Հավելված

ՀՀ կառավարության 2019 թվականի

դեկտեմբերի 5-ի N 1723-Ն որոշման

Սույն հավելվածում ընդգրկված տեքստն իրենից ներկայացնում է Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից պատրաստված և անգլերեն բնօրինակով 2018 թվականի դեկտեմբերին Հաշվապահների միջազգային դաշնության (ՀՄԴ) կողմից հրապարակված համապատասխան բոլոր միջազգային ստանդարտների կամ դրանց մի մասի հայերեն թարգմանությունը, որն իրականացվել է ՀՀ ֆինանսների նախարարության կողմից՝ ՀՄԴ համաձայնությամբ: Սույն տեքստի վերարտադրումը թույլատրվում է Հայաստանի Հանրապետության տարածքում՝ հայերեն լեզվով, բացառապես ոչ առևտրային նպատակներով: Բոլոր այլ իրավունքները պաշտպանված են: Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայություների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկի (2018թ. հրատարակություն) հաստատված տեքստը ՀՄԴ կողմից անգլերենով հրապարակվածն է: ՀՄԴ-ն պատասխանատվություն չի կրում թարգմանության ճշգրտության և ամբողջականության կամ այն գործողությունների համար, որոնք կարող են առաջանալ դրանց հետևանքով: Սույն փաստաթղթի վերարտադրության, պահպանման կամ փոխանցման կամ նմանատիպ այլ օգտագործման նպատակով դիմել հետևյալ հասցեով` [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org):

# ՈՐԱԿԻ ՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 1

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ ԵՎ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ, ԻՆՉՊԵՍ ՆԱԵՎ ԱՅԼ ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՄԱՆ ՈՒ ՀԱՐԱԿԻՑ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂ ԸՆԿԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՈՐԱԿԻ ՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ՈՀՄՍ-ի գործողության ոլորտը..............................................................................1-3

Սույն ՈՀՄՍ-ի իրավասությունը......................................................................................4-9

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

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

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

**Պահանջները**

Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին ......................................13-15

Որակի հսկողության համակարգի տարրերը...............................................................16-17

Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը...............18-19

Էթիկայի համապատասխան պահանջները................................................................20-25

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը............................................................................................................26-28

Մարդկային ռեսուրսներ.............................................................................................29-31

Առաջադրանքի իրականացումը.................................................................................32-47

Մոնիթորինգ.............................................................................................................48-56

Որակի հսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը...........................................57-59

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին ..........................................Ա1

Որակի հսկողության համակարգի տարրերը.............................................................Ա2-Ա3

Ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվությունը.............Ա4-Ա6

Էթիկայի համապատասխան պահանջները..............................................................Ա7-Ա17

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը........................................................................................................Ա18-Ա23

Մարդկային ռեսուրսներ........................................................................................Ա24-Ա31

Առաջադրանքի իրականացումը............................................................................Ա32-Ա63

Մոնիթորինգ........................................................................................................Ա64-Ա72

Որակի հսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը......................................Ա73-Ա75

|  |
| --- |
| *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն»* որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ (ՈՀՄՍ) 1-ը պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ՈՀՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Որակի հսկողության սույն միջազգային ստանդարտը (ՈՀՄՍ) վերաբերում է ընկերության պատասխանատվությանը, որ նա կրում է որակի հսկողության իր համակարգերի համար` ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ու դիտարկ­ման, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջա­դրանքների առնչությամբ: Սույն ՈՀՄՍ-ն պետք է ընթերցվի էթիկայի համապատասխան պահանջների հետ զուգակցված:

2. Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ԱՀՄՍԽ) այլ դրույթներով սահմանվում են լրացուցիչ ստանդարտներ և ուղեցույց` հատուկ բնույթի առաջադրանքների որակի հսկողության ընթացակարգերի նկատմամբ ընկերության աշխատակազմի պատասխանատվության վերաբերյալ: ԱՄՍ 220[[1]](#footnote-1)-ը, օրինակ, վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողության ընթացակարգերին:

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

#### Սույն ՈՀՄՍ-ի իրավասությունը

4. Սույն ՈՀՄՍ-ն 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 ՈՀՄՍ-ի պահանջներին համապատաս­խանելու համար, կախված է տարբեր գործոններից, ինչպիսիք են ընկերության մեծությունը և գործառնական առանձնահատկությունները, և նրանից, թե արդյոք նա ցանցի մաս է կազմում:

5. Սույն ՈՀՄՍ-ն պարունակում է ընկերության նպատակը` ՈՀՄՍ-ի 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` ՈՀՄՍ-ի ճիշտ ըմբռնման համար, և սահմանումներ:

6. Վերը նշված նպատակը ապահովում է այն միջավայրը որում սահմանվել են սույն ՈՀՄՍ-ի պահանջները, և նախատեսված է օգնելու համար ընկերությանը`

* հասկանալու, թե ինչ է պահանջվում անել, և
* որոշելու, թե արդյո՞ք ավելի շատ բան է պահանջվում` նպատակին հասնելու համար:

7. Սույն ՈՀՄՍ-ի պահանջներն արտահայտվում են` կիրառելով «պետք է» արտահայտությունը:

8. Երբ հարկն է, ծրագիրը և այլ բացատրական նյութերը լրացուցիչ պարզաբա­նումներ են տալիս պահանջների և ուղեցույցի վերաբերյալ, ինչը կնպաստի դրանց կատարմանը: Մասնավորապես, դրանք կարող են`

* ավելի մանրամասն ներկայացնել, թե տվյալ պահանջը ինչ է նշանակում կամ ինչ է ընդգրկում, և
* ներառել կանոնների ու ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք տվյալ պայման­ն­ե­րում նպատակահարմար կլինեն:

Թեև այդպիսի ուղեցույցն իրենից պահանջ չի ներկայացնում, այն վերաբերում է պահանջների պատշաճ կատարմանը: Ծրագիրը և այլ բացատրական նյութերը կարող են նաև սկզբնական տեղեկություններ տրամադրել` սույն ՈՀՄՍ-ում քննարկվող հարցերի վերաբերյալ: Երբ հարկն է, ծրագրում և այլ բացատրական նյութերում ներառված են, հանրային հատվածի աուդիտորական կազմակերպություն­ներին կամ համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ, լրացուցիչ նկատա­ռումներ: Այդ լրացուցիչ նկատառումները օգնություն են տրամադրում սույն ՈՀՄՍ-ի պահանջների կիրառման ժամանակ: Այնուամենայնիվ, դրանք չեն սահմանափակում կամ կրճատում ընկերության պատասխանատվությունը` սույն ՈՀՄՍ-ն կիրառելու և դրա պահանջներին համապատասխանելու առնչությամբ:

9. Սույն ՈՀՄՍ-ն, «Սահմանումներ» վերնագրի ներքո, պարունակում է այն նշանակությունների նկարագրությունը, որոնք վերագրվում են որոշակի հասկացություն­ներին` սույն ՈՀՄՍ-ի նպատակների համար: Դրանք նպաստում են սույն ՈՀՄՍ-ի 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 հսկողության, դիտարկման, այլ հավաստիացումների և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ­ների ձեռնարկում»* պարունակվող Հասկացությունների բառարանը, որը վերաբերում է ԱՀՄՍԽ–ի կողմից հրապարակված միջազգային ստանդարտներին, ներառում է սույն ՈՀՄՍ-ում սահմանված հասկացությունները: Այն նաև պարունակում է սույն ՈՀՄՍ-ում գտնվող այլ հասկացությունների նկարագրությունը` օժանդակելու համար ընդհանուր և հետևողական պարզաբանման ու թարգմանության գործընթացին:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

10. Սույն ՈՀՄՍ-ին համապատասխանող որակի հսկողության համակարգերը պետք է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ի դրությամբ ձևավորված լինեն:

### Նպատակը

11. Ընկերության նպատակն է ստեղծել ու պահպանել որակի հսկողության համակարգ, որը նրան ողջամիտ հավաստիացում 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 առաջադրանքի ղեկավարների կողմից հրապարակված հաշվետվու­թյուն­ները համապատասխանում են տվյալ հանգամա­նքներին:

### Սահմանումներ

12. Սույն ՈՀՄՍ-ում հետևյալ հասկացություններն 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» հասկացությունը,

գ) առաջադրանքի ղեկավար[[2]](#footnote-2)` ընկերության գործընկերը 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 հսկողության վերանայում` գործընթաց, որը նախատեսված է առաջադրանքի թիմի կողմից հաշվետվության ձևակերպման ժամանակ արված կարևոր դատողությունների և եզրակացությունների օբյեկտիվ գնահատման համար` հաշվետվության ամսաթվի դրությամբ կամ նախքան այդ ամսաթիվը: Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման գործըն­թացը նախատեսված է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն առաջադրանքների, եթե կան այդպիսիք, որոնց համար ընկերությունը որակի հսկողության վերանայումը անհրաժեշտ է համարում,

ե) առաջադրանքի որակի հսկողության վերստուգող` ընկերության գործընկերը, այլ աշխատակից, համապատասխանորեն որակավորված արտաքին մասնագետ կամ այդպիսի անձանցից կազմված աշխատակազմ, որի անդամ­ներից ոչ մեկը առաջադրանքի թիմում ներգրավված չէ, և որոնք ունեն բավականաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն` անկողմնակալ ձևով գնահատելու առաջադրանքի թիմի կողմից հաշվետվության ձևակերպման ժամանակ արված կարևոր դատողություններն ու եզրակացությունները,

զ) առաջադրանքի թիմ` առաջադրանքն իրականացնող բոլոր գործընկերներն ու աշխատակազմը, ինչպես նաև ընկերության կամ ցանցի կողմից ներգրավված ցանկացած անհատ, որն իրականացնում է առաջադրանքի հետ կապված ընթա­ցակարգերը: Թիմում չի կարող ընդգրկվել աուդիտորի արտաքին այն փորձագետը, որը ներգրավված է տվյալ ընկերության կամ ցանցային ընկերության կողմից: «Առաջադրանքի թիմ» հասկացությունը չի ներառում նաև պատվիրատուի ներքին աուդիտի ծառայության ներկայացուցիչներին, ովքեր ուղղակի օժանդակություն են ցուցաբերում աուդիտորական առաջադրանքին, երբ արտաքին աուդիտորը բավարարում է ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013)[[3]](#footnote-3) պահանջներին:

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 առաջադրանքի թիմերը գործել են ընկերության որակի հսկողության 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) մոնիթորինգ` գործընթաց, որը ներկայացնում է ընկերության որակի հսկո­ղության համակարգի ընթացիկ քննարկումը և գնահատումը` ներառյալ իրա­կանացված առաջադրանքներից ընտրված խմբի պարբերական ստուգումները, որոնք նախատեսված են ընկերությանը ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու հա­մար, որ նրա որակի հսկողության համակարգը պատշաճ ձևով է գործում,

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

ժբ) 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 հսկողության ընդհանուր քաղաքակա­նությանն ու ընթացակարգերին, ընդհանուր գործարար ռազմավարու­թյանը, ընդհանուր ապրանքանիշի կամ մասնագիտական ռեսուրսների զգալի մասի օգտագործմանը:

ժգ) ընկերության գործընկեր (փարթներ)` ցանկացած անձ, որն ի պաշտոնե իրավասություն ունի ընկերության անունից մասնագիտական ծառա­յություն­­ների առաջադրանքների իրականացման հետ կապված պարտականություն­ներ ստանձնելու,

ժդ) աշխատակազմ` ընկերության գործընկերներն ու աշխատողները,

ժե) մասնագիտական ստանդարտներ` ԱՀՄՍԽ-ի առաջադրանքի ստանդարտներ, ինչպես սահմանված է ԱՀՄՍԽ–ի *Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների նախաբանում* և էթիկայի համապատասխան պահանջներում,

ժզ) ողջամիտ հավաստիացում` հավաստիացման բարձր, բայց ոչ բացարձակ մակարդակ,

ժէ) էթիկայի համապատասխան պահանջներ` էթիկայի պահանջները, որին ենթարկվում է առաջադրանքի թիմը և առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայողը, և որոնք սովորաբար կազմում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի *«Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքի»* (ՀԷՄՍԽ Կանոնա­գիրք) Ա և Բ մասերը` ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են,

ժը) աշխատակիցներ` մասնագետներ` բացի ընկերության գործընկերներից, ներառյալ ընկերությունում աշխատող փորձագետները,

ժթ) համապատասխանորեն որակավորված արտաքին անձ` ընկերությունից դուրս գործող անհատ, որն ունի կոմպետենտություն ու կարողություններ՝ որպես առաջադրանքի ղեկավար գործելու համար, օրինակ, մեկ այլ ընկերու­թյան գործընկերը 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 հսկողության համապա­տաս­խան ծառայություններ մատուցող կազմակերպության:

### Պահանջները

#### Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին

13. Ընկերության աշխատակազմը, որը պատասխանատու է ընկերության որակի հսկողության համակարգի ստեղծման ու պահպանման համար, պետք է ունենա սույն ՈՀՄՍ-ի 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 ՈՀՄՍ-ի 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 ՈՀՄՍ-ում 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 ՈՀՄՍ-ով պահանջվողներից, սահմանի նաև լրացուցիչ կանոններ կամ ընթացակարգեր:

#### Որակի հսկողության համակարգի տարրերը

16. Ընկերությունը պետք է ստեղծի ու պահպանի որակի հսկողության համակարգ, որը ներառում է այնպիսի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք վերաբերում են հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրին`

ա) ընկերությունում որակի համար ղեկավարության պատասխանատվու­թյունը,

բ) էթիկայի համապատասխան պահանջները,

գ) պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և հատուկ առաջադրանքների ճանաչումն ու պահպանումը,

դ) մարդկային ռեսուրսները,

ե) առաջադրանքի իրականացումը,

զ) մոնիթորինգը:

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 անձը) կամ, կիրառելիության դեպքում, ընկերության ղեկավարների գործադիր խորհուրդը (կամ դրան համարժեք մարմինը) ստանձնի վերջնական պատասխանատվությունը ընկերության որակի հսկողության համակարգի համար (հղում` պար. Ա4-Ա5):

19. Ընկերությունը պետք է սահմանի այնպիսի կանոններ ու ընթացակարգեր, որ ցանկացած անձ կամ անձինք, որոնց վրա ընկերության գլխավոր գործադիր տնօրենի կամ ընկերության ղեկավարների գործադիր խորհրդի կողմից դրվել է գործառնական պատասխանատվություն ընկերության որակի հսկողության համակարգի համար, ունենան բավարար ու համապատասխան փորձառություն և կարողություն, ինչպես նաև իրավասություն` ստանձնելու համար այդ պատաս­խանատվությունը (հղում` պար. Ա6):

#### Էթիկայի համապատասխան պահանջները

20. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատես­ված են ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու համար առ այն, որ ընկերությունը և նրա աշխատակազմը բավարարում են էթիկայի համապատասխան պահանջներին (հղում` պար. Ա7-Ա10):

*Անկախություն*

21. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախա­տեսված են ողջամիտ հավաստիացում 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 էթիկայի համապա­տասխան պահանջներով: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է հնարավորություն տան ընկերությանը՝ (հղում` պար. Ա10)

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) առաջադրանքի 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 հավաստիացում 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) առաջադրանքի 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 էթիկայի 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 աուդիտն իրականացվի հերթա­գայության (ռոտացիա) կիրառմամբ` սահմանված ժամանակահատվածն անցնե­լուն պես, էթիկայի համապատասխան պահանջների համաձայն` հերթափո­խելով առաջադրանքի ղեկավարին և առաջադրանքի որակի հսկողության վերա­նայման համար պատասխանատուին, 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 հավաստիացում 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 էթիկայի 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 այդ խնդիրները հայտնաբերվել են, և ընկերությունը որոշել է ընդունել կամ պահպանել պատվիրատուի հետ հարաբե­րությունները 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-Ա23):

#### Մարդկային ռեսուրսներ

29. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու համար առ այն, որ նրա աշխատակազմը բավարար մեծության է և ունի կոմպետենտություն, կարողություններ և նվիրվածություն էթիկայի 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 առաջադրանքի ղեկավարներին` հրապարակել հաշվետվություններ, որոնք նպատակահար­մար են տվյալ հանգամանքներում (հղում` պար. Ա24-Ա29):

*Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը*

30. Ընկերությունը պետք է յուրաքանչյուր առաջադրանքի համար պատասխա­նատվությունը դնի առաջադրանքի ղեկավարի վրա և սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են, որ.

ա) առաջադրանքի ղեկավարի ինքնությունն ու դերը հաղորդակցվի պատվիրատուի ղեկավարության հիմնական անդամներին, ինչպես նաև կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց,

բ) առաջադրանքի ղեկավարն ունենա համապատասխան կոմպետենտություն, կարողություն­ներ և իրավասություն` կատարելու նշված դերը, և

գ) առաջադրանքի 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 կոմպետենտություն ու կարողություններ`

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

բ) հնարավորություն տալու համար ընկերությանը կամ առաջադրանքի 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 հավաստիացում ապահովելու համար առ այն, որ առաջադրանքները կատարվում են մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան, և որ ընկերությունը կամ առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմի նվազ փորձառությամբ անդամների աշխատանքը վերանայվում է առավել փորձառու անդամների կողմից:

*Խորհրդակցություն*

34. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք նախատես­ված են ողջամիտ հավաստիացում 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 հսկողության վերանայում*

35. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք, համապա­տաս­խան առաջադրանքների համար, պահանջում են առաջադ­րանքի որակի հսկողության 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 հսկողության վերանայում ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր աուդիտների 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 հսկողության վերանայում, և (հղում` պար. Ա41),

գ) պահանջեն առաջադրանքի որակի հսկողության 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 հսկողության վերանայման բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը: Այդպիսի կանոններն ու ընթացակար­գերը պետք է պահանջեն, որ առաջադրանքի հաշվետվության ամսաթիվը չդրվի նախքան առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման ավարտը (հղում` պար. Ա42-Ա43):

37. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք կպահանջեն, որ առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքները ներառեն հետևյալը`

ա) կարևոր խնդիրների քննարկումը առաջադրանքի ղեկավարի հետ,

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների կամ խնդրո առարկա այլ տեղեկատվության և առաջարկված հաշվետվության վերանայում,

գ) առաջադրանքի 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 աուդիտի համար ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք կպահանջեն, որ առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքները ներառեն նաև հետևյալը`

ա) ընկերության անկախության գնահատումը առաջադրանքի 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 հսկողությունը վերանայող անձանց ընտրության չափանիշները

39. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր` որակի հսկո­ղությունը 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 հսկողու­թյունը վերանայող անձի հետ` առանց կասկածի ենթարկելու նրա անաչառու­թյունը (հղում` պար. Ա48):

40. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են որակի հսկողությունը վերանայող անձի անաչառության պահպանմանը (հղում` պար. Ա49-Ա51):

41. Ընկերության կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է ապահովեն որակի հսկո­ղությունը վերանայող անձի փոխարինումը, երբ վերանայողի` անաչառ ստուգում իրականացնելու կարողությունը կարող է կասկածի ենթարկվել:

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման փաստաթղթավորումը

42. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր` առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումը փաստաթղթավորելու վերաբերյալ, որոնք կպահանջեն փաստաթղթավորել հետևյալը`

ա) առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման վերաբերյալ ընկերության քաղաքականությամբ պահանջվող ընթացակարգերը իրականացվել են,

բ) առաջադրանքի որակի հսկողության 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` առաջադրանքի թիմում խորհրդակցողների հետ և, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի ղեկավարի ու առաջադրանքի որակի հսկողու­թյունը վերանայողի միջև (հղում` պար. Ա52-Ա53):

44. Այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ՝

ա) կատարված եզրահանգումները փաստաթղթավորվեն ու իրագործվեն, և

բ) հաշվետվության ամսաթիվը չդրվի մինչև խնդիրը չստանա իր լուծումը:

Առաջադրանքի փաստաթղթավորումը

Առաջադրանքի վերջնական փաթեթի համար նյութերի հավաքման ավարտը

45. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որպեսզի առաջադրանքի 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 օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով (հղում` պար. Ա60-Ա63):

#### Մոնիթորինգ

Ընկերության որակի հսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մոնիթորինգը

48. Ընկերությունը պետք է սահմանի մոնիթորինգի գործընթաց, որը նախատեսված է ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու համար` առ այն, որ որակի հսկողության համակարգին վերաբերող կանոններն ու ընթացակարգերը համապատասխան են, բավարար և արդյունավետ: Նշված գործընթացը պետք է`

ա) ներառի ընկերության որակի հսկողության համակարգի ընթացիկ ուսում­նա­սի­րությունն ու գնահատումը՝ ներառյալ, պարբերական հիմուն­քով իրակա­նացվող, առնվազն մեկ ավարտված առաջադրանքի վերստուգումը յուրա­քանչյուր առաջադրանքի ղեկավարի առումով,

բ) պահանջի, որ մոնիթորինգի գործընթացի համար պատասխանատվու­թյունը դրվի ընկերության ղեկավարի (ղեկավարների) կամ այն անձանց վրա, որոնք ունեն բավարար ու համապատասխան փորձառություն և իրավասություն՝ այդ պատասխանատվությունն իրենց վրա վերցնելու համար, և

գ) պահանջի, որ առաջադրանքների վերստուգման աշխատանքներում ներգրավված չեն առաջադրանքը կամ առաջադրանքի որակի հսկո­ղու­թյան վերանայումը իրականացնող անձինք (հղում` պար. Ա64-Ա68):

*Հայտնաբերված թերությունների գնահատումը, հաղորդակցումը և շտկումը*

49. Ընկերությունը պետք է գնահատի մոնիթորինգային գործընթացի արդյունքում հայտնաբերած թերությունների ազդեցությունը և որոշի, թե արդյո՞ք դրանք`

ա) այնպիսի դեպքեր են, որոնք պարտադիր չէ, որ մատնանշեն ընկերության որակի հսկողության համակարգի անբավարար լինելը` ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու համար, որ այն համապատաս­խանում է մասնագիտական ստան­դարտներին և կիրառելի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և որ ընկերության կամ առաջադրանքի 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, մոնիթորինգային գործընթացի արդյունքում հայտնաբերած թերությունների և իրա­վիճակի շտկմանն ուղղված առաջարկությունների մասին (հղում` պար. Ա69):

51. Հայտնաբերված թերությունների շտկմանն ուղղված համապատասխան գործողու­թյունների համար առաջարկությունները պետք է ներառեն ստորև բերված քայլերից մեկը կամ մի քանիսը`

ա) համապատասխան միջոցառումների ձեռնարկում` առանձին առաջադրանքի կամ աշխատակազմի անդամի նկատմամբ,

բ) հայտնաբերված երևույթների հաղորդակցումը մասնագիտական ուսուց­ման և մասնագիտական առաջընթացի համար պատասխանատու անձանց,

գ) փոփոխություններ` որակի հսկողության 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 մոնիթորինգի 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 առաջադրանքի ղեկավարներին և ընկերության այլ համապատասխան անձանց` ներառյալ գլխավոր գործադիր տնօրենը կամ ղեկավարների գործող խորհուրդը, եթե կա այդպիսին, հաղորդակից դարձնի որակի հսկողության համակարգի մոնիթորինգի 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 պարտականությունների: Հաղորդվող տեղեկությունները պետք է ներառեն հետևյալը`

ա) մոնիթորինգի իրականացված ընթացակարգերի նկարագրությունը,

բ) մոնիթորինգի 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, մոնիթորինգային ընթացակարգե­րի մի մասը կարող են իրականացնել ցանցային հիմունքներով: Եթե ցանցում ներառված ընկերությունները գործում են սույն ՈՀՄՍ-ին համապատասխանելու համար սահմանված ընդհանուր մոնիթորինգային կանոնների ու ընթացա­կար­գերի ներքո, և այդ ընկերությունները վստահում են այդպիսի մոնիթորինգային համակարգին, ապա ընկերության կանոններն ու ընթացակարգերը պետք է պահանջեն, որ՝

ա) առնվազն տարին մեկ անգամ ցանցը տեղեկացնի ցանցային ընկերությունների համապատասխան անձանց մոնիթորինգային գործընթացի ընդհանուր ծավալների, ընդգրկման ու արդյունքների մասին, և

բ) ցանցը անհապաղ տեղեկացնի տվյալ ցանցային ընկերության կամ ընկե­րու­թյունների համապատասխան անձանց` որակի հսկողու­թյան համակարգում հայտնաբերված թերությունների մասին, որ հնարավոր լինի անհրաժեշտ միջոցառումներ ձեռնարկել,

որպեսզի ցանցային ընկերության առաջադրանքի ղեկավարը կարողանա վստահել ցանցում իրականացված մոնիթորինգային 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 հավաստիացում 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 հսկողության 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 հսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի կառուցվածքում կամ աշխատանքում, կամ որևէ անձի կամ անձանց կողմից ընկերության որակի հսկողության համակարգի պահանջների խախտում, ապա ընկերությունն անհապաղ պետք է ձեռնարկի միջոցառումներ, ինչպես դա նշված է պարագրաֆ 51-ում (հղում` պար. Ա71-Ա72):

#### Որակի հսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը

57. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են համապատասխան փաստաթղթավորում` նրա որակի հսկողության 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 մոնիթորինգային ընթացակարգեր իրականացնողների համար` գնահատելու ընկերության համապատասխանությունը նրա որակի հսկողության համակարգին, կամ ավելի երկար ժամանակ, եթե դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:

59. Ընկերությունը պետք է սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք պահանջում են բողոքների ու մեղադրանքների, ինչպես նաև դրանց պատասխանների փաստաթղթավորումը:

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կիրառելը և ենթարկվելը համապատասխան պահանջներին

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

Ա1. Սույն ՈՀՄՍ-ն չի պարտադրում, որ բավարարվեն տվյալ դեպքին չվերաբերող պահանջները, օրինակ, անհատ աուդիտորի դեպքում, որը չունի աշխատակազմ: Աշխատակազմի բացակայության հանգամանքներում սույն ՈՀՄՍ-ի պահանջները, որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են առաջադրանքի թիմի համար համապատասխան աշխատակազմի նշանակմանը (տես` պարագրաֆ 31), վերանայմանը վերաբերող պարտականություններին (տես` պարագրաֆ 33) և մոնիթորինգի արդյունքների մասին տարեկան կտրվածքով տեղեկությունների հաղորդմանը ընկերության առաջադրանքի ղեկավարներին (տես` պարագրաֆ 53), կիրառելի չեն:

#### Որակի հսկողության համակարգի տարրերը (հղում` պար. 17)

Ա2. Սովորաբար, ընկերության աշխատակազմին որակի հսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մասին տեղեկությունների հաղորդումը ներառում է որակի հսկո­ղության 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 հսկո­ղության վերաբերյալ իրենց տեսակետներն ու մտահոգությունները, ընկերության որակի հսկո­­ղության համակարգի վերաբերյալ կարծիքների ձեռքբերման կարևորության հավաստումն է:

*Համեմատաբար փոքր ընկերություններին վերաբերող նկատառումներ*

Ա3. Փոքր ընկերությունների կանոնների ու ընթացակարգերի փաստաթղթավո­րումն ու հաղորդակցությունը կարող է լինել ոչ այնքան պաշտոնական ու լայնածավալ, որքան 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 հսկողության 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 հսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի մշակման, փաստաթղթավորման, և պահպանման համար:

*Ընկերության որակի հսկողության համակարգի համար գործառնական պատասխանատվության բաշխում* (հղում` պար. 19)

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

#### Էթիկայի համապատասխան պահանջները

*Համապատասխանությունը էթիկայի կիրառելի պահանջներին* (հղում` պար. 20)

Ա7. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը սահմանում է մասնագիտական էթիկայի հիմնա­կան սկզբունքները, որոնք ընդգրկում են հետևյալը`

ա) ազնվություն,

բ) օբյեկտիվություն,

գ) մասնագիտական կարողություն և պատշաճ վերաբերմունք,

դ) գաղտնիություն, և

ե) մասնագիտական վարքագիծ:

Ա8. ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի «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,
* մոնիթորինգի, և
* անհամապատասխանության հաղթահարման գործընթացի:

«Ընկերություն», «Ցանց», և «Ցանցային ընկերություն» սահմանումները (հղում` պար. 20-25):

Ա10. «Ընկերություն», «Ցանց», և «Ցանցային ընկերություն» սահմանում­ները էթիկայի համապատասխան պահանջներում կարող են տարբերվել սույն ՈՀՄՍ-ում բերված սահմանումներից: Օրինակ` ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագիրքը սահմանում է «Ընկերություն» հասկացությունը 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:

ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը տրամադրում է նաև ուղեցույց` կապված «Ցանց», և «Ցանցային ընկերություն» հասկացությունների հետ:

20-25 պարագրաֆների պահանջներին հետևելու ժամանակ էթիկայի համապա­տաս­խան պահանջներում օգտագործվող սահմանումները կիրառ­վում են այնքանով, որքանով դա անհրաժեշտ է այդ էթիկայի 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. ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագիրքը 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 հսկողության վերանայ­ման պահանջը:

Ա14. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը ընդունում է, որ մտերմության վտանգն առանձնապես տեղին է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտների համատեքստում: Այդ աուդիտների համար ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագիրքը պահանջում է աուդիտի հիմնական ղեկավարի[[4]](#footnote-4) հերթագայում (ռոտացիա)` նախապես որոշված ժամա­նակահատվածից հետո, որը, սովորաբար, կազմում է ոչ ավելի, քան 7 տարի, և տրամադրում է համապատասխան ստանդարտներ և ուղեցույց: Ազգային պահանջ­ներով կարող են սահմանվել հերթագայման (ռոտացիա) ավելի կարճ ժամանակա­հատվածներ:

Հանրային հատվածի աուդիտորական կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ

Ա15. Օրենսդրությամբ կարող են նախատեսվել նախազգուշական միջոցներ` հանրային հատվածի 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 հատվածի աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հանրային հատվածի հրահանգը և վտանգների նկատմամբ միջոցներ ձեռնարկել այդ համատեքստում:

Ա16. Ցուցակված կազմակերպությունները, որոնք հիշատակվում են 25 և Ա14 պարա­գրաֆներում, հանրային հատվածին բնորոշ չեն: Սակայն կարող են լինել հանրային հատվածի 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 հսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի վրա, որ հանրային հատվածի կազմակերպությունը բավականաչափ կարևորություն է ներկայացնում` որակի հսկողության ծավալուն ընթացակարգեր իրականացնելու համար:

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

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

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

Ա18. Դատողություններն առ այն, թե արդյո՞ք ընկերությունն ունի կոմպետենտություն, 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 կոմպետենտությամբ ու կարողություններով բավարար աշխատակազմ,
* անհրաժեշտության դեպքում կտրամադրվեն փորձագետներ,
* կան անձինք, որոնք համապատասխանում են հարկ եղած դեպքում առաջադրանքի որակի հսկողության 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 հսկողության 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 էթիկայի 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 հատվածի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումները* (հղում` պար. 26-28)

Ա23. Հանրային հատվածում 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 ստանձնմանն ու պահպան­մանը, ինչպես սահմանված է 26-28 և Ա18-Ա22 պարագրաֆներում: Այնուամենայնիվ, կանոնների ու ընթացակարգերի սահմանումն ըստ նկարագրվածի կարող է հանրային հատվածի 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,
* կոմպետենտություն,
* 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 կոմպետենտություն ու հմտություններ` ընկերության աշխա­տանքը կատարելու համար, և ունեն համապատասխան հատկանիշներ, որոնք նրանց կօգնեն գործել մասնագիտորեն:

Ա25. Կոմպետենտությունը կարելի է զարգացնել տարբեր միջոցներով, ներառյալ հետևյալը`

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

Ա26. Ընկերության աշխատակազմի կոմպետենտության 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 կոմպետենտությունն ու կարողությունները:

Ա27. Ընկերությունը կարող է օգտագործել համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետի աշխատանքը, օրինակ, երբ ներքին տեխնիկական և ուսուցման միջոցներ հասանելի չեն:

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

* աշխատակազմին տեղեկացնել ընկերության ակնկալիքների մասին` կապ­­ված աշխատանքի արդյունավետության ու էթիկայի 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 էթիկայի 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:

*Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարներ (հղում` պար. 30)

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

Առաջադրանքի թիմեր (հղում` պար. 31)

Ա31. Ընկերության կողմից առաջադրանքի թիմերի նշանակումը և պահանջվող վերահսկողու­թյան մակարդակի սահմանումը ներառում է, օրինակ, առաջադրանքի 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 հսկողության 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 առաջադրանքի 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 առաջադրանքի 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,
* առաջադրանքի թիմի առանձին անդամների կոմպետենտության 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 առաջադրանքի 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)

Ա36. 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, էթիկայի 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 հսկողության համապատասխան ծառայություններ:

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

*Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայում*

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման համար սահմանված չափանիշները (հղում` պար. 35(բ))

Ա41. Չափանիշները` որոշելու համար, թե որ առաջադրանքն է ենթակա որակի հսկողության 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 հսկողության վերանայում:

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը (հղում` պար. 36-37)

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

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

Ա44. Առաջադրանքի որակի հսկողության 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 հսկողության վերանայման աշխատանքների իրականացումը չի կրճատում առաջադրանքի ղեկավարի պատասխանատվությունը:

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումը ցուցակված կազմակերպության համար (հղում` պար. 38)

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

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

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

Հանրային հատվածի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

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

*Առաջադրանքի որակի հսկողությունը 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 հսկողության վերանայումն իրականացնող անձը ենթադրաբար պետք է ունենա բավականաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն` գործելու համար որպես աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավար` ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսա­կան հաշվետվությունների աուդիտներում:

Խորհրդակցություն` առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի հետ (հղում` պար. 39(բ))

Ա48. Առաջադրանքի կատարման ընթացքում առաջադրանքի ղեկավարը կարող է խորհրդակցել որակի հսկողության վերանայումն իրականացնող անձի հետ, օրինակ, համոզվելու համար, որ առաջադրանքի ղեկավարի կողմից արված դատողությունը ընդունելի կլինի առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի համար: Այդպիսի խորհրդակցությունը զերծ է մնում առաջադրանքի հետագա փուլում կարծիքների տարբերության բացահայտումից և չի կարող կասկածի ենթարկել առաջադրանքի որակի հսկողությունը 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 առաջադրանքի 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 հսկողությունը վերանայողի կամ առաջադրանքի վերաբերյալ խորհրդատուի դերը:

Առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայողի անաչառությունը (հղում` պար. 40)

Ա49. Ընկերությունից պահանջվում է սահմանել կանոններ և ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայողի անաչա­ռու­թյունը պահպանելու համար: Համապատասխանա­բար այդպիսի կանոններն ու ընթացակարգերը սահմանում են, որ առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայողը`

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

Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա50. Սակավաթիվ գործընկերներ ունեցող ընկերությունների դեպքում կարող է անհնարին լինել, որ առաջադրանքի ղեկավարը չներգրավվի առաջադրանքի որակի հսկողու­թյունը վերանայողի ընտրության գործընթացում: Երբ գործող անհատ աուդիտորները կամ փոքր ընկերությունները տեսնում են որակի հսկողության 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 հսկողության վերանա­յումը: Երբ ընկերությունը պայմանագիր է կնքում համապատասխան որակավորմամբ արտաքին մասնագետների հետ, ապա կիրառվում են 39-41 պարագրաֆների պահանջներն ու Ա47-Ա48 պարագրաֆների ուղեցույցը:

Հանրային հատվածի աուդիտորական կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա51. Հանրային հատվածում օրենքի պահանջով նշանակված աուդիտորը (օրինակ, գլխավոր աուդիտորը կամ, գլխավոր աուդիտորի անունից նշանակված, համապատասխան որակավորմամբ այլ մասնագետ) կարող է գործել առաջադրանքի ղեկավարին համազոր դերում` հանրային հատվածի աուդիտի համար համընդհանուր պատասխանատվու­թյամբ: Այդպիսի դեպքերում, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի որակի հսկո­ղությունը վերանայողի ընտրութ­յան ժամանակ քննարկվում է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպութ­յունից անկախ լինելու անհրաժեշտությունը և առաջադրանքի որակի հսկողությունը 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 պարագրաֆ 45-ը 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. Էթիկայի 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 են օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ համապատասխան էթիկայի պահանջներով նախատեսված պարտականություններ[[5]](#footnote-5): Առանձին օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով ընկերության աշխատակազմի վրա կարող են պատվիրատուի գաղտնիու­թյունը պահպանելու պարտականություններ դրվել, հատկապես, երբ դա վերաբերում է անձնական բնույթի տվյալներին:

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

* թույլ են տալիս որոշել, թե երբ և ում կողմից են ստեղծվել, փոփոխվել կամ վերանայվել առաջադրանքի փաստաթղթերը,
* պաշտպանում են տեղեկատվության ամբողջականությունը առաջադրանքի բոլոր փուլերում, մանավանդ երբ տեղեկությունները բաժանված են առաջադրանքի թիմի անդամների միջև կամ փոխանցվում են այլ անձանց ինտերնետի միջոցով,
* կանխարգելում են առաջադրանքի փաստաթղթերի չարտոնված փոփոխու­թյունները, և
* թույլ են տալիս առաջադրանքի 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`

* առաջադրանքի 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 առաջադրանքի 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, առաջադրանքի 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 ժամանակահատվածներ տվյալ երկրում, եթե բացակայում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի հատուկ պահանջներ:

Ա61. Աուդիտորական առաջադրանքների առանձնահատուկ դեպքի համար պահպանման ժամանակահատվածը սովորաբար լինում է ոչ ավելի կարճ, քան հինգ տարին` սկսած աուդիտորական 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 պարագրաֆ 47-ի 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 հսկողության կամ այլ նպատակ­ներով:

Առաջադրանքի փաստաթղթերի սեփականության իրավունքը

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

#### Մոնիթորինգ

*Ընկերության որակի հսկողության կանոնների ու ընթացակարգերի մոնիթորինգը* (հղում` պար. 48)

Ա64. Որակի հսկողության կանոններին ու ընթացակարգերին համապատասխանու­թյան մոնիթորինգի նպատակն է ապահովել հետևյալի գնահատումը`

* արդյո՞ք պահպանվում են մասնագիտական ստանդարտները և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջները,
* արդյո՞ք որակի հսկողության համակարգը համապատասխան ձևով է նախագծված ու արդյունավետորեն է իրականացվել, և
* արդյո՞ք ընկերության որակի հսկողության կանոններն ու ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են կիրառվում, այնպես, որ ընկերության կամ առաջադրանքի ղեկավարի կողմից հրապարակված հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ իրավիճակին:

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

* հետևյալի վերլուծությունը.
  + մասնագիտական ստանդարտներում և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներում նոր զարգացումները, և դրանց արտացոլումը ընկերության կանոններում ու ընթացակարգերում, եթե կիրառելի է,
  + անկախությանը վերաբերող կանոններին ու ընթացակարգերին համապա­տաս­խա­նության գրավոր հաստատումը,
  + շարունակական մասնագիտական զարգացումը` ներառյալ մասնագիտա­կան ուսուցումը, և
  + 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 հսկողության 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 մոնիթորինգային 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 առաջադրանքի 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 մոնիթորինգի սեփական ծրագրի փոխարեն:

Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ

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

*Թերությունների մասին տեղեկությունների հաղորդումը* (հղում` պար. 50)

Ա69. Հայտնաբերված թերությունների զեկուցումը համապատասխան առաջադրանքի ղեկավար չհանդիսացող այլ անձանց չպետք է ներառի գործին առնչվող առանձին առաջադրանքների բացահայտումը, թեև կարող են լինել դեպքեր, երբ այդպիսի բացահայտումն անհրաժեշտ կլինի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի 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 գործընկերը`

* ունի բավականաչափ ու համապատասխան փորձառություն,
* ունի իրավասություններ ընկերությունում, և
* որևէ կերպ ներգրավված չէ առաջադրանքում:

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

Համեմատաբար փոքր ընկերություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա72. Սակավաթիվ գործընկերներ ունեցող ընկերությունների պայմաններում կարող է հնարավոր չլինել, որ ուսումնասիրությունը վերահսկող գործընկերը 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 հսկողության համակարգի փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 57)

Ա73. Որակի հսկողության համակարգի յուրաքանչյուր տարրի գործողության ապացույցներին վերաբերող փաստաթղթերի ձևն ու բովանդակությունը դատողության առարկա 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 մոնիթորինգային ուսումնասիրությունների արդյունքները:

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

* մոնիթորինգային ընթացակարգերը՝ ներառյալ ուսումնասիրության համար ավարտված առաջադրանքների ընտրության ընթացակարգը,
* գրառումները, որոնք վերաբերում են հետևյալի գնահատմանը՝
  + մասնագիտական ստանդարտներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանությունը,
  + արդյո՞ք որակի հսկողության համակարգը համապատասխան ձևով է նախագծված ու արդյունավետորեն է իրականացվել, և
  + արդյո՞ք ընկերության որակի հսկողության կանոններն ու ընթացա­կար­գերը պատշաճ ձևով են կիրառվում, այնպես, որ ընկերության կամ առաջադրանքի 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 հսկողության 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

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1-2

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

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

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

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

**Պահանջները**

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջները...........14

Մասնագիտական կասկածամտություն..............................................................................15

Մասնագիտական դատողություն......................................................................................16

Բավարար քանակի 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

Սահմանումներ........................................................................................................Ա14-Ա15

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջները.Ա16-Ա19

Մասնագիտական կասկածամտություն....................................................................Ա20-Ա24

Մասնագիտական դատողություն........................................................................... Ա25-Ա29

Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ.......................................................................................................................Ա30-Ա54

Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան.................Ա55-Ա78

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի ընդհանուր պարտականություններին, երբ նա իրականացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան: Մասնավորապես, այն սահմանում է անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և պարզաբանում աուդիտի բնույթն ու շրջանակը, որոնք հնարավորություն կտան անկախ աուդիտորին հասնելու այդ նպատակներին: Այն նաև բացատրում է ԱՄՍ-ների շրջանակը, իրավասություններն ու կառուցվածքը և ներառում է անկախ աուդիտորի՝ բոլոր տեսակի աուդիտների առնչությամբ կիրառելի ընդհանուր պարտականու­թյուն­ները սահմանող պահանջները՝ ներառյալ ԱՄՍ-ներին համապատասխանելու պարտականությունը: Անկախ աուդիտորը այսուհետև կհիշատակվի որպես «աուդիտոր»:

2. ԱՄՍ-ները շարադրվել են աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման համատեքստում: Այլ անցյալ 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 առնչվող բոլոր իրավական, կարգավորող կամ մասնագիտական պահանջներին:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը

3. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է բարձրացնել նախատես­ված օգտագործողների 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապա­տասխան: Ընդհանուր նշանակության հիմունքների մեծամասնության դեպ­քում այդ կարծիքը վերաբերում է նրան, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները բոլոր էական առումներով արժանահավատ են կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրա­կան պատկերը՝ համաձայն տվյալ հիմունքների: ԱՄՍ-ների ու էթիկայի համապա­տասխան պահանջների համաձայն իրականացված աուդիտը հնարավորություն է տալիս աուդիտորին ձևավորելու այդպիսի կարծիք (հղում՝ պար. Ա1):

4. Աուդիտի ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնք պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո: ԱՄՍ-ները պարտականություններ չեն դնում ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վրա և չեն գերակայում այն օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին, որոնք կարգավորում են նրանց պարտականությունները: Այնուամենայնիվ, ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտը իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը կամ, ըստ անհրաժեշտության, կառա­վար­ման օղակներում գտնվող անձինք ստանձնել են որոշակի պարտակա­նություններ, որոնք հիմնարար են աուդիտի իրականացման համար: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ազատում ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրենց պարտականություններից (հղում՝ պար. Ա2-Ա11):

5. Որպես աուդիտորի կարծիքի հիմք` ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ձեռք բերի ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով: Ողջամիտ հավաստիացումը հավաստիացման բարձր աստիճան է: Այն ձեռք է բերվում, երբ աուդիտորը հավաքագրել է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ աուդիտորական ռիսկը (այսինքն, այն ռիսկը, որ աուդիտորը կարտահայտի անհամապատասխան կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էապես խեղաթյուրված լինելու դեպքում) մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը նվազեցնելու համար: Սակայն ողջամիտ հավաստիացումը հավաստիացման բացարձակ աստիճանը չէ, քանի որ կան աուդիտի ներքին սահմանափակումներ, որոնց հետևանքով աուդիտորական ապացույց­ները, որոնք հիմք են ծառայում աուդիտորի եզրահանգումների և կարծիքի համար, առավելապես կրում են համոզիչ, քան որոշիչ բնույթ (հղում՝ պար. Ա30-Ա54):

6. Էականության սկզբունքը կիրառվում է աուդիտորի կողմից` թե աուդիտի պլանավորման ու իրականացման ժամանակ, թե հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունը աուդիտի վրա գնահատելու և չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը, եթե այդպիսիք կան, ֆինանսական հաշվետվությունների վրա գնահատելու ժամանակ[[6]](#footnote-6)։ Սովորաբար խեղաթյուրումները, ներառյալ բացթողումները, համար­­վում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ, առանձին կամ միասին վերցրած, նրանք ազդեցություն կունենան ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են շրջապատող հանգամանքների լույսի ներքո և կրում են աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքների ընկալման և խեղաթյուրման չափերի կամ բնույթի, կամ էլ դրանց համակցության ազդեցությունը: Աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջություն վերցրած, հետևաբար, աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում այն խեղաթյուրումների հայտնաբերման համար, որոնք էական չեն որպես ամբողջություն վերցրած 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 հարցում: 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 պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ հիմնվելով կազմակերպության ու նրա միջավայրի մասին պատկերացումների վրա՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը.
* ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ներ էական խեղաթյուրումների առկայության վերաբերյալ՝ գնահատված ռիսկերին համապատասխան արձագանքի նախագծման ու իրագործման միջոցով.
* ձևավորի կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներից կատարված եզրահանգումների վրա:

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

9. Աուդիտորը կարող է նաև ունենալ հաղորդակցության կամ հաշվետվականության որոշակի այլ պարտականություններ` օգտագործողների, ղեկավարության, կառավարման օղակնե­րում գտնվող կամ կազմակերպությունից դուրս գտնվող անձանց նկատմամբ՝ կապված աուդիտի արդյունքում առաջացած հարցերի հետ: Դրանք կարող են սահմանվել ԱՄՍ-ներով կամ կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով[[7]](#footnote-7)։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

10. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները

11. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնելիս աուդիտորի ընդհանուր նպատակներն են`

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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխան, և

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պատրաստել եզրակացություն և հաղորդակցել այն ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան` հաշվի առնելով աուդիտորի բացահայտումները:

12. Բոլոր այն դեպքերում, երբ ողջամիտ հավաստիացում չի կարող ձեռք բերվել, և աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխված կարծիքը տվյալ իրավիճակում բավարար չէ` ֆինանսական հաշվետվութ­յունների նախատես­ված օգտագործողների նկատմամբ հաշվետվական նպատակների համար ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը հրաժարվի կարծիք արտա­հայ­տելուց կամ հրաժարվի առաջա­դրանքից (կամ դադարեցնի աշխա­տանքը)[[8]](#footnote-8), եթե այդպիսի հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն:

### Սահմանումներ

13. ԱՄՍ-ների նպատակների համար հետևյալ հասկացություններն ունեն այն նշանակություն­ները, որոնք բերվում են ստորև`

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք` ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից որդեգրված` ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որն ընդունելի է` հաշվի առնելով կազմակերպության բնույթը և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը, կամ որը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:

«Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ» հասկացությունը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հիմունքներ» հասկացությունը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվողականության 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 կարծիքի համար հիմք հանդի­սացող եզրահանգումներ կատարելու 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 բավարար քանակի լինելը աուդիտորա­կան ապացույցի քանակական գնահատումն է: Պահանջվող աուդի­տո­րա­կան ապացույցի քանակի վրա ազդեցություն 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 արժանահավա­տությունը և տեղին լինելու աստիճանը` օժանդա­կություն տրամադրելու այն եզրահանգումների համար, որոնց վրա է հիմնված աուդիտորի կարծիքը,

գ) աուդիտորական ռիսկ` ռիսկ, որ աուդիտորը անհամապատասխան աուդիտորա­կան կարծիք կհայտնի, երբ ֆինանսական հաշվետվութ­յուններն էականորեն խեղաթյուրված են: Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման և չհայտնաբերման ռիսկերից կախված ֆունկցիա է,

դ) աուդիտոր` աուդիտ իրականացնող անձը կամ անձինք: Սովորաբար դա առաջադրանքի ղեկավարն է կամ առաջադրանքն իրակա­նացնող թիմի այլ անդամները, կամ էլ ընկերութ­յունը, եթե դա կիրառելի է: Եթե ԱՄՍ-ն ուղղակիորեն նախատեսում է, որ պահանջը կամ պարտականությունը կատարվի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից, ապա այդ դեպքում «Աուդիտո­րի» փոխարեն կիրառվում է «Առաջադրանքի ղեկավար» հասկացությունը: «Առաջադրանքի ղեկավար» և «Ընկերություն» հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ընթերցվեն որպես հանրային հատվածում կիրառվող համարժեք հասկա­ցու­թյուններ,

ե) չհայտնաբերման ռիսկ` այն ռիսկը, որ աուդիտորի կողմից իրականաց­վող ընթացակարգերը, որոնք ուղղված են աուդիտորական 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` անցյալ ֆինանսական տեղեկատվության կարգավորված ներկայացում` ներառյալ բացահայտումները, որի նպատակն է հաղորդակցել կազմակերպության տնտեսական միջոցները կամ պարտականությունները որոշակի պահի դրությամբ, կամ դրանց փոփոխությունները որոշակի ժամանակահատվածում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք­­ների: «Ֆինանսական հաշվետվութ­յուններ» հասկացությունը սովորաբար վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբող­ջական փաթեթին, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվե­տվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներով, սակայն այն կարող է նաև վերաբերել առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը: Բացահայտումները բաղկացած են բացատրական կամ նկարագրական տեղեկություններից, որոնք, պահանջված, ուղղակիորեն կամ այլ կերպ թույլատրված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով՝ ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների դիմերեսին կամ ծանոթագրություններում կամ դրանցում` հղումների տեսքով (հղում՝ պար. Ա14-Ա15),

է) անցյալ 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 դրությամբ գոյություն ունեցող տնտեսական պայմանները կամ հանգամանքները,

ը) ղեկավարություն` կազմակերպության գործունեության վարման համար վարչա­կան պատասխանատվություն ունեցող անձ(ինք): Որոշ իրավակարգերում գործող որոշ կազմակերպությունների դեպքում ղեկավարությունն ընդգրկում է կառավարման օղակներում գտնվող մի քանի կամ բոլոր անձանց, 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 սխալի կամ խարդախության պատճառով:

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 ներառում են նաև 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 գտնվող անձանց պարտականություններին, համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտը` այն է, որ ղեկավարությունը և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ընդունում և հասկանում են, որ նրանք ունեն հետևյալ պարտականությունները, որոնք հիմնարար են ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտն իրականացնելու համար: Այսպիսով, դա պարտականությունն է հետևյալի համար`

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն՝ ներառյալ, ըստ անհրաժեշտության, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը,

(ii) այնպիսի ներքին հսկողություն, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող 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. հասանելիություն այն ամբողջ տեղեկատվությանը, ինչպես օրինակ՝ գրանցումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավար­ման օղակներում գտնվող անձանց կարծիքով կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,

բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, աուդիտի նպատակների համար, և

գ. անսահմանափակ հասանելիություն 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 հաշվետվողականության հիմունք­ների համաձայն», կամ «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում, *որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան»:

«Նախապայմաններ, որոնք վերաբերում են ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականություններին, որոնց համաձայն իրականացվում է աուդիտը» արտահայտությունը նույնպես կարող է ներկայացվել որպես «նախապայմաններ»,

ի) մասնագիտական դատողություն` համապատասխան պատրաստվածության, գիտելիքների և փորձառության կիրառումը աուդիտի, հաշվապահական հաշվառման և էթիկայի 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 մասին՝ սխալի կամ խարդախության պատճառով, և աուդիտորական ապացույցի քննադատական գնահատում,

խ) ողջամիտ հավաստիացում` 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 նկարագրվում հավաստման մակարդակով`

(i) բնորոշ ռիսկ` գործառնության դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացա­հայտման վերաբերյալ հավաստումների զգայունությունը խեղաթյուր­ման նկատմամբ, որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, նախքան առնչվող ցանկացած հսկողության տարր հաշվի առնելը,

(ii) վերահսկողության ռիսկ` ռիսկ, որ խեղաթյուրումը, որը կարող է լինել գործառնության դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման վերաբերյալ հավաստման մեջ, և որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, չի կանխվի կամ հայտնաբերվի ու շտկվի ճիշտ ժամանակին՝ կազմակերպության ներքին հսկողության կողմից,

կ) կառավարման օղակներում գտնվող անձինք` անձ(ինք) կամ կազմակերպություն (օրինակ՝ բաժնետիրական ընկերության հոգաբարձուն), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմա­կեր­պության հաշվետվողականությանը վերաբերող պարտականությունների համար: Դա ներառում է ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկո­ղությունը: Որոշ իրավակարգերում գործող որոշ կազմակերպությունների համար կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ներառել ղեկավարության անդամներին, ինչ­պես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր հատվածում գործող կազմակերպության կառավարման խորհրդի գործադիր անդամներին, կամ սեփականատեր - կառավարչին:

### Պահանջները

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող Էթիկայի պահանջները

14. Աուդիտորը պետք է համապատասխանի էթիկայի համապատասխան պահանջ­ներին, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական առաջադրանքներին` ներառյալ անկախությանը վերաբերող պահանջները (հղում՝ պար. Ա16-Ա19):

#### Մասնագիտական կասկածամտություն

15. Աուդիտորը պետք է պլանավորի ու իրականացնի աուդիտը մասնագիտական կասկածամտության դրսևորմամբ` ընդունելով այնպիսի հանգամանքների հնարավոր գոյությունը, որոնց պատճառով ֆինանսական հաշվետվություն­ները կարող են էապես խեղաթյուրված լինել (հղում՝ պար. Ա20-Ա24):

#### Մասնագիտական դատողություն

16. Աուդիտորը պետք է պլանավորի ու իրականացնի ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտը` կիրառելով մասնագիտական դատողություն (հղում՝ պար. Ա25-Ա29):

#### Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ

17. Ողջամիտ հավաստիացում ձեռք բերելու համար աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` նվազեցնելու համար աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակը, ինչը աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու հնարավորություն կտա, որոնք հիմք կծառայեն աուդիտորի կարծիքի համար (հղում՝ պար. Ա30-Ա54):

#### Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան

*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. Ա55-Ա59):

19. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ունենա ԱՄՍ-ի ամբողջ տեքստի վերաբերյալ` ներառյալ «Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր» բաժինը, որպեսզի հասկանա ստանդարտի նպատակները և պատշաճ ձևով կիրառի դրա պահանջները (հղում՝ պար. Ա60-Ա68):

20. Աուդիտորը պետք է ներկայացնի ԱՄՍ-ներին համապատասխանությունը աուդիտո­րական եզրակացությունում միայն այն դեպքում, եթե նա համապատասխանում է սույն 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 իրականացման ժամանակ օգտագործի համապատասխան ԱՄՍ-ներում ներկայացված նպատակները` հաշվի առնելով ԱՄՍ-ների միջև գոյություն ունեցող փոխհարաբերությունները, որի միջոցով աուդիտորը (հղում՝ պար. Ա69-Ա71)`

ա) որոշում է, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ են աուդիտորական ընթացակարգեր, բացի ԱՄՍ-ներով պահանջվողներից, ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին հասնելու համար, և (հղում՝ պար. Ա72),

բ) գնահատում է, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա73):

*Համապատասխան պահանջների կատարումը*

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

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

բ) պահանջը չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, քանի որ այն պայմանավորված է որոշակի հանգամանքներով, որոնք տվյալ առաջադրանքում առկա չեն (հղում՝ պար. Ա74-Ա75):

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. Ա76):

*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 կարծիքը կամ հրաժարվել առաջադրանքից (եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն): Նպատակին հասնելու անկարողությունը կարևոր խնդիր է և պահանջում է փաստաթղթավորում` համաձայն ԱՄՍ 230-ի[[9]](#footnote-9) (հղում՝ պար. Ա77-Ա78):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը

*Աուդիտի շրջանակը* (հղում՝ պար. 3)

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

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

Ա2. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել ղեկավարության կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականությունները՝ ֆինանսական հաշվետվողականութ­յան առնչությամբ: Սակայն այդ պարտականությունների շրջանակը կամ դրանց նկարագրման ձևը տարբեր իրավակարգերում կարող են լինել տարբեր: Չնայած այդ տարբերություններին՝ ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտն իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ընդունում ու հասկանում են, որ իրենք պատասխանատվություն են կրում`

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը,

բ) այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, համաձայն ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող 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) հասանելիություն այն ամբողջ տեղեկատվությանը, որը, ըստ ղեկա­վարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, առնչվում է ֆինանսական հաշվե­տվությունների պատրաստմանը, այն է՝ գրանցումներ, փաստաթղթեր և այլ նյութեր,

(ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից աուդիտի նպատակների համար, և

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

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

* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նույնականացումը՝ 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 կատարելիս, ինչպես նաև ընտրել և կիրառել հաշվապա­հական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն: Նշված դատողու­թյունները կատարվում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք­ների համատեքստում:

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

* օգտագործողների լայն շրջանակների՝ ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները (այսինքն՝ «ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ»), կամ
* առանձին օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները (այսինքն, «հատուկ նպատակների համար ֆինանսական հաշվետվութ­յուններ»:

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

* իրավական կամ էթիկայի միջավայրը՝ ներառյալ կանոնադրութ­յունները, կարգավորումները, դատական որոշումները և մասնագիտական էթիկայի պարտականությունները՝ կապված հաշվապա­հական հաշվառ­ման հարցերի հետ,
* ստանդարտներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպու­թյուն­­ների կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող մեկնաբանությունները՝ հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ,
* ստանդարտներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպու­թյունների կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող տեսակետները՝ ի հայտ եկած հաշվապահական հաշվառման հարցերի վերաբերյալ,
* ընդհանուր և տվյալ տնտեսության ճյուղին վերաբերող առանձնահատկություն­ները, որոնք լայն ճանաչում ու տարածում ունեն, և
* հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող գրականությունը:

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

Ա6. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը: Թեև հիմունք­ները չեն նշում, թե ինչպես հաշվառել կամ բացահայտել բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, սակայն դրանք սովորաբար ներկայացնում են բավակա­նաչափ ընդգրկուն սկզբունքներ, որոնք կարող են հիմք ծառայել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մշակման ու կիրառման համար, որը համահունչ է հիմունքների պահանջների հիմքում ընկած սկզբունքներին:

Ա7. Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ ճշմարիտ ներկա­յացման հիմունքներ են, մինչդեռ մյուսները՝ համապատասխանության հիմունքներ: Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները, որոնք հիմնականում պարունա­կում են ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտ­ներ, որոնք սահմանված են կազմակեր­պություն­­ների կողմից ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար ստանդարտներ հրապարակելու ու տարածելու ճանաչում կամ իրավասություն ունեցող կազմակերպության կողմից, հաճախ մշակվում են ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար, ինչպես օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներն են (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտն­երի խորհրդի (ՀՀՄՍԽ) կողմից:

Ա8. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են նաև, թե ինչ հաշվետվություններից է կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը: Բազմաթիվ հիմունքների պարագայում ֆինան­սական հաշվետվությունները տեղեկություններ են տրամադրում կազմակերպու­թյան ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին: Այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում կներառվեն հաշվապահական հաշվեկշիռը, եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ այլ հիմունքների համար միայն մեկ ֆինանսական հաշվետվությունն ու կից ծանոթագրությունները կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը`

* օրինակ, «Ֆինանսական հաշվետվողականություն՝ հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային սկզբունքի *կիրառմամբ*» Հանրային Հատվածի Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտը (ՀՀՀՀՄՍ), որը հրապարակվել է Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից, սահմանում է, որ հիմնական ֆինանսական հաշվետվությունը դրամական մուտքերի ու ելքերի հաշվետվությունն է, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունը իր ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստում է այդ ՀՀՀՀՄՍ-ի համաձայն,
* մեկ ֆինանսական հաշվետվության այլ օրինակներից են, որոնցից յուրաքանչյուրը պարունակում է կից ծանոթագրություններ՝

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 կապիտալը,

o սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը,

o եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը,

o գործառնությունների մասին հաշվետվությունը՝ ըստ արտադրական ուղղությունների:

Ա9. ԱՄՍ 210-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների ընդունելի լինելը[[10]](#footnote-10)։ ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված) վերաբերում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինան­սական հաշվետվու­թյունները պատրաստվում են հատուկ նպատակների համար նախատեսված հիմունքների համաձայն[[11]](#footnote-11)։

Ա10. Քանի որ աուդիտի վարման համար նախապայմանը կարևոր է, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը, որ նրանք ընդունում և հասկանում են, որ կրում են պարագրաֆ Ա2-ում սահմանված պարտականությունները՝ որպես աուդիտորական առաջադրանքն ընդունելու նախապայման[[12]](#footnote-12)։

Հանրային հատվածում աուդիտին բնորոշ նկատառումներ

Ա11. Հանրային հատվածի 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 հատվածի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, կարող է ներառել լրացուցիչ պարտա­կանություններ, ինչպիսիք են օրինակ՝ պատասխանատվությունը գործառնութ­յունների իրականացման ու իրադարձությունների համար՝ համաձայն օրենքի, այլ իրավական ակտի կամ այլ իրավասության[[13]](#footnote-13)։

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

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

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

#### Սահմանումներ

*Ֆինանսական հաշվետվություններ* (հղում՝ պար. 13(զ))

Ա14. Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ կազմակերպության տնտեսական ռեսուրսներին կամ պարտականություններին կարող են հղումներ պարունակել այլ հասկացություններով: Օրինակ` դա կարող է վերաբերել կազմակերպության ակտիվներին և պարտավորություններին, իսկ դրանց միջև մնացորդային տարբերությունը կարող է դիտարկվել որպես սեփական կապիտալ կամ բաժնեմասնակցություն:

Ա15. Բացատրական կամ նկարագրական տեղեկատվությունը, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվում է ներառել ֆինանսական հաշվետվություններում, կարող է ընդգրկվել դրանցում` այլ փաստաթղթում ներկայացված տեղեկատվությանը հղում կատարելով, ինչպիսիք են` ղեկավարության հաշվետվությունը կամ ռիսկի հաշվետվությունը: «Ընդգրկված է ֆինանսական հաշվետվություններում հղումների տեսքով» արտահայտությունը նշանակում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են հղումներ այլ փաստաթղթերին, այլ ոչ թե այդ փաստաթղթերից ֆինանսական հաշվետվություններին: Երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ուղղակիորեն չի արգելում հղումները այնպիսի աղբյուրներին, որտեղ նկարագրական կամ բացատրական տեղեկատվություն կարող է պարունակվել, և հղումները պատշաճ կերպով կատարվել են, այդ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կհանդիսանա:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջները (հղում՝ պար. 14)

Ա16. Աուդիտորը ենթարկվում է էթիկայի համապատասխան պահանջներին՝ ներառյալ այն պահանջները, որոնք վերաբերում են անկախությանը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական առաջադրանքների հետ: Էթիկայի համապատասխան պահանջները սովորաբար ներառում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի *պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքի* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) Ա և Բ մասերը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ, ազգային օրենսդրության ավելի խիստ պահանջների հետ միասին:

Ա17. ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի «Ա» մասը սահմանում է մասնագիտական էթիկայի հիմնական սկզբունքները, երբ աուդիտորն իրականացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, և տրամադրում է այդ սկզբունքների կիրառման համար հայեցակարգային հիմունք: Հիմնարար սկզբունքները, որոնց պետք է ենթարկվի աուդիտորը` ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի համաձայն հետևյալն են՝

ա) ազնվություն,

բ) օբյեկտիվություն,

գ) մասնագիտական կարողություն և պատշաճ վերաբերմունք,

դ) գաղտնիություն, և

ե) մասնագիտական վարքագիծ:

ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի «Բ» մասը ներկայացնում է, թե ինչպես պետք է կիրառվի հայեցակարգային հիմունքը առանձին իրավիճակներում:

Ա18. Աուդիտորական առաջադրանքի դեպքում հանրային շահերից է բխում և, հետևաբար, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի պահանջն է, որ աուդիտորը անկախ լինի աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից: ՀԷՄՍԽ վարքագրքում անկախութ­յունը նկարագրվում է որպես մտքի անկախության և վարքագծի անկախության միաս­նու­թյուն: Աուդիտորի անկախ լինելը աուդիտի ենթարկ­վող կազմակերպությունից պաշտպանում է նրա՝ այնպիսի աուդիտորի կարծիք ձևավորելու կարողությունը, որը զերծ կլինի այդ կարծիքը կասկածի ենթարկող ազդեցություններից: Անկախությունը մեծացնում է աուդիտորի հնարավորությունը՝ գործել ազնվորեն, լինել օբյեկտիվ և պահպանել մասնագիտական կասկածամտության մոտեցումը:

Ա19. Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ (ՈՀՄՍ) 1[[14]](#footnote-14)-ը կամ ազգային օրենսդրության պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են[[15]](#footnote-15), վերաբերում են ընկերության` աուդիտորական առաջադրանքների համար որակի հսկո­ղության իր համակարգը սահմանելու և պահպանելու պարտականութ­յուններին: ՈՀՄՍ 1-ում ներկայացվում են ընկերության պարտականութ­յունները` սահմանել կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնց նպատակն է ողջամիտ հավաստիացում ապահովել առ այն, որ ընկերությունն ու նրա աշխատակազմը ենթարկվում են էթիկայի համապատասխան պահանջներին` ներառյալ անկախությանը վերաբերող պահանջները[[16]](#footnote-16)։ ԱՄՍ 220-ը ներկայացնում է առաջադրանքի ղեկավարի պարտականությունները` էթիկայի համապատասխան պահանջ­ների առնչությամբ: Դրանք ներառում են զգոնության պահպանումը` դիտումների և, անհրաժեշտության դեպքում, հարցումների միջոցով` հայտնաբերելու համար առաջադրանքի թիմի անդամների անհամապատասխանությունը էթիկայի կիրա­ռելի պահանջներին, համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու որոշումը, եթե առաջադրանքի ղեկավարի ուշադրությունը գրավել են հանգամանքներ, որոնք վկայում են, որ առաջադրանքի թիմի անդամները չեն ենթարկվում էթիկայի համապատասխան պահանջներին, և աուդիտորական տվյալ առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի` անկախու­թյան պահանջներին համապատասխա­նության վերաբերյալ եզրակացության ձևա­վորումը[[17]](#footnote-17)։ ԱՄՍ 220-ը ընդունում է, որ առաջադրանքի թիմը իրավունք ունի վստահելու ընկերության որակի հսկողության համակարգին` աուդիտորական առանձին առաջա­դրանքի նկատմամբ կիրառելի` որակի հսկողության ընթացակարգերի առնչու­թյամբ իր պարտականությունները կատարելու ընթացքում, եթե միայն ընկերության կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկությունները այլ բան չեն առաջարկում:

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

Ա20. 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 հավաքագրած փաստաթղթերի ու հարցումներին տրված պատասխանների արժանահավատությունը,
* իրավիճակներ, որոնք կարող են վկայել հնարավոր խարդախության մասին,
* հանգամանքներ, որոնք առաջարկում են աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում` ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող ընթացակարգերի:

Ա21. Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումն աուդիտի ընթացքում անհրաժեշտ է, եթե օրինակ՝ աուդիտորը պետք է նվազեցնի հետևյալ ռիսկերը`

* արտասովոր հանգամանքների չհայտնաբերում,
* աուդիտորական դիտարկումներից եզրահանգումներ կատարելիս` ընդհանրացում­ների չափազանցում,
* անհամապատասխան ենթադրությունների կիրառում` աուդիտորական ընթացա­կար­գերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները որոշելիս և դրանց արդյունքները գնահատելիս:

Ա22. Մասնագիտական կասկածամտությունն անհրաժեշտ է` աուդիտորական ապացույց­ները խստորեն գնահատելու համար: Այն ներառում է կասկածի ենթարկելը հակասական աուդիտորական ապացույցը և ղեկավարությունից ու կառավարման օղակներում գտնվող 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 այնպիսի հանգամանք­ների լույսի ներքո, ինչպիսիք են օրինակ՝ դեպքերը, երբ առկա են խարդախության ռիսկի գործոններ, և ֆինանսական հաշվետվության էական գումարի համար միայն մեկ, կասկածելի բնույթի, հիմնավորող փաստաթուղթ:

Ա23. Աուդիտորը կարող է գրանցումներն ու փաստաթղթերը համարել իսկական, եթե միայն նա հակառակը մտածելու պատճառ չունի: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի այն տեղեկատվության արժանահավատությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց[[18]](#footnote-18)։ 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[[19]](#footnote-19)։

Ա24. Չի ակնկալվում, որ աուդիտորը կանտեսի կազմակերպության ղեկավարության, ինչպես նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց անկեղծությանն ու ազնվությանը վերաբերող անցյալի փորձառությունը: Այնուամենայնիվ, համոզվածու­թյունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք անկեղծ ու ազնիվ են, չի ազատում աուդիտորին մասնագիտական կասկածամտու­թյուն ցուցաբերելու անհրաժեշտությունից և թույլ չի տալիս նրան բավարարվել ոչ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներով` ողջամիտ հավաստիացման ձեռքբերման ընթացքում:

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

Ա25. Մասնագիտական դատողությունը կարևոր նշանակություն ունի աուդիտը պատշաճ ձևով իրականացնելու համար: Դա բացատրվում է նրանով, որ էթիկայի համա­պա­տասխան պահանջների և ԱՄՍ-ների մեկնաբանումը, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում պահանջվող հիմնավոր որոշումները չեն կարող կատարվել, եթե 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 հավա­քագրելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները,
* գնահատումը, թե արդյո՞ք բավարար քանակի 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները կիրառելու ժամանակ,
* եզրակացությունների կայացումը՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապա­ցույցների վրա, օրինակ՝ ղեկավարության գնահատում­ների ողջամտությունը՝ ֆինանսական հաշվե­տվութ­­յուն­ների պատրաստման ժամա­նակ:

Ա26. Աուդիտորից ակնկալվող մասնագիտական դատողության առանձնահատ­կությունն այն է, որ այն դրսևորվում է այն աուդիտորի կողմից, որի պատրաստվածությունը, գիտելիքները և փորձառությունը նպաստել են անհրաժեշտ կոմպետենտության ձևավորմանը՝ ողջամիտ դատողություններ կատարելու համար:

Ա27. Ցանկացած առանձին դեպքերի առնչությամբ մասնագիտական դատողության դրսևորումը հիմնված է աուդիտորին հայտնի փաստերի ու հանգամանքների վրա: Աուդիտի ընթացքում դժվար կամ վիճելի հարցերի վերաբերյալ խորհրդակցությունը թե առաջադրանքի թիմի անդամների միջև և թե առաջադրանքի թիմի անդամների ու ընկերությունում կամ դրանից դուրս գտնվող համապատասխան մակարդակի մասնագետների միջև, ինչպես որ դա պահանջվում է ԱՄՍ 220-ով[[20]](#footnote-20), օգնում է աուդիտորին կատարելու հիմնավոր ու ողջամիտ դատողություններ:

Ա28. Մասնագիտական դատողությունը կարելի է գնահատել՝ հիմնվելով այն հանգամանքի վրա, թե արդյո՞ք կատարված դատողությունն արտացոլում է աուդիտորական ու հաշվա­պա­հական հաշվառման սկզբունքների կոմպետենտ կիրառումը և նպատակահարմար ու համապա­տասխան է՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը աուդիտորին հայտնի փաստերի ու հանգամանքների առումով:

Ա29. Մասնագիտական դատողությունը պետք է դրսևորվի աուդիտի ընթացքում: Այն պետք է նաև համապատասխան եղանակով փաստաթղթավորվի: Այդ առումով, աուդիտորից պահանջվում է պատրաստել բավարար քանակի 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 նշանակալի հարցերի վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելիս[[21]](#footnote-21)։ Մասնագիտական դատողու­թյունը չպետք է օգտագործվի որպես այն որոշումների հիմնավորում, որոնք որևէ այլ կերպ չեն հիմնավորվում առաջադրանքի փաստերով ու հանգամանքներով կամ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներով:

#### Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ (հղում՝ պար. 5 և 17)

*Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելը ու համապատասխանությունը*

Ա30. Աուդիտորական ապացույցն անհրաժեշտ է՝ աուդիտորի կարծիքը և եզրակացությունը հիմնավորելու համար: Այն հավաքական բնույթ ունի և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում: Այն կարող է ներառել նաև այլ աղբյուրներից ստացված տեղեկություններ, ինչպիսիք են օրինակ՝ նախկինում իրականացված աուդիտները (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[[22]](#footnote-22)) կամ ընկերության որակի հսկողության ընթացա­կարգերը՝ պատվիրատուի ընդունման ու պահպանման առնչությամբ: Բացի այլ աղբյուրներից, որոնք գտնվում են կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս, աուդիտորական ապացույցների կարևոր աղբյուր են կազմակերպության հաշվապա­հական հաշվառման գրանցումները: Որպես աուդիտորական ապացույց կարող է օգտագործվել նաև աուդիտորի կողմից վարձված կամ ներգրավված փորձագետի պատրաստած տեղեկատվությունը: Աուդիտորական ապացույցները կարող են ներառել տեղեկություններ, որոնք հիմնավորում ու հաստատում են ղեկավարության հավաստումները, ինչպես նաև դրանց հակասող տեղեկություններ: Ի լրումն վերոնշյալի՝ որոշ դեպքերում աուդիտորի կողմից օգտագործվում է տեղեկատվության բացակայությունը (օրինակ՝ ղեկավարության հրաժարումը տրամադրել պահանջվող հաստատումը) և, հետևաբար, դա նույնպես իրենից ներկայացնում է աուդիտորական ապացույց: Աուդիտորի աշխատանքի մեծ մասը՝ կապված աուդիտորի կարծիքի ձևավորման հետ, բաղկացած է աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ու գնահատման հետ:

Ա31. Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելն ու համապատաս­խանու­թյունը փոխկապակցված են: Բավա­րար քանակի լինելը 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:

Ա32. Համապատասխանությունը աուդիտորական ապացույցների որակական բնութագիրն է, այսինքն՝ դրանց տեղին լինելն ու արժանահավատությունը՝ հիմնավորելու համար այն եզրահանգումները, որոնց վրա հիմնված է աուդիտորի կարծիքը: Ապացույցի արժանահավատութ­յունը կրում է դրա աղբյուրի ու բնույթի ազդեցությունը և կախված է դրա ձեռքբերման առանձնահատուկ հանգամանքներից:

Ա33. Այն, թե արդյո՞ք բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել՝ նվազեցնելու համար աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակար­դակը, և, հետևաբար, հնարավորություն տալու աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգում­ներ կատարել, որոնց հիման վրա կձևավորվի աուդիտորի կարծիքը, հանդիսանում է մասնագիտական դատողության հարց: ԱՄՍ 500-ը և այլ առնչվող ԱՄՍ-ներ լրացուցիչ պահանջներ են սահմանում և լրացուցիչ, ողջ աուդիտի ընթացքում կիրառելի, ուղեցույց են տրամադրում՝ բավարար քանակի համապա­տասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ընթացքում աուդիտորի նկատառումների վերաբերյալ:

*Աուդիտորական ռիսկ*

Ա34. Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման և չհայտնաբերման ռիսկերից կախված ֆունկցիա 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 հարց է:

Ա35. ԱՄՍ-ների նպատակների համար աուդիտորական ռիսկը չի ներառում այն ռիսկը, որ աուդիտորը կարող է կարծիք արտահայտել, որ ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են, երբ իրականում դա այդպես չէ: Սովորաբար այդ ռիսկը չնչին է: Բացի այդ, աուդիտորական ռիսկը տեխնիկական հասկացություն է, որը վերաբերում է աուդիտի իրականացման գործընթացին, և այն չի առնչվում աուդիտորի գործարար ռիսկերին, ինչպիսիք են օրինակ՝ դատական գործընթացից կրած վնասները, հակագովազդը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առնչությամբ ի հայտ եկած այլ իրադարձությունները:

Էական խեղաթյուրման ռիսկերը

Ա36. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը կարող են գոյություն ունենալ երկու մակարդակով՝

* ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր մակարդակով, և
* հավաստումների մակարդակով՝ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդ­ների ու բացահայտումների մակարդակով:

Ա37. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր մակարդակով, էական խեղաթյուրման այն ռիսկերն են, որոնք տարածվում են ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և, ենթադրա­բար, ազդում են բազմաթիվ հավաստումների վրա:

Ա38. Հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերը գնահատվում են բավարար քանակի 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 պլանավորման ժամանակ:

Ա39. 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 աուդիտից անկախ:

Ա40. Բնորոշ ռիսկը որոշ հավաստումների և համապատասխան գործառնությունների դասերի, հաշվի մնացորդների 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, հաշվի մնացորդներից 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 գործունեությունը, կամ տնտեսության տվյալ ճյուղի անկումը, որը բնորոշվում է մեծաքանակ բիզնեսների սնանկացմամբ:

Ա41. Վերահսկողության ռիսկը ղեկավարության կողմից ներքին հսկողության նախագծման, իրականացման ու պահպանման արդյունավետության գործառույթն է, որի նպատակը միջոցներ ձեռնարկելն է հայտնաբերված ռիսկերի նկատմամբ, որոնք սպառնում են կազմակերպության նպատակների իրականացմանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ: Անկախ նրանից, թե որքանով է ներքին հսկողությունը լավ նախագծված ու իրագործված, այն կարող է միայն կրճատել, բայց ոչ վերացնել ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ինչի պատճառը ներքին հսկողության 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 վերահսկողության գործառնական արդյու­նավետությունը՝ կատարվելիք համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետ­ներն ու ծավալները որոշելու ընթացքում[[23]](#footnote-23)։

Ա42. ԱՄՍ-ները սովորաբար չեն հիշատակում բնորոշ ու վերահսկողության ռիսկերն առանձին, ընդհակառակը, խոսքը գնում է «էական խեղաթյուրման ռիսկերի» միասնական գնահատման մասին: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է կատարել բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի առանձնացված կամ միասնական գնահատում` կախված աուդիտի նախընտրած եղանակներից կամ մեթոդաբանություններից և գործնական նկատառումներից: Էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը կարող է արտահայտվել քանակական տեսքով, ինչպես օրինակ՝ տոկոսներով, կամ ոչ քանակական տեսքով: Ցանկացած դեպքում, աուդիտորի կողմից ռիսկի համապատասխան գնահատումների կատարումը ավելի կարևոր է, քան այն տարբեր մոտեցումները, որոնց միջոցով դրանք կարող են կատարվել:

Ա43. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման վերաբերյալ` ֆինանսա­կան հաշվետվությունների մակարդակով և հավաստումների մակարդակով:

Չհայտնաբերման ռիսկ

Ա44. Աուդիտորական ռիսկի տվյալ մակարդակի համար չհայտնաբերման ռիսկի ընդունելի մակարդակի և հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման 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:

Ա45. 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 արդյունավե­տութ­յունից և աուդիտորի կողմից դրա կիրառումից կախված ֆունկցիա է: Հետևյալ գործողությունները`

* պատշաճ պլանավորում,
* առաջադրանքի թիմում 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:

Ա46. ԱՄՍ 300-ը[[24]](#footnote-24) և ԱՄՍ 330-ը սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց` ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և գնահատված ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի արձագանքի 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*

Ա47. Աուդիտորից չի պահանջվում, և նա չի կարող նվազեցնել 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 աուդիտորը կատարում է իր եզրահանգումները և ձևավորում աուդիտորի կարծիքը, ավելի համոզիչ է, քան որոշիչ: Աուդիտի ներքին սահմանափակումներն առաջանում են հետևյալից`

* ֆինանսական հաշվետվականության բնույթից,
* աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթից, և
* այն անհրաժեշտությունից, որ աուդիտն իրականացվի ողջամիտ ժամանա­կա­հատ­վածում և ողջամիտ արժեքով:

Ֆինանսական հաշվետվականության բնույթը

Ա48. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ղեկավարության կողմից դատողություն` կազմակերպությանը վերաբերող փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության 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 կկատարվեն 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք­ների և առնչվող բացահայտումների համատեքստում, ինչպես նաև կազմակեր­պության հաշվապահական հաշվառման վարման որակական ցուցանիշները՝ ներառ­յալ ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության նշանները[[25]](#footnote-25)։

Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը

Ա49. Առկա են գործնական ու իրավական սահմանափակումներ` կապված աուդիտորի` աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ունակության հետ: Օրինակ`

* հնարավոր է, որ ղեկավարությունը կամ այլոք, 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 տեղեկություններն ամբողջական են, եթե նա նույնիսկ իրակա­նացրել է աուդիտորական ընթացակարգեր` հավաստիանալու համար, որ առնչվող բոլոր տեղեկությունները ձեռք են բերվել,
* խարդախությունը կարող է ներառել բարդ ու խնամքով կազմված սխեմաներ` դրա գոյությունը թաքցնելու համար: Այդ պատճառով, աուդիտորական ապացույցներ հավաքագրելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են անարդյունավետ լինել` 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 քննչական գործողություն չէ: Համապատասխանաբար, աուդիտորին տրված չեն հատուկ իրավական լիազորություններ, ինչպես օրինակ՝ հետախուզության իրա­վունք, ինչը կարող էր անհրաժեշտ լինել այդպիսի քննչական գործողությունների ժամանակ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակին լինելը և օգուտի ու ծախսի հավասարակշռությունը

Ա50. 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 իրականացման համար տրամադրվի բավականաչափ ժամանակ ու միջոցներ: Չնայած դրան, տեղեկության տեղին լինելը և, հետևաբար, դրա արժեքը ժամանակի ընթացքում նվազելու հակում ունի. այսպիսով, պետք է հավասարակշռություն սահմանվի տեղեկության արժանահավատության ու նրա արժեքի միջև: Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի հիմունքներ ընդունում են այդ փաստը (տես, օրինակ, ՀՀՄՍԽ-ի «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման հիմունքները»: Ֆինանսա­կան հաշվետվություններն 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, մինչև որ չապացուցվի հակառակը:

Ա51. 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:

Ա52. Պարագրաֆ Ա51-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 նույնականացման ու գնահատման համար՝ իրականացնելով ռիսկի գնահատման ընթացակար­գեր և առնչվող գործողություններ[[26]](#footnote-26), և
* օգտագործել ընտրանքային ստուգման և բազմության հետազոտման այլ եղանակներ, այնպես, որ աուդիտորին ողջամիտ երաշխիք տրամադրվի բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար[[27]](#footnote-27)։

Այլ հարցեր, որոնք կարող են ազդել աուդիտի ներքին սահմանափակումների վրա

Ա53. Որոշակի հավաստումների կամ խնդրո առարկաների դեպքերում ներքին սահմանա­փա­կումների հնարավոր ազդեցությունները աուդիտորի՝ էական խեղաթյուրումներ հայտնաբերելու ունակության 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՝ ԱՄՍ 550-ը[[28]](#footnote-28)՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
* օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերը: Տես՝ ԱՄՍ 250-ը (Վերանայված)[[29]](#footnote-29)՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
* հետագա իրադարձությունները կամ հանգամանքները, որոնք կարող են պատճառ հանդիսանալ, որ կազմակերպությունը կորցնի իր անընդհատ գործելու կարողությունը: Տես՝ ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված)[[30]](#footnote-30)՝ լրացուցիչ քննարկման համար:

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

Ա54. 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 բավարար քանակի ու համապատասխան լինելով և աուդիտորական եզրակա­ցության համա­պատասխանությամբ, որը պատրաստվել է այդ ապացույցների գնահատման հիման վրա՝ աուդիտորի ընդհանուր նպատակների լույսի ներքո:

#### Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան

*ԱՄՍ-ների բնույթը* (հղում՝ պար. 18)

Ա55. 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:

Ա56. ԱՄՍ-ում հստակ տրվում է տեղեկություն՝ տվյալ ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտի, ուժի մեջ մտնելու ամսաթվի 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:

Ա57. 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:

Ա58. Աուդիտորը կարող է նաև աուդիտն իրականացնել ինչպես ԱՄՍ-ների, այնպես էլ տվյալ իրավակարգում կամ երկրում գործող աուդիտի ստանդարտների համաձայն: Այդպիսի դեպքերում, բացի նրանից, որ աուդիտը իրականացվում է տվյալ աուդիտին վերաբերող ԱՄՍ-ներից յուրաքանչյու­րին համապատասխան, կարող է պահանջվել նաև, որ աուդիտորն իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ տվյալ իրավակարգում կամ երկրում գործող աուդիտի ստանդարտներին համապատասխանելու համար:

Հանրային հատվածի աուդիտին բնորոշ նկատառումներ

Ա59. ԱՄՍ-ները կիրառելի են նաև հանրային հատվածի առաջադրանքների նկատմամբ: Սակայն, հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունները 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 դիտարկվում ԱՄՍ-ներում: Դրանք կարող են դիտարկվել Աուդիտի բարձրագույն մարմինների միջազգային կազմակերպության կամ ստանդարտներ սահմանող ազգային մարմնի ձեռնարկներում, կամ էլ պետական աուդիտորական գործակալությունների կողմից մշակված ուղեցույցում:

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

Ա60. 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:

Ա61. 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:

Ա62. Հավելվածը «Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր» բաժնի մասն է կազմում: Հավելվածի նպատակի ու ակնկալվող կիրառելիության բացատրությունը տրվում է համապատասխան ԱՄՍ-ների տեքստում կամ հավելվածի վերնագրում և ներածական մասում:

Ա63. Ներածական մասը կարող է ներառել, ըստ անհրաժեշտության, հետևյալի վերաբերյալ պարզաբանումներ`

* ԱՄՍ-ի նպատակն ու գործողության ոլորտը` ներառյալ դրա կապը այլ ԱՄՍ-ների հետ,
* ԱՄՍ-ի հիմնական քննարկման առարկան,
* ԱՄՍ-ի խնդրո առարկայի առնչությամբ աուդիտորի և այլ անձանց համապա­տաս­խան պարտականությունները,
* համատեքստը, որի շրջանակներում սահմանվում է ԱՄՍ-ն:

Ա64. ԱՄՍ-ն «Սահմանումներ» վերնագրի ներքո` առանձին ենթաբաժնում կարող է ներառել ԱՄՍ-ների նպատակների համար որոշակի հասկացություններին վերագրված նշանակությունների նկարագիրը: Դրանք տրվում են ԱՄՍ-ների հետևողական կիրառման ու մեկնաբանման գործընթացին օժանդակելու համար և չեն նախատես­վում գերակայելու 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 հասկացությունները կունենան նույն նշանակությունները բոլոր ԱՄՍ-ներում: ՀՄԴ–ի կողմից հրապարակված «*Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկում»* պարունակվող Տերմինների բառարանը, որը վերաբերում է Աուդիտի և հավաստիաց­ման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված միջազգային ստանդարտներին, ներառում է ԱՄՍ-ներում սահմանված հասկացությունների ամբողջական ցանկը: Այն նաև ներառում է ԱՄՍ-ներում հանդիպող այլ հասկացությունների նկարագրու­թյունները` ընդհանուր և հետևողական մեկնաբանության ու թարգմանության գործընթացներին օժանդակելու համար:

Ա65. Հարկ եղած դեպքում, համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների ու հանրային հատվածի 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 նվազեցնում աուդիտորի պատասխանատվությունը` ԱՄՍ-ների պահանջները կիրառե­լու ու դրանց համապատասխանելու համար:

Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա66. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող լրացուցիչ նկատառումների բնորոշման նպատակով, «համեմատաբար փոքր կազմա­կեր­պություն» հասկացությունը 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 մի քանիսը`

(i) պարզ կամ ոչ բարդ գործառնություններ,

(ii) պարզեցված հաշվառում,

(iii) բիզնեսի սակավաթիվ ուղղություններ և փոքրաթիվ արտադրանք դրանցում,

(iv) աննշան ներքին հսկողություն,

(v) կառավարման սակավաթիվ մակարդակներ` 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:

Ա67. 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:

Ա68. 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)

Ա69. Յուրաքանչյուր ԱՄՍ պարունակում է մեկ կամ մեկից ավելի նպատակներ, որոնք կապ են ապահովում սահմանված պահանջների և աուդիտորի ընդհանուր նպատակների միջև: Առան­ձին ԱՄՍ-ներում ներկայացված նպատակները ծառայում են աուդիտորի ուշադրության կենտրոնաց­մանը` ԱՄՍ-ների ցանկալի արդյունքի վրա, միաժամանակ լինելով բավական յուրահատուկ, որպեսզի օգնեն աուդիտորին հետևյալ հարցերում`

* պատկերացում, թե ինչ է հարկավոր կատարել և, որտեղ հարկն է, ինչպիսի միջոցներով հասնել դրա կատարմանը, և
* որոշում, թե արդյո՞ք կարիք կա լրացուցիչ գործողությունների` աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում այդ նպատակներին հասնելու համար:

Ա70. 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:

Ա71. Նպատակներն օգտագործելիս, աուդիտորը պարտավոր է հաշվի առնել ԱՄՍ-ների միջև առկա փոխհարաբերությունները: Պատճառն այն է, ինչպես նշվում է պարագրաֆ Ա55-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 (Վերանայված) և ԱՄՍ 330-ը պարունակում են, մասնավորապես նպատակներ ու պահանջներ, որոնք վերաբերում են աուդիտորի պարտականություններին` հայտնաբերելու և գնահատելու էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ինչպես նաև մշակելու և իրականացնելու լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր` այդ գնահատված ռիսկերին համա­պատասխանաբար արձագանքելու 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 (Վերանայված) 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))

Ա72. 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. 21 (բ))

Ա73. Աուդիտորից պահանջվում է օգտագործել նպատակները` գնահատելու համար, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ աուդիտորի ընդհանուր նպատակների համատեքստում: Եթե արդյուն­քում աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական ապացույցները բավարար քանակի և համապատասխան չեն, ապա աուդիտորը կարող է կիրառել հետևյալ մոտեցումներից մեկը կամ մի քանիսը` պարագրաֆ 21(բ)-ի 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 մի քանի 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 բավարար քանակի 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)

Ա74. Որոշ դեպքերում ԱՄՍ-ն (և, հետևաբար նրա բոլոր պահանջները) կարող է կիրառելի չլինեն տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի ծառայություն, ապա ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013)[[31]](#footnote-31) ոչ մի դրույթ կիրառելի չէ:

Ա75. Համապատասխան ԱՄՍ-ում կարող են լինել պայմանական պահանջներ: Այդպիսի պահանջը վերաբերում է տվյալ առաջադրանքին` եթե պահանջում նախատեսված հանգամանքները կիրառելի են, և պայմանը առկա է: Սովորաբար պահանջի պայմանա­կանությունը լինում է որոշակի կամ ենթադրյալ, օրինակ`

* աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման պահանջը` շրջանակի սահմանա­փակման[[32]](#footnote-32) առկայության դեպքում, ներկայացնում է որոշակի պայմանական պահանջ,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման[[33]](#footnote-33) պահանջը` աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների մասին, ինչը պայմանավորված է հայտնաբերված այդպիսի նշանակալի թերությունների առկայությամբ, և բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման պահանջը` կապված սեգմենտային տեղեկատվության ներկայացման ու բացահայտման հետ, համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի[[34]](#footnote-34), 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 կատարել ինչ-որ գործողություն, *եթե միայն դա չի արգելվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով*: Կախված իրավակարգից՝ իրավական ակտով թույլտվությունը կամ արգելումը կարող են լինել որոշակի կամ ենթադրյալ:

Պահանջից շեղումը (հղում՝ պար. 23)

Ա76. ԱՄՍ 230-ը սահմանում է փաստաթղթավորման պահանջներ այն բացառիկ իրավիճակներում, երբ աուդիտորը շեղվում է համապատասխան պահանջից[[35]](#footnote-35)։ ԱՄՍ-ները համապատասխանություն չեն ակնկալում այն պահանջին, որը կիրառելի չէ տվյալ աուդիտի պայմաններում:

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

Ա77. 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 են բերվել բավարար քանակի 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 սահմանափակման պատճառով:

Ա78. Աուդիտի փաստաթղթավորումը` համաձայն ԱՄՍ 230-ի պահանջների և այլ համապատասխան ԱՄՍ-ների առանձնահատուկ փաստաթղթավորման պահանջ­ների, տրամադրում է ապացույցներ աուդիտորի՝ ընդհանուր նպատակներին հասնելու եզրահանգումների հիմնավորման 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 ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐԻ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆԵՑՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտի նախապայմանները..........................................................................................6-8

Համաձայնությունն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ..............9-12

Շարունակական աուդիտները..........................................................................................13

Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունումը.....................14-17

Լրացուցիչ նկատառումներ` առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ............................18-21

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................Ա1 Աուդիտի նախապայմանները....................................................................................Ա2-Ա21

Համաձայնությունն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ.......Ա22-Ա29

Շարունակական աուդիտները........................................................................................Ա30

Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունումը................Ա31-Ա35

Լրացուցիչ նկատառումներ` առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ......................Ա36-Ա39

Հավելված 1. Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ

Հավելված 2. Ընդհանուր նշանակության հիմունքների ընդունելի լինելու որոշումը

|  |
| --- |
| *«Աուդիտորական առաջադրանքների 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 գործողության ոլորտը

1․ Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի պարտականություններին` ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակ­ներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելու առնչությամբ: Այդ պարտականությունների թվում է աուդիտի համար որոշակի նախապայմանների սահմանումը, որոնց համար պատաս­խանատվությունը դրվում է ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավար­ման օղակներում գտնվող անձանց վրա: ԱՄՍ 220-ը[[36]](#footnote-36) վերաբերում է առաջա­դրանքի ընդունման այն հարցերին, որոնք գտնվում են աուդիտորի հսկողության ներքո (հղում՝ պար. Ա1):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2․ Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3․ Աուդիտորի նպատակն է ընդունել կամ շարունակել աուդիտորական առաջադրանքը միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի իրականացման հիմքերը համաձայնեցվել են հետևյալի միջոցով`

ա) հավաստիացում, որ աուդիտի համար նախապայմաններն առկա են, և

բ) հաստատում, որ կա ընդհանուր փոխըմբռնում աուդիտորի ու ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև` աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ:

### Սահմանումներ

4․ ԱՄՍ-ների նպատակների համար, հետևյալ հասկացություններն ունեն այն նշանակու­թյունները, որոնք բերվում են ստորև`

Աուդիտի նախապայմաններ` ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվողականու­թյան ընդունելի հիմունքների կիրառում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատ­րաստ­ման համար, և ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառա­վարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը այն նախապայման­ներին[[37]](#footnote-37), համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտը:

5․ Սույն ԱՄՍ-ի նպատակների համար հղումները «ղեկավարություն» հասկացու­թյանը պետք է այսուհետև ընթերցվեն որպես «ղեկավարություն և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք»:

### Պահանջները

#### Աուդիտի նախապայմանները

6. Հավաստիանալու համար, թե արդյո՞ք առկա են աուդիտի նախապայմանները, աուդի­տորը պետք է`

ա) որոշի, թե արդյո՞ք ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը պետք է կիրառվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, և (հղում՝ պար. Ա2-Ա10),

բ) ձեռք բերի ղեկավարության համաձայնությունը, որ նա ընդունում և հասկանում է իր պարտականությունը (հղում՝ պար. Ա11-Ա14, Ա21)`

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի, ներառյալ, որտեղ տեղին է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը (հղում՝ պար. Ա15),

(ii) այնպիսի ներքին հսկողության 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. հասանելիություն այն ամբողջ տեղեկատվությանը, ինչպիսիք են օրինակ՝ գրանցումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, ղեկավարության կարծիքով, առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստ­մանը,

բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից աուդիտի նպատակների համար, և

գ. անսահմանափակ հասանելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

*Շրջանակի սահմանափակում` նախքան աուդիտորական առաջադրանքն ընդունելը*

7. Եթե ղեկավարությունը կամ, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք սահ­մա­նափակում են դնում աուդիտորի աշխատանքի շրջանակների 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 աուդիտորական 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 ակտերով, աուդիտորը չպետք է ընդունի առաջարկված աուդիտորական առաջադրանքը, եթե`

ա) աուդիտորը որոշել է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառման ենթակա ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքն անընդունելի է` բացառությամբ պարագրաֆ 19-ում սահմանվածի, կամ

բ) պարագրաֆ 6(բ) - ում հիշատակված համաձայնությունը ձեռք չի բերվել:

#### Համաձայնությունն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ

9. Աուդիտորը պետք է համաձայնեցնի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. Ա22):

10. Համաձայն պարագրաֆ 11-ի՝ աուդիտի համաձայնեցված պայմանները պետք է գրանցվեն աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում և ներառեն (հղում՝ պար. Ա23-Ա27)`

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն ու շրջանակը,

բ) աուդիտորի պարտականությունները,

գ) ղեկավարության պարտականությունները,

դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նույնականացումը, և

ե) հիշատակում աուդիտորի կողմից պատրաստվելիք ցանկացած եզրակացության ակնկալվող ձևի ու բովանդակության վերաբերյալ, և (հղում՝ պար․ Ա24),

զ) հայտարարություն առ այն, որ կարող են լինել հանգամանքներ, երբ եզրակացությունը տարբերվի իր ակնկալվող ձևից և բովանդակությունից։

11. Եթե օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում բավականաչափ մանրամասն նկարագրվում են աուդի­տորական առաջադրանքի պայմանները, որոնք հիշատակվում են պարագրաֆ 10-ում, ապա կարիք չկա, որ աուդիտորը ներառի դրանք գրավոր համաձայնագրում` բացառու­թյամբ այն փաստի, որ այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը կիրառելի է, և որ ղեկավարությունը ընդունում և ըմբռնում է պարագրաֆ 6(բ)-ում սահմանված իր պարտականությունները (հղում՝ պար. Ա23, Ա28-Ա29):

12. Եթե օրենքներում կամ այլ իրավական ակտերում նկարագրվում են ղեկավարության նույնանման պարտականություններ, ինչպիսիք նշված են պարագրաֆ 6(բ)-ում, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ներառում է պար­տա­կանություններ, որոնք, աուդիտորի դատողությամբ, համարժեք են այդ պարագրաֆում նշվածներին: Այդպիսի համարժեք պարտականությունների դեպքում աուդիտորը կարող է օգտագործել օրենքում կամ այլ իրավական ակտում բերված շարադրանքը` այդ պարտականությունները գրավոր համաձայնագրում նկարագրելու համար: Այն պարտա­կա­նությունների դեպքում, որոնք օրենքում կամ այլ իրա­վական ակտում սահմանված չեն այնպես, որպեսզի դրանք համարժեք համարվեն, գրավոր համաձայնագրում պետք է օգտագործվի պարագրաֆ 6(բ)-ում բերված նկարագրությունը (հղում՝ պար. Ա28):

#### Շարունակական աուդիտները

13. Շարունակական աուդիտների դեպքում աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք հանգամանքները պահանջում են վերանայել աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները, և արդյո՞ք կարիք կա կազմակերպությանը հիշեցնելու աուդիտորական առաջադրանքի առկա պայմանների մասին (հղում՝ պար. Ա30):

#### Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունումը

14. Աուդիտորը չպետք է համաձայնվի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփո­խությանը, եթե դրա համար չկա որևէ ողջամիտ հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա31-Ա33):

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 ողջամիտ հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա34-Ա35):

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 աուդիտորական առաջադրանքը, 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 գտնվող անձինք, սեփականատերերը կամ կարգավորող մարմինները:

#### Լրացուցիչ նկատառումներ` առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ

*Ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտներ` լրացված օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:*

18. Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են ստանդարտներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, լրացվում են օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա աուդիտորը պետք է հավաստիանա, թե արդյո՞ք կան հակասություններ ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրա­ռելի հիմունքի նկարագրությունը կարող է համապատասխանաբար փոխվել:

Եթե վերը նշվածներից ոչ մեկը հնարավոր չէ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ կլինի ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը` համաձայն ԱՄՍ 705 -ի[[38]](#footnote-38) (հղում՝ պար. Ա36):

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը. այլ հարցեր, որոնք ազդեցություն ունեն առաջադրանքի ընդունման վրա*

19. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքն 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. Ա37)`

ա) ղեկավարությունը համաձայն է տալ լրացուցիչ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում` խուսափելու համար շփոթութ­յունից, որ կարող են ֆինանսական հաշվետվություններն առաջացնել, և

բ) աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում նշվում է, որ

(i) ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերա­բեր­յալ աուդիտորական եզրակացությունը կներառի «Հանգամանքի շեշտադրում»` պարբերությունը օգտա­գործողների ուշադրությունը հրավիրելով լրացուցիչ բացահայ­տումների վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[39]](#footnote-39), 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 հաշվե­տվողականության կիրառելի հիմունքի, ապա ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը չի ներառի այդպիսի արտա­հայ­տու­թյուններ:

20. Եթե պարագրաֆ 19-ում նկարագրված պայմանները առկա չեն 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 աուդիտորական եզրակացության վրա, և

բ) ներառի համապատասխան հղում այդ հարցին` աուդիտորական առաջա­դրանքի պայմաններում:

*Աուդիտորական եզրակացությունը` օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված*

21. Որոշ դեպքերում համապատասխան իրավակարգում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում է աուդիտորական 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 աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացումը և, եթե դա այդպես է,

բ) արդյո՞ք լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորական եզրակացությունում կարող է մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը[[40]](#footnote-40):

Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորական եզրա­կա­ցությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը, ապա նա չպետք է ընդունի աուդիտորական առաջադրանքը, եթե միայն դա չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Այդպիսի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի համաձայն անցկացվող աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ների պահանջներին: Համա­պա­տասխա­նա­բար, աուդիտորը չպետք է ներառի աուդիտորական եզրակացու­թյունում որևէ հղում, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ներին համապատասխան[[41]](#footnote-41) (հղում՝ պար. Ա38-Ա39):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

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

Ա1. Հավաստիացման առաջադրանքները, որոնք ներառում են աուդիտորական առաջադրանք­ները, կարող են ընդունվել միայն այն դեպքում, երբ գործող մասնագետը գտնում է, որ կբավարարվեն էթիկայի այնպիսի համապատասխան պահանջներ, ինչպիսիք են անկախությունը և մասնագիտական կարողությունը, և երբ առաջադրանքն ի հայտ է բերում որոշակի առանձնահատկություններ[[42]](#footnote-42): Աուդիտորի պարտականությունները էթիկայի պահանջների առնչությամբ` աուդիտորական առաջադրանքի ընդունման համա­տեքստում, և այնքանով, որքանով դրանք գտնվում են աուդիտորի հսկողության ներքո, լուսաբանվում են ԱՄՍ 220-ում[[43]](#footnote-43): Այդ ԱՄՍ-ն վերաբերում է այն հարցերին (կամ նախապայմաններին), որոնք գտնվում են կազմակերպության հսկողության ներքո, և որոնց շուրջ անհրաժեշտ է ունենալ աուդիտորի և կազմակերպության ղեկավարության համաձայնությունը:

#### Աուդիտի նախապայմանները

*Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները* (հղում՝ պար. 6(ա))

Ա2. Հավաստիացման առաջադրանքի ընդունման պայմանն այն է, որ հավաստիացման առաջադրանքի սահմանման մեջ հիշատակված չափանիշները կիրառելի են և հասանելի նախատեսված օգտագործողներին[[44]](#footnote-44): Չափանիշները այն չափորոշիչ տվյալներն են, որոնք օգտագործվում են խնդրո առարկայի գնահատման կամ չափման համար` ներառյալ, որտեղ տեղին է, ներկայացման և բացահայտման չափորոշիչ տվյալները: Համա­պատասխան չափանիշները հնարավորություն են տալիս իրականացնել խնդրո առար­կայի ողջամիտ հետևողական գնահատումը կամ չափումը` մասնա­գիտա­կան դատողության համատեքստում: ԱՄՍ-ների նպատակների համար, ֆինան­սական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը չափանիշներ է տրամադրում, որոնք աուդիտորը կիրառում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար` ներառյալ, որտեղ տեղին է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը:

Ա3. Առանց ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքն ընդունելի է, ինչպես դա նկարագրվում է Ա8-Ա9 պարագրաֆներում:

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի ընդունելի լինելու որոշումը

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

* կազմակերպության բնույթը (օրինակ այն, թե արդյո՞ք դա առևտրային կազմա­կեր­պություն է, հանրային հատվածի կազմակերպություն է, թե շահույթ չհետա­պնդող կազմակերպություն է),
* ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (օրինակ՝ արդյո՞ք դրանք պատ­րաստվել են` բավարարելու 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը:

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ օգտագործողներ իրավասու չեն պահանջել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները հարմարեցվեն տեղեկատվության իրենց առանձնահատուկ կարիքներին: 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 հաշվետվողականության հիմունք­ների համաձայն, հիշատակվում են որպես ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ:

Ա6. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվելու են` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի, որը նախատեսված է առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար: Այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունները հիշատակվում են որպես հատուկ նպատակների համար ֆինանսական հաշվետվություններ: Նախատեսված օգտագործողների տեղեկատվության կարիքները կսահմանեն տվյալ պայմանների համար ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը: ԱՄՍ 800-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների կիրառելիությունը, որոնք նախատեսված են առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվու­թյան կարիքները բավարարելու համար[[45]](#footnote-45):

Ա7. Թերությունները ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքում, որոնք վկայում են, որ հիմունքն ընդունելի չէ, կարող են հայտնվել աուդիտորական առաջադրանքն ընդունելուց հետո: Եթե այդ հիմունքի կիրառումը նախատեսված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, 19-20 պարագրաֆների պահանջներն են կիրառվում: Եթե այդ հիմունքի կիրառումն օրենքով կամ այլ իրավական ակով նախատեսված չէ, ապա ղեկավարությունը կարող է որոշում կայացնել մեկ այլ ընդունելի հիմունքի կիրառման մասին: Եթե ղեկավարությունը վարվում է ըստ պարագրաֆ 16-ում պահանջվածի, ապա աուդիտորական առաջադրանքի համար նոր պայմաններ են համաձայնեցվում` արտացոլելու համար հիմունքի փոփոխությունը, քանի որ նախկինում համաձայնեցված պայմանները այլևս ճշգրիտ չեն լինի:

Ընդհանուր նշանակության հիմունքները

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

* ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից,
* հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՀՀՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից,
* հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները, որոնք հրապարակվել են տվյալ իրավակարգում ստանդարտներ 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 հաշվետվությունների սույն ստանդարտները ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացը կարգա­վորող օրենքում կամ այլ իրավական ակտում հաճախ ներկայացվում են որպես ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք:

Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք նախատեսված են օրենքով կամ այլ իրավական ակտով

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

Իրավակարգեր, որոնք չունեն ստանդարտներ սահմանող կազմակերպություններ կամ ֆինանսական հաշվետվողականության սահմանված հիմունքներ

Ա10. Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը գրանցված է կամ գործում է իրավակարգում, որը չունի ստանդարտներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմա­կեր­պություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը նույնականացնում է ֆինանսական հաշվետվողականութ­յան հիմունք, որը կիրառվելու է ֆինանսական հաշվե­տվություն­ների պատրաստման համար: Հավելված 2-ում ներկայացվում է ուղեցույց` նման իրավիճակներում ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ընդունելի լինելը որոշելու համար:

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

Ա11. ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտը իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունն ընդունում և հասկանում է, որ նա ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում սահմանված պարտականությունները[[46]](#footnote-46): Որոշակի իրավակարգերում 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 գերակայում օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին: Սակայն անկախ աուդիտի գաղափարը պահանջում է, որ աուդիտորի դերը չներառի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կամ կազմա­կերպության` համապատասխան ներքին հսկողության համար պատասխանա­տվությունը, և որ աուդիտորն ունենա աուդիտի համար անհրաժեշտ տեղեկատվություն (ներառյալ գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից դուրս ստացվող տեղեկատվություն) 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: Թյուրըմբռնումից խուսափելու համար, համաձայնություն է ձեռք բերվում ղեկավարության հետ, որ նա ընդունում և հասկանում է, որ ինքն այդպիսի պարտականություններ ունի` որպես 9-12 պարագրաֆների համաձայն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման ու գրանցման մի մաս:

Ա12. Ֆինանսական հաշվետվականությանը վերաբերող պարտականությունների բաժանման եղանակը ղեկավարության ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև փոփոխվում է` կախված կազմակերպության ռեսուրսներից ու կառուցվածքից և համապատասխան օրենքից կամ այլ իրավական ակտից, և կազմակերպությունում ղեկավարության ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համապատաս­խան դերերից: Մեծամասամբ ղեկավարությունը պատասխանատու է կատարման համար, իսկ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում են ղեկավարության գործունեությունը: Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կրում են կամ ստանձնում են պատասխանատվությունը ֆինան­սական հաշվետվությունների հաստատման կամ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված կազմակերպության ներքին հսկողության մոնիթորինգի համար: Խոշոր կամ հանրային նշանակության կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախումբը, ինչպես օրինակ՝ աուդիտի հանձնաժողովը, կարող է ունենալ վերահսկողության որոշակի պարտականություններ:

Ա13. ԱՄՍ 580-ը պահանջում է, որ աուդիտորը դիմի ղեկավարությանը` իրեն գրավոր հավաստումներ տրամադրելու համար առ այն, որ ղեկավարությունը կատարել է իր պարտա­կա­նու­թյունների որոշակի մասը[[47]](#footnote-47): Հետևաբար, կարող է նպատակահարմար լինել ղեկա­վարությանը տեղյակ պահել, որ այդպիսի հավաստումների ստացման հետ մեկտեղ ակնկալվում է այլ ԱՄՍ-ներով պահանջվող գրավոր հավաստումների և, որտեղ անհրաժեշտ է, ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող այլ աուդիտորական ապացույցները կամ ֆինանսական հաշվետվություններում մեկ կամ մի քանի հատուկ հավաս­տումները հիմնավորող գրավոր հավաստումների ստացում:

Ա14. Եթե ղեկավարությունը չի ընդունում իր պարտականությունները կամ չի համաձայնում տրամադրել գրավոր հավաստումներ, ապա աուդիտորը ի վիճակի չի լինի ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ[[48]](#footnote-48): 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 (հղում՝ պար. 6(բ)(i))

Ա15. Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մեծ մասը ներառում է պահանջ­ներ, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը. այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների *պատրաստումը* ֆինան­սա­կան հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան ներառում է նաև դրանց *ներկայացումը*: Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, որպես հաշվետվու­թյան ներկայացման նպատակ` ճշմարիտ ներկայացումը այնքան կարևոր է, որ ղեկավարության հետ համաձայնեցված նախապայմանը ընդգրկում է հատուկ հղում ճշմարիտ ներկայացմանը կամ պարտականությանը, ապահովելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները տան «ճշմարիտ ու իրական պատկերը»` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների:

Ներքին հսկողություն (հղում՝ պար. 6(բ)(ii))

Ա16. Ղեկավարությունը պահպանում է այնպիսի ներքին հսկողություն, որը նա անհրա­ժեշտ է համարում խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղա­թյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար: Անկախ իր արդյունավետությունից՝ ներքին հսկողությունը կարող է կազմա­կերպությանը տրամադրել միայն ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ընկերությունը հասել է ֆինանսական հաշվետվականության իր նպատակներին` ներքին հսկո­ղու­թյան ներքին սահմանափակում­ների պատճառով[[49]](#footnote-49):

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

Ա18. Ղեկավարությունը պետք է որոշի, թե ինչ ներքին հսկողություն է հարկավոր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար: «Ներքին հսկողություն» հասկացությունն ընդգրկում է գործողությունների լայն շրջանակ այն բաղադրիչների սահմաններում, որոնք կարող են նկարագրվել որպես հսկողության միջավայր, կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց, տեղեկատվական համակարգ՝ ներառյալ առնչվող բիզնես գործընթացները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվողականությանը, և հաղորդակցություն, հսկողական գործողություններ, և հսկողության մոնիթորինգ: Այդ բաժանումը, սակայն, անպայմանորեն չի արտացոլում այն, թե ինչպես առանձին կազմակեր­պու­թյուն կարող է նախագծել, իրականացնել և պահպանել իր ներքին հսկո­ղությունը, կամ ինչպես նա կարող է դասակարգել որևէ առանձին բաղադրիչ[[50]](#footnote-50): Կազմակերպության ներքին հսկողությունը (մասնավորապես, նրա հաշվա­պահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառ­ման համակարգերը) կարտացոլի ղեկավարության կարիքները, բիզնեսի բարդության աստիճանը, ռիսկերի բնույթը, որոնց ենթարկվում է կազմակեր­պությունը, և համապատասխան օրենքները կամ այլ իրավական ակտերը:

Ա19. Որոշ իրավակարգերում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են հղում կատարել ղեկավարության պարտականությանը` հաշվապահական հաշվառ­ման գրքերի ու գրանցումների կամ հաշվապահական հաշվառ­ման համակարգերի համապատասխանության համար: Որոշ դեպքերում, համաձայն ընդունված գործելակերպի, կարելի է տարանջատել, մի կողմից, հաշվապահական հաշվառման գրքերի ու գրանցումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերը, և մյուս կողմից, ներքին հսկողության համակարգը կամ համակարգերը: Քանի որ հաշվապահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառման համա­կարգերը ներքին հսկողության անբաժան մասն են կազմում, ինչպես դա նշվում է պարագրաֆ Ա18-ում, պարագրաֆ 6(բ)(ii)-ում որևէ առանձին հղում չի կատարվում ղեկավարության պատասխանատվությունը նկարագրելու համար: Թյուրըմբռնումից խուսափելու համար կարող է նպատակահարմար լինել, որ աուդիտորը բացատրի ղեկավարությանը այդ պատասխանատվության շրջանակները:

Լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 6(բ)(iii)բ)

Ա20. Լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից աուդիտի նպատակներով, կարող է ներառել, որտեղ տեղին է, այլ տեղեկատվությանն առնչվող հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)։ Երբ աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերել այլ տեղեկատվություն, աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները կարող են սահմանել նաև նման այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պարտականությունները, ներառյալ, եթե տեղին է, համապատասխան կամ անհրաժեշտ գործողությունները, եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռքբերված այլ տեղեկատվությունում առկա է էական խեղաթյուրում։

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

Ա21. 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի, մնում է իր պարտականությունը:

#### Համաձայնությունն աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ

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

Ա22. 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[[51]](#footnote-51)*(հղում՝ պար. 10-11)

Ա23. Թե կազմակերպության և թե աուդիտորի շահերից է բխում, որ աուդիտորն ուղարկի Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը նախքան աուդիտը սկսելը, ինչն օգնում է խուսափել թյուրիմացություններից՝ աուդիտի առնչությամբ: Որոշ երկրներում, սակայն, աուդիտի նպատակն ու շրջանակը 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 ընդգրկումը նամակ-պարտավորագրում՝ ղեկավարությանը տեղե­կացնելու համար:

Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունն ու ձևը

Ա24. 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[[52]](#footnote-52) վրա: Սույն ԱՄՍ-ի 6(բ) և 12 պարագրաֆները վերաբերում են ղեկավարության պարտականությունների նկարագրությանը: Բացի պարագրաֆ 10-ում պահանջվող պայմանները ներառելը, աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը կարող է նշել հետևյալը, օրինակ`

* աուդիտի շրջանակների պարզաբանումը` ներառյալ կիրառելի օրենքների, այլ իրավական ակտերի, ԱՄՍ-ների և մասնագիտական մարմինների` էթիկային վերաբերող և այլ դրույթների հիշատակումը, որոնց ենթարկվում է աուդիտորը,
* աուդիտորական առաջադրանքի արդյունքների որևէ այլ հաղորդակցության ձևը,
* պահանջը, որ աուդիտորը պետք է աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցի աուդիտորական եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 701-ին համապատասխան[[53]](#footnote-53),
* այն փաստը, որ աուդիտին և ներքին հսկողությանը 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 առաջադրանքի թիմի կազմավորումը,
* ակնկալիքները, որ ղեկավարությունը կապահովի գրավոր հավաստումների տրամադրումը (տես նաև՝ պարագրաֆ Ա13-ը),
* ակնկալիքը, որ ղեկավարությունը հասանելիություն կապահովի ամբողջ տեղեկատվությանը, որին տեղյակ է և որն առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը, ներառյալ՝ ակնկալիքը, որ ղեկավարությունը հասանելիություն կապահովի բացահայտումների հետ կապված տեղեկատվությանը,
* ղեկավարության համաձայնությունը` աուդիտորին ժամանակին հասանելի դարձնելու ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների նախնական տարբերակները, ներառյալ՝ դրանց պատրաստմանն առնչվող ողջ տեղեկատվությունը, անկախ այն հանգամանքից՝ դրանք ձեռք են բերվել գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից, թե դրանցից դուրս (ներառյալ՝ բացահայտումների պատրաստմանն առնչվող ամբողջ տեղեկատվությունը) և այլ տեղեկատվությունը[[54]](#footnote-54), եթե առկա է, որպեսզի աուդիտորը հնարավորություն ունենա ավարտին հասցնել աուդիտը՝ 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:

Ա25. Երբ աուդիտորը պարտավոր չէ հաղորդակցել աուդիտի առանցքային հարցերը, աուդիտորին կարող է օգտակար լինել աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում հղում կատարել աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի հաղորդակցման հնարավորությանը, ինչպես նաև որոշակի իրավակարգերում կարող է անհրաժեշտ լինել, որ աուդիտորը հղում կատարի նման հնարավորությանը, որպեսզի կարողանա դա իրականացնել։

Ա26. 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 նախորդ աուդիտորի հետ, եթե կա այդպիսին` առա­ջին անգամ աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելու դեպքում,
* օրենքով, այլ իրավական ակտերով և էթիկայի համապատասխան պահանջներով սահմանված աուդիտորի այն պարտականություններին հղումը և նկարագրությունը, որոնք վերաբերում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների տեղեկացմանը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին,
* 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 նամակ-պարտավորագրի օրինակը բերվում է հավելված 1-ում:

Բաղադրիչների աուդիտ

Ա27. Երբ մայր ընկերության աուդիտորը միաժամանակ հանդիսանում է նաև բաղադրիչի աուդիտոր, ապա բաղադրիչին առանձին աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր ուղարկելու որոշման վրա հնարավոր ազդեցություն գործող գործոններն ընդգրկում են հետևյալը՝

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

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

Ա28. Եթե Ա23 և Ա29 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 համաձայնությունում կարող է օգտագործվել օրենքի կամ այլ իրավական ակտի շարադրանքը, եթե այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ղեկավարության համար սահմանում է պարտականություններ, որոնք իրենց գործո­ղու­թյամբ համազոր են պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված պարտականություններին: Հաշվա­պահների մասնագիտական միավորումները, աուդիտի ստանդարտներ սահմանող կամ աուդիտը կարգավորող մարմինները տվյալ իրավակարգում կարող են ուղեցույց տրամադրել օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում տրված նկարա­գրության հավասարազոր լինելու վերաբերյալ:

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա29. Հանրային հատվածի աուդիտների գործողությունները վերահսկող օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սովորաբար թույլ է տալիս հանրային հատվածի աուդիտորի նշանակումը և սահմանում է հանրային հատվածի աուդիտորի ընդհանուր պարտակա­նու­թյուններն ու իրավասությունները՝ ներառյալ հասանելիության իրավունքը դեպի կազմա­կերպության գրանցումները և այլ տեղեկատվությունը: Նույնիսկ երբ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը բավականաչափ մանրամասնությամբ է նկարա­գրում աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները, այնուամենայնիվ հանրա­յին հատվածի աուդիտորը կարող է նպաստավոր համարել ավելի ամբողջական աուդի­տորական նամակ-պարտավորագրի ներկայացումը, քան այն, ինչը թույլատրվում է պարագրաֆ 11-ով:

#### Շարունակական աուդիտները (հղում՝ պար. 13)

Ա30. 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 վերանայումը կամ հիշեցումը ղեկավարությանը գոյու­թյուն ունեցող պայմանների մասին՝

* որևէ վկայություն, որ կազմակերպությունը սխալ է հասկանում աուդիտի նպատակն ու շրջանակը,
* աուդիտորական առաջադրանքի վերանայված կամ հատուկ պայմաններ,
* ավագ ղեկավարների կազմում վերջերս տեղի ունեցած փոփոխություն,
* սեփականատիրության նշանակալի փոփոխություն,
* կազմակերպության բիզնեսի բնույթի կամ ծավալների նշանակալի փոփո­խու­թյուն,
* օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների փոփոխություն,
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար որդեգրած ֆինան­սական հաշվետվողականության հիմունքի փոփոխություն,
* հաշվետվականության պահանջների այլ փոփոխություն:

#### Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունումը

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

Ա31. 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 շրջանակի համար:

Ա32. 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:

Ա33. 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 աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ դեբիտորական պարտքերի առնչությամբ, և կազմակեր­պությունը խնդրում է փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը դիտարկման առաջադրանքով՝ խուսափելու համար վերապահումով կարծիքից կամ կարծիքից հրաժարումից:

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

Ա34. Նախքան համաձայնվելը՝ փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը դիտարկման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով, աուդիտորը, որը ներգրավվել էր ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորական առաջադրանք իրականացնելու նպատակով, բացի Ա31-Ա33 պարագրաֆներում նշվածից, կարիք կունենա գնահատելու այդպիսի փոփոխության իրավական կամ պայմանագրային հետևանքները:

Ա35. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական առաջադրանքի փոխարինումը դիտարկման 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 հաշվետվությունների ստանդարտներ` օրենքով կամ այլ իրավական ակտով լրացված* (հղում՝ պար. 18)

Ա36. Որոշ իրավակարգերում ֆինանսական հաշվետվությունների 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 իրավակարգերում ԱՄՍ-ների կիրառման նպատակով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվողականության նույնականացված հիմունքը և այդպիսի լրացուցիչ պահանջները՝ պայմանով, որ դրանք չեն հակասում ֆինանսական հաշվետվողականության նույնականացված հիմունքին: Դա կարող է, օրինակ՝ լինել այն դեպքը, երբ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը պահանջում է բացահայտումներ՝ ի լրումն այն բացահայտումների, որոնք պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտներով, կամ երբ ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտների ներքո ընտրության հնարավորու­թյուն­ների սահմանները նեղացվում են[[55]](#footnote-55):

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

Ա37. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտը 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 եզրահանգմամբ, օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը բոլոր այլ առումներով անընդունելի կլիներ: Այսպիսի դեպքում աուդիտորական եզրակացության սահմանված շարադրանքի ձևերն էապես տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից (տես՝ պարագրաֆ 21):

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

Ա38. ԱՄՍ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ԱՄՍ-ների հետ համապատաս­խանությունը ներկայացնի միայն այն դեպքում, երբ նա բավարարում է աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ների պահանջներին[[56]](#footnote-56): Եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է աուդիտորական 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 հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա39. Հանրային հատվածում 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 շրջանակները:

### Հավելված 1

(հղում՝ պար. Ա24-Ա26)

**Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ**

Ստորև բերվում է աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ` Ֆինանսական հաշ­վե­տվության միջազգային ստանդարտների համաձայն պատրաստված ընդհանուր նշանակության 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` պարագրաֆ 13-ը): Առաջարկված նամակի համապատասխանությունը ճշտելու համար կարելի է դիմել իրավական խորհրդատվության:

\*\*\*

ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության համապատասխան ներկայացուցչին կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց[[57]](#footnote-57).

[*Աուդիտի նպատակն ու շրջանակը*]

Դուք[[58]](#footnote-58) առաջարկել եք, որպեսզի մենք աուդիտի ենթարկենք ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշ­վետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշ­վետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապա­հական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը: Ուրախ ենք սույն նամակով հաս­տատել մեր համաձայնությունը և տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի էության ըմբռնումը:

Մեր աուդիտի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից` խարդախության կամ սխալի պատճառով, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական եզրակացություն։ Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է։ Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության պատճառով, 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։

[*Աուդիտորի պարտականությունները*]

Աուդիտը մեր կողմից կիրականացվի ԱՄՍ-ներին համապատաս­խան: Այդ ստանդարտները պահանջում են, որպեսզի մենք հետևենք էթիկայի պահանջներին: Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս` աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն: Ի լրումն`

* հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով առաջացած 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[[59]](#footnote-59): Այնուամենայնիվ, մենք գրավոր ձևով Ձեզ կհաղորդակցենք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության ցանկացած նշանակալի թերությունների վերաբերյալ, որոնք հայտնաբերել ենք աուդիտի ընթացքում.
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան 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 աուդիտորական 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, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացնում իրենց հիմքում ընկած գործառնություններն ու դեպքերը:

Աուդիտի և ներքին հսկողության 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:

[*Ղեկավարության պարտականությունները և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նույնականացումը (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 պարագրաֆ 6(բ)-ի նկարագրությունները:)*]

Մեր աուդիտը կիրականացվի` հիմնվելով այն համոզմունքի վրա, որ [ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք][[60]](#footnote-60) ընդունում և հասկանում են, որ պատասխանատու են`

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների[[61]](#footnote-61),

բ) այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը [ղեկավարությունը] անհրաժեշտ է գտնում խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, և

գ) մեզ տրամադրելու համար հետևյալը[[62]](#footnote-62)`

(i) հասանելություն այն ամբողջ տեղեկատվությանը, ինչպիսիք են՝ գրանցում­ները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, [ղեկավարության] կարծիքով առնչվում է համա­րում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը,

(ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը մենք կարող է պահանջենք [ղեկավա­րու­թյունից] աուդիտի նպատակների համար, և

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

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

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

[*Այլ առնչվող տեղեկություններ*]

[*Ավելացրեք այլ տեղեկություններ, ինչպես օրինակ՝ վճարի և հաշվի ներկայացման հետ կապված հարցերը, և այլ հատուկ պայմաններ, որտեղ տեղին է:*]

[*Հաշվետվողականություն*]

*[Ավելացրեք համապատասխան հղում աուդիտորական եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության վերաբերյալ, ներառյալ, կիրառելի լինելու դեպքում, այլ տեղեկատվությանը` համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)]*

Հնարավոր է, որ աուդիտի արդյունքում փաստացի ստացված տվյալների լույսի ներքո անհրաժեշտություն առաջանա ձևափոխելու մեր եզրակացության 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 նշանակության հիմունքների ընդունելի լինելու որոշումը**

**Իրավակարգեր, որոնք չունեն ստանդարտներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություններ կամ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ**

1. Ինչպես պարզաբանվեց սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա10-ում, երբ կազմակերպությունը գրանցված է կամ գործում է այնպիսի իրավակարգում, որը չունի ստանդարտներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը նույնականացնում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք: Նման իրավակարգերում, ըստ ընդունված կարգի, հաճախ օգտագործվում են սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա8-ում նկարագրված կազմակերպու­թյուն­ներից որևէ մեկի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտ­ները:

2. Որպես այլընտրանք, առանձին իրավակարգերում կարող են սահմանվել հաշվապահական հաշվառման սկզբունք­ներ, որոնք ընդհանուր առմամբ ճանաչվում են որպես ֆինանսական հաշվետվողականու­թյան հիմունք` տվյալ իրավակարգում գործող որոշակի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվե­տվությունների համար: Ֆինանսական հաշվետվողականության այդպիսի հիմունքի որդեգրման դեպքում աուդիտորը պարտավոր է որոշել, համաձայն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 6(ա)-ի, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներն ամբողջու­թյամբ վերցրած կարող են համարվել որպես ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունք` ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվու­թյունների համար: Եթե առանձին իրավակարգում հաշվապահական հաշվառման սկզբունք­ները լայնորեն օգտագործվում են, ապա հաշվապահների մասնագիտական միավորումները տվյալ իրավակարգում կարող են քննարկել աուդի­տորների կողմից ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքներին (տես` պարագրաֆ 3-ը ստորև), կամ համեմատելով հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսա­կան հաշվետվողականության գոյություն ունեցող հիմունքի պահանջ­ներին, որն ընդունելի է համարվում (տես` պարագրաֆ 4-ը ստորև):

3. Ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքները սովորաբար դրսևորում են հետևյալ հատկանիշները, որոնց շնորհիվ ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված օգտագործողներին տրամադրում են օգտակար տեղեկատվություն`

ա) տեղին լինելը. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկա­յաց­վող տեղեկատվությունն առնչվում է կազմակերպության բնույթին և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին: Օրինակ` առևտրային կազմակեր­պության դեպքում, որը պատրաստում է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ, տեղին լինելը գնահատվում է այն տեղեկատվությամբ, որն անհրաժեշտ է օգտագործողների լայն շրջանակների ընդհանուր բնույթի ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար` տնտեսական որոշումներ կայացնելիս: Այդ կարիքները սովորաբար բավարարվում են առևտրային կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը ներկայացնելու միջոցով,

բ) ամբողջականություն. գործառնություններն ու դեպքերը, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հիմնված եզրահանգումների վրա, բացթողնված չեն,

գ) արժանահավատություն. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղե­կա­տվությունը`

(i) որտեղ կիրառելի է, արտացոլում է դեպքերի և գործառնու­թյուն­ների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդա­կու­թյունը, և

(ii) նմանատիպ հանգամանքներում օգտագործելու դեպքում նպաստում է ողջամտորեն 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 նշանակալիորեն տարբերվող մեկնաբանությունների:

4. Հնարավոր է, որ աուդիտորը որոշի համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության այն հիմունքի հետ, որը հատուկ մշակվել է ստանդարտներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմա­կերպության կողմից այդպիսի կազմակերպությունների համար: Երբ աուդիտորն այդպիսի համեմա­տութ­յուն­ներ է կատարում և տարբերություններ են ի հայտ գալիս, որոշում կայացնելիս, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով որդեգրած հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունք, պետք է հաշվի առնվեն տարբերությունների պատճառները և այն, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կիրառումը կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի նկարագրությունը ֆինանսական հաշվետվություն­ներում կարող է հանգեցնել շփոթու­թյուն առաջացնող ֆինանսական հաշվետվությունների:

5. Անհատական նախասիրությունների բավարարման համար նախատեսված հաշվա­պա­հական հաշվառման սկզբունքների խմբավորումը չի կարող հանդիսանալ ֆինանսա­կան հաշվետվողականության ընդունելի հիմունք` ընդհանուր նշանակության ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների համար: Նմանապես, համապատասխանության հիմունքը չի կարող լինել ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունք` բացառությամբ այն դեպքի, երբ առանձին իրավակարգում այն ընդհանուր առմամբ ընդունվել է պատրաստողների ու օգտագործողների կողմից:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 220

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՈՐԱԿԻ ՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

Որակի հսկողության համակարգը և առաջադրանքի թիմերի դերը...................................2-4

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

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

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

**Պահանջները**

Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտի որակի համար......................8

Էթիկայի համապատասխան պահանջները.....................................................................9-11

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական

առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը...........................................................12-13

Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը.................................................................................14

Առաջադրանքի կատարումը.........................................................................................15-22

Մոնիթորինգը..................................................................................................................23

Փաստաթղթավորումը.................................................................................................24-25

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Որակի հսկողության համակարգը և առաջադրանքի թիմերի դերը...............................Ա1-Ա2

Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտի որակի համար...................Ա3

Էթիկայի համապատասխան պահանջները.................................................................Ա4-Ա7

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական

առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը........................................................Ա8-Ա10

Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը........................................................................Ա11-Ա13

Առաջադրանքի կատարումը....................................................................................Ա14-Ա33

Մոնիթորինգը........................................................................................................Ա34-Ա36

Փաստաթղթավորումը..................................................................................................Ա37

|  |
| --- |
| *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն»* 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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի առանձնահատուկ պարտականություններին` կապված ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար որակի հսկողության ընթացակարգերի հետ: Այն վերաբերում է նաև, որտեղ կիրառելի է, առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի պարտականություններին: Սույն ԱՄՍ-ն պետք է ընթերցվի էթիկայի համապատասխան պահանջների հետ համատեղ:

#### Որակի հսկողության համակարգը և առաջադրանքի թիմերի դերը

2. Որակի հսկողության համակարգերը, քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը գտնվում են աուդիտորական ընկերության պատասխանատվության ներքո: Համաձայն ՈՀՄՍ 1-ի՝ ընկերությունը պարտավոր է սահմանել ու պահպանել որակի հսկողության համակարգ, որն իրեն ողջամիտ հավաստիացում կտրամադրի առ այն, որ`

ա) ընկերությունն ու իր աշխատակազմը հետևում են մասնագիտական ստանդարտ­ներին, իրավական և կարգավորման կիրառելի պահանջներին, և

բ) ընկերության կամ առաջադրանքի ղեկավարների կողմից տրամադրվող հաշվետվու­թյունները համապատասխան են տվյալ պայմաններում[[63]](#footnote-63)։

Սույն ԱՄՍ-ն առաջարկվում է այն նախապայմանով, որ ընկերությունը ենթարկվում է ՈՀՄՍ 1-ին կամ ազգային օրենսդրության պահանջներին, որոնք առնվազն նույն խստությունն ունեն (հղում՝ պար. Ա1):

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

4. Առաջադրանքի թիմերն իրավունք ունեն վստահել ընկերության որակի հսկողության 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 ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակն է առաջադրանքի մակարդակով իրականացնել որակի հսկողության ընթացակարգեր, որոնք աուդիտորին ողջամիտ հավաստիացում կտրամադրեն առ այն, որ`

ա) աուդիտը համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին, իրավական և կարգավորման կիրառելի պահանջներին, և

բ) տրամադրվող աուդիտորական եզրակացությունը համապատաս­խան է տվյալ պայմաններում:

### Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակների համար, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանա­կությունները`

ա) առաջադրանքի ղեկավար[[64]](#footnote-64)` ընկերության ղեկավարը կամ այլ աշխատակից, ով պա­տաս­խանատու է աուդիտորական առաջադրանքի և դրա իրականացման, ինչպես նաև ընկերության անունից հրապարակված աուդիտորական եզրակացության համար, և ով, անհրա­ժեշտության դեպքում, ունի համապատասխան իրավասություն` ստացված մասնագիտական, իրավական և կարգավորող մարմինների կողմից,

բ) առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայում` գործընթաց, որը նախա­տեսված է առաջադրանքի թիմի կողմից աուդիտորական եզրակացությունը պատրաստելիս կատարված նշանակալի դատողությունների և եզրահան­գումների օբյեկտիվ գնահատման համար` եզրակացության ամսաթվի դրությամբ կամ նախքան այդ ամսաթիվը: Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման գործընթացը նախատեսված է ցուցակված կազմակերպությունների ֆինան­սական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն առաջա­դրանքների համար, եթե այդպիսիք առկա են, որոնց դեպքում ընկերությունը որակի հսկողության վերանայումն անհրաժեշտ է համարում,

գ) առաջադրանքի որակի հսկողությանը վերանայող անձ` ընկերության ղեկավարը, այլ աշխատակից, համապատասխան որակավորված արտաքին մասնագետ կամ այդպիսի անձանցից կազմված թիմ, որի անդամներից ոչ մեկը առաջադրանքի թիմում ներգրավված չէ, և ովքեր ունեն բավակա­նաչափ և համապատասխան փորձառություն և իրավասություն` անկողմնակալ ձևով գնահատելու առաջադրանքի թիմի կողմից աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելիս կատարված նշանակալի դատողություններն ու եզրահանգումները,

դ) առաջադրանքի թիմ` առաջադրանքն իրականացնող բոլոր ղեկավարներն ու աշխա­տա­կազմը, ինչպես նաև ընկերության կամ ցանցի կողմից ներգրավված ցանկացած անհատ, ով իրականացնում է առաջադրանքի հետ կապված ընթացակարգերը: Այստեղ չեն ընդգրկվում աուդիտորի արտաքին փորձագետները, ովքեր ներգրավված են տվյալ ընկերության կամ ցանցի ընկերության կողմից[[65]](#footnote-65): «Առաջադրանքի թիմ» հասկացությունը չի ընդգրկում նաև պատվիրատուի ներքին աուդիտի ծառայության ներկայացուցիչներին, որոնք ուղղակի օժանդակություն են տրամադրում աուդիտորական առաջադրանքի շրջանակներում, երբ արտաքին աուդիտորը բավարարում է ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013)[[66]](#footnote-66) պահանջներին,

ե) ընկերություն` ընկերակցություն կամ ընկերություն, կամ պրոֆեսիոնալ հաշվա­պահների մեկ այլ կազմակեր­պու­թ­­յուն, ինչպես նաև անհատ ձեռնարկատերը,

զ) զննում` կատարված առաջադրանքների հետ կապված ընթացա­կար­գեր, որոնք նախատեսված են տրամադրելու ապացույց առ այն, որ առաջադրանքի թիմերը գործել են ընկերության որակի հսկողության քաղաքականու­թյանն ու ընթացակարգերին համապատասխան,

է) ցուցակված կազմակերպություն` կազմակերպություն, որի բաժնետոմ­սերը կամ պարտատոմսերը գնանշվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայում, կամ վաճառվում են ճանաչված արժեթղթերի շուկայի կամ այլ համազոր մարմնի իրավական ակտերի համաձայն,

ը) մոնիթորինգ` գործընթաց, որը ներկայացնում է ընկերության որակի հսկո­ղու­թյան համակարգի ընթացիկ քննարկումը և գնահատումը` ներառյալ իրակա­նացված առաջադրանքներից կատարված ընտրանքի պարբերական զննումները, որոնք նախատեսված են ընկերությանը ողջամիտ երաշխիք ապահովելու առ այն, որ նրա որակի հսկողության 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, հսկողությանը կամ կառավարմանը, որակի հսկողության 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 աշխատակիցները,

խ) մասնագիտական ստանդարտներ` Աուդիտի Միջազգային Ստանդարտ­ներ (ԱՄՍ-ներ) և էթիկայի համապատասխան պահանջներ,

ծ) էթիկայի համապատասխան պահանջներ` էթիկայի պահանջները, որոնց են­թարկվում են առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմը և առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձը, որոնք սովորաբար կազմված են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի «*Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքի*» (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) Ա և Բ մասերից՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ` ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք ավելի սահմանափակող են,

կ) աշխատակիցներ` մասնագետներ` բացի ընկերության ղեկավարներից, ներառյալ ընկերությունում աշխատող փորձագետները,

հ) համապատասխան որակավորված արտաքին անձ` ընկերությունից դուրս գործող անհատ, ով ունի կոմպետենտություն ու կարողություններ՝ որպես առաջադրանքի ղեկավար գործելու համար, օրինակ՝ մեկ այլ ընկերության կամ հաշվապահական հաշվառման պրոֆեսիոնալ մարմնի ղեկավարը, որի անդամ­ները կարող են իրականացնել պատմական ֆինանսական տեղեկա­տվության աուդիտ կամ դիտարկման աշխատանքներ կամ հավաստիացման կամ հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ, կամ էլ որակի ­հսկողության հա­մա­պատաս­խան ծառայություններ մատուցող կազմակերպության աշխատակիցը (համապատասխան փորձառությամբ):

### Պահանջները

#### Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտի որակի համար

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

#### Էթիկայի համապատասխան պահանջները

9. Աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ցուցաբերի զգոնություն (անհրաժեշտության դեպքում դիտարկումների ու հարցումների միջոցով) առաջադրանքի թիմի անդամների կողմից էթիկայի համապատասխան պահանջները խախտելու ապացույցների նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա4-Ա5):

10. Եթե առաջադրանքի ղեկավարը ընկերության որակի հսկողության համակարգի միջո­ցով կամ որևէ այլ եղանակով այնպիսի երևույթներ է հայտնաբերում, որոնք մատնա­նշում են, որ առաջադրանքի թիմի անդամները չեն բավարարում էթիկայի համապա­տասխան պահանջներին, ապա նա, խորհրդակցելով ընկերության աշխատակազմի այլ անդամների հետ, պետք է ձեռնարկի համապատասխան քայլեր (հղում՝ պար. Ա5):

*Անկախություն*

11. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է եզրակացություն կազմի անկախության պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք կիրառելի են տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի նկատմամբ: Դա իրականացնելիս առաջադրանքի ղեկավարը պետք է (հղում՝ պար. Ա5).

ա) ձեռք բերի համապատասխան տեղեկատվություն ընկերությունից և, կիրառելի­ու­թյան դեպքում, ցանցի ընկերություններից` հայտնաբերելու և գնահատելու համար անկախությանը սպառնալիք ստեղծող հանգամանքներն ու հարաբերությունները,

բ) գնահատի ընկերության` անկախությանը վերաբերող կանոնների ու ընթացա­կարգերի հայտնաբերած խախտումների մասին տեղեկատվությունը, եթե կան այդպիսիք, որոշելու համար, թե արդյո՞ք դրանք սպառնալիք են ներկայացնում աուդիտորական առաջադրանքի համար, և

գ) ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, որպեսզի վերացնի այդ սպառնալիքները կամ նվազեցնի դրանք մինչև ընդունելի մակարդակը` կիրառելով մեղմացնող գործողություններ, կամ էլ, անհրաժեշտության դեպքում, հրաժարվի աուդիտորական առաջադրանքից, եթե հրաժարումը թույլատրվում է՝ կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն: Առաջադրանքի 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. Առաջադրանքի 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 կատարված եզրակացությունները տեղին են (հղում՝ պար. Ա8-Ա10):

13. Եթե առաջադրանքի ղեկավարը ձեռք է բերում տեղեկություններ, որոնք ավելի վաղ մատչելի լինելու դեպքում աուդիտորական առաջադրանքից հրաժարվելու պատճառ կհանդի­սանային, ապա առաջադրանքի ղեկավարը պետք է անմիջապես այդ տեղեկություն­ները հաղորդի ընկերությանը, որպեսզի ընկերությունը և առաջադրանքի ղեկավարը կարողանան անհրաժեշտ գործողություններ ձեռնարկել (հղում՝ պար. Ա10):

#### Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը

14. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է համոզվի, որ առաջադրանքի թիմը և առաջադրանքի թիմի մաս չհանդիսացող փորձագետները միասին ունեն համապատասխան կոմպետենտություն և կարողություններ`

ա) իրականացնելու համար աուդիտորական առաջադրանքը` մասնագիտական ստանդարտների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան, և

բ) հնարավոր դարձնելու համար տվյալ հանգամանքներին համապա­տաս­խան աուդիտորական եզրակացության տրամադրումը (հղում՝ պար. Ա11-Ա13):

#### Առաջադրանքի կատարումը

*Ուղղորդումը, ղեկավարումը և կատարումը*

15. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է պատասխանատվություն կրի`

ա) մասնագիտական ստանդարտների և օրենսդրական ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն աուդիտորական առաջադրանքը ուղղորդելու, ղեկավարելու և կատարելու համար, և (հղում՝ պար. Ա14-Ա16, Ա21).

բ) աուդիտորական եզրակացության՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխանու­թյան համար:

*Վերանայումներ*

16. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է պատասխանատվություն կրի վերանայման աշխատանք­ները` ընկերության վերանայման կանոններին ու ընթացակարգերին համապատաս­խան իրականացնելու համար (հղում՝ պար. Ա17-Ա18, Ա21):

17. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին կամ դրանից առաջ, առաջադրանքի ղեկավարը պետք է տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի վերանայման և առաջադրանքի թիմի հետ քննարկման միջոցով հավաստիանա, որ ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` կատարված եզրահանգումները հիմնավորելու և աուդիտորական եզրակացությունը տրամադրելու համար (հղում՝ պար. Ա19-Ա21):

*Խորհրդակցություն*

18. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է`

ա) պատասխանատվություն կրի առաջադրանքի թիմի կողմից բարդ և վիճելի խնդիրների շուրջ համապատասխան խորհրդակցություն ձեռնարկելու համար,

բ) համոզվի, որ առաջադրանքի թիմի անդամներն առաջադրանքի ընթացքում համապատասխան խորհրդակցություն են ձեռնարկել անհրաժեշտ մակարդակով, թե առաջադրանքի թիմի անդամների միջև, թե առաջադրանքի թիմի և այլ անձանց միջև` ընկերության ներսում կամ նրանից դուրս,

գ) համոզվի, որ այդպիսի խորհրդակցությունների բնույթն ու շրջանակը և դրանց արդյունքում կատարված եզրակացությունները համաձայնեցված են խորհրդակցող կողմի հետ, և

դ) հավաստիանա, որ այդպիսի խորհրդակցությունների արդյունքում կատարված եզրահանգումներն իրագործվել են (հղում՝ պար. Ա22-Ա23):

*Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայում*

19. Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար, ինչպես նաև այն աուդիտորական առաջադրանքների համար, եթե կան այդ­պիսիք, որոնց վերաբերյալ ընկերությունը որոշում է կայացրել առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման անհրաժեշտության վերաբերյալ, առաջադրանքի ղեկավարը պետք է`

ա) հավաստիանա, որ առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձը նշանակված է,

բ) քննարկի աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում բարձրացված նշանակալի հարցերը առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի հետ` ներառյալ այն հարցերը, որոնք ի հայտ են եկել առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման ժամանակ, և

գ) չնշի աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը մինչև առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման ավարտը (հղում՝ պար. Ա24-Ա26):

20. Առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձը պետք է իրականացնի առաջադրանքի թիմի կողմից կատարված նշանակալի դատողությունների և աուդիտորական եզրակացությունը հիմնավորող եզրահանգումների անկողմնակալ գնահատում: Այդ գնահատումը ներառում է`

ա) նշանակալի հարցերի քննարկումը առաջադրանքի ղեկավարի հետ,

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների և առաջարկված աուդիտորական եզրակա­ցու­թյան վերանայումը,

գ) առաջադրանքի թիմի կողմից կատարված նշանակալի դատողություններին ու եզրահան­գում­ներին վերաբերող` աուդիտորական փաստաթղթերի ընտրանքի վերանայումը, և

դ) աուդիտորական եզրակացությունը հիմնավորող եզրահանգումների գնահատումը և առաջարկվող աուդիտորական եզրակացության համապատասխանության քննար­կումը (հղում՝ պար. Ա27-Ա29, Ա31-Ա33):

21. Ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար որակի հսկողությունը վերանայելիս, որակի հսկողությունը վերանայող անձը պետք է հաշվի առնի նաև հետևյալը`

ա) առաջադրանքի 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 կատարված եզրակացությունները, և

գ) այն, թե արդյո՞ք վերանայման համար ընտրված աուդիտորական փաստաթղթերն արտացոլում են կատարված աշխատանքը` կարևոր դատողությունների առնչու­թյամբ, և հիմնավորում են կատարված եզրահանգումները (հղում՝ պար. Ա30-Ա33):

*Տարակարծություն*

22. Եթե տարակարծություն է առաջանում առաջադրանքի թիմում խորհրդականների հետ կամ, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի ղեկավարի և առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի միջև, առաջադրանքի թիմը պետք է հետևի ընկերության կանոններին ու ընթացակարգերին` այդ խնդիրը լուծելու համար:

#### Մոնիթորինգը

23. Որակի հսկողության արդյունավետ համակարգը ներառում է մոնիթորինգային գործընթաց, որը նախատեսված է ընկերությանը ողջամիտ հավաստիացում տրամադրելու առ այն, որ որակի հսկողության համակարգին վերաբերող նրա կանոններն ու ընթացակարգերը համապատասխան են, ծառայում են նպատակին ու գործում են արդյունավետորեն: Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի ընկերության մոնիթորինգային 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. Ա34-Ա36):

#### Փաստաթղթավորումը

24. Աուդիտորը պետք է աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի հետևյալը[[67]](#footnote-67)`

ա) հայտնաբերված խնդիրները` կապված էթիկայի համապատասխան պահանջներին բավարարելու հետ, 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 կատարված եզրակացությունները,

դ) աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կայացած խոր­հրդակ­ցությունների բնույթն ու շրջանակը, և դրանց արդյունքում կատարված եզրա­կա­ցությունները (հղում՝ պար. Ա37):

25. Առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձը վերանայվող աուդիտորական առաջադրանքի վերաբերյալ պետք է փաստաթղթավորի այն փաստը, որ

ա) առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման վերաբերյալ ընկերության քաղաքականությամբ պահանջվող ընթացակարգերն իրականացվել են,

բ) առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումն ավարտվել է աուդիտորա­կան եզրակացության ամսաթվին կամ դրանից առաջ, և

գ) վերանայող անձը տեղյակ չէ որևէ չլուծված խնդրի մասին, որի պատճառով նա կարող է ենթադրել, որ առաջադրանքի թիմի կողմից կատարված կարևոր դատողություններն ու եզրահանգումները չեն համապատասխանում իրականությանը:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Որակի հսկողության համակարգը և առաջադրանքի թիմերի դերը (հղում՝ պար. 2)

Ա1. ՈՀՄՍ 1-ը կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են, վերաբերում են ընկերության պարտականություններին` աուդիտորական առաջա­դրանքների համար որակի հսկողության սեփական համակարգ սահմանելու և պահ­պա­նելու առնչությամբ: Որակի հսկողության համակարգը ներառում է կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրին`

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

Ազգային պահանջները, որոնք վերաբերում են ընկերության պարտականություններին` աուդիտորական առաջադրանքների համար որակի հսկողության համակարգ սահմանելու ու պահպանելու առնչությամբ, առնվազն նույն խստության են, ինչպես և ՈՀՄՍ 1-ը, երբ նրանք ուղղված են սույն պարագրաֆում հիշատակվող բոլոր տարրերին և ընկերության վրա պարտականություններ են դնում, որոնք նպատակաուղղված են ՈՀՄՍ 1-ում սահմանված պահանջների կատարմանը:

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

Ա2. Եթե միայն ընկերության կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը որևէ այլ բան չի առաջարկում, ապա առաջադրանքի թիմն իրավունք ունի վստահելու ընկերության որակի հսկողության համակարգին, օրինակ, հետևյալի առնչու­թյամբ`

* աշխատակազմի կոմպետենտությունը` 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` մոնիթորինգային գործընթացի միջոցով:

#### Ղեկավար անձնակազմի պատասխանատվությունը աուդիտի որակի համար (հղում՝ պար. 8)

Ա3. Առաջադրանքի ղեկավարի գործողությունները և առաջադրանքի թիմի մյուս անդամներին ուղղված համապատասխան հաղորդագրությունները` աուդիտորական 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 հսկողության քաղաքա­կանությանն ու ընթացակարգերին` ըստ կիրառելիության,

(iii) տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական եզրակացու­թյուն­ների հրապարակում, և

(iv) առաջադրանքի թիմի կողմից իր մտահոգություններն արտահայտելու կարողություն` առանց ճնշումներից վախենալու, և

բ) այն փաստը, որ որակը չափազանց կարևոր նշանակություն ունի աուդիտո­րական առաջադրանքների իրականացման համար:

#### Էթիկայի համապատասխան պահանջները

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

Ա4. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը սահմանում է մասնագիտական էթիկայի հիմնական սկզբունքները, որոնք ներառում են հետևյալը`

ա) ազնվություն,

բ) օբյեկտիվություն,

գ) մասնագիտական կարողություն և պատշաճ վերաբերմունք,

դ) գաղտնիություն, և

ե) մասնագիտական վարքագիծ:

«Ընկերություն», «Ցանց» և «Ցանցի ընկերություն» հասկացությունների սահմանումը (հղում՝ պար. 9-11)

Ա5. Էթիկայի համապատասխան պահանջներում «Ընկերություն», «Ցանց» և «Ցանցի ընկերություն» հասկացությունների սահմա­նումները կարող են տարբերվել սույն ԱՄՍ-ում բերված սահմանումներից: Օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը «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 կողմերից սեփականատիրության, կառավարման միջոցով կամ այլ եղանակներով վերահսկվող կազմակերպություն:

ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը տալիս է նաև ուղեցույց` կապված «Ցանց» և «Ցանցի ընկերություն» հասկացությունների հետ:

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

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

Ա6. Առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հայտնաբերել աուդիտորական առաջադրանքի հետ կապված անկախությանը սպառնացող վտանգ, որը չի կարող վերացվել կամ նվազեցվել մինչև ընդունելի մակարդակը մեղմացնող գործողությունների 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 հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա7. Օրենսդրությամբ նախատեսված միջոցառումները կարող են մեղմացնող գործողություններ տրամադրել հանրային հատվածի աուդիտորների անկախությունն ապահովելու համար: Սակայն հանրային հատվածի աուդիտորները կամ պետական աուդիտորի անունից հանրային հատվածի աուդիտներ իրականացնող աուդիտորական ընկերու­թյունները, կախված տվյալ իրավակարգում գործող լիազորությունների պայմաններից, հնարավոր է, կարիք ունենան ադապտացնելու իրենց մոտեցումը` պարագրաֆ 11-ի ոգուն համապատասխանելու համար: Դա կարող է ներառել առաջացած իրավիճակի բացա­հայտումը հանրային հաշվետվությունում, եթե հանրային հատվածի աուդիտորի լիազորությունների շրջա­նակը թույլ չի տալիս հրաժարվել առաջադրանքից, այն դեպքում երբ մասնավոր հատվածում գործելիս աուդիտորը ստիպված կլիներ հրաժարվել առաջադրանքից:

#### Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունումն ու պահպանումը (հղում՝ պար. 12)

Ա8. ՈՀՄՍ 1-ը պահանջում է, որ ընկերությունը, նախքան նոր պատվիրատուից առաջադրանքն ընդունելը, ձեռք բերի տվյալ իրադրությունում անհրաժեշտ համար­վող տեղեկատվություն, երբ քննարկվում է գոյություն ունեցող առաջադրանքի պահ­պան­ման կամ գոյություն ունեցող պատվիրատուից նոր առաջադրանքի ընդունման հարցը[[68]](#footnote-68)։ Ներքոհիշյալ տեղեկատվությունը կօգնի առաջադրանքի ղեկավարին որոշել, թե արդյո՞ք պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և աուդիտորական առաջա­դրանք­ների ընդունման ու պահպանման առնչությամբ կատարված եզրահանգումները համապատասխան են.

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

Ա9. Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները[[69]](#footnote-69) կարող են սահմանել, որ աուդիտորը, մինչև առաջադրանքն ընդունելը, նախորդ աուդիտորից պահանջի տրամադրել ցանկացած փաստի կամ հանգամանքի վերաբերյալ տեղեկատվություն, որին, նախորդ աուդիտորի դատողությամբ, աուդիտորը պետք է տեղյակ լինի, մինչև առաջադրանքի ընդունման վերաբերյալ որոշում կայացնելը։ Որոշ դեպքերում կարող է սահմանվել, որ իրավահաջորդ աուդիտորի պահանջով նախորդ աուդիտորը վերջինիս տրամադրի տեղեկատվություն՝ օրենքին և այլ իրավական ակտերին՝ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ։ Օրինակ, երբ նախորդ աուդիտորը առաջադրանքից հրաժարվել է օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին՝ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության արդյունքում, ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը սահմանում է, որ իրավահաջորդ աուդիտորի պահանջով նախորդ աուդիտորը տրամադրի նման անհամապատասխանությունների վերաբերյալ բոլոր փաստերը և այլ տեղեկատվություն, որոնց, նախորդ աուդիտորի կարծիքով իրավահաջորդ աուդիտորը պետք է տեղյակ լինի, մինչև աուդիտորի նշանակման վերաբերյալ որոշում ընդունելը[[70]](#footnote-70)։

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

Ա10. Հանրային հատվածում աուդիտորները կարող են նշանակվել օրենքով սահմանված ընթացակարգերի համաձայն: Համապատասխանաբար, պատվիրատուի հետ հարա­բերությունների և աուդիտորական առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման վերաբերյալ որոշակի պահանջներ ու նկատառումներ, ինչպես դա նշված է 12, 13, Ա8 և Ա9 պարագրաֆներում, կարող են կիրառելի չլինել: Այնուամենայնիվ, նկարագրված գործընթացի արդյունքում հավաքած տեղեկությունները կարող են արժեքավոր լինել հանրային հատվածի աուդիտորների համար` ռիսկի գնահատման և հաշվետվականու­թյանը վերաբերող պարտականությունները կատարելիս:

#### Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը (հղում՝ պար. 14)

Ա11. Առաջադրանքի թիմը ներառում է աուդիտի կամ հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ոլորտներում ձեռք բերած փորձառությունը կիրառող, ընկերության կողմից ներ­գրավված կամ աշխատակազմում ընդգրկած անձի, եթե կա այդպիսին, ով իրա­կա­նացնում է տվյալ առաջադրանքի հետ կապված աուդիտորական ընթացակարգերը: Սակայն այդպիսի փորձառությամբ անձնավորությունը առաջադրանքի թիմի անդամ չէ, եթե նրա ներգրավումը առաջադրանքում միայն խորհրդատվական է: Խորհրդատվությանը վերաբերող հարցերն ուսումնասիրվում են 18, Ա22 և Ա23 պարագրաֆներում:

Ա12. Առաջադրանքի թիմից` ամբողջությամբ վերցրած, ակնկալվող համապատասխան կոմպետենտությունն ու կարողություններն ուսումնասիրելիս, առաջադրանքի 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 հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ոլորտ­ների հետ կապված փորձառությունը,
* տնտեսության համապատասխան ճյուղի իմացությունը, որում գործում է պատվիրատուն,
* մասնագիտական դատողություն կիրառելու ունակությունը,
* ընկերության որակի հսկողությանը վերաբերող կանոնների ու ընթացա­կար­գերի վերաբերյալ պատկերացումները:

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ*

Ա13. Հանրային հատվածում լրացուցիչ համապատասխան կոմպետենտությունը կարող է ներա­ռել հմտություններ, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ իրավակարգում աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները կատարելու համար: Այդպիսի կոմպետենտությունը կարող է ներառել հաշվետվությունների ներկայացման հետ կապված կիրառելի միջոցա­ռում­ների ըմբռնումը` ներառյալ օրենսդրական կամ այլ ղեկավար մարմիններին, կամ հանրային շահերից ելնելով հաշվետվությունների ներկայացումը: Հանրային հատվածի աուդիտի ավելի լայն շրջանակը կարող է ներառել, օրինակ՝ կատարողականի աուդիտի որոշ կողմերը կամ օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ այլ մարմինների պահանջներին համապատասխանության համապարփակ գնահատումը և խարդախության ու կոռուպցիայի դեպքերի կանխումը և հայտնաբերումը:

#### Առաջադրանքի կատարումը

*Ուղղորդումը, ղեկավարումը և կատարումը* (հղում՝ պար. 15(ա))

Ա14. Առաջադրանքի թիմի ուղղորդումը ներառում է թիմի անդամներին տեղեկացնելը հետևյալի մասին`

* նրանց պարտականությունները` ներառյալ անհրաժեշտությունը բավարարել էթիկայի համապատասխան պահանջներին և աուդիտը պլանավորել ու իրականացնել մասնագիտական կասկածամտության կիրառմամբ, ինչպես դա պահանջվում է ԱՄՍ 200-ով[[71]](#footnote-71),
* համապատասխան ղեկավարների պարտականությունները, երբ ընկերության մեկից ավելի ղեկավարներ են ընդգրկված աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման գործընթացում,
* կատարվելիք աշխատանքի նպատակները,
* կազմակերպության գործարար գործունեության բնույթը,
* ռիսկի հետ առնչվող խնդիրները,
* բարձրացվող խնդիրները,
* առաջադրանքի կատարման մանրամասն մոտեցումը:

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

Ա15. Համապատասխան թիմային աշխատանքն ու մասնագիտական ուսուցումը նպաստում են, որ առաջադրանքի թիմի պակաս փորձառությամբ անդամները հստակորեն հասկանան հանձնարարված աշխատանքի նպատակները:

Ա16. Ղեկավարումը ներառում է հետևյալը`

* աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման ընթացքին հետևելը,
* առաջադրանքի թիմի առանձին անդամների կոմպետենտության 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 աուդիտորական առաջադրանքի ծրագրված մոտեցմանը համապատասխան,
* աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերի քննարկումը` հաշվի առնելով դրանց նշանակությունը և համապատասխանաբար ձևափոխելով ծրագրված մոտեցումը,
* աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում առաջադրանքի թիմի ավելի փորձառու անդամների կողմից քննարկման կամ խորհրդակցման ենթակա խնդիրների հայտնաբերումը:

*Վերանայումներ*

**Վերանայման պարտականությունները** (հղում՝ պար. 16)

Ա17. ՈՀՄՍ 1-ի համաձայն՝ ընկերության վերանայման պարտականություն­ներին վերաբերող կանոններն ու ընթացակարգերը սահմանվում են այն հիմունքով, որ առաջադրանքի թիմի պակաս փորձառությամբ անդամների աշխատանքը վերանայվում է առավել փորձառու անդամների կողմից[[72]](#footnote-72)։

Ա18. Վերանայման 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 կատարված եզրահանգումները փաստաթղթավորվել ու իրագործվել են,
* արդյո՞ք անհրաժեշտություն է առաջացել վերափոխելու կատարված աշխատանքի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները,
* արդյո՞ք կատարված աշխատանքը հիմնավորում է կատարված եզրակացությունները և համապատասխանաբար փաստաթղթավորվում է,
* արդյո՞ք ձեռք բերած ապացույցները բավարար քանակի համապատասխան են` աուդիտորական եզրակացությունը հիմնավորելու համար, և
* արդյո՞ք աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակներն իրականացվել են:

Առաջադրանքի ղեկավարի կողմից կատարված աշխատանքի վերանայումը (հղում՝ պար. 17):

Ա19. Աուդիտի համապատասխան փուլերում առաջադրանքի ղեկավարի կողմից ժամանակին իրականացվող վերանայումները թույլ են տալիս ճիշտ ժամանակին և առաջադրանքի ղեկա­վարի պահանջներին բավարարող ձևով լուծել կարևոր խնդիրները աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ կամ դրանից առաջ: Այդ վերանայումները ներառում են`

* դատողության կիրառման կարևոր ոլորտները, հատկապես որոնք վերա­բերում են առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված բարդ ու վիճելի հարցերին,
* նշանակալի ռիսկերը, և
* առաջադրանքի ղեկավարի կողմից կարևոր համարվող այլ ոլորտները:

Առաջադրանքի ղեկավարը կարիք չունի վերանայելու աուդիտի ողջ փաստա­թղթա­վորումը, սակայն նա կարող է վերանայել: Այնուամենայնիվ, ըստ ԱՄՍ 230-ի պահանջի, ղեկավարը փաստաթղթավորում է վերանայումների ծավալներն ու ժամ­կետ­ները[[73]](#footnote-73)։

Ա20. Առաջադրանքի ղեկավարը, ով առաջադրանքի իրականացման ընթացքում ստանձնում է աուդիտի աշխատանքները, կարող է կիրառել պարագրաֆ Ա19-ում նկարագրված վերանայման ընթացակարգերը` վերանայելու համար մինչև փոփոխության ամսա­թիվը կատարված աշխատանքը, որպեսզի կարողանա իր վրա վերցնել առաջադրանքի ղեկավարի պարտականությունները:

*Նկատառումներ, որոնք վերաբերում են հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի մասնագիտական ոլորտում փորձառություն ունեցող առաջադրանքի թիմի անդամի ներգրավման դեպքին* (հղում՝ պար. 15-17)

Ա21. Երբ ներգրավվում է հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի մասնագիտական ոլորտում փորձառություն ունեցող առաջադրանքի թիմի անդամը, ապա առաջադրանքի թիմի այդ անդամի աշխատանքի ուղղորդումը, ղեկավարումը և վերանայումը կարող է ներառել հետևյալը`

* այդ անդամի հետ նրա աշխատանքի բնույթի, ծավալների ու նպատակների համա­ձայնեցումը, ինչպես նաև նրա ու առաջադրանքի թիմի մյուս անդամների միջև համա­պատասխան դերերի բաշխումը և հաղորդակցության բնույթը, պարբերակա­նությունը և շրջանակը,
* այդ անդամի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը` ներառյալ այդ անդամի կողմից կատարված բացահայտումների ու եզրահանգումների օգտակարու­թյունն ու ողջամտությունը և դրանց համապատասխանությունը աուդիտորական այլ ապացույցներին:

*Խորհրդակցություն* (հղում՝ պար. 18)

Ա22. Տեխնիկական, էթիկայի 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 հիմնավորված խորհրդատվություն, և
* խորհրդատուներն ունեն համապատասխան գիտելիքներ, իրավասություն ու փորձառություն:

Ա23. 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 հսկողության համապատասխան ծառայու­թյուններ մատուցող առևտրային կազմակերպութ­յունների կողմից տրամադրվող ծառայություններից:

*Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայում*

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների ամփոփումը` նախքան աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը նշելը (հղում՝ պար. 19(գ))

Ա24. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորական եզրակացությունը չթվագրվի ավելի վաղ ամսաթվով, քան այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնց վրա հիմնվել է ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը[[74]](#footnote-74)։ Ցուցակված կազմակեր­պությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, կամ երբ առաջադրանքը համապատասխանում է առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման չափանիշներին, այդպիսի վերանայումն օգնում է աուդիտորին որոշել, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ:

Ա25. Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների ժամա­նակին իրականացումը առաջադրանքի համապատասխան փուլերի ընթացքում թույլ է տալիս, որ կարևոր խնդիրները լուծվեն շուտափույթ և առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի համար բավարար կերպով` աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ կամ դրանից առաջ:

Ա26. Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների ամփոփումը նշանակում է, որ առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձը կատարել է 20-21 պարագրաֆների պահանջները և, կիրառելիության դեպքում, համապատասխանում է պարագրաֆ 22-ի պահանջներին: Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների փաստաթղթավորման աշխա­տանք­ները կարող են ավարտվել աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո` կազմելով աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքների մի մասը: Վերոնշյալի առնչությամբ պահանջներ է սահմանում և ուղեցույց տրամադրում ԱՄՍ 230-ը[[75]](#footnote-75)։

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և ծավալները (հղում՝ պար. 20)

Ա27. Հանգամանքների փոփոխության նկատմամբ զգոնությունը հնարավորություն է տալիս առաջադրանքի ղեկավարին բացահայտել իրավիճակներ, երբ առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումն անհրաժեշտ է, նույնիսկ եթե առաջադրանքի սկզբում այդպիսի վերանայում չի պահանջվել:

Ա28. Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման աշխատանքների ծավալը կարող է պայմանավորված լինել, մասնավորապես, առաջադրանքի բարդությամբ, կազմակերպության ցուցակված լինելու հանգամանքով և այն ռիսկով, որ աուդիտորական եզրակացությունը կարող է տվյալ իրադրությանը չհամապատասխանել: Առաջա­դրանքի որակի հսկողության վերանայման իրականացումը չի նվազեցնում առաջադրանքի ղեկավարի պատասխանատվությունը աուդիտորական առա­ջա­դրանքի և դրա իրականացման համար:

Ա29․ Երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը[[76]](#footnote-76), աուդիտորական եզրակացությունը պատրաստելիս առաջադրանքի թիմի կողմից կատարված եզրահանգումները ներառում են հետևյալների որոշումը՝

* աուդիտորական եզրակացությունում ընդգրկման ենթակա աուդիտի առանցքային հարցերը,
* աուդիտի առանցքային հարցերը, որոնք չեն հաղորդակցվելու աուդիտորական եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 14-ի համաձայն, առկայության դեպքում, և
* կիրառելի լինելու դեպքում, կախված կազմակերպությանը և աուդիտին առնչվող փաստերից և հանգամանքներից, որ աուդիտորական եզրակացությունում հաղորդակցման ենթակա աուդիտի առանցքային հարցեր առկա չեն։

Բացի այդ, պարագրաֆ 20 (բ)-ի համաձայն՝ առաջարկվող աուդիտորական եզրակացության վերանայումը ներառում է առաջարկվող շարադրանքի դիտարկումը, որը պետք է ներառվի «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում։

Առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումը ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում (հղում՝ պար. 21)

Ա30. Առաջադրանքի թիմի կողմից կատարված կարևոր դատողությունների գնահատմանը վերա­բերող այլ խնդիրները, որոնք կարող են հաշվի առնվել ցուցակված կազմակերպու­թյան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողությունը վերանայելիս, ներառում են հետևյալը`

* նշանակալի ռիսկերը, որոնք հայտնաբերվել են աուդիտի ընթացքում` համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[77]](#footnote-77), և դրանց նկատմամբ արձագանքը` համաձայն ԱՄՍ 330-ի[[78]](#footnote-78), ներառյալ խարդախության ռիսկի վերաբերյալ առաջադրանքի թիմի գնահատումները և ձեռնարկված քայլերը` համաձայն ԱՄՍ 240-ի[[79]](#footnote-79),
* կատարված դատողությունները, որոնք, մասնավորապես, վերաբերում են էականությանն ու նշանակալի ռիսկերին,
* աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված ուղղված և չուղղված խեղաթյուրումների կարևորությունն ու բնույթը,
* հարցեր, որոնց մասին պետք է տեղեկացնել ղեկավարությանն ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և, եթե կիրառելի է, այլ կողմերին, ինչպիսիք են՝ կարգավորող մարմինները:

Նշված այլ խնդիրները, կախված հանգամանքներից, կարող են նաև կիրառվել առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայման նկատմամբ, որոնք վերաբերում են այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին։

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

Ա31. Բացի ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից, առաջադրանքի որակի վերահսկողության դիտարկում է պահանջվում այն աուդիտորական առաջադրանքների համար, որոնք բավարարում են ընկերության կողմից սահմանված չափանիշներին` աուդիտորական առաջադրանքները որակի վերահսկողության դիտարկման ենթարկելու համար: Որոշ դեպքերում հնարավոր է, որ ընկերության ոչ մի աուդիտորական առաջադրանք չհամապատասխանի այն չափանիշներին, համաձայն որոնց դրանք կենթարկվեն այդպիսի դիտարկման:

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

Ա32. Հանրային հատվածում օրենքի պահանջով նշանակված աուդիտորը (օրինակ՝ գլխավոր աուդիտորը կամ գլխավոր աուդիտորի անունից նշանակված համապատասխան որակավորմամբ այլ մասնագետ) կարող է գործել առաջադրանքի ղեկավարին համարժեք դերում` հանրային հատվածի աուդիտի համար համընդհանուր պատասխանա­տվու­թյամբ: Այդպիսի դեպքերում, եթե կիրառելի է, առաջադրանքի որակի հսկո­ղությունը վերանայող անձի ընտրության ժամանակ քննարկվում է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից անկախ լինելու անհրաժեշտությունը և առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի օբյեկտիվ գնահատում կատարելու կարողությունը:

Ա33. Ցուցակված կազմակերպությունները, որոնք հիշատակվում են 21 և Ա30 պարագրաֆ­ներում, հանրային հատվածին բնորոշ չեն: Սակայն կարող են լինել հանրային հատվածի այլ կազմակերպություններ, որոնք նշանակալի են 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 հսկողության իր կանոնների ու ընթացակարգերի վրա, որ հանրային հատվածի կազմակերպությունը բավականաչափ նշանակալի է որակի հսկողության ծավալուն ընթացակարգեր իրականացնելու համար: Որպես օրինակ կարելի է նշել պետական մասնակցությամբ բաժնետիրական ընկերություն­ները և կենցաղային սպասարկման հիմնարկները: Հանրային հատվածում տեղի ունեցող շարունակական ձևափոխումները կարող են նաև առաջ բերել նշանակալի կազմակերպությունների նոր տեսակներ: Գոյություն չունեն հաստատուն օբյեկտիվ չափանիշներ, որոնք հիմք կծառայեն նշանակալիության որոշման համար: Չնայած դրան, հանրային հատվածի աուդիտորները գնահատում են, թե որ կազմակերպություններն են բավականաչափ նշանակալի, որպեսզի արժանանան առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայմանը:

#### Մոնիթորինգը (հղում՝ պար. 23)

Ա34. ՈՀՄՍ 1-ը պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի մոնիթորինգի գործընթաց, որը նախատեսված է ողջամիտ հավաստիացում ապահովելու համար, որ որակի հսկողության համակարգին վերաբերող կանոններն ու ընթացակա­րգերը համապատասխան են, բավարար ու արդյունավետ[[80]](#footnote-80)։

Ա35. Աուդիտորական առաջադրանքի վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող թերու­թյուն­ները քննարկելիս, առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հաշվի առնել ընկերության կողմից իրավիճակի շտկմանն ուղղված միջոցառումները, որոնք առաջադրանքի ղեկավարը բավարար է համարում տվյալ աուդիտի համատեքստում:

Ա36. Ընկերության որակի հսկողության 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 աուդիտորական եզրակացությունը անհամապատասխան է:

#### Փաստաթղթավորումը

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

Ա37. Այլ մասնագետների հետ դժվար կամ վիճելի հարցերի շուրջ խորհրդակցությունների փաստաթղթավորումը, որը բավականաչափ ամբողջական ու մանրամասն է, նպաս­տում է`

* խորհրդակցության համար ներկայացված խնդրի ըմբռնմանը, և
* խորհրդակցության արդյունքների` ներառյալ կայացված որոշումների, այդ որոշումների հիմնավորումների և իրագործման եղանակների ըմբռնմանը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 230

## ԱՈՒԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

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

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտորական 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**

Աուդիտորական 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 գործողության ոլորտը

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 հատուկ այլ պահանջներին ներառում է՝

ա) ապացույց, որի հիման վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի ընդհա­նուր նպատակներն իրականացվել են[[81]](#footnote-81), և

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

3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը ծառայում է մի շարք լրացուցիչ նպատակների, ներառյալ հետևյալը՝

* օգնել առաջադրանքի թիմին աուդիտի պլանավորման ու իրականացման գործում,
* օգնել առաջադրանքի թիմի՝ աշխատանքների ղեկավարման համար պատաս­խա­նատու անդամներին ուղղորդել ու վերահսկել աուդիտորական աշխա­տանքները և կատարել վերանայման հետ կապված իրենց պարտա­կա­նությունները՝ ԱՄՍ 220-ի[[82]](#footnote-82) համաձայն,
* հնարավորություն տալ առաջադրանքի թիմին հաշվետու լինել իր աշխատանքի համար,
* պահպանել ապագա աուդիտների համար նշանակալի հարցերի վերաբերյալ գրառումները,
* հնարավոր դարձնել որակի հսկողության վերանայման և զննումների իրականացումը` համաձայն ՈՀՄՍ 1[[83]](#footnote-83)-ի կամ ազգային պահանջների, որոնք առնվազն նույն խստության են[[84]](#footnote-84),
* հնարավոր դարձնել արտաքին զննումների իրականացումը` համաձայն իրավական, կարգավորման կամ այլ կիրառելի պահանջների:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

5. Աուդիտորի նպատակն է պատրաստել փաստաթղթերի փաթեթ, որը տրամադրում է`

ա) աուդիտորական եզրակացությունը հիմնավորող բավարար քանակի համապա­տասխան գրավոր ապացույց, և

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

### Սահմանումներ

6․ ԱՄՍ-ների նպատակների համար հետևյալ հասկացություններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև`

ա) աուդիտի փաստաթղթավորում` իրականացված աուդիտորական ընթացակար­գերի, ձեռք բերված համապատասխան աուդիտորական ապացույցների և աուդի­տո­րի կողմից կատարված եզրահանգումների վերաբերյալ գրառումները (երբեմն կիրառվում է նաև «աշխատանքային փաստաթղթեր» հասկացությունը).

բ) աուդիտի փաթեթ` մեկ կամ մեկից ավելի թղթապանակ կամ պահպանման այլ մի­ջոց` ֆիզիկական կամ էլեկտրոնային տեսքով, որը պարունակում է առանձին առա­ջա­դրանքի աուդիտորական փաստաթղթերը ներկայացնող գրագրություններ.

գ) փորձառու աուդիտոր` անհատ (ընկերությունում կամ ընկերությունից դուրս), ով ունի աուդիտի գործնական փորձ և բավարար պատկերացում հետևյալի վերա­բերյալ`

(i) աուդիտորական գործընթացներ,

(ii) ԱՄՍ-ների և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներ,

(iii) գործարար միջավայր, որում գործում է կազմակերպությունը, և

(iv) կազմակերպության գործունեության ոլորտին վերաբերող աուդիտորական և ֆինանսական հաշվետվականության խնդիրներ:

### Պահանջները

#### Աուդիտորական փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը

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

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

*Աուդիտորական փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները*

8. Աուդիտորը պետք է պատրաստի աուդիտորական 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 նշանակալի հարցերը, դրանց առնչությամբ կատարված եզրահանգումները և այդ եզրահանգումների համար կիրառված կարևոր մասնագիտական դատողությունները (հղում` պար. Ա8-Ա11):

9. Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները փաստաթղթավորելիս աուդիտորը պետք է գրի առնի`

ա) ստուգման ենթարկված առանձին հոդվածներին կամ հարցերին բնորոշ հատկանիշները (հղում` պար. Ա12),

բ) աուդիտորական աշխատանքն իրականացնողների տվյալները և այդ աշխատանքի կատարման ամսաթիվը, և

գ) իրականացված աուդիտորական աշխատանքը վերանայողի տվյալները և այդ վերանայման ամսաթիվն ու ծավալները (հղում` պար. Ա13):

10. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող և այլ անձանց հետ նշանակալի հարցերի քննարկումները` ներառյալ քննարկված նշանակալի հարցերի 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 նշանակալի հարցի 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 հարցեր*

13. Եթե բացառիկ իրավիճակներում աուդիտորն աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո իրականացնում է նոր կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կամ 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 կատարված եզրահանգումներն ու դրանց ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության վրա, և

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

#### Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը

14. Աուդիտորը պետք է աուդիտորական 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 կատարվել ու վերանայվել:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորական փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը (հղում՝ պար. 7)

Ա1. Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը նպաստում է աուդիտի որակի բարձրացմանը և հեշտացնում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների և կատարված 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

*Աուդիտորական փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները* (հղում` պար. 8)

Ա2. Աուդիտորական փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները պայմանավորվում են հետևյալ հանգամանքներով`

* կազմակերպության չափերով ու բարդությամբ.
* իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթով.
* էական խեղաթյուրման հայտնաբերված ռիսկերով.
* ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների նշանակալիությամբ.
* հայտնաբերված բացառությունների բնույթով ու ընդգրկմամբ.
* անհրաժեշտությամբ փաստաթղթավորելու եզրակացությունը կամ եզրակացության համար հիմք ծառայող փաստը, որն ակնհայտորեն չի երևում կատարված աշխա­տանքի կամ աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ փաստաթղթերից.
* աուդիտի մեթոդաբանությամբ և կիրառված միջոցներով:

Ա3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը կարող է կատարվել թղթային կամ էլեկտրոնային եղանակով կամ այլ սարքավորումների միջոցով: Աուդիտորական փաստաթղթերի օրինակներից են`

* աուդիտի ծրագրերը.
* վերլուծությունները.
* ծանոթագրությունները.
* նշանակալի հարցերի ամփոփագրերը.
* հաստատումներ կամ հավաստումներ պարունակող նամակները.
* հարցաթերթերը.
* նամակագրությունները` (ներառյալ էլեկտրոնային նամակները) նշանակալի հարցերի վերաբերյալ:

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

Ա4. Անհրաժեշտություն չկա, որ աուդիտորն 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 տվյալ հանգամանքներում բերում է աուդիտորական փաստաթղթերի բավարար քանակի համապատասխան լինելուն: 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 աուդիտը համապատասխանում է 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 գտնվող 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 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, առաջադրանքի ղեկավարի կողմից պատասխանատվության ստանձնումը աուդիտորական առաջադրանքի ուղղորդման, ղեկավարման և կատարման համար` ԱՄՍ-ներին համապատասխան, կարող է աուդիտորական փաստա­թղթե­րում ներկայացվել մի քանի եղանակով: Կարող են ընդգրկվել փաստա­թղթեր առաջադրանքի ղեկավարի ճիշտ ժամանակին ներգրավվելու մասին աուդիտի առանձին գործընթացներում, ինչպես օրինակ՝ մասնակցությունը թիմի քննար­կումներին` ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[85]](#footnote-85) պահանջով:

Նշանակալի հարցերի և առնչվող նշանակալի մասնագիտական դատողությունների փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 8(գ))

Ա8. Հարցի նշանակալիության վերաբերյալ դատողությունները պահանջում են փաստերի ու հանգամանքների անաչառ վերլուծություն: Կարևոր հարցերի օրինակներից են`

* այն հարցերը, որոնք նշանակալի ռիսկերի առաջացման պատճառ են հանդիսանում (ինչպես սահմանվում է ԱՄՍ 315-ում (Վերանայված))[[86]](#footnote-86),
* 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 կատարված 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 աուդիտորական 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 նշանակալիության հարցերը (օրինակ՝ երբ իրականացվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետընթաց վերանայում):

Ա10. Ստորև բերված են որոշ հանգամանքների օրինակներ, երբ, համաձայն պարագրաֆ 8-ի, նպատակահարմար է պատրաստել մասնագիտական դատողության կիրառմանը վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթեր, եթե հարցերն ու դատողությունները նշանակալի են`

* աուդիտորի եզրահանգումների հիմնավորումը, երբ, համաձայն պահանջի, աուդի­տորը «պետք է քննարկի» որոշակի տեղեկություններ կամ հանգամանքներ, և այդ քննարկումը կարևոր նշանակություն ունի տվյալ առաջադրանքի համատեքս­տում.
* սուբյեկտիվ դատողության ոլորտի ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների հիմքը (օրինակ` նշանակալի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտությունը).
* փաստաթղթի վավերականության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների 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.
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը[[87]](#footnote-87), աուդիտորի կողմից հաղորդակցման ենթակա աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ որոշումը կամ որոշումը, որ հաղորդակցման ենթակա աուդիտի առանցքային հարցեր չկան:

Ա11. Աուդիտորը կարող է օգտակար համարել աուդիտի ընթացքում բացահայտված նշանակալի հարցերը 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 վերանայումներն ու ստուգումները, հատկապես խոշոր և բարդ աուդիտորական առաջադրանքների դեպքում: Բացի այդ, այդպիսի ամփոփաթերթի պատրաստումը կարող է օժանդակել աուդիտորին նշանակալի հարցերի ուսումնասիրության հարցում: Այն կարող է նաև օգնել աուդիտորին պարզել, թե արդյո՞ք, հաշվի առնելով իրականացված աուդիտո­րա­կան ընթացակարգերը և կատարված 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 վերանայող անձի նույնականացումը* (հղում` պար. 9)

Ա12. Նույնականացնող հատկանիշների գրառումը ծառայում է մի շարք նպատակների: Օրինակ՝ դա հնարավորություն է տալիս առաջադրանքի թիմին հաշվետու լինել կատարած աշխա­տանքի համար և հեշտացնում է բացառությունների կամ անհամապատաս­խանու­թյունների ուսումնասիրությունը: Նույնականացնող 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 շրջանակը 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,
* զննման ընթացակարգի համար աուդիտորը կարող է գրանցել զննվող գործընթացը կամ խնդիրը, գործին առնչվող անձանց և, համապատասխանաբար, նրանց պարտականությունները, ինչպես նաև որտեղ ու երբ է զննումն իրականացվել:

Ա13. ԱՄՍ 220-ը պահանջում է, որ աուդիտորը վերանայի կատարված աուդիտորական աշխատանքն աուդիտորական փաստաթղթերի ուսումնասիրության միջոցով[[88]](#footnote-88): Աուդի­տո­րական փաստաթղթերում կատարված աուդիտորական աշխա­տանքը վերանայողի փաստաթղթավորման պահանջը չի ենթադրում, որ անհրաժեշտ է ներառել վերանայման ապացույց` յուրաքանչյուր առանձին աշխատանքային փաստաթղթի առնչությամբ: Սակայն այդ պահանջը ենթադրում է վերանայված աուդիտորական աշխատանքի, այդ աշխատանքը վերանայողի և վերանայման ամսաթվի փաստաթղթավորումը:

Ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող և այլ անձանց հետ նշանակալի հարցերի 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 նշանակալի հարցերը, 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 առաջադրանքի ղեկավարի կողմից, աուդիտորական փաստաթղթերի փաթեթում չեն ներառվի այնպիսի տեղեկություններ, որոնք կարող են փաստաթղթավորվել միայն առաջադրանքի թիմի անդամներին տեղեկացնելու կամ հրահանգելու նպատակով կամ առաջադրանքի այլ անդամների կողմից վերանայման ապացույց տրամադրելու համար (օրինակ՝ կարիք չի լինի փաստա­թղթավորելու թիմային քննարկումներին կամ վերահսկմանը վերաբերող տեղեկու­թյունները): Այնուամենայնիվ, առաջադրանքի ղեկավարը պետք է բավարարի պարագրաֆ 8-ի գերակայող պահանջը` պատրաստել փորձառու աուդիտորի համար հասկանալի աուդիտորական փաստաթղթեր, քանի որ դրանք կարող են արտաքին անձանց կողմից ենթարկվել վերանայման՝ կարգավորման կամ այլ նպատակներով:

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 կատարելով հիմնա­վորող աշխատանքային փաստաթղթերին: Համեմատաբար փոքր կազմակերպության աուդի­տում համատեղ փաստաթղթավորվող տեղեկությունների օրինակներից են` կազմա­կեր­պության գործունեության մասին և նրա ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացումները, աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը, ԱՄՍ 320-ի[[89]](#footnote-89) համաձայն հաշվարկած էականությունը, գնահատված ռիսկերը, աուդիտի ընթացքում նշված նշանակալի հարցերը և կատարված 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[[90]](#footnote-90) միայն այնպիսի դեպքերում, երբ`

ա) տվյալ ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ ամբողջությամբ (օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի ծառայություն, ապա ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013)[[91]](#footnote-91) ոչ մի հոդված կիրառելի չէ), կամ

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

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

Ա20. Բացառիկ իրավիճակների օրինակները ներառում են փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դարձել եզրակացության 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[[92]](#footnote-92):Վերոնշյալի արդյունքում աուդիտորական փաստաթղթերում կատարված փոփոխությունները վերանայվում են ԱՄՍ 220-ով[[93]](#footnote-93) սահմանված վերանայման պարտականությունների համաձայն, իսկ փոփոխությունների համար վերջնական պատասխանատվութ­յունը ստանձնում է առաջադրանքի ղեկավարը:

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

Ա21. ՈՀՄՍ 1-ը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են) պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր աուդիտորական փաստաթղթերի փաթեթը ժամանակին կազմելու վերաբերյալ[[94]](#footnote-94): Սահմանված համապատասխան ժամանակա­հատվածը, որի ընթացքում պետք է կատարվեն աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքները, սովորա­բար չի գերազանցում 60 օրը` սկսած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից[[95]](#footnote-95):

Ա22. Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը` աուդիտորական եզրակացության ամսա­թվից հետո, վարչական գործընթաց է, որտեղ աուդիտորական նոր ընթացակարգեր չեն իրականացվում կամ նոր եզրահանգումներ չեն կատարվում: Աուդիտորական փաստաթղթերում, այնուամենայնիվ, փոփոխություններ կարող են կատարվել 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 աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը աուդիտորի կողմից ձեռք բերված, քննարկված և առաջադրանքի թիմի համապատասխան անդամների հետ համաձայ­նեցված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթա­վորումը:

Ա23. ՈՀՄՍ 1-ը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստու­թյան են) պահանջում է, որ ընկերությունները սահմանեն կանոններ ու ընթացակարգեր առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերի պահպանման վերաբերյալ[[96]](#footnote-96): Աուդիտո­րական առաջադրանքների համար պահպանման ժամկետը սովորաբար հինգ տարուց պակաս չպետք է լինի` սկսած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից, կամ, ավելի ուշ լինելու դեպքում, խմբի աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից[[97]](#footnote-97):

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

### Հավելված

(հղում՝ պար. 1)

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

Սույն հավելվածը բացահայտում է 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, «Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը» - 10-12 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 220, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկո­ղություն» - 24-25 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 240, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը» - 45-48 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 250 (Վերանայված), «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը» - պարագրաֆ 30.
* ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ» - պարագրաֆ 23.
* ԱՄՍ 300, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը» - պարագրաֆ 12.
* ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «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 արձագանքը գնահատված ռիսկերին» - 28-30 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահա­տումը» - պարագրաֆ 15.
* ԱՄՍ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ» - պարագրաֆ 23.
* ԱՄՍ 550, «Կապակցված կողմեր» - պարագրաֆ 28.
* ԱՄՍ 600, «Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)» - պարագրաֆ 50.
* ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը» - 36-37 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» - պարագրաֆ 25:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 240

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ԽԱՐԴԱԽՈՒԹՅԱՆ ՀԵՏ ԿԱՊՎԱԾ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

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

Պատասխանատվությունը խարդախության կանխման և հայտնաբերման համար............4-9

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

**Նպատակները**.................................................................................................................11

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

**Պահանջները**

Մասնագիտական կասկածամտություն.........................................................................13-15

Քննարկումներ առաջադրանքի թիմի ներսում..................................................................16

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ............................17-25

Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի

հայտնաբերում և գնահատում......................................................................................26-28

Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման

ռիսկի նկատմամբ արձագանքը...................................................................................29-34

Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն.........................................................35-38

Աուդիտորն անկարող է շարունակել առաջադրանքը.........................................................39

Գրավոր հավաստումներ..................................................................................................40

Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.............................................................................................................................41-43

Խարդախության վերաբերյալ տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին...................................................................44

Փաստաթղթավորումը................................................................................................ 45-48

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Խարդախության հատկանիշները................................................................................Ա1-Ա5

Պատասխանատվությունը խարդախության կանխման և հայտնաբերման համար.......Ա6-Ա7

Մասնագիտական կասկածամտություն......................................................................Ա8-Ա10

Քննարկումներ առաջադրանքի թիմի ներսում...........................................................Ա11-Ա12

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ.......................Ա13-Ա28

Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի

հայտնաբերում և գնահատում.................................................................................Ա29-Ա33

Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման

ռիսկի նկատմամբ արձագանքը..............................................................................Ա34-Ա49

Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն.....................................................Ա50-Ա54

Աուդիտորն անկարող է շարունակել առաջադրանքը ...............................................Ա55-Ա58

Գրավոր հավաստումներ........................................................................................Ա59-Ա60

Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում

գտնվող անձանց հետ............................................................................................Ա61-Ա66

Խարդախության վերաբերյալ տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին..........................................................Ա67-Ա69

Հավելված 1. Խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ

Հավելված 2. Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկին արձագանքելու նպատակով հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ

Հավելված 3. Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* 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 գործողության ոլորտը

1․ Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պատասխանատվությունը խարդախության հետ կապված: Մասնավորապես, այն պարզաբանում է, թե ինչպե՞ս ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված)[[98]](#footnote-98) և ԱՄՍ 330-ը[[99]](#footnote-99) պետք է կիրառվեն խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ:

#### Խարդախության հատկանիշները

2․ Ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի պատճառով: Խարդախության և սխալի միջև տար­բերակող գործոնը հետևյալն է` արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում խեղա­թյուրում առաջացրած գործողությունը կանխամտածված է, թե չկանխամտածված:

3. Չնայած, որ խարդախությունը լայն իրավական գաղափար է, ԱՄՍ-ների առումով աուդիտորը մտահոգված է այն խարդախությամբ, որն առաջացնում է էական խեղաթյուրում ֆինանսական հաշվետվություններում: Երկու տեսակի կանխամտած­ված խեղաթյուրումներ տեղին են աուդիտորի համար` ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումները և ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումները: Չնայած, որ աուդիտորը կարող է կասկածել կամ, բացառիկ դեպքերում, բացահայտել տեղի ունեցած խարդախությունը, աուդիտորը չի տալիս իրավական որոշում խարդախության փաստացի տեղի ունենալու վերաբերյալ (հղում` պար. Ա1-Ա7):

#### Պատասխանատվությունը խարդախության կանխման և հայտնաբերման համար

4. Խարդախության կանխման և հայտնաբերման 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 կանխումը, որը կարող է նվազեցնել խարդախության տեղի ունենալու հնարա­վորությունները, և խարդախության հայտնաբերումը, որը կարող է համոզել անձանց խարդախություն չգործել` հայտնաբերման և պատժվելու հավանական լինելու պատճառով: Այն ներառում է պատրաստակամությունը` ստեղծելու ազնվության մշակույթ և վարքագծի էթիկա, որոնք կարող են ակտիվորեն վերահսկվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողութ­յունը ներառում է վերահսկողության չարաշահման կամ ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի նկատմամբ այլ անհամապատասխան ազդեցության հնարավորության դիտարկում, ինչպես օրինակ` հասույթները կառավարելու ղեկավարության ջանքերը, որպեսզի ազդեն կազմակերպության արդյունավե­տության և շահութաբերության վերաբերյալ վերլուծաբանների ընկալման վրա:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

5. ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտ իրականացնող աուդիտորը պատասխանատու է ձեռք բերելու ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումից: Աուդիտի ներքին սահմանափակումների պատճառով առկա է անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվություններում որոշ էական խեղաթյուրումներ չեն հայտնաբերվի, չնայած որ աուդիտը պատշաճորեն պլանավորվել է և իրականացվել` համաձայն ԱՄՍ-ների[[100]](#footnote-100)։

6. Ինչպես ներկայացված է ԱՄՍ 200-ում[[101]](#footnote-101), ներքին սահմանափակումների հավանական հետևանքը հատկապես նշանակալի է խարդախության պատճառով առաջացող խեղաթյուրումների դեպքում: Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման չբացահայտման ռիսկը ավելի մեծ է, քան թե սխալի պատճառով առաջացածի չբացահայտման ռիսկը: Պատճառն այն է, որ խարդախությունը կարող է ներառել բարդ և այն թաքցնելու համար զգուշությամբ կազմակերպված սխեմա, 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 հավատացնել, որ աուդիտորական ապացույցը համոզիչ է, մինչդեռ այն իրականում կեղծ է: Խարդախությունը հայտնաբերելու 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 հայտնաբերել խարդախություն գործելու հավանական հնարավորու­թյունները, աուդիտորի համար դժվար կլինի որոշել՝ արդյո՞ք խեղաթյուրումները դատողություն պահանջող ոլորտներում, ինչպես օրինակ` հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, խարդախության թե՞ սխալի պատճառ են:

7. Ավելին, ղեկավարության կողմից գործած խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման՝ աուդիտորի կողմից չբացահայտման ռիսկն ավելի մեծ է, քան թե աշխատակիցների դեպքում, քանի որ ղեկավարությունը հաճախ ունի հնարավորություն ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն կեղծել հաշվապահական հաշվառման գրանցումները, ներկայացնել կեղծված ֆինանսական տեղեկատվություն կամ չարաշահել վերահսկողական գործողությունները, որոնք նախատեսված են այլ աշխատակիցների կողմից նմանատիպ խարդախությունները կանխելու նպատակով:

8. Ողջամիտ հավաստիացում ձեռք բերելիս աուդիտորը պատասխանատու է ողջ աուդիտի ընթացքում պահպանելու մասնագիտական կասկածամտություն` հաշվի առնելով ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հնարավորու­թյունը և գիտակցելով այն փաստը, որ սխալների հայտնաբերման առումով արդյունավետ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել խարդախության հայտնաբերման համար: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները նախագծված են աուդիտորին օժանդակելու որոշել և գնահատել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ընթացակարգեր այդ խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար:

9. Oրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պարտականություններ կապված կազմակերպության կողմից օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հետ, ներառյալ՝ խարդախությունը, որը կարող է տարբերվել կամ դուրս լինել սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներով նախատեսված պարտականությունների շրջանակներից, ինչպիսին է (հղում՝ պար. Ա6)՝

ա) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների նկատմամբ արձագանքը, ներառյալ՝ ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հատուկ բնույթի հաղորդակցման հետ կապված պահանջները, ինչպես նաև անհամապատասխանության նկատմամբ նրանց արձագանքի համարժեքության գնահատումը և հետագա գործողությունների անհրաժեշտության որոշումը,

բ) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հաղորդակցումն այլ աուդիտորներին (օրինակ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ), և

գ) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հետ կապված փաստաթղթավորման պահանջները։

Ցանկացած լրացուցիչ պարտականության կատարումը կարող է լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրել, որն առնչվում է աուդիտորի աշխատանքին՝ սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներին համապատասխան (օրինակ՝ կապված ղեկավարության կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության հետ)։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

10. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

11. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) որոշել և գնահատել ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը,

բ) ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ` նախագծելով և իրականացնելով համապատասխան գործողություններ, և

գ) ձեռնարկել համապատասխան միջոցներ աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խարդախության կամ կասկածվող խարդախության առնչությամբ:

### Սահմանումներ

12. Սույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները`

ա) խարդախություն` կանխամտածված գործողություն` ղեկավարության մեկ կամ ավելի ներկայացուցիչների, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, աշխատակիցների 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:

### Պահանջները

#### Մասնագիտական կասկածամտություն

13. Համաձայն ԱՄՍ 200-ի[[102]](#footnote-102)` աուդիտորն աուդիտի ողջ ընթացքում պետք է պահպանի մասնագիտական կասկածամտություն՝ գիտակցելով այն հնարավորությունը, որ կարող է խարդախության պատճառով խեղաթյուրում առկա լինել, անկախ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անկեղծության վերաբերյալ աուդիտորի նախկին փորձից (հղում` պար. Ա8-Ա9):

14. Բացառությամբ, եթե աուդիտորն ունի հակառակում համոզված լինելու պատճառ, աուդիտորը կարող է գրանցումները և փաստաթղթերն 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. Ա10):

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

#### Քննարկումներ առաջադրանքի թիմի ներսում

16. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) պահանջում է քննարկում իրականացնել առաջադրանքի թիմի անդամների միջև և պահանջում է առաջադրանքի ղեկավարից որոշում կայացնել, թե որ հարցերը պետք է հաղորդել քննարկմանը չներգրավված թիմի անդամներին[[103]](#footnote-103)։ Այդ քննարկումը պետք հատկապես կարևորի, թե որտեղ և ինչպես կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթակա լինել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման, ներառյալ՝ թե ինչպես կարող է խարդախությունը տեղի ունենալ: Քննարկման ժամանակ պետք է մի կողմ դրվի առաջադրանքի թիմի անդամների այն համոզվածությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ազնիվ են և անկեղծ (հղում` պար. Ա11-Ա12):

#### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ

17. Երբ իրականացվում են ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[104]](#footnote-104) համաձայն՝ ձեռք բերելու կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում, ներառյալ՝ կազմակերպության ներքին հսկողության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի 18-25 պարագրաֆներում նշված ընթացակարգերը, որպեսզի ձեռք բերի տեղեկատվություն խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերման համար:

*Կազմակերպության ներսում ղեկավարությունը և մյուսները*

18. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությանը հարցումներ կատարի հետևյալների վերաբերյալ`

ա) ղեկավարություն կողմից այն ռիսկի գնահատումը, որ խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրվել, ներառյալ՝ նման գնահատումների բնույթը, աստիճանը և հաճախությունը (հղում` պար. Ա13-Ա14),

բ) ղեկավարության գործընթացները կազմակերպությունում խարդախութ­յան ռիսկի հայտնաբերման և դրան արձագանքի վերաբերյալ, ներառյալ՝ ղեկավարության կողմից հայտնաբերված կամ նրա ուշադրությանը հրավիրված խարդախության մասնավոր ռիսկը, կամ գործառնությունների դասերը, հոդվածների մնացորդները կամ բացահայտումները, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է (հղում` պար. Ա15),

գ) առկայության դեպքում, ղեկավարության հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի հայտնաբերման և արձագանքման գործընթացների վերաբերյալ, և

դ) առկայության դեպքում, ղեկավարության հաղորդակցությունը աշխատակիցների հետ բիզնես գործելաոճի և էթիկայի մասին իր տեսակետների վերաբերյալ:

19. 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. Ա16-Ա18):

20. Ներքին աուդիտի ծառայություն ունեցող կազմակերպություններում աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին, թե արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին, և ստանա նրանց տեսակետները խարդախության ռիսկի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա19):

*Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք*

21. Բացառությամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[105]](#footnote-105), աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի այն մասին, թե ինչպես են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում ղեկավարության գործընթացները` կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի հայտնաբերման և արձագանքման, ինչպես նաև այդ ռիսկերի նվազեցման նպատակով ղեկավարության կողմից սահմանված ներքին հսկողության վերաբերյալ (հղում` պար. Ա20-Ա22):

22. Բացառությամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, թե արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին: Այդ հարցումները կատարվում են ղեկավարությանը կատարած հարցումների պատասխանների հետ համադրելու նպատակով:

*Հայտնաբերված անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերություններ*

23. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք վերլուծական ընթացակարգերի ժամանակ հայտնաբերված անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերությունները, ներառյալ՝ հասույթների հաշիվներին վերաբերողները, կարող են մատնանշել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրում:

*Այլ տեղեկատվություն*

24. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե արդյո՞ք աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը մատնանշում է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրում (հղում` պար. Ա23):

*Խարդախության ռիսկի գործոնների ուսումնասիրություն*

25. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք իրականացված ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերը և հարակից գործողությունները մատնանշում են մեկ կամ մի քանի խարդախության ռիսկի գործոնների առկայություն: 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 պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկեր (հղում` պար. Ա24-Ա28):

#### Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերում և գնահատում

26. Համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)՝ աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով և գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների հավաստումների մակարդակով[[106]](#footnote-106)։

27. Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը գնահատելիս աուդիտորը, ելնելով հասույթի ճանաչման հետ կապված խարդախության ռիսկի առկայության ենթադրությունից, պետք է ուսումնասիրի թե որ տեսակի հասույթը, հասույթի գործարքները կամ հավաստումներն են առաջացնում նման ռիսկ: Պարագրաֆ 48-ը ներկայացնում է պահանջվող փաստաթղթավորումը, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ այդ ենթադրությունը տեղին չէ տվյալ առաջադրանքի հանգամանքներում և, հետևաբար, հասույթի ճանաչումը չի համարում խարդախու­թյան պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ (հղում` պար. Ա29-Ա31):

28. Աուդիտորը խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը պետք է դիտարկի որպես նշանակալի ռիսկ և, հետևաբար, աուդիտորը պետք է ավելի խորը պատկերացում կազմի կազմակերպությանն առնչվող հսկողության տարրերի վերաբերյալ, ներառյալ՝ այդ ռիսկերին առնչվող վերահսկողության գործողությունները (հղում` պար. Ա32-Ա33):

#### Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ արձագանքը

*Ընդհանուր արձագանքման միջոցներ*

29. ԱՄՍ 330-ի համաձայն՝ աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվություն­ների մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր արձագանքման միջոցներ[[107]](#footnote-107) (հղում` պար. Ա34):

30. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր արձագանքման միջոցները որոշելու համար աուդիտորը կարող է`

ա) աշխատակիցներին հանձնարարել և վերահսկել` ելնելով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից և առաջադրանքում կարևոր պարտականությունների նշանակվող անձանց գիտելիքներից, հմտություններից և կարողություններից (հղում` պար. Ա35-Ա36),

բ) ուսումնասիրել, թե արդյո՞ք կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքա­կա­նության ընտրությունը և կիրառությունը, մասնավորապես սուբյեկտիվորեն չափվող և բարդ գործարքներին վերաբերող, կարող է մատնանշել ֆինանսական հաշվետվականության կեղծում՝ հասույթները կառավարելու ղեկավարության ջանքերից առաջացող, և

գ) ներառել անակնկալության տարր աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների ընտրության մեջ (հղում` պար. Ա37):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ արձագանքող հավաստման մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերին*

31. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի՝ աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և ծավալներն արձագանքում ենհավաստման մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերին[[108]](#footnote-108) (հղում` պար. Ա38-Ա41):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ արձագանքող ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահմանը*

32. Ղեկավարությունն ունի խարդախություն իրականացնելու յուրահատուկ դիրք, քանի որ ղեկավարությունը կարող է կեղծել հաշվապահական գրանցումները և պատրաստել կեղծված ֆինանսական հաշվետվություններ` չարաշահելով այլ դեպքերում արդյունավետ գործող վերահսկողությունը: Չնայած, որ ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աստիճանը փոխվում է մեկ կազմակերպությունից մյուսը, ռիսկն այնուամենայնիվ առկա է բոլոր կազմակեր­պություններում: Նման չարաշահման տեղի ունենալու անկանխատեսելիության պատճառով այն խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ է և ուստի նաև նշանակալի ռիսկ:

33. Անկախ ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աուդիտորի գնահատումից՝ աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի`

ա) ստուգի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում գլխա­վոր գրքում գրանցումների և այլ ճշգրտումների համապատասխա­նությունը: Նման ստուգումների նպատակով աուդիտորա­կան ընթացակարգերի նախագծման և իրականացման համար աուդիտորը պետք է`

(i) հարցումներ կատարի ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում ներգրավված անձանց մատյաններում գրանցումների կամ այլ ճշգրտումների հաշվառման ժամանակ անհամապատասխան կամ անսովոր գործողության վերաբերյալ,

(ii) ընտրի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին մատյաններում իրականացված գրանցումները կամ այլ ճշգրտումները, և

(iii) դիտարկի անհրաժեշտությունը ստուգելու մատյաններում գրանցումները կամ այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում (հղում` պար. Ա42-Ա45),

բ) վերանայի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կողմնակա­լության նկատառումից ելնելով և գնահատի, թե արդյո՞ք կողմնակալություն առաջացնող հանգամանքները, եթե կան այդպիսիք, ներկայացնում են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Այդ վերանայումն իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է`

(i) ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս ղեկավարու­թյան դատողությունները և որոշումները, նույնիսկ եթե նրանք առանձին վերցրած հիմնավոր են, մատնանշում են կազմակերպության ղեկավարու­թյան հնարավոր կողմնակալություն, որը կարող է ներկայացնել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Եթե այո, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որպես ամբողջություն, և

(ii) կատարի նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվու­թյուններում արտացոլված կարևոր հաշվապահական հաշվառ­ման գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության դատողությունների ու ենթադրությունների հետընթաց վերանայում (հղում` պար. Ա46-Ա48),

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, թե արդյո՞ք գործարքի բիզնես տրամաբանությունը (կամ դրա բացակայությունը) առաջարկում է, որ նրանք միգուցե ներգրավվել են ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման մեջ կամ թաքցնում են ակտիվների յուրացումը (հղում` պար. Ա49):

34. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հայտնաբերված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով 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 33-ի պահանջներին հասցեագրված ընթացակարգերի իրականացմամբ):

#### Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն (հղում` պար. Ա50)

35. Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք աուդիտի վերջնական փուլում իրականաց­ված վերլուծական ընթացակարգերը, որով կարծիք է կազմվում ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերա­ցումների համապատասխանության մասին, մատնանշում են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման չճանաչված ռիսկի առկայություն (հղում` պար. Ա51):

36. Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է խեղաթյուրում, ապա նա պետք է գնահատի, թե 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 հավաստումների արժանահավատությունը` ընդունելով, որ խարդախությունը քիչ հավանական է, որ լինի առանձնացված դեպք (հղում` պար. Ա52):

37. 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, բարձր մակարդակի ղեկավարության) ներգրավվածություն, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը և դրա հետևանքը ռիսկերին արձագանքող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի վրա: Աուդիտորը նմանապես պետք է դիտարկի, թե 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. Ա53):

38. Երբ աուդիտորը հաստատում է կամ ի վիճակի չէ եզրահանգել, թե արդյո՞ք ֆինան­սական հաշվետվությունները խարդախության պատճառով խեղաթյուրված են, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի դրա հետևանքներն աուդիտի վրա (հղում` պար. Ա54):

#### Աուդիտորն անկարող է շարունակել առաջադրանքը

39. Եթե առկա կամ կասկածվող խարդախության պատճառով 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 հաղորդակցել առաջադրանքը պատվիրած անձին կամ անձանց կամ որոշ դեպքերում կարգավորող մարմիններին,

բ) դիտարկել, թե արդյո՞ք պատշաճ է հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարվելը հնարավոր է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, և

գ) եթե աուդիտորը հրաժարվում է`

(i) համապատասխան մակարդակի 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 հա­ղոր­դակցելու անձին կամ անձանց, ովքեր պատվիրել են աուդիտորական առա­ջա­դրանքը կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին, աուդիտորի առաջադրանքից հրաժարվելու և հրաժարման պատճառների վերաբերյալ (հղում` պար. Ա55-Ա58):

#### Գրավոր հավաստումներ

40. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից առ այն, որ`

ա) նրանք ընդունում են իրենց պատասխանատվությունը խարդախության կան­խման և հայտնաբերման նպատակով ներքին հսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար,

բ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ խար­դախության պատճառով էականորեն խեղաթյուրված լինելու ռիսկի վերաբերյալ ղեկավա­րության գնահատման արդյունքների մասին,

գ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց իմացությունը կազմակերպության վրա ազդող խարդախության կամ կասկածվող խարդախության մեջ հետևյալ­ անձանց ներգրավվածությունը`

(i) ղեկավարության,

(ii) աշխատակիցների, որոնք ներքին հսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ

(iii) այլ անձանց, երբ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և

դ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց գիտելիքը աշխատակիցների, նախկին աշխատակիցների, վերլուծաբանների, կարգավորող մարմինների կամ այլ անձանց կողմից հաղորդված և ֆինանսական հաշվե­տվությունների վրա ազդող փաստացի կամ կասկածվող խարդախության մասին (հղում` պար. Ա59-Ա60):

#### Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

41. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է խարդախություն կամ ձեռք է բերել տեղե­կա­տվու­թյուն, որը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, ապա, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, աուդիտորը պետք է այդ հարցերը ժամանակին ներկայացնի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը, որպեսզի խարդախության կանխման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատու անձինք տեղեկացվեն իրենց պատասխանատվությանն առնչվող հարցերի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա61-Ա62):

42. Բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են ղեկավարության մեջ, եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն, որը ներառում է `

ա) ղեկավարությանը,

բ) աշխատակիցներին, որոնք ներքին հսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ

գ) այլ անձանց, երբ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

ապա աուդիտորը պետք է տվյալ հարցերը ժամանակին հաղորդակցի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Եթե աուդիտորը կասկածում է խարդախության մեջ ղեկավարության ներգրավվածություն, 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 ծավալը։ Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ նման հաղորդակցումը պարտադիր է, բացառությամբ, եթե հաղորդակցումն արգելված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով (հղում` պար. Ա61, Ա63-Ա65):

43. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի խարդա­խությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են նրանց պատասխանատվության առումով (հղում` պար. Ա61 և Ա66):

#### Խարդախության վերաբերյալ տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին

44. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները (հղում` պար. Ա67-Ա69)`

ա) պահանջում են, որ աուդիտորը տեղեկացնի կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին,

բ) սահմանում են պարտականություններ, որոնց շրջանակներում կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին տեղեկացումը կարող է տվյալ հանգամանքներում տեղին լինել։

#### Փաստաթղթավորումը

45. Համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[109]](#footnote-109)՝ աուդիտորը կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ իր պատկերացումների և էական խեղա­թյուրման ռիսկի գնահատման փաստաթղթավորման[[110]](#footnote-110) մեջ պետք է ներառի `

ա) խարդախության պատճառով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ առաջադրանքի թիմի ներքին քննարկումների արդյունքում կայացված կարևոր որոշումները, և

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումներ մակարդակով խարդա­խու­թյան պատճառով էական խեղաթյուրման հայտնաբերված և գնահատված ռիսկերը:

46. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի[[111]](#footnote-111)՝ աուդիտորը պետք է էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ արձագանքի վերաբերյալ աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի հետևյալը`

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր արձագանքման միջոցները և աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը, ինչպես նաև այդ ընթացակարգերը կապը հավաստման մակարդակով խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի հետ, և

բ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ՝ ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշա­հման ռիսկերին արձագանքելու նպատակով նախագծվածները:

47. Աուդիտորն աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի խարդախության վերաբերյալ հաղորդակցությունները ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարգավորող մարմինների և այլ կողմերի հետ:

48. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առաջադրանքի հանգամանքների շրջա­նակ­ներում հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի ենթադրությունը տեղին չէ, ապա աուդիտորն աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի այդ եզրահանգման պատճառները:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Խարդախության հատկանիշները (հղում` պար. 3)

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման կամ ակտիվների յուրացման խարդա­խությունը ներառում է խարդախության իրագործման խթան կամ ճնշում, այն իրականացնելու ենթադրվող հնարավորության և արարքի իրագործման որոշակի արդարացում: Օրինակ`

* ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման խթան կամ ճնշում կարող է առկա լինել, երբ ղեկավարությունը ճնշվում է կազմակերպության ներսում կամ դրսում գտնվող աղբյուրներից` հասնելու ակնկալվող (և հավանաբար անիրատեսական) հասույթի թիրախի կամ ֆինանսական արդյունքների` մասնավորապես, երբ այդ ֆինանսական նպատակներին չհասնելը ղեկավարության համար կարող է նշանակալի հետևանքներ ունենալ: Նույն կերպ անհատները կարող են ունենալ ակտիվները յուրացնելու խթան, օրինակ՝ երբ անհատներն ապրում են իրենց միջոցներից ավելիով,
* խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորությունը առկա է, երբ անհատը համոզված է, որ ներքին հսկողությունը կարելի է շրջանցել, օրինակ՝ երբ անհատին վստահվել է, և նա ունի ներքին հսկողության թերությունների մասին գիտելիքներ,
* անհատները միգուցե կարողանան արդարացնել գործած խարդախության արարքը: Որոշ անհատներ ունեն վերաբերմունք, բնավորություն կամ էթիկայի արժեքներ, որոնք նրանց թույլ են տալիս գիտակցաբար և դիտավորյալ կատարելու անազնիվ արարքներ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ ազնիվ անձինք կարող են խարդախություն իրագործել այնպիսի միջավայրում, որը նրանց վրա բավականաչափ ճնշում է գործադրում։

Ա2. Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումը ներառում է կանխամտածված խեղաթյուրումներ, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագոր­ծող­ներին ապակողմնորոշելու նպատակով ֆինանսական հաշվետվություն­ներում գումարների կամ բացահայտումների բացթողումը: Այն կարող է առաջանալ ղեկավարության կողմից հասույթի կառավարման ջանքերից, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինան­սա­կան հաշվետվություններն 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 ավելացմանն այն աստիճան, որ նրանք առաջացնեն ֆինանսական հաշվետվականության 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 հաշվետվականության կեղծում` ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման միջոցով: Որոշ կազմակերպություններում ղեկավարությունը կարող է խթան ունենալ էական գումարով նվազեցնելու հասույթները` հարկերի նվազեցման համար, կամ ավելացնելու հասույթները` բանկից ֆինանսավորումն ապահովելու համար:

Ա3. Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումը կարող է իրագործվել հետևյալ կերպ`

* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական հաշվառման գրանցումների և հիմնավորող փաստաթղթերի աղավաղում, կեղծում (ներառյալ` կեղծ փաստաթղթեր) կամ փոխարինում,
* ֆինանսական հաշվետվություններում դեպքերի, գործարքների կամ այլ նշանակալի տեղեկատվության թյուր ներկայացում կամ կանխամտածված բացթողում,
* գումարներին, դասակարգմանը, ներկայացման ձևին կամ բացահայտումներին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կանխամտածված սխալ կիրառություն:

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումը հաճախ ներառում է ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահում, որն այլ պարագաներում կարող է թվալ, որ արդյունավետ է գործում: Վերահսկողության չարաշահման միջոցով ղեկավարու­թյունը կարող է իրագործել խարդախություն` կիրառելով այնպիսի մեթոդներ, ինչպիսիք են միտումնավոր կերպով`

* արհեստական գործարքների գրանցումը, մասնավորապես՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին, գործառնական արդյունքներն աղավաղելու կամ այլ նպատակների հասնելու համար,
* հաշիվների մնացորդների գնահատման նպատակով ենթադրությունների և դատողությունների ոչ պատշաճ կերպով ճշգրտումը կամ փոփոխումը,
* հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած դեպքերի և գործարքների ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչումը, կանխավ կամ ուշ ճանաչումը,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող կամ ճշմարիտ ներկայացման հասնելու համար անհրաժեշտ բացահայտումների բացթողումը, թաքցնումը կամ խեղաթյուրումը,
* ֆինանսական հաշվետվություններում գրանցված գումարների վրա ազդող փաստերի թաքցնումը,
* բարդ գործարքներում ներգրավվումը, որոնք նախագծված են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի կամ արդյունքների թյուր ներկայացման համար,
* նշանակալի կամ անսովոր գործարքների գրանցումների կամ պայմանների փոփոխումը:

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, ովքեր 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 փոխանցում սեփական հաշվին),
* 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 գրավ դնում` սեփական կամ կապակցված կողմերի վարկի դիմաց):

Ակտիվների յուրացումը հաճախ ուղեկցվում է կեղծ կամ ապակողմնորոշող գրան­ցումներով կամ փաստաթղթերով, որպեսզի թաքցվի ակտիվների առկա չլինելը կամ առանց համապատասխան հաստատման գրավ դնելը:

#### Պատասխանատվությունը խարդախության կանխման և հայտնաբերման համար

*Աուդիտորի պարտականությունները* (հղում՝ պար․ 9)

Ա6. Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են պահանջել, որ աուդիտորն իրականացնի լրացուցիչ ընթացակարգեր և հետագա գործողություններ։ Օրինակ՝ Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ Հաշվապահների Էթիկայի Կանոնագիրքը* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) պահանջում է, որ աուդիտորը քայլեր ձեռնարկի արձագանքելու օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանություններին և որոշի, թե արդյոք անհրաժեշտ են հետագա գործողություններ։ Նման քայլերը կարող են ներառել օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հաղորդակցումը խմբի այլ աուդիտորներին, ներառյալ՝ խմբի աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարին, բաղադրիչի աուդիտորներին և այլ աուդիտորներին, ովքեր խմբի բաղադրիչների հետ կապված աշխատանք են իրականացնում, որի նպատակը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չէ[[112]](#footnote-112)։

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

Ա7. Հանրային հատվածի աուդիտորի պատասխանատվությունը կապված խարդախության հետ կարող է առաջանալ օրենքի, այլ իրավական ակտերի, հանրային հատվածի կազմակերպություններին վերաբերող այլ ակտերի կամ աուդիտորի առաջադրանքի պահանջներից: Հետևաբար, հանրային հատվածի աուդիտորի պատասխանա­տվու­թյունը կարող է սահմանափակված չլինել միայն ֆինանսական հաշվետվու­թյուններում էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումով, այլ կարող է ներառել խարդախությունը դիտարկելու պատասխանատվության ավելի լայն շրջանակ:

#### Մասնագիտական կասկածամտություն (հղում` պար. 13-15)

Ա8. Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը պահանջում է շարունակական հարցում` արդյո՞ք ձեռք բերված տեղեկատվությունը և աուդիտորական ապացույցները մատնանշում են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման առկայություն: Այն ներառում է որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվելիք տեղեկատվության և, եթե տեղին է, այդ տեղեկատվության պատրաստման և պահպանման նկատմամբ վերահսկո­ղության արժանահավատության դիտարկում: Խարդախության հատկանիշներից ելնելով՝ աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը հատկապես կարևոր է, երբ դիտարկվում է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը:

Ա9. 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 պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկման ժամանակ, քանի որ կարող էին լինել հանգամանքների փոփոխություն:

Ա10. ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը հազվադեպ է ներառում փաստա­թղթերի իսկության հետազոտում կամ պահանջ, որ աուդիտորը սովորի կամ լինի փաստաթղթերի իսկության փորձագետ[[113]](#footnote-113)։ 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:

#### Քննարկումներ առաջադրանքի թիմի ներսում (հղում` պար. 16)

Ա11. Առաջադրանքի թիմի ներսում քննարկումները խարդախության պատճառով կազմակեր­պության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ`

* առաջադրանքի թիմի ավելի փորձառու անդամներին հնարավորություն է տալիս կիսել իրենց տեսակետները` թե ինչպես և երբ են ֆինանսական հաշվետվությունները ենթակա խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման,
* հնարավորություն է տալիս աուդիտորին դիտարկել համապատասխան մոտե­ցումներ այդ կասկածելի դեպքերում և որոշել` թե առաջադրանքի թիմի որ անդամներն են իրականացնելու որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր,
* աուդիտորին թույլ է տալիս որոշել, թե ինչպես աուդիտորական ընթացա­կարգերի արդյունքները տարածել առաջադրանքի թիմում և ինչպես վերաբերվել աուդիտորի ուշադրությունը գրաված խարդախության փաստերին:

Ա12. Քննարկումները կարող են ներառել հետևյալ հարցերը`

* առաջադրանքի թիմի անդամների միջև տեսակետների փոխանակում, թե ինչպես և երբ են նրանք համոզված, որ ֆինանսական հաշվետվությունները (ներառյալ՝ անհատական ֆինանսական հաշվետվությունները և բացահայտումները) կարող են ենթակա լինել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման, ինչպես կարող էր ղեկավարությունն իրագործել կամ թաքցնել ֆինանսական հաշվե­տվությունների կեղծումը, 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,
* ռիսկի դիտարկում, որ ղեկավարությունը կարող է փորձել բացահայտումները ներկայացնել այնպիսի ձևով, որը կբարդացնի բացահայտված հարցերի պատշաճ ընկալումը (օրինակ՝ ներառելով չափից շատ ոչ էական տեղեկատվություն կամ օգտագործելով անհասկանալի կամ երկիմաստ շարադրանք),
* 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 հասանելիություն ունեցող աշխա­տակիցներին վերահսկման մեջ,
* ղեկավարության կամ այլ աշխատակիցների կենսակերպի անսովոր կամ անբա­ցատրելի փոփոխություն, որը գրավել է առաջադրանքի թիմի ուշադրությունը,
* աուդիտի ողջ ընթացքում պատշաճ վերաբերմունքի պահպանման կարևորում կապված խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման հնարավորու­թյան հետ,
* հանգամանքների տեսակների դիտարկում, որոնք եթե առկա են, կարող են մատնանշել խարդախության հնարավորություն,
* դիտարկում, թե ինչպես անկանխատեսելիության տարր ներառել իրականաց­վելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների կամ ծավալի մեջ,
* աուդիտորական ընթացակարգերի դիտարկում, որոնք կարող են ընտրվել խար­դա­խության պատճառով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ և արդյո՞ք որոշ տեսակի աուդի­տորական ընթացակարգերն ավելի արդյունավետ են, քան մյուսները,
* աուդիտորի ուշադրությունը գրաված խարդախության այլ փաստերի դիտարկում,
* ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի դիտարկում:

#### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ

*Հարցումներ ղեկավարությանը*

Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի ղեկավարության գնահատումը (հղում` պար. 18(ա))

Ա13. Ղեկավարությունը կրում է պատասխանատվություն կազմակերպության ներքին հսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է ղեկավարությանը հարցումներ կատարել խարդախության ռիսկի ղեկավարության սեփական գնահատման և այն կանխելու և հայտնաբերելու նպատակով ներդրված հսկողության տարրերի վերաբերյալ: Նման ռիսկերի և հսկողության տարրերի ղեկավարության գնահա­տումների բնույթը, ծավալը և հաճախությունը կարող է փոփոխվել կազմակեր­պություն առ 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, ծավալը 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 հսկողությանը:

Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատառումներ

Ա14. Որոշ կազմակերպություններում, հատկապես՝ փոքր, ղեկավարության գնահատումը կարող է կենտրոնացված լինել աշխատակիցների կողմից խարդախության կամ ակտիվների յուրացման վրա:

Ղեկավարության գործընթացները խարդախության ռիսկի հայտնաբերման և արձագանքման վերաբերյալ (հղում` պար. 18(բ))

Ա15. Բազմաթիվ գործունեության վայրեր ունեցող կազմակերպության դեպքում ղեկավարության գործընթացները կարող են ներառել գործունեության վայրերի կամ սեգմենտների մոնիթորինգի տարբեր մակարդակներ: Ղեկավարությունը նմանապես կարող է հայտնաբերել գործունեության մասնավոր վայրեր կամ սեգմենտներ, որոնց համար խարդախության ռիսկն ավելի հավանական է:

*Հարցումներ ղեկավարությանը և կազմակերպության ներսում այլ անձանց* (հղում` պար.19)

Ա16. Աուդիտորի հարցումները ղեկավարությանը կարող են օգտակար տեղեկատվություն տրամադրել աշխատակիցների կողմից խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Սակայն նման հարցումները քիչ հավանական է, որ տրամադրեն տեղեկատվություն ղեկա­վա­րու­թյան կողմից խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Կազմակերպության ներսում այլ անձանց կատարված հարցումները կարող են այդ անձանց հնարավորություն տալ աուդի­տորին տրամադրելու տեղեկատվություն, որը այլ դեպքերում չէր հաղորդվի:

Ա17. Խարդախության առկայության կան կասկածի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարող են 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 սեփական իրավաբանին,
* էթիկայի համար պատասխանատու գլխավոր պաշտոնյային կամ համարժեք անձին,
* խարդախության փաստերի կարգավորմամբ զբաղվող անձին կամ անձանց:

Ա18. Ղեկավարությունը հաճախ լավագույն դիրքում է իրագործելու խարդախություն: Հետևաբար, մասնագիտական կասկածամտությամբ ղեկավարության հարցումների պատասխաններն ուսումնասիրելիս աուդիտորը կարող է որոշել, որ պետք է համատեղել տարբեր աղբյուրներից հարցումների պատասխանները:

*Հարցումներ ներքին աուդիտին* (հղում` պար. 20)

Ա19. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) և ԱՄՍ 610-ը (Վերանայված 2013) սահմանում են պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց՝ ներքին աուդիտի ծառայություն ունեցող կազմակերպություններում աուդիտի իրականաց­ման հետ կապված[[114]](#footnote-114)։ Խարդախության համատեքստում այդ ԱՄՍ-ների պահանջները կատարելիս աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել ծառայության որոշակի գործողությունների վերաբերյալ, օրինակ`

* տարվա ընթացքում ներքին աուդիտի ծառայության կողմից խարդախության հայտնա­բերման համար իրականացված ընթացակարգերի, առկայության դեպքում,
* արդյո՞ք ղեկավարությունը բավարար կերպով է արձագանքել այդ ընթացա­կարգերի արդյունքում կատարված բացահայտումների նկատմամբ:

*Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ պատկերացում կազմելը* (հղում` պար. 21)

Ա20. Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում են ռիսկերի մոնիթորինգի, ֆինանսական վերահսկո­ղության և օրենքներին համապատասխանության հետ կապված կազմակերպության համակարգերը: Շատ երկրներում կորպորատիվ կառավարման գործելաոճը լավ մշակված է և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ակտիվ դերակատարություն ունեն կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի գնահատման և առնչվող ներքին հսկողության մոնիթորինգի գործընթացում: 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[[115]](#footnote-115)։

Ա21. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրակա­նաց­ման վերաբերյալ պատկերացումները կարող են գիտելիքներ տրամադրել ղեկավա­րության կողմից խարդախության ռիսկի, խարդախության ռիսկի նկատմամբ ներքին հսկողության համապատասխանության, ինչպես նաև 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:

Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատառումներ

Ա22. 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 հետ կապված նկատառումներ* (հղում` պար. 24)

Ա23. Ի լրումն վերլուծական ընթացակարգերից ձեռք բերված տեղեկատվության՝ կազմա­կեր­պության և նրա միջավայրի վերաբերյալ այլ տեղեկատվությունը կարող է օգտա­կար լինել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերման համար: Առաջադրանքի թիմի ներսում քննարկումը կարող է տրամադրել տեղեկատվություն, որը օգտակար է այդ ռիսկերը հայտնաբերելու համար: Ի լրումն՝ աուդիտորական առաջադրանքի ընդունման և պահպանման առումով ձեռք բերված տեղեկատվությունը և կազմա­կեր­պության համար իրականացված այլ ծառայություններից ստացված փորձը, օրինակ` ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքից, կարող է տեղին լինել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերման համար:

*Խարդախության ռիսկի գործոնների գնահատում* (հղում` պար. 25)

Ա24. 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 շնորհումը, եթե բավարարվում են շահութաբերության անիրատեսական թիրախներ, կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու խթան, և
* անարդյունավետ հսկողության միջավայրը կարող է առաջացնել խարդա­խություն գործելու հնարավորություն:

Ա25. Խարդախության ռիսկի գործոնները հեշտությամբ չեն դասակարգվում ըստ կարևորության: Խարդախության ռիսկի գործոնների նշանակալիությունը լայնորեն փոխվում է: Այդ գործոններից մի քանիսը առկա կլինեն այն կազմակերպու­թյուններում, որտեղ մասնակի հանգամանքները չեն ներկայացնում էական խեղաթյուրման ռիսկ: Հետևաբար, որոշելու համար` արդյո՞ք խարդախության ռիսկի գործոնն առկա է և արդյո՞ք այն պետք է հաշվի առնել խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման համար, պահանջում է մասնագիտական դատողության կիրառում:

Ա26. Հավելված 1-ը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվության և ակտիվների յուրացման խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ: Այդ ներկայացված ռիսկի գործոնները դասակարգված են ելնելով երեք պայմաններից, որոնք հիմնականում առկա են խարդախության ժամանակ`

* խարդախություն գործելու խթան կամ ճնշում,
* խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորություն, և
* խարդախության արարքի արդարացման ունակություն:

Վերաբերմունք արտացոլող ռիսկային գործոնները, որոնք թույլ են 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:

Ա27. Կազմակերպության չափը, բարդությունը և սեփականատիրության հատկանիշներն ունեն նշանակալի 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 ծառայություն,
* գրավոր էթիկայի կանոնագրքի առկայություն և կիրառում:

Ավելին, գործունեության սեգմենտի մակարդակով խարդախության ռիսկի գործոն­ների դիտարկումը տալիս է տարբեր պատկերացում ամբողջական կազմակեր­պու­թյան մակարդակով դիտարկման համեմատ:

Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատառումներ

Ա28. Փոքր կազմակերպության դեպքում, բոլոր կամ որոշ դիտարկումներ կարող են կիրառելի չլինել կամ պակաս տեղին լինել: Օրինակ` փոքր կազմակերպությունը կարող է չունենալ էթիկայի կանոնագիրք, բայց փոխարենը կարող է մշակած լինի մշակույթ, որը բանավոր հաղորդակցության կամ ղեկավարության սեփական օրինակով կարևորում է ազնվությունը և էթիկան: Փոքր կազմակերպությունում մեկ անձի կողմից ղեկավարման գերակայությունը հիմնականում չի մատնանշում կամ հանդիսանում ղեկավարության թերություն` ներկայացնելու և հաղորդելու ներքին հսկողության և ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի նկատմամբ պատշաճ վերաբերմունք: Որոշ կազմակերպություններում ղեկավարության լիազորման անհրաժեշտությունը կարող է փոխհատուցել այլ կերպ թերի վերահսկողությանը և նվազեցնել աշխատակիցների կողմից խարդախության ռիսկը: Այնուամենայնիվ, մեկ անձի կողմից ղեկավարության գերակայությունը կարող է լինել ներքին հսկողության հնարավոր թերություն, քանի որ առկա է ղեկավարության կողմից հսկողության չարաշահման հնարավորություն:

#### Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերում և գնահատում

*Հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության ռիսկը* (հղում` պար. 27)

Ա29. Հասույթի ճանաչմանն առնչվող ֆինանսական հաշվետվականության խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումը 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:

Ա30. Հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության ռիսկն ավելի բարձր է որոշ կազմակերպություններում, քան մյուսներում: Օրինակ` ցուցակված կազմակերպու­թյունների դեպքում ղեկավարության վրա կարող են լինել ճնշումներ և խթաններ կատարելու ֆինանսական հաշվետվականության կեղծում հասույթի անպատշաճ ճանաչման միջոցով, երբ, օրինակ` կատարողականը չափվում է հասույթի տարեց տարի աճով կամ շահույթով: Նմանապես, օրինակ` հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության ռիսկը կարող է լինել ավելի բարձր այն կազմակերպություններում, որոնք հասույթի մեծ մասը ստանում են կանխիկ վճարումներով:

Ա31. Ենթադրությունը, որ հասույթի ճանաչման հետ կապված առկա է խարդախություն, կարելի է ժխտել: Օրինակ` աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրման ռիսկ այն դեպքում, երբ առկա է հասույթի պարզ գործարքի միայն մեկ տեսակ, օրինակ` մեկ վարձակալությամբ տրված բնակարանային համալիրի վարձակալությունից հասույթ:

*Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերում և գնահատում, և կազմակերպության համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացում* (հղում` պար. 28)

Ա32. Ղեկավարությունը կարող է կատարել դատողություններ իրականացման համար նախընտրած հսկողության տարրերի և նախընտրած ենթադրություն­ների ռիսկերի բնույթի և ծավալի վերաբերյալ[[116]](#footnote-116)։ Որոշելու համար հսկողության տարրերը` կանխելու և հայտնաբերելու խարդախությունը, ղեկավարությունը հաշվի է առնում խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը: Որպես այդ նկատառման մաս ղեկավարությունը կարող է եզրահանգել, որ ծախսերի առումով նպատակահարմար չէ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի նվազեցման նպատակով որոշակի հսկողության տարրի իրականացումը և պահպանումը:

Ա33. Հետևաբար, աուդիտորի համար կարևոր է պատկերացում կազմել խարդախության կանխման և հայտնաբերման նպատակով ղեկավարության կողմից մշակված հսկողության տարրերի վերաբերյալ: Այդ նպատակով աուդիտորը կարող է տեղեկանալ, օրինակ՝ որ ղեկավարությունը գիտակցաբար նախընտրել է ընդունել պատասխանատվության անբավարար բաշխման հետ կապված ռիսկը: Այդ տեղեկատվության ձեռք բերումը նաև կարող է օգտակար լինել որոշելու խարդախության ռիսկի գործոնները, որոնք կարող են ազդել այն ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման վրա, որ խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է առկա լինել էական խեղաթյուրում:

#### Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ արձագանքը

*Ընդհանուր արձագանքման միջոցներ* (հղում` պար. 29)

Ա34. Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ արձագանքման միջոցների որոշումը սովորաբար ներառում է դիտարկումը, թե ինչպե՞ս աուդիտի ընդհանուր իրականացումը կարող է արտացոլել մասնագիտական կասկածամտության բարձրացումը, օրինակ`

* էական գործարքները հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթի և ծավալի ընտրության զգայունության աճը,
* էական հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության պարզաբանումների կամ հավաստումների համատեղման անհրաժեշտության աճը:

Այն նաև ներառում է ավելի ընդհանուր դիտարկումների իրականացում` պլանավորած յուրահատուկ ընթացակարգերի իրականացմանը զուգահեռ. այդ նկատառումները ներառում են պարագրաֆ 30-ում ներկայացված հարցերը, որոնք քննարկվում են ստորև:

*Աշխատակազմին հանձնարարում և վերահսկողություն* (հղում` պար. 30(ա))

Ա35. Աուդիտորը կարող է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման հայտնաբերված ռիսկին արձագանքել օրինակ՝ հատուկ հմտություններ և գիտելիքներ ունեցող լրացուցիչ անձանց ներգրավելով, ինչպիսիք են հետաքննչական և ՏՏ փորձագետները, կամ առաջադրանքում ներգրավելով մեծ թվով փորձառու մասնագետների:

Ա36. Վերահսկման աստիճանը կախված է աուդիտորի կողմից խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումից և աշխատանքներն իրականացնող առաջադրանքի թիմի անդամների կոմպետենտությունից:

*Աուդիտորական ընթացակարգերի ընտրության անկանխատեսելիություն* (հղում` պար. 30(գ))

Ա37. Իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթում, ժամկետներում կամ ծավալում անկանխատեսելիության տարրի ներառումը կարևոր է, քանի որ կազմակերպության ներսում գտնվող անձինք, ովքեր ծանոթ են առաջադրանքում սովորաբար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերին ավելի ընդունակ կլինեն թաքցնել ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումը: Դրան կարելի է հասնել, օրինակ`

* ընտրված հաշիվների մնացորդների և հավաստումների համապարփակ ընթացակարգերի իրականացմամբ, որոնք այլ կերպ չեն ստուգվում` ելնելով իրենց էականությունից կամ ռիսկից,
* աուդիտորական ընթացակարգերի ժամկետների անակնկալ փոփոխություններով,
* օգտագործելով ընտրանքի տարբեր մեթոդներ,
* աուդիտորական ընթացակարգերն իրականացնելով տարբեր վայրերում կամ որոշակի վայրում առանց նախազգուշացման:

*Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում* (հղում` պար. 31)

Ա38. Աուդիտորի կողմից խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով արձագանքը կարող է ներառել աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների փոփոխություն հետևյալ կերպ`

* իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կարող է անհրա­ժեշտ լինել փոխել, որպեսզի ձեռք բերվի աուդիտորական ապացույց, որն ավելի արժանահավատ է և տեղին, կամ ձեռք բերել լրացուցիչ հավաստող տեղեկատվություն: Դա կարող է միաժամանակ ազդել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի տեսակի և նրանց համակցության 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 առնչվող 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 լրացնել կազմակերպության ֆինանսական գործառույթներ չունեցող աշխատակազմին հարցումներով` վաճառքի համաձայնագրի և առաքման պայմանների փոփոխության վերաբերյալ,
* համապարփակ ընթացակարգերի ժամկետները կարող է անհրաժեշտ լինել փոփոխել: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ժամանակա­շրջանի վերջի դրությամբ կամ նրան մոտ համապարփակ թեստավորման իրականացումը ավելի լավ է արձագանքում խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկին: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ հաշվի առնելով կանխամտածված խեղաթյուրումների կամ աղավաղում­ների գնահատված ռիսկը, միջանկյալ ժամանակաշրջա­նի աուդիտորական եզրահանգումները ժամանակաշրջանի վերջի վրա տարածելու աուդիտորական ընթացակարգերն արդյունավետ չեն: Եվ հակառակը, քանի որ կանխամտածված խեղաթյուրումը (օրինակ` անպատշաճ հասույթի ճանաչումը ներառող խեղաթյուրումը) կարող է սկսված լինել միջանկյալ ժամանակաշրջանում, աուդիտորը կարող է ընտրել կիրառել համապարփակ ընթացակարգեր գործարքների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում կամ ընթացքում,
* կիրառված ընթացակարգերի ծավալն արտացոլում է խարդախության պատճառով 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 կատարելով գործարքների ընտրանք՝ որոշակի հատկանիշներով գործարքները դասակարգելով կամ թեստավորելով ողջ բազմությունը` ընտրանքի փոխարեն:

Ա39. Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ, որը ազդում է պաշարների քանակի վրա, ապա կազմակերպության պաշար­ների գրանցումների քննումը կարող է օգնել որոշելու վայրեր և պաշարներ, որոնք մասնավոր ուշադրություն են պահանջում պաշարների գույքագրման ընթացքում կամ հետո: Նման վերանայումը կարող է հանգեցնել որոշման` առանց նախազգուշացման որոշ վայրերում դիտելու պաշարների գույքագրումը կամ միաժամանակ իրականացնելու պաշարների գույքագրում բոլոր վայրերում:

Ա40. Աուդիտորը կարող է հայտնաբերել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկեր, որոնք ազդում են մի քանի հաշիվների և հավաստումների վրա: Դրանք կարող են ներառել ակտիվների գնահատումը, մասնավոր գործարքներին առնչվող գնահատումները (ինչպես օրինակ` բիզնեսի սեգմենտի միավորումները, վերակազմա­վորումները կամ օտարումը) և այլ նշանակալի հաշվեգրված պարտավորություններ (ինչպես օրինակ` թոշակային կամ այլ հետաշխատանքային փոխհատուցումների պլանները կամ էկոլոգիական պարտավորությունները): Ռիսկը կարող է նաև առնչվել կրկնվող գնահատումների ենթադրությունների նշանակալի 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:

Ա41. Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկին արձագանքման հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները, որոնք ցույց են տալիս անկանխատեսելիության տարրի ներառում՝ ներկայացված են հավելված 2-ում: Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման, ներառյալ՝ հասույթի ճանաչման հետ կապված ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման և ակտիվների յուրացման հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատման օրինակներ:

*Ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված աուդիտորական ընթացակարգեր*

Մատյաններում գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ (հղում` պար. 33(ա))

Ա42. Խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղա­թյուրումները հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի աղավաղում` մատյաններում կատարելով ոչ պատշաճ կամ առանց հաստատման գրանցումներ: Դա կարող է տեղի ունենալ ողջ տարվա ընթացքում կամ ժամանա­կա­շրջանի վերջում, կամ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների ճշգրտումներ կատարելով, որոնք արտացոլված չեն մատյանների գրանցումներում, ինչպես օրինակ` համախմբման ճշգրտումները և վերադասա­կար­գումները:

Ա43. Ավելին, մատյանների գրանցումների նկատմամբ վերահսկողության չարաշա­հու­մից առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումը աուդիտորի կողմից կարևոր է, քանի որ ավտոմատացված գործընթացները և հսկողության տարրերը կարող են նվազեցնել ոչ դիտավորյալ սխալի ռիսկը, սակայն չեն կարող հաղթահարել այն ռիսկը, որ անձինք կարող են չարաշահել այդ ավտոմատացված գործընթացները, օրինակ` փոփոխելով գլխավոր գրքում կամ ֆինանսական հաշվետվականության համակարգում ավտոմատ գրանցվող գործարքների գումարները: Ավելին, երբ տեղեկատվության փոխանցման համար օգտագործվում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ, կարող է լինել քիչ կամ անտեսանելի փաստ տեղեկատվական համակարգում նման միջամտությունների վերաբերյալ:

Ա44. Երբ որոշվում և ընտրվում են մատյանների գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ թեստավորման, ինչպես նաև ընտրված հոդվածների հիմնավորումների զննման համապա­տաս­խան մեթոդը որոշելու նպատակով, հետևյալ հարցերը տեղին են`

* *խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատում`* ռիսկի գործոնների առկայությունը և խարդախության պատճառով էական խեղաթյուր­ման ռիսկի գնահատման ժամանակ աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը կարող է աուդիտորին օժանդակել որոշել մատյան­ների գրանցումների որոշակի դասեր և այլ ճշգրտումներ թեստավորման նպատակով,
* *մատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների նկատմամբ իրակա­նացված հսկողության տարրեր`* մատյանների գրանցումների և ճշգրտումների պատրաստման և մուտքագրման նկատմամբ վերահսկողության արդյունավետ տարրերը կարող են նվազեցնել անհրաժեշտ համա­պար­փակ թեստերի ծավալը, եթե աուդիտորը թեստավորել է վերահսկողության այդ տարրերի գործառնական արդյունավետությունը,
* *կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացները և ձեռք բերվող ապացույցների բնույթը`* շատ կազմակերպությունների համար գոր­ծարքների պարզ հաշվառումը ներառում է չավտոմատացված և ավտոմատացված քայլերի և ընթացակարգերի համախումբ: Նմանապես, մատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը ներառում է չավտոմատացված և ավտոմատացված ընթացակարգեր և հսկողության տարրեր: Երբ ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի համար օգտագործվում է տեղեկատվական տեխնոլոգիա, մատյանների գրանցումները և այլ ճշգրտումները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային ձևերով,
* *մատյանների գրանցումների կամ այլ ճշգրտումների կեղծման հատկանիշներ`* մատյանների գրանցումների կամ այլ ճշգրտումների ոչ պատշաճ լինելը հաճախ պարունակում է յուրահատուկ հատկանիշներ: Նման հատկանիշները կարող են ներառել գրանցումներ, որոնք. ա) կատարվել են չառնչվող, անսովոր կամ հազվա­դեպ օգտագործվող հաշիվներում, բ) կատարվել են անձանց կողմից, ովքեր սովորաբար չեն կատարում մատյանների 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 հաստատունով ավարտվող թվեր,
* *հաշիվների բնույթը և բարդությունը`* անհամապատասխան մատյանների գրանցումներ կամ ճշգրտումներ կարող են կիրառվել հաշիվների նկատմամբ, 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 ներկազմակերպական գործարքներ կամ, զ) այլ կերպ կապված են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի հետ: Գործունեության մի քանի վայրեր կամ բաղադրիչներ ունեցող կազմակերպության աուդիտի ժամանակ դիտարկվում է տարբեր վայրերից մատյանների գրանցումների ընտրության անհրաժեշտությունը,
* *բնականոն գործունեությունից դուրս մատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը`* մատյանների անսովոր գրանցումները կարող են ենթակա լինել ներքին հսկողության միևնույն մակարդակին, քանի որ մատյանների այդ գրանցումները կրկնվող հիմունքներով օգտագործվում են գործարքների գրանցման համար, ինչպես օրինակ` ամսական վաճառքները, գնումները և դրամական վճարումները:

Ա45. Աուդիտորը մասնագիտական դատողություն է կիրառում որոշելու համար մատյա­նների գրանցումների և այլ ճշգրտումների թեստավորման բնույթը, ժամկետները և ծավալը: Սակայն, քանի որ մատյաններում կեղծ գրանցումները և այլ ճշգրտում­ները հաճախ կատարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, պարագրաֆ 33(ա)(ii)-ը աուդիտորից պահանջում է ընտրել այդ ժամանակ կատարված ­մատ­յա­նների գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ: Ավելին, քանի որ խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումները կարող են պատահել ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում և կարող է ներառել խարդախությունը թաքցնելու ծավալուն ջանքեր, պարագրաֆ 33(ա)(iii)-ը աուդիտորից պահանջում է հաշվի առնել` արդյո՞ք առկա է անհրաժեշտություն թեստավորել մատյանների գրանցումները և այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ* (հղում` պար. 33(բ))

Ա46. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է կատարել որոշ դատողություններ կամ ենթադրություններ, որոնք ազդում են կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և շարունա­կական հիմունք­ներով այդ գնահատումների ողջամտության մոնիթորինգի վրա: Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումները հաճախ իրականացվում են հաշվապահական հաշ­վառ­ման գնահատումների կանխամտածված խեղաթյուրումների միջոցով: Դա կարելի է իրականացնել, օրինակ` նույն ձևով թերագնահատելով կամ գերագնահատելով բոլոր պահուստները, որպեսզի մի քանի ժամանա­կա­շրջանների հասույթները կայունացնելու կամ հասույթների թիրախներին հասնելու նպատակով, որպեսզի ապակողմնո­րոշեն ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների պատկերացումը կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ:

Ա47. 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 մասնագիտական դատողություն­ները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա:

Ա48. ԱՄՍ 540-ը[[117]](#footnote-117) 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, արդյունքների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների, նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետագա վերանայումների վերաբերյալ, որոնք կարևոր են ընթացիկ տարվա հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ինչպես նաև այն հարցերի աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ, ինչպես օրինակ` գնահատման անորոշությունը, որը անհրաժեշտ է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես գործնական կիրառություն՝ աուդիտորի կողմից ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների կողմնակալության վերանայումը, որը կարող է առաջացնել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ` համաձայն սույն ԱՄՍ-ի, կարող է իրականացվել ԱՄՍ 540-ով պահանջվող վերանայման հետ համատեղ:

*Կարևոր գործարքների բիզնես տրամաբանությունը* (հղում` պար. 33(գ))

Ա49. Գործոնները, որոնք կարող են ցույց տալ, որ կազմակերպության բնականոն գործու­նեությունից դուրս կարևոր գործարքները կամ այլ կերպ անսովոր գործարքները, միգուցե իրականացվել են ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումը կամ ակտիվ­ների յուրացումը թաքցնելու նպատակով, ներառում են հետևյալները`

* 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 հաշվառման ձևակերպման անհրաժեշտությանը, քան թե այդ գործարքի տնտեսական նշանակությանը,
* գործարքները, որոնք ներառում են չհամախմբված կապակցված կողմեր, ներառ­յալ հատուկ նպատակների հաստատությունները, պատշաճ կերպով չեն վերանայվել կամ հաստատվել կազմակերպության կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
* գործարքները ներառում են նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմեր կամ այլ կողմեր, որոնք չունեն տվյալ գործարքն իրականացնելու հնարավո­րու­թյուն կամ ֆինանսական կարողություն` առանց աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության օժանդակության:

#### Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն (հղում` պար. 35-38)

Ա50. 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[[118]](#footnote-118)։ Նշված ուսումնասիրությունը հիմնականում որա­կա­կան հարց է` հիմնված աուդիտորի դատողության վրա: Նման ուսումնասիրությունը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեսակետ` խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ և լրացուցիչ կամ տարբերվող աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման անհրաժեշտության վերաբերյալ: Հավելված 3-ը ներառում է խարդախություն ներառող հանգամանքների օրինակներ:

*Ընդհանուր եզրակացություն ձևավորելու նպատակով վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում աուդիտի ժամանակաշրջանի վերջում* (հղում` պար. 35)

Ա51. Խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ մատնանշող հատուկ միտումների և կապերի որոշումը պահանջում է մասնագիտական դատողություն: Անսովոր կապերը, որոնք ներառում են տարեվերջին մոտ հասույթները և եկամուտները, մաս­նա­վորապես տեղին են: Դա կարող է ներառել, օրինակ` հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի մի քանի շաբաթներում ներկայացված անիրատեսական բարձր եկամուտներ կամ անսովոր գործարքներ, կամ եկամուտ, որը չի համապատասխանում գործունեությունից դրամական հոսքերի միտումներին:

*Հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ նկատառումներ* (հղում` պար.36-38)

Ա52. 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, խեղաթյուրումները, ինչպես օրինակ` միևնույն վայրում բազմաթիվ խեղաթյուրումները անկախ ընդհանուր գումարի ոչ էական լինելուց, կարող են մատնանշել խարդա­խության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ:

Ա53. Հայտնաբերված խարդախության հետևանքները կախված են հանգամանքներից: Օրինակ` այլ դեպքերում ոչ նշանակալի խարդախությունը կարող է կարևոր լինել, եթե նրանում ներգրավված են բարձր մակարդակի ղեկավարությունը: Նման իրավիճակներում նախկինում ձեռք բերված հավաստումների արժանահավատությունը կարող է հարցականի տակ դրվել, քանի որ առկա է կասկած ներկայացված հավաստումների ամ­բող­ջականության և ճշմարտացիության, ինչպես նաև, հաշվապահական հաշվառման գրան­ցում­ների և փաստաթղթերի իսկության վերաբերյալ: Կարող է նաև լինել աշխատա­կից­նե­րի, ղեկավարության կամ այլ կողմերի խարդախության հնարավոր համաձայնեցում:

Ա54. ԱՄՍ 450-ը[[119]](#footnote-119) և ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված)[[120]](#footnote-120) սահմանում են պահանջներ և տալիս ուղեցույցեր խեղաթյուրումների ուսումնասիրության և բնույթի վերաբերյալ, ինչպես նաև դրանց ազդեցության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի վրա:

#### Աուդիտորն անկարող է շարունակել առաջադրանքը (հղում` պար. 39)

Ա55. Բացառիկ հանգամանքների օրինակներ, որոնք կարող են առաջանալ և հարցականի տակ դնել աուդիտը շարունակելու աուդիտորի կարողությունը, ներառում են հետևյալը`

* կազմակերպությունը չի ձեռնարկում խարդախությանն առնչվող համապատաս­խան գործողություններ, որոնք աուդիտորը համարում է անհրաժեշտ տվյալ հանգամանքներում, նույնիսկ եթե խարդախությունը էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
* խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի դիտարկումը և աուդիտորական թեստերի արդյունքները մատնանշում են խարդախության էական և համատարած նշանակալի ռիսկ, կամ
* աուդիտորն ունի նշանակալի մտահոգություն ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կոմպետենտության կամ ազնվության վերաբերյալ:

Ա56. 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 հավաստումների արժանահավատության վրա) և կազմակերպության հետ աուդիտորի շարունակական կապի ազդեցությունը:

Ա57. Աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում ունի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվություն, և այդ պատասխանատվությունը կարող է փոխվել երկրից երկիր: Որոշ երկրներում, օրինակ` աուդիտորը կարող է պարտավոր լինել զեկուցել կամ հաշվետվություն ներկայացնել աուդիտի նշանակումը կատարած անձին կամ անձանց կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին: Հաշվի առնելով հանգամանքների բացառիկ բնույթը և իրավական պահանջները՝ աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել դիմելու իրավական խորհրդատվության, երբ որոշում է առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտությունը, ինչպես նաև որոշելու քայլերի համապատասխան ընթացքը` ներառյալ բաժնետերերին, կարգավորող մարմիններին կամ այլոց հաշվետվություն ներկայացնելը[[121]](#footnote-121):

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

Ա58. Հանրային հատվածին առնչվող շատ դեպքերում առաջադրանքից հրաժարվելու տարբերակը կարող է աուդիտորի համար հնարավոր չլինել` ելնելով կարգավիճակի բնույթից կամ հանրային շահի նկատառումներից:

#### Գրավոր հավաստումներ (հղում` պար. 40)

Ա59. ԱՄՍ 580-ը[[122]](#footnote-122) սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց աուդիտի ընթացքում ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից համապատասխան գրավոր հավաստումներ ձեռք բերելու վերաբերյալ: Ի լրումն նրանց կողմից ֆինանսական հաշվետվություն­ների պատ­րաստ­ման սեփական պատասխանատվության ընդունմանը՝ կարևոր է, որ անկախ կազմակերպության չափից, ղեկավարությունը և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ընդունեն իրենց պատասխանատվությունը խարդա­խության կանխման և հայտնաբերման նպատակով ներքին հսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար:

Ա60. Խարդախության բնույթի և խարդախության պատճառով 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 հավաստումներ, որ նրանք աուդիտորին տեղեկացրել են հետևյալը`

ա) խարդախության պատճառով 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 (հղում՝ պար․ 41-43)

Ա61. Որոշ իրավակարգերում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ հարցերի հաղորդակցումը ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։ Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է մասնավորապես արգելվել հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունը՝ ներառյալ կազմակերպությանը նախազգուշացումը, որը կարող է վնաս հասցնել համապատասխան իրավասու մարմնի կողմից փաստացի կամ ենթադրվող հակաօրինական գործողության առնչությամբ իրականացվող հետաքննությանը, օրինակ՝ երբ աուդիտորից պահանջվում է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ տեղեկացնել համապատասխան իրավասու մարմնին՝ համաձայն փողերի լվացման դեմ պայքարի վերաբերյալ օրենսդրության։ Նման դեպքերում աուդիտորի կողմից դիտարկվող հարցերը կարող են բարդ լինել, և աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել՝ դիմելու իրավական խորհրդատվության։

*Հաղորդակցություն ղեկավարության հետ* (հղում` պար. 41)

Ա62. 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 մակարդակի 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 մակարդակ վերև գտնվի այն անձանցից, ովքեր կասկածվում են, որ ներգրավված են խարդախությունում:

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ* (հղում` պար. 42)

Ա63. Աուդիտորի հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է լինել գրավոր կամ բանավոր: ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) սահմանում է գործոններ, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում` որոշելու հաղորդակցության գրավոր կամ բանավոր լինելը[[123]](#footnote-123)։ Բարձր մակարդակի 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:

Ա64. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել հաղորդակցել 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 են ցանկանալ տեղյակ լինել նման հանգամանքների վերաբերյալ: Հաղորդակցության գործընթացն օժանդակվում է, երբ աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտի նախնական փուլում համաձայնեցնում են այդ առումով կատարվելիք հաղորդակցությունը:

Ա65. 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:

*Խարդախությանն առնչվող այլ հարցեր* (հղում` պար. 43)

Ա66. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ խարդախությանն առնչվող այլ հարցերի քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ`

* խարդախության կանխմանն ու հայտնաբերմանն ուղղված վերահսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումների բնույթի, ծավալի և հաճախության նկատմամբ մտահոգություն,
* ղեկավարության թերացումը արձագանքելու ներքին հսկողութ­յունում բացա­հայտված կարևոր թերություններին, կամ համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու հայտնաբերված խարդախությունների նկատմամբ,
* ներքին հսկողության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատումը, ներառյալ՝ ղեկավարության կոմպետենտության և ազնվության վերաբերյալ կասկածները,
* ֆինանսական հաշվետվականության կեղծում մատնանշող ղեկավա­րության գործողությունները, օրինակ` հաշվապահական հաշվառման 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:

#### Խարդախության վերաբերյալ տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին (հղում` պար. 44)

Ա67. ԱՄՍ 250-ը (Վերանայված)[[124]](#footnote-124) հետագա ուղեցույց է տրամադրում կապված աուդիտորի որոշման հետ, թե արդյոք օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին պարտադիր է կամ տվյալ հանգամանքներում նպատակահարմար է, ներառյալ՝ աուդիտորի կողմից գաղտնիության պահպանման պարտականության դիտարկումը։

Ա68. Պարագրաֆ 44-ով պահանջվող որոշումը կարող է ներառել բարդ դիտարկումներ և մասնագիտական դատողություններ։ Համապատասխանաբար, աուդիտորը կարող է դիտարկել ներքին կարգով (օրինակ՝ կազմակերպության կամ ցանցի կազմակերպությունների ներսում) կամ գաղտնիության հիմքով կարգավորող կամ մասնագիտական կառույցներից խորհրդատվության ստացումը (եթե դա արգելված չէ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ չի համարվի գաղտնիության պահպանման պարտականության խախտում)։ Աուդիտորը կարող է նաև դիտարկել իրավական խորհրդատվության ստացումը՝ հասկանալու աուդիտորի գործողությունների հնարավոր տարբերակները և գործողությունների տվյալ տարբերակի ընտրության դեպքում մասնագիտական կամ իրավական հետևանքները։

*Հանրային հատվածի կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատառումներ*

Ա69. Հանրային հատվածում խարդախության մասին տեղեկացնելու պահանջները, անկախ աուդիտի գործընթացների արդյունքում հայտնաբերված լինելու հանգամանքից, կարող են ենթակա լինել աուդիտի կարգավիճակի մասնավոր պահանջներով, համապատաս­խան օրենքների կամ իրավական այլ ակտերի կամ այլ մարմինների պահանջներով կարգավորման:

### Հավելված 1

(հղում` պար. Ա26)

**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 հաշվետվականության կեղծումը և ակտիվների յուրացումը: Նշված երկու տեսակի խարդա­խություններից յուրաքանչյուրում ռիսկի գործոնները դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրում. ա) խթաններ/ճնշումներ, բ) հնարավորություններ, և գ) վերաբերմունք/արդարացում: Չնայած որ ռիսկի գործոններն ընդգրկում են հանգամանքների լայն շրջանակ, նրանք միայն օրինակներ են և, հետևաբար, աուդիտորը կարող է հայտնաբերել լրացուցիչ կամ տարբերվող ռիսկի գործոններ: Այդ օրինակներից ոչ բոլորն են տեղին բոլոր հանգամանքներում, և որոշները կարող են ունենալ ավելի բարձր կամ ցածր նշանակալիություն տարբեր չափի կամ սեփականատիրության տարբեր հատկանիշներով կազմակերպություններում կամ տարբեր հանգամանքներում: Նաև ռիսկի գործոնների օրինակների ներկայացված հերթակա­նու­թյունը նպատակ չունի արտացոլել նրանց համեմատական կարևորությունը կամ հանդիպելու հաճախականությունը:

**Ռիսկի գործոններ՝ ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումների հետ կապված**

Հետևյալները ռիսկի գործոններ են, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներին:

*Խթաններ/ճնշումներ*

Ֆինանսական կայունությունը կամ շահութաբերությունը ենթարկվում են տնտեսական, ճյուղային կամ կազմակերպության գործառնական պայմաններից առաջացող սպառնալիքներին, ինչպիսիք են (կամ որոնք բխում են)՝

* մրցակցության բարձր մակարդակը կամ շուկայի իրավիճակը` ուղեկցվող նվազող շահու­թաբերությամբ,
* արագ փոփոխությունների նկատմամբ բարձր զգայնությունը, օրինակ` տեխնոլոգիայի, արտադրանքի ոչ պիտանիության կամ տոկոսադրույքների փոփոխության նկատմամբ,
* հաճախորդների պահանջարկի նշանակալի նվազումը և տնտեսության ճյուղում կամ ողջ տնտեսությունում բիզնեսների անկումների աճը,
* գործառնական վնասները, որոնք առաջացնում են սնանկացման, պարտադրվող վաճառքի կամ ստիպողական միավորման վտանգներ,
* կրկնվող գործառնական բացասական դրամական հոսքերը կամ գործունեությունից դրամական հոսքերի հավաքագրման անկարողությունը, երբ հասույթներն աճում են,
* սրընթաց աճը կամ անսովոր շահութաբերությունը, հատկապես, երբ համեմատվում է տնտեսության միևնույն ճյուղի կազմակերպությունների հետ,
* հաշվապահական հաշվառման, օրենքների և այլ իրավական ակտերի նոր պահանջները:

Ղեկավարության վրա առկա է անհարկի ճնշում բավարարելու երրորդ կողմերի պահանջները կամ ակնկալիքները, ելնելով հետևյալից`

* ներդրումային վերլուծաբանների, ինստիտուցիոնալ ներդրողների, նշանակալի վարկատուների կամ այլ արտաքին կողմերի՝ շահութաբերության կամ միտումների մակարդակի վերաբերյալ ակնկալիքները (հատկապես ակնկալիքները, որոնք անհարկի ագրեսիվ են կամ անիրագործելի), ներառյալ ղեկավարության կողմից ստեղծված ակնկալիքները, օրինակ` խիստ լավատեսական մամլո հաղորդագրությունների կամ տարեկան հաշվետվությունների վերաբերյալ հաղորդագրությունների միջոցով,
* մրցակունակ մնալու համար անհրաժեշտ է ձեռք բերել լրացուցիչ պարտքային կամ բաժնետիրական ֆինանսավորումը, ներառյալ՝ ֆինանսավորելու համար հիմնական հետազոտական և մշակման կամ կապիտալ ծախսումները,
* սահմանային հնարավորությունը բավարարելու արժեթղթերի շուկայի, պարտքի վճարման կամ պարտքային այլ կովենանտների պահանջները,
* առկա նշանակալի գործարքների անբավարար ֆինանսական արդյունքների ենթադրվող կամ իրական բացասական ազդեցությունը, օրինակ` բիզնես միավորումների կամ պայմանագրի շնորհման հետ կապված:

Առկա տեղեկատվությունը մատնանշում է, որ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց անձնական ֆինանսական վիճակը վտանգվում է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքներից հետևյալների պատճառով`

* կազմակերպությունում զգալի ֆինանսական շահի առկայություն,
* նրանց փոխհատուցման զգալի բաժինը (օրինակ` պարգևավճարներ, բաժնետոմսային վճարներ և արդյունքներից կախված համաձայնություններ) կախված է բաժնետոմսի գնի, գործառնական արդյունքների, ֆինանսական վիճակի կամ դրամական հոսքերի ագրեսիվ թիրախներից[[125]](#footnote-125),
* կազմակերպության պարտքերի անձնական երաշխավորություններ:

Առկա է անհարկի ճնշում ղեկավարության կամ գործառնական աշխատակազմի վրա բավարարելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից սահմանված թիրախները, ներառյալ՝ վաճառքի կամ շահութաբերության խթանման նպատակները:

*Հնարավորություններ*

Տնտեսության ճյուղի կամ կազմակերպության գործունեության բնույթը տրամադրում է հնարավորություններ ներգրավվելու ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման մեջ, որոնք կարող են առաջանալ հետևյալներից`

* բնականոն գործունեությունից դուրս նշանակալի գործարքներ կապակցված կողմերի հետ, կամ աուդիտի չենթարկված կամ այլ աուդիտորական ընկերության կողմից աուդիտի ենթարկված կապակցված կողմերի հետ,
* ֆինանսական գերակայություն կամ տնտեսության որոշակի ճյուղում գերակայելու հնարավորություն, որը կազմակերպությանը թույլ է տալիս մատակարարներին կամ հաճախորդներին թելադրել պայմաններ, որոնք կարող է առաջացնել անհամապա­տասխան կամ ոչ պարզած ձեռքի գործարքներ,
* ակտիվներ, պարտավորություններ, հասույթներ կամ ծախսեր՝ հիմնված նշանակալի գնահա­տումների վրա, որոնք ներառում են դժվար համադրելի սուբյեկտիվ դատողություններ կամ անորոշություններ,
* նշանակալի, անսովոր կամ խիստ բարդ գործարքներ, հատկապես ժամանակաշրջանի վերջին մոտ, որոնք առաջացնում են դժվարին «ձևի նկատմամբ բովանդակության գերակայության» հետ կապված հարցեր,
* նշանակալի գործառնություններ, որոնք տեղակայված են կամ իրականացվում են միջազգային սահմանների ներքո այնպիսի իրավակարգերում, որտեղ առկա են տարբերվող բիզնես միջավայրեր և մշակույթներ,
* բիզնես միջնորդների օգտագործում, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամա­բանություն,
* օֆշորային գոտիներում կարևոր բանկային հաշիվներ կամ դուստր ընկերության կամ մասնաճյուղերի գործառնություններ, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամաբանություն:

Ղեկավարության մոնիթորինգը արդյունավետ չէ հետևյալ պատճառներով`

* մեկ անձի կամ փոքր խմբի կողմից ղեկավարության գերակայություն (սեփականատիրոջ կողմից չղեկավարվող բիզնեսների դեպքում) առանց վերահսկողության փոխհատուց­ման,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի և ներքին հսկողության մոնիթորինգը արդյունավետ չէ:

Առկա է բարդ կամ անկայուն կազմակերպչական կառուցվածք, որը ակնհայտ է հետևյալով`

* կազմակերպությունում վերահսկողության շահ ունեցող կազմակերպության կամ անձանց որոշելու դժվարություն,
* անհարկի բարդ կազմակերպչական կառուցվածք, որը ներառում է անսովոր իրավական հաստատություններ կամ ղեկավարության աստիճաններ,
* բարձր մակարդակի ղեկավարության, իրավական խորհրդատուի կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց բարձր հոսունություն:

Ներքին հսկողության բաղադրիչները թերի են հետևյալ պատճառներով`

* վերահսկողության անբավարար մոնիթորինգ, ներառյալ՝ ավտոմատացված հսկողության տարրերը և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ հսկողության տարրերը (եթե առկա է արտաքին հաշվետվականության պահանջ),
* աշխատակիցների հաճախակի փոփոխություններ, կամ հաշվապահական հաշվառման, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կամ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատակազմի ընտրությունը արդյունավետ չէ,
* հաշվապահական հաշվառման և տեղեկատվական համակարգերը արդյունավետ չեն, ներառյալ ներքին հսկողության էական թերությունների առկայությունը:

*Վերաբերմունք/արդարացում*

* ղեկավարության կողմից կազմակերպության արժեքների կամ էթիկայի ստանդարտների հաղորդակցումը, իրականացումը, օժանդակությունը կամ պարտադրումը կամ անհամապատասխան արժեքների և էթիկայի ստանդարտների հաղորդակցումը, որոնք արդյունավետ չեն.
* ոչ ֆինանսական ղեկավարների անհարկի մասնակցությունը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության կամ նշանակալի գնահատումների որոշման ժամանակ.
* արժեթղթերի շուկայի օրենքների կամ այլ օրենքների ու իրավական ակտերի հայտնի նախկին խախտումներ, կամ կազմակերպության, բարձր մակարդակի ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց դեմ հայցեր, որոնք առնչվում են խարդախությանը, օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտումներին.
* ղեկավարության կողմից անհարկի հետաքրքրություն կազմակերպության բաժնետոմսի գնի կամ հասույթների աճի տեմպերի պահպանման կամ ավելացման նկատմամբ.
* գործելաոճ` երբ ղեկավարությունը պարտավորվում է վերլուծաբանների, վարկատուների կամ այլ երրորդ կողմերի առջև իրականացնել ագրեսիվ կամ անիրատեսական կանխատեսումները.
* ղեկավարության թերացումը ժամանակին վերացնելու ներքին հսկողության հայտնի նշանակալի թերությունները.
* ղեկավարության հետաքրքրությունը ներգրավելու հասույթների նվազեցման համար անպատշաճ միջոցներ` հարկային նպատակներից ելնելով.
* Բարձր մակարդակի ղեկավարության ցածր էթիկա.
* Սեփականատեր-կառավարիչը չի տարբերակում անձնական և բիզնես գործարքները.
* բաժնետերերի միջև տարաձայնություններ.
* ղեկավարության կողմից կրկնվող փորձեր՝ էականության հիման վրա հիմնավորելու սահմանային կամ անհամապատասխան հաշվառումը.
* ղեկավարության և ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի միջև հարաբերությունների վատթարացում, ինչպես ներկայացված է հետևյալում`
  + ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի հետ հաճախակի տարաձայնություններ հաշվապահական հաշվառման, աուդիտի կամ հաշվետվականության հարցերում.
  + Աուդիտորների նկատմամբ չհիմնավորված պահանջներ, օրինակ` աուդիտի ավարտման կամ աուդիտորական եզրակացության տրամադրման անիրատեսական ժամկետներ.
  + աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, որով անհարկի սահմանափակվում է աուդիտորի հասանելիությունը մարդկանց կամ տեղեկատվությանը կամ արդյունա­վետ հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.
  + ղեկավարության անպատշաճ վերաբերմունքը աուդիտորի հետ հարաբերու­թյուն­ներում, հատկապես ներառյալ՝ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման փորձերը, կամ աուդիտորի հետ հարաբերություններում կազմակերպության աշխատակազմի ընտրությունը և շարունակականությունը:

**Ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին վերաբերող ռիսկի գործոններ**

Ռիսկի գործոնները, որոնք վերաբերում են ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղա­թյուրումներին, նույնպես դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրում. խթաններ/ճնշումներ, հնարավորություններ և վերաբերմունք/արդարացում: Ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից առաջացող ռիսկի գործոններից որոշները կարող են նաև առկա լինել ակտիվների յուրացման դեպքում: Օրինակ` ղեկավարության անարդյունավետ մոնիթորինգը և ներքին հսկողության այլ թերությունները կարող են առկա լինել, երբ առկա է ֆինանսական հաշվետվականության կեղծում կամ ակտիվների յուրացում: Հետևյալները ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին առնչվող ռիսկի գործոնների օրինակներ են:

*Խթաններ/ճնշումներ*

Անձնական ֆինանսական պարտավորությունները կարող են ստեղծել ճնշում ղեկա­վա­րության կամ աշխատակիցների համար, ովքեր հասանելիություն ունեն դրամական միջոցներին կամ գողության ենթակա այլ ակտիվներին, յուրացնել այդ ակտիվները:

Կազմակերպության և աշխատակիցների միջև վատ հարաբերությունները, ովքեր ունեն հասանելիություն 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.
* Ակնկալիքների համեմատ 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 գործառնություններ.
* ծավալով փոքր, արժեքով բարձր կամ բարձր պահանջարկով պաշարներ.
* արագ իրացվելի ակտիվներ, ինչպես օրինակ՝ պարտատոմսեր, ադամանդներ կամ համակարգչային չիպեր.
* չափով փոքր, իրացվելի կամ սեփականության որոշման դժվարություն ունեցող ոչ ընթացիկ ակտիվներ:

Ակտիվների նկատմամբ անբավարար ներքին հսկողությունը կարող է բարձրացնել ակտիվների յուրացման հնարավորությունը: Օրինակ` ակտիվների յուրացումը կարող է տեղի ունենալ հետևյալ պատճառով`

* պարտականությունների անբավարար բաշխում կամ անկախ ստուգում.
* բարձր մակարդակի 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 մոնիթորինգ.
* ակտիվներին հասանելիություն ունեցող աշխատակիցների ընդունման անբավարար զննում.
* ակտիվների վերաբերյալ անբավարար հաշվառման վարում.
* 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 վերաբերյալ ղեկավարության անբավարար գիտելիքները, ինչը թույլ է տալիս տեղեկատվական տեխնոլոգիաների աշխատակիցներին իրագործել յուրացում.
* ավտոմատացված գրանցումների նկատմամբ անբավարար հսկողության տարրերին հասանելիություն, ներառյալ՝ համակարգչային գրանցումների ցանկի նկատմամբ վերահսկողությունը և վերանայումը:

*Վերաբերմունք/արդարացում*

* ակտիվների յուրացմանն առնչվող մոնիթորինգի և ռիսկի նվազեցման անհրաժեշ­տության անտեսում.
* ակտիվների յուրացմանն առնչվող ներքին հսկողության անտեսում` չարաշահելով առկա հսկողության տարրերը կամ թերանալով իրականացնել համա­պա­տասխան վերականգնող գործողություններ ներքին հսկողության հայտնի թերու­թյունների նկատմամբ.
* վարքագիծ, որը մատնանշում է տհաճություն կամ անբավարարվածություն կազմակեր­պությունից կամ աշխատակցի նկատմամբ վերաբերմունքից.
* վարքագծի կամ կենսակերպի փոփոխություններ, որը կարող է մատնանշել ակտիվների յուրացում.
* մանր գողությունների նկատմամբ հանդուրժողականություն:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա41)

**Խարդախության պատճառով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկին արձագանքելու նպատակով հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ**

Հետևյալ օրինակները ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից կամ ակտիվների յուրացումից խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին արձագանքող 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 հերթականությունը նպատակ չունի արտացոլել նրանց համեմատական կարևորությունը:

**Հավաստման մակարդակով նկատառումներ**

Հատուկ արձագանքման միջոցները աուդիտորի կողմից՝ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման նկատմամբ փոփոխվում են հայտնաբերված ռիսկի գործոնների կամ հանգամանքների տեսակից կամ համախմբումից, գործառնությունների դասից, հաշիվների մնացորդներից, բացահայտումներից կամ հավաստումներից կախված:

Հետևյալները արձագանքների որոշակի օրինակներ են`

* այցելություն տարածքներ կամ որոշակի թեստերի իրականացում 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 հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կամ ժամանակաշրջանի վերջին մոտ ամսաթվին, որով կնվազեցվի գույքագրման ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակահատվածում մնացորդների աղավաղման ռիսկը.
* փոփոխելով ընթացիկ տարվա աուդիտորական մոտեցումը: Օրինակ` բանավոր հարցումներ կատարել հիմնական հաճախորդներին և մատակարարներին, ի լրումն ուղարկված հաստատման նամակների՝ ուղարկել հաստատման նամակներ կազմակերպության ներսում որոշակի կողմի կամ փնտրելով ավելի շատ կամ տարաբնույթ տեղեկատվություն.
* իրականացնելով եռամսյակի կամ տարվա վերջի ճշգրտումների մանրամասն վերանայում և ուսումնասիրելով անսովոր բնույթի կամ գումարի գրանցումները.
* նշանակալի կամ անսովոր գործարքների համար, մասնավորապես, որոնք տեղի են ունենում տարվա վերջին մոտ, ուսումնասիրել կապակցված կողմերի առկայությունը և գործարքները օժանդակող ֆինանսական ռեսուրսների աղբյուրները.
* իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր օգտագործելով առանձնացված տվյալ­ներ: Օրինակ` համեմատելով վաճառքը և ինքնարժեքը ըստ տարածքների, բիզնես ուղղությունների կամ ամիսների՝ աուդիտորի ակնկալիքների հետ.
* վարել հարցազրույցներ աշխատակազմի հետ, ովքեր ներգրավված են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ պարունակող ոլորտներում, որպեսզի հասկացվի նրանց պատկերացումները ռիսկի վերաբերյալ և արդյոք ու ինչպես են հսկողության տարրերն արձագանքում ռիսկին.
* երբ այլ աուդիտորներ են աուդիտի ենթարկում մեկ կամ մի քանի դուստր կազմակերպությունների, մասնաճյուղերի կամ ստորաբաժանումների ֆինանսական հաշվետվությունները, նրանց հետ քննարկել անհրաժեշտ աշխատանքների ծավալը` արձագանքելու այդ բաղադրիչների գործարքներից կամ գործողություններից առաջացող խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկին.
* եթե փորձագետի աշխատանքը ստանում է հատուկ կարևորություն ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածի հետ կապված, որի համար խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը բարձր է գնահատված, ապա փորձագետի որոշ կամ բոլոր ենթադրությունների, մեթոդների կամ արդյունքների նկատմամբ լրացուցիչ աուդիտո­րա­կան ընթացակարգեր իրականացնել որոշելու համար, որ արդյունքները անտրամա­բանական չեն, կամ ներգրավվել այլ փորձագետ այդ նպատակներով.
* իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր վերլուծելու նախկինում աուդի­տի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ընտրված հաշիվների սկզբնական մնացորդները` գնահատելու համար, թե ինչպե՞ս են հաշվապա­հական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ ներառող որոշ հարցեր լուծվել` (օրինակ` վաճառքի վերադարձման պահուստներ) պատկերացումը բարելավելու նպատա­կով.
* իրականացնել ընթացակարգեր կազմակերպության կողմից պատրաստված հաշիվների կամ այլ համաձայնեցումների նկատմամբ, ներառյալ հաշվի առնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանում իրականացված համաձայնեցումները.
* իրականացնել համակարգչային մեթոդներ, ինչպես օրինակ` տվյալների փնտրտուք բազմությունում առկա անկանոնությունները ստուգելու նպատակով.
* ստուգել համակարգչի միջոցով գեներացված գրանցումների և գործարքների ճշտությունը.
* փնտրել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտի ենթարկվող կազմակերպու­թյունից դուրս:

**Հատուկ արձագանքման միջոցներ – ֆինանսական հաշվետվականության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Հետևյալները ֆինանսական հաշվետվականության կեղծման հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին արձագանքման միջոցների օրինակներ են`

*Հասույթի ճանաչում*

* իրականացնել հասույթին վերաբերող համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր առանձնացված տվյալների վրա, օրինակ` համեմատելով հաշվետու ժամանակաշրջանի հասույթները նախորդ ժամանակաշրջանների հետ ըստ ամիսների և արտադրական ուղղությունների կամ գործունեության սեգմենտների: Աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդները կարող են օգտակար լինել հայտնաբերելու հասույթի հետ կապված անսովոր կամ անակնկալ կապեր 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 մարքեթինգի աշխատակազմին կամ ներքին իրավական խորհրդատուին` ժամանակաշրջանի վերջին մոտ վաճառքի և առաքման վերաբերյալ և նրանց իրազեկության վերաբերյալ՝ այդ գործարքների հետ կապված անսովոր պայմանների կամ հանգամանքների մասին.
* ֆիզիկապես ներկա լինել դիտելու՝ ժամանակաշրջանի վերջին մեկ կամ մի քանի վայրերում առաքումները կամ առաքումներին պատրաստումը (կամ գործողությունների սպասող ապրանքների վերադարձը) և իրականացնելով այլ համապատասխան իրացման և պաշարների հաշվեփակման ընթացակարգերը.
* այն տարածքների համար, որտեղ հասույթի գործարքները էլեկտրոնային են գրանցվում, հաշվառվում և ձևակերպվում, թեստավորել հսկողության տարրերը որոշելու համար` արդյո՞ք նրանք տրամադրում են հավաստիացում, 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 գործընթացը որոշակի տարածքներում առանց նախապես տեղե­կացնելու կամ իրականացնել պաշարների գույքագրում միաժամանակ 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 հեղուկների և հա­տուկ քիմիկատների դեպքում: Նշված դեպքերում փորձագետի աշխատանքը կարող է օգտակար լինել.
* համեմատել ընթացիկ ժամանակաշրջանի քանակները նախորդ ժամանակա­շրջա­­նի հետ ըստ պաշարների դասի, վայրի կամ այլ հայտանիշների, կամ շարունա­կաբար հաշվառվող քանակների համեմատությունը.
* օգտագործելով համակարգչային մեթոդներ ավելի ստուգելու համար գույքագրումը, օրինակ` դասակարգելով ըստ համարակալման, որպեսզի թեստավորվի համարակալմանն առնչվող հսկողության տարրերը, 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 հաշվապահական հաշվառումից դուրս գտնվող անձանց` օժանդակելու համար ղեկավարության կարողությանը և մտադրությանը կատարելու ծրագրեր, որոնք տեղին են գնահատում իրականացնելու համար:

**Հատուկ նկատառումներ - ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Տարբեր հանգամանքներ անհրաժեշտաբար կթելադրեն տարբեր արձագանքներ: Սովորաբար աուդիտորի արձագանքը ակտիվների յուրացումից խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին կթելադրի ուղղվածություն որոշակի հաշիվների մնացորդներին կամ գործառնությունների դասին: Չնայած որ վերը նշված երկու կատեգորիաներում աուդիտորի արձագանքները կարող են կիրառվել տվյալ հանգամանքներում, աշխատանքների ոլորտը պետք է առնչվի հայտնաբերված ակտիվների յուրացման ռիսկի վերաբերյալ որոշակի տեղեկատվությանը:

Ակտիվների յուրացումից խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի կողմից գնահատման նկատմամբ արձագանքների օրինակներ են`

* կանխիկ դրամի կամ արժեթղթերի գույքագրում տարվա վերջին.
* անմիջապես հաճախորդների հետ հաստատել աուդիտի ենթարկվող ժամանակաշրջանի հաշվի շարժը (ներառյալ կրեդիտ հաշիվը և ապրանքների վերադարձը, ինչպես նաև վճարումների ամսաթվերը).
* վերլուծել դուրս գրված անհուսալի հաշիվների վերականգնումները.
* վերլուծել պաշարների պակասորդները ըստ վայրերի կամ արտադրանքի.
* համեմատել պաշարների կարևոր գործակիցները ըստ տնտեսության ճյուղի նորմերի.
* վերանայել պարբերական հաշվառվող պաշարների նվազեցումները հիմնավորող փաստաթղթերը.
* իրականացնել համակարգչային համապատասխանեցում մատակարարների ցանկի և աշխատակիցների ցուցակի միջև` հայտնաբերելով միևնույն հասցեներ կամ հեռախոսահամարներ.
* իրականացնել աշխատավարձի ցուցակների համակարգչային փնտրտուք` 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 վերադարձերը` անսովոր միտումների կամ ուղղվածու­թյան առումով.
* հաստատել պայմանագրերի հատուկ պայմանները երրորդ անձանց հետ.
* ձեռք բերել հավաստում, որ պայմանագրերն իրականացվում են համաձայն պայման­ների.
* վերանայել խոշոր կամ անսովոր ծախսերի ճշտությունը.
* վերանայել բարձր մակարդակի ղեկավարության և կապակցված կողմերի վարկերի հաստատում­ները և ընթացիկ արժեքները.
* վերանայել բարձր մակարդակի ղեկավարության կողմից ներկայացված ծախսային հաշվետվու­թյունների աստիճանը և ճշտությունը:

### Հավելված 3

(հղում` պար. Ա50)

**Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ**

Հետևյալներն օրինակներ են այն հանգամանքների, որոնք կարող են մատնանշել խարդախության պատճառով 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 նշանակալի ազդեցություն ունեն ֆինանսական արդյունք­ների վրա.
* համակարգին աշխատակիցների հասանելիության և գրանցումների վերաբերյալ ապացույցներ, որոնք չեն համա­պա­տասխանում նրանց հաստատված պարտականությունների իրակա­նաց­­ման համար անհրաժեշտ գործողություններին.
* խարդախության վերաբերյալ աուդիտորին տեղեկացված հուշումներ կամ բողոքներ:

*Հակասող կամ պակասող ապացույցներ, 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 ֆինանսական հաշվետվությունների կարևոր գործակիցների կամ կապերի 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.
* կազմակերպության գրանցումների և ստացված հաստատումների միջև անսովոր տարբերություններ.
* դեբիտորական պարտքերի գրանցամատյանում կրեդիտային մուտքերի և այլ ճշգրտումների մեծ քանակություն.
* չբացատրված կամ բավարար չբացատրված տարբերություններ դեբիտորական պարտքերի մատյանի և ստուգող հաշիվների միջև, կամ հաճախորդի հաշվի և դեբիտորական պարտքերի մատյանի միջև.
* բացակայող կամ գոյություն չունեցող չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրեր այն հանգամանքներում, երբ չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրերը սովորաբար վերադարձվում են կազմակերպությանը բանկային քաղվածքի հետ միասին.
* նշանակալի ազդեցություն ունեցող բացակայող պաշարներ կամ հիմնական միջոցներ.
* բացակայող կամ ոչ մատչելի էլեկտրոնային հավաստումներ, որոնք չեն համապա­տաս­խանում կազմակերպության փաստաթղթերի պահպանման գործելաոճին և քաղաքա­կանությանը.
* ուղարկված հաստատումներին ակնկալածից ցածր կամ բարձր քանակի պատասխաններ.
* 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, ծրագրերին, որոշ աշխատակիցներին, հաճախորդներին, մատակա­րար­ներին կամ այլ անձանց հասանելիության տրամադրման մերժում, որոնցից սպասվում են աուդիտորական ապացույցները.
* ղեկավարության կողմից ժամանակի անհարկի ճնշումներ` լուծելու բարդ կամ հակասա­կան հարցեր.
* ղեկավարության կողմից բողոքներ աուդիտի իրականացման վերաբերյալ կամ ճնշումներ առաջադրանքի թիմի անդամների վրա, մասնավորապես, առնչվող աուդիտորի կողմից աուդիտորական ապացույցների կասկածամիտ գնահատմանը կամ ղեկավարության հետ հնարավոր անհամաձայնության լուծմանը.
* կազմակերպության կողմից պահանջվող տեղեկատվության տրամադրման սովորաբար ուշացումներ.
* չկամություն օժանդակելու աուդիտորի հասանելիությանը էլեկտրոնային ֆայլերին` թեստավորելու աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդներով.
* կարևոր ՏՏ գործառնական աշխատակազմին և ծրագրերին, ներառյալ անվտան­գության, գործառնական և համակարգային մշակման աշխատակազ­մին հասանելիության մերժում.
* չկամություն ավելացնել կամ վերանայել ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները` դարձնելով դրանք ավելի ամբողջական կամ հասկանալի.
* չկամություն ժամանակին արձագանքելու ներքին հսկողության բացահայտված թերություններին:

*Այլ*

* ղեկավարության կողմից չկամություն աուդիտորին թույլատրելու հանդիպել կառավար­ման օղակներում գտնվող անձանց.
* Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, որը կարծես տարբերվում է տնտեսության ճյուղի կանոններից.
* հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաճախակի փոփոխություններ, որոնք կարծես չեն բխում հանգամանքների փոփոխություններից.
* կազմակերպության էթիկայի կանոնագրքի խախտումների նկատմամբ հանդուրժողականություն:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 250 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

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

(Ուժի մեջ է մտնում 2017 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը........................................................2

Պատասխանատվությունը` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար...................................................................................3-9

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

**Նպատակները**.................................................................................................................11

**Սահմանում**......................................................................................................................12

**Պահանջները**

Աուդիտորի ուսումնասիրությունները` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ........................................................................13-18

Աուդիտորական ընթացակարգերը` անհամապատասխանության

հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում......................................................................19-22

Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը և տեղեկացումը..............................................................................................................23-29

Փաստաթղթավորումը......................................................................................................30

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Պատասխանատվությունը` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար...............................................................................Ա1-Ա8

Սահմանում..............................................................................................................Ա9-Ա10

Աուդիտորի ուսումնասիրությունները` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ....................................................................Ա11-Ա16

Աուդիտորական ընթացակարգերը` անհամապատասխանության

հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում..................................................................Ա17-Ա25

Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը և տեղեկացումը.........................................................................................................Ա26-Ա34

Փաստաթղթավորումը..........................................................................................Ա35-Ա36

|  |
| --- |
| *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 250-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պատասխանատվությանը` ուսումնասիրելու օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները` ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ հավաստիացման այլ առաջադրանքների նկատմամբ, որտեղ աուդիտորը հատկապես ներգրավվում է առանձին օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխա­նությունը ստուգելու և ներկայացնելու համար:

#### Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը

2. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նշանակալիորեն տարբերվում է: Այն օրենքները և այլ իրավական ակտերը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպու­թյունը, ներկայացնում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակը: Որոշ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներն ուղղակի ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, քանի որ որոշում 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 բիզնեսը, սակայն դրանք չունեն ուղղակի ազդեցություն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Որոշ կազմակերպու­թյուններ գործում են տնտեսության խիստ կա­նո­նա­կարգված ոլորտներում (ինչպես օրինակ, բանկերը և քիմիական արդյունաբերության ընկերություն­ները): Մյուսները ենթարկվում են միայն բիզնեսի գործառնական կողմերին վերաբերող ընդհանուր օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին (ինչպես օրինակ՝ մասնագիտական անվտանգության ու առողջության, զբաղվածության հավասար հնարավորությունների հետ կապված): Օրենքներին ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունը կարող է կազմակերպության համար հանգեցնել տուգանքների, դատական գործընթացների կամ այլ հետևանքների, ինչը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

#### Պատասխանատվությունը` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար (հղում` պար. Ա1-Ա8)

3. Ղեկավարության պարտականությունն է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո ապահովել կազմակեր­պութ­յան գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին` ներառյալ համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այն պահանջներին, որոնք որոշում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում ներկայացվող գումարներն ու բացահայտումները:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

4. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջների նպատակն է օժանդակել աուդիտորին` հայտնաբերելու ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին չհամապատասխանելու պատճառով: Սակայն աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում անհամապա­տաս­խանության կանխարգելման համար, և չի ակնկալվում, որ նա պետք է հայտնաբերի բոլոր օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունները:

5. Աուդիտորը պատասխանատվություն է կրում ողջամիտ հավաստիացում ձեռք բերելու առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով[[126]](#footnote-126)։Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակը: Աուդիտին 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[[127]](#footnote-127)։ 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 այլ իրավական ակտեր, որոնք հիմնականում վերաբերում են կազմակերպության գործառնական կողմերին, որոնք սո­վո­րա­­բար ազդեցություն չեն ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և հաշվի չեն առնվում կազմակերպության` ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից,
* անհամապատասխանությունը կարող է ներառել այնպիսի գոր­ծո­ղու­թյուն­ներ, որոնք նպատակաուղղված են անհամապատասխանությունը թաքցնելուն, ինչպես օրի­նակ՝ գաղտնի հա­մա­ձայ­նու­թյա­ն գալը, փաստաթղթեր կեղծելը, գոր­ծարք­նե­րը կանխամտածված չգրանցելը, կազ­մա­կեր­պու­թյան ղեկավարու­թյան կող­մից հսկողությունը շրջանցելը կամ աու­դի­տո­րին դիտավորյալ խե­ղա­թյուրված տեղեկատվություն ներկայացնելը,
* վերջնական որոշումն այն մասին, թե արդյո՞ք տվյալ գործողությունը իրավա­խախտում է համարվում, պետք է կայացվի դատարանի կամ այլ համապատասխան դատական մարմնի կողմից:

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 (հղում՝ պար. Ա6, Ա12-Ա13)`

ա) այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթները, որոնք, ուղղակի ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, ինչպես օրինակ՝ հարկերի ու կենսաթոշակների հաշվարկմանը վերաբերող օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը (տես` պարագրաֆ 14) (հղում՝ պար. Ա12), և

բ) այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք չունեն ուղղակի ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, սակայն որոնց պահանջներին հետևելը կարող է էական նշանակություն ունենալ կազմակերպության բիզնեսի գործառնական կողմերի, կազմակերպության` իր գործունեությունը շարունակելու կարողության, կամ էական տուգանքներից խուսափելու համար (օրինակ` համապատասխանությունը լիցենզիայի պայմաններին, համապատասխանությունը վճարունակության` օրենքով սահմանված պահանջներին, կամ համապատասխանությունը շրջակա միջավայրին վերաբերող կանոններին). անհամապատասխանությունն այդպիսի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (տես` պարագրաֆ 15) (հղում՝ պար. Ա13):

7. Սույն ԱՄՍ-ում տարբեր պահանջներ են սահմանվում վերոնշյալ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի յուրաքանչյուր դասի համար: Պարագրաֆ 6(ա)-ում նշված դասի համար աուդիտորի պարտականությունն է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` այդ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատաս­խանության վերաբերյալ: Պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված դասի համար, աուդիտորի պատասխանատվությունը սահմանափակվում է առանձնահատուկ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացմամբ` օգնելու համար հայտնաբերել 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 զգոն լինի, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու նպատակով կիրառված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են աուդիտորի ուշադրությանը գրավել անհամապատաս­խանության դեպքեր: Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը ողջ աուդիտի ընթացքում, ըստ ԱՄՍ 200-ի[[128]](#footnote-128) պահանջի, կարևոր է այդ համատեքստում` հաշվի առնելով կազմակեր­պության վրա ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ընդգրկումը:

9. Oրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պարտականություններ կապված կազմակերպության կողմից օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հետ, որոնք կարող են տարբերվել կամ դուրս լինել սույն ԱՄՍ-ով նախատեսված պարտականությունների շրջանակներից, ինչպիսիք են (հղում՝ պար. Ա8)`

ա) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների նկատմամբ արձագանքը, ներառյալ՝ ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հատուկ բնույթի հաղորդակցման հետ կապված պահանջները, ինչպես նաև անհամապատասխանության նկատմամբ նրանց արձագանքի համարժեքության գնահատումը և հետագա գործողությունների անհրաժեշտության որոշումը,

բ) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հաղորդակցումը այլ աուդիտորներին (օրինակ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ), և

գ) օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հետ կապված փաստաթղթավորման պահանջները։

Ցանկացած լրացուցիչ պարտականության կատարումը կարող է լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրել, որն առնչվում է աուդիտորի աշխատանքին՝ սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներին համապատասխան (օրինակ՝ կապված ղեկավարության կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության հետ)։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

10. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2017 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

11. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապա­ցույց­ներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատաս­խա­նության վերաբերյալ, որոնք, որպես կանոն, ուղղակի 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) համապատասխան կերպով արձագանքել աուդիտի ընթացքում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի նկատմամբ:

### Սահմանում

12. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակների համար, ստորև բերված հասկացությունն ունի հետևյալ նշանա­կությունը`

անհամապատասխանություն` կազմակերպության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ղեկավարության, կազմակերպությունում կամ վերջինիս կառավարման ներքո աշխատող անձանց կողմից կատարված կանխամտածված կամ չկանխամտածված գործողություններ կամ անգործություն, որոնք հակասում են գերակայող օրենքներին կամ այլ իրավական ակտերին: Անհամապատասխանությունը չի ներառում անձնական զանցանքը, որը չի վերաբերում կազմակեր­պության գործունեությանը (հղում՝ պար. Ա9-Ա10):

### Պահանջները

#### Աուդիտորի ուսումնասիրությունները` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ

13. Որպես կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու գործընթացի մի մաս, համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[129]](#footnote-129), աուդիտորը պետք է ընդհանուր պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ`

ա) կազմակերպության նկատմամբ կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակների և տնտեսության ճյուղի, որում գործում է կազմակերպությունը, և

բ) թե ինչպես է կազմակերպությունը համապատասխանում այդ շրջանակի պահանջներին (հղում` պար. Ա11):

14. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք, ինչպես ընդունված է, կարող են ուղղակի ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված էական գումարների ու բացահայ­տումների վրա (հղում` պար. Ա12):

15. 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. Ա13-Ա14)`

ա) ղեկավարությանը և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում գտնվող 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:

16. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը պետք է զգոն 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. Ա15):

17. Աուդիտորը պետք է պահանջի, որ ղեկավարությունը կամ, որտեղ հարկն է, կառա­վար­ման օղակներում գտնվող անձինք գրավոր հավաստումներ ներկայացնեն այն մասին, որ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանության բոլոր հայտնի կամ կասկածելի դեպքերը, որոնց ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, աուդիտորին բացահայտվել են (հղում` պար. Ա16):

18. Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի բացակա­յու­թյան պարագայում աուդիտորից չի պահանջվում իրականացնել, բացի 13-17 պարա­գրաֆներում սահմանվածներից, կազմակերպության՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանության հայտնաբերմանն ուղղված այլ ընթացակարգեր:

#### Աուդիտորական ընթացակարգերը` անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում

19. 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. Ա17-Ա18)`

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. Ա19):

20. Եթե աուդիտորը անհամապա­տաս­խա­­նու­թյուն­ների առկայությունը հնարավոր է համարում, ապա, բացառությամբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով արգելված լինելու դեպքի, նա հարցը պետք է քննարկի կազ­մա­կերպության համապատասխան մակարդակի ղեկավա­րության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ: Եթե ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող 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 իրավական խորհր­դատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը (հղում` պար. Ա20-Ա22):

21. Եթե ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ բավականաչափ տեղեկություններ հնարավոր չէ ստանալ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ների բացակայու­թյան ազդեցությունը աուդիտորի կարծիքի վրա:

22. Աուդիտորը պետք է գնահատի հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հետևանք­ները աուդի­տի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի՝ ռիսկի գնահատումն ու ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատու­թյունը և ձեռնարկի համապատասխան քայլեր (հղում` պար. Ա23-Ա25):

#### Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը և տեղեկացումը

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց*

23. Բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության կազմում և, հետևաբար, տեղյակ են աուդիտորի կողմից արդեն հաղորդակցած հարցերի մասին, որոնք ներառում են հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհապատասխանությունները[[130]](#footnote-130), բացառությամբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված լինելու դեպքի, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն պարունակող դեպքերը, որոնք գրավել են նրա ուշադրությունը աուդիտի իրականացման ընթացքում, եթե միայն դրանք ակնհայտորեն աննշան չեն:

24. Եթե, աուդիտորի դատողությամբ, պարագրաֆ 23-ում հիշատակված անհամապատաս­խանությունը կանխամտածված ու էական է, ապա աուդիտորը պետք է հնարավորինս շուտ հաղորդակցի այդ հարցը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

25. Եթե աուդիտորը կասկածում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք առնչություն ունեն անհամապատասխանության առաջացման հետ, ապա նա պետք է այդ խնդրի մասին հայտնի կազմակերպության հաջորդ, ավելի բարձր մակարդակի վրա գտնվող ղեկավար մարմիններին, եթե այդպիսիք կան, ինչպես օրինակ՝ աուդիտի հանձնաժողովին կամ կառավարման խորհրդին: Ավելի բարձր մակարդակի ղեկավար մարմինների բացակայության դեպքում, կամ երբ աուդիտորը վստահ է, որ իր կողմից հաղորդակցումը կարող է չու­նենալ ցանկալի ազդեցություն, կամ էլ չի կողմնորոշվում, թե ում հաղորդակցի, աուդիտորը պետք է քննարկի իրավական խորհրդատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը:

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հնարավոր ազդեցությունները աուդիտորական եզրակացության վրա (հղում` պար. Ա26-Ա27)*

26. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը էական ազդեցություն ունի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, սակայն պատշաճ ձևով չի արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա նա պետք է, համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված), ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ բացասական կարծիք[[131]](#footnote-131)։

27. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք խոչընդոտում են աուդիտորին, որ նա ձեռք բերի բավարար քանակի 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 կարծիք կամ հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց՝ հիմնվելով աուդիտի շրջանակների սահ­մա­նա­փակ­ման փաստի վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[132]](#footnote-132):

28. Եթե սահմանափակումների հետևանքով, որոնք առաջացել են հանգամանքների բերումով, այլ ոչ թե ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ստեղծված արգելքներից, աուդիտորն անկարող է որոշել անհամապատասխանության տեղի ունենալու փաստը, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը աուդիտորի կարծիքի վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված):

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին*

29. 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 օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ (հղում` պար. Ա28-Ա34)`

ա) աուդիտորից պահանջում են տեղեկացնել կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին,

բ) սահմանում են պարտականություններ, որոնց շրջանակներում կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին տեղեկացումը կարող է ձևավորված հանգամանքներում տեղին լինել։

#### Փաստաթղթավորումը

30. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում[[133]](#footnote-133) պետք է ներառի հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին և (հղում` պար. Ա35-Ա36)`

ա) իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը, նշանակալի մասնագիտական դատողությունները և դրանց հիման վրա կատարված եզրահանգումները, և

բ) անհամապատասխանությունների հետ կապված նշանակալի հարցերի քննարկումները ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և այլոց հետ, ներառյալ՝ թե ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են արձագանքել այդ հարցերին։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Պատասխանատվությունը` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատաս­խանության համար (հղում` պար. 3-9)

Ա1. Ղեկավարության պարտականությունն է կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո ապահովել 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 հաշվետվողականության 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 քաղաքականությունների ու ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք կազմակերպությունը կարող է կիրառել՝ օժանդակելու համար օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանության դեպքերի կան­խար­գել­մանն ու հայտնաբերմանը`

* իրավական պահանջների մոնիթորինգ և հավաստիացում, որ գործառնական ընթացակարգերը նախատեսված են այդ պահանջներին բավարարելու համար,
* ներքին հսկողության համապատասխան համակարգերի ստեղծում և կիրառում,
* էթիկայի կանոնագրքի մշակում, հրապարակում և դրա դրույթներին համապա­տաս­խանության ապահովում,
* ապահովում, որ աշխատողները ստանան պատշաճ գործնական ուսուցում և հասկանան կանոնագրքի դրույթները,
* կանոնագրքի դրույթներին համապատասխանության մոնիթորինգի իրականա­ցում և համապատասխան քայլերի ձեռնարկում այն աշխատողների նկատ­մամբ, որոնք խախտում են այդ պահանջները,
* իրավական խորհրդատուների ներգրավում՝ օժանդակելու համար իրավական պահանջների մոնիթորինգի գործընթացին,
* կարևոր օրենքների ու կանոնների գրանցամատյանի վարում, որին կազմակեր­պությունը պետք է հետևի իրեն հատուկ տնտեսության ճյուղում, ինչպես նաև բողոքների գրանցում:

Համեմատաբար խոշոր ընկերություններում այդ քաղաքականություններն ու ընթացա­կար­գերը կարող են լրացվել՝ համապատասխան պարտականություններ դնելով`

* ներքին աուդիտի ծառայության վրա,
* աուդիտի հանձնաժողովի վրա,
* համապատասխանությունը երաշխավորող ծառայության 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 ասպեկտների վրա, ինչպես օրինակ՝ ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ աշխատակիցների ազնվության մասին աուդիտորի կարծիքի վրա:

Ա4. Արդյո՞ք տվյալ գործողությունը անհա­մա­պա­տասխանություն է ներկայացնում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջ­ներին, որոշվում է դատարանի կամ այլ համապատասխան դատական մարմնի կողմից, և այդ որոշումը սովորաբար վեր է աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտությունից: Չնայած դրան, աուդիտորի պատրաստվածությունը, փորձառությունն ու կազմակերպության և դրա միջավայրի կամ տնտեսության ճյուղի մասին պատկերացումները կարող են հիմք հանդիսանալ՝ աուդիտորի ուշադրությունը գրաված որոշ գործողություններ որպես օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն դիտարկելու համար:

Ա5. Համաձայն օրենսդրության առանձին պահանջների՝ աուդիտորը կարող է հատուկ պարտականություն ունենալ, որպես ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի մի մաս ներկայացնելու, թե արդյո՞ք կազմակերպությունը համապատասխանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի որոշակի դրույթներին: Այսպիսի իրավիճակներում ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված)[[134]](#footnote-134) կամ ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված)[[135]](#footnote-135) օգնում են պարզել, թե ինչպե՞ս են այդ աուդիտորական պարտակա­նությունները արտահայտվելու աուդիտորական եզրակացու­թյունում: Բացի այդ, երբ առկա են օրենքով սահմանված հաշվետվական հատուկ պահանջներ, կարող է անհրա­ժեշտություն առաջանալ, որ աուդիտի պլանում ներառվեն համապատասխան թեստեր՝ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այդ դրույթներին համապատասխա­նու­թյունը ստուգելու վերաբերյալ:

Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դասերը (հղում` պար. 6)

Ա6. Կազմակերպության բնույթը և հանգամանքները կարող են ազդել նրա վրա, թե արդյոք համապատասխան օրենքները և այլ իրավական ակտերը 6(ա) կամ 6(բ) պարագրաֆներում նկարագրված օրենքների և այլ իրավական ակտերի դասերի շրջանակում են: Օրենքների և այլ իրավական ակտերի օրինակները, որոնք կարող են ընդգրկվել պարագրաֆ 6-ում նկարագրված դասերում, ներառում են այն իրավական ակտերը, որոնք առնչվում են՝

* խարդախությանը, կոռուպցիային և կաշառակերությանը,
* փողերի լվացմանը, ահաբեկչության ֆինանսավորմանը և հանցավոր գործունեությունից եկամուտներին,
* արժեթղթերի շուկային և արժեթղթերով առևտրին,
* բանկային և այլ ֆինանսական պրոդուկտներին ու ծառայություններին,
* տվյալների պաշտպանությանը,
* հարկային և կենսաթոշակային պարտավորություններին և վճարներին,
* շրջակա միջավայրի պաշտպանությանը,
* հանրային առողջապահությանը և անվտանգությանը։

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա7. Հանրային հատվածում 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:

Օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով սահմանված լրացուցիչ պարտականություններ (հղում` պար. 9)

Ա8. Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են սահմանել, որ աուդիտորն իրականացնի լրացուցիչ ընթացակարգեր և հետագա գործողություններ։ Օրինակ՝ Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ Հաշվապահների Էթիկայի Կանոնագիրքը* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) պահանջում է, որ աուդիտորը քայլեր ձեռնարկի արձագանքելու օրենքի կամ այլ իրավական ակտերին պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանություններին և որոշի, թե արդյոք անհրաժեշտ են հետագա գործողություններ։ Նման քայլերը կարող են ներառել օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հաղորդակցումը խմբի այլ աուդիտորներին, ներառյալ՝ խմբի առաջադրանքի ղեկավարին, բաղադրիչի աուդիտորներին և այլ աուդիտորներին, որոնք խմբի բաղադրիչների հետ կապված աշխատանք են իրականացնում, որի նպատակը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չէ[[136]](#footnote-136)։

#### Սահմանում (հղում` պար. 12)

Ա9. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության գործողությունները ներառում են գործարքներ, որոնք իրականացվում են կազմակերպության կողմից կամ նրա անունից, կամ նրա լիազորմամբ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ղեկավարության, կազմակերպությունում կամ վերջինիս կառավարման ներքո աշխատող անձանց կողմից։

Ա10. Անհամապատասխանությունը ներառում է նաև անձնական զանցանքները կապված կազմակերպության գործունեության հետ, օրինակ՝ այն դեպքում, երբ ղեկավարությունում առանցքային պաշտոն զբաղեցնող անձը կազմակերպության մատակարարի կողմից անձնապես ստացել է կաշառք և դրա դիմաց ապահովում է այդ մատակարարի ներգրավումը կազմակերպությանը ծառայություններ մատուցելու կամ պայմանագրեր կատարելու նպատակով։

#### Աուդիտորի ուսումնասիրությունները` օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ

*Օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակի վերաբերյալ պատկերացում կազմելը* (հղում` պար. 13)

Ա11. 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 պատկերացումները կազմակերպության տնտեսության ճյուղի, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի և այլ արտաքին գործոնների վերաբերյալ,
* թարմացնել այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ պատկերացումները, որոնք ուղղակիորեն որոշում են ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում արտացոլված գումարներն ու բացահայտում­ները,
* ղեկավարությանը հարցումներ կատարել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ, որոնք, ենթադրաբար, կունենան հիմնարար ազդեցություն կազմա­կեր­պու­թյան գործունեության վրա,
* ղեկավարությանը հարցումներ կատարել 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 նույնականացման, գնահատման ու հաշվառման համար:

*Օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք, սովորաբար, կարող են ուղղակի ազդեցու­թյուն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա* (հղում` պար. 6 և 14):

Ա12. Որոշակի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր հստակ սահմանված են, հայտնի են կազմակերպությանը և նրա տնտեսության ճյուղում, և առնչվում են կազմակեր­պության ֆինանսական հաշվետվությունների հետ (ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 6(ա)-ում): Դրանք կարող են ներառել այնպիսի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք վերաբերում են, օրինակ`

* ֆինանսական հաշվետվությունների ձևին ու բովանդակությանը,
* տվյալ տնտեսության ճյուղին բնորոշ` ֆինանսական հաշվետվողականու­թյան հարցերին,
* պետական պայմանագրերի ներքո գործառնությունների հաշվապա­հական հաշվառմանը, կամ
* եկամտային հարկի կամ կենսաթոշակի գծով ծախսերի հաշվեգրմանը կամ ճանաչ­մանը:

Այդ օրենքներում և այլ իրավական ակտերում որոշ դրույթներ կարող են ուղղակի­որեն կապված լինել ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին հավաստում­ների հետ (օրինակ, եկամտային հարկի պահուստի ամբողջականութ­յունը), մինչդեռ մյուսները կարող են ուղղակիորեն վերաբերել ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներին (օրինակ՝ պահանջվող հաշվետվությունները, որոնք կազմում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը): Պարագրաֆ 14-ում սահման­ված պահանջի նպատակն է, որ աուդիտորը ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` կապված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների որոշման ու բացահայ­տում­ների հետ` այդ օրենքների և այլ իրավական ակտերի համապա­տաս­խան դրույթների համաձայն:

Անհամապատասխանությունն այդպիսի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այլ դրույթ­ներին և այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է կազմակերպության համար հան­գեցնել տուգանքների, դատական գործընթացի կամ այլ հետևանքների, որոնց ծախսերը կարող է անհրաժեշտ լինել նախատեսել ֆինանսական հաշվետվություններում, սակայն որոնք, հավանաբար, չեն ունենա ուղղակի ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ինչպես դա նկարագրվում է պարագրաֆ 6(ա)-ում:

*Ընթացակարգեր` անհամապատասխանության դեպքերի բացահայտման համար. այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր* (հղում` պար. 6 և 15)

Ա13. 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 պարագրաֆ 6(բ)-ում): Կազմակերպության գործունեության վրա հիմնարար ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանությունը կարող է կազմակերպության գործունեության դադարեցման պատճառ դառնալ կամ հարցականի տակ դնել կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը[[137]](#footnote-137): 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 ծածկվում կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից:

Ա14. Քանի որ այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի՝ ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող հետևանքները կարող են տարբերվել՝ կախված կազմակերպության գործունեությունից, պարագրաֆ 15-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակար­գերն ուղղված են աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրելու այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերին, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

*Անհամապատասխանության դեպքեր, որոնք գրավում են աուդիտորի ուշադրությունը աուդիտորական այլ ընթացակարգերի միջոցով`* (հղում` պար. 16)

Ա15. 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 դեպքերին: Օրինակ, այդպիսի աուդիտորական ընթացակար­գերը կարող են ներառել՝

* արձանագրությունների ընթերցումը,
* կազմակերպության ղեկավարությանը հարցումները և ներքին կամ արտա­քին իրավական խորհրդատվությունը՝ դատական գործըն­թաց­ների, հայցերի ու գնահատումների վերաբերյալ, և
* համապարփակ մանրամասն թեստերի իրականացումը՝ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայ­տումների առնչությամբ:

*Գրավոր հավաստումներ* (հղում` պար. 17)

Ա16. 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, հետևաբար, ազդեցություն չունեն այլ աուդիտո­րական ապացույցների բնույթի և ծավալների վրա, որոնք պետք է ձեռք բերվեն աուդիտորի կողմից[[138]](#footnote-138)։

#### Աուդիտորական ընթացակարգերը` անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում

*Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հայտանիշները* (հղում` պար. 19)

Ա17. Աուդիտորը կարող է օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հետ կապված տեղեկատվությանը իրազեկ դառնալ ոչ միայն 13-17 պարագրաֆներում նշված ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում (օրինակ՝ երբ աուդիտորը անհամապատասխանության վերաբերյալ ծանուցվում է ազդարարի կողմից):

Ա18․ Հետևյալի առկայությանը կարող է վկայել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության մասին՝

* կարգավորող կազմակերպությունների կամ պետական դեպարտամենտների կողմից ստուգումները կամ տույժերի կամ տուգանքների վճարումները,
* խորհրդատուներին, կապակցված կողմերին, աշխատակիցներին կամ պետական պաշտոնյաներին չնախատեսված ծառայությունների կամ վարկերի համար վճարումները,
* միջնորդավճարները կամ գործակալական վճարները, որոնք գերազան­ցում են կազմակերպության կողմից կամ տնտեսության տվյալ ճյուղում սովորաբար կատարվող նմանատիպ վճարները կամ փաստացի ստացված ծառայությունների համար վճարները,
* գնումներ, որոնց արժեքը զգալիորեն բարձր կամ ցածր է շուկայական գներից,
* արտասովոր կանխիկ վճարումները, գնումներ՝ ներկայացնողին վճար­ման ենթակա չեկերի միջոցով կամ փոխանցումներ անհատական բանկային հաշիվներին,
* 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 արտար­ժու­թային հսկողության փաստաթղթավորման,
* տեղեկատվական համակարգի առկայություն, որը չի տրամադրում համապա­տասխան ստուգիչ գրառումներ կամ բավարար քանակի ապացույցներ՝ նախագծման առանձնահատկությունների կամ վթարի պատճառով,
* չթույլատրված կամ ոչ պատշաճ ձևով գրանցված գործառնություններ,
* լրատվամիջոցների անբարենպաստ մեկնաբանություն:

*Աուդիտորի գնահատմանը վերաբերող հարցեր* (հղում` պար. 19(բ))

Ա19. Աուդիտորի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության գնահատմանը վերաբերող հարցերը ներառում են՝

* ֆի­նան­սա­կան հաշվետվությունների վրա օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հնարավոր ֆինանսական հե­տևանք­­ները՝ ներառյալ, օրինակ, տույժերի, տուգանքնե­րի կիրառումը, վնաս­ները, ակտիվների բռնագրավման վտանգը, գործունեության 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 և հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց* (հղում` պար. 20)

Ա20. Աուդիտորը պարտավոր է քննարկել ենթադրվող անհամապատասխանությունները համապատասխան մակարդակի ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, քանի որ նրանք ի վիճակի են տրամադրել լրացուցիչ աուդի­տո­րական ապացույցներ: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է հաստատել, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառա­վարման օղակներում գտնվող անձինք նույն կերպ են ըմբռնում գործառ­նու­թյուններին կամ իրադարձություններին վերաբերող փաստերն ու հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին ենթադրվող անհամապատասխանությանը:

Ա21. Այնուամենայնիվ, որոշ իրավակարգերում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ հարցերի հաղորդակցումը ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։ Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է մասնավորապես արգելվել հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունը՝ ներառյալ կազմակերպությանը նախազգուշացումը, որը կարող է վնաս հասցնել համապատասխան իրավասու մարմնի կողմից փաստացի կամ ենթադրվող հակաօրինական գործողության առնչությամբ իրականացվող հետաքննությանը, օրինակ՝ երբ աուդիտորից պահանջվում է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ տեղեկացնել համապատասխան իրավասու մարմնին՝ համաձայն փողերի լվացման դեմ պայքարի վերաբերյալ օրենսդրության։ Նման դեպքերում աուդիտորի կողմից դիտարկվող հարցերը կարող են բարդ լինել, և աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավական խորհրդատվության։

Ա22. Եթե ղեկավարությունը կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտորին չեն տրամադրում բավականաչափ տեղեկություններ այն մասին, որ կազմակերպությունն իրականում համապա­տաս­խանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, ապա աուդիտորը կարող է նպատա­կա­հարմար համարել խորհրդակցելը կազմակերպության աշխատակից հանդիսացող 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 գաղտնիության հիմքով խորհրդակցել կազմակերպությունում, ցանցի այլ կազմակերպություններում, մասնագիտական կառույցներում գտնվող այլ անձանց կամ իր իրավախորհրդատուի հետ այն մասին, թե արդյո՞ք առկա է օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի խախտում՝ ներառյալ խարդախութ­յան հնարավորությունը, հնարավոր իրավական հետևանքները, և ի՞նչ հետագա քայլեր պետք է ձեռնարկի աուդիտորն անհրաժեշ­տության դեպքում:

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հետևանքների գնահատումը* (հղում` պար. 22)

Ա23. Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 22-ում, աուդիտորը գնահատում է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամա­պատասխանության հետևանք­ները աուդիտի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի ռիսկի գնահատումը և ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը: Հայտնաբերված կամ ենթադրվող կոնկրետ անհամապատասխանության հետևանքները կախված են իրավա­խախտման ու դրա քողարկման (եթե այդպիսին տեղի է ունեցել) առնչու­թյունից հսկողական առանձին գործողություններին, ինչպես նաև ներգրավված ղեկավարների կամ կազմակերպությունում կամ վերջինիս կառավարման ներքո աշխատող անձանց մակարդակից, հատկապես այն հետևանք­ները, որոնք պայմանավորված են կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության ներգրավվածությամբ: Ինչպես նշվել է պարագրաֆ 9-ում, աուդիտորի կողմից օրենքին, այլ իրավական ակտերին կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներին համապատասխանության արդյունքում կարող է ստացվել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն առնչվում է աուդիտորի՝ պարագրաֆ 22-ով սահմանված պարտականություններին։

Ա24. Հանգամանքների օրինակները, որոնք կարող են դրդել աուդիտորին գնահատելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների ազդեցությունը ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ստացված գրավոր հավաստումների արժանահավատության վրա, ներառում են հետևյալը`

* աուդիտորը կասկածում է կամ ունի ապացույցներ որևէ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մեջ ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, փաստացի կամ ակնկալվող ներգրավվածության վերաբերյալ,
* աուդիտորը տեղյակ է, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք տեղյակ են նման անհամապատասխանության մասին և, ի հակադրություն օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների, այդ մասին ողջամիտ ժամկետներում չեն տեղեկացրել կամ չեն լիազորել տեղեկացումը համապատասխան իրավասու մարմիններին։

Ա25. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է դիտարկել առաջադրանքից հրաժարումը, եթե դա թույլատրված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, օրինակ՝ երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն իրականացնում շտկման գործողություններ, որոնք աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում համարում է նպատակահարմար կամ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության հետ կապված հարցեր է առաջացնում, նույնիսկ երբ այդ անհամապատասխանությունը ոչ էական է ֆինանսական հաշվետվությունների առումով։ Աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել ստանալ իրավական խորհրդատվություն՝ որոշելու, թե արդյոք առաջադրանքից հրաժարումն իրավաչափ է։ Երբ աուդիտորը որոշում է, որ աուդիտորական առաջադրանքից հրաժարումն իրավաչափ է, ապա նման կերպ վարվելը չի փոխարինում օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով սահմանված պարտականությունների կատարմանը՝ արձագանքելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությանը։ Ավելին, ԱՄՍ 220-ի[[139]](#footnote-139) պարագրաֆ Ա9-ը սահմանում է, որ էթիկայի որոշ պահանջներ կարող են նախատեսել, որ նախորդ աուդիտորը իրավահաջորդ աուդիտորի պահանջով պետք է վերջինիս օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հետ կապված տեղեկատվություն տրամադրի։

#### Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հաղորդակցումը և տեղեկացումը

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հնարավոր ազդեցությունները աուդիտորական եզրակացության վրա* (հղում` պար. 26-28)

Ա26. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը հաղորդակցվում է աուդիտորական եզրակացությունում, երբ աուդիտորը 26-28 պարագրաֆների համաձայն ձևափոխում է իր կարծիքը։ Աուդիտորը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում հաղորդակցել հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը որոշ այլ հանգամանքներում, ինչպիսիք են օրինակ՝

* երբ աուդիտորն ունի այլ հաշվետվական պարտականություններ՝ ի լրումն ԱՄՍ-ներով սահմանված աուդիտորի պարտականությունների, ինչպես նախատեսված է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 43-ով,
* երբ աուդիտորը որոշում է, որ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը աուդիտի առանցքային հարց է և համապատասխանաբար հաղորդակցում է դեպքը՝ ԱՄՍ 701-ին համապատասխան[[140]](#footnote-140), բացառությամբ, երբ կիրառվում է այդ ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 14-ը, կամ
* բացառիկ դեպքերում, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն իրականացնում շտկման գործողություններ, որոնք աուդիտորը նպատակահարմար է համարում տվյալ հանգամանքներում և առաջադրանքից հրաժարումը հնարավոր չէ (տես՝ պարագրաֆ Ա25), աուդիտորը կարող է դիտարկել հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության նկարագրության հնարավորությունը *«Այլ հանգամանք»* պարբերությունում՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[141]](#footnote-141)։

Ա27. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են թույլ չտալ ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ աուդիտորի կողմից որոշակի հարցերի հանրային բացահայտումը։ Օրինակ՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է մասնավորապես արգելվել հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունը՝ ներառյալ կազմակերպությանը նախազգուշացումը, որը կարող է վնաս հասցնել համապատասխան իրավասու մարմնի կողմից փաստացի կամ ենթադրվող հակաօրինական գործողության առնչությամբ իրականացվող հետաքննությանը։ Երբ աուդիտորը պարագրաֆ Ա26-ում ներկայացված հանգամանքների պարագայում կամ այլ դեպքերում մտադիր է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը հաղորդակցել աուդիտորական եզրակացությունում, այդ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորական եզրակացությունում այդ հարցը նկարագրելու կամ որոշ դեպքերում աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելու աուդիտորի կարողության վրա։ Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է դիտարկել իրավական խորհրդատվության ստացումը՝ գործողությունների անհրաժեշտ ընթացքը որոշելու նպատակով։

*Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին (հղում՝ պար. 29)*

Ա28․ Կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների տեղեկացումը կարող է պահանջվել կամ լինել նպատակահարմար որոշակի հանգամանքներում հետևյալ պատճառով՝

ա) օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով սահմանված է, որ աուդիտորը պետք է տեղեկացնի (տես՝ պարագրաֆ Ա29),

բ) աուդիտորը որոշել է, որ տեղեկացումը տեղին գործողություն է՝ արձագանքելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանություններին՝ համաձայն էթիկայի համապատասխան պահանջների (տես՝ պարագրաֆ Ա30), կամ

գ) օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները աուդիտորին իրավունք են վերապահում այդպես վարվելու (տես՝ պարագրաֆ Ա31)։

Ա29․ Որոշ իրավակարգերում, օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորը օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունները տեղեկացնի կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին։ Օրինակ՝ որոշ իրավակարգերում ֆինանսական կազմակերպությունների աուդիտորների համար առկա է պարտադիր պահանջ վերահսկող մարմնին տեղեկացնելու օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին տեղի ունեցած կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին։ Բացի այդ, օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության արդյունքում կարող են առաջանալ խեղաթյուրումներ, և որոշ իրավակարգերում աուդիտորից կարող է պահանջվել խեղաթյուրումների մասին տեղեկացնել համապատասխան իրավասու մարմնին, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն իրականացնում շտկման գործողություններ։

Ա30. Այլ դեպքերում, էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են պահանջել, որ աուդիտորը որոշի, թե արդյոք օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմիններին նպատակահարմար գործողություն է տվյալ հանգամանքներում։ Օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը աուդիտորից պահանջում է քայլեր ձեռնարկել՝ արձագանքելու օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանություններին և որոշելու, թե արդյոք հետագա գործողություններ են անհրաժեշտ, որոնք կարող են ներառել կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին տեղեկացումը[[142]](#footnote-142)։ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը պարզաբանում է, որ նման տեղեկացումը չի համարվի գաղտնիության պարտականության խախտում՝ համաձայն ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի[[143]](#footnote-143)։

Ա31․ Եթե նույնիսկ օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների տեղեկացման վերաբերյալ պահանջներ չեն ներառում, նրանք կարող են աուդիտորին իրավունք վերապահել հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունները տեղեկացնել կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին։ Օրինակ՝ ֆինանսական կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնելիս աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն կարող է իրավունք ունենալ վերահսկող մարմնի հետ քննարկելու այնպիսի դեպքեր, ինչպիսիք են՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունները։

Ա32. Այլ դեպքերում, օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների տեղեկացումը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան իրավասու մարմնին կարող է չթույլատրվել օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներով նախատեսված՝ գաղտնիության պահպանման աուդիտորի պարտականությամբ։

Ա33. Պարագրաֆ 29-ով պահանջվող որոշումը կարող է ներառել բարդ դիտարկումներ և մասնագիտական դատողություններ։ Համապատասխանաբար աուդիտորը կարող է դիտարկել ներքին կարգով (օրինակ՝ կազմակերպության կամ ցանցի կազմակերպությունների ներսում) կամ գաղտնիության հիմքով կարգավորող կամ մասնագիտական կառույցներից խորհրդատվության ստացումը (եթե դա արգելված չէ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ չի համարվի գաղտնիության պահպանման պարտականության խախտում)։ Աուդիտորը կարող է նաև դիտարկել իրավական խորհրդատվության ստացումը՝ հասկանալու աուդիտորի գործողությունների հնարավոր տարբերակները և գործողություններ տվյալ տարբերակի ընտրության դեպքում մասնագիտական կամ իրավական հետևանքները։

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա34. Հանրային հատվածի աուդիտորը կարող է պարտադրված լինել զեկուցելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհապա­տասխանության դեպքերի մասին օրենսդիր մարմնին կամ այլ կառավարման մարմիններին, կամ էլ ներկայացնել դրանք աուդիտորական եզրակացությունում:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 30)

Ա35. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանու­թյան կամ ենթադրվող անհամապատասխանու­թյան մասին աուդիտորի ստացած տվյալների փաստաթղթավորումը կարող է ներառել, օրինակ՝

* գրառումների կամ փաստաթղթերի պատճենները,
* ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կամ կազ­մակերպությունից դուրս գտնվող կողմերի հետ քննարկումների արձանագրու­թյուն­ները:

Ա36․ Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են նաև փաստաթղթավորման լրացուցիչ պահանջներ սահմանել՝ կապված օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունների հետ[[144]](#footnote-144)։

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 260 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ՀԵՏ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.................................................................................1-3

Հաղորդակցման դերը....................................................................................................4-7

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

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

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

**Պահանջները**

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք...............................................................11-13

Հաղորդակցման ենթակա հարցեր..............................................................................14-17

Հաղորդակցման գործընթացը....................................................................................18-22

Փաստաթղթավորումը....................................................................................................23

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք.............................................................Ա1-Ա8

Հաղորդակցման ենթակա հարցեր..........................................................................Ա9-Ա36

Հաղորդակցման գործընթացը..............................................................................Ա37-Ա53

Փաստաթղթավորումը..................................................................................................Ա54

Հավելված 1. ՈՀՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցմանը

Հավելված 2. Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները

*«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց**հետ»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 260-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* 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 գտնվում են նաև կառավարման օղակներում։

2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, սակայն կարող է նաև ըստ անհրաժեշտության կիրառվել այլ անցյալ ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ՝ համապատասխանեցվելով կոնկրետ հանգամանքներին, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են վերահսկելու այդ այլ անցյալ 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: Ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պահանջների՝ հաղորդակցման ենթակա լրացուցիչ հարցեր ներկայացված են մյուս ԱՄՍ-ներում (տես՝ Հավելված 1-ը): Ի լրումն՝ ԱՄՍ 265-ը[[145]](#footnote-145) սահմանում է որոշակի պահանջներ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից հայտնաբերված կազմակերպության ներքին հսկողության 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 աուդիտորական 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 (հղում՝ պար. Ա33-Ա36):

#### Հաղորդակցման դերը

4. 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 աուդիտին առնչվող հարցերը տվյալ համատեքստում, ինչպես նաև կառուցողական աշխատանքային հարաբերություններ ձևավորելու համար: Այս հարաբերությունները ձևավորվում 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 նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունը, դրանով իսկ նվազեցնելով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը։

5. 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 պատասխանատվությունից։ Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդակցումը կարող է ազդել աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ձևի և ժամկետների վրա:

6. 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:

7. Որոշ իրավակարգերում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ հարցերի հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։ Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է մասնավորապես արգելվել հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունը՝ ներառյալ կազմակերպությանը նախազգուշացումը, որը կարող է վնաս հասցնել համապատասխան իրավասու մարմնի կողմից փաստացի կամ ենթադրվող հակաօրինական գործողության առնչությամբ իրականացվող հետաքննությանը, օրինակ՝ երբ աուդիտորից պահանջվում է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ տեղեկացնել համապատասխան իրավասու մարմնին՝ համաձայն փողերի լվացման դեմ պայքարի վերաբերյալ օրենսդրության։ Նման դեպքերում աուդիտորի կողմից դիտարկվող հարցերը կարող են բարդ լինել, և աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավական խորհրդատվության։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

8. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար։

### Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հստակ տեղեկացնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ, ինչպես նաև աուդիտի 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

10. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված հասկացություններին ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձինք` անձ (անձինք) կամ կազմակերպություն(ներ) (օրինակ՝ կորպորատիվ հոգաբարձու), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական ուղղությունների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետու լինելուն առնչվող պարտականությունների համար: Նշվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը։ Որոշ իրավակարգերում 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-կառավարիչները: Կառավարման կառուցվածքների բազմազանության վերաբերյալ քննարկումները ներկայացված են Ա1-Ա8 պարագրաֆներում.

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

### Պահանջները

#### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

11. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում հստակ որոշի համապատասխան անձին (անձանց), ում հետ պետք է հաղորդակցվել (հղում՝ պար. Ա1-Ա4):

*Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ*

12. Եթե աուդիտորը հաղորդակցվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ, օրինակ` աուդիտի հանձնաժողովի, կամ անհատ անձի հետ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի` արդյոք անհրաժեշտ է հաղորդակցվել նաև կառավարման մարմնի հետ (հղում՝ պար. Ա5-Ա7):

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

13. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, օրինակ` երբ փոքր 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(գ)-ում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է համոզվի, որ ղեկավարի պատասխանատվությամբ անձի (անձանց) հետ հաղորդակցման վերաբերյալ բավարար տեղեկացվում է բոլոր նրանց, ում աուդիտորն այլապես պարտավոր կլիներ հաղորդակցել՝ նրանց կառավարման պատասխանատվության շրջանակում (հղում՝ պար. Ա8):

#### Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*

14. 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 (հղում՝ պար. Ա9-Ա10)։

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները*

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

*Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերված նշանակալի բացահայտումներ*

16. Աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցի (հղում՝ պար. 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 (հղում՝ պար. Ա19-Ա20),

բ) աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունների մասին, եթե այդպիսիք կան (հղում՝ պար. Ա21),

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

(i) աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերը, որոնք ղեկավարության հետ քննարկվել են կամ ենթակա են հաղորդակցման (հղում՝ պար. Ա22),

(ii) աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումները,

դ) հանգամանքներ, որոնք ազդում են աուդիտորական եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա, եթե այդպիսիք կան (հղում՝ պար. Ա23-Ա25), և

ե) աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ նշանակալի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, տեղին են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար (հղում՝ պար. Ա26-Ա28):

*Աուդիտորի անկախությունը*

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

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

(i) տեղեկատվություն ընկերության, ցանցային ընկերության և կազմակերպության միջև եղած բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարող են խելամտորեն համարվել, որ կազդեն 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

(ii) անկախությանը սպառնացող վտանգները չեզոքացնելու կամ մինչև ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար իրականացված մեղմացնող գործողությունները (հղում՝ պար. Ա29-Ա32):

#### Հաղորդակցման գործընթացը

*Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում*

18. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է ներկայացնի հաղորդակցման ձևը, ժամկետները և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակությունը (հղում՝ պար. Ա37-Ա45):

*Հաղորդակցման ձևերը*

19. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի մասին, եթե, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բանավոր հաղորդակցումը բավարար չէ: Գրավոր հաղորդակցումը կարող է չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացած բոլոր հարցերը (հղում՝ պար. Ա46-Ա48):

20. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտորի անկախության մասին, երբ պահանջվում է պարագրաֆ 17-ով։

*Հաղորդակցման ժամկետները*

21. Աուդիտորը պետք է ճիշտ ժամանակին հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. Ա49-Ա50):

*Հաղորդակցման գործընթացի համապատասխանությունը*

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

#### Փաստաթղթավորումը

23. Եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հաղորդակցումը կատարվել է բանավոր, ապա աուդիտորը պետք է դրանք փաստաթղթավորի` նշելով, թե ում հետ է հաղորդակցվել և երբ: Եթե հաղորդակցումը կատարվել է գրավոր, աուդիտորը պետք է պահպանի հաղորդակցման օրինակը՝ որպես աուդիտի փաստաթղթավորման մաս[[146]](#footnote-146) (հղում՝ պար. Ա54)։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք (հղում՝ պար. 11)

Ա1. Կառավարման կառուցվածքը տարբերվում է ըստ իրավակարգի կամ կազմակերպության` արտացոլելով տարբեր ազդեցություններ, ինչպիսիք են մշակութային և օրենսդրական տարբեր հանգամանքները, չափի կամ սեփականատիրության ձևի բնութագրերը: Օրինակ՝

* որոշ իրավակարգերում առկա է վերահսկող մարմին (ամբողջապես կամ գլխավորապես ոչ գործադիր), որն իրավական տեսանկյունից առանձին է գործադիր մարմնից (ղեկավարությունից) («երկմակարդակ կառավարման խորհրդի» կառուցվածք): Այլ իրավակարգերում վերահսկողական և գործադիր գործառույթները հանդիսանում են մեկ կամ միասնական մարմնի պատասխանատվությունը («մեկ մակարդակով կառավարման խորհրդի» կառուցվածք),
* որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք զբաղեցնում են պաշտոններ, որոնք հանդիսանում են կազմակերպության իրավական կառուցվածքի բաղկացուցիչ մասը, օրինակ` կազմակերպության տնօրենները: Այլ կազմակերպություններում, օրինակ՝ որոշ պետական հաստատություններում, կազմակերպության բաղկացուցիչ մաս չհանդիսացող 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[[147]](#footnote-147) 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-կառավարիչը, երբ այլ սեփականատերեր չկան, կամ միակ հոգաբարձուն: Եթե կառավարումը կոլեկտիվ պատասխանատվություն է, ապա ենթախումբը, օրինակ` աուդիտի հանձնաժողովը, կամ որոշակի անձը, կարող է ստանձնել որոշակի պարտականություններ` օժանդակելու կառավարման լիազոր մարմնին իր պատասխանատվությունը կատարելու հարցում: Բացի այդ, 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 հետ աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի, 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 հաղորդակցվի, աուդիտորի համար տեղին են կազմակերպության կառավարման կառուցվածքի և գործառույթների վերաբերյալ ձեռք բերված պատկերացումները՝ համաձայն ԱՄՍ 315-ի[[148]](#footnote-148) (Վերանայված)։ Համապատասխան անձը (անձինք) կարող է փոփոխվել` կախված հաղորդակցվող հարցի բնույթից։

Ա4. ԱՄՍ 600-ը ներառում է հատուկ հարցեր, որոնք պետք է հաղորդակցվեն խմբի աուդիտորների կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց[[149]](#footnote-149): Եթե կազմակերպությունը խմբի բաղադրիչ է, համապատասխան անձը (անձինք), ում հետ այդ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից և հաղորդակցվող 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* (հղում՝ պար. 12)

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

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

Ա6. Որոշելու համար` արդյոք անհրաժեշտ է տեղեկատվությունը ամփոփ կամ մանրամասն հաղորդակցել 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 մարմնի հետ:

Ա7. Աուդիտի հանձնաժողովը (կամ համարժեք անվանում ունեցող նմանատիպ ենթախմբեր) գործում է բազմաթիվ իրավակարգերում։ Թեև նրանց իրավասությունները և գործառույթները կարող են լինել տարբեր, սակայն աուդիտի հանձնաժողովի հետ հաղորդակցությունը, եթե այն առկա է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցման համատեքստում դարձել է առանցքային տարր: Լավ կառավարման սկզբունքների համաձայն՝

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

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարությունում* (հղում՝ պար. 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 կհաղորդակցվեր նրանց կառավարման իրավասության շրջանակներում: Այսպես` կազմակերպությունում, որտեղ բոլոր տնօրենները ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, այդ տնօրեններից ոմանք (օրինակ` մարքեթինգի համար պատասխանատուն) կարող են տեղյակ չլինել մեկ այլ տնօրենի (օրինակ` ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուն) հետ քննարկված նշանակալի հարցերի մասին:

#### Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար* (հղում՝ պար. 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[[150]](#footnote-150): Օրենքը, այլ իրավական ակտերը 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 հաղորդակցման ենթակա լրացուցիչ հարցեր,
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը[[151]](#footnote-151), աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ որոշելու և հաղորդակցելու աուդիտի առանցքային հարցերը աուդիտորի եզրակացությունում,
* եթե կիրառելի է, աուդիտորի պատասխանատվությունը ներկայացնելու օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, կազմակերպության հետ պայմանագրի կամ առաջադրանքին վերաբերող լրացուցիչ պահանջներով (օրինակ` հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ազգային մարմնի ստանդարտների համաձայն) սահմանված հատուկ հարցեր:

Ա10. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը, 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 հաղորդակցելու այն հարցերի մասին, որոնք բացահայտվել են այլ աշխատանքի ընթացքում, օրինակ` կատարողականի աուդիտի իրականացման արդյունքում:

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները* (հղում՝ պար. 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 սկզբունքն 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 հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերի ներկայացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց օժանդակում է նրանց հասկանալ այդ հարցերը, և թե ինչու են դրանք պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը։ Կազմակերպության նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հաղորդակցումը կարող է օժանդակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունն իրականացնելիս։

Ա13. Հաղորդակցվող հարցերը ներառում են՝

* ինչպես է աուդիտորը պլանավորել արձագանքելու էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին՝ սխալի կամ խարդախության պատճառով,
* ինչպես է աուդիտորը պլանավորել արձագանքելու էական խեղաթյուրման գնահատված բարձր ռիսկ ունեցող ոլորտներին,
* աուդիտորի մոտեցումը աուդիտին առնչվող ներքին հսկողությանը,
* էականության սկզբունքի կիրառումը աուդիտի համատեքստում[[152]](#footnote-152),
* աուդիտի պլանավորված ընթացակարգերն իրականացնելու կամ աուդիտի արդյունքները գնահատելու համար պահանջվող մասնագիտական հմտությունների կամ գիտելիքների բնույթը և ծավալը, ներառյալ՝ աուդիտորի փորձագետի ներգրավումը[[153]](#footnote-153),
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտորի նախնական տեսակետը այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք կարող են արժանանալ աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, և հետևաբար համարվել աուդիտի առանցքային հարցեր,
* աուդիտորի պլանավորած մոտեցումը՝ արձագանքելու ֆինանսական առանձին հաշվետվություններում կամ բացահայտումներում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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 ծառայություն, ինչպես կարող են ներքին և արտաքին աուդիտորները համագործակցել՝ կառուցողական և փոխադարձ օժանդակության համատեքստում, ներառյալ՝ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի պլանավորված օգտագործումը, ինչպես նաև ներքին աուդիտորներից պլանավորված ուղղակի օժանդակություն ստանալու բնույթը և ծավալը[[154]](#footnote-154),
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետները`
* կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում համապատասխան անձի (անձանց) վերաբերյալ, ում հետ պետք է հաղորդակցվել,
* 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 և կազմակերպության համար դրա կարևորության վերաբերյալ` ներառյալ այն, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են վերահսկում ներքին հսկողության 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 ներկայացված տեղեկատվության տեղին լինելը, արժանահավատությունը, համադրելիությունը և հասկանալիությունը, 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 ձևը 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 փոփոխում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի ծրագիր մշակելու համար` ներառյալ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները, որոնք անհրաժեշտ են բավարար քանակի 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։ Օրինակ՝ աուդիտորական մանրամասն ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների ներկայացումը կարող է նվազեցնել այդ ընթացակարգերի արդյունավետությունը՝ դարձնելով դրանք չափից ավելի կանխատեսելի։

*Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերված նշանակալի հարցեր* (հղում՝ պար. 16)

Ա17. Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերված նշանակալի և հաղորդակցման ենթակա հարցերի թվում կարելի է ներառել հարցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրելու վերաբերյալ, որպեսզի ամբողջացվեն ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Օրինակ` աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք որոշակի գործարքներին 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 հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հատկապես տեղին են, երբ աուդիտորը որոշում է այն հարցերը, որոնք արժանացել են աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, և հետևաբար կարող են հանդիսանալ աուդիտի առանցքային հարցեր[[155]](#footnote-155)։

Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական հատկանիշները (հղում՝ պար. 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, այլ իրավական ակտերով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով կարող է պահանջվել ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը կամ հղում կատարել «հաշվապահական հաշվառման նշանակալի 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 առանձնակի 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 (հղում՝ պար. 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 ավարտման համար տրամադրվող ոչ խելամիտ կարճ ժամանակահատված,
* բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար պահանջվող ծավալուն չնախատեսված ջանքեր,
* 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[[156]](#footnote-156):

Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման ենթակա նշանակալի հարցեր (հղում՝ պար. 16(գ)(i))

Ա22. Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման 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 շարունակական 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 աուդիտորական եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա (հղում՝ պար. 16(դ))

Ա23. ԱՄՍ 210-ով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնել կազմակերպության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, որտեղ տեղին է[[157]](#footnote-157)։ 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 աուդիտորական եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության մասին[[158]](#footnote-158)։ Ինչպես բացատրվում է պարագրաֆ Ա9-ում, եթե առաջադրանքի պայմանները չեն համաձայնեցվում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ապա աուդիտորը կարող է նրանց տրամադրել նամակ-պարտավորագրի պատճենը՝ աուդիտին վերաբերող հարցերը նրանց հաղորդակցելու նպատակով։ Պարագրաֆ 16(դ)-ով պահանջվող հաղորդակցումը նախատեսում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել այն հանգամանքների մասին, որոնց դեպքում աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն[[159]](#footnote-159),
* ներկայացվում է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն[[160]](#footnote-160),
* աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն[[161]](#footnote-161),
* աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ներառել «*Հանգամանքի շեշտադրում*» պարբերություն կամ «*Այլ հանգամանք*» *պարբերություն*՝ ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[162]](#footnote-162) համաձայն, կամ աուդիտորից պահանջվում է այդ կերպ վարվել այլ ԱՄՍ-ների համաձայն,
* աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է այլ տեղեկատվության չուղղված էական խեղաթյուրում՝ համաձայն ԱՄՍ 720–ի (Վերանայված)[[163]](#footnote-163):

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

Ա25. Հազվագյուտ դեպքերում, երբ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն աուդիտորը որոշում է աուդիտորական եզրակացությունում չներառել առաջադրանքի ղեկավարի անունը, աուդիտորից պահանջվում է քննարկել այս մտադրությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ տեղեկացնելու նշանակալի անձնական վտանգի հավանականության և լրջության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման մասին[[164]](#footnote-164)։ Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև կարող է հաղորդակցվել այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը գերադասում է չներառել աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությունը աուդիտորական եզրակացության հիմնական մասում, ինչպես թույլատրվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[165]](#footnote-165) համաձայն։

Ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացին վերաբերող այլ նշանակալի հարցեր (հղում՝ պար. 16(ե))

Ա26. ԱՄՍ 300-ի[[166]](#footnote-166) 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 16(ա)-(դ) պարագրաֆների պահանջներով և կից կիրառման ուղեցույցով, ապա աուդիտորը ԱՄՍ 220-ի[[167]](#footnote-167) համաձայն կարող է անհրաժեշտ համարել հաղորդակցել այլ հարցեր, որոնք քննարկվել են առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի հետ, եթե այդպիսին նշանակվել է։

*Աուդիտորի անկախությունը* (հղում՝ պար. 17)

Ա29. Աուդիտորից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական առաջադրանքներ իրականացնելիս պահպանել էթիկայի համապատասխան պահանջները` ներառյալ անկախության հետ կապված պահանջները[[168]](#footnote-168)։

Ա30. Առաջադրանքի հանգամանքներից կախված՝ փոխհարաբերությունները և այլ հարցերը, ինչպես նաև քննարկման ենթակա մեղմացնող գործողությունները 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 ահաբեկման վտանգ, և

բ) մեղմացնող գործողություններին, որոնք առաջադրվում են մասնագիտական միավորումների, օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով, կազմակերպության ներսում, ինչպես նաև աուդիտորական ընկերության սեփական համակարգերով և ընթացակարգերով:

Ա31. Էթիկայի համապատասխան պահանջները կամ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը նույնպես կարող են սահմանել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման ենթակա կոնկրետ հարցեր այն հանգամանքներում, երբ հայտնաբերվել են անկախության պահանջների խախտումներ։ Այսպես, Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների 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[[169]](#footnote-169)։

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 փաստերի մասին՝ իրենց ղեկավարման գործառույթների միջոցով: Նշվածը մասնավորապես հավանական է, երբ կազմակերպությունը ղեկավարվում է սեփականատեր-կառավարչի կողմից, և աուդիտորական ընկերությունը, ինչպես նաև ցանցի ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից դուրս ունեն փոքր առնչություն կազմակերպության հետ։

*Լրացուցիչ հարցեր* (հղում՝ պար. 3)

Ա33. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ղեկավարության վերահսկումը ներառում է հավաստիացում, որ կազմակերպությունը նախագծում, կիրառում և պահպանում է պատշաճ ներքին հսկողություն` 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 մակարդակի ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա տեղին չէ տվյալ հանգամանքներում:

Ա36. Երբ լրացուցիչ հարց է հաղորդակցվում, աուդիտորը կարող է տեղին 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 սահմանում* (հղում՝ պար. 18)

Ա37. Աուդիտորի պատասխանատվությունների, աուդիտի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների ու ակնկալվող հաղորդակցման ընդհանուր բովանդակության հստակ հաղորդակցումը 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,
* առաջադրանքի թիմում 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 կհաղորդակցեն այն հարցերը, որոնք կհամարեն աուդիտին առնչվող, օրինակ` ռազմավարական որոշումները, որոնք կարող են նշանակալի ազդեցություն ունենալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի վրա, բացահայտված կամ կասկածվող խարդախության, կամ բարձրաստիճան ղեկավարության ազնվության կամ կոմպետենտության վերաբերյալ կասկածներ,
* աուդիտորի կողմից հաղորդակցած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործո- ղություննները և դրանց արդյունքների մասին աուդիտորին տեղեկացնելը,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաղորդակցած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունները և դրանց արդյունքների մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնելը։

Ա39. Հաղորդակցման գործընթացը փոփոխվում է՝ կախված հանգամանքներից, ներառյալ՝ կազմակերպության չափը և կառավարման կառուցվածքը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործելաձևը կամ 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 հարցերի հաղորդակցումը, աուդիտորը կարող է դրանք քննարկել ղեկավարության հետ, բացառությամբ եթե դա տեղին չէ: Օրինակ` կարող է տեղին չլինել ղեկավարության հետ քննարկել ղեկավարության կոմպետենտության 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 ծառայություն, աուդիտորը կարող է հարցերը քննարկել ներքին աուդիտորի հետ՝ նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելը:

Հաղորդակցում երրորդ կողմերի հետ

Ա43. Օրենսդրությամբ կամ այլ իրավական ակտերով կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից կարող է պահանջվել, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ երրորդ կողմերին (օրինակ` բանկերին կամ պետական կարգավորման 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՝

ա) որ 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 իրավակարգերում, օրենսդրությամբ կամ այլ իրավական ակտերով աուդիտորից կարող է պահանջվել օրինակ՝

* կարգավորող կամ օրենսդիր մարմնին տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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 դա կարող է լինել գլխադասային մարմինը, կամ
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները դարձնել հրապարակային։

Ա45. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենսդրությամբ կամ այլ իրավական ակտերով 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* (հղում՝ պար. 19)

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

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

* արդյոք հարցի քննարկումը ներառվելու է աուդիտորական եզրակացությունում։ Օրինակ՝ երբ աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են աուդիտորական 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 չափը, գործառնական կառուցվածքը, հսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
* հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում. արդյոք աուդիտորը նաև իրականացնում է կազմակերպության ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,
* իրավական պահանջներ. որոշ իրավակարգերում 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 հանձնաժողովի 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* (հղում՝ պար. 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 փոփոխվում է՝ առաջադրանքի հանգամանքներից կախված: Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի նշանակալիությունը և բնույթը, ինչպես նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ակնկալվող գործողությունները: Օրինակ՝

* պլանավորմանը վերաբերող հարցերը հաճախ կարելի է քննարկել աուդիտորական 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 հաղորդակցելը, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ի վիճակի են օժանդակել աուդիտորին՝ հաղթահարելու այդ դժվարությունը, կամ եթե հավանական է, որ այն կհանգեցնի կարծիքի ձևափոխման: Նմանապես, աուդիտորը կարող է որքան հնարավոր է վաղ բանավոր հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի կողմից հայտնաբերած ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների մասին, նախքան դրանք գրավոր հաղորդելը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 265-ով[[170]](#footnote-170),
* երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները քննարկելիս, աուդիտորը կարող է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ նախնական տեսակետները (տես՝ պարագրաֆ Ա13), իսկ այնուհետև, աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված 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 գործողությունների 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 նշանակության, 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 չափը, 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 համապատասխանությունը* (հղում՝ պար. 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 բարձրացված հարցերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների պատշաճ և ժամանակին լինելը: Եթե նախկին հաղորդակցումներում բարձրացված նշանակալի հարցերին արդյունավետ անդրադարձ չի կատարվել, աուդիտորը կարող է տեղին համարել հարցում կատարել համապատասխան գործողություններ չձեռնարկելու պատճառների մասին, որից հետո դիտարկել տվյալ հարցը կրկին բարձրացնելու անհրաժեշտությունը։ Այսպես կարելի է խուսափել այնպիսի տպավորություն ստեղծելու ռիսկից, 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[[171]](#footnote-171): 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 բավարար քանակի 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 իրավական 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:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 23)

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

### 

### Հավելված 1

(Հղում՝ պար. 3)

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

Սույն հավելվածը հատկանշում է ՈՀՄՍ 1-ում[[172]](#footnote-172) 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:

* ՈՀՄՍ 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն»,* պարագրաֆ 30 (ա).
* ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»*, 22, 39(գ)(i) և 41-43 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 250 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը»*, 15, 20 և 23-25 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 265, «*Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը»,* պարագրաֆ 9.
* ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»,* 12-13 պարագրաֆներ*.*
* ԱՄՍ 505, «*Արտաքին հաստատումներ»*, պարագրաֆ 9.
* ԱՄՍ 510, «*Սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքներ. սկզբնական մնացորդներ»,* պարագրաֆ 7.
* ԱՄՍ 550, «*Կապակցված կողմեր»,* պարագրաֆ 27.
* ԱՄՍ 560, «*Հետագա դեպքեր»*, 7(բ)-(գ),10(ա), 13(բ), 14(ա) և 17 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն»*, պարագրաֆ 25.
* ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»,* պարագրաֆ 49.
* ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը»*, 20 և 31 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 700 (Վերանայված),«*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»,* պարագրաֆ 46.
* ԱՄՍ 701,«*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»*, պարագրաֆ 17.
* ԱՄՍ 705 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»,* 12, 14, 23 և 30 պարագրաֆներ.
* ԱՄՍ 706 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք 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»*, 17-19 պարագրաֆներ:

### 

### Հավելված 2

(Հղում՝ պար. 16(ա), Ա19–Ա20)

**Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները**

Պարագրաֆ 16(ա)-ով պահանջվող և Ա19-Ա20 պարագրաֆներում քննարկված հաղորդակցումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

**Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

* հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը կազմակերպության տվյալ հանգամանքներում՝ հաշվի առնելով տեղեկատվությունը տրամադրելու ծախսը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն 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 նշանակալի 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 ճյուղին, մասնավորապես, երբ առկա է իրավասու մարմնի կողմից ընդունված ուղեցույցների կամ համաձայնեցված մոտեցման պակաս).
* գործարքների իրականացման ժամկետի ազդեցությունն այն ժամանակաշրջանի հետ կապված, որում դրանք գրանցվում են:

**Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ**

* ԱՄՍ 540-ում[[173]](#footnote-173) քննարկվում են այն հոդվածները, 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, 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 ղեկավարությունը 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 ճանաչման, ղեկավարության փոխհատուցումների, անընդհատության հիմունքի, հետագա դեպքերի կամ պայմանական ակտիվների ու պարտավորությունների հետ),
* 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 գործարքների 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 ընտրողական 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 ՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ԹԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ԵՎ ՂԵԿԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1-3

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

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

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

**Պահանջները**................................................................................................................7-11

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Որոշումը, թե արդյո՞ք ներքին հսկողության թերությունները բացահայտվել են.............Ա1-Ա4

Ներքին հսկողության նշանակալի թերություններ......................................................Ա5-Ա11

Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդումը..................................................Ա12-Ա30

|  |
| --- |
| *«Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը»* 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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատաս­խանատվությունը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին հսկողության թերությունները կառավարման օղակ­ներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը պատշաճ հաղորդելու հետ[[174]](#footnote-174): Սույն ԱՄՍ-ն աուդիտորի վրա չի դնում լրացուցիչ պատասխանատվություն ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, վերահսկողության թեստերի մշակման և իրականացման վերաբերյալ, քան պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված) և ԱՄՍ 330-ով[[175]](#footnote-175): ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված)[[176]](#footnote-176) սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտի վերաբերյալ հաղորդակցվելու աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ:

2. Աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության վերաբերյալ, երբ որոշում և գնահատում է էական խեղաթյուրման ռիսկը[[177]](#footnote-177): Այդ ռիսկերը գնահատելիս աուդիտորը հաշվի է առնում ներքին հսկողությունը, որպեսզի տվյալ հանգամանքներին համապատասխան մշակի աուդիտորական ընթացակարգեր, սակայն ոչ ներքին հսկողության արդյունա­վե­տության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար: Աուդիտորը կարող է բացա­հայտել ներքին հսկողության թերություններ ոչ միայն ռիսկերի գնահատման փուլում, այլև աուդիտի այլ փուլերում: Սույն ԱՄՍ-ն հստակեցնում է, թե բացահայտ­ված թերություններից որոնք է աուդիտորը պարտավոր հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը:

3. Սույն ԱՄՍ-ում ոչինչ չի սահմանափակում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը հաղորդելու ներքին հսկողությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

5. Աուդիտորի նպատակն է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը պատշաճ կերպով հաղորդել ներքին հսկողության թերություն­ները, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության ունեն ուշադրության արժանի կարևորու­թյուն:

### Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունը՝

ա) ներքին հսկողության թերություն` առկա է, եթե՝

(i) հսկողությունը մշակվում, իրականացվում կամ գործադրվում է այնպես, որ անհնար է լինում ժամանակին կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները, կամ

(ii) հսկողությունը, որն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներում առկա խեղաթյուրումները ժամանակին կանխելու կամ հայտնաբե­րելու և ուղղելու համար, բացակայում է,

բ) ներքին հսկողության նշանակալի թերություն` ներքին հսկողութ­յան թերու­թյուն կամ թերությունների համախումբ, որոնք, ըստ աուդի­տորի մասնագիտական դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում` պար. Ա5):

### Պահանջները

7. Աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի` արդյո՞ք բացա­հայ­տել է ներքին հսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ (հղում` պար. Ա1-Ա4):

8. Եթե աուդիտորը բացահայտել է ներքին հսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորն իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի` արդյո՞ք նրանք առանձին կամ միասին ներկայացնում են նշանակալի թերություն (հղում` պար. Ա5-Ա11):

9. Աուդիտորն աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին հսկողության նշանակալի թերությունները պետք է ժամանակին գրավոր հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում` պար. Ա12-Ա18, Ա27):

10. Աուդիտորը պետք է նաև համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը ժամանակին (հղում` պար. Ա19, Ա27)՝

ա) գրավոր հաղորդի ներքին հսկողության նշանակալի 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) հաղորդի աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին հսկողության այլ թերություն­ները, որոնք այլ կողմերը չեն տեղեկացրել ղեկավարությանը, և որոնք ըստ աուդի­տորի մասնագիտական դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում` պար. Ա22-Ա26):

11. Աուդիտորը ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների գրավոր հաղորդակ­ցու­թյունում պետք է ներառի`

ա) թերությունների նկարագրությունը և նրանց հնարավոր հետևանքների պարզաբանումը, և (հղում` պար. Ա28),

բ) բավարար տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հասկանալու հաղորդակցության բովանդա­կությունը: Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է պարզաբանի, որ (հղում` պար. Ա29-Ա30)`

(i) աուդիտի նպատակն էր կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ,

(ii) աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստ­մանը առնչվող ներքին հսկողության դիտարկում, որպեսզի նախագծվեն տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտո­րա­կան ընթացակարգեր, սակայն ոչ ներքին հսկողության արդյունա­վետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար, և

(iii) ներկայացվող հարցերը սահմանափակվում են նրանցով, որոնք աուդի­տորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությանն արժանի կարևորություն:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Որոշումը, թե արդյո՞ք ներքին հսկողության թերությունները բացահայտվել են (հղում` պար. 7)

Ա1. Որոշելու համար, թե արդյո՞ք իր կողմից բացահայտվել են ներքին հսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորը կարող է աուդիտի արդյունքներին առնչվող փաստերը և հանգամանքները քննարկել համապատասխան մակարդակի ղեկավարության հետ: Սույն քննարկումը աուդիտորին տալիս է հնարավորություն ղեկավարությանը ժամանակին զգուշացնելու թերությունների առկայության վերաբերյալ, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը կարող էր նախկինում տեղեկացված չլինել: Համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը, ում հետ տեղին է հարցերը քննարկել, պետք է տեղյակ լինի տվյալ ոլորտի ներքին հսկողության մասին և ունենա իրավասություն ձեռնարկելու համապատասխան շտկման գործողություններ բացահայտված ներքին հսկողության թերությունների 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 կոմպետենտությունը (տես՝ 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 հսկողական գործողությունների սկզբունքները նման են մեծ կազմակերպությունների գործողություններին, նրանց գործողության ձևը փոփոխվում է: Ավելին, փոքր կազմա­կերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ տիպի հսկողական գործողու­թյուն­ներ անհրաժեշտ չեն ղեկավարության կողմից կիրառված հսկողության պատ­ճա­ռով: Օրինակ` ղեկավարության առանձնահատուկ իրավասությունը հաճախորդ­ներին տրամադրելու վճարման հետաձգում և հաստատելու նշանակալից գնումները, կարող է հանդիսանալ արդյունավետ հսկողություն կարևոր հաշիվների մնացորդ­ների և գործարքների նկատմամբ, որը կնվազեցնի կամ կվերացնի հսկողական առավել մանրամասն գործողությունների անհրաժեշտությունը:

Ա4. Նմանապես, փոքր կազմակերպությունները հաճախ ունեն ավելի քիչ աշխատակիցներ, որով սահմանափակվում է պարտականությունների տարանջատման աստիճանը: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող փոքր կազմակերպու­թյուններում սեփականատեր-կառավարիչը կարող է իրականացնել ավելի արդյունավետ հսկողություն, քան մեծ կազմակերպություններում: Ղեկավարության հսկողության այդ ավելի բարձր աստիճանը կարիք ունի հավասարակշռման ղեկավարության կողմից հսկողության չարաշահման ավելի մեծ հնարավորությունների հետ:

#### Ներքին հսկողության նշանակալի թերություններ (հղում` պար. 6(բ), 8)

Ա5. Ներքին հսկողության թերությունների կամ թերությունների համախմբի նշանակալիությունը կախված է ոչ միայն նրանից, թե արդյո՞ք խեղաթյուրումը փաստացի պատահել է, այլ նաև հավանականությունից, որ խեղաթյուրումը կարող է պատահել, և նրա ազդեցության հնարավոր աստիճանից: Նշանակալի թերությունները կարող են առկա լինել, չնայած որ աուդիտորն աուդիտի ընթացքում թերություններ չի բացահայտել:

Ա6. Հարցերի օրինակները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար, արդյո՞ք ներքին հսկողության թերությունը կամ թերությունների խումբը հանդիսանում է նշանակալի թերություն, ներառում են`

* թերությունների հավանականությունը, որոնք կարող են հետագայում առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում,
* առնչվող ակտիվների կամ պարտավորությունների կորստի կամ խարդախության կասկածը,
* կանխատեսվող գումարների որոշման կողմնակալությունը կամ բարդությունը, ինչպես օրինակ` իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատում­ները,
* թերությունների ազդեցությունը կրող ֆինանսական հաշվետվությունների գումար­ները,
* գործողությունների քանակը, որոնք տեղի են ունեցել կամ կարող են տեղի ունենալ թերության կամ թերությունների ազդեցությունը կրող հաշիվների մնացորդներում կամ դասերում,
* ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի նկատմամբ հսկողության կարևորությունը, օրինակ`
  + մոնիթորինգի ընդհանուր հսկողական գործողություններ (օրինակ` ղեկավարության հսկողությունը),
  + խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նկատմամբ հսկողություն,
  + հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականությունների ընտրության և կիրառման նկատմամբ հսկողություն,
  + կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների նկատմամբ հսկողություն,
  + կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս նշանակալից գործարքների նկատմամբ հսկողություն,
  + ֆինանսական հաշվետվությունների տարեվերջյան գործընթացների նկատմամբ հսկողություն (օրինակ` հսկողություն հաշվապահա­կան չկրկնվող գրանցումների նկատմամբ),
* բացահայտված շեղումների պատճառը և հաճախականությունը, որոնք առաջացել են ներքին հսկողության թերություններից,
* թերության կապը ներքին հսկողության այլ թերությունների հետ:

Ա7. Ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների հայտանիշները ներառում են, օրինակ`

* ներքին հսկողության 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 հսկողության կողմից,
  + ղեկավարության թերացումը՝ իրականացնելու անհրաժեշտ շտկող գործողու­թյուններ նախկինում տեղեկացված կարևոր թերությունների նկատմամբ,
* կազմակերպության ներսում ռիսկի գնահատման գործընթացի բացակայություն, երբ նման գործընթացի ներդրումը սովորաբար ակնկալվում էր,
* կազմակերպության կողմից ռիսկի գնահատման անարդյունավետ գործընթացի վերաբերյալ վկայություն, ինչպիսին է` ղեկավարության թերացումը բացահայտելու էական խեղաթյուրման ռիսկը, որն աուդիտորն ակնկալում է, որ կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը պետք է հայտնաբերեր,
* հայտնաբերված նշանակալի ռիսկի նկատմամբ անարդյունավետ ձեռնարկված գործո­ղությունների փաստ (օրինակ` նման ռիսկերի նկատմամբ հսկողության բացակայությունը),
* աուդիտորական ընթացակարգերով բացահայտված խեղաթյուրումներ, որոնք չէին կանխարգելվել, բացահայտվել կամ ճշտվել կազմակերպության ներքին հսկողության կողմից,
* նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայա­ցում, որը ճշգրտում է սխալի կամ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումը,
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ղեկավարու­թյան հսկողության անկարողության փաստը:

Ա8. Հսկողական գործողությունները կարող են նախագծվել գործելու առանձին կամ խմբով` արդյունավետորեն կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու խեղաթյու­րումները[[178]](#footnote-178): Օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի նկատ­մամբ հսկողությունը կարող է ներառել և ավտոմատացված, և ձեռքով իրականացվող հսկողական գործողություններ, որոնք նախագծվել են միասին՝ կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու հաշվի մնացորդ­ների խեղաթյուրումները: Ներքին հսկողության առանձին թերությունը կարող է իրենից բավականաչափ նշանակալի թերություն չներկայացնել: Սակայն միևնույն հաշվի մնացորդի, բացահայտման, համապատասխան հաստատման կամ ներքին հսկողության բաղադրիչի վրա ազդող թերությունների համախումբը կարող է բարձրացնել խեղաթյուրման ռիսկն այն աստիճանի, որը կարող է հանգեցնել նշանակալի 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 հսկողության մեկ կամ մի քանի որոշակի տիպի թերությունների մասին, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում: Երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները սահմանում են որոշակի հասկացություններ կամ սահմանումներ նման տիպի թերության համար և աուդիտորից պահանջում են հաղորդակցության նպատակով օգտագործել այդ հասկացությունները և սահմանումները, ապա աուդիտորը օգտագործում է այդ հասկացությունները և սահմանումները, երբ հաղորդում է համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների:

Ա10. Երբ իրավակարգում սահմանված են որոշակի հասկացություններ ներքին հսկողության 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 ակտերը պահանջում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությանը հրավիրել ներքին հսկողության որոշակի թերություններ, որոնց մասին նրանք պետք է տեղեկացվեն, կարող է տեղին լինել տվյալ հարցերը դիտարկել որպես սույն ԱՄՍ-ով սահմանված նշանակալի թերություններին համարժեք հարցեր, որոնք պետք է հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա11. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները շարունակում են կիրառելի լինել՝ անկախ օրենքներով և այլ իրավական ակտերով որոշակի հասկացությունների և սահմանումների օգտագործման պահանջից:

#### Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդումը

*Ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց* (հղում` պար. 9)

Ա12. Նշանակալի թերությունների գրավոր հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց արտացոլում է այդ հարցերի կարևորությունը և օժանդակում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրեն հսկողական պարտականությունների իրականացմանը: ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցությանը վերաբերող համապատասխան նկատառումներ, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ[[179]](#footnote-179):

Ա13. Որոշելու համար` թե ե՞րբ է պետք 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 հսկողական պարտականությունը: Ի լրումն, որոշ իրավակարգերում 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 ներքին հսկողության հետ կապված իրենց որոշակի պարտականություններ: Այլ կազմակերպությունների համար, աուդիտորը կարող է տրամադրել գրավոր հաղորդակցություն ավելի ուշ ամսաթվով: Այնուամենայնիվ, վերջին դեպքում քանի որ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը նշանակալի թերությունների մասին կազմում է աուդիտի փաթեթի մաս, աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցությունը ենթակա է փաստաթղթավորման սահմանված ժամկետներում[[180]](#footnote-180): ԱՄՍ 230-ը նշում է, որ աուդիտորական փաստաթղթերի ամբողջականացման համապատասխան ժամկետները սովորաբար չեն գերազանցում աուդիտական եզրակցության ամսաթվից հետո 60 օրը[[181]](#footnote-181):

Ա14. Անկախ նշանակալի 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 նշանակալի թերությունները գրավոր հաղորդելու պատասխանատվությունից, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ով:

Ա15. Նշանակալի թերությունների հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը կախված է տվյալ հանգամանքում աուդիտորի մասնագիտական դատողությունից: Գործոնները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը, ներառում են օրինակ`

* կազմակերպության բնույթը: Օրինակ` հանրային հաշվետվողականություն ունեցող կազմակերպութ­յան դեպքում պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբերվել հանրային հաշվետվողականություն չունեցող կազմակերպության դեպքում պահանջվողից,
* կազմակերպության չափը և բարդությունը: Օրինակ` բարդ կազմակերպու­թյան համար պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբերվել պարզ գործունեություն վարող կազմակերպությունից,
* աուդիտորի կողմից բացահայտված նշանակալի թերության բնույթից,
* կազմակերպության կառավարման կառուցվածքից: Օրինակ` ավելի շատ մանրա­մաս­ներ կարող են անհրաժեշտ լինել, եթե կառավարման օղակնե­րում գտնվող անձանց մեջ կան անդամներ, ովքեր չունեն կազմակեր­պության ոլորտի կամ հարակից ոլորտների բավարար փորձառություն,
* ներքին հսկողության 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 նշանակալի 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 նշանակալի թերությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը, չի ազատում աուդիտորին՝ հաղորդումը կրկնելու անհրաժեշտությունից, եթե շտկող գործողություններ դեռևս չեն ձեռնարկվել: Եթե նախկինում հաղորդված նշանակալի 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, նշանակալի թերության չշտկման պատճառների վերաբերյալ: Առանց ողջամիտ պարզաբանման գործողություն չիրականացնելն ինքնին ներկայացնում է նշանակալի 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 հսկողության թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը* (հղում` պար. 10)

Ա19. Սովորաբար ղեկավարության համապատասխան մակարդակն այն է, երբ անձն ունի իրավասություն և պատասխանատվություն ներքին հսկողության թերություն­ներն ուսումնասիրելու և ձեռնարկելու անհրաժեշտ շտկող գործողություններ: Նշանակալի թերությունների դեպքում համապատասխան մակարդակը հավանաբար կլինի գլխավոր գործադիր տնօրենը կամ գլխավոր ֆինանսական տնօրենը (կամ համարժեք), քանի որ տվյալ հարցը պետք է նաև հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ներքին հսկողության այլ թերությունների դեպքում համապատասխան մակարդակը կարող է լինել գործառնական ղեկավարությունը, որը տվյալ հսկողության ոլորտներում ունի առավել անմիջական ներգրավվածություն և իրավասություն՝ ձեռնարկելու շտկող գործողություններ:

Ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում` պար. 10(ա))

Ա20. Ներքին հսկողության բացահայտված որոշ նշանակալի թերություններ կարող են հարցականի տակ դնել ղեկավարության ազնվությունը և կոմպետենտությունը: 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 հսկողության անկարողություն, որը կարող է կասկածներ առաջացնել ղեկավարության կոմպետենտության վերաբերյալ: Համապատաս­խանաբար, կարող է պատշաճ չլինել նման թերությունները անմիջականորեն հաղորդել ղեկավարությանը:

Ա21. ԱՄՍ 250-ը (Վերանայված) սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ներկայացնելու հաշվետվություն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին բացահայտված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ, ներառյալ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք իրենք են ներգրավված նման անհամապատասխանության մեջ[[182]](#footnote-182): ԱՄՍ 240-ը սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության առնչությամբ, երբ աուդիտորը բացահայտում է խարդախություն կամ կասկած ունի ղեկավարության ներգրավվածությամբ խարդախության վերաբերյալ[[183]](#footnote-183):

Ներքին հսկողության այլ թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում` պար. 10(բ))

Ա22. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է բացահայտել ներքին հսկողության այլ թերություններ, որոնք նշանակալի թերություններ չեն, սակայն կարող են բավականաչափ կարևոր լինել ղեկավարության ուշադրությունը հրավիրելու համար: Որոշումը, թե ո՞ր այլ թերություններն են արժանի ղեկավարության ուշադրությանը, կախված է տվյալ հանգամանքներում մասնագիտական դատողությունից` հաշվի առնելով խեղաթյուրում­ների հավանականությունը և այդ թերությունների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության աստիճանը:

Ա23. Ղեկավարության ուշադրությանը արժանի ներքին հսկողության այլ թերությունների հաղորդումը անհրաժեշտ չէ, որ լինի գրավոր, այլ կարող է լինել բանավոր: Եթե աուդիտորը ղեկավարության հետ քննարկել է աուդիտորական բացահայտումների 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 հսկողության այլ թերությունները և ղեկավարությունը որոշել 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 աուդիտի ծառայությունը 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 հսկողության այլ թերությունները, որոնք նախկինում հաղորդվել են, կարող է հանդիսանալ նշանակալի թերություն, որն անհրաժեշտ է տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Նման իրավիճակի առկայության որոշումը կախված է տվյալ հանգամանքում աուդիտորի դատողությունից:

Ա25. Որոշ հանգամանքներում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ տեղեկացված լինել ներքին հսկողության 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 (Վերանայված) սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակ­ցության հետ կապված նկատառումներ, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են ղեկավարության մեջ[[184]](#footnote-184):

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ* (հղում` պար. 9-10)

Ա27. Հանրային հատվածի աուդիտորները կարող են ունենալ լրացուցիչ պատասխանա­տվություն ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցության համար, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, սույն ԱՄՍ-ով չնախա­տեսված միջոցներով, մանրամասնության աստիճանով կամ հասցեատերերին: Օրինակ` կարող է պահանջվել հաղորդել նշանակալի թերությունները օրենսդիր կամ այլ պետական մարմիններին: Օրենքը, կարգավորող կամ այլ իրավասու մարմինները կարող են նաև պարտադրել, որ հանրային հատվածի աուդիտորները ներկայացնեն հաշվետվություն ներքին հսկողության վերաբերյալ՝ անկախ այդ թերությունների հնարավոր ազդեցության նշանակալիությունից: Բացի այդ, օրենսդրու­թյունը կարող է պահանջել, որ հանրային հատվածի աուդիտորը հաշվետվություն ներկայացնի ներքին հսկողությանն առնչվող ավելի լայն հարցերի շուրջ, քան սույն ԱՄՍ-ով ներքին հսկողության թերությունների պահանջվող հաղորդակցությունն է, օրինակ` հսկողական գործողությունների համապատասխանությանը օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջներին, պայմանագրային պայմաններին կամ դրամաշնորհային համաձայնագրերին:

*Ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների գրավոր հաղորդակցության բովանդակությունը* (հղում` պար. 11)

Ա28. Աուդիտորը կարիք չունի նշանակալի թերությունների հնարավոր հետևանքները բացատրել գումարային ցուցանիշներով: Նշանակալի թերությունները կարող են խմբավորվել հաշվետվական 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 ղեկավարությունն իրականացրել է գործողություններ:

Ա29. Աուդիտորը կարող է պատշաճ համարել ներառել հետևյալ տեղեկատվությունը` որպես հաղորդակցության լրացուցիչ համատեքստ`

* նշում առ այն, որ եթե աուդիտորը ներքին հսկողության 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 նպատակահարմար չլինել:

Ա30. Օրենքները և այլ իրավական ակտերը աուդիտորից կամ ղեկավարությունից կարող է պահանջել նշանակալի թերությունների վերաբերյալ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցության մեկ օրինակը տրամադրել համապատասխան կարգավորող մարմիններին: Նման դեպքում աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը կարող է նշում պարունակել տվյալ կարգավորող մարմնի վերաբերյալ:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 300

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը........................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների ընդգրկումը................................................5

Առաջադրանքի նախնական գործողությունները...................................................................6

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

Փաստաթղթավորումը.........................................................................................................12

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

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

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

Առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների ընդգրկումը..............................................Ա4

Առաջադրանքի նախնական գործողությունները............................................................Ա5-Ա7

Պլանավորման գործողությունները..............................................................................Ա8-Ա17

Փաստաթղթավորումը................................................................................................Ա18-Ա21

Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս...............................................................................................................Ա22

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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվե­տվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պլանավորման պարտակա­նու­թյունը: Սույն ԱՄՍ-ն նախատեսված է շարունակական 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: Պատշաճ պլանավորումը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորին օգնում է մի քանի ուղղու­թյուններով, ինչպես օրինակ (հղում` պար. Ա1-Ա3)`

* պատշաճ ուշադրություն դարձնել աուդիտի կարևոր ոլորտներին.
* ժամանակին հայտնաբերել և լուծել հնարավոր խնդիրները.
* պատշաճ կազմակերպել և ղեկավարել աուդիտորական առաջադրանքը, այնպես որ դա կատարվի արդյունավետ կերպով.
* աջակցել առաջադրանքի թիմի համապատասխան ունակություններ և կոմպետենտություն ունեցող անդամների ընտրությանը, ովքեր կարող են արձագանքել ակնկալվող ռիսկերին և կատարել իրենց տրված հանձնարարականները.
* հեշտացնել առաջադրանքի անդամների ուղղորդումն ու ղեկավարումը, նրանց աշխատանքների վերանայումը.
* անհրաժեշտության դեպքում աջակցել համակարգելու բաղադրիչների աուդիտորների և փորձագետների աշխատանքը:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

4. Աուդիտորի նպատակն է պլանավորել աուդիտն այնպես, որ այն կատարվի արդյունավետ կերպով:

### Պահանջները

#### Առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների ընդգրկումը

5. Առաջադրանքի ղեկավարը և թիմի մյուս առանցքային անդամները պետք է ընդգրկված լինեն աուդիտի պլանավորման գործընթացում, այդ թվում` առաջադրանքի թիմի անդամների քննարկումների պլանավորումը և այդ քննարկումներին մասնակցությունը (հղում` պար. Ա4):

#### Առաջադրանքի նախնական գործողությունները

6. Ընթացիկ աուդիտորական առաջադրանքի սկզբում աուդիտորը պետք է`

ա) իրականացնի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերությունների պահպանման և աուդիտորական հատուկ առաջադրանքին վերաբերող ընթացա­կարգերը[[185]](#footnote-185),

բ) գնահատի էթիկայի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ՝ անկա­խությանը ներկայացվող պահանջներին համապատասխանու­թյունը՝ համաձայն ԱՄՍ 220-ի[[186]](#footnote-186), և

գ) ցուցաբերի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների իմացություն, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210–ով[[187]](#footnote-187) (հղում` պար. Ա5-Ա7):

#### Պլանավորման գործողությունները

7. Աուդիտորը պետք է սահմանի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը, որը առաջա­դրում է աուդիտի շրջանակները, ժամկետները և ուղղությունները, և որն 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 շրջանակները.

բ) պարզի առաջադրանքի հաշվետվական նպատակները` պլանավորելու աուդի­տի ժամկետները և պահանջվող հաղորդակցությունների բնույթը.

գ) հաշվի առնի այն փաստերը, որոնք աուդիտորի մասնագիտական դատողու­թյամբ նշանակալի են առաջադրանքի թիմի ջանքերն ուղղորդելու համար.

դ) հաշվի առնի աուդիտորական առաջադրանքի նախնական գործողությունների արդյունքները, իսկ կիրառելի լինելու դեպքում նաև այն, թե արդյոք առաջադրանքի 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-ում (Վերանայված)[[188]](#footnote-188).

բ) պլանավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետ­ների և ծավալների նկարագրությունը, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 330[[189]](#footnote-189)-ում.

գ) պլանավորված աուդիտորական այլ ընթացակարգերի նկարագրությունը, որոնք պահանջվում է իրականացնել, որպեսզի աուդիտորական առաջադրանքը համապատասխանի ԱՄՍ-ներին (հղում` պար. Ա12-Ա14):

10. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը, ըստ անհրաժեշտության, պետք է թարմացնի և փոփոխի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը (հղում` պար. Ա15):

11. Աուդիտորը պետք է պլանավորի առաջադրանքի թիմի անդամների ղեկավարման և ուղղորդման բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների վերանայումը (հղում` պար. Ա16-Ա17):

#### Փաստաթղթավորումը

12. Աուդիտորն աուդիտորական փաստաթղթերումպետք է ընդգրկի[[190]](#footnote-190)`

ա) աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը,

բ) աուդիտի ծրագիրը, և

գ) աուդիտորական առաջադրանքի ժամանակ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության կամ աուդիտի ծրագրի ցանկացած նշանակալի փոփոխություն, ինչպես նաև այդ փոփոխությունների պատճառները (հղում` պար. Ա18-Ա21):

#### Լրացուցիչ նկատառումներ առաջին աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս

13. Մինչև առաջին աուդիտը սկսելը, աուդիտորը պետք է`

ա) կատարի ԱՄՍ 220-ով պահանջվող հաճախորդի հետ հարաբերությունների ընդունման և աուդիտորական հատուկ առաջադրանքին վերաբերող գործընթացները[[191]](#footnote-191), և

բ) էթիկայի համապատասխան պահանջների համաձայն՝ հաղորդակցվի նախորդ աուդիտորի հետ, եթե տեղի է ունեցել աուդիտորների փոփոխություն (հղում` պար. Ա22):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Պլանավորման դերը և ժամկետները (հղում` պար. 2)

Ա1. Պլանավորման աշխատանքների բնույթն ու ծավալները կարող են տարբերվել՝ կախված կազմակերպության չափից և բարդությունից, առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների՝ տվյալ կազմակերպության հետ ունեցած նախկին փորձից և աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում տեղ գտած հանգամանքների փոփոխություններից:

Ա2. Պլանավորումն աուդիտի առանձին փուլ չէ, այլ շարունակական և կրկնվող գործընթաց 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 գործողությունների և աուդիտորական ընթացակարգերի ժամկետների վերաբերյալ նկատառումներ, որոնք պետք է ավարտվեն մինչև աուդիտի հետագա ընթացակարգերի իրականացումը: Օրինակ՝ մինչև աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը, պլանավորումն ընդգրկում է անհրաժեշտություն հաշվի առնել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ`

* վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը որպես ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր.
* տվյալ կազմակերպության համար կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակների և դրանց` կազմակերպության համապատասխանության վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացում կազմելը.
* էականության որոշումը.
* փորձագետների ներգրավումը.
* ռիսկերի գնահատման այլ ընթացակարգերի իրականացումը:

Ա3. Աուդիտորն աուդիտորական առաջադրանքի իրականացումն ու ղեկավարումը հեշտացնելու նպատակով կարող է որոշել պլանավորման որոշ տարրեր քննարկել կազմակերպության ղեկավարության հետ (օրինակ՝ պլանավորված որոշ ընթացակարգեր կազմակերպության աշխատակիցների աշխատանքի հետ համակարգելը): 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 աուդիտի արդյունավետությունը չնվազի: Օրինակ՝ կազմակերպության ղեկավարության հետ մանրամասն աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների քննարկմամբ կարող է տուժել աուդիտի արդյունավետությունը նրանով, որ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են դառնալ բավական կանխատեսելի:

#### Առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների ընդգրկումը (հղում` պար. 5)

Ա4. Աուդիտի պլանավորման գործընթացում առաջադրանքի ղեկավարի և թիմի առանցքային անդամների ընդգրկումը հնարավորություն է տալիս հենվել նրանց փորձի և խորաթափանցության վրա՝ դրանով իսկ բարձրացնելով պլանավորման գործընթացի արդյունավետությունը[[192]](#footnote-192):

#### 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 բացասաբար ազդել աուդիտորական առաջադրանքը պլանավորելու և իրականացնելու աուդիտորի ունակության վրա:

Ա6. Առաջադրանքի նման 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 պահպանելու և էթիկայի, 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 պահպանելու և էթիկայի, ներառյալ անկախության համապատասխան պահանջների գնահատման վերաբերյալ նախնական ընթացակարգերի իրականացումը ընթացիկ աուդիտի սկզբում նշանակում է, որ դրանք կավարտվեն ընթացիկ աուդիտի այլ նշանակալի 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 ընդհանուր ռազմավարությունը* (հղում` պար. 7-8)

Ա8. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելը օգնում է աուդիտորին ռիսկերի գնահատման ավարտից հետո որոշել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ`

* ռեսուրսների ընդգրկումը աուդիտի հատուկ ոլորտներում, օրինակ` թիմի համապատասխան փորձառու անդամների ներառումը բարձր ռիսկայնությամբ ոլորտներում կամ փորձագետների մասնակցությունը բարդ խնդիրների դեպքում.
* աուդիտի հատուկ ոլորտներին հատկացվելիք ռեսուրսների չափը, ինչպես օրինակ` էական տեղերում գույքագրմանը հետևելուն նշանակված թիմի անդամների թիվը, խմբի աուդիտների դեպքում այլ աուդիտորների աշխատանքի վերանայման ծավալները, կամ էլ` ժամերով արտահայտված աուդիտի բյուջեի բաշխումը բարձր ռիսկայնությամբ ոլորտների միջև.
* երբ պետք է ընդգրկվեն այդ ռեսուրսները, այսինքն` միջանկյալ աուդիտի ժամանակ, թե առանցքային սահմանային օրերին.
* ինչպես են կառավարվում, ղեկավարվում և ուղղորդվում այդ ռեսուրսները, այսպես օրինակ` երբ են ակնկալվում թիմի կարճ և երկար քննարկումներ պահանջող ժողովները, ինչպես է ակնկալվում առաջադրանքի ղեկավարի և կառավարչի վերանայումների իրականացումը (օրինակ՝ տեղում, թե գրասենյակում), և ավարտե՞լ արդյոք առաջադրանքի որակի հսկողության վերանայումները, թե` ոչ:

Ա9. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս դիտարկվող նկատառումները թվարկված են հավելվածում:

Ա10. Երբ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանված է, կարելի է մշակել աուդիտի ծրագիրը աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունում նշված տարբեր հարցերի արձագանքման համար՝ հաշվի առնելով աուդիտորի ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործմամբ աուդիտի նպատակներին հասնելու անհրաժեշտությունը: Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի մանրամասն ծրագրի հաստատումը անպայմանորեն առանձին կամ հաջորդական գործընթացներ չեն, այլ միմյանց հետ խիստ փոխկապակցված գործընթացներ, քանի որ մեկում փոփոխությունները կարող են հանգեցնել մյուսում հաջորդական փոփոխությունների:

Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

Ա11. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտը կարելի է իրականացնել աուդիտի բավական փոքր թիմով: Փոքր կազմակերպությունների շատ աուդիտներ ընդգրկում են առաջադրանքի ղեկավար (որը կարող է լինել անհատ մասնագետ), ով աշխատում է առաջադրանքի թիմի մեկ անդամի հետ (կամ առանց առաջադրանքի թիմի անդամի): Առավել փոքր թիմի դեպքում հաղորդակցությունը թիմի անդամների միջև, ինչպես նաև նրանց ղեկավարումն ավելի հեշտ է: Փոքր կազմակերպության աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն սահմանելը չպետք է լինի բարդ և ժամանակատար գործընթաց. այն փոփոխվում է կազմակերպության գործունեության ծավալից, աուդիտորական աշխատանքների բարդությունից և առաջադրանքի թիմի մեծությունից կախված: Օրինակ՝ նախորդ աուդիտի ավարտից անմիջապես հետո աշխատանքային փաստաթղթերի վերանայման և դրա ընթացքում հայտնաբերված հարցադրումների վրա հիմնված, ընթացիկ ժամանակաշրջանում սեփականատեր-կառավարչի հետ քննարկումների արդյունքում թարմացված հակիրճ գրառումները կարող են ընթացիկ աուդիտի համար ծառայել որպես փաստաթղթավորված աուդիտի ռազմավարություն, եթե ընդգրկում են պարագրաֆ 8-ում նշված բոլոր հարցերը:

*Աուդիտի ծրագիրը* (հղում` պար. 9)

Ա12. Աուդիտի ծրագիրը ավելի մանրամասն է, քան աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունն այնքանով, որ այն ընդգրկում է առաջադրանքի թիմի կողմից կատարվող ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը: Աուդիտորական այդ ընթացակարգերի պլանավորումն իրականացվում է աուդիտի ամբողջ ընթացքում` աուդիտի ծրագրի մշակմանը զուգընթաց: Այսպես, օրինակ՝ ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի պլանավորումը կատարվում է աուդիտի ընթացքի վաղ շրջանում: Սակայն, աուդիտի հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների պլանավորումը կախված է ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի արդյունքներից: Ավելին, աուդիտորը որոշակի դասի գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների համար կարող է աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի իրականացումը սկսել մինչև մնացած հետագա ընթացակարգերի պլանավորումը:

Ա13. Ռիսկերի գնահատման պլանավորված ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի որոշումը, այնքանով, որքանով դրանք առնչվում են բացահայտումներին, կարևոր է ինչպես տեղեկատվության լայն շրջանակի, այնպես էլ մանրամասնության աստիճանի տեսանկյունից, որոնք կարող են պարունակվել բացահայտումներում: Միաժամանակ, որոշակի բացահայտումներ կարող են այնպիսի տեղեկատվություն պարունակել, որը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից դուրս, որոնք կարող են ազդել նաև գնահատված ռիսկերի և դրանց ուղղված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների վրա:

Ա14. Աուդիտի ընթացքում բացահայտումների նախնական դիտարկումն օգնում է աուդիտորին պատշաճ ուշադրություն դարձնել և անհրաժեշտ ժամանակ հատկացնել բացահայտումներին այնպես, ինչպես դա գործառնությունների դասերի, դեպքերի և հաշիվների մնացորդների դեպքում է: Նախնական դիտարկումը կարող է նաև օգնել աուդիտորին՝ որոշելու աուդիտի վրա հետևյալների ազդեցությունը՝

* նոր կամ վերանայված նշանակալի բացահայտումներ՝ պահանջված կազմակերպության գործունեության միջավայրի, ֆինանսական վիճակի կամ գործառույթների փոփոխության արդյունքում (օրինակ՝ նշանակալի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորման արդյունքում սեգմենտների պահանջվող նույնականացման կամ սեգմենտային տեղեկատվության հաշվետվականության գործընթացներում առաջացող փոփոխություն),
* նոր կամ վերանայված նշանակալի բացահայտումներ, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի փոփոխությունից,
* աուդիտորի փորձագետի ներգրավման անհրաժեշտություն՝ առանձին բացահայտումների հետ կապված աուդիտորական ընթացակարգերում օժանդակելու նպատակով (օրինակ՝ բացահայտումներ կապված թոշակային կամ աշխատակիցների հատուցման այլ պարտավորությունների հետ կապված), և
* բացահայտումներին առնչվող հարցեր, որոնք աուդիտորը կարող է ցանկություն ունենալ քննարկելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ[[193]](#footnote-193):

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

Ա15. Չնախատեսված դեպքերի, իրավիճակների փոփոխությունների կամ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի հետևանքով 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 փոփոխված 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 աուդիտորական ընթացակարգերը: Այսպես, օրինակ` համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է հակասել վերահսկողության թեստերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցին:

*Ուղղորդում, ղեկավարում և վերանայում* (հղում՝ պար. 11)

Ա16. Առաջադրանքի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման, նրանց աշխատանքների վերանայման բնույթը, ժամկետները և ծավալները տարբերվում են կախված շատ հանգամանքներից, այդ թվում նաև`

* կազմակերպության չափերից և բարդությունից.
* աուդիտի ոլորտից.
* էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից (օրինակ՝ աուդիտի տվյալ ոլորտի համար էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի աճի դեպքում սովորաբար պահանջվում է համապատասխան աճ առաջադրանքի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման աստիճանում և ժամկետներում, ինչպես նաև նրանց կողմից կատարված աշխատանքների առավել մանրամասն վերանայում).
* աուդիտն իրականացնող թիմի առանձին անդամների ունակություններից և կոմպետենտությունից:

ԱՄՍ 220-ը ընդգրկում է ուղեցույց աուդիտորական աշխատանքի ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման վերաբերյալ[[194]](#footnote-194):

Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

Ա17. Եթե աուդիտն ամբողջությամբ իրականացվում է առաջադրանքի ղեկավարի կողմից, ապա առաջադրանքի թիմի անդամների ուղղորդման և ղեկավարման, ինչպես նաև նրանց աշխատանքի վերանայման հարց չի ծագում: Նման դեպքերում, առաջադրանքի ղեկավարը, ինքնուրույն իրականացնելով աշխատանքի բոլոր փուլերը, տեղյակ է լինում բոլոր էական հարցերից: Երբ միևնույն անհատն իրականացնում է ամբողջ աուդիտը, աուդիտի ընթացքում տեղ գտած դատողությունների համապատասխանության վերաբերյալ օբյեկտիվ տեսակետ կազմելը կարող է առաջացնել գործնական խնդիրներ: Հատկապես եթե աուդիտորական աշխատանքը պարունակում է բարդ և անսովոր խնդիրներ և իրականացվում է անհատ մասնագետի կողմից, ապա ցանկալի կլինի խորհրդակցել այլ համապատասխան փորձառու աուդիտորների կամ աուդիտորների մասնագիտական կառույցների հետ:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 12)

Ա18. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության փաստաթղթավորումը այն հիմնական որոշումների գրանցումն է, որոնք համարվում են անհրաժեշտ աուդիտի պատշաճ պլանավորման և թիմի անդամներին կարևոր հարցերի հաղորդակցման համար: Այսպես, օրինակ` աուդիտորը կարող է աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը ամփոփել գրառումների տեսքով, որոնք պարունակում են աուդիտի ընդհանուր շրջանակների, ժամկետների և իրականացման մասին կարևոր որոշումները:

Ա19. Աուդիտի ծրագրի փաստաթղթավորումը ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի պլանավորված բնույթի, ժամկետների և ծավալների, ինչպես նաև հավաստման մակարդակում աուդիտի հետագա ընթացակարգերի՝ որպես գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանքի գրանցումն է: Այն նաև ծառայում է որպես այն աուդիտորական ընթացակարգերի պատշաճ պլանավորման գրանցում, որոնք կարող են վերանայվել և հաստատվել մինչև դրանց իրականացումը: Աուդիտորը կարող է օգտագործել աուդիտի ստանդարտ ծրագրեր կամ աուդիտի ավարտման ստուգաշար, անհրաժեշտության դեպքում փոփոխելով դրանք` արտացոլելու առաջադրանքի առանձնահատուկ դեպքերը:

Ա20. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի ծրագրի կարևոր փոփոխությունների, դրանց հետևանքով աուդիտորական ընթացակարգերում տեղ գտած փոփոխությունների գրանցումը բացատրում է, թե ինչու են կատարվել այդ կարևոր փոփոխությունները, և ի վերջո ընդունվել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունն ու աուդիտի ծրագիրը: Այն նաև անդրադառնում է աուդիտի ընթացքում տեղ գտած կարևոր փոփոխություններին տրվող համապատասխան արձագանքին:

*Նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար*

Ա21. 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 ստուգաշարեր (տես պար. Ա19)՝ կազմված մի քանի համապատասխան հսկողական 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 աուդիտորական առաջադրանքն իրականացնելիս (հղում` պար. 13)

Ա22. Աուդիտի պլանավորման նպատակը նույնն է և առաջին, և շարունակական աուդիտների համար: Սակայն առաջին աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ ընդլայնելու պլանավորման գործողությունները, քանի որ աուդիտորը չունի կազմակերպության հետ նախկին փորձ, որը հաշվի է առնվում շարունակական աուդիտների ժամանակ: Առաջին աուդիտի համար ընդհանուր ռազմավարություն և ծրագիր սահմանելիս լրացուցիչ հանգամանքները, որ աուդիտորը պետք է նկատի ունենա, ընդգրկում են հետևյալը`

* եթե օրենքով արգելված չէ, ապա պայմանավորվածություն պետք է ձեռք բերվի նախորդ աուդիտորի հետ, օրինակ` վերանայելու նախորդ աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը.
* ղեկավարության հետ քննարկված ցանկացած հիմնական խնդիր (ներառյալ` հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կամ աուդիտի և հաշվետվությունների ստանդարտների կիրառությունը) կապված աուդիտորի նախնական ընտրության հետ, այդ հարցերի հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, և թե ինչպես են այդ հարցերն ազդում աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և ծրագրի վրա.
* սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար անհրաժեշտ ընթացակարգերը[[195]](#footnote-195).
* կազմակերպության որակի հսկողության համակարգի կողմից պահանջվող այլ ընթացակարգեր (օրինակ` կազմակերպության որակի հսկողության 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` պար. 7-8, Ա8-Ա11)

**Նկատառումներ աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս**

Սույն հավելվածը թվարկում է հարցերի օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է օգտագործել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս: Նշված հարցերից շատերը կարող են ազդեցություն ունենալ նաև աուդիտի մանրամասն ծրագրի վրա: Ներկայացված օրինակները ծածկում են շատ աուդիտների համար կիրառելի հարցերի լայն տիրույթ: Չնայած ստորև ներկայացված որոշ դեպքերը կարող են պահանջվել նաև այլ ԱՄՍ-ներով, ոչ բոլոր հարցերն են վերաբերում յուրաքանչյուր աուդիտորական առաջա­դրանքին, և դրանց ցանկն ամբողջական չէ:

**Աուդիտորական առաջադրանքի առանձնահատկությունները**

* ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները, որոնց հիման վրա պատրաստվել են աուդիտի ենթակա հաշվետվությունները, ներառյալ այլ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների հետ համաձայնեցման որևէ անհրաժեշ­տու­թյուն.
* տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ հաշվետվական պահանջներ, ինչպես օրինակ` կարգավորող մարմինների կողմից պահանջվող հաշվետվություններ.
* աուդիտի ակնկալվող ծածկույթը, ներառյալ ընդգրկման ենթակա բաղադրիչների թիվը և տեղը.
* մայր կազմակերպության և նրա բաղադրիչների միջև վերահսկողության փոխհա­րա­բե­րությունների բնույթը, որով որոշվում է, թե ինչպես պետք է համախմբվի խումբը.
* այլ աուդիտորների կողմից բաղադրիչների աուդիտի իրականացման ծավալները.
* աուդիտի ենթակա ձեռնարկատիրական սեգմենտների բնույթը, ներառյալ հատուկ գիտելիքների անհրաժեշտությունը.
* օգտագործվող ներկայացման արժույթը, ներառյալ աուդիտի ենթարկված ֆինան­սական տեղեկատվության` այլ արժույթով վերահաշվարկման անհրաժեշտու­թյունը.
* առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների օրենքով սահմանված պարտադիր աուդիտի անհրաժեշտությունն` ի լրումն համախմբման նպատակով կատարված աուդիտի.
* արդյոք կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն և եթե այո, ապա որ ոլորտներում և ինչ ծավալներով կարող է աուդիտի նպատակներով օգտագործվել ծառայության աշխատանքը կամ ստացվել ներքին աուդիտորների ուղղակի օժանդակությունը.
* սպասարկող կազմակերպությունների ծառայություններից օգտվելը, և թե ինչպես աուդիտորը կարող է ապացույց ձեռք բերել նրանց կողմից իրականացվող հսկողության նախագծման կամ աշխատանքի վերաբերյալ.
* նախկին աուդիտների արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների ակնկալվող օգտագործումը, օրինակ` ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերին և վերահսկողության թեստերին վերաբերող աուդիտորական ապացույցները.
* տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ազդեցությունն աուդիտորական 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 ազդեցությունն 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 օղակներում գտնվող անձանց հետ հանդիպումների կազմակերպումը` քննարկելու աուդիտորական աշխատանքի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը.
* քննարկումներ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հրապարակվող հաշվետվությունների ակնկալվող տեսակի և ժամկետների վերաբերյալ և այլ գրավոր և բանավոր հաղորդակցություններ, ներառյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը, նամակ ղեկավարությանը և հաղորդակցություններ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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.
* առաջադրանքի 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, առաջադրանքի նախնական գործողություններ և այլ առաջադրանքներում ձեռք բերված գիտելիքներ**

* էականության որոշումը համաձայն ԱՄՍ 320[[196]](#footnote-196)-ի, իսկ կիրառելիության դեպքում նաև`
  + բաղադրիչների համար էականության որոշումը և դրա հաղորդակցումը բաղադրիչի աուդիտորին՝ համաձայն ԱՄՍ 600[[197]](#footnote-197)-ի.
  + էական գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների և նշանակալի բաղադրիչների նախնական որոշումը.
* էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ պարունակող ոլորտների նախնա­կան որոշումը.
* ընդհանուր ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով էական խեղաթյուրում­ների գնահատված ռիսկերի ազդեցությունը ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման վրա.
* ոճը, որով աուդիտորը թիմի անդամներին մատնանշում է աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման և գնահատման ժամանակ հարցաքն­նողական մտքի պահպանման և­ մասնագիտական կասկածամտության ցուցաբերման անհրաժեշտության մասին.
* նախորդ աուդիտների արդյունքները, որոնք ներառում են ներքին հսկո­ղու­թյան 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, ովքեր պատասխանատու են կազմակերպությանը այլ ծառայություններ մատուցելու համար.
* ղեկավարության պարտավորվածության ապացույցը հաստատուն ներքին հսկողական համակարգի մշակման, իրականացման և պահպանման վերաբերյալ, ներառյալ նման ներքին հսկողական համակարգի փաստաթղթավորման ապացույցը.
* փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներում, ինչպիսիք են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներում փոփոխությունները, որոնք կարող են հանգեցնել նոր կամ վերանայված նշանակալի բացահայտումների.
* գործառնությունների ծավալը, որը աուդիտորին թույլ կտա որոշելու արդյոք առա­վել արդյունավետ է հիմնվել ներքին հսկողության համակարգի վրա, թե ոչ.
* ամբողջ կազմակերպությունով ներքին հսկողության կարևորության ընդու­նումը, որպես բիզնեսի հաջողակ գործունեության գրավական.
* գործընթաց կամ գործընթացներ, որոնք ղեկավարությունն օգտագործում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող բացահայտումները նույնականացնելու ու պատրաստելու համար, ներառյալ գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից դուրս ձեռք բերված տեղեկատվությունը ներառող բացահայտումները.
* կազմակերպության վրա ազդող ձեռնարկատիրական կարևոր զարգացումները, ներառյալ փոփոխությունները տեղեկատվական տեխնոլոգիաներում և ձեռնարկա­տիրական գործընթացներում, առանցքային ղեկավարության փոփոխություն­ները, ինչպես նաև ձեռքբերումները, միաձուլումները և ներդրումների հետգնումները.
* տնտեսության կարևոր զարգացումները, ինչպես օրինակ` օրենքների և այլ իրավական ակտերի փոփոխությունները և հաշվետվական նոր պահանջները.
* այլ կարևոր համապատասխան զարգացումներ, ինչպես օրինակ` կազմակերպու­թյան վրա ազդող օրենսդրական փոփոխություններ:

**Ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները և ծավալները**

* առաջադրանքի թիմի ընտրությունը (անհրաժեշտության դեպքում նաև` առաջադրանքի որակի հսկողությունը վերանայող անձի) և թիմի անդամների նշանակումը աուդի­տո­րական աշխատանքներին, ներառյալ թիմի համապատասխան փորձառու անդամների նշանակումը էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ պարունակող ոլորտներում.
* աուդիտորական առաջադրանքի բյուջեի կազմումը, ներառյալ համապատասխան ժամանակի առանձնացման նկատառումը այն բնագավառների համար, որտեղ կարող են լինել էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկ:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 315

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

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

(Ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը....................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ.............................5-10

Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը....................................................11-24

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը.........................25-31

Փաստաթղթավորումը....................................................................................................32

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ.......................Ա1-Ա24

Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը.............................................Ա25-Ա121

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը.................Ա122-Ա152

Փաստաթղթավորումը........................................................................................Ա153-Ա156

Հավելված 1. Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները

Հավելված 2. Հանգամանքներ և իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկեր

|  |
| --- |
| *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 315-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման աուդիտորի պարտականությունը` կազմակերպության և դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերը ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակով` կազմակերպության ու դրա միջավայրի` ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով, դրանով իսկ հիմք տրամադրելով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերին արձագանքների նախագծման և իրականացման համար:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ի 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) բիզնես 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 հսկողություն` կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ղեկավարության ու այլ անձնակազմի կողմից նախագծված, իրականացվող և պահպանվող գործընթաց, որը նպատակ ունի ապահովել ողջամիտ հավաստիացում կազմակերպության նպատակներին հասնելու վերաբերյալ` կապված ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության, գործառնութ­­յունների արդյունավետության ու օգտավետության և կիրառելի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության հետ: «Հսկողություն տարր» հասկացությունը վերաբերում է ներքին հսկողության մեկ կամ ավելի բաղկացուցիչների որևէ ասպեկտի,

դ) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր` կազմակերպության ու դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար իրականացվող աուդիտորական ընթացակար­գեր, որոնք նպատակ ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստում­ների մակարդակով հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերը,

ե) նշանակալի ռիսկ` էական խեղաթյուրման հայտնաբերված և գնահատված ռիսկ, որն ըստ աուդիտորի դատողության պահանջում է աուդիտորական հատուկ դիտարկում:

### Պահանջները

#### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ

5. Աուդիտորը պետք է իրականացնի ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որպեսզի հիմք ապահովի խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար` ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակով: Այնուամենայնիվ, ռիսկի գնահատման ընթացակարգերն իրենք իրենցով չեն ապահովում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնց հիման վրա կարելի է ձևավորել աուդիտորական կարծիքը (հղում` պար. Ա1-Ա5):

6. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալը`

ա) հարցումներ ղեկավարությանը, ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին (եթե այդ ծառայությունն առկա է) և կազմակերպության այլ անձնակազմին, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, կարող են ունենալ տեղեկատվություն, որը կարող է օժանդակել խարդախության կամ սխալների պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերմանն ու գնահատմանը (հղում` պար. Ա6-Ա13),

բ) վերլուծական ընթացակարգեր (հղում` պար. Ա14-Ա17),

գ) դիտում և զննում (հղում` պար. Ա18):

7. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե նրա՝ պատվիրատուի ընդունման կամ պահպանման գործընթացում ստացված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերմանը:

8. Եթե առաջադրանքի ղեկավարը կազմակերպության համար այլ առաջադրանքներ է իրականացրել, ապա նա պետք է դիտարկի, թե ձեռք բերված տեղեկատվությունն արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերմանը:

9. Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը մտադիր է օգտագործել կազմակերպության հետ իր ունեցած նախորդ փորձառության, ինչպես նաև նախորդ աուդիտների ընթացքում իրականացված 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. Ա19-Ա20):

10. Առաջադրանքի ղեկավարը և առաջադրանքի թիմի այլ առանցքային անդամները պետք է քննարկեն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունությունը էական խեղաթյուրումների հանդեպ, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի կիրառությունը կազմակերպությանն առնչվող փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ: Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է որոշի, թե որ հարցերի մասին պետք է տեղեկացնել քննարկումներին չմասնակցած առաջադրանքի թիմի անդամներին (հղում` պար. Ա21-Ա24):

#### Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները` ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը

Կազմակերպությունը և դրա միջավայրը

11. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում՝

ա) տնտեսության համապատասխան ճյուղի, կարգավորող և այլ արտաքին գործոնների, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի մասին (հղում` պար. Ա25-Ա30),

բ) կազմակերպության բնույթի մասին, ներառյալ՝

(i) գործառնությունները,

(ii) սեփականատիրության և կառավարման կառուցվածքները,

(iii) կազմակերպության կողմից կատարվող և պլանավորվող ներդրումների տեսակները, ներառյալ՝ հատուկ նպատակային ներդրումները,

(iv) կազմակերպության կառուցվածքը և այն, թե ինչպես է ֆինանսավորվում,

որոնք աուդիտորին հնարավորություն կընձեռեն հասկանալու ֆինանսական հաշվետվու­թյուններում ակնկալվող գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները (հղում` պար. Ա31-Ա35),

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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին ու տնտեսու­թյան տվյալ ճյուղում սովորաբար կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքակա­նությանը (հղում` պար. Ա36),

դ) կազմակերպության նպատակների ու ռազմավարության, և այն առնչվող բիզնես ռիսկերի մասին, որոնք կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների (հղում` պար. Ա37-Ա43),

ե) կազմակերպության ֆինանսական գործունեության գնահատման և դիտարկման մասին (հղում` պար. Ա44-Ա49):

Կազմակերպության ներքին հսկողությունը

12. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի աուդիտին առնչվող ներքին հսկո­ղության վերաբերյալ: Չնայած որ աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերի մեծ մասը հավանաբար առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող ոչ բոլոր ­հսկողության տարրերն են վերաբերում աուդիտին: Աուդիտորի մասնագիտական դատողության հարց է, թե հսկողության տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, արդյոք առնչվում է աուդիտին (հղում` պար. Ա50-Ա73):

Համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու ծավալը

13. Երբ ձեռք է բերվում աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերի մասին պատկերացում, աուդիտորը պետք է գնահատի այդ հսկողության տարրերի նախագծումը և պարզի, թե արդյոք դրանք կիրառվել են` իրականացնելով տարբեր ընթացակարգեր ի լրումն կազմակերպության անձնակազմին ուղղված հարցումների (հղում` պար. Ա74-Ա76):

Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները

Հսկողության միջավայր

14. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում հսկողության միջավայրի վերաբերյալ: Որպես այդ պատկերացումների ձեռքբերման գործընթացի մաս, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք`

ա) ղեկավարությունը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հսկողու­թյամբ, ստեղծել և պահպանել է ազնվության ու էթիկայի մշակույթ, և

բ) հսկողության միջավայրի բաղկացուցիչների ուժեղ կողմերը հավաքական կերպով համապատասխան հիմք են ապահովում ներքին հսկողության այլ բաղկացուցիչների համար, և արդյոք այդ այլ բաղկացուցիչները չեն թուլանում հսկողության միջավայրի թերությունների պատճառով (հղում` պար. Ա77-Ա87):

Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը

15. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի, թե արդյոք կազմակերպությունում իրականացվում են գործընթացներ հետևյալի համար`

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակներին առնչվող բիզնես ռիսկերի հայտնաբերում,

բ) ռիսկերի նշանակալիության գնահատում,

գ) ռիսկերի առաջացման հավանականության գնահատում,

դ) այդպիսի ռիսկերին արձագանքող գործողությունների մշակում (հղում` պար. Ա88):

16. Եթե կազմակերպությունը սահմանել է նման գործընթաց (այսուհետ` ռիսկի գնահատման գործընթաց), ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում դրա ու դրա արդյունքների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է էական խեղաթյուրման 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 առկա է ներքին հսկողության նշանակալի թերություն` կապված կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացի հետ:

17. Եթե կազմակերպությունը չի սահմանել նման գործընթաց կամ ունի որևէ այլ հատուկ գործընթաց, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի, թե ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող բիզնես ռիսկերն արդյոք հայտնաբերվել են և ինչպիսի արձագանք է եղել դրանց: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե ռիսկի գնահատման փաստաթղթավորված գործընթացի բացակայությունը արդյոք համապատասխանում է ներկա հանգամանքներին կամ պարզի, թե արդյոք այն իրենից ներկայացնում է ներքին հսկողության նշանակալի թերություն (հղում` պար. Ա89):

Ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգեր, ներառյալ՝ առնչվող բիզնես գործընթացներ, և հաղորդակցություն

18. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ձեռք բերի ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգերի, ներառյալ՝ առնչվող բիզնես գործընթացների վերաբերյալ, ներառյալ ներքոնշյալ ոլորտները՝ (հղում` պար. Ա90-Ա92 և Ա95-Ա96)

ա) կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարված գործառնություն­ների դասեր, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (ՏՏ) և չավտոմատացված համակար­գե­րում իրականացված ընթացակարգեր, որոնց միջոցով սկզբնավոր­վում, գրանցվում, կատարվում, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ճշտվում են գործառնու­թյունները, տեղափոխվում գլխավոր գիրք և ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններում,

գ) համապատասխան հաշվապահական հաշվառման գրանցումներ, հիմնավորող տեղեկատվու­թյուն և ֆինանսական հաշվետվությունների 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 գիրք: Գրանցումները կարող են կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային կարգով,

դ) ինչպես է տեղեկատվական համակարգը ծածկում գործառնություններ չհանդիսացող դեպքերն ու հանգամանքները, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

ե) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվականության գործըն­թացը, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի գնահատումներն ու բացահայտումները,

զ) հաշվապահական մատյաններում գրանցումներին, ներառյալ ոչ ստանդարտ գրանցումներին վերաբերող հսկողության տարրերը, որոնք օգտագործվում են չկրկնվող, ոչ սովորական գործառնությունները կամ ճշգրտումները գրանցելու համար (հղում` պար. Ա93-Ա94):

Ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մասին սույն պատկերացումը պետք է ներառի այդ համակարգի համապատասխան ասպեկտները՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվության հետ, որը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից կամ դրանցից դուրս:

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը կազմակերպում ֆինանսական հաշվետվականությանը վերաբերող պարտականությունների, պատասխանատվության ու կարևոր հարցերի առնչությամբ տեղի ունեցող հաղորդակցությունը, ներառյալ (հղում` պար. Ա97-Ա98)՝

ա) հաղորդակցությունը ղեկավարության ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև, և

բ) արտաքին հաղորդակցությունը, ինչպիսին է կարգավորող մարմինների հետ հաղորդակցությունը:

Աուդիտին վերաբերող հսկողական գործողություններ

20. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում աուդիտին վերաբերող հսկողական այն գործողությունների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ է համարում հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման և դրանց արձագանքող ապագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման 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. Ա99-Ա106):

21. Կազմակերպության հսկողական գործողությունները հասկանալու համար աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը արձագանքել ՏՏ-ի կիրառումից առաջացող ռիսկերին (հղում` պար. Ա107-Ա109):

Հսկողության տարրերի մոնիթորինգ

22. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն հիմնական գործողությունների վերաբերյալ, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ներքին հսկողության մոնիթորինգ անցկացնելու համար, ներառյալ նրանք, որոնք կապված են աուդիտին առնչվող հսկողական գործողությունների հետ: Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի նաև այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախաձեռնում հսկողության տարրերի թերությունների շտկմանն ուղղված գործողություններ (հղում` պար. Ա110-Ա112):

23. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն[[198]](#footnote-198), ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունների բնույթի դրա կազմակերպչական կարգավիճակի, և կա­տար­վող կամ կատարվելիք գործառնությունների վերաբերյալ (հղում` պար. Ա113-Ա120)։

24. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի կազմակերպության մոնիթորինգի աշխա­տանքների ընթացքում օգտագործվող տեղեկատվության աղբյուրների և այն հիմքի վերաբերյալ, որի վրա հիմնվելով ղեկավարությունը տեղեկատվությունը համարում է բավականաչափ հուսալի այդ նպատակների տեսանկյունից (հղում` պար. Ա121):

#### Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը

25. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկերը՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով, և (հղում` պար. Ա122-Ա125),

բ) գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների հավաստումների մակարդակով` (հղում` պար. Ա126-Ա131):

հիմք ապահովելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համար:

26. Այդ նպատակով, աուդիտորը պետք է՝

ա) կազմակերպության ու դրա միջավայրի մասին պատկե­րացում կազմելու գործընթացում հայտնաբերի ռիսկերը` ներառելով ռիսկերին վերաբերող համապա­տասխան հսկողության տարրերը և դիտարկելով գործառնու­թյուն­ների դասերը, հաշիվների մնացորդները ու ֆինանսական հաշվետվու­թյուններին կից բացահայտումները (ներառյալ՝ նման բացահայտումների քանակական կամ որակական կողմերը), (հղում` պար. Ա132-Ա136),

բ) գնահատի հայտնաբերված ռիսկերը և դիտարկի, թե արդյոք դրանք համատարած կերպով են վերաբերում ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվություն­ներին և արդյոք դրանք հավանական ազդեցություն ունեն բազմաթիվ հավաստումների վրա,

գ) հայտնաբերված ռիսկերը կապի հավաստումների մակարդակով հնարավոր սխալների հետ` նկատի ունենալով համապատասխան հսկողության տարրերը, որոնք աուդիտորը մտադիր է ստուգել (հղում` պար. Ա137-Ա139), և

դ) դիտարկի խեղաթյուրումների հավանականությունը, ներառյալ բազմակի խեղաթյուրումների հնարավորությունը, և թե արդյոք հավանական խեղաթյու­րումը կարող է դառնալ էական (հղում` պար. Ա140):

Հատուկ աուդիտորական դիտարկում պահանջող ռիսկեր

27. Որպես ռիսկի գնահատման մի մաս` ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 25-ում, աուդիտորն իր դատողությամբ պետք է որոշի, թե արդյոք հայտնաբերված ռիսկերից որևէ մեկը կարող է համարվել նշանակալի ռիսկ: Իր դատողությունը կիրառելու ընթացքում աուդիտորը պետք է բացառի տվյալ ռիսկին վերաբերող՝ հայտնաբերված հսկողության տարրերի ազդեցությունը:

28. Իր դատողության կիրառման 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 նշանակալի տնտեսական, հաշվապահական հաշվառման կամ այլ զարգացումներին, և 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 միջակայքեր, և

զ) թե արդյոք տվյալ ռիսկը ներառում է կազմակերպության բնականոն գործունեության հետ չառնչվող կամ այլ կերպ արտասովոր դիտվող նշանակալի գործառնություններ (հղում` պար. Ա141-Ա145):

29. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ գոյություն ունի նշանակալի ռիսկ, նա պետք է ձեռք բերի պատկերացում այդ ռիսկին առնչվող կազմակերպության հսկողության տարրերի, ներառյալ հսկողական գործողությունների մասին (հղում` պար. Ա146-Ա148):

Ռիսկեր, որոնց համար համապարփակ ընթացակարգերն առանձին չեն ապահովում բավակարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

30. Որոշ ռիսկերի հետ կապված աուդիտորը կարող է կատարել դատողություն, որ անհնար կամ անիրագործելի է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդի­տորական ապացույցներ` իրականացնելով միայն համապարփակ ընթացակարգեր: Այսպիսի ռիսկերը կարող են վերաբերել սովորական ու նշանակալի գործառնո­ւթյունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների ոչ ճիշտ ու ոչ ամբողջական գրանցումների, որոնց բնույթը հաճախ բարձր ավտոմատացված մշակման հնարավո­րու­թյուն է ընձեռում` առանց կամ ձեռքով աշխատանքի ոչ մեծ միջամտությամբ: Նման դեպքերում այսպիսի ռիսկերի նկատմամբ կիրառվող կազմակերպության հսկողության տարրերն առնչվում են աուդիտին, և աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համապատասխան պատկերացումներ դրանց վերաբերյալ (հղում` պար. Ա149-Ա151):

Ռիսկի գնահատման վերանայում

31. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման հետ կապված՝ հավաս­տումների մակարդակով 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 գնահատումներում, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի իր գնահատումները և համապատասխանաբար ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը (հղում` պար. Ա152):

#### Փաստաթղթավորումը

32. Աուդիտորն աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը[[199]](#footnote-199)՝

ա) առաջադրանքի թիմի անդամների միջև կայացած քննարկումների արդյունքները, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 10-ում, և ընդունված նշանակալի որոշումները,

բ) պարագրաֆ 11-ում մատնանշված՝ կազմակերպության ու դրա միջավայրի տարբեր ասպեկտների վերաբերյալ ձեռք բերված պատկերացման հիմնական տարրերը և 14-24 պարագրաֆներում մատնանշված ներքին հսկողության բաղկա­ցուցիչներից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ ձեռք բերված պատկերացման հիմնական տարրերը, ինչպես նաև պատկերացումների ձեռքբերման համար օգտագործված տեղեկատվության աղբյուրները և իրականացված ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը,

գ) ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակով հայտնա­բեր­ված ու գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 25-ով, և

դ) հայտնաբերված ռիսկերը և դրանց առնչվող հսկողության տարրերը, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը պատկերացում է ձեռք բերել` համաձայն 27-30 պարա­գրաֆների պահանջների (հղում` պար. Ա153-Ա156):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ (հղում` պար. 5)

Ա1. Կազմակերպության և դրա միջավայրի` ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողության 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 աուդիտը և կիրառում իր մասնագիտական դատողությունը աուդիտի ընթացքում, օրինակ երբ`

* գնահատում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը,
* որոշում է էականությունը ԱՄՍ 320[[200]](#footnote-200)-ի համաձայն,
* դիտարկում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության ու կիրառման համապատասխանությունը և ֆինանսական հաշվետվություն­ներում բացահայտումների բավարար լինելը,
* հայտնաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարներին կամ բացահայտումներին առնչվող այն ոլորտները, որոնց համար կարող է անհրաժեշտ լինել կատարել հատուկ աուդիտորական դիտարկում, օրինակ՝ կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները կամ ղեկավարության գնահատումը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, կամ երբ դիտարկում է գործառնությունների բիզնես նպատակը,
* ձևավորում է սպասելիքներ` վերլուծական ընթացա­կարգեր իրականացնելու ժամանակ օգտագործելու նպատակով,
* արձագանքում է էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերին, ներառյալ՝ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծումն ու իրականացումը՝ նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
* գնահատում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի ու համապատասխան լինելը, ինչպես օրինակ՝ ենթադրությունների և ղեկավարու­թյան բանավոր ու գրավոր հավաստումների համապատասխանությունը:

Ա2. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի և դրանց առնչվող գործողությունների իրականացման ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը աուդիտորի կողմից կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց` էական խեղաթյու­րման ռիսկերի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով: Ավելին, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, առնչվող հավաստումների, ինչպես նաև հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, նույնիսկ եթե նման ընթացակարգերը որպես համապարփակ ընթացակարգեր կամ վերահսկողության թեստեր հատուկ պլանավորված չեն եղել: Աուդիտորը նաև կարող է նախընտրել, որ համապարփակ ընթացակարգերը կամ վերահսկողության թեստերն իրականացվեն ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի հետ զուգընթաց, քանզի այդպես վարվելն ավելի արդյունավետ է:

Ա3. Աուդիտորն օգտագործում է իր մասնագիտական դատողությունը պարզելու պահանջվող պատկերացման ծավալը: 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 ունեցած պատկերացումը կազմակերպությունը ղեկավարելիս:

Ա4. Գնահատման ենթակա ռիսկերը ներառում են և սխալի պատճառով, և խարդախության պատճառով առաջացած ռիսկերը, և երկուսի վրա էլ սույն ԱՄՍ-ն տարածվում է: Այնուամենայնիվ, խարդախության նշանակալիությունն այնքան է, որ դրա նկատմամբ լրացուցիչ պահանջներն ու ուղեցույցերը ներառված են ԱՄՍ 240-ում` կապված ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի ու դրանց առնչվող գործընթացների հետ` ձեռք բերելու տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման համար[[201]](#footnote-201):

Ա5. Չնայած աուդիտորը կազմակերպության վերաբերյալ պահանջվող պատկերացման ձեռքբերման ընթացքում (տես՝ 11-24 պարագրաֆներ) պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ում նկարագրված ռիսկի գնահատման բոլոր ընթացակարգերը, այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի պահանջվում բոլոր ընթացակարգերն իրականացնել այդ պատկերացման յուրաքանչյուր ոլորտի համար: Մյուս ընթացա­կարգերը կարող են իրականացվել, երբ տվյալ աղբյուրից ստացման ենթակա տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման համար: Նման ընթացակարգերի օրինակներ են՝

* արտաքին աղբյուրից ձեռքբերված տեղեկատվության դիտարկումը, ինչպես օրինակ` առևտրի ոլորտի ու տնտեսական ամսագրերը, վերլուծաբանների, բանկերի կամ վարկանշավորման գործակալություն­ների հաշվետվությունները, օրենսդրական կամ ֆինանսական հրապարակումները,
* հարցումների իրականացումը կազմակերպության արտաքին իրավական խորհրդատուին կամ գնահատման փորձագետներին, որոնց հետ կազմակերպությունը նախկինում համագործակցել է:

Հարցումներ կազմակերպության ղեկավարությանը, ներքին աուդիտի ծառայությանը և այլ անձնակազմին (հղում` պար. 6(ա))

Ա6. Աուդիտորի կողմից կատարվող հարցումների միջոցով ձեռք բերվող տեղեկատվու­թյան մեծ մասը ստացվում է ղեկավարությունից և ֆինանսական հաշվետվականության համար պատասխանատու անձնակազմից: Տեղեկատվությունն աուդիտորի կողմից կարող է ձեռք բերվել նաև ներքին աուդիտի ծառայությանը, եթե կազմակերպությունն ունի այդպիսի ծառայություն, և կազմակերպության այլ անձնակազմին ուղղված հարցումների միջոցով:

Ա7. Աուդիտորը կարող է նաև էական խեղաթյուրման ռիսկերի հայտնաբերման համար ձեռք բերել տեղեկատվություն կամ այլ հեռանկարային տվյալներ կազմակերպու­թյունում տարբեր լիազորություններ ունեցող այլ անձնակազմին կամ աշխատա­կիցներին ուղղված հարցումների միջոցով: Օրինակ`

* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուղղված հարցումները կարող են օգնել աուդիտորին հասկանալու այն միջավայրը, որում պատրաստ­վում են ֆինանսական հաշվետվությունները: ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված)[[202]](#footnote-202) ներկայացնում է արդյունավետ երկկողմանի հաղորդակցության կարևորությունը՝ օժանդակելու աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից վերը նշվածի կապակցությամբ տեղեկատվություն ստանալու նպատակով,
* բարդ կամ ոչ սովորական գործառնությունների ստեղծման, կատարման կամ գրանցման ընթացքում ներգրավված աշխատակից­ներին ուղղված հարցում­ները կարող են աուդիտորին օժանդակել գնահատելու որոշակի հաշվապա­հական հաշվառման քաղաքականության ընտրութ­յան ու կիրառման նպատակահարմա­րությունը,
* կազմակերպության սեփական իրավական 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 պայմանների նշանակությունը,
* մարքեթինգի կամ վաճառքի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն կազմակերպության մարքեթինգային քաղաքականության փոփոխությունների, վաճառքի միտումների կամ գնորդ­ների հետ պայմանագրային պարտավորութ­յունների վերաբերյալ,
* ռիսկերի կառավարման ծառայությանն (կամ նման պարտականություն ունեցողներին) ուղղված հարցումները կարող են տեղեկատվություն ապահովել գործառնական և կարգավորող ռիսկերի վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացի վրա,
* տեղեկատվական համակարգի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են տեղեկատվություն ապահովել համակարգում կատարված փոփոխությունների, համակարգի կամ հսկողության միջավայրի խափանումների կամ տեղեկատվական համակարգին առնչվող այլ ռիսկերի վերաբերյալ:

Ա8. Քանի որ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելը շարունակական և դինամիկ գործընթաց է, աուդիտորի հարցումները կարող են իրականացվել աուդիտորական առաջադրանքի ողջ ընթացքում:

Հարցումներ ներքին աուդիտի ծառայությանը

Ա9. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն, ապա ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին հարցումները կարող են տեղեկատվություն տրամադրել, որն օգտակար է աուդիտորի կողմից կազմակերպության ու դրա միջավայրի մասին պատկե­րացում կազմելիս, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերը հայտնաբերելիս և գնահատելիս: Իր աշխատանքների կատարման ընթացքում ներքին աուդիտի ծառայությունը հավանաբար պատկերացում է կազմել կազմակերպության գործառնությունների և բիզնես ռիսկերի վերաբերյալ և այդ աշխատանքների հիման վրա կարող է ունենալ բացահայտումներ, ինչպիսիք են՝ հայտնաբերված հսկողության թերությունները կամ ռիսկերը, որոնք կարող են արժեքավոր լինել աուդիտորի կողմից կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, ռիսկերի գնահատման գործընթացի կամ աուդիտի այլ ասպեկտների համար: Հետևաբար, աուդիտորի հարցումներն իրականացվում են անկախ այն հանգամանքից՝ պատրաստվում է արդյոք աուդիտորը ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքներն օգտագործել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները ձևափոխելու կամ դրանց ծավալները կրճատելու համար[[203]](#footnote-203): Հատուկ նշանակություն կարող են ունենալ ներքին աուդիտի ծառայության կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մոտ բարձրացված հարցերի և ծառայության կողմից սեփական ռիսկերի գնահատման գործընթացի արդյունքների վերաբերյալ հարցումները:

Ա10. Եթե, հիմնվելով աուդիտորի հարցումներին տրված պատասխանների վրա, պարզվում է, որ առկա են բացահայտումներ, որոնք կարող են վերաբերել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականությանն ու աուդիտին, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ուսումնասիրել ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան հաշվետվությունները: Ներքին աուդիտի ծառայության հաշվետվությունների օրինակները, որոնք կարող են տեղին լինել, ներառում են ծառայության ռազմավարությունն ու պլանավորման փաստաթղթերը և ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները, որոնցում նկարագրվում են ներքին աուդիտի ծառայության ուսումնասիրությունների արդյունքները:

Ա11. Ի լրումն՝ ԱՄՍ 240-ի[[204]](#footnote-204) համաձայն, եթե ներքին աուդիտի ծառայությունը աուդիտորին տեղեկատվություն է տրամադրում փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին, աուդիտորն այն հաշվի է առնում խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկը հայտնաբերելիս:

Ա12. Ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչները, ում հարցումներ են կատարվում, նրանք են, ովքեր աուդիտորի դատողությամբ ունեն համապատասխան գիտելիքներ, փորձ և իրավասություններ, ինչպիսիք են՝ ներքին աուդիտի ծառայության ղեկավարը կամ կախված հանգամանքներից՝ ծառայության այլ անձնակազմը: Աուդիտորը կարող է դիտարկել նաև նշված անձանց հետ պարբերաբար հանդիպումներ ունենալու նպատակահարմարությունը:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար (հղում` պար. 6(ա))

Ա13. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտորները հաճախ լրացուցիչ պարտականություններ ունեն՝ կապված ներքին հսկողու­թյան և կիրառելի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության հետ: Ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին ուղղված հարցումները կարող են օժանդակել աուդիտորներին՝ կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին էական անհամապատասխանության ռիսկի և ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ ներքին հսկողության թերությունների ռիսկի հայտնաբերման գործում:

Վերլուծական ընթացակարգեր (հղում` պար. 6(բ))

Ա14. Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր իրականացվող վերլուծական ընթացա­կարգերը կարող են բացահայտել կազմակերպության տարբեր բնագավառները, որոնց մասին աուդիտորը նախապես տեղյակ չէր և օժանդակել էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման գործում, որպեսզի հիմք ապահովեն գնահատված ռիսկերին արձագանքների նախագծման և իրականացման համար: Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր իրականացվող 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:

Ա15. Վերլուծական ընթացակարգերը կարող են օգնել հայտնաբերելու անսովոր գործառնությունների կամ իրադարձությունների առկայություն, ինչպես նաև գումարներ, գործակիցներ ու միտումներ, որոնք կարող են մատնանշել աուդիտորական կիրառություն ունեցող հարցեր: Հայտնաբերված անսովոր կամ անսպասելի հարաբերությունները կարող են աուդիտորին օժանդակել հայտնաբերելու էական խեղաթյուրման ռիսկերը, հատկապես խարդախության պատճառով առաջացածները:

Ա16. Այնուամենայնիվ, երբ նման վերլուծական ընթացակարգերն օգտագործում են բարձր մակարդակի 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 համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա17. 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 կամ հարցումների միջոցով որոշ տեղեկատվություն հավաքագրելու նպատակով, այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է պլանավորի իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր էական խեղաթյու­րման ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար, երբ պատրաստ կլինի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նախագիծը:

Դիտում և զննում (հղում` պար. 6(գ))

Ա18. Դիտումներն ու զննումները 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 դիտումն ու զննումը`

* կազմակերպության գործառնությունների,
* փաստաթղթերի (ինչպես օրինակ` բիզնես պլաններն ու ռազմավա­րությունը), գրանցումների և ներքին հսկողության ձեռնարկների,
* ղեկավարության (օրինակ` կառավարչական եռամսյակային և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները) և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (օրինակ` տնօրենների խորհրդի ժողովների արձանագրու­թյուն­ները) կողմից պատրաստված հաշվետվությունների,
* կազմակերպության շինությունների և գործարանային սարքավորումների:

Նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվություն (հղում` պար. 9)

Ա19. 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 հսկողությունը (ներառյալ՝ ներքին հսկողության 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 խեղաթյուրման ռիսկերը հայտնաբերելու ու գնահատելու համար,
* այնպիսի առանձնահատուկ գործառնություններ և այլ դեպքեր կամ հաշիվների մնացորդներ (ներառյալ՝ առնչվող բացահայտումները), որոնց հետ կապված աուդիտորը դժվարություններ է ունենում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելիս, օրինակ՝ դրանց բարդության պատճառով:

Ա20. Աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվությունը արդյոք դեռևս տեղին է, եթե նա մտադիր է օգտագործել այդ տեղեկատվությունն ընթացիկ տարվա աուդիտի համար: Դա ուշադրության է արժանի այն պատճառով, որ հսկողության 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 միջանցիկ ստուգում:

Քննարկումներ առաջադրանքի թիմում (հղում` պար. 10)

Ա21. Առաջադրանքի թիմում էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունության վերաբերյալ քննարկումները՝

* հնարավորություն են տալիս առավել փորձառու անդամներին, ներառյալ առաջադրանքի ղեկավարին, կիսել կազմակեր­պութ­յան մասին իրենց ունեցած գիտելիքների վրա հիմնված տեսակետները,
* առաջադրանքի թիմի անդամներին թույլ են տալիս փոխանակել տեղեկա­տվություն բիզնես ռիսկերի վերաբերյալ, որոնց ենթակա է կազմակեր­պությունը, և այն մասին, թե ինչպես և որտեղ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունները զգայուն լինել խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրումների նկատմամբ,
* օժանդակում են առաջադրանքի 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 ազդել աուդիտի այլ բնագավառների, ներառյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների վրա,
* հիմք են ապահովում առաջադրանքի թիմի անդամների համար հաղոր­դակցվելու և կիսելու աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված նոր տեղեկա­տվու­թյունը, որը կարող է ազդել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման կամ այդ ռիսկերին արձագանքման համար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի վրա:

ԱՄՍ 240-ը սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցեր` կապված խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ առաջադրանքի թիմի անդամների միջև քննարկումների հետ[[205]](#footnote-205):

Ա22. Որպես առաջադրանքի թիմում պարագրաֆ 10-ով պահանջվող քննարկումների մաս, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող բացահայտումների դիտարկումն օժանդակում է աուդիտի վաղ փուլերում բացահայտումների հետ կապված հնարավոր էական խեղաթյուրման ռիսկերի առկայության դեպքում դրանց հայտնաբերմանը: Առաջադրանքի թիմի միջև քննարկման ենթակա հարցերի օրինակներ կարող են լինել հետևյալները՝

* փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվականության պահանջներում, որոնք կարող են հանգեցնել նոր կամ վերանայված նշանակալի բացահայտումների,
* փոփոխություններ կազմակերպության գործունեության միջավայրում, ֆինանսական վիճակում կամ գործառույթներում, որոնք կարող են հանգեցնել նոր կամ վերանայված նշանակալի բացահայտումների, օրինակ՝ աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանում նշանակալի բիզնես միավորման գործարքը,
* բացահայտումներ, որոնց վերաբերյալ անցյալում դժվար էր բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելը, և
* բացահայտումներ բարդ հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ այն հարցերը, որոնց գծով պահանջվում է ղեկավարության նշանակալի դատողություն, թե ինչ տեղեկատվություն բացահայտել:

Ա23. Ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ կամ կիրառելի որևէ մի քննարկման ժամանակ ընդգրկել թիմի բոլոր անդամներին (օրինակ՝ տարբեր վայրերում տեղակայմամբ աուդիտի ժամանակ): Ինչպես նաև ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ առաջադրանքի թիմի բոլոր անդամներին տեղեկացնել ընդունված որոշումների մասին: Առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հանգամանքները քննարկել առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամների հետ, ներառյալ՝ եթե նպատակահարմար է դիտվում, մասնագետների և բաղադրիչների աուդիտի համար պատասխանատուների հետ, մինչդեռ լիազորելով քննարկումներ մյուս անդամների հետ` հաշվի առնելով հաղորդակցման աստիճանը, որը համարվում է անհրաժեշտ առաջադրանքի թիմի անդամների միջև: Առաջադրանքի ղեկավարի կողմից համաձայնեցված հաղորդակցման ծրագիրը կարող է օգտակար լինել:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա24. Շատ փոքրածավալ աուդիտներ ամբողջովին իրականացվում են առաջադրանքի ղեկավարի (ով կարող է լինել անհատ ձեռնարկատեր) կողմից: Նման դեպքերում աուդիտը անձամբ պլանավո­րած առաջադրանքի ղեկավարն է պատասխանատու խարդա­խության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունության դիտարկման համար:

#### Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները` ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը

**Կազմակերպությունն ու դրա միջավայրը**

Տնտեսության ճյուղի, օրենսդրական և այլ արտաքին գործոններ (հղում` պար. 11(ա))

Տնտեսության ճյուղի գործոններ

Ա25. 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:

Ա26. Տնտեսության ճյուղը, որում գործում է կազմակերպությունը, կարող է առաջացնել գործու­նեության բնույթից կամ կանոնակարգման աստիճանից բխող էական խեղաթյու­րումների առանձնակի ռիսկերի աճ: Օրինակ՝ երկարաժամկետ պայմանագրերը կարող են պարունակել եկամուտների և ծախսերի նշանակալի գնահատումներ, որոնք առաջ են բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր: Նման դեպքերում կարևոր է, որ առաջադրանքի թիմում ընդգրկված լինեն համապատասխան իմացությամբ և փորձառությամբ անդամներ[[206]](#footnote-206):

Օրենսդրական գործոններ

Ա27. Համապատասխան օրենսդրական գործոններն ընդգրկում են օրենսդրական միջավայրը: Այլ հանգամանքների կողքին օրենսդրական միջավայրը ներառում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը և իրավական ու քաղաքական միջավայրը: Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա օրենսդրական միջավայրի հարցերի օրինակներ են՝

* հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գործընթացները,
* օրենսդրական հիմունքները տնտեսության՝ կանոնակարգվող տվյալ ճյուղի համար, ներառյալ՝ բացահայտումների վերաբերյալ պահանջները,
* օրենսդրությունը և կարգավորումները, որոնք նշանակալի ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության վրա` ներառյալ ուղղակի հսկողական գործառույթները,
* հարկումը (կազմակերպության և այլ),
* կազմակերպության գործունեության վրա տվյալ պահին ազդող կառա­վարության քաղաքականությունը, ներառյալ արտարժույթի վերահսկողության կարգերը, ֆիսկալ, ֆինանսական խթանները (օրինակ՝ կառավա­րության աջակցության ծրագրերը), սակագները կամ առևտրի սահմանափակման քաղաքականությունը,
* տնտեսության տվյալ ճյուղի և կազմակերպության գործունեության վրա ազդող բնապահպանական պահանջները:

Ա28. ԱՄՍ 250-ը (Վերանայված) 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[[207]](#footnote-207):

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա29. Ինչ վերաբերում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտին, ապա օրենքները, այլ իրավական ակտերը կամ այլ գերատեսչությունները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ կազմակերպության գործունեության վրա: Կազմակերպու­թյան և դրա միջավայրի պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ խիստ կարևոր է նման տարրերի դիտարկումը:

Այլ արտաքին գործոններ

Ա30. Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա այլ արտաքին գործոնների օրինակներ են ընդհանուր տնտեսական իրավիճակը, տոկոսադրույքները և ֆինանսավորման առկայությունը, գնաճը և արժույթի արժևորումը:

Կազմակերպության բնույթը (հղում` պար. 11(բ))

Ա31. Կազմակերպության բնույթի վերաբերյալ պատկերացում կազմելն 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 համապատասխան կերպով են հաշվառված և արդյոք նման խնդիրները ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով բացահայտվել են,
* սեփականատիրության հարցեր, սեփականատերերի և այլ անձանց կամ կազմակեր­պության միջև փոխհարաբերություններ: Նշված պատկերացումն օժանդակում է պարզելու, թե արդյոք կապակցված կողմերի միջև կատարվող գործառնու­թյունները ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով հայտնաբերվել, հաշվառվել և բացահայտվել են: ԱՄՍ 550-ը[[208]](#footnote-208) սահմանում է պահանջներ և տալիս ուղեցույցեր կապակցված կողմերին առնչվող աուդիտորի դիտարկումների վերաբերյալ:

Ա32. Ստորև բերվում են հանգամանքների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է նկատի ունենալ կազմակերպության բնույթի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ`

* բիզնես գործընթացներ, ինչպես օրինակ՝
* եկամտի աղբյուրների բնույթը, արտադրանքը կամ ծառայությունները, շուկան` ներառյալ էլեկտրոնային առևտրում ներգրավումը, ինչպես օրինակ՝ ինտեր­նետային վաճառքը կամ մարքեթինգային գործառնությունները,
* գործընթացների իրականացումը (օրինակ՝ արտադրության փուլերն ու եղանակները, բնապահպանական ռիսկերի ենթակա գործառ­նությունները),
* միավորումները, համատեղ ձեռնարկումները և աութսորսինգային 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 արհմիություն­ների հետ պայմանագրերի առկայությունը, կենսաթոշակային և հետաշխա­տան­քային հատուցումները, բաժնետոմսերի օպցիոնը կամ խրախուսական պարգևավճարների կարգավորումները, կառավարության կանոնակարգումները աշխատանքային հարաբերությունների հետ կապված 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 ձեռնարկումները 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,
* իրական սեփականատերերը (տեղական, օտարերկրյա, բիզնես համբավը և փորձառությունը) և կապակցված կողմերը,
* ածանցյալ ֆինանսական գործիքների օգտագործումը,
* ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացը, ինչպես օրինակ՝
* հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և տնտեսության ճյուղին բնորոշ գործընթացները` ներառյալ տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ նշանակալի գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները և ֆինանսական հաշվետվություններում դրանց առնչվող բացահայտումները (օրինակ՝ վարկերը և ներդրումները բանկերի համար, հետազոտության և զարգացման գործընթացները դեղագործական ընկերությունների համար),
* հասույթի ճանաչումը,
* 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:

Ա33. Նախորդ ժամանակաշրջաններից հետո կազմակերպությունում տեղի ունեցած նշանակալի փոփոխությունները կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աճի կամ փոփոխության:

Հատուկ նպատակային կազմակերպությունների բնույթը

Ա34. Հատուկ նպատակային կազմակերպությունը (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 իրականացնելու համար: Կազմակերպությունը կարող է լինել բաժնետիրական ընկերության, տրաստային ընկերության, ընկերակցության և ոչ բաժնետիրական ընկերության ձևերով: Այն կազմակերպությունը, որի անունից ստեղծվել է հատուկ նպատակային կազմակերպությունը, կարող է հաճախ վերջինիս փոխանցել ակտիվներ (օրինակ՝ որպես ֆինանսական ակտիվներ ներառող ապաճանաչման գործարքի 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[[209]](#footnote-209):

Ա35. Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները հաճախ առանձնացնում են այն մանրամասն պայմանները, որոնք դիտվում են որպես հսկողությանը համարժեք կամ այն հանգամանքները, որոնց ներքո հատուկ նպատակային կազմակերպությունը պետք է ենթարկվի համախմբման: Նշված հիմունքների պահանջների մեկնաբանությունը հաճախ պահանջում է հատուկ նպատակային կազմակերպության մասնակցությամբ համապատասխան պայմանա­գրերի վերաբերյալ մանրամասն գիտելիքներ:

Կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը և կիրառումը (հղում` պար. 11(գ))

Ա36. Կազմակերպության կողմից 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 հաշվառման մոտեցումների ազդեցությունը վիճելի ու զարգացող ոլորտների վրա, որոնց համար առկա է գերատեսչական ուղեցույցի և համաձայնության պակաս,
* հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ տեղի ունեցող փոփոխությունները,
* ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները, օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը, որոնք նոր են տվյալ կազմակերպության համար, ինչպես նաև երբ և ինչպես է տվյալ կազմակերպությունը ընդունելու այդ պահանջները:

Կազմակերպության նպատակներն ու ռազմավարությունը և առնչվող բիզնես ռիսկերը (հղում` պար. 11(դ))

Ա37. Կազմակերպությունը վարում է իր գործունեությունը տնտեսության տվյալ ճյուղի, կանոնակարգման և արտաքին ու ներքին այլ գործոնների համատեքստում: Այդ գործոններին արձագանքելու համար կազմակերպության ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք սահմանում են նպատակներ, որոնք դառնում են կազմակերպության համընդհանուր պլանը: Ռազմավարությունը ներկայացնում է այն մոտեցումները, որոնց միջոցով կազմակերպությունը մտադրվում է հասնել իր նպատակներին: Կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը կարող են ժամանակի ընթացքում փոփոխվել:

Ա38. Բիզնես ռիսկը ավելի ընդգրկուն է, քան ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկերը. այն ներառում է վերջիններիս: Բիզնես ռիսկը կարող է առաջանալ փոփոխությունների կամ բարդության արդյունքում: Փոփոխությունների անհրաժեշտությունը չընդունելը նույնպես կարող է հանգեցնել բիզնես ռիսկի: Բիզնես ռիսկ կարող է առաջանալ, օրինակ`

* նոր արտադրանքի կամ ծառայությունների մշակումից, որոնք կարող են ձախողվել,
* շուկայից, որն անգամ եթե հաջող զարգացում է ապրել, բավարար չէ տվյալ արտադրանքի կամ ծառայության առաջխաղացմանը նպաստելու համար,
* արտադրանքի կամ ծառայության խոտանից, որը կարող է հանգեցնել լրացուցիչ պարտավորությունների առաջացմանը և հեղինակության ռիսկի հետ առնչվող խնդիրների:

Ա39. Կազմակերպության առաջ ծառացած բիզնես ռիսկերի վերաբերյալ պատկերացումները մեծացնում են էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման հավանականությունը, քանի որ շատ բիզնես ռիսկերը վերջին հաշվով ունենում են ֆինանսական հետևանքներ, և հետևապես, ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը չունի բոլոր բիզնես ռիսկերը հայտնաբերելու և գնահատելու պարտականություն, քանի որ ոչ բոլոր բիզնես ռիսկերն են առաջ բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր:

Ա40. Ստորև բերվում են իրավիճակների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է դիտար­կել կազմակերպության նպատակների, ռազմավարության և դրանց հետ առնչություն ունեցող բիզնես ռիսկերի, որոնք կարող են առաջ բերել ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկեր, մասին պատկերա­ցում ձեռք բերելու ժամանակ՝

* տնտեսության տվյալ ճյուղի զարգացումները (հավանական առնչվող բիզնես 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 առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ առկա է լրացուցիչ արտադրական պարտավորություն),
* գործունեության ընդլայնում (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ պահանջարկը ճշգրիտ չի գնահատվել),
* հաշվապահական հաշվառման նոր պահանջներ (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում կամ լրացուցիչ ծախսեր),
* կանոնակարգման պահանջներ (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ առկա է լրացուցիչ իրավական ազդեցություն),
* ընթացիկ և հեռանկարային ֆինանսավորման պահանջներ (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ առկա է ֆինանսավորման կորուստ կազմակեր­պության կողմից անհրաժեշտ պահանջների բավարարման անկարողության պատճառով),
* ՏՏ-ի կիրառում (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ համակարգերն ու գործընթացներն անհամատեղելի են),
* ռազմավարության իրականացման ազդեցություններ` հատկապես այն ազդեցությունները, որոնք կարող են բերել նոր հաշվապահական հաշվառման պահանջներ (հավանական առնչվող բիզնես ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ՝ երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում):

Ա41. Բիզնես ռիսկն անմիջական ազդեցություն կարող է ունենալ էական խեղաթյուրումների ռիսկի վրա` գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների առնչությամբ` հավաստումների և ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով: Օրինակ՝ անազնիվ գնորդի հետ պայմանագրային հարաբերությունների մեջ մտնելու հետևանքով առաջացած բիզնես ռիսկը կարող է բերել էական խեղաթյուրումների ռիսկի մեծացման` կապված դեբիտորական պարտքերի գնահատման հետ: Այնուամենայնիվ, նույն ռիսկը, հատկապես պայմանագրային կողմ հանդիսացող տնտեսության հետ միասին, կարող է ունենալ նաև երկարաժամկետ հետևանքներ, որոնք աուդիտորը դիտարկում է, երբ գնահատում է անընդհատության ենթադրության համապատաս­խանությունը: Հարցը, թե արդյոք բիզնես 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:

Ա42. Սովորաբար, ղեկավարությունը գնահատում է բիզնես ռիսկերը և մոտեցումներ մշակում դրանց արձագանքելու նպատակով: Ռիսկի գնահատման նման գործընթացը ներքին հսկողության մի մաս է. այն քննարկվում է պարագրաֆ 15-ում և Ա88-Ա89 պարագրաֆներում:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա43. Հանրային հատվածի 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 կարգավորումների շրջանակներում:

Կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների գնահատումն ու դիտարկումը (հղում` պար. 11(ե))

Ա44. 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 գործունեության արդյունքները կամ խեղաթյուրելու ֆինանսական հաշվետվությունները: Այդ պատճառով, կազմակերպության գործունեության արդյունքների չափա­նիշ­ների գնահատումն օժանդակում է աուդիտորին քննության առնել, թե գործու­նեության արդյունքների թիրախին հասնելու հետ կապված ճնշումներն արդյոք կարող են բերել ղեկավարության այնպիսի գործողությունների, որոնք կմեծացնեն էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, այդ թվում` խարդախության պատճառով ի հայտ եկածները: Տես ԱՄՍ 240-ը խարդախության ռիսկերի հետ առնչվող պահանջների և ուղեցույցերի համար:

Ա45. Ֆինանսական արդյունքների գնահատումն ու դիտարկումը նույն չէ, ինչ որ հսկողության տարրերի մոնիթորինգը (քննարկվում է որպես ներքին հսկողության բաղկացուցիչ Ա110-Ա121 պարագրաֆներում), չնայած դրանց նպատակները կարող են մասամբ համընկնել՝

* գործունեության արդյունքների գնահատումը և դիտարկումը ուղղված է նրան, թե արդյոք կազմակերպության գործունեության արդյունքները բավարարում են ղեկավարության (կամ երրորդ կողմի) կողմից առաջադրված նպատակներին,
* հսկողության տարրերի մոնիթորինգը հատկապես վերաբերում է ներքին հսկողության գործառնական արդյունավետությանը:

Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, գործունեության արդյունքների ցուցանիշները նաև ապահովում են այնպիսի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս ղեկավարությանը գնահատելու ներքին հսկողության թերությունները:

Ա46. Ստորև բերվում են կազմակերպության ներսում առաջացած տեղեկատվության օրինակներ, որոնք ղեկավարության կողմից օգտագործվում են ֆինանսական արդյունքների գնահատման ու դիտարկման համար և որոնք աուդիտորը կարող է քննության առնել`

* գործունեության առանցքային ցուցանիշներ (ֆինանսական և ոչ ֆինանսական) և առանցքային գործակիցներ, միտումներ և գործնական վիճակագրություն,
* ֆինանսական արդյունքների պարբերական վերլուծություններ,
* բյուջեներ, կանխատեսումներ, փոփոխությունների վերլուծություններ, սեգմեն­տա­յին տեղեկատվություն, բաժինների, վարչությունների և մյուս մակարդակ­ների գործունեության հաշվետվություններ,
* աշխատակիցների կատարողականի չափանիշներ և վարձատրության խրախուսման քաղաքականություն,
* կազմակերպության գործունեության արդյունքների համեմատություններ իր մրցակիցների գործունեության արդյունքների հետ:

Ա47. Արտաքին կողմերը նույնպես կարող են գնահատել և դիտարկել կազմակերպության ֆինանսական արդյունքները: 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:

Ա48. 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 վերաբերող 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 օրինակ՝ գործունեության արդյունքների վրա հիմնված պարգևավճարային կամ խրախուսական վարձատրությունը, կարող է մատնանշել ղեկավարության կողմնակալության հնարավոր ռիսկերի մասին` կապված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հետ:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա49. Առավել փոքր կազմակերպությունները հաճախ չունեն ֆինանսական արդյունքների գնահատման ու դիտարկման գործընթացներ: Ղեկավարու­թյանն ուղղված հարցումները կարող են պարզաբանել, որ փոքր կազմակեր­պու­թյունն իր ֆինանսական 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 հսկողությունը** (հղում` պար. 12)

Ա50. Կազմակերպության ներքին հսկողության 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:

Ա51. Ներքին հսկողության վերաբերյալ կիրառական հետևյալ նյութը ներկայացվում է չորս բաժիններով, որոնք են`

* ներքին հսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը,
* աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերը,
* համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու ծավալը,
* ներքին հսկողության բաղկացուցիչները:

Ներքին հսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը

Ներքին հսկողության նպատակը

Ա52. Ներքին հսկողությունը նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է հայտնաբերված բիզնես ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, որոնք սպառնում են կազմակերպության նպատակներից որևէ մեկի իրագործմանը: Այդ նպատակները վերաբերում են՝

* կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականության հուսալիությանը,
* կազմակերպության գործունեության արդյունավետությանը և օգտավետությանը,
* կազմակերպության գործունեության համապատասխանությանը կիրառելի օրենքներին և այլ իրավական ակտերին:

Այն եղանակը, որով նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է ներքին հսկողությունը, փոփոխական է` կախված կազմակերպության չափից ու բարդությունից:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա53. Իրենց նպատակներին հասնելու համար առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել ավելի քիչ կանոնակարգված միջոցներ և ավելի պարզ գործընթացներ ու ընթացակարգեր:

Ներքին հսկողության սահմանափակումները

Ա54. Ներքին հսկողությունը, անկախ նրանից, թե որքանով է արդյունավետ, կարող է կազմակերպության համար միայն ապահովել ողջամիտ հավաստիացում` ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող նպատակներին հասնելու վերաբերյալ: Այդ նպատակներին հասնելու հավանականությունը ազդեցության է ենթարկվում ներքին հսկողությանը 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 հսկողության խափանումներ: Օրինակ՝ կարող են լինել սխալներ հսկողության նախագծման կամ դրա փոփոխելու կապակցությամբ: Նմանապես, հսկո­ղության իրականացումը կարող է արդյունավետ չլինել, օրինակ՝ երբ ներքին հսկողության նպատակներով պատրաստված տեղեկատվությունը (օրինակ՝ շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունը) արդյունավետ կերպով չի օգտա­գործվում, քանի որ այդ տեղեկատվության դիտարկման համար պատասխանատու անձը չի ընկալում դրա նպատակը և չի կարողանում ձեռնարկել համապատասխան քայլեր:

Ա55. Ավելին, հսկողության տարրերը կարող են խափանվել երկու կամ ավելի անձանց գաղտնի համաձայնության կամ անհամապատասխան ղեկավարության կողմից ներքին հսկողության չարաշահման 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 գործառնութ­յունները և հաշվետվություն ներկայացնելու դրանց մասին, որոնք գերազանցում են ապառիկ վաճառքի նախատեսված սահմանները, ինչի արդյունքում այդ գործառնությունները կարող են անտեսվել կամ ընդհանրապես ուշադրության չարժանացվել:

Ա56. Այնուհետև, հսկողության տարրերի նախագծման և իրականացման ժամանակ, ղեկավարությունը կարող է կատարել դատողություններ` իր կողմից իրականացման համար ընտրված հսկողության տարրերի և իր կողմից գնահատման համար ընտրված ռիսկերի բնույթի ու չափերի վերաբերյալ:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա57. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունները հաճախ ունեն սակավաթիվ աշխատա­կիցներ, ինչը կարող է սահմանափակել այն ծավալը, որով պարտակա­նությունների բաժանումը դառնում է ավելի գործածական: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող համեմատաբար փոքր կազմակերպությունում, սեփականատեր-կառավարիչը` մեծ կազմակերպության համեմատ, կարող է ունակ լինել գործադրելու առավել արդյունավետ հսկողություն: Այսպիսի հսկողությունը կարող է փոխհատուցել փոքր կազմակերպության պարտականությունների բաժանման սովորաբար ավելի սահմանափակ հնարավորությունները:

Ա58. Մյուս կողմից, սեփականատեր-կառավարիչը կարող է ավելի ունակ լինել չարաշահելու հսկողության տարրերը, քանի որ փոքր կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգն ունի ավելի պարզ կառուցվածք: Այդ հանգամանքը հաշվի է առնվում աուդիտորի կողմից` խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ժամանակ:

Ներքին հսկողության բաժանումը բաղկացուցիչների

Ա59. ԱՄՍ-ի նպատակներով ներքին հսկողության բաժանումը հետևյալ հինգ բաղկացուցիչների՝ աուդիտորի համար ապահովում է օգտակար հիմունքներ դիտարկելու, թե ինչպես կազմակերպության ներքին հսկողության տարբեր կողմերը կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ աուդիտի վրա՝

ա) հսկողության միջավայր,

բ) կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց,

գ) տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվականության և հաղորդակցության հետ,

դ) հսկողական գործողություններ, և

ե) հսկողության տարրերի մոնիթորինգ:

Նման տարանջատումն անխուսափելիորեն չի արտացոլում, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախագծում, իրականացնում և պահպանում իր ներքին հսկողությունը կամ թե ինչպես է կարող դասակարգել տվյալ բաղկացուցիչը: Աուդիտորները կարող են օգտագործել սույն ԱՄՍ-ում օգտագործվածից տարբերվող տերմինաբանություն ու հիմունքներ` ներքին հսկողության զանազան կողմերի ու աուդիտի վրա դրանց ազդեցության նկարագրման նպատակով, պայմանով, որ սույն ԱՄՍ-ում նկարագրված բոլոր բաղկացուցիչները նկատի կառնվեն:

Ա60. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության հինգ բաղկացուցիչներին վերաբերող կիրառական նյութը բերված է ստորև՝ Ա77-Ա121 պարագրաֆներում: Հավելված 1-ը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տրամադրում ներքին հսկողության նշյալ բաղկացուցիչների վերաբերյալ:

Ներքին հսկողության ավտոմատացված և չավտոմատաց­ված տարրերի բնորոշ գծերը, որոնք առնչվում են աուդիտորի կողմից իրականացվող ռիսկի գնահատմանը

Ա61. Կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգը պարունակում է չավտոմատացված և, ավելի հաճախ, ավտոմատացված տարրեր: Թե ավտոմա­տացված, թե չավտոմատացված տարրերն առնչվում են աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատման և դրա վրա հիմնված հետագա աուդիտորական ընթացակար­գերին:

Ա62. Ավտոմատացված և չավտոմատացված տարրերի գործածումը ներքին հսկո­ղության մեջ ազդում է նաև այն եղանակի վրա, որով սկզբնավորվում, գրանցվում, կատարվում և ներկայացվում են գործառնությունները`

* չավտոմատացված հսկողության տարրերը կարող են ներառել այնպիսի ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ, գործառնությունների հաստատումը և վերանայումը, 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 հսկողության տարրերը բաղկացած են ավտոմատացված (օրինակ՝ համակարգչային ծրագրերում զետեղված հսկողության տարրերը) և չավտոմատացված հսկողության տարրերի համակցությունից: Բացի այդ, ավտոմատացված հսկողության տարրերը կարող են գոյություն ունենալ ՏՏ-ի համակարգերից անկախ, դրանք կարող են օգտագործել ՏՏ-ի կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը կամ սահմանափակվել ՏՏ-ի և ավտոմատացված հսկողության տարրերի գործունեության արդյունավետության մոնիթորինգով, ինչպես նաև բացառու­թյուններին լուծում տալով: Երբ ՏՏ համակարգերը օգտագործվում են գործառնությունների կամ այլ ֆինանսական տվյալների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման կամ ներկայացման համար՝ դրանք ֆինանսական հաշվե­տվություններում ներառելու նպատակով, նման դեպքերում համակարգերն ու ծրագրերը կարող են ներառել կարևոր հաշիվների համապատասխան հավաստումներին վերաբերող հսկողության տարրեր կամ կարող են վճռորոշ լինել ՏՏ-ի համակարգերից կախում ունեցող հսկողության չավտոմատացված տարրերի արդյունավետ գործունեության համար:

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

Ա63. Ընդհանուր առմամբ, ՏՏ-ի համակարգերը օգնում են կազմակերպությանը հնարավորություն ընձեռելով`

* հետևողականորեն կիրառել նախապես սահմանված բիզնես կանոնները և իրականացնել բարդ հաշվարկներ` մեծաքանակ գործառնությունների կամ տվյալների մշակման համար,
* խթանել տեղեկատվության ժամկետայնության, հասանելիության և ճշգրտության բարձրացմանը,
* հեշտացնել տեղեկատվության լրացուցիչ վերլուծությունը,
* ուժեղացնել կազմակերպության գործունեության և դրա կարգերի ու ընթացակարգերի նկատմամբ մոնիթորինգ իրականացնելու կարողությունը,
* կրճատել հսկողության տարրերի խափանման ռիսկը, և
* ավելացնել պարտականությունների արդյունավետ բաշխման հասնելու կարողությունը` գործադրելով անվտանգության հսկողության տարրեր` համակարգչային ծրագրերի, տվյալների բազաների և գործառնական համակարգերի ապահով գործարկման համար:

Ա64. ՏՏ-ի համակարգերը նաև առաջ են քաշում կազմակերպության ներքին հսկողության 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 հասանելիություն տվյալներին, ինչը 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 հասանելիությունից 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 տվյալներին պահանջվող հասանելիության անհնարինություն:

Ա65. Ներքին հսկողության չավտոմատացված 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 որոշել, ակնկալել կամ կանխատեսել,
* փոփոխվող հանգամանքներում, որոնք պահանջում են, որ հսկողությունն արձագանքի գոյություն ունեցող ավտոմատացված հսկողության շրջանակներից դուրս,
* հսկողության ավտոմատացված տարրերի արդյունավետության մոնիթորինգի ժամանակ:

Ա66. Հսկողության չավտոմատացված տարրերը կարող են լինել պակաս հուսալի, քան ավտոմատացված տարրերը, քանի որ դրանք կարող են շրջանցվել, անտեսվել կամ չարաշահվել առավել հեշտությամբ և առավել հակված լինել վրիպումների ու սխալների: Այդ իսկ պատճառով չավտոմատացված հսկողության տարրի կիրառության հետևողականության աստիճանը չի կարող ենթադրվել: Հսկողության չավտոմատացված տարրերը կարող են պակաս պիտանի լինել հետևյալ հանգամանքներում՝

* մեծաքանակ կամ կրկնվող գործառնությունների դեպքում կամ այն իրավիճակներում, որտեղ սխալները, որոնք հնարավոր է ակնկալել կամ կանխատեսել, կարող են կամ կանխվել, կամ հայտնաբերվել ու շտկվել հսկողության ավտոմատացված տարրերի օգնությամբ,
* հսկողական գործողությունների դեպքում, որոնց պարագայում հսկողության իրականացման առանձնահատուկ եղանակները կարող են բավարար կերպով նախագծվել ու ավտոմատացվել:

Ա67. Ներքին հսկողությանը վերաբերող ռիսկերի չափն ու բնույթը փոփոխվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի բնույթից ու առանձնահատկություններից կախված: Կազմակերպությունն արձագանքում է ՏՏ-ի համակարգի կամ հսկողության չավտոմատացված տարրերի օգտագոր­ծումից առաջացած ռիսկերին` արդյունավետ հսկողության հաստատման միջոցով, որն իրագործվում է հաշվի առնելով կազմակերպության տեղեկատվական համակարգերի առանձնահատկությունները:

Աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերը

Ա68. Կազմակերպության նպատակների ու դրանց հասնելու ողջամիտ հավաստիացման ապահովման նպատակով իրականացվող հսկողության տարրերի միջև գոյություն ունի ուղիղ կապ: Կազմակերպության նպատակները և, հետևաբար, հսկողության տարրերն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվականության, գործառնությունների ու համապատաս­խա­նության հետ կապված հարցերին: Այնուամենայնիվ, այդ նպատակներից և հսկողության տարրերից ոչ բոլորն են առնչվում աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը:

Ա69. Գործոնները, որոնք առնչվում են աուդիտորի դատողությանն այն մասին, թե արդյոք հսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ միասին, համապատասխան է աուդիտի անցկացման տեսանկյունից, ներառում են՝

* էականությունը,
* առնչվող ռիսկերի նշանակալիությունը,
* կազմակերպության չափը,
* կազմակերպության գործունեության բնույթը, ներառյալ դրա կազմակերպումը և սեփականատիրության առանձնահատկությունները,
* կազմակերպության գործառնությունների բազմազանությունը և բարդությունը,
* կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները,
* հանգամանքները և ներքին հսկողության համապատասխան բաղկա­ցուցիչը,
* կազմակերպության ներքին հսկողության մաս համարվող համակարգերի բնույթն ու բարդությունը, ներառյալ սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,
* արդյոք տվյալ հսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ միասին վերցրած, կանխում, հայտնաբերում ու շտկում է էական խեղաթյու­րումները, և եթե այո, ապա` ինչպե՞ս:

Ա70. Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվության ամբողջականու­թյան և ճշգրտության նկատմամբ հսկողության 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 հսկողության տարրերը նույնպես կարող են տեղին համարվել, եթե դրանք վերաբերեն այնպիսի տվյալների, որոնք աուդիտորը գնահատում կամ օգտագործում է աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման նպատակով:

Ա71. Չթույլատրված ձեռքբերման, օգտագործման կամ օտարման հանդեպ ակտիվների պահպանությանն ուղղված ներքին հսկողությունը կարող է ներառել ֆինանսական ու գործառնական նպատակներին առնչվող տարրեր: Նման հսկողության տարրերի դիտարկումն աուդիտորի կողմից սովորաբար սահմանափակվում է ֆինանսական հաշվետվականության հուսալիության հետ կապված դիտարկումներով:

Ա72. Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպությունը գործադրում է նաև իր նպատակներին առնչվող հսկողության տարրեր, որոնք, սակայն, տեղին չեն աուդիտի անցկացման առումով, և հետևաբար, կարող են չդիտարկվել: Օրինակ՝ կազմակերպությունը կարող է հենվել հսկողության ավտոմատացված տարրերի բարդ համակարգի վրա` ապահովելու համար արդյունավետ և օգտավետ գործունեություն (օրինակ՝ ավիաընկերության չվացուցակների վարման համար նախատեսված հսկողության ավտոմատացված տարրերի համակարգը), սակայն նման հսկողության տարրերը սովորաբար չեն կարող տեղին համարվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից: Բացի դրանից, չնայած ներքին հսկողությունը գործադրվում է ամբողջ կազմակերպության կամ դրա որևէ գործառնական միավորի կամ գործընթացի նկատմամբ, այնուամենայնիվ, կազմակերպության գործառնական միավորներին կամ գործընթացներին առնչվող ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացումները կարող են տեղին չդիտվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա73. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտորները ներքին հսկողու­թյան առնչությամբ հաճախ ունեն լրացուցիչ պարտականություններ, օրինակ՝ հաշվետվություն ներկայացնել սահմանված ստանդարտի հետ համապատաս­խանության վերաբերյալ: Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտոր­ները կարող են նաև ունենալ պարտականություն հաշվետվություն ներկայացնել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ: Արդյունքում, նրանց կողմից կատարվող ներքին հսկողության դիտարկումը կարող է լինել ավելի լայն ու մանրամասն:

Համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու ծավալը (հղում` պար. 13)

Ա74. Հսկողության տվյալ տարրի նախագծման գնահատումը ներառում է դիտարկում, թե արդյոք հսկողության տվյալ տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, կարող է արդյունավետորեն կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել էական խեղաթյուրումները: Հսկողության տարրի իրագործում նշանակում է, որ հսկողության տվյալ տարրը գոյություն ունի և կազմակերպությունն այն օգտագործում է: Նպատակահարմար չէ հսկո­ղու­թյան իրագործման գնահատումը, եթե այն արդյունավետ է, այնպես որ, առաջին հերթին քննարկվում է հսկողության տարրի նախագծումը: Ոչ ճիշտ նախագծված հսկողության տարրը կարող է իրենից ներկայացնել ներքին հսկողության նշանակալի թերություն:

Ա75. Համապատասխան հսկողության տարրերի նախագծման և իրագործման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար կատարվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել`

* հարցումներ կազմակերպության անձնակազմին,
* առանձին հսկողության տարրերի կիրառման դիտում,
* փաստաթղթերի ու հաշվետվությունների զննում,
* ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող գործառնությունների հետևում տեղեկատվական համակարգի միջոցով:

Միայն հարցումները, այնուամենայնիվ, բավարար չեն այդ նպատակների համար:

Ա76. Կազմակերպության հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացման ձեռք բերումը բավարար չէ դրանց գործառնական արդյունավետության ստուգման համար, քանի դեռ առկա չէ որոշ աստիճանի ավտոմատացում, որը կապահովի հսկողության տարրերի կայուն գործունեությունը: Օրինակ՝ հսկողության չավտոմատացված տարրի իրականացման վերաբերյալ ժամանակի տվյալ պահին ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի ապահովում աուդիտորական ապացույց ժամանակի այլ պահերին հսկողության տվյալ տարրի գործառնական արդյունավետության առումով: Այնուամենայնիվ, կապված ՏՏ-ի կիրառմամբ տեղեկատվության մշակմանը (տես՝ պարագրաֆ Ա63-ը) բնորոշ հետևողականության հետ, աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը, որոնք ուղղված են պարզելու, թե իրականացվել է արդյոք ավտոմատացված հսկողություն, կարող է ծառայել որպես հսկողության այդ տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում` կախված աուդիտորի կողմից կատարված գնահատումից և վերահսկողության թեստերից, օրինակ՝ համակարգչային ծրագրի փոփոխությունների կապակցությամբ: Հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ստուգումները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում[[210]](#footnote-210):

Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները. հսկողության միջավայր (հղում` պար. 14)

Ա77. Ներքին հսկողության միջավայրը ներառում է կառավարման ու ղեկավարման գործառույթները և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց դիրքորոշումը, իրազեկվածությունն ու գործողությունները` կազմակերպության ներքին հսկողության ու դրա կարևորության վերաբերյալ: Հսկողության միջավայրն առաջադրում է կազմակերպության ոճը` ներազդելով անձնակազմի հսկողական գիտակցության վրա:

Ա78. Հսկողության միջավայրի տարրերը, որոնք դրա վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ կարող են դիտվել որպես տեղին, ներառում են հետևյալը`

ա) *հաղորդակցումը և ազնվության ու էթիկայի կենսագործումը*. սրանք կարևոր բաղադրիչներ են, որոնք ազդում են հսկողության տարրերի նախագծման, ղեկավարման ու մոնիտորիգի արդյունավետության վրա,

բ) *կոմպետենտության հետ կապված պարտավորվածությունը.* այնպիսի հարցեր են, ինչպես ղեկավարության կողմից առանձին աշխատատեղերի համար կոմպետենտության մակարդակի դիտարկումը, և թե որքանով են այդ մակարդակները կրում պահանջվող հմտություններ ու գիտելիքներ,

գ) *կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը.* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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 ղեկավարության կողմից, ու նրանց հաղորդակցումը ներքին ու արտաքին աուդիտորների հետ:

դ) *ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը.* այնպիսի առանձնահատկություններ, ինչպես ղեկավարության՝

* բիզնես ռիսկեր կրելու և կառավարելու մոտեցումները,
* ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ դիրքորոշումն ու գործողություն­ները,
* տեղեկատվության մշակման և հաշվապահական հաշվառման ծառայությունների ու անձնակազմի նկատմամբ մոտեցումները:

ե) *կազմակերպչական կառուցվածք.* կառուցվածք, որի շրջանակներում կազմակեր­պու­թյան նպատակներին հասնելու համար իրականացվող գործողություն­ները պլանավորվում, կատարվում, հսկվում 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՝ վերաբերում են մարդկային ռեսուրսների ներգրավմանը, կողմնորոշմանը, պատրաստմանը, գնահատմանը, խորհրդա­­տվու­թյանը, առաջխաղացմանը, վարձատրու­թյանն ու ուղղիչ գործողու­թյուններին:

Աուդիտորական ապացույցներ հսկողության միջավայրի տարրերի համար

Ա79. Համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել հարցումների և ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերի համակցման միջոցով, ինչպես օրինակ՝ հարցումների հիմնավորման նպատակով կատարվող փաստաթղթերի դիտում և զննում: Օրինակ՝ ղեկավարությանը և աշխատակիցներին ուղղված հարցումների միջոցով աուդիտորը ձեռք է բերում պատկերացում, թե ինչպես է ղեկավարությունն իր տեսակետները հաղորդակցում աշխատակիցներին գործելաոճի ու էթիկայի վերաբերյալ: Աուդիտորը կարող է այնուհետ որոշել, թե արդյոք գործադրվել են համա­պա­տասխան հսկողության տարրեր, օրինակ՝ դիտարկելով, թե ղեկավարությունն ունի արդյոք գրավոր էթիկայի կանոնագիրք, և ղեկավարության գործողություններն արդյոք բխում են դրանում ամրագրված կանոններից:

Ա80. Աուդիտորը կարող է նաև դիտարկել, թե ինչպես է ղեկավարությունն արձագանքել տվյալ աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության հայտնաբերված թերությունների վերաբերյալ ներքին աուդիտի ծառայության բացահայտումներին ու առաջարկություններին, ներառյալ՝ արդյոք այդ արձագանքներն իրականացվել են և ինչպես են իրականացվել, և արդյոք դրանք հետագայում գնահատվել են ներքին աուդիտի ծառայության կողմից:

Հսկողության միջավայրի ազդեցությունն էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա

Ա81. Կազմակերպության հսկողության միջավայրի որոշ տարրեր էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա ունեն մոլորեցնող ազդեցություն: Օրինակ` կազմակերպության հսկողական գիտակցութ­յունը նշանակալիորեն ներազդվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից, քանի որ նրանց պարտականություն­ներից մեկը ֆինանսական հաշվետվականության առնչությամբ ղեկավարության վրա եղած ճնշումների հակակշռումն է, որոնք կարող են բխել շուկայի պահանջից կամ վարձատրության համակարգից: Հետևաբար, հսկողության միջավայրի նախագծման արդյունավետությունը՝ կապված կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցության հետ, կարող է կրել այնպիսի հանգամանքների ազդեցություն, ինչպիսիք են՝

* նրանց անկախությունը ղեկավարությունից և ղեկավարության գործողություն­ները գնահատելու ունակությունը,
* արդյոք նրանք հասկանում են կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնությունները,
* ինչ չափանիշով են նրանք գնահատում, թե ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունները արդյոք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան, ներառյալ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ բացահայտումներ են պարունակում:

Ա82. Գործունյա և անկախ տնօրենների խորհուրդը կարող է ազդել բարձր մակարդակի 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 հաշվառման, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների հմտություններ ունեցող անձնակազմ վարձելուն, կարող են կրճատել ֆինանսական տեղեկատվության մշակման ընթացքում հնարավոր սխալների ռիսկերը, սակայն կարող են չմեղմել բարձրագույն ղեկավարության ուժեղ հակումները գերագնահատելու եկամուտները:

Ա83. Բավարար հսկողության միջավայրը կարող է ծառայել որպես դրական գործոն աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ: Այնուամենայնիվ, չնայած որ կարող է օգնել կրճատել խարդախության ռիսկը, բավարար հսկողության միջավայրը խարդախությունից բացարձակ կերպով հետ կանգնեցնող գործոն չէ: Հակառակը, հսկողության միջավայրի թերությունները կարող են վնասել հսկողության տարրերի արդյունավետությանը` հատկապես խարդախության հետ կապված: Օրինակ՝ ղեկավարության կողմից ՏՏ-ի անվտանգության ռիսկերին արձագանքելու նպատակով բավարար միջոցներ չներգրավելը կարող է վնասակար ազդեցություն ունենալ ներքին հսկողության վրա` թույլ տալով համակարգչային ծրագրերում կամ տվյալներում ոչ ճիշտ փոփոխությունների կամ չթույլատրված գործառնությունների կատարումը: Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 330-ում, հսկողության միջավայրը նաև ազդում է աուդիտորի հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի վրա[[211]](#footnote-211):

Ա84. Հսկողության միջավայրն ինքն իրեն չի կանխում կամ հայտնաբերում ու շտկում էական խեղաթյուրումները: Միաժամանակ, այն կարող է ազդել աուդիտորի կողմից հսկողության տարրերի գնահատման արդյունավետության վրա (օրինակ, հսկողության տարրերի մոնիթորինգը կամ առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունները) և, դրա միջոցով, աուդիտորի կողմից կատարվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա85. Հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունների հսկողության միջավայրը կտարբերվի մեծ կազմակերպությունների հսկողության միջավայրից: Օրինակ՝ փոքր կազմակերպության կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են չընդգրկել անկախ կամ արտաքին անդամի և, այլ սեփականատերերի բացակայության պայմաններում, կառավարման պարտականությունն ուղղակիորեն կարող է ստանձնել սեփականատեր-կառավարիչը: Հսկողության միջավայրի բնույթը կարող է նաև ներազդել հսկողության այլ տարրերի նշանակալիության կամ դրանց բացակայության վրա: Օրինակ, սեփականատեր-կառավարչի ակտիվ ներգրավումը կարող է մեղմացնել այն ռիսկերը, որոնք առաջանում են փոքր կազմակերպություններում պարտականությունների բաժանման պակասից: Դա, այնուամենայնիվ, կարող է մեծացնել այլ ռիսկեր, օրինակ՝ հսկողության տարրերի չարաշահման ռիսկը:

Ա86. Ի լրումն՝ հսկողության 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 էթիկայի կանոնագիրք, սակայն փոխարենը զարգացրել են ազնվությանը և էթիկայի կարևորությանը մեծ նշանակություն տվող մշակույթ` բանավոր հաղորդակցման և ղեկավարության օրինակով:

Ա87. Հետևաբար, ղեկավարության կամ սեփականատեր-կառավարիչի դիրքորոշումը, իրազեկվածությունը և գործողությունները փոքր կազմակերպության հսկո­ղության միջավայրի պատկերացման համար ունեն առանձնակի նշանակություն:

Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները. կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց (հղում` պար. 15)

Ա88. 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 համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար (հղում` պար. 17)

Ա89. Քիչ հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունում լինի ռիսկի գնահատման ընթացակարգ: Նման դեպքերում հավանական է, որ ղեկավարությունը հայտնաբերի ռիսկերն այդ նպատակով անմիջականորեն ներգրավված աշխատակազմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, անկախ հանգամանքներից, հարցումների կատարումը հայտնաբերված ռիսկերի վերաբերյալ, և թե ինչպես է դրանց արձագանքում ղեկավարությունը անհրաժեշտ է:

Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները. տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվականության և հաղորդակցության հետ

Տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվականության հետ (հղում` պար. 18)

Ա90. Ֆինանսական հաշվետվականության հետ առնչվող տեղեկատվական համակարգը, որը ներառում է հաշվապահական հաշվառման 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 հաշվետվականություն ապահովել համապատասխան ակտիվների, պարտա­վո­­րությունների և սեփական կապիտալի համար,
* ընդունել որոշում ոչ ճիշտ կատարված գործառնությունների վերաբերյալ, օրինակ՝ ավտոմատացված ֆայլեր ու գործընթացներ, որոնք իրականացվում են անորոշ հաշիվների ժամանակին պարզաբանման նպատակով,
* մշակել ու հաշվառել համակարգի կողմից հսկողության տարրերի չարաշահման կամ շրջանցման դեպքերը,
* գործառնությունների կատարման համակարգերի տեղեկատվությունը փոխան­ցել գլխավոր գիրք,
* գրանցել ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվություն, որը վերաբերում է իրադարձություններին ու իրավիճակներին, որոնք չեն հանդիսանում, օրինակ՝ ակտիվների մաշվածություն և դեբիտորական պարտքերի վերադարձելիության փոփոխություններ,
* ապահովել, որ համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների բացահայտում պահանջվող տեղեկատվությունը կուտակվի, գրանցվի, մշակվի, ամփոփվի ու պատշաճ ձևով ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվություններում:

Ա91. Ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պարունակել տեղեկատվություն, որը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից դուրս, օրինակ՝

* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված վարձակալության պայմանագրերից ստացված տեղեկատվություն, ինչպիսիք են՝ պայմանագրի նորացման հնարավորությունը կամ ապագա վարձակալական վճարները,
* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվություն, որն ապահովվել է կազմակերպության ռիսկերի կառավարման համակարգի միջոցով,
* իրական արժեքի վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվություն, որն ապահովել են ղեկավարության փորձագետները,
* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվություն՝ ստացված մոդելավորման կամ այլ հաշվարկների հիման վրա, որոնք կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված գնահատումների կատարման, ներառյալ հիմքում ընկած տվյալներին և ենթադրություններին առնչվող տեղեկատվությունը՝ օգտագործված այդ մոդելավորման ընթացքում, ինչպիսիք են՝
  + կազմակերպության ներսում ձևավորված ենթադրություններ, որոնք կարող են ազդել ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի վրա, կամ
  + տվյալներ, ինչպիսիք են տոկոսադրույքները, որոնք ենթակա են կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս գտնվող գործոնների ազդեցության,
* ֆինանսական մոդելների հիման վրա կատարված զգայունության վերլուծության վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվություն, որը ցույց է տալիս ղեկավարության կողմից այլընտրանքային ենթադրություններ հաշվի առնելը,
* ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված տեղեկատվություն, որը ստացվել է կազմակերպության հարկային հայտարարագրերից ու գրանցամատյաններից,
* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվություն, որը ստացվել է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատմանն օժանդակելու համար պատրաստված վերլուծություններից, ինչպես օրինակ՝ հայտնաբերված դեպքերի և իրադարձությունների հետ կապված բացահայտումները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ[[212]](#footnote-212):

Ա92. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 18-ով պահանջվող՝ ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մասին պատկերացում կազմելը (ներառյալ՝ պատկերացում այդ համակարգի համապատասխան ասպեկտների մասին՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվության հետ, որը ձեռք է բերվել գլխավոր գրքից կամ օժանդակ մատյաններից կամ դրանցից դուրս) աուդիտորի մասնագիտական դատողության առարկա է: Օրինակ՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում որոշ գումարներ կամ բացահայտումներ (ինչպիսիք են պարտքային ռիսկի, իրացվելիության ռիսկի և շուկայական ռիսկի վերաբերյալ բացահայտումները) կարող են հիմնված լինել կազմակերպության ռիսկերի կառավարման համակարգից ստացված տեղեկատվության վրա: Այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի պահանջվում հասկանալ ռիսկերի կառավարման համակարգի բոլոր ասպեկտները և նա կիրառում է մասնագիտական դատողություն՝ իրեն անհրաժեշտ պատկերացումը ձևավորելու համար:

Գրանցումներ հաշվապահական հաշվառման մատյաններում (հղում՝ պար. 18 (զ))

Ա93. Կազմակերպության տեղեկատվական համակարգը սովորաբար ներառում է հաշվապահական հաշվառման մատյաններում տիպային գրանցումներ, որոնք պահանջվում են գործառնությունների պարբերական գրանցումների կատարման նպատակով: Հաշվապահական հաշվառման մատյաններում կատարվող գրանցումների 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:

Ա94. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականության գործընթացը ներառում է նաև հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում ոչ տիպային գրանցումներ` պարբերաբար չկրկնվող, արտասովոր գործառնությունների կամ համապատասխանեցումների գրանցման համար: Նման գրանցումների օրինակ կարող են ծառայել համախմբման համապատասխանեցումներն ու բիզնեսի միավորումներին վերաբերող կամ օտարումներին և ոչ պարբերական գնահատումներին առնչվող գրանցումներին, օրինակ՝ ակտիվների արժեզրկումը: Չավտոմատացված գլխավոր գրքեր ներառող համակարգերում հաշվապահական հաշվառման մատյաններում ոչ տիպային գրանցումները կարող են վեր հանվել գրանցամատյանների, գրքերի ու հիմնավորող փաստաթղթերի զննման միջոցով: Երբ գլխավոր գրքի վարման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով օգտագործվում են ավտոմատացված ընթացակարգեր, ապա նման գրանցումները կարող են լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով և, հետևապես, առավել հեշտ կարող են վեր հանվել համակարգիչների օժանդակությամբ կատարվող աուդիտորական գործիքների միջոցով:

Առնչվող բիզնես գործընթացներ (հղում` պար. 18)

Ա95. Կազմակերպության բիզնես գործընթացները այն գործողություններն են, որոնք նախագծված են`

* զարգացնելու, ձեռք բերելու, արտադրելու, վաճառելու ու բաշխելու կազմակերպության արտադրանքն ու ծառայությունները,
* ապահովելու կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների պահպանումը,
* գրանցելու տեղեկատվությունը, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման ու ֆինանսական հաշվետվականության տեղեկատվությունը:

Բիզնես գործընթացների արդյունքում տեղեկատվական համակարգի միջոցով գրանցվում, կատարվում ու ներկայացվում են գործառնություններ: Կազմակերպության բիզնես գործընթացների վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերումը, որը ներառում է, թե ինչպես են գործառնությունները սկզբնավորվում, օժանդակում է աուդիտորին պատկերացում կազմել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի վերաբերյալ` այն եղանակով, որը համապատասխանում է կազմակերպության շուրջ առկա հանգամանքներին:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար (հղում` պար. 18)

Ա96. Տեղեկատվական համակարգը և դրան վերաբերող՝ ֆինանսական հաշվետվականու­թյանն առնչվող բիզնես գործընթացները փոքր կազմակերպություն­ներում, ներառյալ՝ այդ համակարգի համապատասխան ասպեկտները՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված տեղեկատվության հետ, որը ձեռք է բերվել գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից կամ դրանցից դուրս, հնարավոր է, որ լինեն պակաս բարդ, քան մեծ կազմակերպություններում, սակայն դրանց նշանա­կությունը պակաս էական չէ: Ղեկավարության ակտիվ ներգրավմամբ աչքի ընկնող փոքր կազմակեր­պություն­ները կարող են չունենալ հաշվապահական հաշվառման ընթացակարգերի, բարդ հաշվապահական հաշվառման գրանցումների և գրավոր ընթացակարգերի մանրամասն նկարագրության կարիք: Հետևաբար, փոքր կազմակերպության աուդիտի ընթացքում կազմակեր­պութ­յան՝ ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգերի ընկալումը կարող է ավելի հեշտ լինել և ավելի մեծ կախում ունենալ հարցումներից, քան փաստաթղթերի զննությունից: Այնուամենայնիվ, կազմակերպու­թյան վերաբերյալ պատկե­րացում կազմելը մնում է կարևոր:

Հաղորդակցություն (հղում` պար. 19)

Ա97. Կազմակերպության կողմից կազմակերպվող հաղորդակցությունը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ պարտականություններին, պատասխանատվությանն ու առնչվող այլ կարևոր հարցերին, ներառում է ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ ներքին հսկողության հետ կապված անհատական պարտականությունների ու պատասխանատվության մասին պատկերացման ապահովում: Այն ընդգրկում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ՝ անձնակազմն ինչ աստիճանի ընկալում ունի, թե ինչպես են իրենց գործողությունները ֆինանսական հաշվետվականության 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 հաշվետվականության վերաբերյալ ձեռնարկները: Բաց հաղորդակցման խողովակներն օժանդակում են երաշխավորելու, որ շեղումները հայտնաբերվում են և ապա ենթարկվում են համապատասխան ուշադրության:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա98. 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 հսկողության բաղկացուցիչները. աուդիտին առնչվող հսկողական գործողություններ (հղում` պար. 20)

Ա99. Հսկողական գործողություններն այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք օգնում են երաշխավորելու, որ կազմակերպության հրահանգները կատարվում են: Հսկողական գործողությունները, անկախ նրանից, թե գտնվում են ավտոմատացված թե չավտոմատացված համակարգերում, ունեն տարբեր նպատակներ և կիրառվում են տարբեր կազմակերպչական ու գործառութային մակարդակներում: Ստորև բերվում են առանձնահատուկ հսկողական գործողությունների օրինակներ՝

* լիազորում,
* գործունեության արդյունքների դիտարկում,
* տեղեկատվության մշակում,
* ֆիզիկական հսկողության տարրեր,
* պարտականությունների բաժանում:

Ա100. Աուդիտին առնչվող հսկողական 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես որ պահանջվում է 29-30 պարագրաֆներով՝ համապատասխանաբար, կամ
* այն գործողությունները, որոնք համարվում են պատշաճ աուդիտորի դատողությամբ:

Ա101. Աուդիտորի դատողությունը, թե հսկողական գործողությունն արդյոք առնչվում է աուդիտին, կրում է այն ռիսկի ազդեցությունը, որն աուդիտորի դիտարկմամբ հնարավոր է հանգեցնի էական խեղաթյուրման: Հսկողական գործողությունները աուդիտին առնչվելու վերաբերյալ աուդիտորի դատողության վրա ազդում է նաև այն, թե արդյոք նա համարում է, որ հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության ստուգումը հավանականորեն կլինի պատշաճ՝ համապարփակ ընթացակարգերի աստիճանը որոշելու տեսանկյունից:

Ա102. Աուդիտորի շեշտադրումը կարող է լինել այնպիսի հսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման վրա, որոնք հասցեագրված են այն ոլորտներին, որտեղ աուդիտորի դիտարկմամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հավանականորեն բարձր են: Երբ բազմաթիվ հսկողական գործողություններից յուրաքանչյուրը հասնում է միևնույն նպատակի, ավելորդ է ձեռք բերել պատկերացումներ այդ նպատակին վերաբերող յուրաքանչյուր առանձին հսկողական գործողության վերաբերյալ:

Ա103. Աուդիտին վերաբերող հսկողական գործողությունները կարող են ներառել ղեկավարության կողմից սահմանված հսկողության տարրերը, որոնք ուղղված են այնպիսի բացահայտումներին առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերին, որոնք չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան, ի լրումն այն հսկողության տարրերի, որոնք ուղղված են հաշիվների մնացորդներին ու գործառնություններին առնչվող ռիսկերին: Այսպիսի հսկողական գործողությունները կարող են վերաբերել ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված տեղեկատվությանը, որը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից դուրս:

Ա104. Աուդիտորի գիտելիքները հսկողական գործողությունների առկայության կամ բացակայության մասին, որոնք ստացվել են ներքին հսկողության մյուս բաղկացուցիչների վերաբերյալ պատկերացումից, օժանդակում են աուդիտորին որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ է ցուցաբերել լրացուցիչ ուշադրություն` հսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման նպատակով:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա105. Համեմատաբար փոքր կազմակերպության հսկողական գործողությունների 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 հսկողության տարրերի հետևանքով կազմակերպությունը հսկողական որոշ գործողություններ կարող է համարել ավելորդ: Օրինակ՝ կարևոր գնումների հաստատման ու հաճախորդներին ապառիկի տրամադրման ղեկավարության բացառիկ լիազորությունը կարող է ուժեղ հսկողություն ապահովել կարևոր հաշիվների մնացորդների և գործառնությունների վրա` նվազեցնելով կամ վերացնելով ավելի մանրամասն հսկողական գործողություններ կատարելու անհրաժեշտությունը:

Ա106. Փոքր կազմակերպության աուդիտին առնչվող հսկողական գործողություններն առավելապես վերաբերում են հիմնական գործառնությունների խմբերին, օրինակ՝ եկամուտներին, գնումներին և աշխատանքային ծախսերին:

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

Ա107. ՏՏ կիրառումն ազդում է այն եղանակի վրա, որով իրականացվում են հսկողական գործողությունները: Աուդիտորի տեսանկյունից ՏՏ-ի նկատմամբ կիրառվող հսկողության տարրերն արդյունավետ են այն ժամանակ, երբ դրանք ապահովում են տեղեկատվության ճշտությունն ու այդ համակարգերի կողմից մշակվող տվյալների անվտանգությունը, և երբ դրանք ներառում են հիմնական ՏՏ-ի ու համակարգչային ծրագրերի հսկողության արդյունավետ տարրեր:

Ա108. ՏՏ-ի հիմնական հսկողության տարրերն այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք վերաբերում են մեծ քանակությամբ համակարգչային ծրագրերի և ապահովում են այդ ծրագրերին առնչվող հսկողության տարրերի արդյունա­վետ աշխատանքը: Դրանք միաժամանակ վերաբերում են բազում առաջադրանք­ներ իրականացնող արագագործ ու մեծ համակարգիչներին, փոքր համակարգիչներին ու վերջնական օգտագործողներ ներառող միջավայրերին: ՏՏ-ի հիմնական ­հսկողության տարրերը, որոնք ապահովում են տեղեկատվության ճշտությունն ու տվյալների անվտանգությունը, սովորաբար կիրառելի են հետևյալ ոլորտների նկատմամբ՝

* տվյալների կենտրոնացում և ցանցային գործառնություններ,
* համակարգային ծրագրերի ձեռքբերում, փոփոխություն և շահագործում
* ծրագրերի փոփոխություններ,
* հասանելիության անվտանգություն,
* համակարգչային ծրագրերի ձեռքբերումներ, զարգացում և շահագործում։

Նշված գործընթացները հիմնականում իրականացվում են վերոհիշյալ պարագրաֆ Ա64-ում նկարագրված ռիսկերի նկատմամբ:

Ա109. Համակարգչային ծրագրերի հսկողության տարրերը ավտոմատացված կամ չավտոմատացված ընթացակարգեր են, որոնք սովորաբար իրականացվում են բիզնես գործընթացների մակարդակում և կիրառվում են առանձին ծրագրերի կողմից գործառնությունների կատարման համար: Համակարգչային ծրագրերի հսկողության տարրերը բնույթով կարող են լինել կանխող կամ հայտնաբերող և նախատեսված են երաշխավորելու հաշվապահական հաշվառման գրանցում­ների ճշտությունը: Հետևապես, համակարգչային ծրագրերի հսկո­ղու­թյան տարրերն առնչվում են այն ընթացակարգերին, որոնք օգտագործվում են սկզբնավորելու, գրանցելու, մշակելու և ներկայացնելու գործառնություններն ու այլ ֆինանսական տվյալները: Սույն հսկողության տարրերն օժանդակում են երաշխավորելու, որ սկիզբ առած գործառնությունները թույլատրվել են և կատարելապես ու ճշգրտորեն գրանցվել ու կատարվել են: Օրինակները ներառում են մուտքագրվող տվյալների խմբագրման ստուգումները, թվային հաջորդականության պահպանման ստուգումները` շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունների ձեռքով դիտարկման համար կամ անմիջապես մուտքագրման ժամանակ կատարվող ճշտումները:

Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները. հսկողության տարրերի մոնիթորինգ (հղում` պար. 22)

Ա110. Հսկողության տարրերի մոնիտորինգը ժամանակի ընթացքում ներքին հսկողության գործունեության արդյունավետության գնահատման գործընթաց է: Այն ընդգրկում է հսկողության տարրերի գնահատումը սահմանված ժամա­նակին և անհրաժեշտ ուղղիչ գործողությունների ձեռնարկումը: Ղեկավարությունը հսկողության տարրերի մոնիթորինգ է իրականացնում ընթացիկ գործողությունների, առանձին գնահատումների կամ նշված երկու եղանակների համակցման միջոցով: Ընթացիկ մոնիթորինգի գործողությունները հաճախ հանդիսանում են կազմակերպության սովորական, կրկնվող գործողու­թյուններ և ներառում են կանոնավոր ղեկավարման և հսկողական գործողություններ:

Ա111. Ղեկավարության մոնիթորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, ինչպես օրինակ՝ հաճախորդների բողոքներն ու գերատեսչությունների դիտողու­թյունները, որոնք կարող են մատնանշել խնդիրները կամ ընդգծել այն բնագավառները, որոնք կատարելագործման կարիք ունեն:

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա112. Ղեկավարության կողմից հսկողության նկատմամբ մոնիթորինգը հաճախ իրականացվում է ղեկավարության կամ սեփականատեր-կառավարչի անմիջական ներգրավմամբ: Այսպիսի ներգրավումը հաճախ բացահայտում է սպասումների նկատմամբ նշանակալի տարբերությունները և ֆինանսական տեղեկատվության անճշտությունները` հանգեցնելով հսկողության ուղղման գործողությունների:

Կազմակերպության ներքին աուդիտի ծառայություն (հղում` պար. 23)

Ա113. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն, այդ ծառայության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը նպաստում է կազմակերպության և դրա միջավայրի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումներին, մասնավորապես կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ ներքին հսկողության մոնիթորինգի ապահովման գործում այդ ծառայության դերին: Նշված պատկերացումը, սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 6(ա)-ի համաձայն, աուդիտորի հարցումների արդյունքում ձեռք բերված տեղեկատվության հետ միասին, կարող է նաև տեղեկատվություն տրամադրել, որն ուղղակիորեն առնչվում է աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերմանն ու գնահատմանը:

Ա114. Ներքին աուդիտի ծառայության նպատակները և գործառույթների շրջանակը, պարտականությունների բնույթն ու կազմակեր­պու­թյուններում դրա կարգավիճակը, ներառյալ ծառայության իրավասություններն ու հաշվետվականությունը լայնորեն տարբերվում են և կախված են կազմակերպության չափից, կառուց­վածքից և ղեկավարության կամ, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պահանջներից: Այս հարցերը կարող են կարգավորվել ներքին աուդիտի ծառայության կանոնադրությամբ կամ ծառայությունների ձեռքբերման բնութագրով:

Ա115. Ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունները կարող են ներառել ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ռիսկերի կառավարման համակարգի կառուցվածքի ու արդյունավետության, ներքին հսկողության ու կորպորատիվ կառավարման գործընթացների վերաբերյալ հավաստիացումներ տրամադրելու նպատակով ընթացակարգերի իրականացումն ու արդյունքների գնահատումը: Այս դեպքում ներքին աուդիտի ծառայությունը կարող է կարևոր դեր ունենալ կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ ներքին հսկողության մոնիթորինգի ապահովման գործում: Այնուամենայնիվ, ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունները կարող են կենտրոնացած լինել գործառնությունների տնտեսող, օգտավետ և արդյունավետ լինելը գնահատելու վրա, և այս դեպքում ծառայության աշխատանքը կարող է ուղղակիորեն չառնչվել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականությանը:

Ա116. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 6(ա)-ի համաձայն՝ ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին ուղղված աուդիտորի հարցումները օգնում են աուդիտորին պատկերացում կազմելու ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունների բնույթի վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը որոշում է, որ ծառայության պարտականությունները վերաբերում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականությանը, աուդիտորը կարող է ներքին աուդիտի ծառայության կողմից կատարված կամ կատարվելիք գործառնությունների վերաբերյալ հետագա պատկերացում կազմելու համար ուսումնասիրել ներքին աուդիտի ծառայության տվյալ ժամանակաշրջանի աուդիտի պլանը , եթե այդպիսին առկա է, և քննարկել այդ պլանը ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչների հետ:

Ա117. Եթե ներքին աուդիտի ծառայության պարտականություններն ու հավաստիացման գծով գործառույթներն իրենց բնույթով կապված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականության հետ, աուդիտորը կարող է նաև օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքները՝ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար ուղղակիորեն աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները ձևափոխելու կամ ծավալները կրճատելու համար: Ավելի հավանական է, որ աուդիտորները կօգտագործեն կազմակերպության ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքները, եթե օրինակ՝ նախորդ աուդիտի փորձի կամ աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի հիման վրա պարզվում է, որ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն, որը կազմակերպության չափերին ու գործառնությունների բնույթին համապատասխան՝ պատշաճ կերպով և բավարար չափով ապահովված է ռեսուրսներով և ուղղակիորեն հաշվետու է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա118. Եթե հիմնվելով ներքին աուդիտի ծառայության վերաբերյալ իր նախնական պատկերացումների վրա, աուդիտորն ակնկալում է օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը՝ իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները ձևափոխելու կամ ծավալները կրճատելու համար, ապա կիրառվում է ԱՄՍ 610-ը (Վերանայված 2013):

Ա119. Ինչպես մանրամասն քննարկվում է ԱՄՍ 610-ում (Վերանայված 2013), ներքին աուդիտի ծառայության գործունեությունը տարբերվում է այլ մոնիթորինգային բնույթի հսկողության տարրերից, որոնք կարող են առնչվել ֆինանսական հաշվետվականությանը, ինչպիսիք են կառավարչական հաշվառման տեղեկատվության վերանայումները, որոնք նախագծված են օժանդակելու, թե ինչպես կազմակերպությունը կանխի կամ բացահայտի խեղաթյուրումները:

Ա120. Առաջադրանքի վաղ փուլերում ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչների հետ հաղորդակցության հաստատումը և առաջադրանքի ողջ ընթացքում այդ հաղորդակցության պահպանումը կարող է օժանդակել տեղեկատվության արդյունավետ փոխանակմանը: Դա ստեղծում է միջավայր, որտեղ աուդիտորը կարող է տեղեկանալ նշանակալի հարցերի վերաբերյալ, որոնք կարող են արժանանալ ներքին աուդիտի ծառայության ուշադրությանը, եթե նման հարցերը կարող են ազդել աուդիտորի աշխատանքի վրա: ԱՄՍ 200-ը քննարկում է աուդիտորի կողմից աուդիտը մասնագիտական կասկածամտության դրսևորմամբ պլանավորելու ու իրականացնելու կարևորությունը, ներառյալ զգոնության պահպանումը այն տեղեկատվության նկատմամբ, որը կասկածի տակ է դնում որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործելու համար հավաքագրած փաստաթղթերի ու հարցումներին տրված պատասխանների արժանահավատությունը: Հետևաբար, առաջադրանքի ողջ ընթացքում ներքին աուդիտի ծառայության հետ հաղորդակցումը հնարավորություն է տալիս ներքին աուդիտորներին նման տեղեկատվությունը ներկայացնել աուդիտորի ուշադրությանը: Աուդիտորն այնուհետև հնարավորություն կունենա այդ տեղեկատվությունը հաշվի առնել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման ժամանակ:

Տեղեկատվության աղբյուրներ (հղում` պար. 24)

Ա121. Տեղեկատվության մեծ մասը, որն օգտագործվում է մոնիտորիգի ընթացքում, պատրաստվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի միջոցով: Եթե ղեկավարությունը, առանց հիմքի առկայության, ենթադրություն է կատարում, որ մոնիթորինգի համար օգտագործվող տվյալները ճիշտ են, ապա այն սխալները, որոնք կարող են պարունակվել տեղեկատվության մեջ, կարող են հավանականորեն ղեկավարությանը հանգեցնել մոնիթորինգի վրա հիմնված ոչ ճիշտ եզրա­կացության: Այսպիսով, պատկերացումը՝

* կազմակերպության մոնիթորինգի գործողություններին առնչվող տեղեկատվու­թյան աղբյուրների, և
* այն հիմքի վերաբերյալ, որի հիման վրա ղեկավարությունը համարում է, որ տեղեկատվու­թյունը բավարար չափով հուսալի է այդ նպատակի համար, պահանջվում է որպես ներքին հսկողության համակարգի բաղկացուցիչ հանդիսացող կազմակերպության մոնիթորինգի գործողությունների վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների մաս:

#### Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով (հղում` պար. 25(ա))

Ա122. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով առկա են էական խեղաթյուրումների ռիսկեր, որոնք համատարած կերպով ազդում են ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվականության և հավանականորեն մի շարք հավաստումների վրա: Նման բնույթի ռիսկերն անհրաժեշտաբար չեն համարվում այնպիսի ռիսկեր, որոնք հայտնաբերվում են գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների հավաստումներում: Վերջիններս ավելի շուտ ներկայացնում են հանգամանքներ, որոնք կարող են մեծացնել էական խեղաթյուրումների ռիսկը հավաստումների մակարդակում, օրինակ՝ ղեկավարության կողմից ներքին հսկողության չարաշահման հետևանքով: Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում ռիսկերը հատկապես կարող են առնչվել խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին վերաբերող աուդիտորի դիտարկումների հետ:

Ա123. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում ռիսկեր կարող են ծագել հատկապես հսկողության թերի միջավայրի հետևանքով (չնայած այդ ռիսկերը կարող են կապվել այլ գործոնների հետ, օրինակ՝ տնտեսական պայմանների վատթարացումը): Օրինակ՝ այնպիսի թերությունն, ինչպիսին է ղեկավարության ցածր կոմպետենտությունը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ցածր վերահսկողությունը, ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է ունենալ առավել համատարած ազդեցություն, որը կպահանջի աուդիտորի համընդհանուր արձագանք:

Ա124. Ներքին հսկողության վերաբերյալ աուդիտորի ընկալումը կարող է կասկածներ առաջացնել, թե հնարավոր է արդյոք անցկացնել պատշաճ աուդիտ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: Օրինակ՝

* կազմակերպության ղեկավարության ազնվության մասին մտահոգությունները կարող են լինել այնքան լուրջ, որ ստիպեն աուդիտորին եզրակացնել, որ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների սխալ ներկայացման վտանգն այն աստիճան է, որ նման պայմաններում աուդիտ չի կարող անցկացվել,
* կազմակերպության գրանցումների իրավիճակի ու արժանահավատության վերաբերյալ մտահոգությունները կարող են աուդիտորին ստիպել եզրակացնել, որ քիչ հավանական է, որ հասանելի կլինեն բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիքը հիմնավորելու համար:

Ա125. ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված)[[213]](#footnote-213) սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույցեր որոշելու համար, թե արդյոք աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, կամ, ինչպես կարող է պահանջվել որոշ դեպքերում, հրաժարվել առաջադրանքի կատարումից, եթե նման հրաժարում հնարավոր է կիրառելի օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով:

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը հավաստումների մակարդակով (հղում` պար. 25(բ))

Ա126. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը գործառնու­թյունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների հավաստումների մակարդակով պետք է ենթարկվեն դիտարկման, որովհետև նման դիտարկումը օժանդակում է որոշելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը հավաստումների մակարդակով, որն անհրաժեշտ է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ հայտնաբերված ռիսկերն առավել համատարած կերպով են առնչվում ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվություններին և հավանականորեն ազդում են մի շարք հավաստումների վրա:

Հավաստումների օգտագործումը

Ա127. Ներկայացնելով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան, ղեկավարու­թյունը թաքնված կամ բացահայտ կերպով կատարում է հավաստումներ` գործառնությունների դասերի ու իրադարձությունների, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների ճանաչման, չափման և ներկայացման վերաբերյալ:

Ա128. Աուդիտորը կարող է օգտագործել Ա129(ա)-(բ) պարագրաֆներում ներկայացված հավաստումները կամ դրանք արտահայտել այլ կերպ, պայմանով, որ ստորև նկարագրված բոլոր ասպեկտները հաշվի են առնվել: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է նախընտրել գործառնությունների դասերի ու իրադարձությունների և դրանց առնչվող բացահայտումների վերաբերյալ հավաստումները համակցել հաշիվների մնացորդների և դրանց առնչվող բացահայտումների վերաբերյալ հավաստումների հետ:

Հավաստումներ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և դրանց առնչվող բացահայտումների վերաբերյալ

Ա129. Հավաստումները, որոնք օգտագործվում են աուդիտորի կողմից տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելիս, կարող են բաժանվել հետևյալ դասերի`

ա) հավաստումներ աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանում տեղի ունեցող գործառնու­թյունների դասերի ու իրադարձությունների և դրանց առնչվող բացահայտումների վերաբերյալ.

(i) տեղի ունենալը` գրանցված գործառնություններն ու իրադարձութ­յունները տեղի են ունեցել կամ բացահայտվել են և այդ գործառնություններն ու իրադարձութ­յունները վերաբերում են տվյալ կազմակերպությանը,

(ii) ամբողջականությունը` բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են, և բոլոր առնչվող բացահայտումները, որոնք ենթակա էին ներառման ֆինանսական հաշվետվություններում, ներառվել են,

(iii) ճշգրտությունը` գրանցման ենթակա գործառնություններին ու իրադար­ձու­թյուններին վերաբերող գումարներն ու այլ տվյալները գրանցվել են պատշաճ կերպով, և առնչվող բացահայտումները պատշաճ կերպով չափվել և նկարագրվել են,

(iv) հաշվեփակումը` գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,

(v) դասակարգումը` գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են ճիշտ հաշիվներում,

(vi) ներկայացումը՝ գործառնություններն ու իրադարձությունները պատշաճ կերպով միավորվել կամ առանձնացվել են և հստակ նկարագրվել են, և առնչվող բացահայտումները տեղին են ու հասկանալի՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների համատեքստում.

բ) հավաստումներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա հաշիվների մնացորդների և առնչվող բացահայտումների վերաբերյալ՝

(i) առկայությունը` ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապի­տալը գոյություն ունեն,

(ii) իրավունքներն ու պարտականությունները` կազմակերպությունը պահպանում և վերահսկում է ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորու­թյունները, որոնք առկա են, և հենց տվյալ կազմակերպության պարտակա­նություններ են,

(iii) ամբողջականությունը` բոլոր ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփա­կան կապիտալը, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են, և բոլոր առնչվող բացահայտումները, որոնք ենթակա էին ներառման ֆինանսական հաշվետվություններում, ներառվել են,

(iv) ճշգրտությունը, արժևորումն ու բաշխումը` ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը պատշաճ գումարներով են ներառվել ֆինանսական հաշվետվու­թյուններում, և արժևորման ու բաշխման ենթակա համապատաս­խանե­ցումները պատշաճ կերպով գրանցվել են, և առնչվող բացահայտումները պատշաճ կերպով չափվել և նկարագրվել են,

(v) դասակարգումը` ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը գրանցվել են ճիշտ հաշիվներում,

(vi) ներկայացումը՝ ակտիվները, պարտավորությունները և սեփական կապիտալը պատշաճ կերպով միավորվել կամ առանձնացվել են և հստակ նկարագրվել են, և առնչվող բացահայտումները տեղին են ու հասկանալի՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների համատեքստում։

Հավաստումներ այլ բացահայտումների վերաբերյալ

Ա130. 129(ա)-(բ) պարագրաֆներում նկարագրված հավաստումները, անհրաժեշտ ձևով հարմարեցնելով, կարող են օգտագործվել աուդիտորի կողմից տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելիս, որոնք կարող են առաջանալ գրանցված գործառնությունների դասերին, իրադարձություններին կամ հաշիվների մնացորդներին ուղղակիորեն չառնչվող բացահայտումներում: Նմանատիպ բացահայտման օրինակ է, երբ կազմակերպությունից պահանջվում է նկարագրել ֆինանսական գործիքներից առաջացող ռիսկերին իր ենթարկվածությունը, ներառյալ, թե ինչպես են այդ ռիսկերն առաջանում. ռիսկերի կառավարման նպատակները, քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը և այդ ռիսկերի գնահատման համար օգտագործվող մեթոդները:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա131. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ հավաստումներ կատարելու ժամանակ, ի լրումն այն հավաստումների, որոնք բերված են Ա129(ա)-(բ) պարագրաֆներում, ղեկավարությունը հաճախ կատարում է հավաստում, որ գործառնություններն ու իրադարձություններն իրականացվել են օրենքի, այլ իրավական ակտերի և այլ գերատեսչությունների պահանջներին համապատասխան: Նման հավաստումները կարող են ներառվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակում:

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման գործընթացը (հղում` պար. 26(ա))

Ա132. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի միջոցով հավաքագրված տեղեկատվու­թյունը` ներառյալ հսկողության տարրերի նախագծման ու դրանց գործածու­թյան գնահատման համար ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, օգտագործվում է որպես ռիսկի գնահատմանն օժանդակող աուդիտորական ապացույց: Ռիսկի գնահատումը սահմանում է կատարման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը: Ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հայտնաբերելիս աուդիտորը պահպանում է մասնագիտական կասկածամտությունը՝ ԱՄՍ 200-ի համաձայն[[214]](#footnote-214):

Ա133. Հավելված 2-ը տրամադրում է հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն, ներառյալ՝ բացահայտումներին առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերը:

Ա134. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 320-ում[[215]](#footnote-215), էականությունը և աուդիտորական ռիսկը հաշվի են առնվում գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների գծով էական խեղաթյուրման ռիսկերը հայտնաբերելիս և գնահատելիս: Աուդիտորի կողմից էականության որոշումը մասնագիտական դատողության առարկա է, որը ներգործության է ենթարկվում աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքների ըմբռնմամբ[[216]](#footnote-216):

Ա135. Աուդիտորի կողմից ռիսկերի հայտնաբերման ժամանակ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների դիտարկումը ներառում է քանակական և որակական բնույթի բացահայտումներ, որոնց խեղաթյուրումը կարող է էական լինել (այսինքն՝ սովորաբար, խեղաթյուրումները համարվում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ դրանք կարող են ազդել օգտագործողների` ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա): Կախված կազմակերպության և առաջադրանքի հանգամանքներից, բացահայտումների օրինակները, որոնք կարող են ունենալ որակական ասպեկտներ և կարող են տեղին լինել էական խեղաթյուրումների ռիսկերը գնահատելիս, ներառում են բացահայտումները հետևյալների վերաբերյալ՝

* ֆինանսական անկայունության պայմաններում կազմակերպության իրացվելիություն և պարտքային համաձայնություններ,
* իրադարձություններ կամ հանգամանքներ, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների ճանաչման,
* գնահատման անորոշությունների հիմնական աղբյուրները, ներառյալ՝ ապագայի վերաբերյալ ենթադրությունները,
* հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունում փոփոխությունների բնույթը և այլ տեղին բացահայտումներ, որոնք պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով, երբ օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության նոր պահանջները ակնկալվում է, որ նշանակալի ազդեցություն կունենան կազմակերպության ֆինանսական վիճակի ու ֆինանսական արդյունքների վրա,
* բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումների համաձայնություններ, ներառյալ՝ տեղեկատվություն, թե ինչպես է որոշվել ցանկացած ճանաչված գումար և այլ համապատասխան բացահայտումներ,
* կապակցված կողմեր և կապակցված կողմերի հետ գործարքներ,
* զգայունության վերլուծություն, ներառյալ՝ կազմակերպության գնահատման մեթոդներում օգտագործված ենթադրություններում փոփոխությունների ազդեցությունները, որոնց նպատակն է օգտագործողներին հնարավորություն տալ հասկանալ ճանաչված կամ բացահայտված գումարների գնահատման հիմքում ընկած անորոշությունները։

Հատուկ նկատառումներ համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների համար

Ա136. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները կարող են ավելի քիչ մանրամասնեցված կամ պակաս բարդ լինել (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ թույլատրում են փոքր կազմակերպություններին ֆինանսական հաշվետվություններում ավելի քիչ բացահայտումներ կատարել): Այնուամենայնիվ, դա չի ազատում աուդիտորին կազմակերպության և դրա միջավայրի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու պարտականությունից, այնքանով, որքանով այն առնչվում է բացահայտումներին:

Հավաստումներին առնչվող հսկողության տարրեր (հղում` պար. 26(գ))

Ա137. Ռիսկի գնահատման ժամանակ, աուդիտորը կարող է հայտնաբերել այն հսկողության տարրերը, որոնք հավանականորեն կարող են կանխել կամ հայտնաբերել ու շտկել առանձին հավաստումներում էական խեղաթյուրումները: Ընդհանուր առմամբ, օգտակար է պատկերացում ձեռք բերել հսկողության տարրերի վերաբերյալ ու դա կապել հավաստումներին՝ այն գործընթացների ու համակարգերի համատեքստում, որում դրանք գոյություն ունեն, որովհետև առանձին հսկողական գործողություններն իրենք իրենցով հաճախ չեն արձագանքում ռիսկերին: Հաճախ միայն բազմակի հսկողական գործողությունները՝ ներքին հսկողության այլ բաղկացուցիչների հետ միասին, կարող են բավարար լինել ռիսկին արձագանքելու համար:

Ա138. Ընդհակառակը, որոշ հսկողական գործողություններ կարող են հատուկ ազդեցություն ունենալ գործառ­նությունների տվյալ դասի կամ հաշվի մնացորդի առանձին հավաստման վրա: Օրինակ՝ հսկողական 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 կատարված առկայության ու ամբողջականության հավաստումներին:

Ա139. Հսկողության տարրերը կարող են ներկայացված հավաստումներին առնչվել ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն: Որքան անուղղակի է կապը, այնքան պակաս արդյունավետ կերպով է տվյալ հսկողության տարրը օգնում կանխել կամ հայտնաբերել 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 հավաստմանը: Հետևապես, այդ հավաստմանն առնչվող ռիսկի նվազեցման տեսանկյունից, այն կարող է պակաս արդյունավետ լինել, քան տվյալ հավաստմանն ուղղակիորեն առնչվող հսկողության տարրերն, օրինակ՝ առաքման փաստաթղթերի համադրումը ներկայացված հաշիվների հետ:

Էական խեղաթյուրումներ

Ա139. Առանձին հաշվետվություններում և բացահայտումներում հնարավոր խեղաթյուրումները կարող են գնահատվել որպես էական՝ ելնելով դրանց չափերից, բնույթից կամ առաջացման հանգամանքներից (հղում՝ պար. 26(դ))։

Նշանակալի ռիսկեր

Նշանակալի ռիսկերի հայտնաբերումը (հղում` պար. 28)

Ա140. Նշանակալի ռիսկերը հաճախ վերաբերում են նշանակալի 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:

Ա141. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել կարևոր, չկրկնվող գործառնությունների համար` առաջանալով ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով՝

* ղեկավարության չափից ավելի մեծ միջամտություն հաշվապահական հաշվառման մոտեցման սահմանման ժամանակ,
* չափից ավելի մեծ չավտոմատացված միջամտություն տվյալների հավաքագրման ու մշակման ժամանակ,
* բարդ հաշվարկներ կամ հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներ,
* չկրկնվող գործառնությունների բնույթը, որը կարող է կազմակերպության համար դժվար դարձնել ռիսկերի նկատմամբ արդյունավետ հսկողությունը:

Ա142. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել նշանակալի դատողու­թյունների ենթակա հարցերի համար, որոնք պահանջում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների սահմանում և առաջանում են ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով՝

* հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ եկամտի ճանաչման հաշ­վա­­պահական հաշվառման 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 կատարվող դատողու­թյունը:

Ա143. ԱՄՍ 330-ը նկարագրում է ռիսկը որպես նշանակալի որակող լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանքը[[217]](#footnote-217)։

Նշանակալի ռիսկեր, որոնք վերաբերում են խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին

Ա144. ԱՄՍ 240-ը սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցեր խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման վերաբերյալ[[218]](#footnote-218)։

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

Ա145. Չնայած ռիսկերը, որոնք վերաբերում են նշանակալի, չկրկնվող կամ դատողությունից ծագող հարցերին, քիչ հավանական է, որ ենթակա կլինեն ամենօրյա հսկողության, այնուամենայնիվ, ղեկավարությունը կարող է այլ կերպ արձագանքել` մտադրվելով միջոցներ ձեռնարկել դրանց դեմ: Հետևապես, ղեկավարության պատկերացումները, թե կազմակերպությունն արդյոք նախագծել ու գործադրել է հսկողության 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`

* հսկողական գործողություններ, ինչպես օրինակ՝ բարձր մակարդակի ղեկավարության կամ փորձագետների կողմից կատարված դատողությունների դիտարկումը,
* գնահատումների փաստաթղթավորված գործընթացները,
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հավանությունը:

Ա146. Օրինակ՝ երբ առկա են մեկանգամյա իրադարձություններ, ինչպիսին է՝ կարևոր դատավարության ծանուցման ստացումը, կազմակերպության տված արձագանքի դիտարկումը կարող է ներառել այնպիսի հարցեր, թե արդյոք հարցը հանձ­նարարվել է համապատասխան փորձագետի (ինչպես օրինակ՝ կազմակեր­պության սեփական կամ արտաքին իրավական խորհրդատուն), թե կատարվել է արդյոք հնարավոր ազդեցության գնահատում, և ինչպես է առաջարկվում կատարել տվյալ իրավիճակի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

Ա147. Որոշ դեպքերում հնարավոր է, որ ղեկավարությունը համապատասխանորեն չի արձագանքել էական խեղաթյուրումների նշանակալի ռիսկերին դրանց հանդեպ հսկողության համապատասխան տարրերի գործադրման միջոցով: Հսկո­ղության նման տարրերի իրագործման ղեկավարության ձախողումը ցուցիչ է ներքին հսկողության նշանակալի թերության վերաբերյալ[[219]](#footnote-219):

Ռիսկեր, որոնց համար միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն ապահովում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. 30)

Ա148.Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ուղղակիորեն վերաբերել սովորա­կան գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների գրանցումներին ու արժանահավատ 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:

Ա149. Երբ ամենօրյա նման գործառնությունները ենթակա են բարձր ավտոմատացված մշակման` փոքր կամ առանց ձեռքի միջամտության, համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը համապատասխան ռիսկի առնչությամբ կարող է անհնար լինել: Օրինակի՝ աուդիտորը դա կարող է դիտել որպես այնպիսի դեպք, երբ կազմակերպության տեղեկատվության զգալի քանակը սկզբնավորվում, կատարվում կամ ներկայացվում է միայն էլեկտրոնային եղանակով, ինչպես օրինակ ինտեգրացված համակարգերում: Այսպիսի դեպքերում`

* աուդիտորական ապացույցները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով, դրանց բավարար քանակի լինելն ու համապա­տաս­խանությունը կախված է ճշգրտության ու ամբողջակա­նութ­յան նկատմամբ հսկողություն ապահովող տարրերի արդյունավետությունից,
* տեղեկատվության ոչ ճիշտ սկզբնավորում կամ փոփոխություն տեղի ունենալու և չհայտնաբերվելու հավանականությունը կարող է ավելի մեծ լինել, եթե համապատասխան հսկողության տարրերն արդյունավետ չգործեն:

Ա150. Նման ռիսկերի հայտնաբերման լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանք­ները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում[[220]](#footnote-220):

Ռիսկի գնահատման վերանայում (հղում` պար. 31)

Ա151. 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 հսկողության տարրեր գործում են արդյունավետ: Նշված վերահսկողության թեստերի իրականացման 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 գնահատումների հիմքում ընկած մեծությունները: Նման հանգամանքներում ռիսկի գնահատումը չի կարող համապատասխանորեն արտացոլել կազմակերպու­թյան իրական հանգամանքները և հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացա­կարգերը կարող են արդյունավետ չլինել էական խեղաթյուրումների հայտնաբեր­ման տեսանկյունից: Տես ԱՄՍ 330-ը լրացուցիչ ուղեցույցերի համար:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 32)

Ա152. 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[[221]](#footnote-221): Նմանապես, օրինակ՝ ռիսկի գնահատումը կարող է փաստաթղթավորվել առանձին կամ կարող է լինել որպես աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի փաստաթղթավորման մի մաս[[222]](#footnote-222): Փաստաթղթավորման ձևն ու ծավալը կախված է կազմակեր­պության բնույթից, չափից ու բարդությունից և դրա ներքին հսկողության համակարգից, ինչպես նաև կազմակերպությունից ձեռք բերվող տեղեկատվության առկայու­թյունից, աուդիտի ընթացքում օգտագործվող աուդիտի մեթոդաբանությունից ու տեխնոլոգիայից:

Ա153. Այն կազմակերպությունների համար, որոնց գործունեությունն ու ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող գործընթացները բարդ չեն, փաստաթղթավորումը կարող է լինել պարզ ձևով 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:

Ա154. Փաստաթղթավորման ծավալը նաև կարող է արտացոլել առաջադրանքի թիմում ներգրավված անդամների փորձառությունն ու ընդունակությունները: Պայմանով, որ ԱՄՍ 230-ում սահմանված պահանջները մշտապես պահպանվում են, պակաս փորձառու անձանցից բաղկացած առաջադրանքի թիմի կողմից ձեռնարկվող աուդիտը, ի տարբերություն ավելի փորձառուներից բաղկացածի, կարող է պահանջել առավել մանրամասն փաստաթղթավորում, որն կնպաստի կազմակերպության վերաբերյալ համապատասխան պատկերացման ձեռքբերմանը:

Ա155. Շարունակական աուդիտների 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. 4(գ), 14-24, Ա77-Ա121)

**Ներքին հսկողության բաղկացուցիչները**

1. Սույն հավելվածը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տրամադրում ներքին հսկողության բաղկացուցիչների վերաբերյալ` շարադրված 4(գ), 14-24, Ա77-Ա121 պարագրաֆներում, այնքանով որքանով դրանք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին:

**Հսկողության միջավայր**

2. Հսկողության միջավայրը ներառում է հետևյալ տարրերը`

ա) *հաղորդակցումը և ազնվության ու էթիկայի կենսագործումը՝* հսկողության տարրերի արդյունավետությունը չի կարող ավելի աճել, քան այն մարդկանց ազնվությունն ու էթիկան, ովքեր դրանք ստեղծում, ղեկավարում ու հսկում են: Ազնվությունն ու էթիկան կազմակեր­պության էթիկայի ու վարքագծային ստանդարտների արդյունքն են, նաև այն բանի, թե ինչպես են դրանք տարածվում ու գործնականորեն ամրապնդվում: Ազնվության ու էթիկայի կենսագործումը ներառում է, օրինակ՝ ղեկավարության գործողությունները վերացնելու կամ մեղմացնելու այն դրդա­պատ­ճառներն ու գայթակղությունները, որոնք կարող են անձնակազմին մղել ներգրավվելու անազնիվ, անօրինական կամ էթիկայի տեսանկյունից անթույլա­տրելի գործերում: Ազնվության ու էթիկայի վերաբերյալ կազմակեր­պության կանոնակարգերի տարածումը կարող է ներառել անձնակազմին վարքագծային ստանդարտների հաղորդակցումը` կարգադրությունների, էթիկայի կանոնագրքերի ու համապատասխան օրինակների միջոցով,

բ) *կոմպետենտության հետ կապված պարտավորվածությունը՝* կոմպետենտությունն այն գիտելիքներն ու հմտություններն են, որոնք անհրաժեշտ են անհատի աշխա­տանքը սահմանող պարտականությունների կատարման համար,

գ) *կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը՝* կազմակերպության հսկողական գիտակցումը զգալիորեն կապված է այն անձանց հետ, ովքեր պատասխանատու են կառավարման համար: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականություն­ների կարևորությունը մատնանշվում է ընդունված ստանդարտներում և այլ օրենքներում ու այլ իրավական ակտերում կամ ուղեցույցերում` պատրաստված կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց այլ պարտականությունները ներառում են ազդարարման ընթացակարգերի նախագծման ու արդյունավետ իրագործման նկատմամբ հսկողությունը, ինչպես նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության դիտարկման ընթացակարգը,

դ) *ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը՝* ղեկավարության գաղափարախոսությունն ու գործելաոճն ընդգրկում են առանձնահատկու­թյուն­ների մեծ շարք: Օրինակ՝ ղեկավարության դիրքորոշումն ու գործողությունները ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ կարող են դրսևորվել հնարավոր այլընտրանքային հաշվապահական հաշվառման մոտեցումներից պահպանողականի կամ առաջադիմականի ընտրությամբ, կամ հաշվապահական հաշվառման գնահա­տումների կատարման բարեխղճությամբ ու պահպանողականությամբ,

ե) *կազմակերպչական կառուցվածք՝* պատշաճ կազմակերպչական կառուց­վածքի հաստատումը ներառում է իրավասությունների ու պարտակա­նությունների հիմ­նական շրջանակների ու հաշվետվական համապատ­ասխան ուղղությունների քննարկումը: Կազմակերպության կազմակեր­պչական կառուցվածքի պատշաճու­թյունը մասամբ կախված է դրա չափից ու գործառնությունների բնույթից,

զ) *լիազորությունների և պատասխանատվության փոխանցումը՝* լիազորությունների և պատասխանատվության փոխանցումը կարող է ներառել մոտեցումներ, որոնք վերաբերում են իրագործվող համապատասխան գործառնություններին, առանցքային անձնակազմի գիտելիքներին ու փորձառությանը և պարտականությունների կատարման համար տրամադրված միջոցներին: Ի լրումն դրա՝ այն կարող է ընդգրկել ընթացակարգեր ու հաղորդակցություն` 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 հսկողական 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 կոմպետենտ ու վստահության արժանի մարդկանց ընտրելու կազմակերպության պարտավորվա­ծությունը: Կադրային քաղաքականությունը առնչվում է ապագա պարտականու­թյուններին ու պատասխանատվությանը և ներառում է ուսուցումը կրթական կազմակերպություններում, մասնակ­ցութ­յունը սեմինարներին, ի հայտ է բերում աշխատանքի կատարողականի ու էթիկայի ակնկալվող մակարդակը: Աշխատանքի պարբերական գնահատումներից ուղղորդվող առաջխաղացումները ցուցադրում են որակյալ անձնակազմին առավել բարձր պատասխանա­տվութ­յան մակարդակներ բարձրացնելու կազմակերպության պարտականութ­յուն կրելը:

**Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց**

3. Ֆինանսական հաշվետվականության նպատակներով կազմակերպության ռիսկի գնահատ­ման գործընթացը ներառում է, թե ինչպես է ղեկավարությունը հայտնաբերում ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների պատրաստմանն առնչվող բիզնես ռիսկերը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, 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 գնահատում չգրանցված գործառնությունների հավանականությունը կամ ինչպես է որոշում ու վերլուծում ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կարևոր գնահատումները:

4. Արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվականությանն 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 համապատասխան ֆինանսական տվյալներ: Ղեկավարությունը կարող է նախաձեռնել նախագծեր, ծրագրեր կամ գործողություններ առանձին ռիսկերին արձագանքելու 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 հսկողության վերաբերյալ,
* *նոր կամ վերաձևման ենթարկված տեղեկատվական համակարգեր՝* տեղեկատվական համակարգերի էական ու կտրուկ փոփոխությունները կարող են փոփոխել ներքին հսկողությանն առնչվող ռիսկը,
* *կտրուկ աճ՝* գործառնությունների նշանակալի ու կտրուկ ընդլայնումը կարող է մեծ չափով ճնշել հսկողության տարրերը ու ավելացնել հսկողության տարրերի խափանման ռիսկը,
* *նոր տեխնոլոգիա՝* նոր տեխնոլոգիաների ներդրումն արտադրական գործընթացներում կամ տեղեկատվական համակարգերում կարող է փոփոխել ներքին հսկողության հետ կապված ռիսկը,
* *նոր բիզնես մոդելներ, արտադրատեսակներ կամ գործունեություն.* մուտքը նոր բիզնես ոլորտներ կամ նոր գործառնություններ, որոնց առնչությամբ կազմակերպությունն ունի քիչ փորձառություն, կարող է առաջացնել ներքին հսկողության 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 հսկողության հետ կապված ռիսկերը,
* *ընդլայնված օտարերկրյա գործունեություն՝* օտարերկրյա գործունեության ընդլայնումը կամ ձեռք բերումը կրում է նոր և հաճախ յուրահատուկ ռիսկեր, որոնք կարող են ազդել ներքին հսկողության վրա, ինչպես օրինակ՝ լրացուցիչ կամ փոփոխված ռիսկերը` ծագած արտարժույթային գործառնություններից,
* *նոր հաշվապահական հաշվառման հրապարակումներ՝* նոր հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների ընդունումը կամ հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների փոփոխությունը կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ գոյություն ունեցող ռիսկերի վրա:

**Տեղեկատվական համակարգ` ներառյալ առնչվող բիզնես գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվականության և հաղորդակցության հետ**

5. Տեղեկատվական համակարգը բաղկացած է ենթակառուցվածքից (ֆիզիկական ու սարքավորումների բաղադրիչներ), համակարգչային ծրագրից, մարդկանցից, ընթացակարգերից և տվյալներից: Շատ տեղեկատվական համակարգեր լայնորեն օգտագործում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ (ՏՏ):

6. Ֆինանսական հաշվետվականության նպատակներին առնչվող տեղեկատվական համա­կար­գը, որն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվականության համակարգը, ներառում է եղանակներ ու գրանցումներ, որոնք`

* նույնականացնում ու գրանցում են բոլոր վավեր գործառնությունները,
* բավարար մանրամասն կերպով նախատեսված ժամանակին նկարագրում են գործառնությունները` հնարավորություն ընձեռելով կատարել դրանց պատշաճ դասակարգումներ ֆինանսական հաշվետվականության նպատակով,
* չափում են գործառնությունների արժեքն այն եղանակով, որը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններում գրանցել դրանց պատշաճ դրամական արտահայտությունները,
* որոշում են այն ժամանակաշրջանը, որում գործառնությունները տեղի են ունեցել, հնարավոր դարձնելով գործառնությունների գրանցումը ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,
* ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով ներկայացնում են գործառնություններն ու դրանց առնչվող բացահայտումները:

7. Համակարգի կողմից ստեղծված տեղեկատվության որակն ազդում է կազմակեր­պության գործունեության վարման, վերահսկման և արժանահավատ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ պատշաճ որոշումներ կայացնելու ղեկավարության ունակության վրա:

8. Հաղորդակցումը, որը ներառում է ֆինանսական հաշվետվականության նկատմամբ ներքին հսկողությանը վերաբերող անհատական պարտականություն­ների ու պատաս­խանատվության մասին ընկալման ապահովումը, կարող է իրականացվել ընթացա­կարգերի վերաբերյալ ձեռնարկների, հաշվապահա­կան հաշվառման ու ֆինանսական հաշվետվականու­թյան ձեռնարկների և հուշաթերթերի տեսքով: Հաղորդակցումը կարող է իրականացվել նաև էլեկտրոնային, բանավոր ձևերով ու ղեկավարության գործողությունների միջոցով:

**Հսկողական գործողություններ**

9. Ընդհանուր առմամբ, աուդիտին առնչվող հսկողական գործողություն­ները կարող են դասակարգվել որպես կարգեր ու ընթացակարգեր, որոնք վերաբերում են ստորև բերված գործառնություններին՝

* *գործունեության արդյունքների դիտարկումներ՝* այսպիսի հսկողական գործողությունները ներառում են փաստացի գործունեության արդյունքների դիտարկումներ ու վերլուծություններ` ի համադրություն բյուջեի, կատարված կանխատեսումների ու անցյալ ժամանակաշրջանի արդյունքների: Դրանք առնչվում են տարբեր ուղղվածություն ունեցող տվյալների` ֆինանսական կամ գործառնական, ինչպես նաև միմյանց` առկա փոխադարձ կապերի, ուսումնասիրության ու շտկման գործողությունների նկատմամբ վերլուծությունների հետ միասին` համեմատելով ներքին ու արտաքին աղբյուրներից ստացված տվյալները: Դրանք վերաբերում են նաև գործառույթների կամ գործունեության արդյունքների դիտարկմանը,
* *տեղեկատվության մշակում՝* տեղեկատվական համակարգերի հսկողա­կան գործողությունների երկու լայն խմբավորում են ներկայացնում համակարգչային ծրագրի հսկողության տարրերը, որոնք գործադրվում են առանձին ծրագրերի գործողության ընթացքում, և ընդհանուր ՏՏ-ի համա­կարգի հսկողության տարրերը, որոնք բազմաթիվ համակարգչային ծրագրե­րի վերաբերող ու այդ ծրագրերի հսկողության տարրերի արդյունավետ գործունեությանը նպաստող կարգեր ու ընթացակարգեր են, որոնք օժանդակում են տեղեկատվական համակարգերի պատշաճ շարունակական գործունեության ապահովմանը: Համակարգչային ծրագրի հսկողու­թյան տարրերի օրինակները ներառում են գրանցումների թվաբանական ճշտության ստուգումը, հաշիվների ու նախնական հաշվեկշիռների վարումն ու զննությունը, նաև ներառում են ավտոմատացված տարրեր, ինչպես օրինակ՝ մուտքագրված տվյալների խմբագրման ու թվային հաջորդականության պահպանման ստուգումները, և չավտոմատացված տարրեր, օրինակ՝ չավտոմատացված միջոցներով շեղումների վերաբերյալ առկա հաշվետվություններին հետևելը: Ընդհանուր ՏՏ-ի համակարգի հսկողության տարրեր են նախագծի փոփոխության նկատմամբ հսկողության տարրերը, նախագծերին կամ տվյալներին հասանելիությունը սահմանափակող հսկողության տարրերը, համակարգչային ծրագրերի փաթեթների նոր թողարկումների իրագործման նկատմամբ հսկողություն սահմանող տարրերը, ինչպես նաև համակարգի ծրագրի հսկողության տարրերը, որոնք սահմանափակում են մուտքը համակարգ ու հսկում դրա հնարավորությունների գործածումն այն դեպքերում, երբ հնարավոր է փոփոխության ենթարկել ֆինանսական տվյալներ կամ գրանցումներ` չթողնելով հետքեր,
* *ֆիզիկական հսկողության տարրեր.* այդ հսկողության տարրերը ներառում են`
* ակտիվների ֆիզիկական անվտանգությունը` ներառյալ պատշաճ պահպա­նումը, ինչպես օրինակ՝ ակտիվների կամ գրանցումների հասանելիությունը պահպանող ծրագրեր,
* լիազորումը համակարգչային ծրագրերին ու տվյալների բազաներին հասանելիության համար,
* ստուգիչ գրանցումներում նշված քանակների պարբերական հաշվարկ ու համեմատություն (օրինակ՝ կանխիկ դրամական միջոցների, արժեթղթերի ու պաշարների հաշվարկների արդյունքների համադրումը հաշվապահական հաշվառման գրանցումների հետ):

Ֆիզիկական հսկողության տարրերի միջոցով ակտիվների հնարավոր գողությունների մտադրության կանխման աստիճանն առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման արժանահավատության հետ և կախված է այնպիսի հանգամանքներից, ինչպես օրինակ՝ թե երբ են ակտիվները առավել զգայուն ապօրինի սեփականաշնորհմանը,

* *պարտականությունների բաժանումը՝* տարբեր անձանց միջև գործառնու­թյուն­ների թույլտվության, դրանց գրանցման ու ակտիվների պահպանության ապահովման վերաբերյալ պարտականությունների բաշխումը: Պարտականու­թյունների բաժանումը նպատակ ունի կրճատել այն հնարավորությունները, երբ անձը իր բնականոն պարտականությունների կատարման ընթացքում հնարավորություն ունենա միաժամանակ իրականացնելու ու թաքցնելու սխալներն ու խարդախությունները:

10. Որոշ հսկողական գործողություններ կարող են կախված լինել արդյու­նա­վետության բարձր աստիճան ունեցող համապատասխան կանոնակարգերից, որոնք սահմանվել են ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից: Օրինակ՝ պաշտոնական թույլտվությունների հսկողության տարրերը կարող են լիազորվել հաստատված ուղեցույցներին համապատասխան, ինչպես օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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:

**Հսկողության տարրերի մոնիթորինգ**

11. Ղեկավարության կարևոր պարտականությունն է սահմանել ու պահպանել շարունակական ներքին հսկողություն: Ղեկավարության կողմից հսկողութ­յան տարրերի մոնիթորինգը ներառում է հարցերի դիտարկում, թե արդյոք դրանք գործում են ծրագրվածին համապատասխան և արդյոք ենթարկվում են պատշաճ ձևափոխման` կապված որոշակի պայմանների փոփոխման հետ: Հսկո­ղության տարրերի մոնիթորինգը կարող է ներառել այնպիսի գործողություններ, ինչպես օրինակ՝ ղեկավարության դիտարկումը, թե բանկային համաձայնեցումներն 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 բիզնես գործելաոճի և էթիկայի պահանջներին համապատասխանության նկատմամբ։ Մոնիթորինգը նաև կատար­վում է երաշխավորելու համար, որ հսկողության տարրերը ժամանակի ընթացքում շարունակում են գործել արդյունավետ կերպով: Օրինակ՝ եթե բանկային համաձայնեցումների ճշգրիտ ու արդյունավետ լինելը չի ենթարկվում մոնիթորինգի, անձնակազմը կարող է դադարել դրանց կատարումը:

12. Ներքին աուդիտորները կամ համանման գործառույթներ իրականացնող անձնակազ­մը առանձին գնահատումների միջոցով կարող են օժանդակել կազմակերպության հսկողության տարրերի մոնիթորինգի անցկաց­մանը: Սովորաբար նրանք կանոնավոր կերպով տեղեկատվություն են ապահովում կազմակերպության ներքին հսկողության գործողության վերաբերյալ` զգալի ուշադրություն սևեռելով ներքին հսկողության արդյունավետության գնահատմանը, ինչպես նաև տեղեկություն են հաղորդում ներքին հսկողության համակարգի ուժեղ կողմերի ու թերությունների վերաբերյալ և առաջարկներ կատարում դրանց բարելավման ուղղությամբ:

13. Մոնիթորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, որը կարող է մատնանշել խնդիրներ ու բացահայտել 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 հսկողության գործողության հարցերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ՝ կազմակերպության հետ հաղորդակցումը` կապված բանկի գործունեությունը կանոնակարգող գործակալության ուսումնասիրության հետ: Միաժամանակ, մոնիթորինգի գործողությունների ընթացքում ղեկավարությունը կարող է դիտարկել ներքին հսկողության վերաբերյալ արտաքին աուդիտորների հետ ունեցած հաղորդակցության տվյալները:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա41, Ա133)

**Հանգամանքներ ու իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկեր**

Ստորև բերված են հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել ֆինանսական հաշվետվություններում 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 շրջաններում ծավալվող գործունեություն, օրինակ՝ արժույթի էական արժեզրկմամբ ու բարձր գնաճով 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 առաջարկ կամ տեղափոխում դեպի այլ բիզնես ուղղություններ,
  + ընդլայնում դեպի նոր տարածքներ,
  + փոփոխություններ կազմակերպությունում, ինչպես օրինակ՝ ձեռքբերումներն ու վերակազմակերպումները կամ այլ արտասովոր իրադարձություններ,
* հավանական վաճառքի ենթակա կազմակերպություններ կամ բիզնես սեգմենտներ,
* բարդ միավորումների կամ համատեղ նախաձեռնությունների առկայություն,
* արտահաշվեկշռային ֆինանսական միջոցներ, հատուկ նպատակային կազմակերպությունների և այլ բարդ ֆինանսավորման մշակումների օգտագործում,
* էական գործառնություններ կապակցված կողմերի հետ,
* համապատասխան հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու հմտություններ ունեցող անձնակազմի բացակայություն,
* փոփոխություններ առանցքային անձնակազմում, ներառյալ հիմնական գործադիր ղեկավարների աշխատանքից դուրս գալը,
* ներքին հսկողության թերություններ, հատկապես ղեկավարության կողմից ուշադրության չարժանացածները,
* խթաններ ղեկավարության կամ աշխատակիցների համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացում կեղծարարություններին մասնակցելու համար,
* կազմակերպության ՏՏ-ի ռազմավարության ու ընդհանուր բիզնես ռազմավարության անհամատեղելիություն,
* փոփոխություններ ՏՏ-ի միջավայրում,
* ֆինանսական հաշվետվականության 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 գործառ­նութ­յուններ, օրինակ՝ պարտքի վերաֆինանսավորում, ակտիվ­ների վաճառք, առևտրային նպատակներով պահվող արժեթղթերի դասակարգում,
* նոր հանդիսացող հաշվապահական հաշվառման 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 և առնչվող բացահայտումները,
* բացահայտումներում նշանակալի տեղեկատվության բացթողում կամ թաքցնում,
* անավարտ դատավարություններ և պայմանական պարտավորու­թյուն­ներ, օրինակ՝ վաճառքի երաշխիքները, ֆինանսական երաշխավորութ­յունները կամ բնապահպա­նական պարտավորու­թյուն­ները:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 320

## ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆԸ ԱՈՒԴԻՏԻ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ԵՎ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑՈՒՄ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................1

Էականությունը աուդիտի համատեքստում.....................................................................2-6

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

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

**Սահմանումներ**...............................................................................................................9

**Պահանջները**

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

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

Փաստաթղթավորումը.....................................................................................................14

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը.......................................................................Ա1

Էականությունը աուդիտի համատեքստում.....................................................................Ա2

Աուդիտի պլանավորման ժամանակ էականության և արդյունավետ էականության որոշումը.................................................................................................................Ա3-Ա13

Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ.....................................................Ա14

|  |
| --- |
| *«Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 320-ը պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի կիրառման աուդիտորի պարտականությունը: ԱՄՍ 450[[223]](#footnote-223)-ը բացատրում է էականության կիրառումը աուդիտի վրա` հայտնաբերված խեղաթյու­րումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա` չուղղված խեղաթյուրում­ների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցությունը գնահատելիս:

#### Էականությունը աուդիտի համատեքստում

2. Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներում էականության սկզբունքը հա­ճախ քննարկվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայաց­ման տեսանկյունից: Չնայած, ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները էականությունը կարող են քննարկել այլ, տարբեր առումներով, այնուհանդերձ դրանք բացատրում են, որ ընդհանրապես`

* խեղաթյուրումները, ներառյալ նաև բացթողումները, 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[[224]](#footnote-224): Խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունները անհատ օգտագործողների վրա, որոնց կարիքները կարող են բավականին տարբեր լինել, հաշվի չեն առնվում:

3. Նմանատիպ քննարկումը, եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքում, աուդիտորին չափանիշ է տրամադրում աուդիտում էականությունը որոշելու համար: Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը էականության սկզբունքի քննարկում չի պարունակում, ապա պարագրաֆ 2-ում նշված առանձնահատկությունները աուդիտորին տրամադրում են նման չափանիշներ:

4. Աուդիտորի կողմից էականության որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է, որը ներգործության է ենթարկվում նրա կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության կարիքների ըմբռնմամբ: 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) գնահատումների, դատողությունների և ապագա դեպքերին վերաբերող ուսումնասիրություններից ելնելով` ընդունում են գումարների չափերի հետ կապված անորոշությունները.

դ) կայացնում են խելամիտ տնտեսական որոշումներ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում առկա տեղեկատվության հիման վրա:

5. Աուդիտորի կողմից էականության սկզբունքը կիրառվում է աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում, աուդիտի վրա հայտնաբերված խեղաթյուրումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա` չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, ազդեցությունը գնահատելիս, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության մեջ կարծիք կազմելիս (հղում` պար. Ա1):

6. Աուդիտի պլանավորման ժամանակ, աուդիտորը դատողություններ է կատարում այն խեղաթյուրումների վերաբերյալ, որոնք կհամարվեն էական: Նշված դատողու­թյունները հիմք են ծառայում`

ա) ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման համար.

բ) էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման 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 չուղղված 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: Գործնականում հնարավոր չէ աուդիտորական ընթացակարգերը մշակել այնպես, որ հայտնաբերվեն բոլոր այն խեղաթյուրումները, որոնք կարող են էական լինել միայն իրենց բնույթից կախված: Այնուամենայնիվ, բացահայտումներում հնարավոր խեղաթյուրումների բնույթի վերաբերյալ դիտարկումները տեղին են էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված աուդիտորական ընթացակարգերի մշակման համար[[225]](#footnote-225)։ Ավելին, ֆինանսական հաշվետվությունների վրա բոլոր չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը գնահատելիս աուդիտորը հաշվի է առնում չուղղված խեղաթյուրումների ոչ միայն չափը, այլ նաև բնույթը, ինչպես նաև դրանց ի հայտ գալու մասնավոր դեպքերը[[226]](#footnote-226): (հղում՝ պար. Ա2)

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

7. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

8. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի համապատասխան ձևով կիրառումը:

### Սահմանումներ

9. ԱՄՍ-ի նպատակներից ելնելով, արդյունավետ էականությունը նշանակում է աուդի­տորի կողմից սահմանած գումար կամ գումարներ, որոնք ցածր են ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականու­թյան մակարդակից` և որոնք նպատակ ունեն նվազեցնելու չուղղված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրում­ների ընդհանուր գումարի՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը գերազանցելու հավանականությունը` մինչև համապատասխանորեն ցածր մակարդակ: 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:

### Պահանջները

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

10. Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս, աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվությունների` որպես ամբողջության, էականութ­յան մակար­դակը: Եթե, կազմակերպության հատուկ իրադարձութ­յուն­ների արդյունքում, առկա են մեկ կամ մի քանի առանձին դասերի գործառնութ­յուններ, հաշվի մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնց ավելի փոքր գումարների խեղաթյուրումները, կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ ավելի կազդեն օգտագործողների ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա, քան ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի նաև այդ առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների համար կիրառվող էականության մակարդակը կամ մակարդակները (հղում` պար. Ա3-Ա12):

11. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման նպատակով աուդիտորը պետք է սահմանի արդյունավետ էականության մակարդակը (հղում` պար. Ա13):

#### Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ

12. Աուդիտորը պետք է վերանայի ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվու­թյունների էականության մակարդակը (իսկ կիրառելիության դեպքում` նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները), եթե աուդիտի ընթացքում հայտնի է դառնում այնպիսի տեղեկատվություն, որը կստիպեր նրան նախապես սահմանել էականության այլ գումար (կամ գումարներ) (հղում` պար. Ա14):

13. Եթե աուդիտորը գալիս է այնպիսի եզրահանգման, որ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների համար ամբողջությամբ վերցրած էականության ավելի ցածր մակարդակը ավելի համապատասխան է, (իսկ կիրառելիության դեպքում` նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները), քան մինչ այդ որոշված մակարդակն էր, ապա նա պետք է որոշի արդյոք անհրաժեշտություն կա փոխել արդյունավետ էականությունը, և արդյոք հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները փոփոխության ենթակա չեն:

#### Փաստաթղթավորումը

14. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի հետևյալ գումարները և դրանց որոշման ժամանակ նկատի ունեցած հանգամանքները[[227]](#footnote-227)`

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 12-13 պարագրաֆներ):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը (հղում` պար. 5)

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնելիս, աուդիտորի ընդհա­նուր նպատակներն են ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն զերծ են խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրում­ներից, դրանով իսկ աուդիտորին հնարավորություն տալով արտահայտելու կարծիք այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առում­ներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն, ինչպես նաև` տալ եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, այն հաղորդակցելով աուդիտորի բացահայտումների համաձայն, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ-ներով[[228]](#footnote-228): Աուդիտորը, ձեռք բերելով բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց, ձեռք է բերում ողջամիտ հավաստիացում, որը նպատակ ունի աուդիտորական ռիսկը նվազեցնելու մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ[[229]](#footnote-229): Աուդիտորական ռիսկը այն ռիսկն է, որ աուդիտորը անհամապատասխան աուդիտորական կարծիք է հայտնում, երբ ֆինանսական հաշվետվություններն էապես խեղաթյուրված են: Աուդիտորական ռիսկը էական խեղաթյուրման և չհայտնաբերման ռիսկերից կախված ֆունկցիա է[[230]](#footnote-230): Էականությունը և աուդիտորական ռիսկը հաշվի են առնվում աուդիտի ամբողջ ընթացքում, մասնավորապես, երբ`

ա) հայտնաբերվում և գնահատվում են էական խեղաթյուրման ռիսկերը[[231]](#footnote-231),

բ) որոշվում են աուդիտի հետագա ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները[[232]](#footnote-232), և

գ) գնահատվում են չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, ազդեցու­թյունը ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների[[233]](#footnote-233), այնպես էլ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևավորման վրա[[234]](#footnote-234):

#### Էականությունը աուդիտի համատեքստում (հղում` պար. 6)

Ա2. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումը և գնահատումը[[235]](#footnote-235) ներառում է մասնագիտական դատողության կիրառում՝ հայտնաբերելու այն գործառ­նութ­յունների դասերը, հաշվի մնացորդները և բացահայտումները, ներառյալ որակական բնույթի բացահայտումները, որոնց խեղաթյուրումը կարող է էական լինել (այսինքն՝ սովորաբար, խեղաթյուրումները համարվում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ դրանք կարող են ազդել օգտագործողների` ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա): Դիտարկելիս, թե արդյոք որակական բնույթի բացահայտումներում խեղաթյուրումներն էական են, աուդիտորը կարող է նույնականացնել համապատասխան գործոններ, ինչպիսիք են՝

* ժամանակաշրջանի համար կազմակերպության գործունեությանն առնչվող հանգամանքները (օրինակ՝ կազմակերպությունը ժամանակաշրջանի ընթացքում կարող է ձեռնարկած լինել նշանակալի ձեռնարկատիրական գործունեության միավորում).
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները, ներառյալ դրանցում փոփոխությունները (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների նոր ստանդարտը կարող է որակական բնույթի նոր բացահայտումներ պահանջել, որոնք նշանակալի են կազմակերպության համար).
* որակական բնույթի բացահայտումեր, որոնք կարևոր են ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար՝ պայմանավորված կազմակերպության բնույթով (օրինակ՝ իրացվելիության ռիսկի վերաբերյալ բացահայտումները կարող են կարևոր լինել ֆինանսական հաստատության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար):

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

*Նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար* (հղում` պար. 10)

Ա3. Հանրային հատվածի 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 հատվածի 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 հատվածի ծրագրերի նկատմամբ օրենսդրական մարմինների և հասարակության ունեցած ֆինանսական տեղեկատվության կարիքներից կախված:

*Հենակետային տվյալների օգտագործումը ֆինանսական հաշվետվությունների` որպես ամբողջության էականությունն որոշելիս* (հղում` պար. 10)

Ա4. Էականության որոշումը ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Ֆինանսական հաշվետվությունների որպես ամբողջության էականության մակար­դակը որոշելիս հաճախ որպես ելակետ է վերցվում ընտրված հենակետային տվյալի նկատմամբ ինչ-որ տոկոսի կիրառումը: Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել համապատասխան հենակետային տվյալների ընտրության վրա, ընդգրկում են հետևյալը`

* ֆինանսական հաշվետվությունների տարրեր (օրինակ` ակտիվներ, պարտավորու­թյուններ, սեփական 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 սեփական կապիտալով, ապա օգտագոր­ծողները կարող են ավելի մեծ ուշադրություն դարձնել ակտիվներին և դրանց նկատմամբ առկա պահանջներին, քան կազմակերպության շահույթին), և
* հենակետային տվյալների հարաբերական փոփոխականությունը:

Ա5. Հենակետային տվյալների օրինակներ, որոնք կարող են համապատասխան լինել կախված կազմակերպությունում առկա իրադարձություններից, ընդգրկում են հաշվե­տու եկամտի այնպիսի դասեր, ինչպիսիք են օրինակ` շահույթը մինչև հարկումը, ընդհանուր հասույթը, համախառն շահույթը և ընդհանուր ծախսերը, ընդհանուր սեփական կապիտալը կամ զուտ ակտիվների արժեքը: Անընդհատ 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:

Ա6. Ընտրված հենակետային տվյալներին վերաբերող համապատասխան ֆինանսական տվյալները սովորաբար ընդգրկում են նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակը, հաշվետու տարվա սկզբից մինչև հաշվետու ամսաթվի ֆինանսական արդյունքներն ու ֆինանսական վիճակը, ընթացիկ ժամանակաշրջանի կանխատեսումները և բյուջեն` ճշգրտված կազմակեր­պութ­յունում տեղ գտած իրադարձությունների կարևոր փոփոխությունների (օրինակ` կարևոր ձեռնարկատիրական 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 հենակետ է վերցվում անընդհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի ինչ-որ տոկոս, դեպքերը որոնք բերում են այդ շահույթի բացառիկ աճին կամ նվազմանը, կարող են աուդիտորին մղել եզրահանգում կատարելու, որ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության որոշման համար ավելի համապատասխան կլինի օգտագործել անընդհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի նախորդ արդյունքների վրա հիմնված նորմավորված թիվը:

Ա7. Էականությունը վերաբերում է այն ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը եզրակացություն է տալիս: Եթե ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները պատրաստվում են տասներկու ամսից ավել կամ պակաս ժամանա­կաշրջանների համար, որը կարող է լինել նոր ստեղծված կազմակերպության կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի փոփոխման դեպքում, ապա էականությունը վերաբերում է տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա8. Ընտրված հենակետային տվյալների նկատմամբ կիրառվող տոկոսի որոշումը ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Ընտրված հենակետային տվյալի և տոկոսի միջև գոյություն ունի փոխկապակցվածութ­յուն, այսպես օրինակ` անընդհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի նկատմամբ կիրառվող տոկոսը սովորաբար ավելի բարձր կլինի, քան ընդհանուր հասույթի նկատմամբ կիրառվող տոկոսը: Օրինակ` աուդիտորը կարող է ենթադրել, որ անընդհատ գործունեությունից մինչև հարկումը շահույթի հինգ տոկոսը համապատասխան կլինի արդյունաբերության ճյուղում գործող շահույթ հետապնդող կազմակերպու­թյան համար, մինչդեռ շահույթ չհետապնդող կազմակեր­պության համար` համապատասխան կլինի ընդհանուր հասույթի կամ ծախսերի մեկ տոկոսը: Բարձր կամ ցածր տոկոսադրույքները կարող են համապատասխան համարվել իրադրու­թյուններից կախված:

Նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

Ա9. Եթե կազմակերպության անընդհատ գործունեությունից շահույթը մինչև հարկումը մշտապես պայմանական է, որը կարող է լինել սեփականատիրոջ 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 հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա10. Հանրային հատվածի կազմակերպության աուդիտի դեպքում, ընդհանուր ծախսերը կամ զուտ ծախսերը (ծախսեր հանած եկամուտներ կամ ծախսումներ հանած մուտքեր) կարող են ծառայել որպես հենակետային տվյալներ ծրագրի գործառույթների համար: Եթե հանրային հատվածի 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)

Ա11. 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 ֆինանսական հաշ­վետվողականության կիրառելի հիմունքը ազդում է օգտագործողների` որոշակի հոդվածների չափման կամ բացահայտման ակնկալիքների վրա (օրինակ՝ կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վարձատրությունները և գնահատման բարձր աստիճանի անորոշությամբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների զգայունության վերլուծությունը).
* այն տնտեսության ճյուղին վերաբերող առանցքային 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` բացահայտումներ սեգմենտների կամ ձեռնարկատիրական գործունեության նշանակալի միավորման գործարքի վերաբերյալ):

Ա12. Աուդիտորը, կազմակերպության հատուկ իրադարձությունների արդյունքում այդպիսի դասի գործառությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների առկայու­թյունը նկատի ունենալիս, կարող է օգտակար համարել պատկերացում կազմել ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետների և ակնկալիքների վերաբերյալ:

*Արդյունավետ էականություն* (հղում` պար. 11)

Ա13. 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 չի թողնում ոչ մի լուսանցք հնարավոր չհայտնաբերված խեղաթյուրումների համար: Արդյունավետ էականությունը (որը, ինչպես սահմանվեց, մեկ կամ մի քանի գումարներ են) նախատեսված է չուղղված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարը՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության մակարդակը գերազանցելու հավանականությունը մինչև համապատասխան ցածր մակարդակ նվազեցնելու համար: Նմանապես, առանձին դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայ­տում­ների համար որոշված էականության մակարդակին վերաբերող արդյունավետ էականությունը նախատեսված է մինչև համապատասխան ցածր մակարդակ նվազեցնելու այդ առանձին դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների չուղղված ու չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարի` տվյալ դասի գործողությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը գերազանցելու հավանականությունը: Արդյունավետ էականության որոշումը հասարակ մեխանիկական հաշվարկ չէ և ընդգրկում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Այն ներգործության է ենթարկվում կազմակեր­պության մասին աուդիտորի պատկերացումներից կախված, որը թարմացվում է ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի կատարման արդյունքում, ինչպես նաև նախկին աուդիտների ժամանակ հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթից և ծավալներից, և հետևաբար ընթացիկ ժամանակաշրջանի խեղաթյուրումների վերաբերյալ աուդիտորի ակնկալիքներից կախված:

#### Աուդիտի ընթացքում տեղ գտած փոփոխություններ (հղում` պար. 12)

Ա14. Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոփոխել ֆինանսական հաշվետվությունների` որպես ամբողջություն վերցրած էականության մակարդակը (իսկ կիրառելիության դեպքում` նաև առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայ­տումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) աուդիտի ընթացքում տեղ գտած իրադարձությունների փոփոխության (օրինակ` կազմակերպության բիզնեսի մեծ մասի օտարման վերաբերյալ որոշում), նոր տեղեկատվության, կամ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման արդյունքում կազմակերպության և նրա գործունեության մասին աուդիտորի ունեցած պատկե­րացման փոփոխության արդյունքում: Օրինակ` եթե աուդիտի ժամանակ պարզ է դառնում, որ ֆինանսական փաստացի արդյունքները մեծ հավանականությամբ զգալիորեն տարբերվելու են ժամանակաշրջանի վերջում ակնկալվող ֆինանսական արդյունքներից, որոնք նախապես օգտագործվել էին որոշելու որպես ամբողջություն վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության մակարդակը, ապա աուդիտորը փոփոխում է էականության այդ մակարդակը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 330

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԱՐՁԱԳԱՆՔԸ ԳՆԱՀԱՏՎԱԾ ՌԻՍԿԵՐԻՆ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Համընդհանուր գործողություններ....................................................................................5

Աուդիտորական ընթացակարգեր` ի պատասխան հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի..................................................................6-23

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համապատասխանությունը.............24

Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելու ու համապատասխանության գնահատումը.............................................................................................................25-27

Փաստաթղթավորումը...............................................................................................28-30

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Համընդհանուր գործողություններ.............................................................................Ա1-Ա3

Աուդիտորական ընթացակարգեր` ի պատասխան հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի.............................................................Ա4-Ա58

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համապատասխանությունը..........Ա59

Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելու ու համապատասխանության գնահատումը........................................................................................................Ա60-Ա62

Փաստաթղթավորումը.................................................................................................Ա63

|  |
| --- |
| *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* 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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է աուդիտորի պարտականությունը` ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում նախագծելու և իրականացնելու համապատասխան գործողություններ` էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ, որոնք հայտնաբերվել ու գնահատվել են աուդիտորի կողմից համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[236]](#footnote-236):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ` այդ ռիսկերի նկատմամբ համապատասխան գործողությունների նախագծման ու իրականացման միջոցով:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

ա) համապարփակ ընթացակարգ` աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար: Համապարփակ ընթացակարգերը ներառում են`

(i) մանրամասների թեստեր (գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների), և

(ii) համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր,

բ) վերահսկողության թեստ` աուդիտորական ընթացակարգ, որը նախատեսված է գնահատելու հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետությունը՝ հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների կանխման կամ հայտնաբերման ու շտկման առումով:

### Պահանջները

#### Համընդհանուր գործողություններ

5. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի համընդհանուր գործողություններ` ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով (հղում` պար. Ա1-Ա3):

#### Աուդիտորական ընթացակարգեր` ի պատասխան հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի

6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի հետագա աուդիտորական ընթացա-կարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները հիմնված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա և ի պատասխան են այդ ռիսկերին (հղում` պար. Ա4-Ա8):

7. Իրականացման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման նպատակով աուդիտորը պետք է`

ա) դիտարկի հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկին տրված գնահատականի պատճառները յուրաքանչյուր գործառնության դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման համար, ներառյալ՝

(i) էական խեղաթյուրման հավանականությունը` համապատասխան գործառնությունների դասին, հաշվի մնացորդին կամ բացահայտմանը բնորոշ առանձնահատկությունների պատճառով (այսինքն` բնորոշ ռիսկը), և

(ii) թե արդյոք ռիսկի գնահատումը հաշվի է առնում համապատասխան հսկողության տարրերը (այսինքն` վերահսկողության ռիսկը), այդ կապակցությամբ պահանջելով աուդիտորից ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք հսկողության տարրերն արդյունավետ կերպով են գործում (այսինքն` աուդիտորը նախատեսում է հենվել հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վրա` համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով) (հղում` պար. Ա9-Ա18),

բ) ձեռք բերի այնքանով ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով բարձր է աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկը (հղում` պար. Ա19):

*Վերահսկողության թեստեր*

8. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի վերահսկողության թեստեր` ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համապատասխան հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, եթե`

ա) հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աուդիտորի գնահատականը ներառում է այն ակնկալիքը, որ հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետ (այսինքն` աուդիտորը նախատեսում է հենվել հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վրա` համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով), կամ

բ) համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն կարող ապահովել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում (հղում` պար. Ա20-Ա24):

9. Վերահսկողության թեստերի նախագծման ու իրականացման ընթացքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այնքան ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքան ավելի մեծ է աուդիտորի վստահությունը հսկողության տարրերի արդյունավետության նկատմամբ (հղում` պար. Ա25):

Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու ծավալը

10. Վերահսկողության թեստերը նախագծելիս ու իրականացնելիս աուդիտորը պետք է`

ա) իրականացնի հարցումների հետ համակցված աուդիտորական այլ ընթացակարգեր` ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, ներառյալ`

(i) ինչպես են հսկողության տարրերը գործադրվել աուդիտի ենթարկվող ժամանակահատվածներում,

(ii) ինչ հետևողականությամբ են դրանք գործադրվել, և

(iii) ում կողմից և ինչ միջոցներով են դրանք գործադրվել (հղում` պար. Ա26-Ա29),

բ) որոշի, թե ստուգման ենթակա հսկողության տարրերը կախված են արդյոք այլ հսկողության տարրերից (անուղղակի հսկողության տարրեր) և, եթե այո, արդյոք անհրաժեշտ է ձեռք բերել նման անուղղակի հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետությունը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. Ա30-Ա31):

Վերահսկողության թեստերի ժամկետները

11. Աուդիտորը պետք է ստուգի որոշակի պահի հսկողության տարրերը կամ այն ամբողջ ժամանակաշրջանի հսկողության տարրերը, որի շրջանակներում նա նախատեսում է հիմնվել այդ տարրերի վրա` ստորև բերված 12 և 15 պարագրաֆների համաձայն, որպեսզի ապահովի համապատասխան հիմք` հսկողության տարրերի նկատմամբ իր վստահության համար (հղում` պար. Ա32):

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

12. Եթե աուդիտորը հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցները ձեռք է բերում միջանկյալ ժամանակատվածում, ապա նա պարտավոր է`

ա) ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ միջանկյալ ժամանակաշրջանից հետո այդ հսկողության տարրերի նշանակալի փոփոխությունների վերաբերյալ, և

բ) որոշել այն լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցները, որոնք պետք է ձեռք բերվեն մնացյալ ժամանակահատվածի համար (հղում` պար. Ա33-Ա34):

Նախորդ աուդիտների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

13. Որոշելու համար, թե պատշաճ կլինի արդյոք օգտագործել նախորդ աուդիտների ժամանակ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, և, եթե այդպես է, ապա որքան է ժամանակահատվածի տևողությունը, որը պետք է անցնի հսկողության տարրերը կրկին ստուգելու համար, աուդիտորը պետք է դիտարկի հետևյալը`

ա) ներքին հսկողության այլ տարրերի արդյունավետությունը, այդ թվում` հսկողության միջավայրը, վերահսկողության նկատմամբ կազմակերպության կողմից իրականացվող մոնիթորինգը և կազմակերպության ռիսկերի գնահատման գործընթացը,

բ) վերահսկողության առանձնահատկություններից բխող ռիսկերը, այդ թվում` վերահսկողությունը ավտոմատացված է, թե ոչ,

գ) ՏՏ-ի ընդհանուր հսկողության տարրերի արդյունավետությունը,

դ) կազմակերպության վերահսկողության արդյունավետությունն ու դրա կիրառումը, այդ թվում` նախորդ աուդիտների ընթացքում նկատված վերահսկողության կիրառման շեղումների բնույթն ու աստիճանը, ինչպես նաև, կատարվել են արդյոք անձնակազմի փոփոխություններ, որոնք նշանակալի ազդեցություն կունենան վերահսկողության կիրառման վրա,

ե) թե որոշակի հսկողության տարրում փոփոխությունների բացակայությունը արդյոք առաջ բերում է փոփոխվող հանգամանքների պատճառով ծագող ռիսկեր,

զ) էական խեղաթյուրումների ռիսկերը և վերահսկողության նկատմամբ վստահու-թյան աստիճանը (հղում` պար. Ա35):

14. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախորդ աուդիտի ժամանակ առանձին հսկողության տարրերի 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 հսկողության տարրերում արդյոք տեղի են ունեցել նշանակալի փոփոխություններ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այդ ապացույցները` կատարելով դիտումների ու ստուգումների հետ համակցված հարցումներ, որպեսզի հաստատի այդ որոշակի հսկողության տարրերի վերաբերյալ ունեցած պատկերացումները, և՝

ա) եթե տեղի են ունեցել նախորդ աուդիտի աուդիտորական ապացույցների շարունակական համապատասխանության վրա ազդող փոփոխություններ, ապա աուդիտորը պետք է ստուգի հսկողության տարրերը ընթացիկ աուդիտի ժամանակ (հղում` պար. Ա36),

բ) եթե նման փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել, ապա աուդիտորը վերահսկո-ղության տարրերը պետք է ստուգի առնվազն երեք աուդիտը մեկ անգամ, բացի այդ յուրաքանչյուր աուդիտի դեպքում պետք է ստուգի որոշ հսկողության տարրեր, որպեսզի խուսափի միայն մեկ աուդիտի ընթացքում բոլոր այն հսկողության տարրերը ստուգելու հավանականությունից, որոնց վրա նա նախատեսում է հենվել` չիրականացնելով ստուգումներ հետագա երկու աուդիտորական ժամանակաշրջաններում (հղում` պար. Ա37-Ա39):

Վերահսկողությունը նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ

15. Եթե աուդիտորը պլանավորում է հենվել իր կողմից նշանակալի դիտված ռիսկի նկատմամբ առկա հսկողության տարրի վրա, ապա նա այդ հսկողության տարրը պետք ստուգի ընթացիկ ժամանակաշրջանում:

Հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության գնահատում

16. Համապատասխան հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետությունը գնահատելիս, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներն արդյոք մատնանշում են, որ հսկողության տարրը արդյունավետ չի գործում: Այնաուամենայնիվ, համապար-փակ ընթացակարգերով հայտնաբերման ենթակա խեղաթյուրումների բացակայու-թյունը չի հանդիսանում այնպիսի աուդիտորական ապացույց, որ ստուգման ենթարկվող հավաստումերին առնչվող հսկողության տարրերն արդյունավետ են (հղում` պար. Ա40):

17. Եթե աուդիտորը շեղումներ է հայտնաբերում այն հսկողության տարրերից, 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 հանարավոր ռիսկերին արդյոք պետք է արձագանքել համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ:

*Համապարփակ ընթացակարգեր*

18. Անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի համապարփակ ընթացակարգեր` յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների նկատմամբ (հղում` պար. Ա42-Ա47):

19. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե, որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր, անհրաժեշտ է արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերի իրականացումը (հղում` պար. Ա48-Ա51):

Ֆինանսական հաշվետվությունների փակման գործընթացին առնչվող համապարփակ ընթացակարգեր

20. Աուդիտորի կողմից իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերը պետք է ներառեն ֆինանսական հաշվետվությունների փակման գործընթացին առնչվող հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը`

ա) ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվության համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին, ներառյալ բացահայտումներում պարունակվող տեղեկատվության համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը, անկախ այն հանգամանքից` նշված տեղեկատվությունը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից, թե դրանցից դուրս, և

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում կատարված էական մուտքագրումների և այլ ճշգրտումների ստուգում (հղում` պար. Ա52):

Համապարփակ ընթացակարգեր` ի պատասխան նշանակալի ռիսկերի

21. Եթե աուդիտորը սահմանել է, որ հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը նշանակալի է, ապա նա պետք է իրականացնի համապարփակ ընթացակարգեր՝ հատկապես այդ ռիսկին արձագանքելու նպատակով: Երբ նշանակալի ռիսկի նկատմամբ կիրառվող մոտեցումը բաղկացած է միայն համապարփակ ընթացակարգերից, ապա այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն մանրամասների թեստեր (հղում` պար. Ա53):

Համապարփակ ընթացակարգերի ժամկետները

22. Եթե համապարփակ ընթացակարգերն իրականացվում են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է ծածկի 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` աուդիտի եզրահանգումները միջանկյալ ամսաթվից ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը տարածելու համար (հղում` պար. Ա54-Ա57):

23. Եթե խեղաթյուրումները, որոնք աուդիտորը չէր ակնկալել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ, հայտնաբերվել են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ենթակա են ձևափոխման համապա-տասխան ռիսկի գնահատումը ու մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները (հղում` պար. Ա58):

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համապատասխանությունը

24. Աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր` գնահատելու համար, թե ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը արդյոք համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին: Նշված գնահատումն իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացված են այն եղանակով, որը արտացոլում է՝

* ֆինանսական տեղեկատվության և հիմքում ընկած գործառնությունների, իրադարձությունների ու պայմանների պատշաճ դասակարգումն ու նկարագրությունը, և
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատշաճ ներկայացումը, կառուցվածքն ու բովանդակությունը (hղում` պար. Ա59)։

#### Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելու ու համապատասխանության գնահատումը

25. Իրականանացված աուդիտորական ընթացակարգերի ու ձեռքբերված աուդիտո-րական ապացույցների վրա հիմնվելով՝ աուդիտորը, նախքան աուդիտորական եզրակացության կազմումը, պետք է գնահատի, թե հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի կատարված գնահատումն արդյոք դեռևս պահպանում է իր համապատասխանությունը (հղում` պար. Ա60-Ա61):

26. Աուդիտորը պետք է հետևություն կատարի, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Իր կարծիքը ձևավորելիս, աուդիտորը պետք է նկատի ունենա բոլոր համապատասխան աուդիտորական ապացույցները` առանց հաշվի առնելու, թե դրանք հիմնավորում կամ հերքում են ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստումները (հղում` պար. Ա62):

27. Եթե աուդիտորը ձեռք չի բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների էական հավաստումների առնչությամբ, ապա նա պետք է փորձի ձեռք բերել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ նա պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց:

#### Փաստաթղթավորումը

28. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում[[237]](#footnote-237) պետք է ներառի հետևյալը՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողություները, ինչպես նաև իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը,

բ) նշյալ աուդիտորական ընթացակարգերի կապը հավաստումների մակարդակում առկա գնահատված ռիսկերին, և

գ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ եզրակացու-թյունները, երբ դրանք այնքան էլ հստակ չեն (հղում` պար. Ա63):

29. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախկին աուդիտների ընթացքում հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները, ապա աուդիտորական փաստաթղթերում նա պետք է ներառի իր կողմից կատարված եզրահանգումները` նախորդ աուդիտի ընթացքում ստուգման ենթարկված հսկողության տարրերի վրա հիմնվելու վերաբերյալ:

30. Աուդիտորական փաստաթղթերը պետք է ներկայացնեն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվությունը համաձայեցված է կամ համապատասխանում է դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին, ներառյալ բացահայտումներում պարունակվող տեղեկատվության համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը, անկախ այն հանգամանքից՝ նշված տեղեկատվությունը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից, թե դրանցից դուրս:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Համընդհանուր գործողություններ (հղում` պար. 5)

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողությունները կարող են ներառել`

* մասնագիտական կասկածամտության պահպանման անհրաժեշտության շեշտա­դրումն` ուղղված առաջադրանքի թիմին.
* 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, ժամկետների ու ծավալների ընդ­հա­նուր փոփոխությունների կատարումը, օրինակ՝ համապարփակ ընթա­ցա­կարգերի իրականացումը ժամանակաշրջանի վերջում` միջանկյալ ժամանա­կահատվածի փոխարեն, կամ աուդիտորա­կան ընթացակարգերի բնույթի ձևափոխումը առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով:

Ա2. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում, և դրա միջոցով, աուդիտորի համընդ­հանուր գործողությունների գնահատումը, կրում է հսկողության միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների ազդեցությունը: Արդյունավետ հսկողության միջավայրը կարող է հնարավորության տալ աուդիտորին ավելի մեծ վստահություն ունենալ ներքին հսկողության և կազմակերպության ներսում հայտնաբերված աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ, այդպիսով, օրինակ՝ հնարավորություն տալ աուդիտորին որոշ աուդիտորական ընթացա­կարգեր իրականացնել միջանկյալ ժամանահատվածում և ոչ թե ժամանակաշրջանի վերջում: Ներքին հսկողության թերությունները, այնուամենայնիվ, կարող են ունենալ հակառակ ազդեցու­թյուն. օրինակ՝ աուդիտորը կարող է արձագանքել անարդյունավետ հսկողության 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:

Ա3. Նման նկատառումները, հետևապես, նշանակալի 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 հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի

*Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը* (հղում` պար. 6)

Ա4. Հավաստումների մակարդակում հայտնաբերված 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 արդյունավետ արձագանքել` 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 նույնականացրել հավաստմանն առնչվող արդյունավետ հսկողության տարրեր, կամ վերահսկողության թեստավորումը կարող է լինել անարդյունավետ, և հետևապես, աուդիտորը համապարփակ ընթացա­կարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների որոշման ժամանակ մտադիր չի լինի հենվել հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավե­տության վրա, կամ

գ) վերահսկողության թեստերի ու համապարփակ ընթացակարգերի համատեղ կիրառությամբ 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:

Ա5. Աուդիտորական ընթացակարգի բնույթը վերաբերում է դրա նպատակին (այսինքն` վերահսկողության թեստերին կամ համապարփակ ընթացակարգերին) և դրա տեսակին (այսինքն` ստուգումներին, դիտումներին, հարցումներին, հաստա­տումներին, վերահաշվարկ­ներին, վերակատարումներին կամ վերլուծական ընթացա­կարգե­րին): Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը մեծ կարևորություն է ներկայացնում գնահատված ռիսկերին արձագանքի տեսանկյունից:

Ա6. Աուդիտորական ընթացակարգի ժամկետները վերաբերում են այն ժամանակահատվածին, երբ դա իրականացվում է կամ այն ժամանակա­շրջանին կամ ամսաթվին, որոնց նկատմամբ աուդիտո­րական ապացույցները կիրառվում են:

Ա7. Աուդիտորական ընթացակարգի ծավալը վերաբերում է դրա իրականացվելիք քանակությանը, օրինակ՝ ընտրանքի չափին կամ վերահսկողական գործողությունների նկատմամբ ուսումնասիրությունների քանակին:

Ա8. Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծումն ու իրականացումը, որոնց բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը 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:

Հավաստումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին արձագանքը (հղում` պար. 7(ա))

Բնույթը

Ա9. 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 հասույթի հետ, վերահսկողության թեստերը կարող են լինել ամբողջականության հավաստման էական խեղաթյուրումների ռիսկերին լավագույնս արձագանքող ընթացակարգերը, մինչդեռ համապարփակ ընթացակարգերն են տեղի ունենալու հավաստման էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին լավագույն արձագանքը:

Ա10. Ռիսկի գնահատական փաստարկները առնչվում են աուդիտորական ընթացակարգի բնույթի որոշմանը: 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Մյուս կողմից, եթե գնահատված ռիսկը ցածր է ներքին հսկողության հետևանքով, և աուդիտորը նախատեսում է համապարփակ ընթացակարգերի հիմքում դնել նման ցածր գնահատումը, ապա նա կիրականացնի վերահսկողության թեստեր, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 8(ա)-ում: Դա կարող է տեղի ունենալ, օրինակ՝ ողջամտորեն համանման, ոչ բարդ բնութագրերով գործառնությունների դասերի դեպքում, որոնք սովորաբար իրականացվում են և վերահսկվում են կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի միջոցով։

Ժամկետները

Ա11. 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 անկանխատեսելի ժամանակահատվածներում (օրինակ՝ ընտրված վայրերում առանց ծանուցման աուդիտորական ընթացակարգերի անցկացումը): Դա հատկապես համարվում է պատշաճ, երբ դիտարկվում է խարդախության պատճառով առաջացած ռիսկերին ուղղված արձագանքը: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ դիտավորյալ խեղաթյուրման կամ մանիպուլյացիոն ռիսկերի հայտնաբերման դեպքում այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք նպատակ ունեն տարա­ծելու աուդիտորական եզրահանգումները միջանկյալ ամսաթվից մինչև ժամանակաշրջանի վերջ, կարող են արդյունավետ չլինել:

Ա12. 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 արձագանքման արդյունավետ աուդիտորական մոտեցում մշակելու համար:

Ա13. Ի լրումն՝ որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր կարող են իրականացվել միայն ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրանից հետո, օրինակ`

* ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվության համաձայնեցումը կամ համապատասխանեցումը հիմքում ընկած հաշվապահական գրան­ցում­ների հետ, ներառյալ բացահայտումներում պարունակվող տեղեկատվության համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը, անկախ այն հանգամանքից՝ նշված տեղեկատվությունը ստացվել է գլխավոր գրքից և օժանդակ մատյաններից, թե դրանցից դուրս,
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում կատարված ճշգրտումների ստուգումը, և
* այնպիսի ռիսկերին ուղղված ընթացակարգերը, երբ օրինակ՝ կազմակերպությունը կնքել է ոչ պատշաճ վաճառքի պայմանագրեր կամ գործառնությունները չեն վերջնականացվել:

Ա14. Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ժամկետների վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկման վրա ազդեցություն ունեցող մյուս համապատասխան գործոնները ներառում են`

* հսկողության միջավայրը,
* երբ համապատասխան տեղեկատվությունն առկա է (օրինակ՝ էլեկտրո­նային ֆայլերը կարող են հաջորդաբար թարմացվել, կամ ուսումնասիրության ենթակա ընթացակարգերը կարող են տեղի ունենալ միայն որոշակի ժամանակա­հատվածներում),
* ռիսկի բնույթը (օրինակ՝ եթե առկա է գերագնահատված հասույթի ռիսկ՝ եկա­մուտ­ների ակնկալիքները վաճառքի հետագա կեղծ համա­ձայնագրերի ներգրավմամբ ապահովելու միջոցով, ապա աուդիտորը կարող է ցանկանալ ուսումնասիրել ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանագրերը),
* ժամանակաշրջանը կամ ամսաթիվը, որոնց աուդիտորական ապացույց­ները վերաբերում են,
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամկետները, հատկապես այն բացահայտումների, որոնք լրացուցիչ բացատրություն են տրամադրում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունում գրանցված գումարների վերաբերյալ:

Ծավալը

Ա15. Անհրաժեշտ դիտված աուդիտորական ընթացակարգի ծավալը որոշվում է՝ էականության, գնահատված ռիսկի ու աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող հավաստիության աստիճանից ելնելով: Երբ որևէ առանձին նպատակ իրագործվել է ընթացակարգերի համակցման արդյունքում, յուրաքանչյուր ընթացակարգի ծավալը դիտարկվում է առանձին: Ընդհանուր առմամբ, աուդիտորական ընթացակարգերի ծավալը ավելանում է, երբ ավելանում է էական խեղաթյուրումների ռիսկը: Օրինակ՝ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված 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:

Ա16. Համակարգչային օժանդակությամբ աուդիտորական տեխնիկական հնարքների օգտագործումը կարող է հնարավոր դարձնել էլեկտրոնային գործառնությունների ու հաշիվների ֆայլերի առավել ընդգրկուն ստուգումը, ինչն օգտակար է, երբ աուդիտորը որոշում է փոփոխել ստուգման ծավալը, օրինակ՝ խարդախության պատճառով էական խեղաթյու­րումների ռիսկերին ուղղված 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 հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա17. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտի համար աուդիտո­րական իրավասությունը և այլ առանձնահատուկ աուդիտորական պահանջ­ները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալի վերաբերյալ աուդիտորի նկատառումների վրա:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա18. Փոքր կազմակերպությունների դեպքում, աուդիտորի կողմից հայտնաբերված 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 հսկողության այլ տարրերի բացակայությունը կարող են անհնարին դարձնել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը:

Որպես բարձր գնահատված ռիսկեր (հղում` պար. 7(բ))

Ա19. 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 թեստեր*

Վերահսկողության թեստերի նախագծումն ու իրականացումը (հղում` պար. 8)

Ա20. Վերահսկողության թեստերն իրականացվում են միայն այն հսկողության տարրերի նկատմամբ, որոնք աուդիտորի դիտարկմամբ համապատասխան կերպով են նախագծված` կանխելու կամ հայտնաբերելու ու շտկելու հավաստմանը վերաբերող էական խեղաթյու­րումները: Եթե աուդիտի ժամանակաշրջանի տարբեր հատ­վածներում վերա­հսկո­ղու­թյան տարբեր տարրեր են իրականացվել, ապա դրանցից յուրաքանչյուրը դիտարկվում է առանձին:

Ա21. Հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության ստուգումը տարբեր է այդ հսկողության տարրի վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումից ու դրանց նախագծման ու իրագործման գնահատումից: Այնուամենայնիվ, օգտագործվում են միևնույն տեսակի աուդիտորական ընթացակարգեր: Աուդիտորը, հետևապես, կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետությունը ստուգել միևնույն ժամանակ, երբ գնահատվում է դրանց նախագծումը և որոշվում դրանց իրագործումը:

Ա22. Այնուամենայնիվ, չնայած որոշ ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կարող են հատուկ նախագծված չլինել հսկողության տարրի համար, սակայն կարող են աուդիտորական ապացույցներ ապահովել հսկողության տարրի գործառ­նա­կան արդյունավետության վերաբերյալ, և հետևաբար, ծառայել որպես վերահսկողության թեստեր: Օրինակ՝ աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել`

* հարցումներ ղեկավարության կողմից բյուջեի օգտագործման վերաբերյալ,
* ամսական պլանավորված ու փաստացի ծախսումների ղեկավարու­թյան համեմատությունների ուսումնասիրությունը,
* պլանավորված ու փաստացի գումարների տարբերությունների հետազոտությանը վերաբերող հաշվետվությունների ստուգումը:

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:

Ա23. Ավելին, աուդիտորը կարող է նախագծել մանրամասների թեստերին համընթաց իրականացվելիք վերահսկողության թեստեր` միևնույն գործառնու­թյունների համար: Չնայած վերահսկո­ղության թեստերի նպատակը տարբեր է մանրամասների թեստի նպատակից, այնուամենայնիվ, երկուսը կարող են կատարվել զուգընթաց` իրականացնելով վերահսկողության թեստեր և մանրամասների թեստեր նույն գործառնության նկատմամբ, որը նաև անվանվում է երկակի նպատակի թեստ: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է նախագծել ու գնահատել տվյալ հաշիվ-ապրանքագրի զննությանն ուղղված ստուգման արդյունքները` որոշելու համար, թե արդյոք այն վավերացվել է, նաև կարող է ապահովել համապարփակ աուդիտորական ապացույցներ գործառնության վերաբեր­յալ: Երկակի նպատակի թեստը նախագծվում և գնահատվում է՝ թեստի ամեն մի նպատակը դիտարկելով առանձին-առանձին:

Ա24. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհնար համարել արդյունավետ համա­պարփակ ընթացակարգերի նախագծումը, որոնք ապահովում են բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակար­դակում[[238]](#footnote-238): Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ կազմակերպությունն իր բիզնեսը վարում է տեղեկատվական տեխնոլոգիաների կիրառմամբ և, բացի տեղեկատվական տեխնոլոգիաների 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)

Ա25. Հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ կարող է պահանջվել հավաստիացման ավելի բարձր մակարդակ, երբ ընտրված մոտեցումը հիմնականում ներառում է վերահսկողության թեստեր, հատկապես, երբ հնարավոր կամ իրագործելի չէ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը միայն համապարփակ ընթացակարգերի միջոցով:

Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու ծավալը

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

Ա26. Հարցումները միայնակ չեն կարող բավարար լինել հսկողության տարրի գործառ­նական արդյունավետությունը ստուգելու համար: Հետևաբար, հարցումների հետ համակցված իրականացվում են այլ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դրա հետ կապված հարցումները` համակցված ստուգումների ու վերակա­տարման հետ, կարող են ապահովել ավելի բարձր հավաստիացում, քան հարցումներն ու ուսումնասիրությունները, քանի որ ուսունասիրությունները վերաբերում են միայն այն ժամանակա­հատվածին, երբ դրանք կատարվում են:

Ա27. Որևէ առանձին հսկողության տարրի բնույթն ազդում է ընթացակարգի տեսակի վրա, որը կպահանջվի հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության 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, վերահսկո­ղության այլ տարրերի համար առկա կամ համապատասխանող փաստաթղթեր կարող է չլինեն: Օրինակ՝ տարրի գործառնությանը վերաբերող փաստաթղթեր կարող են առկա չլինել հսկողության միջավայրի որոշ գործոնների համար, ինչպես օրինակ՝ իրավասության ու պատասխանատվության սահմանումը, 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 ծավալը

Ա28. Երբ հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ անհրա­ժեշտ են առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, տեղին կլինի ավելացնել վերահսկողության թեստերի ծավալը: Բացի վերահսկողության հանդեպ վստահության աստիճանից, վերահսկողության թեստերի ծավալի որոշման նպատակով աուդիտորի կողմից դիտարկվող հանգամանքները կարող են ներառել հետևյալները`

* կազմակերպության կողմից ժամանակաշրջանի ընթացքում վերահսկողության կիրառման հաճախությունը,
* աուդիտի ժամանակաշրջանի այն ­հատվածի տևողությունը, որի ընթացքում աուդիտորը հենվում է հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության վրա,
* հսկողության տարրից սպասվող շեղման աստիճանը,
* հավաստումների մակարդակում հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերվելիք աուդիտորական ապացույցների համապատասխա­նությունն ու հու­սալիությունը,
* ինչ ծավալի աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվում որոշակի հավաստումներին առնչվող այլ վերահսկողության թեստերի արդյուն­քում:

ԱՄՍ 530-ը[[239]](#footnote-239) պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր թեստավորման ծավալի վերաբերյալ:

Ա29. Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով կարող է անհրաժեշտություն չառաջանալ ավելացնել ավտոմատացված վերահսկողության թեստերի ծավալը: Կարող է ակնկալվել, որ ավտոմատացված վերահսկողությունը կիրականացվի կայուն կերպով, եթե ծրագիրը (ներառյալ, աղյուսակները, ֆայլերը կամ ծրագրի կողմից օգտագործվող այլ մշտական տվյալները) չփոխվի: Հենց որ աուդիտորը որոշի, որ ավտոմատացված վերահսկողությունը գործում է ինչպես նախատեսված է (որը կարող է իրականացվել 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 հսկողության տարրերի փոփոխությունների,
* գործառնությունների կատարման համար օգտագործվում է ծրագրի լիազորված 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 տեղեկատվական տեխնոլոգիաների անվտանգության կառավարման անձնակազմի գրանցումները` ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանում չլիազորված մուտքեր տեղի չեն ունեցել:

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

Ա30. Որոշ հանգամանքներում, կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել անուղղակի հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետությունը հաստատող աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ՝ երբ աուդիտորը որոշում է ստուգել շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունն օգտագործողների կողմից այդ հաշվետվության վերանայման արդյունավետությունը, որը մանրամասնում է ապառիկի թույլատրված սահմանա­չափերը գերազանցող վաճառքի տվյալները, ապա օգտագործողների վերանայումներն ու դրանց առնչվող հարցերին հետամուտ լինելը վերահսկողություն է, որը ուղղակիորեն համապատասխանում է աուդիտորի վերոնշյալ գործառույթին: Հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության ճշգրտության նկատմամբ վերահսկողությունը (օրինակ՝ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների համակարգի ընդհանուր վերահսկողությունը) բնութագրվում է որպես «անուղղակի» վերահսկողություն:

Ա31. Տեղեկատվական տեխնոլոգիաների համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով համակարգ­չային ծրագրի ավտոմատացված վերահսկողության իրականաց­մանն առնչվող աուդիտորական ապացույցները, երբ դրանք դիտարկվում են կազմակերպության ընդհանուր վերահսկողության (մասնավորա­պես, փոփոխությունների նկատմամբ 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)

Ա32. Միայն տվյալ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդիտորական ապացույցները կարող են բավարար լինել աուդիտորի նպատակի համար, օրինակ՝ ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության գույքագրման նկատմամբ վերահսկողության թեստերի արդյունքները: Եթե, մյուս կողմից, աուդիտորը ժամանակաշրջանի ընթացքում նախատեսում է հենվել տվյալ հսկողության տարրի 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 մոնիթորինգի ստուգումը:

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում` պար. 12(բ))

Ա33. 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 հսկողության տարրեր, որոնք ստուգման են ենթարկվել միջանկյալ ժամա­նա­կահատվածում և դրանց ստուգումից հետո արձանա­գրված նշանակալի փոփոխությունները, ներառյալ տեղեկատվական համա­կար­գում, գործընթաց­ներում ու անձնակազմում տեղի ունեցածները,
* այդ հսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորա­կան ապացույցների ձեռքբերման աստիճանը,
* մնացած ժամանակահատվածի տևողությունը,
* այն չափը, որով աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համա­պար­փակ ընթացակարգերը` հենվելով վերահսկողության հուսալիության վրա,
* հսկողության միջավայրը:

Ա34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռ բերվել, օրինակ՝ տարա­ծելով վերահսկողության թեստերը մնացած ժամանա­կա­հատվածի վրա կամ ստուգելով կազմակերպության վերահսկողության նկատմամբ անցկացված մոնիթորինգը:

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

Ա35. Որոշակի հանգամանքներում, նախորդ աուդիտների 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 աուդիտների կատարման ընթացքում աուդիտորը հնարավոր է որոշել էր, որ ավտոմատացված վերահսկողությունը գործում էր նախատեսված տարբերակով: Աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ որոշելու, թե ավտոմատացված 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` նույնականացնելու համար, թե որ հսկողության տարրն է փոփոխվել: Նման փոփոխությունների մասին աուդիտորական ապացույց­ների դիտարկումը կարող է նպաստել հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության մասին ընթացիկ ժամանա­կա­շրջանում ձեռք բերման ենթակա աուդիտորական ապացույցների ավելացմանը կամ նվազմանը:

Վերահսկողություններ, որոնք փոփոխվել են նախորդ աուդիտներից հետո (հղում` պար. 14(ա))

Ա36. Փոփոխությունները կարող են ազդել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների համապատասխանության վրա, այն չափով, որքանով 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 համապատասխանության վրա: Այնուամենայնիվ, փոփոխությունը, որը կհանգեցնի տվյալների այլ կերպ հավաքմանը կամ կուտակմանը, կազդի նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների համապատասխանության վրա:

Վերահսկողություններ, որոնք չեն փոփոխվել նախորդ աուդիտներից հետո (հղում` պար. 14(բ))

Ա37. Աուդիտորի որոշումը հենվել արդյոք նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա` հսկողության տարրերի համար, որոնք`

ա) վերջին ստուգումից հետո փոփոխության չեն ենթարկվել,

բ) նշանակալի ռիսկը մեղմացնող հսկողության տարրեր 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:

Ա38. Ընդհանուր առմամբ, որքան բարձր է էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կամ բարձր 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 հսկողության միջավայրը.
* վերահսկողության նկատմամբ ոչ լիարժեք մոնիթորինգը.
* համապատասխան վերահսկողության նշանակալի չավտոմատացված մասի առկայու­թյունը.
* անձնակազմի փոփոխությունները, որոնք նշանակալիորեն կազդեն վերահսկողության իրականացման վրա.
* փոփոխվող հանգամանքները, որոնք մատնանշում են վերահսկողության նկատմամբ փոփոխության անհրաժեշտություն.
* ՏՏ համակարգի թերի ընդհանուր վերահսկողություն:

Ա39. Երբ առկա են որոշակի քանակի հսկողության տարրեր, որոնց համար աուդիտորը նախատեսում է հենվել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտո­րական ապացույցների վրա, յուրաքանչյուր աուդիտի ընթացքում այդ վերահսկո­ղություններից մի քանիսի ստուգումը հիմնավորող տեղեկատվություն կապահովի հսկողության 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)

Ա40. Աուդիտորի ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված էական խեղաթյուրումը ներքին հսկողության էական թերության առկայության հաստատուն ցուցիչ է:

Ա41. Հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության գաղափարն ընդունում է, որ որոշակի շեղումներ կարող են տեղի ունենալ կազմակերպության կողմից վերահսկողության կիրառման ձևերում: Սահմանված հսկողության տարրերից շեղումները կարող են առաջանալ այնպիսի գործոնների հետևանքով, ինչպես օրինակ՝ առանցքային 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)

Ա42. Պարագրաֆ 18-ը աուդիտորից պահանջում է նախագծել ու իրականացնել համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման նկատմամբ՝ անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից: Սույն պահանջն արտացոլում է այն փաստը, որ (ա) աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնված է դատողության վրա, և հետևաբար, կարող է չհայտնաբերել էական խեղաթյուրումների բոլոր ռիսկերը, և (բ) առկա են ներքին հսկողությանը բնորոշ սահմանափակումներ, այդ թվում` ղեկավարության կողմից վերահսկողության անտեսումը:

Համապարփակ ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալը

Ա43. Կախված հանգամանքներից, աուդիտորը կարող է որոշել, որ`

* միայն համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը բավարար կլինի աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ նվազեցնելու համար: Օրինակ՝ ինչպես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնավորվում է վերահսկողութ­յան թեստերի արդյունքում ստացված աուդիտորական ապացույցներով.
* տեղին է կատարել միայն մանրամասների թեստ.
* համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների թեստերի համակցումն է, որ գնահատված ռիսկերին լավագույն արձագանքը կլինի:

Ա44. Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը մեծ մասամբ կիրառելի են գործառնությունների մեծ քանակության նկատմամբ, որը հակված է ժամանակի ընթացքում լինել կանխատեսելի: ԱՄՍ 520-ը[[240]](#footnote-240) սահմանում է պահանջներ ու տալիս ուղեցույցեր աուդիտի ժամանակ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման վերաբերյալ:

Ա45. Մանրամասների թեստերի նախագծմանն առնչվում են ռիսկի ու հավաստման բնույթը: Օրինակ՝ առկայության կամ տեղի ունենալու հավաստումներին առնչվող մանրամասների թեստը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության գումարի հոդվածների ընտրում և համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերում: Մյուս կողմից, ամբողջականության հավաստմանն առնչվող մանրամասների թեստը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվտվության համապատասխան գու­մարում ներառման ենթակա հոդվածներից ընտրության կատարում ու հետազոտում, թե դրանք արդյոք ներառվել են:

Ա46. Քանի որ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ հաշվի է առնվում ներքին հսկողությունը, համապարփակ ընթացակարգերի ծավալը կարող է ավելացվել, երբ մանրամասների թեստերի արդյունքները բավարար չեն: Այնուամենայնիվ, աուդիտորական ընթացակարգի ծավալի ավելացումը տեղին կլինի, եթե միայն տվյալ աուդիտորական ընթացակարգը պատշաճ համարվի որոշակի ռիսկի նկատմամբ:

Ա47. Մանրամասների թեստերը նախագծելիս ստուգումների ծավալը, 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[[241]](#footnote-241):

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

Ա48. Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը սովորաբար համարվում են պատշաճ, երբ ուղղված են հաշիվների մնացորդների ու դրանց բաղկացուցիչ տարրերի հետ կապված հավաստումներին, սակայն անհրաժեշտորեն չեն սահմանափակվում 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 վերաբերյալ հավաստումների առնչությամբ: Այլ իրավիճակները, երբ արտաքին հաստատման ընթացա­կար­գերը կարող են ապահովել էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին ի պատասխան պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, ներառում են հետևյալները`

* բանկային հաշիվների մնացորդներ ու բանկային հարաբերություններին վերաբերող այլ տեղեկատվություն,
* դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ ու ժամկետներ,
* երաշխավորված պահեստներում երրորդ կողմերի միջոցով 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 ժամկետներ:

Ա49. Չնայած արտաքին հաստատումները կարող են ապահովել որոշակի հավաստում­ներին համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, այնուամենայնիվ, կան որոշ հավաստումներ, որոնց նկատմամբ արտաքին հաստատումները ապահովում են առավել քիչ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի հաշիվների մնացորդ­ների վերադարձելիությանն առնչվող արտաքին հաստատումները առավել քիչ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ապահովում, քան դրանց առկայությանն առնչվողները:

Ա50. 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:

Ա51. 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 օբյեկտիվությունը. 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)

Ա52. Ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող աուդիտորական համապարփակ ընթացակարգերի բնույթն ու նաև ծավալը կախված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի ու դրան առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի բնույթից ու բարդությունից:

*Համապարփակ ընթացակարգեր` ի պատասխան նշանակալի ռիսկերի (հղում` պար. 21)*

Ա53. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 21-ը աուդիտորից պահանջում է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են աուդիտորի կողմից հատկապես նշանակալի դիտված ռիսկերին: 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 պատճառով 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 ղեկավարությունն ուռճացնում է հասույթները եկամտի ոչ պատշաճ ճանաչման միջոցով` այնպիսի պայմաններ ունեցող վաճառքի համաձայնագրերի առնչությամբ, որոնք չեն հանգեցնում եկամտի ճանաչմանը կամ նախատեսում են հաշիվ-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 համաձայնագրերի կամ առաքման պայմանների փոփոխությունների վերաբերյալ:

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

Ա54. Շատ դեպքերում, նախորդ աուդիտների ժամանակ իրականացված համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներն ապահովում են քիչ աուդիտորական ապացույցներ ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար կամ աուդիտորական ապացույց­ներ չեն ապահովում: Այնուամենայնիվ, կան բացառություններ, օրինակ՝ փոփոխություններ չկրած արժեթղթավորման կառուց­վածքին առնչվող իրավական կարծիքը, որը ձեռք է բերվել նախորդ աուդիտի ընթացքում, կարող է պատշաճ համարվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար: Նման դեպքերում, տեղին կլինի օգտագործել նախորդ աուդիտների 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 համապատասխանությունը հաստատելու նպատակով:

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում` պար. 22)

Ա55. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի համապարփակ ընթացակարգերն իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին և համեմատել ու համաձայնեցնել ժամանակաշրջանի վերջի հաշվեկշռին վերա­բեր­ող տեղեկատվությունը միջանկյալ ամսաթվի համադրելի տեղեկատվության հետ, որպեսզի`

ա) բացահայտի արտասովոր թվացող գումարները,

բ) նման գումարներից յուրաքանչյուրն ուսումնասիրի,

գ) միջանկյալ ժամանակահատվածը ստուգելու նպատակով իրականացնի համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր ու մանրամասների թեստեր:

Ա56. 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 ազդել այն հանգամանքի վրա, թե արդյոք պետք է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր միջանկյալ ամսաթվին.

* հսկողության միջավայրը և այլ համապատասխան հսկողության տարրերը,
* աուդիտորի ընթացակարգերի համար անհրաժեշտ տեղեկատվության հասանելիությունն ավելի ուշ ամսաթվին,
* համապարփակ ընթացակարգի նպատակը,
* էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը,
* գործառնությունների դասի կամ հաշվի մնացորդի ու առնչվող հավաստումների բնույթը,
* աուդիտորի կարողությունն 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:

Ա57. 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.

* ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդներն արդյոք խելամտորեն կանխատեսելի են` ըստ գումարների, հարաբերական նշանակալիության ու կազմության,
* կազմակերպության ընթացակարգերն արդյոք տեղին են` միջանկյալ ամսաթվերի դրությամբ վերլուծելու ու համապատասխանեցնելու այդպիսի գործառնությունների դասերը կամ հաշիվների մնացորդները կամ սահմանելու ճիշտ հաշվապահական հաշվեփակումներ:
* 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) նշանակալի արտասովոր գործառնություններ կամ մուտքագրումներ (ներառյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ տեղի ունեցածները),

բ) նշանակալի 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)

Ա58. Երբ աուդիտորն եզրակացնում է, որ մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի պլանավորված բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը կարիք ունեն ձևափոխման` միջանկյալ ամսաթվին հայտնաբերված անսպասելի խեղաթյուրումների հետևանքով, ապա նման ձևափոխումը կարող է ներառել միջանկյալ ամսաթվին իրականացված ընթացակարգերի ընդլայնում կամ կրկնում ժամանակաշրջանի վերջում:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համապատասխանությունը (հղում` պար. 24)

Ա59. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատշաճ ներկայացման, դասավորվածության և բովանդակության գնահատումը ներառում է, օրինակ՝ օգտագործված տերմինաբանության դիտարկումը, ինչպես պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով, ներկայացված մանրամասնության աստիճանը, գումարների խմբավորումն ու առանձնացումը և նշված գումարները հաշվառելու հիմքերը:

#### Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելու ու համապատասխանության գնահատումը (հղում` պար. 25-27)

Ա60. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ընդհանրական ու կրկնվող գործընթաց է: Երբ աուդիտորն իրականացնում է պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգեր, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները կարող են ստիպել նրան ձևափոխել պլանավորված մյուս աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը: 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 հսկողության էական թերություն,
* աուդիտորը կարող է իրազեկ դառնալ հաշվապահական գրանցումների անհամա­պա­տասխանությունների կամ հակասական ու բացակայող փաստերի վերա­բերյալ,
* աուդիտի ընդհանուր վերանայման փուլում իրականացված վերլուծական ընթացա­կարգերը կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների նախկինում չճանաչված ռիսկ:

Նման հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ վերանայելու 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 (Վերանայված) պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր աուդիտորի ռիսկի գնահատման վերանայման ուղղությամբ[[242]](#footnote-242):

Ա61. Աուդիտորը չի կարող ենթադրել, որ խարդախության կամ սխալի առանձին դեպքը մեկուսի միջադեպ է: Հետևաբար, այն նկատառումը, թե ինչպես է խեղաթյուրման հայտնաբերումն ազդում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա, կարևոր է որոշելու համար, թե գնահատումը դեռևս պահպանում է արդյոք իր համապատասխանությունը:

Ա62. Աուդիտորի դատողությունը, թե որոնք են բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցները, ազդեցության են ենթարկվում այնպիսի գործոնների կողմից, ինչպիսիք են`

* հավաստումներում հնարավոր խեղաթյուրման նշանակալիությունը ու դրա առանձին կամ այլ հնարավոր խեղաթյուրումների հետ համակցված էական ազդեցության հավանականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
* ղեկավարության արձագանքի ու ռիսկերին ուղղված հսկողության տարրերի արդյունավետությունը,
* նախորդ աուդիտների 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 վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողությունը:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 28)

Ա63. Աուդիտորական փաստաթղթավորման ձևն ու ծավալը մասնագիտական դատո­ղության հարց է, և այն կրում է կազմակերպության ու դրա ներքին հսկողության բնույթի, չափի 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

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1-5

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

**Նպատակը**........................................................................................................................7

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

**Պահանջները**

Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների

վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, ներառյալ ներքին հսկողությունը...........................9-14

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքը...................................15-17

1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին...........................................................................18

Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող

խարդախու­թյուն, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապա­տաս-

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

Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը.........................................20-22

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների

վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, ներառյալ ներքին հսկողությունը.....................Ա1- Ա23

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքը............................Ա24-Ա39

1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին.........................................................................Ա40

Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ..........................................................................................................Ա41

Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի 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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պարտականությունը ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդի­տո­րական ապացույցներ, երբ օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում է մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների ծառայությունները: Մասնավորապես, այն կենտրո­նա­նում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[243]](#footnote-243) և ԱՄՍ 330[[244]](#footnote-244)-ի կիրառման հարցերի շուրջ` օգտվող կազմակերպության, այդ թվում` աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերա­ցումներ ձեռք բերելու նպատակով, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման, ինչպես նաև այդ ռիսկերին արձագանքող հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համար:

2. Շատ կազմակերպություններ իրենց բիզնեսի զանազան ոլորտներ պայմանագրային կարգով հանձնում են այլ կազմակերպությունների, որոնց մատուցած ծառայությունների տիրույթը իր մեջ ներառում է կազմակերպության ուղղորդմամբ առանձին առաջադրանքների կատարումից մինչև կազմակեր­պութ­յան ամբողջական ստորաբաժանումների ու ծառայությունների փոխար­ի­նումը, ինչպես օրինակ՝ հարկային համապատաս­խանության ծառայությունը: Նման կազմակերպու­թյունների կողմից մատուցվող ծառայութ­յուն­ներից շատերը անբաժանելի են կազմակերպության բիզնես գործընթացներից, 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 հսկողության տարրերը կազմում են օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի մաս, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող բիզնես գործընթաց­ները: Թեև սպասարկող կազմակերպություններում հսկողության տարրերի մեծ մասը հավանաբար առնչվում են ֆինանսական հաշվետվականությանը, կարելի է նշել նաև այլ հսկողության տարրեր, որոնք նույնպես կարող են առնչվել աուդիտին, ինչպես օրինակ՝ ակտիվների պահպանությանն ուղղված հսկողության տարրերը: Սպասարկող կազմակերպության ծառայու­թյուն­ները օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի մաս են կազմում, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվականությանն առնչվող համապատասխան բիզնես գործընթացները, եթե այդ ծառայություններն ազդում են`

ա) օգտվող կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնու­թյունների այն դասերի վրա, որոնք նշանակալի են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (ՏՏ) միջոցով իրականացվող և չավտոմատացված այն ընթացակարգերի վրա, որոնց միջոցով օգտվող կազմակերպության գործառնությունները սկզբնավորվում, գրանցվում, անհրա­ժեշտության դեպքում շտկվում, տեղափոխվում են գլխավոր գիրք ու ներկայացվում ֆինանսական հաշվետվություններում,

գ) օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում առկա տեղեկատվու­թյունն ու առանձին հաշիվները հիմնավորող համապատասխան հաշվապահա­կան հաշվառման գրանցումների վրա, կատարված էլեկտրոնային կամ ոչ էլեկտրոնային եղանակով, որոնք գործածվում են օգտվող կազմակերպության գործառնու­թյունների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման ու ներկայացման նպատակով: Դա նաև ներառում է ոչ ճիշտ տեղեկատվության շտկումը, և թե ինչ կարգով է տեղեկատվությունը տեղափոխվում գլխավոր գիրք,

դ) օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի կողմից իրադարձու­թյունների ու իրավիճակների նույնականացման վրա, բացի այն գործառնություններից, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

ե) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինան­սական հաշվետվականության գործընթացի, ներառյալ նշանակալի հաշվապահա­կան հաշվառման գնահատումների ու բացահայտումների վրա, և

զ) հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում գրանցումների` ներառյալ ոչ տիպային գրանցումների նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության վրա, որոնք օգտագործվում են գրանցելու չկրկնվող, անսովոր գործառնություններն ու ճշգրտումները:

4. Սպասարկող կազմակերպության մատուցած ծառայությունների վերաբերյալ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու ծավալը կախված է օգտվող կազմակերպությանը մատուցված ծառայությունների բնույթից, նշանակալիու­թյունից և դրանց՝ աուդիտին առնչվելու հանգամանքից:

5. Սույն ԱՄՍ-ն չի կիրառվում ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրվող այն ծառայությունների նկատմամբ, որոնք սահմանափակվում են ֆինանսական կազմակերպությունում ունեցած հաշվի հետ կապված՝ կազմակերպության կողմից հատուկ կերպով լիազորված գործառնությունների իրականացմամբ, 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 օրինակ՝ ընկերակցություններում, բաժնետիրական ընկերություններում և համատեղ ձեռնարկություններում, սեփականատիրությունից ստացվող ֆինանսական օգուտներից, երբ սեփականատիրական օգուտները հաշվառվում են սեփականատերերի համար ու ներկայացվում են նրանց:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

6. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին 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 նշանակալիության, ինչպես նաև աուդի­տին առնչվող օգտվող կազմակերպության ներքին հսկողության վրա այդ ծառայությունների ազդեցության վերաբերյալ, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար, և

բ) նախագծել ու իրականացնել այդ ռիսկերին արձագանքող աուդիտորական ընթացակարգեր:

### Սահմանումներ

8. ԱՄՍ-ների իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները`

ա) oգտվող կազմակերպության հսկողության հավելյալ տարրեր` հսկողության տարրեր, որոնք ըստ սպասարկող կազմակերպության կողմից ծառա­յությունների նախագծման ժամանակ կատարված 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 հսկողության տարրերի նկարագրության ու նախագծման մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՍ-ում այսուհետ` 1-ին տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է`

(i) նկարագրություն` պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու առնչվող հսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք նախագծվել ու իրականացվել են նախանշված ամսաթվի դրությամբ, և

(ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն` ողջամիտ հավաստիացման արտահայտման նպատակով, որը ներառում է սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների և առնչվող հսկողության տարրերի նկարագրության ու նախանշված նպատակներին հասնելու համար հսկողության տարրերի նախագծման պիտանելիության վերաբերյալ,

գ) սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նկարագրության, նախագծման ու գործառնական արդյունավետության մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՍ-ում այսուհետ` 2-րդ տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է`

(i) նկարագրություն` պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների և նախանշված ամսաթվի դրությամբ կամ նախանշված ժամանակաշրջանում համապատաս­խան հսկողության տարրերի նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ, և որոշ դեպքերում, նախանշված ժամա­նա­կաշրջանի ընթացքում դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, և

(ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն` ողջամիտ հավաստիացման արտահայտման նպատակով, որը ներառում է`

ա. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողութ­յան նպատակների ու առնչվող հսկողության տարրերի, նախանշված նպատակներին հասնելու համար հսկողության տարրերի նախագծման պիտանելիության և հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետութ­յան նկարագրության վերաբերյալ, և

բ. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից անցկացված վերահսկողության թեստերի ու դրանց արդյունքների նկարագրություն,

դ) սպասարկող կազմակերպության աուդիտոր` աուդիտոր, ով սպասարկող կազմակերպության պահանջով սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի վերաբերյալ տալիս է հավաստիացման եզրակացություն,

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 հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկա­տվական համակարգի մաս,

զ) սպասարկող կազմակերպության համակարգ` սպասարկող կազմակեր­պության կողմից նախագծվող, իրականացվող կամ պահպանվող կարգեր ու ընթացակարգեր` օգտվող կազմակերպություններին սպա­սար­կող կազմակեր­պու­թյան աուդիտորի 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 հաշվետվականությանն 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:

### Պահանջները

#### Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, ներառյալ ներքին հսկողությունը

9. ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[245]](#footnote-245) համաձայն՝ օգտվող կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում, 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 նշանակալիությունը օգտվող կազմակեր­պութ­յունների համար, այդ թվում` դրանց ազդեցությունը օգտվող կազմակերպության ներքին հսկողության վրա (հղում` պար. Ա3-Ա5),

բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից ներգործության ենթարկվող կատարված գործառ­նու­թյունների կամ հաշիվների կամ ֆինանսական հաշվետվականության ընթացակարգերի բնույթն ու էականությունը (հղում` պար. Ա6),

գ) սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակե­րպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը (հղում` պար. Ա7),

դ) սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև հարաբերությունների բնույթը, այդ թվում` սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառնու­թյուններին առնչվող պայմանագրային պայմանների բնույթը (հղում` պար. Ա8-Ա11):

10. ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[246]](#footnote-246) համաձայն՝ աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է գնահատի օգտվող կազմակերպության աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք վերաբերում են սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրված ծառայություններին, այդ թվում` այն հսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք կիրառվում են սպասարկող կազմակեր­պության կողմից կատարվող գործառնությունների նկատմամբ (հղում` պար. Ա12-Ա14):

11. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավարար պատկերացում` սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցող ծառայությունների բնույթի ու նշանակալիության և օգտվող կազմակերպության աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության վրա դրանց ազդեցության վերաբերյալ, որպեսզի հիմք ապահովվի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար:

12. Եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է օգտվող կազմակերպությունից ձեռք բերել բավարար պատկերացում, ապա նա այդ պատկերացումը պետք է ձեռք բերի հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի միջոցով`

ա) ձեռք բերի 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե դրանք առկա են,

բ) օգտվող կազմակերպության միջոցով կապ հաստատի սպասարկող կազմակերպության հետ` որոշակի տեղեկատվության ձեռք բերման նպատակով,

գ) այցելի սպասարկող կազմակերպություն ու իրականացնի ընթացա­կարգեր, որոնք անհրաժեշտ տեղեկատվություն կապահովեն սպասար­կող կազմակեր­պության համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ,

դ) ներգրավի այլ աուդիտորի` սպասարկող կազմակերպության համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ անհրա­ժեշտ տեղեկատվության ապահովման նպատակով ընթացակարգերի իրականացման համար (հղում` պար. Ա15-Ա20)։

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումն օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից` սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացման ձեռք բերմանն օժանդակելու նպատակով*

13. 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի ու համապատասխան լինելը որոշելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է համոզված լինի հետևյալ հարցերի շուրջ`

ա) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտությունը և սպասարկող կազմակերպությունից անկախությունը,

բ) չափանիշների համապատասխանությունը, որոնց համաձայն հրապարակվել են 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները (հղում` պար. Ա21):

14. Եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ պատկերացմանն օժանդակելու նպատակով պլանավորում է որպես աուդիտո­րական ապացույցներ օգտագործել 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվութ­յունները, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է`

ա) գնահատի, թե սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նկարագրությունն ու նախագծումն արդյոք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որը կհամապատասխանի օգտվող կազմակերպության աուդիտորի նպատակներին,

բ) գնահատի հաշվետվության միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելն ու համապատասխանությունը` օգտվող կազմակերպու­թյան աուդիտին առնչվող ներքին հսկո­ղության մասին պատկերացման ձեռք բերման տեսանկյունից, և

գ) որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության կողմից նույնականացված օգտվող կազմակերպության հսկողության լրացուցիչ տարրերն արդյոք առնչվում են օգտվող կազմակերպությանը, եթե այո, ապա պատկերացում կազմի, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու գործադրել է նման հսկողության տարրեր (հղում` պար. Ա22-Ա23):

#### Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքը

15. ԱՄՍ 330-ի համաձայն գնահատված ռիսկերին արձագանքելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է`

ա) օգտվող կազմակերպության գրանցումներից որոշի, թե արդյոք առկա են բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող հավաստումների վերաբերյալ, և եթե ոչ, ապա`

բ) իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով կամ ներգրավի այլ աուդիտորի` սպասարկող կազմակեր­պության նկատմամբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի անունից այդ ընթացա­կարգերի իրականացման համար (հղում` պար. Ա24-Ա28):

*Վերահսկողության թեստեր*

16. Երբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասար­կող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի իրականացմամբ պետք է ձեռք բերի աուդիտորական ապացույցներ այդ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ՝

ա) ձեռք բերի 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե այն առկա է,

բ) սպասարկող կազմակերպությունում իրականացնի համապատասխան վերահսկո­ղության թեստեր, կամ

գ) ներգրավի 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 հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն

17. Եթե, պարագրաֆ 16(ա)-ին համապատասխան, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, պլանավորում է օգտագործել 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը ռիսկի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով պետք է որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունն արդյոք ապահովում է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հսկողության տարրերի արդյունավետության վերաբերյալ`

ա) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նկարագրության, նախագծման ու գործառնական արդյունավե­տության մասին տեղեկատվությունն այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որ համապատասխանում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի նպատակներին,

բ) որոշելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության կողմից նույնականացված օգտվող կազմակերպության հսկողության լրացուցիչ տարրերն առնչվում են օգտվող կազմակերպությանը, և եթե այո, ապա` պատկերացում կազմելով, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու իրականացրել է նման հսկողության տարրեր, և եթե այո, ապա` ստուգելով դրանց գործառնական արդյունավետությունը,

գ) գնահատելով վերահսկողության թեստերի ընդգրկման ժամանակաշրջանի համապատասխանությունը և վերահսկողության թեստերի իրականացումից հետո անցած ժամանակահատվածը, և

դ) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից իրականացված վերահսկողության թեստերն ու դրանց արդյունքները` նկարագրված սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացու­թյան մեջ, վերաբերում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստումներին և արդյոք ապահովում են բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատման հիմնավորման համար (հղում` պար. Ա31-Ա39):

#### 1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին

18. Եթե օգտվող կազմակերպության 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորը ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների նկատմամբ պետք է կիրառի սույն ԱՄՍ-ի պահանջները (հղում` պար. Ա40):

#### Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ

19. Օգտվող կազմակերպության 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 ազդեցություն ունեցող որևէ խարդախության, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանության ու չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է գնահատի, թե նման հարցերն ինչ ազդեցություն կունենան իր կողմից իրականացվող հետագա աուդիտորական ընթացակար­գերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների, ներառյալ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրահանգումների ու օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացության վրա (հղում` պար. Ա41):

#### Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը

20. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը, ԱՄՍ 705-ին (Վերանայված)[[247]](#footnote-247) համապատասխան, պետք է ձևափոխի օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը, եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` օգտվող կազմակերպութ­յան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների վերաբերյալ (հղում` պար. Ա42):

21. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը չձևափոխված կարծիք պարունակող իր եզրակացության մեջ չպետք է հղում կատարի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, եթե այդպես վարվելը չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: Եթե նման հղման կատարումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում` պար. Ա43):

22. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին հղման կատարումը տեղին է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման ընկալման տեսանկյունից, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում` պար. Ա44):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, ներառյալ ներքին հսկողությունը

*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 ուսումնասիրություններից.
* տեխնիկական ձեռնարկներից.
* օգտվող կազմակերպության և ծառայություն մատուցող կազմակերպութ­յան միջև կնքված պայմանագրերից կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերից.
* ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների, ներքին աուդիտի ծառայության կամ կանոնակարգող մարմինների կողմից պատրաստված սպասարկող կազմակեր­պության հսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվություններից.
* ծառայություն մատուցող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություններից, 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 պատկերացում ձեռք բերելիս: Դա կարող է հատկապես օգտակար լինել, եթե սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները և այդ ծառայությունների նկատմամբ հսկողության տարրերը ստանդարտացված են:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթը* (հղում` պար. 9(ա))

Ա3. Օգտվող կազմակերպությունը կարող է որպես սպասարկող կազմակերպություն ներգրավել, օրինակ՝ մի կազմակերպություն, որը կատարում է գործառնություններ ու պահպանում համապատասխան հաշվետվակա­նություն կամ գրանցում է գործառնություններ ու մշակում դրանց առնչվող տվյալները: Որպես նման ծառայություններ մատուցող սպասարկող կազ­մակեր­պությունների օրինակ կարող են դիտվել բանկերի տրաստային բաժանմունքները, որոնք ներդնում ու սպասարկում են աշխատակիցների ու այլ անձանց հատուցումների պլանին ուղղված ակտիվները, 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 բնույթի գործարքների իրականացման հնարավորություն ընձեռող տեխնոլոգիական միջավայր:

Ա4. Սպասարկող կազմակերպությունների կողմից մատուցվող, աուդիտին վերաբերող ծառայությունների օրինակներ են`

* օգտվող կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կատարում.
* ակտիվների կառավարում.
* որպես օգտվող կազմակերպության գործակալ` գործառնությունների մեկնարկում, 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 օղակներում գտնվող անձանց չի ազատում ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ ունեցած իրենց պարտականություններից[[248]](#footnote-248):

*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 հսկողության վրա: Սույն կարգերն ու ընթացակարգերը ֆիզիկապես ու գործառնությունների առումով որոշ աստիճանով առանձին են օգտվող կազմակերպությունից: Սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նշանակալիությունն օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերի 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 բնույթը կարող է լինել նշանակալի, իսկ օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է որոշել, որ նման հանգամանքներում անհրաժեշտ է պատկերացում կազմել համապատասխան հսկողության տարրերի վերաբերյալ:

*Սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը* (հղում` պար. 9(գ))

Ա7. Սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նշանակալիությունը օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերի համար նաև կախված է սպասարկող կազմակերպության գործունեության ու օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցության աստիճանից: Փոխադարձ ազդեցության աստիճանը վերա­բերում է այն չափին, որով օգտվող կազմակերպությունն ունակ է և նպատակահարմար է գտնում գործադրել արդյունավետ հսկողության 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 լիազորում է գործառ­նություններ, իսկ սպասարկող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում է դրանք: Նման հանգամանքներում օգտվող կազմակերպության համար նպատակահարմար կլինի հսկողության տարրեր գործադրել այսպիսի գործառնությունների նկատմամբ: Մյուս կողմից, երբ սպասարկող կազմակերպությունն է մեկնարկում կամ սկզբնապես գրանցում օգտվող կազմակերպության գործառնությունները, իսկ օգտվող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում է դրանք, ապա փոքր աստիճանի փոխազդեցություն կա երկու կազմակերպությունների միջև: Այդպիսի հանգամանքներում օգտվող կազմակերպությունը կարող է ունակ չլինել կամ նպատակահարմար չգտնել գործադրելու արդյունավետ հսկողության տարրեր նման գործառնությունների նկատմամբ և կարող է հիմնվել սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի վրա:

*Սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունների բնույթը* (հղում` պար. 9(դ))

Ա8. Օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրերը կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերը կարող են նախատեսել հարցեր, ինչպես օրինակ`

* օգտվող կազմակերպությանը տրամադրմանը ենթակա տեղեկատվութ­յունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառույթներում ընդգրկված գործառնությունների մեկնարկման պարտականությունը,
* կանոնակարգող մարմինների պահանջների իրականացումը, որոնք վերաբերում են կատարվող գրանցումների ձևին կամ դրանց հասանելիությանը,
* օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող փոխհատուցումը գործառույթ­ների կատարման ձախողման դեպքում, եթե դա ամրագրված է,
* արդյոք սպասարկող կազմակերպությունը պետք է տրամադրի հաշվետվություն իր հսկողության տարրերի վերաբերյալ, և եթե այո, ապա` արդյոք այդ հաշվետվությունը կլինի 1-ին տեսակի, թե 2-րդ տեսակի,
* արդյոք օգտվող կազմակերպության աուդիտորն ունի հասանելիության իրավունք սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության հաշվապահա­կան գրանցումներին և աուդիտի անցկացման համար անհրաժեշտ այլ տեղեկատվությանը,
* արդյոք համաձայնագիրը թույլ է տալիս ուղղակի հաղորդակցում օգտվող կազմակերպության 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 հարաբերություններն անպայմանորեն ուղղակի կապ չեն ստեղծում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև: Երբ օգտվող կազմակերպության 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև` հաշվի առնելով գործին առնչվող էթիկայի ու գաղտնիության նկատառումները: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը, օրինակ՝ կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, ինչպես օրինակ`

ա) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության թեստեր, կամ

բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների գործառնությունների ու մնացորդների նկատմամբ համապարփակ ընթացակարգեր:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար

Ա10. Հանրային հատվածի կազմակերպություններն ընդհանուր առմամբ ունեն օրենսդրությամբ սահմանված հասանելիության լայն իրավունքներ: Այնուամենայնիվ, կարող են լինել այնպիսի իրավիճակներ, երբ հասանելիության նման իրավունքներ առկա չեն, օրինակ՝ երբ սպասարկող կազմակերպությունը գտնվում է այլ իրավակարգում: Նման դեպքերում, հանրային հատվածի աուդիտորը կարիք կունենա ձեռք բերել պատկերացում տարբերվող իրավակարգում գործող օրենսդրության վերաբերյալ, որպեսզի որոշի, թե կարող են արդյոք ձեռք բերվել համապատասխան հասանելիության իրավունքներ: Հանրային հատվածի աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել կամ պահանջել օգտվող կազմակերպությունից հասանելիության իրավունքներ ներառել օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև կնքվող յուրաքանչյուր պայմանագրային համաձայնության մեջ:

Ա11. Հանրային հատվածի աուդիտորները կարող են նաև ներգրավել այլ աուդիտորի` վերահսկողության թեստեր կամ համապարփակ ընթացակարգեր իրակա­նաց­նելու համար` օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ այլ կարգավորումների պահանջներին համապատասխան:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայություններին առնչվող հսկողության տարրերի ըմբռնումը* (հղում` պար. 10)

Ա12. Օգտվող կազմակերպությունը սպասարկող կազմակերպության ծառայությունների նկատմամբ կարող է սահմանել հսկողության տարրեր, որոնք կարող են ստուգվել օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից, և որը կարող է օգտվող կազմակերպության աուդիտորին հնարավորություն տալ եզրահանգելու, որ առնչվող հավաստումներից մի քանիսի կամ բոլորի նկատմամբ օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերն արդյունավետորեն են գործում` առանց հաշվի առնելու սպասարկող կազմակերպության գործադրած հսկողության տարրերը: Եթե օգտվող կազմակերպությունն, օրինակ՝ օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները աշխատավարձի գծով գործառնությունների կատարման նպատակով, ապա օգտվող կազմակերպությունը կարող է հսկողության տարրեր սահմանել աշխատավարձի վերաբերյալ տեղեկատվության ներկայացման ու ստացման նկատմամբ, ինչը կարող է կանխել կամ հայտնաբերել էական խեղաթյուրումները: Այդպիսի հսկողության տարրերը ներառում են`

* սպասարկող կազմակերպությանը ներկայացված տվյալների համեմա­տությունը այդ տվյալների մշակումից հետո սպասարկող կազմակերպութ­յունից ստացվող տեղեկատվության վերաբերյալ զեկուցումների հետ,
* աշխատավարձի գումարներից կատարված ընտրանքի վերահաշ­վարկը` հաշվարկային ճշգրտությունը ստուգելու համար և աշխատա­վարձի ընդհանուր գումարի վերանայումը` դրա հիմնավորվածության տեսանկյունից:

Ա13. Այդպիսի իրավիճակում, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է իրականացնել աշխատա­վարձի գործառնությունների նկատմամբ գործադրվող հսկողության տարրերի թեստեր, որն օգտվող կազմակերպության աուդիտորի համար հիմք կապահովի եզրակացնելու, որ օգտվող կազմակերպության աշխատավարձի գործառնություններին առնչվող հավաստում­ների համար հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն:

Ա14. Ինչպես նշված է ԱՄՍ 315-ում (Վերանայված)[[249]](#footnote-249), օգտվող կազմակերպության աուդիտորը՝ կապված որոշ ռիսկերի հետ, կարող է կատարել դատողություն, որ հնարավոր կամ նպատակահարմար չէ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել միայն համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ: Նման ռիսկերը կարող են վերաբերել սովորական ու նշանակալի գործառնությունների դասերի ու հաշիվների մնացորդների ոչ ճշգրիտ կամ ոչ ամբողջական գրանցումներին, որոնց առանձնահատկությունները հաճախ թույլ են տալիս դրանք ենթարկել բարձր ավտոմատացված մշակման` փոքր աստիճանի չավտոմատացվածությամբ կամ ընդհանրապես առանց դրա: Ավտոմա­տացված մշակման այդպիսի առանձնահատկություններ կարող են հատկապես առկա լինել, երբ օգտվող կազմակերպությունը ներգրավում է սպասարկող կազմակեր­պություն: Նման դեպքերում, այդպիսի ռիսկերի նկատմամբ օգտվող կազմա­կերպության հսկողության տարրերը տեղին են համարվում աուդիտի տեսանկյունից, և օգտվող կազմակերպության աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել դրանց վերաբերյալ ու գնահատել այդ հսկողության տարրերը` սույն ԱՄՍ-ի 9 և 10 պարագրաֆների համաձայն:

*Հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ օգտվող կազմակերպությունից չի կարող ձեռք բերվել բավարար պատկերացում* (հղում` պար. 12)

Ա15. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի որոշումը, թե կապված օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպություն ներգրավելու հետ պարագրաֆ 12-ում նշված ո՞ր 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 չափերը,
* օգտվող կազմակերպության գործառնությունների բարդությունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բարդությունը,
* սպասարկող կազմակերպության գտնվելու վայրը (օրինակ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է որոշել ներգրավել այլ աուդիտորի սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, եթե սպասարկող կազմակերպությունը գտնվում է մեծ հեռավորության վրա),
* ակնկալվում է արդյոք, որ ընթացակարգը կամ ընթացակարգերը օգտվող կազմակերպության աուդիտորին արդյունավետ կերպով կտրամադրեն բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
* օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերության բնույթը:

Ա16. Սպասարկող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին` նրա հսկողության տարրերի նկարագրության ու նախագծման վերաբերյալ (1-ին տեսակի) կամ իր հսկողության տարրերի նկարագրության, նախագծման ու դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ (2-րդ տեսակի) հաշվետվություններ ներկայացնելու համար: 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները կարող են հրապարակվել ըստ Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտ 3402-ի (ՀԱՄՍ)[[250]](#footnote-250) կամ ըստ ստանդարտների հաստատման լիազորություն կամ ճանաչում ունեցող կազմակերպության կողմից հաստատված ստանդարտների (որը կարող է դրանք նույնականացնել 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 նշանակալի ստորաբաժանումներ կամ ծառայություններ կարող է հանձնել մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների, ինչպես օրինակ՝ հարկերի պլանավորման և համապատասխանության ծառայությունը կամ ֆինանսական և հաշվապահական հաշվառման ծառայությունը կամ վերստուգողի ծառայությունը: Քանի որ նման հանգամանքներում սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվությունը կարող է առկա չլինել, սպասարկող կազմակերպություն այցելության կատարումը օգտվող կազմակերպության 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 հսկողության տարրերի վերաբերյալ: Եթե 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը հրապարակվել է, ապա այդ ընթացակարգերի իրականացման համար օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին, որովհետև սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը գործող հարաբերության մեջ է սպասարկող կազմակերպության հետ: Այլ աուդիտորի աշխատանքն օգտագործող օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է ուղեցույցներ ստանալ ԱՄՍ 600-ում[[251]](#footnote-251), քանի որ այն առնչվում է այլ աուդիտորի աշխատանքի վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերմանը (այդ թվում` աուդիտորի անկախությանն ու մասնագի­տական կոմպետենտությանը), այլ աուդիտորին աշխատանքներում ներգրավվմանը` այդ աշխատանքների բնույթը, ծավալները ու ժամկետները պլանավորելու ու ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելն 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 հաշվետվականությանն առնչվող տեղեկատվա­կան համակարգի մաս: Ենթասպասարկող կազմակերպությունը կարող է լինել սպասարկողից առանձին կազմակերպություն կամ կարող է կապակցված լինել սպասարկող կազմակերպությանը: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել հսկողության տարրերը ենթասպասարկող կազմակերպությունում։ Այն իրավիճակներում, երբ օգտագործվում են մեկ կամ մի քանի ենթասպասարկող կազմակերպություններ, օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև փոխհարաբերությունները ընդլայնվում են` ընդգրկելով օգտվող կազմակերպության, սպասարկող կազմակերպության և ենթասպասարկող կազմակերպութ­յունների միջև փոխհարաբերությունները: Այդ փոխհարաբերության աստիճանը, ինչպես նաև սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպա­սարկող կազմակերպութ­յունների կողմից կատարվող գործառնու­թյունների բնույթն ու էականությունը, օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից դիտարկման ենթակա ամենակարևոր գործոններն են` օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերի համար սպասարկող կազմակեր­պության ու ենթասպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նշանակալիությունը որոշելիս:

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումը օգտվող կազմա­կերպության աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացման ձեռք բերմանն օժանդակելու նպատակով* (հղում` պար. 13-14)

Ա21. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերաբերյալ հարցումներ կարող է կատարել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտական կառույցին կամ այլ մասնագետներին, նաև պարզի, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ենթակա է կանոնակարգային վերահսկողության: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը կարող է գործել իրավակարգում, որտեղ սպասարկող կազմակերպության հսկողության 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 հսկողության տարրերի զանա­զան կողմերի, ներառյալ՝ ենթասպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,

բ) սպասարկող կազմակերպության միջոցով նշանակալի գործառնությունների հոսքի` որոշելու գործառնությունների հոսքի այն հատվածները, որտեղ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջանալ էական խեղաթյուրումներ,

գ) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության նպատակների, որոնք առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստումներին, և

դ) թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերը համապատասխան են նախագծված և իրականացվում` կանխելու 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 հսկողության 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 հսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացում կազմել, եթե այդ հաշվետվությունը լրացվում է այլ աղբյուրներից ստացվող ընթացիկ լրացուցիչ տեղեկատվությամբ: Եթե սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նկարագրությունն այն ամսաթվի դրությամբ կամ այն ժամանակաշրջանի համար է, որը նախորդում է աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանի սկզբին, օգտվող կազմակերպության 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:

#### Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքը (հղում` պար. 15)

Ա24. Թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության ներգրավումն ավելացնում է օգտվող կազմակերպության էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կախված է ծառայությունների բնույթից և այդ ծառայությունների նկատմամբ գործադրվող հսկողության 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 նախաձեռնում, մշակում ու գրանցում, կամ չունի համապատասխան միջոցներ (օրինակ` ՏՏ համակարգ):

Ա25. Երբ սպասարկող կազմակերպությունը վարում է օգտվող կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կարևոր տարրեր, օգտվող կազմակերպության աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել ուղղակի հասանելիություն ունենալ այդ գրանցումներին, որպեսզի ձեռք բերվի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ գրանցումների հանդեպ հսկողության տարրերի գործադրման վերաբերյալ կամ որպեսզի հիմնավորվեն դրանցում արտացոլված գործառնություններն ու մնացորդները կամ երկուսը միասին: Նման հասանելիությունը կարող է ներառել կազմակերպության տարածքում կատարվող գրանցումների ֆիզիկական զննում կամ օգտվող կազմակեր­պու­թյունում կամ այլ վայրում էլեկտրոնային եղանակով պահվող գրանցումների խաչաձև ստուգում, կամ երկուսը միասին: Երբ ուղղակի հասանելիությունն ապահովվում է էլեկտրոնային եղանակով, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը դրա միջոցով կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ սպասարկող կազմակերպության կողմից օգտվող կազմակեր­պության այն տվյալների ամբողջականության ու ճշգրտության նկատմամբ գործադրվող հսկողության տարրերի համապատասխանության վերաբերյալ, որոնց համար պատասխանատու է սպասարկող կազմակերպությունը:

Ա26. Սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող ակտիվների հաշիվների մնացորդներին կամ ստանձնած գործառնություններին առնչվող աուդիտորական ապացույցների բնույթն ու չափը որոշելիս, աուդիտորի կողմից կարող է դիտարկվել ստորև բերված ընթացակարգերի կատարումը`

ա) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրանցումների կամ փաստաթղթերի ստուգում. ապացույցների այդ աղբյուրի հուսալիությունը որոշվում է օգտվող կազմակերպության կողմից պահպանվող հաշվապահական հաշվառման գրանցումների ու դրանք հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթով ու չափերով: Որոշ դեպքերում օգտվող կազմակերպությունը չի կարող պահպանել մանրամասն գրառումներ ու փաստաթղթեր իր անունից ձեռնարկված առանձին գործառնությունների մասին,

բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրանցումների կամ փաստա­թղթերի ստուգում. օգտվող կազմակերպության աուդիտորի հասանելիությունը սպասարկող կազմա­կերպության գրանցումներին կարող է սահմանվել որպես օգտվող կազմակեր­պության և սպասարկող կազմակերպության միջև պայմանագրային համա­ձայ­նության պայման: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է նաև ներգրավել այլ աուդիտորի՝ իր անունից հասանելիություն ստանալու դեպի սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության գրանցումները,

գ) հաշիվների մնացորդների ու գործառնությունների վերաբերյալ հաստատումների ձեռքբերում սպասարկող կազմակերպությունից. երբ օգտվող կազմակերպու­թյունն անկախ է վարում հաշիվների ու գործառնությունների գրանցումները, սպասարկող կազմակերպությունից օգտվող կազմակերպության գրանցումները հիմնավորող հաստատում­ները կարող են լինել հուսալի աուդիտորական ապացույցներ` 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 կազմակեր­պու­թյուններն անկախ են վարում գրանցումներ, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է հաշիվների մնացորդները հաստատել այդ կազմակերպությունների հետ, որպեսզի տեղեկատվությունը համեմատի օգտվող կազմակերպության կողմից ինքնուրույն վարվող գրանցումների հետ:

Երբ օգտվող կազմակերպությունը չի վարում անկախ գրանցումներ, ապա սպասարկող կազմակերպության հաստատումներով ձեռք բերված տեղեկա­տվությունը իրենից ներկայացնում է պարզապես հաշվետվություն այն մասին, թե ինչ է տեղ գտել սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրանցում­ներում: Հետևաբար, նման դեպքերում հաստատումներն առանձին վերցրած չեն կարող ծառայել որպես հուսալի աուդիտորական ապացույցներ: Այդպիսի հանգամանք­ներում, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է դիտարկել, թե արդյոք կարելի է բացահայտել անկախ ապացույցների այլընտրանքային աղբյուրներ,

դ) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրանցումների կամ սպասարկող կազմակերպությունից ստացված հաշվետվությունների նկատմամբ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը. վերլուծական ընթացակարգերի արդյունա­վե­տությունը հավանական է, որ կտատանվի հավաստումներից կախված և ազդե­ցու­թյան կենթարկվի առկա տեղեկատվության ծավալի ու մանրամասնության կողմից:

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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից՝ որոշելու համար, թե դրանք կարող են արդյոք ծառայել որպես բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ավելին, կարող են լինել պետական մարմինների կողմից կամ պայմանագրային համաձայնություններով սահմանված պահանջներ, որոնց համաձայն 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորների կողմից գործածվել որպես նրանց կարծիքը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցների մի մաս: Նման հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպության աուդիտորի և սպասարկող կազմա­կեր­պության աուդիտորի համար կարող է օգտակար լինել, որ մինչև ընթացա­կարգերը սկսելը համաձայնություն կայացվի աուդիտորական փաստաթղթերի ու օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից դրանց հասանելիության տրամադրման շուրջ:

Ա28. Որոշակի հանգամանքներում, մասնավորապես, երբ օգտվող կազմակերպութ­յունը պայմանագրային կարգով իր ֆինանսական գործառույթների մի մասը կամ ամբողջը հանձնում է սպասարկող կազմակերպության, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է հանդիպել այնպիսի իրավիճակի, երբ աուդիտորական վկայությունների նշանակալի մասը գտնվում է սպասարկող կազմակերպութ­յունում: Այդ դեպքում կարիք կլինի օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կամ իր անունից այլ աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ անցկացնել համապարփակ ընթացակարգեր: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը կարող է տրամադրել 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, և ի լրումն՝ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի անունից իրականացնել համապարփակ ընթացակար­գեր: Այլ աուդիտորի ներգրավումը չի փոփոխում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը, այն է՝ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի խելամիտ հիմք ունենա իր կարծիքի հիմնավորման համար: Հետևաբար, օգտվող կազմակերպության աուդիտորի դիտարկումը, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, թե արդյոք կարիք կա իրականացնելու հետագա համապարփակ ընթացակարգեր, ներառում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի ներգրավում կամ ներկայություն այլ աուդիտորի կողմից իրականացվող համա­պար­փակ ընթացակարգերի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման ընթացքում:

*Վերահսկողության թեստեր* (հղում` պար. 16)

Ա29. Ըստ ԱՄՍ 330[[252]](#footnote-252)-ի պահանջների՝ օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության թեստեր բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով` կապված աուդիտին առնչվող հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության հետ: Սպասարկող կազմակերպության համատեքստում, այդ պահանջները կիրառվում են, երբ`

ա) օգտվող կազմակերպության աուդիտորի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն (այսինքն՝ օգտվող կազմակերպության աուդիտորը նախատեսում է հենվել սպասարկող կազմակեր­պության հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավե­տության վրա` որոշելու համար համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները), կամ

բ) համապարփակ ընթացակարգերը առանձին կամ օգտվող կազմակեր­պության հսկողության տարրերի գործառնական արդյունա­վե­տության ստուգումների հետ միասին, չեն կարող ապահովել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում:

Ա30. Եթե 2-րդ տեսակի հաշվետվություն առկա չէ, օգտվող կազմակերպության 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 հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգումներ կամ սպասար­կող կազմակերպության նկատմամբ ընթացակարգերի իրականացման համար ներգրավել այլ աուդիտորի, ինչը ներառում է այդ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը նաև կարող է այցելել սպասարկող կազմակերպություն և իրականացնել առնչվող վերահսկողության թեստեր, եթե սպասարկող կազմակերպությունը դրան համաձայն է: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնվում է այլ աուդիտորի աշխատանքի միջոցով ապահովված համախմբված ապացույցների և օգտվող կազմակերպության աուդիտորի սեփական ընթացակարգերի վրա:

2-րդ տեսակի հաշվետվության օգտագործումը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն (հղում` պար. 17)

Ա31. 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը կարող է նախատեսվել բավարարելու օգտվող կազմակերպության մի քանի տարբեր աուդիտորների պահանջներ, հետևաբար, վերահսկողության թեստերը և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացության մեջ նկարագրված արդյունքները կարող են չվերաբերել օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից կարևոր հավաստումներին: Առնչվող վերահսկողության թեստերը և արդյունքները ենթարկվում են գնահատման` սահմանելու համար, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացութ­յունն ապահովում է համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբեր­յալ` օժանդակելու օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը: Դա կատարելու ընթացքում օգտվող կազմակերպության 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 հսկողության տարրերն ու կատարված ստուգումները, և այն եղանակը, որի միջոցով ստուգ­ված հսկողության տարրերը կապակցվում են օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերին, և

գ) հսկողության տարրերի ստուգումների արդյունքները և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը հսկողության տարրերի գործառ­նական արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա32. Որոշ հավաստումների առնչությամբ, որքան կարճ է որոշակի ստուգման ընդգրկման ժամանակաշրջանը և երկար` ստուգում իրականացնելուց հետո անցած ժամանակահատվածը, այնքան ստուգումը կարող է ապահովել ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ: 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանը օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվութ­յան ժամանակաշրջանին համադրելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը առաջարկում է այնքանով ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով ավելի քիչ համընկնումներ կան 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակահատվածի և այն ժամանակա­հատվածի միջև, որի տվյալների վրա աուդիտորը նախատեսում է հիմնվել իր եզրակացությունը կազմելիս: Երբ առկա է նման դեպք, ապա 2-րդ տեսակի հաշվե­տվութ­յանը նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջանն ընդգրկող հաշվետվությունը կարող է ապահովել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Մնացած դեպքերում, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է որոշել, որ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ արդյոք անհրաժեշտ է իրականացնել վերահսկողության թեստեր, թե ներգրավել այլ աուդիտորի դրանց իրականացման համար, որպեսզի ապահովվի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` այդ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգման նպատակով:

Ա33. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի համար կարող է նաև անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել լրացուցիչ ապացույցներ սպասարկող կազմակերպությանն առնչվող հսկողության տարրերի` 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս տեղի ունեցած նշանակալի 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 հսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք գործադրվել են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս, կարող են ընդգրկել`

* հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի նշանակալիության հանգամանքը,
* որոշակի հսկողության տարրերը, որոնք ստուգվել են միջանկյալ ժամանա­կաշրջանում և ստուգումից հետո դրանց նկատմամբ կատարված նշանակալի փոփո­խությունները, այդ թվում` փոփոխություններ տեղեկատվա­կան համակարգում, գործընթացներում և աշխատակազմում,
* այն չափը, որով ձեռք են բերվել աուդիտորական ապացույցներ` այդ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,
* մնացյալ ժամանակահատվածի տևողությունը,
* այն աստիճանը, որով օգտվող կազմակերպության աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համապարփակ ընթացակարգերը` հիմնված հսկողության տարրերի հուսալիության վրա, և
* հսկողության միջավայրի արդյունավետությունը և օգտվող կազմակերպու­թյան հսկողության տարրերի մոնիթորինգը:

Ա34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել, օրինակ՝ տարածելով վերահսկողության թեստերը մնացյալ ժամանա­կա­հատվածի վրա կամ ստուգել օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերի մոնիթորինգը:

Ա35. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի ստուգման ժամանակա­հատվածը ամբողջովին դուրս է օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ժամանակաշրջանից, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը անկարող կլինի հիմնվել նման ստուգումների վրա` որպեսզի եզրակացնի, որ օգտվող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, քանի որ, եթե այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել, ապա դրանք չեն ապահովում ընթացիկ աուդիտի ժամանակաշրջանի հսկողության տարրերի արդյունավետության փաստեր:

Ա36. Որոշակի հանգամանքներում, սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ որոշակի հսկողության տարրեր կիրականացվեն օգտվող կազմակերպության կողմից: Օրինակ, ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ օգտվող կազմակերպությունը տեղում կգործադրի հսկողության տարրեր` գործառնու­թյունների լիազորման նկատմամբ, մինչև դրանց լիազորումը սպասարկող կազմակերպությանը՝ կատարման նպատակով: Նման իրավիճակում սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի նկարագրությունը կարող է ներառել օգտվող կազմակերպության վերահսկողության լրացուցիչ տարրերի նկարագրություն: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը դիտարկում է, թե արդյոք օգտվող կազմակերպության հսկողության նման լրացուցիչ տարրերը տեղին են օգտվող կազմակերպությանը մատուցված ծառայության տեսանկյունից:

Ա37. Եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորը համարում է, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը կարող է չապահովել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, օրինակ՝ եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը չի պարունակում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերահսկողության թեստերի ու դրանց արդյունքների նկարագրություն, ապա օգտվող կազմակերպության 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 օգտվող կազմակերպության 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, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կամ օգտվող կազմակերպության 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրահանգումների 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 ռիսկերը գնահատելիս: Փոխարենը, սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվու­թյան բացառություններն ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերը դիտարկվում են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից կատարված վերահսկողության թեստերի նկատմամբ` օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից կատարվող գնահատման ժամանակ: Բացառություններ ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերի դիտարկման ժամանակ, օգտվող կազմակերպության 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 հսկողության թերությունների վերաբերյալ հաղորդակցումը

Ա39. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորից պահանջվում է աուդիտի ընթացքում բացահայտված նշանակալի թերությունները ժամանակին գրավոր ձևով հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց[[253]](#footnote-253): Օգտվող կազմակերպության աուդիտորից նաև պահանջվում է պատասխանատվության համապատասխան աստիճան ունեցող ղեկավարությանը ժամանակին հաղորդել աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին հսկողության այլ թերությունները, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բավականաչափ կարևորություն են ներկայացնում ղեկավարության ուշադրությանն արժանանալու համար[[254]](#footnote-254): Հարցերը, որոնք օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է հայտնաբերել աուդիտի ընթացքում և հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ներառում են`

* հսկողության տարրերի յուրաքանչյուր մոնիթորինգ, որը կարող է իրականացվել օգտվող կազմակերպության կողմից, ներառյալ՝ 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության ձեռք բերման արդյունքում հայտնաբերված հսկողության տարրերը,
* առանձին դեպքեր, երբ օգտվող կազմակերպության հսկողության լրացուցիչ տարրերը մատնանշվում են 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ և չեն գործադրվում օգտվող կազմակերպության նկատմամբ, և
* հսկողության 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 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 աուդիտորի եզրակացությունը սպասարկող կազմակերպության համակարգի նկարագրության մեջ ու սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի առաջադրանքի շրջանակներում կարող է ներառել կամ բացառել ենթասպասարկող կազմակերպության վերահսկողության համապատասխան նպատակներին ու առնչվող հսկողության 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 հսկողության տարրերը և ենթասպա­սարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայություններն առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է կիրառի սույն ԱՄՍ-ի պահանջները ենթասպասարկող կազմակերպության նկատմամբ: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից իրականացվող աշխատանքի բնույթն ու չափը` կապված ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների հետ, կախված է օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող այդ ծառայութ­յուն­ների բնույթից և նշանակալիությունից, ինչպես նաև աուդիտին այդ ծառայությունների տեղին լինելու հանգամանքից: Պարագրաֆ 9-ում մատնանշված պահանջների կիրառումը կօժանդակի օգտվող կազմակերպության աուդիտորին ենթասպասար­կող կազմակերպության ազդեցության և իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու չափը որոշելիս:

#### Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդա­խություն, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ (հղում` պար. 19)

Ա41. Օգտվող կազմակերպությունների հետ կնքած պայմանագրերի պայմանների համաձայն՝ սպասարկող կազմակերպությունից կարող է պահանջվել բացահայտել օգտվող կազմակերպություններին ներազդած ամեն մի խարդախություն, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատաս­խանություն ու չուղղված խեղաթյու­րումներ` վերագրելի սպասարկող կազմակերպության ղեկավարությանը կամ աշխատակիցներին: Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 19-ով, օգտվող կազմակերպության 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների վրա: Որոշակի հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպության 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:

#### Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը (հղում` պար. 20)

Ա42. Երբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար քանակի 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`

* օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար պատկերացում սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ, և չկա հիմք էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար,
* օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, և օգտվող կազմակերպության աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ այդ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,
* բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցները կարող են ստացվել միայն սպասարկող կազմակերպությունում պահվող գրանցումներից, և օգտվող կազմակերպության աուդիտորը անկարող է այդ գրանցումներին հասանելիություն ստանալ:

Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը արտահայտում է վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց՝ կախված 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 օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացության մեջ հղում կատարվի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, օրինակ՝ հանրային հատվածում թափանցիկության ապահովման նպատակներով:

Ա44. Օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպության ներգրավման փաստը չի փոփոխում ԱՄՍ-ներով օգտվող կազմակերպության աուդիտորի վրա դրված պարտականությունը` ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` ողջամիտ հիմքեր ունենալու օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար: Հետևաբար, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը որպես հիմք չի վկայակոչում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը` օգտվող կազմակեր­պության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ օգտվող կազմա­կերպության աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար: Այնուամենայ­նիվ, երբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորն արտահայտում է ձևափոխված կարծիք` սպասարկող կազմակեր­պության աուդիտորի եզրակացության ձևափոխված կարծիքն ի նկատի ունենալով, օգտվող կազմակերպության աուդիտորին չի արգելվում հղում կատարել սպասարկող կազմակերպության հաշվետ­վությանը, եթե նման հղումն օժանդակում է մեկնաբանելու օգտվող կազմակերպության աուդիտորի ձևափոխված կարծիքի հիմքերը: Նման հանգամանքներում, այսպիսի հղում կատարելուց առաջ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորից կարող է պահանջվել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի համաձայնությունը:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 450

## ԱՈՒԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՎԱԾ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը................................................................5

Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ...............................................................................................................6-7

Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը..........................................................8-9

Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը............................................10-13 Գրավոր հավաստումներ...................................................................................................14

Փաստաթղթավորումը......................................................................................................15

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Խեղաթյուրման սահմանումը...........................................................................................Ա1

Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը........................................................Ա2-Ա6

Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ..........................................................................................................Ա7-Ա9

Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը..................................................Ա10-Ա13

Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը.......................................Ա14-Ա28

Գրավոր հավաստումներ................................................................................................Ա29

Փաստաթղթավորումը.................................................................................................Ա30

|  |
| --- |
| *«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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) դիտարկում է աուդիտի վրա հայտնաբերված խեղաթյուրումների և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չուղղված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցության գնահատման աուդիտորի պարտականությունը: ԱՄՍ 700-ը դիտարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելիս աուդիտորի պարտականությանը եզրահանգելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից: ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող աուդիտորի եզրահանգումը հաշվի է առնում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, գնահատումը՝ համաձայն ԱՄՍ-ների[[255]](#footnote-255): ԱՄՍ 320[[256]](#footnote-256)-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի ճիշտ կիրառման աուդիտորի պարտականությունը:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է գնահատել`

ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունն աուդիտի վրա, և

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

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները`

ա) խեղաթյուրում` տարբերությունը ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան լինելու համար պահանջվող հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության պատճառով (հղում` պար. Ա1):

Երբ աուդիտորը կարծիք է արտահայտում այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը, խեղաթյուրումները նույնպես ներառում են գումարների, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման այն ճշգրտումները, որոնք աուդիտորի կարծիքով անհրաժեշտ են որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացվեն կամ տան ճշմարիտ ու իրական պատկերը,

բ) չուղղված խեղաթյուրում` խեղաթյուրումներ, որոնք աուդիտորը կուտակել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք չեն ուղղվել:

### Պահանջները

#### Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը

5. Աուդիտորը պետք է կուտակի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, բացի նրանցից, որոնք ակնհայտորեն աննշան են (հղում` պար. Ա2-Ա6):

#### Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ

6. Աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք անհրաժեշտ է փոխել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը, եթե`

ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթը և նրանց ի հայտ գալու փաստերը մատնանշում են, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, որոնք գումարվելով աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումներին, կարող են դառնալ էական, կամ (հղում` պար. Ա7)

բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակին (հղում` պար. Ա8):

7. Եթե աուդիտորի պահանջով ղեկավարությունը քննում է գործառնությունների դաս, հաշիվների մնացորդ կամ բացահայտումներ և ուղղում է հայտնաբերված խեղաթյուրումները, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր` որոշելու համար արդյոք չեն մնացել խեղաթյուրումներ (հղում` պար. Ա9):

#### Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը

8. Աուդիտորը, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չլինելու դեպքում, աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումների մասին պետք է ժամանակին հաղորդի ղեկավարության համապատասխան մակարդակին[[257]](#footnote-257): Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ուղղել այդ խեղաթյուրումները (հղում` պար. Ա10-Ա12):

9. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել աուդիտորի հաղորդած խեղաթյուրումները կամ դրանց մի մասը, ապա աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության կողմից դրանք չուղղելու պատճառների մասին և այն հաշվի առնի ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների՝ խեղաթյուրումներից զերծ լինելը գնահատելիս (հղում` պար. Ա13):

#### Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը

10. Նախքան չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, աուդիտորը պետք է նորից գնահատի ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակը` հաստատելու համար կազմակերպության փաստացի ֆինանսական արդյունքների տեսանկյունից դրա համապատասխան լինելը կամ չլինելը (հղում` պար. Ա14-Ա15):

11. Աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն` առանձին կամ միասին վերցրած, էական են, թե ոչ: Նշված որոշումը կայացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի`

ա) ինչպես որոշակի գործառնությունների դասերին, հաշիվների մնացորդներին կամ բացահայտումներին, այնպես էլ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող խեղաթյուրումների չափը և բնույթը, ինչպես նաև դրանց ի հայտ գալու մասնավոր հանգամանքները (հղում` պար. Ա16-Ա22, Ա24-Ա25), և

բ) նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան գործառնությունների դասի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, ինչպես նաև ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում` պար. Ա23):

*Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը*

12. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդի չուղղված խեղաթյուրումների, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի վրա դրանց՝ առանձին կամ միասին վերցրած, հնարավոր ազդեցության մասին[[258]](#footnote-258): Աուդիտորի հաղորդած տեղեկատվությունը պետք է նկարագրի էական չուղղված խեղաթյուրումները առանձին-առանձին: Աուդիտորը պետք է պահանջի ուղղել չուղղված խեղաթյուրումները (հղում` պար. Ա26-Ա28):

13. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդի նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների և ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

#### Գրավոր հավաստումներ

14. Աուդիտորը ղեկավարությունից, իսկ տեղին լինելու դեպքում` նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, պետք է պահանջի գրավոր հավաստում այն մասին, թե արդյոք նրանք հավատում են, որ առանձին կամ միասին վերցրած չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական չէ: Նման հոդվածների հանրագումարը պետք է ընդգրկված լինի գրավոր հավաստման մեջ կամ կցված լինի դրան (հղում` պար. Ա29):

#### Փաստաթղթավորումը

15. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի[[259]](#footnote-259) (հղում` պար. Ա30)՝

ա) այն գումարը, որից ներքև խեղաթյուրումները կհամարվեն ակնհայտորեն աննշան (պարագրաֆ 5),

բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումները և արդյոք դրանք ուղղվել են, թե ոչ (5, 8 և 12 պարագրաֆներ), և

գ) աուդիտորի եզրահանգումը չուղղված խեղաթյուրումների` առանձին կամ միասին վերցրած, էական լինելու կամ չլինելու վերաբերյալ, և այդ եզրահանգման հիմքերը (պարագրաֆ 11):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական 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, ներառյալ անհամապատասխան կամ ոչ ամբողջական բացահայտումները և այն բացահայտումները, որոնք պահանջվում են, որտեղ տեղին է, որոշակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների բացահայտումների նպատակները բավարարելու համար[[260]](#footnote-260),

գ) փաստերի անտեսման կամ ուղղակի խեղաթյուրման արդյունքում առաջացած հաշվապահական հաշվառման ոչ ճիշտ գնահատումից,

դ) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության դատողությունից, որոնք աուդիտորը համարում է ոչ հիմնավոր կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունից ու կիրառումից, որը աուդիտորը համարում է անհամապատասխան,

ե) տեղեկատվության անհամապատասխան դասակարգումից, խմբավորումից կամ առանձնացումից, և

զ) ճշմարիտ ներկայացման հիմունքին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում՝ այն բացահայտման բացթողումից, որն ի լրումն հիմունքներով պահանջվող բացահայտումների, անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացմանը հասնելու համար[[261]](#footnote-261)։

Խարդախության պատճառով առաջացած խեղաթյուրումների օրինակներ բերված են ԱՄՍ 240[[262]](#footnote-262) -ում:

#### Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը (հղում` պար. 5)

*«Ակնհայտորեն աննշան»*

Ա2. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 5-ը աուդիտորից պահանջում է կուտակել աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, բացի նրանցից, որոնք ակնհայտորեն աննշան են։ «Ակնհայտորեն աննշան» արտահայտությունը համարժեք չէ «ոչ էական» արտահայտությանը: Ակնհայտորեն աննշան խեղաթյուրումները բոլորովին այլ (ավելի փոքր) կարգի, կամ բոլորովին այլ բնույթի խեղաթյուրումներ են, քան որպես էական բնորոշվածները և այն խեղաթյուրումներն են, որոնք ակնհայտորեն չեն ունենա հետևանքներ` անկախ նրանից, դիտարկվեն առանձին թե միասին և գնահատվեն չափով, բնույթով կամ հանգամանքներով պայմանավորված չափանիշների հիման վրա: Այն դեպքում, երբ մեկ կամ մի քանի հոդվածների ակնհայտորեն աննշան հանդիսանալու վերաբերյալ առկա է անորոշություն, ապա խեղաթյուրումը չի դիտարկվում որպես ակնհայտորեն աննշան:

*Խեղաթյուրումներ անհատական հաշվետվություններում*

Ա3. Աուդիտորը կարող է սահմանել մեծություն, որից ցածր գումարների խեղաթյուրումները անհատական հաշվետվություններում կլինեն ակնհայտորեն աննշան և անհրաժեշտություն չի լինի դրանք կուտակել, քանի որ աուդիտորն ակնկալում է, որ այդ գումարների կուտակումը ակնհայտորեն էական ազդեցություն չի ունենա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այնուամենայնիվ, խեղաթյուրումների գումարները, որոնք գերազանցում են սահմանված մեծությունը, պետք է կուտակվեն, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 5-ով: Ի լրումն, խեղաթյուրումները կարող են ակնհայտորեն աննշան չլինել, երբ դատողությունն իրականացվի դրանց բնույթով կամ հանգամանքներով պայմանավորված չափանիշների հիման վրա. հակառակ դեպքում դրանք կուտակվում են՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 5-ի համաձայն:

*Խեղաթյուրումներ բացահայտումներում*

Ա4. Բացահայտումներում խեղաթյուրումները նույնպես կարող են լինել ակնհայտորեն աննշան՝ առանձին վերցված կամ միասին, ինչպես նաև դրանց չափով, բնույթով կամ հանգամանքներով պայմանավորված չափանիշներից ցանկացածի հիման վրա դատողություն կատարելու դեպքում: Բացահայտումներում խեղաթյուրումները, որոնք ակնհայտորեն աննշան չեն, նույնպես կուտակվում են՝ օժանդակելու աուդիտորին համապատասխան բացահայտումների ու ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ խեղաթյուրումների ազդեցությունը գնահատելիս: Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա17-ը տրամադրում է օրինակներ, որտեղ որակական բնույթի բացահայտումներում խեղաթյուրումները կարող են էական լինել:

*Խեղաթյուրումների կուտակում*

Ա5. Բնույթով կամ հանգամանքներով պայմանավորված խեղաթյուրումները, որոնք կուտակվել են Ա3-Ա4 պարագրաֆներում նկարագրված ձևով, չեն կարող գումարվել այնպես, ինչպես թույլատրվում է գումարների խեղաթյուրումների դեպքում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պարտավոր է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ի համաձայն գնահատել այդ խեղաթյուրումները առանձին և միասին վերցրած (այսինքն՝ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին), որոշելու՝ արդյոք դրանք էական են:

Ա6. Աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատման և ղեկավարությանը, իսկ կիրառելիության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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 ղեկավարության դատողություններից առաջացող տարբերություններն են, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչմանը, չափմանը, ներկայացմանն ու բացահայտմանն առնչվող դատողությունները, (ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների ընտրությունը կամ կիրառումը), որոնք աուդիտորը համարում է անհիմն կամ անհամապատասխան,
* կանխատեսվող խեղաթյուրումները բազմության խեղաթյուրումների վերաբերյալ աուդիտորի լավագույն գնահատականն է, որը ներառում է աուդիտորական ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների տարածումը ողջ բազմության վրա, որից կատարվել է ընտրանքը: Կանխատեսվող խեղաթյուրումների որոշման և արդյունքների գնահատման ուղեցույցները առաջադրված են ԱՄՍ 530[[263]](#footnote-263)-ում:

#### Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ (հղում` պար. 6-7)

Ա7. Խեղաթյուրումը չի կարող լինել առանձնացված դեպք: Ապացույցը, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, ընդգրկում է, օրինակ` այն փաստը, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է, որ խեղաթյուրումն ի հայտ է եկել ներքին հսկողության խափանումից կամ անհամապատասխան ենթադրություններից կամ էլ կազմակերպությունում լայնորեն կիրառվող գնահատման մեթոդներից:

Ա8. Եթե աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՍ 320-ով որոշված էականության մակարդակին, ապա կարող է լինել ռիսկի ընդունելի ցածր մակարդակից ավելի բարձր ռիսկ առ այն, որ հնարավոր չհայտնաբերված խեղաթյուրումները, երբ վերցվեն աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների ամբողջության հետ միասին, կարող են գերազանցել էականության մակարդակը: Չհայտնաբերված խեղաթյուրումներ կարող են առաջանալ ընտրանքային և ոչ ընտրանքային ռիսկերի առկայության դեպքում[[264]](#footnote-264):

Ա9. Աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից քննելու որոշակի գործառնությունների դասեր, հաշիվների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որպեսզի հասկանա աուդիտորի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումների պատճառները, կատարի որոշակի գործառնությունների դասերում, հաշիվների մնացորդներում կամ բացահայտումներում առկա փաստացի խեղաթյուրումների գումարի որոշման ընթացակարգեր և համապատասխան ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում: Նման պահանջ կարող է առաջանալ, օրինակ` աուդիտորական ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները ամբողջ բազմության վրա տարածելու հիման վրա, որից կատարվել է ընտրանքը:

#### Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը (հղում` պար. 8-9)

Ա10. Խեղաթյուրումների ժամանակին հաղորդակցումը ղեկավարության համապատասխան մակարդակներին կարևոր է նրանով, որ այն ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս գնահատելու արդյոք գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները խեղաթյուրված են, թե ոչ, տեղեկացնելու աուդիտորին իր անհամաձայնության մասին և անհրաժեշտության դեպքում ձեռնարկելու համապատասխան գործողություններ: Սովորաբար, ղեկավարության համապատասխան մակարդակները նրանք են, ովքեր իրավասություն և պատասխանատվություն ունեն գնահատելու խեղաթյուրումները և ձեռնարկելու անհրաժեշտ գործողություններ:

Ա11. Որոշ իրավակարգերում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ խեղաթյուրումների հաղորդումը ղեկավարությանը կամ կազմակերպության այլ անձանց: Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է մասնավորապես արգելվել հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունը՝ ներառյալ կազմակերպությանը նախազգուշացումը, որը կարող է վնաս հասցնել համապատասխան իրավասու մարմնի կողմից փաստացի կամ ենթադրվող հակաօրինական գործողության առնչությամբ իրականացվող հետաքննությանը, օրինակ՝ երբ աուդիտորից պահանջվում է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության վերաբերյալ տեղեկացնել համապատասխան իրավասու մարմնին՝ համաձայն փողերի լվացման դեմ պայքարի վերաբերյալ օրենսդրության։ Նման դեպքերում աուդիտորի կողմից դիտարկվող հարցերը կարող են բարդ լինել, և աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավական խորհրդատվության։

Ա12. 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 ազդեցության հետևանքով ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումների ռիսկը:

Ա13. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորը գնահատի, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով պատրաստված և ներկայացված են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների: Այդ գնահատումն ընդգրկում է նկատառումներ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման որակական կողմի վերաբերյալ, այդ թվում նաև ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության հայտանիշներ[[265]](#footnote-265), որոնց վրա կարող են ներգործել աուդիտորի պատկերացումները` ղեկավարության կողմից ուղղումներ չկատարելու պատճառների վերաբերյալ:

#### Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը (հղում` պար.10-11)

Ա14. Աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 320-ի համաձայն էականության որոշումը շատ հաճախ հիմնված է լինում կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների գնահատականի վրա, քանզի փաստացի ֆինանսական արդյունքները դեռ հայտնի չեն լինում: Այդ իսկ պատճառով, մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ վերանայել ԱՄՍ 320-ով որոշված էականությունը` հինվելով փաստացի ֆինանսական արդյունքների վրա:

Ա15. ԱՄՍ 320-ը բացատրում է, որ աուդիտի ընթացքում ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականության մակարդակը (և, կիրառելիության դեպքում, հատուկ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) վերանայվում է այն դեպքում, երբ աուդիտորին հայտնի է դառնում այնպիսի տեղեկատվություն, որը նրան կհարկադրեր նախապես որոշելու այլ գումար (կամ գումարներ)[[266]](#footnote-266): Այսպիսով, ցանկացած նշանակալի վերանայում մեծ հավանականությամբ կատարվելու է մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը: Սակայն, եթե աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 320-ի (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 10) համաձայն որոշված էականության վերանայումը հանգեցնում է ավելի փոքր գումարի (կամ գումարների), ապա արդյունավետ էականությունը և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների համապատասխանությունը նորից դիտարկվում է այն տեսանկյունից, որ ձեռք բերվի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց, որի վրա կհիմնվի աուդիտորական կարծիքը:

Ա16. Յուրաքանչյուր գումարի խեղաթյուրում դիտարկվում է գնահատելու դրա ազդեցությունը համապատասխան գործառնությունների դասի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների վրա, այդ թվում նաև արդյոք տվյալ գործառնությունների դասի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը, եթե առկա է, գերազանցվել է, թե ոչ:

Ա17. Ի լրումն, որակական բնույթի բացահայտման յուրաքանչյուր առանձին խեղաթյուրում դիտարկվում է գնահատելու դրա ազդեցությունը համապատասխան բացահայտման (բացահայտումների) վրա, ինչպես նաև դրանց ընդհանուր ազդեցությունը ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Որոշումը՝ արդյոք որակական բնույթի բացահայտումներում խեղաթյուրումներն էական են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի և կազմակերպությանը բնորոշ հանգամանքների համատեքստում, պահանջում է մասնագիտական դատողության կիրառում: Օրինակները, որոնց դեպքում նման խեղաթյուրումները կարող են էական լինել, ներառում են՝

* ոչ ճշգրիտ և ոչ ամբողջական տեղեկատվության նկարագրություն ապահովագրական և բանկային գործունեություն իրականացնող կազմակերպությունների կապիտալի կառավարման նպատակների, քաղաքականությունների և գործընթացների վերաբերյալ,
* դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ տեղեկատվության բացթողում, որոնք հանգեցրել են արժեզրկումից կորուստների (օրինակ՝ մետաղի կամ ապրանքների նկատմամբ պահանջարկի նշանակալի երկարաժամկետ անկում) հանքարդյունաբերող կազմակերպությունում,
* ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվության, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվության, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության կամ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության նշանակալի հոդվածին առնչվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ նկարագրություն,
* միջազգային առևտրային գործունեություն իրականացնող կազմակերպության՝ արտարժույթի փոխարժեքի նկատմամբ զգայունության ոչ պատշաճ նկարագրություն:

Ա18. Որոշելիս, թե արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն իրենց բնույթով էական են, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ով, աուդիտորը դիտարկում է գումարների և բացահայտումների չուղղված խեղաթյուրումները: Նման խեղաթյուրումները կարող են էական դիտարկվել կամ առանձին, կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին: Օրինակ՝ կախված բացահայտումներում հայտնաբերված խեղաթյուրումներից, աուդիտորը կարող է դիտարկել, արդյոք՝

ա) հայտնաբերված սխալները սիստեմատիկ կամ համատարած են, կամ

բ) հայտնաբերված մի շարք խեղաթյուրումներ վերաբերում են նույն հարցին և միասին դիտարկվելու դեպքում կարող են ազդել տվյալ հարցի վերաբերյալ օգտագործողների ընկալման վրա:

Խեղաթյուրումների կուտակային դիտարկումը նաև օգտակար է ֆինանսական հաշվետվությունները ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 13(դ)-ի համաձայն գնահատելիս, որն աուդիտորից պահանջում է դիտարկել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացումը խաթարվել է ներառելով ոչ տեղին, կամ այնպիսի տեղեկատվություն, որը դժվարեցնում է բացահայտված խնդիրների պատշաճ ընկալումը:

Ա19. 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 ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունները 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 գործառնությունների դասերի միջև, չնայած որ հետագա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հնարավոր առկայության ռիսկը դիտարկվում է մինչև եզրահանգում կատարելն այն մասին, որ անգամ ոչ էական խեղաթյուրումների հաշվանցումը նպատակահարմար է[[267]](#footnote-267):

Ա20. 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 առանցքային գործակիցների վրա: Կարող են լինել դեպքեր, երբ աուդիտորը եզրահանգի, որ դասակարգման խեղաթյուրումն էական չէ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների 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 ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից, երբ սխալ դասակարգման գումարը փոքր է հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածներից և սխալ դասակարգումը ոչ մի ազդեցություն չունի ֆինանսական արդյունքի հաշվետվության որևէ առանցքային գործակցի վրա:

Ա21. 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 ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունից: Իրադարձությունները, որոնք կարող են ազդել գնահատման վրա, ներառում են այն աստիճանը, որով խեղաթյուրումները`

* ազդում են օրենսդրական պահանջների համապատասխանության վրա,
* ազդում են պարտքային պարտավորությունների և պայմանագրային այլ պահանջների համապատասխանության վրա,
* առնչվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ ընտրության կամ կիրառման հետ, որոնք էական ազդեցություն չունեն ընթացիկ, բայց հավանական է, որ կունենան ապագա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
* քողարկում են փոփոխությունը եկամուտներում կամ այլ միտումներ, հատկապես ընդհանուր տնտեսության կամ տնտեսության ճյուղի տեսանկյունից,
* 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 նշանակալիությունը սեգմենտի կամ կազմակերպության բիզնեսի այլ մասի համար, որը հայտնաբերվել է, որ նշանակալի դեր ունի կազմակերպության գործունեության կամ շահութաբերության մեջ),
* ազդեցություն ունեն ղեկավարության հատուցումների աճի վրա, օրինակ` հավաստիացնելով, որ պարգևատրումների կամ այլ խրախուսումների տրամադրման պահանջները բավարարված են,
* նշանակալի են, քանի որ առնչություն ունեն օգտագործողներին հայտնի նախկին հաղորդակցության մասին աուդիտորի պատկերացմանը, օրինակ` կանխատես-ված շահույթի առնչությամբ,
* առնչվում են այն հոդվածներին, որոնք ընդգրկում են հատուկ կողմեր (օրինակ՝ արդյոք գործառնությունների արտաքին կողմերը կազմակերպության ղեկավարության անդամներ են),
* տեղեկատվության բացթողումներ են, որոնք հատուկ կերպով չեն պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով, սակայն որոնք, աուդիտորի դատողությամբ, կարևոր են օգտագործողների համար` հասկանալու կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, գործունեության արդյունքները կամ դրամական հոսքերը, և
* ազդում են կազմակերպության տարեկան հաշվետվության մեջ ներառվող այլ տեղեկատվության վրա (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[[268]](#footnote-268)-ը (Վերանայված) անդրադառնում է այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պարտականություններին:

Նշվածները 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:

Ա22. ԱՄՍ 240[[269]](#footnote-269)-ը բացատրում է, թե ինչպես խեղաթյուրման կիրառությունը, որը կարող է լինել խարդախության արդյունք կամ արդեն իսկ խարդախության արդյունք է, պետք է դիտարկվի աուդիտի այլ ոլորտներում, եթե անգամ խեղաթյուրման չափն էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից: Հանգամանքներից կախված՝ բացահայտումներում խեղաթյուրումները կարող են նաև վկայել խարդախության մասին, և օրինակ,՝կարող են առաջանալ՝

* ապակողմնորոշիչ բացահայտումներից, որոնք ղեկավարության կողմնակալ դատողությունների արդյունք են, կամ
* համատարած կերպով կրկնվող կամ ոչ էական բացահայտումներից, որոնք նպատակ ունեն դժվարացնել ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հարցերի պատշաճ ընկալումը:

Գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների խեղաթյուրումների ազդեցությունները դիտարկելիս, աուդիտորը պետք է դրսևորի մասնագիտական կասկածամտություն՝ ԱՄՍ 200[[270]](#footnote-270)-ի համաձայն:

Ա23. 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 հատվածի կազմակերպությունների համար*

Ա24. Հանրային հատվածի 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:

Ա25. 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 շնորհիվ: Դա տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք առնչվում են օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության հետ:

*Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը* (հղում` պար. 12)

Ա26. Եթե չուղղված խեղաթյուրումների մասին հաղորդվել են ղեկավարման համար պատասխանատու 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[[271]](#footnote-271):

Ա27. 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:

Ա28. ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումը հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (տես սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 14-ը)[[272]](#footnote-272): Աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել խեղաթյուրումներն ուղղելուց հրաժարվելու պատճառներն ու հետևանքները` հաշվի առնելով շրջապատող հանգամանքներում գնահատված խեղաթյուրումների չափերն ու բնույթը, և դրանց հետագա հնարավոր հետևանքները ապագա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

#### Գրավոր հավաստումներ (հղում` պար. 14)

Ա29. Քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, պահանջում է ուղղել էական խեղաթյուրումները, հետևաբար նաև ճշգրտել ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պարտավոր է նրանցից պահանջել իրեն տրամադրել գրավոր հավաստում չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են չհավատալ, որ չուղղված որոշակի խեղաթյուրումներն իրոք խեղաթյուրումներ են: Այդ իսկ պատճառով, նրանք իրենց գրավոր հավաստման մեջ կարող են ցանկանալ ավելացնել այնպիսի բառեր, ինչպես օրինակ` «Մենք համաձայն չենք, որ հոդվածները ... և ... իրենցից ներկայացնում են խեղաթյուրումներ, որովհետև [պատճառների նկարագրությունը]»: Այդ հավաստման առկայությունը, այդուհանդերձ, չի ազատում աուդիտորին չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու անհրաժեշտությունից:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում` պար. 15)

Ա30. Չուղղված խեղաթյուրումների աուդիտորական փաստաթղթերը կարող են ընդգրկել՝

ա) չուղղված խեղաթյուրումների համախառն ազդեցության դիտարկումը.

բ) գնահատում, արդյոք որոշակի գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, եթե այդպիսիք կան, էականության մակարդակը կամ մակարդակները գերազանցվել են.

գ) չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը առանցքային ցուցանիշների կամ միտումների վրա և համապատասխանությունը օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ պայմանագրային պահանջներին (օրինակ` պարտքային սահմանափակումներ):

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 500

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................1-2

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

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

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

**Պահանջները**

Բավարար քանակի համապատասխան 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**

Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ...................Ա1-Ա25

Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը..................Ա26-Ա52

Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը........................................................................................................Ա53-Ա57

Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը.......................................................................................................Ա58

|  |
| --- |
| *«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 գործողության ոլորտը**

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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերի հիմնա­վոր­ված եզրահանգումներ կատարելու 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 (Վերանայված)[[273]](#footnote-273)), հատուկ թեմայի հետ կապված աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը (օրինակ, ԱՄՍ 570 (Վերանայված)[[274]](#footnote-274)), աուդիտո­րական ապացույց ձեռք բերելու համար հատուկ ընթացակարգերը (օրինակ, ԱՄՍ 520[[275]](#footnote-275)), և գնահատումը, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (ԱՄՍ 200[[276]](#footnote-276) և ԱՄՍ 330[[277]](#footnote-277)):

**Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

3. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

4. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտորական ընթացակարգերը նախագծել և իրականացնել այնպես, որպեսզի աուդիտորը կարողանա ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնա­վոր­ված եզրահանգում­ներ կատարելու և դրանց վրա աուդիտորի կարծիքը հիմնելու համար:

### Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ի նպատակով, հետևյալ հասկացություններն 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 աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկատվությունը,

դ) ղեկավարության փորձագետ` հաշվապահությունից և աուդիտից բացի այլ ոլորտում մասնագիտական հմտություններ ունեցող անհատ կամ կազմակեր­պություն, որի աշխատանքն այդ ոլորտում օգտագործվում է կազմակերպության կողմից՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ների պատրաստմանն 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:

### Պահանջները

#### Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի այնպիսի աուդիտորական ընթացա­կարգեր, որոնք բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին: (հղում՝ պար. Ա1-Ա25)

#### 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-Ա34):

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. Ա35-Ա37)

ա) գնահատի այդ փորձագետի կոմպետենտությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը (հղում` պար. Ա38-Ա44),

բ) հասկանա այդ փորձագետի աշխատանքը, և (հղում` պար. Ա45-Ա48),

գ) որպես աուդիտորական ապացույց գնահատի այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխա­նությունը տվյալ հավաստմանը (հղում` պար. Ա49):

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. Ա50-Ա51),

բ) գնահատումը, թե արդյոք տեղեկատվությունը բավականաչափ հստակ և մանրա­մասն է աուդիտորի նպատակների համար (հղում` պար. Ա52):

#### 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. Ա53-Ա57):

#### Աուդիտորական ապացույցի անհամապա­տասխանութ­յու­նը կամ արժանահա­վա­տության հանդեպ կասկածը

11. Եթե՝

ա) մեկ աղբյուրից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի համապատասխանում մեկ այլ աղբյուրից ձեռք բերվածին, 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. Ա58):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. 6)

Ա1. Աուդիտորական ապացույցներն անհրաժեշտ են աուդիտորի կարծիքը և եզրակացությունը հիմնավորելու համար: Այն բնույթով կուտակային է և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից: Այնու­ամենայ­նիվ, այն կարող է ներառել այլ աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկատվություն, ինչպես օրինակ նախորդ աուդիտները (այն դեպքում, երբ աուդիտորը որոշել է թե արդյոք նախորդ աուդիտից հետո տեղի են ունեցել այնպիսի փոփոխություններ, որոնք կարող են ազդել ընթացիկ աուդիտի համար դրա տեղին (հիմնավոր) լինելու վրա[[278]](#footnote-278)) կամ ընկերության հաճախորդի ընդունման և շարունակականության որակի հսկողության ընթացակարգերը: Ի լրումն կազմակերպության ներքին և արտա­քին այլ աղբյուրների, կազմակերպության հաշվապահական գրանցումները աուդի­տորական ապացույցների կարևոր աղբյուր են: Նաև տեղեկատվությունը, որը կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց կարող է պատրաստված լինել օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը: Աուդիտորական ապա­ցույցները բաղկացած են 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 ապացույցներ ձեռք բերելու և գնահատելու աշխատանքներից: Աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել զննումը, դիտումը, հաստատումը, վերահաշվարկը, վերակատարումը և վերլուծական ընթացակարգերը, հաճախ դրանց որևէ զուգակցմամբ, ի լրումն հարցումի: Թեև հարցումը կարող է կարևոր աուդիտո­րական ապացույց տալ, և կարող է նույնիսկ խեղաթյուրման ապացույց առաջացնել, հարցումը ինքնին սովորաբար բավականաչափ աուդիտորական ապացույց չի տրամադրում ոչ հավաստման մակար­դակում էական խեղաթյուրման բացակայության, ոչ էլ վերահսկողության գործունեության արդյունավետության համար:

Ա3. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200[[279]](#footnote-279)-ում, ողջամիտ երաշխիք է ձեռք բերվում, երբ աուդիտորը բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ է ձեռք բերել՝ աուդիտորական ռիսկը (այն է, ռիսկը որ աուդիտորը ոչ պատշաճ աուդիտորական կարծիք կտրամադրի, երբ ֆինանսական հաշվետվու­թյունները էապես խեղաթյուրված են) նվազեցնելու մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի:

Ա4. Աուդիտորական ապացույցի բավարար քանակությունն ու համապատաս­խանութ­յունը փոխկապակցված են: Բավարար քանակությունը 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 են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ[[280]](#footnote-280): Արդյոք բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր մակարդակի նվազեցնելու 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 օգուտների և ծախսումների միջև, որոնք տեղին գործոններ են, երբ աուդիտորը մասնագիտական դատողություն է իրականացնում որոշելու, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

*Աուդիտորական ապացույցների աղբյուրները*

Ա7. Աուդիտորական ապացույցների մի մասը ձեռք է բերվում հաշվապահական գրանցումների թեստավորման աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելու միջոցով, օրինակ, վերլուծության և դիտարկման, ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացում իրականացված ընթացակարգերի վերակատարման 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. Սովորաբար ավելի շատ հավաստիացում է ձեռք բերվում տարբեր աղբյուրներից ձեռք բերված կամ տարբեր բնույթի հետևողական աուդիտորական ապացույցներից, քան աուդիտո­րական ապացույցի առանձին դիտարկված մասերից: Օրինակ, կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության հաստատումը, կարող է ավելացնել ներքին կարգով ստեղծված աուդիտորական ապացույցից աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող հավաստիացումը, 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 ապացույցների ձեռք բերման աուդիտորական ընթացակարգերը*

Ա10. Ինչպես պահանջվում է, և հետագայում բացատրվում է, ԱՄՍ 315-ում (Վերանայված) և ԱՄՍ 330-ում, աուդիտորական ապացույցները, որոնք անհրաժեշտ են ողջամիտ եզրահան­գումներ կատարելու համար, որոնց վրա հիմնվելու է աուդիտորի կարծիքը, ձեռք են բերվում կատարելով՝

ա) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, և

բ) հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք բաղկացած են՝

(i) վերահսկողության թեստեր, երբ պահանջվում են ԱՄՍ-ով կամ, երբ աուդիտորը որոշում է օգտվել դրանցից, և

(ii) համապարփակ ընթացակարգերից, ներառյալ մանրամասների ստուգումները և համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը:

Ա11. Ստորև Ա14-Ա25 պարագրաֆներում նկարագրված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են օգտագործվել որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, վերահսկողության ստուգումներ կամ համապարփակ 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, տրամադրել համապատասխան աուդիտորական ապացույց այն դեպքում, երբ աուդիտորը կատարում է աուդիտորական ընթացակարգեր` պարզելու համար, թե տեղին է արդյոքայդ աուդիտորական ապացույցը[[281]](#footnote-281):

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:

Զննում

Ա14. Զննումը ներառում է գրանցումների կամ փաստաթղթերի ստուգումը՝ լինեն դրանք ներքին կամ արտաքին, թղթային կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչի տեսքով, 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: Որպես վերահսկողու­թյան թեստ կիրառվող զննման օրինակ է հանդիսանում գրանցումների զննումը` ապացույց ձեռք բերելու համար, որ այդ գրանցումները թույլատրված են կատարվել:

Ա15. Որոշ փաստաթղթեր իրենցից ներկայացնում են ակտիվի առկայության ուղղակի աուդիտորական ապացույց, օրինակ, մի փաստաթուղթ, 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:

Դիտում

Ա17. Դիտումը այլ անձանց կողմից իրականացվող գործընթացներին կամ ընթացակար­գերին հետևելն է, օրինակ, աուդիտորի կողմից դիտումը, թե ինչպես են կազմա­կեր­պության աշխատակիցները պաշարների գույքագրում կամ վերահսկողության գործողություններ կատարում: Դիտումն ապահովում է գործընթացների կամ ընթացակարգերի իրականացման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց, բայց սահմանափակվում է այն պահի դրությամբ, երբ այդ դիտումը տեղի է ունենում, և այն փաստով, որ դիտելու գործողությունը կարող է ազդել նրա վրա, թե ինչպես է գործընթացը կամ ընթացակարգն իրականացվում: Պաշարների գույքագրումը դիտելու վերաբերյալ հետագա ուղեցույցի համար տես ԱՄՍ 501-ը[[282]](#footnote-282):

Արտաքին հաստատում

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[[283]](#footnote-283):

Վերահաշվարկ

Ա19. Վերահաշվարկը բաղկացած է փաստաթղթերի և գրանցումների մաթեմատիկական ճշգրտության ստուգումից: Վերահաշվարկը կարող է կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային ձևով:

Վերակատարում

Ա20. Վերակատարումը ներառում է ի սկզբանե, որպես կազմակերպության ներքին հսկողության մաս, կատարված ընթացակարգերի կամ հսկողության՝ աուդիտորի կողմից անկախ իրականացումը:

Վերլուծական ընթացակարգեր

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 հետևողական չեն այլ տեղին տեղեկատվության հետ կամ որոնք նշանակալի գումարով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից: Տես ԱՄՍ 520-ը հետագա ուղեցույցի համար:

Հարցում

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 հավաստումներ և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից բանավոր հարցումների հաստատում: Տես ԱՄՍ 580-ը հետագա ուղեցույցի համար[[284]](#footnote-284):

#### 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, ընկերության՝ հաճախորդ ընդունելու և հաճախորդի հետ հարաբերությունները շարունակելու որակի հսկո­ղության ընթացակարգերը, ինչպես նաև օրենքից, այլ իրավական ակտերից կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներից բխող որոշակի լրացուցիչ պարտականությունների կատարումը (օրինակ՝ կապված օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին կազմակերպության անհամապատասխանության հետ): 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 գերագնահատվածությունը առկայության կամ գնահատումի տեսանկյունից, ապա գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը կարող է լինել տեղին աուդիտորական ընթացակարգ: Մյուս կողմից, երբ թեստավորվում է կրեդիտորական պարտքի հաշվի մնացորդի թերագնահատ­վածությունը առկայության կամ գնահատման տեսանկյունից, գրանցված կրեդիտորական պարտքի 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 պաշարների 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 գծով վերահսկողության 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. Համապարփակ ընթացակարգերը նախատեսված են հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման համար: Դրանք բաղկացած են մանրամասների ստուգումներից և համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերից: Համապարփակ 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 հսկողությունը 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 հսկողությունը, ներառյալ դրա պատրաստման և պահպանման նկատմամբ հսկողությունը գործում է արդյունավետորեն,
* անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը (օրինակ, վերահսկողության կիրառման դիտումը) 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 նկատմամբ հսկողությունից:

Ա32. ԱՄՍ 520-ը հետագա ուղեցույց է տրամադրում այն տվյալների հուսալիության վերաբերյալ, որոնք որ օգտագործվում են վերլուծական ընթացակարգերի որպես համապարփակ ընթացակարգեր նախատեսման նպատակով[[285]](#footnote-285):

Ա33. ԱՄՍ 240-ն անդրադառնում է այն հանգամանքներին, որտեղ աուդիտորը հիմք ունի հավատալու, որ փաստաթուղթը կարող է բնօրինակը չլինել, կամ կարող է ձևափոխված լինել առանց աուդիտորին այդ ձևափոխումը բացահայտելու[[286]](#footnote-286):

Ա34. ԱՄՍ 250-ը (Վերանայված)[[287]](#footnote-287) լրացուցիչ ուղեցույց է տրամադրում աուդիտորին՝ օրենքից, այլ իրավական ակտերից կամ էթիկայի համապատասխան պահանջներից բխող ցանկացած լրացուցիչ պարտականության կատարման վերաբերյալ՝ կապված օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջներին կազմակերպության՝ հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության հետ, որը կարող է ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտորի աշխատանքին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրել, ինչպես նաև աուդիտի այլ հարցերի հետ կապված նման անհամապատասխանությունների հետևանքների գնահատման վերաբերյալ:

*Ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիությունը* (հղում` պար. 8)

Ա35. 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 անհրաժեշտությունը կա, ավելացնում է էական խեղաթյուրման ռիսկերը:

Ա36. Երբ տեղեկատվությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց, պատրաստվել է՝ օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը, կիրառվում են սույն ստանդարտի պարագրաֆ 8-ի պահանջները: Օրինակ, անհատը կամ կազմակերպությունը կարող է տիրապետել դիտելի շուկա չունեցող արժեթղթերի իրական արժեքի գնահատման մոդելների կիրառության փորձառության: Եթե անհատը կամ կազմակերպությունը այդ փորձառությունը կիրառում է գնահատում կատարելու համար, որը կազմակերպությունն օգտագործում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, ապա անհատը կամ կազմակերպությունը ղեկավարության փորձագետն է և կիրառվում է պարագրաֆ 8-ը: Եթե, մյուս կողմից, այդ անհատը կամ կազմակերպությունը ընդամենը այլ կերպ անհասանելի մասնավոր գործարքների գնային տվյալներ է տրամադրում կազմակերպությանը, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է իր սեփական գնահատումների մեթոդներում, ապա այդ տեղեկատվությունը, եթե օգտագործվում է որպես աուդիտորական ապացույց, պետք է համապատասխանի սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 7-ի պահանջներին և կազմակերպության կողմից ղեկավարության փորձագետի օգտագործում չէ:

Ա37. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 8-ի 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 խեղաթյուրման ռիսկերը,
* աուդիտորական ապացույցի այլ աղբյուրների առկայությունը,
* ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակներն ու նպատակները,
* արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը կազմակերպության աշխատակիցն է, կամ դրա կողմից վարձվել է համապատասխան ծառայություններ մատուցելու համար,
* ինչ չափով ղեկավարությունը կարող է վերահսկողություն իրականացնել կամ ազդել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա,
* արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը ենթակա է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջների,
* ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հանդեպ կազմակեր­պությունում առկա որևէ վերահսկողության բնույթն ու ծավալները,
* աուդիտորի գիտելիքներն ու փորձը ղեկավարության փորձագետի փորձառության ոլորտի վերաբերյալ,
* աուդիտորի նախկին փորձը այդ փորձագետի աշխատանքի հետ կապված:

Ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը (հղում` պար. 8(ա))

Ա38. Կոմպետենտությունը 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 կոմպետենտությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև կազմակերպության ներսում այդ փորձագետի աշխատանքի որևէ վերահսկո­ղությունը, կարևոր գործոններ են ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիության հարցում:

Ա39. Ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտության, 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 հրապարակված հոդվածները կամ գրքերը,
* աուդիտորի փորձագետը, եթե կա այդպիսին, որն օգնում է աուդիտորին ղեկավարության փորձագետի կողմից պատրաստած տեղեկատվության վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու հարցում:

Ա40. Հարցերը, որոնք տեղին են ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտությունը, կարո­ղու­թյունները և օբյեկտիվությունը գնահատելիս, ներառում են այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տեխնիկական գործունեության ստան­դարտ­ներին կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջներին, օրինակ, էթիկայի ստանդարտներին և մասնագիտական կառույցի կամ ոլորտի ասոցիացիայի անդամակցության այլ պահանջներին, լիցենզավորող մարմնի հավատարմագրման ստանդարտներին, կամ օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված պահանջներին:

Ա41. Այլ հարցերը, որոնք կարող են տեղին լինել ներառում են՝

* ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտության 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 կոմպետենտությունը համապատասխան հաշվապահական պահանջների վերաբերյալ, օրինակ, ենթադրութ­յունների և մեթոդների իմանալը, ներառյալ մոդելներինը, որտեղ դա կիրառելի է, որոնք հետևողական են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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 կոմպետենտության, կարողությունների և օբյեկտիվության սկզբնական գնահատականը աուդիտի առաջընթացի հետ մեկտեղ:

Ա42. 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 հսկողու­թյան քաղաքականությունը և ընթացակարգերը):

Ա43. 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 հսկողության 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:

Ա44. Կազմակերպության կողմից վարձած փորձագետի օբյեկտիվությունը գնահատելիս 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 աշխատանքը հասկանալը (հղում` պար. 8(բ))

Ա45. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը հասկանալը ներառում է փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկանալը: Փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկանալը կարող է ձեռք բերվել աուդիտորի կողմից կապված այն որոշման հետ, թե արդյոք աուդիտորն ունի ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը գնահատելու փորձառություն, թե աուդիտորն այդ նպատակի համար աուդիտորի փորձագետի կարիք ունի[[288]](#footnote-288):

Ա46. Ղեկավարության փորձագետի ոլորտի ասպեկտները, որոնք էական են աուդիտորի պատկերացումների համար, ներառում են՝

* արդյո՞ք փորձագետի ոլորտն իր մեջ ունի մասնագիտացման տեղեր, որոնք կապ ունեն աուդիտի հետ,
* արդյո՞ք կիրառելի են որևէ մասնագիտական կամ այլ ստանդարտներ, և կարգավորող կամ իրավական պահանջներ,
* ի՞նչ ենթադրություններ և մեթոդներ են օգտագործվում ղեկավարության փորձա­գետի կողմից, և արդյոք դրանք ընդհանուր առմամբ ընդունելի են փորձագետի ոլորտում և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով,
* աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող ներքին և արտաքին տվյալների կամ տեղեկատվության բնույթը:

Ա47. 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 աշխատանքի բնույթը, ծավալները և նպատակները,
* ղեկավարության և այդ փորձագետի իրավունքներն ու պարտականությունները, և
* ղեկավարության և այդ փորձագետի միջև հաղորդակցության բնույթը, իրակա­նաց­ման ժամկետները և ծավալները, ներառյալ փորձագետի կողմից տրա­մադրվելիք որևէ հաշվետվության ձևը:

Ա48. 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))

Ա49. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տվյալ հավաստման համար որպես աուդիտորական ապացույց գնահատելիս դիտարկումները կարող են ներառել՝

* փորձագետի ստացած տվյալների կամ եզրակացությունների տեղին լինելը և ողջամտությունը, դրանց հետևողականությունը այլ աուդիտորական ապացույցին, և թե արդյոք դրանք պատշաճ ձևով են արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում,
* եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրությունների և մեթոդների օգտագործում, ապա այդ ենթադրությունների և մեթոդների տեղին և ողջամիտ լինելը,
* եթե փորձագետի աշխատանքը ներառում է սկզբնական տվյալների նշանակալի օգտագործում, ապա այդ սկզբնական տվյալների տեղին լինելը, ամբողջականու­թյունը և ճշգրտությունը:

*Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը և դրա օգտագործումը աուդիտորի նպատակների համար* (հղում` պար. 9(ա)-(բ))

Ա50. Որպեսզի աուդիտորը ձեռք բերի հիմնավոր աուդիտորական ապացույցներ, կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը, որն օգտագործվում է աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելիս, 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:

Ա51. 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:

Ա52. 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 աուդիտի ծառայության հաշվետվություններն 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)

Ա53. 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*

Ա54. 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 մանրամասների 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 բավարար քանակի 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*

Ա55. 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:

Ա56. 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*

Ա57. 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[[289]](#footnote-289):

#### Աուդիտորական ապացույցի անհամապա­տասխանութ­յու­նը կամ արժանահա­վա­տության հանդեպ կասկածը (հղում` պար. 11)

Ա58. 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, չի համապատասխանում մյուսից ձեռք բերվածին: Դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ, օրինակ, ղեկավարության, ներքին աուդիտորներին, 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[[290]](#footnote-290):

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 501

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ. ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ ԸՆՏՐՎԱԾ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ՀԱՄԱՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի հատուկ նկատառումների հետ, երբ նա ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ ԱՄՍ 330[[291]](#footnote-291)-ի, ԱՄՍ 500[[292]](#footnote-292)-ի և այլ առնչվող ԱՄՍ-ների համաձայն ձեռք է բերում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պաշարների, կազմակերպությանը վերաբերող դատական գործընթացների և հայցերի, և սեգմենտային տեղեկատվության որոշ ասպեկտների վերաբերյալ:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվու­թյունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ ձեռք բերել հետևյալի վերաբերյալ՝

ա) պաշարների առկայությունը և վիճակը,

բ) կազմակերպությանը վերաբերվող դատական գործընթացների և հայցերի ամբողջականությունը, և

գ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն սեգմենտային տեղեկատվության ներկայացումն ու բացահայտումը:

### Պահանջները

#### Պաշարներ

4. Եթե պաշարները ֆինանսական հաշվետվությունների համար էական են, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համա­պատասխան աուդի­տո­րա­կան ապացույցներ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ՝

ա) ներկա գտնվե­լով գույքագրմանը, եթե դա անհնարին չէ, որպեսզի (հղում` պար.Ա1-Ա3).

(i) գնահատի կազմա­կերպու­թյան պաշարների 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապա­ցույցներ ձեռք բերելու համար: Եթե հնարավոր չէ դա անել, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխի կարծիքը` համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[293]](#footnote-293) (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 բավարար քանակի 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, և

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 (հղում` պար.Ա21-Ա25):

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 բավարար քանակի համա­պա­տաս­խան աուդի­տորական ապացույցներ այլընտրանքային ընթացակարգերի իրակա­նաց­ման միջոցով,

ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակա­ցության մեջ ձևափոխի կարծիքը` համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) պահանջների:

*Գրավոր հավաստումներ*

12. Աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը և անհրաժեշտության դեպքում կառա­վար­ման օղակներում գտնվող անձանց` գրավոր հավաստումներ տրամադրել առ այն, 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն:

#### Սեգմենտային տեղեկատվություն

13. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համա­պա­տաս­խան աուդիտորական ապացույցներ սեգմենտային տեղեկատ­վության ներկայաց­ման և բացա­հայտ­ման վերաբերյալ՝ հա­մա­ձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների, 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 հաշվետվողականության կիրառելի 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. 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 դիտարկումը, և
* ղեկավարության գույքագրման ընթացակարգերի հուսալիության վերա­բերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելը:

Նշված ընթացակարգերը կարող են ծառայել որպես վերահսկողության ստուգումներ կամ համապարփակ ընթացակարգեր՝ կախված աուդիտորի գնահատած ռիսկից, պլանավորած մոտեցումից և իրականացված հատուկ ընթացակարգերից:

Ա3. Գույքագրմանը աուդիտորի ներկայությունը պլանավորելիս (կամ սույն ԱՄՍ-ի 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 ­հսկո­ղության բնույթը,
* արդյոք սպասվում է, որ համապատասխան ընթա­ցակարգեր կսահմանվեն և պատշաճ հրահանգներ կտրվեն գույքագրման համար,
* 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[[294]](#footnote-294)-ն անդրադառնում է այլ աուդիտորների ներգրավմանը և հետևաբար կարող է տեղին լինել, եթե այդպիսի ներգրա­վումը կապված է որևէ հեռավոր վայրում պաշարների գույքագրմանը ներկա գտնվելու հետ,
* զգացվում է արդյոք աուդիտորի փորձագետի ներգրավման անհրա­ժեշտություն: ԱՄՍ 620[[295]](#footnote-295)-ը առնչվում է աուդիտորի փորձագետի ներգրավման հարցերին, որը կաջակցի աուդիտորին բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել:

Գնահատել ղեկավարության հրահանգները և ընթացակարգերը (հղում` պար.4(ա)(i))

Ա4. Երբ գնահատվում են պաշարների գույքագրման գրանցման և հսկողության նպատակով ղեկավարության կողմից սահմանված հրահանգները և ընթացակարգերը, տեղին հարցերը ներառում են, օրինակ՝

* հսկողության 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,
* հսկողությունը պաշարների շարժի, հաշվետու ժամանակա­շրջանից առաջ և հետո դրանց առաքման և ստացման վերաբերյալ:

Ղեկավարության կողմից գույքագրման ընթացակարգերի կատարումը դիտելը (հղում` պար. 4(ա)(ii))

Ա5. Ղեկավարության կողմից գույքագրման ընթացակարգերի կատարումը դիտելը, օրինակ այն ընթացակարգերինը, որոնք վերաբերվում են պաշարների շարժի հսկողությանը գույքագրումից առաջ, գույքագրման ժամանակ և դրանից հետո, օգնում է աուդիտորին ձեռք բերել ապացույց, որ ղեկավարության հրահանգները և գույքագրման ընթացակարգերը պատշաճ ձևով են նախագծվել և իրականացվել: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել հաշվետու ժամանակաշրջանից առաջ և հետո շարժերի մասին տեղեկա­տվության պատճեններ, ինչպես օրինակ պաշարների շարժի մանրամասնութ­յունները, ինչը կօգնի աուդիտորին նման շարժերի վերաբերյալ հետագա ամսաթվով աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելիս:

Պաշարների զննումը (հղում` պար.4(ա)(iii))

Ա6. Պաշարների գույքագրմանը ներկա գտնվելիս պաշարների զննումը օգնում է աուդիտորին որոշել պաշարների առկայությունը (թեև, ոչ սեփականությունը) և հայտնաբերել, օրինակ, հնացած, վնասված կամ հնացող պաշարները:

Ստուգիչ գույքագրումների կատարումը (հղում` պար.4(ա)(iv))

Ա7. Ստուգիչ գույքագրումների կատարումը, օրինակ ղեկավարության գույքագրման արդյունք­ների գրանցումներից ընտրված հոդվածները ֆիզիկապես պաշարների հետ համեմատելը և պաշարներից ընտրված հոդվածները ղեկավարության գույքագրման արդյունքների հետ համեմատելը, ապահովում է աուդիտորական ապացույցներ այդ գրանցումների ամբողջականության և ճշգրտության վերաբերյալ:

Ա8. Ի լրումն աուդիտորի ստուգիչ գույքագրումների գրանցումների, ղեկավարության կողմից լրացված պաշարների գույքագրման գրանցումների պատճենների ձեռքբե­րումը օգնում է աուդիտորին հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելով որոշել՝ արդյոք ­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 ուղեցույց է տրամա­դրում միջանկյալ ամսաթվով կատարվող համապարփակ ընթացակարգերի համար[[296]](#footnote-296):

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, բավարար չէ, որպեսզի հիմնավորի աուդիտորի որոշումն այն մասին, որ ներկա գտնվելն անհնարին է: Ավելին, ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում[[297]](#footnote-297), 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 բավարար քանակի համապա­տաս­խան աուդիտորական ապացույցներ պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ:

Ա14. Այլ դեպքերում, այնուամենայնիվ, այլընտրանքային աուդիտորական ընթացա­կարգերի իրականացման միջոցով պաշարների առկայության և վիճակի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերումը կարող է հնարավոր չլինել: Նման դեպքերում, ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխի կարծիքը՝ որպես շրջանակների սահմանափակման արդյունք[[298]](#footnote-298):

*Երրորդ անձի պահպանության կամ հսկողության տակ գտնվող պաշարները*

Հաստատում (հղում` պար.8(ա))

Ա15. ԱՄՍ 505[[299]](#footnote-299)-ը պահանջներ է սահմանում և ուղեցույց 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 հսկողության 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 ունենալ 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[[300]](#footnote-300)-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցույց 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-ապրանքագրերը:

*Կազմակերպության արտաքին իրավաբանի հետ հաղորդակցվելը* (հղում` պար.10-11)

Ա21. Կազմակերպության արտաքին իրավաբանի հետ ուղղակի կապ հաստատելը օգնում է աուդիտորին բավարար քանակի 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 անդամակցում է արգելում է պատասխանել այդպիսի նամակի, աուդիտորը կարող է փորձել ուղղակի կապ հաստատել հատուկ հարցման նամակի միջոցով: Այդ նպատակի համար, հատուկ հարցման նամակը ներառում է՝

ա) դատական գործընթացների և հայցերի ցանկը,

բ) երբ առկա է, հայտնաբերված յուրաքանչյուր դատական գործընթացի և հայցի արդյունքների վերաբերյալ ղեկա­վարության կողմից կատարված գնահատում­ները, ինչպես նաև ֆինանսական հետևանքների վերաբերյալ ղեկա­վա­րու­թյան գնահատումները՝ ներառյալ ծախսերը,

գ) խնդրանք, որպեսզի կազմակերպության արտաքին իրավաբանը հաստատի ղեկավարության գնահատումների ողջամտությունը և աուդիտորին լրացուցիչ տեղեկատվության տրամադրի, եթե ցանկն արտաքին իրավաբանի կողմից համարվում է ոչ ամբողջական կամ ոչ ճշգրիտ:

Ա24. Որոշակի հանգամանքներում, աուդի­տորը կարող է անհրաժեշտ համարել հանդիպելու իրավաբանի հետ՝ դատա­կան գործընթացների և հայցերի հավանական արդյունքները քննարկելու հա­մար: Դա կարող է լինել, օրինակ, երբ՝

* աուդիտորը որոշում է, որ հարցն իրենից էական ռիսկ է ներկայացնում,
* հարցը բարդ է,
* ղե­կավարության և կազմակերպության իրավաբանի միջև առկա է անհամա­ձայնության:

Սովորաբար, նման հանդիպումները պահանջում են ղեկավա­րու­թյան թույլտվություն, տեղի են ունենում ղեկավարության ներ­կա­յացուցչի ներկայությամբ:

Ա25. ԱՄՍ 700–ի (Վերանայված)[[301]](#footnote-301) համաձայն, աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորական եզրակացությունը թվագրել ոչ շուտ, քան այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավարար քանակի 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. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք­ներից կախված, կազմակերպությունից կարող է պահանջվել կամ թույլատրել բացահայտելու սեգմենտային տեղեկատվությունը իր ֆինանսական հաշվետվություններում: Աուդիտորի պատասխանատվությունը սեգմենտային տեղեկատվության ներկայաց­ման և բացահայտման վերաբերյալ դիտարկվում է ֆինանսական հաշվետվությունների՝ ամբողջությամբ վերցրած համատեքստում: Հետևաբար աուդիտորից չի պահանջվում աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել, որն անհրաժեշտ կլիներ սեգմենտային տեղեկատվության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար՝ ըստ առանձին սեգմենտների:

*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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին, ներառում են՝

* իրացումները, փոխանցումները և սեգմենտների միջև կատարված վճարումները, և միջսեգմենտային գումարների բացառումը,
* համե­մա­տում­ները բյուջեների և այլ ակնկալվող արդյունքների հետ, օրինակ, գոր­ծառնական շահույթի 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

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................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

Աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու ղեկավարության չթույլատրելը.............................................................................................................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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 330[[302]](#footnote-302)-ի, ԱՄՍ 500[[303]](#footnote-303)-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[[304]](#footnote-304):

#### 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[[305]](#footnote-305): Վերոնշյալ ԱՄՍ-ն նաև ներառում է աուդիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրա­ցում­ները՝[[306]](#footnote-306)

* աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ այն ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս անկախ աղբյուրներից,
* անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան անուղղակիորեն կամ հետևությունների միջոցով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը,
* աուդիտորական ապա­ցույց­ն ավելի հուսալի է, եթե այն առկա է փաստաթղթային ձևով, լինի դա թղթային, էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով:

Հետևաբար, աուդիտի հանգամանքներից կախված, աուդիտորի կողմից անմիջապես հաստատող կողմերից ստացված արտաքին հաստատումների ձևով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է ավելի հուսալի լինել, քան կազմակերպության ներսում ստեղծված ապացույցը: Սույն ԱՄՍ-ի նպատակն է օգնել աուդիտորին արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նախագծման և կատարման միջոցով ձեռք բերել տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց:

3. Այլ ԱՄՍ-ները ընդունում են արտաքին հաստատումների կարևորությունը որպես աուդիտորական ապացույց, օրինակ՝

* ԱՄՍ 330-ը քննարկում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերին ի պատասխան ընդհանուր մոտեցումներ նախագծելու և իրականաց­նելու հարցում, և հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու և իրականացնելու հարցում, որոնց բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու շրջանակները հիմնված են հավաստում­ների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերի[[307]](#footnote-307) վրա և ի պատասխան են դրանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 300-ը պահանջում է, որ գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերից անկախ, աուդիտորը նախագծի և իրականացնի համապարփակ ընթացակարգեր յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի և բացահայտման համար: Աուդիտորից նաև պահանջվում է դիտարկել, թե արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերը պետք է իրականացվեն որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր,[[308]](#footnote-308)
* ԱՄՍ 330-ը պահանջում է, որ աուդիտորը ձեռք բերի ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, եթե աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ավելի բարձր է[[309]](#footnote-309): 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,[[310]](#footnote-310)
* 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[[311]](#footnote-311),
* 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[[312]](#footnote-312):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին 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 հասկացություններն 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 հսկողություն իրականացնի արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նկատմամբ, ներառյալ՝

ա) հաստատվող կամ հարցվող տեղեկատվության որոշելը (հղում` պար.Ա1),

բ) համապատասխան հաստատող կողմի ընտրությունը (հղում` պար․ 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 (հղում` պար. 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 ղեկավարությանը 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 (Վերանայված)[[313]](#footnote-313): Աուդիտորը պետք է նաև որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրանց ազդեցությունները՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[314]](#footnote-314):

#### 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 (հղում՝ պար. Ա11-Ա16):

11. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ որևէ հաստատման հարցմանը ստացված պատաս­խանը հուսալի չէ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա ազդեցութ­յունները, ներառյալ խար­դա­խության ռիսկի վրա, և դրա հետ կապված այլ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և ծավալների վրա (հղում` պար. Ա17):

*Անպատասխան հարցումներ*

12. Յուրաքանչյուր անպատասխան հարցման դեպքում, աուդիտորը՝ տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով, պետք է կատարի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում` պար.Ա18-Ա19):

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար*

13. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավարար քանակի 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 ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) (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 համապարփակ 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 բավարար քանակի 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 մասին, 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:

#### Աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու ղեկավարության չթույլատրելը

*Ղեկավարության մերժման ողջամտությունը* (հղում` պար. 8(ա))

Ա8. Ղեկավարության կողմից աուդիտորին չթույլատրելը` 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 եզրահանգել, որ հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը վերանայելու կարիք կարող է առաջանալ և ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը` համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[315]](#footnote-315): Օրինակ, եթե ղեկավարության հաստատում չստանալու խնդրանքը հիմնավորված չէ, դա կարող է խարդախության ռիսկի գործոնի ազդանշան հանդիսանալ, որը պահանջում է գնահատումներ կատարել` ԱՄՍ 240[[316]](#footnote-316)-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[[317]](#footnote-317): 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 գործընթացն անվտանգ է և պատշաճ ձևով վերաhսկվում 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 ընթացակարգեր կատարել, որպեսզի հասցեագրի այն ռիսկերը, որ՝

ա) պատասխանը կարող է ճիշտ աղբյուրից չլինել,

բ) պատասխանողը կարող է լիազորված չլինել պատասխանելու,

գ) փոխանցման գործընթացի ազնվությունը կարող է պահպանված չլինել:

Ա14. ԱՄՍ 500-ով աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե արդյոք անհրաժեշտ է ընթացակարգերը ձևափոխել կամ ավելացնել, որպեսզի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության հուսալիության վերաբերյալ կասկած­ները փարատվեն[[318]](#footnote-318): 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: Եթե նման պատասխան չի ստացվել` պարագրաֆ 12-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է փնտրի այլ աուդիտորական ապացույցներ` բանավոր պատասխանում ներառված տեղեկատվությունը հիմնավորելու նպատակով:

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 (Վերանայված)[[319]](#footnote-319) 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[[320]](#footnote-320) 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 (Վերանայված)[[321]](#footnote-321) 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[[322]](#footnote-322) համաձայն:

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավարար քանակի 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 բավարար քանակի 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[[323]](#footnote-323): Բացառությունները կարող են ուղեցույց տրամադրել միանման հաստատող կողմերից կամ միանման հաշիվների համար ստացված պատասխանների որակի մասին: Բացառությունները կարող են նաև վկայել ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ կազմակերպության ներքին հսկողության 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 հաշվետերերը 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 առանձին արտաքին հաստատման հարցումների արդյունքները, աուդիտորը կարող է այդ արդյունքները դասակարգել հետևյալ ձևով՝

ա) պատասխան համապատասխան հաստատող կողմից, որը նշում է հաստատման հարցման մեջ տրամադրված տեղեկատվության հետ համաձայնություն, կամ տրամադրում է հարցված տեղեկատվությունն առանց բացառության,

բ) պատասխան, որը համարվում է ոչ հուսալի,

գ) անպատասխան հարցում,

դ) պատասխան, որը նշում է բացառության մասին:

Ա25. Աուդիտորի գնահատումը, երբ հաշվի է առնվում այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ, որոնք աուդիտորը կարող է կատարած լինել, կարող է օգնել աուդիտորին եզրահանգելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կամ անհրաժեշտ է հետագա աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով:[[324]](#footnote-324)

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 510

## ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ. ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՄՆԱՑՈՐԴՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................1

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտորական ընթացակարգեր..................................................................................5-9

Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում..........................10-13

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտորական ընթացակարգեր..............................................................................Ա1-Ա7

Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում........................Ա8-Ա9

Հավելված. Ձևափոխված կարծիքներով աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Սկզբնական աուդիտորական 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 գործողության ոլորտը

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[[325]](#footnote-325)-ի պահանջները և ուղեցույցը նույնպես կիրառելի են: ԱՄՍ 300[[326]](#footnote-326)-ը ներառում է սկզբնական աուդիտը սկսելուց առաջ կատարվող գործողությունների վերաբերյալ լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թ. դեկտեմբերի 15-ին 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 բավարար քանակի 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների նպատակներով հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) սկզբնական աուդիտի առաջադրանք` առաջադրանք, որում կամ՝

(i) նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, կամ էլ

(ii) նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ 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) նախորդ 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 նախորդ աուդիտորական եզրակացությանը, եթե այդպիսիք առկա են, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու համար, ներառյալ բացահայտումները:

6. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի 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 նախորդ 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 գտնվող անձանց, համաձայն ԱՄՍ 450-ի[[327]](#footnote-327):

*Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետևողականությունը*

8. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների:

*Նախորդ աուդիտորի եզրակացությունում տեղին տեղեկատվությունը*

9. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից և եղել է կարծիքի ձևափոխություն, ապա աուդիտորը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի էական խեղաթյուրման ռիսկերը գնահա­տելիս, պետք է գնահատի ձևափոխության պատճառ հանդիսացող հարցի ազդեցությունը, համաձայն ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[328]](#footnote-328):

#### Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում

*Սկզբնական մնացորդներ*

10. Եթե աուդիտորն ի վիճակի չի լինում սկզբնական մնա­ցորդ­ների վերաբերյալ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րա­կան ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտա­հայտելուց, որտեղ կիրառելի է՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[329]](#footnote-329): (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 վե­րա­պա­հումով կարծիք կամ բացասական կար­ծիք, որտեղ կիրառելի է՝ 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 հաշվե­տվողականության կիրառելի հիմունքների հետևողականորեն չի կիրառ­­վում, կամ

բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը համապա­տասխան ձևով հաշվի չի առնվել և պատշաճ ձևով չի ներկայացվել կամ բացահայտվել համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների,

ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերա­պա­հում­ով կարծիք կամ բացասական կարծիք, որտեղ կիրառելի է` համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված):

*Կարծիքի ձևափոխություն նախորդ աուդիտորի եզրակացությունում*

13. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախորդ 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 աուդի­տո­րա­կան կարծիքը հաշվետու ժամանակաշրջա­նի ֆինանսա­կան հաշ­վետվությունների վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) և ԱՄՍ 710-ի (հղում` պար. Ա9):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորական ընթացակարգեր

*Հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար հատուկ նկատառումներ* (հղում` պար. 6)

Ա1. Հանրային հատվածում հնարավոր են օրենքների և այլ իրավական ակտերի սահմա­նա­փակումներ այն տեղեկատվության վերաբերյալ, որը գործող աուդիտորը կարող է ձեռք բերել նախորդ աուդիտորից: Օրինակ, եթե հանրային հատվածի 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հնարավոր չէ ձեռք բերել, ապա դիտարկվում է աուդիտորական կարծիքի վրա դրա ազդեցությունը:

Ա2. Եթե օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորը հանրային հատվածի 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 հատվածի 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 ԱՄՍ-ն կիրառվում է:

*Սկզբնական մնացորդներ* (հղում` պար. 6(գ))

Ա3. Սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար քանակի 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 նախորդ աուդիտորի կարծիքը եղել է ձևափոխված:

Ա4. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացրել է նախորդ աուդիտորը, ապա գործող աուդիտորը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող է ձեռք բերել՝ ուսումնասիրելով նախորդ աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը: Արդյոք նման ուսումնասիրությունը ապահովում է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, կախված է նախորդ աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտությունից և անկախությունից:

Ա5. Էթիկայի և մասնագիտական համապատասխան պահանջները կարգավորում են գործող աուդիտորի և նախորդ աուդիտորի՝ միմյանց հետ հաղորդակցվելու հարցերը:

Ա6. Ընթացիկ ակտիվների ու պարտավորությունների վերաբերյալ որոշ աուդիտորական ապացույցներ կարող են 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝

* պաշարների ընթացիկ գույքագրմանը հետևելը (դիտելը) և դրանց համաձայնեցումը իրենց սկզբնական քա­նա­կական մնացորդների հետ,
* պաշարների սկզբնական մնացորդների գնա­հատման վերաբերյալ աուդիտո­րական ընթացակարգեր իրականացնելը,
* համախառն շահույթի և ճիշտ ժամանակաշրջանում այն 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 (Վերանայված) սահմանում է պահանջներ և ուղեցույց է տրամադրում այն դեպքերի համար, որոնք կարող են հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտո­րի կարծիքի ձևափոխության, տվյալ հանգամանքներում համապատասխան կարծիքի տեսակի և աուդիտորական եզրակացության բովանդակության վերաբեր­յալ, երբ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխվում է: Աուդիտորի կողմից սկզբնական մնա­ցորդ­ների վերաբերյալ բավա­րար քանակի համապատասխան աուդիտո­րա­կան ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինությունը կարող է հանգեցնել աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի հետևյալ ձևափոխություններից մեկին՝

ա) վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում՝ տվյալ հանգամանքներին համապա­տասխան,

բ) եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, գործառնությունների արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրա­ժար­ում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան, որտեղ տեղին է, և ֆինանսական վիճակի վերա­բեր­յալ չձևափոխված կարծիք:

Հավելվածը ներառում է աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ:

*Կարծիքի ձևափոխություն նախորդ աուդիտորի եզրակացությունում (հղում` պար. 13)*

Ա9. Որոշ իրավիճակներում, նախորդ 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**

Ծանոթագրություն. Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացություններում «Կարծիք» բաժինը ներկայացված է սկզբում՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն, իսկ «Կարծիքի հիմք» բաժինը ներկայացված է «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո: Բացի այդ, աուդիտորի պատասխանատվության ընդլայնված բաժնում ներառված առաջին և վերջին նախադասություններն այժմ նոր՝ «Կարծիքի հիմք» բաժնի մաս են հանդիսանում:

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության նպատակով` ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600[[330]](#footnote-330)-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ­նե­րին (ՖՀՄՍ-ներին) համապատասխան (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշ­վետ­վութ­յունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագ­րութ­յունը՝ ԱՄՍ 210[[331]](#footnote-331)-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների գույքագրմանը հաշվետու ժամանակա­շր­ջա­նի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րա­­կան ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,** * **Պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինության հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատարած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,**[[332]](#footnote-332) * **Ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,** * **Տվյալ իրավակարգում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը արգելում են աուդիտորին այնպիսի կարծիք տրամադրելուց, որը ձևափոխված է ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված է՝ ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավակարգում,** * **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[[333]](#footnote-333)-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտորից չի պահանջվում և նա չի որոշել աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցել ԱՄՍ 701[[334]](#footnote-334)-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակա­ցության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել,** * **Համադրելի ցուցանիշները ներկայացված են, և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից: Օրենքը և այլ իրավական ակտերը չեն արգելում աուդիտորին համադրելի ցուցանիշների հետ կապված հղում կատարել նախորդ աուդիտորի եզրակացությանը և որոշել է այդպես վարվել,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրությամբ ունի նաև հաշվետվականության այլ պարտականություններ:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[335]](#footnote-335)**

**Վերապահումով կարծիք**

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

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված 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 նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով 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` համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից զուտ դրամական հոսքերի առնչությամբ` դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համա­պա­տասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության՝ *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համա­ձայն [*իրավակարգում*] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ համաձայն այդ պահանջների։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար ։

**Այլ հանգամանք**

Ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներն աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինանսական հաշվետ­վությունների վերաբերյալ 20X1թ. մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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[[336]](#footnote-336)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված)[[337]](#footnote-337) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագ­րութ­յունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության նպատակով` ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների փաստացի գույքագրմանը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,** * **Պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինու­թյան հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատա­րած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,[[338]](#footnote-338)** * **Ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,** * **Կարծիքը, որը ձևափոխված է ֆինանսական արդյունքի և դրամա­կան հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված՝ ֆինանսական վիճակի վերաբեր­յալ, տվյալ հանգամանքներում դիտարկվում է որպես համապատասխան,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավակարգում,** * **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,** * **Աուդիտորից չի պահանջվում և նա չի որոշել աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցել ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել,** * **Համադրելի ցուցանիշները ներկայացված են, և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից: Օրենքը և այլ իրավական ակտերը չեն արգելում աուդիտորին համադրելի ցուցանիշների հետ կապված հղում կատարել նախորդ աուդիտորի եզրակացությանը և որոշել է այդպես վարվել,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տար­բեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխա­նա­տու անձանցից,** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրությամբ ունի նաև հաշվետվականության այլ պարտականություններ:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[339]](#footnote-339)**

**Կարծիքներ**

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

*Վերապահումով կարծիք ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

*Կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով կից ներկայացված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում (կամ *տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն:

**Կարծիքների հիմքեր, ներառյալ՝ վերապահումով կարծիքի հիմք ֆինանսական արդյունքների 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` համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մա­սին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից զուտ դրամական հոսքերի առնչութ­յամբ` դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համա­պա­­տաս­խան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկա­րա­գր­ված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշ­վետ­­­վութ­­յուն­ների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ հա­մա­ձայն [*իրավակարգում*] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթի­­­կա­յի պահանջների, և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ համա­ձայն այդ պահանջների։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աու­դի­տո­­րական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում ֆինան­սա­կան վիճակի վերաբերյալ մեր չձևափոխված կարծիքը և ֆինանսական արդյունքների ու դրա­­մա­կան հոսքերի վերաբերյալ մեր վերապահումով աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար։

**Այլ հանգամանք**

Ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­­ները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինան­սական հաշվետ­վութ­յուն­ների վերաբերյալ 20X1թ. մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետ­վություն­ներից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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[[340]](#footnote-340)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 520

## ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................1

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

**Նպատակները**................................................................................................................3

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

**Պահանջները**

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

Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ 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 եզրահանգումներ կատարելիս..........................................................................................................Ա17-Ա19

Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը.....................Ա20-Ա21

|  |
| --- |
| *«Վերլուծական ընթացակարգեր»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 520-ը պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի կող­մից վերլուծական ընթացա­կար­գերի՝ որպես համապարփակ ընթացակարգերի («համապարփակ 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 (Վերանայված)[[341]](#footnote-341) 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 համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր[[342]](#footnote-342):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

3. Աուդիտորի նպատակներն են.

ա) ձեռք բերել տեղին և հուսալի աուդիտորական ապա­ցույցներ՝ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր կիրառելիս, և

բ) աուդիտի ավարտական փուլերում նախագծել և իրականացնել վերլու­ծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են աուդիտորին ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվե­տվությունները համապատասխանում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումներին:

### Սահմանում

4. ԱՄՍ-ների նպատակներով «վերլուծական ընթացակարգեր» տերմինը նշանա­կում է ֆինանսական տեղեկատվության գնահատումներ՝ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հնարավոր փոխհարաբերությունների վերլու­ծության միջոցով: Վերլուծական ընթացակարգերը նաև ներառում են այնպիսի ուսումնասիրություններ, որոնք անհրաժեշտ են բացահայտված տատանումների կամ փոխհարաբերությունների գծով, որոնք անհամապատասխանության մեջ են այլ առնչվող տեղեկատվության հետ կամ որոնք նշանակալի չափով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից (հղում՝ պար. Ա1 - Ա3):

### Պահանջներ

#### Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր

5. Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս՝ առան­ձին կամ մանրամասների ստուգման հետ համատեղ, որպես համապարփակ ընթա­ցակարգեր համաձայն ԱՄՍ 330-ի[[343]](#footnote-343), աուդիտորը պետք է՝ (հղում՝ պար. Ա4 - Ա5)

ա) դիտարկի տվյալ հավաստումների համար որոշակի համապարփակ 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 ձևավորվում է գրանցված գումարների կամ գործակիցների վերաբերյալ աուդիտորի ակնկալիքը` հաշվի առնելով առկա տեղեկատվության աղբյուրը, համադրելիությունը, և բնույթն ու համապատասխա­նությունը, ինչպես նաև պատրաստման նկատմամբ հսկողությունը (հղում՝ պար. Ա12 - Ա14),

գ) որոշի գրանցված գումարների կամ գործակիցների վերաբերյալ ակնկալիքը և գնահատի, թե արդյոք այդ ակնկալիքը բավականաչափ ճշգրիտ է այն խեղաթյուրումը հայտնաբերելու համար, որն առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, կարող է ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների էական խեղաթյուրումների պատճառ հանդիսանալ և (հղում՝ պար. Ա15),

դ) որոշի ակնկալվող արժեքներից գրանցված գումարների որևէ շեղման այն չափը, որն ընդունելի է առանց հետագա ուսումնասիրության, ինչպես դա պահանջվում է պարագրաֆ 7-ում (հղում՝ պար. Ա16):

#### Վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս

6. Աուդիտի ավարտական փուլերում աուդիտորը պետք է նախագծի և իրակա­նացնի վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք օժանդակում են աուդիտորին ընդհանուր եզրահանգումներ կատարելիս առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումներին (հղում՝ պար. Ա17 - Ա19):

#### Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների ուսումնասիրությունը

7. Եթե սույն ԱՄՍ-ին համաձայն իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը բացահայտում են տատանումներ կամ փոխհարաբերություններ, որոնք անհամա­պա­տասխանության մեջ են այլ առնչվող տեղեկատվության հետ կամ որոնք նշանակալի չափով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի այդպիսի տարբերությունները՝

ա) կատարելով հարցումներ ղեկավարությունից և ձեռք բերելով ղեկավա­րու­թյան պատասխաններին առնչվող համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և

բ) իրականացնելով այլ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ կլինեն այդ հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա20 - Ա21):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Վերլուծական ընթացակարգերի սահմանումը (հղում՝ պար. 4)

Ա1. Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են կազմակերպության ֆինանսական տեղե­կատվության համեմատության արդյունքների դիտարկումը, օրինակ, հետևյալի հետ՝

* նախորդ ժամանակաշրջանների համադրելի տեղեկա­տվության հետ,
* կազմակերպության գործունեության կանխատեսվող արդյունքների հետ, ինչպիսիք են նախահաշիվները կամ կանխատեսումները, կամ՝ աուդիտորի 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 մարժայի 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:

#### Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 5)

Ա4. Հավաստումների մակարդակով աուդիտորի համապարփակ ընթացակարգերը կարող են ներառել մանրամասների ստուգումները, համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը, կամ այդ երկուսի համադրությունը: Որոշումը, թե ինչպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել, ներառյալ արդյոք հարկ է կիրառել համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը, հիմնվում է առկա աուդիտորական ընթացա­կար­գերի՝ հավաստումների մակարդակում աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ իջեցնելու ակնկալվող արդյունավետության և օգտավետության վերաբերյալ աուդիտորի դատողության վրա:

Ա5. Աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել ղեկավարությունից համապարփակ 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 համապարփակ 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 շահութաբերության մակարդակը) օգտակարությունը հաճախ կարող է արդյունավետորեն օգտագործվել համապարփակ 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 մարժայի 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 համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի նպատակահարմա­րության որոշման վրա ազդում են հավաստման բնույթը և էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատականը: Օրինակ, եթե վաճառքի պատվերների մշակման նկատմամբ հսկողությունը թերի է, ապա դեբիտորական պարտքերին վերաբերող հավաստումների համար աուդիտորը կարող է ավելի վստահել մանրամասների ստուգումներին, քան համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերին:

Ա10. Որոշակի համապարփակ 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 ժամկետայնության նկատմամբ, ի լրումն դեբիտորական պարտքերի հավաքագրելիությունը որոշելու նպատակով կիրառվող դրամական միջոցների հետագա մուտքերի մանրամասների ստուգումների:

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա11. Առևտրային կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ ֆինանսական հաշվե­տվությունների առանձին հոդվածների միջև ավանդաբար դիտարկվող փոխհա­րաբերությունները ոչ միշտ կարող են տեղին լինել պետական կառավարման մարմինների կամ հանրային հատվածի ոչ առևտրա­յին այլ կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ, օրինակ, հանրային հատվածի 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, համապարփակ 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[[344]](#footnote-344),

բ) առկա տեղեկատվության համադրելիությունը: Օրինակ, արդյունաբերական որևէ ընդարձակ ճյուղի տվյալները կարող են համալրման կարիք ունենալ, որպեսզի դառնան համադրելի մի կազմակերպության տվյալների հետ, որն արտադրում և վաճառում է մասնագիտացված արտադրանք,

գ) առկա տեղեկատվության բնույթը և տեղին լինելը: Օրինակ, արդյոք նախահաշիվները սահմանվել են ակնկալվող արդյունքների տեսքով, և ոչ թե նպատակների տեսքով, որոնց պետք է հասնել, և

դ) տեղեկատվության պատրաստման նկատմամբ հսկողությունը, որը նախագծված է այդ տեղեկատվության ամբողջականությունը, ճշգրտությունը և հիմնավորվածությունն ապահովելու համար: Օրինակ, նախահաշիվների պատրաստման, վերանայման և պահպանման նկատմամբ հսկողու­թյունը:

Ա13. Աուդիտորը կարող է դիտարկել կազմակերպության կողմից այն տեղեկատվու­թյան պատրաստման նկատմամբ որևէ առկա հսկո­ղության գործառնական արդյունավետությունը ստուգելու հնարավորութ­յունը, որն աուդիտորի կողմից օգտագործվում է գնահատված ռիսկերին ի պատասխան` համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելիս: Երբ այդ հսկողությունն արդյունավետ է, աուդիտորը սովորաբար ավելի մեծ վստահություն ունի տեղեկատվության արժանահավատության նկատմամբ և, հետևաբար, վերլուծական ընթացակար­գերի արդյունքների նկատմամբ: Ոչ ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ հսկո­ղութ­յան գործառնական արդյունավետությունը հաճախ կարող է ստուգվել հսկողության այլ ստուգումների հետ համատեղ: Օրինակ, վաճառքի հաշիվ-ապրանքագրերի մշակման նկատմամբ հսկողություն սահմանելիս կազմակերպությունը կարող է ներառել հսկողություն միավորների վաճառքի գրանցման նկատմամբ: Այդ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է ստուգել միավորների վաճառքի գրանցման նկատմամբ հսկողության գործառնական արդյունավետությունը վաճառքի հաշիվ-ապրանքագրերի մշակման նկատմամբ հսկողութ­յան 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 համապարփակ վերլու­ծական ընթացակարգերի համար օգտագործվելիք տեղեկատ­վության նկատմամբ:[[345]](#footnote-345)

Ա14. Ա12(ա)-Ա12(դ) պարագրաֆներում քննարկված հարցերը տեղին են, անկախ այն հանգամանքից, թե արդյոք աուդիտորը համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր է իրականացնում ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ, թե միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ՝ պլանավորելով իրականացնել համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր մնացյալ ժամանակաշրջանի համար: ԱՄՍ 330-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց միջանկյալ ամսաթվի դրությամբ իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերի վերաբերյալ:[[346]](#footnote-346)

*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 համապարփակ վերլուծական ընթա­ցա­կարգերի սպասվող արդյունքները: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ակնկալել ավելի մեծ հետևողականություն մեկ ժամանակաշրջանի համա­խառն շահութաբերությունը 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, համապարփակ 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 համապարփակ 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[[347]](#footnote-347) 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[[348]](#footnote-348): Համապատ­ասխանա­բար, երբ գնահատված ռիսկի մակարդակը բարձրանում է, շեղման այն չափը, որը համարվում է ընդունելի առանց ուսումնասիրության, նվազում է, որպեսզի ապահովվի համոզիչ ապացույցի ցանկալի մակարդակը[[349]](#footnote-349):

#### 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 (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորը վերանայի էական խեղաթյուրման ռիսկերի աուդիտորի գնահատականը և համապատասխան կերպով վերափոխի հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը[[350]](#footnote-350):

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

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................1-2

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

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

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

**Պահանջները**

Ընտրանքի նախագծումը, չափը և ստուգման համար միավորների ընտրությունը...........6-8

Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում........................................................9-11

Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը...............................................12-13

Խեղաթյուրումների արտարկում......................................................................................14

Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում...................................................15

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սահմանումներ.........................................................................................................Ա1-Ա3 Ընտրանքի նախագծումը, չափը և ստուգման համար միավորների ընտրությունը.....Ա4-Ա13

Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում..................................................Ա14-Ա16

Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը.................................................Ա17

Խեղաթյուրումների արտարկում............................................................................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. Մանրամասների թեստերի 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 գործողության ոլորտը

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 թեստեր կամ մանրամասների թեստեր, և գնահատվում են ընտրանքի արդյունքները:

2. Սույն ԱՄՍ-ն լրացնում է ԱՄՍ 500-ին[[351]](#footnote-351), որը կարգավորում է աուդիտորի պատաս­խա­նատվությունը՝ աուդիտորական կարծիքը հիմնավորելու նպատակով նախագծելու և իրականացնելու աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվեն բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` ողջամիտ եզրահան­գումներ կատարելու համար: ԱՄՍ 500-ը աուդիտորին ուղեցույց է տրամադրում ընտրելու միավորներ ստուգման համար, որոնցից մեկը աուդիտորական ընտրանքն է:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակը

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

### Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) աուդիտորական ընտրանք (ընտրանք)` աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառումը աուդիտորական գործընթացին վերաբերող բազմության 100%-ից պակաս միավորների նկատմամբ, այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան՝ աուդիտորին ողջամիտ հիմքեր տրամադրելու ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար,

բ) բազմություն` տվյալների ամբողջական կազմը, որից կատարվում է ընտրանքը, և որի վերաբերյալ աուդիտորը ցանկանում է եզրահանգումներ անել,

գ) ընտրանքային ռիսկ` ռիսկ առ այն, որ ընտրանքի հիման վրա կատարված աուդի­տորի եզրահանգումը կարող է տարբերվել այն եզրահանգումից, երբ նույն աուդիտորական ընթացակարգը կիրառվեր ամբողջ բազ­մության նկատմամբ: Ընտրանքային ռիսկը կարող է հանգեցնել երկու տեսակի սխալ եզրահանգումների`

(i) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկո­ղու­թյունն ավելի արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասների թեստերի դեպքում, որ չկա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրակա­նում առկա է: Աուդիտորը նախ և առաջ մտահոգված է այդպիսի սխալ եզրահանգման համար, քանի որ այն ազդում է աուդի­տորական աշխատանքների արդյունավետու­թյան վրա և, հավանաբար, կբերի անհամապատասխան աուդիտորական կարծիքի արտահայտմանը,

(ii) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկո­ղու­թյունը պակաս արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասների թեստերի դեպքում, որ կա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրականում առկա չէ: Այդպիսի սխալ եզրահանգումն ազդում է աուդի­տորական աշխատանքների արդյունավետու­թյան վրա, քանի որ այն սովորաբար հանգեցնում է լրացուցիչ աշխատանքների իրականաց­մանը` հաստատելու համար, որ նախնական եզրահանգումները սխալ էին,

դ) ոչ ընտրանքային ռիսկ` ռիսկ առ այն, որ աուդիտորը կհանգի սխալ եզրահանգ­ման` ընտրանքային ռիսկին չվերաբերող որևէ պատճառով, (հղում՝ պար. Ա1)

ե) անկանոնություն` սխալ կամ շեղում, որն ակնհայտորեն չի պատկերում բազմու­թյան մեջ առկա սխալները կամ շեղումները,

զ) ընտրանքային միավոր` բազմություն ձևավորող առանձին միավորներ, (հղում՝ պար. Ա2)

է) վիճակագրական ընտրանք` ընտրանքի մոտեցում, որն ունի հետևյալ հատկանիշները`

(i) ընտրանքի միավորների պատահական ընտրություն, և

(ii) հավանականության տեսության կիրառում` ընտրանքի արդյունքները գնահատելու նպատակով` ներառյալ ընտրանքային ռիսկի չափումը:

Ընտրանքի 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, (հղում՝ պար. Ա3)

ժ) շեղման հանդուրժելի աստիճան` աուդիտորի կողմից սահմանված՝ ներքին հսկողության 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

#### Ընտրանքի նախագծումը, չափը և ստուգման համար միավորների ընտրությունը

6. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդի­տո­րական ընթացակարգի նպատակը և բազմության բնութագիրը, որից կատարվելու է ընտրանք (հղում` պար.Ա4-Ա9):

7. Աուդիտորը պետք է որոշի ընտրանքի չափը, որը բավարար կլինի ընտրանքային ռիսկը նվազեցնելու մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ (հղում` պար. Ա10-Ա11):

8. Աուդիտորը պետք է ընտրանքային միավորներն ընտրի այնպես, որ բազմության յուրաքանչյուր ընտրանքային միավոր ընտրվելու հնարավորություն ունենա (հղում` պար. Ա12-Ա13):

#### Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում

9. Աուդիտորը յուրաքանչյուր ընտրված միավորի համար պետք է իրականացնի տվյալ նպատակին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր:

10. Եթե աուդիտորական ընթացակարգը կիրառելի չէ ընտրված միավորի համար, ապա աուդիտորը պետք է ընթացակարգն իրականացնի փոխարինված միավորի նկատմամբ (հղում` պար.Ա14):

11. Եթե աուդիտորն ընտրված միավորի նկատմամբ չի կարող կիրառել նախագծված աուդիտորական ընթացակարգերը կամ այլընտրանքային համապատասխան ընթացակարգեր, ապա պետք է այդ միավորը դիտարկի որպես սահմանված վերահսկողությունից շեղում` վերահսկո­ղության թեստերի դեպքում, կամ խեղաթյուրում` մանրամասների թեստերի դեպքում (հղում` պար. Ա15-Ա16):

#### Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը

12. Աուդիտորը պետք է հետաքննի բացահայտված շեղումների կամ խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը ու գնահատի դրանց հնարավոր ազդեցությունը աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակի կամ աուդիտի այլ ոլորտների վրա (հղում` պար. Ա17):

13. Բացառիկ եզակի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ ընտրանքում բացահայտված խեղաթյուրումը կամ շեղումը անկանոնություն է, ապա պետք է ձեռք բերի համոզվածության բարձր մակարդակ, որ այդ խեղաթյուրումը կամ շեղումը բազմությանը բնորոշ չէ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համոզվածության այդ մակարդակը` իրականացնելով լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ խեղաթյուրումը կամ շեղումը չի ազդում բազմության մնացած միավորների վրա:

#### Խեղաթյուրումների արտարկում (էքստրապոլյացիա)

14. Մանրամասների թեստերի դեպքում աուդիտորը պետք է ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումը արտարկի ողջ բազմության վրա (հղում` պար. Ա18-Ա20):

#### Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝

ա) ընտրանքի արդյունքները, և (հղում` պար. Ա21-Ա22),

բ) արդյո՞ք աուդիտորական ընտրանքի օգտագործումը տրամադրել է ողջամիտ հիմքեր ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար (հղում` պար.Ա23):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սահմանումներ

*Ոչ ընտրանքային ռիսկ* (հղում` պար.5(դ))

Ա1. Ոչ ընտրանքային ռիսկի օրինակները ներառում են անհամապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերի օգտագործումը կամ աուդիտորական ապացույցի սխալ մեկնաբանությունը և խեղաթյուրումը կամ շեղումը չնկատելը:

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

Ա2. Ընտրանքային միավորները կարող են լինել ֆիզիկական միավորներ (օրինակ` ավանդային հաշվի ցուցակագրված չեկերը, բանկային քաղվածքի կրեդիտային գրանցումները, վաճառքի հաշիվ-ապրանքագրերը կամ դեբիտորական պարտքի հաշվի 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 կարող է հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղա­թյուրման և տրամադրում է հնարավոր չբացահայտված խեղաթյուրումների սահմանները: Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավե­տ էականու­թյան կիրառումն է ընտրանքային ընթացակարգում, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 320-ում[[352]](#footnote-352): Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավետ էականության համեմատ կարող է լինել նույնը կամ ավելի փոքր գումար:

#### Ընտրանքի նախագծումը, չափը և ստուգման համար 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 կատարվել է: Աուդիտորական ընտրանքը կարող է կիրառվել օգտագործելով ոչ վիճակագրական կամ վիճակա­գրական ընտրանքի մեթոդները:

Ա5. Աուդիտորական ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը 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 բազմությունն օգտագործել ընտրանքի համար: Աուդիտորական ընտրանք իրականացնելիս, ԱՄՍ 500-ի պարագրաֆ 9-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, պայմանները հաշվի առնվեն շեղումների գնահատման կամ խեղաթյու­րում­ների կանխատեսման համար: Օրինակ` դեբիտորական պարտքերի առկայության վերաբերյալ մանրամասների թեստերի 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 թեստերի նպատակով բազմության բնութագրերը դիտարկելիս աուդիտորը կատարում է շեղման ակնկալվող 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 աստիճանը անընդունելի բարձր է, ապա աուդիտորը սովորաբար պետք է որոշի վերահսկողության թեստեր չիրականացնել: Նմանապես, մանրամասների թեստերի դեպքում, աուդիտորը գնահատում է բազմության մեջ ակնկալվող խեղաթյուրումը: Եթե ակնկալվող խեղաթյուրումը բարձր է, մանրամասների թեստեր իրականացնելու համար կարող է նպատակահարմար լինել 100% զննումը կամ ավելի մեծ չափի ընտրանքը:

Ա8. Բազմության բնութագրերը դիտարկելիս, որից պետք է դուրս բերվի ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ նպատակահարմար է շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը: Շերտավորման և արժեքով-կշռված ընտրության հետագա քննարկումը ներկայացված է Հավելված 1-ում:

Ա9. Որոշումը, թե ընտրանքի որ մեթոդն օգտագործել՝ վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական, աուդիտորի դատողության հարց է, սակայն, ընտրանքի չափը ճիշտ հայտանիշ չէ վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական ընտրանքի մեթոդները տարբերակելու համար:

*Ընտրանքի չափը* (հղում` պար.7)

Ա10. Ընտրանքային ռիսկի մակարդակը, որը աուդիտորը պատրաստ է ընդունել, ազդում է պահանջվող ընտրանքի չափի վրա: Եթե աուդիտորը պատրաստ է ընդունելու ցածր ռիսկ, ապա ընտրանքի չափը պետք է մեծ լինի:

Ա11. Ընտրանքի չափը կարելի է որոշել օգտագործելով վիճակագրության վրա հիմնված բանաձևը կամ կիրառելով մասնագիտական դատողություն: Հավելվածներ 2-ը և 3-ը նշում են այն ազդեցությունները, որոնք տարբեր գործոններ ունեն ընտրանքի չափի որոշման վրա: Երբ հանգամանքները նմանատիպ են, հավելվածներ 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 ընտրանքի միավորները ընտրվում են այն­պես, որ յուրաքանչյուր միավոր ունի ընտրվելու հայտնի հավանականություն: Ոչ վիճակա­գրական ընտրանքի դեպքում միավորներն ընտրվում են դատողության կիրառմամբ: Քանի որ ընտրանքի նպատակն է աուդիտորին ողջամիտ հիմքեր տրամադրել ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրահանգումների համար, որից կատարվել է ընտրանքը, ապա կարևոր է, որ աուդիտորը ընտրի ներկայացուցչական ընտրանք, որպեսզի խուսափի կողմնա­կա­լությունից` ընտրելով միավորներ, որոնք ունեն բազմության բնութագրերը:

Ա13. Ընտրանքի ընտրության հիմնական մեթոդներն են` պատահական ընտրությունը, պարբերական ընտրությունը և կամայական 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. Այլընտրանքային համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգի օրինակ է հետագա դրամական մուտքերի զննումը` դրանց ստացման աղբյուրների և մարման համար նախատեսված հոդվածների հետ համատեղ, երբ դրական հաստատման հարցմանը պատասխան չի ստացվել:

#### Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը (հղում` պար.12)

Ա17. Բացահայտված շեղումները և խեղաթյուրումները վերլուծելիս աուդիտորը կարող է նկատել, որ դրանցից շատերն ունեն ընդհանուր հատկանիշներ, օրինակ` գործարքի տեսակը, վայրը, արտադրանքի տեսականին 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 արտարկում (էքստրապոլյացիա) (հղում` պար.14)

Ա18. Աուդիտորը պարտավոր է խեղաթյուրումները արտարկել բազմության վրա, որպեսզի խեղաթյուրումների մասին լայն պատկերացում ձեռք բերի, բայց այդ արտարկումը կարող է բավարար չլինել խեղաթյուրումների՝ գրանցման ենթակա գումարը որոշելու համար:

Ա19. Երբ խեղաթյուրումը համարվել է անկանոնություն, ապա բազմության մեջ խեղաթյուրումները արտարկելիս այն կարող է բացառվել: Այնուամենայնիվ, ի լրումն ոչ անկանոն խեղաթյուրումների արտարկման, նման ցանկացած խեղաթյուրման ազդեցությունը, եթե չի ուղղվել, պետք է հաշվի առնվի:

Ա20. Վերահսկողության թեստերի դեպքում, շեղումների արտարկ­ման որևէ բացահայտ կարիք չկա, քանի որ ընտրանքի շեղման աստիճանը նաև հանդիսանում է որպես ամբողջ բազմության վրա արտարկված շեղման աստիճան: ԱՄՍ 330-ը[[353]](#footnote-353) 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 մանրամասների թեստերի 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. Մանրամասների թեստերի դեպքում` կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը, եթե այդպիսիք կան, հանդիսանում է բազմության մեջ խեղաթյուրման՝ աուդիտորի լավագույն գնահատա­կանը: 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 ողջամիտ հիմքեր չի տրամադրում, 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 այլընտրանքային վերահսկո­ղության գործողությունները կամ ձևափոխել առնչվող համապարփակ ընթացակարգերը:

Հավելված 1

(հղում` պար.Ա8)

**Շերտավորում և արժեքով-կշռված ընտրություն**

Երբ դիտարկվում են բազմության բնութագրերը, որից ձևավորվելու է ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը տեղին է: Սույն հավելվածը աուդիտորին շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրանքային մեթոդների կիրառման ուղեցույց է տրամադրում:

**Շերտավորում**

1. Աուդիտի արդյունավետությունը կարելի է բարելավել, եթե աուդիտորը բազմությունը բաժանում է ըստ ենթաբազմությունների, որոնցից յուրաքանչյուրն ունի նույնականացվող հատկանիշներ: Շերտավորման նպատակը յուրաքանչյուր շերտի միավորների փոփոխականության նվազեցումն է և, հետևաբար, թույլ է տալիս նվազեցնել ընտրանքի չափը` առանց ավելացնելու ընտրանքային ռիսկը:

2. Մանրամասների թեստերի ժամանակ բազմությունը հաճախ բաժանվում է դրամական արժեքների 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 դեբիտորական պարտքերի գնահատման ժամանակ ստուգվում է կասկածելի պարտքերի պահուստը, ապա մնացորդները կարելի է շերտավորել ըստ ժամկետայնության:

3. Շերտում ընդգրկված ընտրանքային միավորների վրա կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են արտարկվել միայն այդ շերտի միավորներին: 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 կազմված 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 արտարկվում են յուրաքանչյուր շերտի համար առանձին: Այնուհետև յուրաքանչյուր շերտի համար արտարկված խեղաթյուրումները գումարվում են՝ ամբողջ գործարքների դասի կամ հոդվածի մնացորդի վրա խեղաթյուրման հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար:

**Արժեքով-կշռված ընտրություն**

5. Մանրամասների թեստերի ժամանակ արդյունավետ կարող է լինել ընտրանքային միավորներ դիտարկել որպես բազմությունը կազմող առանձին դրամային միավորներ: Բազմությունից որոշակի դրամային միավորներ ընտրելով` օրինակ` դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ, աուդիտորը կարող է զննել մասնավոր հոդվածներ, օրինակ` այդ դրամային 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 որն էլ կարող է հանգեցնել ընտրանքի ավելի փոքր չափի: Նշված մեթոդը կարելի է օգտագործել ընտրանքի կատարման պարբերական մեթոդի հետ համատեղ (նկարագրված հավել­ված 4-ում) և ամենաարդյունավետն է միավորների ընտրության պատահական մեթոդի կիրառման դեպքում:

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 համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման մոտեցումը` որպես արձագանք գնահատված ռիսկերին:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Գործոն** | **Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա** |  |
| 1. Աուդիտորի ռիսկի գնա­հատման մակարդակի աճ, որը հաշվի է առ­նում համապատաս­խան վերա-հսկողության գործողութ-յունները | Ավելացում | Որքան շատ հավաստիացում է աուդիտորը նախատեսում ստանալ վերահսկո­ղության գործառնական արդյունավետու­թյան վերաբերյալ, այնքան ավելի ցածր կլինի էական խեղաթյուրման ռիսկի՝ աուդի­տորի գնահատումը, և ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: Երբ հավաս­տումների մակարդակով էական խեղա­թյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատումը ներառում է վերահսկո­ղության գործողությունների գործառնա­կան արդյունավետության ակնկալիք, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության թեստեր: Այլ նման պայմաններում, ռիսկերի գնահատման ժամանակ որքան ավելի բարձր է աուդիտորի վստահությունը վերահսկողության գործողությունների արդյունավետու­թյան նկատմամբ, այնքան ավելի ծավալուն կլինի աուդիտորի վերահսկողության թեստա­վորումը (և հետևաբար, ընտրանքի չափը ավելացվում է): |
| 2. Շեղման հանդուրժելի աստիճանի բարձրացում | Նվազում | Որքան ցածր է շեղման հանդուրժելի աստիճանը, այնքան մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 3.Ստուգվող բազմության շեղման ակնկալվող աստիճանի բարձրացում | Ավելացում | Որքան բարձր է շեղման ակնկալվող աստիճանը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը, որ­պեսզի աուդիտորը կարողանա կա­տարել փաստացի շեղման աստիճանի ողջամիտ գնահատում: Ակնկալվող շեղ­­ման աստիճանի դի­տարկման հետևյալ գործոնները տեղին են աուդիտորի համար (մասնավորա­պես, ներքին հսկո­ղության վերա­բերյալ պատկերացում կազմելու նպա­տակով ռիսկի գնա­հատման ձեռնարկ­ված ընթացակար­գերը), աշխատա­կազմում կամ ներքին հսկո­ղու­թյունում փոփոխություն­ներ, նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված աու­դի­տորական ընթացա­կար­գերի ար­դյունք­ները և այլ աուդիտո­րական ընթա­ցակարգերի արդյունքները: Վե­րա­հսկողության շեղ­ման աստիճանը սովորաբար երաշ­­խա­վո­րում են էական խեղաթյուրման գնա­հատ­ված ռիսկի ցածր, կամ ոչ մի, երաշխիք: |
| 4.Աուդիտորի հավաստի­աց­ման ցանկալի աստիճանի բարձրացում, ըստ որի շեղման հան­­դուրժելի աստի­­ճանը չի գերազան­ցում բազմության փաս­տացի շեղման աստիճանը: | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի հավաս­տիացման ցանկալի աստի­ճանը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմության փաստացի շեղման աստիճանը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 5.Բազմության ընտրան-քային միավորների քա-նակի 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 բավարար քանակի համապա­տասխան աուդիտորա­կան ապացույց­ներ ձեռք բերելու այլ միջոցները: |

Հավելված 3

(հղում` պար.Ա11)

**Մանրամասների թեստերի համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ**

Հետևյալները գործոններ են, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, երբ մանրամասների 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 համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման մոտեցումը` որպես արձագանք գնահատված ռիսկերին:

| **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 հիմնվելու համա­պարփակ ընթացակար­գերի վրա: Որ­քան շատ աուդիտորական ապացույց­ներ ձեռք բերվեն մանրամասների թեստերների միջոցով (այսինքն` ավելի փոքր կլինի բացահայտման ռիսկը), ավելի շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 2. Նույն հավաստմանն ուղղված այլ ընթացակար­գերի օգտագործման ավելացում: | Նվազում | Որքան շատ է աուդիտորը վստահում այլ համապարփակ ընթացակարգերին (մանրամասների թեստեր կամ համա­պար­փակ վերլուծական ընթացա­կար­գեր), որպեսզի տվյալ բազմության հետ կապված բացահայտման ռիսկը նվա­զեցնի ընդունելի ցածր մակար­դակի, այնքան քիչ հավաստիացում 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 հավաստիացումը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմութ­յան փաստացի խեղաթյուրման գումա­րը, այնքան 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: |
| 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 բավա­րար քանակի 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**

Գոյություն ունեն ընտրանքի կատարման բազմաթիվ մեթոդներ: Հիմնական մեթոդները հետևյալ­ներն են՝

ա) պատահական ընտրություն (կիրառվում է պատահական թվեր գեներացնելու միջոցով, օրինակ` պատահական թվերի աղյուսակ),

բ) պարբերական ընտրություն, որի դեպքում բազմության մեջ ընտրանքային միավոր­նե­րի քանակը բաժանվում է ընտրանքի չափի վրա, որպեսզի ստացվի ընտ­րանքային մի­ջա­­կայք, օրինակ` 50; և առաջին 50-ի մեջ որոշելով սկզբնական կետը՝ յուրաքանչյուր հա­ջորդ 50-րդ ընտրանքային միավորը ընտրվում է: Չնայած սկզբնական կետը կարող է կամայական ընտրվել, ընտրանքը կարող է իրապես պատահական լինել, եթե այն ընտրվի համակարգչային պատահական թվի գեներացման միջոցով կամ պատահա­կան թվերի աղյուսակից: Երբ օգտագործվում է պարբերական ընտրությունը, աուդի­տո­րին կարող է անհրաժեշտ լինի սահմանել, որ բազմության ներսում ընտրան­քային միա­վորները համակարգված չեն այնպես, որ ընտրանքային միջակայքը համապա­տաս­խանի 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) կամայական ընտրություն, երբ աուդիտորը ընտրում է ընտրանքն առանց համակարգ­ված մեթոդի: Չնայած 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: Կա­մա­յա­կան ընտրությունը նպատակահարմար չէ կիրառել վիճակա­գրական ընտրան­քի դեպքում,

ե) հատվածային ընտրությունը ներառում է բազմության ներսում իրար կից միավոր­ների հատված(ների)ի ընտրություն: Հատվածային ընտրությունը սովորաբար չի կարող օգտագործվել աուդիտորական ընտրանքում, քանի որ բազմությունների մեծ մասը այնպես է կառուցված, որ իրար հաջորդող միավորները ակնկալվում է, որ կունենան մեկը մյուսին նման բնութագրեր, սակայն տարբերվող բնութագրեր՝ բազմության այլ հատ­վածներում գտնվող միավորներից: Չնայած 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, ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԻՐԱԿԱՆ ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԵՎ ԴՐԱՆՑ ՀԵՏ ԿԱՊՎԱԾ ԲԱՑԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.................................................................................. 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

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ....................................................................................................... 12-14

Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր.......................................................................................................... 15-17

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում............................................................................................. 18

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ......... 19-20

Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ..................................... 21

Գրավոր հավաստումներ................................................................................................. 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

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ................................................................................................ Ա52-Ա101

Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր...................................................................................................Ա102-Ա115

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում.................................................................................. Ա116-Ա119

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ..Ա120-Ա123

Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ........................ Ա124-Ա125

Գրավոր հավաստումներ ................................................................................... Ա126-Ա127

Փաստաթղթավորում.................................................................................................. Ա128

Հավելված. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներում

|  |
| --- |
| *«Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտում­ների աուդիտ»* 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 գործողության ոլորտը

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 (Վերանայված)[[354]](#footnote-354), ԱՄՍ 330[[355]](#footnote-355) 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

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ չեն կարող չափվել ճշգրտորեն, այլ միայն կարող են գնահատվել: Սույն ԱՄՍ-ի նպատակով` ֆինանսական հաշվետվությունների այդ հոդվածները համարվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ: Ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող մատչելի տեղեկատվության բնույթը և արժանահավատությունը լայնորեն փոփոխվում են, ինչը, հետևաբար, ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անորոշության աստիճանի վրա: Գնահատումների անորոշության աստիճանն իր հերթին ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկի վրա` ներառյալ ղեկավարության չկանխամտածված կամ դիտավորյալ կողմնակալության կասկածելիության վրա (հղում` պար. Ա1-Ա11):

3. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման նպատակները կարող են փոխվել` կախված ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել իրական արժեքի չափում, որը հիմնված է երկու իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի միջև (հաճախ կիրառվում են «շուկայի մասնակիցներ» կամ համարժեք այլ հասկացությունով) երևակայական պարզած ձեռքի ընթացիկ գործարքի, այլ ոչ թե անցյալ կամ ապագա ամսաթվով գործարքի[[356]](#footnote-356) վրա:

4. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքի և նախապես ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված գումարի միջև տարբե­րությունը անպայմանորեն չի ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների խեղաթյուրում: Դա մասնավորապես տեղին է իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, քանի որ որևէ դիտարկվող արդյունք կախված է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով իրակա­նացված չափման ամսաթվին հաջորդող դեպքերից և իրավիճակներից:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

5. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդի­տորական ապացույցներ, թե արդյոք՝

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,

ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համատեքստում:

### Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ` դրամական մեծության մոտավոր գնահատում` չափման ճշգրիտ միջոցի բացակայության պայմանում: Սույն հասկացությունն 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» հասկացությունը,

բ) աուդիտորի լավագույն (կետային) գնահատականը կամ միջակայքը՝ աուդիտորական ապացույցներից համապատասխանաբար ստացված գումար կամ գումարային տիրույթ, որն օգտագործվում է ղեկավարության լավագույն գնահատականը 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 լավագույն (կետային) գնահատականը՝ ղեկավարության կողմից ընտրված գումար` ֆինանսական հաշվետվություններում որպես հաշվապա­հական հաշվառման գնահատում ճանաչելու կամ բացահայտելու համար,

զ) հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունք` փաստացի դրամական գումար, որը ստացվում է դրա հիմքում ընկած գործառնության (գործառնու­թյուն­ների), իրադարձության (իրադարձությունների) կամ պայմանի (պայմանների) լուծման արդյունքում, որոնց վերաբերյալ կատարվել է հաշվապահական հաշվառման գնահատումը:

### Պահանջները

#### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ

8. Երբ աուդիտորն իրականացնում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համա­պա­տասխան գործողություններ, որպեսզի պատկերացում կազմի կազմակեր­պու­թյան և նրա միջավայրի վերաբերյալ` ներառյալ կազմակեր­պության ներքին հսկո­ղությունը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված)[[357]](#footnote-357), 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 հաշվետվողականության 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 կատարելու կամ կարող է առկա հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխություն­ների անհրաժեշտություն առաջանալ (հղում` պար. Ա16-Ա21),

գ) ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում հաշվապահական հաշվառման գնահա­տումներ, և այն տվյալների իմացությունը, որոնց վրա նրանք հիմնվում են, ներառյալ՝ (հղում` պար. Ա22-Ա23)

(i) մեթոդը, ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, նաև մոդելը, որոնք օգտա­գործվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս (հղում` պար. Ա24-Ա26),

(ii) համապատասխան վերահսկողության գործողությունները (հղում` պար. Ա27-Ա28),

(iii) արդյո՞ք ղեկավարությունը ներգրավել է փորձագետների (հղում` պար. Ա29-Ա30),

(iv) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման ենթադրու­թյուն­ները (հղում` պար. Ա31-Ա36),

(v) արդյո՞ք եղել են կամ պետք է լինեին փոփոխություններ նախորդ ժամա­նակաշրջանից հետո հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման մեթոդների մեջ և, եթե այո, ապա ինչո՞ւ, և (հղում` պար. Ա37),

(vi) գնահատել է արդյո՞ք ղեկավարությունը գնահատման անորոշության ազդեցությունը և, եթե այո, ինչպե՞ս(հղում` պար.Ա38):

9. Աուդիտորը պետք է վերանայի նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքները, կամ, եթե կիրառելի է, նրանց հետագա վերագնահատումները ընթացիկ ժամանակաշրջանում օգտագործելու նպատակով: Աուդիտորի կատարած վերանայման բնույթը և աստիճանը հաշվի է առնում հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթը, և արդյո՞ք վերանայումից ձեռք բերված տեղեկատվությունը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկը բացահայտելու և գնահատելու առումով: Այնուամենայնիվ, վերանայումը հարցականի տակ չի դնում նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա (հղում` պար. Ա39-Ա44):

#### Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում

10. Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման ժամանակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված)[[358]](#footnote-358), աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ գնահատման անորոշության աստիճանը (հղում` պար. Ա45-Ա46):

11. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ըստ աուդիտորի դատողության, բարձր գնա­հատման անորոշություն պարունակող բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից որևէ մեկը առաջացնում է կարևոր ռիսկ (հղում` պար. Ա47-Ա51):

#### Արձագանք էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին

12. Ելնելով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից` աուդիտորը պետք է որոշի՝ (հղում`պար.Ա52)

ա) արդյո՞ք ղեկավարությունը համապատասխանաբար է կիրառել ֆինանսական հաշվետվողականության 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):

13. Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ գործողություններ ձեռնար­կելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով,[[359]](#footnote-359) 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 եզրակացության 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: Այդ նպատակով աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք՝ (հղում` պար. Ա68-Ա70)

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

(ii) ղեկավարության օգտագործած ենթադրությունները ողջամիտ են` ելնելով ֆինանսական հաշվետվողականության 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 լավագույն (կետային) գնահատական կամ միջակայք, որպեսզի ուսումնասիրվի ղեկավարության` լավագույն գնահատումը: Այդ նպատակով՝ (հղում` պար. Ա87-Ա91)

(i) եթե աուդիտորը կիրառում է ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության կողմից կիրառվողներից, ապա պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության ենթադրությունների ու մեթոդների վերաբերյալ, որը բավարար է հիմնավորելու, որ աուդիտորի` լավագույն (կետային) գնահատականը կամ միջակայքի գնահատումը հաշվի է առնում համապա­տասխան փոփոխականները, և ուսումնասիրի ցանկացած կարևոր տարբե­րութ­յուն ղեկավարության լավագույն (կետային) գնահատականից, (հղում`պար. Ա92),

(ii) եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ տիրույթի օգտագործումը պատշաճ է, ապա, ելնելով առկա աուդիտորական ապացույցներից, պետք է նեղացնի տիրույթը այնքան, մինչև որ տիրույթի մեջ ներառված բոլոր արդյունքները համարվեն ողջամիտ (հղում` պար. Ա93-Ա95):

14. Պարագրաֆ 12-ում բացահայտված հարցերի կամ պարագրաֆ 13-ի համաձայն գնահատված էական խեղաթյուրման վերաբերյալ ձեռնարկված գործողությունների համապատասխանությունը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեկ կամ մի քանի հատկանիշների դեպքում պահանջվում են որոշակի հմտություններ կամ գիտելիքներ, որպեսզի ձեռք բերվեն բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. Ա96-Ա101):

#### Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր

*Գնահատման անորոշություն*

15. Էական ռիսկ առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ի լրումն ԱՄՍ 330-ով[[360]](#footnote-360) 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համապատասխան կիրառության առումով, արդյո՞ք ղեկավարությունը նախատեսել է իրականացնել որոշակի գործողություններ և ի վիճակի է՞ իրականացնել դրանք (հղում`պար. Ա110):

16. Եթե, ըստ աուդիտորի դատողության, ղեկավարությունը պատշաճորեն չի արձա­գանքել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա գնահատման անո­րոշության հետևանքներին, որոնց պատճառով ծագում է նշանակալի ռիսկ, աուդի­տորը պարտավոր է, անհրաժեշտության դեպքում, սահմանել տիրույթ` հաշվապա­հական հաշվառման գնահատումների ողջամտությունը գնահատելու համար (հղում` պար. Ա111-Ա112):

*Ճանաչման և չափման չափանիշներ*

17. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջներին:

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում

18. Աուդիտորը, հիմնվելով աուդիտորական ապացույցների վրա, պետք է ուսումնասիրի` արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնա­հա­տումները ողջամիտ են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների համատեքստում, թե խեղաթյուրված են (հղում` պար. Ա116-Ա119):

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում` պար. Ա120-Ա121):

20. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվե­տվություններում նրանց գնահատման անորոշությունների վերաբերյալ բացահայ­տումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում` պար. Ա122-Ա123):

#### Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ

21. Աուդիտորը պետք է վերանայի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառ­ման գնահատումների վերաբերյալ կատարված դատողությունները և որոշումները` պարզելու համար արդյո՞ք առկա են ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ: Ղեկավարության հավանական կողմնակա­լության հայտանիշներն ինքնին վերցրած չեն հանդիսանում խեղաթյուրում` առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու տեսանկյունից (հղում` պար. Ա124-Ա125):

#### Գրավոր հավաստումներ

22. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից և, եթե կիրառելի է, կառավարման օղակնե­րում գտնվող անձանցից ձեռք բերի գրավոր հավաստումներ` արդյո՞ք նրանք համոզված են, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում օգտագործված կարևոր ենթադրությունները ողջամիտ են (հղում` պար. Ա126-Ա127):

#### Փաստաթղթավորում

23. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի՝[[361]](#footnote-361)

ա) էական ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և բացահայտումների ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների հիմքերը, և

բ) ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշներ, եթե այդպիսիք կան (հղում`պար. Ա128):

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը (հղում`պար. 2)

Ա1. Բիզնես գործունեությանը բնորոշ անորոշությունների պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ կարելի է միայն գնահատել: Ավելին, ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքով սահմանված չափման հիմքերը կամ մեթոդները կարող են նաև անհրաժեշտություն առաջացնել գնահատելու ֆինանսական հաշվետվության հոդվածը: Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ներկայացնում են չափման և բացահայտման որոշակի մեթոդներ, որոնք պետք է կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, մինչդեռ այլ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները պակաս որոշակի են: Սույն ԱՄՍ-ի հավելվածը քննարկում է իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության 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 «դիտելի»` 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը նկարագրում է չափման մեթոդը,
* իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման մոդելը համընդհանուր ճանաչված է, այն դեպքում, երբ ենթադրությունները և մոդելի մուտքերը դիտելի 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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 հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ*

Ա11. Հանրային հատվածի 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 գործողություններն 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ պատկերացումների կազմում* (հղում` պար.8 ա)

Ա13. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ հասկացողության ձեռք բերումը օժանդակում է աուդիտորին որոշելու համար` արդյո՞ք այն՝

* նկարագրում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ճանաչման որոշակի չափանիշներ,[[362]](#footnote-362) 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 հաշվետվողականության հիմունքը կարող է ղեկավարությանը տրամադրել ուղեցույցներ` որոշելու լավագույն (կետային) գնահատականը, երբ առկա են այլընտրանքներ: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ, օրինակ, պահանջում են, որ ընտրված լավագույն գնահատականը արտահայտի ղեկավարության դատողության ամենահավանական արդյունքը:[[363]](#footnote-363) Մյուսները կարող են պահանջել, օրինակ, օգտագործել զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող գումարները: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է ուղղակիորեն կատարել լավագույն գնահատում: Այլ դեպքերում, ղեկավարությունը կարող է կատարել արժանահավատ լավագույն գնահատում` դիտարկելով տարբեր այլընտրանքները կամ արդյունքները, որոնց միջոցով կարելի է կատարել լավագույն գնահատում:

Ա15. Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 կազմելը, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտությունը* (հղում`պար.8(բ))

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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի:

Ա17. Ղեկավարության կողմից ընտրված գործարքները, դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատա­րելու անհրաժեշտություն, առավել հավանականությամբ հիմնված են`

* ղեկավարության պատկերացումների վրա կազմակերպության գործունեության և իր տնտեսական միջավայրի վերաբերյալ,
* ղեկավարության պատկերացումների վրա ընթացիկ ժամանակա­շրջանում գործունեության ռազմավարության իրականացման վերաբերյալ,
* եթե տեղին է, ղեկավարության հավաքական փորձառության վրա` նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առումով:

Նման դեպքերում աուդիտորը` հիմնականում ղեկավարությանն ուղղված հարցում­ների միջոցով, կարող է պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշ­տությունը: Այլ դեպքերում, երբ ղեկավարման գործընթացները ավելի համակարգված են, օրինակ, երբ ղեկավարությունը ունի ռիսկի կառավարման պաշտոնական գործառույթ, ապա աուդիտորը կարող է իրականացնել ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որոնք ուղղորդվում են ղեկավարության կողմից կիրառվող մեթոդներով և գործելակերպով, և որոնք ղեկավարությունը կիրառում է` պարբերաբար վերանայելու հաշվա­պա­հական հաշվառման գնահատումներ առաջացնող հանգամանքները և, ըստ անհրաժեշտության, վերագնահատելու հաշվապահական հաշվառման գնահատում­ները: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ամբողջականությունը հաճախ աուդի­տո­րի համար կարևոր նկատառում է` մասնավորապես պարտա­կանութ­յուններին վերաբերող հաշվապա­հա­կան հաշվառման գնահատումների առումով:

Ա18. Աուդիտորի պատկերացումը կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ, որը ձեռք է բերել ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի կիրառման ընթացքում, աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ աուդիտորական ապացույցների հետ միասին, աուդիտորին օժանդակում է որոշելու հանգամանքները կամ հանգա­մանքներում փոփոխությունները, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն:

Ա19. Հանգամանքների վերաբերյալ ղեկավարությանն ուղղված հարցումները կարող են ներառել, օրինակ, հարցումներ, թե արդյո՞ք՝

* կազմակերպությունը իրականացրել է նոր տիպի գործողություններ, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
* փոխվել են այն գործարքների պայմանները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն,
* հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող հաշվապահական քաղաքականությունը փոխվել է, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների փոփոխման հետ կապված կամ հակառակը,
* ղեկավարության հսկողությունից դուրս կարգավորող կամ այլ փոփո­խություններ են տեղի ունեցել, որոնք կարող են ղեկավարությունից պահանջել վերանայել կամ կատարել նոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
* նոր պայմաններ կամ դեպքեր են տեղի ունեցել, 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-ը (Վերանայված) անդրադառնում է այն իրավիճակներին, երբ աուդիտորը բացահայտում է էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը ղեկավարությունը թերացել էր նկատել, ներառյալ որոշումը, թե արդյո՞ք առկա է ներքին հսկողության կարևոր թերություն, որը վերաբերում է կազմակերպության ռիսկերի գնահատման գործընթացին:[[364]](#footnote-364)

Փոքր կազմակերպություններին բնորոշ 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 կազմելը, 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 հաշվետվողականության գործընթացներ, ներառյալ պատշաճ ներքին հսկողություն: Այդ գործընթացները ներառում են հետևյալը՝

* համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրու­թյուն և գնահատման գործընթացի նկարագրություն` ներառյալ գնահատման կամ հաշվարկման պատշաճ մեթոդները, և եթե կիրառելի է, մոդելները,
* համապատասխան ամսաթվերի և ենթադրությունների որոշում, որոնք ազդում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա,
* իրավիճակների պարբերական վերանայում, որոնք առաջացնում են հաշվապա­հական հաշվառման գնահատումներ և ըստ անհրաժեշտության հաշվապահա­կան հաշվառման գնահատումների վերագնահատում:

Ա23. Հարցերը, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում պատկերացում կազմելու համար, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը չի նշում չափման մեթոդը կամ կարող է տրամադրել չափման այլընտրանքային մեթոդներ:

Ա25. Երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը չի մատնանշում տվյալ հանգամանքներում օգտագործվող մասնավոր մեթոդ, 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 (գ)(ii))

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 լավագույն 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 հաշվետվողականության 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 բնորոշ նկատառումներ

Ա30. Փոքր կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ պահանջող իրավիճակները հաճախ այնպիսին են, որ սեփականատեր-ղեկավարը ունակ է որոշելու լավագույն գնահատականը: 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 հասկացությունը 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 հասկացությունը) 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 հաշվետվողականության 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 հասկացությունով),

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 արդյոք 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 հաշվետվողականության 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 մոնիթորինգի է ենթարկում նախորդ ժամանակա­շրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ար­դյունք­ները, և արդյո՞ք ղեկավարությունը ձեռնարկել է համապա­տասխան գործո­ղություններ մոնիթորինգային ընթացակարգերի արդյունքների հիման վրա:

*Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայում* (հղում`պար.9)

Ա39. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքները հաճախ կարող են տարբերվել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յուններում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի իրականացման միջոցով նման շեղումների պատճառները հաս­կա­նալու համար, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել.

* ղեկավարության նախորդ ժամանակաշրջանի գնահատման գործընթացի արդյու­նավետության վերաբերյալ տեղեկատվություն, որից ելնելով աուդիտորը կարող է դատողություններ անել ղեկավարության ընթացիկ գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ,
* աուդիտորական ապացույց, որը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերագնահատման համար,
* այնպիսի հարցերի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ, ինչպիսիք են գնահատման անորոշությունը, որի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում կարող է պահանջվել:

Ա40. Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերա­նայումը նույնպես կարող է օժանդակել աուդիտորին ընթացիկ ժամանակա­շրջանում, որպեսզի վերջինս բացահայտի իրավիճակներ կամ պայմաններ, որոնք բարձրացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ կասկածամտությունը կամ մատնանշում են ղեկավարության հնարավոր կողմնա­կա­լության առկայություն: Աուդիտորի մասնագիտական 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:[[365]](#footnote-365) 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 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 հաշվետվողականության 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 հայտնաբերում 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 դիտելի 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 դիտելի 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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:[[366]](#footnote-366)

Ա51. Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշությունը կարող է առաջացնել նշանակալի կասկածներ կազմակերպության գործունեության անընդհատության վրա: ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված)[[367]](#footnote-367) սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց նման իրավիճակներում:

#### Արձագանք էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին (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:[[368]](#footnote-368) Պարագրաֆ­ներ Ա53-Ա115-ը վերաբերում են միայն հավաստիացումների մակարդակով ձեռնարկված միջոցներին:

*Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների կիրառում* (հղում`պար.12ա)

Ա53. Շատ ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջները մասնակիորեն հիմնված է կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկե­րացումների վրա: Օրինակ, որոշ հոդված­ների իրական արժեքի չափումը, ինչպես օրինակ բիզնես 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջները:

Ա56. Ֆինանսական հաշվետվողականության 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:

*Արձագանքներ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին* (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 բավարար քանակի 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 բավարար քանակի 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, ակնկալվում 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 բավարար քանակի 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 բավարար քանակի 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 արձագանքները:

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[[369]](#footnote-369) պահանջները: Աուդիտորը պարտավոր է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախագծվել են բավարար քանակի 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[[370]](#footnote-370) և համապատասխանաբար արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություն­նե­րում:[[371]](#footnote-371) 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 բնորոշ 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 դիտելի և ոչ դիտելի 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 բնորոշ նկատառումներ

Ա70. Փոքր կազմակերպություններում, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու գործընթացը, հավանական է, որ լինի նվազ համակարգված, քան խոշոր կազմակերպություններում: Ղեկավարության ակտիվ ներգրավ­ված­ությամբ փոքր կազմակերպությունները կարող են չունենալ հաշվապա­հական ընթացա­կարգերի մանրամասն նկարագրություններ, բարդ հաշվա­պահական գրանցումներ կամ գրավոր քաղաքականություններ: Եթե նույնիսկ կազմակերպությունը չունի պաշտոնապես սահմանված գործըն­թաց­ներ, դա չի նշանակում, որ ղեկավարու­թյունը անկարող է տրամադրել հիմքեր աուդիտորի կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավոր­ման նպատակով:

Չափման մեթոդի ուսումնասիրություն (հղում`պար.13 (բ)(i))

Ա71. Երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը չի նկարագրում չափ­ման մեթոդը, ապա պարզելու համար, թե արդյո՞ք օգտա­գործված մեթոդը, ներառ­յալ որևէ կիրառված մոդել, համապատասխանում է տվյալ հանգամանքներին, այդ հարցը մասնագիտական 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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 ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունների ողջամտությունը ուսումնասիրելու համար ներառում են, օրինակ, հետևյալը՝

* արդյո՞ք առանձին ենթադրությունները տրամաբանական են թվում,
* արդյո՞ք ենթադրությունները փոխկապակցված են և ներքուստ համապատաս­խան,
* արդյո՞ք ենթադրությունները տրամաբանական են թվում համախմբված կամ տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատման, կամ այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների այլ ենթադրությունների հետ համատեղ դիտարկելու դեպքում,
* իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում արդյո՞ք ենթադրությունները պատշաճ են արտացոլում շուկայական դիտարկվող ենթադրությունները:

Ա79. Ենթադրությունները, որոնց վրա հիմնված են հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, կարող են արտացոլել ղեկավարության ակնկալիքը որոշակի նպատակների և ռազմավարության արդյունքի վերաբերյալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր նման ենթադրությունների հիմնավոր լինելու վերաբերյալ, օրինակ` արդյո՞ք ենթադրու­թյունները համապատասխան են.

* ընդհանուր տնտեսությանը և կազմակերպության տնտեսական միջավայրին,
* կազմակերպության ծրագրերին,
* նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված ենթադրություններին, եթե տեղին են,
* կազմակերպության փորձառությանը կամ նախկին պայմաններում փորձառու­թյան աստիճանին, երբ անցյալ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացնել ապագա պայմանները և դեպքերը,
* ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ղեկավարության այլ ենթադրու­թյուններին:

Ա80. Օգտագործված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը կարող է կախված լինել որոշակի գործողություններ իրականացնելու ղեկավարության նպատակներից և կարողությունից: Ղեկավարությունը հաճախ փաստա­թղթա­վորում է որոշակի ակտիվների կամ պարտավորությունների վերաբերյալ նպատակները և ծրագրերը, ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը նա կարող է պահանջել իրականացնել այդ: Չնայած որ ղեկավարության նպատակների և կարողությունների վերաբերյալ ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների աստիճանը պրոֆե­սիոնալ դատողության խնդիր է, աուդիտորի ընթացակարգերը կարող են ներառել հետևյալը.

* վերանայել ղեկավարության կողմից իր նպատակների իրականացման պատմու­թյունը,
* վերանայել գրավոր ծրագրերը և այլ փաստաթղթերը, ներառյալ, եթե կիրառելի է, պաշտոնապես հաստատված բյուջեները, հաստատումները և արձանագրու­թյունները,
* վերանայել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքերը,
* ուսումնասիրել կազմակերպության կարողությունը իրականացնելու որոշակի գործողություններ կազմակերպության տվյալ տնտեսական հանգամանքներում` ներառյալ առկա պարտականությունների հետևանքները:

Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, այնուամենայնիվ, կարող են թույլ չտալ հաշվի առնել ղեկավարության նպատակները և ծրագրերը հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս: Դա հաճախ առկա է լինում իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում, քանի որ նրանց չափման նպատակը պահանջում է, որ ենթադրությունները արտացոլեն շուկայի մասնակիցների կողմից կիրառվող ենթադրությունները:

Ա81. Աուդիտորը ղեկավարության կողմից իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման նպատակով կատարված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս կարող է հաշվի առնել, օրինակ՝

* եթե տեղին է, այն փաստը, արդյո՞ք ղեկավարությունը ներառել է շուկա­յին առանձնահատուկ մուտքային տվյալները ենթադրությունների կազմման մեջ, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել,
* արդյո՞ք ենթադրությունները համապատասխանում են դիտարկելի շուկայական պայմաններին և իրական արժեքով չափվող ակտիվի կամ պարտականության բնութագրերին,
* արդյո՞ք շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների աղբյուրները տեղին են և արժանահավատ, և ինչպե՞ս է ղեկավարությունը ընտրել օգտագործվելիք ենթա­դրու­թյունները, երբ առկա են շուկայի մասնակիցների տարբեր ենթադրու­թյուններ,
* եթե տեղին է, այն փաստը, արդյոք ղեկավարությունը հաշվի է առել համե­մատելի գործարքներ, ակտիվների կամ պարտավորություն­ների վերաբեր­յալ օգտագործված ենթադրությունները կամ տեղեկատվությունը, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել:

Ա82. Ավելին, իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կարող են ներառել դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ինչպես նաև ոչ դիտարկելի մուտ­քային տվյալներ: Երբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահա­տում­ները հիմնված են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալների վրա, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել, օրինակ, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հիմնավորում հետևյալը.

* որոշում շուկայի մասնակիցների բնութագրերը, որոնք տեղին են հաշվապահա­կան հաշվառման գնահատման առումով,
* սեփական ենթադրություններում կատարված փոփոխությունները արտացոլելու համար շուկայի մասնակիցների տեսակետը ենթադրությունների վերաբերյալ,
* արդյո՞ք ներառել է տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկա­տվությունը,
* եթե կիրառելի է, ինչպե՞ս են իր ենթադրություններում հաշվի առնվում համեմա­տելի գործարքները, ակտիվները և պարտավորությունները:

Եթե առկա են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ավելի հավանական է, որ աուդիտորի կողմից ենթադրությունների ուսումնասիրությունը անհրաժեշտ կլինի միացնել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով պարագրաֆ 13-ով սահմանված գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված այլ գործողություններին: Նման դեպքերում աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինի իրականացնել այլ աուդիտորական ընթա­ցակարգեր, օրինակ` զննելով համապատասխան մակարդակի ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայման և հաստատման հիմնավորող փաստաթղթերը:

Ա83. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս, աուդիտորը կարող է բացահայտել մեկ կամ մի քանի կարևոր ենթադրություններ: Այդ դեպքում, դա կարող է մատնանշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ունի գնահատման բարձր անորո­շություն, ուստի կարող է առաջացնել նշանակալի ռիսկ: Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ լրացուցիչ ձեռնարկվող գործողությունները ներկայացված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

Վերահսկողության գործնական արդյունավետության թեստավորում (հղում`պար.13 գ)

Ա84. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության վերահսկողության գործողությունների արդյունավետության թեստավորումը կարող է տեղին գործողություն լինել, եթե ղեկավարության գործընթացները լավ մշակված են, կիրառված և պահպանված, օրինակ.

* հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայման և հաստատման վերահսկողության գործողություններ առկա են ղեկավարության 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորա­կան ապացույցներ:[[372]](#footnote-372)

Փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա86. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման նկատմամբ վերա­հսկո­ղության գործողություններ կարող են առկա լինել փոքր կազմակերպու­թյուն­ներում, սակայն նրանց օգտագործման պաշտոնական լինելը փոփոխական է: Ավելին, փոքր կազմակերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ վերահսկողության գործողություններ անհրաժեշտ չեն ելնելով ղեկավարության ակտիվ ներգրավվա­ծու­թյունից ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում: Շատ փոքր կազմակեր­պու­թյունների դեպքում, այնուամենայնիվ, կարող են չլինել հարկ եղած վերահսկո­ղու­թյան գործողությունները, որոնք աուդիտորը կարող է բացահայտել: Այդ պատ­ճա­ռով աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված միջոց­ները, հավանաբար, իրենց բնույթով կլինեն համապարփակ` աուդիտորի կողմից պարագրաֆ 13-ում նշված մեկ կամ մի քանի այլ գործողու­թյունների հետ համատեղ:

Լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի սահմանում (հղում`պար.13 դ)

Ա87. Ղեկավարության լավագույն գնահատականի ուսումնասիրության նպատակով լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի 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 լավագույն գնահատականին,
* 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, լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի 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. Լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի սահմանման համար աուդիտորի մոտեցումը կարող է փոփոխվել` կախված նրանից, թե ո՞րն է համարվում ամենաարդյունավետը տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ` աուդիտորը կարող է սահմանել նախնական լավագույն գնահատական և հետո գնահատել ենթադրությունների փոփոխություններից նրա զգայունությունը սահմանելու համար տիրույթ, որով պետք է ուսումնասիրի ղեկավարության լավագույն գնահատականը: Կամ այլ կերպ, աուդիտորը կարող է սահմանել միջակայք որոշելու համար լավագույն գնահատականը, եթե հնարավոր է:

Ա90. Աուդիտորի հնարավորությունը սահմանելու լավագույն գնահատական գնահատման միջակայքի փոխարեն կախված է մի քանի գործոններից, ներառյալ օգտագործված մոդելը, առկա տվյալների բնույթը ու աստիճանը, և հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը: Ավելին, լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի սահմանումը կարող է կախված լինել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքից, որը կարող է նկարագրել հնարավոր արդյունքների ու ենթադրությունների դիտարկման հիման վրա ընտրվող լավագույն գնահատականը 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 լավագույն (կետային) գնահատականը կամ միջակայքը և օգտագոր­ծում ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության կողմից օգտագործվածներից, ապա պարագրաֆ 13(դ)(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 լավագույն (կետային) գնահատականի կամ միջակայքի սահմանման համար: Ավելին, այն օժան­դակում է աուդիտորին հասկանալու և ուսումնասիրելու ղեկավարության լավագույն գնահատ­ականից 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 նշանակալի 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:

Միջակայքի նեղացում (հղում`պար.13 դ) (ii))

Ա93. Երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ ղեկավարության լավագույն գնահատականի ուսումնասիրման համար հարմար է միջակայքի օգտագործումը (աուդիտորի միջակայք), ապա գործում է պարագրաֆ 13(դ)(ii)-ի պահանջը, ըստ որի այդ միջակայքը պետք է ներառի բոլոր «ողջամիտ արդյունքները», այլ ոչ թե բոլոր հնարավոր արդյունք­ները: Միջակայքը, որպեսզի լինի օգտակար, չի կարող ընդգրկել բոլոր հնարավոր արդյունքները, քանի որ նման միջակայքը կլինի չափից ավելի լայն աուդիտի նպատակների համար: Աուդիտորի միջակայքը 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, միջակայքը, որը նեղացվել է հավասարվելով արդյունավետ էականու­թյան գումարին կամ ավելի փոքրացվել, համապատասխան է ղեկավարության լավագույն գնահատականի ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգման համար: Սակայն, որոշ տնտեսության ճյուղերում, մասնավորապես, կարող է հնարավոր չլինել միջակայքը 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 նշանակալի ռիսկ: Նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկվող լրացուցիչ միջոցները նկարագրված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

Ա95. Միջակայքի նեղացումը մինչև այն աստիճան, որ միջակայքի ներսում բոլոր արդյունք­ները կարող են համարվել ողջամիտ, կարելի է հասնել՝

ա) միջակայքից բացառելով տիրույթի ծայրահեղ այն արդյունքները, որոնք ըստ աուդիտորի դատողության քիչ հավանական են, և

բ) շարունակելով նեղացնել միջակայքը` հիմնվելով առկա աուդիտորական ապացույցների վրա, մինչ աուդիտորը եզրահանգում է, որ միջակայքի ներսում բոլոր արդյունքները ողջամիտ են: Որոշ բացառիկ դեպքերում աուդիտորը կարող է միջակայքը 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:[[373]](#footnote-373) 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 առաջադրանքի թիմը և աուդիտորի արտաքին փորձագետները, որոնք աուդիտի թիմի մաս չեն կազմում, համախմբված լինելով ունեն անհրաժեշտ կարողություններ և հմտություններ իրականացնելու աուդիտի առաջադրան­քը:[[374]](#footnote-374) 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 դիտելի շուկայի,
* հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների բարդությունից, ներառյալ այն հարցը, թե արդյո՞ք առկա են տարբեր մեկնաբանությունների, կամ հակասական կամ մշակվող գործելակերպերի ենթակա ոլորտներ,
* գնահատված ռիսկի նկատմամբ աուդիտորի կողմից ակնկալվող գործողու­թյուններից:

Ա98. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեծամասնության համար, նույնիսկ երբ առկա է գնահատման անորոշություն, քիչ հավանական է, որ մասնակի հմտությունների կամ գիտելիքների անհրաժեշտություն կլինի: Օրինակ` քիչ հավա­նական է, որ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ անհրաժեշտ կլինեն, որպեսզի աուդիտորը ուսումնասիրի կասկածելի հաշիվների նկատմամբ ձևավո­րած պահուստները:

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[[375]](#footnote-375) սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց` որոշելու համար աուդիտորի կողմից փորձագետ ներգրավելու անհրաժեշտության և աուդիտորի կողմից փորձագետի աշխատանքի օգտագործման հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվության հարցերը:

Ա100. Ավելին, որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ անհրաժեշտ է ձեռք բերել մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ հաշվապահության կամ աուդիտի ոլորտի վերաբերյալ: Նման հմտություն­ներ կամ գիտելիքներ ունեցող անձինք կարող են ներգրավվել աուդիտորական ընկերության ներսից կամ աուդիտորական ընկերությունից դուրս: Երբ նման անձինք առաջադրանքում իրականացնում են աուդիտորական ընթացակարգեր, ապա նրանք կազմում են աուդիտորական առաջադրանքի թիմի մաս, հետևաբար, ենթակա են ԱՄՍ 220-ի պահանջներին:

Ա101. Կախված աուդիտորի գիտելիքներից և աուդիտորի կողմից ներգրավված փորձագետների կամ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ ունեցող այլ անձանց հետ աշխատանքային փորձառությունից` աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ներգրավված անձանց հետ քննարկել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են, օրինակ, ֆինանսական հաշվետվողականության 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 առանձնահատուկ ձևը: Հետևաբար, եթե ղեկավարությունը չի դիտարկել այլընտրանքային ենթադրու­թյուններ կամ արդյունքներ, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել ղեկավարության հետ քննարկել և պահանջել հիմնավորում, թե ինչպե՞ս է նա դիտարկել անորոշության հնարավոր ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա:

Փոքր կազմակերպությունների բնորոշ 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 բավարար քանակի 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:

*Միջակայքի 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 նշանակալի 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 բավարար քանակի 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 միջակայքի 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջներին համապատասխանելու համար:

Ա114. Չճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված, աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվողականության 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: Որտեղ կիրառելի է, աուդիտորը կարող է նաև որոշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը, որը բնորոշվել է որպես գնահատման բարձր անորոշություն ունեցող, աուդիտորական եզրակացությունում հաղորդակցման ենթակա աուդիտի առանցքային հարց է՝ ԱՄՍ 701-ի[[376]](#footnote-376) համաձայն կամ կարող է նպատակահարմար համարել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարագրաֆ (տես ԱՄՍ 706[[377]](#footnote-377) (Վերանայված)): Եթե որոշվել է հարցը ներկայացնել որպես աուդիտի առանցքային հարց, ապա ԱՄՍ 706-ը[[378]](#footnote-378) (Վերանայված) աուդիտորին արգելում է աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարագրաֆ ներառել:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման հիմքերը (հղում` պար.17 բ)

Ա115. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված, որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով սահման­ված իրական արժեքի ենթադրության տեղին չլինելու վերաբերյալ համապա­տասխան է:

#### Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության 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 լավագույն գնահատականից: Երբ աուդիտո­րական ապացույցը հիմնավորում է լավագույն գնահատականը, ապա աուդիտորի լավագույն գնահատականի և ղեկավարության լավագույն գնահատականի միջև տարբե­րությունը հանդիսանում է խեղաթյուրում: Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի միջակայքի օգտագործումը տրամադրում է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտո­րական ապացույցներ, ապա ղեկավարության լավագույն գնահատականը, որը գտնվում է միջակայքից դուրս, չի հիմնավորվի աուդիտորական ապացույցներով: Նման դեպքերում խեղաթյուրումը ավելի փոքր չէ, քան ղեկավարության լավագույն գնահատականի և աուդիտորի միջակայքի 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[[379]](#footnote-379) 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխան բացահայտումներ* (հղում` պար.19)

Ա120. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխան ներկայացումը ներառում է էական հարցերի պատշաճ բացահայտում: Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պետք է ձեռք բերվեն բացահայտումների ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխանության վերաբերյալ:

Ա121. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել որոշակի բացահայտումներ անորոշությունների վերաբերյալ: Օրինակ` որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հասկացություններ, 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 նշանակալի ռիսկ առաջացնող գնահատման անորոշության բացահայտումները* (հղում` պար.20)

Ա122. Նշանակալի ռիսկ պարունակող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված` նույնիսկ եթե բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության 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 միջակայքի 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 (Վերանայված)[[380]](#footnote-380) տրամադրում է ուղեցույց աուդիտորական կարծիքի հետևանքների վերաբերյալ, երբ աուդիտորը համոզված է, որ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում ղեկավարության կողմից գնահատման անորոշության բացահայտումը անբավարար է կամ ապակողմնորոշող:

#### Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ (հղում` պար. 21)

Ա124. Աուդիտի ընթացքում, աուդիտորը կարող է տեղեկանալ ղեկավարության կողմից կատարված դատողությունների և որոշումների մասին, որոնք առաջացնում են ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության 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 (Վերանայված):[[381]](#footnote-381)

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 լավագույն գնահատական,
* լավագույն գնահատականի ընտրություն, որը կարող է մատնանշել լավատեսության կամ հոռետեսության հետագիծ:

#### Գրավոր հավաստումներ (հղում` պար.22)

Ա126. ԱՄՍ 580-ը[[382]](#footnote-382) քննարկում է գրավոր հավաստումների օգտագործումը: Գնահատման անորոշության բնույթից, էականությունից և աստիճանից կախված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապա­հական հաշվառման գնահատումներին առնչվող գրավոր հավաստումները կարող են ներառել հետևյալ հայտարարությունները՝

* ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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 հավաստումները նաև կարող են ներառել հետևյալը՝

* ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության հիմունքներում**

Սույն հավելվածի նպատակն է միայն ապահովել տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն իրական արժեքի չափման և բացահայտման վերաբերյալ ընդհանուր քննարկում` հիմնական գաղափարի և ենթատեքստի համար:

1. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները պահանջում կամ թույլա­տրում են ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքի բազմազան չափումներ և բացահայտումներ: Նրանք տարբերվում են նաև ուղեցույցների խորու­թյամբ, որոնք տրամադրում են ակտիվների ու պարտավորությունների և նրանց կից բացահայտումների չափման հիմքեր: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակներ տալիս են մանրակրկիտ ուղեցույց, մի մասը տալիս են ընդհանուր ուղեցույց, իսկ մյուսներն էլ ընդհանրապես ուղեցույց չեն տալիս: Ի լրումն, նաև առկա է տնտեսության որոշ ճյուղերին յուրահատուկ իրական արժեքի չափումների և բացահայտումների գործելաոճ:

2. Իրական արժեքի սահմանումները կարող են տարբերվել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներում կամ նույն շրջանակում` տարբեր ակտիվների, պարտավորությունների կամ բացահայտումների հետ կապված: Օրինակ` հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՄՍ) 39-ը[[383]](#footnote-383) իրական արժեքը սահմանում է որպես «գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել իրազեկ 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 հաշվետվողականության հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր հասկացություններ, ինչպես օրինակ` «կազմակերպությանը յուրահատուկ արժեք», «օգտագործման արժեք» կամ նմանատիպ հասկացություններ, բայց կարող են դեռևս գտնվել սույն ԱՄՍ-ի իրական արժեքի սկզբունքի շրջանակում:

3. Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կարող են ժամանակի ընթացքում իրական արժեքի փոփոխությանը վերաբերել տարբեր կերպ: Օրինակ` մասնավոր ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հիմունքներում, որոշումը` արդյո՞ք կիրառել իրական արժեքի հաշվառում, կամ ինչպե՞ս է կիրառվում, կախված է ղեկավարության մտադրությունից` իրականացնելու որոշակի գործողություններ տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության նկատմամբ:

4. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ կարող են պահանջել որոշ յուրահատուկ իրական արժեքի չափումներ կամ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում, և սահմանել կամ թույլատրել դրանք տարբեր աստիճաններով: Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության հիմունքը կարող է տալ կամ չտալ ընտրության հայտանիշ), կամ
* չտրամադրել իրական արժեքի չափման կամ իրական արժեքի բացահայտման ուղեցույց, բացի նրանց օգտագործման ընդհանուր կամ գործնական լինելը, օրինակ` տնտեսության ճյուղի գործելաոճը:

5. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության հիմունքներ կարող են որոշել իրական արժեքի առաջնայնությունը, որը տարբերակում է իրական արժեքի ստացման մուտքային տվյալները` ակտիվ շուկայական գների հստակորեն «դիտելի մուտքային տվյալներից» մինչև «ոչ դիտելի մուտքային տվյալներ», որոնք ներառում են կազմակերպության սեփա­կան դատողությունները շուկայի մասնակիցների ակնկալվող ենթադրությունների վերաբերյալ:

6. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ պահանջում են գնահատման տեղեկատվության որոշակի յուրահատուկ ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ, կամ տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը հատուկ այլ նկատառումներ: Օրինակ` ներդրումային գույքի հաշվառումը կարող է պահանջել ճշգրտումներ կատարել գնահատված շուկայական գնի նկատմամբ, օրինակ` ճշգրտումներ վաճառքի ժամանակ փակվող գնի, գույքի վիճակի ու գտնվելու վայրի և այլնի համար: Նմանապես, եթե տվյալ ակտիվի շուկան ակտիվ չէ, հրատարակված գները, կարող է անհրաժեշտ լինի ճշգրտել կամ փոփոխել ավելի պատշաճ իրական արժեք ստանալու համար: Օրինակ` գնանշված շուկայական գինը կարող է իրական արժեքի ցուցանիշ չլինել, եթե շուկան հազվադեպ է ակտիվ, լավ հիմնավորված չէ, կամ սակավ թվով միավորներ են վաճառում` ի համեմատություն միավորների ընդհանուր քանակի առկայության: Հետևաբար, այդ շուկայական գները պետք է ճշգրտվեն կամ փոփոխվեն: Շուկայական տեղեկատվության այլընտրանքային աղբյուրներ կարող են անհրաժեշտ լինել նման ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ կատարելու համար: Ի լրումն, նման դեպքերում, տրված գրավը, (օրինակ` երբ գրավը կցված է որոշակի տեսակի պարտավորությունում ներդրմանը) կարող է անհրաժեշտ լինի հաշվի առնել տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը կամ հնարավոր արժեզրկումը:

7. Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հիմունքով, և այդ հիմունքը կարող է հստակեցնել կամ չհստակեցնել, թե ինչպես է դա կատարվում: Օրինակ` ղեկավարության ծրագիրը` որոշակի գործնական նպատակներից ելնելով, արագացված կերպով օտարել իր ակտիվը, կարող է տեղին լինել ակտիվի իրական արժեքի որոշման համար:

**Իրական արժեքի չափման տարածվածությունը**

8. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվողականության 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,
* բիզնես միավորման ժամանակ ձեռք բերված որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Օրինակ` բիզնես 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 հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության 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

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................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 հավաստումներ..............................................................................................26

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ...............................27

Փաստաթղթավորումը.................................................................................................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 հարաբերությունների և իրականացված գործարքների 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

Արձանագրված կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը.........................................................Ա46-Ա47

Գրավոր հավաստումներ.....................................................................................Ա48-Ա49

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.............................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 գործողության ոլորտը

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 ռիսկերի առնչությամբ ինչպես պետք է կիրառվեն ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված)[[384]](#footnote-384), ԱՄՍ 330-ը[[385]](#footnote-385) և ԱՄՍ 240-ը[[386]](#footnote-386) :

#### Կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բնույթը

2. Կապակցված կողմերի հետ գործարքներից շատերն իրականացվում են կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակում: Այդ պարագա­յում նման գործարքների ռիսկերը` կապված ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրումների հետ, բարձր չեն` համեմատած չկապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների հետ: Այնուամենայնիվ, կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթով պայմանավորված` որոշ դեպքերում կարող են ի հայտ գալ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկեր, որոնք բնորոշ չեն չկապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքներին: Օրինակ՝

* կապակցված կողմերը կարող են գործել ծավալուն ու բարդ հարաբերությունների և կառուցվածքների միջոցով, և այդ դեպքում համապատասխանաբար մեծանում է կապակցված կողմերի հետ իրականացվող գործարքների բարդությունը,
* տեղեկատվական համակարգերը կարող են անարդյունավետ լինել՝ կապված կազմակեր­պության և նրա կապակցված կողմերի միջև իրականացված գործարքների և չվճարված մնացորդների բացահայտման կամ ամփոփման հետ,
* կապակցված կողմերի հետ գործարքները կարող են չիրականացվել սովորական շուկայական պայմանների հիման վրա, օրինակ, որոշ նման գործարքներ կարող են իրականացվել առանց փոխհատուցման:

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը

3. Քանի որ կապակցված կողմերը միմյանցից անկախ չեն, ֆինանսական հաշվետվողականության բազմաթիվ հիմունքներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների, գործարքների և մնացորդների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հատուկ պահանջներ են սահմանում, որոնք թույլ են տալիս ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին հասկանալու դրանց բնույթը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ունեցած փաստացի կամ հնարավոր ազդեցությունը: Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ­ով սահմանվում են նման պահանջներ, ապա աուդիտորը պարտավոր է իրակա­նացնել աուդիտորական ընթացակարգեր` ուղղված էական խեղաթյուրումների այն ռիսկերի բացահայտմանը, գնահատմանը և համապատասխան գործո­ղու­թյունների իրականացմանը, որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները, գործարքները կամ մնացորդները հիմունքների պահանջների համաձայն կազմակերպության կողմից պատշաճորեն չհաշվառելու կամ չբացահայտելու արդյունքում:

4. Նույնիսկ եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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 հիմունքների դեպքում) կամ (հղում` պար. Ա2),

բ) ապակողմնորոշող չեն` (համապատասխանության հիմունքների դեպքում) (հղում` պար. Ա3):

5. Ի լրումն, կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերություն­ների և գործարքների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը կարևոր է աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 240-ի[[387]](#footnote-387) համաձայն խարդախության ռիսկի մեկ կամ ավելի գործոնների առկայության գնահատման համար, քանի որ խարդախ գործողությունները կարող են ավելի հեշտորեն կատարվել կապակցված կողմերի միջոցով:

6. Աուդիտին 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[[388]](#footnote-388): Էական խեղաթյուրումները բացահայտելու աուդիտորի ունակության վրա ազդող հնարավոր սահմանափակումները, որոնք բնորոշ են կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններին ու գործարքներին, ավելի մեծ են հետևյալ պատճառներով՝

* ղեկավարությունը կարող է տեղյակ չլինել բոլոր կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առկայության մասին, հատկապես այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով չեն նախատեսվում կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ,
* կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կարող են ղեկավարությանը ընձեռել գաղտնի համաձայնությունների, տվյալների թաքցման կամ շահարկման ավելի լայն հնարավորություններ:

7. Այդ իսկ պատճառով, հաշվի առնելով կապակցված կողմերի հետ հարաբերություն­ների և գործարքների չբացահայտման հավանականությունը, տվյալ համատեքստում առանձնակի կարևորություն ունի ԱՄՍ 200-ի[[389]](#footnote-389) համաձայն աուդիտը մասնագիտական կասկածամտության դրսևորմամբ պլանավորելն ու իրականացնելը: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները կոչված են աջակցելու աուդիտորին կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններն և գործարքներին առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերը բացահայտելիս ու գնահատելիս, ինչպես նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելիս:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

8. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) անկախ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ սահմանված լինելու հանգամանքից` բավարար պատկերացում կազմել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին և դրա հիման վրա.

(i) վերհանել խարդախության ռիսկային գործոնները (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ի հայտ են գալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերու­թյունների և գործարքների արդյունքում և կարևոր են խարդախության առնչությամբ էական խեղաթյուրումների 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 հիմունքների դեպքում), կամ

բ. ապակողմնորոշող չեն (համապատասխանության հիմունքների դեպքում), և

բ) ի լրումն, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով կապակցված կող­մերի վերաբերյալ պահանջներ սահմանված լինելու դեպքում ձեռք բերել բավարար քանակի համա­պա­տասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյոք կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները պատշաճ կերպով նույնականացվել, հաշվառվել և բացահայտվել են հիմունքների համաձայն:

### Սահմանումներ

10. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) անկախ կողմերի միջև գործարք` այնպիսի պայմաններով իրականացվող գործարք, որը տեղի կունենար պատրաստակամ գնորդ ու պատրաստակամ վաճառող կողմերի միջև, որոնք չկապակցված են, գործում են իրարից անկախ՝ հետապնդելով սեփական լավագույն շահերը,

բ) կապակցված կողմ` կողմ, որը՝ (հղում` պար. Ա4-Ա7)

(i) կապակցված կողմ է՝ ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներում, կամ

(ii) եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով սահման­վում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ կամ նման պահանջներ ընդհանրապես չեն սահմանվում, ապա՝

ա. անձ կամ այլ կազմակերպություն, որը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, վերահսկում է հաշվետու կազմակերպությանը կամ վերջինիս նկատմամբ ունի նշանակալի ազդեցություն,

բ. մեկ այլ կազմակերպություն, որի նկատմամբ հաշվետու կազմակերպությունը, ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, մեկ կամ մի քանի միջնորդների միջոցով, ունի վերահսկողություն կամ նշանակալի ազդեցություն, կամ

գ. մեկ այլ կազմակերպություն, որը հաշվետու կազմակերպության հետ միասին գտնվում է ընդհանուր վերահսկո­ղության ներքո հետևյալի միջոցով՝

i. ընդհանուր վերահսկող սեփականատերեր,

ii. միևնույն ընտանիքի անդամներ հանդիսացող սեփականա­տերեր, կամ

iii. ընդհանուր առանցքային ղեկավարություն:

Այնուամենայնիվ, պետության (այսինքն` կենտրոնական, տարածաշրջա­նա­յին կամ տեղական կառավարման մարմինների) ընդհանուր վերահսկո­ղության ներքո գործող կազմակերպությունները չեն համարվում կապակցված, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանց միջև իրականացվում է նշանակալի գործարքներ կամ նշանակալի ծավալով ռեսուրսների փոխանակում:

### Պահանջները

#### Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը և հարակից աշխատանքները

11. Որպես ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված) և ԱՄՍ 240-ով պահանջվող՝ աուդիտորի կողմից աուդիտի ընթացքում ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և հարակից աշխատանքների մաս[[390]](#footnote-390), աուդիտորը պետք է իրականացնի 12-17 պարագրաֆ­ներով նախատեսվող աուդիտորական ընթացակարգերը և հարակից աշխա­տանք­ները` կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների հետ կապված էական խեղաթյուրման ռիսկերի բացա­հայտման համար անհրաժեշտ տեղեկատվություն ձեռքբերելու համար (հղում` պար. Ա8):

Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը

12. ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված) և ԱՄՍ 240-ով պահանջվող` առաջադրանքի թիմի քննարկումների[[391]](#footnote-391) ժամանակ առանձնահատուկ ուշադրության պետք է արժանանա ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունությունը խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյու­րումների նկատմամբ, որոնք կարող են ի հայտ գալ կազմակերպության կապակ­ցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների արդյունքում (հղում` պար. Ա9-Ա10):

13. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությանը հարցումներ կատարի հետևյալների վերաբերյալ՝

ա) կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը, ներառյալ նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատությամբ տեղի ունեցած փոփոխութ­յունները (հղում` պար. Ա11-Ա14),

բ) կազմակերպության և այդ կապակցված կողմերի փոխհարաբերու­թյունների բնույթը, և

գ) արդյոք կազմակերպությունը ժամանակաշրջանում որևէ գործարք կնքել է տվյալ կապակցված կողմերի հետ և եթե` այո, ապա այդ գործարքների տեսակներն ու նպատակը:

14. Աուդիտորը պետք է հարցումներ անցկացնի կազմակերպության ղեկավա­րության և այլ աշխատակիցների շրջանում և ըստ անհրաժեշտության իրականացնի ռիսկերի գնահատման այլ ընթացակարգեր` նպատակ ունենալով պատկերացում կազմել ղեկավարության կողմից սահմանված հսկողության այն միջոցների մասին (եթե այդպիսիք առկա են), որոնք ուղղված են հետևյալին՝ (հղում` պար. Ա15-Ա20)

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների որոշում, հաշվառում և բացահայտում,

բ) կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում ու հաստատում, և (հղում` պար. Ա21),

գ) սովորական գործունեության շրջանակից դուրս եկող նշանակալի գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրում և հաստատում:

*Գրանցումների և փաստաթղթերի ուսումնասիրության ժամանակ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվության նկատմամբ զգոնության պահպանում*

15. Աուդիտի ժամանակ գրանցումները կամ փաստաթղթերը ստուգելիս` 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 հաստատումներ,

բ) բաժնետերերի ժողովների և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նիստերի արձանագրությունները, և

գ) նման այլ գրանցումներ կամ փաստաթղթեր, որոնք աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում` ելնելով կազմակերպության հանգամանքներից:

16. Պարագրաֆ 15-ով պահանջվող կամ այլ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ընթացքում կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս որևէ նշանակալի 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. Ա27):

Կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը առաջադրանքի թիմի հետ

17. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կապակցված կողմերի մասին ձեռք բերված համապատասխան տեղեկատվությունը փոխանակի առաջադրանքի թիմի այլ անդամների հետ (հղում` պար.Ա28):

#### Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների հետ կապված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի բացահայտումը և գնահատումը

18. Էական խեղաթյուրումների բացահայտման և գնահատման մասին ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) պահանջը կատարելիս`[[392]](#footnote-392) աուդիտորը պետք է բացահայտի ու գնահատի կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների հետ կապված էական խեղաթյուրումների ռիսկերը և որոշի, թե տվյալ ռիսկերից որոնք են նշանակալի ռիսկեր: Այդ որոշումն ընդունելիս աուդիտորը կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված և բացահայտված գործարքները պետք է համարի որպես նշանակալի ռիսկեր առաջացնող:

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) հայտնաբերման դեպքում աուդիտորը պետք է քննության առնի նման տեղեկատվությունն այն ժամանակ, երբ ԱՄՍ 240-ի համաձայն աուդիտորը բացահայտում և գնահատում է խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը (հղում` պար. Ա6, Ա29-Ա30):

#### Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և իրականացված գործարքների հետ կապված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ արձագանքը

20. ԱՄՍ 330-ի համաձայն գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանքելու պահանջի[[393]](#footnote-393) կատարման ժամանակ աուդիտորը նախա­գծում և իրականացնում է աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը` նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերություններում ու գործարքներում առկա էական խեղաթյու­րումների ռիսկերի մասին: Նշված աուդիտորական ընթացա­կարգերը պետք է ներառեն 21-24 պարագրաֆներով պահանջվող ընթացակարգերը (հղում` պար. Ա31-Ա34):

*Նախկինում չհայտնաբերված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի գործարքների հայտնաբերումը*

21. Ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացա­հայտ­ված կապակցված կողմերի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության մասին վկայող պայմանավորվածություններ կամ տեղեկատվություն հայտնաբերելու 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 նշանա­կալի գործարքների հայտնաբերման դեպքում աուդիտորը պետք է՝

ա) անհապաղ ներկայացնի համապատասխան տեղեկատվությունը առաջադրան­քի թիմի այլ անդամներին (հղում` պար. Ա35),

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերին վերաբերող պահանջներ, ապա՝

(i) պահանջի, որ աուդիտորի կողմից հետագա գնահատում կատարելու նպատակով ղեկավարությունը նշի այն բոլոր գործարքները, որոնք իրականացվել են նոր բացահայտված 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 հայտնաբերել կամ բացա­հայտել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները կամ իրա­կա­նացված գործարքները,

գ) նոր հայտնաբերված կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալի գործարքների առնչությամբ իրականացնի համա­պա­տասխան աուդիտորական համապարփակ ընթացակարգեր (հղում` պար. Ա36),

դ) կրկին քննության առնի ղեկավարության կողմից նախկինում չարձանագրված կամ աուդիտորին չբացահայտված այլ կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ կնքված նշանակալի գործարքների առկայության հետ կապված ռիսկը և անհրաժեշտության դեպքում իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացա­կարգեր, և

ե) եթե ենթադրվում է, որ ղեկավարությունը միտումնավոր կերպով չի կատարել բացահայտում (և, հետևաբար, նման չբացահայտումը վկայում է խարդա­խու­թյան պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի մասին), ապա գնահա­տել տվյալ հանգամանքի հետևանքները աուդիտի համար (հղում` պար. Ա37):

*Հայտնաբերված նշանակալի գործարքներ` իրականացված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս*

23. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքներ հայտնաբերելու դեպքում աուդիտորը պետք է՝

ա) ստուգի դրանց հիմքում ընկած պայմանագրերը կամ համաձայնագրերը (եթե այդպիսիք առկա են) և պարզի, թե արդյոք՝

(i) գործարքների բիզնես հիմնավորումը (կամ վերջինիս բացակայությունը) ենթադրում է, որ դրանք կնքվել են ֆինանսական հաշվետվությունները կեղծելու կամ ակտիվների յուրացման դեպքերը թաքցնելու նպատա­կով[[394]](#footnote-394) (հղում` պար. Ա38-Ա39),

(ii) գործարքների պայմանները համահունչ են ղեկավարության պարզաբանումների հետ, և

(iii) գործարքները պատշաճ կերպով հաշվառվել և բացահայտվել են ֆինան­սա­կան հաշվետվողականության կիրառելի 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 գործարքներն իրականացվել են անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքներում գերակայող պայմաններին համարժեք պայմաններով, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ տվյալ հավաստման մասին (հղում` պար. Ա42-Ա45):

#### Կապակցված կողմերի հետ հայտնաբերված հարաբերությունների և գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատումը

25. ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[395]](#footnote-395) համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս աուդիտորը պետք է գնահատի՝ (հղում` պար. Ա46)

ա) արդյոք կապակցված կողմերի հետ հայտնաբերված հարաբերություններն ու գործարք­ները պատշաճ կերպով հաշվառվել ու բացահայտվել են ֆինան­սական հաշվե­տվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան, և (հղում` պար. Ա47),

բ) արդյոք կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ազդեցությունը՝

(i) խոչընդոտում է ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկա­յաց­­ման ապահովմանը (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում), կամ

(ii) հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվություն­ների ապակողմնորոշիչ լինելուն (համապատասխանության հիմունքների դեպքում):

#### Գրավոր հավաստումներ

26. Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով սահմանվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից այն մասին, որ վերջիններս՝ (հղում` պար. Ա48-Ա49)

ա) աուդիտորին են բացահայտել կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը և կապակցված կողմերի հետ բոլոր այն հարաբերություն­ները և գործարքները, որոնք իրենց հայտնի են, և

բ) հիմունքների պահանջների համաձայն պատշաճ կերպով հաշվառել և բացահայ­տել են տվյալ հարաբերությունները և գործարքները:

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

27. Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության կառավարման մեջ[[396]](#footnote-396), աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացնի այն նշանակալի հարցերը, որոնք առաջանում են աուդիտի ընթացքում՝ կապված կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ (հղում` պար. Ա50):

#### Փաստաթղթավորումը

28. Աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ աուդիտորը պետք է արտացոլի բացահայտված կապակցված կողմերի անունները և կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների բնույթը[[397]](#footnote-397):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը

*Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ* (հղում` պար. 4)

Ա1. Կապակցված կողմերի վերաբերյալ նվազագույն պահանջներ սահմանող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ են համարվում այն կիրառելի հիմունքները, որոնք տալիս են կապակցված կողմի սահմանումը, որի գործողության շրջանակը նշանակալիորեն ավելի նեղ է` համեմատած սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 10(բ)(ii)-ով նախատեսվող սահմանման, և արդյունքում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բացահայտման պահանջը, որը նախատեսվում է հիմունքներով, տարածվում է նշանակալիորեն ավելի փոքր թվով կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների վրա:

*Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ* (հղում` պարբ. 4(ա))

Ա2. Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի[[398]](#footnote-398) համատեքստում կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում կարող է չապահովվել ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը, եթե, օրինակ, տվյալ հարաբերությունների և գործարքների տնտեսական իրողությունը համարժեքորեն չի արտացոլվում ֆինանսական հաշվետվություններում: Օրինակ, ճշմարիտ ներկայա­ցու­մը կարող է չապահովվել այն դեպքում, երբ կազմակերպության կողմից վերահսկող բաժնետիրոջը իրական շուկայական արժեքից ցածր կամ բարձր գնով 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 հիմունքներ* (հղում` պար. 4(բ))

Ա3. Համապատասխանության հիմունքի համատեքստում ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) նախատեսվող` կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների ապակողմնորոշող լինելը պայմանավորված են առաջադրանքի կոնկրետ հանգամանքներով: Օրինակ, ֆինան­սա­կան հաշվետվությունները կարող են ապակողմնորոշող լինել, նույնիսկ եթե կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների չբացահայտման փաստը չի հակասում հիմունքներին և կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և դա վերաբերում է այն դեպքերին, երբ կազմակերպության հասույթների շատ նշանակալի մասը ստացվում է կապակցված կողմերի հետ գործարքներից և տվյալ հանգամանքը չի բացահայտվում: Այնուամենայնիվ, միայն չափազանց հազվադեպ դեպքերում է աուդիտորը համարում, որ համապատասխա­նութ­յան հիմունքի համաձայն պատրաստված և ներկայացված ֆինանսական հաշ­վետ­վութ­յուն­ներն ապակողմնորոշող են, եթե, ԱՄՍ 210-ի[[399]](#footnote-399) համաձայն, աուդիտորը սահմանել է, որ հիմունքն ընդունելի է[[400]](#footnote-400):

#### Կապակցված կողմի սահմանումը (հղում` պար. 10(բ))

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվողականության բազմաթիվ հիմունքներում քննարկվում են հսկողության և նշանակալի ազդեցության հայեցակարգերը: Թեև նշված հայեցակար­գե­րի սահմանման նպատակով երբեմն օգտագործվում են տարբեր հասկացություն­ներ, սակայն նրանց ընդհանուր նշանակությունը հետևյալն է՝

ա) հսկողությունը կազմակերպության գործունեությունից օգուտներ ստանալու նպատակով նրա ֆինանսական ու գործառնական քաղաքականությունը որոշելու իրավասությունն է, և

բ) նշանակալի ազդեցությունը (որը հնարավոր է ձեռք բերել բաժնեմասնակ-ցության միջոցով, ինչպես նաև օրենսդրության կամ պայմանագրի հիման վրա) կազմակերպության ֆինանսական և գործառնական քաղաքականության վերաբերյալ որոշումների կայացմանը մասնակցության իրավասությունն է, բայց ոչ այդ քաղաքականության նկատմամբ հսկողությունը:

Ա5. Հսկողության կամ նշանակալի ազդեցության առկայության մասին կարող են վկայել հետևյալ փոխհարաբերությունները՝

ա) ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցություն կամ այլ ֆինանսական շահ կազմակերպությունում,

բ) կազմակերպության ուղղակի կամ անուղղակի բաժնեմասնակցություն կամ այլ ֆինանսական շահ այլ կազմակերպություններում,

գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձ կամ առանցքային ղեկավարության մաս հանդիսացող անձ (այսինքն` այն ղեկավարները, ովքեր օժտված են կազմակերպության գործունեության պլանավորման, կառավարման և հսկողություն իրականացնելու լիազորությամբ և պատասխանատվությամբ),

դ) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշված անձի ընտանիքի անդամները,

ե) ենթապարագրաֆ (գ)-ում նշված անձի հետ նշանակալի գործարար հարաբերությունների առկայությունը:

*Գերիշխող ազդեցություն ունեցող կապակցված կողմեր*

Ա6. Ելնելով հսկողություն իրականացնելու կամ նշանակալի ազդեցություն ունենալու հնարավորությունից` կապակցված կողմերը կարող են գերիշխող ազդեցություն ունենալ կազմակերպության կամ վերջինիս ղեկավարության վրա: Կարևոր է հաշվի առնել նման վարքագիծը խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի բացահայտման ու գնահատման ժամանակ, ինչպես հետագայում ներկա­յաց­ված է Ա29-Ա30 պարագրաֆներում:

*Հատուկ նպատակային կազմակերպությունները որպես կապակցված կողմ*

Ա7. Որոշ դեպքերում հատուկ նպատակային կազմակերպությունը[[401]](#footnote-401) կարող է հանդես գալ որպես կազմակերպության կապակցված կողմ այն պատճառով, որ, ըստ էության, կազմակերպությունը կարող է հսկողություն իրականացնել դրա նկատմամբ, նույնիսկ եթե հատուկ նպատակային 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 ռիսկերը* (հղում` պար.11)

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ դիտարկումներ

Ա8. Կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչությամբ հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունների վրա կարող է ազդել աուդիտորական իրավասությունների կամ օրենքով կամ այլ իրավական 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 իրավական 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 հաշվետվողականության պահանջները, որոնք կարող են տարբերվել մասնավոր հատվածի համար նախատեսվող համապատաս­խան պահանջներից:

*Կազմակերպության կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների ըմբռնումը*

Քննարկում առաջադրանքի թիմի ներսում (հղում` պար. 12)

Ա9. Առաջադրանքի թիմում քննության առնվելիք հնարավոր հարցերը ներառում են՝

* 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 թարմացվում է),
* կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների առնչութ­յամբ էական խեղաթյուրումների հավանականության առումով աուդիտի ողջ ընթաց­քում մասնագիտական կասկածամտությունը 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 օղակներում գտնվող անձինք տալիս են կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը, համարժեք հաշվառմանը և բացահայտմանը (եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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`

* ինչպես կարելի է ղեկավարության հսկողության ներքո գտնվող հատուկ նպատակներ հետա­պնդող կազմակերպությունների միջոցով դյուրինացնել շահույթի ցուցանիշների կառավարումը,
* ինչպես կարելի է կազմակերպության և որևէ առանցքային ղեկավարի հայտնի գործընկերոջ միջև կնքված գործարքների միջոցով դյուրինացնել կազմակեր­պության ակտիվների անհամաչափ բաշխումը:

Կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը (հղում` պար. 13(ա))

Ա11. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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. Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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 պարագրաֆ 13-ով նախատեսվող հարցումների կատարման պահանջը, որովհետև ղեկավարությունը կարող է տեղեկացված լինել կապակցված այն անձանց մասին, որոնք համապատասխանում են սույն ԱՄՍ-ում տրվող կապակցված կողմի սահմանմանը: Ինչևէ, այդ դեպքում կազմակերպության կապակցված կողմերի վերաբերյալ աուդիտորի հարցումները կարող են կատարվել աուդիտորի կողմից իրականացվող ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի և ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) 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 հսկողության հետ կապված հարաբերություններում, որտեղ ավելի մեծ է այն հավանականությունը, որ ղեկավարությանը հայտնի են նման հարաբերությունները (եթե դրանք տնտեսական 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 նշանակալի գործարքներ կամ փոխանակում զգալի ծավալների ռեսուրսներ, փոխկապակցված են:

Ա13. Կազմակերպությունների խմբի աուդիտի համատեքստում ԱՄՍ 600-ով նախատեսվում է, որ խմբի աուդիտն իրականացնող առաջադրանքի թիմը պետք է իր յուրաքանչյուր անդամին տրամադրի կապակցված կողմերի ցանկը` կազմված կազմակերպությունների խմբի ղեկավարության կողմից, որտեղ պետք է ներառվեն նաև առաջադրանքի թիմին հայտնի ցանկացած այլ կապակցված կողմերը[[402]](#footnote-402): 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. 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, այնքանով, որքանով նրանք ղեկավարության մաս չեն կազմում՝

* կառավարման օղակներում գտնվող անձինք,
* նշանակալի կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանա­կից դուրս եկող գործարքների նախաձեռնման, ձևակերպման կամ գրանցման իրավասությամբ օժտված աշխատակիցներ և վերջիններիս նկատմամբ հսկո­ղութ­յուն կամ մոնիթորինգի իրականացնող անձինք,
* ներքին աուդիտի ծառայությունը,
* կազմակերպության իրավաբանը, և
* էթիկայի կանոնների պահպանման համար պատասխանատուն կամ համարժեք այլ պաշտոնյան:

Ա16. Աուդիտն անցկացվում է այն ենթադրության հիման վրա, որ ղեկավարությունը (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք) ընդունել են և ըմբռնում են, որ պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, այդ թվում, անհրաժեշտության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացման, ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության ապահովման համար, որը, ղեկավարության (և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներով գտնվող անձանց) կարծիքով, անհրաժեշտ է, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական այնպիսի հաշվետվությունների պատրաստումը, որոնք չեն պարունակում խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումներ[[403]](#footnote-403): Ըստ այդմ, եթե հիմունքներով նախատեսվում են կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առումով ղեկավարությունը պարտավոր է (կառավարման օղակներում գտնվող 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 օղակներում գտնվող 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 օղակներում գտնվող 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 բիզնես հիմնավորումը:

Ա17. Հսկողության միջավայրը ըմբռնելու մասին ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) պահանջը կատարելիս`[[404]](#footnote-404) 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 էթիկայի կանոնագիրք, որոնք կարգավորում են այն հարաբերությունները, որոնք կապված են կապակցված կողմերի հետ իրականացվող որոշակի տեսակների գործարքների հետ,
* կապակցված կողմերի հետ գործարքներում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող 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 կապակց-ված կողմերի հետ իրականացվող նշանակալի գործարքների ժամանակին բացահայտումը և դրանց քննարկումը ղեկավարության ու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց շրջանում, ներառյալ այն, թե արդյոք կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ըստ պատշաճի քննության են առել նշված գործարքների բիզնես 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 օղակներում գտնվող անձանցից կազմված և ղեկավարությունից անկախ գործող ենթահանձնաժողովի կողմից,
* բոլոր հնարավոր դեպքերում ներքին աուդիտի ծառայության 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 տալիս կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների որոշմանը և բացահայտմանը,
* կառավարման օղակներում գտնվող 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 հաշվետվութ-յունների հիմունքներով նախատեսվող կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջները,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չեն պարունակում բացահայտման մասին պահանջներ:

Նշված հսկողության միջոցների անարդյունավետության կամ բացակայության պայ-մաններում հնարավոր է, որ աուդիտորը չկարողանա ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների մասին: Այդ դեպքում, ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[405]](#footnote-405) համաձայն, 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[[406]](#footnote-406): Ղեկավարության կողմից հսկողության միջոցների անտեսման ռիսկն ավելի բարձր է այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը հանդես է գալիս կազմակերպության հետ բիզնես հիմունքներով համագործակցող անձանց նկատմամբ հսկողություն իրականացնողի կամ նշանակալի 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 հսկելով նրանց գործողությունները: Հնարավոր խարդախության օրինակները ներառում են՝

* կապակցված կողմերի հետ գործարքների մտացածին պայմանների սահմանում` նպատակ ունենալով խեղաթյուրել տվյալ գործարքների բիզնես 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 հարցեր

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 վերանայման աշխատանքների դիտարկումը, առկա համապատասխան տեղեկատվության ուսումնասիրությունը:

Նշանակալի գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրումը և հաստատումը (հղում` պար. 14(բ))

Ա21. Թույլատրումը ենթադրում է համապատասխան իրավասությամբ օժտված անձի կամ անձանց (ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ կազմակերպության բաժնետերերի) կողմից թույլտվության շնորհում կազմակերպությանը` նախապես որոշված չափանիշների (սուբյեկտիվ կամ օբյեկտիվ) համաձայն որոշակի գործարքներ կնքելու նպատակով: Հաստատումը ենթադրում է կազմակերպության կնքած գործարքների ընդունում վերոնշյալ անձանց կողմից` համարելով, որ դրանք բավարարում են այն չափանիշներին, որոնց հիման վրա կատարվել է թույլատրումը: Կապակցված կողմերի հետ նշանակալի գործարքների և պայմանավորվածությունների կամ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս նշանակալի գործարքների և պայմանավորվածությունների թույլատրման ու հաստատման հսկողության միջոցների օրինակները ներառում են՝

* մոնիթորինգի միջոցներ` ուղղված թույլատրման ու հաստատման ենթակա գործարքների որոշմանը,
* գործարքների և պայմանավորվածությունների պայմանների հաստատում ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող 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 օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
* կազմակերպության ներդրումային գործունեության և կենսաթոշակային ծրագրերի վերաբերյալ գրանցումները,
* ղեկավար կազմի առանցքային անդամների կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կնքվող պայմանագրերը և համաձայնագրերը,
* նշանակալի 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 նշանակալի պայմանագրերը,
* ներքին աուդիտի ծառայության 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 (հղում` պար. 15)

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 նշանակալի գործարքների որոշումը (հղում` պար. 16)

Ա24. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալի գործարքների վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվության ձեռք բերման շնորհիվ աուդիտորը կարողանում է պարզել, թե արդյոք առկա են խարդախության ռիսկային գործոնները և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով կապակցված կողմերի վերաբերյալ պահանջների նախատեսման դեպքում վերհանել էական խեղաթյուրումների հետ կապված ռիսկերը:

Ա25. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված գործարքները կարող են ներառել՝

* 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 նշանակալի գործարքների բնույթի ըմբռնումը (հղում` պար. 16(ա))

Ա26. Կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալի գործարքների բնույթի որոշման նպատակով արվող հարցումների միջոցով աուդիտորը նաև պատկերացում է կազմում գործարքների բիզնես 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 առաջադրանքի թիմի* *հետ* (հղում` պար. 17)

Ա28. Կապակցված կողմերի մասին համապատասխան տեղեկատվությունը, որը կարող է ներկայացվել առաջադրանքի թիմի անդամներին, ներառում է, օրինակ՝

* կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը,
* կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների բնույթը,
* կապակցված կողմերի հետ նշանակալի կամ բարդ հարաբերութ­յունները կամ գործարքները, որոնց առնչությամբ կարող է պահանջվել աուդիտորական հատուկ ուսումնասիրություն, մասնավորապես, գոր­ծարք­ներ, որոնցում իրենց ֆինանսական մասնակցությունն ունեն ղեկա­վար­ները կամ կառավարման օղակներում գտնվող 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. 19)

Ա29. Անձի կամ անձանց փոքր խմբի կողմից ղեկավարության նկատմամբ գործադրվող գերիշխող ազդեցությունն առանց հսկողության հավասարակշռող միջոցների առկայության հանդիսանում է խարդախության ռիսկային գործոն[[407]](#footnote-407): Կապակցված կողմի գերիշխող ազդեցության մասին է վկայում՝

* կապակցված կողմը վետոյի իրավունքով արգելել է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից կայացված նշանակալի գործարար որոշումները,
* նշանակալի գործարքները ներկայացվում են կապակցված կողմի վերջնական հաստատմանը,
* կապակցված կողմի կողմից նախաձեռնվող բիզնես առաջարկները չեն քննարկվում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող 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 նշանակալի 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,
* հստակ բիզնես հիմնավորում չունեցող նշանակալի գործարքների իրականացման համար միջնորդների ներգրավումը կարող է ենթադրել, որ կապակցված կողմը խարդախ նպատակներով կարող է տվյալ միջնորդների գործողությունների հսկողության միջոցով նման գործարքներում հետապնդել իր շահը,
* հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների ընտրության կամ նշանակալի 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[[408]](#footnote-408):

Ա32. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ղեկավա­րութ­յան կողմից կապակցված կողմերի հետ իրականացված որոշակի գործարքների համարժեք հաշվառման կամ բացահայտման նշանակալի ռիսկերի (կապված խարդախության կամ սխալների հետ) գնահատման դեպքում աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են՝

* գործարքների վերաբերյալ որոշակի հարցերի ճշտում կամ քննարկում միջնորդների, օր.` բանկերի, իրավաբանական ընկերությունների, երաշ-խավորների կամ գործակալների հետ (եթե դա հնարավոր է և արգելված չէ օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի 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 խեղաթյուր-ման նշանակալի 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 ԱՄՍ 240-ով նախատեսվող ընդհանուր պահանջների, իրականացնել հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը՝

* ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց շրջանում հարցումների և քննարկումների անցկացում,
* կապակցված կողմին ուղղված հարցումներ,
* կապակցված կողմի հետ կնքված նշանակալի 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 բավարար քանակի համապատասխան 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու մասին ԱՄՍ 330-ի պահանջը կատարելիս[[409]](#footnote-409)` աուդիտորը պարտավոր է թեստերի միջոցով ստուգել կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունների և գործարքների գրանցման ամբողջականության և արժանահավատության նկատմամբ կազմակերպությունում կիրառվող հսկողության միջոցները:

*Նախկինում չորոշված կամ չբացահայտված կապակցված կողմերի կամ նշանակալի գործարքների որոշումը*

Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության փոխանակումը առաջադրանքի թիմի հետ (հղում` պար. 22(ա))

Ա35. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի մասին տեղեկատվության անհապաղ ներկայացումը առաջադրանքի թիմի 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 նշանակալի գործարքների առնչությամբ իրականացվող նպատակային ընթացակարգերը (հղում` պար. 22(գ))

Ա36. Նոր վերհանված կապակցված կողմերի կամ նշանակալի գործարքների առնչությամբ աուդիտորի կողմից իրականացվող նպատակային ընթացակարգերի օրինակները ներառում են՝

* նոր վերհանված կապակցված կողմերի հետ կազմակերպության հարաբերու-թյունների 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 օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի 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 հաշվետվողականության կիրառելի 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 ԱՄՍ 240-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 նշանակալի 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 նշանակալի գործարքները*

Կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի գործարքների բիզնես հիմնավորումը (հղում` պար. 23)

Ա38. Կապակցված որևէ անձի հետ կազմակերպության սովորական գործունեության շրջանակից դուրս իրականացված նշանակալի գործարքի բիզնես 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 օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել է տվյալ գործարքի բնույթին և հաշվառմանը վերաբերող հարցերը,
* արդյոք ղեկավարությունը ավելի մեծ ուշադրություն է դարձնում հաշվապա-հական 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, ԱՄՍ 500-ի[[410]](#footnote-410) համաձայն, քննության առնի այլ նշանակալի հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության տված բացատրությունների և հավաստումների հավաստիությունը:

Ա39. Աուդիտորը կարող է նաև փորձել հասկանալ տվյալ գործարքի բիզնես հիմնավորումը կապակցված կողմի տեսանկյունից, քանի որ այն կարող է օգնել աուդիտորին ավելի լավ ըմբռնել գործարքի տնտեսագիտական իրողությունը և դրա իրականացման պատճառները: Կապակցված կողմի տեսանկյունից բիզնես այն հիմնավորումը, որը հակասում է տվյալ անձի գործունեության բնույթին, կարող է համարվել խարդախության ռիսկի գործոն:

Կապակցված կողմերի հետ նշանակալի գործարքների թույլատրումը և հաստատումը (հղում` պար. 23(բ))

Ա40. Ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող 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: Թույլատրման ու հաստատման չենթարկված նման գործարքների առկայությունը, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող 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 տարբեր 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 նշանակալի գործարքների վավերակա-նության 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 պատրաստման 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՝

* 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 պայման-ների 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 նշանակալի ենթադրությունների ողջամտության գնահատում:

Ա45. Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներով նախատեսվում է անկախ կողմերի միջև կնքվող գործարքների գերակշռող պայմաններին ոչ համարժեք պայմաններով կապակցված կողմերի հետ իրականացված գործարքների բացահայ-տում: Որոշ դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունում 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. ԱՄՍ 450-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[[411]](#footnote-411): Ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների 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 հաշվետվողականության կիրառելի 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 բիզնես 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 օղակներում գտնվող անձանցից գրավոր հավաստումները ձեռք են բերվում հետևյալ դեպքերում՝

* երբ նշված անձանց կողմից հաստատվել են կապակցված կողմերի հետ իրա-կանացված որոշակի գործարքներ, որոնք՝ (ա) էապես ազդում են ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ որոնցում՝ (բ) ներգրավված է ղեկավարությունը,
* երբ նշված անձինք աուդիտորին են տրամադրել կոնկրետ բանավոր հավաս-տումներ 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:

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում` պար. 27)

Ա50. Աուդիտի ժամանակ կազմակերպության կապակցված կողմերի առնչությամբ ի հայտ եկող նշանակալի հարցերի շուրջ քննարկումները[[412]](#footnote-412) օգնում են աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ մեկտեղ միասնական պատկերացում կազմել նշված հարցերի բնույթի միասին և լուծել դրանք: Կապակցված կողմերի առնչվող նշանակալից հարցերը ներառում են՝

* կապակցված կողմերի կամ վերջիններիս հետ իրականացված նշանակալի գործարքների ղեկավարության կողմից չբացահայտումը (միտումնավոր կամ ոչ միտումնավոր) աուդիտորին, որոնք թույլ կտային կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկանալ կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի գործարքների մասին, որոնք նախկինում հայտնի չեն եղել նշված անձանց,
* կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի այն գործարքները, որոնք պատշաճորեն չեն թույլատրվել ու հաստատվել և կարող են խարդախության կասկածների տեղիք տալ,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապա­տաս­խան կապակցված կողմերի հետ իրականացված նշանակալի գործարքների հաշվապահական հաշվառման և բացահայտման հարցում տարաձայնություններ ղեկավարության հետ,
* կապակցված կողմերի հետ որոշակի գործարքների իրականացումն արգելող դրույթներ պարունակող կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների չկատարում,
* կազմակերպության նկատմամբ իրական հսկողություն իրականացնող կողմի որոշման հետ կապված դժվարություններ:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 560

## ՀԵՏԱԳԱ ԴԵՊՔԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................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 գործողության ոլորտը.................................................................................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-Ա17

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր....................................................................................Ա18-Ա20

|  |
| --- |
| *«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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի պատաս­խա­նատվությանը` կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթաց­քում հետագա դեպքերի հետ: Այն չի անդրադառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ստացված այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող հարցերին, որոնք ներկայացված են ԱՄՍ 720-ում (Վերանայված)[[413]](#footnote-413): Այնուամենայնիվ, նման այլ տեղեկատվությունը կարող է վկայել հետագա դեպքի մասին, որը սույն ստանդարտի գործողության ոլորտում է: (հղում` պար. Ա1):

#### Հետագա դեպքեր

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող են ազդել որոշակի դեպքեր, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո: Ֆինան­սական հաշվետվողականության շատ հիմունքներ հատկապես անդրադառնում են այսպիսի դեպքերին[[414]](#footnote-414): 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[[415]](#footnote-415):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

4. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) ձեռք բերել բավարար քանակի 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 պատշաճ կերպով այդ ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինան­սա­կան հաշվետվողականության կիրառ­ելի հիմունքների, և

բ) պատշաճ կերպով արձագանքել այն փաստերին, որոնք աուդի­տորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, որոնք, եթե հայտնի լինեին աուդիտորին այդ ամսաթվի դրությամբ, կարող էին պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդի­­տորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակա­ցության մեջ:

### Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթիվ` ֆինանսական հաշվետվություն­ներում ընդգրկված ամենավերջին ժամանակաշրջանի ավարտի ամսաթիվը,

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվ` այն ամսաթիվը, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում ընդգրկ­ված բոլոր հաշվետվու­թյունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են և իրավասու անձինք հաստատել են, որ պատասխա­նատվություն են կրում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում` պար. Ա2),

գ) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ` աուդիտորի կողմից ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­­ցության թվագրման ամսաթիվ` համաձայն ԱՄՍ 700-ի (հղում` պար. Ա3),

դ) ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվ` այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորական եզրակացությունը և աուդիտի ենթարկ­ված ֆինանսական հաշվետվությունները հասանելի են դարձվել երրորդ կողմերին (հղում` պար. Ա4-Ա5),

ե) հետագա դեպքեր` ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտո­րական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր և փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

### Պահանջները

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր

6. Աուդիտորը պետք է իրականացնի սահմանված աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, որ աուդիտորական եզրակացութ­յան ամսաթվի և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև տեղի ունեցող բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություն­ներում, հայտնաբերվել են: Այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի ակնկալվում իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր այն հարցերի նկատմամբ, որոնց վերաբերյալ նախկինում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում կատարվել են բավարար եզրահանգումներ (հղում` պար. Ա6):

7. Աուդիտորը պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ով պահանջվող ընթացակարգերն այնպես, որ դրանք ընդգրկեն ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածը կամ, որքան գործնականում հնարավոր է, դրան մոտ ժամանակաշրջան: Այսպիսի աուդիտորական ընթացակարգերի էությունն ու չափը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ռիսկերի գնահատականը, որը պետք է ներառի հետևյալը՝ ( հղում` պար. Ա7-Ա8)

ա) կազմակերպության ղեկավարության կողմից սահմանված բոլոր այն ընթացակարգերի վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, որոնք նախատեսված են երաշխավորելու հետագա դեպքերի հայտնաբերումը,

բ) կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող 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 օղակներում գտնվող անձանց հանդիպումների տեղի ունենալու դեպքում, արձանագրություն­ների ընթերցումը և նմանատիպ այլ հանդիպումների ընթացքում քննարկված հարցերի վերաբերյալ հարցումների կատարումը` արձանագրությունների հասանելի չլինելու դեպքում (հղում` պար. Ա10),

դ) կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվութ­յունների ուսումնասիրումը, եթե առկա է:

8. Եթե 6 և 7 պարագրաֆներով պահանջվող ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորը հայտնաբերում է դեպքեր, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք յուրաքանչյուր այսպիսի դեպք պատշաճ կերպով է արտացոլված այդ ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողակա­նության կիրառելի հիմունքների:

*Գրավոր հավաստումներ*

9. Աուդիտորը կազմակերպության ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից պետք է պահանջի ԱՄՍ 580[[416]](#footnote-416)-ի համաձայն գրավոր հավաստում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվութ­յունների ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերը, որոնց համար ֆինանսական հաշվե­տվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվում է ճշգրտումներ կամ բացահայ­տումներ, արդեն ճշգրտվել կամ բացահայտվել են:

#### Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշ­վետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

10. Աուդիտորը պարտավոր չէ աուդիտո­րական եզրակացության ամսաթվից հետո ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել: Այնուամենայնիվ, եթե աուդիտո­րական եզրակացության ամսա­թվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է՝ (հղում` պար. Ա11-Ա12)

ա) քննարկի այդ հարցը կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,

բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է`

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

11. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվու­թյունները, ապա աուդիտորը պետք է`

ա) իրականացնի ճշգրտման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,

բ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների`

(i) 6 և 7 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորական ընթացակար­գերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակա­ցության ամսաթիվը, և

(ii) ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրել նոր աուդիտորական եզրակացություն: Աուդիտորական նոր եզրակացու­թյունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է:

12. Երբ օրենքը, այլ իրավական ակտը կամ ֆինանսական հաշվետվողա­կանության հիմունքները չեն արգելում ղեկավարությանը ֆինանսական հաշվետվությունների փոփոխությունները սահմանափակել միայն այդ փոփոխության պատճառ հանդիսացող հետագա դեպքի կամ դեպքերի հետևանքներով, և չեն արգելում ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատելու համար իրավասու անձանց սահմանափակվել միայն այդ փոփոխությունների հաստատումով, աուդիտորին թույլատրվում է սահմանափակել հետագա դեպքերի համար պարագրաֆ 11-ի(բ)(i) ենթակետով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը այդ փոփոխությամբ: Այսպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է կամ`

ա) փոփոխություն կատարի աուդիտորական եզրակացությունում` ներառելով լրացուցիչ ամսաթիվ կապված այդ փոփոխության հետ, որն այդ կերպ ցույց է տալիս, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտորական ընթացակարգերը սահմանա­փակ­վել են բացառապես համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություն­ներին կից ծանոթագրություններում նկարագրված փոփոխությամբ, կամ` (հղում` պար. Ա13),

բ) տրամադրի նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն, որը «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք» պարագրաֆում[[417]](#footnote-417) ներառում է հայտարարություն այն մասին, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտո­րական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատաս­խան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթա­գրութ­յուններում նկարագրված փոփոխությամբ:

13. Որոշ իրավակարգերում 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 ղեկա­վա­րությունը չի փոփոխում ֆինանսական հաշվետվություններն այն հանգամանք­ներում, որտեղ աուդիտորը համարում է, որ դրանք փոփոխելու կարիք ունեն, այդ դեպքում՝ (հղում` պար. Ա14-Ա15)

ա) եթե աուդիտորական եզրակացությունը դեռևս չի տրամադրվել կազմակեր­պությանը, աուդիտորը պետք է ձևափոխի իր կարծիքը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 705-ով (Վերանայված)[[418]](#footnote-418), այնուհետև ներկայացնի աուդիտորական եզրակացությունը,

բ) եթե աուդիտորական եզրակացությունն արդեն տրամադրվել է կազմակեր­պու­թյանը, աուդիտորը պետք է տեղեկացնի ղեկավարությանը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, չտրամադրել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, քանի դեռ անհրաժեշտ փոփոխությունները չեն կատարվել: Եթե հետագայում, այնուամե­նայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունները հրապա­րակ­վել են առանց անհրաժեշտ փոփոխությունների, ապա աուդիտորը պետք է համապատաս­խան գործողություններ իրականացնի` ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում` պար. Ա16-Ա17):

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

14. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը ֆինանսա­կան հաշվետվությունների վերաբերյալ այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու պարտականություն չունի: Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրա­կացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է`

ա) քննարկի այդ հարցը ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,

բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխման կարիք ունեն, և եթե այդպես է`

գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվութ­յուններում (հղում` պար. Ա18).:

15. Եթե ղեկավարությունը փոփոխում է ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները, ապա աուդիտորը պետք է՝ (հղում` պար. Ա19)

ա) իրականացնի փոփոխման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,

բ) վերլուծի ղեկավարության կողմից ձեռնարկված քայլերը, համոզվելու, որ նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ստացած ցանկացած անձ տեղեկացված է իրավիճակի մասին,

գ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների`

(i) 6 և 7 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակացության ամսաթիվը, և աուդիտորական նոր եզրակացութ­յունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է, և

(ii) փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն,

դ) երբ առկա են պարագրաֆ 12-ի հանգամանքները, փոփոխի աուդիտորական եզրակացությունը կամ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով:

16. Նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք» պարագրաֆ՝ հղում պարունակելով նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություն­ներում փոփոխություններ կատարելու պատճառներն առավել ընդարձակ կերպով մեկնաբանող ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություն­ներին և աուդիտորի կողմից նախկինում տրամադրված աուդիտորական եզրակացությանը:

17. Եթե ղեկավարությունը անհրաժեշտ քայլեր չի ձեռնարկում նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություն­ներին ծանոթ անձանց տեղեկացնելու ստեղծված իրավիճակի մասին և չի փոփոխում ֆինանսական հաշվե­տվությունները այն հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ դրանք փոփոխելու կարիք ունեն, աուդիտորը պետք է ղեկավարությանը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացա­ռու­թյամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[419]](#footnote-419), որ քայլեր կձեռնարկի` ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն: Եթե, չնայած այդ տեղեկացմանը, ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք անհրաժեշտ քայլեր չեն ձեռնարկում, աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ իրակա­նացնի` ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում` պար. Ա20):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (հղում` պար. 1)

Ա1. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվում են այլ փաստաթղթերում` (բացի տարեկան հաշվետվություններից, որոնք ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) գործողության ոլորտում են), 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 իրավական պահանջները այն իրավակարգերում, 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 և 7 պարագրաֆներում նկարագրված ընթացակարգերը, որոնք պետք է իրականացվեն ընդհուպ մինչև վերջնական առա­ջարկի մասին փաստաթղթի կազմման կամ դրան մոտ ամսաթիվը, ինչպես նաև առաջարկի փաստաթղթին ծանոթացումը՝ գնահատելու, թե արդյոք դրա­նում ընդգրկված այլ տեղեկատվու­թյունը համապա­տասխանում է ֆինանսական տեղե­կատվությանը, որի հետ աուդիտորն առնչվում է[[420]](#footnote-420):

#### Սահմանումներ

*Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը* (հղում` պար. 5(բ))

Ա2. Որոշ իրավակարգերում, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով են որոշակիացվում այն անձինք կամ մարմինները (օրինակ` ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք), որոնք պատասխանատու են ֆինանսա­կան հաշվետվու­թյուն­ների կազմում ներառված բոլոր հաշվետվությունների, ներառյալ կից ծանոթագրու­թյունների պատրաստման համար, ինչպես նաև սահմանվում է հաստատման անհրաժեշտ գործընթացը: Այլ իրավակարգերում 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 իրավակարգերում 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 բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել: ԱՄՍ-ների 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 կարծիք ձևավորելու համար բավարար քանակի 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[[421]](#footnote-421): 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 հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա5. Հանրային հատվածում, 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)

Ա6. Աուդիտորական ռիսկի գնահատումից կախված, պարագրաֆ 6-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ընդգրկել ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են բավարար քանակի 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 և 7 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. Պարագրաֆ 7-ը պահանջում է սույն համատեքստում որոշ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք աուդիտորից պահանջվում է իրականացնել պարագրաֆ 6-ին 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 օղակներում գտնվող 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 պարագրաֆ 7-ով 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 հավաստումներ` 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 օղակներում գտնվող 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 ուսումնասիրումը* (հղում` պար.7(գ))

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ 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 հաշ­**վետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

*Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ստացված այլ տեղեկատվության ազդեցությունները* (հղում` պար. 10)

Ա11. Չնայած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու պարտականություն չունի, ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) պահանջներ և ուղեցույց է պարունակում՝ կապված աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ստացված այլ տեղեկատվության հետ, որը կարող է ներառել աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը ստացված այլ տեղեկատվությունը:

*Ղեկավարության պատասխանատվությունը աուդիտորի նկատմամբ* (հղում` պար. 10)

Ա12. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 210-ում, աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները ներառում են ղեկավարության համաձայ­նությունը աուդի­տորին տեղե­կացնելու՝ աուդիտորական եզրակացության 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[[422]](#footnote-422):

*Երկու ամսաթիվ* (հղում` պար. 12 (ա))

Ա13. Երբ 12(ա) պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում աուդիտորը փոփոխություն է կատարում աուդիտորական եզրակացությունում` ներառելով այդ փոփոխության ամսաթիվը, ղեկավարության կողմից հետագայում կատարվող փոփոխություններին նախորդող ֆինանսական հաշվետվութ­յունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը մնում է անփոփոխ, քանի որ այդ ամսաթիվը ընթերցողին տեղեկացնում է, թե երբ են ավարտվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական աշխատանքները: Այնուամենայնիվ, լրացուցիչ ամսաթիվը ներառվում է աուդիտորական եզրակացության մեջ` օգտվողներին տեղեկացնելու համար, որ այդ ամսաթվին հաջորդող աուդիտորական ընթացակարգերը պայմանավորված են ֆինանսական հաշվետվությունների հետագա փոփոխություններով: Հետևյալը լրացուցիչ ամսաթվի լուսաբանման օրինակ է՝

(Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը), բացառությամբ ծանոթագրություն Y-ի, որը առ (ծանոթագրություն Y-ում նկարագրված փոփոխությամբ պայմանավորված աուդիտորական ընթացակարգերի ավարտման ամսաթիվը) է:

*Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխություն չկատարելը* (հղում` պար. 13)

Ա14. 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 հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա15. Հանրային հատվածում պարագրաֆ 13-ի համաձայն կատարված գործողությունները, երբ ղեկավարությունը չի փոփոխում ֆինանսական հաշվետվությունները, կարող են ներառել նաև առանձին հաշվետվութ­յան ներկայացումը օրենսդիր մարմին կամ հաշվետվողականության տեսանկյունից վերադաս այլ համապատասխան մարմին` ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության վրա հետագա դեպքերի ազդեցության մասին:

*Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները* (հղում` պար. 13(բ))

Ա16. Աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել կրել լրացուցիչ իրավական պարտականու­թյուններ, նույնիսկ երբ նա զգուշացրել է ղեկավարությանը չհրապարակել ֆինան­սական հաշվետվությունները և ղեկավարությունը համաձայնվել է այդ պահանջին:

Ա17. Երբ չնայած ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց չհրապարակելու աուդիտորի նախազգուշացմանը, ղեկավարությունը հրապարակում է ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները կախված են աուդիտորի իրավական իրավունքներից և պարտականություններից: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակա­հարմար համարել դիմել իրավա­խորհրդատուին:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

*Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո ստացված այլ տեղեկատվության ազդեցությունները* (հղում` պար. 14)

Ա18. Աուդիտորի պարտականությունները, կապված աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ստացված այլ տեղեկատվության հետ, դիտարկվում են ԱՄՍ 720-ում (Վերանայված): Չնայած ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու պարտականություն չունի, ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ստացված այլ տեղեկատվության հետ կապված պահանջներ և ուղեցույց է պարունակում:

*Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների փոփոխություն չկատարելը* (հղում` պար. 15)

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա19. Որոշ երկրներում, օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով հանրային հատվածի 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 գործողությունները* (հղում` պար. 17)

Ա20. Երբ աուդիտորը գտնում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող 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 պայմանավորված են աուդիտորի իրավական իրավունքներով և պարտակա­նություններով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակա­հարմար համարել դիմել իրավախորհրդատուին:

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 570 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ԱՆԸՆԴՀԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք.................................................2

Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար.......................................................................................................3-7

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

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

**Պահանջները**

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ...................10-11

Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում............................................................12-14

Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան......................................15

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ..................................................................................................................16

Աուդիտորի եզրահանգումները.....................................................................................17-20

Հետևանքները աուդիտորական եզրակացության վրա.................................................21-24

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ..................................25

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում.........................26

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................Ա1

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք..............................................Ա2

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ.................Ա3-Ա7

Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում........................................................Ա8-Ա13

Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան..............................Ա14-Ա15

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ.........................................................................................................Ա16-Ա20

Աուդիտորի եզրահանգումները................................................................................Ա21-Ա25

Հետևանքները աուդիտորական եզրակացության համար........................................Ա26-Ա35

Հավելված. Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

*«Անընդհատություն»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 570-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում անընդհատության վերաբերյալ աուդիտորի պարտականություններին և դրանց ազդեցությանը աուդիտորական եզրակացության վրա (հղում՝ պար. Ա1):

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք

2. Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատ և կշարունակի իր գործունեությունը կանխատեսելի ապագայում: Ընդհանուր նշանակության 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 իրավակարգերում 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 (հղում՝ պար. Ա2)։

#### Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար

3. 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[[423]](#footnote-423)։ 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։

4. 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 պարագրաֆ 2-ում, 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:

5. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության ղեկավարության գնահատումը ներառում է ժամանակի որոշակի պահին դատողության կիրառում այնպիսի ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների նկատմամբ, որոնց արդյունքին բնորոշ 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 չափերն ու բարդությունը, 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*

6. Աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավարար քանակի 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:

7. Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 200-ում[[424]](#footnote-424), էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու աուդիտորի կարողության վրա բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունն ավելի մեծ է ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների դեպքում, որոնք կարող են հանգեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառման դադարեցմանը: Աուդիտորը չի կարող կանխատեսել նման ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացությունում կազմակերպության գործունեության անընդհատության էական անորոշության վերաբերյալ որևէ հիշատակման բացակայությունը չի կարող դիտվել որպես կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության երաշխիք։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

8. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար։

### Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ձեռք բերել բավարար քանակի 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։

### Պահանջները

#### Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ

10. Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերն իրականացնելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (Վերանայված)[[425]](#footnote-425), 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 (հղում՝ պար. 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։

11. Աուդիտի ողջ ընթացքում աուդիտորը պետք է զգոնություն պահպանի այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ, որոնք կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկած կարող են հարուցել (հղում` պար. Ա7)։

#### Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

12. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը (հղում՝ պար. Ա8-Ա10, Ա12-Ա13)։

13. 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[[426]](#footnote-426), ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ընդլայնել գնահատման ժամանակաշրջանն՝ ընդգրկելով այդ ամսաթվից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս (հղում՝ պար. Ա11-Ա13)։

14. 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 հետո ընկած ժամանակաշրջան

15. 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 (հղում՝ պար. Ա14-Ա15):

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

16. 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 բավարար քանակի 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՝ (հղում՝ պար. 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 (հղում՝ պար. Ա17),

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

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 օղակներում գտնվող անձանցից, ապագա գործողությունների հետ կապված նրանց ծրագրերի և այդ ծրագրերի իրատեսական լինելու վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա20)։

#### Աուդիտորի եզրահանգումները

17. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, և պետք է եզրահանգի՝ արդյոք տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը։

18. 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, որպեսզի՝ (հղում՝ պար.ներ Ա21-Ա22)

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*

19. 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՝ (հղում՝ պար.ներ Ա22-Ա23)

ա) պատշաճ կերպով 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*

20. 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 (հղում՝ պար. Ա24-Ա25)։

#### Հետևանքները աուդիտորական եզրակացության վրա

*Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ*

21. 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 (հղում՝ պար. Ա26-Ա27):

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

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում

22. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ կատարվել է բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներառվի առանձին բաժին՝ «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» վերնագրով՝ (հղում՝ պար. Ա28-Ա31, 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

23. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ չի կատարվել բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է՝ (հղում՝ պար. Ա32-Ա34)

ա) արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ բացասական կարծիք, որտեղ տեղին է, ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[427]](#footnote-427) համաձայն, և

բ) աուդիտորական 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 կամքի բացակայություն

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

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

25. Բացառությամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ[[428]](#footnote-428), աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնի հայտնաբերած այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Կառավարման օղակներում գտնվող 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, աուդիտորական եզրակացության վրա հետևանքները։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում

26. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող 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 պարագրաֆ 16-ում, ինչպես նաև պետք է դիտարկի դրանց ազդեցությունը էական անորոշության առկայության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգման վրա, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 18-ում:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (Հղում՝ պար. 1)

Ա1. ԱՄՍ 701-ը[[429]](#footnote-429) անդրադառնում է աուդիտորի պարտականությանը՝ կապված աուդիտի առանցքային հարցերը աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացնելու հետ։ Այդ ԱՄՍ-ի համաձայն՝ ԱՄՍ 701-ի կիրառման դեպքում, անընդհատությանը վերաբերող հարցերը կարող են համարվել աուդիտի առանցքային հարցեր, և պարզաբանում է, որ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա նշանակալի կասկած հարուցող դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշությունը իր բնույթով համարվում է աուդիտի առանցքային հարց[[430]](#footnote-430)։

#### Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք (Հղում՝ պար. 2)

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ 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[[431]](#footnote-431): Անընդհատության հետ կապված ռիսկերը կարող են ծագել, չսահմանափակվելով սակայն, այնպիսի իրավիճակներում, երբ հանրային հատվածի կազմակերպություն­ները գործում են շահույթ ստանալու նպատակով, 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* (Հղում՝ պար. 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,
* անցյալ ժամանակաշրջանի կամ կանխատեսվող ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գործառնական բացասական դրամական հոսքեր,
* անբարենպաստ առանցքային 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 մրցակցի 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, այլ իրավական ակտերի 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 հոսքեր 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 անընդհատության հետ կապված ցանկացած հարցերի լուծումը։

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ (Հղում՝ պար. 10)

Ա5․ Կազմակերպության չափերը կարող են 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* (Հղում՝ պար. 11)

Ա7. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է վերանայել աուդիտորական ռիսկի իր գնահատումը և ձևափոխել ծրագրած հետագա աուդիտորական ընթացակարգերը, եթե աուդիտի ընթացքում ձեռք են բերվում լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ազդում են աուդիտորական ռիսկի գնահատման վրա[[432]](#footnote-432): 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[[433]](#footnote-433) այս հարցի վերաբերյալ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ։

#### Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

*Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծությունները և աուդիտորի ուսումնասիրումը* (Հղում՝ պար. 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* (Հղում՝ պար. 13)

Ա11. Ֆինանսական 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[[434]](#footnote-434)։

*Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ* (Հղում՝ պար. 12-13)

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 աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ընդլայնելու իր գնահատումը, կարող է բավարարվել, օրինակ, քննարկումներով, հարցումներով կամ անհրաժեշտ փաստաթղթերի զննումով, օրինակ` ապագա մատակարարումների պատվերների իրատեսականության կամ որևէ այլ կերպ հիմնավորվածության 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 փոխառությունների 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 (Հղում՝ պար. 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 կարողության 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 (Հղում՝ պար. 16)

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

* ղեկավարության հետ վերլուծել և քննարկել դրամական 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 օղակներում գտնվող 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* (Հղում՝ պար. 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* (Հղում՝ պար. 16(գ))

Ա18․ Ի լրումն 16(գ) պարագրաֆով 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* (Հղում՝ պար. 16(ե))

Ա20․ Ի լրումն պարագրաֆ 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* (Հղում՝ պար. 18)

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* (Հղում՝ պար. 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[[435]](#footnote-435)։ 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 աուդիտորական եզրակացության համար

*Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ* (Հղում՝ պար. 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 (Վերանայված)[[436]](#footnote-436) համաձայն աուդիտորական 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* (հղում՝ պար. 22-23)

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 հայտարարությունների ցուցադրական օրինակներ, որոնք պետք է ներառվեն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական 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 հայտարարությունների 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 աուդիտորական եզրակացությունում նկարագրված յուրաքանչյուր հանգամանքի դեպքում։ Աուդիտորը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն պահանջվող հայտարարությունները լրացնելու համար, օրինակ՝ բացատրելու՝

* որ էական անորոշության առկայությունը հիմնարար է օգտագործողների համար հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունները[[437]](#footnote-437), կամ
* թե հարցին ինչպիսի անդրադարձ է կատարվել աուդիտի ընթացքում (տես նաև պարագրաֆ Ա1)։

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում (հղում՝ պար. 22)

Ա31. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 1-ը ներկայացնում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, երբ աուդիտորը հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի ղեկավարության կիրառման վերաբերյալ ձեռք է բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, 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 աուդիտորական եզրակացության շարադրանքի ցուցադրական օրինակ՝ նկարագրելու անընդհատության հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց և աուդիտորի համապատասխան պարտականությունները:

Ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում (հղում՝ պար. 23)

Ա32. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 2-ը և Ցուցադրական օրինակ 3-ը հանդիսանում են աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք համապատասխանաբար, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավարար քանակի 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 հայտարարությունները։ ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված) այս հարցի վերաբերյալ տրամադրում է ուղեցույց[[438]](#footnote-438)։

Հաղորդակցումը կարգավորող մարմինների հետ (հղում՝ պար. 22-23)

Ա34. Այն դեպքում, երբ կարգավորվող կազմակերպության աուդիտորը դիտարկում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորական 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 կամքի բացակայություն (հղում՝ պար. 24)

Ա35. Որոշ դեպքերում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել պահանջելու ղեկավարությանը կատարելու կամ ընդլայնելու իր գնահատումը։ Եթե ղեկավարությունը չի ցանկանում այդպես վարվել, ապա աուդիտորական եզրակացությունում վերապահումով կարծիքը կամ կարծիքից հրաժարումը կարող է տեղին լինել, քանի որ աուդիտորը հնարավոր է չկարողանա ձեռք բերել բավարար քանակի 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

(Հղում՝ պար. Ա29, Ա31-Ա32)

**Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է չձևափոխված կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորական 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. Աուդիտորական 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**  **Աուդիտորական 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[[439]](#footnote-439) չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210[[440]](#footnote-440)-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառելի են տվյալ իրավակարգում գործող էթիկայի համապատասխան պահանջները,** * **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,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական 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 նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան հասցեատերը)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[441]](#footnote-441)

**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 հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ համաձայն այդ պահանջների։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում 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։

**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 *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ստորև ներկայացված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում։

*[Ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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 օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[442]](#footnote-442)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն ․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[443]](#footnote-443)*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Հաշվետվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

[Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի աշխատանքի արդյունքը սույն անկախ աուդիտորական եզրակացությունն է՝ [նշել *անունը*]

[Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2****. Վերապահումով կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով**  **Աուդիտորական 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 նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառելի են տվյալ իրավակարգում գործող էթիկայի համապատասխան պահանջները,** * **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,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.** * **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 ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[444]](#footnote-444)**

**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 հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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։

Մենք 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 *[իրավակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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:]*

**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 ներկայացված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում։

*[Ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[445]](#footnote-445)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[446]](#footnote-446)*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Հաշվետվությունը ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն․ տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

[Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի աշխատանքի արդյունքը սույն անկախ աուդիտորական եզրակացությունն է՝ [նշել *անունը*]

[Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3****. Բացասական կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված չէ**  **Աուդիտորական եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող 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 նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառելի են տվյալ իրավակարգում գործող էթիկայի համապատասխան պահանջները,** * **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 աուդիտի առանցքային հարցեր ներկայացնել ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և բացասական կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.** * **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՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան հասցեատերը)

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[447]](#footnote-447)**

**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 հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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։

Մենք 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 *[իրավակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ համաձայն այդ պահանջների։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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 վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[448]](#footnote-448)**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը][[449]](#footnote-449)*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Հաշվետվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

[Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 580

## ԳՐԱՎՈՐ ՀԱՎԱՍՏՈՒՄՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................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 ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները).................................................................................................14

Գրավոր հավաստումների ձևը.........................................................................................15

Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության հետ և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումներ...........................................................16-20

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ....................................Ա1

Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ............................Ա2-Ա6

Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին................Ա7-Ա9

Այլ գրավոր հավաստումներ...................................................................................Ա10-Ա13

Շեմային մեծության ներկայացումը................................................................................Ա14

Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում ներկայացվող ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները)...................................................................................... .Ա15-Ա18

Գրավոր հավաստումների ձևը.............................................................................. Ա19-Ա21

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ..............................Ա22

Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների հավաստիության հետ և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումներ......................................................Ա23-Ա27

Հավելված 1. Գրավոր հավաստումների մասին պահանջներ պարունակող ԱՄՍ-ների ցանկը

Հավելված 2. Հավաստումների գրության օրինակ

|  |
| --- |
| *«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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ ղեկավարությունից, և տեղին լինելու դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից գրավոր հավաստումներ ստանալու աուդիտորի պատասխանատվությանը:

2. Հավելված 1-ում նշվում են գրավոր հավաստումներին վերաբերող առանձնահատուկ պահանջներ սահմանող այլ ԱՄՍ-ները: Գրավոր հավաստումների վերաբերյալ այլ ԱՄՍ-ներով նախատեսվող հատուկ պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-ի կիրառության շրջանակը:

#### Գրավոր հավաստումները որպես աուդիտորական ապացույցներ

3. Աուդիտորական ապացույցները տեղեկություններն են, որ օգտագործվում են աուդիտորի կողմից այն եզրահանգումների կատարման համար, որոնց վրա հիմնվում է աուդիտորի կարծիքը[[450]](#footnote-450): Գրավոր հավաստումներն 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):

4. Թեև գրավոր հավաստումներն ապահովում են աուդիտորական անհրաժեշտ ապացույցներ, ինքնին դրանք չեն տրամադրում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն կոնկրետ հարցի վերաբերյալ, որին վերաբերում են: Ավելին, ղեկավարության կողմից արժանահավատ գրավոր հավաստումների տրամադրման փաստը չի ազդում ղեկավարության պարտականությունների կատարման կամ առանձնակի հավաստման վերաբերյալ այլ ապացույցների բնույթի կամ ծավալի վրա, որոնք աուդիտորը ձեռք է բերում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

5. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

6. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ստանալ գրավոր հավաստումներ ղեկավարությունից և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից առ այն, որ վերջին­նե­րիս կարծիքով, կատարվել է ֆինանսական հաշվե­տ­վութ­յունների պատրաստման և աուդիտորին ամբողջական տեղեկատվության տրամադրման պարտականու­թյունը,

բ) լրացնել ֆինանսական հաշվետվություններին կամ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում տեղ գտած կոնկրետ հավաստմանն առնչվող աուդիտորական այլ ապացույցները գրավոր հավաստումներով, եթե, աուդիտորի կարծիքով կամ այլ ԱՄՍ-ների համաձայն, նման գրավոր հավաստումներն անհրաժեշտ են, և

գ) պատշաճ կերպով արձագանքել ղեկավարության և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացրած գրավոր հավաստումներին կամ այն դեպքերին, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ներկայացնում աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումները:

### Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացությունն ունի ստորև բերված նշանակությունը՝

Գրավոր հավաստում` Ղեկավարության կողմից աուդիտորին ներկայացվող գրավոր տեղեկանք, որով հաստատվում են որոշ հարցեր կամ որոնք լրացնում են աուդիտորական այլ ապացույցներին: Այդ համատեքստում գրավոր հավաստումները չեն ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները, դրանցում ներկայացվող հավաստումները կամ նշված հաշվետվությունների հիմքում ընկած մատյանները և գրանցումները:

8. Սույն ԱՄՍ-ի իմաստով «ղեկավարություն» հասկացության տակ հասկացվում է «ղեկավարություն և, տեղին լինելու դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք»: Ավելին, ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համատեքստում ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և *ճշմարիտ* ներկայացման կամ այնպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն:

### Պահանջները

#### Ղեկավարությունը, որից պահանջվում են գրավոր հավաստումներ

9. Աուդիտորը գրավոր հավաստումներ պետք է պահանջի ֆինանսական հաշվետվությունների համար համապատասխան պարտականություններ ունեցող, ինչպես նաև խնդրո առարկային քաջատեղյակ ղեկավարությունից (hղում` պար. Ա2-Ա6):

#### Գրավոր հավաստումներ ղեկավարության պարտականությունների մասին

*Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը*

10. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի գրավոր հավաստում այն մասին, որ վերջինս կատարել է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվութ­յունների պատրաստման, այդ թվում` տեղին լինելու դեպքերում, աուդիտի առաջադրանքի[[451]](#footnote-451) պայմանների հիման վրա նշված հաշվետվությունների ճշմա­րիտ ներկայացման պարտականությունը (hղում` պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

*Տրամադրվող տեղեկատվությունը և գործարքների ամբողջականությունը*

11. Աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է պահանջի գրավոր հավաստում այն մասին, որ`

ա) վերջինս աուդիտորին է տրամադրել ողջ համապատասխան տեղեկատվությունը և ապահովել դրանցից օգտվելու հնարավորությունը, համաձայն աուդիտորա­կան առաջադրանքի պայմանների[[452]](#footnote-452), և

բ) բոլոր գործարքները գրանցվել են և արտացոլված են ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում` պար. Ա7-Ա9, Ա14, Ա22):

*Ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը գրավոր հավաստումներում*

12. Ղեկավարության պարտականությունները պետք է նկարագրվեն 10 և 11 պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումներում այնպես, ինչպես նշյալ պարտականությունները արտացոլվում են աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում:

#### Այլ գրավոր հավաստումներ

13. Այլ ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է պահանջել գրավոր հավաստումներ: Եթե, ի լրումն այդպիսի հավաստումների, աուդիտորը համարում է, որ անհրաժեշտ է ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվություններին կամ դրանցում արտացոլված մեկ կամ ավելի հավաստումներին առնչվող աուդիտորական այլ ապացույցներին լրացնող մեկ կամ ավելի գրավոր հավաստումներ, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի նման այլ գրավոր հավաստումների ներկայացում (հղում` պար. Ա10-Ա13, Ա14, Ա22):

#### Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և դրանցում ներկայացվող ժամանակաշրջանը (ժամանակաշրջանները)

14. Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է հնարավորինս մոտ լինի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին, սակայն դրանից ոչ ուշ: Գրավոր հավաստումներ տրվում են աուդիտորական եզրակացությունում նշվող բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունների և ժամանակա­շրջանի (ժամանակաշրջանների) համար (հղում` պար. Ա15-Ա18):

#### Գրավոր հավաստումների ձևը

15. Գրավոր հավաստումները պետք է լինեն աուդիտորին ուղղված հավաստումների նամակի տեսքով: Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտով պահանջվում է ղեկավարության կողմից գրավոր հրապարակավ հայտարարություն­ների կատարում իր պարտականությունների մասին, իսկ աուդիտորը գտնում է, որ նման հայտարարություններն արտացոլում են 10 և 11 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 արժանահավատության հետ և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումներ

*Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների արժանահավատության հետ*

16. Եթե աուդիտորն ունի մտահոգություններ` կապված ղեկավարության կոմպետենտության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարե­խղճու­թյան, կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավա­րության հանձնառության հետ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի այն ազդեցությունը, որ նման մտահոգությունները կարող են ունենալ հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և ընդհանրապես, աուդիտորական ապացույցների արժանահավատության վրա (հղում` պար. Ա24-Ա25):

17. Մասնավորապես, եթե գրավոր հավաստումները չեն համապատասխանում աուդիտորական այլ ապացույցներին, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր` ուղղված տվյալ խնդրի լուծմանը: Եթե տվյալ խնդիրը շարունակում է չլուծված մնալ, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի ղեկավարության կոմպետենտության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության կամ վերջիններիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության հանձնառության գնահատականը և որոշի, թե ինչ ազդեցություն այն կարող է ունենալ հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և ընդհանրապես, աուդիտորական ապացույցների արժանահավատության վրա (հղում` պար. Ա23):

18. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ գրավոր հավաստումները արժանահավատ չեն, ապա աուդիտորը պետք է ձեռնարկի համապատասխան քայլեր, այդ թվում նաև` որոշի աուդիտորական եզրակացությունում արտահայտվող կարծիքի վրա հնարավոր ազդեցությունը ԱՄՍ 705-ին (Վերանայված)[[453]](#footnote-453) համապատասխան` հաշվի առնելով սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 20-ի պահանջը:

*Պահանջված, սակայն չտրամադրված գրավոր հավաստումները*

19. Եթե ղեկավարությունը չի տրամադրում պահանջված գրավոր հավաստումներից որևէ մեկը կամ մի քանիսը, ապա աուդիտորը պետք է՝

ա) քննարկի հարցը ղեկավարության հետ,

բ) կատարի ղեկավարության ազնվության վերագնահատում և գնահատի, թե դա ինչ ազդեցություն կունենա հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և առհասարակ, աուդիտորական ապացույցների արժանահավատ­ության վրա, և

գ) ձեռնարկի համապատասխան քայլեր, այդ թվում նաև` որոշի աուդիտո­րական եզրակացությունում արտահայտվող կարծիքի վրա հնարավոր ազդեցությունը ԱՄՍ 705-ին (Վերանայված) համապատասխան` հաշվի առնելով սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 20-ի պահանջը:

*Ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ գրավոր հավաստումները*

20. ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) 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 և 11 պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումները արժանահավատ չեն, կամ

բ) ղեկավարությունը չի տրամադրում 10 և 11 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 ձևափոխում է գրավոր հավաստումները կամ չի տրամադրում դրանք, ապա այդ հանգամանքը կարող է ազդանշան հանդիսանալ աուդիտորին՝ մեկ կամ ավելի նշանակալի 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 պատրաստման 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 թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք): Այդ իսկ պատճառով գրավոր հավաստումները կարելի է պահանջել կազմակերպության գլխավոր գործադիր տնօրենից և գլխավոր ֆինանսական տնօրենից, կամ նման պաշտոններ չունեցող կազմակերպությունների դեպքում` համարժեք այլ պաշտոնյաներից: Այնուամենայնիվ, երբեմն այլ անձինք, օրինակ, կառավարման օղակներում գտնվող պաշտոնյաները ևս պատասխանատվություն են կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

Ա3. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և կազմակերպության գործունեության վարման պատասխանատվությամբ պայմանավորված` ակնկալվում է, որ ղեկավարությունը բավարար չափով տեղյակ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ու ներկայացման գործընթացից և դրանցում ներառվող հավաստումներից, որոնց վրա պետք է հիմնվեն գրավոր հավաստումները:

Ա4. Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, ղեկավարությունը կարող է որոշել հարցումներ ուղղել ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներառված հավաստումների պատրաստմանը 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 իրավաբանը, 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 հաստատում 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 և 11 պարագրաֆներում նշվող պարտականությունները, բավարար չեն, եթե դրանք չեն ուղեկցվում ղեկավա­րութ­յան կողմից հաստատմամբ, 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 պատրաստել 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 աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններից բխող ողջ համա­պա­տասխան տեղեկատվությունը` առանց ղեկավարությունից խնդրելու և ստանալու հավաստում այն մասին, որ նման տեղեկատվությունը տրամադրվել է:

Ա8. 10 և 11 պարագրաֆներով պահանջվող գրավոր հավաստումները հիմնվում են ղեկավարության այն պարտականությունների համաձայնեցված ճանաչման և ըմբռնման վրա, որոնք բխում են աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններից և որոնց կատարումն ամրագրվում է ղեկավարությունից պահանջվող հաստատման մեջ: Աուդիտորն իրավունք ունի նաև խնդրել ղեկավարությանը գրավոր հավաստում­ներում վերահաստատել իր պարտականությունների ճանաչման ու ըմբռնման փաստը: Դա ընդունված է որոշակի իրավակարգերում, սակայն ամեն դեպքում տվյալ պահանջը կարող է հատկապես նպատակահարմար լինել այն պարագայում, երբ`

* կազմակերպության անունից աուդիտորական առաջադրանքի պայմանագիրը ստորագրած անձինք այլևս չեն կրում համապատասխան պարտականությունները,
* աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները սահմանվել են նախորդ տարում,
* դատելով հանգամանքներից` ղեկավարությունը թյուրըմբռնում է իր պարտականությունները, կամ
* փոփոխված հանգամանքների բերումով նման պահանջի ներկայացումը նպատակահարմար է:

ԱՄՍ 210-ի պահանջի համաձայն,[[454]](#footnote-454) 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 Ա5 պարագրաֆում):

*Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ*

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 պարագրաֆ 10-ով նախատեսվող գրավոր հավաստումների, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ֆինանսական հաշվետվությունների մասին պահանջել այլ գրավոր հավաստումներ: Նշված գրավոր հավաստումները կարող են լրացնել պարագրաֆ 10-ով 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի շրջանակում ստորև նշվածները (կիրառելիության դեպքում) ճանաչվել, չափվել, ներկայացվել կամ բացահայտվել են վերոնշյալ հիմունքին 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, այլ իրավական ակտերի և պայմանագրերի դրույթներ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվութ­յունների, այդ թվում անհամապատասխանության վրա:

*Լրացուցիչ գրավոր հավաստումներ աուդիտորին տրամադրված տեղեկատվության մասին*

Ա11. Ի լրումն պարագրաֆ 11-ով 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 ուղղություն ընտրության հիմնավորումը,
* գործողությունների կոնկրետ ուղղությամբ 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 բավարար քանակի համապատասխան 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 պետք է կուտակի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, բացառությամբ այն խեղաթյուրումների, որոնք ակնհայտորեն աննշան են[[455]](#footnote-455): Աուդիտորն իրավունք ունի սահմանել այն շեմային մեծությունը, որը գերազանցող խեղաթյուրումները չեն կարող համարվել ակնհայտորեն աննշան: 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 կարծիքը չի կարող արտահայտվել և աուդիտորական եզրակացու­թյունը չի կարող թվագրվել ավելի վաղ, քան գրավոր հավաստումների ամսաթիվը: 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 բացահայտում կատարելու անհրաժեշտություն, ապա գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է հնարավորինս մոտ լինի, սակայն չհաջորդի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացու­թյան ամսաթվին:

Ա16. Որոշ դեպքերում աուդիտի ընթացքում կարող է նպատակահարմար լինել ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կոնկրետ հավաստման մասին գրավոր հավաստման 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 շարունակում են տեղին լինել: 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 իրավակարգերում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով ղեկավարությունից կարող է պահանջվել իր պարտականությունների մասին գրավոր հրապարակային հայտարարության կատարել: Թեև նշված հայտարարությունը ուղղված է ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին կամ համապատասխան մարմիններին, աուդիտորն իրավունք ունի որոշել, որ տվյալ հայտարարությունը արտացոլում է 10 և 11 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 և 11 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 պատճենը տրամադրվել է աուդիտորին ֆինան­սական հաշվետվությունների մասին աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հնարավորինս մոտ, սակայն ոչ ուշ քան նշված ամսաթիվը (տես պարագրաֆ 14-ը):

Ա20. Օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին համապատասխա­նության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման մասին ֆորմալ հայտարարությունը ինքնին չի պարունակում բավարար տեղեկութ­յուն, որպեսզի աուդիտորը համարի, որ բոլոր անհրաժեշտ հավաստումները բարեխղճորեն ներկայացվել են: Օրենքում կամ այլ իրավական ակտում ղեկավարության պարտականությունների ամրագրումը նույնպես չի փոխարինում գրավոր հավաստումների ներկայացման պահանջը:

Ա21. Հավելված 2-ում ներկայացվում է հավաստումների գրության օրինակը:

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում` պար. 10-11,13)

Ա22. ԱՄՍ 260-ի (Վերանայված) համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է ղեկավարությունից պահանջված գրավոր հավաստումները ներկայացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:[[456]](#footnote-456)

#### Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների արժանահավատության հետ և պահանջված, բայց չտրամադրված գրավոր հավաստումներ

*Կասկածներ` կապված գրավոր հավաստումների արժանահավատության հետ* (հղում` պար. 16-17)

Ա23. Մեկ կամ ավելի գրավոր հավաստումների և այլ աղբյուրից ստացված աուդիտո­րական ապացույցների միջև անհամապատասխանությունների բացահայտման դեպքում աուդիտորը կարող է դիտարկել այն, թե արդյոք ռիսկերի գնահատումը շարունակում է մնալ տեղին, և եթե` ոչ, ապա վերանայի նշված գնահատումը, ինչպես նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքելուն ուղղված հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը:

Ա24. Ղեկավարության կոմպետենտության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության, կամ վերջիններիս ապահով­ման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության հանձնառության հետ կապված կասկածների առկայության դեպքում աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից թույլ տված խեղաթյուրում­ների ռիսկն այնքան է, որ անհնարին է դարձնում աուդիտի իրականացումը: Այդ պարագայում աուդիտորը կարող է դիտարկել աուդիտորական առաջադրանքից հրաժարվելու հարցը (եթե հրաժարում հնարավոր է գործող օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով) այն դեպքում, երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն իրականացնում համապատասխան ուղղիչ գործողություններ: Այնուամենայնիվ, նշված գործողություն­ները կարող են բավարար չլինել աուդիտորի կողմից չձևափոխված աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

Ա25. ԱՄՍ 230-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկած նշանակալի հարցերը, դրանց վերաբերյալ արված եզրահանգումները և նշանակալի մասնագիտական այն դատողությունները, որոնց վրա հիմնվում են տվյալ եզրահանգումները[[457]](#footnote-457): Հնարավոր է, որ աուդիտորը բացահայտի նշանակալի հարցեր` կապված ղեկավարության կոմպետենտության, ազնվության, էթիկական արժեքների կամ բարեխղճության կամ վերջին­ներիս ապահովման կամ կիրառման խնդրում ղեկավարության հանձնառության հետ, սակայն միաժամանակ եզրակացնի, որ գրավոր հավաստումներն արժանահավատ են: Այդ պարագայում տվյալ նշանակալի հարցը փաստաթղթավորվում 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 և 11 պարագրաֆներում նշվող պարտականութ­յունները: Հետևաբար, ինչպես նշվում է պարագրաֆ 20(ա)-ում, եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ այդ հարցերի վերաբերյալ գրավոր հավաստումները արժանահավատ չեն, կամ եթե ղեկավարության կողմից գրավոր հավաստումներ չեն տրամադրվել, ապա աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ հանգամանքի ունեցած հնարավոր ազդեցությունը համատարած է և չի սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների կոնկրետ տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով: ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն, նման հանգամանքներում աուդիտորը պարտավոր է հրաժարվել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց[[458]](#footnote-458):

Ա27. Աուդիտորին ներկայացված գրավոր հավաստման հետագա փոփոխումը անպայմանորեն չի նշանակում, որ ղեկավարությունը գրավոր հավաստում չի տրամադրել: Այնուամենայնիվ, նման փոփոխության հիմքում ընկած պատճառը կարող է անդրադառնալ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվող կարծիքի վրա: Օրինակ`

* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանն առնչվող՝ ղեկավարության պարտականության կատարման մասին գրավոր հավաստումներում կարող է ներառվել ձևակերպում այն մասին, որ, ղեկավարության կարծիքով, բացառու­թյամբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների հետ անհամա­պատասխանության էական դեպքերի, ֆինանսա­կան հաշվետվությունները պատրաստվել են նշված հիմունքների պահանջներին համապատասխան: Պարագրաֆ 20-ով նախատեսվող պահանջը չի գործում, քանի որ աուդիտորը եզրակացրել է, որ ղեկավարությունը տրամադրել է արժանահավատ գրավոր հավաստումներ: Այնուամենայնիվ, ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն, աուդիտորը պարտավոր է դիտարկել անհամապատասխանությունների ազդեցությունը աուդիտորական եզրակա­ցութ­­յուն­ում արտահայտված կարծիքի վրա,
* աուդիտորական առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանների համաձայն աուդիտո­րին համապատասխան ողջ 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: Պարագրաֆ 20-ի պահանջը չի գործում, քանի որ աուդիտորը եզրակացրել է, որ ղեկավարությունը տրամադրել է արժանահավատ գրավոր հավաստումներ: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պարտավոր է դիտարկել հրդեհում ոչնչացած տեղեկատվության համատարած բնույթի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացությունում արտահայտվող կարծիքի վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված):

Հավելված 1

(հղում` պար. 2)

**Գրավոր հավաստումների մասին պահանջներ պարունակող ԱՄՍ-ների ցանկը**

Սույն հավելվածում նշվում են այլ ԱՄՍ-ների այն պարագրաֆները, որոնց համաձայն պահանջվում է խնդրո առարկային առնչվող գրավոր հավաստումների ներկայացում: Տվյալ ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջների և դրանց կիրառության դրույթների և այլ բացատրական նյութերի դիտարկումը`

* ԱՄՍ 240, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը», պարագրաֆ 40
* ԱՄՍ 250 (Վերանայված), «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը», պարագրաֆ 17
* ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը», պարագրաֆ 14
* ԱՄՍ 501, «Աուդիտորական ապացույցներ. հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար», պարագրաֆ 12
* ԱՄՍ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ», պարագրաֆ 22
* ԱՄՍ 550, «Կապակցված կողմեր», պարագրաֆ 26
* ԱՄՍ 560, «Հետագա դեպքեր», պարագրաֆ 9
* ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «Անընդհատություն», պարագրաֆ 16(ե)
* ԱՄՍ 710, «Համադրելի տեղեկատվություն. համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ», պարագրաֆ 9
* ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը», պարագրաֆ 13(գ):

Հավելված 2

(հղում` պար. Ա21)

**Հավաստումների գրության օրինակ**

Ստորև գրության օրինակը ներառում է սույն և այլ ԱՄՍ-ներով պահանջվող գրավոր հավաստումներ: Տվյալ օրինակում ենթադրվում է, որ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներն են, գրավոր հավաստում ձեռք բերելու մասին ԱՄՍ 570-ի[[459]](#footnote-459) պահանջը տվյալ դեպքում կիրառելի չէ և 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 «ԱԲԳ» ընկերության 20XXթ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների[[460]](#footnote-460) Ձեր աուդիտի առնչությամբ, որի նպատակն է կարծիք արտահայտել այն մասին՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված (կամ *տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը*)՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան:

Հաստատում 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 աուդիտորական առաջադրանքի պայմանագրի [նշել պայմանագրի ամսաթիվը] պայմաններով նախատեսվող պարտականությունները` կապված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսա­կան հաշվետվությունների պատրաստման հետ: Մասնավորապես, ֆինանսական հաշվե­տվությունները, վերոնշյալ ստանդարտների համաձայն, ճշմարիտ են ներկայացված (կամ *տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը*),
* հաշվապահական հաշվարկների, այդ թվում իրական արժեքի վրա հիմնվող հաշվարկների կատարման ժամանակ մեր կողմից կիրառված նշանակալի ենթադրությունները ողջամիտ են (ԱՄՍ 540),
* կապակցված կողմերի հետ հարաբերությունները և գործարքները համարժե­քորեն հաշվառվել են և բացահայտվել Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների պահանջներին համապատասխան (ԱՄՍ 550),
* բոլոր դեպքերը, 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 Ա10-ը):]

*Տրամադրված տեղեկատվությունը*

* Մենք Ձեզ ենք տրամադրել[[461]](#footnote-461)՝
  + ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման 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 ձեռք բերելու նպատակով կազմակերպութ­յան համապատասխան աշխատակիցների հետ հանդիպումներ ունենալու անսահմանափակ հնարավորությունը,
* բոլոր գործարքները արտացոլված են հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում և ֆինանսական հաշվետվություններում,
* մեր կողմից ձեզ են բացահայտվել խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման 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 նշանակալի 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 այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության բոլոր այն հայտնի կամ կասկածելի դեպքերը, որոնց ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ (ԱՄՍ 250),
* մեր կողմից 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)

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................1-6

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

**Նպատակները**................................................................................................................8

**Սահմանումներ**...........................................................................................................9-10

**Պահանջները**

Պատասխանատվությունը................................................................................................11

Առաջադրանքի ընդունումը և պահպանումը..................................................................12-14

Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի պլան.............................................15-16

Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ................17-18

Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ..............................................19-20

Էականություն..............................................................................................................21-23

Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանք............................................................24-31

Համախմբման գործընթաց..........................................................................................32-37

Հետագա դեպքեր.......................................................................................................38-39

Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ.........................................................40-41

Ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի և համապատասխան լինելու գնահատում......................................................................................................42-45

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ............................................................................................................................46-49

Փաստաթղթավորումը......................................................................................................50

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով աուդիտի ենթակա

բաղադրիչներ..................................................................................................................Ա1

Սահմանումներ...........................................................................................................Ա2-Ա7

Պատասխանատվությունը..........................................................................................Ա8-Ա9

Առաջադրանքի ընդունումը և պահպանումը.............................................................Ա10-Ա21

Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի պլան..............................................Ա22

Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ...........Ա23-Ա31

Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ..........................................Ա32-Ա41

Էականություն.........................................................................................................Ա42-Ա46

Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանք.......................................................Ա47-Ա55

Համախմբման գործընթաց...........................................................................................Ա56

Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ....................................................Ա57-Ա60

Ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի և համապատասխան լինելու գնահատում.................................................................................................Ա61-Ա63

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.......................................................................................................................Ա64-Ա66

Հավելված 1. Անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, երբ խմբի առաջադրանք թիմը խմբի աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

Հավելված 2. Հարցերի օրինակներ, որոնց վերաբերյալ Խմբի առաջադրանքի թիմը ձեռք է բերում պատկերացումներ

Հավելված 3. Հանգամանքների կամ դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկեր

Հավելված 4. Բաղադրիչի աուդիտորի հաստատումների օրինակ

Հավելված 5. Խմբի առաջադրանքի թիմի հանձնարարագրում ներառված պարտադիր և լրացուցիչ հարցեր

|  |
| --- |
| *«Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների 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 գործողության ոլորտը

1. Աուդիտի միջազգային ստանդարտները (ԱՄՍ) կիրառվում են խմբի աուդիտների նկատմամբ: Սույն ԱՄՍ-ն վերաբերում է խմբի աուդիտների, մասնավորապես բաղադրիչի աուդիտոր ներգրավող աուդիտների նկատմամբ կիրառվող հատուկ նկատառում­ներին:

2. Աուդիտորը կարող է օգտագործել սույն ԱՄՍ-ն` կատարելով հանգամանքներից բխող համապատասխան փոփոխություններ, երբ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ չհանդիսացող ֆինանսական հաշվետվու­թյունների աուդիտում աուդիտորը նեգրավում է այլ աուդիտորների: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է այլ աուդիտորին ներգրավել մասնակցելու պաշարների գույքագրմանը կամ ստուգելու հեռավոր վայրում գտնվող հիմնական միջոցի առկայությունը:

3. Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով բաղադրիչի աուդիտորից կարող է պահանջվել արտահայտել կարծիք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները գործում են նաև այն դեպքում, երբ խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է որոշել խմբի աուդիտորական ապացույցների համար օգտագործել աուդիտորական ապացույցները, որոնց հիման վրա ներկայացվել է բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական կարծիքը (հղում՝ պար. Ա1):

4. Համաձայն ԱՄՍ 220[[462]](#footnote-462)-ի՝ խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պարտավոր է հավաստիանալ, որ խմբի աուդիտ իրականացնողները, ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորները, որպես խումբ ունեն համապատասխան կոմպետենտություն և ունակություններ: Խմբի առաջադրանքի ղեկավարը նմանապես պատասխանատու է խմբի աուդիտորական առաջադրանք­ների ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար:

5. Խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի ղեկավարը բավարարի ԱՄՍ 220-ի պահանջները, երբ բաղադրիչի աուդիտորն է իրականաց­նում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանք­ները:

6. Աուդիտորական ռիսկը ֆունկցիա է կախված ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկից, այնպես էլ աուդիտորի կողմից այդ խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկից[[463]](#footnote-463): Խմբի աուդիտի դեպքում այն ներառում է ռիսկը, որ բաղադրիչի աուդիտորը չի հայտնաբերի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվու­թյունում առկա խեղաթյուրումները, որոնք կարող են հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման, և այն ռիսկը, որ խմբի առաջադրանքի թիմը չի հայտնաբերի այդ խեղաթյուրումը: Սույն ԱՄՍ-ն բացատրում է այն հարցերը, որոնք խմբի առաջադրանքի թիմը դիտարկում է, որպեսզի որոշի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատ­վության նկատմամբ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված ռիսկի գնահատման ընթացակարգերում և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակ­ցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը: Այդ մասնակցության նպատակն է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

7. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի համար:

### Նպատակները

8. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) որոշել` արդյո՞ք հանդես գալ, որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր, և

բ) որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր հանդես գալու դեպքում`

(i) բաղադրիչի աուդիտորներին հստակորեն տեղեկացնել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ նրանց աշխատանքի ծավալի և ժամկետների մասին, և

(ii) ստանալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության և համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, որպեսզի արտահայտի կարծիք, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան:

### Սահմանումներ

9. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) բաղադրիչ` կազմակերպություն կամ բիզնես 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, ով խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմի կողմից բաղադրիչի համար սահմանված էականություն,

ե) խումբ` բոլոր բաղադրիչները, որոնց ֆինանսական տեղեկատվությունը ներառված է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում: 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 առաջադրանքի ղեկավար` աուդիտորական ընկերության ղեկավար կամ այլ անձ, ով պատասխանատու է խմբի աուդիտորական առաջադրանքի, նրա իրականացման և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացված աուդիտորական եզրակացության համար: Այն դեպքում, երբ միացյալ աուդիտորներ են իրականացնում խմբի աուդիտը, միացյալ առաջադրանքի ղեկավարները և նրանց առաջադրանքի թիմերը միասին ներկայանում են որպես խմբի առաջադրանքի ղեկավար և խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմ` ղեկավարները, ներառյալ խմբի առաջադրանքի ղեկավարը, և աշխատակիցները, որոնք մշակում են խմբի աուդիտի ռազմավարությունը, հաղորդակցվում են բաղադրիչի աուդիտոր­ների հետ, իրականացնում են համախմբման գործընթացի աշխատանքները, ուսումնա­սի­րում են աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարված եզրահանգումները, որպեսզի կարծիք կազմեն խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,

ժ) խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ` ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներ, որոնք պարունակում են մեկից ավելի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվություն: «Խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ» հասկացությունը նաև վերաբերում է ընդհանրացված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներին, որոնք ընդհանրացնում են 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) հսկողությունը խմբի կտրվածքով` խմբի ֆինանսական հաշվետվողա­կա­նության նկատմամբ խմբի ղեկավարության կողմից մշակված, ներդրված և կիրառվող հսկողության տարրեր,

խ) նշանակալի բաղադրիչ` խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից որոշված բաղադրիչ, որը (i) ունի առանձին ֆինանսական նշանակալիություն խմբի համար, կամ (ii) իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից ելնելով՝ կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում հանգեցնել էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկի (հղում` պար. Ա5-Ա6):

10. «Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք» հասկացությանը հղումը նշանակում է ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք, որը կիրառվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: «Համախմբման գործընթաց» հասկացությանը 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

#### Պատասխանատվությունը

11. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պատասխանատու է խմբի աուդիտորական առաջադրանքների ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար` համաձայն մասնագիտա­կան ստանդարտների և կիրառելի իրավական ու կարգավորող պահանջների, ինչպես նաև հանգամանքներին համապատասխան ներկայացված աուդիտորական եզրակա­ցության համար[[464]](#footnote-464): Ուստի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յունը չպետք է հղում կատարի բաղադրիչի աուդիտորին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ հղումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: Եթե հղումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա աուդիտորի կողմից ներառված հղումը չպետք է նվազեցնի խմբի առաջադրանքի թիմի պատասխանատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ (հղում` պար. Ա8-Ա9):

#### Առաջադրանքի ընդունումը և պահպանումը

12. ԱՄՍ 220-ը կիրառելիս խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ողջամտորեն ակնկալվում է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացի և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ` խմբի աուդիտորական կարծիքի հիմնավորման համար: Այդ նպատակով խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է բավարար պատկերացում կազմի խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ, որպեսզի նույնականացնի նշանակալի բաղադրիչները: Եթե բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնի աշխատանք բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, ապա խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք խմբի առաջադրանքի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքում, որպեսզի ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում` պար. Ա10-Ա12):

13. Եթե խմբի առաջադրանքի ղեկավարը եզրակացնում է, որ`

ա) խմբի ղեկավարության կողմից սահմանափակումների պատճառով խմբի առաջադրանքի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և

բ) նման հավանական սահմանափակումը կհանգեցնի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքից հրաժարման[[465]](#footnote-465), ապա

խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է կամ`

ա) նոր առաջադրանքի դեպքում չընդունի առաջադրանքը կամ, շարունակական առաջադրանքի դեպքում, հրաժարվի առաջադրանքից, եթե հրաժարումը թույլատրելի է կիրառելի օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով, կամ

բ) եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելվում է աուդիտորին հրաժարվել առաջադրանքից, կամ առաջադրանքից հրաժարումը այլ հանգամանքների պատճառով հնարավոր չէ, ապա պետք է հնարավորության սահմաններում իրականացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը` խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրելով հրաժարման կարծիք (հղում` պար. Ա13-Ա19):

*Առաջադրանքի պայմանները*

14. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է համաձայնեցնի խմբի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները՝ ԱՄՍ 210-ի[[466]](#footnote-466) պահանջներին համապատասխան (հղում` պար. Ա20-Ա21):

#### Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի պլան

15. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է սահմանի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը` համաձայն ԱՄՍ 300-ի պահանջների[[467]](#footnote-467):

16. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է վերանայի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և խմբի աուդիտի պլանը (հղում` պար. Ա22):

#### Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ

17. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկը` ձեռք բերելով պատկերացում կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ[[468]](#footnote-468): Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է`

ա) զարգացնի պատկերացումները խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի, ներառյալ խմբի կտրվածքով հսկողության վերաբերյալ, որը ձեռք է բերվել առաջադրանքի ընդունման կամ պահպանման փուլում, և

բ) պատկերացում կազմի համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարու­թյունները (հղում` պար. Ա23-Ա29):

18. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պատկերացումներ կազմի, ինչը բավարար կլինի, որպեսզի`

ա) հաստատի կամ վերանայի հնարավոր նշանակալի բաղադրիչների վերաբերյալ իր նախնական դիտարկումները, և

բ) գնահատի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով[[469]](#footnote-469) (հղում` պար. Ա30-Ա31):

#### Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ

19. Եթե խմբի առաջադրանքի թիմը պլանավորել է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա32-Ա35)`

ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը հասկանում է և կհետևի խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջներին, և մասնավորապես, արդյոք նա անկախ է (հղում` պար. Ա37),

բ) արդյոք բավարար է բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտությունը (հղում` պար. Ա38),

գ) արդյո՞ք խմբի առաջադրանքի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, որպեսզի ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,

դ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտորներին նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողություն պարունակող կարգավորման դաշտում (հղում` պար. Ա36):

20. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը չի համապատասխանում խմբի աուդիտին առնչվող անկախության չափանիշներին, կամ խմբի առաջադրանքի թիմը ունի լուրջ անհանգստություն 19 (ա)-(գ) պարագրաֆներում ներառված այլ հարցերի վերաբերյալ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ առանց խնդրելու բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվութ­յան նկատմամբ (հղում` պար. Ա39-Ա41):

#### Էականություն

21. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի հետևյալը (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 գործառնությունների դասեր, հաշիվների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում խմբի էականության մակարդակից ցածր գումարի խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ կազդի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող որոշումների վրա, ապա նշված գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայ­տումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները,

գ) այն բաղադրիչների էականությունը, որոնց նկատմամբ բաղադրիչների աուդիտորները պետք է իրականացնեն աուդիտ կամ դիտարկում՝ խմբի աուդիտի նպատակներով: Որպեսզի մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի նվազեցվի հավանականությունը, որ չուղղված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահմանվի ավելի ցածր, քան ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը (հղում` պար. Ա43-Ա44),

դ) այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել որպես ակնհայտորեն աննշան` խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում` պար. Ա45):

22. Այն դեպքում, երբ բաղադրիչի աուդիտորները պետք է աուդիտ իրականացնեն խմբի աուդիտի նպատակով, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի նկատմամբ կիրառված արդյունավետ էականության համապատասխանությունը (հղում` պար. Ա46):

23. Եթե բաղադրիչը ենթակա է աուդիտի կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով, և խմբի առաջադրանքի թիմը որոշում է օգտագործել այդ աուդիտը որպես խմբի աուդիտի համար աուդիտորական ապացույց, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք`

ա) բաղադրիչի՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունը, և

բ) բաղադրիչի մակարդակով արդյունավետ էականությունը

բավարարում են սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին:

#### Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանք

24. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի համապատասխան արձագանքներ, որպեսզի արտացոլի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը[[470]](#footnote-470): Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ խմբի առաջադրանքի թիմի, կամ նրա անունից` բաղադրիչի աուդիտորների, կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը (տես՝ պարագրաֆներ 26-29): Նմանապես, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է սահմանի բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքում իր մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը (հղում` պար. 30-31):

25. Երբ համախմբման գործընթացում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և ծավալը կախված են խմբի կտրվածքով հսկողության ակնկալվող արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ստուգի կամ խնդրի բաղադրիչի աուդիտորին ստուգելու տվյալ հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետությունը:

*Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում (հղում` պար. Ա47)*

Նշանակալի բաղադրիչներ

26. Խմբի տեսանկյունից իր առանձին ֆինանսական նշանակալիությամբ նշանակալի համարվող բաղադրիչի դեպքում խմբի առաջադրանքի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը պետք է ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտը իրականացնի` ելնելով տվյալ բաղադրիչի էականությունից:

27. Եթե բաղադրիչը նշանակալի է, քանի որ այն կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկ` ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից, խմբի առաջադրանքի 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 հաշիվների մնացորդներ, գործառնությունների դասեր կամ բացահայտումներ` առնչվող խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին (հղում` պար. Ա48),

գ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուր­ման նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ կիրառի հատուկ աուդիտորական ընթացա­կարգեր (հղում` պար. Ա49):

Բաղադրիչներ` որոնք նշանակալի բաղադրիչներ չեն հանդիսանում

28. Բաղադրիչների նկատմամբ, որոնք նշանակալի բաղադրիչներ չեն, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով (հղում` պար. Ա50):

29. Եթե խմբի առաջադրանքի թիմը չի համարում, որ խմբի աուդիտորական կարծիքը հիմնավորող բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք կբերվեն հետևյալներից`

ա) նշանակալի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից,

բ) խմբի կտրվածքով հսկողության և համախմբման գործընթացների նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից, և

գ) խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերից,

ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ընտրի այնպիսի բաղադրիչներ, որոնք նշանակալի 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 հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ,
      * բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում` կիրառելով բաղադրիչի էականությունը,
      * կիրառել հատուկ ընթացակարգեր:

Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ժամանակ առ ժամանակ փոփոխի բաղադրիչների ընտրությունը:

*Բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում մասնակցություն* (հղում` պար. Ա54-Ա55)

Կարևոր բաղադրիչներ. ռիսկի գնահատում

30. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը իրականացնում է նշանակալի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է մասնակցի բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը, որպեսզի բացահայտի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերը: Նման մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը կախված են բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումներից, սակայն նվազագույնը պետք է ներառեն`

ա) բաղադրիչի աուդիտորի կամ բաղադրիչի ղեկավարության հետ քննարկումը բաղադրիչի բիզնես գործունեության վերաբերյալ, որը նշանակալի է խմբի համար,

բ) բաղադրիչի աուդիտորի հետ քննարկումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում առկա խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, և

գ) բաղադրիչի աուդիտորի փաստաթղթավորման վերանայումը` խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանա­կալի ռիսկերի առնչությամբ: Նման փաստաթղթավորումը կարող է իրենից ներկայացնել հաշվետվություն, որը արտացոլում է բաղադրիչի աուդիտորական եզրակացությունը` կապված հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերի հետ:

Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկեր. հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր

31. Եթե բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչում բացահայտվել են խմբի ֆինան­սական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկեր, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի բացահայտված նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման համապատասխանությունը: Հիմնվելով բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ իր պատկերացումների վրա՝ խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակցության անհրաժեշտությունը:

#### Համախմբման գործընթաց

32. Պարագրաֆ 17-ի համաձայն՝ խմբի առաջադրանքի թիմը պատկերացում է կազմում խմբի կտրվածքով հսկողության և համախմբման գործընթացի, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձարարությունների վերաբերյալ: Պարագրաֆ 25-ի համաձայն՝ խմբի առաջադրանքի թիմը կամ խմբի առաջադրանքի թիմի խնդրանքի հիման վրա բաղադրիչի աուդիտորը ստուգում է խմբի կտրվածքով հսկողության գործառնական արդյունավետությունը, եթե համախմբման գործընթացի նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և ծավալը կախված են խմբի կտրվածքով հսկողության ակնկալվող գործառնական արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակով:

33. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է նախագծի և իրականացնի համախմբման գործընթացի նկատմամբ հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի արձագանքի համախմբման գործընթացի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին: Դա ներառում է ուսումնասիրություն, թե արդյո՞ք բոլոր բաղադրիչներն են ներառվել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:

34. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի համախմբման ճշգրտումների ու վերադասակարգումների համապատասխանությունը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը և ուսումնասիրի` արդյո՞ք առկա են խարդախության ռիսկի գործոններ կամ ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության փաստեր (հղում` պար. Ա56):

35. Եթե բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը չի պատրաստվել խմբի կողմից կիրառվող միևնույն հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիման վրա, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակով:

36. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է հստակեցնի, արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության մեջ ներառված ֆինանսական տեղեկատվությունը (տես՝ պարագրաֆ 41(գ)) այն ֆինանսական տեղեկատվությունն է, որը ներառված է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:

37. Եթե խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բաղադրիչի ֆինան­սական հաշվետվությունները, որոնց հաշվեփակման ամսաթիվը տարբեր­վում է խմբի հաշվեփակման ամսաթվից, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի:

#### Հետագա դեպքեր

38. Երբ խմբի առաջադրանքի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը աուդիտ են իրականացնում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, խմբի առաջադրանքի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնեն ընթացակարգեր, որոնք նախագծված են բացահայտելու ֆինանսական տեղեկատվության ամսաթվի և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև այդ բաղադրիչներում տեղի ունեցած դեպքերը, և որոնք կարող են պահանջել ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:

39. Երբ բաղադրիչի աուդիտորն իրականացնում է ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտից տարբերվող այլ աշխատանք, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի առաջադրանքի թիմին ներկայացնել տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում` ճշգրտում կամ բացահայտում պահանջող որևէ դեպքի առկայության վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

#### Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ

40. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ժամանակին հաղորդակցի իր պահանջները բաղադրիչի աուդիտորներին: Այդ հաղորդակցությունը պետք է ներառի կատարվելիք աշխատանքները, այդ աշխատանքների օգտագործման նպատակը և բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի առաջադրանքի թիմին ներկայացվելիք հաղորդակցության ձևը և բովանդակությունը: Այն նմանապես պետք է ներառի հետևյալը (հղում` պար. Ա57, Ա58, Ա60)`

ա) պահանջ ուղղված բաղադրիչի աուդիտորին` հաստատելու խմբի առաջադրանքի թիմի հետ իր առաջիկա համագործակցությունը` գիտակցելով իր աշխատանքների օգտագործման համատեքստը (հղում` պար. Ա59),

բ) խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջները, և մասնավորապես, անկախության պահանջը,

գ) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկ­ման պարագայում՝ բաղադրիչի էականությունը (եթե կիրառելի է նաև որոշակի գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել ակնհայտորեն աննշան խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

դ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերը՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, որոնք վերաբերում են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքին: Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից ժամանակին հաղորդակցել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերի մասին՝ առաջացած բաղադրիչում խարդախության կամ սխալի պատճառով, ինչպես նաև այդ ռիսկերին բաղադրիչի աուդիտորի արձագանքների մասին,

ե) խմբի ղեկավարության կողմից պատրաստված կապակցված կողմերի ցանկը և խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից հայտնի այլ կապակցված կողմերի ցանկը: Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորին ժամանակին հաղորդակցել նախկինում խմբի ղեկավարության կամ խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ: Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի, արդյո՞ք մյուս բաղադրիչի աուդիտորները պետք է տեղեկացվեն լրացուցիչ բացահայտված կապակցված կողմերի մասին:

41. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի առաջադրանքի թիմին հաղորդակցել տեղեկատվություն խմբի աուդիտորական եզրակացութ­յան հետ կապված այլ հարցերի վերաբերյալ՝ խմբի աուդիտի շրջանակներում: Նման հաղորդակցությունը պետք է ներառի հետևյալ հարցերը` (հղում` պար. Ա60)`

ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջները, ներառյալ անկախությունը և մասնագիտական կոմպետենտությունը,

բ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի առաջադրանքի թիմի պահանջները,

գ) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նույնականացումը, որի վերաբերյալ բաղադրիչի աուդիտորը հաշվետվություն է ներկայացնում,

դ) օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության օրինակների վերաբերյալ տեղեկատվություն, որոնք կարող են էական խեղաթյուրումներ առաջացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում,

ե) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության չուղղված խեղաթյուրումների ցանկը (այդ ցանկում պետք չէ ներառել այն խեղաթյուրումները, որոնք ցածր են խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից հաղորդակցված ակնհայտորեն աննշան խեղաթյուրումների սահմանային գումարից (տես՝ պարագրաֆ 40(գ)),

զ) ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ,

է) բաղադրիչի մակարդակով հայտնաբերված ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների նկարագրություն,

ը) այլ նշանակալի հարցեր, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը հաղորդակցել է կամ նախա­տեսում է հաղորդակցել բաղադրիչի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, այդ թվում բաղադրիչի ղեկավարության, այն աշխատակիցներին ներգրավմամբ խարդա­խության կամ կասկածվող խարդախության առնչությամբ, ովքեր բաղադրիչի մակարդակով ունեն ներքին հսկողության նշանակալի դերակատարություն, կամ այլ անձանց ներգրավմամբ, եթե խարդախությունը նշանակալի ազդեցություն ունի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վրա,

թ) այլ հարցեր, որոնք կարող են առնչվել խմբի աուդիտի հետ, կամ որոնց վրա բաղադրիչի աուդիտորը ցանկանում է հրավիրել խմբի առաջադրանքի թիմի ուշադրությունը, նե­րառ­յալ բաղադրիչի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի աուդիտորի պահան­ջով ներկայացված գրավոր հավաստումներում առկա անհամապատասխանություն­ների վերաբերյալ, և

ժ) բաղադրիչի աուդիտորի ամփոփ բացահայտումները, եզրակացությունը կամ կարծիքը:

#### Ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի և համապատասխան լինելու գնահատում

*Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության և իրականացված աշխատանքների պատշաճության գնահատում*

42. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը (տես՝ պարագրաֆ 41): Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է`

ա) անհրաժեշտության դեպքում քննարկի ուսումնասիրման արդյունքում առաջացած նշանակալի հարցերը բաղադրիչի աուդիտորի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ խմբի ղեկավարության հետ, և

բ) որոշի` արդյո՞ք անհրաժեշտ է վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթավորման այլ առնչվող բաժիններ (հղում` պար. Ա61):

43. Եթե խմբի առաջադրանքի թիմը եզրակացնում է, որ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը բավարար չէ, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի, թե ինչ լրացուցիչ ընթացակարգեր պետք է իրականացվեն, և դրանք պետք է իրականացվեն խմբի առաջադրանքի թիմի, թե՞ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից:

*Աուդիտորական ապացույցների բավարար լինելը և համապատասխանությունը*

44. Աուդիտորը պարտավոր է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի աուդիտի ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ, որը թույլ կտա աուդիտորին հանգել ողջամիտ եզրակացությունների` աուդիտորի կարծիք արտահայտելու համար[[471]](#footnote-471): Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է ուսումնասիրի, թե աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից, խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից իրականացված աշխատանքներից և բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից (հղում` պար. Ա62):

45. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի խմբի ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վրա չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը (որը բացահայտվել է խմբի առաջադրանքի թիմի կամ հաղորդակցվել է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից) և այն հանգամանքները, որոնք թույլ չեն տվել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ (հղում` պար. Ա63):

#### Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

*Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ*

46. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է որոշի, թե ներքին հսկողության հայտնաբերված ո՞ր թերությունները պետք է հաղորդակցի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և խմբի ղեկավարությանը` համաձայն ԱՄՍ 265-ի[[472]](#footnote-472): Նման որոշումը հիմնավորելիս, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է հաշվի առնի`

ա) խմբի կտրվածքով հսկողության թերությունները՝ հայտնաբերված խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից,

բ) բաղադրիչների ներքին հսկողության թերությունները՝ հայտնաբերված խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից,

գ) ներքին հսկողության թերությունները՝ հաղորդակցված բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի առաջադրանքի թիմին:

47. Եթե խարդախություն է հայտնաբերվել խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից կամ հաղորդակցվել բաղադրիչի աուդիտորի կողմից (տես՝ պարագրաֆ 41(ը)), կամ տեղեկա­տվութ­յունը մատնանշում է, որ խարդախություն կարող է առկա ունենալ, խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է այդ մասին ժամանակին տեղեկացնի խմբի ղեկավարության համապա­տասխան մակարդակին, որպեսզի խարդա­խութ­յան կանխման և բացահայ­տ­ման համար պատասխա­նա­տուները ժամանակին տեղեկացվեն (հղում` պար. Ա64):

48. Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով` 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 առաջադրանքի թիմը պետք է հարցը քննարկի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ: Եթե հարցը շարունակում է մնալ չհամաձայ­նեցված, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը, հաշվի առնելով իրավական և մասնագի­տական գաղտնիության հանգամանքը, պետք է դիտարկի` արդյո՞ք խորհուրդ տա բաղադրիչի աուդիտորին բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չներկայացնել աուդիտորական եզրակացություն մինչև խնդրի հանգուցալուծումը (հղում` պար. Ա65):

*Հաղորդակցություն Խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*

49. Խմբի առաջադրանքի թիմը պետք է հետևյալ հարցերի վերաբերյալ հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ ի լրումն ԱՄՍ 260-ով (Վերանայված)[[473]](#footnote-473) և այլ ԱՄՍ-ներով սահմանված պահանջների (հղում` պար. Ա66)`

ա) բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթի դիտարկումը,

բ) խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից պլանավորված մասնակցության բնույթի դիտարկումը` բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքներին,

գ) հանգամանքներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորի կատարած աշխատանքների որակի ուսումնասիրությունը խմբի առաջադրանքի թիմին անհանգստության տեղիք է տալիս,

դ) խմբի աուդիտի անցկացման որևէ սահմանափակում, օրինակ՝ երբ սահմանափակվել է խմբի աուդիտորների կողմից տեղեկատվության ստացումը,

ե) բաղադրիչի ղեկավարու­թյան և այն աշխատակիցների ներգրավմամբ խարդախությունը կամ կասկածելի խարդախությունը, ովքեր խմբի կտրվածքով հսկողության մեջ ունեն նշանակալի դերակատա­րություն, կամ այլ անձանց ներգրավմամբ, եթե խարդախությունը առաջացնում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում:

#### Փաստաթղթավորումը

50. Խմբի առաջադրանքի թիմը աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի[[474]](#footnote-474)`

ա) բաղադրիչների վերլուծությունը` նշելով նշանակալի բաղադրիչները, և բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքը,

բ) խմբի առաջադրանքի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը նշանակալի բաղադրիչներում բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքներում, ներառյալ, եթե կիրառելի է, խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի և նրանց հիման վրա եզրահանգումների վերանայումը,

գ) խմբի առաջադրանքի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև գրավոր հաղորդագրությունները խմբի աուդիտորների պահանջների վերաբերյալ:

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով աուդիտի ենթակա բաղադրիչներ (հղում` պար. 3)

Ա1. Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել խմբի առաջադրանքի թիմի որոշման վրա` կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով իրականացված բաղադրիչի աուդիտը, որպես խմբի աուդիտի համար աուդիտորական ապացույց օգտագործելու համար, հետևյալն են`

* խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների և բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների տարբերությունը,
* բաղադրիչի աուդիտորի և խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից կիրառված աուդիտի և այլ ստանդարտների տարբերությունները,
* արդյոք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կավարտվի խմբի հաշվետվականության ժամկետներին համապատասխան:

#### Սահմանումներ

*Բաղադրիչ* (հղում` պար. 9(ա))

Ա2. Խմբի կառուցվածքը իր ազդեցությունն ունի բաղադրիչների նույնականացման վրա: Օրինակ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվականության համակարգը կարող է հիմնված լինել կազմակերպչական կառուցվածքի վրա, որը ֆինանսական տեղեկատվություն է տրամադրում պատրաստվելիք մայր կազմակերպության, 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 կողմից, կամ այդ երկուսի համատեղությամբ: Սակայն, այլ խմբերը կարող են իրենց ֆինանսական հաշվետվականության համակարգերը կազմակերպել ըստ գործառույթների, գործընթացների, արտադրանքի կամ ծառայության (կամ ապրանք­ների ու ծառայությունների խմբերի), կամ ըստ աշխարհագրական տարածքի: Այդ դեպքերում կազմակերպությունը կամ բիզնես 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 նույնականացնել 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 խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են իր մեջ ներգրավված բաղադրիչներին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվություն (այսինքն՝ լինել ենթախումբ): Ուստի Սույն ԱՄՍ-ն կարող է կիրառվել տարբեր խմբի առաջադրանքի ղեկավարների և թիմերի կողմից՝ մեծ խմբի մեջ ներառված տարբեր ենթախմբերի համար:

***Նշանակալի բաղադրիչ* (հղում` պար. 9 (խ))**

Ա5. Երբ բաղադրիչի առանձնակի ֆինանսական նշանակալիությունը մեծանում է, խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը համապատասխանաբար աճում է: Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է կիրառել հենակետային ցուցանիշի նկատմամբ տոկոսա­դրույք, որպեսզի դրա միջոցով որոշի առանձնակի ֆինանսական նշանակալիությամբ բաղադրիչները: Հենակետային 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 առաջադրանքի թիմը կարող է դիտարկել, որ որոշված ցուցանիշի 15%-ը գերազանցող բաղադրիչները նշանակալի բաղադրիչներ են: Ավելի բարձր կամ ցածր տոկոսադրույքներ կարող են կիրառվել` ելնելով հանգամանքներից:

Ա6. Խմբի առաջադրանքի 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[[475]](#footnote-475)): Օրինակ՝ բաղադրիչը կարող է պատասխանատու լինել արտարժույթի առք ու վաճառքի համար և խմբի համար պարունակել էական խեղաթյուրման ռիսկ, թեկուզ եթե այդ բաղադրիչը այլ առումներով խմբի համար առանձնակի ֆինանսական նշանակալիություն չունի:

*Բաղադրիչի աուդիտոր* (հղում` պար. 9(բ))

Ա7. Խմբի առաջադրանքի թիմի անդամը խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի ղեկավարը կամ խմբի առաջադրանքի թիմն է կրում պատասխանատվությունը խմբի աուդիտորական կարծիքի համար:

Ա9. Երբ խմբի աուդիտորական կարծիքը ձևափոխվում է, քանի որ խմբի առաջադրանքի թիմը ի վիճակի չէր ձեռք բերել բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ մեկ կամ մի քանի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, ապա աուդիտորական եզրակացության մեջ Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆը ներառում է սահմանափակման պատճառը առանց բաղադրիչի աուդիտորին հղում կատարելու, բացառությամբ, եթե նման հղումը անհրաժեշտ է սահմանափակման պատշաճ բացատրություն ներկայացնելու համար[[476]](#footnote-476):

#### Առաջադրանքի ընդունումը և պահպանումը

*Պատկերացում կազմելը առաջադրանքի ընդունման կամ պահպանման 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 խմբի առաջադրանքի թիմի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորների հետ:

Ա11. Խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը`

* խմբի կառուցվածքը, ներառյալ իրավական և կազմակերպչական կառուցվածքը (այսինքն՝ ինչպես է խմբի ֆինանսական հաշվետվականության համակարգը կազմակերպված),
* բաղադրիչների բիզնես գործունեությունները, որոնք նշանակալի 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,
* խմբի կտրվածքով հսկողության 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 առաջադրանքի թիմը`
  + կունենա անսահմանափակ հասանելիություն խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բաղադրիչների ղեկավա­րութ­յանը, բաղա­դրիչների տեղեկատվությանը, և բաղադրիչների աուդի­տոր­ներին (ներառյալ համապատաս­խան աուդիտորական փաստա­թղթերին՝ պահանջված խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից), և
  + ի վիճակի կլինի իրականացնել անհրաժեշտ աշխատանքներ բաղա­դրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա12. Առաջադրանքի պահպանման դեպքում խմբի առաջադրանքի թիմի՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը կարող է կախված լինել էական փոփոխություններից, օրինակ`

* փոփոխություններ խմբի կառուցվածքում (օրինակ՝ բիզնեսի ձեռքբերումներ, օտարումներ, վերակազմակերպում կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվականության համակարգի կազմակերպման փոփոխություններ),
* բաղադրիչների բիզնես գործունեություններում փոփոխություններ, որոնք նշանակալի են խմբի համար,
* խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, խմբի ղեկավարության կամ նշանակալի բաղադրիչների առանցքային ղեկավար­ների փոփոխություններ,
* խմբի առաջադրանքի թիմի մտահոգություններ` խմբի կամ բաղադրիչների ղեկավարու­թյան ազնվության և կոմպետենտության վերաբերյալ,
* փոփոխություններ խմբի կտրվածքով հսկողության տարրերում,
* փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքում:

*Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ակնկալիքներ* (հղում` պար. 13)

Ա13. Խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք նշանակալի բաղադրիչներ չեն: Նման դեպքերում խմբի առաջադրանքի ղեկավարը կարող է ողջամտորեն ակնկալել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համար, եթե խմբի առաջադրանքի թիմը ի վիճակի է`

ա) իրականացնել աշխատանքներ որոշ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, և

բ) մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացրած աշխատանքներին այն չափով, որն անհրաժեշտ է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

*Տեղեկատվության մատչելիություն* (հղում` պար. 13)

Ա14. Խմբի առաջադրանքի թիմի համար տեղեկատվության մատչելիությունը հանգամանքների բերումով կարող է սահմանափակվել, և դա չի կարող հաղթահարվել խմբի ղեկավարության կողմից, օրինակ սահմանափակում՝ տեղեկատվության գաղտնիու­թյան և տեղեկատվության պաշտպանության վերաբերյալ օրենքների, կամ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի առաջադրանքի թիմին 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 առաջադրանքի թիմը դեռևս կարող է ի վիճակի լինել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն այդ հնարավորությունը նվազում է, երբ բաղադրիչի նշանակալիությունն աճում է: Օրինակ՝ խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է չունենալ հասանելիություն բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող բաղադրիչի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ղեկավարությանը կամ բաղադրիչի աուդիտորին (ներառյալ՝ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերին): Եթե այդ բաղադրիչը նշանակալի բաղադրիչ չէ, և խմբի առաջադրանքի թիմը ձեռք է բերել բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը` ներառյալ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը և նրան հասանելի է խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի վերաբերյալ պահվող տեղեկատվությունը, խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է եզրակացնել, որ նշված տեղեկատվությունը բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց է պարունակում: Եթե բաղադրիչը նշանակալի բաղադրիչ է, այնուամենայնիվ, խմբի առաջադրանքի թիմը չի կարող պահպանել սույն ԱՄՍ-ի պահանջները խմբի աուդիտի վերաբերյալ: Օրինակ՝ խմբի առաջադրանքի թիմը չի կարող պահպանել 30-31 պարագրաֆների պահանջները` բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ: Հետևաբար, խմբի առաջադրանքի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ բաղադրիչի վերաբերյալ: Խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը դիտարկվում է ԱՄՍ 705-ում (Վերանայված):

Ա16. Խմբի առաջադրանքի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի ղեկավարությունը սահմանափա­կում է խմբի առաջադրանքի թիմի կամ բաղադրիչի աուդիտորի հասանելիությունը նշանակալի բաղադրիչի վերաբերյալ տեղեկատվությանը:

Ա17. Չնայած որ խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եթե նման սահմանափակումները վերաբերում են ոչ նշանակալի բաղադրիչին, այնուամենայնիվ, այդ սահմանափակման պատճառը կարող է ազդել խմբի աուդիտորական կարծիքի վրա: Օրինակ` այն կարող է ազդել խմբի առաջադրանքի թիմի հարցումներին խմբի ղեկավարության պատասխանների և խմբի ղեկավարության կողմից խմբի առաջադրանքի թիմին ներկայացված հավաստումների արժանահա­վատության վրա:

Ա18. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է արգելվել խմբի առաջադրանքի ղեկավարին մերժել առաջադրանքը կամ հրաժարվել առաջադրանքից: Օրինակ՝ որոշ վայրերում աուդիտորը նշանակվում է որոշակի ժամանակաշրջանի համար, և նրան արգելվում է հրաժարվել առաջադրանքից մինչև այդ ժամանակաշրջանի ավարտը: Նմանապես հանրային հատվածում առաջադրանքի մերժումը կամ առաջադրանքից հրաժարումը կարող է հնարավոր չլինել` ելնելով կարգավիճակից կամ հանրային շահի տեսանկյունից: Նման դեպքերում սույն ԱՄՍ-ն դեռ կիրառելի է խմբի աուդիտի նկատմամբ, և խմբի առաջադրանքի թիմի սահմանափակման ազդեցությունը՝ ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, դիտարկվում է ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) պահանջներով:

Ա19. Հավելված 1-ը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է ձևափոխված աուդիտորի կարծիք` բաժնեմասնակ­ցության մեթոդով հաշվառվող նշանակալի բաղադրիչի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության դեպքում, բայց այն դեպքում, երբ ըստ խմբի առաջադրանքի թիմի դատողության ազդեցությունը էական է, բայց ոչ համատարած:

*Առաջադրանքի պայմաններ* (հղում` պար. 14)

Ա20. Առաջադրանքի պայմանները նույնականացնում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը[[477]](#footnote-477): Լրացուցիչ հարցեր կարող են ներառվել խմբի աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում, ինչպիսիք են`

* խմբի առաջադրանքի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև հաղորդակցությունը պետք է սահմանափակվի միայն օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով,
* բաղադրիչի աուդիտորների կարևոր հաղորդակցությունները, ներառյալ ներքին հսկողության նշանակալի թերությունների վերաբերյալ, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և բաղադրիչի ղեկավարության հետ նաև պետք է նաև հաղորդակցվեն խմբի առաջադրանքի թիմին,
* ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ բաղադրիչի ղեկավարության և կարգավորող մարմինների միջև հաղորդակցությունները պետք է հաղորդվեն խմբի առաջադրանքի թիմին,
* խմբի առաջադրանքի թիմին անհրաժեշտ ծավալով պետք է տրամադրվի`
  + հասանելիություն բաղադրիչի տեղեկատվությանը, բաղադրիչի ղեկավարու­թյանը, բաղադրիչի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և աուդիտոր­ներին (ներառյալ՝ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերին), և
  + հնարավորություն իրականացնել աշխատանք, կամ խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանք, բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա21. Սահմանափակումները, որոնք վերաբերում են`

* խմբի առաջադրանքի թիմի հասանելիությանը բաղադրիչի տեղեկատվությանը, բաղադրիչի ղեկավարությանը, բաղադրիչի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և աուդիտորներին (ներառյալ՝ համապատասխան աուդիտորա­կան փաստաթղթերին), կամ
* բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ իրականացվելիք աշխատանքներին,

և որոնք առաջանում են խմբի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտորական առաջա­դրանքի ընդունումից հետո, սահմանափակում են բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը, որը կարող է ազդել խմբի աուդիտո­րական կարծիքի վրա: Բացառիկ դեպքերում, այն կարող է հանգեցնել առաջադրանքից հրաժարման, եթե կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերում դա թույլատրում է:

#### Աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի պլան (հղում` պար. 16)

Ա22. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտի ռազմավարության և խմբի աուդիտի պլանի վերանայումը կարևոր մաս է՝ կազմում խմբի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտորական առաջադրանքը ուղղորդելու պատասխանատվության հարցում:

#### Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ

*Հարցեր, որոնց վերաբերյալ խմբի առաջադրանքի թիմը պատկերացում է կազմում* (հղում` պար. 17)

Ա23. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը, կազմակերպության բնույթը, նպատակները, ռազմավարությունը և առնչվող բիզնես ռիսկերը, կազմակեր­պութ­յան ֆինանսական արդյունքների չափումը և վերանայումը[[478]](#footnote-478): Սույն ԱՄՍ-ի հավելված 2-ը ներառում է խմբին առնչվող հարցերի ուղեցույց, ներառյալ համախմբման գործընթացը:

*Խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարություններ* (հղում` պար. 17)

Ա24. Ֆինանսական տեղեկատվության միանմանությանը և համադրելիությանը հասնե­լու նպատակով խմբի ղեկավարությունը սովորաբար հանձնարարություններ է տալիս բաղադրիչներին: Նման հանձնարարությունները հստակեցնում են խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները, և հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվականության ընթացակարգերի ձեռնարկ և հաշվետվականության փաթեթ: Հաշվետվակա­նության փաթեթը սովորաբար բաղկացած է ստանդարտ ձևաչափերից` տրամադրելու ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ներում ներառելու համար: Սակայն հաշվետվականության փաթեթը սովորաբար չունի ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխան պատրաստված և ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի ձևաչափ:

Ա25. Նշված հանձնարարությունները սովորաբար ներառում են`

* կիրառվելիք հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
* խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար պարտադիր և այլ բացահայտումների պահանջները, ներառյալ`
  + սեգմենտների նույնականացում և հաշվետվականություն,
  + կապակցված կողմերի հարաբերություններ և գործարքներ,
  + ներխմբային գործարքներ և չիրացված շահույթներ,
  + ներխմբային հաշիվների մնացորդներ, և
* հաշվետվականության ժամանակացույց:

Ա26. Խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումները հանձնարարությունների վերաբերյալ կարող են ներառել հետևյալը`

* հանձնարարությունների հստակությունը և կիրառելիությունը հաշվետվակա­նության փաթեթի լրացման նպատակով,
* արդյո՞ք հանձնարարությունները՝
  + պատշաճ ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարագիրը,
  + տրամադրում են բացահայտումներ, որոնք բավարար են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների պահպանման համար, օրինակ՝ կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բացահայտումները, կամ սեգմենտային տեղեկատվություն,
  + տրամադրում են համախմբման ճշգրտումների նույնականացում, օրինակ՝ ներխմբային գործարքները և չիրացված շահույթը, ներխմբային հաշիվները մնացորդները, և
  + տրամադրում են բաղադրիչի ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղեկատվության հաստատում:

*Խարդախություն* (հղում` պար. 17)

Ա27. Աուդիտորը պարտավոր է հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ու իրականացնել համապատասխան արձագանքներ գնահատված ռիսկերին[[479]](#footnote-479): Խարդախության պատճառով խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերման համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հետևյալն է`

* խարդախության պատճառով խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը խմբի ղեկավարության կողմից,
* խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի հայտնաբերման և արձագանքման առնչությամբ, ներառյալ՝ խմբի ղեկավարության կողմից հայտնաբերված որևէ առանձին խարդախության ռիսկ, կամ հաշիվների մնացորդներ, գործառնությունների դասեր, կամ Ա27, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է,
* կա՞ն արդյոք առանձին բաղադրիչներ, որտեղ խարդախության ռիսկը հավանական է,
* ինչպե՞ս են խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձինք մոնիտորինգի ենթարկում խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի հայտնաբերման և արձագանքման առնչությամբ, և այդ ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով խմբի ղեկավարության կողմից ներդրված հսկողության տարրերը,
* խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, խմբի ղեկավարության, ներքին աուդիտի ծառայությունից համապատասխան ներկայացուցիչների (և եթե անհրաժեշտ է, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի աուդիտորների կամ այլ անձանց) պատասխանները խմբի առաջադրանքի 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. Առաջադրանքի թիմի առանցքային անդամները պարտավոր են քննարկել խարդախու­թյան կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկը` հատկապես կարևորելով խարդախության ռիսկը: Խմբի աուդիտում այդ քննարկումներում կարող են ներգրավվել բաղադրիչի աուդիտոր­ները[[480]](#footnote-480): Խմբի առաջադրանքի 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 հետևյալի հնարավորություն`

* բաղադրիչների և նրանց միջավայրի` ներառյալ խմբի կտրվածքով հսկողության վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
* բաղադրիչների բիզնես ռիսկերի վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
* մտքերի փոխանակում խարդախության կամ սխալի պատճառով խմբի ֆինան­սական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, և այն մասին, թե ինչպե՞ս կարող են խմբի ղեկավարությունը կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը իրագործել կամ թաքցնել խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվականություն, 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 հաշվետվականություն: Օրինակ` հասույթի ճանաչման այն չափանիշների կիրառումը, որոնք չեն համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հսկողությունը,
* 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով),
* քննարկել բաղադրիչներում բացահայտված խարդախությունները կամ բաղադրիչում առկա խարդախությունը մատնանշող տեղեկատվությունը,
* փոխանակել տեղեկատվություն, որը կարող է մատնանշել ազգային օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություններ, օրինակ` կաշառքների վճարում կամ ոչ պատշաճ գնագոյացման քաղաքականություն:

*Ռիսկի 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 առաջադրանքի թիմի կողմից խմբի մակարդակով ֆինանսական հաշվետվություն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը կախված է հետևյալ տեղեկատվությունից`

* պատկերացումից, որը ձևավորվել է խմբի, նրա բաղադրիչների ու նրանց միջա­վայրի, համախմբման գործընթացի, ներառյալ խմբի կտրվածքով հսկո­ղության վերաբերյալ ձեռք բերված աուդի­տո­րա­կան ապացույցներից և համախմբման գործընթացին առնչվող հսկողության տարրերից,
* բաղադրիչի աուդիտորներից ձեռք բերված տեղեկատվությունից:

#### Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ (հղում` պար. 19)

Ա32. Խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմը պլանավորել է իրականացնել միայն վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով:

*Խմբի առաջադրանքի թիմի ընթացակարգերը բաղադրիչի աուդիտորի և աուդիտորական ապացույցների աղբյուրների վերաբերյալ* *պատկերացում կազմելու առնչությամբ* (հղում` պար. 19)

Ա33. Խմբի առաջադրանքի թիմի ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը՝ 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 առաջադրանքի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա են ընդհանուր քաղաքականության և ընթացակարգերի, օրինակ՝

* արդյո՞ք խմբի առաջադրանքի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը կիսում են`
  + աշխատանքների իրականացման ընդհանուր քաղաքականություն և ընթացակարգեր (օրինակ` աուդիտի մեթոդաբանությունը),
  + ընդհանուր որակի հսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր, կամ
  + ընդհանուր մոնիտորինգի քաղաքականություն և ընթացակարգեր,
* համապատասխանությունը կամ նմանությունը հետևյալների`
  + օրենքների և այլ իրավական ակտերի կամ իրավական համակարգի,
  + 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 հսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականություն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է խմբի առաջադրանքի թիմի հետ միևնույն իրավակարգում, պատկերացում կազմելու համար խմբի առաջադրանքի թիմի ընթացակարգերի ծավալը կարող է լինել ավելի քիչ, քան բաղադրիչի աուդիտոր Բ-ի վերաբերյալ, որը հաստատակամորեն չի կիրառում ընդհանուր որակի հսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականութ­յուն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է օտարերկրյա իրավակարգում: Բաղադրիչի աուդիտորներ Ա-ի և Բ-ի նկատմամբ իրականացվող ընթացակարգերի բնույթը նույնպես կարող է տարբերվել:

Ա35. Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է պատկերացում կազմել բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ տարբեր ուղիներով: Բաղադրիչի աուդիտորին առաջին անգամ ներգրավելու դեպքում խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է օրինակ`

* ուսումնասիրել որակի հսկողության մոնիտորինգի համակարգի արդյունքները, եթե խմբի առաջադրանքի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը միևնույն ընկերությունից կամ ցանցից են, որը գործում է համաձայն ընդհանուր հսկողության մոնիտորինգի քաղաքականության և ընթացակարգերի[[481]](#footnote-481),
* այցելել բաղադրիչի աուդիտորին` քննարկելու 19(ա)-(գ) պարագրաֆներում ներկայացված հարցերը,
* պահանջել բաղադրիչի աուդիտորին գրավոր հաստատելու 19(ա)-(գ) պարագրաֆներում ներկայացված հարցերը: Հավելված 4-ը ներառում է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ներկայացվող գրավոր հաստատման օրինակ,
* բաղադրիչի աուդիտորից պահանջել լրացնել 19(ա)-(գ) պարագրաֆներում ներկայացված հարցերի հարցաշարը,
* քննարկել բաղադրիչի աուդիտորի հարցը խմբի առաջադրանքի ղեկավարի ընկերության գործընկերների 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, որոնց կողմից բաղադրիչի աուդիտորը լիցենզավորված է, կամ այլ երրորդ կողմերից:

Հետագա տարիներին բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ պատկերացումը կարող է հիմնվել խմբի առաջադրանքի թիմի՝ բաղադրիչի աուդիտորի հետ աշխատելու նախկին փորձի վրա: Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է պահանջել բաղադրիչի աուդիտորից տեղեկացնել 19(ա)-(գ) պարագրաֆներում ներկայաց­ված հարցերի` նախորդ տարվա համեմատությամբ փոփոխությունների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

Ա36. Եթե անկախ վերահսկող մարմիններ են հիմնվել վերահսկելու աուդիտորական միավորումները և աուդիտների որակը, կարգավորման դաշտի վերաբերյալ պատկերացումը խմբի առաջադրանքի թիմին կարող է օժանդակել գնահատելու բաղադրիչի աուդիտորի անկախությունը և կոմպետենտությունը: Կարգավորման դաշտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարելի է ձեռք բերել բաղադրիչի աուդիտորից կամ անկախ վերահսկող մարմինների կողմից տրամադրած տեղեկատվությունից:

*Խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջներ* (հղում` պար. 19(ա))

Ա37. Երբ խմբի աուդիտի նպատակով իրականացվում են աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ, բաղադրիչի աուդիտորը պետք է ենթարկվի խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջներին: Այդ պահանջները կարող են տարբերվել կամ լրացնել նրանց, որոնց բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա է բաղադրիչի իրավակարգում աուդիտի իրականացման ժամանակ: Ուստի խմբի առաջադրանքի թիմը պատկերացում է կազմում` արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը ըմբռնում է և պահպանելու է խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջները, որը բավարար է խմբի աուդիտում բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունների կատարման համար:

*Բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտությունը* (հղում` պար. 19(բ))

Ա38. Խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտա­կան կոմպետենտության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի վերաբերյալ, որը բավարար է իրականացնելու բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունները խմբի աուդիտի նպատակով (խմբի ղեկավարության հանձնարարությունները բաղադրիչնե­րին հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարագրությունները):

*Խմբի առաջադրանքի թիմի՝ բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ ունեցած պատկերացումների կիրառումը*  (հղում` պար. 20)

Ա39. Եթե բաղադրիչի աուդիտորն անկախ չէ, ապա խմբի առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմը կարող է հաղթահարել ոչ լուրջ անհանգստու­թյունները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտության վերաբեր­յալ (օրինակ` տնտեսության տվյալ ճյուղի վերաբերյալ գիտելիքների անբավարա­րությունը) կամ, եթե բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտի հսկողու­թյան 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 օրենքը կամ այլ իրավական ակտերն արգելում են բաղադրիչի աուդիտորի հասանելիությունը համապատաս­խան աուդիտորական փաստաթղթերին, խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է հաղթահարել այդ սահմանափակումը, եթե բաղադրիչի աուդիտորը ներկայացնում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն ներառող հուշագիր:

#### Էականություն (հղում` պար. 21-23)

Ա42. Աուդիտորը պարտավոր է[[482]](#footnote-482)`

ա) երբ որոշում է աուդիտի ռազմավարությունը, սահմանել՝

(i) էականությունը` ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով և

(ii) եթե կազմակերպության առանձնահատուկ հանգամանքներից ելնելով առկա են առանձին գործառնությունների դասեր, հաշիվների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով սահմանված էականությունից ցածր խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա օգտագործողների կողմից կայացվող տնտեսական որոշումների վրա, ապա պետք է էականության մակարդակ կամ մակարդակներ կիրառել տվյալ առանձին գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների նկատմամբ, և

բ) սահմանել արդյունավետ էականության շեմը:

Խմբի աուդիտի առումով էականությունը սահմանվում է և ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների, և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունների մակարդակով: Ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով սահմանված էականությունն է կիրառվում խմբի աուդիտի ռազմավարության որոշման նպատակով:

Ա43. Որպեսզի մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ նվազեցվի հավանականությունը, որ չուղղված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահման­վի ավելի ցածր, քան ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը: Տարբեր բաղադրիչների համար կարող են սահմանվել բաղադրիչի էականության տարբեր մակարդակներ: Բաղադրիչի էականությունը պարտադիր չէ, որ լինի ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականության մաթեմատիկական բաժնե­մասը, հետևաբար, տարբեր բաղադրիչների համար սահմանված էակա­նութ­յան մակարդակի հանրագումարը կարող է գերազանցել ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների համար սահմանված էականության մակարդակը: 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 որպես աուդիտի պլանավորման մաս՝ 26, 27(ա) և 29 պարագրաֆների համաձայն: Բաղադրիչի էականությունն օգտագործվում է բաղադրիչի աուդի­տորի կողմից, գնահատելու` արդյո՞ք չուղղված հայտնաբերված խեղաթյուրումներն էական են՝ առանձին կամ միասին վերցրած:

Ա45. Ի լրումն բաղադրիչի էականության՝ սահմանվում է նաև խեղաթյուրման սահմանաչափը: Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, որոնք գերազանցում են խեղաթյուրման սահմանաչափը, պետք է հաղորդակցվեն խմբի առաջադրանքի թիմին:

Ա46. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի դեպքում բաղադ­րիչի աուդիտորը (կամ խմբի առաջադրանքի թիմը) սահմանում է բաղադրիչի մակարդակով արդյունավետ էականությունը: Դա անհրաժեշտ է, որպեսզի չուղղված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը չգերազանցի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար սահմանված էականությունը: Գործնականում խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է բաղադրիչի էականությունը սահմանել այդ ցածր մակարդակում: 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 հայտնաբերված խեղաթյուրումներն էական են առանձին կամ միասին վերցրած:

#### Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ արձագանք

*Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում* (հղում` պար. 26-27)

Ա47. Խմբի առաջադրանքի թիմի որոշումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ կախված է`

ա) բաղադրիչի նշանակալիությունից,

բ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերից,

գ) խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից խմբի կտրվածքով հսկողության համակարգի գնահատումից և այն բանից, թե արդյո՞ք դրանք կիրառվել են, և

դ) խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումներից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

Դիագրամը ներկայացնում է, թե ինչպես է բաղադրիչի նշանակալիություն ազդում խմբի առաջադրանքի թիմի որոշման վրա` բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության տեսակի վերաբերյալ:

Արդյո՞ք բաղադրիչն ունի առանձին ֆինանսական նշանակալիություն խմբի համար (պար. 26)

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ\* (պար. 26)

Այո

Ոչ

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ\* կամ մեկ կամ մի քանի հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ, որոնք առնչվում են հնարավոր նշանակալի ռիսկերին, կամ հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր կապված հնարավոր նշանակալի ռիսկերի հետ (պար. 27)

Արդ*յո*՞ք բաղադրիչը հնարավոր է, որ ներառի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկ` ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից (պար. 27)

Այո

Ոչ

Խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգեր այն բաղադրիչների համար, որոնք նշանակալի բաղադրիչներ չեն (պար. 28)

Արդյո՞ք պլանավորված շրջանակն այնպիսին է, որ կարելի է խմբի աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (պար. 29)

Այո

Բաղադրիչի աուդիտորների հետ հաղորդակցում (պար. 40)

Ոչ

Լրացուցիչ ընտրված բաղադրիչների համար՝

բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ\*,

մեկ կամ մի քանի հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ, կամ

բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում, կամ

հատուկ ընթացակարգեր (պար. 29)

\* Իրականացված՝ օգտագործելով բաղադրիչի էականությունը։

Նշանակալի բաղադրիչներ (հղում` պար. 27(բ)-(գ))

Ա48. Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է բաղադրիչը նույնականացնել որպես նշանակալի բաղադրիչ, որովհետև այն ի վիճակի է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկ` ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից: Նման դեպքերում խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է որոշել նշանակալի ռիսկերի կողմից ազդեցություն կրող հաշիվների մնացորդները, գործառնությունների դասերը կամ բացահայտումները: Այդ պարագայում խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է որոշել` իրականացնել կամ խնդրել բաղադրիչին իրականացնել միայն տվյալ հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտը: Օրինակ` պարագրաֆ Ա6-ում ներկայացված հանգամանքներում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքները կարող են սահմանափակվել միայն այն հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտով, որոնք կրում են արտարժութային գործարքների ազդեցությունը: Երբ խմբի առաջադրանքի թիմը խնդրում է բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել միայն մեկ կամ մի քանի հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ, խմբի առաջադրանքի թիմի հաղորդակցությունը ներառում է այն փաստը (տես` պարագրաֆ 40), որ ֆինանսական հաշվետվությունների շատ հոդվածներ փոխկապակցված են:

Ա49. Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է նախագծել աուդիտորական ընթացակարգեր՝ արձագանքելու խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման հնարավոր նշանակալի ռիսկերին: Օրինակ՝ եթե առկա է պաշարների հետագա անպիտանիության հնարավոր նշանակալի ռիսկ, ապա խմբի առաջադրանքի 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 նշանակալի բաղադրիչներ չեն (հղում` պար. 28-29)

Ա50. Ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից` ոչ նշանակալի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունը կարելի է հանրագումարի բերել տարբեր մակարդակներով` վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելու նպատակներից ելնելով: Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են համապատասխանել խմբի առաջադրանքի թիմի եզրահանգումներին առ այն, որ առկա չէ էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկ ոչ նշանակալի բաղադրիչների հանրագումարային ֆինանսական տեղեկատվության առումով:

Ա51. Խմբի առաջադրանքի թիմի որոշումը, թե քանի՞ բաղադրիչներ ընտրել համաձայն պարագրաֆ 29-ի, ո՞ր բաղադրիչներն ընտրել և ի՞նչ կատարվելիք աշխատանքներ պետք է լինեն ընտրված բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, կախված է հանգամանքներից, թե ինչպիսիք են`

* նշանակալի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ ձեռք բերելիք աուդիտորական ապացույցների ծավալը,
* արդյո՞ք բաղադրիչը նոր է ստեղծվել կամ ձեռք բերվել,
* արդյո՞ք բաղադրիչում տեղի են ունեցել նշանակալի փոփոխություններ,
* արդյո՞ք ներքին աուդիտի ծառայության կողմից աշխատանք է իրականացվել բաղադրիչում և այդ աշխատանքի ազդեցությունը խմբի աուդիտի վրա,
* արդյո՞ք բաղադրիչները կիրառում են ընդհանուր համակարգ և գործընթացներ,
* խմբի կտրվածքով հսկողության գործառնական արդյունավետությունը,
* խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում ստացված անսովոր փոփոխություններ,
* բաղադրիչի առանձին նշանակալիությունը կամ ռիսկային գործոնը, համեմատած տվյալ կատեգորիայի մյուս բաղադրիչների հետ,
* արդյո՞ք բաղադրիչը ենթակա է աուդիտի կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով:

Տվյալ կատեգորիայի բաղադրիչների ընտրության մեջ ներառելով անկանխատե­սելիության տարր` առաջադրանքի թիմը կարող է բարձրացնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում էական խեղաթյուրման հայտնաբերման հավանականությունը: Բաղադրիչների ընտրությունը հաճախ իրականացվում է փուլային համակարգով:

Ա52. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումը կարող է իրականացվել համաձայն դիտարկման առաջադրանքի միջազգային ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված)[[483]](#footnote-483) կամ ԴԱՄՍ 2410-ի[[484]](#footnote-484), որոնք կարող են համապա­տաս­խանեցվել հանգամանք­ներին: Խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է նաև որոշակիացնել լրացուցիչ ընթացակար­գեր օժանդակելու այդ աշխատանքին:

Ա53. Ինչպես բացատրված է պարագրաֆ Ա13-ում, խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք նշանակալի բաղադրիչներ չեն հանդիսանում: Այդ դեպքում խմբի առաջադրանքի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա պետք է սահմանի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կիրառվելիք աշխատանք­ները` համաձայն պարագրաֆ 29-ի: Հավանական չէ, որ խմբի առաջադրանքի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի առաջադրանքի թիմը կամ նրա պահանջով բաղադրիչի աուդիտորը միայն ստուգեն խմբի կտրվածքով հսկողությունը 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 առաջադրանքի թիմի մասնակցությունը կախված է հետևյալ գործոններից`

ա) բաղադրիչի նշանակալիությունը,

բ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերը,

գ) խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումը բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

Նշանակալի բաղադրիչի կամ հայտնաբերված նշանակալի ռիսկի դեպքում խմբի առաջադրանքի թիմն իրականացնում է 30-31 պարագրաֆներում նկարագրված ընթացակարգերը: Եթե բաղադրիչը նշանակալի բաղադրիչ չէ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը բաղադրիչի աուդիտորի իրականացված աշխատանքներում կախված կլինի խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումից` բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ: Փաստը, որ բաղադրիչը ոչ նշանակալի բաղադրիչ է, երկրորդային դեր է խաղում: Օրինակ՝ չնայած որ բաղադրիչը չի դիտարկվում որպես նշանակալի բաղադրիչ, խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է որոշում կայացնել մասնակցելու բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքներում, քանի որ առկա է ոչ այնքան լուրջ անհանգստություն բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կոմպետենտության նկատմամբ (օրինակ՝ տնտեսության ճյուղի վերաբերյալ որոշակի գիտելիքների պակաս), կամ բաղադրիչի աուդիտորը չի գործում աուդիտի որակի պատշաճ հսկողության միջավայրում:

Ա55. Բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում մասնակցությունը` բացի 30-31 և 42 պարագրաֆներում նկարագրված դեպքերից, կարող է, ելնելով խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ, ներառել հետևյալ կետերից մեկը կամ մի քանիսը`

ա) հանդիպել բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ, որպեսզի պատկերացում կազմվի բաղադրիչի և նրա միջավայրի վերաբերյալ,

բ) վերանայել բաղադրիչի աուդիտորների աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը,

գ) իրականացնել ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր՝ բաղադրիչի մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկեր հայտնաբերելու և գնահատելու նպատակով: Դա կարող է իրականացվել խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ,

դ) նախագծել և իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դրանք կարող են նախագծվել և իրականացվել բաղադրիչի աուդիտորի հետ կամ խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից,

ե) մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորի և բաղադրիչի ղեկավարության ամփոփիչ կամ այլ առանցքային հանդիպումներին,

զ) 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 գրանցման սովորական համակարգով, և որոնք կարող են չենթարկվել ներքին հսկողության միևնույն տարրերին, որոնց ենթակա է մնացյալ ֆինանսական տեղեկատվությունը: Խմբի առաջադրանքի թիմի գնահատումը ճշգրտումների պատշաճության, ամբողջականության և ճշգրտության վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը`

* ուսումնասիրել, թե արդյո՞ք նշանակալի ճշգրտումները պատշաճորեն են արտացոլում համապատասխան գործարքները և դեպքերը,
* որոշել, թե արդյո՞ք նշանակալի ճշգրտումները ճիշտ են հաշվարկվել, ձևակերպվել և հաստատվել խմբի ղեկավարության կողմից, և եթե տեղին է, բաղադրիչի ղեկավարության կողմից,
* որոշել, թե արդյոք նշանակալի ճշգրտումները պատշաճ կերպով հաստատվել և բավարար կերպով փաստաթղթավորվել են, և
* ստուգել ներխմբային գործարքների ու չիրացված շահույթների, ներխմբային մնացորդների համաձայնեցումները և հաշվանցումները:

#### Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ (հղում` պար. 40-41)

Ա57. Եթե խմբի առաջադրանքի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև բացակայում է արդյունավետ փոխադարձ կապը, ապա առկա է ռիսկ, որ խմբի առաջադրանքի թիմը խմբի աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ներ: Խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից հանձնարարության հստակ և ժամանա­կին հաղորդակցումը խմբի առաջադրանքի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև արդյունավետ փոխադարձ կապի հաստատման հիմք է ստեղծում:

Ա58. Խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից հանձնարարությունը հաճախ ներկայացվում է հանձնարարության նամակով: Հավելված 5–ը ներառում է պարտադիր և լրացուցիչ հարցերի ուղեցույց, որոնք կարող են ներառվել նման նամակում: Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը խմբի աուդիտորի հետ հաճախ ունի հուշագրի կամ իրականացված աշխատանքների հաշվետվության ձև: Սակայն, խմբի առաջադրանքի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև հաղորդակցությունը կարող է և գրավոր չլինել: Օրինակ՝ խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է այցելել բաղադրիչի աուդիտորին` քննարկելու հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերը կամ վերանայելու բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթերի համապատասխան մասը: Այնուամենայնիվ, սույն և մյուս ԱՄՍ-ների փաստաթղթավորման պահանջները պարտադիր են:

Ա59. Բաղադրիչի աուդիտորը, համագործակցելով խմբի առաջադրանքի թիմի հետ, օրինակ՝ կարող է խմբի առաջադրանքի թիմին տրամադրել համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերին հասանելիություն, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ:

Ա60. Եթե խմբի առաջադրանքի 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 հասանելիությունը աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությանը և աուդիտի պլանին կարող է խմբի առաջադրանքի թիմի պահանջները հաղորդակցելու համար բավարար լինել` համաձայն պարագրաֆ 40-ի, և
* բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայումը խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից կարող է բավարար լինել հաղորդակցելու խմբի առաջադրանքի թիմի եզրակացությանն առնչվող հարցերի հաղորդակցման համար` համաձայն պարագրաֆ 41-ի:

#### Ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի և համապատասխան լինելու գնահատում

*Բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայում* (հղում` պար. 42(բ))

Ա61. Կախված հանգամանքներից` բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի տարբեր բաժիններ կարող են տեղին լինել խմբի աուդիտի համար: Հաճախ ուշադրություն է դարձվում այն աուդիտորական փաստա­թղթե­­րին, որոնք առնչվում են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին: Փաստաթղթերի վերանայման ծավալը կախված է բաղադրիչի աուդիտորական փաստաթղթե­րի` բաղադրիչի աուդիտորի ընկերության վերանայման ընթացակարգերին ենթակա լինելու փաստից:

*Աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելը և համապատասխանությունը* (հղում` պար. 44-45)

Ա62. Եթե խմբի առաջադրանքի թիմը եզրակացնում է, որ խմբի աուդիտի նպատակով ձեռք չեն բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու լրացուցիչ ընթացակարգեր: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա խմբի առաջադրանքի թիմը կարող է ինքն իրականացնել ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա63. Խմբի առաջադրանքի ղեկավարի գնահատումը խեղաթյուրումների ընդհանուր ազդեցության վերաբերյալ (որոնք բացահայտվել են խմբի առաջադրանքի թիմի կամ բաղադրիչի աուդիտորների կողմից) թույլ է տալիս նրան որոշել, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած էականորեն խեղաթյուրված են:

#### Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց 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 օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման համար[[485]](#footnote-485):

Ա65. Խմբի ղեկավարությանը կարող է անհրաժեշտ լինել որոշ էական զգայուն տեղեկատվություն գաղտնի պահել: Հարցերի օրինակները, որոնք կարող են նշանակալի լինել 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,
* նշանակալի իրավական համաձայնություններ:

*Հաղորդակցություն խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ* (հղում` պար. 49)

Ա66. Խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը կարող է ներառել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի աուդիտորին ներկայացված հարցեր, որոնք խմբի առաջադրանքի թիմի դատողությամբ կարևոր են խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնելու համար: Խմբի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունները տեղի են ունենում աուդիտի տարբեր փուլերում: Օրինակ՝ 49(ա)-(բ) պարագրաֆներին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդակցվել, երբ խմբի առաջադրանքի թիմը որոշում է բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքը: Մյուս կողմից, պարագրաֆ 49(գ)-ին վերաբե­րող հարցերը կարող են հաղորդակցվել աուդիտի վերջում և 49(դ)-(ե) պարագրաֆներին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդակցվել, երբ տեղի են ունենում:

### Հավելված 1

(հղում` պար. Ա19)

**Անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, երբ խմբի առաջադրանքի թիմը խմբի աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ**

Ծանոթագրություն։ Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացությունում «Կարծիք» բաժինը ներկայացված է սկզբում՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն, իսկ «Կարծիքի հիմք» բաժինը ներկայացված է «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո։ Բացի այդ, աուդիտորի պատասխանատվության ընդլայնված բաժնում ներառված առաջին և վերջին նախադասություններն այժմ նոր՝ «Կարծիքի հիմք» բաժնի մաս են հանդիսանում։

**Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության նպատակով ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**

* **ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ։ Աուդիտը հանդիսանում է խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը).**
* **համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ).**
* **աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.**
* **խմբի առաջադրանքի թիմն ի վիճակի չէ ձեռքբերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող նշանակալի բաղադրիչի վերաբերյալ (15 մլն դոլարով ճանաչված ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, որում ընդհանուր ակտիվների գումարը 60 մլն դոլար է), քանի որ խմբի առաջադրանքի թիմը հասանելիություն չի ունեցել հաշվապահական գրանցումներին, ղեկավարությանը կամ բաղադրիչի աուդիտորին.**
* **խմբի առաջադրանքի թիմը ծանոթացել է բաղադրիչի՝ 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին, ներառյալ՝ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը և դիտարկել է բաղադրիչի վերաբերյալ խմբի ղեկավարության կողմից պահվող համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվությունը.**
* **խմբի առաջադրանքի ղեկավարի մասնագիտական դատողությամբ՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նշված անկարողության ազդեցությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է, սակայն ոչ համատարած[[486]](#footnote-486).**
* **աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի համապատասխան բոլոր պահանջները ներառված են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքում.**
* **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՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված)[[487]](#footnote-487).**
* **աուդիտորից չի պահանջվում և նա չի որոշել աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցել ԱՄՍ 701-ի համաձայն[[488]](#footnote-488).**
* **աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կարծիքը կրում է նաև այդ տեղեկատվության ազդեցությունը.**
* **համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.**
* **ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրությամբ ունի հաշվետվականության այլ պարտականություններ։**

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[489]](#footnote-489)**

**Ձևափոխված կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ Ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (Խումբ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական միջոցների մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականու­թյան նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «Ձևափոխված կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը) Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված համապարփակ ֆինանսական արդյունքներն ու համախմբված դրամական հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Ձևափոխված կարծիքի հիմք**

ԱԲԳ Ընկերության ներդրումը ԴԵԶ ընկերությունում, տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ընկերություն` հաշվառվող բաժնեմասնակցության մեթոդով, 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում հաշվառված է $15 միլիոն գումարով, և ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժինը` $1 միլիոն դրամ գումարի չափով, ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում ներառված է 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված հաշվետվությունում: Մենք ի վիճակի չէինք ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ԴԵԶ ընկերությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժնի չափի վերաբերյալ, քանի որ մեզ մերժվել է հասանելիությունը ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությանը, ղեկավարությանը և աուդիտորներին: Հետևաբար, մենք ի վիճակի չէինք որոշելու նշված գումարների ճշգրտման անհրաժեշտությունը:

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 հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք)* և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ համաձայն ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի։ Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար քանակի և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր ձևափոխված աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ Աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված)[[490]](#footnote-490) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ում «Այլ տեղեկատվություն» բաժնի վերջին պարագրաֆը պետք է փոփոխվի այնպես, որ նկարագրի հատուկ հարցերը, որոնք հիմք են հանդիսանում ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար, ինչպես նաև ազդում են այլ տեղեկատվության վրա։]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[491]](#footnote-491)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված)[[492]](#footnote-492) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը: Վերջին երկու պարագրաֆները, որոնք կիրառելի են միայն ցուցակված կազմակերպությունների աուդիտի համար, չեն ներառվի։]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից ։*]

*[Աուդիտորի հասցե]*

*[Ամսաթիվ]*

Եթե, խմբի առաջադրանքի ղեկավարի դատողությամբ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու սահմանափակումը էական է և համատարած, խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց` համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված):

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա23)

**Հարցերի օրինակներ, որոնց վերաբերյալ Խմբի առաջադրանքի թիմը ձեռք է բերում պատկերացումներ**

Օրինակները ընդգրկում են հարցերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հարցերն են տեղին յուրաքանչյուր խմբի աուդիտորական առաջադրանքի համար, և հարցերի ցանկը ամբողջական չէ:

Խմբի կտրվածքով հսկողության տարրեր

1. Խմբի կտրվածքով հսկողության տարրերը կարող են ներառել հետևյալ հարցերի զուգակցումը`

* պարբերական հանդիպումներ խմբի և բաղադրիչի ղեկավարության միջև, քննարկելու բիզնես զարգացումները և վերանայելու գործունեության արդյունքները,
* բաղադրիչի գործունեության և ֆինանսական արդյունքների` ներառյալ պարբերական հաշվետվականության, մոնիթորինգը, որը թույլատրում է խմբի ղեկավարությանը մոնիթորինգի ենթարկելու բաղադրիչի գործունեության արդյունքները պլանավորվածի համեմատ և ձեռնարկելու համապատասխան միջոցներ,
* խմբի ղեկավարության ռիսկի գնահատման գործընթացները, այսինքն` հայտնաբերելու, վերլուծելու և կառավարելու բիզնես ռիսկը, ներառյալ խարդախու­թյան ռիսկը, որը կարող է հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման,
* մոնիթորինգ, հսկողություն, համաձայնեցում և ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հաշիվների մնացորդների հաշվանցում խմբի մակարդակով,
* ժամկետների մոնիթորինգի գործընթաց և բաղադրիչի կողմից ստացված ֆինան­սական տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության գնահատում,
* կենտրոնացված ՏՏ համակարգ, որը վերահսկվում է միևնույն ընդհանուր ՏՏ հսկողության տարրերով ամբողջ խմբի կամ նրա մասերի համար,
* ՏՏ համակարգի հսկողական գործողություններ, որոնք նույնն են ամբողջ խմբի կամ նրա մասերի համար,
* հսկողության տարրերի մոնիթորինգ` ներառյալ ներքին աուդիտի ծառայության և ինքնագնահատ­ման ծրագրերի գործառույթները,
* հետևողական քաղաքականություն և ընթացակարգեր` ներառյալ խմբի ֆինանսա­կան հաշվետվականության ընթացակարգերի ձեռնարկը,
* խմբի կտրվածքով ծրագրեր, ինչպիսիք են էթիկայի կանոնագիրքը և խարդախության կանխման ծրագրերը:
* բաղադրիչի ղեկավարության իրավունքների ու պատասխանատվության գնահատման համաձայնեցում:

2. Ներքին աուդիտը ծառայությունը կարելի է դիտարկել որպես խմբի կտրվածքով հսկողության մի մաս, օրինակ՝ երբ ծառայությունը կենտրոնացված է: ԱՄՍ 610-ը (Վերանայված 2013)[[493]](#footnote-493) դիտարկում է խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից գնահատումը, թե արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով ապահովում են ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակը, և թե արդյոք ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում այն ոլորտներում, որոնց պարագայում խմբի առաջադրանքի թիմը մտադիր է օգտագործել ծառայության աշխատանքը։

Համախմբման գործընթաց

3. Խմբի առաջադրանքի թիմի պատկերացումը համախմբման գործընթացի վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը՝

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին առնչվող հարցեր`

* բաղադրիչի աուդիտորի պատկերացման աստիճանը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ,
* բաղադրիչների հայտնաբերման և հաշվառման գործընթացը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի,
* հաշվետու սեգմենտների նույնականացման գործընթացը սեգմենտային հաշվետվութ­յան նպատակով` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի,
* կապակցված կողմերի հարաբերություններ և կապակցված կողմերի հետ գործարքների բացահայտման գործընթաց` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի,
* խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, նախորդ տարվա համեմատ դրանց փոփոխու­թյունները, և նոր կամ թարմացված ստանդարտների ազդեցութ­յունը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության 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 քաղաքականության 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 հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի: Նույնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականու­թ­յունը որոշակի սկզբունքներ, հիմքեր, ստանդարտներ, կանոններ և խմբի կողմից ընդունված մոտեցումներ է ենթադրում, հիմնված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի վրա, և որոնք բաղադրիչը հետևողականորեն կիրառում է` ձևակերպելու նմանատիպ գործարքները: Այդ քաղաքականությունը սովորաբար նկարագրվում է ֆինանսական հաշվետվականության ընթացակարգերի ձեռ­նար­կում և խմբի ղեկավա­րության կողմից պատրաստված հաշվետվականու­թյան փաթեթում,
* խմբի ղեկավարության գործընթացները` ապահովելու բաղադրիչի կողմից ամբողջական, ճշգրիտ և ժամանակին հաշվետվականություն՝ համախմբման նպատակով,
* գործընթացներ վերահաշվարկելու օտարերկրյա բաղադրիչի ֆինանսա­կան տեղեկատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների արժույթով,
* ինչպե՞ս է ՏՏ կազմակերպված համախմբման համար` ներառյալ ձեռնար­կն ու ավտոմատացված գործընթացները, և համախմբման գործընթացի ձեռնարկն ու տարբեր փուլերում ծրագրավորած հսկողությունը,
* խմբի ղեկավարության կողմից իրականացված գործընթացները` հետագա դեպքերի վերաբերյալ տեղեկատվության ստացման նպատակով:

Համախմբման ճշգրտումներին առնչվող հարցեր`

* համախմբման ճշգրտումների հաշվառման գործընթացներ` ներառյալ մատյաններում համապա­տաս­խան գրանցումների պատրաստում, հաստատում և ձևակերպում և համախմբման գործընթացի համար պատասխանատու աշխատակազմի փորձառությունը,
* համախմբման ճշգրտումները, որոնք պահանջվում են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի,
* գործարքների ու դեպքերի բիզնես տրամաբանությունը, որոնք առաջացնում են համախմբման ճշգրտումներ,
* բաղադրիչների միջև գործարքների հաճախությունը, բնույթը և ծավալը,
* ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հաշիվների մնացորդների մոնիտորինգի, հսկողության, համաձայնեցման և հաշվանց­ման ընթացակարգեր,
* ձեռք բերված ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքի ստացման քայլեր, գուդվիլի ամորտիզացիայի ընթացակարգեր (եթե կիրառելի է) և գուդվիլի արժեզրկման թեստ` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության 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 ռիսկեր**

Օրինակներն ընդգրկում են հանգամանքների ու դեպքերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հանգամանքներն ու դեպքերն են վերաբերում յուրաքանչյուր խմբի աուդիտորական առաջա­դրանքին, և բացի այդ, օրինակների ցանկը ամբողջական չէ`

* խմբի բարդ կառուցվածք, հատկապես եթե առկա են հաճախակի բիզնեսի ձեռքբերումներ, օտարումներ կամ վերակազմակերպումներ,
* կորպորատիվ կառավարման թույլ համակարգ` ներառյալ ոչ թափանցիկ որոշումների կայացման համակարգ,
* խմբի կտրվածքով հսկողության բացակայություն կամ անարդյունավե­տութ­յուն` ներառյալ բաղադրիչների գործունեության և արդյունքների վերաբերյալ խմբի ղեկավարության թերի մոնիտորինգը,
* օտարերկրյա իրավակարգում 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 նորամուծական ֆինանսական գործիքներով առևտուրը,
* անորոշություն, թե ո՞ր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունն է պահանջ­վում ներառել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի, օրինակ՝ արդյո՞ք առկա են հատուկ նպատակ­ների կազմակերպություններ կամ ոչ առևտրային կազմակերպություններ,
* կապակցված կողմերի անսովոր հարաբերություններ և գործարքներ,
* նախկինում բացահայտված ներխմբային հաշիվների 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 հաշվետվությունների նկատմամբ կիրառված 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 աուդիտի համար նշանակված 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 առաջադրանքի 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 են ճշմարիտ և իրական պատկերը) են ներկայացնում [ամսաթիվ] դրությամբ խմբի ֆինանսական վիճակի և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը` համաձայն [նշել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը]:

Մենք հավաստում ենք Ձեր [ամսաթիվ] թվագրված հանձնարարագրի ստացումը, որը պահանջում է մեզանից իրականացնել որոշակի աշխատանք [բաղադրիչի անունը] [ամսաթիվ] ավարտված տարվա ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Մենք հաստատում ենք, որ՝

1. ի վիճակի ենք բավարարել հանձնարարությունները:/Մենք Ձեզ տեղեկացնում ենք, որ ի վիճակի չենք բավարարել հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարարու­թյուն­ները] հետևյալ պատճառներով [նշել պատճառները]։

2. հանձնարարությունները հստակ են և հասկանալի մեզ համար:/Մենք երախտապարտ կլինենք, եթե դուք հստակեցնեք հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարա­րու­թյունները]։

3. Մենք կհամագործակցենք Ձեզ հետ և Ձեզ համար մատչելի կդարձնենք համապա­տասխան աուդիտորական փաստաթղթերը:

Մենք գիտակցում ենք, որ՝

1. [Բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվությունը ներառվելու է [խմբի անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում.

2. Դուք կարող եք Ձեզ համար անհրաժեշտ համարել ներգրավվել [ամսաթիվը] հաշվեփակվող տարվա [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքներում.

3. Դուք ակնկալում եք ուսումնասիրել, և անհրաժեշտության դեպքում օգտագործել մեր աշխատանքները [մայր կազմակերպության անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով:

[բաղադրիչի անունը], որը հանդիսանում է [մայր կազմակերպության] [նկարագրել բաղադրիչը, օրինակ, ամբողջապես վերահսկվող դուստր, դուստր, համատեղ ձեռնարկում, 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 էթիկայի համապատասխան 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 էթիկայի համապատասխան պահանջ­ները] և պահպանում ենք [նշել կարգավորող մարմինը] կողմից ընդունված [նշել կանոնագիրքը] կիրառելի պահանջները.

2. Մենք տեղյակ ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտների [նշել այլ ազգային ստանդարտները, որոնք կիրառելի են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար] պահանջների մասին, 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 ճյուղի գիտելիք­ները), որոնք անհրաժեշտ են տվյալ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների իրականացման համար.

4. Մենք տեղյակ ենք [նշել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվականության 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 առաջադրանքի 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 առաջադրանքի թիմի հետ,*
* աշխատանքների իրականացման ժամանակացույց,
* խմբի ղեկավարության և խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից պլանավորած այցելություն­ների ամսաթվերը և բաղադրիչի ղեկավարության և բաղադրիչի աուդիտորների հետ պլանավորված հանդիպումների ամսաթվերը,
* առանցքային կոնտակտների ցանկը,
* *բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք աշխատանք, այդ աշխատանքների օգտագործումը*, աուդիտի սկզբնական շրջանում և անցկացման ընթացքում ջանքերի կոորդինացման համաձայնություններ, ներառյալ խմբի առաջադրանքի թիմի պլանավորած մասնակցությունը բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում,
* *խմբի աուդիտին առնչվող էթիկայի պահանջները և, մասնավորապես, անկախության պահանջները, օրինակ՝ երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով խմբի աուդիտորին արգելվում է ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակություն ստանալ, խմբի աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք արգելքը տարածվում է նաև բաղադրիչների աուդիտորների վրա և, եթե այդպես է, քննարկի այս հարցը բաղադրիչի աուդիտորների հետ[[494]](#footnote-494),*
* *բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման պարա­գայում` բաղադրիչի էականությունը (և եթե կիրառելի է, որոշակի գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների համար էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանաչափը, որը գերազանցող խեղաթյուրումը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյու­նից չի կարող դիտարկվել որպես ակնհայտորեն աննշան,*
* *խմբի ղեկավարության կողմից ներկայացված կապակցված կողմերի ցանկը և այլ կապակցված կողմերը, որոնց վերաբերյալ խմբի առաջադրանքի թիմը տեղյակ է, ինչպես նաև պահանջ, որպեսզի բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին խմբի առաջադրանքի թիմին հաղորդակցի խմբի ղեկավարության կամ խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ,*
* ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթի և ներխմբային հաշիվների մնա­ցորդ­ների նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքների վերաբերյալ տեղեկատվություն,
* այլ պարտադիր հաշվետվականության պահանջների ուղեցույց, օրինակ՝ հաշվե­տվություն խմբի ղեկավարության կողմից ներքին հսկողության արդյունավետու­թյան վերաբերյալ հավաստման առնչությամբ,
* հետագա դեպքերի վերաբերյալ մասնավոր հանձնարարություններ, եթե հավանա­կան է, որ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ խմբի առաջադրանքի թիմի եզրակացության միջև կառաջանա ժամանակային տարբերություն:

Հարցեր, որոնք առնչվում են բաղադրիչի աուդիտորի կողմից աշխատանքների իրականացմանը`

* խմբի առաջադրանքի թիմի կողմից իրականացված հաշվապահական հաշվառման համակարգի գործունեության վերահսկողության թեստերի արդյունքներ, որն ընդհանուր է բոլոր կամ որոշ բաղադրիչների համար, ինչպես նաև բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք վերահսկողության թեստեր,
* *խարդախության կամ սխալի պատճառով խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հայտնաբերված էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկեր, որոնք տեղին են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, և պահանջ, որ բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին հաղորդակցի խարդախության կամ սխալի պատճառով իր կողմից հայտնաբերված խմբի ֆինանսական հաշվետվու­թյունների էական խեղաթյուրման լրացուցիչ նշանակալի ռիսկերի և այդ ռիսկերին իր արձագանքի մասին,*
* ներքին աուդիտի ծառայության բացահայտումները հսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք տեղին են բաղադրիչների համար,
* պահանջ` ժամանակին հաղորդակցելու բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աշխատանքների արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորա­կան ապացույցների վերաբերյալ, որոնք հակասում են նախկին աուդիտորական ապացույցներին, որոնց հիման վրա խմբի առաջադրանքի թիմը իրականացրել է խմբի մակարդակով ռիսկի սկզբնական գնահատումը,
* գրավոր հավաստման պահանջ` բաղադրիչի ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին 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 հաղորդակցվի խմբի առաջադրանքի թիմին`
  + նշանակալի հաշվապահական հաշվառման, ֆինանսական հաշվետվականության և աուդիտո­րա­կան հարցեր, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և համապատասխան դատողությունները,
  + հարցեր՝ առնչվող բաղադրիչի գործունեության անընդհատությանը,
  + հարցեր՝ առնչվող դատական հայցերին և պահանջներին,
  + ներքին հսկողության նշանակալի թերություններ, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը հայտնաբերել է բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրակա­նաց­ված աշխատանքների ընթացքում և խարդախության առկայությունը մատնանշող տեղեկատվություն,
* պահանջ` խմբի առաջադրանքի թիմին ժամանակին հաղորդակցելու նշանակալի կամ անսովոր դեպքերի մասին,
* *պահանջ, որ պարագրաֆ 41-ում նշված հարցերը խմբի առաջադրանքի թիմին հաղորդակցվեն, երբ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ աշխատանքներն ավարտվել են:*

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 610

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ 2013)**

## ՆԵՐՔԻՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2014 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1-5

ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) և ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013) միջև փոխկապակցվածությունը..............................................................................................6-10

Արտաքին աուդիտորի պատասխանատվությունն աուդիտի համար...................................11

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը............................................................................................12

**Նպատակները**.................................................................................................................13

**Սահմանումներ**................................................................................................................14

**Պահանջները**

Որոշումը` հնարավոր է արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով..................................................................................15-20

Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը....................................21-25

Որոշումը` հնարավոր է արդյոք ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով.......................................................26-32

Ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը........................33-35

Փաստաթղթավորումը...............................................................................................36-37

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Ներքին աուդիտի ծառայության սահմանումը.............................................................Ա1-Ա4

Որոշումը` հնարավոր է արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով.............................................................................Ա5-Ա23

Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը.............................. Ա24-Ա30

Որոշումը` հնարավոր է արդյոք ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով................................................. Ա31-Ա39

Ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը...................Ա40-Ա41

|  |
| --- |
| *«Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 610-ը (Վերանայված 2013) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) սահմանում է արտաքին աուդիտորի պարտականությունները ներքին աուդիտորների աշխա­տանքն օգտագործելու դեպքում։ Վերջինս ներառում է ինչպես ա) աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը, այնպես էլ բ) արտաքին աուդիտորի ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման ներքո ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը։

2. Սույն ԱՄՍ-ն չի կիրառվում, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի ծառայություն (հղում՝ պար. Ա2):

3. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն, ապա այդ ծառայության աշխատանքի օգտագործման հետ կապված սույն ԱՄՍ-ի պահանջները չեն կիրառվում հետևյալ դեպքերում`

ա) ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունները և գործունեությունը չեն առնչվում աուդիտին, կամ

բ) ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[495]](#footnote-495) ներքո իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում աուդիտորի կողմից նշված ծառայության վերաբերյալ ձեռքբերված նախնական պատկերացման համաձայն՝ արտաքին աուդիտորը աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելիս չի ակնկալում օգտագործել այդ ծառայության աշխատանքը:

Սույն ԱՄՍ-ի ոչ մի դրույթ արտաքին աուդիտորից չի պահանջում օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը՝ արտաքին աուդիտորի կողմից ուղղակիորեն իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները ձևափոխելու, կամ ծավալը կրճատելու նպատակով. դա արտաքին աուդիտորն ինքը պետք է որոշի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը սահմանելիս։

4. Ի լրումն՝ սույն ԱՄՍ-ի պահանջները, որոնք վերաբերում են ուղղակի օժանդակությանը, չեն կիրառվում, եթե արտաքին աուդիտորը չի նախատեսում ներքին աուդիտորներից ստանալ ուղղակի օժանդակություն։

5. Որոշ իրավակարգերում, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արտաքին աուդիտորին կարող է արգելվել կամ որոշ չափով սահմանափակվել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը կամ ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակության ստացումը։ Սույն ԱՄՍ-ն չի գերակայում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենքներին կամ այլ իրավական ակտերին[[496]](#footnote-496)։ Հետևաբար, նման արգելքները կամ սահմանափակումները չեն խոչընդոտի արտաքին աուդիտորի կողմից սույն ԱՄՍ-ի պահանջների ապահովմանը (հղում՝ պար. Ա31)։

#### ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) և ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013) միջև փոխկապակցվածութ­յունը

6. Շատ կազմակերպություններում ներքին աուդիտի ծառայությունները ստեղծվում են որպես ներքին հսկողության և կառավարման կառուցվածքի մաս։ Ներքին աուդիտի ծառայության նպատակներն ու շրջանակները, պարտականությունների բնույթը և կազմակերպչական կարգավիճակը, ներառյալ՝ ծառայության լիազորություններն ու հաշվետվականությունը, լայնորեն տարբերվում են և կախված են կազմակերպության չափերից ու կառուցվածքից, ինչպես նաև ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պահանջներից։

7. ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) ներկայացնում է, թե ներքին աուդիտի ծառայության գիտելիքները և փորձառությունն ինչպես կարող են նպաստել կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ արտաքին աուդիտորի պատկերացմանը, ինչպես նաև էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը և գնահատմանը։ ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված)[[497]](#footnote-497) նկարագրում է նաև, թե ներքին և արտաքին աուդիտորների միջև արդյունավետ հաղորդակցությունը ինչպես է ստեղծում միջավայր, որի պարագայում արտաքին աուդիտորը կարող է տեղեկանալ իր աշխատանքի վրա ազդեցություն ունեցող նշանակալի հարցերի վերաբերյալ։

8. Կախված այն հանգամանքից՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով ապահովում են ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև կախված ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակից և արդյոք ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, արտաքին աուդիտորը կարող է ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքն օգտագործել նաև կառուցողական կերպով և ի լրումն սեփական աշխատանքի։ Սույն ԱՄՍ-ն սահմանում է արտաքին աուդիտորի պարտականությունները, երբ ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) ներքո իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտի ծառայության վերաբերյալ ձեռքբերված նախնական պատկերացման համաձայն՝ աուդիտորն ակնկալում է ծառայության աշխատանքն օգտագործել՝ որպես ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների մաս[[498]](#footnote-498)։ Այդ աշխատանքի նման օգտագործումը ձևափոխում է ուղղակիորեն արտաքին աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները, կամ կրճատում է դրանց ծավալը։

9. Ի լրումն՝ սույն ԱՄՍ-ն սահմանում է նաև արտաքին աուդիտորի պարտականությունները, եթե դիտարկվում է արտաքին աուդիտորի ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման ներքո ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը։

10. Կազմակերպությունում կարող են լինել անհատներ, ովքեր իրականացնում են ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացվող ընթացակարգերին նման ընթացակարգեր: Այնուամենայնիվ, եթե ընթացակարգերն իրականացվեն օբյեկտիվ և կոմպետենտ ծառայության կողմից, որը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցումներ, ներառյալ՝ որակի հսկողությունը, ապա միայն այդ դեպքում նշված ընթացակարգերը կհամարվեն ներքին հսկողության տարրեր, իսկ վերջիններիս արդյունավետության վերաբերյալ ապացույցները կհանդիսանան գնահատված ռիսկերի առնչությամբ աուդիտորի արձագանքի մաս՝ ԱՄՍ 330-ին համապատասխան[[499]](#footnote-499)։

#### Արտաքին աուդիտորի պատասխանատվությունն աուդիտի համար

11. Արտաքին աուդիտորն ունի միանձնյա պատասխանատվություն արտահայտված աուդիտորական կարծիքի համար, և այդ պատասխանատվությունը չի նվազում արտաքին աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքն օգտագործելու կամ ներքին աուդիտորների կողմից առաջադրանքին ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերելու արդյունքում։ Չնայած նրանք կարող են իրականացնել արտաքին աուդիտորների կողմից իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերին նման ընթացակարգեր, այնուամենայնիվ, ոչ ներքին աուդիտի ծառայությունը և ոչ էլ ներքին աուդիտորները կազմակերպությունից անկախ չեն, ինչպես պահանջվում է արտաքին աուդիտորից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում՝ ԱՄՍ 200-ին[[500]](#footnote-500) համապատասխան։ Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ն սահմանում է այն պայմանները, որոնք անհրաժեշտ են արտաքին աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտորների աշխատանքն օգտագործելու համար։ Այն նաև սահմանում է, թե ինչ գործողություններ պետք է իրականացվեն բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով առ այն, որ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը կամ ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորները համապատասխանում են աուդիտի նպատակներին։ Պահանջների նպատակը ներքին աուդիտորների աշխատանքն օգտագործելու առնչությամբ արտաքին աուդիտորի դատողությունների համար հիմքի տրամադրումն է՝ նման աշխատանքի գերօգտագործումը կամ անհարկի օգտագործումը կանխելու նպատակով։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

12. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2014 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

13. Երբ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի ծառայություն և արտաքին աուդիտորն ակնկալում է օգտագործել այդ ծառայության աշխատանքը՝ ուղղակիորեն արտաքին աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կամ ժամկետները ձևափոխելու, կամ դրանց ծավալները կրճատելու նպատակով, կամ ակնկալում է ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակություն ստանալ, արտաքին աուդիտորի նպատակներն են`

ա) որոշել` հնարավոր է արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը կամ ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն, և եթե հնարավոր է, ապա որ ոլորտներում և ինչ ծավալով,

և այդ որոշումը կայացնելուց հետո՝

բ) ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքն օգտագործելու դեպ­քում որոշել` արդյոք այդ աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին, և

գ) ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակություն ստանալու դեպ­քում` պատշաճ կերպով իրականացնել նրանց աշխատանքի ուղղորդումը, ղեկավարումն ու վերանայումը։

### Սահմանումներ

14. ԱՄՍ-ի նպատակով հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև նշված նշանակու­թյունները`

ա) ներքին աուդիտի ծառայություն՝ կազմակերպության ծառայություն, որն իրականացնում է հավաստիացման և խորհրդատվական գործառույթներ՝ կազմակերպության կորպորատիվ կառավարման, ներքին հսկողության և ռիսկերի կառավարման գործընթացների արդյունավետությունը գնահատելու և բարձրացնելու նպատակով (հղում՝ պար․ Ա1-Ա4),

բ) ուղղակի օժանդակություն՝ ներքին աուդիտորների ներգրավումը աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման գործընթացում՝ արտաքին աուդիտորների ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման ներքո։

### Պահանջները

#### Որոշումը` հնարավոր է արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով

*Ներքին աուդիտի ծառայության գնահատումը*

15. Արտաքին աուդիտորը պետք է որոշի` արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը կարող է օգտագործվել աուդիտի նպատակներով՝ գնահատելով հետևյալը`

ա) ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը ինչ չափով են ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը (հղում՝ պար. Ա5-Ա9),

բ) ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակը (հղում՝ պար. Ա5-Ա9), և

գ) արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, ներառյալ՝ որակի հսկողությունը (հղում՝ պար. Ա10-Ա11)։

16. Արտաքին աուդիտորը չպետք է օգտագործի ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, եթե նա որոշում է, որ՝

ա) ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականությունն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով չեն ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը,

բ) ծառայությունը չունի բավարար կոմպետենտություն, կամ

գ) ծառայությունը չի կիրառում համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, ներառյալ՝ որակի հսկողությունը (հղում՝ պար. Ա12-Ա14)։

*Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի բնույթի և ծավալների որոշումը, որը կարող է օգտագործվել*

17. Որպես այն որոշման հիմք, թե որ ոլորտներում և ինչ ծավալով կարող է օգտագործվել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, աուդիտորը պետք է դիտարկի ներքին աուդիտի ծառայության կողմից կատարված կամ նախատեսվող աշխատանքի բնույթն ու շրջանակները, ինչպես նաև դրանց համապատասխանությունը արտաքին աուդիտորի ընդհանուր աուդիտի ռազմավարությանը և աուդիտի պլանին (հղում՝ պար. Ա15-Ա17):

18. Արտաքին աուդիտորը բոլոր նշանակալի դատողությունները պետք է կատարի աուդիտորական առաջադրանքի ընթացքում, և ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի անհարկի օգտագործումը կանխելու նպատակով պետք է պլանավորումն իրականացնի այնպես, որ համապատասխանաբար ավելի քիչ օգտագործի ծառայության աշխատանքը և ավելի շատ աշխատանք կատարի ինքնուրույն (հղում՝ պար. Ա15-Ա17)՝ պայմանավորված նրանով, թե՝

ա) որքան շատ դատողություններ են անհրաժեշտ`

(i) համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր պլանավորելիս և իրականացնելիս, և

(ii) հավաքագրված աուդիտորական ապացույցները գնահատելիս (հղում՝ պար. Ա18-Ա19),

բ) որքան բարձր է հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը՝ հատուկ ուշադրություն դարձնելով նշանակալի համարված ռիսկերին (հղում՝ պար. Ա20-Ա22),

գ) որքան քիչ են ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը նպաստում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, և

դ) որքան ցածր է ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակը։

19. Արտաքին աուդիտորը պետք է գնահատի նաև՝ արդյոք, ընդհանուր առմամբ, ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի պլանավորված ծավալով օգտագործումը կշարունակի ապահովել աուդիտի գործընթացում նրա բավարար չափով ներգրավված լինելուն՝ հաշվի առնելով, որ արտահայտված աուդիտորական կարծիքի միանձնյա պատասխանատվությունն արտաքին աուդիտորինն է (հղում՝ պար. Ա15-Ա22)։

20. Արտաքին աուդիտորը աուդիտի պլանավորվող շրջանակները և ժամկետները կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ԱՄՍ 260-ին (Վերանայված)[[501]](#footnote-501) համապատասխան ներկայացնելիս պետք է տեղեկացնի, թե ինչպես է պլանավորում օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը (հղում՝ պար. Ա23)։

#### Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը

21. Եթե արտաքին աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, նա պետք է այդ աշխատանքի պլանավորվող օգտագործումը քննարկի ծառայության հետ՝ որպես նրանց համապատասխան գործողությունների համակարգման հիմք (հղում՝ պար. Ա24-Ա26)։

22. Արտաքին աուդիտորը պետք է ծանոթանա ներքին աուդիտի ծառայության հաշվետվություններին՝ կապված ծառայության այն աշխատանքի հետ, որն արտաքին աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել՝ ծառայության կողմից իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի և ծավալների, ինչպես նաև համապատասխան հայտնաբերումների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով։

23. Արտաքին աուդիտորը պետք է իրականացնի բավարար քանակի աուդիտորական ընթացակարգեր ընդհանուր վերցրած ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի նկատմամբ, որն արտաքին աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել՝ որոշելու այդ աշխատանքի համապատասխանությունն աուդիտի նպատակներին՝ ներառյալ գնահատելով, թե արդյոք՝

ա) ծառայության աշխատանքը պատշաճ կերպով պլանավորվել, իրականացվել, վերահսկվել, վերանայվել և փաստաթղթավորվել է,

բ) բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ են ձեռք բերվել՝ հնարավորություն տալով ծառայությանը՝ ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու համար, և

գ) կատարված եզրահանգումները համապատասխան են տվյալ հանգամանքներում, ինչպես նաև արդյոք ծառայության կողմից պատրաստված հաշվետվությունները համապատասխանում են կատարված աշխատանքի արդյունքներին (հղում՝ պար. Ա27-Ա30)։

24. Արտաքին աուդիտորի աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ժամկետները պետք է հաշվի առնեն արտաքին աուդիտորի հետևյալ գնահատումները՝

ա) անհրաժեշտ դատողությունների ծավալ,

բ) էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկ,

գ) ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը ինչ չափով են ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, և

դ) ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակ[[502]](#footnote-502) (հղում՝ պար. Ա27-Ա29),

և ներառի որոշ աշխատանքների վերակատարում (հղում՝ պար. Ա30)։

25. Արտաքին աուդիտորը պետք է նաև գնահատի՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության վերաբերյալ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 15-ի համաձայն արտաքին աուդիտորի եզրահանգումները, ինչպես նաև աուդիտի նպատակներով ծառայության աշխատանքի օգտագործման բնույթի և ծավալների որոշումը՝ սույն ԱՄՍ-ի 18-19 պարագրաֆների համաձայն, շարունակում եմ մնալ համապատասխան։

#### Որոշումը` հնարավոր է արդյոք ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով

*Որոշումը` հնարավոր է աուդիտի նպատակներով ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն*

26. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արտաքին աուդիտորին կարող է արգելվել ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակություն ստանալ։ Եթե այդպես է, 27-35 և 37 պարագրաֆները չեն կիրառվում (հղում՝ պար. Ա31)։

27. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակության ստացումը չի արգելվում, և արտաքին աուդիտորը պլանավորում է ներքին աուդիտորների կողմից աուդիտի նպատակով ուղղակի օժանդակություն ստանալ, նա պետք է գնահատի այն ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքների առկայությունը և նշանակալիությունը, ինչպես նաև կոմպետենտությունը, ովքեր ցուցաբերելու են այդ օժանդակությունը։ Արտաքին աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքների առկայության և նշանակալիության գնահատումը պետք է ներառի ներքին աուդիտորներին հարցումները նրանց շահերի և կապերի վերաբերյալ, որոնք կարող են սպառնալիք ստեղծել նրանց օբյեկտիվության նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա32-Ա34)։

28. Արտաքին աուդիտորը չպետք է ներքին աուդիտորից ուղղակի օժանդակություն ստանա, եթե՝

ա) ներքին աուդիտորի օբյեկտիվության նկատմամբ առկա են նշանակալի սպառնալիքներ, կամ

բ) ներքին աուդիտորը չունի բավարար կոմպետենտություն նախատեսվող աշխատանքը կատարելու համար (հղում՝ պար. Ա32-Ա34)։

*Աշխատանքի բնույթի և ծավալների որոշումը, որը կարող է հանձնարարվել ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորներին*

29. Ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորներին հանձնարարվող հնարավոր աշխատանքի բնույթը և ծավալները, ինչպես նաև տվյալ հանգամանքներին համապատասխանող ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման բնույթը, ժամկետները և ծավալները որոշելիս` արտաքին աուդիտորը պետք է հաշվի առնի`

ա) դատողությունների ծավալը, որոնք անհրաժեշտ են՝

(i) համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր պլանավորելիս և իրականացնելիս, և

(ii) հավաքագրված աուդիտորական ապացույցները գնահատելիս,

բ) էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը, և

գ) այն ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ առկա և նշանակալի սպառնալիքների, ինչպես նաև կոմպետենտության մակարդակի վերաբերյալ արտաքին աուդիտորի գնահատումը, ովքեր ուղղակի օժանդակություն են ցուցաբերելու (հղում՝ պար. Ա35-Ա39)։

30. Արտաքին աուդիտորը չպետք է ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակություն ստանա այնպիսի ընթացակարգեր իրականացնելիս, որոնք`

ա) ենթադրում են աուդիտին առնչվող նշանակալի դատողությունների կատարում (հղում՝ պար. Ա19),

բ) առնչվում են էական խեղաթյուրումների՝ ավելի բարձր գնահատված ռիսկերին, երբ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերն իրականացնելիս կամ հավաքագրված աուդիտորական ապացույցները գնահատելիս պահանջվող դատողությունները առավել քան սահմանափակ են (հղում՝ պար. Ա38),

գ) առնչվում են այն աշխատանքներին, որոնցում ներգրավված են եղել ներքին աուդիտորները, և որոնք ներքին աուդիտի ծառայության կողմից հաղորդակցվել կամ հաղորդակցվելու են ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կամ

դ) կապված են ներքին աուդիտի ծառայության և դրա աշխատանքի օգտագործման կամ ուղղակի օժանդակության ստացման վերաբերյալ արտաքին աուդիտորի կողմից սույն ԱՄՍ-ին համապատասխան կայացվող որոշումների հետ (հղում՝ պար. Ա35-Ա39)։

31. Երբ համապատասխան կերպով գնահատվել է, թե արդյոք հնարավոր է ներքին աուդիտորների կողմից աուդիտի հետ կապված ուղղակի օժանդակություն ստանալ, և, եթե այդպես է, ինչ ծավալով է հնարավոր, արտաքին աուդիտորը աուդիտի պլանավորվող շրջանակները և ժամկետները ԱՄՍ 260-ին (Վերանայված)[[503]](#footnote-503) համապատասխան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելիս պետք է ներկայացնի ներքին աուդիտորների կողմից ստացվելիք ուղղակի օժանդակության բնույթը և ծավալները՝ հասնելու փոխըմբռնման առ այն, որ նման օժանդակությունն ավելորդ չէ առաջադրանքի տվյալ հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա39):

32․ Արտաքին աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք, ընդհանուր առմամբ, ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության պլանավորված ծավալի ստացումը՝ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի պլանավորված օգտագործման հետ միասին, կշարունակի ապահովել աուդիտի գործընթացում իր բավարար չափով ներգրավված լինելուն՝ հաշվի առնելով, որ արտահայտված աուդիտորական կարծիքի միանձնյա պատասխանատվությունն արտաքին աուդիտորինն է։

#### Ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը

33․ Մինչև աուդիտի նպատակներով ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը, արտաքին աուդիտորը պետք է՝

ա) կազմակերպության լիազորված ներկայացուցչից ստանա գրավոր համաձայնություն առ այն, որ ներքին աուդիտորներին թույլատրվելու է հետևել արտաքին աուդիտորի ցուցումներին, և որ կազմակերպությունը չի միջամտելու արտաքին աուդիտորի համար ներքին աուդիտորների կողմից կատարվող աշխատանքներին, և

բ) ներքին աուդիտորներից ստանա գրավոր համաձայնություն առ այն, որ նրանք արտաքին աուդիտորի ցուցումներով գաղտնի կպահեն հատուկ հարցերը և արտաքին աուդիտորին կտեղեկացնեն իրենց օբյեկտիվության հետ կապված ցանկացած սպառնալիքի վերաբերյալ։

34․ Արտաքին աուդիտորը պետք է ուղղորդի, ղեկավարի և վերանայի առաջադրանքի գծով ներքին աուդիտորների կողմից կատարված աշխատանքը՝ ԱՄՍ 220-ին[[504]](#footnote-504) համապատասխան։ Այդ դեպքում՝

ա) ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման բնույթը, ժամկետները և ծավալները պետք է հաշվի առնեն, որ ներքին աուդիտորներն անկախ չեն կազմակերպությունից և պետք է արձագանքեն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 29-ով սահմանված գործոնների գնահատման արդյունքներին, և

բ) վերանայման ընթացակարգերը պետք է ներառեն ներքին աուդիտորների կողմից իրականացված որոշ աշխատանքների հիմքում ընկած աուդիտորական ապացույցների ստուգումն արտաքին աուդիտորի կողմից։

Ներքին աուդիտորների կողմից իրականացված աշխատանքի ուղղորդումը, ղեկավարումն ու վերանայումն արտաքին աուդիտորի կողմից պետք է լինի բավարար, որպեսզի վերջինս համոզված լինի, որ ներքին աուդիտորները ձեռք են բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ աշխատանքի հիման վրա կատարված եզրահանգումները հիմնավորելու համար (հղում՝ պար. Ա40-Ա41)։

35. Ներքին աուդիտորների կողմից իրականացված աշխատանքներն ուղղորդելիս, ղեկավարելիս և վերանայելիս, արտաքին աուդիտորը պետք է զգոն մնա հատկանիշների հանդեպ, որ պարագրաֆ 27-ով սահմանված արտաքին աուդիտորի գնահատումներն այլևս համապատասխան չեն։

#### Փաստաթղթավորումը

36. Եթե արտաքին աուդիտորն օգտագործում է ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, նա պետք է աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ ընդգրկի ներքոնշյալները`

ա) հետևյալների գնահատումը՝

(i) արդյոք ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով ապահովում են ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը,

(ii) ծառայության կոմպետենտության մակարդակը, և

(iii) արդյոք ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, ներառյալ՝ որակի հսկողությունը,

բ) օգտագործված աշխատանքի բնույթն ու ծավալները և այդ որոշման հիմքը, և

գ) արտաքին աուդիտորի կողմից իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը՝ գնահատելու օգտագործված աշխատանքի պատշաճ լինելը։

37. Եթե արտաքին աուդիտորը ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակություն է ստանում, ապա աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ընդգրկի ներքոթվարկյալները`

ա) ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքների առկայության և նշանակալիության, ինչպես նաև ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերած ներքին աուդիտորների կոմպետենտության մակարդակի գնահատումը,

բ) ներքին աուդիտորների կողմից իրականացված աշխատանքի բնույթի և ծավալների հետ կապված որոշման հիմքերը,

գ) ով է ստուգել իրականացված աշխատանքը, ինչպես նաև ստուգման ամսաթիվը և ծավալները՝ ԱՄՍ 230-ին համապատասխան[[505]](#footnote-505),

դ) կազմակերպության լիազորված ներկայացուցչից և ներքին աուդիտորներից ստացված գրավոր համաձայնությունները՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 33-ի շրջանակներում, և

ե) աուդիտորական առաջադրանքի գծով ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերած ներքին աուդիտորների կողմից պատրաստված աշխատանքային փաստաթղթերը։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ներքին աուդիտի ծառայության սահմանումը (հղում՝ պար. 2, 14(ա))

Ա1. Ներքին աուդիտի ծառայությունների նպատակները և շրջանակները որպես կանոն ներառում են հավաստիացման և խորհրդատվական գործառույթներ՝ կազմակերպության կորպորատիվ կառավարման, ներքին հսկողության և ռիսկերի կառավարման գործընթացների արդյունավետությունը գնահատելու և բարձրացնելու նպատակով, ինչպիսիք են.

*Կորպորատիվ կառավարման հետ կապված գործառույթներ*

* ներքին աուդիտի ծառայությունը կարող է գնահատել կորպորատիվ կառավարման գործընթացը հետևյալներին վերաբերող նպատակներին հասնելու տեսանկյունից. էթիկա և արժեքներ, գործունեության արդյունքների կառավարում ու հաշվետվականություն, ռիսկերի և հսկողության վերաբերյալ տեղեկատվության հաղորդակցում կազմակերպության համապատասխան ոլորտներին և հաղորդակցման արդյունավետություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, արտաքին և ներքին աուդիտորների, ինչպես նաև ղեկավարության միջև։

*Ռիսկերի կառավարման հետ կապված գործառույթներ*

* ներքին աուդիտի ծառայությունը կարող է աջակցել կազմակերպությանը՝ հայտնաբերելով և գնահատելով ռիսկի հանդեպ նշանակալի ենթարկվածություններ, ինչպես նաև բարելավելով ռիսկերի կառավարումը և ներքին հսկողությունը (ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի արդյունավետությունը),
* ներքին աուդիտի ծառայությունը կարող է իրականացնել ընթացակարգեր՝ օժանդակելու կազմակերպությանը խարդախության հայտնաբերման գործում։

*Ներքին հսկողության հետ կապված գործառույթներ*

* + ներքին հսկողության գնահատում: Ներքին աուդիտի ծառայությանը կարող է հանձնարարվել հատուկ պարտականություն՝ վերանայելու հսկողության տարրերը, գնահատելու դրանց գործունակությունը և առաջարկելու համապատասխան բարելավումներ։ Դա կատարելիս, ներքին աուդիտի ծառայությունը հսկողության տարրի վերաբերյալ հավաստիացում է տրամադրում։ Օրինակ՝ ներքին աուդիտի ծառայությունը կարող է պլանավորել և իրականացնել թեստեր կամ այլ ընթացակարգեր՝ ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրելու հավաստիացում՝ կապված ներքին հսկողության կառուցվածքի, ներդրման և գործառնական արդյունավետության հետ՝ ներառյալ աուդիտի հետ կապված հսկողության տարրերը,
  + ֆինանսական և գործառնական տեղեկատվության ուսումնասիրություն: Ներքին աուդիտի ծառայությանը կարող է հանձնարարվել ստուգել այն միջոցները, որոնք օգտագործվել են ֆինանսական և գործառնական տեղեկատվության հայտնաբերման, ճանաչման, չափման, դասակարգման և հաշվետվականության համար, ինչպես նաև առանձին հոդվածների հատուկ ուսումնասիրություն կատարել, ներառյալ` գործարքների, մնացորդների և ընթացակարգերի մանրամասն թեստավորման իրականացումը,
  + գործառնական գործունեության վերանայում: Ներքին աուդիտի ծառայությանը կարող է հանձնարարվել ուսումնասիրելու կազմակերպության գործառնական գործու­նեու­թյան, այդ թվում՝ ոչ ֆինանսական գործունեության տնտեսումը, օգտավետությունը և արդյունավետությունը,
  + օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերանայում: Ներքին աուդիտի ծառայությանը կարող է հանձնարարվել ուսումնասիրել համապատասխանությունը օրենքներին, այլ իրավական ակտերին և այլ արտաքին պահանջներին, ինչպես նաև կառավարման քաղաքականությանն ու հրահանգներին և այլ ներքին պահանջներին։

Ա2․ Ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացվող գործառույթներին նման գործառույթներ կարող են իրականացվել կազմակերպության այլ անվանումով ծառայությունների կողմից։ Ներքին աուդիտի ծառայության որոշ կամ բոլոր գործառույթները կարող են պատվիրակվել նաև ծառայություններ մատուցող երրորդ անձանց։ Ոչ ծառայության անվանումը, ոչ էլ կազմակերպության կամ ծառայություններ մատուցող երրորդ անձի կողմից ծառայությունը մատուցելու հանգամանքը, չեն հանդիսանում միակ գործոնները՝ որոշելու արդյոք արտաքին աուդիտորը կարող է օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը։ Մյուս կողմից կարևոր գործոններ են գործառույթների բնույթը, այն չափը, որով ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերն ապահովում են ներքին աուդիտորների օբյետիվությունը, ինչպես նաև ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտությունը և համակարգային ու կանոնակարգված մոտեցումը։ Սույն ԱՄՍ-ում հղումները ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքներին ներառում են այլ ծառայությունների և ծառայություն մատուցող երրորդ անձանց համապատասխան գործառույթները, որոնք ունեն նշված հատկանիշները։

Ա3․ Ի լրումն՝ գործառնական և կառավարման գործառույթներ ու պարտականություններ ունեցող և ներքին աուդիտի ծառայությունից դուրս գտնվող կազմակերպության ներկայացուցիչները, սովորաբար իրենց օբյեկտիվության նկատմամբ կրում են սպառնալիքներ, որոնք թույլ չեն տալիս նրանց սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով դիտարկել որպես ներքին աուդիտի ծառայության մաս, չնայած նրանք կարող են իրականացնել հսկողական գործառույթներ, որոնք կարող են ստուգվել ԱՄՍ 330-ին[[506]](#footnote-506) համապատասխան։ Այդ պատճառով սեփականատեր-կառավարչի կողմից իրականացվող հսկողական գործառույթները չեն դիտարկվի որպես ներքին աուդիտի ծառայությանը համարժեք։

Ա4. Չնայած կազմակերպության ներքին աուդիտի ծառայության և արտաքին աուդիտորի նպատակները տարբերվում են, ծառայությունը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նման են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում արտաքին աուդիտորների կողմից իրականացվող ընթացակարգերին։ Եթե այդպես է, արտաքին աուդիտորը կարող է ծառայությունն օգտագործել աուդիտի նպատակներով՝ հետևյալ տարբերակներից մեկով կամ մի քանիսով`

* խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկերի առնչությամբ արտաքին աուդիտորի գնահատումների հետ կապված տեղեկատվության ձեռքբերման նպատակով։ Այս կապակցությամբ ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված)[[507]](#footnote-507) պահանջում է, որ արտաքին աուդիտորը ձեռք բերի ներքին աուդիտի ծառայության պարտականությունների բնույթի, կազմակերպությունում դրա կարգավիճակի և իրականացված կամ իրականացվելիք գործողությունների վերաբերյալ պատկերացում, ինչպես նաև հարցումներ կատարի ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին (եթե կազմակերպությունն ունի նման ծառայություն), կամ
* բացառությամբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված կամ որոշակի չափով սահմանափակված լինելու դեպքերի, համապատասխան գնահատումից հետո արտաքին աուդիտորը կարող է որոշել օգտագործել տվյալ ժամանակահատվածում ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացված աշխատանքը՝ որպես արտաքին աուդիտորի կողմից ուղղակիորեն ձեռքբերվելիք աուդիտորական ապացույցների մասնակի փոխարինում[[508]](#footnote-508)։

Ի լրումն, բացառությամբ եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված կամ որոշակի չափով սահմանափակված է, արտաքին աուդիտորը կարող է օգտագործել ներքին աուդիտորներին՝ իրականացնելու աուդիտորական ընթացակարգեր իր ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման ներքո (սույն ԱՄՍ-ում ներկայացված է որպես «ուղղակի օժանդակություն»)[[509]](#footnote-509)։

#### Որոշումը` հնարավոր է արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով

*Ներքին աուդիտի ծառայության գնահատումը*

Օբյեկտիվություն և կոմպետենտություն (հղում՝ պար. 15(ա)-(բ))

Ա5․ Արտաքին աուդիտորը կիրառում է մասնագիտական դատողություն որոշելու՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը կարող է օգտագործվել աուդիտի նպատակներով, ինչպես նաև որոշելու այդ աշխատանքի բնույթը և ծավալները, որով աշխատանքը կարող է օգտագործվել տվյալ հանգամանքներում։

Ա6․ Չափը, թե որքանով են ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերն ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև ծառայության կոմպետենտության մակարդակը շատ կարևոր են որոշելիս՝ արդյոք օգտագործել ծառայության աշխատանքը, և եթե այո՝ ծառայության աշխատանքի օգտագործման բնույթը և ծավալները, որոնք տեղին են տվյալ հանգամանքներում։

Ա7․ Օբյեկտիվությունն առնչվում է առանց կողմնակալության, շահերի բախման կամ այլ անձանց անհարկի ազդեցության այդ հանձնարարությունները կատարելու ունակությանը, որոնք գերակայում են մասնագիտական դատողություններին։ Գործոնները, որոնք կարող են ազդել արտաքին աուդիտորի գնահատման վրա ներառում են հետևյալը՝

* + արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը, ներառյալ՝ ծառայության լիազորությունները և հաշվետվականությունը, ապահովում են ծառայության ունակությունը զերծ լինելու կողմնակալությունից, շահերի բախումից կամ այլ անձանց անհարկի ազդեցությունից, որոնք գերակայում են մասնագիտական դատողություններին։ Օրինակ՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունը հաշվետու է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ համապատասխան լիազորություններ ունեցող պաշտոնատար անձին, կամ եթե ծառայությունը հաշվետու է ղեկավարությանը, արդյոք այն ունի ուղղակի հասանելիություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց,
  + արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունը չունի որևէ իրար հակասող պարտակա­նություններ, օրինակ՝ կառավարման կամ գործառնական պարտականություններ կամ պատասխանատվություններ, որոնք դուրս են ներքին աուդիտի ծառայության շրջանակներից,
  + արդյոք կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում են ներքին աուդիտի ծառայությունում աշխատանքի ընդունման և դրան հարակից որոշումները, օրինակ՝ համապատասխան վարձատրության համակարգի որոշումը,
  + արդյոք ներքին աուդիտ ծառայության նկատմամբ առկա են սահմանափակումներ կամ խոչընդոտներ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից, օրինակ՝ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի արդյունքներն արտաքին աուդիտորին տեղեկացնելիս,
  + արդյոք ներքին աուդիտորները հանդիսանում են համապատասխան մասնա­գի­տական կառույցների անդամներ, և նրանց անդամությունը պարտավորեցնում է համապատասխանել օբյեկտիվության հետ կապված համապատասխան մասնագիտական ստանդարտներին կամ արդյոք նրանց ներքին ընթացակարգերով ապահովվում է նույն նպատակը։

Ա8․ Ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտությունը ենթադրում է ամբողջությամբ վերցրած ծառայության կողմից գիտելիքների և հմտությունների ձեռքբերումը և պահպանումը այնպիսի մակարդակի վրա, որը պահանջվում է հանձնարարությունները պատշաճ կերպով և մասնագիտական կիրառելի ստանդարտներին համապատասխան կատարելու համար։ Գործոնները, որոնք կարող են ազդել արտաքին աուդիտորի գնահատման վրա ներառում են հետևյալը՝

* + արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունն ունի բավարար և համապատասխան ռեսուրսներ՝ կազմակերպության չափերը և գործառույթների բնույթը հաշվի առնելով,
  + արդյոք առկա են սահմանված ընթացակարգեր ներքին աուդիտորների ընտրության, վերապատրաստման և ներքին աուդիտի առաջադրանքներում նշանակման համար,
  + արդյոք ներքին աուդիտորներն աուդիտի գծով ունեն համապատասխան տեխնիկական պատրաստվածություն և մասնագիտական որակավորում։ Արտաքին աուդիտորի կողմից գնահատում կատարելիս՝ որպես համապատասխան չափանիշ կարող է դիտարկվել օրինակ՝ ներքին աուդիտորների կողմից համապատասխան մասնագիտական ձեռքբերումների և փորձի առկայությունը,
  + արդյոք ներքին աուդիտորներն ունեն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգի և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների հետ կապված պահանջվող գիտելիքներ, և արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունն ունի անհրաժեշտ հմտություններ (օրինակ՝ տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գիտելիքներ) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված աշխատանքներ իրականացնելու նպատակով,
  + արդյոք ներքին աուդիտորները հանդիսանում են համապատասխան մասնագիտական կառույցների անդամներ, որոնք պարտավորեցնում են նրանց բավարարել համապատասխան մասնագիտական ստանդարտների պահանջներին, ներառյալ՝ շարունակական մասնագիտական զարգացման հետ կապված պահանջները։

Ա9․ Օբյեկտիվությունը և կոմպետենտությունը կարող են դիտարկվել որպես մեկ ամբողջություն։ Որքան ավելի պատշաճ են ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերն ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, որքան ավելի բարձր է ծառայության կոմպետենտության մակարդակը, այնքան ավելի հավանական է, որ արտաքին աուդիտորը կօգտագործի ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը և ավելի շատ ոլորտներում։ Այնուամենայնիվ, ներքին աուդիտորների պատշաճ օբյեկտիվությունն ապահովող կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը չեն կարող փոխհատուցել ներքին աուդիտի ծառայության բավարար կոմպետենտության բացակայությունը։ Նմանապես, ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության բարձր մակարդակը չի կարող փոխհատուցել ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը պատշաճ կերպով չապահովող կազմակերպչական կարգավիճակը և քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը։

Համակարգային և կանոնակարգված մոտեցման կիրառում (հղում՝ պար. 15(գ))

Ա10․ Համակարգային և կանոնակարգված մոտեցման կիրառումը ներքին աուդիտի ծառայության գործառույթների պլանավորման, իրականացման, վերահսկման, վերանայման և փաստաթղթավորման գործընթացներում, տվյալ ծառայության գործառույթները տարբերակում է այլ հսկողական գործառույթներից, որոնք կարող են իրականացվել կազմակերպությունում։

Ա11․ Գործոնները, որոնք կարող են ազդել արտաքին աուդիտորի գնահատման վրա՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, ներառում են հետևյալը՝

* + փաստաթղթավորված ներքին աուդիտորական ընթացակարգերի կամ ուղեցույցերի առկայությունը, համապատասխանությունը և օգտագործումը, որոնք անդրադառնում են այնպիսի ոլորտներին, ինչպիսիք են՝ ռիսկերի գնահատումը, աշխատանքային ծրագրերը, փաստաթղթավորումը և հաշվետվականությունը, կազմակերպության չափերին և հանգամանքներին համապատասխանող ընթացակարգերի բնույթը և ծավալները,
  + արդյոք ներքին աուդիտի ծառայությունն ունի համապատասխան որակի հսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր, օրինակ՝ ինչպիսիք են ՈՀՄՍ 1-ով[[510]](#footnote-510) նախատեսված քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը, որոնք կիրառելի կլինեն ներքին աուդիտի ծառայության համար (ինչպիսիք են՝ առաջնորդման, մարդկային ռեսուրսների և առաջադրանքի արդյունքների հետ կապված ընթացակարգերը) կամ համապատասխան մասնագիտական կառույցների կողմից ներքին աուդիտորների համար հրապարակված ստանդարտներով սահմանված որակի հսկողության պահանջները։ Այսպիսի կառույցները կարող են նաև սահմանել այլ համապատասխան պահանջներ, ինչպիսիք են՝ որակի պարբերական արտաքին գնահատման իրականացումը։

Հանգամանքեր, երբ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը չի կարող օգտագործվել (հղում՝ պար. 16)

Ա12․ Արտաքին աուդիտորի գնահատումը՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով են ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակի գնահատումը, ինչպես նաև՝ արդյոք ծառայությունը կիրառում է համակարգային և կանոնակարգված մոտեցում, կարող են ցույց տալ, որ ծառայության աշխատանքի որակի հետ կապված ռիսկերը չափազանց նշանակալի են և, հետևաբար, նպատակահարմար չէ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը՝ որպես աուդիտորական ապացույց։

Ա13․ Սույն ԱՄՍ-ի Ա7, Ա8 և Ա11 պարագրաֆներում ներկայացված գործոնների առանձին և միասին դիտարկումը կարևոր է, քանի որ առանձին գործոնը հաճախ բավարար չէ եզրակացնելու, որ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքն աուդիտի նպատակներով չի կարող օգտագործվել։ Օրինակ՝ ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը հատկապես կարևոր է ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքները գնահատելիս։ Եթե ներքին աուդիտի ծառայությունը հաշվետու է ղեկավարությանը, ապա դա կարող է նշանակալի սպառնալիք համարվել ծառայության օբյեկտիվության նկատմամբ, բացառությամբ եթե սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա7-ով նկարագրված գործոնները միասին տրամադրում են բավարար մեղմացնող գործողություններ՝ նվազեցնելու սպառնալիքը մինչև ընդունելի մակարդակ։

Ա14․ Ի լրումն՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը[[511]](#footnote-511) սահմանում է, որ ինքնաստուգման վտանգ է առաջանում այն դեպքում, երբ արտաքին աուդիտորն ընդունում է աուդիտի պատվիրատուին ներքին աուդիտի ծառայություն մատուցելու առաջադրանք, և այդ ծառայության արդյունքները կիրառվելու են աուդիտ իրականացնելիս։ Պատճառն այն է, որ առկա է հավանականություն, որ առաջադրանքի թիմը կօգտագործի ներքին աուդիտի ծառայության արդյունքները՝ առանց դրանք պատշաճ կերպով գնահատելու կամ առանց ցուցաբերելու մասնագիտական կասկածամտության նույն մակարդակը, որը կցուցաբերեր աուդիտորական կազմակերպության ներկայացուցիչ չհանդիսացող անհատների կողմից ներքին աուդիտի աշխատանքն իրականացված լինելու դեպքում։ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը[[512]](#footnote-512) սահմանում է արգելքներ, որոնք կիրառվում են որոշակի հանգամանքներում, ինչպես նաև մեղմացնող գործողություններ, որոնք կարող են կիրառվել այլ հանգամանքներում սպառնալիքները մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ նվազեցնելու համար։

*Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի բնույթի և ծավալների որոշումը, որը կարող է օգտագործվել*

Գործոնները, որոնք ազդում են ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի բնույթի և ծավալների որոշման վրա, որը կարող է օգտագործվել (հղում՝ պար. 17-19)

Ա15․ Երբ արտաքին աուդիտորը որոշել է, որ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը աուդիտի նպատակներով կարող է օգտագործվել, առաջին հերթին որոշվում է՝ արդյոք ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացված կամ իրականացվելիք աշխատանքի պլանավորված բնույթն ու շրջանակները համապատասխանում են աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությանը և աուդիտի պլանին, որն արտաքին աուդիտորը սահմանել է՝ ԱՄՍ 300-ին[[513]](#footnote-513) համապատասխան։

Ա16․ Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքների օրինակները, որոնք կարող են օգտագործվել արտաքին աուդիտորի կողմից ներառում են հետևյալները՝

* հսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության թեստավորում,
* սահմանափակ դատողություններ ներառող համապարփակ ընթացակարգեր,
* պաշարների գույքագրման աշխատանքների դիտում,
* ֆինանսական հաշվետվողականության հետ կապված տեղեկատվական համակարգի միջոցով գործարքների հետագծում,
* կարգավորող պահանջներին համապատասխանության թեստավորում,
* որոշ հանգամանքներում, խմբի համար նշանակալի բաղադրիչներ չհանդիսացող դուստր ընկերությունների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ կամ դիտարկում (երբ դա չի հակասում ԱՄՍ 600-ի[[514]](#footnote-514) պահանջներին)։

Ա17․ Արտաքին աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործման պլանավորվող բնույթի և ծավալների որոշման վրա ազդում են արտաքին աուդիտորի կողմից գնահատված չափը, որով ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերը պատշաճ կերպով ապահովում են ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակը՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 18-ին համապատասխան։ Ի լրումն՝ նման աշխատանքի պլանավորման, իրականացման և գնահատման համար անհրաժեշտ դատողությունների ծավալը և հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը հանդիսանում են արտաքին աուդիտորի որոշման ելակետային տվյալներ։ Ավելին, կան հանգամանքներ, երբ արտաքին աուդիտորը աուդիտի նպատակներով չի կարող օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը՝ ինչպես նկարագրված է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 16-ով։

Աուդիտորական ընթացակարգեր պլանավորելիս և իրականացնելիս, ինչպես նաև արդյունքները գնահատելիս կիրառվող դատողություններ (հղում՝ պար. 18 (ա), 30(ա))

Ա18․ Որքան շատ դատողություններ է անհրաժեշտ կիրառել աուդիտորական ընթացակարգեր պլանավորելիս և իրականացնելիս, ինչպես նաև աուդիտորական ապացույցները գնահատելիս, արտաքին աուդիտորը այդքան շատ ընթացակարգեր պետք է իրականացնի ինքնուրույն՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 18-ի համաձայն, քանի որ միայն ներքին աուդիտի աշխատանքի օգտագործումն արտաքին աուդիտորին չի տրամադրի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ։

Ա19. Քանի որ արտաքին աուդիտորն արտահայտված աուդիտորական կարծիքի համար ունի միանձնյա պատասխանատվություն, նա աուդիտորական առաջադրանքի շրջանակներում պետք է նշանակալի դատողություններ իրականացնի՝ պարագրաֆ 18-ի համաձայն։ Նշանակալի դատողությունները ներառում են հետևյալը՝

* էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը,
* իրականացված թեստերի բավարարության գնահատումը,
* ղեկավարության կողմից անընդհատության հիմունքի կիրառման նպատակահարմարության գնահատումը,
* նշանակալի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դիտարկումը,
* ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության վրա ազդող այլ հարցերի համապատասխանության գնահատումը։

Էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկ (հղում՝ պար․ 18(բ))

Ա20․ Առանձին հաշվի մնացորդի, գործառնության դասի կամ բացահայտման դեպքում որքան բարձր է հավաստումների մակարդակով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը, հաճախ այնքան ավելի շատ դատողություններ են անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգեր պլանավորելիս և իրականացնելիս, ինչպես նաև դրանց արդյունքները գնահատելիս։ Նման հանգամանքներում արտաքին աուդիտորը պետք է ավելի շատ ընթացակարգեր իրականացնի ինքնուրույն՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 18-ին համապատասխան, և, հետևաբար, ավելի քիչ օգտագործի ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը՝ բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով։ Բացի այդ, ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 200-ով[[515]](#footnote-515), որքան ավելի բարձր են էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը, այնքան ավելի համոզիչ պետք է լինեն արտաքին աուդիտորի կողմից պահանջվող աուդիտորական ապացույցները, և, հետևաբար, արտաքին աուդիտորն ավելի շատ աշխատանք պետք է կատարի ինքնուրույն։

Ա21․ Ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 315-ում (Վերանայված)[[516]](#footnote-516), նշանակալի ռիսկերը պահանջում են հատուկ աուդիտորական դիտարկում և, հետևաբար, նշանակալի ռիսկերի առնչությամբ արտաքին աուդիտորի՝ ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքն օգտագործելու հնարավորությունը կսահմանափակվի քիչ դատողություններ ներառող ընթացակարգերով։ Ի լրումն, երբ էական խեղաթյուրման ռիսկերը ցածր չեն, միայն ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումն ամենայն հավանականությամբ աուդիտորական ռիսկը չի նվազեցնի մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ և չի վերացնի արտաքին աուդիտորի կողմից որոշակի թեստեր ինքնուրույն իրականացնելու պահանջը։

Ա22․ Սույն ԱՄՍ-ին համապատասխան ընթացակարգերի իրականացումը կարող է հանգեցնել արտաքին աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկի իր գնահատումները վերանայելուն։ Հետևաբար, դա կարող է ազդել արտաքին աուդիտորի որոշման վրա՝ արդյոք օգտագործել ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքը և արդյոք սույն ԱՄՍ-ի հետագա կիրառումն անհրաժեշտ է։

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. 20)

Ա23. ԱՄՍ 260-ի (Վերանայված)[[517]](#footnote-517) համաձայն՝ արտաքին աուդիտորը պետք է աուդիտի պլանավորվող շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ ընդհանուր տեղեկատվությունը ներկայացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։ Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի պլանավորված օգտագործումը արտաքին աուդիտորի ընդհանուր աուդիտի ռազմավարության բաղկացուցիչ մասն է, և, հետևաբար, անհրաժեշտ է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ աուդիտի առաջարկվող մոտեցման վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով։

#### Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի օգտագործումը

*Ներքին աուդիտի ծառայության հետ քննարկումը և համակարգումը* (հղում՝ պար. 21)

Ա24. Ներքին աուդիտի ծառայության հետ նրանց աշխատանքների պլանավորվող օգտագործումը քննարկելիս՝ որպես համապատասխան գործառույթների համակարգման հիմք, օգտակար կարող է լինել հետևյալի քննարկումը`

* + այդպիսի աշխատանքների ժամկետները,
  + իրականացվող աշխատանքների բնույթը,
  + աուդիտի ծածկույթի ծավալը,
  + ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների էականութ­յունը (կիրառելի լինելու դեպքում նաև կոնկրետ գործառնության դասերի, հաշվի մնացորդների կամ բացա­հայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակ­ները) և արդյունավետ էականությունը,
  + հոդվածների ընտրության առաջարկվող մեթոդները և ընտրանքի ծավալները,
  + կատարված աշխատանքի փաստաթղթավորումը,
  + ստուգման և հաշվետվականության ընթացակարգերը:

Ա25․ Արտաքին աուդիտորի և ներքին աուդիտի ծառայության միջև աշխատանքների համակարգումն արդյունավետ է, երբ օրինակ՝

* + քննարկումները տվյալ ժամանակահատվածում տեղի են ունենում համապատասխան պարբերականությամբ,
  + արտաքին աուդիտորը տեղեկացնում է ներքին աուդիտի ծառայությանը վերջինիս վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող նշանակալի հարցերի վերաբերյալ,
  + արտաքին աուդիտորը տեղեկացվում է և ունի հասանելիություն ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան հաշվետվություններին, ինչպես նաև տեղյակ է ծառայության ուշադրությունը գրաված նշանակալի հարցերի մասին, որոնք կարող են ազդել արտաքին աուդիտորի աշխատանքի վրա, որպեսզի արտաքին աուդիտորն ի վիճակի լինի դիտարկել այդ հարցերի հետևանքներն աուդիտորական առաջադրանքի վրա։

Ա26․ ԱՄՍ 200-ը[[518]](#footnote-518) ներկայացնում է աուդիտը մասնագիտական կասկածամտությամբ պլանավորելու և իրականացնելու կարևորությունը, ներառյալ՝ զգոնությունը տեղեկատվության նկատմամբ, որը կասկածի տակ է դնում այն փաստաթղթերի և հարցումներին պատասխանների արժանահավատությունը, որոնք օգտագործվելու են որպես աուդիտորական ապացույցներ։ Հետևաբար, առաջադրանքի ընթացքում ներքին աուդիտի ծառայության հետ հաղորդակցումը կարող է ներքին աուդիտորներին հնարավորություն տալ արտաքին աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրել վերջինիս աշխատանքի վրա ազդելու հնարավորություն ունեցող հարցերին[[519]](#footnote-519)։ Դրա արդյունքում արտաքին աուդիտորն ի վիճակի կլինի հաշվի առնել այդ տեղեկատվությունը էական խեղաթյուրման ռիսկերը հայտնաբերելիս և գնահատելիս։ Ի լրումն, եթե այդ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման բարձրացած ռիսկի կամ փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության ցուցիչ է, արտաքին աուդիտորը կարող է դա հաշվի առնել խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկը հայտնաբերելիս՝ ԱՄՍ 240-ին[[520]](#footnote-520) համապատասխան։

*Ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի համապատասխանության որոշման ընթացակարգերը* (հղում` պար. 23-24)

Ա27. Արտաքին աուդիտորի կողմից ընդհանուր վերցրած ներքին աուդիտի ծառայության այն աշխատանքի նկատմամբ իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը, որն արտաքին աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել, տրամադրում են ծառայության աշխատանքի ընդհանուր որակի և այդ աշխատանքի իրականացման օբյեկտիվության գնահատման հիմք։

Ա28․ Ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացված աշխատանքի որակի և կատարված եզրահանգումների գնահատման նպատակով արտաքին աուդիտորի կողմից իրականացվող ընթացակարգերը, ի լրումն պարագրաֆ 24-ով նախատեսված վերակատարման, ներառում են հետևյալը`

* ներքին աուդիտի ծառայության համապատասխան ներկայացուցիչներին հարցումների կատարումը,
* ներքին աուդիտի ծառայության կողմից իրականացված ընթացակարգերի ուսումնասիրությունը,
* ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքային ծրագրի և աշխատանքային փաստաթղթերի վերանայումը։

Ա29․ Որքան շատ դատողություններ են անհրաժեշտ, որքան բարձր է էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը, որքան ոչ պատշաճ են ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերն ապահովում ներքին աուդիտորի օբյեկտիվությունը կամ որքան ցածր է ներքին աուդիտի ծառայության կոմպետենտության մակարդակը, այնքան ավելի շատ աուդիտորական ընթացակարգեր պետք է իրականացվեն արտաքին աուդիտորի կողմից ընդհանուր վերցրած ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի նկատմամբ՝ հիմնավորելու աուդիտորական կարծիքի համար հիմք հանդիսացող բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռքբերելու գործընթացում ծառայության աշխատանքն օգտագործելու որոշումը։

Վերակատարում (հղում՝ պար. 24)

Ա30. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով վերակատարումը ներառում է արտաքին աուդիտորի կողմից ընթացակարգերի անկախ իրականացումը՝ ներքին աուդիտի ծառայության կողմից կատարված եզրահանգումները վավերացնելու նպատակով։ Այս նպատակին հնարավոր է հասնել՝ ներքին աուդիտի ծառայության կողմից արդեն իսկ ստուգված հոդվածները ստուգելով կամ, եթե դա հնարավոր չէ, նույն նպատակին հնարավոր է հասնել՝ ներքին աուդիտի ծառայության կողմից փաստացի չստուգված բավարար քանակի այլ նման հոդվածներ ստուգելով։ Վերակատարումը տրամադրում է ավելի համոզիչ ապացույցներ՝ կապված ներքին աուդիտի ծառայության աշխատանքի համապատասխանության հետ, քան պարագրաֆ Ա28-ով սահմանված այլ ընթացակարգերը, որոնք աուդիտորը կարող է իրականացնել։ Չնայած արտաքին աուդիտորից չի պահանջվում վերակատարում իրականացնել ներքին աուդիտի ծառայության օգտագործվող աշխատանքի յուրաքանչյուր ոլորտում, որոշ վերակատարումներ պահանջվում են ամբողջությամբ վերցրած ներքին աուդիտի ծառայության այն աշխատանքի նկատմամբ, որն արտաքին աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել՝ պարագրաֆ 24-ին համապատասխան։ Արտաքին աուդիտորն ամենայն հավանականությամբ վերակատարումները կկենտրոնացնի այն ոլորտներում, որտեղ ներքին աուդիտի ծառայության կողմից ավելի շատ դատողություններ են կիրառվել աուդիտորական ընթացակարգերը պլանավորելիս, վերակատարելիս և արդյունքները գնահատելիս, ինչպես նաև էական խեղաթյուրման ավելի բարձր ռիսկով ոլորտներում։

#### Որոշումը` հնարավոր է արդյոք ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն, որ ոլորտներում և ինչ ծավալով

*Որոշումը` հնարավոր է արդյոք աուդիտի նպատակներով ներքին աուդիտորների կողմից ստանալ ուղղակի օժանդակություն* (հղում՝ պար. 5, 26-28)

Ա31․ Այն իրավակարգերում, որտեղ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արտաքին աուդիտորին արգելված է ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակություն ստանալ, խմբի աուդիտորների համար նպատակահարմար է դիտարկել՝ արդյոք արգելքը տարածվում է նաև բաղադրիչի աուդիտորների վրա և, եթե այդպես է, տեղեկացնի դրա մասին բաղադրիչի աուդիտորների հետ հաղորդակցվելիս[[521]](#footnote-521)։

Ա32․ Ինչպես սահմանված է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա7-ով, օբյեկտիվությունը վերաբերում է առաջարկվող աշխատանքն առանց կանխակալության, շահերի բախման կամ այլ անձանց անհարկի ազդեցության իրականացնելու ունակությանը, որոնք կարող են գերակայել մասնագիտական դատողություններին։ Ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքների առկայությունը և նշանակալիությունը գնահատելիս, տեղին կարող են լինել հետևյալ գործոնները`

* ինչ չափով են ներքին աուդիտի ծառայության կազմակերպչական կարգավիճակը և համապատասխան քաղաքականություններն ու ընթացակարգերն ապահովում ներքին աուդիտորների օբյեկտիվությունը[[522]](#footnote-522),
* ընտանեկան և անձնական հարաբերություններն անձի հետ, ով աշխատում է կամ պատասխանատու է կազմակերպության այն ոլորտի համար, որին առնչվում է աշխատանքը,
* կապը կազմակերպության բաժնի կամ ստորաբաժանման հետ, որին առնչվում է աշխատանքը,
* կազմակերպությունում նշանակալի ֆինանսական շահերը, բացառությամբ վարձատրությունը, այնպիսի պայմաններով, որոնք համապատասխանում են ղեկավարության միևնույն մակարդակում գտնվող այլ աշխատակիցների նկատմամբ կիրառվող պայմաններին։

Համապատասխան մասնագիտական կառույցների կողմից ներքին աուդիտորների համար հրապարակված նյութերը կարող են լրացուցիչ օգտակար ուղեցույց տրամադրել։

Ա33․ Կարող են նաև լինել հանգամանքներ, երբ ներքին աուդիտորների օբյեկտիվության նկատմամբ սպառնալիքների նշանակալիությունն այնպիսին է, որ չկա որևէ մեղմացնող գործողություն, որը կնվազեցնի դրանք մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ։ Օրինակ՝ քանի որ մեղմացնող գործողության համապատասխանության վրա ազդում է աուդիտի շրջանակներում իրականացվող աշխատանքի նշանակալիությունը, 30(ա) և (բ) պարագրաֆներն արգելում են ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակության ստացումն այնպիսի ընթացակարգեր իրականացնելիս, որոնք ներառում են աուդիտի շրջանակներում նշանակալի դատողությունների կիրառում կամ կապված են էական խեղաթյուրման՝ գնահատված առավել բարձր ռիսկերի հետ, երբ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերը կիրառելիս կամ հավաքագրված աուդիտորական ապացույցները գնահատելիս պահանջվող դատողություններն ավելի քան սահմանափակ չեն։ Նույնն առկա է, երբ աշխատանքը ստեղծում է ինքնաստուգման վտանգ, ինչի պատճառով ներքին աուդիտորներին արգելվում է ընթացակարգեր իրականացնել 30(գ) և (դ) պարագրաֆներով նկարագրված հանգամանքներում։

Ա34․ Ներքին աուդիտորի կոմպետենտության մակարդակը գնահատելիս սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա8-ում ներկայացված շատ գործոններ կարող են նաև տեղին լինել անհատ ներքին աուդիտորների և նրանց հանձնարարվելիք աշխատանքի համատեքստում:

*Աշխատանքի բնույթի և ծավալների որոշումը, որը կարող է հանձնարարվել ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորներին (հղում՝ պար. 29-31)*

Ա35. Սույն ԱՄՍ-ի Ա15-Ա22 պարագրաֆները տրամադրում են համապատասխան ուղեցույց՝ որոշելու այն աշխատանքի բնույթը և ծավալները, որը կարող է հանձնարարվել ներքին աուդիտորներին։

Ա36. Աշխատանքի բնույթը որոշելիս, որը կարող է հանձնարարվել ներքին աուդիտորներին, արտաքին աուդիտորը պետք է ուշադիր լինի, որպեսզի այդ աշխատանքը սահմանափակի այնպիսի ոլորտներով, որոնք հանձնարարման համար նպատակահարմար կլինեն։ Գործառույթների և հանձնարարությունների օրինակները, որոնց դեպքում նպատակահարմար չի լինի ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստանալ, ներառում են հետևյալները՝

* + խարդախության ռիսկերի քննարկում։ Այնուամենայնիվ, արտաքին աուդիտորները կարող են կազմակերպությունում խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ հարցումներ կատարել ներքին աուդիտորներին՝ ԱՄՍ 315-ին (Վերանայված) [[523]](#footnote-523) համապատասխան.
  + չհայտարարված աուդիտորական ընթացակարգերի որոշում՝ ԱՄՍ 240-ին համապատասխան:

Ա37․ Նմանապես, քանի որ ԱՄՍ 505-ի[[524]](#footnote-524) համաձայն արտաքին աուդիտորը պետք է հսկողություն պահպանի արտաքին հաստատումների հարցումների նկատմամբ և գնահատի արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները, կարող է նպատակահարմար լինել նշված պարտականությունները հանձնարարել ներքին աուդիտորներին։ Այնուամենայնիվ, ներքին աուդիտորները կարող են օժանդակել՝ հավաքագրելով տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է արտաքին աուդիտորին հաստատման պատասխաններում առկա անհամապատասխանությունները լուծելու համար։

Ա38. Անհրաժեշտ դատողությունների ծավալը և էական խեղաթյուրման ռիսկը նույնպես տեղին են այն աշխատանքը որոշելիս, որը կարող է հանձնարարվել ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորներին։ Օրինակ՝ երբ դեբիտորական պարտքերի գնահատումը դիտարկվել է որպես բարձր ռիսկային ոլորտ, արտաքին աուդիտորը կարող է դեբիտորական պարտքերի առաջացման ժամկետների ճշգրտության ստուգումը հանձնարարել ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորին։ Այնուամենայնիվ, քանի որ այդ ժամկետների հիման վրա դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի համապատասխանության գնահատումը ներառելու է ավելի քան ոչ սահմանափակ դատողություններ, նպատակահարմար չի լինի այդ ընթացակարգը հանձնարարել ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորին։

Ա39․ Չնայած արտաքին աուդիտորի կողմից ուղղորդման, ղեկավարման և վերանայման իրականացմանը, ներքին աուդիտորների կողմից ավելորդ ուղղակի օժանդակության ստացումը կարող է ազդել արտաքին աուդիտորական առաջադրանքի անկախության ընկալման վրա։

#### Ներքին աուդիտորների կողմից ուղղակի օժանդակության ստացումը (հղում՝ պար. 34)

Ա40. Քանի որ ներքին աուդիտի ծառայության ներկայացուցիչներն անկախ չեն կազմակերպությունից, ինչպես պահանջվում է արտաքին աուդիտորից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար, ուղղակի օժանդակություն ցուցաբերող ներքին աուդիտորների աշխատանքի ուղղորդումը, ղեկավարումն ու վերանայումն արտաքին աուդիտորի կողմից, ընդհանուր առմամբ, կլինի այլ բնույթի և ավելի ծավալուն, քան եթե աշխատանքն իրականացվեր առաջադրանքի թիմի անդամների կողմից։

Ա41. Ներքին աուդիտորների աշխատանքն ուղղորդելիս, արտաքին աուդիտորը կարող է օրինակ՝ ներքին աուդիտորներին հիշեցնել, որ պետք է արտաքին աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրեն աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված հաշվապահական և աուդիտորական բնույթի հարցերի վրա։ Ներքին աուդիտորների աշխատանքը վերանայելիս, արտաքին աուդիտորի դիտարկումները ներառում են, թե արդյոք ձեռքբերված ապացույցները բավարար քանակի են և համապատասխան տվյալ հանգամանքներում, և արդյոք դրանք հիմնավորում են կատարված եզրահանգումները։

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 620

## ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ՓՈՐՁԱԳԵՏԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԻ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՒՄԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը..................................................................................1-2

Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար...........................3

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը........................................................7

Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը...................................8

Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, 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, ժամկետները և ծավալը........................Ա10-Ա13

Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը....................................................................................................Ա14-Ա20

Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնումը................................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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը` կապված հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդի­տից տարբեր ոլորտում մասնագիտացած որևէ անհատի կամ կազմակերպութ­յան աշխատանքի հետ, երբ այդ աշխատանքն օգտագործվում է օժանդակելու աուդիտորին բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու գործում:

2. Սույն ԱՄՍ-ն չի կարգավորում`

ա) այն իրավիճակները, երբ առաջադրանքի թիմում ներառված է անդամ, ով մասնագիտացած է հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի ոլորտներում, կամ երբ առաջադրանքի թիմը խորհրդատվություն է ստանում նույնպիսի մասնագիտացմամբ անհատից կամ կազմակերպութ­յունից: Այսպիսի իրավիճակները կարգավորվում են ԱՄՍ 220[[525]](#footnote-525)-ով, կամ

բ) հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում մասնագիտացված անհատի կամ կազմակերպության աշխատանքի օգտագործումը, երբ այդ աշխատանքն օգտագործվում է կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանն օժանդակելու նպատակով (ղեկավարության փորձագետ): Նշված իրավիճակը կարգավորվում է ԱՄՍ 500[[526]](#footnote-526)-ով:

#### Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար

3. Աուդիտորը կրում է միանձնյա պատասխանատվություն արտահայտված աուդիտորա­կան կարծիքի համար, և այդ պատասխանատվությունը չի նվազում աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումից: Այնուամենայնիվ, եթե աուդիտորը, ով օգտագործել է աուդիտորի փորձագե­տի աշխատանքը և հետևել է սույն ԱՄՍ-ին, եզրակացնում է, որ այդ փորձագետի աշխատանքը համապա­տաս­խանում է աուդիտորի նպատակնե­րին, ապա աուդիտորը կարող է այդ փորձագետի բացահայտումները կամ եզրահանգումներն իր մասնագի­տաց­ման ոլորտում ընդունել որպես համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

5. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) որոշել` օգտագործել արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը, և

բ) աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործման դեպքում որոշել, թե արդյոք այդ աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտորի նպատակներին:

### Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակով հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև նշված նշանակություն­ները`

ա) աուդիտորի փորձագետ` անհատ կամ կազմակերպություն, որը մասնագիտացած է հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում, և որի աշխատանքն այդ ոլորտում օգտագործվում է աուդիտորի կողմից` օժանդակելու ձեռք բերել բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույց­ներ: Աուդիտորի փորձագետը կարող է լինել կա՛մ աուդիտորի ներքին փորձա­գետը (որը աուդիտորական ընկերութ­յան կամ ցանցային ընկերության ղեկավար[[527]](#footnote-527) է կամ աշխատակից` ներառյալ ժամանակավոր աշխատակից) 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 աշխատանքն այդ ոլորտում օգտագործվում է կազմակեր­պության կողմից` ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանն օժանդակելու համար:

### Պահանջները

#### Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը

7. Եթե հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում փորձառությունն անհրաժեշտ է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար, աուդիտորը պետք է որոշի` օգտագործել արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը (հղում` պար. Ա4-Ա9):

#### Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը

8. Սույն ԱՄՍ-ի 9-13 պարագրաֆների պահանջներին համապատասխան աուդիտորական ընթա­ցակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը փոփոխվում է` կախված հանգա­մանքներից: Այդ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որոշ հարցեր` ներառյալ (հղում` պար. Ա10)`

ա) այն հարցի բնույթը, որին վերաբերում է տվյալ փորձագետի աշխատանքը,

բ) այն հարցի հետ կապված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, որին վերաբերում է տվյալ փորձագետի աշխատանքը,

գ) աուդիտի համատեքստում տվյալ փորձագետի աշխատանքի նշանակա­լիու­թյունը,

դ) տվյալ փորձագետի կողմից նախկինում կատարված աշխատանքի հետ աուդի­տորի ծանոթությունը և փորձը, և

ե) արդյոք այդ փորձագետը ենթարկվում է աուդիտորական ընկերության որակի հսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին (հղում` պար. Ա11-Ա13):

#### Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը

9. Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք աուդիտորի փորձագետն ունի աուդիտորի նպատակներին անհրաժեշտ կոմպետենտությունը, ունակությունները և օբյեկտիվու­թյունը: Աուդիտորի արտաքին փորձագետի դեպքում օբյեկտիվութ­յան գնահատումը պետք է ներառի հարցումներն այն շահերի և հարաբերությունների վերաբերյալ, որոնք կարող են վտանգել այդ փորձագետի օբյեկտիվությունը (հղում` պար. Ա14-Ա20):

#### Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնումը

10. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար պատկերացում աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի վերաբերյալ, որպեսզի հնարավորություն ունենա` (հղում` պար. Ա21-Ա22)`

ա) աուդիտորի նպատակների համար որոշել այդ փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները, և

բ) գնահատել այդ աշխատանքի համապատասխանությունը աուդիտորի նպատակ­ներին:

#### Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը

11. Աուդիտորը պետք է համաձայնության գա աուդիտորի փորձագետի հետ հետևյալ հարցերի շուրջ (անհրաժեշտության դեպքում` գրավոր) (հղում` պար. Ա23-Ա26)`

ա) այդ փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները, (հղում` պար. Ա27),

բ) աուդիտորի և այդ փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականու­թյունները (հղում` պար. Ա28-Ա29),

գ) աուդիտորի և այդ փորձագետի միջև հաղորդակցման բնույթը, ժամկետները և ծավալները, ներառյալ` այդ փորձագետի կողմից տրամադրվելիք ցանկացած հաշվետվության ձևը, և (հղում` պար. Ա30)

դ) անհրաժեշտությունը, որ աուդիտորի փորձագետը ուսումնասիրի գաղտնիության հետ կապված պահանջները (հղում` պար. Ա31):

#### Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը

12. Աուդիտորը պետք է գնահատի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատաս­խանությունը աուդիտորի նպատակներին` ներառյալ (հղում` պար. Ա32)՝

ա) այդ փորձագետի բացահայտումների կամ եզրահանգումների տեղին լինելը և ողջամտությունը, ինչպես նաև դրանց համապատասխանությունը աուդիտորական այլ ապացույցներին (հղում` պար. Ա33-Ա34),

բ) եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրութ­յուն­ներ և մեթոդներ, ապա այդ ենթադրությունների և մեթոդների տեղին լի­նե­լը և ողջամտությունը տվյալ հանգամանքներում, և (հղում` պար. Ա35-Ա37),

գ) եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է աղբյուրի տվյալների օգտագոր­ծում, որոնք նշանակալի են այդ փորձագետի աշխատանքի համար, ապա այդ աղբյուրի տվյալների տեղին լինելը, ամբողջականութ­յունը և ճշգրտությունը (հղում` պար. Ա38-Ա39):

13. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը չի համապա­տասխանում աուդիտորի նպատակներին, աուդիտորը պետք է (հղում` պար. Ա40)՝

ա) համաձայնության գա այդ փորձագետի հետ նրա կողմից կատարվելիք հետագա աշխատանքի բնույթի և ծավալների վերաբերյալ, կամ

բ) իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր` տվյալ հանգամանքներին համապատաս­խան:

#### Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ

14. Աուդիտորը չպետք է հղում կատարի աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին չձևա­փոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացության մեջ` բացառու­թյամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով դա պահանջվում է: Եթե այդպիսի հղում պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավա­կան ակտով, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ նշի, որ այդ հղումը չի նվազեցնում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտո­րական կարծիքի համար (հղում` պար. Ա41):

15. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ հղում է կատարում աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, քանի որ այդպիսի հղումը կապված է աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման ընկալման հետ, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ նշի, որ այդ հղումը չի նվազեց­նում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի համար (հղում` պար. Ա42):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորի փորձագետի սահմանումը (հղում` պար. 6(ա))

Ա1. Հաշվապահական հաշվառումից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտում մասնագիտա­ցումը կարող է ներառել մասնագիտացում այնպիսի հարցերում, ինչպիսիք են`

* + բարդ ֆինանսական գործիքների, հողի և շենքերի, գործարան­ների և սարքավորումների, զարդերի, արվեստի գործերի, հնությունների, ոչ նյութական ակտիվների, բիզնեսի միավորման ժամանակ ձեռք բերված ակտիվների և ստանձնած պարտավորությունների, ինչպես նաև հնարավոր արժեզրկված ակտիվների գնահատումը,
  + ապահովագրության պայմանագրերի կամ աշխատակիցների հատուցումների պլանների հետ կապված ակտուարային հաշվարկները,
  + նավթի և գազի պահուստների գնահատումը,
  + շրջակա միջավայրի հետ կապված պարտավորությունների և տարածքի մաքրման ծախսերի գնահատումը,
  + պայմանագրերի, օրենքների և այլ իրավական ակտերի մեկնաբանումը,
  + հարկային համապատասխանության բարդ կամ անսովոր հարցերի վերլու­ծությունը:

Ա2. Շատ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի ոլորտներում և այլ ոլորտներում մասնագիտացման միջև տարբերակումը ակնհայտ է, նույնիսկ եթե դա ընդգրկվում է հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի առանձին ոլորտ: Օրինակ` անհատը, ով մասնագի­տացած է հետաձգված շահութահարկի հաշվապահական հաշվառման մեթոդների կիրառման մեջ, հաճախ կարող է հեշտորեն տարբերակվել հարկային օրենսդրության փորձագետից: Առաջինը սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով փորձագետ չէ, քանի որ նրա մասնագիտացումն իրենից ներկայացնում է հաշվապահական հաշվառման մասնագիտացում, իսկ երկրորդը սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով փորձագետ է, քանի որ նրա մասնագիտացումն 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 կոմպետենտության պահանջների հետ, կարող են օժանդակել աուդիտորին դատողության իրականացման հարցում[[528]](#footnote-528):

Ա3. Անհրաժեշտ է դատողություն կատարել, երբ հաշվի է առնվում, թե ինչպես է սույն ԱՄՍ-ի պահանջների վրա ազդում աուդիտորի փորձագետի՝ անհատ կամ կազմակերպություն լինելու փաստը: Օրինակ` աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, 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 առաջադրանքին համար, կամ ընդհակառակը` աուդիտորը ծանոթ է անհատ փորձագետի աշխատանքի հետ, սակայն ոչ այն կազմակերպության, որի համար անհատն աշխատում է: Երկու դեպքերում էլ և՛ անհատի անձնական հատկանիշները, և՛ կազմակերպության ղեկավարման հատկանիշները (ինչպիսիք են որակի հսկողության համակարգերը, որոնք իրականացնում է կազմակերպությունը) կարող են հաշվի առնվել աուդիտորի գնահատման ժամանակ:

#### Աուդիտորի փորձագետի անհրաժեշտության որոշումը (հղում` պար. 7)

Ա4. Աուդիտորի փորձագետի կարիք կարող է առաջանալ հետևյալ հանգամանքներից մեկում կամ մի քանիսում աուդիտորին օժանդակելու համար`

* + կազմակերպության և դրա միջավայրի, այդ թվում` ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելիս,
  + էական խեղաթյուրման ռիսկեր հայտնաբերելիս և գնահատելիս,
  + ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ընդհանուր արձագանքների որոշումը և իրականացումը,
  + հավաստման մակարդակով գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպա­տա­կով հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս, որոնք բաղկացած են վերահսկողության թեստերից կամ համապարփակ ընթացա­կար­գերից,
  + ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք կազմելիս ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարար քանակի լինելու և համապատասխանության գնահատումը։

Ա5. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը կարող են մեծանալ, երբ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների պատրաստման համար ղեկավարությանն անհրաժեշտ է հաշվապահական հաշվառումից բացի այլ բնագավառում մասնագիտացում, օրինակ` քանի որ դա որոշակի բարդություն է ենթադրում, կամ ղեկավարությունը չի տիրապետում մասնա­գիտացման այդ բնագավառում գիտելիքների: Եթե ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները պատրաստելիս ղեկավարությունը չի տիրապետում անհրաժեշտ գիտելիքներին, այդ ռիսկերին անդրադառնալու համար կարող է օգտագործվել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը: Համապատասխան հսկողության տարրերը, ներառյալ` այն տարրերը, որոնք առնչվում են ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հետ, եթե այդպիսիք առկա են, նույնպես կարող են նվազեցնել էական խեղաթյուրման ռիսկը:

Ա6. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն ընդգրկում է հաշվապահական հաշվառումից տարբեր ոլորտում մասնագիտացման օգտագործում, ապա աուդիտորը, լինելով հմուտ հաշվապահական հաշվառման մեջ և աուդիտում, կարող է չտիրապետել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար անհրաժեշտ մասնագիտացման: Առաջադրանքի ղեկավարից պահանջվում է համոզվել, որ առաջադրանքի թիմը և աուդիտորի ցանկացած փորձագետ, ով առաջադրանքի թիմի անդամ չէ, միասին ունենան համապատասխան կոմպետենտություն և ունակություններ` աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման համար[[529]](#footnote-529): Հետագայում աուդիտորից պահանջվում է պարզել առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները և ծավալները[[530]](#footnote-530): 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 իր՝ ավելի վաղ ընդունած որոշումները:

Ա7. Հնարավոր է, որ այն աուդիտորը, ով 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 պատրաստման համար,
  + կրթություն կամ մասնագիտական զարգացում տվյալ բնագավառում: Դա կարող է ներառել պաշտոնական դասընթացներ կամ տվյալ ոլորտում մասնագիտացած անհատների հետ քննարկումներ` ուժեղացնելու համար աուդիտորի հմտությունը այդ ոլորտի հարցերի հետ ինքնուրույն առնչվելու նպատակով: Այդպիսի քննարկումը տարբերվում է աուդիտորի փորձագետի հետ խորհրդակցությունից, որը վերաբերում է առաջադրանքի ընթացքում հանդիպած հանգամանքների կոնկրետ իրավիճակին, երբ այդ փորձագետը տեղեկացված է բոլոր առնչվող փաստերի մասին, որոնք թույլ են տալիս փորձագետին հիմնավորված խորհուրդ տալ կոնկրետ հարցի վերաբերյալ[[531]](#footnote-531),
  + քննարկումներ նմանատիպ առաջադրանքներ իրականացրած աուդիտորների հետ:

Ա8. Այլ դեպքերում, այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կամ ընտրել օգտագործել աուդիտորի փորձագետ` բավարար քանակի համապատաս­խան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելուն օժանդակելու նպատակով: Աուդիտորի փորձագետ օգտագործելու մասին որոշումը կայացնելիս, պետք է նկատի ունենալ՝

* + արդյոք ղեկավարությունը օգտվել է ղեկավարության փորձագետից ֆինանսա­կան հաշվետվությունները պատրաստելիս (տես՝ պարագրաֆ Ա9),
  + հարցի բնույթը և նշանակալիությունը, այդ թվում` դրա բարդությունը,
  + հարցում էական խեղաթյուրման ռիսկերը,
  + հայտնաբերված ռիսկերին արձագանքելու ընթացակարգերի ակնկալվող բնույ­թը, այդ թվում` այդպիսի հարցերի հետ կապված փորձագետների աշխատան­քի հետ աուդիտորի ծանոթությունը և փորձը, և աուդիտորական ապացույցների այլընտրանքային աղբյուրների հնարավորության առկայությունը:

Ա9. Երբ ղեկավարությունը օգտվել է ղեկավարության փորձագետից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, 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 հսկել կամ ազդել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա,
  + ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտությունը և հմտությունները,
  + արդյոք ղեկավարության փորձագետը ենթարկվում է տեխնիկական գործունե­ութ­յան ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ճյուղային պահանջների,
  + կազմակերպության ներսում առկա ցանկացած հսկողության տարր ղեկավարութ­յան փորձագետի աշխատանքի նկատմամբ:

ԱՄՍ 500[[532]](#footnote-532)-ը ներառում է պահանջներ և ուղեցույց կապված նրա հետ, թե ինչպես են ազդում ղեկավարության փորձագետի կոմպետենտությունը, հմտութ­յունները և օբյեկտիվությունը աուդիտորական ապացույցների արժանահա­վատության վրա:

#### **Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը** (հղում` պար.8)

Ա10. Սույն ԱՄՍ-ի 9-13 պարագրաֆների պահանջների հետ կապված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը կարող է փոփոխվել` կախված հանգամանքներից: Օրինակ` հետևյալ գործոնները կարող են առաջադրել այլ կամ ավելի խորը ընթացակարգերի անհրաժեշտություն, քան այլապես կկատարվեին.

* + աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կապված է նշանակալի հարցի հետ, որը ներառում է սուբյեկտիվ և բարդ դատողություններ,
  + աուդիտորը նախկինում չի օգտագործել աուդիտորի փորձագետի աշխա­տանքը և չունի որևէ նախնական տեղեկություն այդ փորձագետի կոմպետենտության, հմտությունների և օբյեկտիվության մասին,
  + աուդիտորի փորձագետն իրականացում է ընթացակարգեր, որոնք անբաժա­նելի են աուդիտից, այլ ոչ թե խորհուրդ է տալիս առանձին հարցի վերաբերյալ,
  + փորձագետը հանդիսանում է աուդիտորի արտաքին փորձագետ, և հետևաբար, չի ենթարկվում ընկերության որակի հսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին:

*Աուդիտորական ընկերության որակի հսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր* (հղում` պար. 8(ե))

Ա11. Աուդիտորի ներքին փորձագետը կարող է լինել աուդիտորական ընկերության ղեկավար կամ աշխատակից, այդ թվում` ժամանակավոր աշխատակից, և, հետևա­բար, ենթարկվել այդ ընկերության որակի հսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին` համաձայն ՈՀՄՍ 1[[533]](#footnote-533)-ի կամ ազգային պահանջների, որոնք առնվազն նույն խստության են[[534]](#footnote-534): Այլապես, աուդիտորի ներքին փորձագետը կարող է լինել ցանցային ընկերության ղեկավար կամ աշխատակից, այդ թվում` ժամանակավոր աշխա­տա­կից, և այդ ընկերությունը կարող է տվյալ աուդիտորական ընկերութ­յան հետ ենթարկվել ընդհանուր որակի հսկողության քաղաքա­կա­նու­թյանը և ընթացակարգերին:

Ա12. Աուդիտորի արտաքին փորձագետը չի հանդիսանում առաջադրանքի թիմի անդամ և չի ենթարկվում որակի հսկողության քաղաքականությանը և ընթացակար­գերին` համաձայն ՈՀՄՍ 1[[535]](#footnote-535)-ի: Որոշ իրավակարգերում, այնուամենայնիվ, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի արտաքին փորձագետը համարվի առաջադրանքի թիմի անդամ, և, հետևաբար, ենթարկվի էթիկայի համապատասխան պահանջ­ներին, այդ թվում` նրանց, որոնք կապված են անկախության և այլ մասնագի­տական պահանջների հետ` համաձայն այդ օրենքի կամ այլ իրավական ակտի:

Ա13. Առաջադրանքի թիմերը իրավասու են վստահել ընկերության որակի հսկողու­թյան համակարգին` բացառությամբ այն դեպքի, երբ ընկերության կամ այլ կողմերի կողմից տրամադրված տեղեկատվությունը այլ բան է ենթադրում[[536]](#footnote-536): Այդ վստահության աստիճանը հանգամանքներից կախված փոփոխ­վում է, և կարող է ազդեցություն ունենալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալի վրա` կապված այնպիսի հարցերի հետ, ինչպիսիք են`

* + կոմպետենտություն և հմտություններ` աշխատանքի ընդունման և վերապատ­րաստման միջոցով,
  + օբյեկտիվություն՝ աուդիտորի ներքին փորձագետները ենթարկվում են էթիկայի համապատասխան 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, ժամկետների և ծավալի վրա,
  + կանոնակարգող և իրավական պահանջներին հետևում` մոնիթորինգի գործընթացների միջոցով,
  + համաձայնություն աուդիտորի փորձագետի հետ:

Այսպիսի վստահությունը չի նվազեցնում սույն ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատաս­խանելու աուդիտորի պատասխանատվությունը:

#### Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, ունակությունները և օբյեկտիվությունը (հղում` պար. 9)

Ա14. Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտությունը, հմտությունները և օբյեկտիվութ­յունը հանդիսանում են գործոններ, որոնք նշանակալիորեն ազդում են նրա վրա, թե արդյոք աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտորի նպատակներին: Կոմպետենտությունը կապված է աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման բնույթի և մակարդակի հետ: Հմտությունը կապ­ված է աուդիտորի փորձագետի կողմից առաջադրանքի պայմաններում այդ կոմպետենտությունը 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 բնույթի դատո­ղության վրա կողմնակալության, շահերի բախման կամ այլոց ազդեցության հնարավոր հետևանքների հետ:

Ա15. Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտության, 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, ովքեր ծանոթ են այդ փորձագետի աշխատանքի հետ,
  + այդ փորձագետի որակավորումների, մասնագիտական մարմիններում կամ ճյուղային 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 հսկողության քաղաքականութ­յունը և ընթացակարգերը (տես՝ Ա11-Ա13 պարագրաֆներ):

Ա16. Աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտության, հմտությունների և օբյեկտիվության գնահատման վերաբերյալ հարցերը կապված են նրա հետ, թե արդյոք այդ փորձագետի աշխատանքը ենթարկվում է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ճյուղային պահանջների, օրինակ` էթիկայի ստանդարտները և այլ` մասնագիտական մարմնում կամ ճյուղային ասոցիացիայում անդամակցության պահանջ­ները, լիցենզավորող մարմնի հավատարմագրման ստանդարտները կամ օրենքի և այլ իրավական ակտերի պահանջները:

Ա17. Այլ հարցերը, որոնք կարող են տեղին լինել, ներառում են`

* + աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտության առնչությունն այն հարցին, որի համար այդ փորձագետի աշխատանքը պետք է օգտագործվի` ներառյալ փորձագետի բնագավառում ցանկացած մասնագիտական ուղղվածություն: Օրինակ` 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 կոմպետենտությունը, օրինակ` այն ենթա­դրու­թյունների և մեթոդների, կիրառելի լինելու դեպքում նաև մոդելների իմա­ցությունը, որոնք համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին,
  + արդյոք անսպասելի իրադարձությունները, պայմանների փոփոխություն­ները կամ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտո­րական ապացույցներն ազդարարում են, որ աուդիտի առաջըն­թացին զուգահեռ կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ վերանայելու աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտության, հմտությունների և օբյեկտի­վության մասին սկզբնական գնահատումը:

Ա18. Հանգամանքների մի լայն շրջանակ կարող է վտանգել օբյեկտիվությունը. օրինակ` անձնական շահի վտանգները, ինքնապաշտպանության վտանգները, մտերմության վտանգները, ինքնաստուգման վտանգները և ահաբեկման վտանգները: Մեղմացնող գործողությունները հնարավորություն են ընձեռում վերացնել կամ նվազեցնել այդպիսի վտանգները, և կարող են մշակվել արտաքին կառույցների (օրինակ` աուդիտորի փորձագետի մասնագիտական միավորումների, օրենսդրության կամ այլ իրավական ակտերի) կամ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքային միջավայրի (օրինակ` որակի հսկողության քաղաքակա­նության և ընթացակարգերի) կողմից: Հնարավոր է նաև տվյալ աուդիտորա­կան առաջադրանքին հատուկ մեղմացնող գործողությունների առկայությունը:

Ա19. Օբյեկտիվության համար վտանգների նշանակալիության գնահատումը, ինչպես նաև մեղմացնող գործողությունների անհրաժեշտությունը կարող են կախված լինել աուդիտի համատեքստում աուդիտորի փորձագետի դերից և նրա աշխատանքի նշանակալիությունից: Կարող են լինել որոշ դեպքեր, երբ մեղմացնող գործողությունները չեն կարող նվազեցնել վտանգները մինչև ընդունելի մակարդակ. օրինակ` առաջարկվող աուդիտորի փորձագետը մի անհատ է, ով նշանակալի դեր է խաղացել աուդիտի ենթարկվող տեղեկատվության պատրաստման գոր­ծում, այսինքն` եթե աուդիտորի փորձագետը ղեկավարության փորձագետ է:

Ա20. Աուդիտորի արտաքին փորձագետի օբյեկտիվությունը գնահատելիս, կարելի է`

ա) հարցնել կազմակերպությանը աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ նրա այնպիսի հայտնի շահերի կամ հարաբերությունների մասին, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ այդ փորձագետի օբյեկտիվության վրա,

բ) քննարկել այդ փորձագետի հետ բոլոր հնարավոր մեղմացնող գործողությունները, այդ թվում ցանկացած մասնագիտական պահանջներ, որոնք կիրառելի են այդ փորձագետի համար և գնահատել` արդյոք այդ մեղմացնող գործողությունները 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 այլ ծառայությունների տրամա­դրումը` ներառյալ նաև կազմակերպությունների կողմից այլ ծառայությունների տրամադրումն այն դեպքում, երբ արտաքին փորձագետը կազմակերպություն է:

Որոշ դեպքերում կարող է հարկ լինել նաև, որ աուդիտորը իր արտաքին փորձագետից ձեռք բերի գրավոր հավաստում կազմակերպության հետ կապված իրեն հայտնի ցանկացած շահի կամ հարաբերության մասին:

#### Աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի ըմբռնումը (հղում` պար. 10)

Ա21. Աուդիտորը կարող է աուդիտորի փորձագետի մասնագիտացման ոլորտի վերաբերյալ պատկերացում կազմել պարագրաֆ Ա7-ում նկարագրված միջոցներով կամ այդ փորձագետի հետ քննարկումների միջոցով:

Ա22. Աուդիտորի ըմբռնմանն առնչվող` աուդիտորի փորձագետի ոլորտի վերաբերյալ հարցերը ներառում են`

* + արդյո՞ք այդ փորձագետի ոլորտը ներառում է աուդիտին առնչվող ոլորտներ, (տես՝ պարագրաֆ 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 համընդհանուր ընդունված են փորձագետի ոլորտում և համա­պա­տաս­խանում են ֆինանսական հաշվետվողականության նպատակներին,
  + աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործված ներքին և արտաքին տվյալների կամ տեղեկատվության բնույթը:

#### Աուդիտորի փորձագետի հետ համաձայնությունը (հղում` պար. 11)

Ա23. Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները կարող են նշանակալիորեն փոփոխվել` ըստ հանգամանքների, ճիշտ այնպես, ինչպես աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերն ու պարտականությունները, ինչպես նաև աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև հաղորդակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալները: Հետևաբար պահանջվում է, որպեսզի աուդիտորը և աուդիտորի փորձագետը համաձայ­նության գան այդ հարցերի շուրջ` անկախ նրանից, թե փորձագետը աուդիտորի արտաքին փորձագետն է, թե` ներքին:

Ա24. Պարագրաֆ 8-ում նշված հարցերը կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև համաձայնության մանրամասների մակարդակի և ձևի 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 սպասվողներից,
  + կիրառելի են բազմակի իրավակարգերի օրենսդրական և կարգավորող պահանջներ,
  + այն հարցը, 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 համատեքստում մեծ է:

Ա25. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև համաձայնությունը հաճախ լինում է նամակ-պարտավորագրի ձևով: Հավելվածը թվարկում է այն կետերը, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել այդպիսի նամակ-պարտավորագրում կամ աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ համաձայնության որևէ այլ ձևում ներառելու համար:

Ա26. Եթե չկա գրավոր համաձայնություն աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի միջև, ապա համաձայնության ապացույցը կարող է ներառվել, օրինակ` հետևյալ փաստաթղթերում.

* + պլանավորման հուշագիր կամ դրա հետ կապված աշխատանքային փաստաթղթեր, 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 փաստաթղթերում փաստաթղթավորման ծավալը կախված է այդպիսի քաղաքականության և ընթացակարգերի բնույթից: Օրինակ` աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերում որևէ փաստաթղթավորում պարտադիր չէ, եթե աուդիտորական ընկերությունն ունի մանրամասն արձանագրություններ այն հանգամանք­ների վերաբերյալ, որոնցում այդպիսի փորձագետի աշխա­տանքն օգտագործվում է:

*Աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները*  (հղում` պար. 11(ա))

Ա27. Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի բնույթի, շրջանակների և նպատակների վերաբերյալ համաձայնության գալիս հաճախ կարող է տեղին լինել ներառել քննարկումներ ցանկացած տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ճյուղային պահանջների վերաբերյալ, որոնց փորձագետը ենթարկվելու է:

*Համապատասխան դերեր և պարտականություններ*  (հղում` պար. 11(բ))

Ա28. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերի ու պարտականությունների վերաբերյալ համաձայնությունը կարող է ներառել`

* + տեղեկատվություն այն մասին, թե արդյոք աուդիտորը կամ աուդիտորի փորձա­գետը կկատարի աղբյուրների տվյալների մանրամասն թեստավորում,
  + համաձայնություն, որ աուդիտորը քննարկի աուդիտորի փորձագետի բացահայտումները կամ եզրահանգումները կազմակերպության և այլոց հետ, և անհրաժեշտության դեպքում ներառի այդ փորձագետի բացահայտումների կամ եզրահանգումների մանրամասները աուդիտո­րական եզրակացության մեջ ձևափոխված կարծիքի հիմքերում, (տես՝ պարագրաֆ Ա42),
  + ցանկացած համաձայնություն, որ աուդիտորի փորձագետին տեղեկացվի իր աշխատանքի վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների մասին:

Աշխատանքային փաստաթղթեր

Ա29. Աուդիտորի և աուդիտորի փորձագետի համապատասխան դերերի ու պարտա­կանությունների վերաբերյալ համաձայնությունը կարող է նաև ներառել համաձայ­նություն միմյանց աշխատանքային փաստաթղթերին հասանելիությունը և պահպանումը: Երբ աուդիտորի փորձագետն առաջադրանքի թիմի անդամ է, այդ փորձագետի աշխատանքային փաստաթղթերը աուդիտի փաստաթղթավորման մաս են կազմում: Աուդիտորի արտաքին փորձագետների աշխատանքային փաստաթղթերը հանդիսանում են իրենց սեփականությունը և աուդիտի փաստաթղթավորման մաս չեն կազմում, բացառությամբ եթե հակառակի մասին կա համաձայնություն:

*Հաղորդակցում*  (հղում` պար. 11(գ))

Ա30. Արդյունավետ երկկողմանի հաղորդակցումը դյուրինացում է աուդիտորի փորձա­գետի ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների պատշաճ ինտեգրումը աուդիտի հետ կապված 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 ղեկավարների կամ աշխատակիցների որոշումը, ինչպես նաև այդ փորձագետի և կազմակերպության հաղորդակցման ընթացա­կարգերի որոշումը օժանդակում է ժամանակին և արդյունավետ հաղորդակց­մանը, հատկապես երբ խոսքը վերաբերում է խոշոր առաջադրանքներին:

*Գաղտնիություն*  (հղում` պար. 11(դ))

Ա31. Անհրաժեշտ է, որպեսզի էթիկայի համապատասխան պահանջ­ների դրույթները, որոնք կիրառելի են աուդիտորի համար, կիրառելի լինեն նաև աուդիտորի փորձագետի համար: Օրենքով կամ իրավական ակտով կարող են պարտադրվել նաև լրացուցիչ պահանջներ: Կազմակերպությունը կարող է նաև պահանջել, որպեսզի գաղտնիության առանձին դրույթներ համաձայնեցվեն աուդիտորի արտաքին փորձագետների հետ:

#### Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատումը (հղում` պար. 12)

Ա32. Աուդիտորի կողմից աուդիտորի փորձագետի կոմպետենտության, 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 աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների վրա:

*Աուդիտորի փորձագետի բացահայտումները և եզրահանգումները* (հղում` պար. 12(ա))

Ա33. Աուդիտորի փորձագետի` աուդիտորի նպատակների համար կատարած աշխա­տանքի համապատասխանության գնահատման առանձնահատուկ ընթացակարգերը ներառում են`

* + աուդիտորի փորձագետին հարցումներ,
  + աուդիտորի փորձագետի աշխատանքային փաստաթղթերի և հաշվետվությունների վերանայում,
  + հաստատող ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ`
  + աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի դիտում,
  + հրապարակված տվյալների, ինչպես օրինակ` հեղինակավոր, լիազորված աղբյուր­ներից ստացված վիճակագրական հաշվետվությունների ուսումնասի­րու­թյուն,
  + համապատասխան հարցերի հաստատում երրորդ անձանց կողմերից,
  + մանրամասն վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում, և
  + հաշվարկների վերակատարում,
  + քննարկումներ համապատասխան մասնագիտացմամբ այլ փորձագետի հետ, երբ, օրինակ՝ աուդիտորի փորձագետի բացահայտումները կամ եզրա­հան­գումները չեն համապատասխանում այլ աուդիտորական ապացույցներին,
  + աուդիտորի փորձագետի հաշվետվության քննարկում ղեկավարության հետ:

Ա34. Աուդիտորի փորձագետի բացահայտումների 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 ճյուղային ցանկացած ստանդարտի,
  + հստակորեն արտահայտված են` ներառյալ հղումը աուդիտորի հետ համա­ձայ­նեցրած նպատակներին, կատարված աշխատանքի շրջանակ­ներին և կիրառված ստանդարտներին,
  + հիմնված են համապատասխան ժամանակաշրջանի վրա և հաշվի են առնում հետագա իրադարձությունները` կիրառելի լինելու դեպքում,
  + ենթակա են օգտագործման որևէ վերապահման, սահմանափակման կամ կրճատ­ման, և, այդպես լինելու դեպքում, արդյոք դա հետևանքներ ունի աուդի­տորի համար,
  + հիմնված են աուդիտորի փորձագետին հանդիպած սխալների և շեղումների մասին քննարկման վրա:

*Ենթադրություններ, մեթոդներ և աղբյուրի տվյալներ*

**Ենթադրություններ և մեթոդներ (հղում` պար. 12(բ))**

Ա35. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը կայանում է նրանում, որ գնահատի հիմքում ընկած այն ենթադրությունները և մեթոդները, ներառյալ` մոդելները, եթե կիրառելի են, որոնք օգտագործվում են ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելիս, հավանական է, որ աուդիտորական ընթացակարգերն 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 աուդիտորը մշակի իր գնահատումը կամ տիրույթը` համեմատելու համար ղեկավարության գնահատման հետ, ապա հավանական է, որ աուդիտորական ընթացակարգերը առաջնային կերպով ուղղված լինեն աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործված ենթադրությունների և մեթոդների, ներառյալ` մոդելների, եթե կիրառելի են, գնահատմանը:

Ա36. ԱՄՍ 540[[537]](#footnote-537)-ը քննարկում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարե­լիս ղեկավարության կողմից օգտագործվող ենթադրությունները և մեթոդները` ներառյալ, որոշ դեպքերում, խիստ մասնագիտացած և կազմակերպության կողմից մշակված մոդելների օգտագործումը: Չնայած նրան, որ այդ քննարկումը շարադրված է ղեկավարության ենթադրությունների և մեթոդների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համատեքստում` այն կարող է նաև օժանդակել աուդիտորին աուդիտորի փորձա­գետի ենթադրությունները և մեթոդները գնահատելիս:

Ա37. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրու­թյունների և մեթոդների օգտագործում, աուդիտորի կողմից այդ ենթադրությունների և մեթոդների գնահատման գործոնները ներառում են, թե արդյոք դրանք`

* + համընդհանուր ընդունված են աուդիտորի փորձագետի ոլորտում,
  + համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներին,
  + կախված են մասնագիտացված մոդելների օգտագործումից, և
  + համապատասխանում են ղեկավարության ենթադրություններին և մեթոդ­նե­րին, իսկ եթե ոչ, ապա տարբերությունների պատճառը և հետևանքները:

Աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող աղբյուրի տվյալները (հղում` պար. 12(գ))

Ա38. Երբ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը ներառում է աղբյուրի այնպիսի տվյալ­ների օգտագործում, որոնք նշանակալի են այդ փորձագետի աշխատան­քի համար, այդ տվյալները ստուգելու համար կարող են օգտագործվել հետևյալ ընթացակար­գերի նման ընթացակարգեր`

* + տվյալների աղբյուրի ուսումնասիրություն, ներառյալ` տվյալների նկատմամբ ներքին հսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, և կիրառելի լինելու դեպքում նաև դրանց ստուգում, և համապատասխան դեպքերում դրանց փոխանցում փորձա­գետին,
  + տվյալների վերանայում` դրանց ամբողջականության և ներքին համապատաս­խանությունը ստուգելու համար:

Ա39. Շատ դեպքերում աուդիտորը կարող է ստուգել 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 ստուգվել այդ փորձագետի կողմից: Եթե աուդիտորի փորձագետը փորձարկել է աղբյուրի տվյալները, աուդիտորի կողմից այդ փորձագետին հարցումը, կամ այդ փորձագետի թեստերի նկատմամբ վերահսկողությունը կամ դրանց վերանայումը կարող է համարվել համապատասխան միջոց` աուդիտորի կողմից տվյալների համապատասխա­նությունը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը գնահատելու համար:

*Անհամապատասխան աշխատանք* (հղում` պար. 13)

Ա40. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի փորձագետի աշխատանքը չի համապատասխանում աուդիտորի նպատակներին և աուդիտորը չի կարող լուծել այդ հարցը պարագրաֆ 13-ի 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 (Վերանայված), քանի որ աուդիտորը ձեռք չի բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց[[538]](#footnote-538):

#### Հղումը աուդիտորի փորձագետին աուդիտորական եզրակացության մեջ (հղում` պար. 14-15)

Ա41. Որոշ դեպքերում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել հղում կատարել աուդիտորի փորձագետի աշխատանքին, օրինակ` հանրային հատվածում թափանցիկության ապահովման նպատակով:

Ա42. Որոշ հանգամանքներում կարող է հարկ առաջանալ ձևափոխված կարծիք պարու­նակող աուդիտորական եզրակացության մեջ աուդիտորի փորձագետին հղում կատարելու, որպեսզի բացատրվի ձևափոխման բնույթը: Այդպիսի հանգամանք­ներում աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորի փորձագետի թույլտվությունը` մինչ նման հղում կատարելը:

### Հավելված

(հղում` պար. Ա25)

**Աուդիտորի և աուդիտորի արտաքին փորձագետի միջև համաձայնության նկատառումներ**

Սույն հավելվածը թվարկում է այն հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ ցանկացած համաձայնության մեջ ներառելու համար: Հետևյալ ցանկը ցուցադրական է և ամբողջական չէ. այն ստեղծված է միայն որպես ուղեցույց, որը կարող է օգտագործվել սույն ԱՄՍ-ում նշված նկատառումների հետ համատեղ: Առաջադրանքի 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 հարցերը:

**Աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակները և նպատակները**

* + աուդիտորի արտաքին փորձագետի կողմից իրականացվելիք ընթացակարգերի բնույթը և շրջանակները,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքի նպատակները էականության և ռիսկերի քննարկման համատեքստում, երբ ռիսկը վերաբերում է այն հարցին, որի հետ կապված է աուդիտորի արտաքին փորձագետի աշխատանքը, ինչպես նաև, համապատասխան դեպքերում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համատեքստում,
  + ցանկացած տեխնիկական գործունեության ստանդարտներ կամ այլ մասնագիտական կամ ճյուղային 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 հարցի 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 կանխամտածված կերպով օգտագործի այդ փորձագետի հաշվետվությունը, այդ թվում` կատարի ցանկա­ցած հղում դեպի դրան, կամ այն բացահայտի այլոց, օրինակ` անհրաժեշ­տու­թյան դեպքում, հղում դեպի դրան աուդիտորական եզրակացության` ձևափոխված կարծիքի հիմքերում, կամ բացահայտի այն 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 հասանելիությունը 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 հասանելիությունը միմյանց աշխատանքային փաստաթղթերին,
  + առաջադրանքի ընթացքում և դրանից հետո աշխատանքային փաստաթղթերի սեփականու­թյունը և վերահսկումը, ներառյալ` որևէ ֆայլի պահպանում,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը աշխատանքը պատշաճ հմտությամբ և հոգածությամբ կատարելու համար,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի կոմպետենտությունը և աշխատանքն իրականացնելու հմտությունը,
  + այն ակնկալիքը, որ աուդիտորի արտաքին փորձագետը կօգտագործի իր ունեցած ողջ 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 հաշվետվողականություն**

* + Հաղորդակցման մեթոդներ և հաճախականություն, ներառյալ`
  + ինչպես է աուդիտորի արտաքին փորձագետի բացահայտումների կամ եզրահանգումների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացվելու (օրինակ` գրավոր հաշվետվություն, բանավոր հաշվետվություն, անընդհատ ներկայացում առաջադրանքի թիմին),
  + առաջադրանքի թիմի այն անհատների նույնականացում, ովքեր կապ են պաշտպանելու աուդիտորի արտաքին փորձագետի հետ,
  + երբ է աուդիտորի արտաքին փորձագետն ավարտելու աշխատանքը և իր բացահայտումների կամ եզրահանգումների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացնելու աուդիտորին,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը` աշխատանքը վեր­ջացնելու ցանկացած հնարավոր ուշացման, ինչպես նաև այդ փորձագետի բացահայտումների և եզրահանգումների ցանկացած հնարավոր վերա­պահման կամ սահմանափակման մասին պատշաճ կերպով հաղորդման համար,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը, որպեսզի պատշաճ կերպով հաղորդի այն դեպքերի մասին, երբ կազմակերպությունը հասանելիություն չի տրամադրում այդ փորձագետին դեպի կազմակերպության գրանցումները, ֆայլերը, աշխատակազմը և այն փորձագետները, որոնք նշանակված են կազմակերպության կողմից,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը, որպեսզի հաղորդի աուդիտորին այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը փորձագետի համոզմամբ տեղին է այդ աուդիտի համար, ներառյալ` ցանկացած փոփոխություն նախկինում հաղորդած հանգամանքներում,
  + աուդիտորի արտաքին փորձագետի պատասխանատվությունը, որպեսզի հաղորդի այն հանգամանքների մասին, որոնք կարող են վտանգ առաջացնել այդ փորձագետի օբյեկտի­վության համար, ինչպես նաև համապատասխան ցանկացած մեղմացնող գործողությունների մասին, որոնք կարող են վերացնել կամ նվազեցնել այդպիսի վտանգները` մինչ ընդունելի մակարդակ:

**Գաղտնիություն**

* + անհրաժեշտությունը, որ աուդիտորի փորձագետը ուսումնասիրի գաղտնիության պահանջները, այդ թվում`
  + էթիկայի համապատասխան պահանջների 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 ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅԱՆ ՊԱՏՐԱՍՏՈՒՄ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................1-4

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

**Նպատակները**................................................................................................................6

**Սահմանումներ**............................................................................................................7-9

**Պահանջները**

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում........................10-15

Կարծիքի ձևը.............................................................................................................16-19

Աուդիտորական եզրակացությունը............................................................................20-52

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն....................................................................................................53-54

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները.......................................................................................................Ա1-Ա3

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում............................................................................Ա4

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի.................................................................Ա5

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում.....................................Ա6

Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը..............Ա7-Ա9

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն...Ա10-Ա15

Կարծիքի ձևը.........................................................................................................Ա16-Ա17

Աուդիտորական եզրակացությունը........................................................................Ա18-Ա77

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն..............................................................................................Ա78-Ա84

Հավելված. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

«*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 700-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտների*» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու աուդիտորի պատասխանատվությանը: Միաժամանակ, այն նաև անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորական եզրակացության ձևին և բովանդակությանը:

2. ԱՄՍ 701-ը[[539]](#footnote-539) անդրադառնում է աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցեր ներկայացնելու աուդիտորի պատասխանատվությանը: ԱՄՍ 705[[540]](#footnote-540)-ը (Վերանայված) և ԱՄՍ 706[[541]](#footnote-541)-ը (Վերանայված) սահմանում են, թե ինչպես են փոխվում աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորն աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք» պարբերություններ: Այլ ԱՄՍ-ներ ևս պարունակում են եզրակացության նկատմամբ կիրառվող պահանջներ, որոնք կիրառելի են աուդիտորական եզրակացություն հրապարակելիս:

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի նկատմամբ: ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված)[[542]](#footnote-542) անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն: ԱՄՍ 805-ը (Վերանայված)[[543]](#footnote-543) նույնպես անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է նաև այն աուդիտների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում են ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված) կամ ԱՄՍ 805-ը (Վերանայված)։

4. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները նպատակ ունեն մի կողմից ամրագրելու հետևողական և համադրելի աուդիտորական եզրակացություն ունենալու անհրաժեշտությունը, մյուս կողմից՝ նպաստելու այդ հաշվետվողականության արժեքի բարձրացմանը՝ աուդիտորական եզրակացությունում ներառվող տեղեկատվությունն օգտագործողների համար առավել տեղին դարձնելու միջոցով։ Թեև սույն ԱՄՍ-ն պահանջում է աուդիտի հաշվետվողական համակարգում պահպանել հետևողականություն, այնուհանդերձ նաև ընդունում է, որ այն պետք է ճկուն լինի՝ ներառելու առանձին իրավակարգերին բնորոշ յուրահատուկ հանգամանքները: Աուդիտորական 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 որոշակիացնել ոչ սովորական հանգամանքները, եթե դրանք տեղի են ունենում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

5. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

6. 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

7. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունը՝

ա) Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ընդհանուր նշանակության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ:

բ) Ընդհանուր նշանակության 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» հասկացությունն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, ինչպես նաև`

(i) 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

(ii) 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» հասկացությունն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերոնշյալ երկու կետերի դրույթները[[544]](#footnote-544):

գ) Չձևափոխված կարծիք՝ աուդիտորի կարծիքը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան[[545]](#footnote-545):

8. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը «ֆինանսական հաշվետվություններին» նշանակում է «ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը»[[546]](#footnote-546): Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները հատկորոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը և այն, թե ինչն է կազմում ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը։

9. 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):

### Պահանջները

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

10. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք` արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն[[547]](#footnote-547), [[548]](#footnote-548):

11. Կարծիք ձևավորելու նպատակով աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ամբողջությամբ վերցրած 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ[[549]](#footnote-549),

բ) աուդիտորի եզրահանգումը` ԱՄՍ 450-ի համաձայն, արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն առանձին կամ միասին վերցրած էական են[[550]](#footnote-550), և

գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումները:

12. 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 (հղում՝ պար. Ա1-Ա3) ։

13. 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, (Հղում՝ պար. 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: (հղում՝ պար. Ա5)

ե) ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ՝ հնարավորություն տալով նախատեսված օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչպիսի ազդեցություն են ունեցել էական գործառնությունները և դեպքերը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա (հղում՝ պար. Ա6), և

զ) ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործված հասկացությունները, ներառյալ՝ յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը, տեղին են:

14. 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՝ (հղում՝ պար. 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։

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով հղում են կատարում կամ պատշաճ կերպով նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները (հղում՝ պար. Ա10-Ա15):

#### Կարծիքի ձևը

16. Աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան:

17. Եթե աուդիտորը`

ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից,

ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխի կարծիքը` ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն:

18. 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 աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխել կարծիքը ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն (հղում՝ պար. Ա16):

19. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանության 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 աուդիտորական եզրակացությունում (հղում՝ պար. Ա17):

#### Աուդիտորական եզրակացությունը

20. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր (հղում՝ պար. Ա18-Ա19):

*Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորական եզրակացություն*

Վերնագիր

21. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ունենա վերնագիր` հստակ նշելով, որ այն հանդիսանում է անկախ աուդիտորական եզրակացություն (հղում՝ պար. Ա20):

Հասցեատեր

22. Աուդիտորական եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե ում է այն ուղղված՝ հիմք ընդունելով առաջադրանքի հանգամանքները (հղում՝ պար. Ա21):

Աուդիտորի կարծիք

23. Աուդիտորական եզրակացության առաջին բաժինը պետք է ներկայացնի աուդիտորի կարծիքը և պետք է վերնագրվի «Կարծիք» անվանմամբ։

24. Աուդիտորական եզրակացության «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 քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրին, և

ե) նշել ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է (հղում՝ պար. Ա22-Ա23):

25. 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 այլ իրավական ակտերով՝

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 (հղում՝ պար. Ա24-Ա31):

26. 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] (հղում՝ պար. Ա29-Ա31):

27. Եթե աուդիտորի 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 կարծիքում պետք է հստակեցվի, թե դրանք որ իրավակարգի հիմունքներն են հանդիսանում։

Կարծիքի հիմք

28. Աուդիտորական եզրակացությունը «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո պետք է ներառի «Կարծիքի հիմք» վերնագրով բաժին (հղում՝ պար. Ա32), որը՝

ա) նշում է, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն (հղում՝ պար. Ա33),

բ) հղում է կատարում աուդիտորական 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 իրավակարգը, որին պատկանում են այդ էթիկայի պահանջները, կամ հղում կատարել Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքին* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) (հղում՝ պար. Ա34-Ա39),

դ) նշել՝ արդյոք աուդիտորը համոզված է, որ աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան են՝ աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար։

Անընդհատություն

29. Եթե կիրառելի է, աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի ԱՄՍ 570–ի (Վերանայված)[[551]](#footnote-551) համաձայն։

Աուդիտի առանցքային հարցեր

30. Ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը աուդիտի առանցքային հարցերը աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներկայացնի՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն։

31. Երբ աուդիտորը այլ կերպ պարտադրված է օրենքով կամ իրավական ակտերով կամ ինքն է որոշում աուդիտի առանցքային հարցերը ներառել աուդիտորական եզրակացությունում, ապա աուդիտորն իրականացնում է այն ԱՄՍ 701-ի համաձայն (հղում՝ պար. Ա40-Ա42)։

Այլ տեղեկատվություն

32. Եթե կիրառելի է, ապա աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[552]](#footnote-552) համապատասխան:

Պատասխանատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների համար

33. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Ղեկավարության պատասխանատ­վությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» վերնագրով բաժին: Աուդիտորական եզրակացությունում պետք է կիրառվի այն հասկացությունը, որը համապատասխանում է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտին և պարտադիր չէ կիրառել «ղեկավարություն» հասկացությունը: Որոշ իրավակարգերում կարող է տեղին լինել «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացության կիրառումը (հղում՝ պար. Ա44):

34. Աուդիտորական եզրակացության վերը նշված բաժինը նկարագրում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ստորև ներկայացվածների համար՝ (հղում՝ պար. 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 պատրաստումն ապահովելու համար, և

բ) կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար[[553]](#footnote-553), 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 (հղում՝ պար. Ա48)։

35. Ի լրումն վերը նշվածի՝ «Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար»բաժինը պետք է հատկորոշի այն անձանց, ովքեր պատասխանատու են Ընկերության 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*»* հասկացությունը կամ այլ համապատասխան հասկացություն, որը կիրառելի է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում (հղում՝ պար. Ա49)։

36. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորական եզրակացությունում ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվության նկարագրության շրջանակներում պետք է օգտագործվեն «սույն 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

37. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Աուդիտորի պատաս-խանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» վերնագրով բաժին:

38. Վերը նշված բաժնում պետք է նշել, որ՝ (հղում՝ պար. Ա50)

ա) աուդիտորի նպատակներն են`

(i) ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքի, և

(ii) տրամադրել աուդիտորի կարծիքը ներառող աուդիտորական եզրակացություն (հղում՝ պար. 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

(i) նկարագրել, որ դրանք համարվում են էական, եթե ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա, կամ[[554]](#footnote-554)

(ii) ներկայացնել էականության սահմանումը կամ նկարագրությունը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան (հղում՝ պար. Ա53)։

39. Ի լրումն վերը նշվածի՝ աուդիտորական եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժինը պետք է՝ (հղում՝ պարագրաֆ Ա50)

ա) ամրագրի, որ որպես ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվող աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում աուդիտորը կիրառել է մասնագիտական դատողություն և պահպանել է մասնագիտական կասկածամտություն, և

բ) նկարագրի աուդիտորական առաջադրանքը՝ ամրագրելով աուդիտորի պատասխանատվությունները՝

(i) որոշակիացնել 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 և 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,

(ii) 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,

(iii) գնահատել կիրառած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների ողջամտությունը,

(iv) եզրահանգել ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, 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 աուդիտորական եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, իսկ եթե այդ բացահայտումները բավարար չեն, ապա ձևափոխել կարծիքը։ Աուդիտորի եզրահանգումները հիմնված են մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել կազմակերպությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.

(v) 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-ը[[555]](#footnote-555), նկարագրել աուդիտորի պատասխանատվությունը խմբի աուդիտորական առաջադրանքի դեպքում, ամրագրելով, որ՝

(i) աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ բիզնես գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար,

(ii) աուդիտորը պատասխանատու է խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար, և

(iii) աուդիտորն ամբողջությամբ պատասխանատվություն է կրում աուդիտորական կարծիքի համար։

40. Ի լրումն՝ աուդիտորական եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժինը պետք է՝ (հղում՝ պար. Ա50)

ա) սահմանի, որ ի լրումն այլ հարցերի, աուդիտորից պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերող նշանակալի թերությունները,

բ) սահմանի, որ 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, սահմանի, 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 աուդիտորական եզրակացությունում, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորական եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը (հղում՝ պար. Ա53)։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության տեղը

41. Ինչպես պահանջվում է 39-40 պարագրաֆներով, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պետք է ներառել (հղում՝ պար. Ա54)՝

ա) աուդիտորական եզրակացության հիմնական մասում,

բ) աուդիտորական եզրակացության հավելվածում, որի դեպքում աուդիտորական եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ հավելվածին (հղում՝ պար. Ա55-Ա57),

գ) համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքում, եթե օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորին թույլատրվում է վարվել նման ձևով, որի դեպքում աուդիտորական եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ կայքին (հղում՝ պար. Ա54, Ա56-Ա57)։

42. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում հղում է կատարում ինտերնետային կայքում տեղադրված աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, որ նման նկարագրությունն անդրադառնում է և համապատասխանում է սույն ԱՄՍ-ի 39-40 պարագրաֆների պահանջներին (հղում՝ պար. Ա56)։

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ

43. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններին, որոնք ներկայացվում են ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների, ապա այդ պատասխանատվությունները աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներկայացվեն առանձին բաժնով՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ 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 (հղում՝ պար. Ա58-Ա60)։

44. Եթե հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվությունները ներկայացվում են ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրման միևնույն բաժնում, ապա աուդիտորական եզրակացությունում պետք է հստակ տարանջատվեն այլ պատասխանատվությունների նկարագրությունը և ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ Ա60) ։

45. Եթե աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին, որտեղ ներկայացվում են հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվություններ, սույն ԱՄՍ-ի 21-40 պարագրաֆների պահանջները պետք է ներառվեն «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» վերնագրի ներքո ներկայացված բաժնում։ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով բաժինը պետք է ներկայացնել «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» բաժնից հետո (հղում՝ պար. Ա60) ։

Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը

46. Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը պետք է նշել ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորական եզրակացությունում, եթե (հազվագյուտ դեպքերում), այդպիսի բացահայտումը ողջամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը։ Հազվագյուտ դեպքերում, երբ աուդիտորը նախատեսում է աուդիտորական 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 (հղում՝ պար. Ա61-Ա63)։

Աուդիտորի ստորագրությունը

47. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ստորագրված լինի (հղում՝ պար. Ա64-Ա65):

Աուդիտորի հասցեն

48. Աուդիտորական եզրակացությունում պետք է նշել աուդիտորի գործունեության իրավաբանական հասցեն։

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը

49. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է թվագրվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքն արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ամսաթվից ոչ շուտ, այդ թվում` ապացույցներ այն մասին, որ՝ (հղում՝ պար. 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 այլ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորական եզրակացություն*

50. Եթե որևէ իրավակարգի օրենսդրությամբ պահանջվում է, որ աուդիտորն օգտագործի աուդիտորական եզրակացության յուրահատուկ ձև կամ շարադրանք, ապա աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հղում կատարի Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է նվազագույնը բոլոր հետևյալ տարրերը՝ (հղում՝ պար. Ա70-Ա71)

ա) վերնագիր,

բ) հասցեատեր, 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 իրավակարգը, եթե այդ հիմունքները չեն հանդիսանում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները), (հղում՝ պար. 27)

դ) կազմակերպության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացում,

ե) հայտարարություն, որ աուդիտորն անկախ է կազմակերպությունից՝ աուդիտի վերաբերող էթիկայի համապատասխան պահանջների համաձայն, ինչպես նաև, որ կատարել է էթիկայի գծով այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն։ Հայտարարության մեջ պետք է նշել էթիկայի համապատասխան պահանջների իրավակարգը, 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 (կամ 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[[556]](#footnote-556) (հղում՝ պար. Ա72-Ա75),

թ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որն անդրադառնում է ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 24-ում ներառված հաշվետվողականության պահանջները.

ժ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրություն, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության համար պատասխանատու անձանց նույնականացում՝ 33-36 պարագրաֆների պահանջների համաձայն,

ժա) հղում Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը՝ 37-40 պարագրաֆների համաձայն (հղում՝ պար. Ա50-Ա53),

ժբ) ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, բացառությամբ հազվագյուտ դեպքերի, երբ այդպիսի բացահայտումը ողջամտորեն կարող է ակնկալվել որպես նշանակալի սպառնալիք տվյալ անձի անվտանգությանը,

ժգ) աուդիտորի ստորագրություն,

ժդ) աուդիտորի հասցե,

ժե) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ։

*Աուդիտորական եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ*

51. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների («աուդիտի ազգային ստանդարտներ») համաձայն՝ համապատասխանելով նաև ԱՄՍ-ների պահանջներին: Այդ դեպքում աուդիտորական եզրակացությունը, ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, կարող է հղում կատարել նաև Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Սակայն, աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե՝ (հղում՝ պար. 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 «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը կամ «Այլ հանգամանք» պարբերությունը, որոնք առանձնահատուկ հանգամանքներում պահանջվում են ԱՄՍ-ներով, և

բ) աուդիտորական եզրակացությունը նվազագույնը ներառում է 50(ա)-(ժդ) պարագրաֆներում նշված բոլոր տարրերը, երբ աուդիտորն օգտագործում է աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված ձևաչափն ու շարադրանքը: Այնուհանդերձ, պարագրաֆ 50(ժ)-ում նշված «օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը» պետք է ընկալվեն որպես հղում աուդիտի ազգային ստանդարտներին: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հատկանշի այդ աուդիտի ազգային ստանդարտները։

52. Երբ աուդիտորական եզրակացությունը հղում է կատարում և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտներին, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, ապա աուդիտորական եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե որ իրավակարգին են պատկանում աուդիտի ազգային ստանդարտները:

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում՝ պար. Ա78- Ա84)

53. Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով չպահանջվող լրացուցիչ տեղեկատվությունը 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 աուդիտորի կարծիքը պետք է տարածվի այդ լրացուցիչ տեղեկատվության վրա։

54. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողա­կանութ­յան կիրառելի հիմունքներով, 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 նույնականացնի աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը և աուդիտորական եզրակացությունում նշի, որ այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկված չէ։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները (հղում՝ պար. 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[[557]](#footnote-557): 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՝ ամբողջությամբ վերցրած, էական խեղաթյուրման։ Անաչառության բացակայության մասին վկայող հայտանիշները, որոնք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատականի վրա՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ամբողջությամբ վերցրած, էականորեն խեղաթյուրված են թե ոչ, ներառում են՝

* աուդիտի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված խեղաթյուրումների ընտրանքային ուղղումները (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-ը դիտարկում է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվա-պահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս[[558]](#footnote-558): 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՝ ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումներից։

#### Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում՝ պար. 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 կիրառելի հիմունքի համաձայն, բացահայտվել են;
* արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բացահայտված տեղեկատվությունը տեղին է, և հետևաբար, արտացոլում է, թե ինչպես են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի 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 (հղում` պար. 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 նույնականացնել անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:

#### Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում (հղում՝ պար. 13(ե))

Ա6. Ընդունված է, որ ընդհանուր նշանակության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական միջոցների հոսքերը: Նման իրավիճակներում աուդիտորի գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են պատշաճ բացահայտումներ, ինչը թույլ է տալիս նախատեսված 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 հասկանալ՝
  + կազմակերպության պոտենցիալ ակտիվների և պարտավորությունների բնույթը և չափը, որոնք առաջանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի 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 (հղում՝ պար. 14)

Ա7. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ուղղակի կամ անուղղակի կերպով ճանաչում են ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքը[[559]](#footnote-559): Ինչպես նշված է սույն ԱՄՍ-ի 7(բ) պարագրաֆում, ֆինանսական հաշվետվողականության ճշմարիտ ներկայացումը[[560]](#footnote-560) ոչ միայն պահանջում է հիմունքների պահանջներին համապատասխանությունը, բայց նաև ուղղակի կամ անուղղակի ձևով ընդունում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել, որ ղեկավարությունը տրամադրի հիմունքներով պահանջվողներից ավելի բացահայտումներ[[561]](#footnote-561):

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 հաշվետվություններ՝ ամբողջությամբ 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 բաժանման 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 (հղում՝ պար. 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[[562]](#footnote-562): Այդ նկարագրությունը 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՝ ՖՀՄՍ-ները) 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 հիմունքին համապատասխան։ Պատճառն այն է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ողջ տեղեկատվությունն այն ձևով, որը պահանջվում է այդ մյուս հիմունքի 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 ՖՀՄՍ-ներին): 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 պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն, չեն ապահովում ճշմարիտ 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 ճշմարիտ ներկայացումը: (հղում՝ պար. 18)

Ա17. Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համա-պատասխանության հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշել է, որ այդ հիմունքն ընդունելի է[[563]](#footnote-563): (հղում՝ պար. 19)

#### Աուդիտորական եզրակացությունը (հղում՝ պար. 20)

Ա18. Գրավոր եզրակացությունը ներառում է թղթային կամ էլեկտրոնային միջոցներով հրապարակված եզրակացությունները:

Ա19. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրինակներ՝ ներառելով 20-48 պարագրաֆներում ներկայացված տարրերը: Բացառությամբ «Կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների՝ սույն ԱՄՍ-ով չեն սահմանվում աուդիտորական 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 առավել ճանաչելի, մասնավորապես այն դեպքերում, երբ աուդիտորական եզրակացության տարրերը ներկայացված են այնպիսի հերթականությամբ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներից։

*Աուդիտորական եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ*

Վերնագիր (հղում՝ պար. 21)

Ա20. Վերնագիրը, որում նշվում է, որ եզրակացությունը իրենից ներկայացնում է անկախ աուդիտորի եզրակացություն, օրինակ` «Անկախ աուդիտորական եզրակացություն», այդ եզրակացությունը տարանջատում է այլոց կողմից ներկայացրած հաշվետվություններից:

Հասցեատեր (հղում՝ պար. 22)

Ա21. Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ առաջադրանքի պայմանները կարող են սահմանել, թե տվյալ իրավակարգում ում պետք է հասցեագրվի աուդիտորական եզրակացությունը: Սովորաբար աուդիտորական եզրակացությունը հասցեագրվում է նրանց, ում համար այդ եզրակացությունը պատրաստվում է՝ սովորաբար ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկված կազմակերպության կա´մ բաժնետերերին, կա´մ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Աուդիտորի կարծիքը (հղում՝ պար. 24-26)

Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին

Ա22. Աուդիտորական 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 քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը:

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 հաշվետվությունը, 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 աուդիտորական 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 իրավակարգում կիրառել վերոհիշյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, թե ոչ՝ սահմանվում է այդ իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ այդ իրավակարգում համընդհանուր ընդունված գործելաոճով։ Եթե օրենքով կամ իրավական ակտերով պահանջվում է այլ շարադրանք, նշվածը չի ազդում սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 14-ի 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 այնպիսի 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 ամբողջական փաթեթի վրա, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով: Օրինակ` ընդհանուր նշանակության հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, որոնք սովորաբար ներառում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական նյութեր: Որոշ իրավակարգերում, 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 ճշմարիտ են ներկայացնում կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր այն հարցերի վերաբերյալ, որոնց ներկայացման համար կազմվում 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 արդյունքներն ու դրամական 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 նույնականացումը նպատակ ունի աուդիտորական 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 նույնականացվում են հետևյալ արտահայտություններով՝

«…Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն», կամ

«….X իրավակարգում հաշվապահական հաշվառման համընդհանուր ընդունված սկզբունքների համաձայն»

Ա29. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներն ընդգրկում են և´ ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտները, և´ իրավական կամ կարգավորող պահանջներ, ապա հիմունքները նույնականացվում են հետևյալ արտահայտությամբ` «…Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավակարգի «Ընկերությունների մասին» օրենքի համաձայն»։ ԱՄՍ 210-ն անդրադառնում է այն հանգամանքներին, երբ հակասություններ են առաջանում ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտների և օրենսդրական կամ կարգավորող դաշտի հետ[[564]](#footnote-564):

Ա30. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա13-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 աուդիտորի կարծիքը 25-27 պարագրաֆների համաձայն երկու հիմունքներին հղում է կատարում հետևյալ կերպ`

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են վերը նշված հիմունքներից յուրաքանչյուրին, արտահայտվում է երկու կարծիք, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներից մեկի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքներ), և ֆինանսական հաշվետվողականության այլ կիրառելի հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ՖՀՄՍ-ներ)։ Նշված երկու կարծիքը կարելի է արտահայտել առանձին կամ մեկ նախադասությամբ (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում […]՝ X իրավակարգի հաշվապահական հաշվառման համընդհանուր ընդունված սկզբունքների և ՖՀՄՍ-ների 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 հիմունքի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքներ), սակայն ձևափոխված կարծիք՝ երկրորդ հիմունքին չհամապատասխանելու վերաբերյալ (օրինակ՝ ՖՀՄՍ-ներին չհամապատասխանելու համար) ՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն։

Ա31. Ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ Ա15-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ներկայացնել համապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին և, ի լրումն, բացահայտել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության աստիճանը։ Այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքում, եթե այդ տեղեկատվությունը հստակ չի կարող տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից (տես՝ 53-54 պարագրաֆները և Ա78-Ա84 պարագրաֆներին կից կիրառման նյութերը)։ Հետևաբար՝

ա) եթե բացահայտումները, որոնք վկայում են մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության մասին, ապակողմնորոշող են, արտահայտվում է ձևափոխված կարծիք՝ 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 «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն՝ ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված) համաձայն՝ ուշադրությունը հրավիրելով բացահայտումների վրա։

Կարծիքի հիմք (հղում՝ պար. 28)

Ա32. «Կարծիքի հիմք» բաժինը կարևոր բովանդակություն է պարունակում աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար։ Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է, որ աուդիտորական եզրակացությունում «Կարծիքի հիմք» բաժինը ուղղակիորեն հետևի «Կարծիք» բաժնին։

Ա33. Հղումը աուդիտի ընթացքում կիրառած ստանդարտներին հատկանշում է աուդիտորական եզրակացության օգտագործողներին, որ աուդիտն իրականացվել է սահմանված ստանդարտների համաձայն։

Էթիկայի համապատասխան պահանջներ (հղում՝ պար. 28 (գ))

Ա34. Նույնականացումը, թե որ իրավակարգին են պատկանում էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ բարձրացնում է այդ պահանջների նկատմամբ կոնկրետ աուդիտորական առաջադրանքի թափանցիկության աստիճանը։ ԱՄՍ 200-ը բացատրում է, որ էթիկայի համապատասխան պահանջները սովորաբար ներառում են ՀԷՄՍԽ Կանոնագրքի Ա և Բ մասերը, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին՝ ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք սովորաբար ավելի սահմանափակ են[[565]](#footnote-565)։ Երբ էթիկայի համապատասխան պահանջները ներառում են ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը*,* եզրակացությունում կարելի է նաև հղում կատարել այդ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքին։ Եթե ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը պարունակում է աուդիտորական առաջադրանքին վերաբերող էթիկայի բոլոր պահանջները, կարիք չկա, որ եզրակացությունում հատկանշվի իրավակարգը։

Ա35. Որոշ իրավակարգերում էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են ներկայացված լինել մի քանի աղբյուրներում, ինչպես օրինակ՝ էթիկայի կանոնագիրք և լրացուցիչ կանոններ կամ օրենքով և իրավական ակտերով սահմանված էթիկայի պահանջներ։ Երբ աուդիտորի անկախությանը և էթիկային վերաբերող այլ համապատասխան պահանջներ ներկայացված են սահմանափակ աղբյուրներում, աուդիտորը կարող է որոշել ներկայացնել համապատասխան աղբյուրի անվանումը (օրինակ՝ նշել կանոնագրքի անվանումը կամ տվյալ իրավակարգում գործող իրավական նորմերը), կամ կարող է կիրառել հասկացություն, որը լայնորեն հասկանալի է և պատշաճ կերպով ամփոփում է այդ աղբյուրները (օրինակ՝ X իրավակարգի մասնավոր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող անկախության պահանջներ)։

Ա36. Օրենքը կամ իրավական ակտերը, աուդիտի ազգային ստանդարտները կամ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները կարող են աուդիտորից պահանջել աուդիտորական 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 աուդիտորական 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, աուդիտորական եզրակացությունում վկայակոչված իրավակարգը 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[[566]](#footnote-566)։

Ա39. ԱՄՍ-ները աուդիտորների, ներառյալ՝ բաղադրիչի աուդիտորների համար չեն սահմանում անկախությանը վերաբերող կամ էթիկայի հատուկ պահանջներ, հետևաբար չեն ընդլայնում, կամ այլ կերպ վերանայում ՀԷՄՍԽ կանոնագրքիանկախության պահանջները կամ էթիկայի այլ պահանջներ, որոնց ենթակա է խմբի առաջադրանքի թիմը, ինչպես նաև ԱՄՍ-ները չեն պահանջում խմբի բաղադրիչի աուդիտորին բոլոր դեպքերում պահպանել ամբողջ խմբի աուդիտորական առաջադրանքի անդամների նկատմամբ կիրառվող անկախության միևնույն կանոնները։ Արդյունքում, խմբի աուդիտի համատեքստում, էթիկայի պահանջները, ներառյալ՝ անկախությանը վերաբերող պահանջները, կարող են լինել բավականին բարդ։ ԱՄՍ 600[[567]](#footnote-567)-ը սահմանում է պահանջներ խմբի 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 (հղում՝ պար. 31)

Ա40. Ցուցակված կազմակերպություններից բացի, օրենքով կամ իրավական ակտերով այլ կազմակերպությունների համար նույնպես կարող է պահանջվել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, օրինակ՝ օրենքով կամ իրավական ակտերով որպես հանրային հաշվետվողականություն ունեցող բնութագրված կազմակերպությունները։

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 աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնել ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, որտեղ տեղին է, և պարզաբանում է, որ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականությունն է՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելիս, հիմք ընդունել կազմակերպության կառավարման ընթացակարգերը և համապատասխան օրենսդրությունը[[568]](#footnote-568)։ ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է նաև ներկայացնել աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթուղթ՝ հղում կատարելով աուդիտորի կողմից ներկայացվող հաշվետվությունների ակնկալվող ձևին և բովանդակությանը[[569]](#footnote-569)։ Եթե աուդիտորից այլ կերպ չի պահանջվում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, ապա ԱՄՍ 210-ը[[570]](#footnote-570) նշում է, որ աուդիտորի համար օգտակար կլինի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում հիշատակել աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման հնարավորությունը աուդիտորական եզրակացությունում։ Որոշ իրավակարգերում 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 այլ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը։

Պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում, պար. 33-34)

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 աուդիտը[[571]](#footnote-571)։ 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 պատրաստումն ապահովելու համար։ Աուդիտորական 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-ը (Վերանայված) կիրառում է «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունը՝ նկարագրելու այն անձին (անձանց) կամ կազմակերպությանը (կազմակերպություններին), որոնք ունեն կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու պատասխանատվություն, ինչպես նաև նկարագրում է կառավարման կառուցվածքի տարբերություններն ըստ տարբեր իրավակարգերի և կազմակերպությունների։

Ա45. Կարող են հանդիպել իրավիճակներ, երբ աուդիտորի համար տեղին է 34-35 պարագրաֆների՝ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության նկարագրությունում ներառել նաև լրացուցիչ պատասխանատվություններ, որոնք վերաբերում են կոնկրետ իրավակարգում կամ հատուկ բնույթի կազմակերպության համար պատրաստվող ֆինանսական հաշվետվություններին։

Ա46. ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է ղեկավարության պատասխանատվությունները համաձայնեցնել (ներկայացնել) աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթղթում[[572]](#footnote-572)։ Այս առումով ԱՄՍ 210-ը ճկուն է՝ սահմանելով, որ եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում են ֆինանսական հաշվետվողականության հետ կապված ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության շրջանակները, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը 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 այլ իրավական ակտերի շարադրանքը՝ առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր ներկայացման այլ համապատասխան փաստաթղթերում։ Նման դեպքերում այդ շարադրանքը նաև կարող է օգտագործվել աուդիտորական եզրակացությունում՝ նկարագրելու սույն ԱՄՍ-ի 34(ա) պարագրաֆում պահանջվող պատասխանատվության շրջանակները։ Այլ հանգամանքում, երբ աուդիտորը որոշում է չկիրառել օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի շարադրանքը, ապա կիրառվում է սույն ԱՄՍ-ի 34(ա) պարագրաֆի շարադրանքը։ Ի լրումն աուդիտորական 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 իրավակարգերում, ղեկավարության պատասխանատվության շրջանակները սահմանող օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են կոնկրետ հղում պարունակել հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանների պատշաճ գրառումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգի պատշաճ պահպանման համար ղեկավարության պատասխանատվությանը: Հաշվի առնելով, որ հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանները, գրառումները և համակարգերը հանդիսանում են ներքին հսկողության անբաժանելի մասը (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315-ում (Վերանայված)[[573]](#footnote-573)), 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 34(բ) պարագրաֆի պահանջները, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ները։ Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը 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 (հղում՝ պար. 35)

Ա49. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման մեջ ներառված են որոշ (սակայն ոչ բոլոր) 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, վերահսկողություն համար պատասխանատվությանը հղում կատարել չի պահանջվում։

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար (հղում` պար. 37-40)

Ա50. Աուդիտորի պատասխանատվությունների շրջանակը, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ի 37-40 պարագրաֆներում, կարող է փոփոխվել՝ արտացոլելու կազմակերպության յուրահատուկ բնույթը, օրինակ՝ երբ աուդիտորական եզրակացությունը կազմվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում։ Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 2-ը նշվածի վերաբերյալ օրինակ է տրամադրում։

Աուդիտորի նպատակները (հղում՝ պար. 38(ա))

Ա51. Աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվում է, որ աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ամբողջությամբ վերցրած զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել աուդիտորի կարծիքը ներառող աուդիտորական եզրակացություն: Աուդիտորի նպատակները ներկայացվում են ի հակադրություն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության։

Էականության նկարագրությունը (հղում՝ պար. 38 (գ))

Ա52. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են ցուցադրական օրինակներ, թե ինչպես է պարագրաֆ 38(գ)-ի պահանջը՝ ներկայացնել էականության նկարագրությունը, 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 (հղում՝ պար. 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 տեղադրությունը (հղում՝ պար. 41 և 50 (ժ))

Ա54. Սույն ԱՄՍ-ի 39-40 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ տեղեկատվության ներառումը եզրակացության հավելվածում, կամ, օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով թույլատրվելու դեպքում, նման տեղեկատվություն պարունակող իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջին հղում կատարելը կարող է համարվել աուդիտորական եզրակացության բովանդակությունը բարելավելու օգտակար միջոց։ Հաշվի առնելով, որ աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պարունակում է տեղեկատվություն, որով օգտագործողներին պարտադիր կերպով տեղեկացվում է, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտորական եզրակացությունում անհրաժեշտ է հստակ հղում կատարել, թե որտեղ է ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրությունը։

Հավելվածում աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրության տեղադրությունը (հղում՝ պար. 41(բ) և 50(ժ))

Ա55. Պարագրաֆ 41-ով աուդիտորին թույլատրվում է 39-40 պարագրաֆներով պահանջվող հայտարարությունները, որոնք նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունը, ներկայացնել աուդիտորական եզրակացությանը կից հավելվածում, եթե աուդիտորական եզրակացության հիմնական մասում նշվում է հավելվածի համապատասխան հատվածը (բաժինը, պարբերությունը)։ Ստորև ներկայացվում է, թե ինչպես է աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության լրացուցիչ նկարագրությունը ներկայացված է սույն աուդիտորական եզրակացության Հավելված X-ում: Այս նկարագրությունը, որը տեղակայված է (*նշել էջը կամ այլ որոշակի հղում նկարագրության տեղակայման վերաբերյալ*), մեր աուդիտորական եզրակացության մաս է կազմում:

Հղում համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքէջին (հղում՝ պար. 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 ակտերով 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 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 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 աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության լրացուցիչ նկարագրությունը ներկայացված է [*համապատասխան իրավասու մարմնի անվանումը*] կայքէջում՝ [*կայքէջի հասցե*]: Այս նկարագրությունը մեր աուդիտորական եզրակացության մաս է կազմում:

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ (հղում՝ պար. 43-45)

Ա58. Որոշ իրավակարգերում աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատ­վութ­յուն հաշվետվություն ներկայացնելու այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք, ըստ ԱՄՍ-ների, աուդիտորի պատասխանատվության համար հանդիսանում են լրացուցիչ։ Օրինակ՝ աուդիտորին կարող են խնդրել հաշվետվություն ներկայացնել այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում գրավել են նրա ուշադրությունը։ Հետևաբար, անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ տվյալ առաջադրանքի շրջանակներում իրականացնել լրացուցիչ հատուկ ընթացակարգեր և, այնուհետև, դրանց վերաբերյալ ներկայացնել հաշվետվություն, կամ կարծիք արտահայտել այդ հարցերի վերաբերյալ (ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գրքերի և գրանցամատյանների պատշաճ լինելը, ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ ներքին հսկողության համապատասխանությունը կամ այլ տեղեկատվություն)։ Կոնկրետ իրավակարգերում աուդիտի ստանդարտները հաճախ ուղեցույց են տրամադրում աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ՝ կապված տվյալ իրավակարգին բնորոշ հաշվետվողականության լրացուցիչ պատասխանատվությանը։

Ա59. Որոշ դեպքերում, համապատասխան օրենքը կամ իրավական ակտերը կարող են պահանջել կամ թույլատրել աուդիտորին լրացուցիչ պատասխանատվության շրջանակներում իրականացրած գործողությունները ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում։ Այլ դեպքերում, հնարավոր է աուդիտորից պահանջվի կամ թույլատրվի լրացուցիչ հարցերը ներկայացնել առանձին եզրակացության տեսքով։

Ա60. Սույն ԱՄՍ-ի 43-45 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 աուդիտորական եզրակացության շարադրանքը հստակ տարանջատում է այլ պատասխանատվությունը ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունից։ Հստակ տարանջատման նպատակով կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ՝ աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացության առանձին բաժնում՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման 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 (հղում՝ պար. 46)

Ա61. Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ ՈՀՄՍ 1-ով[[574]](#footnote-574) պահանջվում է, որ աուդիտորական ընկերությունները սահմանեն քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ տրամադրելու ողջամիտ հավաստիացում, որ աուդիտորական առաջադրանքներն իրականացվում են մասնագիտական ստանդարտների և իրավական և կարգավորող կիրառելի նորմերի համաձայն։ Չնայած ՈՀՄՍ 1-ի այս պահանջին, աուդիտորական եզրակացությունում առաջադրանքի պատասխանատուին նշելը նպատակ ունի ցուցակված կազմակերպության ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտորական եզրակացության օգտագործողների մոտ ստեղծել լրացուցիչ վստահություն եզրակացության թափանցիկության վերաբերյալ։

Ա62. Օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորական եզրակացությունը ներառի աուդիտորական առաջադրանքի համար պատասխանատուի անունը՝ բացառությամբ ցուցակված կազմակերպություն­ների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքի։ Օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորից կարող է պահանջվել, կամ աուդիտորը կարող է որոշել աուդիտորական 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 իրավակարգին, 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 առաջադրանքի թիմի անդամներից որևէ մեկին կամ վերջիններիս մտերիմ անձանց ֆիզիկական վտանգ սպառնա։ Այնուհանդերձ, այս վտանգն իր մեջ չի ներառում օրինակ՝ իրավական պատասխանատվության ենթարկելը կամ իրավական ու մասնագիտական տույժերի կիրառումը։ 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 վտանգի հավանականության վերաբերյալ։ Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ աուդիտի ազգային ստանդարտները կարող են սահմանել լրացուցիչ պահանջներ, որոնք տեղին են առաջադրանքի պատասխանատուի անունը նշելու կամ չնշելու վերաբերյալ որոշումը կայացնելիս։

Աուդիտորի ստորագրությունը (հղում՝ պար. 47)

Ա64. Աուդիտորի ստորագրությունը դրվում է կամ աուդիտորական ընկերության անունից, կամ ներկայացնում է աուդիտորի անձնական ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին` համաձայն տվյալ իրավակարգի պահանջների: Ի լրումն աուդիտորի ստորագրության, որոշ իրավակարգերում պահանջվում է, որ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացութ­յուն­ում նշի իր աուդիտորի որակավորումը կամ այն փաստը, որ աուդիտորը կամ աուդիտորական ընկերությունը ստացել են մասնագիտական գործունեություն իրականացնելու լիցենզիա՝ տվյալ իրավակարգում լիցենզիա տրամադրող իրավասու մարմնից:

Ա65. Որոշ դեպքերում, օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է նաև թույլատրվել աուդիտորական եզրակացությունում կիրառել աուդիտորի էլեկտրոնային ստորագրությունը։

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում՝ պար. 49)

Ա66. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը օգտագործողներին տեղեկացնում է այն մասին, որ աուդիտորը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվն ընկած այն դեպքերի և գործառնությունների ազդեցությունը, որոնց մասին աուդիտորը իրազեկվել է, և որոնք տեղի են ունեցել մինչ այդ ամսաթիվը: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ու գործառնությունների համար ներկայացված է ԱՄՍ 560-ում[[575]](#footnote-575):

Ա67. Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավարար քանակի 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 իրավակարգերում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտեր սահմանում են այն անձանց կամ մամիններին (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 աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը: Այնուամենայնիվ, այլ իրավակարգերում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտեր նման հաստատման համակարգ չեն 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, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում է ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվետվողականության գործընթացի պահը, որի դրությամբ աուդիտը ակնկալվում է որ պետք է ավարտված լինի:

Ա69. Որոշ իրավակարգերում, մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը պահանջվում է բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատում: Այդ իրավակարգերում բաժնետերերի կողմից վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին, որպեսզի վերջինս եզրակացնի, որ ձեռք են բերվել բավարար քանակի 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 աուդիտորական եզրակացություն* (հղում՝ պար. 50)

Ա70. ԱՄՍ 200-ում նշվում է, որ բացի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխանելուց, աուդիտորից կարող է պահանջվել համապատասխանել նաև օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին[[576]](#footnote-576)։ Այն դեպքում, երբ ԱՄՍ-ների և օրենսդրական պահանջների միջև գոյություն ունեցող տարբերությունները վերաբերում են միայն աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքին կամ շարադրանքին, ապա պարագրաֆ 50-ի (ա)-(ժդ) կետերը սահմանում են այն նվազագույն տարրերը, որոնք պետք ներառվեն աուդիտորական եզրակացությունում, որպեսզի եզրակացությունը համարվի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան կազմված։ Այդպիսի դեպքերում աուդիտորի համար անհրաժեշտ չէ կիրառել 21-49 պարագրաֆների պահանջները, որոնք չեն ներառվում 49(ա)-(ժդ) պարագրաֆներում, ներառյալ, օրինակ՝ «Կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների հերթականությունը։

Ա71. Եթե կոնկրետ իրավակարգի հատուկ պահանջները չեն հակասում ԱՄՍ-ների պահանջներին, ապա սույն ԱՄՍ-ի 21-49 պարագրաֆներով պահանջվող եզրակացության կառուցվածքը և շարադրանքը աուդիտորական եզրակացության օգտագործողներին օգնում են աուդիտորական եզրակացությունն առավել հեշտությամբ ճանաչել որպես ԱՄՍ-ների համապատասխան իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն։

ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 50(ը))

Ա72. Օրենքը կամ այլ 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 կարգավորող օրենքին կամ իրավական ակտերին։ Եթե ԱՄՍ 701-ը կիրառելի է, ապա աուդիտորական եզրակացությունում ԱՄՍ-ներին հղում կարելի է կատարել միայն այն դեպքում, եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կիրառելիս, սույն ԱՄՍ-ի 50(ը) պարագրաֆով պահանջվող բաժինը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող հաշվետվողականության պահանջներին: Այսպիսի հանգամանքներում աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի տեսանկյունից կարևոր համարվող հարցերի ներկայացմանը վերաբերող որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցվեն ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, օրինակ՝

* ձևափոխելով «Աուդիտի առանցքային հարցեր» պարբերության վերնագիրը, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվում է այլ վերնագիր,
* բացատրելով, թե ինչու է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվող տեղեկատվությունը ներկայացվում աուդիտորական եզրակացությունում, օրինակ հղում անելով համապատասխան օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին և նկարագրելով, թե ինչպես է այդ տեղեկատվությունն առնչվում աուդիտի առանցքային հարցերին,
* եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը 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 անդրադառնում է այն հանգամանքներին, երբ տվյալ իրավակարգի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում են աուդիտորական եզրակացության կառուցվածք կամ շարադրանք այնպես, որ 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 աուդիտորական եզրակացությունում առկա լրացուցիչ բացատրության միջոցով մեղմել հնարավոր թյուրընկալումները։

Եթե աուդիտորի եզրահանգմամբ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվող լրացուցիչ բացահայտումը չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրընկալումները, ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է չստանձնել աուդիտորական առաջադրանքը, եթե դա չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով։ ԱՄՍ 210-ի համաձայն, այդպիսի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն իրականացված աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ներին։ Հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում չի կարող նշել, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն[[577]](#footnote-577)։

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա75. Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտորները օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն կարող են հրապարակավ որոշ հարցերի վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնել կամ աուդիտորական եզրակացությունում, կամ լրացուցիչ հաշվետվությունում՝ ներառելով տեղեկատվություն, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի նպատակներին։ Նման հանգամանքներում, աուդիտորից կարող է պահանջվել աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցնել ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, կամ աուդիտորական եզրակացությունում հղում կատարել լրացուցիչ եզրակացությունում տվյալ հարցի նկարագրությանը։

*Աուդիտորական եզրակացություն կոնկրետ իրավակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ* (հղում՝ պար. 51)

Ա76. Աուդիտորը կարող է աուդիտորական 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 աուդիտորական առաջադրանքին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[578]](#footnote-578)։

Ա77. Հղումը միաժամանակ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին և աուդիտի ազգային ստանդարտներին տեղին չէ, եթե առկա է հակասություն ԱՄՍ-ների և աուդիտի ազգային ստանդարտների պահանջների միջև, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի կողմից տարբեր կարծիքների ձևավորմանը, կամ «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք» պարբերությունների չներառմանը, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում` համաձայն ԱՄՍ-ների: Նման դեպքերում աուդիտորական եզրակացությունը հղում է կատարում միայն աուդիտի այն ստանդարտներին (կամ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներին), որոնց համաձայն պատրաստվել է աուդիտորական եզրակացությունը։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 53-54)

Ա78. Որոշ դեպքերում օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ ստանդարտներով կազմակերպությունից կարող է պահանջվել, կամ կազմակերպությունը կամավոր կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով։ Օրինակ, լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել՝ բարձրացնելու ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների մասին օգտագործողների հասկացության աստիճանը կամ տրամադրել լրացուցիչ բացատրություն ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ հոդվածների վերաբերյալ։ Այսպիսի տեղեկատվությունը սովորաբար ներկայացվում է լրացուցիչ հավելվածների կամ լրացուցիչ ծանոթագրությունների տեսքով։

Ա79. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 53-ը բացատրում է, որ աուդիտորական եզրակացությունն ընդգրկում է լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն, իր բնույթով և ներկայացման ձևով պայմանավորված, հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մասը։ Այս գնահատականը հանդիսանում է մասնագիտական դատողության հարց։ 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 տարածվի նաև ծանոթագրությունների կամ լրացուցիչ բաժինների վրա, 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 բացվածք, աուդիտորը կարող է նշվածը դիտարկել որպես լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը կարող է հստակ տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից։

Ա80. Աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ տեղեկատվությանը, որի վրա տարածվում է աուդիտորի կարծիքը, հատուկ հղում կատարելու անհրաժեշտություն չկա, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող հաշվետվությունների նկարագրության ծանոթագրություններին կատարված հղումը աուդիտորական եզրակացությունում բավարար է:

Ա81. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է չպահանջվել լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկել, և ղեկավարությունը կարող է որոշել չպահանջել աուդիտորից ընդգրկել լրացուցիչ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակում:

Ա82. Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպիսի ձևով, որ կարող է մեկնաբանվել որպես աուդիտորի կարծիքում ընդգրկված, 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 աուդիտորի կարծիքում ընդգրկված, 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 աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջներից։

### 

### Հավելված

(հղում՝ պար. Ա19)

**Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն
* Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն
* Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն (երբ հղում է կատարվում իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջի տեղեկատվությանը)
* Ցուցադրական օրինակ 4. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ընդհանուր նշանակության համապատասխանության հիմունքի համաձայն

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում).** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ 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 իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում դեռևս չի հայտնաբերել.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[579]](#footnote-579)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր 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 էթիկայի համապատասխան պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգում*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների և ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի համաձայն: 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 ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[580]](#footnote-580)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[581]](#footnote-581), և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն 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 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 աուդիտորական 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 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 աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ Պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում.
* ձեռք ենք բերում պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, այլ ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[582]](#footnote-582).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը.
* 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 աուդիտորական եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Այնուամենայնիվ, 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 աուդիտորական 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 հայտարարություն, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի համապատասխան 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 հաղորդակցած հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Մենք նկարագրում ենք այդ հարցերը մեր աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված է այդպիսի հարցերի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորական եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը։

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենքներով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված՝ հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը։ Այլ օրենքներով, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են ԱՄՍ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները՝ որպես «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» բաժնի մաս։ Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՍ-ները, կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), պայմանով, եթե աուդիտորական եզրակացության շարադրանքը կարողանում է հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ տարբերակել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի տարբերություն առկա է*]*:*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը կիրառվում է).** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ 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, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել.** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[583]](#footnote-583)**

**Կարծիք**

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքները և համախմբված դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր 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 կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի համաձայն: 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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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[[584]](#footnote-584)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[585]](#footnote-585) և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն 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 այլընտրանք։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են Խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման 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 աուդիտորական 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 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 աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ Պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում 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 և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում,
* ձեռք ենք բերում պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, այլ ոչ թե Խմբի ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[586]](#footnote-586),
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը,
* 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 աուդիտորական 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։ Այնուամենայնիվ, 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 քանակի համապատասխան ապացույցներ Խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ բիզնես 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 աուդիտորական 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 հայտարարություն, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի համապատասխան 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 հաղորդակցած հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Մենք նկարագրում ենք այդ հարցերը մեր աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված է այդպիսի հարցերի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորական եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը։

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենքներով, այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված՝ հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը։ Այլ օրենքներով, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են ԱՄՍ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները՝ որպես «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» բաժնի մաս։ Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՍ-ները, կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), պայմանով, եթե աուդիտորական եզրակացության շարադրանքը կարողանում է հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ տարբերակել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի տարբերություն առկա է*]*:*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսա­կան հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստ­ված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն (երբ հղում է կատարվում իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջի տեղեկատվությանը)**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություն­նե­րի ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հի­մուն­քի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում).** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատ­­­րաստ­վել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք­ներ).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշ­­­­վետ­­վութ­յունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագ­րութ­յունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտո­րա­կան կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրա­կացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում դեռևս չի հայտնաբերել.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու ան­ձի­նք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պա­տաս­խանատու անձանցից.** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտակա­նութ­յուններ չունի.** * **Աուդիտորը նախընտրել է հղում կատարել համապատասխան կարգավորող մար­մնի կայքէջում ներառված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրութ­յանը։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության՝ *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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[[587]](#footnote-587)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[588]](#footnote-588), 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 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 աուդիտորական 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 օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության լրացուցիչ նկարագրությունը ներկայացված է [*համապատասխան իրավասու մարմնի անվանումը*] կայքէջում՝ [*կայքէջի հասցե*]: Այս նկարագրությունը կազմում է մեր աուդիտորական եզրակացության մասը:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն՝ պատրաստված ընդհանուր նշանակության համապատասխանության հիմունքի համաձայն**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվող՝ ցուցակված չհանդիսացող 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 իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի (XYZ օրենք, նշել անվանումը) համաձայն (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք, որը ներառում է համապատասխան օրենքը և այլ իրավական ակտերը՝ նախագծված բավարարելու օգտագործողների լայն շրջանակների ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները, որը սակայն չի հանդիսանում ճշմարիտ ներկայացման հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում դեռևս չի հայտնաբերել.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են X իրավակարգի XYZ օրենքին համապատասխան։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության՝ *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[Տեղեկատվությունը 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[[589]](#footnote-589)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավակարգի XYZ օրենքի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[590]](#footnote-590), 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 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 աուդիտորական 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 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 աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ Պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում 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 և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում.
* ձեռք ենք բերում պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, այլ ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[591]](#footnote-591).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը.
* 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 աուդիտորական 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։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 701

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ԱՈՒԴԻՏԻ ԱՌԱՆՑՔԱՅԻՆ ՀԱՐՑԵՐԻ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### Բովանդակություն

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.................................................................................1-5

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

**Նպատակը**.......................................................................................................................7

**Սահմանում**......................................................................................................................8

**Պահանջները**

Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում.......................................................................9-10

Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում.............................................................11-16

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ..................................17

Փաստաթղթավորումը......................................................................................................18

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԱՄՍ- գործողության ոլորտը..............................................................................Ա1-Ա8

Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում.................................................................Ա9-Ա30

Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում........................................................Ա31-Ա59

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.......................Ա60-Ա63

Փաստաթղթավորումը...................................................................................................Ա64

|  |
| --- |
| *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում*» աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 701-ը պետք է դիտարկել «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պատասխանատվությանը, երբ նա աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացնում է աուդիտի առանցքային հարցեր: Այն անդրադառնում է և՛ աուդիտորի դատողությանը, թե ինչ ներկայացնել աուդիտորական եզրակացությունում, և՛ տվյալ ներկայացման ձևին ու բովանդակությանը։

2. Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման նպատակն է բարձրացնել աուդիտորական եզրակացության տեղեկատվական արժեքը՝ իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ առավել մեծ թափանցիկություն ապահովելու նպատակով։ Աուդիտի առանցքային հարցերի հաղորդակցումը ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողներին (այսուհետ՝ «նախատեսված 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 նախատեսված օգտագործողներին կարող է նաև նրանց օժանդակել հասկանալ աուդիտի ենթարկված կազմակերպության գործունեությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից կիրառված նշանակալի դատողությունները (հղում՝ պար. Ա1-Ա4):

3. Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը նախատեսված օգտագործողների համար կարող է նաև հիմք հանդիսանալ հետագայում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկելու կազմակերպությանը, աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին, կամ իրականացրած աուդիտին վերաբերող որոշ հարցեր:

4. Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումն իրականացվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ աուդիտորի կողմից ձևավորվող կարծիքի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն։ Աուդիտորական 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)[[592]](#footnote-592) համաձայն,

գ) չի փոխարինում ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված)[[593]](#footnote-593) 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 (հղում՝ պար. Ա5-Ա8)։

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի, ինչպես նաև այն դեպքում, երբ աուդիտորն այլ կերպ որոշում է աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացնել աուդիտորական եզրակացությունում։ Սույն ԱՄՍ-ն նաև կիրառվում է, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր[[594]](#footnote-594)։ Այնուհանդերձ, ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված) աուդիտորին արգելում է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց, բացառությամբ եթե աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով[[595]](#footnote-595)։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

6. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար։

### Նպատակը

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

### Սահմանում

8. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացությունն ունի ստորև բերված 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:

### Պահանջները

#### Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում

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

ա) այն ոլորտները, որոնք ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[596]](#footnote-596) համաձայն որոշակիացվել են որպես էական խեղաթյուրման բարձր ռիսկ կամ նշանակալի ռիսկ պարունակող ոլորտներ (հղում՝ պար. 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․(հղում՝ պար. Ա23-Ա24).

գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերի կամ գործարքների ազդեցությունը աուդիտի վրա (հղում՝ պար. Ա25-Ա26):

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

#### Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում

11. Աուդիտորը՝ աուդիտորական եզրակացության «*Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնում, աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարց պետք է նկարագրի, կիրառելով առանձին ենթավերնագիր, բացառությամբ, եթե կիրառվում են 14 կամ 15 պարագրաֆների հանգամանքները։ Այս բաժնի ներածական մասում պետք է սահմանվի, 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 (հղում՝ պար. Ա31-Ա33):

*Աուդիտի առանցքային հարցերը չեն փոխարինում աուդիտորի կողմից ձևափոխված կարծիքի արտահայտմանը*

12. Աուդիտորը չպետք է ներկայացնի որևէ հարց աուդիտորական եզրակացության *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնում, եթե այդ հարցի պատճառով աուդիտորից կպահանջվի ձևափոխել կարծիքը՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն (հղում՝ պար. Ա5)։

*Աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի նկարագրությունը*

13. Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը աուդիտորական եզրակացության *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնում պետք է ներառի հղումներ ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտմանը (բացահայտումներին), եթե այդպիսիք կան, և պետք է ներառի հետևյալը՝ (հղում՝ պար. Ա34-Ա41)

ա) բացատրություն, թե ինչու է հարցը համարվում աուդիտի առավել նշանակալի հարցերից մեկը, և հետևաբար համարվում աուդիտի առանցքային հարց (հղում՝ պար. Ա42-Ա45).

բ) ինչպես է այդ հարցը դիտարկվել աուդիտի շրջանակներում (հղում՝ պար. Ա46-Ա51)։

*Հանգամանքներ, երբ որպես աուդիտի առանցքային որոշված հարց չի ներկայացվում աուդիտորական եզրակացությունում*

14. Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարց աուդիտորը պետք է ներկայացնի աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ եթե՝ (հղում՝ պար. Ա53-Ա56)

ա) օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելվում է տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ (հղում՝ պար. 52),

բ) խիստ հազվադեպ հանգամանքներում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացնել աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում ներառվող այլ տարրերի նկարագրությունների փոխադարձ կապը*

15. Հարցը, որի արդյունքում աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացության *«Աուդիտի առանցքային հարցեր*» բաժնում և 13-14 պարագրաֆների պահանջները չեն կիրառվում։ Փոխարենը, աուդիտորը պետք է՝

ա) հաշվետվություն 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) (հղում՝ պար. Ա6-Ա7)։

*«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի ձևը և բովանդակությունը այլ հանգամանքներում*

16. Եթե, աուդիտի կամ կազմակերպության փաստերով ու հանգամանքներով, պայմանավորված, աուդիտորը որոշում է, որ ներկայացնելու համար աուդիտի առանցքային հարցեր չկան, կամ աուդիտի առանցքային հարցերը բացառապես այն հարցերն են, որոնք ներկայացված են պարագրաֆ 15-ի համաձայն, ապա այս մասին աուդիտորը պետք է հայտարարություն ներկայացնի աուդիտորական եզրակացության՝ *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* վերնագրով առանձին բաժնում (հղում՝ պար. Ա57-Ա59)։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

17. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի՝

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

բ) եթե կիրառելի է՝ աուդիտի կամ կազմակերպության փաստերով ու հանգամանքներով պայմանավորված, աուդիտորի համոզվածությունը՝ որ աուդիտի առանցքային հարցեր չկան (հղում՝ պար. Ա60-Ա63)։

#### Փաստաթղթավորումը

18. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի՝[[597]](#footnote-597) (հղում՝ պար. Ա64)

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՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն,

բ) որտեղ կիրառելի է, աուդիտորի որոշման տրամաբանական հիմնավորումը, համաձայն որի աուդիտորական 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՝ աուդիտորական եզրակացությունում չպետք է ներկայացնել այն հարցը, որը համարվել է աուդիտի առանցքային հարց։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (հղում՝ պար. 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 նախատեսված 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)[[598]](#footnote-598) 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՝ աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում հղում է կատարվում։

Ա4. ԱՄՍ 320-ում[[599]](#footnote-599) պարզաբանվում է, որ աուդիտորը կարող է ողջամտորեն 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 աուդիտորական եզրակացությունն ուղեկցվում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններով՝ աուդիտորական եզրակացության օգտագործողները նույնականացվում են ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողների հետ:

*Աուդիտի առանցքային հարցերի, աուդիտորի կարծիքի և աուդիտորական եզրակացության այլ տարրերի փոխկապակցվածությունը (հղում՝ պար. 4, 12, 15)*

Ա5․ ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) սահմանում է պահանջներ և տալիս է ցուցումներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևավորման վերաբերյալ[[600]](#footnote-600)։ 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[[601]](#footnote-601)։

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 նախատեսված օգտագործողներին հասկանալ և որոշակիացնել այդպիսի հանգամանքները, երբ դրանք տեղի են ունենում։ Նշված հարցի տարբերակումը *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնում ներկայացվող հարցերից, աուդիտորական եզրակացությունում այդ հարցին տալիս է յուրահատուկ նշանակալիություն (տես՝ պարագրաֆ 15)։ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) Հավելվածում բերվում են ցուցադրական օրինակներ, որտեղ հստակ ներկայացվում է, թե ինչպես է փոխվում *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնի ներածական մասի շարադրանքը, երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կամ բացասական կարծիք, և ներկայացվում են աուդիտի առանցքային այլ հարցեր։ Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ Ա58-ը սահմանում է, թե ինչպես պետք է ներկայացնել *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժինը, երբ աուդիտորի որոշման համաձայն՝ առկա չեն Աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնք ենթակա են ներկայացման աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն հարցերի, որոնք ներկայացվում են աուդիտորական 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՝ նախատեսված 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՝[[602]](#footnote-602)

ա) 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 պարագրաֆ 15-ի պահանջը (հղում՝ պար. Ա58),

բ) 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 հաշվետվությունները որպես ամբողջություն ավելի արժանահավատ են այդ հարցերով պայմանավորված, հաշվի առնելով բացասական կարծիք արտահայտելու հանգամանքը (հղում՝ պար. Ա47)։

Ա8․ ԱՄՍ 706-ը (Վերանայված)[[603]](#footnote-603) բոլոր կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորների համար նախատեսում է մեխանիզմներ աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ տեղեկատվություն ներկայացնելու համար, որն իրականացվում է *«Հանգամանքի շեշտադրում»* պարբերության կամ *«Այլ հանգամանք»* պարբերության միջոցով, երբ աուդիտորը որոշում է, որ դա անհրաժեշտ է: Այդպիսի պարագրաֆները աուդիտորական եզրակացությունում *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնից ներկայացվում են առանձին։ Այն դեպքում, երբ որևէ հարց որոշվում է որպես աուդիտի առանցքային հարց, նշված պարագրաֆների կիրառումը չի փոխարինում աուդիտի առանցքային առանձին հարցի նկարագրությանը՝ պարագրաֆ 13-ի[[604]](#footnote-604) համաձայն։ ԱՄՍ 706-ը (Վերանայված) տրամադրում է նաև ցուցումներ՝ կապված աուդիտի առանցքային հարցերի և *«Հանգամանքի շեշտադրում»* պարբերության փոխկապակցվածության հետ՝ այդ ԱՄՍ-ի համաձայն[[605]](#footnote-605)։

#### Աուդիտի առանցքային հարցերի որոշում (հղում՝ պար. 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)[[606]](#footnote-606):

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 աուդիտորական 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 Աուդիտի առանցքային հարցեր նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։

*Աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցեր (հղում՝ պար. 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 որոշակիացնելու 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[[607]](#footnote-607)։ 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[[608]](#footnote-608)։

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

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 պահանջում են 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 ընթացքում[[609]](#footnote-609): ԱՄՍ-ների համաձայն, հիմնականում դժվարություններ առաջանում են հետևյալ դեպքերում՝
* կապակցված կողմերի հետ գործարքներ[[610]](#footnote-610), 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[[611]](#footnote-611),
* ԱՄՍ 220-ը առաջադրանքի պատասխանատու աուդիտորից պահանջում է խորհրդակցել բարդ կամ շարունակական բնույթ ունեցող հարցերի վերաբերյալ[[612]](#footnote-612): 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 հսկողություն իրականացնող պատասխանատուի հետ[[613]](#footnote-613):

*Նկատառումներ, որոնք դիտարկվում են աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրություն պահանջող հարցերը որոշելիս* (հղում՝ պար. 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 նախատեսված 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 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, որոնք հետևաբար, կարող են որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարցեր՝ պարագրաֆ 10-ի համաձայն։ Այսպիսի հարցերը կարող են ներառել, օրինակ, հարցեր, որոնք կապված են իրականացրած աուդիտի հետ, և որոնց բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում չի պահանջվում։ Օրինակ՝ ժամանակաշրջանի ընթացքում նոր 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 (Վերանայված) համաձայն* (հղում՝ պար. 9(ա))

Ա19․ ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտորի կողմից հայտնաբերված նշանակալի ռիսկերը[[614]](#footnote-614)։ 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 նշանակալի ռիսկ[[615]](#footnote-615)։ 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[[616]](#footnote-616)։ 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-ը (Վերանայված) բացատրում է, որ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման հետ կապված, հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի գնահատականը կարող է փոփոխվել[[617]](#footnote-617): 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 (հղում՝ պար. 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[[618]](#footnote-618): 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[[619]](#footnote-619), որոշակիացվել 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* (հղում՝ պար. 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 որոշակիացվել որպես նշանակալի ռիսկեր։ Օրինակ՝ աուդիտի 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[[620]](#footnote-620)։ Կազմակերպության ղեկավարությունը այսպիսի գործարքների ճանաչման, չափման, ներկայացման կամ բացահայտման հետ կապված կարող է կատարած լինել բարդ գնահատումներ, որոնք կարող են աուդիտի ընդհանուր 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 նկատմամբ աուդիտորի կողմից կիրառվող մոտեցման վրա և հանգեցնել նրան, որ տվյալ հարցերը աուդիտորից պահանջեն հատուկ ուշադրություն։

*Առավել նշանակալի հարցեր* (հղում՝ պար. 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 որոշակիացնել 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 նախատեսված 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․ Որոշումը, թե աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության արժանացած հարցերից որոնք են կամ քանիսն են համարվում առավել նշանակալի՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, մասնագիտական դատողության հարց է։ Աուդիտորական 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 ներկայացում

*«Աուդիտի առանցքային* *հարցեր» առանձին բաժնի ներառում աուդիտորական եզրակացությունում* (հղում՝ պար. 11)

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

Ա32. *«Աուդիտի առանցքային հարցեր»* բաժնում առանձին հարցերի ներկայացման հերթականությունը մասնագիտական դատողության հարց 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 ավարտված տարվա համար»)։

Աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի նկարագրությունը (հղում՝ պար. 13)

Ա34․ Աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության պատշաճ լինելը մասնագիտական դատողության հարց է։ Աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունը ենթադրում է հակիրճ և հավասարակշռված բացատրության տրամադրում՝ հնարավորություն տալով նախատեսված օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչու է տվյալ հարցը աուդիտի ընթացքում համարվել առավել նշանակալի հարցերից մեկը և ինչպես է տվյալ հարցին անդրադարձ կատարվել աուդիտի ընթացքում։ Խիստ մասնագիտական հասկացությունների 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 աուդիտորական 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 համար տեղին է խուսափել աուդիտի առանցքային հարցի այնպիսի նկարագրությունից, որը կարող է ոչ պատշաճ կերպով տրամադրել կազմակերպության վերաբերյալ սկզբնական տեղեկատվություն։ Սովորաբար, աուդիտի առանցքային 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 այլ իրավական ակտերով։ 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 աուդիտորական եզրակացությունում տրամադրել սկզբնական տեղեկատվություն։

Ա37․ Ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են որոշել ֆինանսական հաշվետվություններում կամ տարեկան հաշվետվության այլ հատվածներում աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ ներառել նոր կամ առավել մանրամասն բացահայտումներ՝ հաշվի առնելով, որ տվյալ հարցը ներկայացվելու է աուդիտորական 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 դրանում 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 հսկողության կամ ռիսկերի գնահատման հաշվետվությունը[[621]](#footnote-621): ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) անդրադառնում է տարեկան հաշվետվության մեջ ներառվող այլ տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությանը: Թեև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը չի տարածվում աուդիտորի կողմից դիտարկվող այլ տեղեկատվության վրա, աուդիտի առանցքային հարցի 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 առանցքային հարցի նկարագրությունը ձևակերպելիս։ Օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի կողմից գրավոր և բանավոր հաղորդակցությունների փաստաթղթավորումը, ինչպես նաև առաջադրանքին վերաբերող այլ փաստաթղթեր օգտակար նյութ են համարվում աուդիտորի կողմից իրականացրած հաղորդակցությունը աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու համար: ԱՄՍ 230-ի համաձայն՝ առաջադրանքի փաստաթղթավորման նպատակն է աուդիտորական 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 առանցքային հարցը (հղում՝ պար. 13)

Ա40. Պարագրաֆ 13-ի (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 նախատեսված 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 նախատեսված 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 աուդիտորական 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[[622]](#footnote-622)։

Ինչու է աուդիտորը տվյալ հարցը համարում աուդիտի առավել նշանակալի հարցերից մեկը (հղում՝ պար. 13(ա))

Ա42․ Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության նպատակն է ներկայացնել, թե ինչու է տվյալ հարցը որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարց։ Հետևաբար, 9-10 պարագրաֆների պահանջները և Ա12-Ա29 պարագրաֆների կիրառման ուղեցույցը, որոնք վերաբերում են աուդիտի առանցքային հարցերի որոշմանը, կարող են աուդիտորին օգնել որոշելու, թե ինչպես պետք է այդ հարցերը ներկայացվեն աուդիտորական եզրակացությունում։ Օրինակ, նախատեսված օգտագործողներին հավանաբար կհետաքրքրի, թե որ գործոններն են, որ հիմք են հանդիսացել աուդիտորի համար եզրակացնելու, որ կոնկրետ հարցը արժանի է աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը և աուդիտի 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 նախատեսված օգտագործողների համար։ Այդպիսի որոշում կայացնելիս պետք է հաշվի առնել այն հանգամանքը, թե արդյոք այդ նկարագրությունը կնպաստի առավել լավ հասկանալ աուդիտի առաջադրանքը և աուդիտորի դատողությունները։

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

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

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

Ինչպիսի անդրադարձ է կատարվել հարցին աուդիտի շրջանակներում (հղում՝ պար. 13(բ))

Ա46․ Աուդիտորական եզրակացությունում նկարագրության մանրամասնության աստիճանը, թե ինչպես է աուդիտի առանցքային հարցին անդրադարձ է կատարվել աուդիտի շրջանակներում, մասնագիտական դատողության հարց է հանդիսանում։ 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 համակցությունները։

Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է սահմանվել աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրության կոնկրետ ձևաչափ կամ բովանդակություն, կամ կարող է սահմանվել վերը նկարագրված տարրերից մեկի կամ մի քանիսի ներառումը։

Ա47․ Որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, նախատեսված օգտագործողները հասկանան աուդիտի առանցքային հարցի նշանակալիությունը, ինչպես նաև աուդիտորական 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 նախատեսված 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 աուդիտորի փորձագետի։ Աուդիտորի փորձագետի ներգրավման վերաբերյալ նշումը չի նվազեցնում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու աուդիտորի պատասխանատվությունը և, ուստի, չի հակասում ԱՄՍ 620–ի 14-15 պարագրաֆների պահանջներին[[623]](#footnote-623)։

Ա50․ Աուդիտի 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, աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում* (հղում՝ պար. 14)

Ա52․ Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է արգելվել ղեկավարության կամ աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային կոնկրետ հարցի հրապարակային բացահայտումը։ Այսպես՝ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են առանձնահատուկ կերպով արգելել աուդիտի առանցքային որևէ հարցի հրապարակային ներկայացումը, որը կարող է խանգարել համապատասխան պետական մարմինների կողմից փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի կասկածանքով իրականացվող հետաքննությանը (օրինակ՝ հարցեր, կամ իրավիճակներ, որոնք կապված են կամ կարող են կապված լինել փողերի լվացման հետ)։

Ա53․ Ինչպես նշվում է պարագրաֆ 14 (բ)-ում, խիստ հազվադեպ են այն դեպքերը, երբ աուդիտի առանցքային հարցը չի ներկայացվում աուդիտորական եզրակացությունում, քանի որ աուդիտի նպատակն է նախատեսված օգտագործողներին աուդիտի տվյալ առաջադրանքի վերաբերյալ տրամադրել առավել թափանցիկ տեղեկատվություն։ Հետևաբար, աուդիտի առանցքային հարցը աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում։ Այսպիսի քննարկումները՝

* օգնում են աուդիտորին հասկանալ, թե ինչու տվյալ հարցը հրապարակավ չի բացահայտվել կազմակերպության կողմից (եթե օրենքով, այլ իրավական ակտերով 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 օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի 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 ողջամտորեն ակնկալվում են, որ ավելի շատ բացասական հետևանքներ կարող են ունենալ կազմակերպության կամ հանրության վրա, քան այդ տեղեկատվության ներկայացմամբ պայմանավորված օգուտն է՝ 14(բ) պարագրաֆի համաձայն․
* կարևորում են՝ արդյոք տվյալ հարցի հետ կապված եղել են քննարկումներ համապատասխան կարգավորող մարմինների հետ, մասնավորապես՝ արդյոք նման քննարկումներով հիմնավորվում է տվյալ հարցը հանրորեն չբացահայտելու ղեկավարության համոզմունքը․
* հնարավորություն են տալիս աուդիտորին, եթե տեղին է, ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց խրախուսել տվյալ հարցի վերաբերյալ կատարել հրապարակավ բացահայտում։ Մասնավորապես՝ նշվածը հնարավոր է այն դեպքում, երբ տեղեկատվության բացահայտման հետ կապված ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մտահոգությունները սահմանափակվում են միայն տվյալ հարցի վերաբերյալ որոշ ասպեկտներով, հաշվի չառնելով այն, որ հարցի վերաբերյալ որոշ տեղեկատվություն կարող է լինել պակաս զգայուն, հետևաբար հնարավոր կլինի դրա հրապարակումը։

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

Ա55․ Աուդիտորի համար նաև կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել աուդիտի առանցքային հարցի ներկայացմամբ պայմանավորված հետևանքները համապատասխան էթիկայի պահանջների համատեքստում։ Բացի դրանից, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով աուդիտորից կարող է պահանջվել համապատասխան կարգավորող մարմնի հետ քննարկել տվյալ հարցը, անկախ նրանից՝ հարցը ներկայացվում է աուդիտորական 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 աուդիտորական 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* (հղում՝ պար. 16)

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

ա) պարագրաֆ 10-ի համաձայն, աուդիտորը որոշում է, որ առկա չեն աուդիտի առանցքային հարցեր (հղում՝ պար. Ա59),

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

գ) հարցերը, որոնք համարվել են աուդիտի առանցքային հարցեր, բացառապես այն հարցերն են, որոնք ներկայացվել են պարագրաֆ 15-ի համաձայն։

Ա58․ Ստորև բերված օրինակը ներկայացնում է աուդիտորական 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 նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտորը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորական 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։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. 17)

Ա60․ ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ժամանակին հաղորդակցվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ[[624]](#footnote-624)։ 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 աուդիտորական եզրակացությունում։ Ի լրումն, հաղորդակցությունը նաև հնարավորություն է տալիս, անհրաժեշտության դեպքում, ձեռք բերել լրացուցիչ պարզաբանումներ։ Աուդիտորը կարող է օգտակար համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրել աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ 14 և պարագրաֆ Ա54)։

Ա63․ Պարագրաֆ 17 (բ) կետի պահանջը՝ հաղորդակցվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, երբ աուդիտորի որոշման համաձայն՝ աուդիտորական 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։

#### Փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 18)

Ա64. ԱՄՍ 230-ի պարագրաֆ 8-ը աուդիտորից պահանջում է պատրաստել տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթն այնպես, որը հնարավորություն կտա 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։ 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 ՁԵՎԱՓՈԽՈՒՄՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը....................................................................................1

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ...................................................................................2

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

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

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

**Պահանջները**

Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է............................6

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը....................................................7-15

Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է..................................................................................................................................16-29

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ..................................30

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ...................................................................................Ա1

Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է...................Ա2-Ա12

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը.............................................Ա13-Ա16

Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է.............................................................................................................................Ա17-Ա26

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ................................Ա27

Հավելված։ Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

*«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 705-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը` համապատասխան եզրակացություն տրամադրելու այն հանգամանքներում, երբ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[625]](#footnote-625) համաձայն կարծիք ձևավորելիս, աուդիտորը եզրահանգում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է։ Սույն ԱՄՍ-ն նաև անդրադառնում է այն հարցին , թե ինչպիսի ազդեցություն են կրում աուդիտորական 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

2. 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 քանակի 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 (հղում` պար. Ա1):

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար։

### Նպատակը

4. 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից:

### Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունը՝

ա) համատարած՝հասկացությունը, 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 քանակի 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։

### Պահանջները

#### Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է

6. Աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխի կարծիքը, եթե`

ա) եզրակացնում է` հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ (հղում` պար. Ա2-Ա7),

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից (հղում` պար. Ա8-Ա12):

#### Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը

*Վերապահումով կարծիք*

7. Աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք, երբ`

ա) եզրակացնում է` հիմնվելով ձեռք բերված բավարար քանակի 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 քանակի 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*

8. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք, երբ հիմնվելով ձեռք բերված բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ խեղաթյուրումները, առանձին կամ միասին, և՛ էական են, և՛ համատարած՝ ֆինանսական հաշվետվությունների համար։

*Կարծիքից հրաժարում*

9. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, երբ նա ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել և՛ էական, և՛ համատարած:

10. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, երբ, բազմաթիվ էական անորոշություններ ներառող խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը եզրակացնում է, որ թեև յուրաքանչյուր անորոշության համար ձեռք է բերել բավարար քանակի 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը*

11. Եթե առաջադրանքի ստանձնումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարու- թյունը սահմանափակում է աուդիտի շրջանակները, ինչը աուդիտորի դիտարկմամբ հավանաբար կառաջացնի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում արտահայտելու անհրաժեշտություն, ապա աուդիտորը պետք է պահանջի ղեկավարությունից վերացնել սահմանափակումը:

12. 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[[626]](#footnote-626), և որոշի՝ արդյոք հնարավոր է իրականացնել այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով։

13. Եթե աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է հետևանքները որոշի հետևյալ 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 ու հնարավոր գործող օրենսդրության շրջանակներում, կամ (հղում` պար. Ա13),

(ii) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, եթե նախքան աուդիտորական եզրակացության տրամադրումը աուդիտի դադարեցումը կիրառելի կամ հնարավոր չէ (հղում` պար. Ա14):

14. 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 (հղում` պար. Ա15):

*Բացասական կարծիքի կամ Կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ*

15. Երբ աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, արտահայտել բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, ապա աուդիտորական 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[[627]](#footnote-627) կհակասի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, աուդիտորի արտահայտած բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը (հղում` պար. Ա16)։

#### Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

*Աուդիտորի կարծիք*

16. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է աուդիտորական կարծիքը, ապա աուդիտորը «Կարծիք» բաժնում պետք է կիրառի «Վերապահումով կարծիք», «Բացասական կարծիք» կամ «Կարծիքից հրաժարում» վերնագրերը, ինչպես տեղին է (հղում` պար. Ա17-Ա19)։

Վերապահումով կարծիք

17. Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման պատճառով, աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, բացառությամբ «*Վերապահումով կարծիքի հիմք*» բաժնում նկարագրված հարց(եր)ի ազդեցության՝

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ճշմարիտ 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը ձևափոխված կարծիք արտահայտելու դեպքում պետք է կիրառի համապատասխան արտահայտություն՝ «բացառությամբ հարցի(երի) հնարավոր ազդեցության…» (հղում՝ պար. Ա20)։

Բացասական կարծիք

18. Երբ աուդիտորն արտահայտում է բացասական կարծիք, ապա աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարց(եր)ի նշանակալիության պատճառով՝

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս 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 չեն պատրաստվել՝ [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն։

Կարծիքից հրաժարում

19. Երբ աուդիտորը հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց՝ բավարար քանակի 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 հարց(եր)ի նշանակալիության պատճառով աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքը հիմնավորելու համար, և

գ) փոփոխի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) 24(բ) պարագրաֆով պահանջվող արտահայտությունը, որտեղ նշվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի, սահմանելով, որ աուդիտորը ներգրավվել է իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ։

Կարծիքի հիմք

20. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքը, ապա աուդիտորը պարտավոր է, ի լրումն ԱՄՍ 700-ով (Վերանայված) պահանջվող որոշակի տարրերի (հղում՝ պար. 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։

21. 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 (հղում` պար. Ա22):

22. 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:

23. 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 օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ներառի բաց թողնված բացահայտումները, պայմանով, որ դա իրագործելի է,և աուդիտորի կողմից ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաց թողնված տեղեկատվության վերաբերյալ (հղում` պար. Ա23):

24. Եթե կարծիքի ձևափոխումը առաջացել է բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը «Կարծիքի հիմք» բաժնում պետք է ներառի այդ անկարողության պատճառները:

25. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է վերապահումով կարծիք կամ բացասական կարծիք, աուդիտորը պետք է փոխի հետևյալի 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։

26. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է կարծիքից հրաժարում, աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է ներառի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 28 (բ) և 28 (դ) կետերով պահանջվող տարրերը։ Այդ տարրերն են՝

ա) հղում աուդիտորական եզրակացության այն բաժնին, որտեղ նկարագրվում են աուդիտորի պատասխանատվությունները, և

բ) հայտարարություն, թե արդյոք ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար։

27. 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 (հղում` պար. Ա24):

*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորն արտահայտում է կարծիքից հրաժարում*

28. Եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է կարծիքից հրաժարում՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է փոխի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) 38-40 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը` նշելով միայն հետևյալը՝ (հղում՝ պար. Ա25)

ա) հայտարարություն, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է իրականացնել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն, և տրամադրել աուդիտորական եզրակացություն,

բ) հայտարարություն, որ «Կարծիքի հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարց(եր)ի պատճառով, սակայն, աուդիտորն ի վիճակի չի եղել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքը 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*

29. Եթե օրենքով կամ իրավական ակտերով այլ բան չի պահանջվում, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարծիքից հրաժարում արտահայտելու դեպքում աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է ներառի «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին՝ ԱՄՍ 701-ի[[628]](#footnote-628) համաձայն, կամ «Այլ տեղեկատվություն» բաժին՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[629]](#footnote-629) համաձայն (հղում՝ պար. Ա26)։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

30. Երբ աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորական 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 (հղում՝ պար. Ա27):

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ (հղում` պար. 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 դատողությունը ինչպես 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողություն | Վերապահումով կարծիք | Կարծիքից հրաժարում |

#### Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է

*Էական խեղաթյուրումների բնույթը* (հղում` պար. 6(ա))

Ա2. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու համար եզրահանգել, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից[[630]](#footnote-630)։ Եզրահանգման համար հաշվի է առնվում ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան, աուդիտորի գնահատումը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի[[631]](#footnote-631):

Ա3. ԱՄՍ 450-ի համաձայն՝ խեղաթյուրումը սահմանվում է որպես ֆինանսական հաշվետվությունում 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 կամ պատշաճ 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 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 փոփոխել է հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականութ­յան իր ընտրությունը, 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 բնույթի բացահայտումներում:

*Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը* (հղում` պար. 6(բ))

Ա8. Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու աուդիտորի անկարողությունը (որը նաև անվանվում է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում) կարող է առաջանալ`

ա) կազմակերպության հսկողությունից 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այլընտրանքային ընթացակարգեր կիրառելով: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա կիրառվում են 7(բ) և 9-10 պարագրաֆները՝ 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 հսկողությունից դուրս հանգամանքների օրինակներ են հանդիսանում`

* կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կորուստը,
* նշանակալի բաղադրիչի հաշվապահական հաշվառման գրանցումների անորոշ ժամկետով առգրավումը 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերջինիս ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ` գնահատելու` արդյոք բաժնեմասնակցության մեթոդը ճիշտ է կիրառվել,
* աուդիտորի առաջադրանքի նշանակման ժամկետը այնպիսին է, որ աուդիտորը անկարող է հետևել 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների հետևանքով `

* ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին հետևել 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 քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները* (հղում՝ պար. 13(բ)(i))-14)

Ա13․ Աուդիտորական առաջադրանքը դադարեցնելու իրագործելիությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պահին 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 աուդիտորական առաջադրանքի դադարեցումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե աուդիտորը, օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի 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 իրավակարգերում, 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 աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Այլ հանգամանք» պարբերություն[[632]](#footnote-632):

Ա15. Երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պատճառով աուդիտորական 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* (հղում` պար. 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[[633]](#footnote-633),
* երբ ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ արտահայտվում է կարծիքից հրաժարում, և չձևափոխված կարծիք՝ ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես՝ ԱՄՍ 510)[[634]](#footnote-634): Այս դեպքում, աուդիտորը չի արտահայտում կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վերաբերյալ:

#### Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

*Աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ* (հղում` պար. 16)

Ա17․ Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակներ 1-ը և 2-ը ներկայացնում են աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով։

Ա18. Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 3-ը ներկայացնում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է վերապահումով կարծիք՝ աուդիտորի կողմից բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռքբերելու անկարողության պատճառով։ Ցուցադրական օրինակ 4-ը ներկայացնում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ տարրի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով։ Ցուցադրական օրինակ 5-ը ներկայացնում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար քանակի 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[[635]](#footnote-635) (Վերանայված), նաև ներառում են աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ՝ ձևափոխված կարծիքներով։

*Աուդիտորի կարծիք* (հղում՝ պար. 16)

Ա19․ Այս վերնագրի փոփոխումը օգտագործողի համար հստակեցնում է, որ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխված է, և փոփոխված վերնագրից կարելի է հասկանալ ձևափոխման տեսակը։

Վերապահումով կարծիք (հղում՝ պար. 17)

Ա20․ Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք, «Կարծիք» բաժնում տեղին չի լինի օգտագործել այնպիսի արտահայտություններ, ինչպիսիք են` «վերոնշված բացատրություններով հանդերձ» կամ «պայմանավորված» արտահայտությունները, քանի որ դրանք բավարար հստակ և ազդեցիկ չեն:

*Կարծիքի հիմք* (հղում` պար. 20, 21, 23, 27)

Ա21. Աուդիտորական եզրակացությունում հետևողականության պահպանումը խթանում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ եզրակացությունը և որոշակիացնել 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 աուդիտորական եզրակացության ձևի և բովանդակության հետևողականության պահպանումը ցանկալի է։

Ա22. Աուդիտորական եզրակացությունում «Կարծիքի հիմք» բաժնում աուդիտորի կողմից նկարագրվող էական խեղաթյուրումների ֆինանսական ազդեցությունների օրինակ է շահութահարկի, մինչև հարկումը շահույթի, զուտ շահույթի և սեփական կապիտալի վրա պաշարների գերագնահատման ազդեցությունը:

Ա23. «Կարծիքի հիմք» բաժնում բաց թողնված տեղեկատվության բացահայտումը կարող է իրագործելի չլինել, եթե`

ա) ղեկավարությունը չի պատրաստել բացաhայտումներ, կամ էլ բացահայտումները հեշտությամբ հասանելի չեն աուդիտորին, կամ

բ) ըստ աուդիտորի դատողության, բացահայտումները չափից ավելի ծավալուն կլինեն աուդիտորական եզրակացության համեմատ:

Ա24. «Կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված կոնկրետ հարցի պատճառով բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարման 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* (հղում՝ պար. 28)

Ա25. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է կարծիքից հրաժարում, աուդիտորական եզրակացության «*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*» բաժնում առավել նպատակահարմար է ներկայացնել ստորև նշված հայտարարությունները, 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՝ փոփոխված, նշելով, 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* (հղում՝ պար. 29)

Ա26. Աուդիտորական եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում աուդիտորի՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառները ներկայացնելը օգտագործողներին օգտակար տեղեկատվություն է տրամադրում՝ 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 հրաժարմանը։ 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 աուդիտորական եզրակացությունում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է կարծիքից հրաժարում, բացառությամբ, եթե աուդիտորից օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն պահանջվում է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը կամ հաշվետու լինել այլ տեղեկատվության վերաբերյալ։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում` պար. 30)

Ա27. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցումը այն հանգամանքներին, որոնք հանգեցրել են աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման, ինչպես նաև այդ ձևափոխման տեքստի շարադրանքը, հնարավորություն է տալիս`

ա) աուդիտորին ծանուցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալվող ձևափոխման (ձևափոխումների) և ձևափոխման պատճառների (հանգամանք­ների) մասին,

բ) համաձայնության գալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ` ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հարց(եր)ին 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 հարց(եր)ի առնչությամբ:

### 

### Հավելված

(հղում՝ պար. Ա17-Ա18, Ա25)

**Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 2. Բացասական կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 3. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորական եզրակացություն՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
* Ցուցադրական օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորական եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1****. Վերապահումով կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվություն­նե­րի էական խեղաթյուրման պատճառով**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը[[636]](#footnote-636) չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210[[637]](#footnote-637)-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 տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենս­դրութ­յան ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականութ­յուն­ներ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[638]](#footnote-638)

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական 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, ապա անհրաժեշտ կլիներ պաշարները xxx-գումարով նվազեցնել մինչև դրանց իրացման զուտ արժեք։ Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կավելանար xxx գումարով, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին համապատասխանաբար xxx, xxx և xxx գումարներով։

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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 վերապահումով կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը, որն 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 ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերը ենթակա են ներկայացման մեր եզրակացությունում՝ որպես աուդիտի առանցքային հարցեր։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[639]](#footnote-639)

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2****. Բացասական կարծիք` համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը կիրառվում է).** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են՝ դուստր կազմակերպության 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 տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **ԱՄՍ 701-ը կիրառվում է. այնուհանդերձ, աուդիտորը որոշել է, որ «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի բացի, աուդիտի առանցքային այլ հարցեր առկա չեն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ բացասական կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[640]](#footnote-640)

**Բացասական կարծիք**

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության «*Բացասական կարծիքի հիմք*» 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 արդյունքներն ու համախմբված դրամական 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 XYZ 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 XYZ ընկերությունը համախմբվեր, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր կկրեին էական ազդեցություն։ Չհամախմբման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել։

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորական 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 բացասական կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը, որն ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]*

**Աուդիտի առանցքային հարցեր**

*«Բացասական կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցից բացի, մենք որոշել ենք, որ մեր եզրակացությունում ներկայացման ենթակա աուդիտի առանցքային այլ հարցեր առկա չեն։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[641]](#footnote-641)

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3. Վերապահումով կարծիք՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը կիրառվում է).** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ արտերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ։ Բավարար քանակի 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 տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[642]](#footnote-642)

**Վերապահումով կարծիք**

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու համախմբված դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Խմբի ներդրումը XYZ ընկերությունում, որը տարվա ընթացքում ձեռք բերված արտերկրյա ասոցիացված կազմակերպություն է, հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով և 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության՝ XYZ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը՝ xxx գումարով, ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության այդ ամսաթվին ավարտված տարվա շահույթում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ XYZ ընկերությունում ԱԲԳ ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության XYZ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին XYZ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել` արդյոք անհրաժեշտ էր նշված գումարների հետ կապված որևէ ճշգրտում կատարել։

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորական 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 վերապահումով կարծիքի հիմք հանդիսացող հարցը, որն 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 ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերը ենթակա են ներկայացման մեր եզրակացությունում՝ որպես աուդիտի առանցքային հարցեր։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[643]](#footnote-643)

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը*]

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը*]

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ առանձին տարրի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը կիրառվում է).** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ առանձին տարրի վերաբերյալ։ Այսինքն, աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել նաև աուդիտորական ապացույցներ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման վերաբերյալ, որը ներկայացնում է ընկերության զուտ ակտիվների 90%-ը։ Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համարվել են և՛ էական, և՛ համատարած՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ կարծիքից հրաժարումը տեղին է).** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորի պատասխանատվության բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում.** * **Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[644]](#footnote-644)

**Կարծիքից հրաժարում**

Մենք ներգրավվել էինք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ Խումբ) համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մենք կից ներկայացված՝ Խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք չենք արտահայտում։ Մեր եզրակացության՝ *«Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք սույն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար հիմք կհանդիսանան։

**Կարծիքից հրաժարման հիմք**

Խմբի ներդրումը XYZ համատեղ ձեռնարկումում Խմբի ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացված է xxx գումարով, որը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմում է Խմբի զուտ ակտիվների ավելի քան 90 տոկոսը։ Մեզ հասանելի չէին XYZ ընկերության ղեկավարությունը և աուդիտորները, ինչպես նաև նույն ընկերության աուդիտորների աուդիտի փաստաթղթերը։ Արդյունքում, մենք անկարող էինք որոշել` արդյոք անհրաժեշտ են ճշգրտումներ, կապված XYZ ընկերության ակտիվներում (որոնց նկատմամբ Խումբն ունի համատեղ վերահսկում) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, XYZ ընկերության պարտավորություններում (որոնց համար Խումբը կրում է համատեղ պարտականություն) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, XYZ ընկերության տարեկան եկամուտներում և ծախսերում Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունների տարրերի հետ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[645]](#footnote-645)

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (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 և ներկայացնել աուդիտորական եզրակացություն։ Այնուամենայնիվ, մեր եզրակացութ­յան՝ *«Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք սույն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար հիմք կհանդիսանան։

Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն:

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում).** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ, այսինքն՝ աուդիտորը նաև չի կարողացել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ ընկերության պաշարների և դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ։ Բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվել են և՛ էական, և՛ համատարած,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորի պատասխանատվության բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում.** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[646]](#footnote-646)

**Կարծիքից հրաժարում**

Մենք ներգրավվել էինք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մենք Ընկերության՝ կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք չենք արտահայտում։ Մեր եզրակացության՝ *«Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար հիմք կհանդիսանան։

**Կարծիքից հրաժարման հիմք**

Մենք որպես Ընկերության աուդիտորներ ենք նշանակվել 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ից հետո միայն, ուստի չենք հետևել պաշարների գույքագրմանը 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 հաշվետվություններում ներկայացված են համապատասխանաբար xxx և xxx գումարներով։ Բացի այդ, 20X1 թվականի սեպտեմբեր ամսին դեբիտորական պարտքերի հաշվառման՝ համակարգչային նոր համակարգի ներդրումը առաջացրել է դեբիտորական պարտքերի բազմաթիվ անճշտություններ։ Մեր եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, ղեկավարությունը դեռևս գտնվում էր այդ համակարգչային թերությունների շտկման և անճշտությունների ճշտման փուլում։ Մենք անկարող էինք այլընտրանքային միջոցների կիրառմամբ հաստատել կամ ստուգել ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ xxx ընդհանուր գումարով 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 մասին հաշվետվության, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվության և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության տարրերի ճշգրտումներ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[647]](#footnote-647)

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

Մեր պատասխանատվությունն է իրականացնել Ընկերության ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների աուդիտ՝ համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտների և ներկայացնել աուդիտորական եզրակացություն։ Այնուամենայնիվ, մեր եզրակացութ­յան՝ *«Կարծիքից հրաժարման հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար հիմք կհանդիսանան։

Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն:

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 706

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔԻ ՇԵՇՏԱԴՐՈՒՄ ԵՎ ԱՅԼ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔ ՊԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.......................................................................................1-4

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություններ.........8-9

Աուդիտորական եզրակացությունում «Այլ հանգամանք» պարբերությունները......................10-11

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.......................................12

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը...................................................................Ա1-Ա3

Իրավիճակներ, երբ «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել.............................................................................................................................. Ա4-Ա6

Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերության ներառումը......................................................................................................................Ա7-Ա8

Աուդիտորական եզրակացությունում «Այլ հանգամանք» պարբերությունները..................Ա9-Ա15

«Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորական եզրակացությունում............................................................................Ա16-Ա17

Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ....................................Ա18

Հավելված 1։ ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Հավելված 2։ ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են «Այլ հանգամանք» պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Հավելված 3։ Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը պարունակում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ

Հավելված 4։ Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է «Վերապահումով կարծիք» և ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն

*«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 706-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունը հասկանալու համար։

2. ԱՄՍ 701[[648]](#footnote-648)-ը պահանջներ է սահմանում և ուղեցույց է տրամադրում, երբ աուդիտորը որոշում է աուդիտի առանցքային հարցեր և ներկայացնում դրանք աուդիտորական եզրակացությունում։ Երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացնում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» վերնագրով բաժին, ապա սույն ԱՄՍ-ն անդրադառնում է աուդիտի առանցքային հարցերին և սույն ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվող այլ լրացուցիչ հաղորդակցության միջև փոխհարաբերություններին (հղում՝ պար. Ա1-Ա3)։

3. ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված)[[649]](#footnote-649) և ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված)[[650]](#footnote-650) սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց՝ աուդիտորական եզրակացությունում համապատասխանաբար անընդհատության և այլ տեղեկատվության հետ կապված հարցերը ներկայացնելիս։

4. Հավելված 1-ը և Հավելված 2-ը ներկայացնում են այն ԱՄՍ-ները, որոնք պարունակում են հատուկ պահանջներ՝ աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք»պարբերություններ ներառելու վերաբերյալ: Այդպիսի դեպքերում այդ պարբերությունների ձևաչափի նկատմամբ կիրառվում են սույն ԱՄՍ-ի պահանջները (հղում՝ պար. Ա4)։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

5. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար։

### Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակն է, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելուց հետո, եթե ըստ աուդիտորի դատողության անհրաժեշտ է, աուդիտորական 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, կամ

բ) եթե տեղին է, որևէ այլ հանգամանքին, որը տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորական եզրակացությունը հասկանալու համար։

### Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունը՝

ա) «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն` աուդիտորական 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` աուդիտորական եզրակացությունում ներառված պարբերություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված կամ չներկայացված հանգամանքին, որը, սակայն, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորական եզրակացությունը հասկանալու համար:

### Պահանջները

#### Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություններ

8. 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 աուդիտորական եզրակացությունում ներառի «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, եթե՝ (հղում՝ պար. Ա5-Ա6)

ա) այդ հանգամանքի պատճառով աուդիտորից չի պահանջվի ձևափոխել կարծիքը ԱՄՍ 705-ի[[651]](#footnote-651) (Վերանայված) համաձայն, և

բ) եթե կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, այդ հանգամանքը չի համարվել որպես աուդիտի առանցքային հարց, որը պետք է հաղորդակցվի աուդիտորական եզրակացությունում (հղում՝ պար. Ա1-Ա3)։

9. Եթե աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, ապա աուդիտորը պետք է`

ա) աուդիտորական եզրակացության մեջ առանձին բաժնում ընդգրկի պարբերություն՝ համապատասխան վերնագրով, որի մեջ առկա է «Հանգամանքի շեշտադրում*»* հասկացությունը,

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 (հղում՝ պար. Ա7-Ա8, Ա16-Ա17):

#### Աուդիտորական եզրակացությունում «Այլ հանգամանք» պարբերությունները

10. Եթե աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացությունը հասկանալու համար, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացությունում ներառի «Այլ հանգամանք» պարբերություն, եթե՝

ա) նշվածը չի արգելվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, և

բ) ԱՄՍ 701-ի կիրառման ժամանակ այդ հանգամանքը՝ ներկայացվող աուդիտորական եզրակացությունում չի համարվել որպես աուդիտի առանցքային հարց՝ (հղում՝ պար. Ա9-Ա14)։

11. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում ներառում է «Այլ հանգամանք»պարբերություն, ապա աուդիտորը այդ պարբերությունը պետք է ներառի առանձին բաժնում՝ «Այլ հանգամանք*»* կամ այլ համապատասխան վերնագրով (հղում՝ պար. Ա15-Ա17)։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

12. Եթե աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանք» պարբերություն, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի իր մտադրությունը և այդ պարբերության շարադրանքը (հղում՝ պար. Ա18)։

**\*\*\***

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը (հղում՝ պար. 2, 8(բ))

Ա1. Աուդիտի առանցքային հարցերը ԱՄՍ 701-ում սահմանվում են որպես այնպիսի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում։ Աուդիտի առանցքային հարցերն ընտրվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկած հարցերի ցանկից, որոնք ներառում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի փաստերը[[652]](#footnote-652)։ Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված 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 առանցքային առանձին 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 աուդիտի առանցքային հարցը ներկայացնելիս, աուդիտորը կարող է ցանկանալ ընդգծել կամ լրացուցիչ ուշադրություն հրավիրել այդ հարցի հարաբերական կարևորությանը։ Աուդիտորը կարող է դա անել, տվյալ հարցին տալով առավել ընդգծում՝ «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում ներառված այլ հարցերի համեմատ (օրինակ՝ այն առաջինը ներկայացնելով), կամ աուդիտի առանցքային հարցի 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, աուդիտորական եզրակացության «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունում։

#### Իրավիճակներ, երբ «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել (հղում՝ պար. 4, 8)

Ա4. Հավելված 1-ը նշում է այն ԱՄՍ-ները, որոնք աուդիտորի համար պարունակում են կոնկրետ պահանջներ որոշակի հանգամանքներում աուդիտորական եզրակացությունում ներառելու «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն։ Այս հանգամանքները ներառում են՝

* երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն անընդունելի են, բայց հենց դրանք են սահմանված օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով,
* երբ անհրաժեշտ է օգտագործողներին իրազեկել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հաշվետվության հիմունքի համաձայն,
* երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո տեղեկանում է փաստերի մասին, և աուդիտորը ներկայացնում է նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն (այսինքն՝ հետագա դեպքեր)[[653]](#footnote-653)։

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 աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում[[654]](#footnote-654),
* 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։

#### Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերության ներառումը (հղում` պար. 9)

Ա7. Աուդիտորական 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[[655]](#footnote-655) (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։

#### Աուդիտորական եզրակացությունում «Այլ հանգամանք» պարբերությունները (հղում՝ պար. 10-11)

*Իրավիճակներ, երբ «Այլ հանգամանք» պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել*

Տեղին է՝ Աուդիտորական առաջադրանքը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով

Ա9. ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացնել աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները, որը նաև ներառում է աուդիտորի կողմից որոշակիացված նշանակալի ռիսկերի ներկայացում[[656]](#footnote-656)։ 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, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է աուդիտորից պահանջվել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել աուդիտի պլանավորման և ընդգրկման շրջանակի հետ կապված հարցեր, կամ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել դրանք ներկայացնել «Այլ հանգամանք» պարբերությունում։

Ա10. Հազվադեպ հանգամանքներում, երբ աուդիտորը չի կարող հրաժարվել առաջադրանքից, թեև ղեկավարության կողմից թելադրված աուդիտի շրջանակների սահմանափակման հետևանքով բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողության հնարավոր ազդեցությունը համատարած է[[657]](#footnote-657), աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ բացատրելու առաջադրանքից հրաժարվելու անհնարինությունը։

Տեղին է աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորական 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 աուդիտորական եզրակացության վերաբերյալ: Երբ Այլ հանգամանք բաժինը ներառում է մեկից ավել հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորական եզրակացությունը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով, ապա յուրաքանչյուր հարցի համար կարող է օգտակար լինել առանձին ենթավերնագրի կիրառումը։

Ա12. «Այլ հանգամանք» 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[[658]](#footnote-658) (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։

Եզրակացության պատրաստում մեկից ավելի ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի վերաբերյալ

Ա13. Կազմակերպությունը կարող է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթ` ընդհանուր նշանակության հիմունքների համաձայն (օրինակ` ֆինանսական հաշվետվողականության ազգային հիմունքներ), և ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ` մեկ այլ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն (օրինակ` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ), և աուդիտորից ստանալ եզրակացություններ ֆինանսական հաշվետվությունների երկու փաթեթների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը համարում է, որ հաշվետվողականության վերը նշված հիմունքները տվյալ իրավիճակում ընդունելի են, աուդիտորը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ նշելու, որ միևնույն կազմակերպությունը պատրաստել է ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ` մեկ այլ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, և որ աուդիտորը ներկայացրել է եզրակացություն նաև այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

*Աուդիտորական եզրակացության օգտագործման կամ բաշխման սահմանափակումներ*

Ա14. Հատուկ նպատակներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, քանի որ նախատեսված օգտագործողները որոշել են, որ այդ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարում են ֆինանսական տեղեկատվության իրենց պահանջները: Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորական եզրակացությունը նախատեսված է որոշակի օգտագործողների համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել տվյալ իրավիճակում ներառել «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ նշելով, որ աուդիտորական եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես նախատեսված օգտագործողների համար և չպետք է բաշխվի կամ օգտագործվի այլ կողմերի կողմից։

*Աուդիտորական 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 օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ այլ մասնագիտական ստանդարտների, օրինակ` տեղեկատվության գաղտնիության հետ կապված էթիկայի ստանդարտների: «Այլ հանգամանք» պարբերությունը նմանապես չի ներառում տեղեկատվություն, որը պարտավոր էր տրամադրել ղեկավարությունը։

#### «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորական եզրակացությունում (հղում՝ պար. 9, 11)

Ա16. Աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք»պարբերությունների ներկայացման տեղը կախված է ներկայացման ենթակա տեղեկատվության բնույթից, ինչպես նաև աուդիտորի դատողությունից՝ հաշվի առնելով նախատեսված 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 օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն այլապես կլինեին անընդունելի[[659]](#footnote-659), աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել այդ պարբերությունը տեղադրել անմիջապես «Կարծիքի հիմք» բաժնից հետո՝ աուդիտորի կարծիքի համար համապատասխան ենթատեքստ ապահովելու նպատակով
* երբ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը, «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը կարող է ուղղակիորեն ներկայացվել կամ «Աուդիտի առանցքային հարցեր»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 առանցքային հարցեր»բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից։

*«Այլ հանգամանք» պարբերություններ*

* երբ «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը ներկայացվում է աուդիտորական 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 առանցքային հարցեր» բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից,
* երբ «Այլ հանգամանք»պարբերությունը ներառվում է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելու այն հանգամանքին, որը վերաբերում է աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվություններին, ապա «Այլ հանգամանք»պարբերությունը կարող է ներառվել «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» բաժնում,
* երբ «Այլ հանգամանք»պարբերությունը վերաբերում է աուդիտորի բոլոր պատասխանատվություններին կամ տեղին է օգտագործողների համար՝ հասկանալու աուդիտորական եզրակացությունը, ապա այն կարող է աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվել որպես առանձին բաժին՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» և «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» բաժիններից հետո։

Ա17. Հավելված 3-ը ներկայացնում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնի «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք»պարբերությունների փոխադարձ կապը, երբ այս ամենը ներկայացված է աուդիտորական եզրակացությունում։ Հավելված 4-ի ցուցադրական եզրակացությունը ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» 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։

#### Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. 12)

Ա18. Պարագրաֆ 12-ի համաձայն պահանջվող հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն է տալիս տեղյակ լինել աուդիտորի կողմից աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվող կոնկրետ հարցերի բնույթի վերաբերյալ և, անհրաժեշտության դեպքում, աուդիտորից ստանալ լրացուցիչ պարզաբանումներ: Երբ կոնկրետ հարցի վերաբերյալ աուդիտորական 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 այլ իրավական ակտերով։

### Հավելված 1

(հղում՝ պար. 4, Ա4)

**ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություններ ներառելու պահանջներ**

Սույն Հավելվածը որոշակիացնում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորական եզրակացությունում ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն: Նշված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջներին, կից կիրառություններին և այլ բացատրական նյութերին՝

* ԱՄՍ 210, *«Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»,* պարագրաֆ 19 (բ),
* ԱՄՍ 560, *«Հետագա դեպքեր»*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16,
* ԱՄՍ 800 (Վերանայված), *«Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ»,* պարագրաֆ 14։

### Հավելված 2

(հղում՝ պար. 4)

**ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են «Այլ հանգամանք» պարբերություններ ներառելու պահանջներ**

Սույն Հավելվածը որոշակիացնում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորական 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,

### Հավելված 3

(հղում՝ պար. Ա17)

**Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը պարունակում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ**

|  |
| --- |
| **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը[[660]](#footnote-660) չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ) համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական 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 առանցքային հարցերը ներկայացվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում դեռևս չի հայտնաբերել.** * **Համապատասխան գումարները ներկայացվել են, և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից։ Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով աուդիտորին չի արգելվում համապատասխան գումարների վերաբերյալ հղում կատարել նախորդ աուդիտորական 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՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[661]](#footnote-661)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Հանգամանքի շեշտադրում[[662]](#footnote-662)**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացված են Ընկերության արտադրական սարքավորումների հրդեհի հետևանքները։ Մեր կարծիքը չի ձևափոխվել այս հարցի առնչությամբ։

**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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]:*

**Այլ հանգամանք**

ԱԲԳ ընկերության 20X0 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, ով այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X1 թվականի մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

*[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[[663]](#footnote-663)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ** *[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

### Հավելված 4

(հղում՝ պար. Ա8)

**Աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է «Վերապահումով կարծիք» և ներառում է «Հանգամանքի շեշտադ­րում» պարբերություն**

|  |
| --- |
| **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունք).** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելը հանգեցրել է վերապահումով կարծիքի,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված).** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական 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 պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.** * **Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[664]](#footnote-664)**

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «*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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Ընկերության կարճաժամկետ, շուկայում շրջանառվող արժեթղթերը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx գումարով։ Ղեկավարությունն այս արժեթղթերը չի չափել շուկայական արժեքով, այլ ներկայացրել է ինքնարժեքով, որը հանդիսանում է շեղում ՖՀՄՍ-ների պահանջներից։ Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ եթե ղեկավարությունն արժեթղթերը չափեր շուկայական արժեքով, ապա Ընկերությունը պետք է համապարփակ ֆինանսական արդյունքի 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 սեփական կապիտալը պետք է նվազեցվեին համապատասխանաբար xxx, xxx, xxx գումարներով։

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Հանգամանքի շեշտադրում – Հրդեհի հետևանքները**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացված են Ընկերության արտադրական սարքավորումների հրդեհի հետևանքները։ Մեր կարծիքը չի ձևափոխվել այս հարցի առնչությամբ։

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ[[665]](#footnote-665)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ** *[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 710

## ՀԱՄԱԴՐԵԼԻ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆ. ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ ԹՎԱՅԻՆ ՏՎՅԱԼՆԵՐ ԵՎ ՀԱՄԱԴՐԵԼԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը........................................................................................1

Համադրելի տեղեկատվության բնույթը...............................................................................2-3

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

**Նպատակները**.....................................................................................................................5

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

**Պահանջները**

Աուդիտորական ընթացակարգեր......................................................................................7-9

Աուդիտորական եզրակացության պատրաստում.............................................................10-19

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Աուդիտորական ընթացակարգեր............................................................................................................Ա1

Աուդիտորական եզրակացության պատրաստում..........................................................Ա2-Ա13

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 գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում համադրելի տեղեկատվության ներկայաց­ման հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից կամ աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ԱՄՍ 510[[666]](#footnote-666)-ի պահանջներն ու ուղեցույցը նույնպես կիրառելի են:

#### Համադրելի տեղեկատվության բնույթը

2. Ընկերության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված համադրելի տեղե­կա­տվության բնույթը կախված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներից: Գոյություն ունի երկու տարբեր տարածված մոտեցում եզրակացության պատրաստման գծով աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ՝ կապված այսպիսի համադրելի տեղեկատվության հետ` համապատասխան թվային տվյալների մոտեցում և համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների մոտեցում: Կիրառվելիք մոտեցումը հաճախ սահմանվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, սակայն այն կարող է նաև նշվել առաջադրանքի պայմաններում:

3. Աուդիտորական եզրակացության պատրաստման տեսանկյունից երկու մոտե­ցում­ների միջև սկզբունքային տարբերությունները հետևյալն են`

ա) համապատասխան թվային տվյալների դեպքում՝ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանին, մինչդեռ՝

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 աուդիտորական եզրակացության պատրաստման առանձին պահանջներ:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2009թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

5. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություն­ներում առկա համադրելի տեղեկատվությունը բոլոր էական առումներով ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների` համադրելի տեղեկատվության գծով ներկայացվող պահանջների համաձայն, և

բ) եզրակացություն պատրաստել` համաձայն եզրակացություն պատրաստելու հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվության:

### Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) համադրելի տեղեկատվություն` գումարներ և բացահայտումներ, որոնք ընդգրկված են նախորդող մեկ կամ ավելի ժամանակաշրջանների ֆինան­սա­կան հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողակա­նութ­յան 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 հղում է կատարվում աուդիտորական կարծիքի 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

#### Աուդիտորական ընթացակարգեր

7. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով պահանջվող համադրելի տեղեկատվությունը, և արդյոք այդպիսի տեղեկատ­վութ­յունը համապատասխան կերպով դասակարգված է: Այդ նպատակով աուդի­տորը պետք է գնահատի` արդյոք՝

ա) համադրելի տեղեկատվությունը համաձայնեցված է նախորդ ժամանակա­շրջանում ներկայացված կամ, որտեղ տեղին է, 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 համապատասխան կերպով հաշվառվել են ու պատշաճ ձևով ներկայացվել ու բացահայտվել:

8. Եթե ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտն իրականացնելիս աուդիտորը տեղեկու­թյուններ է ստանում համադրելի տեղեկատվության մեջ առկա հնարավոր էական խեղաթյուրման մասին, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական այնպիսի հավելյալ ընթացակարգեր, ինչպիսիք անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում` ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի հնարավոր լինի որոշել արդյոք առկա է էական խեղաթյուրում: Եթե աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա նա պետք է նաև հետևի ԱՄՍ 560[[667]](#footnote-667)-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:

9. Ըստ ԱՄՍ 580-ի՝[[668]](#footnote-668) աուդիտորը պետք է պահանջի գրավոր հավաստումներ աուդիտորական եզրակացության մեջ հիշատակվող բոլոր ժամանա­կա­­շրջան­ների համար: Աուդիտորը պետք է նաև ձեռք բերի հատուկ գրավոր հավաստում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ներում կատարված ցանկացած այնպիսի վերաներկայացման վերաբերյալ, որը կատարվել է էական խեղաթյուրում ուղղելու համար և ազդեցություն ունի համադրելի տեղեկատվության վրա (հղում` պար. Ա1):

#### Աուդիտորական եզրակացության պատրաստում

*Համապատասխան տվյալներ*

10. Երբ ներկայացված են համապատասխան թվային տվյալներ, աուդիտորական կարծիքը չպետք է անդրադառնա դրանց, բացառությամբ 11, 12 և 14 պարագրաֆներում նկարագրված դեպքերի (հղում` պար. Ա2):

11. Եթե նախկինում տրված նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացու­թյունը ներառել է վերապահումով կարծիք, կարծիքից հրաժարում կամ բացասական կարծիք, և այն հարցը, որը պատճառ է հանդիսացել նշված ձևափոխման համար, լուծված չէ, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի նաև ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների մասին իր կարծիքը: Աուդիտորական եզրակա­ցության` «Կարծիքի ձևափոխման հիմք» պարբերության մեջ աուդիտորը պետք է`

ա) անդրադառնա և՛ ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալներին, և՛ համադրելի տվյալներին` ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարցի նկարագրութ­յան ժամանակ, երբ նշված հարցի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների վրա էական է, կա՛մ

բ) այլ դեպքերում, բացատրի, որ աուդիտորական կարծիքը ձևափոխվել է չլուծված խնդրի` ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների և համապատասխան տվյալների համադրելիության վրա ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով (հղում` պար. Ա3-Ա5):

12. 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 ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պետք է արտահայտի վերապահումով կամ բացասական կարծիք. ընդ որում ձևափոխումը վերաբերում է դրանցում ներառված համապատասխան տվյալներին (հղում` պար. Ա6):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից

﻿13. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից, և աուդիտորին օրենքներով և այլ իրավական ակտերով արգելված չէ հղում կատարել նախորդ աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառված համապատասխան տվյալներին, և եթե աուդիտորը որոշում է այդպես անել, ապա նա պետք է աուդիտորական եզրակացության «Այլ հանգամանք» պարբերության մեջ նշի`

ա) այն մասին, որ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից,

բ) նախորդ աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի տեսակը և, եթե այն ձևափոխվել է, ապա դրա պատճառը, և

գ) այդ եզրակացության ամսաթիվը (հղում` պար. Ա7):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել

﻿14. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության «Այլ հանգամանք» պարբերության մեջ նշի, որ համապատասխան տվյալները աուդիտի ենթարկված չեն: Նման հայտարարությունը, այնուամենայնիվ, չի ազատում աուդիտորին բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու պարտականությունից առ այն, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն են ազդում ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում` պար. Ա8):[[669]](#footnote-669)

*Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*

15. Երբ ներկայացված են համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ, աուդիտորի կարծիքում պետք է հղում կատարվի բոլոր այն ժամանակաշրջաններին, որոնք ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվություններում, և որոնց վերաբերյալ արտահայտված է աուդիտորական կարծիքը (հղում` պար. Ա9-Ա10):

16. Երբ ընթացիկ ժամանակաշրջանի աուդիտի շրջանակներում եզրակացություն է ներկայացվում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերա­բերյալ, և եթե այդ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը տարբերվում է այն կարծիքից, որը նախկինում արտահայտվել է աուդիտորի կողմից, ապա աուդիտորը «Այլ հանգամանք» պարբերությունում պետք է բացահայտի կարծիքների տարբերության հիմնական պատճառները` համաձայն ԱՄՍ 706[[670]](#footnote-670)-ի (Վերանայված) (հղում` պար. Ա11):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից

﻿17. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից, ապա, ի լրումն ընթացիկ ժամանա­կաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտե­լուն, աուդիտորը պետք է «Այլ հանգամանք» պարբերության մեջ նշի`

ա) այն մասին, որ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից,

բ) նախորդ աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի տեսակը և, եթե այն ձևափոխվել է, ապա դրա պատճառը, և

գ) այդ եզրակացության ամսաթիվը,

բացառությամբ այն դեպքի, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախորդ աուդիտորական եզրակացությունը վերահրապարակվել է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ:

18. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որը առկա է էական խեղաթյուրում, որն ազդեցություն ունի նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվութ­յունների վրա և որոնց վերաբերյալ նախորդ 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 կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք միաժամանակ ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ[[671]](#footnote-671), և պահանջի, որ նախորդ աուդիտորը տեղեկացվի այդ մասին: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխման են ենթարկվել, և նախորդ աուդիտորը համաձայնում է նախորդ ժամանակաշրջանի փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հրապարակել նոր աուդիտորական եզրակացություն, ապա աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ (հղում` պար. Ա12):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել

19. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է «Այլ հանգամանք» պարբերությունում նշի, որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկված չեն: Նման հայտարարությունը, այնուամենայնիվ, չի ազատում աուդիտորին բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու պարտականությունից առ այն, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն ազդում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վրա (Հղում՝ պար. Ա13):[[672]](#footnote-672)

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Աուդիտորական ընթացակարգեր

*Գրավոր հավաստումներ* (հղում` պար. 9)

Ա1. Համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, աուդիտորական կարծիքի մեջ ընդգրկվող բոլոր ժամանակաշրջանների համար պետք է պահանջել գրավոր հավաստումներ, քանի որ ղեկավա­րությունը պետք է վերահաստատի, որ նախորդ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ նախկինում իր կողմից տրամադրված գրավոր հավաստումները շարունակում են տեղին լինել: Համապատասխան տվյալների դեպքում պետք է պահանջել միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինան­սական հաշվետվություններին վերաբերող գրավոր հավաստումներ, քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է այն ֆինանսական հաշվետվություն­ներին, որոնք ներառում են համապատասխան տվյալները: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է պահանջի հատուկ գրավոր հավաստում՝ նախորդ ժամանակա­շրջանի ցանկացած էական խեղաթյուրում ուղղելու նպատակով կատարված ցանկացած վերաներկայացման գծով, որն ազդեցություն ունի համադրելի տեղեկատվության վրա:

#### Աուդիտորական եզրակացության պատրաստում

*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:

Ձևափոխում աուդիտորական եզրակացությունում` կապված նախորդ ժամանակաշրջանի չլուծված հարցի հետ (հղում` պար. 11)

Ա3. Եթե նախկինում հրապարակված և նախորդ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է վերապահումով կարծիք, կարծիքից հրաժարում կամ բացասական կարծիք, և այն հարցը, որը կարծիքի ձևափոխման պատճառ է հանդիսացել, լուծվել է ու համապատասխանորեն հաշվառվել կամ բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հարցը կարող է չառնչվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալներին: Այնուամենայնիվ, հնարավոր է, որ ընթացիկ ժամանակա­շրջա­նի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիքի, կարծիքից հրաժարման կամ բացասական կարծիքի (ըստ կիրառելիության) արտահայտման անհրաժեշտություն առաջանա՝ ընթացիկ և համապատասխան տվյալների համադրե­լիության վրա չլուծված հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով:

Ա5. Հավելվածի 1-ին և 2-րդ ցուցադրական օրինակները պարունակում են աուդիտորական եզրակացության օրինակներ այն դեպքի համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառել է ձևափոխված կարծիք և կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող հարցը լուծված չէ:

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է խեղաթյուրում (հղում` պար. 12)

Ա6. Երբ նախորդ ժամանակաշրջանի խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները չեն փոփոխվել, և աուդիտորական եզրակացությունը չի վերահրապարակվել, սակայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում համապատաս­խան տվյալները պատշաճ կերպով վերաներկայացվել են կամ կատարվել են համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտո­րական եզրակացությունը կարող է ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, որը նկարագրում է իրավիճակը և համապատասխան դեպքում հղում է կատարում ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած այն բացա­հայ­տումներին, որոնք ամբողջապես նկարագրում են խնդիրը (տես` ԱՄՍ 706 (Վերանայված)):

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից (հղում` պար. 13)

Ա7. Հավելվածի 3-րդ ցուցադրական օրինակը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ այն դեպքի համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից, և աուդիտորին օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ հղում կատարել նախորդ աուդիտորական եզրակացությանը` համապատասխան տվյալնե­րի համար:

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններն աուդիտի չեն ենթարկվել (հղում` պար. 14)

Ա8. Եթե աուդիտորն անկարող է սկզբնական մնացորդների հետ կապված ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված)[[673]](#footnote-673) աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց, որտեղ տեղին է՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված): Եթե աուդիտորը նշանակալի բարդությունների է հանդիպում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելիս, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էականորեն ազդող խեղաթյուրումներ, աուդիտորը կարող է նշվածը ԱՄՍ 701[[674]](#footnote-674)-ի համաձայն համարել որպես աուդիտի առանցքային հարց:

*Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*

Հղում աուդիտորական կարծիքում (հղում` պար. 15)

Ա9. Քանի որ համադրելի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը վերաբերում է ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակա­շրջանին, աուդիտորը կարող է արտահայտել վերապահումով կամ բացասական կարծիք, հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց կամ ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն մեկ կամ ավելի ժամանակա­շրջանների համար և միաժամանակ արտահայտել այլ աուդիտորական կարծիք` այլ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Ա10. Հավելվածի 4-րդ ցուցադրական օրինակը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ այն դեպքի համար, երբ պահանջվում է, որ աուդիտորը ընթացիկ տարվա աուդիտի շրջանակներում եզրակացություն ներկայացնի և՛ ընթացիկ, և՛ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ընդ որում նախորդ ժամանակաշրջանը ներառել է ձևափոխված կարծիք, և կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող հարցը լուծված չէ:

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք, որը տարբերվում է նախկին կարծիքից (հղում` պար. 16)

Ա11. 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 իրավակարգերում 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 նախորդ աուդիտորի կողմից (հղում` պար. 18)

Ա12. Հնարավոր է, որ նախորդ աուդիտորը չկարողանա կամ ցանկություն չունենա վերահրապարակել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը: Աուդիտորական եզրակացության «Այլ հանգամանք» պարագրաֆը կարող է նշել, որ նախորդ աուդիտորը նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն է ներկայացրել մինչ դրանց փոփոխվելը: Ավելին` եթե աուդիտորը ստանձնել է աուդիտ իրականացնելու և` այդ փոփոխության համապատասխանության մասին համոզվելու նպատակով բավարար քանակի 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 ընկերության 20X1թ. ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի, դիտարկման կամ որևէ ընթացակարգերի իրականացման պատասխանատվություն չենք ստանձնել, բացառությամբ նշված ճշգրտումների, և, հետևաբար, մենք չենք արտահայտում կարծիք կամ որևէ այլ հավաստիացում` 20X1թ. ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել (հղում` պար. 19)

Ա13. Եթե աուդիտորն անկարող է սկզբնական մնացորդների հետ կապված ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել վերապահումով կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց, որտեղ տեղին է՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված): Եթե աուդիտորը նշանակալի բարդությունների է հանդիպում բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելիս, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էականորեն ազդող խեղաթյուրումներ, աուդիտորը կարող է նշվածը ԱՄՍ 701-ի համաձայն համարել որպես աուդիտի առանցքային հարց:

### Հավելված

(հղում` պար. Ա5, Ա7, Ա10)

**Անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ**

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1. Համապատասխան թվային տվյալներ**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600[[675]](#footnote-675)-ը չի կիրառվում), * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ) համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210[[676]](#footnote-676)-ի համաձայն,** * Նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր վերապահումով կարծիք, * Կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարցը դեռևս լուծված չէ, * Հարցի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների վրա էական է, և ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման անհրաժեշտություն է առաջանում, * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570[[677]](#footnote-677)-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.** * Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, * Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից, * Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։ |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[678]](#footnote-678)**

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված 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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիք հիմք**

Ինչպես նկարագրված է ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությունում` ֆինանսական հաշվետվություններում մաշվածություն ներկայացված չէ, ինչը հանդիսանում է շեղում ՖՀՄՍ-ներից: Դա արդյունք է հանդիսանում նախորդող ֆինանսական տարվա սկզբում ղեկավարության կողմից կայացված որոշման, և դրա պատճառով մենք վերապահումով 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:

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[679]](#footnote-679)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[680]](#footnote-680) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ** [*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2. Համապատասխան թվային տվյալներ**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում), * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * Նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր վերապահումով կարծիք, * Կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարցը դեռևս լուծված չէ, * **Հարցի ազդեցությունը կամ հնարավոր ազդեցությունը ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների վրա էական չէ, սակայն աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման անհրաժեշտություն է առաջանում` ընթացիկ ժամանակաշրջանի տվյալների և համապատասխան տվյալների համադրելիության վրա չլուծված հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության պատճառով,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, * Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից, * Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։ |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[681]](#footnote-681)**

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի՝ համապատասխան թվային տվյալների վրա հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված 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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Քանի որ մենք 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 հարցի հնարավոր ազդեցության պատճառով:

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[682]](#footnote-682)

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրութ­յունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 3. Համապատասխան թվային տվյալներ  Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝   * Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում), * Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ), * Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն, * Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, * Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն, * Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի, * Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել, * Համապատասխան թվային տվյալները ներկայացված են և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից, * Աուդիտորին օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ հղում կատարել նախորդ աուդիտորական եզրակացությանը` համապատաս­խան տվյալ­ների համար, 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՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։ |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[683]](#footnote-683)

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ հանգամանք**

Ընկերության՝ 20X0 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, ով այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X1 թվականի մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[684]](#footnote-684) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[685]](#footnote-685)

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից]*

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4. Համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում), * Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ), * Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն, * **Աուդիտորից պահանջվում է, որ ընթացիկ տարվա աուդիտի շրջանակներում եզրակացություն ներկայացնի և՛ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների, և՛ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,** * **Նախկինում հրապարակված` նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտորական եզրակացությունը ներառում էր վերապահումով կարծիք,** * **Կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարցը դեռևս լուծված չէ,** * **Հարցի 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,** * Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, * Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից, * Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։ |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ**[[686]](#footnote-686)

**Վերապահումով կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվի դրությամբ ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված 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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Ինչպես նկարագրված է ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությունում` ֆինանսական հաշվետվություններում մաշվածություն ներկայացված չէ, ինչը հանդիսանում է շեղում ՖՀՄՍ-ներից: 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:

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով աուդիտորական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[687]](#footnote-687)**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի(Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:*]

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից]*

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 720

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ԱՅԼ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՀԵՏ ԿԱՊՎԱԾ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.....................................................................................1-9

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

**Նպատակները**....................................................................................................................11

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

**Պահանջները**

Այլ տեղեկատվություն ձեռք բերելը ......................................................................................13

Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալն ու դիտարկելը ........................................................14-15

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ հնարավոր է էական անհամապատասխանության առկայություն կամ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի..........................................................................................16

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում....................................................................17-19

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է էական խեղաթյուրում կամ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի .......................................................20

Եզրակացության պատրաստում......................................................................................21-24

Փաստաթղթավորում...........................................................................................................25

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սահմանումներ ...........................................................................................................Ա1-Ա10

Այլ տեղեկատվություն ձեռք բերելը .............................................................................Ա11-Ա22

Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալն ու դիտարկելը ..................................................Ա23-Ա38

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ հնարավոր է էական անհամապատասխանության առկայություն կամ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի...............................................................................Ա39-Ա43

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում………....................................................Ա44-Ա50

Ընթացակարգեր, որոնք պետք է իրականացվեն, երբ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է էական խեղաթյուրում կամ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի .....................................................Ա51

Եզրակացության պատրաստում................................................................................Ա52-Ա59

Հավելված 1. Գումարների կամ այլ հոդվածների օրինակներ, որոնք կարող են ներառված լինել այլ տեղեկատվությունում

Հավելված 2. Այլ տեղեկատվության հետ կապված անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 720-ը (Վերանայված)պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ կապված այլ տեղեկատվության հետ, որը կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում ներառված ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական տեղեկատվությունն է (բացի ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից): Կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունը կարող է լինել մեկ փաստաթուղթ կամ փաստաթղթերի համակցություն, որոնք ծառայում են միևնույն նպատակին:

2. Սույն ԱՄՍ-ն շարադրված է անկախ աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում: Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ում աուդիտորի նպատակները պետք է դիտարկվեն աուդիտորի ընդհանուր նպատակների համատեքստում, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 200[[688]](#footnote-688)-ի պարագրաֆ 11-ում: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները նպատակ ունեն հնարավորություն տալ աուդիտորին հասնելու ԱՄՍ-ների նպատակներին, և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին: Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա, ոչ էլ սույն ԱՄՍ-ն է պահանջում աուդիտորից ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ՝ ի լրումն աուդիտորի կարծիքը ձևավորելու համար պահանջվողների:

3. Սույն ԱՄՍ-ն աուդիտորից պահանջում է ծանոթանալ և դիտարկել այլ տեղեկատվությունը, քանի որ այլ տեղեկատվությունը, որը էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտորի կողմից աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած գիտելիքներին, կարող է վկայել, որ ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են կամ այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, որոնցից յուրաքանչյուրը կարող է խաթարել ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վստահելիությունը: Նման էական խեղաթյուրումները կարող են նաև բացասական ազդեցություն ունենալ այն օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա, ում համար պատրաստվել է աուդիտորական եզրակացությունը:

4. Սույն ԱՄՍ-ն նաև օժանդակում է աուդիտորին էթիկայի համապատասխան պահանջները[[689]](#footnote-689) պահպանելու հարցում, որոնք աուդիտորից պահանջում են խուսափել գիտակցաբար առնչվելու այնպիսի տեղեկատվության հետ, որն աուդիտորի համոզմամբ պարունակում է էականորեն կեղծ կամ ապակողմնորոշիչ տվյալներ, չճշգրտված կամ անխոհեմորեն տրամադրված տեղեկություններ, բացթողնված կամ թաքցված տեղեկատվություն, որը պետք է ընդգրկված լիներ, և որի բացթողումը կամ թաքցնելը կարող է ապակողմնորոշիչ լինել:

5. Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել գումարներ կամ այլ հոդվածներ, որոնք իրենցից ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված միևնույն գումարները կամ այլ հոդվածները, դրանց վերաբերյալ խմբավորված կամ ավելի մանրամասնեցված տեղեկատվություն, և այլ գումարներ կամ այլ հոդվածներ, որոնց մասին աուդիտորն աուդիտի ընթացքում գիտելիքներ է ձեռք բերել: Այլ տեղեկատվությունը կարող է նաև այլ հարցեր ներառել:

6. Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը (բացի եզրակացության տրամադրման հետ կապված պատասխանատվությունից) կիրառվում է անկախ այն հանգամանքից՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունը աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, թե դրանից հետո:

7. Սույն ԱՄՍ-ն չի կիրառվում՝

ա) ֆինանսական տեղեկատվության նախնական հրապարակման, կամ

բ) արժեթղթերի տեղաբաշխման փաստաթղթերի, ներառյալ ազդագրերի նկատմամբ:

8. Սույն ԱՄՍ-ից բխող աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության նկատմամբ հավաստիացման առաջադրանքի իրականացում չի ենթադրում կամ աուդիտորի համար այլ տեղեկատվության վերաբերյալ հավաստիացում ձեռք բերելու պարտականություն չի սահմանում:

9. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են աուդիտորի համար այլ տեղեկատվության հետ կապված լրացուցիչ պարտականություններ սահմանել, որոնք սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտից դուրս են:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

10. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակները

11. Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալու հետ կապված աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) դիտարկել՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների միջև,

բ) դիտարկել՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև,

գ) պատշաճ կերպով արձագանքել, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է, որ այդպիսի էական անհամապատասխանություններ հնարավոր է առկա լինեն կամ երբ աուդիտորն այլ կերպ իրազեկվում է, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի, և

դ) ներկայացնել եզրակացություն սույն ԱՄՍ-ին համապատասխան:

### Սահմանումներ

12. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) տարեկան հաշվետվություն՝ փաստաթուղթ կամ փաստաթղթերի համակցություն, որոնք սովորաբար պատրաստվում են տարեկան կտրվածքով ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից՝ օրենքին, այլ իրավական ակտերին կամ գործարար սովորույթներին համապատասխան, որոնց նպատակը սեփականատերերին (կամ համանման շահագրգիռ կողմերին) կազմակերպության գործունեության, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ֆինանսական արդյունքների ու ֆինանսական վիճակի մասին տեղեկատվություն տրամադրելն է: Տարեկան հաշվետվությունը ներառում է կամ դրան կցվում են ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը և սովորաբար ներառում է տեղեկատվություն կազմակերպության զարգացումների, ապագայի տեսլականի և ռիսկերի ու անորոշությունների վերաբերյալ, հայտարարություն կազմակերպության կառավարման մարմնի կողմից և կորպորատիվ կառավարման հարցերի վերաբերյալ հաշվետվությունները, (հղում՝ պար. Ա1-Ա5)

բ) այլ տեղեկատվության խեղաթյուրում՝ այլ տեղեկատվության խեղաթյուրում առկա է, երբ այլ տեղեկատվությունը սխալ կամ որևէ այլ կերպ ապակողմնորոշիչ է (ներառյալ՝ քանի որ այն բաց է թողնում կամ թաքցնում է տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է այլ տեղեկատվությունում բացահայտված հարցը պատշաճ հասկանալու համար), (հղում՝ պար. Ա6-Ա7)

գ) այլ տեղեկատվություն՝ կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում ներառված ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն (բացի ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից): (Հղում՝ պար. Ա8-Ա10)

### Պահանջները

#### Այլ տեղեկատվություն ձեռք բերելը

13. Աուդիտորը պարտավոր է՝ (հղում՝ պար. Ա11-Ա22)

ա) ղեկավարության հետ քննարկումների արդյունքում որոշել, թե ինչ փաստաթղթ(եր)ից է բաղկացած տարեկան հաշվետվությունը և կազմակերպության կողմից այդ փաստաթղթ(եր)ի հրապարակման նախատեսված եղանակն ու ժամկետները,

բ) ղեկավարության հետ համապատասխան համաձայնություն ձեռք բերել, որպեսզի սահմանված ժամկետում, և եթե հնարավոր է, մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ստանա տարեկան հաշվետվության կազմում ներառվող փաստաթղթ(եր)ի վերջնական տարբերակը, և

գ) եթե «ա» կետով որոշված փաստաթղթերի մի մասը կամ բոլորը հասանելի չեն դառնում մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, ղեկավարությունից պահանջել տրամադրելու գրավոր հավաստում առ այն, որ փաստաթղթ(եր)ի վերջնական տարբերակը աուդիտորին կտրամադրվեն պատրաստ լինելու դեպքում և մինչև կազմակերպության կողմից դրանց հրապարակումը, այնպես, որ աուդիտորը կարողանա ավարտել սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող ընթացակարգերը: (Հղում՝ պար. Ա22)

#### Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալն ու դիտարկելը

14. Աուդիտորը պետք է ծանոթանա այլ տեղեկատվությանը և միաժամանակ պետք է՝ (հղում՝ պար. Ա23-Ա24)

ա) դիտարկի՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների միջև: Որպես այս դիտարկման հիմք, աուդիտորը դրանց համապատասխանությունը գնահատելու համար պետք է համեմատի այլ տեղեկատվությունից ընտրված գումարները կամ այլ հոդվածները (որոնք իրենցից ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված միևնույն գումարները կամ այլ հոդվածները դրանց վերաբերյալ խմբավորված կամ ավելի մանրամասնեցված տեղեկատվությունը) ֆինանսական հաշվետվությունների միևնույն գումարների ու այլ հոդվածների հետ, (հղում՝ պար. Ա25-Ա29)

բ) դիտարկի՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև՝ աուդիտի ընթացքում ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների ու կատարված եզրահանգումների համատեքստում: (Հղում՝ պար. Ա30-Ա36)

15. Պարագրաֆ 14-ի համաձայն այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալիս աուդիտորը պետք է զգոնություն պահպանի այն հայտանիշների նկատմամբ, որ ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին չառնչվող այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի: (Հղում՝ պար. Ա24, Ա37-Ա38)

#### Արձագանքը, երբ հնարավոր է էական անհամապատասխանության առկայություն կամ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի

16. Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է, որ հնարավոր է առկա լինի էական անհամապատասխանություն (կամ իրազեկվում է, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի), աուդիտորը պետք է այդ հարցը քննարկի ղեկավարության հետ և անհրաժեշտության դեպքում իրականացնի այլ ընթացակարգեր՝ եզրակացնելու, թե արդյոք՝ (Հղում՝ պար. Ա39-Ա43)

ա) առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում,

բ) առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, կամ

գ) կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի:

#### Արձագանքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ առկա է այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում

17. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում, ապա պետք է ղեկավարությունից պահանջի ուղղել այլ տեղեկատվությունը: Եթե ղեկավարությունը՝

ա) համաձայնվում է կատարել ուղղումը, աուդիտորը պետք է արձանագրի, որ ուղղումն իրականացվել է, կամ

բ) մերժում է կատարել ուղղումը, աուդիտորը պետք է հաղորդակցի հարցը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և պահանջի իրականացնել ուղղումը:

18. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, և այլ տեղեկատվությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելուց հետո չի ուղղվել, ապա աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ ձեռնարկի, ներառյալ՝ (Հղում՝ պար. Ա44)

ա) դիտարկի աուդիտորական եզրակացության համար հետևանքները և հաղորդակցի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, թե ինչպես է աուդիտորը պլանավորում արձագանքել էական խեղաթյուրմանը աուդիտորական եզրակացությունում (տես 22(ե)(ii) պարագրաֆը), կամ (Հղում՝ պար. Ա45)

բ) հրաժարվի առաջադրանքից, երբ հրաժարումը հնարավոր է` կիրառելի օրենքի կամ իրավական ակտերի ներքո: (Հղում` պար.Ա46-Ա47)

19. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, աուդիտորը պետք է՝

ա) եթե այլ տեղեկատվությունն ուղղվել է, իրականացնի տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ ընթացակարգերը, կամ (Հղում` պար.Ա48)

բ) եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելուց հետո այլ տեղեկատվությունը չի ուղղվել, իր իրավական իրավունքների ու պարտականությունների շրջանակներում համապատասխան գործողություն­ներ իրականացնի՝ փորձելով օգտագործողների, ում համար պատրաստվում է աուդիտորական եզրակացությունը, ուշադրությունը պատշաճ կերպով հրավիրել չուղղված էական խեղաթյուրումների վրա: (հղում` պար.Ա49-Ա50)

#### Արձագանքը, երբ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է էական խեղաթյուրում կամ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի

20. Եթե 14-15 պարագրաֆների ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է էական խեղաթյուրում կամ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի, աուդիտորը պետք է համապատասխան կերպով արձագանքի՝ համաձայն այլ ԱՄՍ-ների: (հղում` պար. Ա51)

#### Եզրակացության պատրաստում

21. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Այլ տեղեկատվություն» վերնագրով կամ այլ համապատասխան վերնագրով առանձին բաժին, երբ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ՝

ա) ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը ձեռք է բերել կամ ակնկալում է ձեռք բերել այլ տեղեկատվություն, կամ

բ) ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը ձեռք է բերել այլ տեղեկատվության մի մասը կամ ամբողջը: (Հղում` պար. Ա52)

22. Երբ պարագրաֆ 21-ի համաձայն աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Այլ տեղեկատվություն» բաժին, այդ բաժինը պետք է ներառի՝ (Հղում` պար.Ա53)

ա) հայտարարություն այն մասին, որ ղեկավարությունն է պատասխանատու այլ տեղեկատվության համար,

բ) հետևյալների նույնականացումը՝

(i) այլ տեղեկատվության, եթե առկա է, որը աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և

(ii) ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, այլ տեղեկատվության, եթե առկա է, որն ակնկալվում է, որ ձեռք կբերվի աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո,

գ) հայտարարություն այն մասին, որ աուդիտորի կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա, և, հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորական կարծիք կամ հավաստիացման այլ եզրակացություն չի արտահայտում (կամ չի արտահայտելու) դրանց վերաբերյալ

դ) աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ կապված այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալու, դիտարկելու և դրա վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու հետ, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ով, և

ե) երբ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, կամ՝

(i) հայտարարություն այն մասին, որ աուդիտորը եզրակացությունում ներկայացնելու ոչինչ չունի, կամ

(ii) եթե աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրում, ապա հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը:

23. Երբ աուդիտորը ԱՄՍ 705-ի[[690]](#footnote-690) (Վերանայված) համաձայն արտահայտում է վերապահումով կամ բացասական կարծիք, ապա պետք է ուսումնասիրի կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող հարցի հետևանքները՝ 22(ե) պարագրաֆով պահանջվող հայտարարությունում ներառելու համար: (Հղում` պար. Ա54-Ա58)

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված եզրակացությունների պատրաստում*

24. Եթե առանձին իրավակարգում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորական եզրակացությունում հղում կատարել այլ տեղեկատվությանը՝ օգտագործելով հատուկ կառուցվածք կամ շարադրանք, ապա աուդիտորական եզրակացությունը պետք է Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին հղում կատարի միայն այն դեպքում, երբ այդ աուդիտորական եզրակացությունը նվազագույնը պարունակում է՝ (Հղում` պար.Ա59)

ա) այլ տեղեկատվության նույնականացում, որը աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը,

բ) այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, և

գ) բացահայտ հայտարարություն, որը ցուցադրում է այս նպատակով աուդիտորի իրականացրած աշխատանքի արդյունքը:

#### Փաստաթղթավորում

25. ԱՄՍ 230-ի[[691]](#footnote-691) պահանջներն ապահովելիս, որքանով դրանք կիրառվում են սույն ԱՄՍ-ի նկատմամբ, աուդիտորը աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի՝

ա) սույն ԱՄՍ-ի ներքո իրականացված ընթացակարգերի փաստաթղթավորումը, և

բ) այլ տեղեկատվության վերջնական տարբերակը, որի նկատմամբ աուդիտորն աշխատանք է իրականացրել՝ համաձայն սույն ԱՄՍ-ի:

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սահմանումներ

*Տարեկան հաշվետվություն* (հղում՝ պար. 12(ա))

Ա1. Առանձին իրավակարգում գործող կազմակերպությունների համար տարեկան հաշվետվության բովանդակությունը և անվանումը, որով այն ներկայացվում է, կարող են սահմանվել օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ գործարար սովորույթներով. այնուամենայնիվ, բովանդակությունը և անվանումը կարող են տարբերվել ինչպես նույն իրավակարգի շրջանակներում, այնպես էլ տարբեր իրավակարգերում:

Ա2. Սովորաբար տարեկան հաշվետվությունը պատրաստվում է տարեկան կտրվածքով: Այնուամենայնիվ, եթե աուդիտի ենթարկվող ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են մեկ տարուց պակաս կամ մեկ տարին գերազանցող ժամանակաշրջանի համար, ապա տարեկան հաշվետվությունը կարող է նաև պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակաշրջանների համար:

Ա3. Որոշ դեպքերում կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունը կարող է լինել մեկ փաստաթուղթ՝ «Տարեկան հաշվետվություն» վերնագրով կամ այլ վերնագրով: Այլ դեպքերում օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ գործարար սովորույթներով կազմակերպությունից կարող է պահանջվել սեփականատերերին (կամ համանման շահագրգիռ կողմերին) կազմակերպության գործունեության, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված ֆինանսական արդյունքների ու ֆինանսական վիճակի մասին տեղեկատվություն տրամադրել (այսինքն՝ տարեկան հաշվետվություն)՝ մեկ փաստաթղթի կամ երկու կամ ավելի առանձին փաստաթղթերի միջոցով, որոնք ամբողջությամբ վերցրած՝ ծառայում են նույն նպատակին: Օրինակ, կոնկրետ իրավակարգի օրենքից, այլ իրավական ակտերից կամ գործարար սովորույթներից կախված, ստորև ներկայացված փաստաթղթերից մեկը կամ մի քանիսը կարող են տարեկան հաշվետվության մաս կազմել՝

* ղեկավարության հաշվետվություն, ղեկավարության մեկնաբանություն, կամ գործունեության և ֆինանսական վերլուծություն կամ համանման հաշվետվություն­ներ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից (օրինակ՝ տնօրենների հաշվետվություն)
* խորհրդի նախագահի հաշվետվություն
* կորպորատիվ կառավարման հաշվետվություն
* ներքին հսկողության և ռիսկերի գնահատման հաշվետվություններ

Ա4. Տարեկան հաշվետվությունն օգտագործողների համար հասանելի կարող է լինել տպագիր կամ էլեկտրոնային եղանակով, ներառյալ՝ կազմակերպության կայքէջում: Փաստաթուղթը (կամ փաստաթղթերի համակցությունը) կարող է բավարարել տարեկան հաշվետվության սահմանմանը՝ անկախ օգտագործողների համար դրա հասանելիությունն ապահովելու եղանակներից:

Ա5. Տարեկան հաշվետվությունն իր բնույթով, նպատակներով և բովանդակությամբ տարբերվում է այլ հաշվետվություններից, ինչպիսիք են շահառուների կոնկրետ խմբի տեղեկատվական կարիքները բավարարելու համար պատրաստված հաշվետվութ­յունը կամ կոնկրետ կարգավորող հաշվետվողականության նպատակներով պատրաստ­ված հաշվետվությունը (նույնիսկ երբ պահանջվում է, որ այդ հաշվետվությունը լինի հանրայնորեն հասանելի): Հաշվետվությունների օրինակները, որոնք, որպես առանձին փաստաթուղթ հրապարակվելու դեպքում, սովորաբար, տարեկան հաշվետվությունը կազմող փաստաթղթերի համակցության բաղկացուցիչ չեն (օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ գործարար սովորույթներով սահմանված), և հետևաբար չեն հանդիսանում սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտում գտնվող այլ տեղեկատվություն, ներառում են՝

* առանձին ոլորտային կամ կարգավորման հաշվետվությունները (օրինակ՝ կապիտալի համարժեքության հաշվետվություններ), ինչպիսիք են բանկային, ապահովագրական և կենսաթոշակային ոլորտներում պատրաստվող հաշվետվություն­ները,
* կորպորատիվ սոցիալական պատասխանատվության հաշվետվությունները,
* կայուն զարգացման հաշվետվությունները,
* բազմազանության և հավասար հնարավորությունների վերաբերյալ հաշվետվութ­յունները
* արտադրանքի նկատմամբ պատասխանատվության հաշվետվությունները
* աշխատանքային հարաբերությունների և աշխատանքային պայմանների վերա­բեր­յալ հաշվետվությունները,
* մարդու իրավունքների վերաբերյալ հաշվետվությունները:

*Այլ տեղեկատվության խեղաթյուրում* (Հղում՝ պար. 12(բ))

Ա6. Երբ այլ տեղեկատվությունում առանձին հարց է բացահայտված, այլ տեղեկատվությունը կարող է բաց թողնել կամ թաքցնել տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է նշված հարցը պատշաճ կերպով հասկանալու համար: Օրինակ՝ եթե այլ տեղեկատվությունը նախատեսված է ղեկավարության կողմից օգտագործվող կատարողական հիմնական ցուցիչները ներկայացնելու համար, այդ դեպքում ղեկավարության կողմից օգտագործվող կատարողական հիմնական ցուցիչի բացթողումը կարող է վկայել, որ այլ տեղեկատվությունն ապակողմնորոշիչ է:

Ա7. Էականության սկզբունքը կարող է քննարկվել այլ տեղեկատվության նկատմամբ կիրառելի հիմունքներում, և եթե այդպես է, նշված հիմունքը աուդիտորին կարող է տրամադրել չափանիշների շրջանակ՝ սույն ԱՄՍ-ի ներքո էականության վերաբերյալ դատողություններ կատարելու համար: Այնուամենայնիվ, շատ դեպքերում, էականության սկզբունքը քննարկող՝ այլ տեղեկատվության նկատմամբ կիրառելի հիմունք հնարավոր է չլինի: Այդպիսի հանգամանքներում հետևյալ բնութագրերը աուդիտորին կարող են տրամադրել չափանիշների շրջանակ, որոշելու, թե արդյոք այլ տեղեկատվության խեղաթյուրում էական է՝

* էականությունը դիտարկվում է օգտագործողների՝ որպես խմբի ընդհանուր տեղեկատվական կարիքների համատեքստում: Ենթադրվում է, որ այլ տեղեկատվության օգտագործողները ֆինանսական հաշվետվությունների նույն օգտագործողներն են, քանի որ ենթադրվում է, որ օգտագործողները կարող են ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում,
* էականության վերաբերյալ դատողությունները հաշվի են առնում խեղաթյուրմանը բնորոշ հանգամանքներ, դիտարկելով՝ արդյոք օգտագործողները ենթարկվելու են չուղղված խեղաթյուրման ազդեցությանը: Ոչ բոլոր խեղաթյուրումները ազդեցություն կունենան օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա,
* էականության վերաբերյալ դատողությունները ներառում են և որակական, և քանակական բնույթի նկատառումներ: Համապատասխանաբար, նման դատողությունները կարող են հաշվի առնել այն հոդվածների բնույթն ու մեծությունը, որոնք հիշատակվում են այլ տեղեկատվության մեջ՝ կազմակերպության տարեկան հաշվետվության համատեքստում:

*Այլ տեղեկատվություն* (Հղում՝ պար. 12(գ))

Ա8. Հավելված 1-ը ներկայացնում է գումարների կամ այլ հոդվածների օրինակներ, որոնք կարող են ներառվել այլ տեղեկատվության մեջ:

Ա9. Որոշ դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կարող է հատուկ բացահայտումներ պահանջել, սակայն թույլ տալ, որ դրանք տեղադրվեն ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս[[692]](#footnote-692): Քանի որ նմանատիպ բացահայտում­ները պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով, դրանք ֆինանսական հաշվետվությունների մաս են կազմում: Հետևաբար, նշված­ները սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով այլ տեղեկատվություն չեն հանդիսանում:

Ա10. XBRL թեգերը (eXtensible Business Reporting Language - Բիզնես հաշվետվողականության լեզու) սույն ԱՄՍ-ի իմաստով այլ տեղեկատվություն չեն հանդիսանում:

#### Այլ տեղեկատվություն ձեռք բերելը (Հղում՝ պար. 13)

Ա11. Որոշումը, թե որ փաստաթուղթն է իրենից ներկայացնում տարեկան հաշվետվություն կամ որ փաստաթղթերից է բաղկացած այն, հաճախ հստակ է՝ հիմք ընդունելով օրենքները, այլ իրավական ակտերը կամ գործարար սովորույթները: Շատ դեպքերում ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ավանդաբար կարող են փաստաթղթերի փաթեթ հրապարակել, որոնք միասին կազմում են տարեկան հաշվետվություն կամ այդպես վարվելու հանձնառություն ունենալ: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում կարող է հստակ չլինել, թե որ փաստաթուղթն է իրենից ներկայացնում տարեկան հաշվետվություն կամ որ փաստաթղթերից է բաղկացած այն: Նման դեպքերում գործոնները, որոնք տեղին են աուդիտորի որոշման համար, թե որ փաստաթուղթն է իրենից ներկայացնում տարեկան հաշվետվություն կամ որ փաստաթղթերից է այն բաղկացած, հանդիսանում են այդ փաստաթղթերի ժամկետն ու նպատակը (և ում համար են դրանք նախատեսված):

Ա12. Երբ օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն, տարեկան հաշվետվությունը թարգմանվում է այլ լեզուներով (այսպես կարող է լինել, երբ իրավակարգում առկա է մեկից ավելի պաշտոնական լեզու) կամ երբ տարբեր օրենսդրությունների պահանջով (օրինակ երբ ընկերությունը ցուցակված է մեկից ավելի իրավակարգերում) պատրաստվում են մեկից ավելի «տարեկան հաշվետվություններ», անհրաժեշտութ­յուն կարող է առաջանալ դիտարկելու՝ արդյոք «տարեկան հաշվետվությունը» կամ դրանցից մի քանիսը այլ տեղեկատվության մաս են կազմում: Տեղական օրենսդրությունը կամ այլ իրավական ակտերն այս կապակցությամբ կարող են լրացուցիչ ուղեցույց տրամադրել:

Ա13. Ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանա­տու են տարեկան հաշվետվության պատրաստման համար: Աուդիտորը կարող է հաղորդակցել ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետևյալի մասին՝

* աուդիտորի ակնկալիքները կապված սահմանված ժամկետում՝ մինչև աուդիտո­րա­կան եզրակացության ամսաթիվը տարեկան հաշվետվության (ներառյալ փաստաթղթերի համակցությունը, որոնք միասին կազմում են տարեկան հաշվետվություն) վերջնական տարբերակը ստանալու հետ, այնպես, որ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը աուդիտորը կարողանա ավարտել սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող ընթացակարգերը, կամ եթե հնարավոր չէ, ապա իրագործելի լինելուն պես և բոլոր դեպքերում մինչև կազմակերպության կողմից դրանց հրապարակումը,
* հնարավոր հետևանքները, երբ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել աուդիտո­րա­կան եզրակացության ամսաթվից հետո:

Ա14. Ա13 պարագրաֆում ներկայացված հաղորդակցումը մասնավորապես կարող է տեղին լինել, օրինակ՝

* սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքի դեպքում,
* երբ փոփոխություն է տեղի ունեցել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կազմում,
* երբ այլ տեղեկատվությունը ակնկալվում է ձեռք բերել աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

Ա15. Եթե մինչև կազմակերպության կողմից հրապարակվելը, այլ տեղեկատվությունը ենթակա է հաստատման կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից, ապա այդ այլ տեղեկատվության վերջնական տարբերակը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հրապարակման համար հաստատվածն է:

Ա16. Որոշ դեպքերում կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունը կարող է լինել առանձին փաստաթուղթ, որը, օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի կամ կազմակերպության հաշվետվական գործելաոճի համաձայն, պետք է թողարկվի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետու ժամանակաշրջանից կարճ ժամանակ հետո, այնպես, որ այն աուդիտորին հասանելի լինի մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը: Այլ դեպքերում, այդպիսի փաստաթղթի թողարկումը մինչև ավելի ուշ ժամկետ կամ կազմակերպության կողմից սահմանված ժամկետը չի պահանջվում: Որոշ հանգամանքներում կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունը կարող է իրենից ներկայացնել փաստաթղթերի համակցություն, որոնցից յուրաքանչյուրի թողարկման ժամկետները պայմանավորված են տարբեր պահանջներով կամ կազմակերպության հաշվետվական գործելաոճով:

Ա17. Որոշ դեպքերում, երբ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ կազմակերպությունը դիտարկում է այնպիսի փաստաթղթի մշակում, որը կարող է կազմակերպության տարեկան հաշվետվության մաս հանդիսանալ (օրինակ կամավոր հաշվետվություն շահագրգիռ կողմերի համար), սակայն ղեկավարությունն անկարող է աուդիտորին հաստատել նշված հաշվետվության ներկայացման ժամկետները կամ նպատակը: Երբ աուդիտորն անկարող է պարզել նշված փաստաթղթի ներկայացման ժամկետները կամ նպատակը, ապա տվյալ փաստաթուղթը սույն ԱՄՍ-ի նպատակով այլ տեղեկատվություն չի համարվում:

Ա18. Այլ տեղեկատվությունը ժամանակին՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերելը հնարավորություն է տալիս անհրաժեշտության դեպքում վերանայել ֆինանսական հաշվետվությունները, աուդիտորական եզրակացությունը կամ այլ տեղեկատվությունը՝ մինչև դրանց հրապարակումը: Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը[[693]](#footnote-693) կարող է հղում պարունակել աուդիտորի ու ղեկավարության միջև համաձայնությանը՝ աուդիտորի համար ժամանակին ապահովելու այլ տեղեկատվության հասանելիությունը, և եթե հնարավոր է՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը:

Ա19. Երբ այլ տեղեկատվությունն օգտագործողներին հասանելի է միայն կազմակերպութ­յան կայքէջի միջոցով, ապա համապատասխան փաստաթուղթը, որի նկատմամբ աուդիտորը սույն ԱՄՍ-ի համաձայն ընթացակարգեր է իրականացնելու, այլ տեղեկատվության՝ կազմակերպությունից ստացված տարբերակն է, այլ ոչ թե ուղղակիորեն կայքէջից ստացվածը: Սույն ԱՄՍ-ի ներքո աուդիտորը պարտավոր չէ փնտրել այլ տեղեկատվություն, ներառյալ կազմակերպության կայքէջում տեղադրված այլ տեղեկատվությունը, ոչ էլ ընթացակարգեր իրականացնել՝ հաստատելու, որ այլ տեղեկատվությունը պատշաճ կերպով ներկայացված է կազմակերպության կայքէջում կամ այլ կերպ պատշաճ կերպով փոխանցվել կամ ներկայացվել է էլեկտրոնային եղանակով:

Ա20. Աուդիտորին չի արգելվում թվագրել կամ հրապարակել աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը, եթե նա ձեռք չի բերել այլ տեղեկատվության մի մասը կամ ամբողջը:

Ա21. Երբ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել աուդիտորական եզրակացության ամսաթ­վից հետո, աուդիտորը պարտավոր չէ թարմացնել իրականացված ընթացակարգերը՝ ԱՄՍ 560[[694]](#footnote-694)-ի 6 և 7 պարագրաֆների համաձայն:

Ա22. ԱՄՍ 580[[695]](#footnote-695)-ը պահանջներ է սահմանում և ուղեցույց է տրամադրում գրավոր հավաստումների կիրառման վերաբերյալ: Գրավոր հավաստումները, որոնք 13(գ) պարագրաֆի համաձայն պետք է պահանջվեն՝ կապված այլ տեղեկատվության հետ, որը հասանելի կլինի միայն աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, նպատակ ունեն օժանդակելու աուդիտորին՝ ավարտելու այդ տեղեկատվության հետ կապված, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող ընթացակարգերը: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է օգտակար համարել պահանջելու այլ գրավոր հավաստումներ, օրինակ, առ այն, որ՝

* ղեկավարությունը տեղեկացրել է աուդիտորին բոլոր փաստաթղթերի վերաբերյալ, որոնք ակնկալում է հրապարակել և որոնք կարող են այլ տեղեկատվություն ներառել,
* ֆինանսական հաշվետվությունները և ցանկացած այլ տեղեկատվություն, որն աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, համապատասխանում են միմյանց և այլ տեղեկատվությունը որևէ էական խեղաթյուրում չի պարունակում, և
* կապված այլ տեղեկատվության հետ, որը աուդիտորի կողմից ձեռք չի բերվել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, որ ղեկավարությունը մտադիր է պատրաստել և հրապարակել նման այլ տեղեկատվություն և այդ հրապարակման ակնկալվող ժամկետները:

#### Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալն ու դիտարկելը (հղում՝ պար. 14-15)

Ա23. ԱՄՍ 200[[696]](#footnote-696)-ը աուդիտորից պահանջում է աուդիտը պլանավորել ու իրականացնել մասնագիտական կասկածամտության դրսևորմամբ: Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալիս ու դիտարկելիս մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը ներառում է, օրինակ, նկատի ունենալը, որ ղեկավարությունը իր պլանների հաջող իրականացմանը կարող է չափազանց լավատեսորեն վերաբերվել, և զգոնություն պահպանելը այն տեղեկատվության նկատմամբ, որը կարող է անհամապատասխան լինել՝

ա) ֆինանսական հաշվետվություններին , կամ

բ) աուդիտորի կողմից աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված գիտելիքներին:

Ա24. ԱՄՍ 220[[697]](#footnote-697)-ի համաձայն առաջադրանքի ղեկավարը պետք է պատասխանատու լինի աուդիտորական առաջադրանքը մասնագիտական ստանդարտների և օրենսդրական ու կարգավորող ակտերի կիրառելի պահանջների համաձայն ղեկավա­րելու, վերահսկելու և իրականացնելու համար: Սույն ԱՄՍ-ի համատեքստում, գործոնները, որոնք կարող են հաշվի առնվել 14-15 պարագրաֆների պահանջներն ապահովելու համար համապատասխան առաջադրանքի թիմ ձևավորելիս, ներառում են՝

* առաջադրանքի թիմի անդամների համապատասխան փորձառությունը,
* արդյոք թիմի անդամները, որոնք նշանակվելու են առաջադրանքի կատարման համար, ունեն համապատասխան գիտելիքներ՝ ձեռք բերված աուդիտի ընթացքում, որպեսզի հայտնաբերեն այլ տեղեկատվության և այդ գիտելիքների միջև առկա անհամապատասխանությունները,
* 14-15 պարագրաֆների պահանջներն ապահովելու համար կիրառված դատողությունների աստիճանը: Օրինակ՝ այլ տեղեկատվությունում ներառված այն գումարների համապատասխանությունը գնահատելու ընթացակարգերը, որոնք ենթադրվում է, որ պետք է լինեն նույնը, ինչ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարները, կարող է իրականացվել առաջադրանքի թիմի՝ ավելի պակաս փորձառություն ունեցող անդամների կողմից,
* արդյոք խմբի աուդիտի դեպքում անհրաժեշտ է տվյալ բաղադրիչին առնչվող այլ տեղեկատվության վերաբերյալ հարցում կատարել բաղադրիչի աուդիտորին:

*Դիտարկելը՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների միջև (հղում՝ պար. 14(ա))*

Ա25. Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել գումարներ կամ այլ հոդվածներ, որոնք ենթադրաբար իրենցից ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված միևնույն գումարները կամ այլ հոդվածները, դրանց վերաբերյալ խմբավորված կամ ավելի մանրամասնեցված տեղեկատվությունը: Այդպիսի գումարների կամ այլ հոդվածների օրինակներ են՝

* աղյուսակներ, գծագրեր կամ գրաֆիկներ, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններից քաղվածք են պարունակում,
* բացահայտում, որն ավելի մանրամասն տեղեկատվություն է տրամադրում ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված մնացորդի կամ հաշվի վերաբերյալ, ինչպիսին է՝ «20X1 թվականի հասույթը կազմված է XXX միլիոն գումարի X արտադրանքից և YYY միլիոն գումարի Y արտադրանքից»,
* ֆինանսական արդյունքների նկարագրությունը, օրինակ՝ «Հետազոտության և զարգացման ընդհանուր ծախսումները 20X1-ին կազմել են XXX գումար»,

Ա26. Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ այլ տեղեկատվությունից ընտրված գումար­ների կամ այլ հոդվածների համապատասխանությունը գնահատելիս, աուդիտորը պարտավոր չէ այլ տեղեկատվության բոլոր գումարները կամ այլ հոդվածները, որոնք ենթադրաբար իրենցից ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտա­ցոլ­ված միևնույն գումարներ կամ այլ հոդվածներ, դրանց վերաբերյալ խմբա­վոր­ված կամ ավելի մանրամասնեցված տեղեկատվություն, համեմատել ֆինան­սա­կան հաշվետվություններում արտացոլված միևնույն գումարների կամ այլ հոդված­ների հետ:

Ա27. Համեմատության համար գումարների և այլ հոդվածների ընտրությունը մասնագիտական դատողության հարց է: Նշված դատողությանն առնչվող գործոններ են հանդիսանում՝

* գումարների կամ այլ հոդվածների նշանակալիությունը այն համատեքստում, որում դրանք ներկայացված են, որը կարող է ազդել օգտագործողների կողմից այդ գումարներին կամ այլ հոդվածներին տրվող կարևորության վրա (օրինակ՝ առանցքային գործակից կամ մեծություն),
* քանակականի դեպքում՝ գումարի հարաբերական մեծությունը համեմատած ֆինանսական հաշվետվությունների կամ այլ տեղեկատվության, որին դրանք վերաբերում են, հաշիվների կամ հոդվածների հետ,
* այլ տեղեկատվության առանձին գումարների կամ այլ հոդվածների զգայունութ­յունը, օրինակ՝ բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարում ավագ ղեկավարության համար:

Ա28. 14(ա) պարագրաֆի պահանջներն ապահովելու համար անհրաժեշտ ընթացակար­գերի բնույթի ու աստիճանի որոշումը մասնագիտական դատողության հարց է, նկատի ունենալով, որ սույն ԱՄՍ-ից բխող աուդիտորի պատասխանատվութ­յունը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ հավաստիացման առաջադրանքի իրակա­նացում չեն ենթադրում և այլ տեղեկատվության նկատմամբ հավաստիացում ձեռք բերելու պարտականություն չեն սահմանում: Այդպիսի ընթացակարգերի օրինակներ են՝

* այն տեղեկատվության համար, որը ենթադրվում է, որ պետք է լինի նույնը, ինչ ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվությունը՝ համեմատությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հետ,
* այն տեղեկատվության համար, որը ենթադրվում է, որ պետք է փոխանցի նույն նշանակությունը, ինչ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները՝ կիրառված բառերի համեմատությունը և կիրառված շարադրանքի տարբերութ­յուն­ների նշանակալիության դիտարկումը, ինչպես նաև՝ արդյոք այդ տարբերութ­յուն­ները տարբեր իմաստ են արտահայտում,
* ղեկավարությունից ստանալ այլ տեղեկատվությունում արտացոլված և ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների միջև համադրումները, և՝
* համադրումների տարրերի համեմատությունը այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների հետ, և
* համադրումների հաշվարկների մաթեմատիկական ճշգրտության ստուգումը:

Ա29. Այլ տեղեկատվությունից ընտրված գումարների կամ այլ հոդվածների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համապատասխանության գնահատումը ներառում է, երբ տեղին է՝ այլ տեղեկատվության բնույթը հաշվի առնելով, դրանց ներկայացման եղանակի համեմատությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հետ:

*Դիտարկելը՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև (հղում՝ պար. 14(բ))*

Ա30. Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել գումարներ կամ այլ հոդվածներ, որոնք առնչվում են աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին (բացի պարագրաֆ 14(ա)-ում նշվածներից): Այդպիսի գումարների օրինակներ են՝

* արտադրված միավորների բացահայտում, կամ այդ արտադրությունն ամփոփող աղյուսակ՝ ըստ աշխարհագրական տարածքների,
* հայտարարություն, որ «Ընկերությունը տարվա ընթացքում ներկայացրել է X և Y արտադրանքները»,
* կազմակերպության հիմնական գործունեության վայրերի ամփոփ ներկայացումը, օրինակ՝ «կազմակերպության հիմնական գործունեության կենտրոնը X երկրում է, նաև գործունեություն է ծավալում Y և Z երկրներում»

Ա31. Աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորի գիտելիքները ներառում են կազմակերպության և նրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին հսկողության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը, ձեռք բերված ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված)[[698]](#footnote-698) համաձայն: ԱՄՍ 315-ը (Վերանայված) սահմանում է աուդիտորի պահանջվող պատկերացումը, որը ներառում է այնպիսի հարցերի վերաբերյալ պատկերացում ձեռք բերելը, ինչպիսիք են՝

ա) համապատասխան ճյուղային, կարգավորող և այլ արտաքին գործոնները,

բ) կազմակերպության բնույթը,

գ) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունն ու կիրառումը,

դ) կազմակերպության նպատակներն ու ռազմավարությունը,

ե) կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների գնահատումն ու վերլուծությունը,

զ) կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգը:

Ա32. Աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորի գիտելիքները կարող են նաև ներառել հարցեր, որոնց իրենց բնույթով կանխատեսումային են: Նման հարցերն, օրինակ, կարող են ներառել բիզնեսի հեռանկարներն ու ապագա դրամական հոսքերը, որոնք աուդիտորը հաշվի է առել ոչ նյութական ակտիվների գծով, ինչպիսին գուդվիլն է, արժեզրկման թեստեր իրականացնելիս ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունները գնահատելիս կամ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության՝ ղեկավարության գնահատումը վերլուծելիս:

Ա33. Դիտարկելիս, թե արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև, աուդիտորը կարող է կենտրոնանալ այլ տեղեկատվության այն հարցերի վրա, որոնք բավականաչափ կարևոր են, որ այդ հարցի հետ կապված այլ տեղեկատվության խեղաթյուրումն էական լինի:

Ա34. Այլ տեղեկատվությունում ներառված շատ հարցերի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների և կատարված եզրահանգումների մասին հիշողության վերականգնումը կարող է բավարար լինել աուդիտորին հնարավորություն տալու՝ այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև էական անհամապատասխանության առկայությունը դիտարկելու համար: Որքան ավելի փորձառու և աուդիտի առանցքային կողմերին առավել քաջատեղյակ է աուդիտորը, այնքան հավանական է, որ համապատասխան հարցերի վերաբերյալ աուդիտորի հիշողության վերականգնումը բավարար կլինի: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է դիտարկել՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվության և աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների միջև՝ հաշվի առնելով ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ տեղի ունեցած քննարկումների կամ աուդիտի ընթացքում իրականացված ընթացակար­գերի արդյունքում հայտնաբերված խնդիրների վերաբերյալ հիշողության վերականգ­նումը, ինչպիսիք են խորհրդի արձանագրություններին ծանոթանալը՝ առանց հետա­գա քայլեր կատարելու անհրաժեշտության:

Ա35. Աուդիտորը կարող է որոշել, որ հղումը աուդիտի համապատասխան փաստաթղթա­վոր­մանը կամ հարցումները առաջադրանքի թիմի համապատասխան անդամներին կամ համապատասխան բաղադրիչի աուդիտորներին պատշաճ հիմք են աուդիտորի դիտարկման համար՝ արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն: Օրինակ՝

* երբ այլ տեղեկատվությունը նկարագրում է խոշոր արտադրական ուղղության պլանավորված դադարի մասին, չնայած աուդիտորը տեղյակ է պլանավորված դադարի վերաբերյալ, նա կարող է հարցումներ կատարել առաջադրանքի թիմի համապատասխան անդամներին, ովքեր այդ ոլորտում աուդիտորական ընթացակարգեր են իրականացրել՝ օժանդակելու աուդիտորի դիտարկմանը՝ արդյոք նկարագրությունը էականորեն անհամապատասխան է աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին,
* երբ այլ տեղեկատվությունը նկարագրում է աուդիտի ընթացում ուսումնասիրված դատական գործընթացի կարևոր մանրամասներ, սակայն աուդիտորն անհրաժեշտ մանրամասնությամբ չի հիշում դրանք, կարող է անհրաժեշտ լինի դիտարկել աուդիտի փաստաթղթավորումը, որտեղ ամփոփ ներկայացված են նշված մանրամասները՝ աուդիտորի հիշողության վերականգնմանն օժանդակելու համար:

Ա36. Արդյոք աուդիտորը պետք է հիմնվի աուդիտի համապատասխան փաստաթղթա­վոր­ման վրա կամ հարցումներ կատարի առաջադրանքի թիմի համապատասխան անդամնե­րին կամ բաղադրիչի աուդիտորներին և եթե այո, ապա ինչ չափով, հանդի­սա­նում է մասնագիտական դատողության առարկա: Այնուամենայնիվ, հնարավոր է աուդիտորը անհրաժեշտություն չունենա այլ տեղեկատվությունում ներառված հարցերի վերաբերյալ աուդիտի համապատասխան փաստաթղթավորմանը հղում կատարելու կամ առաջադրանքի թիմի համապատասխան անդամներին կամ բաղադրիչի աուդիտորներին հարցումներ կատարելու:

*Զգոնության պահպանումը այլ հայտանիշների նկատմամբ, որոնք ցույց են տալիս, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի (հղում` պար.15)*

Ա37. Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել հարցերի քննարկում, որոնք չեն առնչվում ֆինանսական հաշվետվություններին և կարող են նաև դուրս լինել աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների շրջանակից: Օրինակ՝ այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել հայտարարություն կազմակերպության կողմից ջերմոցային գազերի արտանետումների վերաբերյալ:

Ա38. Զգոնության պահպանումը այլ հայտանիշների նկատմամբ, որոնք ցույց են տալիս, որ ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին չառնչվող այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի, օժանդակում է աուդիտորին պահպանելու էթիկայի համապատասխան պահանջները, համաձայն որոնց աուդիտորը պետք է խուսափի գիտակցաբար առնչվել այնպիսի այլ տեղեկատվությանը, որն աուդիտորի համոզմամբ պարունակում է էականորեն կեղծ կամ ապակողմնորոշիչ հայտարարություն, չճշգրտված կամ անխոհեմորեն տրամադրված տեղեկություն, բաց է թողնում կամ թաքցնում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն, որի արդյունքում այլ տեղեկատվությունն ապակողմնորոշիչ է[[699]](#footnote-699): Զգոնության պահպանումը այլ հայտանիշների նկատմամբ, որոնք ցույց են տալիս, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի, հավանական է, որ հանգեցնի աուդիտորի կողմից այնպիսի հարցերի հայտնաբերման, ինչպիսիք են՝

* տարբերություններ այլ տեղեկատվության և այլ տեղեկատվությանը ծանոթացած առաջադրանքի թիմի անդամների ընդհանուր գիտելիքների միջև, բացի աուդիտի ընթացքում ձեռք բերվածներից, որոնք հնարավորություն են տալիս աուդիտորին համոզվել, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի, կամ
* ներքին անհամապատասխանություն այլ տեղեկատվությունում, որը թույլ է տալիս աուդիտորին համոզվել, որ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի:

#### Արձագանքը, երբ հնարավոր է էական անհամապատասխանության առկայություն կամ այլ տեղեկատվությունը հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի (հղում` պար. 16)

Ա39. Էական անհամապատասխանության (կամ այլ տեղեկատվության, որ հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինի) վերաբերյալ ղեկավարության հետ աուդիտորի քննարկումը կարող է ներառել հարցում ղեկավարությանը՝ ներկայացնելու հիմնավորումներ այլ տեղեկատվության գծով ղեկավարության կատարած հայտարարությունների վերաբերյալ: Հիմնվելով ղեկավարության տրամադրած լրացուցիչ տեղեկատվության կամ բացատրությունների վրա, աուդիտորը կարող է համոզվել, որ այլ տեղեկատվությունն էականորեն խեղաթյուրված չէ: Օրինակ՝ ղեկավարության բացատրությունները կարող են վկայել, որ դատողությունների միջև առկա տարբերությունների գծով հիմնավոր և բավարար հիմքեր կան:

Ա40. Ընդհակառակը, ղեկավարության հետ քննարկումը կարող է լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրել, որը հիմնավորում է աուդիտորի եզրահանգումը, որ այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում:

Ա41. Աուդիտորի համար ավելի բարդ կարող է լինել ղեկավարությանը կասկածի տակ դնել դատողության հետ կապված հարցերում, քան փաստերի վրա հիմնված հարցերում: Այնուամենայնիվ, կարող են լինել հանգամանքներ, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ այլ տեղեկատվությունը պարունակում է ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին չհամապա­տաս­խանող հայտարարություն: Նշված հանգամանքները կարող են կասկած հարու­ցել այլ տեղեկատվության, ֆինանսական հաշվետվությունների կամ աուդիտի ընթաց­քում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքների նկատմամբ:

Ա42. Քանի որ գոյություն ունի այլ տեղեկատվության հնարավոր էական խեղաթյուրում­ների լայն շրջանակ, այլ ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալը, որոնք կարող է իրակա­նաց­նել աուդիտորը՝ եզրակացնելու՝ արդյոք առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում, տվյալ հանգամանքներում աուդիտորի մասնագիտական դատողության առարկա են:

Ա43. Երբ հարցը չի առնչվում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից ձեռք բերված գիտելիքներին, աուդիտորը կարող է հնարավորություն չունենա ամբողջ ծավալով գնահատելու աուդիտորի հարցումներին ղեկավարության արձագանքները: Այնուամենայնիվ, հիմնվելով ղեկավարության տրամադրած լրացուցիչ տեղեկատվության կամ բացատրությունների վրա, կամ հետևելով այլ տեղեկատվությունում ղեկավարության կատարած փոփոխություննե­րին, աուդիտորը կարող է համոզվել, որ հնարավոր էական անհամապատասխանութ­յուն կամ այլ տեղեկատվության հնարավոր էական խեղաթյուրում այլևս առկա չէ: Երբ աուդիտորը չի կարող եզրակացնել, որ հնարավոր էական անհամապատասխանութ­յուն կամ այլ տեղեկատվության հնարավոր էական խեղաթյուրում առկա չէ, աուդիտորը կարող է առաջարկել ղեկավարությանը՝ խորհրդակցել որակավորված երրորդ կողմի հետ (օրինակ՝ ղեկավարության փորձագետ կամ իրավական խորհրդատու): Որոշակի դեպքերում ղեկավարության խորհրդակցությունների արդյունքում ստացված արձագանքները դիտարկելուց հետո աուդիտորը հնարավոր է չկարողանա եզրակացնել՝ արդյոք առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում: Գործողությունները, որոնք այդ դեպքում կարող է ձեռնարկել աուդիտորը, ներառում են հետևյալներից մեկը կամ մի քանիսը՝

* խորհուրդ ստանալ աուդիտորի իրավախորհրդատուից,
* դիտարկել աուդիտորական եզրակացության համար հետևանքները, օրինակ՝ արդյոք կարիք կա նկարագրել հանգամանքները, երբ ղեկավարության կողմից առկա է սահմանափակում,
* հրաժարվել աուդիտից, երբ հրաժարումը հնարավոր է` կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո:

#### Արձագանքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ առկա է այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում

*Արձագանքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում (հղում` պար. 18)*

Ա44. Գործողությունները, որոնք ձեռնարկում է աուդիտորը, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելուց հետո այլ տեղեկատվությունը չի ուղղվել, հանդիսանում են աուդիտորի մասնագիտական դատողության առարկա: Աուդիտորը կարող է հաշվի առնել, թե արդյոք ուղղումներ չկատարելու վերաբերյալ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ներկայացված հիմնավորումները կասկած են հարուցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության կամ բարեխղճության նկատմամբ, օրինակ, երբ աուդիտորը կասկածում է նրանց՝ ապակողմնորոշելու մտադրություն ունենալու հարցում: Աուդիտորը կարող է նաև նպատակահարմար գտնել դիմելու իրավական խորհրդատվությանը: Որոշ դեպքերում օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ մասնագիտական ստանդարտներով կարող է աուդիտորից կարող է պահանջվել հարցը հաղորդակցել կարգավորող մարմնին կամ համապատասխան մասնագիտացված կառույցին:

Աուդիտորական եզրակացության վրա ազդեցությունը (հղում` պար. 18(ա))

Ա45. Հազվադեպ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքից հրաժարումը կարող է տեղին լինել, երբ այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրումը ուղղելու մերժումը այնպիսի կասկած է հարուցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության վերաբերյալ, որով հարցականի տակ է դրվում ընդհանուր առմամբ աուդիտորական ապացույցների արժանահավատությունը:

Հրաժարում առաջադրանքից (հղում` պար.18(բ))

Ա46. Առաջադրանքից հրաժարումը, երբ հրաժարումը հնարավոր է` կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո, կարող է տեղին լինել, երբ հանգամանքները, կապված այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրման ուղղումը մերժելու հետ, այնպիսի կասկած են հարուցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության նկատմամբ, որով հարցականի տակ են դնում աուդիտի ընթացքում նրանցից ստացված հավաստումների արժանահավատությունը:

Հատուկ նկատառումներ հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար (հղում` պար. 18(բ))

Ա47. Հանրային հատվածի կազմակերպություններում առաջադրանքից հրաժարումը կարող է հնարավոր չլինել: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է իրավասու մարմիններին հարցի մանրամասների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացնել կամ ձեռնարկել այլ համապատասխան գործողություններ:

*Արձագանքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում (հղում` պար. 19)*

Ա48. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում և այդ էական խեղաթյուրումն ուղղվել է, տվյալ իրավիճակում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը ներառում են աուդիտորի արձանագրումը, որ ուղղումն իրականացվել է (17(ա) պարագրաֆի համաձայն), և կարող է ներառել ղեկավարության ձեռնարկած գործողությունների ուսումնասիրությունը, կապված այլ տեղեկատվությունում կատարված փոփոխությունների մասին դրանք նախկինում ստացած անձանց հաղորդակցելու հետ:

Ա49. Եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն համաձայնվում վերանայել այլ տեղեկատվությունը, համապատասխան գործողությունների իրականացումը՝ կապված օգտագործողների, ում համար պատրաստվում է աուդիտորական եզրակացությունը, ուշադրությունը չուղղված էական խեղաթյուրումների վրա հրավիրելու հետ, պահանջում է մասնագիտական դատողության կիրառում և առանձին իրավակարգում կարող է կարգավորվել համապատասխան օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել իր օրինական իրավունքների ու պարտականությունների վերաբերյալ իրավական խորհրդատվություն ստացումը:

Ա50. Երբ այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրումը մնում է չուղղված, համապատասխան գործողությունները, որոնք կարող է իրականացնել աուդիտորը՝ օգտագործողների, ում համար պատրաստվում է աուդիտորական եզրակացությունը, ուշադրությունը չուղղված էական խեղաթյուրումների վրա հրավիրելու համար, երբ դա թույլատրվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ներառում է, օրինակ հետևյալը՝

* ղեկավարությանը նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն տրա­մա­դ­րելը, որը կներառի ձևափոխված բաժին պարագրաֆ 22-ի համաձայն, և պահանջել ղեկավարությունից նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացությունը տրամադրել օգտագործողներին, ում համար պատրաստվում է աուդիտորական եզրակացությունը: Միաժամանակ աուդիտորը հնարավոր է անհրաժեշտություն ունենա, առկայության դեպքում, դիտարկել ԱՄՍ-ների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների ազդեցությունը նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի վրա: Աուդիտորը կարող է նաև ուսումնասիրել ղեկավարության ձեռնարկած գործողությունները՝ կապված նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացությունն օգտագործողներին տրամադրելու հետ,
* օգտագործողների, ում համար պատրաստվում է աուդիտորական եզրակացութ­յունը, ուշադրությունը հրավիրել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուր­ման վրա (օրինակ՝ հարցը քննարկելով բաժնետերերի ընդհանուր ժողովում),
* հաղորդակցել կարգավորող մարմնին կամ համապատասխան մասնագիտացված կառույցին չուղղված էական խեղաթյուրման մասին, կամ
* դիտարկել առաջադրանքի շարունակականության համար հետևանքները (տես նաև Ա46 պարագրաֆը):

#### Արձագանքը, երբ ֆինանսական հաշվետվություններում առկա է էական խեղաթյուրում կամ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումը թարմացման կարիք ունի (հղում` պար. 20)

Ա51. Այլ տեղեկատվությանը ծանոթանալիս աուդիտորը կարող է իրազեկվել նոր տեղեկատվության մասին, որը հետևանքներ ունի՝

* կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացման համար, որն էլ, հետևաբար, կարող է վկայել աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը վերանայելու անհրաժեշտության մասին[[700]](#footnote-700),
* աուդիտորի պարտականության համար՝ գնահատելու հայտնաբերված խեղաթյու­րում­ների ազդեցությունն աուդիտի վրա և առկայության դեպքում՝ չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա[[701]](#footnote-701),
* աուդիտորի պարտականության համար՝ կապված հետագա դեպքերի հետ[[702]](#footnote-702):

#### Եզրակացության պատրաստում (հղում` պար. 21-24)

Ա52. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է համարել, որ աուդիտորական եզրակացությունում այլ տեղեկատվության հիշատակումը, որն աուդիտորը ակնկալում է ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, տեղին կլինի՝ կապված այլ տեղեկատվության վերաբերյալ լրացուցիչ թափանցիկություն ապահովելու հետ, որը սույն ԱՄՍ-ից բխող աուդիտորի պարտականություններից է: Աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել այդպես վարվելու, եթե, օրինակ, ղեկավարությունը հնարավորություն ունի աուդիտորին հավաստել, որ այդպիսի այլ տեղեկատվությունը հրապարակվելու է աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

*Ցուցադրական հայտարարություններ (հղում` պար. 21-22)*

Ա53. Աուդիտորական եզրակացության «Այլ տեղեկատվություն» բաժնի ցուցադրական օրինակները ներառված են Հավելված 2-ում:

*Եզրակացության պատրաստման համար հետևանքները, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը վերապահումով է կամ բացասական (հղում` պար. 23)*

Ա54. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի վերապահումով կամ բացասական կարծիքը կարող է հետևանքներ չունենալ 22(ե) պարագրաֆով պահանջվող հայտարարության վրա, եթե աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման պատճառ հանդիսացող հարցը չի ներառվել կամ որևէ այլ ձևով չի հիշատակվել այլ տեղեկատվությունում և հարցը այլ տեղեկատվության որևէ մասի վրա չի ազդում: Օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիքը, որը պայմանավորված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով պահանջվող՝ տնօրենների վարձատրության չբացահայտմամբ, կարող է հետևանքներ չունենալ սույն ԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն եզրակացության պատրաստման վրա: Այլ հանգամանքներում, այդպիսի եզրակացության պատրաստման համար կարող են հետևանքներ լինել, ինչպես նկարագրված է Ա55-Ա58 պարագրաֆներով:

Վերապահումով կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման արդյունքում

Ա55. Այն հանգամանքներում, երբ աուդիտորի կարծիքը վերապահումով է, կարող է դիտարկվել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունը նույնպես էականորեն խեղաթյուրված է այն նույն հարցի կամ դրան առնչվող հարցի պատճառով, որը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք արտահայտելու հիմք է հանդիսացել:

Վերապահումով կարծիք՝ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման արդյունքում

Ա56. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների էական հոդվածի գծով առկա է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, ապա աուդիտորը չի կարող բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել այդ հարցի վերաբերյալ: Նման հանգամանքներում աուդիտորը կարող է ի վիճակի չլինել եզրակացնելու՝ արդյոք տվյալ հարցին առնչվող այլ տեղեկատվության գումարները կամ այլ հոդվածները հանգեցնում են այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրման: Համապատասխանաբար, աուդիտորը հնարավոր է կարիք ունենա ձևափոխելու 22(ե) պարագրաֆով պահանջվող հայտարարությունը, որպեսզի ցուցադրի աուդիտորի կողմից այլ տեղեկատվությունում ներառված այն հարցի վերաբերյալ ղեկավարության նկարագրությունը դիտարկելու անհնարինությունը, որով պայմանավորված ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը վերապահումով է, ինչպես նկարագրված է «Վերապահումով կարծիքի հիմք» պարագրաֆում: Աուդիտորն, այնուամենայնիվ, պարտավոր է եզրակացությունում ներկայացնել այլ տեղեկատվության գծով ցանկացած այլ չուղղված էական խեղաթյուրման մասին, որը հայտնաբերվել է:

Բացասական կարծիք

Ա57. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիքը, որն առնչվում է «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հատուկ հարց(եր)ին, հիմք չի հանդիսանում այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյու­րում­ները եզրակացությունում չներկայացնելու համար, որոնք աուդիտորը 22(ե)(ii) պարագրաֆի համաձայն ներառում է աուդիտորական եզրակացությունում: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվել է բացասական կարծիք, աուդիտորը հնարավոր է կարիք ունենա համապատասխան կերպով ձևափոխելու 22(ե) պարագրաֆով պահանջվող հայտարարությունը, օրինակ, ցուցադրելու, որ այլ տեղեկատվության գումարները կամ հոդվածները էականորեն խեղաթյուրված են այն նույն հարցի պատճառով, կամ առնչվում է այն նույն հարցին, որը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիք արտա­հայ­տելու հիմք է հանդիսացել:

Կարծիքից հրաժարում

Ա58. Երբ աուդիտորը հրաժարվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց, ապա աուդիտի վերաբերյալ լրացուցիչ մանրամասներ ներկայացնելը, ներառյալ՝ այլ տեղեկատվությունը ներկայացնող բաժինը, կարող է ստվերել ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վերաբերյալ կարծիքից հրաժարումը: Հետևաբար, նման հանգամանքներում, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 705-ով (Վերանայված), աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է ներառի սույն ԱՄՍ-ից բխող հաշվետվական պահանջները նկարագրող բաժին:

*Օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանված եզրակացությունների պատրաստում* (հղում` պար. 24)

Ա59. ԱՄՍ 200[[703]](#footnote-703)-ը բացատրում է, որ աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ նա, բացի ԱՄՍ-ների պահանջներից, համապատասխանի նաև օրենսդրական ու կարգավորման պահանջներին: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է պարտադրված լինել աուդիտորական եզրակացությունում օգտագործել հատուկ կառուցվածք կամ շարադրանք, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ում նկարագրվածից: ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացված աուդիտների դեպքում աուդիտորական եզրակացությունում նշված հետևողականությունը համաշխարհային շուկայում բարձրացնում է վստահության մակարդակը՝ առավել դյուրին դարձնելով այն աուդիտների նույնականացումը, որոնք իրականացվել են համընդհանուր ճանաչված ստանդարտներին համապատասխան: Եթե այլ տեղեկատվության հետ կապված եզրակացությանը ներկայացվող օրենսդրական ու կարգավորման պահանջների և սույն ԱՄՍ-ի պահանջների միջև տարբերությունները վերաբերում են միայն աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքին կամ շարադրանքին, և պարագրաֆ 24-ում սահմանված տարրերից յուրաքանչյուրն առնվազն ներառված է աուդիտորական եզրակացությունում, ապա աուդիտորական եզրակացությունը կարող է հղում պարունակել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Համապա­տաս­խանա­բար, համարվում է, որ նշված հանգամանքներում աուդիտորը բավարարել է սույն ԱՄՍ-ի պահանջները, նույնիսկ եթե աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքը սահմանվում են օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջներով:

### Հավելված 1

(Հղում` պար. 14, Ա8)

**Գումարների կամ այլ հոդվածների օրինակներ, որոնք կարող են ներառված լինել այլ տեղեկատվությունում**

Ստորև ներկայացվածները գումարների և այլ հոդվածների օրինակներ են, որոնք կարող են ներառված լինել այլ տեղեկատվությունում: Չի ենթադրվում, որ սույն ցանկը սպառիչ է:

**Գումարներ**

* հիմնական ֆինանսական արդյունքների ամփոփ հաշվետվության հոդվածներ, ինչպիսիք են զուտ շահույթը, մեկ բաժնետոմսին բաժին ընկնող շահույթը, շահաբաժինները, իրացումից ու այլ գործառնական հասույթները, և գնումներն ու գործառնական ծախսերը,
* ընտրված գործառնական տվյալներ, ինչպիսիք են հիմնական գործառնական տարածքից շարունակական գործունեությունից եկամուտը, կամ վաճառքներն ըստ աշխարհագրական սեգմենտների կամ արտադրական ուղղությունների,
* հատուկ հոդվածներ, ինչպիսիք են ակտիվների օտարումը, դատական գործընթացի գծով պահուստները, ակտիվների արժեզրկումը, հարկային ճշգրտումները, շրջակա միջավայրի վերականգնման պահուստները, և վերակառուցման ու վերակազմակերպման ծախսումները,
* տեղեկատվություն իրացվելիության և կապիտալ ռեսուրսների մասին, ինչպիսիք են դրամական միջոցները, դրանց համարժեքները և շուկայական արժեթղթերը, շահաբաժինները և պարտքային, ֆինանսական վարձակալության ու փոքրամասնության բաժնեմասի գծով պարտավորությունները,
* կապիտալ ծախսերն ըստ սեգմենտների կամ ստորաբաժանումների,
* արտահաշվեկշռային պայմանավորվածություններում ներառված գումարները և դրանց հետ կապված ֆինանսական ազդեցությունները,
* երաշխիքների, պայմանագրային պարտավորությունների, իրավական կամ բնապահպանական հայցերի և այլ պայմանական պարտավորությունների գծով գումարներ,
* ֆինանսական ցուցանիշներ կամ գործակիցներ, ինչպիսիք են համախառն շահութաբերությունը, ներդրված կապիտալի միջին շահութաբերությունը, բաժնետիրական կապիտալի գծով միջին հատույցը, ընթացիկ իրացվելիության գործակիցը, տոկոսների ծածկման գործակիցը և պարտքի գործակիցը: Նշվածներից որոշները կարող են ուղղակիորեն համապատասխանել ֆինանսական հաշվետվությունների տվյալներին:

**Այլ հոդվածներ**

* առանցքային հաշվապահական գնահատումների և դրանց հետ կապված ենթադրությունների բացատրություններ,
* կապակցված կողմերի նույնականացում և դրանց հետ գործարքների նկարագրություն,
* ապրանքային, արտարժույթի փոխարժեքի կամ տոկոսադրույքի ռիսկի կառավարման՝ կազմակերպության քաղաքականության կամ մոտեցումների ներկայացում, ինչպիսիք են ֆորվարդային պայմանագրերի, տոկոսադրույքի սվոպի, կամ այլ ֆինանսական գործիքների կիրառումը,
* արտահաշվեկշռային պայմանավորվածությունների բնույթի նկարագրություն,
* երաշխիքների, փոխհատուցումների, պայմանագրային պարտականությունների, դատական կամ բնապահպանական հայցերի գծով պարտավորությունների և այլ պայմանական պարտավորությունների նկարագրություն, ներառյալ՝ կազմակերպությանն առնչվող ռիսկերի՝ ղեկավարության որակական բնույթի գնահատումները,
* օրենսդրական ու կարգավորման պահանջներում փոփոխությունների նկարագրություն, ինչպիսիք են նոր հարկային կամ բնապահպանական կարգավորումները, որոնք էական ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության կամ հարկաբյուջետային դիրքի կամ էական ազդեցություն կունենան կազմակերպության ապագա ֆինանսական հեռանկարների վրա,
* կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների, ֆինանսական վիճակի և դրամական հոսքերի վրա ֆինանսական հաշվետվողականության նոր ստանդարտների ազդեցության վերաբերյալ ղեկավարության որակական գնահատումները, որոնք ուժի մեջ են մտել ժամանակաշրջանի ընթացքում կամ ուժի մեջ են մտնելու հաջորդ ժամանակաշրջանում,
* գործարար միջավայրի ու տեսլականի ընդհանուր նկարագրությունը,
* ռազմավարության ընդհանուր ներկայացումը,
* հիմնական ապրանքների ու հումքի շուկայական գների միտումների նկարագրությունը,
* աշխարհագրական տարածքների միջև տարբերությունը՝ առաջարկի, պահանջարկի և կարգավորման տեսանկյունից,
* առանձին սեգմենտներում կազմակերպության շահութաբերության վրա ազդող առանձին գործոնների բացատրությունը:

### Հավելված 2

(Հղում` պար. 21-22, Ա53)

**Այլ տեղեկատվության հետ կապված անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել.
* Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորն այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.
* Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորն այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.
* Ցուցադրական օրինակ 4. Ցուցակված կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, սակայն ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.
* Ցուցադրական օրինակ 5. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և եզրակացրել է, որ այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում.
* Ցուցադրական օրինակ 6. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական հոդվածի գծով առկա է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, որը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.
* Ցուցադրական օրինակ 7. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության բացասական կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիքը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա:

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության կամ** **ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600[[704]](#footnote-704)-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570[[705]](#footnote-705)-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701[[706]](#footnote-706)-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[707]](#footnote-707)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ) համաձայն։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Աուդիտի առանցքային հարցեր[[708]](#footnote-708)**

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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

Ղեկավարությունը[[709]](#footnote-709) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է [X հաշվետվության[[710]](#footnote-710) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունից, սակայն չի ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել: Եթե հիմնվելով մեր կողմից իրականացված աշխատանքի վրա մենք եզրակացնում ենք, որ առկա է նշված այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Մենք նշվածի հետ կապված ներկայացնելու ոչինչ չունենք:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[711]](#footnote-711)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[712]](#footnote-712) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*][[713]](#footnote-713)*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորն այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են՝ ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[714]](#footnote-714)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: 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 ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն »]**

Ղեկավարությունը[[715]](#footnote-715) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է X հաշվետվությունից[[716]](#footnote-716) (սակայն չի ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը), որը մենք ձեռք ենք բերել մինչև սույն աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և Y հաշվետվությունից, որն ակնկալվում է՝ մեզ հասանելի կլինի այդ ամսաթվից հետո:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում և չենք արտահայտելու:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է` ծանոթանալ վերը նշված այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

Եթե հիմնվելով մեր կողմից այլ տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքի վրա, որը մենք ձեռք ենք բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, մենք եզրակացնում ենք, որ նշված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Մենք նշվածի հետ կապված ներկայացնելու ոչինչ չունենք:

[Երբ Y հաշվետվությանը ծանոթանալիս մենք եզրակացնենք, որ դրանում առկա է էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք այդ հարցի մասին տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և [*նկարագրել տվյալ իրավակարգում կիրառելի գործողությունները]][[717]](#footnote-717):*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[718]](#footnote-718)

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝ [նշել *անունը*][[719]](#footnote-719)]։

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորն այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * **Աուդիտորը այլ տեղեկատվության մի մասը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերել և ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

Ղեկավարությունը[[720]](#footnote-720) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Սույն աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը [X հաշվետվության[[721]](#footnote-721) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունն է, որը սակայն չի ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

Եթե հիմնվելով մեր կողմից այլ տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքի վրա, որը մենք ձեռք ենք բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, մենք եզրակացնում ենք, որ նշված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Մենք նշվածի հետ կապված ներկայացնելու ոչինչ չունենք:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[722]](#footnote-722)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4. Ցուցակված կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, սակայն ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը որևէ այլ տեղեկատվություն ձեռք չի բերել, սակայն ակնկալում է այլ տեղեկատվություն ստանալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ ունի։** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ[[723]](#footnote-723)**

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրութ­յուն­ները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: 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 ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես մեկ ամբողջության, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

Ղեկավարությունը[[724]](#footnote-724) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է [X հաշվետվության[[725]](#footnote-725) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունից, սակայն չի ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:] Ակնկալվում է, որ X հաշվետվությունը մեզ հասանելի կլինի սույն աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտելու:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է` ծանոթանալ վերը նշված այլ տեղեկատվությանը, երբ այն հասանելի լինի և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

[Երբ X հաշվետվությանը ծանոթանալիս մենք եզրակացնենք, որ դրանում առկա է էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք այդ հարցի մասին տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և [*նկարագրել տվյալ իրավակարգում կիրառելի գործողությունները*]][[726]](#footnote-726):

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[727]](#footnote-727)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝ [նշել *անունը*]։

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 5. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության չձևափոխված կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և եզրակացրել է, որ այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և եզրակացրել է, որ այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրութ­յուն­ները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն »]**

Ղեկավարությունը[[728]](#footnote-728) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է [X հաշվետվության[[729]](#footnote-729) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունից, սակայն չի ներառում ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն էականորեն չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

Եթե հիմնվելով մեր կողմից իրականացված աշխատանքի վրա մենք եզրակացնում ենք, որ առկա է նշված այլ տեղեկատվության էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Ինչպես նկարագրված է ստորև, մենք եզրակացրել ենք, որ այլ տեղեկատվության այդպիսի էական խեղաթյուրում առկա է:

*[Այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրման նկարագրությունը]*

**[Աուդիտի առանցքային հարցեր**[[730]](#footnote-730)

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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[731]](#footnote-731)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝ [նշել *անունը*][[732]](#footnote-732)]։

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 6. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական հոդվածի գծով առկա է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, որը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը հանդիսանում է խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ արտերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ։ Բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվել են էական, սակայն ոչ համատարած (այսինքն՝ վերապահումով կարծիքը տեղին է),** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և հարցը, որը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք արտահայտելու հիմք է հանդիսացել, ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Վերապահումով կարծիք**

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություն­ներին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

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 արդյունքներն ու համախմբված դրամական հոսքերը` համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

**Վերապահումով կարծիքի հիմք**

Խմբի ներդրումը XYZ ընկերությունում, որը տարվա ընթացքում ձեռք բերված արտերկրյա ասոցիացված կազմակերպություն է, հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով և 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության՝ XYZ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը՝ xxx գումարով, ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության այդ ամսաթվին ավարտված տարվա շահույթում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ` 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ XYZ ընկերությունում ԱԲԳ ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության XYZ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին XYZ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել` արդյոք անհրաժեշտ էր նշված գումարների հետ կապված որևէ ճշգրտում կատարել։

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 էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգում*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

Ղեկավարությունը[[733]](#footnote-733) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է [X հաշվետվության[[734]](#footnote-734) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունից, սակայն չի ներառում համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:]

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունն, որը էականորեն չի համապատասխանում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

Եթե հիմնվելով մեր կողմից իրականացված աշխատանքի վրա մենք եզրակացնում ենք, որ առկա է նշված այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Ինչպես նկարագրված է *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում, մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ` 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ XYZ ընկերությունում ԱԲԳ ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության XYZ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ: Հետևաբար, մենք անկարող ենք եզրակացնել` արդյոք այլ տեղեկատվությունը նշված հարցի հետ կապված էականորեն խեղաթյուրված է։

**[Աուդիտի առանցքային հարցեր[[735]](#footnote-735)**

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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։ Ի լրումն *«Վերապահումով կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերը հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնց մասին պետք է տեղեկացնենք մեր եզրակացությունում:

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**[[736]](#footnote-736)

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝ [նշել *անունը*][[737]](#footnote-737)]։

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 7. Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության բացասական կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիքը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝**   * **Ցուցակված կազմակերպության կամ ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պատրաստված ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն։ Աուդիտը հանդիսանում է խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են ՖՀՄՍ-ների համաձայն (ընդհանուր նշանակության հիմունքներ),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար 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 տվյալ իրավակարգում 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 նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) համաձայն,** * **Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,** * **Աուդիտորը ողջ այլ տեղեկատվությունը ձեռք է բերել մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը և հարցը, որը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիք արտահայտելու հիմք է հանդիսացել, ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Բացասական կարծիք**

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, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը։

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության *«Բացասական կարծիքի հիմք»* 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 արդյունքները ու համախմբված դրամական 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 XYZ ընկերությանը, քանի որ Խումբը դեռևս չի կարողացել որոշել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ այդ դուստր ընկերության որոշ էական ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքները։ 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 XYZ ընկերությունը համախմբվեր, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր կկրեին էական ազդեցություն։ Չհամախմբման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել։

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում։ Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգում*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար:

**Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, եթե տեղին է, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն»]**

Ղեկավարությունը[[738]](#footnote-738) պատասխանատու է այլ տեղեկատվության համար: Այլ տեղեկատվությունը բաղկացած է [X հաշվետվության[[739]](#footnote-739) մեջ ներկայացված տեղեկատվությունից, սակայն չի ներառում համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը:]

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր կարծիքը չի տարածվում այլ տեղեկատվության վրա և մենք դրանց վերաբերյալ որևէ ձևի հավաստիացման եզրակացություն չենք արտահայտում:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված մեր պատասխանատվությունն է ծանոթանալ այլ տեղեկատվությանը և ծանոթանալիս դիտարկել՝ արդյոք այլ տեղեկատվությունը, որն էականորեն չի համապատասխանում համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կամ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերած մեր գիտելիքներին, կամ այլ կերպ կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել:

Եթե հիմնվելով մեր կողմից իրականացված աշխատանքի վրա մենք եզրակացնում ենք, որ նշված այլ տեղեկատվության գծով առկա է էական խեղաթյուրում, մենք պարտավոր ենք տեղեկացնել այդ փաստի մասին: Ինչպես նկարագրված է *«Բացասական կարծիքի հիմք»* բաժնում, Խումբը պետք է համախմբեր XYZ ընկերությունը և հաշվառեր ձեռք բերումը, հիմնվելով նախնական գնահատումների վրա։ Մենք եզրակացրել ենք, որ այլ տեղեկատվությունն էականորեն խեղաթյուրված է նույն պատճառով՝ կապված X հաշվետվության գումարների կամ այլ հոդվածների վրա XYZ ընկերության չհամախմբման ազդեցության հետ:

**[Աուդիտի առանցքային հարցեր][[740]](#footnote-740)**

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՝ որպես մեկ ամբողջության, մեր աուդիտի համատեքստում, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։ Ի լրումն *«Բացասական կարծիքի հիմք»* բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերը հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնց մասին պետք է տեղեկացնենք մեր եզրակացությունում:

*[Աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]]։*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[741]](#footnote-741)**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար**

*[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) – տես ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը:]*

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝ [նշել *անունը*][[742]](#footnote-742)]։

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 800

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ. ՀԱՏՈՒԿ ՆՊԱՏԱԿԻ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆ ՊԱՏՐԱՍՏՎԱԾ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը....................................................................................1-3

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

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

**Սահմանումներ**.................................................................................................................6-7

**Պահանջները**

Առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ................................................8

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ......................9-10

Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ................................................................................................................11–14

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Հատուկ նպատակի հիմունքի սահմանումը.....................................................................Ա1–Ա4

Առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ.........................................Ա5–Ա8

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ.................Ա9–Ա12

Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ...........................................................................................................Ա13–Ա21

Հավելված. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 800-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

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 (Վերանայված)[[743]](#footnote-743) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսա­կան հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին վերաբերող հատուկ նկատառումներին:

3. Սույն ստանդարտը չի անտեսում այլ ԱՄՍ-ների պահանջները և նաև չի հայտարարում, որ անդրադառնում է այն բոլոր հատուկ նկատառումներին, որոնք կարող են տեղին լինել աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

### Նպատակը

5. Հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվե­տվությունների աուդիտի ընթացքում ԱՄՍ-ները կիրառելիս` աուդիտորի նպատակն է պատշաճ ձևով անդրադառնալ հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են՝

ա) առաջադրանքի ստանձնմանը,

բ) այդ առաջադրանքի պլանավորմանն ու իրականացմանը, և

գ) կարծիքի ձևավորմանը և ֆիանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության պատրաստմանը:

### Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

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 հաշվետվողականության հիմունք: Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը կարող է լինել ճշմարիտ ներկայացման հիմունք կամ համապատասխանության հիմունք[[744]](#footnote-744) (հղում` պար. Ա1-Ա4):

7. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը «ֆինանսական հաշվետվություններ»-ին նշանակում է «հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամ­բողջական փաթեթը, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները: Կից ծանոթագրությունները սովորաբար բաղկացած են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագրից և այլ բացատրական նյութերից: Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջները որոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կառուցվածքը և բովանդա­կու­թյունը և այն, թե ինչն է կազմում ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

### Պահանջները

#### Առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը*

8. ԱՄՍ 210-ն աուդիտորից պահանջում է որոշել ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը[[745]](#footnote-745): Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների աուդիտի ընթաց­քում, աուդիտորը պետք է ստանա տեղեկատվություն ստորև նշվածների վերաբերյալ՝ (հղում` պար. Ա5-Ա8)

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակը,

բ) նախատեսվող օգտագործողները,

գ) ղեկավարության կողմից իրականացրած քայլերը` որոշելու, որ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ընդունելի է տվյալ պայմաններում:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

9. ԱՄՍ 200-ը աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[746]](#footnote-746): Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք առաջադրանքի պայմաններում ԱՄՍ-ների կիրառումը պահանջում է հատուկ նկատառումներ, թե ոչ (հղում` պար. Ա9-Ա12):

10. ԱՄՍ 315-ն (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է հասկանալ կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը և կիրառումը[[747]](#footnote-747): 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 ողջամիտ մեկնաբանության ընդունումը ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ներում ներկայացված տեղեկատվությունում կառաջացներ էական տարբե­րություն:

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ

11. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս և եզրակացություն պատրաստելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[748]](#footnote-748) պահանջները (հղում` պար. Ա13):

*Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը*

12. ԱՄՍ 700-ն (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է գնահատել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվե­տվությունները պատշաճ ձևով նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը[[749]](#footnote-749): 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:

13. ԱՄՍ 700-ն (Վերանայված) անդրադառնում է աուդիտորական եզրակացության ձևին և բովանդա­կությանը, ներառյալ առանձին տարրերի որոշակի հերթականությանը: 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 հաշվետվողականության հիմունքների ընտրության հնարավորու­թյուն, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության բացատրությունը[[750]](#footnote-750) պետք է անդրա­դառ­նա նաև տվյալ պայմաններում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի ընդունելի լինելու ղեկավա­րության որոշման նկատմամբ վերջինիս պատասխանատվությանը:

*Ծանուցում ընթերցողներին առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն*

14. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրա­կա­ցութ­յունը պետք է ներառի «Հանգամանքի շեշտադրում» պարագրաֆ` ծանուցելու աուդիտորական եզրակացությունը օգտագործողներին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն, ուստի չեն կարող կիրառելի լինել մեկ այլ նպատակով: (hղում` պար. Ա14-Ա15):

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Հատուկ նպատակի հիմունքի սահմանումը (հղում` պար. 6)

Ա1. Հատուկ նպատակի հիմունքների օրինակներ են`

* ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի համար հարկային հաշվառման հիմունքը, որի հիման վրա ներկայացվում է կազմակեր­պութ­յան հարկային հայտարարագիրը,
* կազմակերպության դրամական 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 հաշվետվողականութ­յան դրույթները` այդ կարգավորող մարմնի պահանջներին բավարարելու համար, կամ
* պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականության 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 օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողակա­նութ­յան հիմունքի վրա, որը սակայն չի համապատասխանում այդ հիմունքի բոլոր պահանջ­ներին: Նշվածի օրինակ է պայմանագիրը, որը պահանջում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվեն X իրավակարգի հիմնական, սակայն ոչ բոլոր Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների համաձայն: Երբ նշվածն ընդունելի է աուդիտորական առաջադրանքների պայմաններում, ապա հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններում տեղին չէ ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված մարմնի, կամ էլ օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքին ամբողջությամբ համապա­տաս­խանելու ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարա­գրու­թյունը: Վերը նշված պայմանագրի օրինակում, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը կարող է վկայակոչել որևէ պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթներին, այլ ոչ X իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներին:

Ա3. Ա2 պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում, հատուկ նպատակի հիմունքը կարող է չլինել ճշմարիտ ներկայացման հիմունք, նույնիսկ, եթե այն ֆինանսական հաշվետվողականության 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 օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության հիմունքը, կարող են օգտագործվել նաև այլ օգտագոր­ծող­ների կողմից: Չնայած այդպիսի հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվություն­ների լայն տարածմանը, ԱՄՍ-ների նպատակներով այդ ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ները դեռևս համարվում են հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվե­տվություն­ներ: 13-14 պարագրաֆներում ներկայացված պահանջները նախատեսված են խուսափելու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակի շուրջ ծագող թյուրիմացություններից: Բացահայտումները բաղկացած են բացատրական կամ նկարագրական տեղեկություններից, որոնք, պահանջված, ուղղակիորեն կամ այլ կերպ թույլատրված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքնե­րով՝ ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների դիմերեսին կամ ծանոթագ­րութ­յուն­ներում կամ դրանցում` հղումների տեսքով[[751]](#footnote-751):

#### Առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը* (հղում` պար. 8)

Ա5. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, նախատեսվող օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները հանդիսանում են առանցքային գործոն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը որոշելիս:

Ա6. Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 իրավակարգերում, օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է սահմանվել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը պետք է օգտագործվի ղեկավարության կողմից որոշակի տեսակի կազմակերպության հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս: Օրինակ, կարգա­վո­րող մարմի­նը կարող է սահմանել ֆինանսական հաշվետվողականության 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-ով 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[[752]](#footnote-752):

Ա8. Ի լրումն Ա6 և Ա7 պարագրաֆներում նկարագրվածների, ֆինանսական հաշվետվո­ղակա­նութ­յան կիրառելի հիմունքը կարող է ներառել որևէ պայմանագրի կամ աղբյուր­ների ֆինանսական հաշվետվության դրույթներ: Այդ դեպքում, աուդիտորական առաջադրանքների պայմաններում ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը որոշվում է դիտարկելով, թե արդյոք նշված հիմունքը ցուցադրում է այնպիսի հատկանիշներ, որոնք սովորաբար ցուցադրվում են ֆինանսական հաշվե­տվողակա­նութ­յան 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 հարաբերական կարևորությունը մասնագիտական դատողության հարց 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 անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքերի պահուս­տի չափազանց զգուշավոր (հաշվենկատ) գնահատական, նույնիսկ եթե նման ֆինանսական տեղեկատվությունը ընդհանուր նպատակի հիմուն­քի համաձայն պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ չեզոք չէ:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ (հղում` պար. 9)

Ա9. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել` ա) էթիկայի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական առաջադրանք­ների անկախությանը, և բ) աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին: ԱՄՍ 200-ը նաև աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել ցանկացած ԱՄՍ-ի բոլոր պահանջներին, բացառությամբ, եթե աուդիտի պայմաններում, մի որևէ ԱՄՍ ամբողջությամբ տեղին չէ կամ դրա որևէ պահանջ տեղին չէ պայմանականություն պարունակելու պատճառով 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[[753]](#footnote-753):

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 տեղեկատվության կարիքները[[754]](#footnote-754): Մինչդեռ, հատուկ նպատակի ֆինան­սական հաշվետվությունների դեպքում, այդ դատողությունները հաշվի են առնում նախատեսվող օգտագործողների ֆինանսական 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 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 260-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորը կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում որոշի համապատասխան անձին (անձանց), ում հետ պետք է հաղորդակցվել[[755]](#footnote-755): ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) նշում է, որ 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[[756]](#footnote-756): Երբ կազմակերպությունը պատրաստում է նաև ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, ապա հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության համար պատասխանատու անձինք կարող են տարբերվել կառավարման օղակներում ընդգրկված այն անձանցից, որոնք պատասխանատու են ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության համար:

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ(հղում` պար. 11)

Ա13. Սույն ԱՍՄ-ի հավելվածը պարունակում է անկախ աուդիտորական եզրակացութ­յուն­ների ցուցադրական օրինակներ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների համար: Աուդիտորական եզրակացության այլ ցուցադրական օրինակներ կարող են տեղին լինել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման համար (տես օրինակ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված), ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[757]](#footnote-757), ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված)[[758]](#footnote-758), ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[759]](#footnote-759) և ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[760]](#footnote-760) Հավելվածները):

*ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) կիրառումը հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելիս*

Ա14. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ը բացատրում է, որ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս և եզրակացություն պատրաստելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված): Միաժամանակ, աուդիտորից նաև պահանջվում է կիրառել եզրակացության ներկայացման վերաբերյալ այլ ԱՄՍ-ների պահանջները, և ստորև Ա15-Ա19 պարագրաֆներում ներկայացված հատուկ նկատառումները կարող են օգտակար լինել:

Անընդհատություն

Ա15. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել կամ չլինել ֆինանսական հաշվետվողականության այնպիսի հիմունքների համաձայն, որոնց համար հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին չէ որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք առանձին իրավակարգերում պատրաստվում են հարկային հիմունքով)[[761]](#footnote-761)։ Կախված հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքից, աուդիտորական եզրակացությունում անընդհատության հետ կապված ղեկավարության պատասխանատ­վության[[762]](#footnote-762) նկարագրությունը անհրաժեշտության դեպքում կարող է ճշգրտման կարիք ունենալ: Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի պատասխանատվության[[763]](#footnote-763) նկարագրությունը նույնպես ըստ անհրաժեշտության կարող է ճշգրտման կարիք ունենալ, կախված, թե ինչպես է ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված) կիրառվում՝ հաշվի առնելով տվյալ առաջադրանքի հանգամանքները:

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Ա16. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ցուցակված կազմակերպութ­յուն­ների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի աուդիտի դեպքում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի[[764]](#footnote-764) համաձայն։ Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պարագայում ԱՄՍ 701-ը կիրառվում է միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի առանցքային հարցերի ներառումը հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտորն ինքն է որոշում ներառել աուդիտի առանցքային հարցեր: Երբ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառվել են աուդիտի առանցքա­յին հարցեր, ապա ԱՄՍ 701-ը կիրառվում է իր ողջ ծավալով[[765]](#footnote-765):

Այլ տեղեկատվություն

Ա17. ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) անդրադառնում է այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությանը: Սույն ԱՄՍ-ի համատեքստում հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ ներառող կամ դրանց կցված հաշվետվությունները, որոնց նպատակը սեփականատերերին (կամ համանման շահագրգիռ կողմերին) հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հարցերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) իմաստով հանդիսանում են տարեկան հաշվետվություններ: Հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվե­տվությունների դեպքում «համանման շահագրգիռ կողմեր» հասկացությունը ներառում է առանձին օգտագործողների, որոնց ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարվում են հատուկ նպատակի հիմունքի պահանջներով, որի համաձայն պատրաստվել են հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները: Երբ աուդիտորը որոշում է, որ կազմակերպությունը նման հաշվետվություն հրապարակելու մտադրություն ունի, ապա հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ կիրառվում են ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները:

Առաջադրանքի ղեկավարի անունը

Ա18. Առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառելու վերաբերյալ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջը կիրառվում է նաև ցուցակված կազմակերպությունների հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում[[766]](#footnote-766): Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն ներկայացնելիս աուդիտորից օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել առաջադրանքի ղեկավարի անունը կամ նա կարող է որոշել այդպես վարվել այլ պատճառով:

*Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը կատարված հղում ներառելը*

Ա19. Աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության «Այլ հանգամանք» պարագրաֆում հղում կատարել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը կամ դրանում ներառված հարց(եր)ին (տես ԱՄՍ 706 (Վերանայված))[[767]](#footnote-767): Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում հղում կատարել ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժնին:

*Ծանուցում ընթերցողներին, առ այն որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն* (հղում`պար. 14)

Ա20. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են օգտագործվել դրանց նախատեսված նպատակներից տարբերվող այլ նպատակներով: 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 «Հանգամանքի շեշտադրում» պարագրաֆ ներառելով և բացատրելով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն, հետևաբար չեն կարող կիրառվել մեկ այլ նպատակի համար: ԱՄՍ 706-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ սույն պարագրաֆը աուդիտորական եզրակացությունում ընդգրկվի առանձին բաժնում՝ համապատասխան վերնագրով, որը ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» հասկացությունը[[768]](#footnote-768):

*Տարածման կամ օգտագործման սահմանափակում* (հղում` պար. 14)

Ա21. 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 իրավակարգի օրենքը կամ իրավական ակտերը, նշվածին կարելի է հասնել աուդիտորական եզրակացության տարածումը կամ օգտագործումը սահմանափակելու միջոցով: Նման դեպքերում պարագրաֆ 14-ը կարող է ընդարձակվել ներառելու նշված այլ խնդիրները` համապատասխանաբար փոփոխելով նաև վերնագիրը (տես սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի ցուցադրական օրինակները):

### Հավելված

(հղում` պար. Ա14)

**Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների անկախ աուդիտորական եզրակացության ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն` պատրաստված պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` համապատասխանության հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն` պատրաստված X իրավակարգում հարկային հաշվառման հիմունքի համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` համապատասխանության հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն` պատրաստված կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յուն` պատրաստված պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականութ­յանը վերա­բե­րող դրույթների համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` համապա­տասխա­նության հիմունք):**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները`**   * **Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք): Ղեկավարութ­յունը չուներ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ընտրելու հնարա­վորություն,** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հանդիսա­նում է համապատասխանության հիմունք,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն չի հրապարակվել,** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա ,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված),** * **Աուդիտորական եզրակացության տարածումը և օգտագործումը սահմանա­փակված է,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում)** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահա­կան հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը:

Մեր կարծիքով, Ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են Ընկերության և ԴԵԶ Ընկերության միջև 20X1 թվականի հունվարի 1-ի պայմանագրի Z բաժնի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (այսուհետ՝ Պայմանագիր):

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Հանգամանքի շեշտադրում. Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը և տարածման և օգտագործման սահմանափակումը**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշվապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստ­ված են՝ օժանդակելու Ընկերությանը` վերը նշված Պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթներին համապատասխանելու համար: Ուստի, ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող կիրառվել այլ նպատակով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես Ընկերության և ԴԵԶ ընկերության համար, և բացի նշված ընկերություններից, այն չպետք է տարածվի կամ օգտագործվի այլ կողմերի կողմից: Մեր կարծիքը, սույն հանգամանքով պայմանավորված, չի ձևափոխվել:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատ­վութ­յունը[[769]](#footnote-769) ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Պայմանագրի Z բաժնի ֆինանսական հաշվետվո­ղակա­նութ­յանը վերաբերող դրույթ­նե­րի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն 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 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 պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում.
* ձեռք ենք բերում պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[770]](#footnote-770).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը.
* 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։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն` պատրաստված X իրավա­կարգում հարկային հաշվառման հիմունքի համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` համապատասխանության հիմունք):**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար` ենթադրվում են հետևյալ պայմանները`**   * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ, որը պատրաստվել է ընկերակցության ղեկավարության կողմից` X իրավակարգի հարկային հաշվառման հիմունքի համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք)` օժանդակելու ղեկավարներին պատրաստել իրենց եկամտահարկի անհատա­կան հայտարարագրերը: Ղեկավարությունը չուներ ֆինանսական հաշվետվողականութ­յան հիմունքներ ընտրելու հնարավորություն,** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հանդիսանում է համապատասխանության հիմունք,** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրութ­յունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված),** * **Աուդիտորական եզրակացության տարածումը սահմանափակված է,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում)** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերակցության (Ընկերակցություն) ֆինանսական հաշվետվություն­ները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը:

Մեր կարծիքով, Ընկերակցության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտված տարվա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են X իրավակարգի հարկային հաշվառման հիմունքի համաձայն [*նկարագրել եկամտահար­կի մասին կիրառվող օրենքը*]:

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերակցությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Հանգամանքի շեշտադրում. Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը և տարածման սահմանափակումը**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինան­սական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությանը, որի մեջ նկարագրվում է հաշվ­ապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են՝ օժանդակելու Ընկերակցության ղեկավարներին` իրենց եկամտահարկի անհատական հայտարարագրերը պատրաստելու համար: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություն­ները չեն կարող կիրառվել այլ նպատակներով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես Ընկերակ­ցության և նրա ղեկավարների համար և, բացի նշված Ընկերակցությունից և նրա ղեկավարներից, չպետք է տարածվի այլ անձանց կամ օգտագործվի նրանց կողմից: Մեր կարծիքը, սույն հանգամանքով պայմանավորված, չի ձևափոխվել:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[771]](#footnote-771)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավակարգի հարկային հաշվառման հիմունքի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի պատճառով 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 Ընկերակցության 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 պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով 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 պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերակցության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[772]](#footnote-772).
* 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։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների խելամտությունը.

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն` պատրաստված կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակներով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):**  **Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար` ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները`**   * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ, որոնք պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից` կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինան­սական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն (այսինքն` հատուկ նպատակի հիմունք)` այդ կարգավորող մարմնի պահանջներին համապատասխանելու համար: Ղեկավարությունը չուներ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ընտրելու հնարավորություն,** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հանդիսանում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունք,** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրութ­յունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված): Էական անորոշության վերաբերյալ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով բացահայտված է,** * **Աուդիտորական եզրակացության տարածումը և օգտագործումը սահմանափակված չէ,** * **Կարգավորողի կողմից պահանջվում է, որ աուդիտորը ներկայացնի աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,** * **«Այլ հանգամանք» պարբերությունը նշում է, որ աուդիտորը հրապարակել է աուդիտորական եզրակացություն՝ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ՝ պատրաստված միևնույն ժամանակաշրջանի համար՝ ընդհանուր նշանակության հիմունքի համաձայն,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում)** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին կամ Համապատասխան հասցեատիրոջը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը:

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, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական հոսքերը` Z կարգավորող նորմի Y Բաժնի ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթներին համապատասխան:

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և պահպանել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

**Հանգամանքի շեշտադրում. Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինան­սական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշվապահական հաշվառման հիմունքը: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստ­ված են օժանդակելու Ընկերությանը` համապատասխանելու ԴԵԶ կարգավորողի պահանջներին: Ուստի, ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող կիրառվել այլ նպատակով: Մեր կարծիքը, սույն հանգամանքով պայմանավորված, չի ձևափոխվել:

**Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինան­սական հաշվետվություններին կից 6-րդ Ծանոթագրությանը, որը նշում է, որ Ընկերությունը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ընթացքում կրել է ZZZ գումարի զուտ վնաս և այդ ամսաթվի դրությամբ Ընկերության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցել են ընդհանուր ակտիվներին YYY գումարով: Ինչպես նշված է 6-րդ Ծանոթագրությունում, այդ դեպքերն ու իրադարձությունները, 6-րդ ծանոթագրությունում սահմանված այլ հարցերի հետ միասին ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Մեր կարծիքը, սույն հանգամանքով պայմանավորված, չի ձևափոխվել:

**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՝ որպես մեկ ամբողջություն, մեր աուդիտի համատեքստում, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք այդ հարցերի վերաբերյալ առանձին կարծիք չենք տրամադրում։ Ի լրումն *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժնում նկարագրված հարցի, ստորև նկարագրված հարցերը մենք բնորոշել ենք որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, որոնք պետք է ներկայացնենք մեր եզրակացությունում:

*[Սույն աուդիտին առնչվող աուդիտի առանցքային յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի]։*

**Այլ հանգամանք**

Ընկերությունը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար պատրաստել է ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին փաթեթ` Ֆինանսական հաշվետվու­թյունների միջազգային ստանդարտների համաձայն, որոնց վերաբերյալ մենք Ընկերության բաժնետերերի համար 20X2 թվականի մարտի 31-ին հրապարակել ենք առանձին աուդիտորական եզրակացություն:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար[[773]](#footnote-773)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Z[[774]](#footnote-774) կարգավորող նորմի Y Բաժնի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթներին համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի պատճառով 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 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 պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար է համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով 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 պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[775]](#footnote-775).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան 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։ Այնուամենայնիվ, 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 աուդիտորական 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 հայտարարություն, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի համապատասխան 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, մենք որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են։ Մենք նկարագրում ենք այդ հարցերը մեր աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված է այդպիսի հարցերի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորական եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը։

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 805

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ. ԱՌԱՆՁԻՆ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԵՎ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅԱՆ ԱՌԱՆՁԻՆ ՏԱՐՐԵՐԻ, ՀԱՇԻՎՆԵՐԻ ԿԱՄ ՀՈԴՎԱԾՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների աուդիտի համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը................................................................................1-3

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

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

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

**Պահանջները**

Աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ...............7-9

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ...................10

Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ..........................................................................................................11–17

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...........................................................................Ա1–Ա4

Աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ..........Ա5–Ա9

Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ..........Ա10–Ա15

Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ....................................................................................................Ա16–Ա28

Հավելված 1. Ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների օրինակներ

Հավելված 2. Ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Հատուկ նկատառումներ. առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 805-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. 100-ից 700 համարներում ներառված աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ները (ԱՄՍ-ներ) կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի նկատմամբ, որոնք անհրաժեշտության դեպքում պետք է հարմարեցվեն այն հանգամանքներում, երբ կիրառվում են այլ սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատ­մամբ: Սույն ԱՄՍ-ն անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվու­թյան (այսուհետ՝ առանձին ֆինանսական հաշվետվու­թյուն) 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-ը (Վերանայված)[[776]](#footnote-776) (հղում` պար. Ա1-Ա4):

2. Սույն ԱՄՍ-ն չի կիրառվում բաղադրիչի աուդիտորի եզրակացության նկատ­մամբ, որը հրապարակվել է որպես բա­ղադրի­չին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվութ­յան վերաբերյալ իրականացրած աշխատանքի արդյունք՝ խմբի աուդիտորական առաջադ­րան­քի թիմի խնդրանքով, խմբի ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի նպատակներով (տես` ԱՄՍ 600)[[777]](#footnote-777):

3. Սույն ԱՄՍ-ն չի անտեսում այլ ԱՄՍ-ների պահանջները, այն նաև չի հայտա­րարում, որ անդրադառնում է այն բոլոր հատուկ նկատառումներին, որոնք կարող են տեղին լինել առաջադրանքների պայմաններում:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

4. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների 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, այդ տեղեկատվության աուդիտի համար սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016 թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո:

### Նպատակը

5. 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) առաջադրանքի ստանձնմանը,

բ) այդ առաջադրանքի պլանավորմանն ու իրականացմանը, և

գ) առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվու­թյան առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի վերաբերյալ կարծիքի ձևավոր­մանը և աուդիտորական եզրակացության պատրաստմանը:

### Սահմանումներ

6. Սույն ԱՄՍ-ի նպատակներով`

ա) «ֆինանսական հաշվետվության տարր» կամ «տարր» նշանակում է «ֆինանսական հաշվետվության տարր, հաշիվ կամ հոդված»,

բ) «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ» նշանակում է Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ­ների խորհրդի կողմից հրապարակած Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ (ՖՀՄՍ-ներ), և

գ) առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը ներառում է կից բացահայտումները: Կից բացահայտումները սովորաբար ներառում են ֆինանսա­կան հաշվետվությանը կամ տարրին վերաբերող բացատրական կամ այլ նկարագրական տեղեկատվություն (Հղում՝ պար. Ա2):

### Պահանջներ

#### Առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*ԱՄՍ-ների կիրառումը*

7. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին[[778]](#footnote-778): 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: Եթե աուդի­տորը ներառված չէ նաև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի աուդիտի անցկա­ցումը ԱՄՍ-ների համաձայն գործնականում հնարավոր է (հղում` պար. Ա5-Ա6):

*Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը*

8. ԱՄՍ 210-ն աուդիտորից պահանջում է որոշել ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընդունելի լինելը[[779]](#footnote-779): Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, վերը նշված որոշումը պետք է ներառի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի կիրառումը կհանգեցնի տեղե­կատվության այնպիսի ներկայացման, որը կտրամադրի համապատասխան 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):

*Կարծիքի ձևը*

9. ԱՄՍ 210-ը պահանջում է, որ աուդիտորական առաջադրանքի համաձայնեցված պայ­մանները ներառեն աուդիտորի կողմից ներկայացման ենթակա ցանկացած եզրակացության ակնկալվող ձևը[[780]](#footnote-780): Առանձին ֆինանսա­կան հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե արդյոք կարծիքի ակնկալվող ձևը տեղին է տվյալ պայմաններում (հղում` պար. Ա8-Ա9):

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

10. 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 անցյալ ժամանակաշրջանների այլ ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ[[781]](#footnote-781),[[782]](#footnote-782): Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, աուդիտորն, ըստ անհրաժեշտության, պետք է հարմարեցնի աուդիտին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ները առաջադրանքի պայմաններին (հղում` պար. Ա10-Ա15):

#### Կարծիքի ձևավորում և աուդիտորական եզրակացության հետ կապված նկատառումներ

11. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առան­ձին տարրի վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս և եզրակացություն պատրաստելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված)[[783]](#footnote-783) և երբ կիրառելի է՝ ԱՄՍ 800-ի (Վերանայված) պահանջները` դրանք ըստ անհրաժեշտության հարմարեցնելով առաջադրանքի պայմաններին (հղում` պար. Ա16-Ա22):

*Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի և առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության պատրաստում*

12. Եթե աուդիտորը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի աուդիտորական առաջադրանքի հետ համատեղ ստանձնում է նաև եզրակացություն պատրաստել առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի վերաբերյալ, ապա աուդիտորը այդ առաջադրանքներից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ պետք է արտահայտի առանձին կարծիք:

13. Աուդիտի ենթարկված 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 կարծիքը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ կարծիքից: Աուդիտորը չպետք է հրապարակի առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ կարծիք պարունակող աուդիտորական եզրակացու­թյունը մինչև չի լուծվում տարբերակման հարցը:

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբեր­յալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված որոշակի հարցերի հետևանքները հաշվի առնելը առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվութ­յան առանձին տարրի աուդիտի համար և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յան համար

14. Եթե կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է՝

ա) ձևափոխված կարծիք՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) համաձայն[[784]](#footnote-784),

բ) «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն կամ «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[785]](#footnote-785),

գ) «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» վերնագրով բաժին՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված)[[786]](#footnote-786) ,

դ) աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի[[787]](#footnote-787), կամ

ե) հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվությունում առկա չուղղված էական խեղաթյուրումը՝ համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[788]](#footnote-788),

ապա աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այդ հարցերի հետևանքները, եթե առկա են, առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համար: (հղում` պար. Ա23-Ա27):

Բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշ­վետ­վութ­յուն­ների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում

15. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվե­տվությունների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ անհրաժեշտ է արտահայտել բացասական կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց, ապա ԱՄՍ 705-ը (Վերանայված) աուդիտորին չի թույլատրում վերը նշված ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող առանձին ֆինանսա­կան հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ նույն աուդիտորական եզրակացությունում ներառել չձևափոխված կարծիք[[789]](#footnote-789), քանի որ նման չձևափոխված կարծիքը կհակասի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբող­ջա­­կան փաթեթի` որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ ներկայացրած բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը (հղում` պար. Ա28):

16. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվու­թյունների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ անհրա­ժեշտ է արտահայտել բացասական կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք արտահայտե­լուց, սակայն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի առանձին աուդիտի համատեքստում, աուդիտորն, այնուամե­նայ­նիվ, անհրաժեշտ է համարում այդ տարրի վերաբերյալ արտահայտել չձևափոխված կարծիք, ապա աուդիտորը պետք է այդ կերպ վարվի միայն, եթե`

ա) աուդիտորին օրենքով կամ այլ իրավական ակտով չի արգելվում նման կերպ վարվել,

բ) այդ կարծիքն արտահայտված է աուդիտորական եզրակացութ­յունում, որը չի հրապարակվում բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորական եզրակա­ցութ­յան հետ միասին, և

գ) այդ տարրը չի կազմում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի խոշոր մասը:

17. Աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ չպետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք, եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվու­թյունների ամբողջական փաթեթի` որպես մեկ ամբողջության, վերաբերյալ արտահայտել է բացասական կարծիք կամ հրաժարվել է կարծիք արտահայտելուց: Նշվածը տեղի է ունենում նույնիսկ, եթե առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չի հրապարակվում բացասական կարծիք կամ կարծիքից 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 ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (հղում` պար. 1, 6(գ))

Ա1. ԱՄՍ 200-ը «անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվություն» հասկացությունը սահմանում է որպես 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 դրությամբ գոյություն ունեցող տնտեսական պայմանները կամ հանգամանքները[[790]](#footnote-790):

Ա2. ԱՄՍ 200-ը «ֆինանսական հաշվետվություններ» հասկացությունը սահմանում է որպես անցած ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվության կարգավորված ներկայացում` ներառյալ բացահայտումները, որի նպատակն է հաղորդակցել կազմակերպության տնտեսական միջոցները կամ պարտականություն­ները որոշակի պահի դրությամբ, կամ դրանց փոփոխությունները որոշակի ժամանակահատվածում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների: «Ֆինանսական հաշվետվություններ» հասկացությունը սովորաբար վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներով, սակայն այն կարող է նաև վերաբերել առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը: Բացահայտումները բաղկացած են բացատրական կամ նկարագրական տեղեկություններից, որոնք, պահանջված, ուղղակիորեն կամ այլ կերպ թույլատրված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով՝ ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների դիմերեսին կամ ծանոթագրություններում կամ դրանցում` հղումների տեսքով[[791]](#footnote-791): Ինչպես նշված է 6(գ) պարագրաֆում, առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրին հղումը ներառում է կից բացահայտումները:

Ա3. ԱՄՍ-ները գրված են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքս­տում[[792]](#footnote-792), անհրաժեշտության դեպքում դրանք պետք է հարմարեցվեն այն պայմաններին, երբ կիրառվում են անցյալ ժամանակաշրջանների այլ ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, ինչպիսին է առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը: (Հավելված 1-ը թվարկում է անցյալ ժամանակաշրջանների նման այլ ֆինանսական տեղեկատվության օրինակներ:

Ա4. Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտից տարբեր­վող՝ ողջամիտ հավաս­տիացման առաջադրանքն իրականացվում է Հավաս­տիաց­ման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտ (ՀԱՄՍ) 3000-ի (Վերանայ­ված) համաձայն[[793]](#footnote-793):

#### Աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ

*ԱՄՍ-ների կիրառում* (հղում` պար. 7)

Ա5. ԱՄՍ 200-ն աուդիտորից պահանջում է համապատասխանել` ա) էթիկայի համապատասխան պահանջներին, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության աուդիտորական 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 ԱՄՍ ամբողջությամբ տեղին չէ կամ դրա որևէ պահանջ տեղին չէ պայմանականություն պարունակելու պատճառով 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[[794]](#footnote-794):

Ա6. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտին վերաբերող ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխանելը 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 հսկողության մասին, ինչպիսին ունենում է այն աուդիտորը, որը նաև ներգրավված է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում: Աուդիտորը նաև չի ունենում աուդիտորական ապացույցներ 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 ապացույցներ` հաշվապահական հաշվառման գրանցումներից ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցը հաստատելու համար: Ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի դեպքում, որոշ ԱՄՍ-ներ պահանջում են աուդիտորական աշխատանքների իրականացում, որը կարող է աուդիտի ենթարկվող տարրի նկատմամբ լինել անհամաչափ: Օրինակ, չնայած ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) 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 աուդիտոր եզրահանգում է, որ 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 տեսակ իրականացնելու հնարավորությունը:

*Ֆինանսական հաշվետվողականության 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 հաշվետվողականության հիմունքի վրա (օրինակ` ՖՀՄՍ-ները): 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:

*Կարծիքի ձևը* (հղում` պար. 9)

Ա8. Աուդիտորի կողմից արտահայտվող կարծիքի ձևը կախված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքից, ինչպես նաև ցանկացած կիրառելի օրենքից կամ այլ իրավական ակտերից[[795]](#footnote-795): ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) համաձայն[[796]](#footnote-796)`

ա) ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս` աուդիտորի կարծիքը, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, օգտագործում է հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը`

(i) ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում` [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի] համաձայն, կամ

(ii) ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են իրական և ճշմարիտ պատկեր [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի] համաձայն, և

բ) համապատասխանության հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս` աուդի­տորա­կան կարծիքը սահմանում է, որ ֆինանսական հաշվետվութ­յունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստված են [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի] համաձայն:

Ա9. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի դեպքում, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կարող է ուղղակիորեն չանդրադառնալ ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի ներկայացմանը: Նշվածը կարող է տեղի է ունենալ, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հիմնված է ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը պատրաստելու համար սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի վրա (օրինակ` ՖՀՄՍ-ները): Այդ դեպքում, աուդիտորը դիտարկում է, թե արդյոք կարծիքի ակնկալվող ձևը տեղին է ֆինանսական հաշվետվողականության տվյալ կիրառելի հիմունքի դեպքում: Գործոնները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտորի որոշման վրա` աուդիտորական կարծիքում օգտագործել «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացնում է», թե «տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր» արտահայտությունները, ներառում են`

* արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն սահմանափակված 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 ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի ներկայացումը ներառում է կից բացահայտումները,
* ճշմարիտ ներկայացմանը հասնելու անհրաժեշտության դեպքում, տրա­մադրում է հիմունքով մասնավորապես պահանջվող բացահայտումներից ավել բացահայտումներ, կամ բացառիկ հանգամանքներում, հրաժարվում է հիմունքի որևէ պահանջից:

Կարծիքի ակնկալվող ձևի վերաբերյալ աուդիտորի որոշումը մասնագիտական դատողության հարց է: Որոշման վրա կարող է ազդել այն, թե արդյոք «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» կամ «տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր» արտահայտությունների օգտագործումը, ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքում, համընդհանուր ընդունված է կոնկրետ իրավակարգում:

#### Աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս հաշվի առնվող նկատառումներ (հղում` պար. 10)

Ա10. Յուրաքանչյուր ԱՄՍ-ի տեղին լինելը պահանջում է մանրա­կրկիտ դիտարկում: Նույնիսկ, երբ աուդիտի առարկա է համարվում միայն ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը, այնպիսի ԱՄՍ-ներ, ինչպիսիք են ԱՄՍ 240[[797]](#footnote-797)-ը, ԱՄՍ 550[[798]](#footnote-798)-ը և ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված), ըստ էության, համարվում են տեղին: Դա բացատրվում է նրանով, որ տարրը կարող է խեղաթյուրվել խարդախության, կապակցված կողմի հետ իրականացրած գործարքների արդյունքում կամ ֆինանսական հաշվետվողակա­նութ­յան կիրառելի հիմունքի ներքո հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի ոչ ճիշտ կիրառման հետևանքով:

Ա11. ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ աուդիտորը կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում որոշի համապատասխան անձին (անձանց), ում հետ պետք է հաղորդակցվել[[799]](#footnote-799): ԱՄՍ 260-ը (Վերանայված) նշում է, որ 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[[800]](#footnote-800): Երբ կազմակեր­պութ­յունը պատրաստում է նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, ապա անձը (անձինք), որը (որոնք) պատասխանատու է (են) առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ դրա տարրի պատրաստման նկատմամբ վերա­հսկո­ղության համար, կարող է (են) տարբերվել կառավարման օղակներում ընդգրկ­ված այն անձանցից, որոնք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի պատրաստման նկատմամբ վերահսկողության համար:

Ա12. 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[[801]](#footnote-801) կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտում: Օրինակ, ֆինան­սական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ ղեկավարության գրավոր հավաստում­ները փոխարինվում են ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի ներկայացման վերաբերյալ գրավոր հավաստումներով` ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն:

Ա13. Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված հարցերը կարող են հետևանքներ ունենալ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար (տես պարագրաֆ 14-ը): Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առան­ձին տարրի՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի հետ միասին աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, ֆինանսական հաշվետվության կամ տարրի աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է օգտագործել որպես կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի մաս ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները: Այնուհանդերձ, ԱՄՍ-ները աուդիտորից պահանջում են ֆինանսական հաշվետվութ­յան կամ տարրի աուդիտը պլանավորել և իրականացնել այնպես, որ ձեռք բերի բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույց­ներ՝ ֆինան­սա­կան հաշվետվության կամ տարրի վերաբերյալ կարծիքը հիմնավորելու համար:

Ա14. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պարունակում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը, ինչպես նաև այդ ֆինանսական հաշ­վետվությունների բազմաթիվ առանձին տարրեր, ներառյալ` դրանց կից բացահայ­տում­ները, փոխկապակցված են: Հետևաբար, առանձին ֆինանսական հաշվետվութ­յունը կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրը աուդիտի ենթարկելիս, աուդիտորը կարող է ի վիճակի չլինել դիտարկել այդ ֆինանսական հաշվետվությունը կամ տարրը մեկուսացված: Ուստի, աուդիտի նպատակը բավարարելու համար, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ իրականացնել ընթացակարգեր փոխկապակցված հոդվածների նկատմամբ:

Ա15. 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)

Ա16. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կարծիք ձևավորելիս գնահատել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ՝ նախատեսվող օգտագործողներին հնարավո­րութ­յուն ընձեռելու հասկանալ էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունում զետեղված տեղեկատվության վրա[[802]](#footnote-802): Առանձին ֆինանսական հաշվետվութ­յան կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի դեպքում, անհրաժեշտ է, որ ֆինանսական հաշվետվությունը կամ տարրը, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության 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:

Ա17. Հավելված 2-ը պարունակում է առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերա­բեր­յալ անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ: Աուդիտորական եզրակացության այլ ցուցադրական օրինակներ կարող են տեղին լինել առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերա­բեր­յալ աուդիտորական եզրակացության պատրաստման համար (տես օրինակ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված), ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված), ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված), ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) և ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված) Հավելվածները):

*ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) կիրառումը առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելիս*

Ա18. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ը բացատրում է, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս և եզրակացություն պատրաստելիս, աուդիտորը պետք է կիրառի ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջները` ըստ անհրաժեշտության հարմարեցված աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններին: Միաժամանակ, աուդիտորից նաև պահանջվում է կիրառել եզրակացության պատրաստման վերաբերյալ այլ ԱՄՍ-ների պահանջները՝ ըստ անհրաժեշտության հարմարեցված աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններին, և ստորև Ա19-Ա21 պարագրաֆնե­րում ներկայացված հատուկ նկատառումները կարող են օգտակար լինել:

Անընդհատություն

Ա19. Կախված առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվութ­յան առանձին տարրի պատրաստման նպատակով կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքից, աուդիտորական եզրակացությունում գործունեության անընդհատության հետ կապված ղեկավարության պատասխանատ­վութ­յան[[803]](#footnote-803) վերաբերյալ նկարագրությունը անհրաժեշտության դեպքում կարող է ճշգրտման կարիք ունենալ: Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի պատասխա­նատ­վության[[804]](#footnote-804) վերաբերյալ նկարագրությունը նույնպես ըստ անհրաժեշ­տութ­յան կարող է ճշգրտման կարիք ունենալ, կախված, թե ինչպես է ԱՄՍ 570-ը (Վերանայված) կիրառվում՝ հաշվի առնելով տվյալ առաջադրանքի պայմանները:

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Ա20. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ցուցակված կազմակերպութ­յուն­ների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջա­կան փաթեթի աուդիտի դեպքում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի[[805]](#footnote-805) համաձայն։ Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսա­կան հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի պարագայում ԱՄՍ 701-ը կիրառվում է միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի առանցքային հարցերի ներառումը առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ աուդիտորն ինքն է որոշում ներառել աուդիտի առանցքային հարցեր: Երբ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառվել են աուդիտի առանցքային հարցեր, ապա ԱՄՍ 701-ը կիրառվում է իր ողջ ծավալով[[806]](#footnote-806):

Այլ տեղեկատվություն

Ա21. ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) անդրադառնում է այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությանը: Սույն ԱՄՍ-ի համատեքստում առանձին ֆինանսա­կան հաշվետվություն կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարր ներառող կամ դրանց կցված հաշվետվությունները, որոնց նպատակը սեփականատե­րե­րին (կամ համանման շահագրգիռ կողմերին) առանձին ֆինանսական հաշվետվությունում կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրում ներառ­ված հարցերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրումն է, ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) իմաստով հանդիսանում են տարեկան հաշվետվություններ: Երբ աուդիտորը որոշում է, որ կազմակերպությունը նման հաշվետվություն հրապարա­կելու մտադրություն ունի, ապա առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ տար­րի աուդիտի նկատմամբ կիրառվում են ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները:

Առաջադրանքի ղեկավարի անունը

Ա22. Առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառելու ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջը կիրառվում է նաև ցուցակված կազմակերպութ­յուն­ների առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվութ­յան առանձին տարրի աուդիտի դեպքում[[807]](#footnote-807): Ցուցակված չհանդիսացող կազմակեր­պութ­յան առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվութ­յան առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն ներկայացնելիս աուդիտորից օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել աուդիտո­րա­կան եզրակացությունում ներառել առաջադրանքի ղեկավարի անունը կամ նա ինքը կարող է որոշել այդպես վարվել այլ պատճառով:

*Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի և առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության պատրաստում* (հղում` պար. 14)

Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված որոշակի հարցերի հետևանքները հաշվի առնելը առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համար

Ա23. Պարագրաֆ 14-ը պահանջում է, որ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ֆինան­սական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված որոշակի հարցերի հետևանքները, եթե առկա են, առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար կամ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համար: Դիտարկումը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվություն­ների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված հարցը տեղին է նաև առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ներկայացման առաջադրանքի համատեքստում, պահանջում է մասնագիտական դատողություն:

Ա24. Գործոնները, որոնք կարող են տեղին լինել այդ հետևանքները դիտարկելիս, ներառում են՝

* ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում նկարագրված հարց(եր)ի բնույթը և թե ինչ չափով է այն առնչվում այն ամենին, ինչը ներառված է առանձին ֆինան­սա­կան հաշվետվությունում կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրում,
* ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում նկարագրված հարց(եր)ի համատարած լինելը,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների միջև տարբերությունների բնույթն ու աստիճանը,
* ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի ժամանակա­շրջան(ներ)ի և առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի ժամանակաշրջան(ներ)ի կամ ամսաթվերի միջև տարբերությունների աստիճանը,
* ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդի­­տո­րական եզրակացության ամսաթվից հետո անցած ժամանակա­հատվածը:

Ա25. Օրինակ՝ եթե ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորական կարծիքը պարունակում է վերապահում՝ կապված դեբիտորական պարտքերի հետ, և առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը ներառում է դեբիտորական պարտքեր կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրն առնչվում է դեբիտորական պարտքերին, հավանական է, որ աուդիտի համար հետևանքներ կլինեն: Մյուս կողմից, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի վերապահումը վերաբերում է երկարաժամկետ պարտավորությունների դասակարգմանը, այդ դեպքում քիչ հավանական է, որ առանձին ֆինանսական հաշվետվության (որը հանդիսանում է ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն) կամ դեբիտորական պարտքերին առնչվող ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար հետևանքներ կլինեն:

Ա26. Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացված աուդիտի առանցքային հարցերը կարող են հետևանքներ ունենալ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար: «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնում ներառված տեղեկատվությունը, թե ինչպես է հարցը լուծվել ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի ընթացքում, կարող է օգտակար լինել աուդիտորի կողմից այդ հարցի լուծման եղանակը որոշելիս, եթե այն տեղին է առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը հղում ներառելը

Ա27. Նույնիսկ, երբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբող­ջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառված որոշակի հարցերը ազդեցություն չունեն առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի համար կամ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել հարց(եր)ին հղում կատարել առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության «Այլ հանգամանք» պարագրաֆում (տես` ԱՄՍ 706 (Վերանայված))[[808]](#footnote-808): Օրինակ աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում հղում կատարել ֆինան­սական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացության «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժնին:

Բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում (հղում՝ պար. 15)

Ա28. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքից հրաժարումը, կապված գործառնությունների արդյունքների և դրամական հոսքերի հետ, երբ տեղին է, ինչպես նաև չձևափոխված կարծիքը, կապված ֆինանսական վիճակի հետ, թույլատրելի է, քանի որ կարծիքից հրաժարումը վերաբերում է գործառնությունների արդյունքներին և դրամական հոսքերին, այլ ոչ թե ամբողջությամբ վերցրած՝ ֆինանսական հաշվետվություններին[[809]](#footnote-809):

### 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,
* արտաքին կառավարվող ակտիվների ժամանակացույց և մասնավոր կենսաթոշակային պլանի եկամուտ, ներառյալ` կից ծանոթագրություններ,
* զուտ նյութական ակտիվների ժամանակացույց, ներառյալ՝ կից ծանոթագրություններ,
* վարձակալված գույքի վճարումների ժամանակացույց, ներառյալ՝ կից ծանոթագրու­թյուններ,
* շահույթի մասնակցության կամ աշխատակիցների հատուցումների ժամանակացույց, ներառյալ՝ կից ծանոթագրություններ:

### Հավելված 2

(հղում` պար. Ա17)

**Առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության՝ ընդհանուր նշանակության հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):
* Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված կազմակերպության հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` համապատասխանության հիմունք):

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության՝ ընդհանուր նշանակության հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն (սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով` ճշմարիտ ներկայացման հիմունք):**  Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության հաշվապահական հաշվեկշռի աուդիտ (այսինքն` առանձին ֆինանսական հաշվետվություն),** * **Հաշվապահական հաշվեկշիռը կազմակերպության ղեկա­վարության կողմից պատ­րաստ­վել է X իրավակարգի հաշվապահական հաշվեկշռի պատրաստմանն առնչ­վող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի պահանջների համաձայն,** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշ­վետ­վութ­յունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրութ­յունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ճշմարիտ ներկայաց­ման հիմունքն է` կազմված բավարարելու մեծ թվով օգտագործողների ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները,** * **Աուդիտորի որոշմամբ, աուդիտորական կարծիքում տեղին է կիրառել «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» արտահայտությունը,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրա­հան­գում է, որ առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերա­բեր­­յալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության ան­ընդ­հատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայ­ված): Էական անորոշության վերաբերյալ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետ­վություն­ներում պատշաճ կերպով բացահայտված է,** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներ­կայ­ացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի՝** **հաշվա­պահա­կան հաշվեկշռի աուդիտի համատեքստում,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվության վերահսկողության համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (Ընկերություն) 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությանը կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը (միասին` «Ֆինանսական հաշվետվություն»):

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ` համաձայն X իրավակարգի այդպիսի ֆինանսական հաշվետվության պատրաստմանն առնչվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի պահանջների։ [«Կարծիք» բաժինը ներկայացված է սկզբում՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվության մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար: [Սույն բաժնի առաջին և վերջին նախադասությունները սովորաբար ներկայացվում են «Աուդիտորի պատասխանատվությունը» բաժնում: Միաժամանակ, «Կարծիքի հիմք» բաժինը ներկայացված է «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինան­սական հաշվետվությանը կից 6-րդ Ծանոթագրությանը, որը նշում է, որ Ընկերությունը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ընթացքում կրել է ZZZ գումարի զուտ վնաս և այդ ամսաթվի դրությամբ Ընկերության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցել են ընդհանուր ակտիվներին YYY գումարով: Ինչպես նշված է 6-րդ Ծանոթագրությունում, այդ դեպքերն ու իրադարձությունները, 6-րդ ծանոթագրությունում սահմանված այլ հարցերի հետ ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Մեր կարծիքը սույն հանգամանքով պայմանավորված չի ձևափոխվել:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության համար[[810]](#footnote-810)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` X իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի այն պահանջների համաձայն, որոնք տեղին են նման ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստելիս, ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվության պատրաստումն ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունը 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 Ընկերության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար։

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար**

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունը ամբողջությամբ վերցրած զերծ է էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվության հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով 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 պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[811]](#footnote-811).
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը.
* 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 աուդիտորական եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվության կից բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
* գնահատում ենք ֆինանսական հաշվետվության ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2. Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն:**  Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝   * **Ցուցակված չհանդիսացող կազմակերպության դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների մասին հաշվետվության աուդիտ (այսինքն` առանձին ֆինանսական հաշվետվություն),** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն չի ներկայացվել,** * **Ֆինանսական հաշվետվությունը կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել է հաշվապահական հաշվառման դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների/դրամարկղային հիմունքի համաձայն` արձագանքելով կրեդիտորի խնդրանքին ներկայացնելու տեղեկատվություն դրամական հոսքերի վերաբերյալ: Ղեկավարությունն ունի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ընտրության հնարավորություն,** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ճշմարիտ ներկայացման հիմունքն է` կազմված բավարարելու առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները[[812]](#footnote-812),** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտորի որոշմամբ, աուդիտորական կարծիքում տեղին է կիրա­ռել «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» արտահայ­տությունը,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Աուդիտորական եզրակացության տարածումը կամ օգտագործումը սահմանափակված չէ,** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված),** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի՝ դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների մասին հաշվետվության աուդիտի համատեքստում,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում)** * **Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության համար,** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (Ընկերություն) 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև դրամական միջոցների մուտքերի և վճարումների մասին հաշվետվությանը կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը: (միասին` «Ֆինանսական հաշվետվություն»):

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում Ընկերության դրամական միջոցների մուտքերն ու վճարումները 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ` համաձայն X ծանոթագրությունում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի պահանջների։ [«Կարծիք» բաժինը ներկայացված է սկզբում՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվության մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար: [Սույն բաժնի առաջին և վերջին նախադասությունները սովորաբար ներկայացվում են «Աուդիտորի պատասխանատվությունը» բաժնում: Միաժամանակ, «Կարծիքի հիմք» բաժինը ներկայացված է «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Հանգամանքի շեշտադրում. Հաշվապահական հաշվառման հիմունք**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում 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: Մեր կարծիքը սույն հանգամանքով պայմանավորված չի ձևափոխվել:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության համար[[813]](#footnote-813)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի համաձայն: Պատասխանատվության շրջանակները ներառում են նաև ղեկավարության որոշումը տվյալ պայմաններում Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի կիրառելի լինելու, ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվության պատրաստումն ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունը 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։

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար**

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունը ամբողջությամբ վերցրած զերծ է էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվության հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով 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 պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[814]](#footnote-814).
* 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 աուդիտորական եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվության կից բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների ողջամտությունը.
* գնահատում ենք ֆինանսական հաշվետվության ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվության հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը։

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 3. Ցուցակված կազմակերպության հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն:  Սույն ցուցադրական աուդիտորական եզրակացության համար ենթադրվում են հետևյալ հանգամանքները՝   * **Դեբիտորական պարտքերի ժամանակացույցի աուդիտ (այսինքն` ֆինանսական հաշվետվության տարր, հաշիվ կամ հոդված),** * **Ֆինանսական տեղեկատվությունը կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել է կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթների համաձայն` այդ կարգավորողի ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները բավարարելու համար: Ղեկավարությունը չունի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի ընտրության հնարավորություն,** * **Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը համապատաս­խանության հիմունքն է` կազմված բավարարելու առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները[[815]](#footnote-815),** * **Աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») կարծիքը տեղին է հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,** * **Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են.** * **Աուդիտորական եզրակացության տարածումը սահմանափակված է,** * **Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված),** * **Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի՝ դեբիտորական պարտքերի ժամանակացույցի աուդիտի համատեքստում,** * **Աուդիտորը որոշել է, որ այլ տեղեկատվություն առկա չէ (այսինքն՝ ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) պահանջները չեն կիրառվում),** * **Ֆինանսական հաշվետվության վերահսկողության համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,** * **Աուդիտորը տեղական օրենսդրության ներքո հաշվետվողական այլ պարտականություններ չունի:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

**Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (Ընկերություն) 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ դեբիտորական պարտքերի ժամանակացույցը (այսուհետ` «ժամանակացույց»):

Մեր կարծիքով, 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ժամանակացույցի ֆինանսական տեղեկատվությունը բոլոր էական առումներով պատրաստված է համաձայն՝ [նկարագրել կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթները]: [«Կարծիք» բաժինը ներկայացված է սկզբում՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Կարծիքի հիմք**

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտ­ներին (ԱՄՍ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության *«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ժամանակացույցի աուդիտի համար»* բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն էթիկայի պահանջների, որոնք կիրառելի են ժամանակացույցի մեր աուդիտի նկատմամբ [*իրավակարգը*] և կատարել ենք էթիկայի գծով մեր այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջների համաձայն: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար: [Սույն բաժնի առաջին և վերջին նախադասությունները սովորաբար ներկայացվում են «Աուդիտորի պատասխանատվությունը» բաժնում: Միաժամանակ, «Կարծիքի հիմք» բաժինը ներկայացվում է «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո՝ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պահանջների համաձայն]

**Հանգամանքի շեշտադրում. Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը և տարածման սահմանափակումը**

Մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ժամանակացույցին կից X ծանոթագրությանը, որտեղ նկարագրվում է հաշվապա­հական հաշվառման հիմունքը: Ժամանակացույցը պատրաստվել է օժանդակելու Ընկերությանը ԴԵԶ կարգավորող մարմնի պահանջները բավարարելու համար: Ուստի ժամանակացույցը չի կարող կիրառվել մեկ այլ նպատակով: Մեր եզրակացությունը նախատեսված է բացառապես Ընկերության և ԴԵԶ կարգավորող մարմնի համար և բացի Ընկերությունից ու կարգավորողից, չպետք է տարածվի այլ կողմերին: Մեր կարծիքը սույն հանգամանքով պայմանավորված չի ձևափոխվել:

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ժամանակացույցի համար[[816]](#footnote-816)**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ժամանակացույցի պատրաստման համար` համաձայն [նկարագրեք կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության դրույթները], ինչպես նաև ինչպես նաև այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ժամանակացույցի պատրաստումն ապահովելու համար:

Ժամանակացույցը 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 Ընկերության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար։

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը ժամանակացույցի աուդիտի համար**

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ժամանակացույցը զերծ է էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորական 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 ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն օգտագործողների՝ սույն ժամանակացույցի հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա։

ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մգացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորական եզրակացության հավելվածում։ ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 41(գ)-ն բացատրում է, որ եթե օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն հստակ թույլատրվում է, ապա հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որը պարունակում է աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ այն աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառելու փոխարեն, պայմանով, որ կայքէջի նկարագրությունն անդրադառնում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը և չի հակասում դրան։

Որպես ԱՄՍ-ների համապատասխան աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում մենք կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն։ Ի լրումն՝

* որոշակիացնում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի պատճառով ժամանակացույցի էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար է համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար։ Խարդախության պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի պատճառով 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 պատկերացում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար[[817]](#footnote-817).
* 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 աուդիտորական եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ժամանակացույցին կից բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը։ Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։ Այնուամենայնիվ, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.
* գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների խելամտությունը.

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտորական 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 հայտարարություն, 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:

Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը, որի արդյունքում ներկայացվում է սույն աուդիտորական եզրակացությունը՝[*նշել անունը*]*։*

[*Աուդիտորական կազմակերպության անունից ստորագրությունը, աուդիտորի ստորագրությունը կամ երկուսը միասին, կախված տվյալ իրավակարգի պահանջներից*]

[*Աուդիտորի հասցեն*] [Ամսաթվի և հասցեի տեղերը փոխվել են)]

[*Ամսաթիվը*]

# ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 810

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅԱՆ ՊԱՏՐԱՍՏՄԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքների համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը.................................................................................... .1

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

**Նպատակները**.....................................................................................................................3

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

**Պահանջները**

Առաջադրանքի ստանձնում..............................................................................................5−7

Ընթացակարգերի բնույթը...................................................................................................8

Կարծիքի ձևը..................................................................................................................9−11

Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը.............12−13

Տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում...........................................................................................................14−15

Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ....................................................................................................................16−21

Տարածման կամ օգտագործման սահմանափակում, կամ ծանուցում ընթերցողներին հաշվապահական հաշվառման հիմունքի մասին...............................................................22

Համեմատություններ.....................................................................................................23−24

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվություն..............................................................................................................25

Աուդիտորի կապակցում................................................................................................26−27

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Առաջադրանքի ստանձնում..........................................................................................Ա1−Ա7

Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հասանելիության գնահատում...................................................................................................................... Ա8

Կարծիքի ձևը...................................................................................................................Ա9

Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը................Ա10

Տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում......................................................................................................Ա11−Ա16

Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ...............................................................................................................Ա17−Ա23

Համեմատություններ.................................................................................................Ա24−Ա25

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվություն..........................................................................................Ա26

Աուդիտորի կապակցում..................................................................................................Ա27

Հավելված. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանքներ»* աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ կապված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքի հետ, որոնք քաղված են այդ նույն աուդիտորի կողմից ԱՄՍ-ներին համապատասխան աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

2. Սույն ԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2016թ. դեկտեմբերի 15-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքների համար:

### Նպատակները

3. Աուդիտորի նպատակներն են`

ա) որոշել` արդյոք տեղին է ստանձնել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքը, և

բ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացութ­յան հետ կապված առաջադրանքը ստանձնելու դեպքում`

(i) ձևավորել կարծիք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ` հաշվի առնելով ձեռքբերված ապացույցների հիման վրա եզրահանգում­ների գնահատականը, և

(ii) հստակ արտահայտել այդ կարծիքը գրավոր եզրակացության միջոցով, որտեղ նկարագրվում է նաև նշված եզրակացության համար ծառայած հիմքերը:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների նպատակով, հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) կիրառված չափանիշներ` չափանիշներ, որոնք կիրառվում են ղեկավարության կողմից` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս,

բ) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ` աուդիտորի կողմից ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունները[[818]](#footnote-818), որոնցից քաղված են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները,

գ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ` ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներից քաղված սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը պարունա­կում է ավելի քիչ մանրամասներ, քան ֆինանսական հաշվետվությունները` միաժամանակ տրամադրելով կազմակերպության տնտեսական միջոցների կամ պարտականությունների համակարգված ներկայացումը տվյալ պահի համար, կամ դրանցում կատարված փոփոխությունները տվյալ ժամանակահատվածի համար[[819]](#footnote-819), որը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվությունների տրամադրած տեղեկություններին: Տարբեր իրավակարգերում սկզբնական ֆինանսական տեղեկատվությունը նկարագրելու համար կարող են օգտագործվել տարբեր հասկացություններ:

### Պահանջները

#### Առաջադրանքի ստանձնում

5. Աուդիտորը պետք է ստանձնի սույն ԱՄՍ-ի համաձայն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքը միայն այն դեպքում, եթե աուդիտորը ներգրավված է եղել ԱՄՍ-ների համաձայն այն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման գործընթացում, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները (հղում` պար. Ա1):

6. Նախքան ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքի ստանձնումը, աուդիտորը պետք է՝ (հղում` պար. Ա2)

ա) որոշի` արդյոք կիրառված չափանիշներն ընդունելի են (հղում` պար. Ա3-Ա7),

բ) ձեռք բերի ղեկավարության համաձայնությունն առ այն, որ վերջինս ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը ստորև նշվածների նկատմամբ`

(i) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում կիրառված չափանիշների համաձայն,

(ii) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ների հասանելի դարձնել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների նախատես­վող օգտագործողներին` առանց անհարկի դժվարության (կամ, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսվում է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսա­կան հաշվետվությունների հասանելիության ապահովումն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների նախատես­ված օգտագործող­ներին պարտադիր չէ և սահմանվում են ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունների պատրաստման չափանիշները, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում նկարագրել այդ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը), և

(iii) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառել ցանկացած այն փաստաթղթում, որը պարունակում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և նշում է, որ աուդիտորը ներկայացրել է եզրակացություն դրանց վերաբերյալ,

գ) ղեկավարության հետ համաձայնեցնի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ներկայացվող եզրակացության ձևը (տես` պարագրաֆներ 9-11):

7. Եթե աուդիտորի եզրահանգմամբ կիրառված չափանիշներն անընդունելի են կամ, որ ինքն անկարող է ստանալ պարագրաֆ 6(բ) կետում սահմանված ղեկավարության համաձայնեցումը, ապա աուդիտորը չպետք է ստանձնի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու առաջադրանքը, եթե դա չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: Այդպիսի օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն իրականացված առաջադրանքը չի համապա­տասխանում սույն ԱՄՍ-ին: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է սահմանի, որ առաջադրանքն իրականացվել է սույն ԱՄՍ-ի համաձայն: Աուդիտորը նշված փաստի վերաբերյալ պետք է համապատասխան բացատրություն ներկայացնի առաջադրանքի պայմաններում: 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

8. 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 սահմանում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,

բ) այն դեպքում, երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ուղեկցվում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներով, գնահատել` արդյոք դրանք հստակորեն նկարագրում են`

(i) ումից և որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները, կամ

(ii) օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը, համաձայն որոնց աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ների հասանելիության ապահովումը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատես­ված օգտագոր­ծող­ներին պարտադիր չէ 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 հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայաց­ված առնչվող տեղեկատվության հետ` որոշելու` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունները համապատասխանում են աուդի­տի ենթարկված 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 արդյոք պատշաճ ձևով է կիրառված ընդհանրացման մակարդակը` կոնկրետ պայմաններում ապակողմնորոշիչ տեղեկատվություն չներկայացնելու համար,

է) գնահատել` արդյոք աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններն հասանելի են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողներին` առանց անհարկի դժվարության, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսվում է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսա­կան հաշվետվությունների հասանելիության ապահովումը ամփոփ ֆինանսա­կան հաշվետվություն­ների նախատես­վող օգտագործող­ներին պարտադիր չէ և սահմանվում են ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունների պատրաստման չափանիշները (հղում` պար. Ա8):

#### Կարծիքի ձևը

9. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելը տեղին է, ապա աուդիտորի կարծիքը պետք է, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, կիրառի ստորև նշված արտահայտություններից որևէ մեկը՝ (հղում` պար. Ա9)

ա) կից ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներին`[*կիրառված չափանիշների*]համաձայն, կամ

բ) կից ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները հանդիսանում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը` [*կիրառված չափանիշների*] համաձայն:

10. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի շարադրանք, 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 կարծիքն արտահայտելու համար, և

բ) գնահատի` հնարավոր է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքը ճիշտ չընկալվի դրանց օգտագործողների կողմից, եթե այո, արդյոք անհրաժեշտ է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել լրացուցիչ բացատրություն հնարավոր ճիշտ չընկալումը մեղմացնելու նպատակով:

11. Եթե պարագրաֆ 10(բ)-ի դեպքում, աուդիտորը որոշում է, որ ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ բացատրության ներառումը չի կարող մեղմացնել հնարավոր ոչ ճիշտ ընկալումը, ապա աուդիտորը չպետք է ստանձնի առաջադրանքը, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով չի պահանջվում նման կերպ վարվել: Օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն իրականացրած առաջադրանքը չի համապատաս­խանում սույն ԱՄՍ-ին: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է սահմանի, որ առաջադրանքն իրականացվել է սույն ԱՄՍ-ին համապատաս­խան:

#### Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող աշխատանքների և դեպքերի ժամկետը

12. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցությունը կարող է թվագրվել ավելի ուշ, քան աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացու­թյան ամսաթիվը: Նման դեպքերում, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պետք է սահմանի, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները չեն արտացոլում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվին հաջորդող տեղի ունեցած դեպքերի ազդեցությունները (հղում` պար. Ա10):

13. Աուդիտորը կարող է իրազեկ դառնալ գոյություն ունեցող փաստերի մասին՝ աուդիտի ենթարկված 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 աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նշված փաստերի դիտարկումը ԱՄՍ 560-ի[[820]](#footnote-820) համաձայն չի ավարտվել:

#### Տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում

14. Աուդիտորը պետք է ծանոթանա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվությանը և դիտարկի, արդյոք առկա է էական անհամապատասխանություն այդ տեղեկատվության և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների միջև:

15. Եթե աուդիտորն էական անհամապատասխանություն է հայտնաբերում, ապա պետք է այդ հարցը քննարկի ղեկավարության հետ և որոշի՝ արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները կամ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվությունը վերանայման անհրաժեշտություն ունի: Եթե աուդիտորը որոշում է, որ տեղեկատվությունը վերանայման կարիք ունի, իսկ ղեկավարությունը մերժում է անհրաժեշտ ձևով վերանայել այն, աուդիտորը պետք է հանգամանքներից ելնելով համապատասխան գործողություններ ձեռնարկի, ներառյալ՝ դիտարկի հետևանքները ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համար (Հղում՝ պար. Ա11-Ա16):

#### Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ

*Աուդիտորական եզրակացության տարրերը*

16. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի ստորև նշված տարրերը`[[821]](#footnote-821) (հղում` պար. Ա23).

ա) անվանումը, որտեղ հստակորեն նշվում է, որ եզրակացությունը ներ­կա­­յաց­վում է անկախ աուդիտորի կողմից (հղում` պար. Ա17),

բ) հասցեատերը (հղում` պար. Ա18),

գ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացումը, որոնց վերա­բերյալ աուդիտորի կողմից պատրաստվում է եզրակացությունը, ներառյալ` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկ­ված յուրաքանչյուր հաշվետվության անվանումը (հղում` պար. Ա19),

դ) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացումը,

ե) պարագրաֆ 20-ի համաձայն կարծիքի հստակ արտահայտում (տես 9-11 պարագրաֆները),

զ) հայտարարություն` նշելով, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ները չեն պարունակում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունների պատրաստման ընթացքում կիրառված ֆինանսական հաշվե­տվողականու­թյան հիմունքով պահանջվող բոլոր բացահայտումները և, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չպետք է փոխարինի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը,

է) որտեղ կիրառելի է՝ պարագրաֆ 12-ով պահանջվող հայտարարությունը,

ը) հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը, այդ եզրակացության ամսաթիվը և 19-20 պարագրաֆների համաձայն այն փաստը, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված կարծիք,

թ) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարութ­յան[[822]](#footnote-822) պատասխանատվության նկարագրությունը` բացատրելով, որ ղեկավարութ­յունը[[823]](#footnote-823) պատասխանատու է կիրառված չափանիշների համաձայն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,

ժ) հայտարարություն, որ աուդիտորը պատասխանատու է ԱՄՍ-ներին համապատ­աս­խան իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի հիման վրա կարծիք արտահայտելու համար, թե արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին,

ժա) աուդիտորի ստորագրությունը,

ժբ) աուդիտորի հասցեն,

ժգ) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում` պար. Ա20):

17. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հասցեատերը չի հանդիսանում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության նույն հասցեատերը, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի մեկ այլ հասցեատեր կիրառելու տեղին լինելը (հղում` պար. Ա18):

18. Աուդիտորը պետք է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը թվագրի ոչ ուշ քան՝ (հղում` պար. Ա20)

ա) այն ամսաթիվը, որի դրությամբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնք հիմք են հանդիսանում կարծիք արտա­հայտելու համար, ներառյալ ապացույց առ այն, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, իսկ համապատասխան իրավասութ­յուն ունեցողները հավաստիացրել են դրանց նկատմամբ իրենց պատասխա­նատ­վությունը, և

բ) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը:

*Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությանը* (հղում` պար. Ա23)

19. Երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է՝

ա) վերապահումով կարծիք՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված)[[824]](#footnote-824),

բ) «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն կամ «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված)[[825]](#footnote-825) ,

գ) *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* վերնագրով բաժին՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված)[[826]](#footnote-826) ,

դ) Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի[[827]](#footnote-827), կամ

ե) հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության մեջ առկա չուղղված էական խեղաթյուրումը՝ համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված)[[828]](#footnote-828),

և աուդիտորը բավարարված է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համապատասխանում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին կամ հանդիսանում են դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը` կիրառված չափանիշների համաձայն, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը` ի լրումն պարագրաֆ 16-ում թվարկված տարրերի, պետք է՝

(i) սահմանի, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է վերապահումով կարծիք, «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, «Այլ հանգամանք» պարբերություն, *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* վերնագրով բաժին, աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում կամ հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության մեջ առկա չուղղված էական խեղաթյուրումը, և (Հղում՝ պար. Ա21), և

(ii) նկարագրի` (Հղում՝ պար. Ա22)

ա. աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք արտահայտելու հիմքը, և դրանց ազդեցությունը, եթե առկա է, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

բ. աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունում, «Այլ հանգամանք» պարբերութ­յու­նում, կամ *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժնում շեշտադրված հարցը և դրանց ազդեցություն(ներ)ը, եթե առկա է, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

գ. այլ տեղեկատվության մեջ առկա չուղղված էական խեղաթյու­րումը և դրա ազդեցությունը, եթե առկա է, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվության վրա: (Հղում՝ պար. Ա15)

20. Երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդի­տորա­կան եզրակացությունը պարունակում է բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը` ի լրումն պարագրաֆ 16-ում թվարկված տարրերի, պետք է`

ա) սահմանի, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում,

բ) նկարագրի նշված բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարման հիմքը, և

գ) սահմանի, որ որպես աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժար­ման հետևանք, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն արտահայտելը տեղին չէ (Հղում՝ պար. Ա23):

*Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կարծիք*

21. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն համապատասխանում աուդիտի ենթարկված 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 կարծիք (հղում` պար. Ա23):

#### Տարածման կամ օգտագործման սահմանափակում, կամ ծանուցում ընթերցողներին հաշվապահական հաշվառման հիմունքի մասին

22. Երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության տարածումը կամ օգտագործումը սահմանափակված է, կամ այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ընթերցողներին ծանուցում է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն, ապա աուդիտորը պետք է նման սահմանափակում կամ ծանուցում ներառի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում:

#### Համեմատություններ

23. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարու­նակում են համեմատություններ, իսկ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ոչ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք նման բացթողումը ողջամիտ է առաջադրանքի պայմաններում: Աուդիտորը պետք է որոշի ոչ ողջամիտ բացթողման ազդեցությունը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական եզրակացության վրա (հղում` պար. Ա24):

24. Եթե ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են համեմատու­թյուններ, որոնք պատրաստվել են մեկ այլ աուդիտորի կողմից, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը նաև պետք է ներառի այն հարցերը, որոնք ԱՄՍ 710-ն աուդիտորից պահանջում է ներառել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յունում[[829]](#footnote-829) (հղում` պար. Ա25):

#### Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվություն

25. Աուդիտորը պետք է գնահատի` արդյոք ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված աուդիտի չենթարկված որևէ լրացուցիչ տեղեկա­տվություն հստակ տարբերակված է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններից: Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ կազմակերպության կողմից աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումը հստակ տարբե­րակված չէ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններից, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը փոխել աուդիտի չենթարկված 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. Ա26):

#### Աուդիտորի կապակցում

26. Եթե աուդիտորը իրազեկ է դառնում, որ կազմակերպությունը պլանավորում է ամրագրել, որ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացություն է ներկայացրել ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, սակայն չի ծրագրում ներառել առնչվող աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը, աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է պահանջի աուդիտորական եզրակացությունը ներառել փաստաթղթում: Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի պահանջը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի և իրականացնի համապատասխան այլ միջոցառումներ, որոնք նախագծված են կանխելու ղեկավարությանը աուդիտորին այդ փաստաթղթի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններին անտեղի կապակցելու համար (հղում` պար. Ա27):

27. Աուդիտորը կարող է ներգրավված լինել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու գործընթացում, սակայն ներգրավված չլինել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն պատրաստելու գործընթացում: Եթե աուդիտորը տեղեկանում է, որ կազմակերպությունը ծրագրում է փաստաթղթում հայտարարություն ներառել` հիշատակելու աուդիտորին և նշելու, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները քաղված են աուդիտորի կողմից աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներից, ապա աուդիտորը պետք է ընդունի վերը նշված հիշատակումը, եթե`

ա) այն կատարված է աուդիտի ենթարկված 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 ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառել 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` Ա27):

**\*\*\***

### 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 ԱՄՍ-ի, ազատելու ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունների հետ կապված պատասխանատվությունից: Սույն ԱՄՍ-ի կիրառումը չի տրամադրում բավարար քանակի համապատասխան ապացույց, որի վրա կարող է հիմնվել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացությունը, եթե աուդիտորը աուդիտի չի ենթարկել նաև այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ները:

Ա2. Ղեկավարության համաձայնությունը պարագրաֆ 6-ում նկարագրված հարցերի շուրջ կարող է հաստատվել վերջինիս կողմից առաջադրանքի պայմանների գրավոր համաձայնեցմամբ:

*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 աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին կամ ներկայացնեն դրանց ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը: Հաշվի առնելով, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններն իրենց բնույթով պարունակում են ընդհանրացված տեղեկատվություն և սահմանափակ բացահայտումներ, ավելանում է ռիսկը, որ դրանք չեն պարունակի անհրաժեշտ 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 տվյալ հանգամանքներում ապակողմնորոշիչ չեն:

Ա5. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման չափանիշները կարող են սահմանվել ստանդարտներ մշակող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից կամ էլ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: Ինչպես ԱՄՍ 210[[830]](#footnote-830)-ում բացատրված է 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 ղեկավարու­թյան կողմից, օրինակ` հիմնվելով կոնկրետ ճյուղում առկա փորձի վրա: Չափանիշները, որոնք ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում, կհանգեցնեն այնպիսի ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների, որոնք`

ա) պատշաճ ձևով բացահայտում են իրենց ամփոփ բնույթը և նույնականացնում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,

բ) հստակ նկարագրում են՝ ումից և որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները, կամ, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսվում է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսա­կան հաշվետվություն­ների հասանելիության ապահովումը ամփոփ ֆինանսա­կան հաշվետվություն­ների նախատես­վող օգտագործող­ներին պարտադիր չէ և սահմանվում են ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվու­թյունների պատրաստման չափանիշները, ապա՝ այդ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը,

գ) պատշաճ ձևով բացահայտում են կիրառված չափանիշները,

դ) համապատասխանում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ներում ներկայացված առնչվող տեղե­կատ­վությանը կամ կարող են ենթադրվել այդ տեղեկատվությունից, և

ե) ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակի շրջանակներում, պարունակում են անհրաժեշտ տեղեկատվություն և պատշաճ ձևով են կիրառում ընդհանրացման մակարդակը` կոնկրետ պայմաններում ապակողմնորոշիչ տեղեկատվություն չներկայացնելու համար:

Ա7. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ բնույթի պատշաճ բացահայ­տումը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականա­ցումը, ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա6 (ա) կետում, կարող է, օրինակ ներկայացվել համապատասխան վերնագրի կիրառմամբ, օրինակ` «Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ՝ պատրաստված 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ների հիման վրա»:

#### Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հասանելիության գնահա­տում (հղում` պար. 8(է))

Ա8. Աուդիտորի գնահատականը` արդյոք աուդիտի ենթարկված ֆինանսա­կան հաշվետ­վութ­յուն­ները հասանելի են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատես­վող օգտագործողներին՝ առանց անհարկի դժվարության, կրում է ստորև նշված գործոնների ազդեցությունը, ինչպես օրինակ արդյոք`

* ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները հստակ նկարագրում են ումից կամ որտեղից կարելի է ձեռք բերել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,
* աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները հասա­նելի են հանրությանը, կամ
* ղեկավարությունը սահմանել է գործընթաց, համաձայն որի ամփոփ ֆինանսա­կան հաշվետվությունների նախատեսվող օգտագործողները կարող են ազատ ձեռք բերել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյունները:

#### Կարծիքի ձևը (հղում` պար. 9)

Ա9. Պարագրաֆ 8-ում նկարագրված ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում ձեռք բերված ապացույցների գնահատականի վրա հիմնված եզրահանգումը, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիքը տեղին է, հնարավորություն է տալիս աուդիտորին արտահայտել կարծիք՝ ներառելով պարագրաֆ 9-ում նշված արտահայտություններից որևէ մեկը: Աուդիտորի որոշումը, թե արտահայտություններից որ մեկին պետք է նախապատվությունը տալ, կախված է կոնկրետ իրավակարգում ընդհանուր ընդունված փորձից:

#### Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացությանը 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 աուդիտի ենթարկված 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 աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից և չեն թարմացվում:

#### Տեղեկատվություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում (հղում` պար. 14-15)

Ա11. ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված) անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությանը: ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) համատեքստում այլ տեղեկատվությունը կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում ներառված ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական տեղեկատվությունն է (բացի ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից): Տարեկան հաշվետվությունը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններն ու դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը կամ կցվում է դրանց:

Ա12. Միաժամանակ, 14-15 պարագրաֆներն անդրադառնում են աուդիտորի պատասխանատ­վությանը՝ կապված այն տեղեկատվության հետ, որը ներառված է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում: Այս տեղեկատվությունը կարող է ներառել՝

* որոշ կամ բոլորը այն հարցերից, որոնք վերաբերում են տարեկան հաշվետվությունում ներառված այլ տեղեկատվությանը (օրինակ՝ երբ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններն ու դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառված են ամփոփ տարեկան հաշվետվությունում), կամ
* հարցեր, որոնք չեն վերաբերում տարեկան հաշվետվությունում ներառված այլ տեղեկատվությանը:

Ա13. Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվությունն ընթերցելիս աուդիտորը կարող է պարզել, որ նման տեղեկատվությունը ապակողմնորոշիչ է և հնարավոր է համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու անհրաժեշտություն լինի: Էթիկայի համապատասխան պահանջները[[831]](#footnote-831) աուդիտորից պահանջում են խուսափել գիտակցաբար առնչվել այնպիսի տեղեկատվության, որն աուդիտորի համոզմամբ պարունակում է էականորեն կեղծ կամ ապակողմնորոշիչ տվյալ, չճշգրտված կամ անխոհեմորեն տրամադրված տեղեկություններ, բացթողնված կամ թաքցված տեղեկատվություն, որը պետք է ընդգրկված լիներ, և որի բացակայությունը կարող է ապակողմնորոշիչ լինել:

*Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվություն, որը վերաբերում է տարեկան հաշվետվությունում ներառված այլ տեղեկատվությանն առնչվող որոշ հարցերին կամ դրանց բոլորին*

Ա14. Երբ տեղեկատվությունը ներառված է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում և այդ տեղեկատվությունը վերաբերում է տարեկան հաշվետվությունում ներառված այլ տեղեկատվությանն առնչվող որոշ հարցերին կամ դրանց բոլորին, ապա ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) համաձայն նշված այլ տեղեկատվության հետ կատարված աշխատանքը կարող է բավարարել սույն ԱՄՍ-ի 14-15 պարագրաֆների նպատակին:

Ա15. Երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրում է հայտնաբերվել և այդ չուղղված էական խեղաթյուրումն առնչվում է հարցին, որը վերաբերում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվությանը, ապա ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների և այդ տեղեկատվության միջև կարող է առկա լինել էական անհամապատասխանութ­յուն կամ այդ տեղեկատվությունը կարող է ապակողմնորոշիչ լինել:

*Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթում ներառված տեղեկատվություն, որը վերաբերում է տարեկան հաշվետվությունում ներառված այլ տեղեկատվությանը չառնչվող հարցերին*

Ա16. ԱՄՍ 720-ը (Վերանայված), ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելով պայմաններին, կարող է օգտակար լինել աուդիտորին՝ տեղեկատվությունն ըստ անհրաժեշտության վերանայելու հետ կապված ղեկավարության մերժմանը արձագանքելու նպատակով համապատասխան գործողություն ձեռնարկելիս, ներառյալ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հետևանքները դիտարկելիս:

#### Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ

*Աուդիտորական եզրակացության տարրերը*

Անվանում (հղում` պար. (16(ա))

Ա17. Անվանումը, որը ցույց է տալիս, որ եզրակացությունը ներկայացվում է անկախ աուդիտորի կողմից, օրինակ` «Անկախ աուդիտորական եզրակացություն», հաստա­տում է, որ աուդիտորը բավարարել է անկախությանը վերաբերող էթիկայի բոլոր համա­պատասխան պահանջները: Նշվածը անկախ աուդիտորի եզրակացությունը տարբերակում է այլ անձանց կողմից հրապարակված եզրակացություններից:

Հասցեատեր (հղում` պար. 16(բ), 17)

Ա18. Գործոնները, որոնք հաշվի է առնում աուդիտորը՝ գնահատելու ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների հասցեատիրոջ համապատասխան լինելը, ներա­ռում են առաջադրանքի պայմանները, կազմակերպության բնույթը և ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների նպատակը:

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նույնականացում (հղում` պար. 16(գ)(i))

Ա19. Երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառ­վելու են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններից և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթում, ապա աուդիտորը կարող է դիտարկել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր էջի վրա նշել էջերի թիվը, եթե ներկայացման ձևը թույլ է տալիս այդպես վարվել: Նշված մոտեցումը օգնում է ընթերցողներին նույնականացնել ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց վերաբերում է աուդիտորական եզրակացությունը:

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում` պար. 16(ժգ),18)

Ա20. Համապատասխան իրավասություն ունեցող անձը կամ անձինք, որոնք պետք է եզրահան­գեն, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են և ստանձնեն դրանց նկատմամբ իրենց պատասխանատվությունը, որոշվում են՝ կախված առաջադրանքի պայմաններից, կազմակերպության բնույթից և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների նպատակից:

Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացությանը (հղում` պար. 19)

Ա21. Սույն ԱՄՍ-ի 19(i) պարագրաֆն աուդիտորից պահանջում է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում ներառել հայտարարություն, երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է աուդիտի մեկ կամ մի քանի առանցքային հարցերի ներկայացում՝ նկարագրված համաձայն ԱՄՍ 701-ի[[832]](#footnote-832): Այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի պահանջվում ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում նկարագրել աուդիտի առանձին առանցքային հարցերը:

Ա22. Պարագրաֆ 19-ով պահանջվող հայտարարություն(ներ)ն ու նկարագրություն(ներ)ը նպատակ ունեն ուշադրություն հրավիրել այդ հարցերի վրա և չեն փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացության ընթերցմանը: Պահանջվող նկարագրությունների նպատակը հարց(եր)ի բնույթը փոխանցելն է և դրանք չպետք է նույնությամբ կրկնեն աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության համապատասխան տեքստը:

Ցուցադրական օրինակներ (հղում` պար. 16,19-21)

Ա23. Սույն ԱՄՍ-ին կից հավելվածը պարունակում է ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ, որոնք`

ա) պարունակում են չձևափոխված կարծիքներ,

բ) քաղված են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվու­թյուններից, որոնց վերաբերյալ աուդիտորն արտահայտել է ձևափոխված կարծիքներ,

գ) պարունակում են ձևափոխված կարծիք,

դ) քաղված են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից, երբ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը նկարագրող հայտարարություն՝ համաձայն ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված), և

ե) քաղված են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից, երբ դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժին և աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում:

#### Համեմատություններ (հղում` պար. 23-24)

Ա24. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարունա­կում են համեմատություններ, ենթադրվում է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվու­թյունները նույնպես կարող են ունենալ համեմատություններ: Համեմատությունները աուդիտի ենթարկված 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:

Ա25. 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 աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում` պար.25)

Ա26. ԱՄՍ 700-ը (Վերանայված)[[833]](#footnote-833) պարունակում է պահանջներ և ուղեցույց, որոնք պետք է կիրառվեն, երբ աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացվում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ների հետ, որոնք ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելով պայմաններին, պարագրաֆ 25-ի պահանջը կիրառելիս կարող են լինել օգտակար:

#### Աուդիտորի կապակցում (հղում` պար. 26-27)

Ա27. 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 իրավունքներից և պարտակա­նություններից: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել հայցել իրավական օգնություն:

### Հավելված

(հղում` պար. Ա23)

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորական եզրակացություն` սահմանված չափանիշների համաձայն պատրաստված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխ­ված կարծիք: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբեր­յալ աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը թվագրված է ավելի ուշ, քան այն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժին և աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում:
* Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորական եզրակացություն ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` պատրաստված ղեկավարության կողմից մշակված և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ ձևով բացահայտված չափանիշների համաձայն: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված կարծիք: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը: Այլ տեղեկատվությունը, որին վերաբերում է այդ չուղղված էական խեղաթյուրումը, նաև տեղեկատվություն է՝ ներառված ամփոփ ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ներ և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում:
* Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորական եզրակացություն` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` պատրաստված ղեկավարության կողմից մշակված և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ ձևով բացահայտված չափանիշների համաձայն: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է վերապահումով կարծիք: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:
* Ցուցադրական օրինակ 4. Աուդիտորական եզրակացություն` ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ` պատրաստված ղեկավարության կողմից մշակված և ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ ձևով բացահայտված չափանիշների համաձայն: Աուդիտորի որոշման համաձայն` կիրառված չափանիշներն ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է բացասական կարծիք: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:
* Ցուցադրական օրինակ 5. Աուդիտորական եզրակացություն` սահմանված չափանիշնե­րի համաձայն պատրաստված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված կարծիք: Աուդիտորը եզրահանգել է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելը հնարավոր չէ: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1.**  **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**   * **Ցուցակված կազմակերպության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետ­վություն­ների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված կարծիք,** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման վերաբերյալ առկա են սահմանված չափանիշներ,** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը թվագրված է ավելի ուշ, քան այն ֆինանսական հաշվետվու­թյունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, որոնցից քաղված են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները,** * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացությունը ներառում է *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* բաժին,** * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորա­կան եզրակացությունը ներառում է աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում**[[834]](#footnote-834)**:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին ամփոփ հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին ամփոփ հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները, քաղված են ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ներից:

Մեր կարծիքով կից ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ [նկարագրել սահմանված չափա­նիշը] համաձայն:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չի փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը: Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ները չեն արտացոլում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվութ­յուն­ների վերաբերյալ մեր եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ազդեցությունները:

**Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը**

Մենք աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք չձևափոխված աուդիտորական կարծիք: Այդ եզրակացությունը ներառում է նաև՝

* *«Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն»* վերնագրով բաժին, որը ուշադրություն է հրավիրում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների 6-րդ Ծանոթագրությանը: Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների 6-րդ ծանոթագրությունը նշում է, որ ԱԲԳ ընկերությունը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ընթացքում կրել է ZZZ գումարի զուտ վնաս և այդ ամսաթվի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցել են ընդհանուր ակտիվներին YYY գումարով: Նշված դեպքերն ու իրադարձությունները, աուդիտի ենթարկ­ված ֆինանսական հաշվետվությունների 6-րդ ծանոթագրությունում ներկա­յաց­ված այլ հարցերի հետ միասին վկայում են, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել ԱԲԳ ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Այս հարցերը ներկայացված են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների 5-րդ ծանոթագրությունում:
* Աուդիտի այլ[[835]](#footnote-835) առանցքային հարցերի ներկայացում: [Աուդիտի առանցքային հար­ցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողությամբ հա­մար­վել են առավել նշանակալի՝ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսա­կան հաշվետվությունների՝ մեր կողմից իրականացված աուդիտի ընթացքում]:[[836]](#footnote-836)

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[837]](#footnote-837) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` [նկարագրել սահմանված չափանիշները] համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է արտահայտել կարծիք, թե արդյոք ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ հիմնվելով մեր կողմից *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանք­ներ»* Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ին (Վերանայված) համապատաս­խան իրականացրած ընթացակարգերի վրա:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի հասցեն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2.**  **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**   * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտա­հայտ­ված է չձևափոխված կարծիք,** * **Չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում,** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշ­վետ­վութ­յունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:** * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտո­րա­կան եզրակացությունը ներառում է հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը: Այլ տեղեկատվությունը, որին վերաբերում է այդ չուղղված էական խեղաթյուրումը, տեղեկատվությունն է՝ ներառված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ և դրանց վերաբերյալ աուդի­տո­րա­կան եզրակացություն պարունակող փաստաթղթում:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին ամփոփ հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին ամփոփ հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները, քաղված են ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ներից:

Մեր կարծիքով կից ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ X ծանոթագրութ­յունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չի փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը:

**Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը**

Մենք աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք չձևափոխված աուդիտորական կարծիք: [Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություննե­րը ներառված են 20X1 թվականի Տարեկան հաշվետվությունում: Աուդիտի ենթարկ­ված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացութ­յունը ներառում է հայտարարություն, որը նկարագրում է այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը՝ ընդգրկված 20X1 թվականի Տարեկան հաշվետ­վութ­յան «Ղեկավարության քննարկում և վերլուծություն» բաժնում: «Ղեկավարության քննարկում և վերլուծություն» բաժինը և դրանում ընդգրկված՝ այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը ներառված են նաև 20X1 թվականի Ամփոփ տարեկան հաշվետվությունում:] [*Նկարագրել այլ տեղեկատվության գծով չուղղված էական խեղաթյուրումը*]:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[838]](#footnote-838) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է արտահայտել կարծիք, թե արդյոք ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆի­նան­սական հաշվետվություններին՝ հիմնվելով մեր կողմից *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանք­ներ»* Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ին (Վերանայված) համապա­տաս­խան իրականացրած ընթացակարգերի վրա:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի հասցեն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3.**  **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**   * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է վերապահումով կարծիք,** * **Չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում,** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինան­սական հաշ­վետ­վութ­յունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոն­ցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիք**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին ամփոփ հաշվետվութ­յունը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին ամփոփ հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին ամփոփ հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետ­վութ­­յունը և կից ծանոթագրությունները, քաղված են ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվե­տվություններից: Մենք այդ հաշվետվություն­ների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք վերապահումով աուդիտորական կարծիք[[839]](#footnote-839) :

Մեր կարծիքով կից ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համապատասխանում են (կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն: Այնուհանդերձ, ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները խեղաթյուրված են այնքանով, որքանով խեղաթյուրված են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայ­տում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չի փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը:

**Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը**

Մենք աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք վերապահու­մով աուդիտորական կարծիք: Վերապահումով աուդիտորական կարծիքի հիմքն այն էր, որ ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, այլ դրանք սահմանել է միայն ինքնարժեքով, որը հանդիսանում է շեղում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստան­դարտ­ներից: Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ, եթե ղեկավարությունը պաշար­ները սահմաներ ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, անհրաժեշտ կլիներ պաշարները xxx գումարով նվազեցնել մինչև դրանց իրացման զուտ արժեք։ Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կավելանար xxx գումարով, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին համապատաս­խանաբար xxx, xxx և xxx գումարներով։

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[840]](#footnote-840) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է արտահայտել կարծիք, թե արդյոք ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ հիմնվելով մեր կողմից *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանք­ներ»* Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ին (Վերանայված) համապա­տաս­խան իրականացրած ընթացակարգերի վրա:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի հասցեն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 4.**  **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**   * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտ­ված է բացասական կարծիք,** * **Չափանիշները մշակված են ղեկավարության կողմից և պատշաճ ձևով բացահայտված են X ծանոթագրությունում: Աուդիտորի որոշման համաձայն, չափանիշներն ընդունելի են տվյալ պայմաններում:** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցութ­յունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշ­վետ­վությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Կարծիքից հրաժարում**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին ամփոփ հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին ամփոփ հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները, քաղված են ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվե­տվու­­թյուններից:

Որպես մեր եզրակացության *«Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություն­ները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը»* բաժնում ներկայացված՝ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված բացա­սա­կան կարծիքի հետևանք, տեղին չէ կարծիք արտահայտել կից ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունների վերաբերյալ:

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետ­վութ­­յուն­ների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չի փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերա­բերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը:

**Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը**

Մենք ԱԲԳ ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք բացասական կարծիք: Բացասական կարծիք արտահայտելու հիմքը [նկարագրել բացասական աուդի­տո­րա­կան կարծիքի հիմքը]:

**Ամփոփ ֆիանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[841]](#footnote-841) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` X ծանոթագրությունում նկարագրված հիմունքի համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է արտահայտել կարծիք, թե արդյոք ամփոփ ֆինան­սական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ հիմնվելով մեր կողմից *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանք­ներ»* Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ին (Վերանայված) համապա­տաս­խան իրականացրած ընթացակարգերի վրա:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի հասցեն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 5.**  **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը`**   * **Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված է չձևափոխված կարծիք,** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առկա են սահմանված չափանիշներ,** * **Աուդիտորը եզրահանգել է, որ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելը հնարավոր չէ:** * **Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակա­ցությունը թվագրված է նույն ամսաթվով, որով թվագրվել է այն ֆինանսական հաշ­վետ­վությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը, որոնցից քաղվել են ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները:** |

**ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ ԱՄՓՈՓ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ**

[Համապատասխան հասցեատերը]

**Բացասական կարծիք**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ամփոփ հաշվապահական հաշվեկշիռը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին ամփոփ հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին ամփոփ հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին ամփոփ հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները, քաղված են ԱԲԳ Ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվե­տվութ­յուն­ներից:

Մեր կարծիքով, *«Բացասական կարծիքի հիմք»* պարագրաֆում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով, ներկայացված ամփոփ ֆինանսական հաշվե­տվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն համապատասխանում (կամ *չեն հանդիսանում ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*) ԱԲԳ Ընկերու­թյան 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին` [նկարագրել սահմանված չափանիշները] համաձայն:

**Բացասական կարծիքի հիմք**

[Նկարագրել հարցը, որի արդյունքում ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն համապատասխանում (կամ չեն հանդիսանում *ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*) աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին` սահմանված չափանիշների համաձայն:]

**Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններ**

Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պարունակում բոլոր բացահայտում­ները, որոնք պահանջվում են [նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, որը կիրառվել է ԱԲԳ ընկերության աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս]: Հետևաբար, ամփոփ ֆինանսական հաշվետ­վությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցումը չի փոխարինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ընթերցմանը:

**Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց վերաբերյալ մեր եզրակացությունը**

Մենք աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ 20X2 թվականի փետրվարի 15-ի մեր եզրակացությունում արտահայտել ենք չձևափոխված աուդիտորական կարծիք:

**Աուդիտի ենթարկված ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության[[842]](#footnote-842) պատասխանատվությունը**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար` [նկարագրել սահմանված չափա­նիշները] համաձայն:

**Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

Մեր պատասխանատվությունն է արտահայտել կարծիք, թե արդյոք ամփոփ ֆինան­սա­կան հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում են [կամ *հանդիսանում են ճշմարիտ ամփոփ ներկայացումը*] աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին՝ հիմնվելով մեր կողմից *«Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության պատրաստման առաջադրանք­ներ»* Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 810-ին (Վերանայված) համապա­տաս­խան իրականացրած ընթացակարգերի վրա:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի հասցեն]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

# ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 2400

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ԱՆՑՅԱԼ ԺԱՄԱՆԱԿԱՇՐՋԱՆՆԵՐԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2013թ. դեկտեմբերի 31-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքների համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԴԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...................................................................................1-4

Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք....................................................................................................................5-8

Սույն ԴԱՄՍ-ի իրավասությունը..........................................................................................9-12

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը................................................................................................13

**Նպատակները**................................................................................................................14-15

**Սահմանումներ**................................................................................................................16-17

**Պահանջները**

Դիտարկման առաջադրանքների իրականացումը՝ համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի………………..18-20

Էթիկայի պահանջները.........................................................................................................21

Մասնագիտական կասկածամտություն և մասնագիտական դատողություն.......................22-23

Որակի հսկողություն առաջադրանքի մակարդակով........................................................24-28

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունում և

շարունակում....................................................................................................................29-41

Հաղորդակցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ...........42

Առաջադրանքի իրականացում.........................................................................................43-57

Հետագա դեպքեր...........................................................................................................58-60

Գրավոր հավաստումներ..................................................................................................61-65

Իրականացված ընթացակարգերի հիման վրա ձեռք բերված ապացույցների գնահատում....................................................................................................................66-68

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևավորումը....................................................................................................................69-85

Դիտարկման եզրակացությունը.......................................................................................86-92

Փաստաթղթավորում......................................................................................................93-96

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ԴԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը...............................................................................Ա1-Ա5

Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք................................................................................................................Ա6-Ա7

Նպատակները.............................................................................................................Ա8-Ա10

Սահմանումներ............................................................................................................Ա11–Ա13

Դիտարկման առաջադրանքների իրականացումը՝ համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի.......................Ա14

Էթիկայի պահանջները................................................................................................Ա15–Ա16

Մասնագիտական կասկածամտություն և մասնագիտական դատողություն...................Ա17-Ա25

Որակի հսկողություն առաջադրանքի մակարդակով...................................................Ա26–Ա33

Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունումը և շարունակումը............................................................................................................Ա34–Ա62

Հաղորդակցումը ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ..........................................................................................................................Ա63-Ա69

Առաջադրանքի իրականացում..................................................................................Ա70–Ա105

Գրավոր հավաստումներ...................................................................................... Ա106-Ա108

Իրականացված ընթացակարգերի հիման վրա ձեռք բերված ապացույցների գնահատում............................................................................................................Ա109–Ա111

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևավորումը.............................................................................................................Ա112-Ա123

Դիտարկման եզրակացությունը................................................................................Ա124-Ա150

Փաստաթղթավորում.......................................................................................................Ա151

Հավելված 1։ Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի Նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ

Հավելված 2։ Դիտարկման եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկի»* *Նախաբանի* հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ԴԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1․ Սույն Դիտարկման Առաջադրանք­ների Միջազգային Ստանդարտը (ԴԱՄՍ) անդրադառնում է ՝ (Հղում․ Պար. Ա1)

ա) դիտարկում իրականաց­նողի պատասխանա­­­տվու­­թյանը՝ Անցյալ ժամանակա­շրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական դիտարկման (դիտարկում) առաջադրանքներ իրականացնելիս, այն դեպքում, երբ դիտարկում իրականացնողը չի հանդիսանում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնող անձ, և

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման եզրակացության ձևին և բովանդակությանը։

2. Սույն ԴԱՄՍ-ն չի անդրադառնում այն դեպքերին, երբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կամ միջանկյալ ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումն իրականացվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություն­ների անկախ աուդիտ իրականացնող անձի կողմից (Հղում. Պար. Ա2)

3. Սույն ԴԱՄՍ-ն, ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելուց հետո, կիրառվում է անցյալ ժամանակաշրջանների այլ ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկման առաջադ­րանք­ների համար։ Անցյալ ժամանակաշրջան­ների ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումից բացի այլ Սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանքներն իրականացվում են համաձայն ՀԱՄՍ 3000-ի (Վերանայված)։[[843]](#footnote-843)

*ՈՀՄՍ 1-ի հետ փոխկապակցվածությունը[[844]](#footnote-844)*

4. Որակի հսկողության համակարգերի, քաղաքակա­նությունների և ընթացակարգերի համար պատասխանատվություն է կրում ընկերությունը։ ՈՀՄՍ 1-ը կիրառվում է պրոֆեսիոնալ հաշվապահների ընկերությունների նկատմամբ՝ նաև ընկերությունների կողմից իրականացվող ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքների գծով[[845]](#footnote-845)։ Առանձին դիտարկման առաջադրանքների մակարդակով որակի հսկողության առնչությամբ սույն ԴԱՄՍ-ի դրույթները հիմնված են այն ենթադրության վրա, որ ընկերության նկատմամբ կիրառելի են ՈՀՄՍ 1-ի պահանջները, կամ առնվազն դրանց համարժեք խստությամբ պահանջներ: (Հղում. Պար. Ա3-Ա5)

#### Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք

5․ Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք է, ինչպես նկարագրված է *Հավաստիացման Առաջադրանքների Միջազգային Հիմունքներում* (Հավաստիացման Հիմունքներ)[[846]](#footnote-846):(Հղում․ Պար. Ա6-Ա7)

6․ Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման արդյունքում դիտարկում իրականացնողն արտահայտում է եզրահանգում, որը նպատակ ունի բարձրացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողների վստահության աստիճանը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների՝ կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն պատրաստված լինելու վերաբերյալ։ Դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը հիմնվում է դիտարկում իրականացնողի ձեռք բերած սահմանափակ հավաստիացման վրա։ Դիտարկման եզրակացությունը ներառում է դիտարկման առաջադրանքի համատեքստի նկարագրությունը, որպեսզի դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը հասկանալի լինի դիտարկման եզրակացությունն ընթերցողների համար:

7. Դիտարկում իրականացնողը հիմնականում իրականացնում է հարցման և վերլուծական ընթացակարգեր՝ ձեռք բերելու բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնց վրա հիմնվելու է ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն արտահայտված եզրահանգումը։

8. Եթե դիտարկում իրականացնողին հայտնի է դառնում որևէ հանգամանք, որն իրեն հիմք է տալիս ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրված լինել, ապա նա մշակում և իրականացնում է տվյալ հանգամանքներում իր կողմից անհրաժեշտ համարվող լրացուցիչ ընթացակարգեր, որպեսզի հնարավորություն ունենա եզրահանգում կատարել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի:

#### Սույն ԴԱՄՍ-ի իրավասությունը

9. Սույն ԴԱՄՍ-ում ներկայացված են դիտարկում իրականացնողի՝ ստանդարտով առաջնորդվելու նպատակները, որոնք լուսաբանում են սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների կիրառման համատեքստը և ուղղորդում են դիտարկում իրականացնողին հասկանալ՝ ինչ է անհրաժեշտ դիտարկման առաջադրանքի իրականացման համար։

10. Սույն ԴԱՄՍ-ում օգտագործվում են «պարտավոր է» կամ «պետք է» արտահայտություն­ներով սահմանված պահանջներ, որոնք հնարավորություն են տալիս դիտարկում իրականացնողին իրագործելու իր առջև դրված նպատակները:

11. Բացի այդ, սույն ԴԱՄՍ-ը պարունակում է ներածական դրույթներ, սահմանումներ և կիրառման և այլ բացատրական նյութեր, որոնք ապահովում են սույն ԴԱՄՍ-ի պատշաճ ընկալման համար անհրաժեշտ համատեքստը։

12. Կիրառման և այլ բացատրական նյութերը ներկայացնում են պահանջների լրացուցիչ պարզաբանումներ և դրանց իրագործման ուղեցույցներ։ Թեև նման ուղեցույցները, որպես այդպիսին, պահանջ չեն, այնուամենայնիվ, դրանք անհրաժեշտ են պահանջների պատշաճ կիրառման համար։ Կիրառման և այլ բացատրական նյութերը կարող են նաև պարունակել սույն ԴԱՄՍ-ում քննարկված հարցերի վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկություններ, որոնք կօժանդակեն պահանջների կիրառմանը։

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

13. Սույն ԴԱՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի դեկտեմբերի 31-ին կամ այդ ամսաթվից հետո ավարտվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություն­ների դիտարկման առաջադրանքների համար։

### Նպատակները

14. Դիտարկում իրականացնողի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների՝ սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իրականացվող դիտարկումն ունի հետևյալ նպատակները՝

ա) հիմնականում հարցման և վերլուծական ընթացակարգերի միջոցով ձեռք բերել սահմանափակ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից, ինչը հնարավորություն է տալիս դիտարկում իրականացնողին արտահայտել եզրահանգում, թե արդյոք իր ուշադրությունը գրավել է որևէ հանգամանք, որն իրեն հիմք է տալիս ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, և

բ) պատրաստել և ներկայացնել եզրակացություն՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն:

15․ Բոլոր այն դեպքերում, երբ հնարավոր չէ ձեռք բերել սահմանափակ հավաստիացում, և դիտարկման եզրակացությունում վերապահումով եզրահանգումը բավարար չէ տվյալ հանգամանքներում, սույն ԴԱՄՍ-ը դիտարկում իրականացնողից պահանջում է հրաժարվել առաջադրանքի արդյունքում հրապարակված եզրակացությունում եզրահանգման արտահայտումից, կամ հրաժարվել առաջադրանքից, եթե դա հնարավոր է կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով: (Հղում․ Պար. Ա8-Ա10, Ա121-Ա122)

### Սահմանումներ

16․ Ձեռնարկի Հասկացությունների Բառարանը[[847]](#footnote-847) (Բառարան) ներառում է հասկացություններ, որոնք սահմանված են սույն ԴԱՄՍ-ում, ինչպես նաև սույն ԴԱՄՍ-ում գործածված այլ հասկացությունների նկարագրություններ, որը նպատակ ունի օժանդակել դրանց հետևողական կիրառմանը և մեկնաբանմանը: Օրինակ, «ղեկավարություն» և «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները, որոնք օգտագործվում են սույն ԴԱՄՍ-ում, համապատասխանում են Բառարանի սահմանումներին։ (Հղում․ Պար. Ա11–Ա12)

17․ Սույն ԴԱՄՍ-ի նպատակներով ստորև ներկայացված հասկացությունները օգտագործված են հետևյալ իմաստներով․

ա) *վերլուծական ընթացակարգեր*՝ ֆինանսական տեղեկատվության գնահատումներ՝ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հավանա­կան կապերի վերլուծության միջոցով։ Վերլուծական ընթացակարգերը ներա­ռում են նաև հայտնաբերված այնպիսի շեղումների կամ հարաբերակցություն­նե­րի հետազոտություն, որոնք չեն համադրվում այլ համապատասխան տեղեկատվության հետ, կամ նշանակալիորեն տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից։

բ) *առաջադրանքի ռիսկ*՝ սա այն ռիսկն է, որ դիտարկում իրականացնողը ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների դեպքում կարող է արտահայտել ոչ համապատասխան եզրահանգում:

գ) *ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ*՝ ընդհանուր նշանակության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ։

դ) *ընդհանուր նշանակության հիմունքներ*՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որը նպատակ ունի բավարարել ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր կարիքները։ Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը կարող է հանդիսանալ ճշմարիտ ներկայացման հիմունք կամ համապատասխանության հիմունք։

ե) *հարցում*՝ կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս գտնվող իրազեկ անձանցից տեղեկատվության ստացման պահանջ։

զ) *սահմանափակ հավաստիացում*՝ ձեռք բերված հավաստիաց­ման մակարդակ, որի դեպքում առաջադրանքի ռիսկը նվազեցվում է մինչև տվյալ առաջադրանքին առնչվող հանգամանքներում ընդունելի մակարդակը, բայց այդ ռիսկն ավելի մեծ է, քան պահանջվում է ողջամիտ հավաստիացման առաջադրանքի հիման վրա սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն եզրահանգում արտահայտելու համար։ Ապացույցների ստացման ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների համակցությունը առնվազն բավարար է դիտարկում իրականացնողի համար, որպեսզի ձեռք բերի հավաստիացման նշանակալի մակարդակ։ Որպեսզի լինի նշանակալի, դիտարկում իրականացնողի կողմից ձեռք բերված հավաստիացման մակարդակը պետք է օգնի բարձրացնել նախատեսված օգտագործողների վստահությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: (Հղում․ Պար. Ա13)

է) *դիտարկում իրականացնող*՝ մասնագիտական գործունեություն իրականացնող պրոֆեսիոնալ հաշվապահ։ Հասկացությունը ներառում է առաջադրանքի ղեկավարին կամ առաջադրանքի թիմի այլ անդամներին և/կամ ընկերությանը։ Երբ Ստանդարտով հստակ սահմանվում է, որ տվյալ պահանջը պետք է կատարի, կամ պատասխանատվությունը պետք է կրի առաջադրանքի ղեկավարը, ապա «դիտարկում իրականացնող» հասկացությունի փոխարեն օգտագործվում է «առաջադրանքի ղեկավար» հասկացությունը: «Առաջադրանքի ղեկավար» և «ընկերություն» հասկացությունները, պահանջվող դեպքերում, վերաբերում են նաև հանրային հատվածի համարժեք հասկացություններին։

ը) *մասնագիտական դատողություն*՝ համապատասխան մասնագիտական պատրաստման, գիտելիքների և փորձառության կիրառումը աուդիտի, հաշվապահական հաշվառման և էթիկայի ստանդարտ­ներով նախատեսված համատեքստում՝ դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում համապա­տաս­­խան գործելակերպի վերաբերյալ հիմնա­վոր­ված որոշումներ կայացնելու համար

թ) *էթիկայի կիրառելի պահանջներ*՝ էթիկայի պահանջներ, որոնք կիրառելի են առաջադրանքի թիմի նկատմամբ՝ դիտարկման աշխատանքներ իրականաց­նելիս։ Այս պահանջները սովորաբար ներառում են Հաշվապահների Էթիկայի Միջազգային Ստանդարտների Խորհրդի *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների* *էթիկայի կանոնագրքի* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) Ա և Բ Մասերը, ինչպես նաև ազգային օրենսդրության առավել խիստ պահանջները։

ժ) *հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ* հատուկ նպատակի հիմունքներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ:

ի) *հատուկ նպատակի հիմունքներ*՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որը նպատակ ունի բավարարել ֆինանսական տեղեկատվության կոնկրետ օգտագործողների կարիքները։ Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ կարող է հանդիսանալ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը կամ համապատասխանության հիմունքը*։*

### Պահանջները

#### Դիտարկման առաջադրանքի իրականացումը՝ համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի

18․ Սույն ԴԱՄՍ-ի նպատակները ըմբռնելու և պատշաճ կիրառելու համար դիտարկում իրականացնողը պետք է պատկերացում ունենա Ստանդարտի ողջ բովանդակու­թյան, այդ թվում՝ դրա կիրառման և այլ բացատրական նյութերի վերաբերյալ։ (Հղում․ Պար. Ա14)

*Դիտարկման առաջադրանքին առնչվող պահանջների պահպանումը*

19․ Դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է պահպանել սույն ԴԱՄՍ-ի յուրաքանչյուր պահանջ, բացի այն դեպքից, երբ տվյալ պահանջը չի առնչվում դիտարկման առաջադրանքին։ Պահանջն առնչվում է դիտարկման առաջադրանքին այն դեպքում, երբ առկա են հանգամանքներ, որոնց վրա տարածվում է տվյալ պահանջը։

20․ Դիտարկում իրականացնողը չպետք է իր եզրակացության մեջ ներառի սույն ԴԱՄՍ-ին համապատասխանության հայտարարությունը, եթե չի պահպանել սույն ԴԱՄՍ-ի՝ դիտարկման առաջադրանքին առնչվող բոլոր պահանջները։

#### Էթիկայի պահանջները

21․ Դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է պահպանել էթիկայի կիրառելի պահանջները, այդ թվում՝ անկախությանը վերաբերող պահանջները։ (Հղում․ Պար. Ա15–Ա16)

#### Մասնագիտական կասկածամտություն և մասնագիտական դատողություն

22․ Դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է առաջադրանքը պլանավորել և իրականացնել մասնագիտական կասկածամտությամբ՝ հաշվի առնելով, որ կարող են առկա լինել ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրող հանգամանքներ։ (Հղում․ Պար. Ա17–Ա20)

23․ Դիտարկման առաջադրանք իրականացնելիս դիտարկում իրականացնողը պետք է կիրառի մասնագիտական դատողություն։ (Հղում․ Պար. Ա21–Ա25)

#### Որակի հսկողություն առաջադրանքի մակարդակով

24․ Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է կոմպետենտ լինի հավաստիացման առաջադրանքների իրականացման համար անհրաժեշտ հմտությունների և մեթոդների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առումով, որոնք տեղին են տվյալ առաջադրանքի պայմաններում։ (Հղում․ Պար. Ա26)

25․ Առաջադրանքի ղեկավարի պատասխանատվության շրջանակն է՝ (Հղում․ Պար. Ա27–Ա30)

ա) առաջադրանքի ղեկավարի հանձնառության տակ գտնվող յուրաքանչյուր դիտարկման առաջադրանքի ընդհանուր որակի ապահովում,

բ) դիտարկման առաջադրանքի ղեկավարում, հսկողություն, պլանավորում և կատարում՝ առաջնորդվելով մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջներով, (Հղում․Պար. Ա31)

գ) տվյալ հանգամանքներում համապատասխան դիտարկման եզրակացության ապահովում, և

դ) առաջադրանքի իրականացում ընկերության որակի հսկողության քաղաքականության համաձայն, այդ թվում`

(i) համոզվել, որ պահպանվել են պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առաջադրանքների ընդունման և շարունակման համապատասխան ընթացակարգերը, և որ ձևավորված եզրահանգումները հիմնավորված են, այդ թվում՝ դիտարկել, թե արդյոք առկա են տեղեկություններ, որոնց հիման վրա առաջադրանքի ղեկավարը կարող է եզրակացնել ղեկավարության ոչ պատշաճ ազնվության մասին (Հղում․ Պար. Ա32–Ա33)

(ii) համոզվել, որ առաջադրանքի թիմն ընդհանուր առմամբ կոմպետենտ է և ունի անհրաժեշտ կարողություններ, այդ թվում՝ ֆինանսական հաշվետվողականության ոլորտում հավաստիացման առաջադրանքների իրականացման համար անհրաժեշտ հմտություններ և մեթոդներ՝

ա․ դիտարկման առաջադրանքը մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների համաձայն իրականացնելու համար, և

բ․ առկա հանգամանքներում համապատասխան եզրակացության հրապարակման համար, և

(iii) առաջադրանքի համապատասխան փաստաթղթավորման համար պատասխանատվության ստանձնումը։

*Նկատառումներ առաջադրանքի ընդունումից հետո*

26․ Եթե Առաջադրանքի ղեկավարը ձեռք է բերում տեղեկություններ, որոնց ավելի վաղ հայտնի լինելու դեպքում ընկերությունը կհրաժարվեր առաջադրանքից, Առաջադրանքի ղեկավարը այդ տեղեկությունները պետք է անհապաղ հաղորդի ընկերությանը, որպեսզի ընկերությունը և Առաջադրանքի ղեկավարը հնարավորություն ունենան ձեռնարկելու անհրաժեշտ գործողություններ։

*Էթիկայի կիրառելի պահանջների պահպանումը*

27․ Առաջադրանքի կատարման ողջ ընթացքում առաջադրանքի ղեկավարը պետք է պահպանի զգոնություն՝ դիտազննման և անհրաժեշտության դեպքում, հարցումների կատարման միջոցով բացահայտելով, թե արդյոք առկա են ապացույցներ առաջադրանքի թիմի անդամների կողմից էթիկայի կիրառելի պահանջների խախտման վերաբերյալ։ Եթե, ընկերության որակի հսկողության համակարգի միջոցով, կամ այլ կերպ, առաջադրանքի ղեկավարի ուշադրությունը գրավում են հարցեր, որոնք վկայում են առաջադրանքի թիմի կողմից էթիկայի կիրառելի պահանջների խախտման մասին, ապա առաջադրանքի ղեկավարը, ընկերության այլ անձանց հետ խորհրդակցությունների արդյունքում պետք է որոշի հետագա համապատասխան գործողությունները։

*Մոնիթորինգ*

28․ Ընկերության որակի հսկողության արդյունավետ համակարգը ներառում է մոնիթորինգի գործընթաց, որի նպատակն է՝ ընկերության համար ապահովել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ընկերության որակի հսկողության համակարգին առնչվող քաղաքականությունները և ընթացակարգերը կիրառելի են, համապատասխանեն, և արդյունավետ են։ Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի ընկերության և/կամ ցանցի այլ ընկերությունների կողմից իրականացված մոնիթորինգի գործընթացի արդյունքները, և քննարկի, թե արդյոք նման տեղեկություններում ներկայացված թերությունները կարող են ազդել դիտարկման առաջադրանքի վրա։

#### Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունում և շարունակում

*Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունման և շարունակման վրա ազդող գործոններ*

29․ Բացառությամբ օրենքով կամ նորմատիվային ակտերով պահանջվող դեպքերի, դիտարկում իրականացնողը պետք է հրաժարվի դիտարկման առաջադրանքի ընդունումից, եթե՝ (Հղում․ Պար. Ա34–Ա35)

ա) դիտարկում իրականացնողը չունի համոզվածություն, որ՝

(i) առաջադրանքը հետապնդում է ողջամիտ նպատակ, կամ (Հղում․Պար. Ա36)

(ii) դիտարկման առաջադրանքը պատշաճ է տվյալ հանգամանքներում, (Հղում․Պար. Ա37)

բ) դիտարկում իրականացնողը պատճառներ ունի կարծելու, որ Էթիկայի կիրառելի պահանջները, այդ թվում՝ անկախության պահանջները, հնարավոր չի լինի պահպանել,

գ) առաջադրանքի վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի նախնական պատկերացումները ցույց են տալիս, որ առաջադրանքի կատարման համար անհրաժեշտ տեղեկությունները կարող են լինել անհասանելի կամ ոչ արժանահավատ, (Հղում․Պար. Ա38)

դ) դիտարկում իրականացնողը հիմքեր ունի կասկածելու ղեկավարության ազնվության վրա, ինչն իր համոզմամբ կարող է ազդել դիտարկման առաջադրանքի պատշաճ իրականացման վրա, կամ (Հղում․Պար. Ա37բ))

ե) ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք սահմանափակում են դիտարկում իրականացնողի աշխատանքների շրջանակը այնպես, որը, դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ, կարող է հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգումից հրաժարման։

*Դիտարկման աշխատանքների ընդունման նախապայմանները*

30․ Նախքան դիտարկման աշխատանքների ընդունումը, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է՝ (Հղում․ Պար. Ա39)

ա) որոշել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն ընդունելի են, այդ թվում՝ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, պատկերացում ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստ­ման նպատակի և նախատեսված օգտագործողների վերաբերյալ, և (Հղում․Պար. Ա40–Ա46)

բ) ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը, որով վերջինս ընդունում և հաստատում է իր պատասխանատվությունը՝ (Հղում․ Պար. Ա47–Ա50)

(i) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, այդ թվում, եթե տեղին է՝ դրանց ճշմարիտ ներկայացման համար,

(ii) այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումն ապահովելու համար։

(iii) դիտարկում իրականացնողին տրամադրել՝

ա․ հասանելիություն ղեկավարու­թյանը հայտնի բոլոր այն տեղեկություններին, որոնք տեղի են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, մասնավորապես՝ հաշվապահական հաշվառման տվյալներին, փաստաթղթերին և այլ նյութերին,

բ․ լրացուցիչ տեղեկություններ, որոնք դիտարկում իրականացնողը կարող է պահանջել ղեկավարությունից դիտարկման առաջադրանքի իրականացման նպատակով, և

գ․ անխոչընդոտ հնարավորություն հաղորդակցվելու կազմակեր­պութ­­­­յան ներսում այն անձանց հետ, որոնց հետ շփումը դիտարկում իրականացնողին անհրաժեշտ է ապացույցներ ձեռք բերելու համար։

31․ Եթե դիտարկում իրականացնողը բավարարված չէ դիտարկման առաջադրանքի ընդունման վերոնշյալ պայմաններից որևէ մեկի կատարմամբ, նա պարտավոր է այդ հարցը քննարկել ղեկավարության, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ։ Եթե հնարավոր չէ ապահովել դիտարկում իրականացնողի պահանջները վերոնշյալ պայմանների շուրջ, դիտարկում իրականացնողը պետք է հրաժարվի առաջարկվող առաջադրանքից, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ընդունումը օրենքով կամ իրավական ակտերի պահանջ է։ Այնուամենայնիվ, նման հանգամանքներում իրականացված առաջադրանքը չի համապատասխանում սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներին։ Հետևաբար, դիտարկում իրականացնողը իր եզրակացությունում չպետք է հայտարարի, որ դիտարկման առաջադրանքը իրականացվել է սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն։

32․ Եթե առաջադրանքի ընդունումից հետո դիտարկում իրականացնողը բավարարված չէ վերոնշյալ պայմաններից որևէ մեկի կատարմամբ, նա պարտավոր է այդ հարցը քննարկել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, և որոշել՝

ա) արդյոք հարցը հնարավոր է լուծել,

բ) արդյոք նպատակահարմար է շարունակել առաջադրանքի կատարումը, և

գ) արդյոք անհրաժեշտ է հարցը ներկայացնել դիտարկման եզրակացությունում, և եթե այո՝ ինչ եղանակով։

*Լրացուցիչ նկատառումներ այն դեպքում, երբ դիտարկման եզրակացությունը պատրաստվել է օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված պահանջների համաձայն*

33․ Դիտարկման եզրակացությունում դիտարկում իրականացնողը կարող է հայտարարել Դիտարկման առաջադրանքի՝ սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իրականացնելու վերաբերյալ միմիայն այն դեպքում, երբ եզրակացությունը համապատասխանում է պարագրաֆ 86-ի պահանջներին։

34․ Որոշ դեպքերում, երբ դիտարկումն իրականացվում է որոշակի իրավակարգով կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն, տվյալ օրենքով կամ իրավական ակտերի պահանջներով կարող է սահմանվել դիտարկման եզրակացության այնպիսի ձևաչափ կամ պայմաններ, որոնք էականորեն տարբերվում են սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներից։ Նման դեպքերում դիտարկում իրականացնողը պետք է գնահատի, թե արդյոք օգտագործողների շրջանում կարող է ի հայտ գալ թյուրըմբռնում ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացման առումով, և եթե առկա է նման հավանականություն, արդյոք դիտարկման եզրակացության մեջ լրացուցիչ պարզաբանումների ներառումը կարող է նվազեցնել հնարավոր թյուրըմբռնումը: (Հղում․ Պար. Ա51, Ա148)

35․ Եթե դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ, եզրակացության մեջ լրացուցիչ պարզաբանումների ներառումը չեն կարող նվազեցնել հնարավոր թյուրըմբռնումը, նա պետք է հրաժարվի դիտարկման առաջադրանքի կատարումից, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առաջադրանքի ընդունումը օրենքով կամ իրավական ակտերի պահանջ է։ Նման նորմատիվային կամ օրենսդրական ակտերի պահանջների հիման վրա կատարված դիտարկման առաջադրանքը չի համապատասխանում սույն ԴԱՄՍ-ին։ Հետևաբար, դիտարկում իրականացնողը իր եզրակացությունում չպետք է հայտարարի, որ դիտարկման առաջադրանքը իրականացվել է սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն։ (Հղում․ Պար. Ա51, Ա148)

*Առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում*

36․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ համաձայնեցնի առաջադրանքի պայմանները, նախքան առաջադրանքի իրականացումը։

37․ Առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները պետք է ամրագրվեն նամակ-պարտավորագրով, կամ գրավոր համաձայնության այլ նպատակահարմար ձևաչափով, և պետք է ներառեն՝ (Հղում․ Պար. Ա52–Ա54, Ա56)

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ենթադրվող օգտագործումը և տարածումը, և/կամ նման օգտագործման կամ տարածման սահմանափակումները,

բ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների որոշումը,

գ) դիտարկման առաջադրանքի նպատակը և շրջանակը,

դ) դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը,

ե) ղեկավարության պատասխանա­տվությունը, այդ թվում՝ ներկայացված 30(բ) պարագրաֆում (Հղում․Պար. Ա47–Ա50, Ա55)

զ) հայտարարություն առ այն, որ առաջադրանքն իրենից չի ներկայացնում աուդիտ, և որ դիտարկում իրականացնողը աուդիտորական կարծիք չի արտահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, և

է) հղում դիտարկում իրականացնողի կողմից ներկայացվող եզրահանգման ենթադրվող ձևին և բովանդակությանը, և հայտարարություն առ այն, որ որոշակի հանգամանքներում եզրահանգման ձևը և բովանդակությունը կարող են ակնկալվողից տարբեր լինել։

Կրկնվող առաջադրանքներ

38․ Կրկնվող դիտարկման առաջադրանքներ իրականացնելիս՝ դիտարկում իրականաց­նողը պետք է գնահատի, թե կա արդյոք առաջադրանքի պայմանների, այդ թվում՝ առաջադրանքի ընդունման պայմանների, վերանայման անհրաժեշտություն, և կա արդյոք ղեկավարությանը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց առաջադրանքի պայմանների վերստին հիշեցման անհրաժեշտություն։ (Հղում․Պար. Ա57)

*Դիտարկման առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունում*

39․ Դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է չհամաձայնել առաջադրանքի պայմանների փոփոխությանը, եթե դրա համար չկա դրա ողջամիտ հիմնավորում։ (Հղում․Պար. Ա58–Ա60)

40․ Եթե մինչև դիտարկման առաջադրանքի ավարտը դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է փոփոխել առաջադրանքի պայմանները այնպես, որ առաջադրանքը չի նախատեսում հավաստիացման ձեռքբերում, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է որոշել, թե արդյոք դրա համար կա ողջամիտ հիմնավորում։ (Հղում․Պար. Ա61–Ա62)

41․ Եթե առաջադրանքի պայմանները փոփոխվում են առաջադրանքի իրականացման ընթացքում, դիտարկում իրականացնողը ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ պետք է համաձայնեցնի առաջադրանքի նոր պայմանները և ամրագրի դրանք նամակ-պարտավորագրով կամ գրավոր համաձայնության այլ նպատակահարմար ձևաչափով։

#### Հաղորդակցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

42․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է դիտարկման առաջադրանքի իրականացման ընթացքում ղեկավարությանը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժամանակին հաղորդի դիտարկման առաջադրանքին վերաբերող բոլոր այնպիսի հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք ըստ դիտարկում իրականացնողի մասնագիտական դատողության, բավականաչափ կարևոր են ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությանն արժանանալու համար։ (Հղում․Պար. Ա63–Ա69)

#### Առաջադրանքի իրականացում

*Էականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներում*

43․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է որոշի ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունը և այն կիրառի ընթացակարգերի մշակման և այդ ընթացակարգերից ստացված արդյունքների գնահատման ժամանակ։ (Հղում․Պար. Ա70–Ա73)

44․ Դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է վերանայել էականությունը ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների համար, եթե դիտարկման ընթացքում դիտարկում իրականացնողին հայտնի են դարձել տեղեկություններ, որոնց ի սկզբանե հայտնի լինելու դեպքում դիտարկում իրականացնողը կսահմաներ էականության այլ ցուցանիշ։ (Հղում. Պար. Ա74)

*Դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները*

45․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է հստակ պատկերացում ունենա կազմակերպ­ութ­յան և վերջինիս գործունեության միջավայրի, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ, որպեսզի կարողանա որոշել ֆինանսական հաշվետվությունների այն շրջանակները, որտեղ կա էական խեղաթյուրումների առաջացման ռիսկ, և այդպիսով ձեռք բերի հատկապես այդ շրջանակներին անդրադառնալու համար ընթացակարգերի մշակման հիմքեր։ (Հղում․Պար. Ա75–Ա77)

46. Դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները կազմակերպության և վերջինիս գործունեության միջավայրի վերաբերյալ պետք է ներառեն՝ (Հղում․ Պար. Ա78, Ա87, Ա90)

ա) համապատասխան ոլորտային, կանոնակարգային և այլ արտաքին գործոնները, այդ թվում՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները,

բ) կազմակերպության բնույթը, այդ թվում՝

(i) նրա գործունեությունը,

(ii) սեփականության և կառավարման կառուցվածքը,

(iii) ներդրումների տեսակները, որոնք կազմակերպությունը իրականացնում է և պլանավորում է իրականացնել,

(iv) կազմակերպության կառուցվածքի և ֆինանսավորման բնույթը, և

(v) կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը,

գ) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման համակարգը և տվյալները, և

դ) կազմակերպության կողմից ընտրված և կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը։

*Ընթացակարգերի մշակումը և իրականացումը*

47․ Ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգման հիմք հանդիսացող բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման ընթացքում դիտարկում իրականացնողը պետք է մշակի և իրականացնի հարցումներ և վերլուծական ընթացակարգեր, որոնց նպատակն է՝ (Հղում․ Պար. Ա79–Ա83, Ա87, Ա90)

ա) ուսումնասիրել ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր էական հոդվածները, այդ թվում՝ կատարված բացահայտումները, և

բ) առանձնահատուկ ուշադրություն դարձնել ֆինանսական հաշվետվությունների այն շրջանակներին, որտեղ էական խեղաթյուրումների առաջացումը առավել հավանական է։

48․ Դիտարկում իրականացնողի հարցումները՝ ուղղված ղեկավարությանը և /կամ կազմակերպության այլ անձանց, պետք է ներառեն հետևյալը՝ (Հղում․ Պար. Ա84–Ա88)

ա) ինչպես է իրականացվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն կատարվող նշանակալի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,

բ) ինչպես է որոշվում կապակցված կողմերը և նրանց հետ գործարքները, այդ թվում՝ այդ գործարքների նպատակը,

գ) կա արդյոք նշանակալի, ոչ սովորական կամ բարդ գործարքներ, իրադարձություններ կամ հարցեր, որոնք ազդել են կամ կարող են ազդել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, այդ թվում՝

(i) կազմակերպության տնտեսական գործունեության կամ գործառնական ուղղությունների նշանակալի փոփոխությունները,

(ii) պայմանագրերի պայմանների նշանակալի փոփոխությունները, որոնք էականորեն ազդում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, այդ թվում՝ ֆինանսավորման և պարտքային պայմանագրերի պայմանները, կամ պարտավորությունների սահմանափակող դրույթները,

(iii) հաշվապահական հաշվառման կարևոր գրանցումներ կամ ֆինանսական հաշվետվությունների այլ ճշգրտումներ,

(iv) նշանակալի գործարքներ, որոնք տեղի են ունեցել կամ ճանաչվել են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին մոտ,

(v) նախորդ առաջադրանքների ընթացքում հայտնաբերված՝ չուղղված խեղաթյուրումների կարգավիճակը, և

(vi) կապակցված կողմերի հետ գործարքների կամ հարաբերությունների ազդեցությունը կամ հնարավոր հետևանքները կազմակերպության համար,

դ) փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող՝

(i) կազմակերպության վրա ազդեցություն ունեցող խարդախության կամ անօրինական գործողությունները,

(ii) օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների չկատարումը, որոնք, ընդհանուր առմամբ, ուղղակի ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված էական գումարների հաշվարկման և կատարված բացահայտումների վրա, մասնավորապես՝ հարկային և կենսաթոշակային ոլորտի օրենսդրությունը և նորմատիվա­յին ակտերը,

ե) ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվի և դիտարկում իրականացնողի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցող այնպիսի դեպքերի բացահայտումը և վերլուծությունը, որոնք պահանջում են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտում կամ դրանցում համապատասխան տեղեկատվության բացահայտում,

զ) կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումների հիմքերը, (Հղում․Պար. Ա89)

է) այնպիսի դեպքերի և պայմանների առկայությունը, որոնք կասկածի տակ են դնում կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը,

ը) էական հանձնառությունները, պայմանագրային կամ պայմանական պարտավորությունները, որոնք ազդեցություն են ունեցել կամ կարող են ունենալ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների, ներառյալ՝ բացահայտումների վրա, և

թ) դիտարկվող հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած էական ոչ դրամային գործարքները կամ անհատույց գործարքները։

49․ Վերլուծական ընթացակարգերը մշակելիս, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է հաշվի առնել, թե արդյոք կազմակերպութան հաշվապահական հաշվառման համակարգից ստացված տվյալները և գրառումները բավարար են վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման համար։ (Հղում․Պար. Ա90–Ա92)

Հատուկ հանգամանքներում կիրառվող ընթացակարգեր

Կապակցված կողմեր

50․ Դիտարկման ընթացքում, դիտարկում իրականացնողը պետք է պահպանի զգոնություն կապակցված կողմերի հետ այնպիսի հարաբերությունների կամ գործարքների առկայության վերաբերյալ վկայող պայմանավորվածությունների և տեղեկությունների առնչությամբ, որոնք ղեկավարության կողմից չեն բացահայտվել կամ հաղորդվել դիտարկում իրականացնողին։

51․ Եթե դիտարկում իրականացնողի կողմից դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում բացահայտվում են գործունեության բնականոն շրջանակից դուրս էական գործարքներ, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է ղեկավարությանը հարցում կատարել՝

ա) այդ գործարքների բնույթի վերաբերյալ,

բ) կապակցված կողմերի հնարավոր ներգրավվածության վերաբերյալ, և

գ) այդ գործարքների բիզնես հիմնավորման (կամ դրա բացակայության) վերաբերյալ։

Խարդախություն կամ օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտում

52․ Երբ առկա է կազմակերպությունում տեղի ունեցած կամ կասկածվող խարդախության կամ օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտման հայտանիշ, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է՝

ա) տվյալ հարցի վերաբերյալ իրազեկել համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, եթե դա արգելված չէ օրենքով կամ իրավական ակտերով, (Հղում․Պար. Ա93)

բ) պահանջել ղեկավարության գնահատականը ֆինանսական հաշվետվություն­ների վրա հնարավոր ազդեցության (ազդեցությունների) վերաբերյալ,

գ) քննարկել դիտարկում իրականացնողին հայտնի խարդախության կամ օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտման հնարավոր ազդեցության գծով ղեկավարության գնահատականի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման և դիտարկման եզրակացության վրա, և

դ) որոշել, թե արդյոք օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի և համապատասխան էթիկական պահանջները՝ (Հղում․ Պար. Ա94–Ա98)

(i) դիտարկում իրականացնողից պահանջում են իրազեկել կազմակերպությունից դուրս գտնվող պատշաճ մարմիններին.

(ii) սահմանում են պարտականություններ, ըստ որոնց կազմակերպությունից դուրս գտնվող պատշաճ մարմիններին իրազեկումը կարող է տեղին լինել տվյալ հանգամանքներում։

Անընդհատություն

53․ Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը ներառում է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության ուսումնասիրություն։ Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը ուսումնասիրելիս, դիտարկում իրականացնողը պետք է հաշվի առնի նույն ժամանակահատվածը, որը ղեկավարությունն օգտագործել է իր գնահատման մեջ՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների կամ առաջնորդվել օրենքով կամ իրավական ակտերի պահանջներով, եթե դրանցում սահմանված է ավելի երկար ժամանակահատված։

54․ Եթե դիտարկման առաջադրանքի իրականացման ընթացքում դիտարկում իրականացնողին հայտնի են դառնում այնպիսի դեպքեր կամ պայմաններ, որոնք կասկածի տակ են դնում կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է՝ (Հղում․ Պար. Ա99)

ա) հարցում կատարել ղեկավարությանը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա ազդող ապագա գործողությունների ծրագրերի, ինչպես նաև այդ ծրագրերի իրատեսականության վերաբերյալ, ինչպես նաև այն մասին, թե արդյոք ղեկավարության համոզմամբ, այդ ծրագրերի արդյունքները կբարելավեն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը,

բ) գնահատել այդ հարցումների արդյունքները և որոշել, թե արդյոք ղեկավարության պատասխանները բավարար հիմք են տալիս՝

(i) շարունակել ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը անընդհատության հիմունքով, եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ներառում են կազմակերպության անընդհատ գործելու վերաբերյալ ենթադրություն, կամ

(ii) եզրակացնել, թե արդյոք կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության առումով ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ այլ կերպ ապակողմնորոշող են, և

գ) քննարկել ղեկավարության պատասխանները՝ դիտարկման արդյունքում դիտարկում իրականացնողին հայտնի դարձած բոլոր համապատասխան տեղեկությունները հաշվի առնելով։

Այլ անձանց կատարած աշխատանքի օգտագործումը

55․ Դիտարկման իրականացման ընթացքում դիտարկում իրականացնողին կարող է անհրաժեշտ լինել օգտագործել այլ մասնագետների կատարած աշխատանքը, կամ հաշվապահական հաշվառման և հավաստիացման ոլորտից դուրս այլ անձանց կամ կազմակերպությունների փորձագիտական գիտելիքները։ Եթե դիտարկում իրականացնողը դիտարկման իրականացման ընթացքում օգտվում է այլ մասնագետների կամ փորձագետների կատարած աշխատանքից, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է ձեռնարկել համապատասխան քայլեր՝ համոզվելու, որ կատարված աշխատանքը բավարարում է իր նպատակներին: (Հղում․Պար. Ա80)

*Ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանությունը դրանց պատրաստման հիմքում ընկած հաշվապահական տվյալների հետ*

56․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է ձեռք բերի ապացույցներ առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են կազմակերպության հաշվապահական տվյալների։ (Հղում․ Պար. Ա100)

*Լրացուցիչ ընթացակարգեր այն դեպքում, երբ դիտարկում իրականացնողին հայտնի է դառնում ֆինանսական հաշվետվությունների հնարավոր էական խեղաթյուրման մասին*

57․ Եթե դիտարկում իրականացնողին հայտնի է(են) դառնում հանգամանք(ներ), որոնք հիմք են տալիս ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրված լինել, ապա դիտարկում իրականացնողը պետք է մշակի և իրականացնի լրացուցիչ ընթացակարգեր, որոնք բավարար են, որպեսզի դիտարկում իրականացնողը կարողանա՝ (Հղում․ Պար. Ա101–Ա105)

ա) եզրակացնել, որ հանգամանք(ներ)ը հավանական չէ(չեն), որ կհանգեցնեն ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման, կամ

բ) որոշել, որ հանգամանք(ներ)ը հանգեցնում է(են) ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման։

#### Հետագա դեպքեր

58․ Եթե դիտարկում իրականացնողին հայտնի են դառնում ֆինանսական հաշվետվությունների թողարկման ամսաթվի և դիտարկման եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցող այնպիսի դեպքեր, որոնք պահանջում են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտում կամ դրանցում համապատասխան տեղեկատվության բացահայտում, դիտարկում իրականացնողը պետք է պահանջի ղեկավարությունից ուղղել այդ սխալները։

59․ Դիտարկում իրականացնողը դիտարկման եզրակացության ամսաթվից հետո չունի պարտավորություն իրականացնելու որևէ ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ։ Այնուամենայնիվ, եթե դիտարկման եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն ավելի վաղ, քան ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը, դիտարկում իրականացնողին հայտնի է դառնում հանգամանք (ներ), որից ելնելով վերջինս կփոփոխեր իր եզրակացությունը, եթե այն հայտնի լիներ նախքան հաշվետվության ամսաթիվը, ապա դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է՝

ա) քննարկել տվյալ հարցը ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,

բ) որոշել, թե արդյոք անհրաժեշտ է փոփոխություն կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, և

գ) եթե նման փոփոխությունն անհրաժեշտ է, պարզել, թե ինչպես է ղեկավարությունը մտադիր ֆինանսական հաշվետվություններում անդրադառնալ այդ հարցին։

60․ Եթե ղեկավարությունը ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարում փոփոխություններ, թեև դիտարկում իրականացնողը համոզված է փոփոխության անհրաժեշտության հարցում, և իր եզրակացությունն արդեն ներկայացրել է կազմակերպությանը, դիտարկում իրականացնողը պետք է հորդորի ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չհրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, նախքան անհրաժեշտ փոփոխությունների կատարումը։ Եթե արդյունքում, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակվում են առանց անհրաժեշտ փոփոխությունների, դիտարկում իրականացնողը պետք է ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ՝ որոշումների կայացման ընթացքում իր եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելու նպատակով։

#### Գրավոր հավաստումներ

61․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է պահանջի ղեկավարությունից իրեն ներկայացնել գրավոր հավաստում առ այն, որ ղեկավարությունը կատարել է առաջադրանքի համաձայնեցված պայմաններով սահմանված իր պարտականությունները։ Գրավոր հավաստումը պետք է ներառի հայտարարություն այն մասին, որ՝ (Հղում․ Պար. Ա106–Ա108)

ա) ղեկավարությունը կատարել է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման իր պարտականությունը, այդ թվում՝ պահանջվող դեպքերում, ապահովել է դրանց ճշմարիտ ներկայացումը, և դիտարկում իրականացնողին տրամադրել է բոլոր համապատասխան տեղեկությունները և ապահովել է դրանց հասանելիությունը՝ ըստ համաձայնեցված առաջադրանքի պայմանների, և

բ) բոլոր գործարքները գրանցվել են և արտացոլվել են ֆինանսական հաշվետվություններում։

Եթե օրենքով կամ իրավական ակտերի պահանջներով ղեկավարությունը պարտավոր է կատարել հրապարակային հայտարարություն իր պարտականությունների վերաբերյալ, և դիտարկում իրականացնողը որոշում է, որ նման հայտարարությունը մասամբ կամ ամբողջությամբ պարունակում է (ա)-(բ) ենթապարագրաֆներով պահանջվող հավաստումները, ապա նման հայտարարությամբ ներկայացված հարցերը անհրաժեշտ չէ ներառել գրավոր հավաստումներում։

62․ Դիտարկում իրականացնողը նաև պետք է ղեկավարությունից պահանջի գրավոր հավաստումներ առ այն, որ ղեկավարությունը դիտարկում իրականացնողին բացահայտել է՝ (Հղում․ Պար. Ա107)

ա) կազմակերպության կապակցված կողմերի ինքնությունը և կապակցված կողմերի հետ ունեցած բոլոր հարաբերությունները և գործարքները, որոնք հայտնի են ղեկավարությանը,

բ) ղեկավարությանը հայտնի էական փաստեր տեղի ունեցած կամ կասկածվող խարդախությունների վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել կազմակերպության վրա,

գ) հաստատված կամ հնարավոր օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտում, որը ազդում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

դ) բոլոր տեղեկությունները, որոնք առնչվում են գործունեության անընդհատության հիմունքի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը,

ե) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո տեղի ունեցող բոլոր դեպքերը, որոնց գծով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով պահանջվում է ճշգրտում կամ բացահայտում, ճշգրտվել կամ բացահայտվել են,

զ) էական հանձնառությունները, պայմանագրային կամ պայմանական պարտավորությունները, որոնք ազդեցություն են ունեցել կամ կարող են ունենալ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների, ներառյալ՝ բացահայտումների վրա, և

է) դիտարկվող հաշվետու ժամանակաշրջանում կազմակերպության իրականացրած էական ոչ դրամային գործարքները կամ անհատույց գործարքները։

63․ Պահանջվող մեկ կամ մի քանի գրավոր հավաստումները ղեկավարության կողմից չտրամադրելու դեպքում դիտարկում իրականացնողը պետք է՝ (Հղում․ Պար. Ա106)

ա) հարցը քննարկի ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,

բ) վերանայի ղեկավարության ազնվությունը, ինչպես նաև գնահատի դրա հնարավոր ազդեցությունը ներկայացված հավաստումների (բանավոր կամ գրավոր) և, ընդհանուր առմամբ, ապացույցների արժանահավատության վրա, և

գ) ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, այդ թվում՝ որոշի հնարավոր ազդեցությունը դիտարկման եզրակացության մեջ սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն ներկայացված եզրահանգման վրա։

64․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգումից, կամ, եթե դա հնարավոր է կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, հրաժարվի առաջադրանքից, եթե՝

ա) դիտարկում իրականացնողը եզրակացնում է, որ առկա են բավարար կասկածներ ղեկավարության ազնվության վերաբերյալ, հետևաբար՝ գրավոր հավաստումները արժանահավատ չեն, կամ

բ) ղեկավարությունը չի տրամադրում պարագրաֆ 61-ով պահանջվող անհրաժեշտ հավաստումները։

*Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը և ժամանակահատված(ներ)ը, որին դրանք վերաբերում են*

65․ Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է լինի հնարավորինս մոտ դիտարկման եզրակացության ամսաթվին, սակայն դրանից ոչ ուշ։ Գրավոր հավաստումները պետք է վերաբերեն դիտարկման եզրակացության մեջ հղում արվող բոլոր ֆինանսական հաշվետվություններին և ժամանակահատված(ներ)ին։

#### Իրականացված ընթացակարգերի հիման վրա ձեռք բերված ապացույցների գնահատում

66․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է գնահատի, թե արդյոք իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ։ Եթե ոչ, ապա դիտարկում իրականացնողը պետք է իրականացնի այլ ընթացակարգեր, որոնք դիտարկում իրականացնողի դատողությամբ տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում ձևավորելու համար։ (Հղում․Պար. Ա109)

67․ Եթե դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ եզրահանգում ձևավորելու համար, ապա դիտարկում իրականացնողը ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ պետք է քննարկի դիտարկման առաջադրանքի ծավալի վրա նման սահմանափակումների ազդեցությունը։ (Հղում․Պար. Ա110–Ա111)

*Դիտարկման եզրակացության վրա ազդեցության գնահատումը*

68․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է գնահատի իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված ապացույցները՝ դիտարկման եզրակացության վրա դրանց ազդեցությունը որոշելու համար։ (Հղում․Պար. Ա109)

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևավորումը

*Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ուսումնասիրությունը*

69․ Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում ձևավորելիս, դիտարկում իրականացնողը պետք է՝

ա) գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան հղումը կամ նկարագրությունը, (Հղում․Պար. Ա112–Ա113)

բ) ուսումնասիրի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով սահմանված պահանջների և իրականացված ընթացակարգերի արդյունքների համատեքստում՝

(i) ֆինանսական հաշվետվություններում, ներառյալ յուրաքանչյուր առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերնագրում, օգտագործվել է համապատասխան բառապաշար,

(ii) ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխան կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի դրույթները,

(iii) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետևողական է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և համապատասխան,

(iv) ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումները համարվում են ողջամիտ,

(v) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվութ­յունը համարվում է տեղին, արժանահավատ, համեմատելի և հասկանա­լի, և

(vi) ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են համապատասխան բացահայտումներ, որպեսզի նախատեսված օգտագործողներն հասկանան էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա։ (Հղում․Պար. Ա114–Ա116)

70. Դիտարկում իրականացնողը պետք է գնահատի՝

ա) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման, ինչպես նաև նախորդ տարվա դիտարկման արդյունքում բացահայտված՝ չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և

բ) կազմակերպության հաշվապահական գործելաոճի որակական հատկանիշների, այդ թվում՝ ղեկավարության դատողություններում կողմնակալության հնարավոր հայտանիշների ազդեցությունը։ (Հղում․Պար. Ա117–Ա118)

71․ Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով, դիտարկում իրականացնողը նաև պետք է ուսումնասիրի՝ (Հղում․ Պար. Ա115)

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը՝ համաձայն կիրառելի հիմունքների, և

բ) արդյոք կարելի է համարել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, ներկայացնում են դրանց հիմքում ընկած գործարքները և դեպքերը այնպես, որ ապահովեն ճշմարիտ ներկայացումը կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

*Եզրահանգման ձևը*

72․ Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը՝ ինչպես չձևափոխված, այնպես էլ ձևափոխված, պետք է արտահայտվի համապատասխան ձևով՝ ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համատեքստում։

Չձևափոխված եզրահանգում

73․ Դիտարկում իրականացնողն ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դիտարկման եզրակացության մեջ պետք է արտահայտի չձևափոխված եզրահանգում, եթե դիտարկում իրականացնողը ձեռք է բերել սահմանափակ հավաստիացում առ այն, որ իր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որն իրեն հիմք կտար ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն։

74․ Երբ դիտարկում իրականացնողը արտահայտում է չձևափոխված եզրահանգում, ապա պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ պահանջ սահմանված չէ օրենքով կամ իրավական ակտով՝ (Հղում․ Պար. Ա119–Ա120)

ա) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկեր), … համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների» (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար), կամ

բ) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն» (համապատասխանության հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար)։

Ձևափոխված եզրահանգում

75. Դիտարկում իրականացնողն ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դիտարկման եզրակացության մեջ պետք է արտահայտի ձևափոխված եզրահանգում, եթե՝

ա) դիտարկում իրականացնողը, իրականացված ընթացակարգերի և ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա, որոշում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ

բ) դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ կամ ավելի հոդվածների վերաբերյալ, որոնք էական են ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

76․ Երբ դիտարկում իրականացնողը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված եզրահանգումը, ապա պետք է՝

ա) դիտարկման եզրակացության «Եզրահանգում» պարբերությունում օգտագործի «Վերապահումով եզրահանգում», «Բացասական եզրահանգում» կամ «Եզրահանգումից հրաժարում» վերնագրերից որևէ մեկը, և

բ) համապատասխան վերնագրի ներքո նկարագրի ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարցը, (օրինակ, «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր», «Բացասական եզրահանգման հիմքեր» կամ «Եզրահանգումից հրաժարման հիմքեր»), դիտարկման եզրակացության մեջ առանձին պարբերությամբ, անմիջապես «Եզրահանգում» պարբերությունից առաջ (տեքստում՝ «Եզրահանգման հիմք» պարբերություն)։

Ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են

77․ Եթե դիտարկում իրականացնողը որոշում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, նա պետք է արտահայտի՝

ա) վերապահումով եզրահանգում, եթե դիտարկում իրականացնողը եզրակացնում է, որ ձևափոխման հիմք հանդիսացող փաստ(եր)ի ազդեցությունը էական է, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում չի կրում համատարած բնույթ, կամ

բ) բացասական եզրահանգում, եթե ձևափոխման հիմք հանդիսացող փաստ(եր)ի ազդեցությունը էական է, և ֆինանսական հաշվետվություններում կրում է համատարած բնույթ։

78. Եթե դիտարկում իրականացնողը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է վերապահումով եզրահանգում՝ ելնելով էական խեղաթյուրումից, դիտարկում իրականացնողը պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ պահանջ սահմանված չէ օրենքով կամ իրավական ակտով՝

ա) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն ապահովում ճշմարիտ և իրական պատկեր), … համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների» (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար), կամ

բ) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն» (համապատասխանության հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար)։

79․ Երբ դիտարկում իրականացնողը արտահայտում է բացասական եզրահանգում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ապա պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ պահանջ սահմանված չէ օրենքով կամ իրավական ակտով՝

ա) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, ելնելով «Բացասական եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի նշանակալի բնույթից, ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն ապահովում ճշմարիտ և իրական պատկեր), … համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների» (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար), կամ

բ) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, ելնելով «Բացասական եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի նշանակալի բնույթից, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն» (համապատասխանության հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար)։

80․ «Եզրահանգման հիմք» պարբերությունում, վերապահումով եզրահանգում կամ բացասական եզրահանգում արտահայտելու հիմք հանդիսացող էական խեղաթյուրումների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողը պետք է՝

ա) նկարագրի և գնահատի խեղաթյուրման ֆինանսական հետևանքները, եթե էական խեղաթյուրումը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կոնկրետ գումարների (ներառյալ՝ քանակական բացահայտումները), բացի այն դեպքերից, երբ դա գործնականում հնարավոր չէ։ Նման դեպքում, դիտարկում իրականացնողը պետք է կատարի այդ մասին համապատասխան նշում,

բ) նկարագրի բացահայտումներում առկա խեղաթյուրումները, եթե էական խեղաթյուրումը վերաբերում է նկարագրական բացահայտումներին, կամ

գ) նկարագրի չներկայացված տեղեկության բնույթը, եթե էական խեղաթյուրումը վերաբերում է բացահայտման ենթակա տեղեկության չբացահայտման։ Օրենքով կամ իրավական ակտերով չարգելված դեպքերում դիտարկում իրականացնողը պետք է ներառի չներկայացված բացահայտումները, եթե դա գործնականում հնարավոր է։

Բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունը

81․ Եթե դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում եզրահանգում ձևավորել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ելնելով բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունից, դիտարկում իրականացնողը պետք է՝

ա) արտահայտի վերապահումով եզրահանգում, եթե չհայտնաբերված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք առկա են) բացահայտման դեպքում, դրանց հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող էր էական լինել, սակայն չկրել համատարած բնույթ, կամ

բ) հրաժարվի եզրահանգումից, եթե չհայտնաբերված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք առկա են) բացահայտման դեպքում, դրանց հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող էր լինել և՛ էական, և՛ կրել համատարած բնույթ։

82․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է հրաժարվի առաջադրանքից, հետևյալ պայմանների առկայության դեպքում՝ (Հղում․ Պար. Ա121–Ա123)

ա) առաջադրանքի ընդունումից հետո դիտարկման առաջադրանքի շրջանակի՝ ղեկավարության կողմից պարտադրված սահմանափակման արդյունքում, դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնք հիմք կհանդիսանային ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար,

բ) դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ, չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է, և կրում է համատարած բնույթ, և

գ) առաջադրանքից հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով։

83․ Եթե դիտարկում իրականացնողը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է վերապահումով եզրահանգում՝ ելնելով բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունից, դիտարկում իրականացնողը պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ պահանջ սահմանված չէ օրենքով կամ իրավական ակտով՝

ա) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ Ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը), … համաձայն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների» (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար), կամ

բ) «Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն» (համապատասխանության հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար)։

84․ Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգումից հրաժարման դեպքում, դիտարկում իրականացնողը պետք է «Եզրահանգում» պարբերությունում նշի, որ՝

ա) ելնելով «Եզրահանգումից հրաժարման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանք(ներ)ի նշանակալի բնույթից՝ դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնք հիմք կհանդիսանային կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար,

բ) դիտար­կում իրականացնողը եզրահանգում չի արտահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

85․ Եթե բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունից ելնելով, դիտարկում իրականացնողը արտահայտել է վերապահումով եզրահանգում կամ հրաժարվել է եզրահանգումից, ապա «Եզրահանգման հիմքեր» պարբերությունում դիտարկում իրականացնողը պետք է ներկայացնի բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինության պատճառ(ներ)ը։

#### Դիտարկման եզրակացությունը

86․ Դիտարկման առաջադրանքի վերաբերյալ եզրակացությունը պետք է ներկայացվի գրավոր, և պարունակի հետևյալ տարրերը՝ (Հղում․ Պար. Ա124–Ա127, Ա148, Ա150)

ա) վերնագիրը, որտեղ պետք է հստակ նշվի, որ տվյալ եզրակացությունը հանդիսանում է դիտարկման առաջադրանքի վերաբերյալ անկախ դիտարկում իրականացնողի դիտարկման եզրակացություն,

բ) հասցեատեր(եր)ը, ինչպես պահանջվում է՝ ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից,

գ) ներածական պարբերություն, որում՝

(i) սահմանվում են դիտարկման ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները, այդ թվում՝ նշվում է ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում ներառված յուրաքանչյուր առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերնագիրը, ինչպես նաև յուրաքանչյուր առանձին ֆինանսական հաշվետվության ամսաթիվը և ընդգրկման ժամանակահատվածը,

(ii) հղում է կատարվում հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագրին և այլ բացատրական տեղեկություններին, և

(iii) հայտարարվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են դիտարկման,

դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրություն, այդ թվում՝ պարզաբանում առ այն, որ ղեկավարությունը պատասխանատու է՝ (Հղում․ Պար. Ա128–Ա131)

(i) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն դրանց պատրաստման, այդ թվում, եթե տեղին է՝ դրանց ճշմարիտ ներկայացման համար,

(ii) այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար,

ե) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները հանդիսանում են հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ՝

(i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակի նկարագրություն, անհրաժեշտության դեպքում՝ նշելով նախատեսված օգտագործողներին, կամ հղում կատարելով հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրությանը, որում ներկայացված է համապատասխան տեղեկությունը, և

(ii) եթե ղեկավարությունը ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կարող է ընտրել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունում ներկայացնել, որ ղեկավարության պատասխանատվությունն է՝ որոշել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ընդունելի են տվյալ հանգամանքներում.

զ) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու՝ դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվության նկարագրությունը, հղում կատարելով սույն ԴԱՄՍ-ին և, եթե տեղին է, կիրառելի օրենքին կամ այլ իրավական ակտին, (Հղում․Պար. Ա132–133, Ա149)

է) ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման և դիտարկման առաջադրանքի շրջանակների սահմանափակումների նկարագրությունը, ինչպես նաև հետևյալ հայտարարությունները՝ (Հղում․ Պար. Ա134)

(i) սույն ԴԱՄՍ-ով իրականացված դիտարկման առաջադրանքն իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք,

(ii) դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները, և

(iii) դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի Միջազգային Ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից, և, հետևաբար, դիտարկում իրականացնողը չի արտահայտում աուդիտորական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ.

ը) «Եզրահանգում» վերնագրով պարբերությունը ներկայացնում է՝

(i) դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, համաձայն 72–85 պարագրաֆների, և

(ii) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում օգտագործված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները, այդ թվում՝ այն հիմունքների ծագման իրավակարգը, եթե դրանք չեն հանդիսանում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ, կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներ. (Հղում․Պար. Ա135–Ա136)

թ) երբ ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը ձևափոխված է ՝

(i) համապատասխան վերնագրով պարբերություն, որտեղ ներկայացված է դիտարկում իրականացնողի ձևափոխված եզրահանգումը համաձայն 72 կամ 75–85 պարագրաֆների, և

(ii) համապատասխան վերնագրով պարբերություն, որտեղ ներկայացված է ձևափոխման պատճառ հանդիսացած հարց(երի) նկարագրությունը, (Հղում․Պար. Ա137)

ժ) էթիկայի կիրառելի պահանջները պահպանելու գծով դիտարկում իրականացնողի սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված պարտավորությունը,

ի) դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը, (Հղում․Պար. Ա144–Ա147)

լ) դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը, և (Հղում․Պար. Ա138)

խ) դիտարկում իրականացնողի գործունեության իրականացման վայրի իրավակարգը։

*«Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերությունները դիտարկման եզրակացության մեջ*

«Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունները

87․ Դիտարկում իրականացնողը կարող է անհրաժեշտ համարել օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված կամ բացահայտված հանգամանքների վրա, որոնք իր դատողությամբ, ունեն այնպիսի կարևորություն, որ վճռորոշ են օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ընկալման առումով։ Նման դեպքերում, դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է եզրակացության մեջ ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, եթե նա ձեռք է բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ՝ եզրահանգելու, որ տվյալ հանգամանքը ֆինանսական հաշվետվություններում չի ներկայացված էական խեղաթյուրմամբ։ Նման պարբերությունը պետք է հղում կատարի միայն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկատվությանը։

88․ Դիտարկման եզրակացությունը հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ պետք է ներառի «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն, դիտարկման եզրակացության օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելով այն հանգամանքին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքներով, հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունները այլ նպատակներով օգտագործելը նպատակահարմար չէ։ (Հղում․Պար. Ա139–Ա140)

89․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը ներառի ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման պարբերությունից անմիջապես հետո, «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ այլ համապատասխան վերնագրով։

«Այլ հանգամանք» պարբերություն

90․ Եթե դիտարկում իրականացնողը անհրաժեշտ է համարում հաղորդակցել ֆինանսա­կան հաշվետվություններում ներկայացված կամ բացահայտված հանգա­մանք­ներից տարբեր այլ հանգամանքներ, որոնք, իր դատողությամբ, տեղին են օգտագործողների կողմից դիտարկման առաջադրանքի, դիտարկում իրականացնողի պատասխանատ­վութ­յան կամ դիտարկման եզրակացության ընկալման համար, և որոնց հաղորդակցումը չի արգելվում օրենքով կամ իրավական ակտով, դիտարկում իրականացնողը պետք է հաղորդի այդ հանգամանքների մասին՝ իր եզրակացության մեջ ներառելով «Այլ հանգամանք» կամ մեկ այլ համապատասխան վերնագրով պարբերություն։

*Հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ*

91․ Դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման եզրակացության մեջ, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության տրամադրման գծով սույն ԴԱՄՍ-ով սահման­ված իր պատասխանատվության, անդրադառնալ նաև հաշվետվողակա­նութ­յան այլ պատասխանատվությունների։ Նման դեպքերում, վերջիններս պետք է դիտարկման եզրակացության մեջ դիտարկում իրականացնողի կողմից ներկայացվեն առանձին բաժնով՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» կամ՝ բաժնի բովանդակությանը հարիր այլ համապատասխան վերնագրով, որը պետք է հետևի «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» վերնագրով բաժնին։ (Հղում․Պարբ. Ա141–Ա143)

*Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը*

92․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է թվագրի իր եզրակացությունը ոչ վաղ, քան այն ամսաթիվը, երբ իր կողմից ձեռք են բերվել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի եզրահանգում արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, ինչպես նաև ձեռք է բերվել համոզվածություն առ այն, որ՝ (Հղում․ Պար. Ա144–Ա147)

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, այդ թվում՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են, և

բ) համապատասխան կառավարման մարմինները հաստատել են իրենց պատասխանատվությունը այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար։

#### Փաստաթղթավորում

93․ Դիտարկման առաջադրանքի փաստաթղթավորումը ծառայում է որպես ապացույց, որ դիտարկումը իրականացվել է սույն ԴԱՄՍ-ի, և, պահանջվող դեպքերում, օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն, ինչպես նաև ապահովում է բավարար և պատշաճ վկայություն դիտարկման եզրակացության հիմնավորման համար։ Դիտարկում իրականացնողը պետք է ճիշտ ժամանակին փաստաթղթավորի առաջադրանքի հետևյալ բնութագրերը, ընդ որում բավարար չափով, որպեսզի նախկինում տվյալ առաջադրանքի հետ կապ չունեցող փորձառու մասնագետին հասկանալի լինեն՝ (Հղում․ Պար. Ա151)

ա) սույն ԴԱՄՍ-ի և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների պահպանման նպատակով իրականացված ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը,

բ) իրականացված ընթացակարգերի արդյունքները, և այդ արդյունքների հիման վրա դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումները, և

գ) առաջադրանքի ընթացքում ի հայտ եկած նշանակալի հանգամանքները, դրանց առնչությամբ դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումները, և այդ եզրահանգումների հիմքում ընկած նշանակալի մասնագիտական դատողությունները։

94․ Սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների պահպանման նպատակով իրականացված ընթացակար­գե­րի բնույթը, ժամկետները և ծավալը փաստաթղթավորելիս, դիտարկում իրականացնողը պետք է նշի՝

ա) տեղեկություններ աշխատանքները կատարող անձանց մասին, և աշխատանքների ավարտման ամսաթիվը,

բ) տեղեկություններ առաջադրանքի որակի հսկողության նպատակով աշխատանքների ստուգում իրականացրած անձանց մասին, ինչպես նաև այդ ստուգումների ամսաթիվը և ծավալը։

95․ Դիտարկում իրականացնողը պետք է նաև փաստաթղթավորի ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ինչպես նաև առաջադրանքի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալի հանգամանքների քննարկման համար անհրաժեշտ այլ անձանց հետ ունեցած քննարկումները, ներառյալ՝ նշված հանգամանքների բնույթը։

96․ Եթե առաջադրանքի ընթացքում դիտարկում իրականացնողը ի հայտ է բերում տեղեկություններ, որոնք չեն համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցություն ունեցող նշանակալի հանգամանքների վերաբերյալ իր կատարած ուսումնասիրություններին, ապա նա պետք է փաստաթղթավորի այդ անհամապատասխանությունների լուծմանն ուղղված իր գործողությունները։

\*\*\*

### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ԴԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը (Հղում․Պար․ 1–2)

Ա1. Դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքն իրականացնելիս առաջնորդվել օրենքով կամ իրավական պահանջներով, որոնք կարող են տարբերվել սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված պահանջներից։ Թեև նման հանգամանքներում դիտարկում իրականացնողի համար կարող են օգտակար լինել սույն ԴԱՄՍ-ի դրույթները, սակայն նա պատասխանատու է կիրառելի օրենսդրական, նորմատիվային և մասնագիտական պահանջների պահպանման համար։

*Բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում ընկերությունների Խմբի Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում*

Ա2. Սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն բաղադրիչների դիտարկման առաջադրանքներ կարող են պահանջվել ընկերությունների խմբի Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնող անձի կողմից[[848]](#footnote-848)։ Սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իրականացվող այդպիսի դիտարկման առաջադրանքի գծով խմբի աուդիտ իրականացնողը կարող է պահանջել լրացուցիչ աշխատանքի կամ ընթացակարգերի իրականացում, որոնք անհրաժեշտ են խմբի աուդիտի առաջադրանքից բխող հանգամանքներում։

*ՈՀՄՍ 1-ի հետ փոխկապակցվածությունը* (Հղում․Պար․ 4)

Ա3. ՈՀՄՍ1-ը վերաբերում է ընկերության պատասխանատվությանը հավաստիացման առաջադրանքների, այդ թվում՝ դիտարկման առաջադրանքների, որակի հսկողության համակարգի ստեղծման ու պահպանման համար։ Այդ պատասխանատվությունը ենթադրում է, որ ընկերությունում անհրաժեշտ է ստեղծել՝

* որակի հսկողության համակարգ, և
* համապատասխան քաղաքականություններ, որոնք նախատեսված են ապահովելու որակի հսկողության համակարգի նպատակների իրագործումը, ինչպես նաև ընկերության ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են այդ քաղաքականություններին համապատասխանությունը ապահովելու և մոնիթորինգի համար, ներառյալ հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրի համար քաղաքականությունները և ընթացակարգերը՝
* ղեկավարների պատասխանատվությունը ընկերության ներսում որակի համար,
* էթիկայի համապատասխան պահանջները,
* պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և առանձին առաջադրանքների ընդունումը և շարունակումը,
* մարդկային ռեսուրսները,
* առաջադրանքի իրականացումը,
* մոնիթորինգը։

Ա4. ՈՀՄՍ 1-ի համաձայն՝ ընկերությունը պարտավոր է ստեղծել և պահպանել որակի հսկողության համակարգ, որպեսզի ողջամիտ հավաստիացում ունենա հետևյալի առնչությամբ՝

ա) ընկերությունը և դրա անձնակազմը պահպանում են մասնագիտական ստան­դարտների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջները, և

բ) ընկերության կամ առաջադրանք­ների ղեկավարների կողմից հրապարակվող հաշվետվությունները համապատասխան են տվյալ հանգամանքներում[[849]](#footnote-849)։

Ա5. Պարագրաֆ Ա3-ում թվարկված բոլոր տարրերի համար որակի հսկողության համակարգի ստեղծման և պահպանման ընկերության պատասխանա­տվության առումով տեղական օրենսդրությամբ սահմանված են ՈՀՄՍ 1-ին առնվազն համարժեք խստության պահանջներ, և ընկերության համար պարտադիր պահանջներ, որոնք ծառայում են ՈՀՄՍ 1-ով սահմանված պահանջների իրագործման նպատակին։

#### Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք (Հղում․ Պար․ 5–8, 14)

Ա6. Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում կարող են իրականացվել կազմակերպությունների լայն շրջանակի համար, որոնք տարբեր են ըստ չափերի, կամ ֆինանսական հաշվետվողականության բարդության աստիճանի։ Որոշ իրավակարգերում, որոշ տեսակի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը կարող է նաև կարգավորված լինել տեղական օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով և համապատասխան հաշվետվողականության պահանջներով։

Ա7. Դիտարկման առաջադրանքներ կարող են իրականացվել տարատեսակ հանգամանքներում։ Օրինակ, դիտարկում կարող է պահանջվել կազմակերպությունների համար, որոնց վրա չի տարածվում օրենքով կամ իրավական ակտով սահմանված պարտադիր աուդիտի պահանջը։ Դիտարկումը կարող է նաև պահանջվել կամավոր հիմունքներով, ինչպես օրինակ, երբ ֆինանսական հաշվետվություններ են պատրաստվում պայմանագրի պահանջներով, կամ ֆինանսավորում ստանալու նպատակով։

#### Նպատակները (Հղում․ Պար․ 15)

Ա8. Սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է հրաժարվել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգումից, եթե՝

ա) դիտարկում իրականացնողը հրապարակում է կամ պահանջվում է նրանից հրապարակել դիտարկման եզրակացություն, և

բ) դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում եզրահանգում ձևավորել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ելնելով բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունից, և իր համոզմամբ, չհայտնաբերված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք առկա են) բացահայտման դեպքում, դրանց հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող էր լինել և՛ էական, և՛ կրել համատարած բնույթ։

Ա9. Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինությունը (շրջանակի սահմանափակում) կարող է առաջանալ՝

ա) կազմակերպության հսկողու­թյունից դուրս գտնվող հանգամանքների բերումով,

բ) դիտարկում իրականացնողի աշխատանքի բնույթին կամ ժամկետներին առնչվող հանգամանքների բերումով, կամ

գ) կազմակերպության ղեկավարության կողմից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից պարտադրված սահմանափակումների արդյունքում։

Ա10. Սույն ԴԱՄՍ-ը դիտարկում իրականացնողի համար սահմանում է պահանջներ և ուղեցույցներ այն դեպքերի համար, երբ նախքան դիտարկման առաջադրանքի ընդունումը կամ առաջադրանքի ընթացքում դիտարկում իրականացնողը առնչվում է շրջանակի սահմանափակման հետ։

#### Սահմանումներ (Հղում․ Պար․ 16)

*«Ղեկավարություն» և «Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունների օգտագործումը*

Ա11. Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատ­վութ­յունը տարբեր է ըստ իրավակարգերի, ինչպես նաև ըստ տարբեր տեսակի կազմակերպությունների։ Այս տարբերությունները ազդում են ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նկատմամբ դիտարկում իրականացնողի կողմից սույն ԴԱՄՍ-ի կիրառման եղանակների վրա։ Հետևաբար, սույն ԴԱՄՍ-ում օգտագործված «ղեկավարություն» և, որտեղ տեղին է, «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» արտահայտությունը նպատակ ունի դիտարկում իրականացնողի ուշադրությունը հրավիրել այն հանգամանքի վրա, որ կազմակերպության գործունեության տարբեր միջավայրերում կարող են գործել ղեկավարման և կառավարման տարբեր համակարգեր և սկզբունքներ։

Ա12. Ֆինանսական տեղեկատվության և արտաքին ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատվությունը կրում են կամ ղեկավարությունը, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք՝ ելնելով, մասնավո­րապես, հետևյալից գործոններից՝

* կազմակերպության ռեսուրսները և կառուցվածքը, և
* կազմակերպության ներսում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համապատասխան գործառույթներն ըստ կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի, կամ՝ չկարգավորվող կազմակերպության դեպքում՝ ըստ սահմանված կառավարման կամ հաշվետվողականության սկզբունքների (օրինակ, պայմանագրերով, կանոնադրությամբ, կամ կազմակերպության այլ տեսակի հիմնադիր փաստաթղթերով սահմանված կարգով):

Օրինակ, փոքր կազմակերպություն­ներում հաճախ չեն տարանջատվում ղեկավարության և կառավարման օղակների դերերը։ Խոշոր կազմակերպություններում, ղեկավարու­թյունը, որպես կանոն, պատասխանատու է կազմակերպության գործունեության տնտեսական կամ գործառնական ուղղությունների և դրանց վերաբերյալ հաշվետվողականության ապահովման համար, մինչդեռ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք իրականացնում են ղեկավարության աշխատանքի հսկողություն։ Որոշ իրավակարգերում, կազմակերպու­թյան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանա­տու են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, մինչդեռ որոշ իրավակարգերում այդ պատաս­խա­նա­տվությունը կրում է ղեկավարությունը։

*Սահմանափակ հավաստիացման համար «բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ» արտահայտության օգտագործումը* (Հղում․Պար․ 17զ))

Ա13. Բավարար քանակի համապատասխան ապացույցները պահանջվում են դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման համար սահմանափակ հավաստիացում ձեռք բերելու նպատակով։ Ապացույցն իր բնույթով կուտակային է, և հիմնականում ձեռք է բերվում դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում։

#### Դիտարկման առաջադրանքի իրականացումը համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի (Հղում․ Պար․ 18)

Ա14. Սույն ԴԱՄՍ-ը չի փոխարինում ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը կար­գա­վորող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերը։ Եթե դրանք տարբերվում են սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներից, ապա միայն օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն իրականացված դիտարկումը ինքնին չի ապահովում համապատասխա­նութ­յունը սույն ԴԱՄՍ-ին։

#### Էթիկայի պահանջներ (Հղում․ Պար․ 21)

Ա15. ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի Ա մասով սահմանվում են մասնագիտական էթիկայի հիմնա­րար սկզբունքները, որոնք պետք է պահպանվեն դիտարկում իրականացնողների կողմից, ինչպես նաև ներկայացվում են այդ սկզբունքների կիրառման հայեցակար­գային հիմունքները։ Այդ հիմնարար սկզբունքներն են՝

ա) ազնվությունը,

բ) օբյեկտիվությունը,

գ) մասնագիտական կոմպետենտությունը և պատշաճ վերաբերմունքը,

դ) գաղտնիությունը, և

ե) մասնագիտական վարքագիծը։

ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի Բ մասում նկարագրվում է հայեցակարգային հիմունքների կիրառումը կոնկրետ իրադրություններում։ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի հետ համապատասխանության առումով, դիտարկում իրականացնողի կողմից էթիկայի կիրառելի պահանջների խախտման վտանգները պետք է բացահայտվեն և ստանան պատշաճ արձագանք։

Ա16. Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի դեպքում, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է անկախ լինել այն կազմակերպությունից, որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվում են դիտարկման։ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը նկարագրում է անկախությունը որպես մտքի և գործելաոճի անկախության ամբողջություն։ Դիտարկում իրականա­ցնողի անկախությունը երաշխավորում է նրա կողմից եզրահանգում ձևավորելու կարողու­թյունը՝ առանց ենթարկվելու ազդեցությունների, որոնք այս կամ այն կերպ կարող են կասկածի տակ դնել եզրահանգման արժանահավատությունը։ Անկախությունը դիտարկում իրականաց­նողին ավելի լայն հնարավորություն է տալիս գործելու ազնվորեն, լինել անաչառ և պահպանել մասնագիտական կասկածամտություն։

#### Մասնագիտական կասկածամտություն և մասնագիտա­կան դատողություն

*Մասնագիտական կասկածամտություն* (Հղում․ Պար․ 22)

Ա17. Մասնագիտական կասկածամտությունը անհրաժեշտ է դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում ձեռք բերվող ապացույցների քննադատական գնահատման համար։ Սա, մասնավորապես, նշանակում է՝ կասկածի տակ դնել անհամապատաս­խանությունները և հետազոտել հակասական ապացույցները, ինչպես նաև կասկածի տակ դնել ղեկավարությունից և կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ստացված հարցումների պատասխան­ների և այլ տեղեկությունների արժանահա­վատու­թյունը։ Սա նաև նշանակում է՝ գնահատել ձեռք բերված ապացույցների բավարարությունը և պատշաճությունը՝ ելնելով առաջադրան­քի հանգամանք­ներից։

Ա18. Մասնագիտական կասկածա­մտու­թյունը պահանջում է զգոնություն պահպանել, օրինակ, հետևյալի առնչությամբ՝

* ապացույցների՝ որոնք չեն համապատասխանում ձեռք բերված այլ ապացույցներին,
* տեղեկությունների՝ որոնք կասկածի տակ են դնում որպես ապացույց օգտագործված փաստաթղթերի և պատասխանների արժանահավատությունը,
* հանգամանքների՝ որոնք կարող են հանդիսանալ հնարավոր խարդա­խության հայտանիշ,
* ցանկացած այլ հանգամանքների՝ որոնք վկայում են լրացուցիչ ընթացակարգերի անհրաժեշտության մասին։

Ա19. Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը անհրաժեշտ է դիտարկման ողջ ընթացքում, եթե դիտարկում իրականացնողը մտադիր է նվազեցնել՝

* ոչ սովորական հանգամանքների՝ իր ուշադրությունից վրիպելու ռիսկը,
* ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա եզրահանգումներ կատարելիս՝ չափազանց մեծ ընդհանրացումների ռիսկը,
* ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը որոշելիս և դրանց արդյունքները գնահատելիս՝ ոչ պատշաճ ենթադրությունների վրա հիմնվելու ռիսկը։

Ա20. Դիտարկում իրականացնողից չի ակնկալվում, որ նա պետք է անտեսի կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նախկինում ցուցաբերած ազնվությունը և անաչառությունը։ Այնուամենայնիվ, ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անաչառության մասին համոզվածությունը դիտարկում իրականացնողին չի ազատում մասնագիտական կասկածամտության պահպանման անհրաժեշտությունից, և չի ենթադրում, որ դիտարկում իրականացնողը պետք է գոհանա դիտարկման առաջադրանքի համար անբավարար ապացույցներով։

*Մասնագիտական դատողություն* (Հղում․Պար․ 23)

Ա21. Մասնագիտական դատողությունը առանցքային է դիտարկման առաջադրանքի պատշաճ իրականացման համար։ Սա պայմանավորված է նրանով, որ էթիկայի կիրառելի պահանջների և սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների մեկնաբանումը, ինչպես նաև դիտարկման առաջադրանքի ողջ ընթացքում իրազեկված որոշումների կայացման անհրաժեշտությունը պահանջում են համապատասխան գիտելիքների և փորձի գործնական կիրառում առաջադրանքի փաստերի և հանգամանքների նկատմամբ։ Մասնագիտական դատողությունը պահանջվում է, մասնավորապես՝

* էականությունը, ինչպես նաև սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների պահպանման և ապացույցների ձեռքբերման նպատակով կիրառված ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը որոշելիս,
* գնահատելիս, թե արդյոք իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված ապացույցները թույլ են տալիս ռիսկը նվազեցնել տվյալ առաջադրանքի հանգամանքներում ընդունելի մակարդակի,
* կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կիրառելու համար ղեկավարության օգտագործած դատողությունները դիտարկելիս,
* ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում ձևավորելիս, այդ թվում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում ղեկավարության օգտագործած դատողությունների ողջամտությունը դիտարկելիս։

Ա22. Դիտարկում իրականացնողից ակնկալվող մասնագիտական դատողության բնորոշ հատկանիշն այն է, որ նման դատողություն կատարում է դիտարկում իրականացնողը, ում կրթությունը, գիտելիքները և փորձը, այդ թվում՝ հավաստիացման առաջադրանքների իրականացման հմտությունների և մեթոդների օգտագործումը նպաստել են նրա կողմից ողջամիտ դատողությունների կատարման համար անհրաժեշտ կարողությունների ձևավորմանը։ Առաջադրանքի թիմի շրջանակում, ինչպես նաև ընկերության ներսում և դրանից դուրս համապատասխան մակարդակում առաջադրանքի ընթացքում առաջացող բարդ կամ վիճահարույց հարցերի վերաբերյալ իրականացվող քննարկումները թույլ են տալիս դիտարկում իրականացնողին ձևավորել իրազեկված և ողջամիտ դատողություններ։

Ա23. Առանձին առաջադրանքներում մասնագիտական դատողության համար հիմք են հանդիսանում առաջադրանքի ընթացքում դիտարկում իրականացնողին հայտնի դարձած փաստերը և հանգամանքները, այդ թվում՝

* կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ նախկինում իրականացված առաջադրանքների (եթե այդպիսիք եղել են) արդյունքում ձեռք բերված գիտելիքները,
* դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները կազմակերպու­թյան և վերջինիս գործունեության միջավայրի, այդ թվում՝ հաշվապա­հական հաշվառման համակարգի, ինչպես նաև կազմակերպության գործունեու­թյան ոլորտում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների օգտագործման վերաբերյալ,
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար ղեկավարության դատողությունների անհրաժեշտության աստիճանը։

Ա24. Մասնագիտական դատողությունը կարելի է գնահատել` ելնելով նրանից, թե արդյոք կատարված դատողությունը արտացոլում է հավաստիացման և հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների տեղին կիրառումը և արդյոք այն պատշաճ և համահունչ է դիտարկում իրականացնողին նախքան դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը հայտնի փաստերի և հանգամանքների համատեքստում։

Ա25. Մասնագիտական դատողություն անհրաժեշտ է կիրառել առաջադրանքի ողջ ընթացքում։ Այն նաև պետք է պատշաճ փաստաթղթավորվի՝ համաձայն սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների։ Մասնագիտական դատողությունը չպետք է կիրառել որոշումների հիմնավորման համար, որոնք այլ առումներով հիմնված չեն առաջադրանքի փաստերի և հանգամանքների, կամ ձեռք բերված ապացույցների վրա։

#### Որակի հսկողություն առաջադրանքի մակարդակով (Հղում․Պար․ 24–25)

Ա26. Հավաստիացման առաջադրանքների իրականացման հմտությունները և մեթոդները ներառում են՝

* մասնագիտական կասկածամտության և մասնագիտական դատողության կիրառում հավաստիացման առաջադրանքի պլանավորման և իրականացման, այդ թվում՝ ապացույցների ստացման և գնահատման ընթացքում,
* տեղեկատվական համակարգերի և ներքին հսկողության դերի և սահմանափակումների ըմբռնում,
* էականության և առաջադրանքի ռիսկերի որոշման փոխկապակցումը դիտարկման ընթացակարգերի բնույթին, ժամկետներին և ծավալին,
* դիտարկման առաջադրանքի համար պատշաճ ընթացակարգերի կիրառում, որոնք կարող են ներառել ընթացակարգերի այլ տեսակներ՝ ի լրումն հարցումների և վերլուծական ընթացակարգերի (ինչպես, օրինակ` ստուգում, վերահաշվարկ, վերստին իրականացում, ստուգում և հաստատում),
* համակարգված փաստաթղթավորման վարում, և
* հմտությունների և մեթոդների կիրառում, որոնք տեղին են հավաստիացման առաջադրանքների եզրակացությունների շարադրման համար։

Ա27. Ընկերության որակի հսկողության համակարգի համատեքստում, առաջադրանքի թիմերը պատասխանատու են առաջադրանքի համար կիրառելի որակի հսկողության ընթացակարգերի ներդրման և ընկերությունում որակի հսկողության համակարգի անկա­խու­թյանն առնչվող գործառույթների ապահովման նպատակով ընկերությանը համապատասխան տեղեկատվության տրամադրման համար։

Ա28. Առաջադրանքի ղեկավարի գործողությունները և առաջադրանքի թիմի հետ պատշաճ հաղորդակցումը, յուրաքանչյուր դիտարկման առաջադրանքի ընդհանուր որակի ապահովման գծով իր պատասխանատվության համատեքստում, շեշտադրում են դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում որակի առանցքային դերը, և որակի ապահովման կարևորությունը հետևյալ ուղղություններով՝

ա) մասնագիտական ստանդարտների և նորմատիվային և իրավական պահանջներին համապատասխան աշխատանքների իրականացում.

բ) ընկերությունում կիրառելի որակի հսկողության քաղաքականության և ընթացակարգերի պահպանում.

գ) առաջադրանքի վերաբերյալ այնպիսի եզրակացության հրապարակում, որը համապատասխան է տվյալ հանգամանքներում.

դ) առաջադրանքի թիմի կարողությունը՝ բարձրաձայնելու մտահոգություններն առանց քննադատությունից վախենալու։

Ա29. Եթե ընկերության և այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկատ­վությամբ այլ բան նշված չէ, առաջադրանքի թիմն իրավունք ունի հիմնվել ընկերության որակի հսկողության համակարգի վրա։ Օրինակ, առաջադրանքի թիմը կարող է հիմնվել ընկերության որակի հսկողության համակարգի վրա, հետևյալի առնչությամբ՝

* անձնակազմի կոմպետենտությունը՝ նրանց հավաքագրման և վերապատրաստման միջոցով,
* անկախության ապահովումը՝ դրան առնչվող համապատասխան տեղե­կատվու­թյան կուտակման և հաղոր­դակցման միջոցով,
* պատվիրատուի հետ հարաբերու­թյունների պահպանումը՝ ընդունման և շարունակման միջոցով,
* կանոնակարգային և իրավական պահանջների պահպանումը՝ մոնիթորինգի գործընթացի միջոցով։

Ընկերության որակի հսկողություն համակարգում հայտնաբերված՝ դիտարկման առաջադրանքի վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող թերությունները ուսումնասիրելիս, առաջադրանքի ղեկավարը կարող է ուսումնասիրել ընկերության ձեռնարկած միջոցները այդ թերությունները շտկելու ուղղությամբ։

Ա30. Ընկերության որակի հսկողություն համակարգում թերությունը պարտադիր կերպով չի նշանակում, որ դիտարկման առաջադրանքը չի իրականացվել մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների համաձայն, կամ որ դիտարկման եզրակացությունը համապատասխան չէ։

*Առաջադրանքի թիմերի նշանակումը* (Հղում․Պար․ աբ))

Ա31. Ընդհանուր առմամբ առաջադրանքի թիմից ակնկալվող կոմպետենտությունը և կարողությունները գնահատելիս, առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հաշվի առնել, մասնավորապես, թիմի հետևյալ բնութագրերը՝

* համանման բնույթի և բարդության դիտարկման առաջադրանքների վերաբերյալ պատկերացումները և գործնական փորձը՝ ձեռք բերված համապատասխան վերապատրաստման և մասնակցության արդյունքում,
* պատկերացումները մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների վերաբերյալ,
* տեխնիկական գիտելիքները և փորձառությունը, այդ թվում՝ համապատասխան տեղե­կատվական տեխնոլոգիաների և հաշվապահական հաշվառման կամ հավաստիացման մասնագիտացված ոլորտներում,
* գիտելիքները պատվիրատուի գործունեության համապատասխան ոլորտների մասին,
* մասնագիտական դատողություն կիրառելու կարողությունը,
* պատկերացումները ընկերության որակի հսկողության քաղաքա­կանության և ընթացակարգերի վերաբերյալ։

*Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունումը և շարունակումը* (Հղում․Պար․ 25(դ)(i))

Ա32. ՈՀՄՍ 1-ով պահանջվում է, որպեսզի նոր պատվիրատուից առաջադրանքի ընդունումից առաջ, ինչպես նաև ընթացիկ առաջադրանքի շարունակման որոշում կայացնելու ժամանակ, կամ ներկա պատվիրատուից նոր առաջադրանքի ընդունումը քննարկելիս, ընկերությունը ձեռք բերի տվյալ հանգամանքներում իրեն անհրաժեշտ տեղեկությունները։ Պատվիրատուի հետ հարաբերու­թյունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունման կամ շարունակման պատշաճության վերաբերյալ առաջադրանքի ղեկավարի որոշման կայացմանը կարող են օժանդակել, մասնավորապես, հետևյալ տեղեկությունները՝

* հիմնական սեփականատերերի, առանցքային ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվությունը, և
* նշանակալի հարցերը, որոնք առաջացել են ընթացիկ կամ նախկինում իրականացված դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում, և դրանց հետևանքները հարաբերությունների շարունակման համար։

Ա33. Եթե առաջադրանքի ղեկավարը հիմքեր ունի կասկածի տակ դնելու ղեկավարության ազնվությունը այն աստիճան, որ դա կարող է ազդել դիտարկման պատշաճ իրականացման վրա, ապա սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն պետք է հրաժարվի նման առաջադրանքի ընդունումից, եթե ընդունումը չի հանդիսանում օրենքով կամ իրավական պահանջ։ Այլապես դիտարկում իրականացնողը կարող է ոչ ցանկալի ասոցիացվել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հետ։

#### Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունումը և շարունակումը (Հղում․ Պար․ 29)

Ա34. Դիտարկում իրականացնողի կողմից առաջադրանքի շարունակման և էթիկայի կիրառելի պահանջների, այդ թվում՝ անկախության պահպանումը պետք է գնահատվեն առաջադրանքի ողջ ընթացքում, քանի որ ժամանակ առ ժամանակ տեղի են ունենում պայմանների և հանգամանքների փոփոխություններ։ Առաջադրանքի շարունակման և առաջադրանքի սկզբում էթիկայի կիրառելի պահանջների (այդ թվում անկախության) պահպանման գնահատմանն ուղղված նախնական ընթացակարգերի իրականացումը կողմնորոշում են դիտարկում իրականացնողի որոշումները և գործողությունները՝ նախքան առաջադրանքի գծով այլ նշանակալի գործողությունների անցնելը։

*Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների և դիտարկման առաջադրանքների ընդունման և շարունակման վրա ազդող գործոնները* (Հղում․Պար․ 29)

Ա35. Հավաստիացման առաջադրանքները կարող են ընդունվել միայն այն դեպքում, երբ առաջադրանքը բնորոշվում է կոնկրետ բնութագրերով[[850]](#footnote-850), որոնք որոշիչ են դիտարկում իրականացնողի կողմից տվյալ առաջադրանքի համար սահմանված նպատակների իրագործման համար։

Ողջամիտ նպատակ (Հղում․Պար․ 29ա)(i))

Ա36. Հավանական չէ, որ առաջադրանքն ունենա ողջամիտ նպատակ, եթե, օրինակ՝

ա) առկա է դիտարկում իրականացնողի աշխատանքի շրջանակի նշանակալի սահմանափակում,

բ) դիտարկում իրականացնողը կասկածում է, որ պատվիրատուն մտադիր է դիտարկում իրականացնողի անունը ոչ ցանկալի ձևով հարաբերակցել ֆինանսական հաշվետվությունների հետ, կամ

գ) Առաջադրանքի նպատակն է՝ ապահովել որոշակի օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված համապատասխանության պահանջներ, մինչդեռ նշված ակտերով սահմանված է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պահանջ։

Դիտարկման առաջադրանքի տեղին լինելը (Հղում․Պար․ 29ա)(ii))

Ա37. Այն դեպքում, երբ առաջադրանքի հանգամանքների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի նախնական պատկերացմամբ առկա է հայտանիշ, որ դիտարկման առաջադրանքը տեղին չէ, նա կարող է առաջարկել այլ տեսակի առաջադրանք։ Ելնելով հանգամանքներից՝ դիտարկում իրականացնողը կարող է, օրինակ, համարել, որ աուդիտորական առաջադրանքը կարող է ավելի տեղին լինել, քան դիտարկման առաջադրանքը։ Այլ դեպքերում, երբ առաջադրանքի հանգամանքները ենթադրում են հավաստիացման առաջադրանք, դիտարկում իրականացնողը կարող է առաջարկել կոմպիլյացիայի, կամ հաշվապահական հաշվառման այլ համապատասխան ծառայությունների առաջադրանք։

Դիտարկման առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ տեղեկությունները (Հղում․Պար․ 29գ))

Ա38. Դիտարկում իրականացնողը կարող է անորոշության հիմքեր ունենալ դիտարկման համար անհրաժեշտ տեղեկությունների հասանելիության կամ արժանահավատութ­յան վերաբերյալ, օրինակ, այն դեպքում, երբ նա կասկածում է, որ վերլուծական ընթացակարգերի համար անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման տվյալներում կան նշանակալի սխալներ, կամ դրանք թերի են։ Այս նկատառումը չի վերաբերում ղեկավարության կողմից պատրաստվող ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնականացման նպատակով ղեկավարությանը ճշգրտող ձևակերպումներ առաջարկելու անհրաժեշտությանը, որը ժամանակ առ ժամանակ առաջանում է դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում։

*Դիտարկման առաջադրանքի ընդունման նախապայմանները (Հղում․Պար․ 30)*

Ա39. Սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից նաև պահանջվում է նախքան առաջադրանքի ընդունումը հաստատել կազմակերպության հսկողության շրջանակում գտնվող որոշակի հարցեր, որոնց շուրջ դիտարկում իրականացնողը և կազմակերպության ղեկավարությունը պետք է ձեռք բերեն համաձայնություն։

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները (Հղում․Պար․ 30ա))

Ա40. Հավաստիացման առաջա­դրանքի ընդունման պայման է հանդի­սա­նում նախատեսված օգտագործողներին հավաստիացման առաջադրանքի սահմանման չափանիշների[[851]](#footnote-851) նպատակա­հարմար և հասանելի լինելը[[852]](#footnote-852)։ Սույն ԴԱՄՍ-ի նպատակներով` ֆինանսա­կան հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները սահմանում են այն չափանիշները, որոնցով դիտարկում իրականացնողը պետք է առաջնորդվի ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնելիս, այդ թվում՝ կիրառելի դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների ճշմարիտ ներկայացման համար։ Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մի մասը իրենցից ներկայացնում են ճշմարիտ ներկայացման, մյուսները՝ համապատաս­խանության հիմունքներ։ Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները կանխորոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի կառուցվածքը։

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների ընդունելի լինելը

Ա41. Առանց ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքների, ղեկավարու­թյունը չի ունենա պատշաճ հիմքեր ֆինանսական հաշվետվու­թյունների պատրաստման համար, իսկ դիտարկում իրականացնողը չի ունենա համապատասխան չափանիշներ ֆինանսական հաշվետվու­թյունների դիտարկման համար։

Ա42. Ֆինանսական հաշվետվու­թյուններում կիրառված հիմունքների ընդունելի լինելը գնահատելիս դիտարկում իրականացնողը հիմնվում է ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողների վերաբերյալ իր պատկերացումների վրա։ Նախատեսված օգտագործողներն այն անձը/անձինք են կամ անձանց խումբն է, ում համար դիտարկում իրականացնողը պատրաստում է իր եզրակացությունը։ Դիտարկում իրականացնողը չի կարող տեղյակ լինել հավաստիացման եզրակացության բոլոր օգտագործողների մասին, հատկապես, եթե այն հասանելի է անձանց լայն շրջանակի համար։

Ա43. Շատ դեպքերում, հակառակի մասին վկայող հայտանիշների բացակայության պայմաններում, դիտարկում իրականացնողը կարող է ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները (օրինակ, տվյալ իրավակարգի օրենքով կամ իրավական ակտով կոնկրետ տեսակի կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները) ընդունելի են։

Ա44. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքների ընդունելի լինելու վերաբերյալ գնահատումներում դիտարկում իրականացնողը պետք է հաշվի առնի մասնավորապես հետևյալ գործոնները՝

* կազմակերպության բնույթը (օրինակ, առևտրային կազմակերպություն, հանրային հատվածի ընկերություն կամ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություն).
* ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (օրինակ, դրանք պատրաստվում են օգտագործողների լայն շրջանակի, թե կոնկրետ օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքների բավարարման համար).
* ֆինանսական հաշվետվությունների բնույթը (օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, թե առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ).
* թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները սահմանված են համապատասխան օրենքով կամ իրավական ակտով։

Ա45. Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության համար կիրառվող հիմունքները ընդունելի չեն ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակի տեսանկյունից, և ղեկավարությունը չի համաձայնում օգտագործել դիտարկում իրականացնողի տեսանկյունից ընդունելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները, ապա սույն ԴԱՄՍ-ը դիտարկում իրականացնողից պահան­ջում է հրաժարվել առաջա­դրանքից։

Ա46. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներում առկա թերությունները, որոնք վկայում են դրանց անընդունելի լինելու վերաբերյալ, կարող են ի հայտ գալ դիտարկման առաջադրանքի ընդունումից հետո։ Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության տվյալ հիմունքների կիրառման պահանջ չի սահմանված օրենքով կամ իրավական ակտով, ղեկավարու­թյունը կարող է որոշել առաջնորդվել այլ՝ ընդունելի, հիմունքներով։ Նման դեպքում, սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է ղեկավարության հետ համաձայնեցնել դիտարկման առաջադրանքի նոր պայմանները, որոնք արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի նոր հիմունքները։

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը (Հղում․Պար․ 30բ), 37ե))

Ա47. Դիտարկման ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են, որոնք պատրաստված կազմակերպության ղեկավարության կողմից, իսկ պատրաստման վերահսկողությունն իրականացնում են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք։ Սույն ԴԱՄՍ-ը չի պարտադրում պատասխանատվություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար, ինչպես նաև չի փոխարինում նրանց համապատասխան պատասխանատվությունը կարգավորող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերը։ Այնուամենայնիվ, սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն` դիտարկումը իրականացվում է այն ենթադրությամբ, որ ղեկավարությունը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ստանձնել են կոնկրետ պատասխանատվություն, որը հիմնարար նշանակություն ունի դիտարկման համար։ Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չի ազատում իրենց պատասխանատ­վությունից։

Ա48. Որպես ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման իր պատասխանատվութ­յան մաս, ղեկավարությունից պահանջվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ իրականացնելիս կիրառել տվյալ հանգամանքներում ողջամիտ դատողություններ, ինչպես նաև ընտրել և կիրառել համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն։ Այս դատողությունները կատարվում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համատեքստում։

Ա49. Հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը ստանձնելու նախապայմանների նշանակալիությունը՝ սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է նախքան դիտարկման առաջադրանքի ընդունումը ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունն առ այն, որ իրենք գիտակցում են իրենց պատասխանատվությունը։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը ինչպես բանավոր, այնպես էլ գրավոր եղանակով։ Այնուամենայնիվ, ղեկավարության համաձայնությունը այնուհետև պետք է ձևակերպվի գրավոր շարադրված առաջադրանքի պայմաններում։

Ա50. Եթե ղեկավարությունը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ընդունում կամ հրաժարվում են ընդունել իրենց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ, ապա առաջադրանքի ընդունումը տեղին չէ, եթե դիտարկում իրականացնողը պարտավորված չէ ընդունել այն օրենքով կամ իրավական ակտի պահանջով։ Այն հանգամանքներում, երբ դիտարկում իրականացնողը պարտավորված է ընդունել դիտարկման առաջադրանքը, նրանից կարող է պահանջվել ղեկավարությանը և/կամ տարբեր դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարզաբանել այդ հարցերի կարևորությունը և առաջադրանքի համար դրանց հետևանքները։

*Լրացուցիչ նկատառումներ այն դեպքում, երբ դիտարկման եզրակացության բառապաշարը սահմանված է օրենքով կամ իրավական ակտով* (Հղում․Պար․ 34–35)

Ա51. Սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է չհայտարարել սույն ԴԱՄՍ-ի հետ համապատասխանության վերաբերյալ, եթե նա չի պահպանել սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկման առաջադրանքին առնչվող բոլոր պահանջները։ Օրենքով կամ իրավական ակտով կարող են սահմանված լինել առաջադրանքին առնչվող հարցեր, որոնք սովորական պայմաններում դիտարկում իրականացնողին կստիպեին հնարավորության դեպքում հրաժարվել առաջադրանքից, օրինակ, եթե՝

* դիտարկում իրականացնողը համարում է, որ օրենքով կամ իրավական ակտով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները անընդունելի են, կամ
* դիտարկման եզրակացության սահմանված ձևաչափը կամ բառապաշարը նշանակալիորեն տարբերվում են սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանվածից։

Սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն՝ նման դեպքերում իրականացված դիտարկումը չի ապահովում համապատասխանություն սույն ԴԱՄՍ-ին, և դիտարկում իրականացնողը իրավասու չէ առաջադրանքի արդյունքում հրապարակված եզրակացության մեջ հայտարարել սույն ԴԱՄՍ-ին համապատասխանության վերաբերյալ։ Թեև դիտարկում իրականացնողին չի թույլատրվում հայտարարել սույն ԴԱՄՍ-ին համապատասխանության վերաբերյալ, այնուամենայնիվ, ցանկալի է, որ դիտարկում իրականացնողը հնարավորության սահմաններում առաջնորդվի սույն ԴԱՄՍ-ով, այդ թվում եզրակացությանը ներկայացվող պահանջներով։ Համապատասխան դեպքերում, թյուրըմբռնումներից խուսափելու համար, դիտարկում իրականացնողը կարող է եզրակացության մեջ ներառել հայտարարություն այն մասին, որ դիտարկումը չի իրականացվել սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն։

*Առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*

Նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության այլ ձևաչափ (Հղում․Պար․ 37)

Ա52. Ինչպես ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, այնպես էլ դիտարկում իրականացնողի շահերից բխում է, որպեսզի առաջադրանքի վերաբերյալ տարընթերցումներից խուսափելու նպատակով դիտարկում իրականացնողը նամակ-պարտավորագիր ներկայացնի նախքան դիտարկման առաջադրանքը սկսելը։

Նամակ-պարտավորագրի ձևը և բովանդակությունը

Ա53. Նամակ-պարտավորագրի ձևը և բովանդակությունը կարող է տարբեր լինել ըստ առաջադրանքի։ Ի լրումն սույն ԴԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերի՝ նամակ-պարտավորագիրը կարող է անդրադառնալ նաև այլ հարցերի, ինչպես օրինակ՝

* դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում այլ դիտարկում իրականացնողների և փորձագետների ներգրավման պայմանները,
* նախորդ դիտարկում իրականացնողի (առկայության դեպքում) հետ փոխգործակցության պայմանները, եթե առաջադրանքը կատարվում է առաջին անգամ,
* փաստի արձանագրում, առ այն, որ դիտարկման առաջադրանքը չի բավարարելու տեղական օրենսդրության կամ երրորդ կողմերի աուդիտի պահանջները,
* դիտարկում իրականացնողի ակնկալիքները ղեկավարության կողմից գրավոր հավաստումներ ստանալու վերաբերյալ,
* ղեկավարության համաձայնությունը՝ իրազեկելու դիտարկում իրականացնողին ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող փաստերի վերաբերյալ, որոնք հայտնի կդառնան ղեկավարությանը դիտարկման եզրակացության ամսաթվից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը,
* պահանջ ղեկավարությանը՝ հավաստելու նամակ-պարտավորագրի ստացումը և դրանում ներկայացված առաջադրանքի պայմանների ընդունումը։

Կազմակերպությունների խմբի բաղադրիչների դիտարկում

Ա54. Կազմակերպությունների խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնող անձի կողմից կարող է պահանջվել խմբի բաղադրիչ կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում։ Կախված խմբի աուդիտ իրականացնող անձի հրահանգներից, բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումը կարող է իրականացվել սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն։ Խմբի աուդիտ իրականացնող անձը նաև կարող է սահմանել լրացուցիչ ընթացակարգեր սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իրականացված դիտարկման առաջադրանքի համար։ Եթե դիտարկման առաջադրանք իրականացնողը հանդիսանում է բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ իրականացնող անձ, ապա դիտարկումը չի իրականացվում սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն։

Ղեկավարության համար օրենքով կամ իրավական ակտով սահմանված պատասխանատվությունը (Հղում․Պար․ 37ե))

Ա55. Եթե առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով, դիտարկում իրականացնողը եզրահանգում է, որ առաջադրանքի որոշ պայմաններ անհրաժեշտ չէ ներառել նամակ-պարտավորագրում, դիտարկում իրականացնողը այնուամենայնիվ պարտավոր է ղեկավարությունից և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ստանալ սույն ԴԱՄՍ-ով պահանջվող գրավոր համաձայնությունն առ այն, որ իրենք գիտակցում և ընդունում են սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված իրենց պատասխանատվությունը։ Այդ գրավոր համաձայնությունը կարող է ներառել օրենքով կամ իրավական ակտով նախատեսված ձևակերպումները, եթե դրանցով սահմանված ղեկավարության պատասխանատվությունը ըստ էության համարժեք է սույն ԴԱՄՍ-ով նկարագրվածին։

Նամակ պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ (Հղում․Պար․ 37)

Ա56. Դիտարկման առաջադրանքի նամակ պարտավորագրի ցուցադրական օրինակը ներկայացված է սույն ԴԱՄՍ-ի Հավելված 1-ում։

Կրկնվող առաջադրանքներ (Հղում․Պար․ 38)

Ա57. Դիտարկում իրականացնողը կարող է որոշել յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար չներկայացնել նոր նամակ-պարտավորագիր։ Այնուամենայնիվ, հետևյալ գործոնները կարող են վկայել այն մասին, որ տեղին կլիներ վերանայել դիտարկման առաջադրանքի պայմանները, կամ ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, որտեղ տեղին է, հիշեցնել առաջադրանքի գործող պայմանները՝

* ղեկավարության կողմից դիտարկման նպատակի և շրջանակի թյուրըմբռնման հայտանիշի առկայություն,
* առաջադրանքի վերանայված կամ հատուկ պայմանների առկայություն,
* կազմակերպության ավագ ղեկավարության վերջերս տեղի ունեցած փոփոխություն,
* կազմակերպության սեփականատերերի կազմում տեղի ունեցած նշանակալի փոփոխություն,
* կազմակերպության գործունեության բնույթի կամ ծավալների նշանակալի փոփոխություն,
* օրենքի կամ իրավական պահանջների փոփոխություն, որն ազդում է կազմակերպության վրա,
* փոփոխություն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներում։

*Դիտարկման առաջադրանքի պայմանների փոփոխության ընդունում*

Դիտարկման առաջադրանքի պայմանների փոփոխման պահանջ (Հղում․Պար․ 39)

Ա58. Կազմակերպությունը կարող է դիտարկում իրականացնողից պահանջել դիտարկման առաջադրանքի պայմանների փոփոխություն՝ ելնելով, մասնավորապես, հետևյալ գործոններից՝

* հանգամանքների փոփոխություն, որոնք կասկածի տակ են դնում ծառայության անհրաժեշտությունը,
* ի սկզբանե պահանջված դիտարկման առաջադրանքի բնույթի թյուրըմբռնում,
* դիտարկման առաջադրանքի շրջանակի սահմանափակում՝ պարտադրված ղեկավարության կողմից կամ այլ հանգամանքների բերումով։

Ա59. Հանգամանքների փոփոխությունը, որն ազդում է կազմակերպության պահանջների վրա, կամ ի սկզբանե պահանջված ծառայության բնույթի թյուրըմբռնումը համարվում են դիտարկման առաջադրանքի պայմանների փոփոխություն պահանջելու ողջամիտ հիմքեր։

Ա60. Եվ ընդհակառակը, փոփոխության պահանջը կարող է չհամարվել ողջամիտ, եթե պարզվի, որ այն պայմանավորված է ոչ ճշգրիտ, թերի կամ այլ կերպ ոչ բավարար տեղեկատվության առկայությամբ։ Օրինակ, երբ դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների էական հոդվածի վերաբերյալ, և ղեկավարությունը դիտարկում իրականացնողին դիմում է առաջադրանքը հարակից ծառայությունների առաջադրանքով փոխարինելու պահանջով, որպեսզի խուսափի դիտարկում իրականացնողի ձևափոխված եզրահանգումից։

Առաջադրանքի բնույթի փոփոխման պահանջ (Հղում․Պար․ 40)

Ա61. Նախքան դիտարկման առաջադրանքը մեկ այլ առաջադրանքով կամ հարակից ծառայություններով փոխարինմանը համաձայնելը, սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել ի լրումն սույն ԴԱՄՍ-ով նախատեսված հարցերի, գնահատել նաև նման փոփոխության իրավական կամ պայմանագրային հետևանքները։

Ա62. Եթե դիտարկում իրականացնողը եզրակացնում է, որ դիտարկման առաջադրանքը մեկ այլ առաջադրանքով կամ հարակից ծառայություններով փոխարինման համար առկա է ողջամիտ հիմնավորում, ապա նախքան փոփոխման ամսաթիվը դիտարկ­ման առաջադրանքի շրջանակում իրականացված աշխատանքները կարող են կիրառելի լինել փոփոխված առաջադրանքի համար։ Այնուամենայնիվ, պահանջվող աշխատանքները և հրապարակվող եզրակացությունը պետք է համապատասխան լինեն վերանայված առաջադրանքին։ Ընթերցողին չմոլորեցնելու համար, այլ առաջադրանքի կամ հարակից ծառայությունների գծով հրապարակվող եզրակացությունում չպետք է հղում կատարվի՝

ա) ի սկզբանե կատարվող դիտարկման առաջադրանքին, կամ

բ) ի սկզբանե կատարվող դիտարկման առաջադրանքի շրջանակներում իրականացված ընթացակարգերին, բացի այն դեպքերից, երբ դիտարկման առաջադրանքը փոխարինվում է համաձայնեցված ընթացակարգերով ծառայությամբ, ինչի դեպքում իրականացված ընթացակարգերին հղումն իրենից ներկայացնում է եզրակացության ստանդարտ մաս։

#### Հաղորդակցումը ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (Հղում․ Պար․ 42)

Ա63. Դիտարկման առաջադրանքի շրջանակներում դիտարկում իրականացնողի հաղորդակցումը ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կատարվում է հետևյալ ձևաչափերով՝

ա) դիտարկում իրականացնողի կողմից կատարվող հարցումներ դիտարկման ընթացակարգերի իրականացման ընթացքում, և

բ) հաղորդակցման այլ տեսակներ՝ ծագող հարցերի վերաբերյալ արդյունավետ երկխոսության և առաջադրանքի շրջանակներում կառուցողական աշխատանքային հարաբերությունների ձևավորման համատեքստում։

Ա64. Հաղորդակցման պատշաճ ժամանակը կարող է տարբեր լինել՝ ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից։ Հաշվի պետք է առնվեն այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են՝ խնդրի կարևորությունը և բնույթը, և ղեկավարությունից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ակնկալվող գործողությունները։ Օրինակ, դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում ծագած նշանակալի բարդության վերաբերյալ տեղին կլինի հնարավորինս արագ հաղորդակցվել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, եթե վերջիններս կարող են օժանդակել դիտարկում իրականացնողին այդ բարդությունը հաղթահարելու համար։

Ա65. Օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է նախատեսված լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ որոշակի հարցերի շուրջ հաղորդակցվելու սահմանափակում։ Օրինակ, օրենքով կամ իրավական ակտով կարող է հստակ արգելք սահմանված լինել հաղորդակցվելու կամ որևէ այլ գործողության նկատմամբ, որը կարող է խոչընդոտել փաստացի կամ կասկածվող ապօրինի գործողության առնչությամբ համապատասխան իրավասու մարմինների կողմից իրականացվող հետաքննությունը։ Որոշ հանգամանքներում, դիտարկում իրականացնողի՝ գաղտնիության պահպանման պարտավորությունները և հաղորդակցման պարտավորությունները կարող են էականորեն հակասել։ Նման դեպքում դիտարկում իրականացնողին խորհուրդ է տրվում դիմել իրավաբանական խորհրդատվության։

*Հաղորդակցում դիտարկմանն առնչվող հարցերի վերաբերյալ*

Ա66. Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ինչպես տեղին է, հետ հաղորդակցման թեմաները, սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն, մասնավորապես, ներառում են՝

* դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը դիտարկման առաջադրանքի գծով, ինչպես ներկայացված է նամակ-պարտավորագրով կամ գրավոր համաձայնության այլ պատշաճ ձևաչափով.
* դիտարկման արդյունքում կատարված նշանակալի բացահայտումները, օրինակ՝
* դիտարկում իրականացնողի տեսակետը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական հատկանիշների, այդ թվում՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների վերաբերյալ.
* իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում կատարված նշանակալի բացահայտումները, այդ թվում՝ իրադրությունները, երբ դիտարկում իրականացնողը համարել է, որ սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն կա լրացուցիչ ընթացակարգերի անհրաժեշտություն։ Դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել հավաստիանալ, որ կոնկրետ գործարքների կամ դեպքերին առնչվող փաստերի և հանգամանքների վերաբերյալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետը համապատասխանում է իր տեսակետին.
* հարցեր, որոնք կարող են հանգեցնել դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևափոխման.
* նշանակալի դժվարությունները, եթե այդպիսիք ծագել են դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում, օրինակ՝ ակնկալվող տեղեկատվության անհասանելիությունը, կամ դիտարկում իրականացնողի կողմից դիտարկման համար անհրաժեշտ համարվող տեղեկատվության ստացման չնախատեսված անհնարինությունը, ղեկավարության կողմից կամ դիտարկում իրականացնողին պարտադրված սահմանափակումները։ Որոշակի հանգամանքներում, այդպիսի դժվարությունները հանգեցնում են առաջադրանքի շրջանակի սահմանափակում, և եթե դրանք չվերացվեն ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից, կարող են հանգեցնել դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևափոխման, կամ որոշակի հանգամանքներում՝ առաջադրանքից հրաժարման.

Ա67. Որոշ կազմակերպություններում ղեկավարման և կառավարման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են։ Այդպիսի դեպքերում ղեկավարությունը կարող է պատասխանատու լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելու իրենց պատասխանատվության տակ գտնվող հարցերը։ Ղեկավարության կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցումը այն հարցերի շուրջ, որոնց հաղորդակցումը դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունն է, վերջինիս չի ազատում այդ հարցերը իր անունից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելու պատասխանատվությունից։ Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդակցումը կարող է ազդել դիտարկում իրականացնողի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելու ձևաչափի և ժամկետների վրա։

*Հաղորդակցումը երրորդ կողմի հետ*

Ա68. Որոշ իրավակարգերում, օրենքով կամ իրավական ակտով դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել, օրինակ՝

* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցվող որոշ հարցերի վերաբերյալ ծանուցել կանոնակարգող կամ իրավապահ մարմիններին։ Օրինակ, որոշ իրավակարգերում դիտարկում իրականացնողը պարտավոր է լիազորված մարմիններին հաղորդել խեղաթյուրումների մասին, եթե ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ձեռնարկում դրանց շտկման միջոցներ.
* կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված որոշ հաշվետվությունների պատճենները ներկայացնել համապատասխան կանոնակարգող կամ ֆինանսավորող մարմիններին, կամ, որոշ դեպքերում, հանրամատչելի դարձնել այդ հաշվետվությունները։

Ա69. Եթե օրենքով կամ իրավական ակտով չի սահմանված կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ դիտարկում իրականացնողի գրավոր հաղորդակցման պատճենները երրորդ կողմին տրամադրելու պահանջ, դիտարկում իրականացնողին կարող է անհրաժեշտ լինի դրա վերաբերյալ նախապես համաձայնություն ստանալ ղեկավարությունից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից։

#### Առաջադրանքի իրականացում

*Էականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներում* (Հղում․Պար․ 43)

Ա70. Դիտարկում իրականացնողի կողմից էականության գնահատումը կատարվում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համատեքստում։ Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ էականություն հասկացութ­յանը անդրադառնում են ֆինանսական հաշվետվողականության և ներկայացման համատեքստում։ Թեև ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կարող են տարբեր առումներով անդրադառնալ էականությանը, այնուամենայնիվ, ընդհանուր առմամբ, դրանք պարզաբանում են հետևյալը՝

* խեղաթյուրումները, այդ թվում՝ բացթողումները, համարվում են էական, եթե ողջամիտ կլիներ ակնկալել, որ դրանք, առանձին կամ հանրագումարային վերցրած, կազդեն օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա,
* էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են՝ հաշվի առնելով հարակից հանգամանքները, և ելնում են խեղաթյուրման ծավալից կամ բնույթից, կամ՝ այդ երկուսից միասին, և
* ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար էական համարվող հարցերի վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են ելնելով օգտագործողների՝ որպես խմբի, ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքներից։ Առանձին օգտագործողների վրա խեղաթյուրումների ազդեցությունը չի գնահատվում, քանի որ կոնկրետ օգտագործողների կարիքները կարող են մեծապես տարբեր լինել։

Ա71. Եթե էականության հայեցակարգը դիտարկվում է ֆինանսական հաշվետվողակա­նության կիրառելի հիմունքներով, ապա դիտարկում իրականացնողը պետք է դրանց վրա հիմնվի դիտարկման նպատակներով էականությունը որոշելիս։ Հակառակ դեպքում, դիտարկում իրականացնողի համար հիմք են ծառայում վերը նշված նկատառումները։

Ա72. Դիտարկում իրականացնողի կողմից էականության որոշումը մասնագիտական դատողության հարց է, որի վրա չպիտի ազդեն դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողների կարիքների վերաբերյալ։ Այս առումով, դիտարկում իրականացնողը ողջամտորեն ենթադրում է, որ օգտագործողները՝

* ունեն բիզնեսի և հաշվապահական հաշվառման գիտելիքների բավարար մակարդակ, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկությունները ողջամիտ մանրազնինությամբ ուսումնասիրելու պատրաստակամություն,
* գիտակցում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել, ներկայացվել և դիտարկման են ենթարկվել էականության սկզբունքով,
* գիտակցում են գնահատումների, դատողությունների և ապագա դեպքերի վերաբերյալ ենթադրությունների հիմունքով իրականացվող չափումներին բնորոշ անորոշությունները,
* ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկությունների հիման վրա կայացնում են հիմնավորված տնտեսական որոշումներ։

Ավելին, եթե դիտարկման առաջադրանքը չի իրականացվում կոնկրետ օգտագործողների հատուկ կարիքների բավարարման նպատակով, ապա խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունը չի դիտարկվում առանձին օգտագործողների համար, որոնց կարիքները կարող են մեծապես տարբեր լինել։

Ա73. Դիտարկում իրականացնողի դատողությունը էականության վերաբերյալ տարածվում է ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ անկախ դրանց վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու նպատակով ձեռք բերած հավաստիացման մակարդակից։

Էականության վերանայումը (Հղում․Պար․ 44)

Ա74. Դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել վերանայել ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների համար էականության գնահատումը հետևյալ դեպքերի արդյունքում՝

* հանգամանքների փոփոխությունը դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում (օրինակ, կազմակերպության զգալի մասի օտարման մասին որոշումը),
* կազմակերպության և դրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ ի հայտ եկած նոր տեղեկությունները, կամ դիտարկում իրականացնողի պատկերացումների փոփոխությունը սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն դիտարկման ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում (օրինակ, եթե դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում պարզվում է, որ ֆինանսական արդյունքները նշանակալիորեն տարբերվելու են ժամանակահատվածի վերջի ֆինանսական արդյունքներից, որոնք օգտագործվել էին ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների համար էականության աստիճանը որոշելու նպատակով)։

*Դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները* (Հղում․Պար․ 45*–*46)

Ա75. Դիտարկում իրականացնողը կիրառում է մասնագիտական դատողություն, որպեսզի որոշի սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի իրականացման նպատակով կազմակերպության և նրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումների ծավալը։ Դիտարկում իրականացնողը առաջին հերթին պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք ձեռք բերված պատկերացումները բավարար են առաջադրանքի համար իր սահմանած նպատակների իրագործման տեսանկյունից։ Դիտարկում իրականացնողի ձեռք բերած պատկերացումները պակաս ընդգրկուն և խորն են, քան ղեկավարության պատկերացումները։

Ա76. Կազմակերպության և նրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումը շարունակական, դինամիկ գործընթաց է, որը ներառում է դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում տեղեկու­թյուն­ների հավաքագրումը, արդիականացումը և վերլուծությունը։ Առաջադրանքի իրականացման ողջ ընթացքում դիտարկում իրականացնողը ձեռք է բերում պատկերացումներ և կիրառում դրանք կրկնվող հիմունքներով, ինչպես նաև արդիականացնում է դրանք պայմանների և հանգամանքների փոփոխմանը զուգընթաց։ Դիտարկման առաջադրանքի մեկնարկին առաջադրանքի ընդունման և շարունակման նախնական ընթացակարգերը հիմնվում են կազմակերպության և առաջադրանքի հանգամանքների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի ունեցած նախնական պատկերացումների վրա։ Պատվիրատուի հետ հարաբերությունների շարունակման դեպքում, դիտարկում իրականացնողի պատկերացումները ներառում են նաև նախորդ առաջադրանքների արդյունքում ձեռք բերված պատկերացումները կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ։

Ա77. Այս պատկերացումները ձևավորում են հիմքերը, որոնցով դիտարկում իրականաց­նողն առաջնորդվում է դիտարկման առաջադրանքը պլանավորելիս և իրականացնե­լիս, ինչպես նաև առաջադրանքի ողջ ընթացքում մասնագիտական դատողություն­ներ կիրառելիս։ Մասնավորապես, պատկերացումների մակարդակը պետք է բավա­րար լինի, որպեսզի դիտարկում իրականացնողը կարողանա որոշել ֆինանսական հաշվետվությունների այն ոլորտները, որոնցում առկա է էական խեղաթյուրումների ռիսկ, ինչպես նաև համապատասխան մոտեցումներ ձևավորի այդ ոլորտներին անդրադառնալու համար պահանջվող ընթացակարգերի մշակման և իրականացման համար։

Ա78. Կազմակերպության և նրա միջավայրի, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողակա­նութ­յան կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ պատկերացում ձևավորելիս, դիտար­կում իրականացնողը կարող է նաև հաշվի առնել՝

* արդյոք կազմակերպությունը հանդիսանում է խմբի բաղադրիչ, կամ մեկ այլ կազմակերպության ասոցիացված կազմակերպություն,
* ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների բարդության աստիճանը,
* կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության պարտականություն­նե­րը կամ պահանջները, և արդյոք դրանք սահմանված են կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, թե կամավոր ֆինանսական հաշվետվողականութ­յամբ՝ կառավարման կամ հաշվետվողականության սահմանված պայմանավոր­վա­ծութ­յուն­ների շրջանակում, օրինակ, երրորդ կողմերի հետ ունեցած պայմանագրային պարտավորություններով,
* օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համապատասխան դրույթները, որոնք ընդհանուր առմամբ հայտնի են ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված էական գումարների և բացահայտումների վրա անմիջական ազդեցությամբ, օրինակ հարկային և կենսաթոշակային ոլորտը կարգավորող օրենքները կամ այլ իրավական ակտերը,
* կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման կառուցվածքի կայացածությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական տվյալների և ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգերի կառավարման և հսկողության առումով։ Փոքր կազմակերպություններում աշխատակիցների թվաքանակը փոքր է, ինչը ազդում է ղեկավարության կողմից իրականացվող հսկողության ձևի վրա։ Օրինակ, գործնականում կարող է կիրառելի չլինել պարտականությունների տարանջատումը։ Այնուամենայնիվ փոքր կազմակերպություններում, սեփականա­տեր հանդիսացող ղեկավարը կարող է ավելի արդյունավետ հսկողություն ապահովել, քան մեծ կազմակերպությունների դեպքում։ Այս հսկողությունը փոխհատուցում է պարտականությունների տարանջատման ընդհանուր առմամբ սահմանափակ հնարավորությունը,
* կազմակերպության ղեկավարության դիրքորոշումը և հսկողական միջավայրը, որով կազմակերպու­թյունը կառավարում է ֆինանսական հաշվետվողա­կանության և դրանց գծով կազմակերպության պարտավորու­­­­­թյուններին առնչվող ռիսկերը,
* կազմակերպության ֆինանսական հաշվառման և հաշվետվողա­կանության համակարգերի կայացածության մակարդակը և բարդության աստիճանը, և գործող հսկողության միջոցները, որոնք կազմակերպությունը կիրառում է հաշվապահական հաշվառման տվյալների և հարակից տեղեկատվության նկատմամբ,
* ֆինանսական հաշվետվություններում և համապատասխան բացահայտումներում ներառելու նպատակով գործարքների ձևակերպման, դասակարգման և ամփոփման ուղղությամբ կազմակերպությունում գործող ընթացակարգերը,
* հարցերի տեսակները, որոնց գծով նախկինում կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում պահանջվել է հաշվապահական ճշգրտում։

*Ընթացակարգերի մշակումը և իրականացումը* (Հղում․Պար․ 47, 55)

Ա79. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում ձևավորելու համար բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման ընթացակարգե­րի բնույթը, ժամկետները և ծավալները պլանավորելիս դիտարկում իրականացնողը ընդհանուր առմամբ առաջնորդվում է՝

ա) սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներով, և

բ) կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով, այդ թվում՝ դրանցով սահմանված լրացուցիչ հաշվետվողա­կանության պահանջներով։

Ա80. Եթե դիտարկում իրականաց­նողին հանձնարար­­­­­­­վել է իրականացնել կազմակերպութ­յուն­ների խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում, ապա դիտարկման նպատակով պլանավորվող ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները ուղղված են սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողի համար սահմանված դիտարկման առաջա­դրանքի նպա­տակ­­­­ների իրագործմանը, սակայն խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում։

Ա81. Հարցումների և վերլուծական ընթացակարգերի, ինչպես նաև հատուկ հանգամանքներում իրականացվող ընթացակարգերի վերաբերյալ սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված պահանջները նախատեսված են օժանդակելու դիտարկում իրականաց­նողին՝ ապահովելու սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված նպատակների իրագործումը։ Դիտարկման առաջադրանքների հանգամանքները մեծապես տարբեր են, և որոշակի հանգամանքներում, դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ, արդյունավետ կամ նպատակային կարող է համարվել այլ ընթացակարգերի մշակումը և իրականացումը։ Օրինակ, եթե կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացումներ ձևավորելիս դիտարկում իրականացնողին հայտնի է դառնում նշանակալի պայմանագրի մասին, նա կարող է որոշել ծանոթանալ այդ պայմանագրի բովանդակությանը։

Ա82. Այն փաստը, որ դիտարկում իրականացնողը կարող է անհրաժեշտ համարել իրականացնել այլ ընթացակարգեր, չի ազդում դիտարկում իրականացնողի նպատակի վրա, այն է՝ ձեռք բերել սահմանափակ հավաստիացում ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ։

Նշանակալի կամ ոչ սովորական գործարքներ

Ա83. Դիտարկում իրականացնողը կարող է ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման տվյալները՝ դիտարկման ընթացքում հատուկ ուշադրություն պահանջող նշանակալի կամ ոչ սովորական գործարքների բացահայտման նպատակով:

Հարցումների կատարում (Հղում․Պար․ 46–48)

Ա84. Դիտարկման առաջադրանքում, հարցումն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս գտնվող անձանցից տեղեկատվության ստացման պահանջ, ինչպես պատշաճ կհամարվի դիտարկում իրականացնողի կողմից տվյալ առաջադրանքի հանգամանքներում։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է նաև հարցումների միջոցով պահանջել ոչ ֆինանսական տվյալներ, եթե առկա է նման անհրաժեշտություն։ Ղեկավարության ներկայացրած պատասխանների գնահատումը հարցման գործընթացի անբաժանելի մասն է։

Ա85. Ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից՝ հարցումները կարող են վերաբերել՝

* սեփականատերերի, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և դրանց հանձնաժողովների նիստերի ընթացքում ձեռնարկված գործողություններին, ինչպես նաև այլ նիստերում տեղի ունեցած գործընթացներին (եթե այդպիսիք եղել են), որոնք ազդում են ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած տեղեկությունների և բացահայ­տումների վրա,
* կազմակերպության կողմից կանոնակարգող մարմիններից ստացված, կամ ակնկալվող հաղորդագրությունները,
* այլ ընթացակարգերի կիրառման արդյունքում ի հայտ եկող հարցերը։ Հայտնաբերված անհամապատասխանությունների առնչությամբ լրացուցիչ հարցումներ կատարելիս, դիտարկում իրականացնողը գնահատում է ղեկավարության պատասխանների ողջամտությունը և հետևողականությունը՝ ելնելով այլ ընթացակարգերի արդյունքներից, ինչպես նաև կազմակերպության և դրա գործունեության ոլորտի վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի գիտելիքներից և պատկերացումներից։

Ա86. Հարցումների միջոցով ձեռք բերված ապացույցները հաճախ ղեկավարության մտադրությունների վերաբերյալ ապացույցների ստացման միակ աղբյուրն են։ Սակայն ղեկավարության մտադրությունները հավաստող տեղեկատվությունը կարող է սահմանափակ լինել։ Այդ դեպքում, ղեկավարության կողմից նախկինում իր մտադրությունների իրացման, գործողությունների այս կամ այն ուղղության շարժառիթների, ինչպես նաև գործողությունների կոնկրետ ուղղության հետևելու կարողության վերաբերյալ պատկերա­ցումները կարող են ապահովել համապատասխան տեղեկություններ հարցման միջոցով ձեռք բերված ապացույցները հաստատելու համար։ Մասնագիտական կասկածամտության կիրառումը կարևոր է ղեկավարության պատասխանների գնահատման գործընթացում, քանի որ այն դիտարկում իրականացնողին հնարավորություն է տալիս գնահատել, թե արդյոք առկա են հարց(եր), որոնք իրեն հիմք կտային ենթադրել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման մասին։

Ա87. Հարցման ընթացակարգերի օգնությամբ դիտարկում իրականաց­նողը նաև ձեռք է բերում և արդիականացնում է իր պատկերացումները կազմակերպու­թյան և նրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ, ինչն իրեն թույլ է տալիս գնահատել ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ների էական խեղաթյուրման ռիսկ պարունակող ոլորտները։

Ա88. Կազմակերպության կողմից օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման, այդ թվում՝ խարդախության, առնչությամբ, դիտարկում իրականացնողի համար օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի կիրառելի պահանջներով կարող է սահմանված լինել լրացուցիչ պատասխանատվություն, որը կարող է տարբերվել սույն ԴԱՄՍ-ից կամ ավելի ընդգրկուն լինել, մասնա­վորապես՝

ա) հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման դեպքերի առնչությամբ դիտարկում իրականաց­նողի արձագանքը, այդ թվում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման և լրացուցիչ գործողությունների անհրաժեշտության գնահատման կոնկրետ պահանջները,

բ) հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման դեպքերի հաղորդակցումը աուդիտ իրականացնող անձին, օրինակ՝ խմբի առաջադրանքի ղեկավարին[[853]](#footnote-853), և

գ) հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման փաստա­թղթա­­վ­­որմանը ներկայացվող պահանջներ։

Լրացուցիչ պատասխանատվության պայմաններում դիտարկում իրականացնողը կարող է ձեռք բերել այլ տեղեկություններ, որոնք առնչվում են սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իր կողմից կատարվող աշխատանքներին (օր՝ ղեկավարության և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության աստիճանին)։

Հարցումներ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ (Հղում․Պար․ 48զ))

Ա89. Փոքր կազմակերպություններում հաճախ ղեկավարությունը կարող է չունենալ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատումներ, սակայն կարող է հիմնվել գործունեությանն առնչվող գիտելիքների կամ ակնկալվող հեռանկարների վրա։ Նման հանգամանքներում կարող է պատշաճ լինել ղեկավարության հետ քննարկել միջնաժամկետ և երկարաժամկետ հեռանկարների և ֆինանսավորման հարցերը, այդ թվում դիտարկել, թե արդյոք ղեկավարության գնահատումները չեն հակասում կազմակերպության վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի պատկերացումներին։

Վերլուծական ընթացակարգեր (Հղում․Պար․ 46–47, 49)

Ա90. Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման ընթացքում վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը դիտարկում իրականացնողին հնարավորություն է տալիս՝

* ձեռք բերել կամ արդիականացնել իր պատկերացումները կազմակերպության և նրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ, ինչն իրեն թույլ է տալիս գնահատել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկ պարունակող ոլորտները,
* բացահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների անհամապատասխանություն­ները կամ շեղումները ակնկալվող միտումներից, մեծություններից կամ նորմերից, մասնավորապես առանցքային տվյալների, ինչպես, օրինակ, կատարողական հիմնական ցուցանիշների համապատասխանությունը,
* ստանալ հարցման կամ վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների հիմնավոր ապացույցներ,
* ծառայել որպես լրացուցիչ ընթացակարգեր, եթե դիտարկում իրականացնողին հայտնի են դառնում հարցեր, որոնք, իր համոզմամբ, վկայում են ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման մասին։ Նման լրացուցիչ ընթացակարգի օրինակ է ամսական հասույթի և ծախսերի մեծությունների համեմատական վերլուծությունը ըստ շահույթի կենտրոնների, մասնաճյուղերի կամ կազմակերպության այլ բաղադրիչների, ինչն ապահովում է առանձին հոդվածներում կամ բացահայտումներում ներկայացված ֆինանսական տեղեկությունները հիմնավորող ապացույց։

Ա91. Վերլուծական ընթացակարգերի համար կարող են օգտագործվել տարբեր մեթոդներ՝ սկսած պարզ համեմատումներից մինչև վիճակագրական մեթոդներով կատարվող բարդ վերլուծությունները։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է, օրինակ, կիրառել վերլուծական ընթացակարգեր՝ գնահատելու ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած ֆինանսական տեղեկությունները, ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հավանական կապերի վերլուծության, և արդյունքների և ակնկալվող մեծությունների համապատասխանության գնահատման միջոցով։ Նման գնահատումները նպատակ ունեն բացահայտել ոչ սովորական, ակնկալվող միտումներից կամ մեծություններից շեղվող հարաբերությունները և առանձին հոդվածների միջև կապը։ Դիտարկում իրականացնողը կատարում է գրանցված մեծությունների կամ դրանց հիման վրա մշակված գործակիցների համեմատում համապատասխան աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկատվության հիման վրա ձևավորված ակնկալիքների հետ։ Նման տեղեկատվության աղբյուրների օրինակները, կախված առաջադրանքի հանգամանքներից, մասնավորապես, հետևյալն են՝

* համեմատելի ժամանակաշրջան(ներ)ի ֆինանսական տեղեկատվություն՝ հաշվի առնելով հայտնի փոփոխությունները,
* տեղեկատվություն ակնկալվող գործառնական կամ ֆինանսական արդյունքների, ինչպես օրինակ, բյուջեի և կանխատեսումների, այդ թվում՝ միջանկյալ կամ տարեկան տվյալների մոտարկման վերաբերյալ,
* ժամանակաշրջանի ֆինանսական տեղեկատվության տարրերի միջև հարաբերակցությունը,
* տեղեկատվություն կազմակերպության գործունեության ոլորտի վերաբերյալ, ինչպես, օրինակ համախառն շահույթի մարժան, կամ կազմակերպության իրացման և դեբիտորական պարտքի հարաբերակցության համեմատումը ոլորտի միջին տվյալներին, կամ միևնույն ոլորտում գործող այլ համարժեք ընկերությունների տվյալներին,
* ֆինանսական տեղեկատվության և համապատասխան ոչ ֆինանսական տեղեկատվության հարաբերակցությունը, օրինակ՝ աշխատավարձի գծով ծախսերի հարաբերակցությունը աշխատակիցների թվաքանակին։

Ա92. Վերլուծական ընթացակարգերում օգտագործվող տվյալների՝ տվյալ ընթացակարգի նպատակների համար բավարար լինելու վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի գնահատումները հիմնվում են կազմակերպության և նրա գործունեության ոլորտի վերաբերյալ ունեցած պատկերացումների վրա, և կախված են տվյալների բնույթից և ստացման աղբյուրներից, ինչպես նաև տվյալների ստացման հանգամանքներից։ Անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ նկատառումները՝

* հասանելի տեղեկատվության աղբյուրը։ Օրինակ՝ տեղեկատվությունը կարող է ավելի արժանահավատ համարվել, եթե այն ստացվել է կազմակերպությունից դուրս՝ անկախ աղբյուրներից,
* հասանելի տեղեկատվության համեմատելիությունը։ Օրինակ՝ ոլորտի ընդհանրացված տվյալները կարող է անհրաժեշտ լինեն լրամշակել կամ ճշգրտել, որպեսզի այն համեմատելի լինի մասնագիտացված ապրանքներ արտադրող և վաճառող կազմակերպության տվյալներին,
* հասանելի տեղեկատվության բնույթը և տեղին լինելը, օրինակ, արդյոք կազմակերպության բյուջեն մշակվել է ակնկալվող արդյունքներից, և ոչ թե սահմանված նպատակներից ելնելով, և
* տեղեկատվության պատրաստման համար օգտագործված գիտելիքները և փորձը, և դրա ամբողջությունը, ճշգրտությունը և վավերականությունը ապահովող հսկողության միջոցները։ Նման հսկողության միջոցներից են, մասնավորապես, բյուջեի վերաբերյալ տեղեկատվության պատրաստման, դիտարկման և պահպանման նկատմամբ իրականացվող հսկողությունը։

Հատուկ հանգամանքներում իրականացվող ընթացակարգեր

Խարդախությունը և օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտումը (Հղում․Պար․ 52ա) և դ))

Հաղորդակցում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

Ա93. Որոշ իրավակարգերում, օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է նախատեսված լինել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ որոշակի հարցերի շուրջ հաղորդակցվելու սահմանափակում։ Օրինակ, օրենքով կամ իրավական ակտով կարող է հստակ արգելք սահմանված լինել հաղորդակցվելու կամ որևէ այլ գործողության, այդ թվում կազմակերպության ուշադրությունը հրավիրելու առումով, որը կարող էր խոչընդոտել փաստացի կամ կասկածվող ապօրինի գործողության առնչությամբ համապատասխան իրավասու մարմինների կողմից իրականացվող հետաքննությունը։ Սա մասնավորապես ներառում է այն դեպքերը, երբ դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների հայտնաբերված կամ կասկածվող խախտումների վերաբերյալ հաղորդել լիազոր մարմնին, համաձայն փողերի լվացման կանխարգելման օրենսդրության համաձայն։ Նման հանգամանքներում, դիտարկում իրականացնողը կարող է առնչվել բազմաթիվ հարցերի հետ, հետևաբար խորհուրդ է տրվում դիմել իրավաբանական խորհրդատվության։

Հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման փաստերի հաղորդումը կազմակերպությունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին

Ա94. Հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման փաստերի հաղորդում կազմակերպությունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին կարող է հանդիսանալ պահանջ, կամ պատշաճ լինել տվյալ հանգամանքներում, քանի որ՝

ա) օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի կիրառելի պահանջներով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է նման հաղորդակցում,

բ) դիտարկում իրականացնողը կարող է համարել, որ հայտնաբերված կամ կասկածվող խախտման վերաբերյալ հաղորդումը դրան հակազդելու պատշաճ գործողություն է, համաձայն Էթիկայի կիրառելի պահանջների (տես պարբերություն Ա95), կամ

գ) օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի կիրառելի պահանջներով դիտարկում իրականացնողին տրվում է նման իրավունք (տես՝ պարբերություն Ա96)։

Ա95. Որոշ դեպքերում, էթիկայի կիրառելի պահանջներով դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել կատարել նման հաղորդում, կամ քննարկել, թե արդյոք հայտնաբերված կամ կասկածվող խարդախության կամ օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտման դեպքերի վերաբերյալ կազմակերպությունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին հաղորդումը պատշաճ գործողություն է տվյալ հանգամանքներում։ Օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է ձեռնարկել քայլեր հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտմանը արձագանքելու ուղղությամբ, և դիտարկել, թե արդյոք անհրաժեշտ են հետագա գործողություններ, այդ թվում՝ հաղորդել կազմակերպութ­յունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին[[854]](#footnote-854)։ ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը պարզաբանում է, որ նման հաղորդակցումը չի համարվի ՀԷՄՍԽ կանոնագրքով սահմանված գաղտնիության պարտավորության խախտում[[855]](#footnote-855)։

Ա96. Անգամ երբ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի կիրառելի պահանջներով սահմանված չեն հայտնաբերված կամ կասկածվող խախտման դեպքերի հաղորդման պահանջներ, դրանք կարող են նախատեսել դիտարկում իրականացնողի ՝ հայտնաբերված կամ կասկածվող խարդախության կամ օրենքների կամ այլ իրավական պահանջների խախտման դեպքերը կազմակերպությունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին հաղորդելու իրավունքը։

Ա97. Այլ հանգամանքներում, հայտնաբերված կամ կասկածվող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտման դեպքերի հաղորդումը կազմակերպությունից դուրս համապատասխան լիազոր մարմիններին կարող է սահմանափակված լինել դիտարկում իրականացնողի՝ գաղտնիության պահպանման պարտավորությամբ համաձայն օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի կամ էթիկայի կիրառելի պահանջների։

Ա98. 52(դ) պարագրաֆում նկարագրված որոշումը պահանջում է բարդ գնահատումներ և մասնագիտական դատողություն։ Հետևաբար, դիտարկում իրականացնողը կարող է խորհրդակցել ներքին կարգով (օր․՝ ընկերության կամ ընկերությունների ցանցի շրջանակներում) կամ գաղտնիության հիմունքներով խորհրդակցել կանոնակարգող կամ մասնագիտական մարմինների հետ (եթե դա չի արգելված օրենքով կամ իրավական ակտերով կամ, չի խախտի գաղտնիության պարտավորությունը)։ Կոնկրետ գործողությունների տարբերակները և դրանց մասնագիտական և իրավական հետևանքները հասկանալու համար դիտարկում իրականացնողը կարող է նաև դիմել իրավաբանական խորհրդատվության։

Դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են կասկած հարուցել ֆինանսական հաշվետվություններում անընդհատության ենթադրության օգտագործումը (Հղում․Պար․ 54)

Ա99. Ստորև ներկայացված են դեպքերի կամ հանգամանքների օրինակներ, որոնք, առանձին վերցված կամ հավաքականորեն, կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ: Ցանկը սպառիչ չէ, ինչպես նաև՝ այդ հանգամանքներից մեկի կամ մի քանիսի առկայությունը միշտ չէ, որ վկայում է նշանակալի անորոշությունների առկայության վերաբերյալ.

Ֆինանսական

* զուտ պարտավորությունների կամ զուտ ընթացիկ պարտավորությունների վիճակը,
* մոտ ապագայում մարման ենթակա ժամկետային փոխառությունները՝ առանց ժամկետի երկարաձգման կամ պարտավորության մարման իրատեսական հնարավորությունների, կամ երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու առումով չափազանց մեծ կախվածություն կարճաժամկետ փոխառություններից,
* փոխատուների կողմից ֆինանսական աջակցության դադարեցման հայտանիշները,
* անցյալ կամ ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բացասական գործառնական դրամական հոսքերը,
* առանցքային ֆինանսական ցուցանիշների վատթարացումը,
* գործառնական զգալի վնասները կամ դրամական հոսքեր առաջացնող ակտիվների արժեքի նշանակալի անկումը,
* շահաբաժինների վճարման ուշացումները կամ դրանց վճարման դադարեցումը,
* սահմանված ժամկետներում փոխառուներին վճարելու անկարողությունը,
* վարկային պայմանագրերի դրույթների կատարման անկարողությունը,
* մատակարարման գործարքների համար վճարման եղանակի փոփոխությունը («ապրանքի ստացում հետո նոր վճարում» վճարման եղանակից անցումը «մինչև մատակարարում կամ մատակարարման պահին» վճարման եղանակին),
* նոր կարևոր ապրանքատեսակների մշակման կամ այլ կարևոր ներդրումների համար ֆինանսավորում հայթայթելու անկարողությունը:

Գործառնական

* կազմակերպությունը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու վերաբերյալ կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունները,
* կազմակերպության առանցքային ղեկավար անձնակազմի աշխատանքից հեռանալը առանց փոխարինում ապահովելու,
* խոշոր շուկաների, առանցքային հաճախորդ(ներ)ի, վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ հիմնական մատակարար(ներ)ի կորուստը,
* աշխատուժի հետ կապված բարդությունները,
* կարևոր մատակարարումների պակասությունը,
* առավել հաջողակ մրցակիցների հայտնվելը:

Այլ

* կապիտալի կամ այլ նորմատիվային պահանջների խախտումը,
* կազմակերպության դեմ հարուցված դատական գործընթացները, երբ հայցի բավարարման դեպքում կարող են առաջադրվել պահանջներ, որոնք կազմակերպությունն ամենայն հավանականությամբ չի կարողանա բավարարել,
* օրենքով կամ իրավական ակտերի կամ կառավարության քաղաքականության փոփոխությունները, որոնք կարող են բացասաբար ազդել կազմակերպության վրա,
* չապահովագրված կամ ոչ լրիվ չափով ապահովագրված աղետները՝ դրանց տեղի ունենալու դեպքում:

Այսպիսի դեպքերի կամ հանգամանքների նշանակալիությունը հաճախ կարող է մեղմվել այլ գործոնների հաշվին: Օրինակ, իր պարտքերը կանոնավոր կերպով մարելու՝ կազմակերպության անկարո­ղու­թյունը կարող է հավասարակշռվել կազմակերպության ղեկավարության կողմից մշակված այլընտրանքային միջոցներով համարժեք դրամական հոսք ապահովելու ծրագրերով, մասնավորապես, ակտիվների իրացումը, վարկերի մարման ժամանակացույցի վերանայումը կամ լրացուցիչ կապիտալի հայթայթումը: Նմանապես, հիմնական մատակարարի կորստի ռիսկը կարող է մեղմվել մատակարարման այլընտրանքային աղբյուրների հնարավորությամբ:

*Ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանությունը դրանց պատրաստման հիմքում ընկած հաշվապահական տվյալների հետ* (Հղում․Պար․ 56)

Ա100. Դիտարկում իրականացնողը որպես կանոն ձեռք է բերում ապացույցներ առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են դրանց պատրաստման հիմքում ընկած հաշվապահական տվյալների հետ։ Այդ նպատակով դիտարկում իրականացնողը կատարում է ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված մեծությունների և մնացորդների համապատասխանության ստուգում հաշվապահա­կան տվյալների հետ, մասնավորապես, գլխավոր մատյանի, շրջանառու տեղեկագրի կամ ամփոփ տվյալների կամ այլ տեղեկությունների հետ։

*Լրացուցիչ ընթացակարգերի իրականացում* (Հղում․Պար․ 57)

Ա101. Սույն ԴԱՄՍ-ով պահանջվում է լրացուցիչ ընթացակարգերի իրականացում, եթե դիտարկում իրականացնողին հայտնի է դառնում որևէ հանգամանք, որն իրեն հիմք է տալիս ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրված լինել։

Ա102. Այն դեպքերում, երբ դիտարկում իրականացնողը հիմքեր ունի ենթադրելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրված լինել, դիտարկում իրականացնողի՝ լրացուցիչ ընթացակարգերի միջոցով ձեռնարկված պատասխան միջոցները կարող են տարբերվել՝ կախված հանգամանքներից, և դիտարկում իրականացնողի մասնագիտական դատողության հարց են։

Ա103. Էական խեղաթյուրման անհավանական լինելու, կամ՝ դրա առկայության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու համար ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով անհրաժեշտ լրացուցիչ ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների վերաբերյալ դատողություն կատարելիս դիտարկում իրականացնողը հիմք է ընդունում՝

* դիտարկում իրականացնողի կողմից արդեն իրականացված ընթացակարգերի արդյունքների գնահատման միջոցով ստացված տեղեկությունները,
* առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կազմակերպության և դրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի վերանայված պատկերացումները,
* դիտարկում իրականացնողի տեսակետը առ այն, թե որքանով են համոզիչ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման վերաբերյալ իր ենթադրության հիմքերի վերացման համար անհրաժեշտ ապացույցները։

Ա104. Լրացուցիչ ընթացակարգերի հիմնական նպատակն է՝ ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնք դիտարկում իրականացնողին հնարավորություն կտան ձևավորել եզրահանգում այն հարցերի շուրջ, որոնք ըստ իրեն, կարող են հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվու­թյունների էական խեղաթյուրման։ Նման ընթացակարգերի օրինակներ են՝

* լրացուցիչ հարցման կամ վերլուծական ընթացակարգեր, օրինակ՝ առավել մանրամասնությամբ, կամ խնդրահարույց հոդվածների ուղղությամբ կենտրոնացմամբ (այն է՝ խնդրո առարկա հաշիվների կամ գործարքների գծով ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների, կամ բացահայտումների ուղղությամբ), կամ
* այլ ընթացակարգեր, օրինակ՝ մանրամասնեցված ստուգում կամ արտաքին աղբյուրներից հաստատումների ձեռքբերում։

Ա105. Հետևյալ օրինակը ներկայացնում է, թե ինչպես է դիտարկում իրականացնողը գնահատում լրացուցիչ ընթացակարգերի անհրաժեշտությունը և դիտարկում իրականացնողի պատասխան միջոցները, երբ նա համարում է, որ լրացուցիչ ընթացակարգերն անհրաժեշտ են։

* Դիտարկման առաջադրանքի նպատակով հարցումներ և վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելիս դիտարկում իրականացնողը դեբիտորական պարտքերի վերլուծության արդյունքում հայտնաբերում է ժամկետանց դեբիտորական պարտքի էական գումար, որի գծով չի ձևավորվել անհուսալի պարտքի պահուստ։
* Սրա արդյունքում դիտարկում իրականացնողը ենթադրում է՝ ֆինանսական հաշվետվություններում դեբիտորական պարտքի մնացորդը կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել։ Այնուհետև դիտարկում իրականացնողը հարցում է կատարում ղեկավարությանը, թե արդյոք առկա են անհավաքագրելի դեբիտորական պարտքեր, որոնց գծով պետք է ճանաչվի արժեզրկում։
* Ղեկավարության պատասխանից ելնելով՝ դիտարկում իրականացնողի կողմից այդ պատասխանի գնահատումը կարող է՝

ա) հնարավորություն տալ դիտարկում իրականացնողին եզրահանգելու, որ դեբիտորական պարտքի մնացորդը հավանականությամբ էականորեն խեղաթյուրված չէ։ Այդ դեպքում հետագա ընթացակարգերի անհրաժեշտություն չկա,

բ) հնարավորություն տալ դիտարկում իրականացնողին որոշելու, որ հարցը հանգեցնում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման։ Հետագա ընթացակարգերի անհրաժեշտություն չկա, և դիտարկում իրականացնողը կատարում է եզրահանգում առ այն, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են,

գ) դիտարկում իրականացնողին հանգեցնելու այն համոզմունքին, որ դեբիտորական պարտքի մնացորդը կարող է էականորեն խեղաթյուրված լինել, սակայն չապահովել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ դրա էականորեն խեղաթյուրումը փաստելու համար։

Նման դեպքում դիտարկում իրականացնողը պետք է իրականացնի լրացուցիչ ընթացակարգեր, օրինակ՝ ղեկավարությունից պահանջի հաշվեկշռի ամսաթվից հետո այդ դեբիտորական պարտքի դիմաց ստացված գումարների վերլուծություն՝ անհուսալի դեբիտորական պարտքը որոշելու նպատակով։ Լրացուցիչ ընթացակարգերի արդյունքների գնահատումը կարող է հանգեցնել ա) կամ բ) կետերում նկարագրված արդյունքի։ Հակառակ դեպքում, դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է՝

(i) շարունակել լրացուցիչ ընթացակարգերի իրականացումն այնքան ժամանակ, մինչև դիտարկում իրականացնողը կստանա ա) կամ բ) կետերում նկարագրված արդյունքը, կամ

(ii) եթե դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվում եզրահանգել, որ հարցը չի հանգեցնի ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման, կամ որոշել, որ հարցը ի վերջո կհանգեցնի ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման, ապա առկա է շրջանակի սահմանափակում, և դիտարկում իրականացնողը չի կարող ձևավորել չձևափոխված եզրահանգում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

#### Գրավոր հավաստումներ (Հղում․Պար․ 61–63)

Ա106. Գրավոր հավաստումները դիտարկման առաջադրանքի շրջանակներում ապացույցների ձեռքբերման կարևոր աղբյուր են։ Եթե ղեկավարությունը փոփոխում է պահանջված գրավոր հավաստումները, կամ չի տրամադրում դրանք, սա պետք է զգոնության առիթ հանդիսանա դիտարկում իրականացնողի համար, քանի որ կարող է վկայել մեկ կամ մի քանի էական հարցերի մասին։ Ավելին, գրավոր, այլ ոչ բանավոր հավաստումներ պահանջելը կարող է ղեկավարությանը խթանել ավելի խորությամբ ուսումնասիրելու նման հարցերը՝ այդպիսով ապահովելով որակյալ հավաստումներ։

Ա107. Բացի սույն ԴԱՄՍ-ով պահանջվող գրավոր հավաստումներից, դիտարկում իրականացնողը կարող է անհրաժեշտ համարել պահանջել նաև այլ գրավոր հավաստումներ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։ Դրանք կարող են պահանջվել, մասնավորապես, ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված որոշակի հոդվածների կամ բացահայտումների գծով ապացույցների համալրման նպատակով, այն դեպքում երբ դիտարկում իրականացնողը նման հավաստումները կարևոր է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կամ չձևափոխված եզրահանգում ձևավորելու տեսանկյունից։

Ա108. Որոշ դեպքերում, ղեկավարությունն իր գրավոր հավաստումներում կարող է ներառել վերապահումով ձևակերպումներ՝ հայտարարելով, որ հավաստումները հիմնված են ղեկավարության ունեցած տեղեկությունների և կարծիքների վրա։ Դիտարկում իրականացնողի համար ողջամիտ է նման ձևակերպումների ընդունումը, եթե նա հավատացած է, որ այդ ներկայացումները կատարված են դրանցում արտացոլված հարցերի գծով համապատասխան գիտելիքներ և պատասխանատվություն ունեցող անձանց կողմից։

#### Իրականացված ընթացակարգերի հիման վրա ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը (Հղում․ Պար․ 66–68)

Ա109. Որոշ հանգամանքներում, դիտարկում իրականացնողին կարող է չհաջողվել ձեռք բերել իր կողմից ակնկալվող ապացույցները հարցումների և վերլուծական ընթացակարգերի, կամ որոշակի հանգամանքների վերաբերյալ ընթացակարգերի մշակման արդյունքում։ Այդ դեպքերում դիտարկում իրականացնողը համարում է, որ իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված ապացույցները բավարար և համապատասխան չեն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում ձևավորելու համար։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է՝

* ընդլայնել կատարվող աշխատանքների ծավալը, կամ
* իրականացնել այլ ընթացակարգեր, որոնք, դիտարկում իրականացնողի դատողությամբ, անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում։

Եթե տվյալ հանգամանքներում վերը նշված տարբերակներից ոչ մեկը իրագործելի չէ, դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվի ձեռք բերել եզրահանգում ձևավորելու համար բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, և նման դեպքում, սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն, նա պարտավոր է գնահատել դիտարկման եզրակացության, կամ իր կողմից առաջադրանքն ավարտելու կարողության վրա ազդեցությունը, օրինակ, այնպիսի դեպքերում, երբ դիտարկման ընթացքում ղեկավարությունը հասանելի չէ նշանակալի հարցերի վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի հարցում­ներին պատասխանելու համար։ Նման իրավիճակ կարող է առաջանալ անգամ այն դեպքում, երբ դիտարկում իրականացնողին հայտնի չի (չեն) դարձել հարց(եր), որը (որոնք) իրեն հիմք կտային ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ 57-ում։

*Դիտարկման շրջանակի սահմանափակումներ*

Ա110. Որոշակի ընթացակարգ իրականացնելու անհնարինությունը չի նշանակում դիտարկման շրջանակի սահմանափակում, եթե ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում դիտարկում իրականացնողին հաջողվել է ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ։

Ա111. Ղեկավարության կողմից դիտարկման շրջանակի սահմանափակումը կարող է այլ հետևանքներ ունենալ դիտարկման առաջադրանքի համար, մասնավորապես, դիտարկում իրականացնողի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման հնարավոր ոլորտների գնահատման, ինչպես նաև առաջադրանքի շարունակման հնարավորության տեսանկյունից։

#### Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման ձևավորումը

*Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը* (Հղում․ Պար․ 69(ա))

Ա112. Ֆինանսական հաշվետվություններում կարևոր է դրանց պատրաստման կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը, քանի որ այն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին ներկայացնում է դրանց պատրաստման հիմունքները։ Եթե ֆինանսական հաշվետվություններն իրենցից ներկայացնում են հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ, դրանք կարող են պատրաստված լինել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով, որոնք հասանելի են միայն առաջադրանքի պատվիրատուին և դիտարկում իրականացնողին։ Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների նկարագրությունը կարևոր է, քանի որ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են նպատակահարմար չլինել դրանցում նախանշված նպատակներից զատ այլ նպատակով օգտագործման համար։

Ա113. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը առանց ճշգրիտ ձևակերպված վերապահումների կամ սահմանափակումների (օրինակ, «ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում համապատասխանում են Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտներին»), չի ապահովում տվյալ հիմունքի բավարար նկարագրություն, քանի որ այն կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվե­տվու­թյուն­ների օգտագործողներին։

*Ֆինանսական հաշվետվություններում* *ներկայացվող տեղեկատվության վրա էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության բացահայտումը* (Հղում․Պար․ 69(բ)(vi), 71)

Ա114. Սույն ԴԱՄՍ-ով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է գնահատել, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են համապատասխան բացահայտումներ, որպեսզի նախատեսված օգտագործող­ները պատկերացում կազմեն կազմակեր­պու­թյան ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության վերաբերյալ։

Ա115. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով, ղեկավարությունից կարող է պահանջվել ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել լրացուցիչ բացահայտումներ, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով սահմանված կոնկրետ պահանջների, կամ, բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում, շեղվել հիմունքի պահանջից, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը։

Նկատառումներ հավաստիացման հիմունքների օգտագործման դեպքում

Ա116. Բացառիկ հազվադեպ են այն դեպքերը, երբ դիտարկում իրականացնողը կարող է հավաստիացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ները համարել ապակողմնորոշող, եթե, սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն, առաջադրանքի ընդունման փուլում, դիտարկում իրականացնողը տվյալ հիմունքները համարել է ընդունելի։

*Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները* (Հղում․Պար․ 70(բ))

Ա117. Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները ուսումնասիրելիս, դիտարկում իրականացնողին կարող է հայտնի դառնալ ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է եզրահանգել, որ անաչառության բացակայության կուտակային արդյունքը, չուղղված բացահայտ խեղաթյուրումների հետ միասին, հանգեցնում է ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման։ Ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էականորեն խեղաթյուրված լինելու վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի գնահատումների վրա կարող են ազդել անաչառության բացակայության հետևյալ հայտանիշները՝

* դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված բացահայտ 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),
* ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում։

Ա118. Ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները պարտադիր կերպով չեն նշանակում, որ առկա են խեղաթյուրումներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումներ ձևավորելու նպատակով։ Սակայն, դրանք կարող են ազդել ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների էականորեն խեղաթյուրված լինելու վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի գնահատումների վրա։

*Եզրահանգման ձևը* (Հղում․Պար․ 74)

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության նկարագրություն

Ա119. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով, դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման մեջ նշվում է, որ դիտարկում իրականացնողի ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որն իրեն հիմք կտար ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում … (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը …) համաձայն [կիրառելի ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների]։ Մի քանի ընդհանուր նշանակության հիմունքների դեպքում, պահանջվում է, օրինակ, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ ներկայացնեն (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը) կազմակերպության ֆինանսական վիճակը տվյալ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտվող ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը։

«Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում» (կամ «տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը») արտահայտությունները

Ա120. Տվյալ իրավակարգում «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում» կամ «տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը» արտահայտությունների օգտագործումը որոշվում է կոնկրետ իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքները կարգավորող օրենքով կամ իրավական ակտերով, կամ տվյալ իրավակարգի համընդհանուր ընդունված գործելաոճով։ Եթե օրենքով կամ իրավական ակտով պահանջվում է այլ ձևակերպում, սա չի ազդում սույն ԴԱՄՍ-ի այն պահանջի վրա, ըստ որի դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է գնահատել ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը։

*Առաջադրանքի ընդունումից հետո դիտարկման առաջադրանքի շրջանակի՝ ղեկավարության կողմից պարտադրված սահմանափակման արդյունքում եզրահանգման ձևավորման անհնարինությունը* (Հղում․Պար․ 15, 82)

Ա121. Առաջադրանքից հրաժարման նպատակահարմարությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից շրջանակի սահմանափակում պարտադրելու պահին առաջադրանքի ավարտվածության աստիճանից։ Եթե դիտարկում իրականացնողն ըստ էության ավարտել է դիտարկման առաջադրանքը, նա կարող է որոշել հնարավորության սահմաններում ավարտին հասցնել այն, հրաժարվել եզրահանգումից և եզրակացության համապատասխան պարբերությունում, որտեղ նկարագրվում է եզրահանգումից հրաժարման հիմքը, պարզաբանել առաջադրանքի շրջանակի սահմանափակումը։

Ա122. Որոշակի հանգամանքներում, առաջադրանքից հրաժարումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե օրենքով կամ իրավական ակտերով դիտարկում իրականացնողից պահանջվում է շարունակել առաջադրանքը։ Օրինակ, այդպիսի հանգամանքներ կարող են առաջանալ, եթե դիտարկում իրականացնողին հանձնարարվել է իրականացնել հանրային հատվածի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում։ Այդպիսի հանգամանքներ կարող են առաջանալ նաև այն իրավակարգերում, որտեղ դիտարկում իրականացնողին հանձնարարվել է դիտարկել որոշակի ժամանակահատվածի վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունները, կամ հանձնարարությունն ունի որոշակի ժամկետ, և դիտարկում իրականացնողին արգելված է հրաժարվել առաջադրանքից, համապատասխանաբար՝ նախքան այդ ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի, կամ սահմանված ժամկետի ավարտը։ Դիտարկում իրականացնողը կարող է նաև անհրաժեշտ համարել դիտարկման եզրակացության մեջ ներառել «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ պարզաբանելով առաջադրանքից հրաժարման անհնարինության պատճառը։

Հաղորդակցումը կարգավորող մարմինների կամ կազմակերպության սեփականատերերի հետ

Ա123. Եթե դիտարկում իրականացնողը եզրահանգում է, որ առաջադրանքի շրջանակի սահմանափակումից ելնելով անհրաժեշտ է հրաժարվել առաջադրանքից, դիտարկում իրականացնողի համար կարող է սահմանված լինել այդ մասին կարգավորող մարմինների կամ կազմակերպության սեփականատերերին հաղորդման մասնագիտական, օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջ։

#### Դիտարկման եզրակացությունը (Հղում․ Պար․ 86–92)

Ա124. Գրավոր եզրակացությունը կարող է հրապարակված լինել ինչպես թղթային կրիչով, այնպես էլ էլեկտրոնային ձևաչափով։

*Դիտարկման եզրակացության տարրերը* (Հղում․Պար․ 86)

Ա125. Վերնագիրը, որտեղ նշված է, որ տվյալ եզրակացությունը հանդիսանում է անկախ դիտարկման եզրակացություն, ինչպես, օրինակ, «Անկախ դիտարկում իրականացնողի դիտարկման եզրակացություն», հաստատում է, որ դիտարկում իրականացնողը պահպանել է էթիկայի կիրառելի բոլոր պահանջները անկախության առումով, և այդպիսով տարբերակում է անկախ դիտարկման եզրակացությունը այլ անձանց կողմից հրապարակված եզրակացություններից։

Ա126. Օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է սահմանված լինել, թե տվյալ կոնկրետ իրավակարգում ում պետք է հասցեագրված լինի դիտարկման եզրակացությունը։ Որպես կանոն, դիտարկման եզրակացությունը հասցեագրվում է այն անձանց, ում համար պատրաստվել է տվյալ եզրակացությունը, հաճախ դա այն կազմակերպության բաժնետերերն են, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են դիտարկման։

Ա127. Եթե դիտարկում իրականացնողը տեղյակ է, որ դիտարկման ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվելու են փաստաթղթում, որը պարունակում է այլ տեղեկություններ, մասնավորապես՝ ֆինանսական հաշվետվություններ, դիտարկում իրականացնողը կարող է հղում կատարել դիտարկված ֆինանսական հաշվետվությունների էջերին, եթե ներկայացման ձևաչափը թույլ է տալիս։ Սա իրազեկում է օգտագործողներին, թե որոնք են ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց գծով հրապարակվել է դիտարկման եզրակացությունը։

Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (Հղում․Պար․ 86դ))

Ա128. Սույն ԴԱՄՍ-ով պահանջվում է, որ դիտարկում իրականացնողը ձեռք բերի ղեկավարության համաձայնություն առ այն, որ վերջինս ընդունում և գիտակցում է իր պատասխանատվությունը ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ դիտարկման առաջադրանքի առումով։ Նման պահանջը առանցքային նշանակություն ունի դիտարկման առաջադրանքի իրականացման և դրա արդյունքներով եզրակացության հրապարակման համար։ Դիտարկման եզրակացության մեջ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը ընթերցողներին պատկերացում է տալիս իրականացված դիտարկման առաջադրանքի առնչությամբ ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ։

Ա129. Դիտարկման եզրակացությունում անհրաժեշտ չէ հատկապես հղում կատարել «ղեկավարությանը», փոխարենը կարելի է օգտագործել տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստին հարիր մեկ այլ հասկացություն։ Որոշ իրավակարգերում պատշաճ է հղում կատարել կազմակերպության կառավարման օղակներում գտնվող անձանց։

Ա130. Կարող են լինել հանգամանքներ, երբ դիտարկում իրականացնողը պատշաճ համարի սույն ԴԱՄՍ-ով նախատեսված ղեկավարության պատասխանատվության նկարագ­րութ­յան մեջ ավելացնել լրացուցիչ պատասխանատվության տեսակներ, որոնք առնչվում են տվյալ իրավակարգում կամ տվյալ կազմակերպության տեսակի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը։

Ա131. Որոշ իրավակարգերում, ղեկավարության պատասխանատվությունը սահմանող օրենքում կամ իրավական ակտերում կարող է կոնկրետ հղում կատարվել հաշվապահական մատյանների և գրառումների, կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգի համապատասխանությանը։ Հաշվի առնելով, որ հաշվապահական մատյանները, գրառումները, կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգը ներքին հսկողության անբաժան մասն են կազմում, սույն ԴԱՄՍ-ն չի օգտագործում այդ նկարագրությունները և չի պարունակում դրանց կոնկրետ հղում։

Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը (Հղում․Պար․ 86զ))

Ա132. Դիտարկման եզրակացությունը սահմանում է, որ դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունն է՝ կատարված դիտարկման առաջադրանքի արդյունքում եզրահանգում արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որպեսզի տարանջատվեն դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գծով ղեկավարության պատասխանատվությունը։

Հղումը ստանդարտներին (Հղում․Պար․ 86զ))

Ա133. Դիտարկում իրականացնողի կողմից դիտարկման առաջադրանքի շրջանակներում կիրառված ստանդարտներին հղումը դիտարկման եզրակացության օգտագործողներին հաղորդում է այն մասին, որ դիտարկման առաջադրանքը իրականացվել է սահմանված ստանդարտների համաձայն։

Հաղորդակցում ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի բնույթի վերաբերյալ (Հղում․ Պար․ 86(է))

Ա134. Դիտարկման եզրակացության մեջ դիտարկման առաջադրանքի բնույթի նկարագրությամբ եզրակացության ընթերցողների համար պարզաբանվում են ստանձնած առաջադրանքի շրջանակը և սահմանափակումները։ Այս պարզաբանմամբ, թյուրըմբռնումից խուսափելու նպատակով հստակեցվում է, որ դիտարկման առաջադրանքն իրենից չի ներկայացնում աուդիտ, և հետևաբար, դիտարկում իրականացնողը չի արտահայտում աուդիտորական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների և դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման վրա դրա հնարավոր ազդեցության նկարագրություն (Հղում․Պար․ 86(i)(ii))

Ա135. Դիտարկում իրականացնողի եզրահանգման մեջ ֆինանսական հաշվետվողակա­նութ­յան կիրառելի հիմունքներին հղումը նպատակ ունի դիտարկման եզրակացության օգտագործողներին իրազեկել եզրահանգման համատեքստի վերաբերյալ։ Այն նպատակ չունի սահմանափակել 30(ա) պարբերությամբ պահանջվող գնահատումը։ Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ներկայացվում են, մասնավորապես, հետևյալ արտահայտություններով`

«… համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների,» կամ

«… համաձայն X իրավակարգի համընդհանուր ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների …»:

Ա136. Երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ստանդարտներ և օրենքով կամ իրավական պահանջներ, հիմունքը ներկայացվում է, օրինակ, հետևյալ կերպ․ «… համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավակարգի առևտրային կազմակերպությունների մասին օրենքի»։

«Ձևափոխման հիմքերը» պարբերությունը ձևափոխված եզրահանգման դեպքում (Հղում․Պար․ 85ը)(ii))

Ա137. «Ձևափոխման հիմքերը» պարբերությունում նկարագրված կոնկրետ հարցի հետ կապված բացասական եզրահանգումը կամ եզրահանգումից հրաժարումը, չի նշանակում, որ պետք է բաց թողնվի բացահայտված այլ հարցերի նկարագրությունը, որոնք այլ հանգամանքներում կհանգեցնեին ձևափոխված եզրահանգման։ Նման դեպքերում, դիտարկում իրականացնողին հայտնի դարձած այլ հարցերի բացահայտումը կարող է կարևոր լինել ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար։

Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը (Հղում․ Պար․ 86(ժբ))

Ա138. Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը ներկայացնում է իր ընկերության անվանումը, կամ անհատ դիտարկում իրականացնողի անունը, կամ երկուսը միասին, ինչպես պահանջվում է տվյալ կոնկրետ իրավակարգում։ Որոշակի իրավակարգերում, ի լրումն դիտարկում իրականացնողի ստորագրության, դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել եզրակացության մեջ նշել իր մասնագիտական որակավորումը կամ տվյալ իրավակարգի համապատասխան լիազոր մարմնի կողմից տրված կոչումը։

*Ընթերցողների ուշադրության հրավիրումն այն հանգամանքին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքներով* (Հղում․Պար․ 88)

Ա139. Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են օգտագործվել իրենց նպատակային նշանակությունից զատ այլ նպատակներով։ Օրինակ, որոշ կազմակերպությունների համար կանոնակարգող մարմնի կողմից կարող է սահմանված լինել հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների հանրամատչելիության պահանջ։ Թյուրըմբռնումից խուսափելու համար, կարևոր է, որ դիտարկում իրականացնողը եզրակացության օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրի այն հանգամանքին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքներով, հետևաբար կարող են նպատակահարմար չլինել այլ նպատակներով օգտագործման համար։

Տարածման կամ օգտագործման սահմանափակումներ

Ա140. Բացի նրանից, որ դիտարկում իրականացնողը դիտարկման եզրակացության օգտագործողների ուշադրությունը պետք է հրավիրի այն հանգամանքին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հատուկ նպատակի հիմունքներով, նա նաև կարող է պատշաճ համարել նշել, որ դիտարկման եզրակացությունը նախատեսված է միայն կոնկրետ օգտագործողների համար։ Ելնելով տվյալ իրավակարգի օրենքով կամ իրավական պահանջներից` նման արդյունքի կարելի է հասնել դիտարկման եզրակացության տարածման կամ օգտագործման սահմանափակմամբ։ Այդ հանգամանքներում, հատուկ նշանակութ­յամբ օգտագործման մասին հաղորդող պարբերությունը կարելի է ընդլայնել՝ ներառելով այլ հարցեր, և համապատասխանաբար փոխելով վերնագիրը։

*Հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ* (Հղում․Պար․ 91)

Ա141. Որոշ իրավակարգերում, դիտարկում իրականացնողի համար կարող է սահմանված լինել այլ հարցերի վերաբերյալ հաշվետվողականության պատասխանատվություն` ի լրումն սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված դիտարկում իրականացնողի պատասխանատ­վութ­յան։ Օրինակ` դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել հաղորդել որոշակի հարցերի վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկ­ման ընթացքում գրավել են իր ուշադրությունը։ Կամ, դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել իրականացնել լրացուցիչ կոնկրետ ընթացակարգեր և եզրակացություն տալ դրանց վերաբերյալ, կամ եզրահանգում արտահայտել կոնկրետ հարցերի, մասնավորապես, հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանների և տվյալների պատշաճ վարման վերաբերյալ։ Կոնկրետ իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքների ստանդարտները կարող են պարունակել տվյալ իրավակարգում գործող լրացուցիչ հաշվետվողականության պահանջների վերաբերյալ դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվության ուղեցույցներ։

Ա142. Որոշ դեպքերում, օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել կամ թույլատրվել, որ դիտարկում իրականացնողը այլ պատասխանատվության արդյունքները ներկայացնի ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման եզրակացության շրջանակում։ Կարող են լինել դեպքեր, երբ դիտարկում իրականացնողից կարող է պահանջվել կամ թույլատրվել այդ մասին հաշվետու լինել առանձին եզրակացությամբ։

Ա143. Հաշվետվողականության այլ պատասխանատվությունները ներկայացվում են դիտարկման եզրակացության առանձին բաժնով, որպեսզի այն հստակ տարանջատվի սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության տրամադրման գծով դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունից։ Կիրառելի դեպքերում, այս բաժինը կարող է ունենալ ենթավերնագրեր, որոնք նկարագրում են Հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ պարբերությունների բովանդակությունը։ Որոշ իրավակարգերում, լրացուցիչ հաշվետվողականության գծով պատասխանատվութ­յունը կարելի է արտացոլել ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման եզրակացությունից զատ, առանձին եզրակացությամբ։

*Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը* (Հղում․Պար․ 86ի), 92)

Ա144. Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը տեղեկացում է օգտագործողներին, որ դիտարկում իրականացնողը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվը իրեն հայտնի դարձած և տեղի ունեցած դեպքերի և գործարքների ազդեցությունը։

Ա145. Դիտարկում իրականացնողի եզրահանգումը տրվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու է ղեկավարությունը։ Դիտարկում իրականացնողը իրավասու չէ եզրահանգել, որ ձեռք են բերվել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, մինչև դիտարկում իրականացնողը չհավաստիանա, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են, և ղեկավարությունը ստանձնել է դրանց գծով պատասխանատվությունը։

Ա146. Որոշ իրավակարգերում, օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանվում են անձինք կամ մարմիններ (օրինակ, տնօրինությունը), ովքեր պատասխանատու ունեն որոշելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են, ինչպես նաև սահմանվում է դրանց հաստատման գործընթացը։ Այդ դեպքերում, նման հաստատման վերաբերյալ ապացույցը պետք է ձեռք բերվի մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության ամսաթիվը։ Մինչդեռ այլ իրավակարգերում հաստատման գործընթաց նախատեսված չէ օրենքով կամ իրավական ակտերով։ Այդ դեպքում, կազմակերպության ղեկավարման և կառավարման կառուցվածքի շրջանակներում գործող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և վերջնականացման ընթացակարգերի հիման վրա են որոշվում այն անձինք կամ մարմինները, որոնք լիազորված են որոշելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են։ Որոշ դեպքերում, օրենքով կամ իրավական ակտով կարող է սահմանված լինել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացում որոշակի պահ, երբ դիտարկման առաջադրանքը պետք է ավարտվի։

Ա147. Որոշ իրավակարգերում, ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է վերջնահաստատվեն բաժնետերերի կողմից, նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը։ Այդպիսի իրավակարգերում, բաժնետերերի վերջնահաստատումը անհրաժեշտ չէ դիտարկում իրականացնողին ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու համար։ Սույն ԴԱՄՍ-ի նպատակներով, Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվ է համարվում դրանից ավելի վաղ ամսաթիվը, այն է՝ երբ համապատասխան կառավարման մարմինները որոշում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները պատրաստ են, և որ համապատասխան կառավարման մարմինները ստանձնել են իրենց պատասխանատվությունը այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար։

*Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված դիտարկման եզրակացություն* (Հղում․Պար․ 34–35, 86)

Ա148. Սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն կատարված դիտարկման առաջադրանքի դեպքում, դիտարկման եզրակացության հետևողականությունը մեծացնում է համաշխարհային շուկայում դրա հուսալիությունը, ավելի հստակ ճանաչելի դարձնելով համաշխարհային ճանաչված ստանդարտների համաձայն կատարված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքները։ Դիտարկման եզրակացությունը կարող է հղում անել սույն ԴԱՄՍ-ին այն դեպքում, եթե օրենքով կամ իրավական պահանջների և սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների տարբերությունը կայանում է միայն դիտարկման եզրակացության ձևաչափի և շարադրանքի տարբերությամբ, և եզրակացությունը առնվազն համապատասխանում է սույն ԴԱՄՍ-ի պարագրաֆ 86-ի պահանջներին։ Համապատասխանաբար, նման հանգամանքներում համարվում է, որ դիտարկում իրականացնողը պահպանել է սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջները, անգամ եթե դիտարկման եզրակացության մեջ օգտագործվել են օրենքով կամ իրավական պահանջներով սահմանված ձևաչափը և շարադրանքը։ Եթե կոնկրետ իրավակարգում սահմանված պահանջները չեն հակասում սույն ԴԱՄՍ-ին, ապա ԴԱՄՍ-ի ձևաչափի և շարադրանքի օգտագործումը օգնում է օգտագործողների շրջանում ավելի հեշտությամբ ճանաչելի դարձնել դիտարկման եզրակացությունը՝ որպես սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն իրականացված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի եզրակացություն։ Այն հանգամանքներում, երբ օրենքով կամ իրավական ակտով սահմանված դիտարկման եզրակացության ձևաչափը և շարադրանքը նշանակալիորեն տարբերվում են սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներից, հարկավոր է առաջնորդվել դիտարկման առաջադրանքի ընդունման և պատվիրատուի հետ հարաբերությունների շարունակման վերաբերյալ սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջներով։

*Դիտարկման եզրակացությունը կոնկրետ իրավակարգում կիրառելի համապատասխան ստանդարտների և միաժամանակ սույն ԴԱՄՍ-ի համաձայն կատարված դիտարկման առաջադրանքների դեպքում* (Հղում․Պար․ 86զ))

Ա149. Այն դեպքում, երբ ի լրումն սույն ԴԱՄՍ-ի պահանջների, դիտարկում իրականացնողը նաև առաջնորդվում է համապատասխան ազգային ստանդարտներով, եզրակացությունում կարելի է նշել, որ դիտարկումն իրականացվել է միաժամանակ սույն ԴԱՄՍ-ի և ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքների համապատասխան ազգային ստանդարտների համաձայն։ Սակայն միաժամանակ սույն ԴԱՄՍ-ին և համապատասխան ազգային ստանդարտներին հղում կատարելը տեղին չէ այն դեպքերում, երբ առկա է հակասություն սույն ԴԱՄՍ-ի և համապատասխան ազգային ստանդարտների պահանջներում, որի արդյունքում դիտարկում իրականացնողը կձևավորեր այլ եզրահանգում կամ չէր ներառի Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունը, որը որոշակի հանգամանքներում կարող էր պահանջվել սույն ԴԱՄՍ-ով։ Նման դեպքում դիտարկման եզրակացությունը պետք է հղում անի միայն մեկ կիրառելի ստանդարտին (կամ սույն ԴԱՄՍ-ին, կամ համապատասխան ազգային ստանդարտներին), որոնց հիման վրա պատրաստվել է դիտարկման եզրակացությունը։

*Դիտարկման եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ* (Հղում․Պար․ 86)

Ա150. Սույն ԴԱՄՍ-ի Հավելված 2-ում ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման եզրակացության ցուցադրական օրինակներ, որոնք բավարարում են եզրակացությունների վերաբերյալ սույն ԴԱՄՍ-ով սահմանված պահանջներին։

#### Փաստաթղթավորում

*Առաջադրանքի պատշաճ ժամանակին փաստաթղթավորումը* (Հղում․ Պար․ 93)

Ա151. ՈՀՄՍ 1-ով ընկերությունից պահանջվում է սահմանել ժամկետներ առաջադրանքի վերջնական փաստաթղթերի փաթեթները ամփոփելու համար։

### Հավելված 1

(հղում` պար. Ա56)

**Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ**

Ստորև ներկայացված է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ (պատրաստված համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)), որը ցուցադրում է սույն ԴԱՄՍ-ի համապատասխան պահանջները և ուղեցույցները։ Այս նամակ-պարտավորագիրը չի կրում պարտադիր բնույթ, այլ միայն ուղեցույց է, որը պետք է օգտագործվի սույն ԴԱՄՍ-ում ներկայացված այլ նկատառումների հետ միասին։ Այս նամակ-պարտավորագիրը ենթակա է փոփոխման՝ ելնելով առանձին պահանջներից կամ հանգամանքներից։ Այն նախատեսված է մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքների համար, և կրկնվող դիտարկման առաջադրանքների դեպքում պետք է լրամշակվի։ Նամակ-պարտավորագրի նպատակահարմար տարբերակն ընտրելու համար կարող է տեղին լինել դիմել իրավաբանական խորհրդատվության։

\*\*\*

ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համապատասխան ներկայացուցիչներին[[856]](#footnote-856)

*[Դիտարկման նպատակը և շրջանակը]*

Դուք[[857]](#footnote-857) դիմել եք մեզ ԱԲԳ ընկերության ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման համար, որոնք ներառում են 20X1թ դեկտեմբերի 31- դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։ Այս նամակ-պարտավորագրով մենք հաստատում ենք մեր կողմից առաջադրանքի ընդունումը և դիտարկման առաջադրանքի վերաբերյալ պատկերացումները։

Մենք դիտարկումն իրականացնելու ենք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մեր եզրահանգումը, եթե այն լինի չձևափոխված, կլինի հետևյալ կերպ. «Իրականացված դիտարկման հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* ընկերության ֆինանսական վիճակը [ամսաթվի] դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ)։

*[Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը]*

Մենք դիտարկումն իրականացնելու ենք համաձայն «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված)։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել, թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ հանգամանք, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է նաև պահպանել էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400 (Վերանայված) ստանդարտի, իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Մենք կիրականացնենք ընթացակարգեր, որոնք հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, և վերլուծական ընթացակարգերի կիրառում, այնուհետև կգնահատենք ձեռք բերված ապացույցները: Մենք նաև կիրականացնենք լրացուցիչ ընթացակարգեր, եթե մեզ հայտնի դառնա որևէ հանգամանք, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվություններ կարող են էականորեն խեղաթյուրված լինել։ Այդ ընթացակարգերը իրականացվում են, որպեսզի մենք կարողանանք եզրահանգում արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ համաձայն ԴԱՄՍ 2400 (Վերանայված) ստանդարտի։ Ընթացակարգերն ընտրվում են ըստ մեր կողմից գնահատված անհրաժեշտության, առաջնորդվելով մեր մասնագիտական դատողությամբ, հիմք ընդունելով ԱԲԳ ընկերության և նրա գործունեության միջավայրի վերաբերյալ մեր պատկերացումները, ինչպես նաև պատկերացումները ՖՀՄՍ-ների և տվյալ ոլորտի համատեքստում դրանց կիրառման վերաբերյալ։

Դիտարկման առաջադրանքն իրենից չի ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, հետևաբար՝

ա) կա համեմատաբար բարձր ռիսկ, քան աուդիտի դեպքում, որ դիտարկման արդյունքում ֆինանսական հաշվետվություններում առկա որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չբացահայտվել, թեև մեր կողմից դիտարկման առաջադրանքը պատշաճ կերպով իրականացվում է համաձայն ԴԱՄՍ 2400 (Վերանայված) ստանդարտի։

բ) ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման արդյունքում եզրահանգում արտահայտելիս, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր եզրակացությունում հստակ կհայտարարվի, որ մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

*[Ղեկավարության պատասխանատվությունը և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների ընտրությունը (այս օրինակում ենթադրվել է, որ դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ օրենքով կամ իրավական ակտով այդ պատասխանատվությունը չի սահմանված պատշաճ ձևակերպմամբ, հետևաբար, օգտագործվել է սույն ԴԱՄՍ-ի 30(բ) պարբերության ձևակերպումը)։]*

Մեր կողմից դիտարկումն իրականացվում է, ելնելով նրանից, որ [ղեկավարությունը և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք][[858]](#footnote-858) գիտակցում և ընդունում են իրենց պատասխանատվությունը հետևյալի առնչությամբ՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար՝ համաձայն ՖՀՄՍ-ների[[859]](#footnote-859),

բ) այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստելու համար, և

գ) մեզ տրամադրելու՝

(i) հասանելիություն ղեկավարությանը հայտնի բոլոր տեղեկություններին, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար, մասնավորապես՝ տվյալներ, փաստաթղթեր և այլ տեղեկություններ,

(ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը մենք կարող ենք պահանջել ղեկավարությունից դիտարկման նպատակներով, և

(iii) ապացույցների ձեռքբերման համար մեր կողմից անհրաժեշտ համարվող ԱԲԳ ընկերության անձնակազմի անդամների հետ հաղորդակցման անխոչընդոտ հասանելիություն։

Դիտարկման առաջադրանքի շրջանակներում մենք [ղեկավարությունից և/կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից], կպահանջենք գրավոր հավաստումներ դիտարկման առաջադրանքի կապակցությամբ մեզ ներկայացված հավաստումների վերաբերյալ։

Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում ակնկալում ենք ձեր անձնակազմի լիակատար համագործակցությունը

[*Այլ պահանջվող տեղեկատվություն*]

[*Նշել այլ տեղեկություններ, մասնավորապես, աշխատանքների գինը, վճարումների կատարման կարգը և/կամ այլ անհրաժեշտ հատուկ պայմաններ և դրույթներ*]

[*Եզրակացություն*]

[*Հղում կատարել դիտարկման եզրակացության համապատասխան ձևին և բովանդակությանը*]

*Մեր եզրակացության ձևը և բովանդակությունը կարող է փոփոխվել դիտարկման արդյունքում մեր կատարած բացահայտումների արդյունքում։*

Խնդրում ենք ստորագրել և մեզ վերադարձնել այս նամակի մեկ օրինակը, ի վկայություն ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքի պայմանների, ինչպես նաև մեր և ձեր պատասխանատվության շրջանակների՝ ձեր կողմից ընդունման և համաձայնության։

Դիտարկում իրականացնող ընկերություն

ԱԲԳ ընկերության անունից ընդունված և համաձայնեցված է

(ստորագրություն)

......................

Անունը և պաշտոնը

Ամսաթիվ

### Հավելված 2

(Հղում․ Պար. Ա150)

**Դիտարկման եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

**Դիտարկման եզրակացություններ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետ­վութ­յուն­ների վերաբերյալ**

*Չձևափոխված եզրահանգմամբ դիտարկման եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ*

* Ցուցադրական օրինակ 1. Դիտարկման եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով (օրինակ, Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի համաձայն) պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նպատակ ունեն բավարարել օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր կարիքները։

*Ձևափոխված եզրահանգմամբ դիտարկման եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ*

* Ցուցադրական օրինակ 2. Վերապահումով եզրահանգմամբ դիտարկման եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտ խեղաթյուրման հետևանքով։ Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանության հիմունքներով, որոնք նպատակ ունեն բավարարել օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր կարիքները: (Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանութ­յան հիմունքներով)
* Ցուցադրական օրինակ 3. Վերապահումով եզրահանգմամբ դիտարկման եզրակացություն՝ դիտարկում իրականացնողի կողմից բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինության հետևանքով։ (Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով՝ ՖՀՄՍ-ներով)
* Ցուցադրական օրինակ 4: Բացասական եզրահանգմամբ դիտարկման եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման հետևանքով։ (Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով՝ ՖՀՄՍ-ներով)
* Ցուցադրական օրինակ 5: Եզրահանգումից հրաժարմամբ դիտարկման եզրակացություն՝ դիտարկում իրականացնողի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինության հետևանքով։ (Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներով՝ ՖՀՄՍ-ներով)

**Դիտարկման եզրակացություններ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվություն­ների վերաբերյալ**

* Ցուցադրական օրինակ 6: Դիտարկման եզրակացություն պայմանագրով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ (սույն ցուցադ­րական օրինակի նպատակներով՝ համապատասխանության հիմունքներ)։
* Ցուցադրական օրինակ 7: Դիտարկման եզրակացություն դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի հաշվառման հիմունքով պատրաստված առանձին ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ (սույն Ցուցադրական օրինակի նպատակներով՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ)

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 1**  **Հանգամանքները ներառում են՝**   * **Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի դիտարկում.** * **Ընդհանուր նշանակության Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից, Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի համաձայն.** * **Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30(բ) պարագրաֆի համաձայն.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումից բացի, դիտարկում իրականացնողը նաև ունի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ, համաձայն տեղական օրենսդրության։** |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[860]](#footnote-860)**

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։

*Ղեկավարության[[861]](#footnote-861) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[862]](#footnote-862) և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

*Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել՝ թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

*Եզրահանգում*

Իրականացված դիտարկման հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը` համաձայն Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի։

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[Դիտարկման եզրակացության այս բաժնի ձևը և բովանդակությունը կարող են տարբերվել՝ դիտարկում իրականացնողի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվությունների բնույթից]

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 2**  **Հանգամանքները ներառում են՝**   * **Օրենքով կամ իրավական ակտերով պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի դիտարկում.** * **Ընդհանուր նշանակության Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից, X իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների (XYZ օրենքի) համաձայն, (օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք նպատակ ունեն բավարարել ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր կարիքները, սակայն չեն հանդիսանում ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ).** * **Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30բ) պարագրաֆի համաձայն.** * **Ելնելով մեր դիտարկումից, պաշարները գերագնահատված են։ Խեղաթյուրումն էական է, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում չի կրում համատարած բնույթ.** * **Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումից բացի, դիտարկում իրականացնողը նաև ունի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ, համաձայն տեղական օրենսդրության։** |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ[[863]](#footnote-863)**

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։

*Ղեկավարության[[864]](#footnote-864) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավակարգի XYZ օրենքի համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

*Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել՝ թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

*Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր*

Ընկերության պաշարները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx գումարով: Ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, այլ միայն ինքնարժեքով, ինչը հանդիսանում է շեղում X իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների (XYZ օրենքի) պահանջներից: Ընկերության հաշվապահական տվյալները մատնանշում են, որ եթե ղեկավարությունը պաշարները ներկայացներ ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, ապա կպահանջվեր պաշարների արժեքը նվազեցնել xxx գումարով` հասցնելով այն վաճառքի զուտ գնին: Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կաճեր xxx գումարով, և շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին համապատասխանաբար xxx, xxx և xxx գումարներով:

*Վերապահումով եզրահանգում*

Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանքի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ԱԲԳ ընկերության Ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել համաձայն X իրավակարգի Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների (XYZ օրենքի)։

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[Դիտարկման եզրակացության այս բաժնի ձևը և բովանդակությունը կարող են տարբերվել՝ դիտարկում իրականացնողի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվությունների բնույթից]

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| **Ցուցադրական օրինակ 3**  **Հանգամանքները ներառում են՝**   * **Կազմակերպության ղեկավարության կողմից [Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից բացի այլ ճշմարիտ ներկայացում ապահովող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով] պատրաստված ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի դիտարկում.** * **Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30(բ) պարագրաֆի համաձայն.** * **Դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ դուստր ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ։ Բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անկարողության հնարավոր հետևանքները համարվում են էական, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում չեն կրում համատարած բնույթ.** * **Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումից բացի, դիտարկում իրականացնողը չունի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ՝ համաձայն տեղական օրենսդրության։** |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։

**Ղեկավարության[[865]](#footnote-865) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների անվանումը, ներառյալ՝ հղում ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների իրավակարգին կամ ծագման երկրին, այն դեպքում, երբ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները չեն հանդիսացել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ][[866]](#footnote-866) համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

**Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը**

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել՝ թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

**Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր**

ԱԲԳ ընկերության ներդրումը տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա դուստր ԴԵԶ ընկերությունում հաշվառվել է բաժնեմասնակցության մեթոդով և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացվել է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը՝ xxx գումարով, ներկայացվել է ԱԲԳ ընկերության տարվա եկամուտներում: Մեզ չեն տրամադրվել ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկությունները ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում ներդրման 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ: Հետևաբար, մեզ չի հաջողվել իրականացնել մեր կողմից անհրաժեշտ համարվող ընթացակարգերը։

**Վերապահումով եզրահանգում**

Իրականացված դիտարկման հիման վրա, բացի «Վերապահումով եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանքի հնարավոր հետևանքներից, մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը` համաձայն [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների անվանումը, ներառյալ՝ հղում ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների իրավակարգին կամ ծագման երկրին, այն դեպքում, երբ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները չեն հանդիսացել ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ]։

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 4  Հանգամանքները ներառում են՝   * Մայր կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն պատրաստված ընդհանուր նշանակության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում. * Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30(բ) պարագրաֆի համաձայն. * Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են դուստր կազմակերպության չհամախմբման պատճառով: Էական խեղաթյուրումը ֆինանսական հաշվետվություններում կրում է համատարած բնույթ: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական խեղաթյուրման ազդեցությունը չի որոշվել՝ ելնելով դրա գործնական անհնարինությունից. * Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումից բացի, դիտարկում իրականացնողը չունի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվություններ՝ համաձայն տեղական օրենսդրության։ |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ** [[867]](#footnote-867)

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին համախմբված հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին համախմբված հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։

*Ղեկավարության[[868]](#footnote-868) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[869]](#footnote-869) և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

*Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել՝ թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման աշխատանքների ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

*Բացասական եզրահանգման հիմքեր*

Ինչպես պարզաբանված է Ծանոթագրություն X-ում, ընկերությունը չի համախմբել 20X1թ.-ին ձեռք բերված դուստր XYZ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, քանի որ դեռևս չի կարողացել ձեռքբերման օրվա դրությամբ գնահատել դուստր ընկերության որոշ էական ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքը: Ուստի այդ ներդրումը հաշվառվել է սկզբնական արժեքով: Համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների` դուստր ընկերությունը պետք է համախմբվեր, քանի որ այն հսկվում է ընկերության կողմից: Եթե XYZ ընկերությունը համախմբվեր, ապա կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր էականորեն կփոփոխվեին:

*Բացասական եզրահանգում*

Իրականացված դիտարկման հիման վրա, ելնելով «Բացասական եզրահանգման հիմքեր» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանքի նշանակալի բնույթից, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ *չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը*) ԱԲԳ Ընկերության և իր դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների։

**Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ**

[Դիտարկման եզրակացության այս բաժնի ձևը և բովանդակությունը կարող են տարբերվել՝ դիտարկում իրականացնողի հաշվետվողականության այլ պատասխանատվությունների բնույթից]

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 5  Հանգամանքները ներառում են՝   * Կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն պատրաստված ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի դիտարկում. * Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30բ) պարագրաֆի համաձայն. * Դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվել եզրահանգում ձևավորել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, դիտարկում իրականացնողի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ բավարար քանակի համապատասխան ապացույցների ձեռքբերման անհնարինության արդյունքում, և դիտարկում իրականացնողի համոզմամբ դրանց ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է և կրում է համատարած բնույթ։ Ավելի կոնկրետ՝ դիտարկում իրականացնողին չի հաջողվել ձեռք բերել ապացույցներ կազմակերպության պաշարների և դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ: |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

Մեզ հանձնարարվել է դիտարկման ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։

**Ղեկավարության[[870]](#footnote-870) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման[[871]](#footnote-871) և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

**Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը**

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Սակայն «Եզրահանգումից հրաժարման հիմք» պարբերությունում նկարագրված հանգամանք(ներ)ի ազդեցության հետևանքով մեզ չի հաջողվել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։

**Եզրահանգումից հրաժարման հիմք**

Ղեկավարությունը տարեվերջին չի իրականացրել պաշարների գույքագրում։ Մեզ չի հաջողվել իրականացնել մեր կողմից անհրաժեշտ համարվող ընթացակարգերը՝ 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ առկա պաշարների քանակի հաստատման վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացված են xxx գումարով։

Բացի այդ, 20X1 թվականի սեպտեմբերին դեբիտորական պարտքերի հաշվառման նոր համակարգչային ծրագրի ներդրման հետևանքով դեբիտորական պարտքերի և պաշարների տվյալներում ի հայտ են եկել բազմաթիվ սխալներ: Մեր եզրակացության ամսաթվի դրությամբ ղեկավարությունը շարունակում էր պարզել համակարգի թերությունները և ճշտել սխալները: Նշված հանգամանքների արդյունքում մեզ չի հաջողվել որոշել՝ արդյոք անհրաժեշտ էին հաշվառված կամ չհաշվառված պաշարների և դեբիտորական պարտքերի գումարների, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունների տարրերի ճշգրտումներ:

**Եզրահանգումից հրաժարում**

Ելնելով «Եզրահանգումից հրաժարում» պարբերության մեջ նկարագրված հանգամանքների նշանակալի բնույթից՝ մեզ չի հաջողվել ձեռք բերել բավարար քանակի համապատասխան ապացույցներ, որոնք հիմք կհանդիսանային կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Համապատասխանաբար, մենք եզրահանգում չենք արտահայտում այս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ։

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 6  Հանգամանքները ներառում են՝   * Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության ղեկավարության կողմից, համաձայն պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթների (այսինքն՝ հատուկ նպատակի հիմունքներով), պայմանագրի դրույթների կատարման նպատակով։ Ղեկավարությունը չունի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ընտրության հնարավորություն. * Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներն իրենից ներկայացնում են համապատասխանության հիմունքներ. * Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30բ) պարագրաֆի համաձայն. * Դիտարկման եզրակացության տարածումը կամ օգտագործումը սահմանափակված է։ |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ։ Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության կողմից, համաձայն ԱԲԳ ընկերության և ԴԵԶ ընկերության միջև 20X1 հունվարի 1-ին ստորագրված պայմանագրի («պայմանագիր») Բաժին Z-ով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթների։

**Ղեկավարության[[872]](#footnote-872) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է պայմանագրի Բաժին Z-ով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթների համաձայն սույն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար։

**Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը**

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար: Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել, թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, չեն պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման առաջադրանքի ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ.

**Եզրահանգում**

Իրականացված դիտարկման աշխատանքների հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել համաձայն պայմանագրի Բաժին Z-ով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթների։

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունքները, օգտագործման և տարածման սահմանափակումը**

Առանց ձևափոխելու մեր եզրահանգումը, մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություն X-ին, որում նկարագրված են հաշվապահական հաշվառման հիմունքները։ Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են՝ օժանդակելու ԱԲԳ կազմակերպությանը՝ համապատասխանելու վերը նշված պայմանագրով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթներին։ Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունները այլ նպատակներով օգտագործելը նպատակահարմար չէ։ Մեր հաշվետվությունը նախատեսված է միայն ԱԲԳ ընկերության և ԴԵԶ ընկերության համար, և չպետք է տարածվի կամ օգտագործվի ԱԲԳ ընկերությունից և ԴԵԶ ընկերությունից բացի այլ անձանց կողմից։

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

|  |
| --- |
| Ցուցադրական օրինակ 7  Հանգամանքները ներառում են՝   * Դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի մասին հաշվետվության դիտարկում * Ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է կազմակերպության ղեկավարության կողմից, դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի հաշվառման հիմունքով, ի պատասխան դրամական հոսքերի վերաբերյալ փոխառուի կատարած տեղեկատվական հարցման։ Ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման հիմունքը համաձայնեցվել է կազմակերպության և փոխառուի միջև. * ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման կիրառելի հիմունքն իրենից ներկայացնում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունք, որը նպատակ ունի բավարարել ֆինանսական տեղեկատվության կոնկրետ օգտագործողների կարիքները. * Դիտարկում իրականացնողն իր եզրահանգման մեջ տեղին է համարում «բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» արտահայտության օգտագործումը. * Դիտարկման առաջադրանքի պայմաններում ներկայացվում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ սույն ԴԱՄՍ-ի 30(բ) պարագրաֆի համաձայն. * Դիտարկման եզրակացության տարածումը կամ օգտագործումը սահմանափակված չէ։ |

**ԱՆԿԱԽ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԴԻՏԱՐԿՄԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ**

[Համապատասխան հասցեատեր]

Մենք դիտարկման ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկություններ (միասին՝ «ֆինանսական հաշվետվություն»)։ Ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության կողմից՝ դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի հաշվառման հիմունքով, որը ներկայացված է Ծանոթագրություն X-ում։

**Ղեկավարության[[873]](#footnote-873) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվության համար**

Ղեկավարությունը պատասխանատու է Ծանոթագրություն X-ում ներկայացված դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի հաշվառման հիմունքով սույն ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման, և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որը, ղեկավարության համոզմամբ, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար։

**Դիտարկում իրականացնողի պատասխանատվությունը**

Մենք պատասխանատու ենք կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ եզրահանգում արտահայտելու համար։ Մենք դիտարկումն իրականացրել ենք «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ»* Դիտարկման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի (Վերանայված) համաձայն։ ԴԱՄՍ 2400-ով (Վերանայված) մեզանից պահանջվում է եզրահանգել՝ թե արդյոք մեր ուշադրությունը գրավել է որևէ փաստ, որը մեզ հիմք է տալիս ենթադրել, որ ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունը, բոլոր էական առումներով, չի պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն։ Սույն ԴԱՄՍ-ով մեզանից պահանջվում է պահպանել նաև Էթիկայի կիրառելի պահանջները։

Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկումը, համաձայն ԴԱՄՍ 2400-ի (Վերանայված), իրենից ներկայացնում է սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանք։ Դիտարկման ընթացակարգերը հիմնականում իրենցից ներկայացնում են հարցումներ ղեկավարությանը և/կամ կազմակերպության այլ անձանց, ինչպես նաև վերլուծական ընթացակարգեր, այնուհետև գնահատվում են ձեռք բերված ապացույցները։

Դիտարկման աշխատանքների ընթացքում իրականացվող ընթացակարգերի շրջանակը զգալիորեն նեղ է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացվող աուդիտի ընթացակարգերի շրջանակից: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք սույն ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ։

**Եզրահանգում**

Իրականացված դիտարկման հիման վրա մեր ուշադրությունը չի գրավել այնպիսի մի փաստ, որը կվկայեր այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չի ներկայացնում (կամ *չի տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)* ԱԲԳ ընկերության 31 դեկտեմբերի 20X1թ. ավարտված տարվա դրամական միջոցների մուտքերը և ելքերը, համաձայն Ծանոթագրություն X-ում ներկայացված դրամական միջոցների մուտքերի և ելքերի հաշվառման հիմունքի։

**Հաշվապահական հաշվառման հիմունքը**

Առանց ձևափոխելու մեր եզրահանգումը, մենք ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվության ծանոթագրություն X-ին, որում նկարագրված է հաշվապահական հաշվառման հիմունքը։ Ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստվել է XYZ փոխառուի տեղեկատվական նպատակներով։ Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունը այլ նպատակներով օգտագործելը նպատակահարմար չէ։

[Դիտարկում իրականացնողի ստորագրությունը]

[Դիտարկման եզրակացության ամսաթիվը]

[Դիտարկում իրականացնողի հասցեն]

# ՀԱՐԱԿԻՑ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 4400 (Նախկինում ԱՄՍ 920)

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՏԵՂԵԿԱՏՎՈՒԹՅԱՆ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՀԱՄԱՁԱՅՆԵՑՎԱԾ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ

(Սույն Ստանդարտն ուժի մեջ է)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն.............................................................................................................................................1–3

Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքների նպատակը...........................................4–6

Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի հիմնական սկզբունքները.......................7–8

Առաջադրանքի պայմանների սահմանումը.......................................................................................9–12

Պլանավորում...............................................................................................................................................13

Փաստաթղթավորումը..............................................................................................................................14

Ընթացակարգերը և ապացույցները.................................................................................................15–16

Զեկույցի պատրաստում.....................................................................................................................17–18

Հավելված 1: Նամակ-պարտավորագրի օրինակ՝ համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքների համար

Հավելված 2: Փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի օրինակ կրեդիտորական պարտքերի համար

*«Ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ (ՀԾՄՍ) 4400-ը պետք է ընթերցել *«Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկի» համատեքստում:*

### Ներածություն

1. Սույն hարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտի (ՀԾՄՍ) նպատակն է սահմանել ստանդարտներ և տրամադրել ուղեցույցներ՝ ֆինանսական տեղեկատվության հետ կապված համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանք իրականացնելու ժամանակ աուդիտորի[[874]](#footnote-874) մասնագիտական պարտա­կանու­թյունների գծով, ինչպես նաև այդպիսի առաջադրանքի հետ կապված աուդիտորի կողմից տրամադրվող զեկույցի ձևի ու բովանդակության գծով:

2. Սույն ՀԾՄՍ-ն վերաբերում է այն առաջադրանքներին, որոնք վերաբերում են ֆինանսական տեղեկատվությանը: Այնուամենայնիվ, այն կարող է տրամադրել օգտակար ուղեցույց նաև այն առաջադրանքների համար, որոնք վերաբերում են ոչ ֆինանսական տեղեկատվությանը՝ պայմանով, որ աուդիտորն ունի բավարար գիտելիքներ ուսումնասիրվող հարցի վերաբերյալ և գոյություն ունեն ողջամիտ չափանիշներ, որպեսզի դրանց վրա հիմնվեն հայտնաբերված տվյալները: Աուդիտորի համար սույն ՀԾՄՍ-ն կիրառելիս կարող են օգտակար լինել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներում (ԱՄՍ) ներառված ուղեցույցները:

3. Համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման առա­ջա­դրանքն աուդիտորին կարող է ներգրավել որոշակի ընթա­ցակարգերի իրականացման մեջ, որոնք վերաբերում են ֆի­նանսական տվյալների առանձին հոդվածներին (օրինակ, կրեդիտորական պարտքեր, դեբիտորական պարտքեր, կա­պակցված կողմերից կատարված գնումներ, ինչպես նաև կազ­մակերպության սեգմենտի հասույթ ու շահույթ), ֆինանսական հաշվետվությանը (օրինակ, հաշվապահական հաշվեկշիռը) կամ նույնիսկ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին:

### Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի նպատակը

**4. Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի նպատակը աուդիտորի կողմից աուդիտորական բնույթի այնպիսի ընթացակարգերի իրականացումն է, որոնց շուրջ աուդիտորն ու կազմակերպությունը և համա­պատասխան երրորդ կողմերը համաձայնության են եկել, և փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի ներկայացումը:**

5. Քանի որ աուդիտորը պարզապես ներկայացնում է զեկույց` համաձայնեցված ընթացակարգերի արդյունքում փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ, նրա կողմից որևէ հավաստիացում չի արտահայտվում: Փոխարենը զեկույցն օգտագործողները իրենք են գնահատում իրականացված ընթացակարգերն ու հայտնաբերված տվյալները և աուդիտորի կատարած աշխատանքից իրենց եզրահանգումներն են անում:

6. Զեկույցը կարող են օգտագործել միայն ընթացա­կար­գերի շուրջ համաձայնության եկած կողմերը, քանի որ այլոք, լինելով անտեղյակ ընթացակարգերի պատճառներին, կարող են սխալ մեկնաբանել արդյունքները:

### Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի հիմնական սկզբունքները

**7. Աուդիտորը պետք է հետևի Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *«Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքին»* (ՀԷՄՍԽ-ի Կանոնագիրք):** Այս տեսակի առաջադրանք իրականացնելիս աուդիտորի մասնագիտական պարտականությունները կարգավորող էթիկական սկզբունքներն են՝

ա) ազնվություն,

բ) օբյեկտիվություն,

գ) մասնագիտական կոմպետենտություն և պատշաճ վերաբերմունք,

դ) գաղտնապահություն,

ե) մասնագիտական վարքագիծ,

զ) տեխնիկական ստանդարտներ:

Անկախության սկզբունքի պահպանումը պարտադիր չէ համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքների համար: Այնուամենայնիվ, առաջադրանքի պայմանները կամ նպա­տակները, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտները կարող են պահանջել, որ աուդիտորը համապատասխանի ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի անկախության պահանջներին: Այն դեպքում երբ աուդիտորն անկախ չէ, այդ մասին բացահայտումը պետք է արտացոլվի փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցում:

**8. Աուդիտորը համաձայնեցված ընթա­ցակարգերի առաջադրանքը պետք է իրականացնի՝ սույն ՀԾՄՍ-ին և առաջադրանքի պայմաններին համապատասխան:**

**9. Աուդիտորը կազմակերպության ներկայացուցիչների և, որ­պես կանոն, նաև այն կողմերի հետ, որոնք ստանալու են փաս­տացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի օրինակները, պետք է հավաստիա­նա, որ համաձայնեցված ընթացակարգերի և առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ առկա է հստակ ըմբռնում:**Համաձայնեցման ենթակա հարցերը ներառում են՝

* կատարվելիք առաջադրանքի բնույթը, ներառյալ այն փաստը, որ իրականացված ընթացա­կար­գերն աուդիտ կամ դիտարկում չեն, և, հետևաբար, հավաստիացում չի արտահայտվելու,
* առաջադրանքի սահմանված նպատակը,
* այն ֆինանսական տեղեկատվության նույնա­կանացումը, որի նկատմամբ համաձայնեցված ընթացակարգերը կիրառվելու են,
* իրականացվելիք առանձին ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները,
* փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի ակնկալվող ձևը,
* փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցը տարածելու սահմա­նափակումները: Երբ այդպիսի սահմանափա­կումը հակասում է օրենսդրական պահանջներին (եթե այդպիսիք կան), աուդիտորը չպետք է հանձն առնի այդ առաջադրանքի կատարումը:

10. Որոշակի հանգամանքներում, օրինակ, երբ ընթացակարգերը համաձայնեցվել են կարգավորող մարմնի, տնտեսության տվյալ ճյուղի ներկայացուցիչների և հաշվապահության մասնագիտության ներկայացուցիչների միջև, աուդիտորը կարող է հնարավորություն չունենալ քննարկելու ընթացակարգերը բոլոր այն կողմերի հետ, որոնք ստանալու են զեկույցը: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը կարող է, օրինակ, կիրառվելիք ընթացակարգերը քննարկել ներգրավված կողմերի համապատասխան ներկայացուցիչ­ների հետ ուսումնասիրել այդ կողմերից ստացված նամակագրությունը կամ ուղարկելով նրանց պատրաստվելիք զեկույցի նախագծի օրինակ:

11. Աուդիտորի կողմից այնպիսի նամակ-պարտավորագրի ուղարկումը, որում փաստաթղթա­վոր­ված են կատարվելիք աշխատանքների հիմնական պայմանները, բխում է թե' աուդիտորի և թե' պատվիրատուի շահերից: Նամակ-պարտավորագիրը հաստատում է աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ընդունումը և օգնում է խուսափել թյուրըմբռնումներից՝ կապված այնպիսի հարցերի հետ, ինչպիսիք են առաջադրանքի նպատակներն ու շրջանակը, աուդիտորի պարտականությունների ծավալը և պատրաստվելիք զեկույցի ձևը:

12. Նամակ-պարտավորագրում ներառվող հարցերից են՝

* կողմերի միջև համաձայնեցված ընթացակարգերի ցանկը, որոնք պետք է իրակա­նաց­վեն,
* դրույթ այն մասին, որ փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցը նախատեսված է միայն այն կողմերի համար, որոնք համաձայնության են եկել իրականացվելիք ընթացակարգերի շուրջ, և այլոց չպետք է տրամադրվի:

Բացի վերը նշվածներից, աուդիտորը կարող է դիտարկել նաև նամակ-պարտավո­րագրին՝ փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ պատրաստվելիք զեկույցի ձևի նախագիծը կցելը: Սույն ՀԾՄՍ-ին կից հավելված 1-ում բերված է նամակ-պարտավորագրի օրինակ:

### Պլանավորումը

**13. Աուդիտորը պետք է պլանավորի աշխատանքն այնպես, որ առաջադրանքի նպատակն իրագործվի:**

### Փաստաթղթավորումը

**14. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի այն հարցերը, որոնք կարևոր են, ի հիմնա­վորումն փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերա­բերյալ զեկույցի, ապացույցներ ապահովելու համար, ինչպես նաև ապացույցներ առ այն, որ առաջադրանքն իրակա­նացվել է սույն ՀԾՄՍ-ին և առաջադրանքի պայմաններին համա­պատասխան:**

### Ընթացակարգերը և ապացույցները

**15. Աուդիտորը պետք է իրականացնի համաձայնեցված ընթացակարգերը և պետք է օգտագործի ձեռք բերված ապացույցները որպես հիմք՝ փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի համար:**

16. Ընթացակարգերը, որոնք կիրառվում են համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման ընթացքում, կարող են ներառել՝

* հարցումներ և վերլուծություններ,
* վերահաշվարկումներ, համեմատություններ և այլ փաստաթղթային/տեխնիկական ճշտության ստուգումներ,
* դիտելը, հետևելը,
* ուսումնասիրություններ, ստուգումներ,
* հաստատումների ձեռք բերում:

Սույն ՀԾՄՍ-ին կից հավելված 2-ում բերված է զեկույցի օրինակ, որը պարունակում է ընթացակարգերի ցուցադրական ցանկ, որը կարելի է օգտագործել որպես տիպային համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի մի մաս:

### Զեկույցի պատրաստում

17. Համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի գծով զեկույցը պետք է բավականա­չափ մանրա­մաս­նությամբ նկարագրի առա­ջադրանքի նպատակն ու համաձայնեցված ընթացա­կար­գե­րը, որպեսզի հնարավորություն ընձեռի օգտագոր­ծողին հաս­կանալու իրականացված աշխատանքների բնույթն ու չափը:

**18. Փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցը պետք է ներառի՝**

**ա) վերնագիր,**

**բ) հասցեատեր (սովորաբար այն պատվիրատուն, ով ներգրավել է աուդիտորին՝ համաձայնեցված ընթացակարգեր իրականացնելու),**

**գ) այն կոնկրետ ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական տեղե­կատվու­թյան նույնակա­նա­ցումը, որի նկատմամբ կիրառվել են համաձայնեցված ընթացակարգերը,**

**դ) պնդում այն մասին, որ իրականացված ընթացակարգերը նրանք են, որոնք համաձայնեցված են եղել զեկույցը ստացողի հետ,**

**ե) պնդում այն մասին, որ առաջադրանքն իրականացվել է համաձայնեցված ընթա­ցա­կար­գերի առա­ջադրանքների նկատմամբ կիրառելի Հարակից ծառայություն­ների միջազգային ստանդարտին համապատասխան կամ էլ կիրառելի ազգային ստանդարտների կամ ձևավորված գործելաոճին համապատասխան,**

**զ) տեղին լինելու դեպքում, նշում այն մասին, որ աուդիտորը անկախ չէ կազմա­կերպությունից,**

**է) նպատակի նույնականացումը, որի համար իրականացվել են համաձայնեցված ընթա­ցակարգերը,**

**ը) իրականացված կոնկրետ ընթացակարգերի ցանկը,**

**թ) աուդիտորի կողմից փաստացի հայտնաբերված տվյալ­ների նկարագրությունը, ներառյալ՝ բավարար մանրամասներ սխալների և անհամապատաս­խանու­թյունների վերաբերյալ,**

**ժ) հայտարարություն այն մասին, որ իրականացված ընթացակարգերն իրենցից չեն ներկայացնում աուդիտ կամ դիտարկում, և հետևաբար հավաստիացում չի արտահայտվում,**

**ժա) հայտարարություն այն մասին, որ եթե աուդիտորն իրականացներ լրացուցիչ ընթացակարգեր, աուդիտ կամ դիտարկում, ապա կարող էին բացա­հայտվել այլ հարցեր , որոնք անհրաժեշտ կլիներ զեկույցի մեջ ներառել,**

**ժբ) հայտարարություն այն մասին, որ զեկույցը կարող են օգտագործել միայն կիրառվելիք ընթացակարգերի շուրջ համաձայնության եկած կողմերը,**

**ժգ) հայտարարություն (կիրա­ռելի լինելու դեպքում) այն մասին, որ զեկույցը վերաբե­րում է միայն հատկորոշված տարրերին, հաշիվներին, հոդվածներին կամ ֆինան­սա­կան ու ոչ ֆի­նանսական տեղեկատվությանը և չի տարածվում կազ­մակեր­պութ­յան ամբողջությամբ վերցրած ֆինան­սական հաշվետվությունների վրա,**

**ժդ) զեկույցի ամսաթիվը,**

**ժե) աուդիտորի հասցեն, և**

**ժզ) աուդիտորի ստորագրությունը:**

Սույն ՀԾՄՍ-ին կից հավելված 2-ում ներկայացված է փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի օրինակ՝ կապված ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքի հետ:

### Հանրային հատվածի հետ կապված առանձնահատկությունները

*1. Հանրային հատվածի կազմակերպության հետ կապված առաջադրանքի արդյունքում պատրաստված զեկույցից օգտվողների ցանկը չի սահմանափակվում միայն այն կողմերով, որոնք համաձայնության են եկել իրականացվելիք ընթացակար­գերի շուրջ, այլ դրանք կարող են հասանելի լինել կազմակերպությունների կամ անձանց ավելի լայն շրջանակների (օրինակ, խորհրդարանական հետաքննություն հանրային հատվածի որևէ կոնկրետ կազմակերպության կամ պետական գերատեսչության հետ կապված):*

*2. Անհրաժեշտ է նաև նշել, որ հանրային հատվածում պահանջներն ու առաջադրանքները զգալիորեն տարբերվում են, և պետք է զգուշավորություն ցուցաբերել՝ տարբերելու համար իրական «համա­ձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանք­ներն» այն առաջադրանք­ներից, որոնք ակնկալվում է, որ պիտի լինեն ֆինանսական տեղե­կատվության աուդիտ, ինչպես օրինակ, գործունեության արդյունքների հաշվետվության աուդիտը:*

### Հավելված 1

**Նամակ-Պարտավորագրի օրինակ՝ համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանք­ների համար**

Սույն նամակը նախատեսված է օգտագործվելու որպես ուղեցույց՝ կապված սույն ՀԾՄՍ-ի պարագրաֆ 9-ի հետ և չի հանդիսանում նամակի ստանդարտ ձև: Սույն նամակ-պարտավորագիրը պետք է փոփոխվի՝ հաշվի առնելով կոնկրետ առաջադրանքի պահանջներն ու հանգամանքները:

Տնօրենների խորհրդին կամ պատվիրատուի այլ համապատասխան ներկայացուցիչներին, ովքեր ներգրավել են աուդիտորին.

Սույն նամակով հաստատում ենք մեր ըմբռնումը իրականացվելիք առաջադրանքի պայմանների ու նպատակների, ինչպես նաև մատուցվելիք ծառայությունների բնույթի և սահմանափակումների վերաբերյալ: Մեր առաջադրանքը կիրակա­նաց­վի համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքների նկատմամբ կիրառելի հարակից ծառայու­թյունների միջազգային ստանդարտին (կամ նշել համապատասխան ազգային ստանդարտը կամ ձևավորված գործելաոճը) համապատասխան, և այս հանգամանքը կնշվի նաև մեր զեկույցի մեջ:

Մենք համաձայնության ենք եկել իրականացնելու հետևյալ ընթա­ցա­կարգերը և ներկայացնելու Ձեզ փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույց՝ հիմնված մեր կատարած աշխատանքի վրա:

(Նկարագրել կիրառվելիք ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը, ներառյալ, որտեղ կիրառելի է, հատուկ հղումներ փաստաթղթերին կամ գրանցումներին, որոնք ենթակա են ընթերցման, նշել այն անձանց, որոնց պետք է դիմել կամ այն կողմերին, որոնցից պետք է ստանալ հաստատումներ):

Ընթացակարգերը, որոնք մենք կիրականացնենք, նախատեսված են բացառապես Ձեզ օժանդակելու (նշել նպատակը) համար: Մեր զեկույցը չպետք է օգտագործվի որևէ այլ նպատակով, և այն բացառապես նախատեսված է Ձեր տեղեկատվության համար:

Ընթացակարգերը, որոնք մենք կիրականացնենք իրենցից չեն ներկայացնում աուդիտ կամ դիտարկում համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին կամ Դիտարկման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտներին (կամ նշել համապատասխան ազգային ստանդարտները կամ ձևավորված գործելաոճը) համապատասխան, և հետևաբար՝ հավաստիացում չի արտահայտվելու:

Մենք ակնկալում ենք լիարժեք համագործակցություն Ձեր անձնակազմի հետ և ակնկալում ենք, որ մեզ կտրամադրվեն մեր առաջադրանքի իրականացման հետ կապված պահանջվող ցանկացած գրանցում, փաստաթուղթ և այլ տեղեկատվությունը:

Մեր վարձատրությունը, որի համար հաշիվ կներկայացվի ըստ աշխատանքների կատարման ընթացքի, հաշվարկված է աշխատանքների իրականացման համար ներգրավված անձանցից պահանջվող աշխատաժամանակի հիման վրա, ինչպես նաև կներառի մեր կողմից կատարված անհրաժեշտ ծախ­սումները: Անհատական ժամային դրույքները տարբեր են՝ կախված ներգրավված մասնագետների պարտականություններից, պահանջվող փորձառությունից և հմտություններից:

Խնդրում ենք, ստորագրել և մեզ ուղարկել սույն նամակ-պարտավորագրի պատճենը՝ հաստա­տե­լու, որ այն պատրաստված է առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ Ձեր պատկերացում­նե­րին, ներառյալ իրականացվելիք կոնկրետ ընթացակարգերին համապատաս­խան, որոնց շուրջ համաձայնության ենք եկել:

Հաստատված է ԱԲԳ

կազմակերպության անունից

 (ստորագրություն)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Անուն, ազգանուն և պաշտոն

Ամսաթիվ

### Հավելված 2

**Փաստացի հայտնաբերված տվյալների վերաբերյալ զեկույցի օրինակ՝ կապված կրեդիտորական պարտքերի հետ**

ԶԵԿՈՒՅՑ ՓԱՍՏԱՑԻ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՎԱԾ ՏՎՅԱԼՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ

Ուղղված (նշել աուդիտորին ներգրաված անձանց)

Մենք իրականացրել ենք Ձեզ հետ համաձայնեցված և ստորև թվարկված ընթացակարգերը՝ կապված ԱԲԳ կազմակերպության (նշել ամսաթիվը) դրությամբ կրեդիտորական պարտքերի հետ, որոնք ներկայացված են կից ցուցակով (ցուցադրված չէ սույն օրինակում): Մեր առաջադրանքն իրականացվել է համաձայնեցված ընթացակարգերի առաջադրանքների նկատմամբ կիրառելի Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտին (կամ հղում անել համապատասխան ազգային ստանդարտին կամ ձևավորված գործելաոճին) համապատասխան: Ընթացակարգերն իրականացվել են բացառապես նպատակ ունենալով օժանդակել Ձեզ՝ գնահատելու կրեդիտորական պարտքերի հիմնավորվածությունը, և ամփոփված են ստորև՝

1. Մենք ձեռք ենք բերել և ստուգել ԱԲԳ կազմակերպության կողմից պատրաստված փորձ­նա­­­կան հաշվեկշռում (անալիտիկ շրջանառության տեղեկագրում) կրեդիտորական պարտ­քերի մնացորդների հանրագումարումը (նշել ամսաթիվը) դրությամբ, ինչպես նաև համե­մա­տել ենք այդ հանրագումարը գլխավոր գրքի համապատասխան հաշվի մնացորդի հետ:

2. Մենք համեմատել ենք հիմնական մատակարարների կից ցուցակը (ցուցադրված չէ սույն օրի­­նա­­կում) և յուրաքանչյուր անվանման դիմաց (նշել ամսաթիվը) նշված պարտքի գումարը փորձնական հաշվեկշռում (անալիտիկ շրջանառության տեղեկագրում) արտա­ցոլ­ված գումարների հետ:

3. Մենք ձեռք ենք բերել մատակարարների տրամադրած փոխադարձ հաշվարկների ստուգ­ման ակտերը կամ խնդրել ենք մատակարարներին հաստատել մնացորդները (նշել ամսա­թիվ) դրությամբ:

4. Մենք համեմատել ենք ձեռք բերված այդ ակտերը կամ հաստատումները 2-րդ կետում նշված գումարների հետ: Այն գումարների համար, որոնք չեն համընկել, մենք ձեռք ենք բե­­րել համապատասխան համաձայնեցումները ԱԲԳ կազմակերպությու­նից: Ձեռք բերված հա­մա­ձայնեցումների համար մենք նույնականացրել ենք ու որպես համաձայնեցման հոդ­ված­ներ ներառել xxx գումարը գերազանցող յուրաքանչյուր չվճարված հաշիվ-ապրանքա­գիր, ճշգրտող հաշիվ, կրեդիտային նոտա (ավիզո) և չվճարված չեկ: Մենք առանձնացրել և ստուգել ենք հետագայում ստացված նշված հաշիվ-ապրանքագրերն ու ճշգրտող հաշիվ­ները, կրեդիտային նոտաները (ավիզոները) ինչպես նաև հետագայում վճարված չեկերը և հա­մոզ­վել, որ վերջիններս պետք է համաձայնեցումներում արտացոլվեին որպես չվճարված:

Ստորև ներկայացված են մեր կողմից փաստացի հայտնաբերված տվյալները՝

ա) 1-ին կետի կապակցությամբ մենք պարզեցինք, որ հանրագումարը ճիշտ է հաշվարկված, իսկ ընդհանուր գումարը համապատասխանում է դրան,

բ) 2-րդ կետի կապակցությամբ մենք պարզեցինք, որ համեմատված գումարները համապատասխանում են միմյանց,

գ) 3-րդ կետի կապակցությամբ մենք պարզեցինք, որ յուրաքանչյուր մատակարարի հա­­մար առկա է մատակարարի տրամադրած փոխադարձ հաշվարկների ստուգման ակտ,

դ) 4-րդ կետի կապակցությամբ մենք պարզեցինք, որ գումարները համընկնում են և այն գումարների համար, որոնք չեն համընկնում, ԱԲԳ կազմակերպությունը պատ­­րաս­տել է համաձայ­նեցում և xxx գումարը գերազանցող ճշգրտող հաշիվ­նե­րը, կրեդիտային նոտաները (ավիզոները), հաշիվ-ապրանքագրերը և չվճարված չեկերը, ճշգրտորեն ներառված են որպես համաձայնեցնող հոդվածներ՝ բացա­ռութ­յամբ ներքոնշյալ անհամապատասխա­նությունների՝

  (Անհամապատասխանությունների մանրամասներ)

Քանի որ վերը նշված ընթացակարգերը իրենցից չեն ներկայացնում աուդիտ կամ դիտարկում Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին կամ Դիտարկման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտներին (կամ նշել համապատասխան ազգային ստանդարտը կամ ձևավորված գործելաոճը) համապատասխան, մենք չենք արտահայտում որևէ հավաստիացում (ամսաթիվը) դրությամբ կրեդիտորական պարտքերի վերաբերյալ:

Եթե մենք իրականացնեինք լրացուցիչ ընթացակարգեր կամ եթե մենք իրականացնեինք աուդիտ կամ դիտարկում՝ համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին կամ Դիտարկման առաջադրանքների միջազգային ստանդարտներին (կամ նշել համապատասխան ազգային ստանդարտը կամ ձևավորված գործելաոճը), ապա մեր ուշադրությունը կարող էին գրավել այլ հարցեր, որոնք կներառվեին Ձեզ ներկայացվող զեկույցի մեջ:

Մեր զեկույցը նախատեսված է բացառապես սույն զեկույցի 1-ին պարագրաֆում նշված նպատակի համար, և Ձեր տեղեկատվության համար, և չպետք է օգտագործվի ցանկացած այլ նպատակով կամ տրամադրվի այլ կողմերի: Սույն զեկույցը վերաբերում է միայն վերը հատկորոշ­ված հաշիվներին ու հոդվածներին և չի տարածվում ԱԲԳ կազմակերպության՝ ամբողջությամբ վերցրած ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

ԱՈՒԴԻՏՈՐ

 Ամսաթիվը

 Հասցե

# ՀԱՐԱԿԻՑ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 4410

**(ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)**

## ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱՅԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ

(Ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի հուլիսի 1-ին կամ այդ ամսաթվից հետո պատրաստված կոմպիլյացիայի առաջադրանքի զեկույցների համար)

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ՀԾՄՍ-ի գործողության ոլորտը.................................................................................1-4

Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը.......................................................................................5-10

Սույն ՀԾՄՍ-ի իրավասությունը........................................................................................11-14

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..............................................................................................15

**Նպատակները**...................................................................................................................16

**Սահմանումներ**..................................................................................................................17

**Պահանջները**

Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի իրականացումը սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն......................18-20

Էթիկայի պահանջներ..........................................................................................................21

Մասնագիտական դատողություն.........................................................................................22

Առաջադրանքի մակարդակում որակի հսկողություն............................................................23

Առաջադրանքի ընդունում և պահպանում.......................................................................24-26

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցում...................................................................................................................27

Առաջադրանքի իրականացումը.....................................................................................28-37

Փաստաթղթավորումը........................................................................................................38

Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույց...........................................................................39-41

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սույն ՀԾՄՍ-ի գործողության ոլորտը.............................................................................Ա1-Ա11

Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը.................................................................................Ա12-Ա18

Էթիկայի պահանջներ................................................................................................Ա19-Ա26

Մասնագիտական դատողություն..............................................................................Ա27-Ա29

Առաջադրանքի մակարդակում որակի հսկողություն...................................................Ա30-Ա32

Առաջադրանքի ընդունում և պահպանում..................................................................Ա33-Ա45

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցում.........................................................................................................Ա46-Ա47

Առաջադրանքի իրականացումը................................................................................Ա48-Ա58

Փաստաթղթավորումը...............................................................................................Ա59-Ա61

Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույց.....................................................................Ա62-Ա69

Հավելված 1. Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ

Հավելված 2. Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ցուցադրական օրինակներ

|  |
| --- |
| *«Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ (ՀԾՄՍ) 4410-ը (Վերանայված) պետք է դիտարկել *«Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկի» Նախաբանի* հետ համատեղ: |

### Ներածություն

#### Սույն ՀԾՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտը (ՀԾՄՍ) վերաբերում է կոմպիլյացիա իրականացնողի պարտականություններին, երբ վերջինս հանձն է առնում աջակցել ղեկավարությանը անցյալ ժամանակաշրջան­ների ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում՝ առանց այդ տեղեկատվության նկատմամբ որևէ հավաստիացում ձեռք բերելու, և զեկույց ներկայացնել այդ առաջադրանքի վերաբերյալ սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան (հղում՝ պար. Ա1-Ա2)։

2. Սույն ՀԾՄՍ-ն կիրառվում է անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիայի առաջադրանքների նկատմամբ: Ինչպես հարկն է հարմարեցնելով՝ սույն ՀԾՄՍ-ն կարող է կիրառվել անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվությունից տարբերվող ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիայի առաջադրանքների, ինչպես նաև ոչ ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիայի առաջադրանքների նկատմամբ: Այսուհետ սույն ՀԾՄՍ-ում «ֆինանսական տեղեկատվությունը» կնշանակի «անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվություն» (հղում՝ պար. Ա3-Ա4)։

3. Երբ կոմպիլյացիա իրականացնողից պահանջվում է աջակցել ղեկավարությանը ֆինանսական տեղեկատվություն պատրաստելու և ներկայացնելու գործում, անհրաժեշտ է պատշաճ ուշադրություն դարձնել, թե արդյոք առաջադրանքը պետք է իրականացվի սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան: Գործոնները, որոնք ցույց են տալիս, որ սույն ՀԾՄՍ-ի կիրառումը կարող է տեղին լինել, այդ թվում սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան զեկույց ներկայացնելը, ներառում են այն, թե արդյոք`

* ֆինանսական տեղեկատվությունը պահանջվում է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի համաձայն, և արդյոք այն պետք է հրապարակայնորեն հասանելի կերպով ներկայացվի,
* հավանական է, որ կազմված ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործողներից տարբերվող արտաքին կողմերը կոմպիլյացիա իրակա­նացնողին կասոցիացնեն ֆինանսական տեղեկատվության հետ, և կա վտանգ, որ կոմպիլյացիա իրականացնողի ներգրավվածության աստիճանը տեղեկատվության պատրաստման մեջ կարող է սխալ ընկալվել, օրինակ`

○ եթե ֆինանսական տեղեկատվությունը նախատեսված է ղեկավարությունից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից բացի այլ կողմերի օգտագործման համար, կամ կարող է տրամադրվել տեղեկատվության նախատեսված օգտագործողներ չհանդիսացող կողմերի կամ ձեռք բերվել այդպիսի կողմերից, և

○ եթե կոմպիլյացիա իրականացնողի անունը նույնականացվում է ֆինանսական տեղեկատվության հետ (հղում՝ պար. Ա5)։

ՈՀՄՍ-ի հետ կապը 1[[875]](#footnote-875)

4. Որակի հսկողության համակարգերը, քաղաքականությունները և ընթացա­կար­գերը գտնվում են ընկերության պատասխանատվության ներքո: ՈՀՄՍ 1-ը վերաբերում է պրոֆեսիոնալ հաշվապահների ընկերություններին` կապված ընկերության կոմպիլյացիայի առաջադրանքների հետ[[876]](#footnote-876): Սույն ՀԾՄՍ-ի դրույթները՝ կապված առանձին կոմպիլյացիայի առաջադրանքների մակարդակում որակի հսկողության հետ, հիմնված են այն հանգամանքի վրա, որ ընկերությունը ենթարկվում է ՈՀՄՍ 1-ին կամ առնվազն համանման պարտադիր պահանջների (հղում՝ պար. Ա6-Ա11)։

#### Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը

5. Ղեկավարությունը կարող է դիմել մասնագիտական գործունեություն իրականացնող պրոֆեսիոնալ հաշվապահի՝ խնդրելով օժանդակություն կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում: Ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների համար սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան իրականացված կոմպիլյացիայի առաջադրանքի արժեքավոր լինելը բխում է հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ոլորտներում կոմպիլյացիա իրականացնողի մասնագիտական փորձառության կիրառումից և մասնագիտական ստանդարտներին՝ ներառյալ էթիկայի համապատասխան պահանջներին, համապատասխանությունից, ինչպես նաև պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման գործում կոմպիլյացիա իրականացնողի ներգրավվածության բնույթն ու ծավալը հստակ հաղորդակցելուց (հղում՝ պար. Ա12-Ա15)։

6. Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, այն կոմպիլյացիա իրականացնողից չի պահանջում ստուգել կոմպիլյացիայի նպատակով ղեկավարության տրամադրած տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը, կամ այլ կերպ ապացույցներ ձեռք բերել ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն տրամադրելու համար:

7. Ղեկավարությունը պահպանում է պատասխանատվությունը ֆինանսական տեղեկատվության և դրա պատրաստման ու ներկայացման հիմունքի համար: Այդ պատասխանատվությունը ներառում է ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղե­կատվության պատրաստման և ներկայացման համար պահանջվող դատո­ղությունների կիրառումը՝ ներառյալ համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքա­կանության ընտրությունը և, անհրաժեշտության դեպքում, ողջամիտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարումը (հղում՝ պար. Ա12-Ա13)։

8. Սույն ՀԾՄՍ-ն չի սահմանում պարտականություններ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար և ոչ էլ գերակայում է նրանց պարտականությունները կանոնակարգող օրենքների և այլ իրավական ակտերի նկատմամբ: Սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան իրականացված առաջադրանքը կատարվում է այն ենթադրության հիման վրա, որ ղեկավարությունը կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք համաձայնել են որոշակի պարտականությունների շուրջ, որոնք հիմնարար են կոմպիլյացիայի առաջադրանքի իրականացման համար (հղում՝ պար. Ա12-Ա13)։

9. Ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը կոմպիլյացիայի առաջադրանքի առարկան է, կարող է պահանջվել տարբեր նպատակների համար, այդ թվում`

ա) օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում սահմանված պարտադիր պարբերական ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելու պահանջները կատարելու համար, կամ

բ) օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված պարտադիր ֆինանսական հաշվետվություններ հրապարակելու հետ չկապված նպատակների համար, ինչպիսիք են օրինակ՝

* ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար՝ պատրաստված նրանց կոնկրետ նպատակներին հարմար հիմունքով (օրինակ՝ ներքին օգտագործման համար ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստում),
* պարբերական ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում արտաքին կողմերի համար՝ պայմանագրի կամ այլ ձևաչափի համաձայնության հիման վրա (օրինակ՝ ֆինանսավորող մարմնին ներկա­յաց­վող ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ դրամաշնորհի տրամադրումը կամ շարունակականությունը հիմնավորելու համար),
* կոնկրետ գործարքի նպատակներով, օրինակ՝ կազմակերպության սեփական կապիտալի կամ ֆինանսավորման կառուցվածքի փոփոխությունների հանգեցնող գործարքի իրականացման համար (ինչպիսիք են՝ միացումը կամ ձեռքբերումը):

10. Ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման համար կարող են օգտագործվել ֆինանսական հաշվետվողականության տարբեր հիմունքներ` սկսած կոնկրետ ընկերությունում կիրառվող պարզ հաշվապահական հաշվառման հիմունքից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատված ստանդարտներ: Ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման համար ղեկավարության կողմից որդեգրվող հիմունքը կախված է կազմակերպության բնույթից և տեղեկատվության օգտագործման նպատակից (հղում՝ պար. Ա16-Ա18)։

#### Սույն ՀԾՄՍ-ի իրավասությունը

11. Սույն ՀԾՄՍ-ում շարադրված են ՀԾՄՍ կիրառելիս կոմպիլյացիա իրականացնողի նպատակները, որոնք ներկայացնում են այն համատեքստը, որի շրջանակներում սահմանված են ՀԾՄՍ-ի պահանջները և նախատեսված են օժանդակելու կոմպիլյացիա իրականացնողին հասկանալու, թե ինչ խնդիրներ պետք է լուծվեն կոմպիլյացիայի առաջադրանքում:

12. Սույն ՀԾՄՍ-ն պարունակում է պահանջներ, որոնք արտահայտված են «պետք է»-ի օգտագործմամբ և որոնք նախատեսված են ապահովելու, որ կոմպիլյացիա իրականացնողը հասնի սահմանված նպատակներին:

13. Բացի այդ, սույն ՀԾՄՍ-ն պարունակում է ներածական նյութեր, սահմանումներ, կիրառման և այլ բացատրական նյութեր, որոնք ապահովում են ՀԾՄՍ-ի պատշաճ ընկալման համար անհրաժեշտ համատեքստ:

14. Կիրառման և այլ բացատրական նյութերը տրամադրում են պահանջների լրացուցիչ բացատրություններ և դրանց իրականացման ուղեցույցեր: Թեև նման ուղեցույցերն ինքնին պարտադիր պահանջ չեն, դրանք էական է պահանջների ճիշտ կիրառման համար: Կիրառման ուղեցույցերը և այլ բացատրական նյութերը կարող են նաև տրամադրել սույն ՀԾՄՍ-ում քննարկվող հարցերի վերաբերյալ ելակետային տեղեկատվություն, ինչը կնպաստի պահանջների կիրառմանը:

#### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

15. ՍույնՀԾՄՍ-ն ուժի մեջ է մտնում 2013 թվականի հուլիսի 1-ին կամ այդ ամսաթվից հետո պատրաստված կոմպիլյացիայի առաջադրանքի զեկույցների համար:

### Նպատակները

16. Սույն ՀԾՄՍ-ի շրջանակներում կոմպիլյացիա իրականացնողի նպատակները կոմպիլյացիայի առաջադրանքում հետևյալն են`

ա) կիրառել հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման փորձառությունը` օժանդակելու համար ղեկավարությանը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում՝ ղեկավարության տրամադրած տեղեկատվության հիման վրա, և

բ) ներկայացնել զեկույց՝ սույն ՀԾՄՍ-ի պահանջներին համապատասխան:

### Սահմանումներ

17. Հետևողական մեկնաբանություն ապահովելու նպատակով Ձեռնարկի տերմինների բառարանը[[877]](#footnote-877) (Բառարան) ներառում է սույն ՀԾՄՍ-ում սահմանված հասկացությունները, ինչպես նաև սույն ՀԾՄՍ-ում տեղ գտած այլ հասկացությունների նկարագրություններ: Սույն ՀԾՄՍ-ի նպատակների համար հետևյալ հասկացություններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝

ա) *ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք*․ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման գործում ղեկավարության և, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից որդեգրած ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք, որն ընդունելի է՝ հաշվի առնելով կազմակերպության բնույթը և ֆինանսական տեղեկատվության նպատակը, կամ պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով (հղում՝ պար. Ա35-Ա37),

բ) *կոմպիլյացիայի առաջադրանք*․ առաջադրանք, որում *կոմպիլյացիա իրականացնողը* կիրառում է հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման փորձառությունը` օժանդակելու համար ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին համապատասխան կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստմանը և ներկայացմանը, և զեկույց է ներկայացնում, ինչպես պահանջվում է սույն ՀԾՄՍ-ով: Սույն ՀԾՄՍ-ի համատեքստում «պատրաստել», «պատրաստում» և «պատրաստված» բառերը օգտագործվում են այս նշանակությամբ,

գ) *առաջադրանքի ղեկավար․* ընկերության ղեկավար կամ ընկերությունում այլ անձ, ով պատասխանատու է առաջադրանքի և դրա իրականացման, ինչպես նաև ընկերության անունից տրված զեկույցի համար, և ով, անհրաժեշտության դեպքում, ունի մասնագիտական, իրավական կամ կարգավորող մարմնից համապատասխան լիազորություն,

դ) *առաջադրանքի թիմ․* ընկերության բոլոր ղեկավարներն ու աշխատակիցները և ընկերության կամ ցանցի մեջ մտնող ընկերության կողմից ներգրավված ցանկացած անհատ, ովքեր իրականացնում են ընթացակարգերը առաջադրանքի շրջանակում: Սա չի ներառում ընկերության կամ ցանցի մեջ մտնող ընկերության կողմից ներգրավված արտաքին փորձագետներին,

ե) *խեղաթյուրում․* ֆինանսական տեղեկատվությունում ներկայացված հոդվածի արժեքի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն այդ հոդվածի գծով պահանջվող արժեքի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև տարբերություն: Խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ սխալի կամ խարդախության պատճառով:

Եթե ​​ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա խեղաթյուրումները ներառում են նաև արժեքների, դասակարգումների, ներկայացման կամ բացահայտումների այն ճշգրտումները, որոնք կոմպիլյացիա իրականացնողի դատողությամբ անհրաժեշտ են ֆինանսական տեղեկատվությունը բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացնելու համար կամ իրական և ճշմարիտ պատկեր տալու համար,

զ) *կոմպիլյացիա իրականացնող․* մասնագիտական գործունեություն իրականացնող պրոֆեսիոնալ ​​հաշվապահ, ով իրականացնում է կոմպիլյացիայի առաջադրանքը: Հասկացությունը ներառում է առաջադրանքի ղեկավարին կամ առաջադրանքի թիմի այլ անդամներին կամ, երբ կիրառելի է, ընկերությանը: Եթե սույն ՀԾՄՍ-ն ակնհայտորեն նախատեսում է, որ պահանջը կամ պարտականությունն իրականացվի առաջադրանքի ղեկավարի կողմից, օգտագործվում է ոչ թե «կոմպիլյացիա իրականացնող», այլ «առաջադրանքի ղեկավար» հասկացությունը: Որտեղ տեղին է, «առաջադրանքի ղեկավար» և «ընկերություն» հասկացությունները պետք է ընթերցվեն՝ որպես հանրային հատվածում դրանց համարժեքներ,

է) *էթիկայի համապատասխան պահանջներ․* այն Էթիկայի պահանջներն են, որոնց ենթարկվում է առաջադրանքի թիմը՝ կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ իրականացնելիս: Այս պահանջները սովորաբար պարունակում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) Ա և Բ մասերը (բացառությամբ Բ մասի *«Անկախություն․ աուդիտի և դիտարկման առաջադրանքներ*» բաժին 290-ի և *«Անկախություն․ հավաստիացման այլ առաջադրանքներ»* բաժին 291-ի), ինչպես նաև ավելի խիստ ազգային պահանջները (հղում՝ պար. Ա21)։

### Պահանջներ

#### Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի իրականացումը սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն

18. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է ունենա սույն ՀԾՄՍ-ի ամբողջ տեքստի ըմբռնում՝ ներառյալ դրա կիրառման և այլ բացատրական նյութերը՝ դրա նպատակները հասկանալու և դրա պահանջները պատշաճ կերպով կիրառելու համար:

Համապատասխան պահանջներին բավարարելը

19. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է բավարարի սույն ՀԾՄՍ-ի յուրաքանչյուր պահանջ՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ կոնկրետ պահանջ տեղին չէ կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար, օրինակ՝ եթե տվյալ առաջադրանքում բացակայում են պահանջում դիտարկվող հանգամանքները:

20. Կոմպիլյացիա իրականացնողը չպետք է հայտարարի սույն ՀԾՄՍ-ի հետ համապատասխանության մասին, քանի դեռ չի բավարարել սույն ՀԾՄՍ-ով սահմանված բոլոր պահանջները, որոնք տեղին են կոմպիլյացիայի տվյալ առաջադրանքի համար։

#### Էթիկայի պահանջներ

21. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է բավարարի էթիկայի համապատասխան պահանջները (հղում՝ պար. Ա19-Ա26)։

#### Մասնագիտական դատողություն

22. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է կիրառի մասնագիտական ​​դատողություն կոմպիլյացիայի առաջադրանքն իրականացնելիս (հղում՝ պար. Ա27-Ա29)։

#### Առաջադրանքի մակարդակում որակի հսկողություն

23. Առաջադրանքի ղեկավարը պետք է պատասխանատվություն կրի հետևյալի համար՝

ա) յուրաքանչյուր կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընդհանուր որակի համար, որում ներգրավված է այդ ղեկավարը, և

բ) առաջադրանքն ընկերության որակի հսկողության քաղաքականությանը և ընթացակարգերին համապատասխան իրականացնելու համար՝ (հղում՝ պար. Ա30)՝

(i) հետևելով համապատասխան ընթացակարգերի իրականացմանը՝ կապված հաճախորդի հետ հարաբերությունների և առաջադրանքների ընդունման ու պահպանման հետ (հղում՝ պար. Ա31),

(ii) համոզվելով, որ առաջադրանքի թիմն ամբողջությամբ վերցրած ունի համապատասխան կոմպետենտություն և կարողություններ իրականացնելու համար կոմպիլյացիայի առաջադրանքը,

(iii) զգոն լինելով առաջադրանքի թիմի անդամների՝ էթիկայի համապատասխան պահանջներին չբավարարելու հայտանիշների նկատմամբ և որոշելով համապատասխան գործողությունները, եթե առաջադրանքի ղեկավարին հայտնի են դարձել փաստեր, որոնք ցույց են տալիս, որ առաջադրանքի թիմի անդամները չեն պահպանում էթիկայի համապատասխան պահանջները (հղում՝ պար. Ա32),

(iv) ուղղորդելով, վերահսկելով և իրականացնելով առաջադրանքը մասնագիտական ​​ստանդարտներին և կիրառելի իրավական և կարգավորող պահանջներին համապատասխան, և

(v) ստանձնելով պատասխանատվություն առաջադրանքի պատշաճ փաստաթղթավորում ապահովելու համար:

#### Առաջադրանքի ընդունում և պահպանում

Հաճախորդի հետ հարաբերությունների պահպանում, առաջադրանքի ընդունում և առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում

24. Կոմպիլյացիա իրականացնողը չպետք է ընդունի առաջադրանքը, քանի դեռ նա չի համաձայնեցրել առաջադրանքի պայմանները ղեկավարության և, եթե տարբեր են, կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմի հետ, ներառյալ՝

ա) ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործումը և տարածումը, ինչպես նաև, եթե կիրառելի է, ցանկացած սահմանափակում՝ կապված վերջինիս օգտագործման կամ տարածման հետ (հղում՝ պար. Ա20, Ա33-Ա34, Ա37-Ա38),

բ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նույնականացումը (հղում՝ պար. Ա20, Ա35-Ա38),

գ) կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նպատակը և շրջանակը (հղում՝ պար. Ա20),

դ) կոմպիլյացիա իրականացնողի պարտականությունները՝ ներառյալ էթիկայի համապատասխան պահանջներին համապատասխանելու պահանջը (հղում՝ պար. Ա20),

ե) ղեկավարության պարտականությունները հետևյալի համար (հղում՝ պար. Ա39-Ա41)՝

(i) ֆինանսական տեղեկատվության, ինչպես նաև դրա՝ ֆինանսական հաշվետվողականության այնպիսի հիմունքին համապատասխան պատրաստման ու ներկայացման համար, որոնք ընդունելի են ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման և նախատեսված օգտագործողների տեսանկյունից,

(ii) կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար ղեկավարության կողմից տրամադրած գրանցումների, փաստաթղթերի, բացատրությունների և այլ տեղեկատվության ճշգրտության ու ամբողջականության համար,

(iii) ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման համար անհրաժեշտ դատողությունների համար, այդ թվում այն դատողությունների, որոնց համար կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող օժանդակություն ցուցաբերել կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում, և (հղում՝ պար. Ա27),

զ) կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ակնկալվող ձևը և բովանդակությունը:

25. Առաջադրանքը կատարելուց առաջ կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնագրի այլ հարմար ձևաչափում ներառի առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները (հղում՝ պար. Ա42-Ա44)։

Շարունակական առաջադրանքներ

26. Շարունակական կոմպիլյացիայի առաջադրանքների դեպքում կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է գնահատի, թե արդյոք հանգամանքները՝ ներառյալ առաջադրանքի ընդունման նկատառումներում փոփոխությունները, պահանջում են առաջադրանքի պայմանների վերանայում և արդյոք անհրաժեշտ է ղեկավարությանը հիշեցնել առաջադրանքի առկա պայմանները (հղում՝ պար. Ա45)։

#### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցում

27. Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում կոմպիլյացիա իրականացնողը ժամանակին պետք է ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, երբ տեղին է, հաղորդակցի կոմպիլյացիայի առաջադրանքին վերաբերող բոլոր այն հարցերը, որոնք իր մասնագիտական դատողությամբ կարևոր նշանակություն ունեն, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, երբ տեղին է, ուշադրությանը արժանանալու համար (հղում՝ պար. Ա46-Ա47)։

#### Առաջադրանքի իրականացումը

Կոմպիլյացիա իրականացնողի պատկերացումը

28. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է բավարար պատկերացում ունենա հետևյալ հարցերի շուրջ, որպեսզի կարողանա իրականացնել կոմպիլյացիայի առաջադրանքը (հղում՝ պար. Ա48-Ա50)՝

ա) կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների՝ ներառյալ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման համակարգի ու հաշվապահական գրանցումների, և

բ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների՝ ներառյալ կազմակերպության տնտեսության ճյուղում դրա կիրառումը:

Ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստում

29. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է պատրաստի ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ օգտագործելով ղեկավարության կողմից տրամադրված գրանցումները, փաստաթղթերը, բացատրությունները և այլ տեղեկություն՝ ներառյալ կարևոր դատողությունները:

30. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է քննարկի ղեկավարության կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ այն կարևոր դատողությունները, որոնց համար կոմպիլյացիա իրականացնողը օժանդակություն է ցուցաբերել ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման ընթացքում (հղում՝ պար. Ա51)։

31. Նախքան կոմպիլյացիայի առաջադրանքն ավարտելը կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է կարդա պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների վերաբերյալ իր պատկերացումների ու ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների լույսի ներքո (հղում՝ պար. Ա52)։

32. Եթե կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում կոմպիլյացիա իրականացնողին հայտնի է դառնում, որ ղեկավարության կողմից տրամադրված գրանցումները, փաստաթղթերը, բացատրությունները կամ այլ տեղեկատվությունը՝ ներառյալ կարևոր դատողությունները, թերի են, ոչ ճշգրիտ կամ այլ կերպ անբավարար, նա պետք այդ հանգամանքի շուրջ հրավիրի ղեկավարության ուշադրությունը և պահանջի լրացուցիչ կամ ճշգրտված տեղեկատվություն:

33. Եթե կոմպիլյացիա իրականացնողը չի կարողանում ավարտել առաջադրանքը, քանի որ ղեկավարությունը չի տրամադրել պահանջված գրառումները, փաստաթղթերը, բացատրությունները կամ այլ տեղեկություններ՝ ներառյալ կարևոր դատողությունները, կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է հրաժարվի առաջադրանքից և հրաժարվելու պատճառների մասին տեղեկացնի ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա58)։

34. Եթե կոմպիլյացիա իրականացնողին առաջադրանքի ընթացքում հայտնի է դառնում է, որ՝

ա) պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը չի պարունակում պատշաճ հղում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին կամ պատշաճորեն չի նկարագրում դրանք (հղում՝ պար. Ա53),

բ) պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունում անհրաժեշտ է կատարել փոփոխություններ, որպեսզի ֆինանսական տեղեկատվությունը չլինի էականորեն խեղաթյուրված (հղում՝ պար. Ա54-Ա56), կամ

գ) պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը այլ կերպ ապակողմնորոշող է, (հղում՝ պար. Ա57),

ապա կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է ղեկավարությանը առաջարկի համապատասխան փոփոխությունները:

35. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է կամ թույլ չի տալիս կոմպիլյացիա իրականացնողին պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության մեջ կատարել առաջարկված փոփոխությունները, կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է հրաժարվի առաջադրանքից և հրաժարվելու պատճառների մասին տեղեկացնի ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա58)։

36. Եթե առաջադրանքից հրաժարվելը հնարավոր չէ, կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է որոշի մասնագիտական ​​և իրավական պարտականությունները, որոնք կիրառելի են ստեղծված հանգամանքներում:

37. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է ղեկավարությունից կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, ստանա հաստատում այն մասին, որ նրանք պատասխանատվություն են ստանձնել պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության վերջնական տարբերակի համար (հղում՝ պար. Ա68)։

#### Փաստաթղթավորումը

38. Կոմպիլյացիա իրականացնողը առաջադրանքի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի (հղում՝ պար. Ա59–Ա61)՝

ա) կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում բարձրացած նշանակալի հարցերը, և թե ինչպես են այդ հարցերին լուծում տրվել կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից,

բ) գրառումներ այն մասին, թե ինչպես է պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը համաձայնեցվում ղեկավարության կողմից տրամադրված գրանցումների, փաստաթղթերի, բացատրությունների և այլ տեղեկատվության հետ, և

գ) պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության վերջնական տարբերակի պատճենը, որի համար ղեկավարությունը կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, ընդունել են իրենց պատասխանատվությունը, և կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը (հղում՝ պար. Ա68)։

#### Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույց

39. Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի կարևոր նպատակներից մեկը կոմպիլյացիայի առաջադրանքի բնույթի և առաջադրանքում կոմպիլյացիա իրականացնողի դերի և պարտականությունների հստակ հաղորդակցումն է: Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը միջոց չէ ցանկացած ձևով ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ կարծիք կամ եզրահանգում հայտնելու համար:

40. Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար կազմված կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը պետք է լինի գրավոր և պարունակի հետևյալ տարրերը. (հղում՝ պար. Ա62-Ա63, Ա69)՝

ա) զեկույցի վերնագիրը,

բ) հասցեատեր(եր)ը, ինչպես պահանջվում է առաջադրանքի պայմաններով, (հղում՝ պար. Ա64)

գ) հայտարարություն այն մասին, որ կոմպիլյացիա իրականացնողը ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստել է ղեկավարության կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա,

դ) ղեկավարության կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականությունների նկարագրությունը՝ կապված կոմպիլյացիայի առաջադրանքի և ֆինանսական տեղեկատվության հետ,

ե) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նույնականացումը, իսկ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքի օգտագործման դեպքում, նաև ֆինանսական տեղեկատվության մեջ դրա նկարագրությունը կամ հղումը,

զ) ֆինանսական տեղեկատվության նույնականացումը՝ ներառյալ Ֆինանսական տեղեկատվության յուրաքանչյուր տարրի վերնագիրը, եթե այն պարունակում է մեկից ավել տարրեր, և ֆինանսական տեղեկատվության ամսաթիվը կամ ժամանակահատվածը, որին այն վերաբերում է,

է) ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման գործում կոմպիլյացիա իրականացնողի պարտականությունների նկարագրությունը՝ ներառյալ այն, որ առաջադրանքն իրականացվել է սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան և, որ կոմպիլյացիա իրականացնողը բավարարում է էթիկայի համապատասխան պահանջներին,

ը) նկարագրությունը, թե ինչ է կոմպիլյացիայի առաջադրանքը ենթադրում սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան,

թ) բացատրություններ, որ՝

(i) քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, կոմպիլյացիա իրականացնողից չի պահանջվում ստուգել կոմպիլյացիայի համար ղեկավարության կողմից տրամադրված տեղեկատվության ճշտությունը կամ ամբողջականությունը, և

(ii) համապատասխանաբար, կոմպիլյացիա իրականացնողը չի արտահայտում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն առ այն, թե արդյոք ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան,

ժ) եթե ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է՝ օգտագործելով հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, ապա բացատրական պարբերություն, որը (հղում՝ պար. Ա65-Ա67)՝

(i) նկարագրում է այն նպատակը, որի համար պատրաստվել է ֆինանսական տեղեկատվությունը և, եթե անհրաժեշտ է, նախատեսված օգտագործողներին, կամ պարունակում է հղում ֆինանսական տեղեկատվության մեջ այն ծանոթագրությանը, որում բացահայտվում է այդ տեղեկատվությունը, և

(ii) զեկույցն ընթերցողի ուշադրությունն է հրավիրում այն փաստին, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստվել է հատուկ նպատակի հիմունքին համապատասխան և, որպես հետևանք, տեղեկատվությունը կարող է հարմար չլինել այլ նպատակների համար,

ի) կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվը,

լ) կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը, և

խ) կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցեն:

41. Կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է զեկույցը թվագրի այն ամսաթվով, երբ սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան ավարտել է կոմպիլյացիայի առաջադրանքը (հղում՝ պար. Ա68)։

**\*\*\***

### Կիրառման ուղեցույց և այլ բացատրական նյութեր

#### Սույն ՀԾՄՍ-ի գործողության ոլորտը

*Ընդհանուր նկատառումներ* (հղում՝ պար. 1)

Ա1. Կոմպիլյացիայի առաջադրանքում, որտեղ կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմը ղեկավարությունից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից տարբերվող այլ անձ է, սույն ՀԾՄՍ-ն կարող է կիրառվել՝ ըստ անհրաժեշտության հարմարեցվելով:

Ա2. Ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում ընկերության ղեկավարությանը օժանդակելու ընթացքում կոմպիլյացիա իրականացնողի ներգրավվածությունը ծառայությունների և գործողությունների մեջ կարող է ունենալ շատ բազմազան ձևեր: Երբ կոմպիլյացիա իրականացնողը սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն ներգրավված է կազմակերպությանը այդպիսի ծառայություններ մատուցելու կամ գործողություններ իրականացնելու գործում, ֆինանսական տեղեկատվության հետ նրա ունեցած կապը հաղորդակցվում է կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի միջոցով, որը տրամադրվում է առաջադրանքի համար սույն ՀԾՄՍ-ով պահանջված ձևով: Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը պարունակում է կոմպիլյացիա իրականացնողի հստակ հավաստումը սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխանության վերաբերյալ:

*Կիրառումը կոմպիլյացիայի առաջադրանքների նկատմամբ, որոնք չեն վերաբերում անցյալ ժամանակաշրջանների տեղեկատվությանը* (հղում՝ պար. 2)

Ա3. Սույն ՀԾՄՍ-ն վերաբերում է այն առաջադրանքներին, որտեղ կոմպիլյացիա իրականացնողը օժանդակում է ղեկավարությանը անցյալ ժամանակաշրջան­ների ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում: ՀԾՄՍ-ն, այդուհանդերձ, անհրաժեշտ կերպով հարմարեցված լինելով կարող է նաև կիրառվել, երբ կոմպիլյացիա իրականացնողը ներգրավված է օժանդակելու ղեկավարությանը այլ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում: Օրինակ՝

* կանխատեսումային ֆինանսական տեղեկատվություն,
* ապագա ֆինանսական տեղեկատվություն՝ ներառյալ ֆինանսական բյուջեներ և կանխատեսումներ:

Ա4. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է նաև իրականացնել առաջադրանքներ՝ օժանդակելու համար ղեկավարությանը ոչ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում, օրինակ՝ ջերմոցային գազերի արտանետումների մասին հաշվետվություններ, վիճակագրական հաշվետվություններ կամ այլ տեղեկատվության հաշվետվություններ: Նման հանգամանքներում, կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է կիրառել սույն ՀԾՄՍ-ն՝ հարմարեցնելով ըստ անհրաժեշտության և առաջադրանքների այդպիսի տեսակների համար ըստ տեղինության:

Սույն ՀԾՄՍ-ի կիրառելիությանը վերաբերող նկատառումներ (հղում՝ պար. 3)

Ա5. Սույն ՀԾՄՍ-ի պարտադիր կիրառումը կարող է նախատեսվել այն առաջադրանքների ազգային կարգավորումներում, որտեղ կոմպիլյացիա իրականացնողը ստանձնում է կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստմանը և ներկա­յացմանը վերաբերող ծառայություններ (ինչպես, օրինակ՝ կապված հրապարակային ներկայացման համար նախատեսված անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հետ): Եթե ​​պարտադիր կիրառումը նախատեսված չէ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կամ կիրառելի մասնագիտական ​​ստանդարտներով կամ այլ կերպ, ապա կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է, այդուհանդերձ եզրակացնել, որ սույն ՀԾՄՍ-ի կիրառումը տեղին է տվյալ հանգամանքներում:

*Կապը ՈՀՄՍ 1-ի հետ* (հղում՝ պար. 4)

Ա6. ՈՀՄՍ 1-ը վերաբերում է ընկերության պարտականություններին՝ ստեղծելու և պահպանելու որակի հսկողության իր համակարգը հարակից ծառայությունների առաջադրանքների՝ ներառյալ կոմպիլյացիայի առաջադրանքների համար: Այդ պարտականություններն ուղղված են ձևավորելու ստորև նշվածները՝

* ընկերության որակի հսկողության համակարգը, և
* ընկերության հարակից քաղաքականությունները՝ նախատեսված որակի հսկողության համակարգի նպատակի իրագործման համար, ինչպես նաև այդ քաղաքականությունների պահպանումը ներդնելուն և մոնիտորինգի ենթարկելուն ուղղված ընկերության ընթացակարգերը:

Ա7. ՈՀՄՍ 1-ի համաձայն ընկերությունն ունի պարտականություն սահմանելու և պահպանելու որակի հսկողության համակարգ, որպեսզի իր համար ապահովի ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ՝

ա) ընկերությունը և իր անձնակազմը համապատասխանում են մասնագիտական ստանդարտներին և կիրառելի իրավական և կարգավորող պահանջներին, և

բ) ընկերության կամ առաջադրանքի ղեկավարի կողմից հրապարակված զեկույցները տեղին են տվյալ հանգամանքներում[[878]](#footnote-878)։

Ա8. Իրավակարգը, որը կոմպիլյացիայի առաջադրանքների հետ կապված չի որդեգրել ՈՀՄՍ 1-ը, կարող է այդպիսի առաջադրանքներ իրականացնող ընկերություններում որակի հսկողության գծով սահմանել պահանջներ: Առաջադրանքի մակարդակում որակի հսկողության հետ կապված նշված ՈՀՄՍ-ի դրույթները հիմնված են այն նախապայմանի վրա, որ որդեգրած որակի հսկողության պահանջները առնվազն նույնքան խիստ են, որքան ՈՀՄՍ 1-ինը: Դա ապահովվում է, երբ այդ պահանջները ընկերության վրա դնում են պարտականություններ՝ իրագործելու ՈՀՄՍ 1-ի պահանջների նպատակը՝ ներառյալ որակի հսկողության համակարգ սահմանելու պարտականությունը, որը ներառում է հետևյալ տարրերից յուրաքանչյուրին ուղղված քաղաքականություններ և ընթացակարգեր՝

* ղեկավարների պարտականություններն ընկերությունում որակի համար,
* էթիկայի համապատասխան պահանջները,
* հաճախորդների հետ հարաբերությունների և կոնկրետ առաջադրանքների ընդունումը և պահպանումը,
* մարդկային ռեսուրսներ,
* առաջադրանքի իրականացում, և
* մոնիտորինգ:

Ա9. Ընկերության որակի հսկողության համակարգի համատեքստում առաջադրանքի թիմերը պատասխանատվություն են կրում առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի որակի հսկողության ընթացակարգերի ներդրման համար:

Ա10. Եթե ​​ընկերության կամ այլ կողմերից տրամադրած տեղեկատվությունը այլ բան չի առաջարկում, ապա առաջադրանքի թիմն իրավունք ունի հիմնվելու ընկերության որակի հսկողության համակարգի վրա: Օրինակ՝ առաջադրանքի թիմը կարող է հիմնվել ընկերության որակի հսկողության համակարգի վրա՝ կապված հետևյալի հետ՝

* հավաքագրման և պաշտոնական վերապատրաստման միջոցով անձնակազմի կոմպետենտություն,
* ընդունման և պահպանման համակարգերի միջոցով հաճախորդի հետ հարաբերությունների պահպանում,
* մոնիտորինգի գործընթացի միջոցով իրավական և կարգավորող պահանջների պահպանում:

Հաշվի առնելով ընկերության որակի հսկողության համակարգում հայտնաբերված թերությունները, որոնք կարող են ազդել կոմպիլյացիայի առաջադրանքի վրա՝ առաջադրանքի ղեկավարը կարող է դիտարկել ընկերության կողմից իրավիճակը շտկելու համար ձեռնարկած միջոցառումները, որոնք նա բավարար կհամարի կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համատեքստում:

Ա11. Ընկերության որակի հսկողության համակարգում թերության առկայությունն անպայմանորեն չի նշանակում, որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը չի իրականացվել մասնագիտական ​​ստանդարտներին և կիրառելի իրավական և կարգավորող պահանջներին համապատասխան կամ, որ կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը տեղին չէ:

#### Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը

*«Ղեկավարություն» և «Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունների օգտագործումը* (հղում՝ պար. 5, 7-8)

Ա12. Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համապատասխան պարտականությունները տարբերվում են ըստ իրավակարգերի և կազմակերպությունների տարբեր տեսակների: Այս տարբերությունները ազդում են նրա վրա, թե կոմպիլյացիա իրականացնողն ինչպես է կիրառում սույն ՀԾՄՍ-ի՝ ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերաբերող պահանջները: Համապատասխանորեն, «Ղեկավարությունը և, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» արտահայտությունը նպատակ ունի կոմպիլյացիա իրականացնողի ուշադրությունը հրավիրել այն փաստին, որ տարբեր կազմակերպությունների միջավայրերում կարող են լինել ղեկավարման և կորպորատիվ կառավարման տարբեր կառուցվածքներ ու մեխանիզմներ:

Ա13. Ֆինանսական տեղեկատվությունների պատրաստման և արտաքին ֆինանսական հաշվետվողականության հետ կապված տարբեր պարտականություններ ընկնում են կամ ղեկավարության, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վրա` համաձայն այնպիսի գործոնների, ինչպիսիք են՝

* կազմակերպության կառուցվածքը և ռեսուրսները,
* կազմակերպությունում ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համապատասխան դերերը, որոնք սահմանված են համապատասխան օրենքում կամ կանոնակարգում կամ, եթե կազմակերպությունը կարգավորված չէ՝ իր համար սահմանված որևէ ֆորմալ կառավարման կամ հաշվետվական պայմանավորվածություններում (օրինակ՝ ինչպես նախատեսված է պայմանագրերով, կամ կանոնադրությամբ կամ այլ տեսակի փաստաթղթով, որի միջոցով ստեղծվել է կազմակերպությունը):

Բազմաթիվ փոքր կազմակերպություններում հաճախ չկա տարանջատում ղեկավարման և կորպորատիվ կառավարման դերերի միջև, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ներգրավված լինել նաև կազմակերպության ղեկավարման մեջ: Շատ այլ դեպքերում, հատկապես ավելի մեծ կազմակերպություններում, ղեկավարությունը պատասխանատու է բիզնեսի վարման կամ կազմակերպության գործառնությունների իրականացման և դրանց մասին հաշվետվություն ներկայացնելու համար, մինչդեռ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք իրականացնում են վերահսկողություն ղեկավարության նկատմամբ: Ավելի մեծ կազմակերպություններում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք հաճախ ունեն կամ ստանձնում են պատասխանատվություն կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվությունը հաստատելու համար, հատկապես, երբ այն նախատեսված է արտաքին կողմերի օգտագործման համար: Խոշոր կազմակերպություններում հաճախ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախումբը, ինչպիսին է աուդիտի հանձնաժողովը, իրականացնում է որոշակի վերահսկողական պարտականություններ: Սահմանված հիմունքներին համապատասխան կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը որոշ իրավակարգերում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրավական պարտականությունն է, իսկ այլ իրավակարգերում ՝ ղեկավարության պարտականությունը:

*Ներգրավվածություն այլ գործողություններում՝ կապված ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման հետ* (հղում՝ պար. 5)

Ա14. Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի շրջանակը տարբեր է լինում՝ կախված առա­ջադրանքի հանգամանքներից: Այնուամենայնիվ, բոլոր դեպքերում այն ​​ներառում է օժանդակություն ղեկավարությանը՝ իր կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապա­տաս­խան կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում: Որոշ կոմպիլյացիայի առաջադրանքներում ղեկավարությունը կարող է նախապես ինքնուրույն պատրաստած լինել ֆինանսական տեղեկատվությունը նախագծային կամ նախնական ձևով:

Ա15. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է նաև կոմպիլյացիայի առաջադրանքից բացի ղեկավարության անունից ներգրավված լինել նաև այլ գործողությունների իրականացման մեջ: Օրինակ՝ կոմպիլյացիա իրականացնողից կարող է պահանջվել նաև հավաքել, դասակարգել և ամփոփել կազմակերպության սկզբնական հաշվապահական հաշվառման տվյալները և մշակել այդ տվյալները հաշվապահական գրանցումների ձևով՝ ընդհուպ մինչև շրջանառության տեղեկագրի ստացումը: Շրջանառության տեղեկագիրն այնուհետև կօգտագործվի որպես ելակետային տեղեկատվություն, որից կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է պատրաստել ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան ստանձնվող կոմպիլյացիայի առաջադրանքի առարկան է: Սա հիմնականում բնորոշ է փոքր կազմակեր­պություններին, որոնք չունեն լավ զարգացած հաշվապահական համակարգեր, կամ այն կազմակերպություններին, որոնք գերադասում են արտապատվիրակել հաշվապահական գրանցումների պատրաստումը արտաքին կապալա­ռուներին: Սույն ՀԾՄՍ-ն չի անդրադառնում նմանատիպ լրացուցիչ գործողություններին, որոնք կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է կատարել ղեկավարությանը այլ ոլորտներում օժանդակելու համար՝ նախքան կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելը:

*Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները* (հղում՝ պար. 10)

Ա16. Ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության այնպիսի հիմունքին համապատասխան, որը մշակված է բավարարելու համար՝

* լայն շրջանակի օգտագործողների սովորական ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները (այն է՝ «ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք»), կամ
* որոշակի օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները (այն է՝ «հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք»):

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներն են որոշում ֆինանսական տեղեկատվության ձևը և բովանդակությունը: Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը կարող է որոշ դեպքերում կոչվել որպես «հաշվապահական հաշվառման հիմունք»:

Ա17. Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների սովորաբար օգտագործվող օրինակներ են՝

* ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ) և հաստատված ազգային ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները, որոնք կիրառելի են հրապարակային ցուցակված կազմակերպությունների համար,
* Փոքր ու միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՓՄԿ ՖՀՄՍ) և փոքր ու միջին կազմակերպությունների համար կիրառելի հաստատված ազգային ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները:

Ա18. Կախված ֆինանսական տեղեկատվության կոնկրետ նպատակից՝ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի օրինակները, որոնք կարելի է օգտագործել, ներառում են՝

* կոնկրետ իրավակարգում օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման հարկային հիմունք՝ պատրաստելու համար ֆինանսական տեղեկատվություն հարկային օրենսդրության պահանջները պահպանելու պարտավորությունները կատարելու նպատակով,
* այն կազմակերպությունների համար, որոնցից չի պահանջվում օգտագործել որևէ հաստատված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք՝

○ որոշակի կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվությունը պատ­րաս­տելիս օգտագործվող հաշվապահական հաշվառման հիմունք, որը տեղին է ֆինանսական տեղեկատվության նախա­տեսված օգտագործման և կազմակերպության հանգամանքների առումով (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքի օգտագործումը՝ որո­շակի հաշվեգրումներով, ինչպիսիք են դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերը, որոնցով կազմվում են հաշվապահական հաշվեկշիռը և եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը, կամ հաստատված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների օգտագործումը որոշակի ձևափոխություններով՝ հարմարեցնելով այն կոնկրետ նպատակին, որի համար պատրաստվում է ֆինանսական տեղեկատվությունը),

○ հաշվապահական հաշվառման դրամարկղային հիմունքը, որով պատրաստվում է դրամական մուտքերի և վճարումների մասին հաշվետվությունը (օրինակ` վճարումների համեմատ մուտքերի ավելցուկը վարձակալության հանձնված գույքի սեփականա­տերերին բաշխելու նպատակով կամ ակումբի մանր ծախսերի համար նախատեսված դրամարկղում դրամական միջոցների շարժերը գրանցելու համար):

#### Էթիկայի պահանջներ (հղում՝ պար. 21)

Ա19. ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի Ա մասը սահմանում է մասնագիտական էթիկայի հիմնարար սկզբունքները, որոնց կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է համապատասխանի, և տրամադրում է հայեցակարգային հիմունքներ այդ սկզբունքները կիրառելու համար: Հիմնարար սկզբունքներն են՝

ա) ազնվություն,

բ) օբյեկտիվություն,

գ) մասնագիտական կարողություն և պատշաճ վերաբերմունք,

դ) գաղտնիություն, և

ե) մասնագիտական վարքագիծ:

ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի Բ մասը ցուցադրում է, թե որոշակի իրավիճակներում ինչպես է պետք կիրառել հայեցակարգային հիմունքները: ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքին համապատասխանելու պարագայում պահանջվում է, որ կոմպիլյացիա իրականացնողի՝ էթիկայի համապատասխան պահանջներին համապատասխանելու սպառնալիքները նույնականացվեն և պատշաճորեն դիտարկվեն:

*Էթիկայի նկատառումներ՝ տեղեկատվության հետ կոմպիլյացիա իրականացնողի ունեցած կապի վերաբերյալ*  (հղում՝ պար. 21, 24(ա)–(դ))

Ա20. ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի[[879]](#footnote-879) համաձայն՝ ազնվության սկզբունքը կիրառումը չի թույլատրում, որ պրոֆեսիոնալ ​​հաշվապահը գիտակցորեն կապ ունենա եզրակացությունների, զեկույցների, հաշվետվությունների, հաշվարկների, հաղորդակցությունների կամ այլ տեղեկատվության հետ, երբ պրոֆեսիոնալ ​​հաշվապահը կարծում է, որ տեղեկատվությունը՝

ա) պարունակում է էականորեն սխալ կամ ապակողմնորոշող պնդում,

բ) պարունակում է անխոհեմորեն արված պնդումներ կամ տրված տեղեկատվություն, կամ

գ) բաց է թողում կամ թաքցնում է տեղեկատվությունը, որը պետք է ներառվի, երբ նման բացթողումը կամ թաքցնումը ապակողմնորոշող կլինի:

Երբ պրոֆեսիոնալ հաշվապահին հայտնի է դառնում, որ հաշվապահը կապակցվել է նման տեղեկատվության հետ, ապա ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի համաձայն՝ հաշվապահը պետք է քայլեր ձեռնարկի այդ տեղեկատվությունից իրեն տարանջատելու համար:

*Անկախություն* (հղում՝ պար. 17(է), 21)

Ա21. Չնայած այն հանգամանքին, որ, ՀԷՄՍԽ-ի կանոնագրքի Բ մասի, *«Անկախություն․ աուդիտի և դիտարկման առաջադրանքներ»* բաժին 290-ը և *«Անկախություն․ հավաստիացման այլ առաջադրանքներ»* բաժին 291-ը չեն կիրառվում կոմպիլյացիայի առաջադրանքների նկատմամբ, ազգային էթիկայի կանոնագրքերը կամ օրենքները, կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանել անկախությանը վերաբերող պահանջներ կամ բացահայտման կանոններ:

Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անահամապատասխանության դեպքերի մասին կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին հայտնելը

Ա22. Օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են՝

ա) կոմպիլյացիա իրականացնողից պահանջել օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին հայտնել կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին,

բ) սահմանել պարտավորություններ, որոնց համաձայն կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին հայտնելը կարող է տեղին լինել տվյալ հանգամանքներում[[880]](#footnote-880)։

Ա23. Կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին հայտնելը կարող է պահանջվել կամ տեղին լինել որոշակի հանգամանքներում, քանի որ՝

ա) օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները պահանջում են հայտնել,

բ) կոմպիլյացիա իրականացնողը համարում է, որ էթիկայի համապատասխան պահանջներին համապատասխան հաղորդակցումը համարժեք գործողություն է հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությանն արձագանքելու համար, կամ

գ) օրենքը, այլ իրավական ակտերը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կոմպիլյացիա իրականացնողին ընձեռում են այդպես վարվելու իրավունք:

Ա24. Սույն ՀԾՄՍ-ի պարագրաֆ 28-ի համաձայն, կոմպիլյացիա իրականացնողից չի ակնկալվում ունենալ օրենքների և այլ իրավական ակտերի ավելի լավ իմացություն, քան անհրաժեշտ է կոմպիլյացիայի առաջադրանքն իրականացնել կարողանալու համար: Այնուամենայնիվ, օրենքը, այլ իրավական ակտը կամ էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են ակնկալել կոմպիլյացիա իրականացնողից կիրառել գիտելիքներ, մասնագիտական ​​դատողություն և մասնագիտական փորձառություն` հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությանն արձագանքելու համար: Թե արդյոք գործողությունը հանդիսանում է փաստացի անհամապատասխանություն թե ոչ, վերջին հաշվով հարց է, որը պետք է որոշվի դատարանով կամ այլ համապատասխան դատական ​​մարմնի կողմից:

Ա25. Որոշ հանգամանքներում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին հայտնելը կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին կարող է կանխվել օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ էթիկայի համապատասխան ստանդարտով նախատեսված՝ կոմպիլյացիա իրականացնողի գաղտնիության պարտականությամբ: Այլ դեպքերում, կազմակերպությունից դուրս գտնվող համապատասխան մարմնին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատաս­խանության դեպքերի մասին հայտնելը չի դիտարկվի որպես գաղտնիության պարտականության խախտում՝ էթիկայի համապատասխան պահանջների համաձայն[[881]](#footnote-881)։

Ա26. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է դիտարկել ընկերության ներսում (կամ ցանցային ընկերության ներսում) խորհրդակցելը, իրավական խորհրդատվություն ձեռք բերելը` հասկանալու համար որևէ գործողության իրականացման մասնագիտական ​​կամ իրավական հետևանքները կամ գաղտնիության հիմունքով խորհրդակցել կարգավորող կամ մասնագիտական ​​մարմնի հետ (եթե դա արգելված չէ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կամ չի խախտի գաղտնիության պարտականությունը)[[882]](#footnote-882)։

#### Մասնագիտական դատողություն (հղում՝ պար. 22, 24(ե)(iii))

Ա27. Մասնագիտական ​​դատողությունը կարևոր է կոմպիլյացիայի առաջադրանքի պատշաճ իրականացման համար: Պատճառն այն է, որ էթիկայի համապատասխան պահանջների մեկնաբանությունը, սույն ՀԾՄՍ-ի պահանջները և կոմպիլյացիայի առաջադրանքի իրականացման ընթացքում տեղեկացված որոշումների անհրաժեշտությունը պահանջում են համապատասխան գիտելիքների և փորձի կիրառում առաջադրանքի փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ: Մասնագիտական ​​դատողությունն անհրաժեշտ է, մասնավորապես, երբ առաջադրանքը ներառում է որոշումների կայացման գործում օժանդակություն կազմակերպության ղեկավարությանը հետևյալի վերաբերյալ՝

* ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների ընդունելիության, որը պետք է օգտագործվի կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման համար՝ ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման և դրա նախատեսված օգտագործողների տեսանկյունից,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների կիրառման, ներառյալ`

○ այդ հիմունքների համաձայն համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը,

○ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացումը, և

○ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը և ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան:

Կոմպիլյացիա իրականացնողի օժանդակությունը ղեկավարությանը միշտ տրվում է այն հիմքով, որ ղեկավարությունը կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, հասկանում են նշանակալի դատողությունները, որոնք արտացոլված են ֆինանսական տեղեկատվության մեջ և ընդունում են այդ դատողությունների համար պատասխանատվությունը:

Ա28. Մասնագիտական դատողությունը ներառում է համապատասխան վերապատրաստման, գիտելիքների և փորձի կիրառում սույն ՀԾՄՍ-ի, հաշվապահական հաշվառման և էթիկայի ստանդարտների համատեքստում` ձեռնարկվելիք քայլերի վերաբերյալ տեղեկացված որոշումներ կայացնելու գործընթացում, որոնք տեղին են կոմպիլյացիայի առաջադրանքի հանգամանքներում:

Ա29. Առանձին առաջադրանքներում մասնագիտական ​​դատողությունների իրականացումը հիմնված է այն փաստերի և հանգամանքների վրա, որոնք կոմպիլյացիա իրականացնողին հայտնի են առաջադրանքի վերաբերյալ զեկույցի ամսաթվի դրությամբ, ներառյալ`

* երբ կիրառելի է, կազմակերպության համար այլ առաջադրանքների իրականացումից ստացված գիտելիքները (օրինակ՝ հարկային ծառայությունները),
* կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների վերաբերյալ կոմպիլյացիա իրականացնողի պատկերացումը, այդ թվում՝ վերջինիս հաշվապահական հաշվառման համակարգը և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների կիրառումը այն ոլորտում, որտեղ գործում է կազմակերպությունը,
* այն, թե ինչ չափով է ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը և ներկայացումը պահանջում է կառավարչական դատողությունների իրականացում:

#### Առաջադրանքի մակարդակում որակի հսկողություն (հղում՝ պար. 23(բ))

Ա30. Յուրաքանչյուր առաջադրանքի ընդհանուր որակի համար պատասխանատվություն ստանձնելու առումով առաջադրանքի ղեկավարի գործողությունները և առաջադրանքի թիմի մյուս անդամներին ուղղված համապատասխան հաղորդագրությունները շեշտադրում են որակին հասնելու կարևորությունը հետևյալ առաջադրանքների համար՝

ա) աշխատանքի իրականացման, որը համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին և կարգավորող ու օրենսդրական պահանջներին,

բ) ընկերության որակի հսկողության քաղաքականություններին և ընթացակարգերին համապատասխանության, ինչպես կիրառելի է, և

գ) սույն ՀԾՄՍ-ին համապատասխան առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տրամադրման:

*Հաճախորդների հետ հարաբերությունների և կոմպիլյացիայի առաջադրանքների ընդունում և պահպանում* (հղում՝ պար. 23(բ)(i))

Ա31. ՈՀՄՍ 1-ը պահանջում է ընկերությունից ձեռք բերել այնպիսի տեղեկատվություն, որը նա անհրաժեշտ է համարում տվյալ հանգամանքներում՝ նախքան նոր հաճախորդից առաջադրանքի ընդունումը, երբ որոշում է՝ արդյոք շարունակել գոյություն ունեցող առաջադրանքը, և երբ դիտարկում է առկա հաճախորդից նոր առաջադրանքի ընդունումը: Հաճախորդի հետ հարաբերությունների և կոմպիլյացիայի առաջադրանքների ընդունման և պահպանման նպատակահարմարությունը որոշելիս՝ առաջադրանքի ղեկավարին օգտակար կարող է լինել հիմնական սեփականատերերի, առանցքային ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության վերաբերյալ տեղեկատվությունը: Եթե առաջադրանքի ղեկավարը պատճառ ունի կասկածելու ղեկավարության ազնվության մեջ այն աստիճան, որ դա կարող է ազդել առաջադրանքի պատշաճ իրականացման վրա, ապա առաջադրանքի ընդունումը տեղին չէ:

*Էթիկայի համապատասխան պահանջներին բավարարելը առաջադրանքն իրականացնելիս* (հղում՝ պար. 23(բ)(iii))

Ա32. ՈՀՄՍ 1-ը սահմանում է ընկերության պատասխանատվությունը սահմանելու քաղաքականություններ և ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են տրամադրելու ողջամիտ հավաստիացում, որ ընկերությունը և նրա անձնակազմը բավարարում են էթիկայի համապատասխանության պահանջներին: Սույն ՀԾՄՍ-ն սահմանում է առաջադրանքի ղեկավարի պատասխանատվությունը՝ կապված առաջադրանքի թիմի՝ էթիկայի համապատասխան պահանջներին բավարարելու հետ:

#### Առաջադրանքի ընդունում և պահպանում

*Ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման նույնականացումը* (հղում՝ պար. 24(ա))

Ա33. Ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործումը որոշվում է կիրառելի օրենքի, այլ իրավական ակտերի կամ կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության տրամադրման հետ կապված այլ պայմանավորվածությունների օգնությամբ՝ հաշվի առնելով կազմակերպությունից ներս կամ դուրս գտնվող կողմերի ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները, ովքեր հանդիսանում են նախատեսված օգտագործողները: Օրինակ` ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը գործարքների իրականացման կամ ֆինանսավորման հայտերի հետ կապված կազմակերպությունից պահանջվում է տրամադրել արտաքին կողմերին, ինչպիսիք են՝ մատակարարները, բանկերը կամ ֆինանսավորում կամ դրամաշնորհներ տրամադրող այլ կողմեր:

Ա34. Ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման նույնականացումը կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից ներառում է նաև այնպիսի գործոնների ընկալումը, ինչպիսիք են՝ ղեկավարության կամ, երբ կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց որոշակի նպատակ(ներ)ը, որոնք նախատեսված է, որ պետք է սպասարկվեն կոմպիլյացիայի առաջադրանքի միջոցով կամ, եթե տարբեր են, կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմի նպատակ(ներ)ը: Օրինակ՝ դրամաշնորհ տրամադրող մարմինը տեղեկատվություն ստանալու համար կարող է պահանջել կազմակերպությունից տրամադրել պրոֆեսիոնալ ​​հաշվապահի կողմից պատրաստված հաշվետվություն կազմակերպության գործարքների կամ գործունեության որոշակի ասպեկտների մասին՝ պատրաստված սահմանված ձևով՝ ապահովելու համար դրամաշնորհի ստացումը կամ առկա դրամաշնորհի շարունակականությունը:

*Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նույնականացում* (հղում՝ պար. 17(ա), 24 (բ))

Ա35. Ֆինանսական տեղեկատվության համար ղեկավարության կողմից որդեգրված ֆինանսական հաշվետվողականությանհիմունքի մասին որոշումը կայացվում է տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման համատեքստում, ինչպես նկարագրված է առաջադրանքի համաձայնեցված պայմաններում կամ կիրառելի օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներում:

Ա36. Ստորև բերված են գործոնների օրինակներ, որոնք ցույց են տալիս, թե որ դեպքերում կարելի է տեղին համարել, որ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքն ընդունելի է՝

* կազմակերպության բնույթը, և արդյոք դա կազմակերպության կարգավորվող ձև է, օրինակ՝ արդյոք այն շահույթ հետապնդող կազմակերպություն է, հանրային հատվածի կազմակերպություն կամ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություն,
* ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործումը և նախատեսված օգտագործողները: Օրինակ՝ ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է օգտագործվել օգտագործողների լայն շրջանակի կողմից կամ, այլապես, կարող է օգտագործվել ղեկավարության կամ որոշակի արտաքին օգտագործողների կողմից կոնկրետ նպատակի համատեքստում՝ սահմանված որպես կոմպիլյացիայի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման մաս,
* արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները նախատեսված կամ սահմանված են կիրառելի օրենքում կամ այլ իրավական ակտում կամ պայմանագրում կամ երրորդ անձի հետ համաձայնության այլ ձևի մեջ կամ կազմակերպության կողմից կամավոր կերպով ընդունած կառավարման կամ հաշվետվականության պայմանավորվածությունների մաս են կազմում,
* ֆինանսական տեղեկատվության բնույթն ու ձևը, որը պետք է պատրաստվի և ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով, օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը, մեկ ֆինանսական հաշվետվությունը կամ ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ կողմերի միջև պայմանագրով կամ այլ տեսակի համաձայնությամբ նախատեսված մեկ այլ ձևաչափով:

Համապատասխան գործոնները, երբ ֆինանսական տեղեկատվությունը նախատեսված է կոնկրետ նպատակի համար (հղում՝ պար. 24(ա)-(բ))

Ա37. Կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմը սովորաբար համաձայնեցնում է օգտագործողների հետ կոնկրետ նպատակների համար նախատեսված ֆինանսական տեղեկատվության բնույթն ու ձևը, օրինակ՝ ինչպես նախատեսված է պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվականության վերաբերյալ դրույթներում կամ դրամաշնորհի ծրագրում, կամ, ինչպես անհրաժեշտ է, օժանդակելու համար կազմակերպության գործարքների կամ գործողությունների իրականացմանը: Համապատասխան պայմանագիրը կարող է պահանջել որևէ հաստատված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի օգտագործումը, ինչպես օրինակ՝ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը՝ մշակված լիազոր կամ ճանաչված ստանդարտ սահմանող մարմնի կողմից կամ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Որպես այլընտրանք, պայմանագրի կողմերը կարող են պայմանավորվել օգտագործել ընդհանուր նշանակության որևէ հիմունք` իրենց կոնկրետ կարիքներին հարմար փոփոխություններով կամ հարմարեցումներով: Այդ դեպքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը կարող է նկարագրվել ֆինանսական տեղեկատվության և կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի մեջ` որպես կոնկրետ պայմանագրի ֆինանսական հաշվետվողականության վերաբերյալ դրույթներ, այլ ոչ թե փոփոխված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին հղումով: Նման դեպքերում, չնայած այն հանգամանքին, որ պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է ավելի լայն շրջանակների համար մատչելի դարձվել, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հատուկ նպատակի հիմունք է, և կոմպիլյացիա իրականացնողը պարտավոր է բավարարել սույն ՀԾՄՍ-ի հաշվետվականության համապատասխան պահանջներին:

Ա38. Երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք է, սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն կոմպիլյացիա իրականացնողը նամակ-պարտավորագրում պետք է նշի ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործման կամ տարածման հետ կապված ցանկացած սահմանափակման մասին և կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցում արձանագրի, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է՝ օգտագործելով հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը, և, որպես հետևանք, չի կարող հարմար լինել այլ նպատակների համար:

*Ղեկավարության պարտականությունները* (հղում՝ պար. 24 (ե))

Ա39. Սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն՝ որպես առաջադրանքի ընդունմանը նախորդող պայման, կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է ձեռք բերի ղեկավարության կամ, որտեղ կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը ղեկավարության պարտականությունների վերաբերյալ` կապված ինչպես ֆինանսական տեղեկատվության, այնպես էլ կոմպիլյացիայի առաջադրանքի հետ: Փոքր կազմակերպություններում ղեկավարությունը կամ որտեղ կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, կարող են լավ տեղեկացված չլինել այն մասին, թե որոնք են այդ պարտականությունները՝ ներառյալ կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսվածները: Ղեկավարության համաձայնությունը տեղեկացված հիմունքով ստանալու համար կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է անհրաժեշտ համարել ղեկավարության հետ քննարկելու այդ պարտականությունները` նախքան դրանց վերաբերյալ ղեկավարության համաձայնությունը ստանալուն ձգտելը:

Ա40. Եթե ​​ղեկավարությունը չի ընդունում իր պարտականությունները կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համատեքստում, կոմպիլյացիա իրականացնողը չի կարող ստանձնել առաջադրանքը, և տեղին չէ կոմպիլյացիա իրականացնողի համար ընդունել առաջադրանքը, եթե դա չի պահանջվում կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Այն դեպքերում, երբ կոմպիլյացիա իրականացնողից, այնուամենայնիվ, պահանջվում է ընդունել առաջադրանքը, նա կարող է կարիք ունենալ հաղորդակցվելու ղեկավարության հետ այդ հարցերի կարևորության և առաջադրանքի հետևանքների շուրջ:

Ա41. Կոմպիլյացիա իրականացնողն իրավունք ունի հիմնվելու ղեկավարության վրա՝ ճշգրիտ, ամբողջական և ժամանակին ողջ էական տեղեկությունը տրամադրելու առումով: Առաջադրանքի նպատակով ղեկավարության կողմից տրամադրած տեղեկատվության ձևը տարբերվում է տարբեր առաջադրանքների հանգամանքներում: Ընդհանուր առմամբ, այն կներառի գրանցումներ, փաստաթղթեր, բացատրություններ և այլ տեղեկատվություն, որոնք տեղին են ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար՝ օգտագործելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը: Տրամադրված տեղեկատվությունը կարող է ներառել, օրինակ՝ ղեկավարության ենթադրությունների, մտադրությունների կամ ծրագրերի մասին տեղեկատվություն, որն ընկած է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացման հիմքում, և որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքով տեղեկատվություն պատրաստելու համար:

*Նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնագրի այլ ձև* (հղում՝ պար. 25)

Ա42. Երկու կողմերի՝ ղեկավարության և, երբ տարբեր է, կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմերի և կոմպիլյացիա իրականացնողի շահերից է բխում, որ կոմպիլյացիա իրականացնողը նամակ-պարտավորագիր ուղարկի ղեկավարությանը և, երբ կիրառելի է, կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմերին, մինչև կոմպիլյացիայի առաջադրանքի իրականացումը՝ օգնելու համար խուսափելու կոմպիլյացիայի առաջադրանքի հետ կապված թյուրըմբռնումներից: Նամակ-պարտավորագիրը հաստատում է կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից կոմպիլյացիայի ստանձնումը և այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են՝

* առաջադրանքի նպատակներն ու շրջանակը՝ ներառյալ առաջադրանքի կողմերի ընկալումը, որ դա հավաստիացման առաջադրանք չէ,
* ֆինանսական տեղեկատվության նախատեսված օգտագործումը և տարածումը, և դրանց նկատմամբ ցանկացած սահմանափակում (որտեղ կիրառելի է),
* կոմպիլյացիայի առաջադրանքի հետ կապված ղեկավարության պարտականությունները,
* կոմպիլյացիա իրականացնողի պարտականությունների չափը՝ ներառյալ այն, որ կոմպիլյացիա իրականացնողը ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ չի տրամադրելու աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն,
* առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից պատրաստվելիք զեկույցի ձևը և բովանդակությունը:

Նամակ-պարտավորագրի ձևը և բովանդակությունը

Ա43. Յուրաքանչյուր առաջադրանքի համար նամակ-պարտավորագրի ձևը և բովանդակությունը կարող է տարբեր լինել: Ի լրումն սույն ՀԾՄՍ-ով պահանջվողների՝ նամակ-պարտավորագիրը կարող է անդրադարձ կատարել այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են, օրինակ՝

* կոմպիլյացիայի առաջադրանքի որոշ ասպեկտներում այլ մասնագետների և փորձագետների ներգրավման հետ կապված պայմանավորվածություններ,
* առաջին առաջադրանքի պարագայում նախկին կոմպիլյացիա իրականացնողի հետ, եթե այդպիսիք կան, պայմանավորվածությունների ձեռքբերում,
* հնարավորությունը, որ ղեկավարությունից կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, կարող է պահանջվել գրավոր ձևով հաստատել առաջադրանքի ընթացքում կոմպիլյացիա իրականացնողին բանավոր փոխանցված որոշակի տեղեկատվություն կամ բացատրություններ,
* կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նպատակների համար օգտագործված տեղեկատվության սեփականության իրավունքը՝ տարբերակելով առաջադրանքի համար կազմակերպությունից ստացված փաստաթղթերն ու տեղեկատվությունը և կոմպիլյացիա իրականացնողի առաջադրանքի փաստաթղթավորումը՝ կապված կիրառելի օրենքի և այլ իրավական ակտի հետ,
* պահանջ ղեկավարությանը և, եթե տարբեր է, կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմին, որ հաստատեն նամակ-պարտավորագրի ստացումը և որ համաձայնել են առաջադրանքի վերը նշված պայմաններին:

Նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ

Ա44. Սույն ՀԾՄՍ-ի Հավելված 1-ում շարադրված է կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ:

*Շարունակական առաջադրանքներ* (հղում՝ պար. 26)

Ա45. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է որոշել չուղարկել նոր նամակ-պարտավորագիր կամ այլ գրավոր համաձայնություն յուրաքանչյուր ժամանակահատվածի համար: Այնուամենայնիվ, հետևյալ գործոնները կարող են ցույց տալ, որ նպատակահարմար է վերանայել կոմպիլյացիայի առաջադրանքի պայմանները կամ հիշեցնել ղեկավարությանը կամ կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմին, երբ կիրառելի է, առաջադրանքի գոյություն ունեցող պայմանները՝

* ցանկացած հայտանիշ, որը կարող է ցույց տալ, որ ղեկավարությունը կամ կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմը, եթե կիրառելի է, սխալ է հասկանում առաջադրանքի նպատակն ու շրջանակը,
* առաջադրանքի ցանկացած վերանայված կամ հատուկ պայմաններ,
* վերջերս կազմակերպության վերադաս ղեկավարության փոփոխությունը,
* կազմակերպության սեփականության կառուցվածքում նշանակալի փոփոխություն,
* կազմակերպության գործունեության բնույթի կամ չափի նշանակալի փոփոխություն,
* կազմակերպությանը վերաբերող իրավական կամ կարգավորիչ պահանջների փոփոխություն,
* ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի փոփոխություն:

#### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցումը (հղում՝ պար. 27)

Ա46. Հաղորդակցման ճիշտ ժամկետները կարող են տարբերվել կոմպիլյացիայի առաջադրանքի հանգամանքներից կախված։ Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի նշանակալիությունը և բնույթը, ինչպես նաև այն գործողությունները, որոնք ակնկալվում են ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից։ Օրինակ՝ կարող է ճիշտ համարվել հնարավորինս շուտ հայտնել առաջադրանքի ընթացքում առաջացած նշանակալի դժվարության մասին, եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ի վիճակի են օգնել կոմպիլյացիա իրականացնողին հաղթահարելու դժվարությունը:

Ա47. Էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են ներառել պահանջ՝ հայտնելու օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Որոշ իրավակարգերում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից որոշ հարցերի մասին ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցումը: Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են հատկապես արգելել հաղորդակցումը կամ այլ գործողություններ, որոնք կարող են վնաս հասցնել համապատասխան մարմնի կողմից հայտնաբերված կամ կասկածվող անօրինական գործողության առիթով իրականացվող հետաքննությանը, ներառյալ այդ մարմնին ահազանգումը. Օրինակ՝ կոմպիլյացիա իրականացնողը պարտավոր է հայտնել համապատասխան մարմնին հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին՝ փողերի լվացման դեմ պայքարի մասին օրենսդրության համաձայն։ Այս հանգամանքներում կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից դիտարկվող խնդիրները կարող են բարդ լինել, և կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է տեղին համարել դիմել իրավական խորհրդատվության։

#### Առաջադրանքի իրականացումը

*Կոմպիլյացիա իրականացնողի ընկալումը* (հղում՝ պար. 28)

Ա48. Կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների՝ ներառյալ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման համակարգի և հաշվապահական գրանցումների մասին պատկերացում ձեռք բերելը շարունակական գործընթացն է, որը տեղի է ունենում կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում: Այդ ընկալումը ձևավորում է պատկերացումների շրջանակը, որում կոմպիլյացիա իրականացնողը մասնագիտական դատողություն է կիրառում ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման ընթացքում։

Ա49. Կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից ունեցած կամ ձեռք բերված ընկալման լայնությունն ու խորությունը կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների մասին զիջում է ղեկավարության ունեցածին: Այն պետք է լինի այնպիսի մակարդակի, որը բավարար է կոմպիլյացիա իրականացնողին առաջադրանքի պայմաններին համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվություն պատրաստել կարողանալու համար:

Ա50. Այն հարցերը, որոնք կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է դիտարկել կազմակերպության բիզնեսի և գործառնությունների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի մասին պատկերացում ձեռք բերելու ընթացքում, ներառում են հետևյալ օրինակները՝

* կազմակերպության չափը, բարդությունը և դրա գործառնությունները,
* ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի բարդությունը,
* գործող օրենքներով և այլ իրավական ակտերով, պայմանագրային դրույթներով կամ երրորդ անձանց հետ համաձայնության այլ ձևով կամ կամավոր ֆինանսական հաշվետվությունների համաձայնեցման համատեքստում նախատեսված՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվականության գծով պարտավորությունները կամ պահանջները,
* այն, թե ինչ մակարդակի է զարգացած կազմակերպության ղեկավարման և կորպորատիվ կառավարման կառուցվածքը՝ կապված կազմակերպության հաշվապահական գրանցումների և ֆինանսական հաշվետվականության համակարգերի կառավարման և վերահսկման հետ, որոնք հիմք են ծառայում կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար,
* կազմակերպության ֆինանսական հաշվառման և հաշվետվությունների պատրաստման համակարգերի և դրանց հետ կապված հսկողության միջոցների զարգացման մակարդակը և բարդությունը,
* կազմակերպության ակտիվների, պարտավորությունների, եկամուտների և ծախսերի բնույթը:

*Ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը*

Նշանակալի դատողություններ (հղում՝ պար. 30)

Ա51. Որոշ կոմպիլյացիայի առաջադրանքներում կոմպիլյացիա իրականացնողը չի օժանդակում ղեկավարությանը իր նշանակալի դատողություններով: Այլ առաջադրանքներում կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է տրամադրել նման օժանդակություն, օրինակ` կապված անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կամ օգնելով ղեկավարությանը ճիշտ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների մշակման հարցում: Այդպիսի օժանդակություն տրամադրելու դեպքում առկա է քննարկման անհրաժեշտություն, որպեսզի ղեկավարությունը և, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք հասկանան ֆինանսական տեղեկատվությունում արտացոլված նշանակալի դատողությունները և ընդունեն իրենց պատասխանատվությունը այդ դատողությունները համար:

Ֆինանսական տեղեկատվության ընթերցումը (հղում՝ պար. 31)

Ա52. Ֆինանսական տեղեկատվության ընթերցումը նպատակ ունի օժանդակել կոմպիլյացիա իրականացնողին՝ բավարարելու իր էթիկայի պարտականությունները, որոնք տեղին են կոմպիլյացիայի առաջադրանքին համար։

Ֆինանսական տեղեկատվության մեջ փոփոխություններ կատարելու առաջարկը

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին հղում կամ դրա նկարագրություն (հղում՝ պար. 34(ա))

Ա53. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը հաստատված ֆինանսական հաշվետվողականությանհիմունք է՝ դրանից նշանակալի շեղումներով: Եթե պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության մեջ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը հղում է կատարում հաստատված հիմունքին, կոմպիլյացիա իրականացնողը պետք է դիտարկի, թե արդյոք հաստատված հիմունքին հղումը ապակողմնորոշող է առաջադրանքի հանգամանքներում:

Փոփոխություններ էական խեղաթյուրումների համար, և որպեսզի տեղեկատվությունն ապակողմնորոշող չլինի (հղում՝ պար. 34(բ)-(գ))

Ա54. Կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից էականության դիտարկումը կատարվում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համատեքստում: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ քննարկում են էականության հայեցակարգը ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման համատեքստում: Թեև ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կարող են էականությունը քննարկել տարբեր հասկացություններով, դրանք սովորաբար բացատրում են, որ՝

* խեղաթյուրումները, ներառյալ բացթողումները, համարվում են էական, եթե դրանք, առանձին կամ միասին վերցված, ողջամտորեն կարող է ակնկալվել, որ կազդեն օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության հիման վրա կայացված տնտեսական որոշումների վրա,
* էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են շրջակա հանգամանքների լույսի ներքո և պայմանավորված են խեղաթյուրման չափով կամ բնույթով, կամ երկուսի համակցությամբ, և
* ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների համար էական համարվող հարցերի վերաբերյալ դատողությունները հիմնված են օգտագործողների՝ որպես խմբի, ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքների վրա: Խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունը որոշակի անհատական օգտագործողների վրա, որոնց կարիքները կարող են լայնորեն տարբերվել, չի դիտարկվում։

Ա55. Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքում ​​առկա է նման քննարկում, այն կոմպիլյացիա իրականացնողին տրամադրում է պատկերացումների շրջանակ, որը նրան թույլ կտա ընկալել էականությունը կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նպատակով: Եթե ​չկա նման քննարկում, ապա կոմպիլյացիա իրականացնողին պատկերացումների շրջանակ կապահովեն վերը նշված նկատառումները։

Ա56. Կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործողների կարիքների ընկալումը ազդում է կոմպիլյացիա իրականացնողի կողմից էականության որոշման վրա։ Այս համատեքստում կոմպիլյացիա իրականացնողի համար ողջամիտ է ենթադրել, որ օգտագործողները՝

* ունեն բիզնեսի և տնտեսական գործունեության և հաշվապահական հաշվառման մասին ողջամիտ գիտելիքներ և ֆինանսական տեղեկատվությունը ողջամիտ ջանասիրությամբ ուսումնասիրելու պատրաստակամություն,
* հասկանում են, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված և ներկայացված է էականության մակարդակներում,
* ընդունում են գումարների չափմանը բնորոշ անորոշությունները՝ հիմնված գնահատականների օգտագործման, դատողությունների և ապագա դեպքերի դիտարկման վրա,
* կայացնում են ողջամիտ տնտեսական որոշումներ ֆինանսական տեղեկատվությունում պարունակվող տեղեկատվության հիման վրա։

Ա57. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները կարող են ներառել այն ենթադրությունը, որ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման հիմքում ընկած է անընդհատության հիմունքը: Եթե կոմպիլյացիա իրականացնողը տեղյակ է, որ գոյություն ունի կազմակերպության կողմից իր գործունեության շարունակականությունը ապահովելու անորոշություն, կոմպիլյացիա իրականացնողը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի շրջանակում, ըստ անհրաժեշտության, կարող է առաջարկել ավելի համապատասխան ներկայացում կամ համապատասխան բացահայտումներ՝ կապված կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը ապահովելու կարողության հետ՝ այդ հիմունքի հետ համապատասխանություն ապահովելու և ֆինանսական տեղեկատվության ապակողմնորոշող լինելուց խուսափելու համար։

Հանգամանքներ, որոնք պահանջում են կոմպիլյացիա իրականացնողից հրաժարվել առաջադրանքից (հղում՝ պար. 33, 35)

Ա58. Սույն ՀԾՄՍ-ի պահանջներով նախատեսված հանգամանքներում, երբ անհրաժեշտ է հրաժարվել առաջադրանքից, հրաժարվելու պատճառների մասին ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնելու պարտականությունը հնարավորություն է տալիս բացատրել կոմպիլյացիա իրականացնողի էթիկայի պարտավորությունները:

#### Փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 38)

Ա59․ Սույն ՀԾՄՍ-ով պահանջվող փաստաթղթավորումը ծառայում է մի շարք նպատակների, ինչպիսիք են՝

* ապագա կոմպիլյացիայի առաջադրանքների հետ կապված շարունակական հարցերի վերաբերյալ գրանցումների տրամադրում:
* առաջադրանքի թիմին, ինչպես կիրառելի է, հնարավորության ընձեռում՝ հաշվետու լինելու իր աշխատանքի համար ՝ ներառյալ առաջադրանքի ավարտի արձանագրման։

Ա60. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է նաև որոշել առաջադրանքի փաստաթղթավորման մեջ ներառել կազմակերպության շրջանառության տեղեկագրի պատճեն, կարևոր հաշվապահական գրանցումների ամփոփագիր կամ այլ տեղեկատվություն, որը կոմպիլյացիա իրականացնողն օգտագործել է կոմպիլյացիայի իրականացման համար։

Ա61. Պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության և դրա հիմքում ընկած ղեկավարության կողմից կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար տրամադրված գրանցումների, փաստաթղթերի, բացատրությունների և այլ տեղեկությունների միջև համաձայնեցումը արձանագրելիս, կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է, օրինակ՝ պահել աղյուսակ, որը ցույց է տալիս կազմակերպության շրջանառության տեղեկագրի հաշվեկշռային հոդվածների համապատասխանեցումը պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության հետ՝ ներառյալ ցանկացած ճշգրտող հաշվապահական գրանցում կամ ֆինանսական տեղեկատվության այլ փոփոխություններ, որոնք կոմպիլյացիա իրականացնողը համաձայնեցրել է ղեկավարության հետ առաջադրանքի կատարման ընթացքում։

#### Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույց (հղում՝ պար. 40)

Ա62. Գրավոր զեկույցը ներառում է թղթային և էլեկտրոնային եղանակով պատրաստված զեկույցները։

Ա63. Երբ կոմպիլյացիա իրականացնողը տեղյակ է, որ պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը և կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը ներառվելու են այլ տեղեկություններ պարունակող փաստաթղթում, օրինակ՝ ֆինանսական զեկույցում, կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է որոշել, եթե ներկայացման ձևը թույլ է տալիս, բացահայտել այն էջերի համարները, որտեղ ֆինանսական տեղեկատվությունը ներկայացված է: Սա օգնում է օգտագործողներին նույնականացնել այն ֆինանսական տեղեկատվությունը, որին վերաբերում է կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը:

*Զեկույցի հասցեատերերը* (հղում՝ պար. 40(բ))

Ա64. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանել, թե ում պետք է հասցեագրվի կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը տվյալ իրավակարգում: Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը սովորաբար հասցեագրվում է այն կողմին, որը կոմպիլյացիա իրականացնողին հանձնարարել է առաջադրանքն ըստ առաջադրանքի պայմանների, որը սովորաբար կազմակերպության ղեկավարությունն է:

*Ֆինանսական տեղեկատվություն՝ պատրաստված հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի կիրառմամբ* (հղում՝ պար. 40(ժ))

Ա65. Սույն ՀԾՄՍ-ի համաձայն՝ եթե ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի օգտագործմամբ, ապա կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը պետք է ընթերցողների ուշադրությունը հրավիրի ֆինանսական տեղեկատվության մեջ օգտագործված հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքին և նշելու, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է հարմար չլինել այլ նպատակների համար: Սա կարող է լրացվել լրացուցիչ կետով, որը սահմանափակում է կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածումը կամ օգտագործումը, կամ երկուսն էլ միայն նախատեսված օգտագործողների շրջանակով:

Ա66. Հատուկ նպատակով պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը կարող է ձեռք բերվել նախատեսված օգտագործողներից տարբերվող այլ անձանց կողմից, որոնք կարող են նպատակ հետապնդել օգտագործել տեղեկատվությունը նախատեսվածից տարբերվող նպատակներով: Օրինակ՝ կարգավորող մարմինը կարող է որոշակի կազմակերպություններից պահանջել ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություններ՝ կազմված հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքով, և նշված ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակայնորեն հասանելի դարձնել: Այն փաստը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները հասանելի են նախատեսված օգտագործողներից տարբեր ավելի լայն կողմերի համար, չի նշանակում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները այլևս կդառնան ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ: Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցում կոմպիլյացիա իրականացնողի հայտարարությունները անհրաժեշտ են, որպեսզի ընթերցողների ուշադրությունը հրավիրվի այն փաստի վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքով, և հետևաբար, կարող այլ նպատակների համար հարմար չլինել։

Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածման և օգտագործման սահմանափակումը

Ա67. Կոմպիլյացիա իրականացնողը կարող է տեղին համարել նշելու, որ կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը նախատեսված է միայն ֆինանսական տեղեկատվության հատկորոշված նախատեսված օգտագործողների համար: Կախված տվյալ իրավակարգում գործող օրենքից կամ այլ իրավական ակտից՝ դա հնարավոր է կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածումը կամ օգտագործումը կամ երկուսն էլ նախատեսված օգտագործողների շրջանակով սահմանափակելու միջոցով:

*Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ամփոփումը և կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ժամկետները* (հղում՝ պար. 37, 38, 41)

Ա68. Ղեկավարության կամ, երբ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից կազմակերպությունում գոյություն ունեցող ֆինանսական տեղեկատվության հաստատման գործընթացը կոմպիլյացիա իրականացնողի համար առնչվող հանգամանք է կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ամփոփման ժամանակ։ Կախված ֆինանսական տեղեկատվության բնույթից և նպատակից՝ կարող է գոյություն ունենալ ձևավորված հաստատման գործընթաց, որին ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պարտավոր են հետևել, կամ այն կարող է սահմանված լինել կիրառելի օրենքով և այլ իրավական ակտերով ֆինանսական տեղեկատվության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ամփոփման համար:

Զեկույցների ցուցադրական օրինակներ (հղում՝ պար. 40)

Ա69. Սույն ՀԾՄՍ-ի Հավելված 2-ը պարունակում է կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ցուցադրական օրինակներ, որոնք պարունակում են զեկույցի պահանջվող տարրերը։

### Հավելված 1

(հղում՝ պար. Ա44)

**Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նամակ-պարտավորագրի ցուցադրական օրինակ**

Սա կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նամակ-պարտավորագրի օրինակ է, որը ցուցադրում է սույն ՀԾՄՍ-ում ներառված համապատասխան պահանջները և ուղեցույցը: Այս նամակը պարտադիր չէ, այլ միայն նպատակ ունի ծառայելու որպես ուղեցույց, որը կարող է օգտագործվել սույն ՀԾՄՍ-ում շարադրված նկատառումների հետ միասին: Կարիք կլինի այն հարմարեցնել առանձին կոմպիլյացիայի առաջադրանքների պահանջներին և հանգամանքներին: Այն պատրաստված է մեկ հաշվետու ժամանակահատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների կոմպիլյացիայի համար և պահանջում է հարմարեցում, եթե նախատեսված է կամ ակնկալվում է կիրառել կրկնվող առաջադրանքի համար, ինչպես նկարագրված է սույն ՀԾՄՍ-ում: Կարող է տեղին լինել ստանալ իրավական խորհրդատվություն որոշելու համար, թե արդյոք առաջարկվող նամակ-պարտավորագիրը կամ մեկ ուրիշն է ավելի տեղին։

Սույն նամակ-պարտավորագիրը ցուցադրում է հետևյալ հանգամանքները՝

* ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն միայն ընկերության (ԱԲԳ Ընկերություն) ղեկավարության կողմից օգտագործման համար, և ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների շրջանակը սահմանափակված կլինի ղեկավարությամբ: Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի օգտագործումը և տարածումը ևս սահմանափակված է ղեկավարությամբ,
* պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կներառեն միայն ընկերության 20X1 դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունն՝ առանց ծանոթագրությունների: Ղեկավարությունը որոշել է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն հաշվեգրման սկզբունքի հիման վրա, ինչպես նկարագրված է:

\*\*\*

ԱԲԳ ընկերության ղեկավարությանը[[883]](#footnote-883).

*[Կոմպիլյացիայի առաջադրանքի նպատակը և շրջանակը]*

Դուք խնդրել եք, որ մենք մատուցենք հետևյալ ծառայությունները.

Ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա մենք կօժանդակենք ձեզ ԱԲԳ Ընկերության համար հետևյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման գործում. ԱԲԳ Ընկերության 20X1 դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը՝ սկզբնական արժեքի հիման վրա, արտացոլելով բոլոր կանխիկ գործարքները՝ ավելացնելով առևտրական կրեդիտորական պարտքերը և դեբիտորական պարտքերը՝ հանելով կասկածելի դեբիտորական պարտքերի գծով պահուստը, միջին ինքնարժեքի մեթոդով հաշվարկված պաշարները, հաշվետու ամսաթվի դրությամբ վճարման ենթակա ընթացիկ հարկերը և նշանակալի երկարաժամկետ ակտիվների կապիտալացումը՝ իրենց գնահատված օգտակար ծառայության ժամկետի ընթացքում գծային հիմունքով մաշվածություն հաշվարկելով: Սույն ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառի բացատրական ծանոթագրություններ՝ բացառությամբ հաշվապահական հաշվառման հիմունքը նկարագրող ծանոթագրության, ինչպես նշված է սույն նամակ-պարտավորագրում:

Նպատակը, որի համար ֆինանսական հաշվետվությունները կօգտագործվեն, տրամադրելն է տարեկան ֆինանսական տեղեկատվություն, որը ցույց կտա կազմակերպության ֆինանսական վիճակը 20X1թ դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները: Ֆինանսական հաշվետվությունները կլինեն բացառապես ձեր օգտագործման համար և այլ կողմերի չեն տրամադրվի:

Մեր պարտականությունները

Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը ներառում է հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր մասնագիտական փորձառության կիրառում՝ ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման և ներկայացման գործում Ձեզ օժանդակելու համար: Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզնից չի պահանջվում ստուգել կոմպիլյացիայի առաջադրանքում օգտագործելու համար ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը կամ այլ կերպ ապացույցներ հավաքել աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն ներկայացնելու համար: Հետևաբար, մենք չենք ներկայացնի աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն առ այն, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են Ձեր կողմից հատկորոշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին համապատասխան, ինչպես նկարագրված է վերևում:

Մենք կիրականացնենք կոմպիլյացիայի առաջադրանքը «*Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ (ՀԾՄՍ) 4410-ի (Վերանայված) հիման վրա: ՀԾՄՍ 4410-ը (Վերանայված) պահանջում է, որ այս առաջադրանքը ստանձնելով՝ մենք բավարարենք էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ ներառյալ ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական ​​կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները: Այդ նպատակի համար մենք պարտավոր ենք հետևել Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների  էթիկայի կանոնագրքին* (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք):

Ձեր պարտականությունները

Կոմպիլյացիայի առաջադրանքը, որը պետք է իրականացվի, կատարվում է այն հիմքով, որ Դուք գիտակցում և հասկանում եք, որ մեր դերը Ձեր կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների համար որդեգրած ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման գործում Ձեզ օժանդակելն է: Հետևաբար, Դուք ունեք հետևյալ ընդհանուր պարտականությունները, որոնք հիմնարար են մեր կողմից ՀԾՄՍ 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ստանձնման համար՝

ա) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ինչպես նաև դրանց պատրաստման և ներկայացման համար ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքին համապատասխան, որն ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործման և նախատեսված օգտագործողների տեսանկյունից,

բ) պատասխանատվությունը գրանցումների, փաստաթղթերի, բացատրությունների և այլ տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության համար, որոնք Դուք տրամադրում եք մեզ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով,

գ) պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար անհրաժեշտ դատողությունների համար՝ ներառյալ նրանք, որոնց համար մենք կարող ենք օժանդակություն ցուցաբերել կոմպիլյացիայի առաջադրանքի ընթացքում:

Մեր կոմպիլյացիայի զեկույցը

Որպես մեր առաջադրանքի մաս, մենք կներկայացնենք մեր կողմից պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններին կցված մեր զեկույցը, որը կնկարագրի ֆինանսական հաշվետվությունները և այս կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար մեր կողմից կատարված աշխատանքը [տե՛ս կից]: Զեկույցը նաև նշում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործումը սահմանափակված է այս նամակ-պարտավորագրով սահմանված նպատակներով, և որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքի համար տրամադրված մեր զեկույցի օգտագործումը և տարածումը սահմանափակված է Ձեր՝ ԱԲԳ Ընկերության ղեկավարությամբ:

Խնդրում ենք ստորագրել և վերադարձնել այս նամակ-պարտավորագրի կից օրինակը` ի նշան Ձեր հաստատման ու համաձայնության` ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու մեր առաջադրանքի այստեղ նկարագրված պայմաններին և դրա հետ կապված մեր համապատասխան պարտականություններին:

[*Այլ համապատասխան տեղեկատվություն*]

[*Ներառեք այլ տեղեկատվություն, ինչպիսիք են վճարի պայմանավորվածությունները, հաշիվների ներկայացման կարգը և այլ հատուկ պայմաններ՝ ըստ անհրաժեշտության:*]

XYZ & Co.

Հաստատված և համաձայնեցված է ԱԲԳ Ընկերության ղեկավարության անունից

(ստորագրված)

......................

Անունը և պաշտոնը

Ամսաթիվ

### Հավելված 2

(հղում՝ պար. Ա69)

**Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ցուցադրական օրինակ**

**Կոմպիլյացիայի առաջադրանք ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

* Ցուցադրական օրինակ 1. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը:

**Հատուկ նպատակով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների համար կոմպիլյացիայի առաջադրանք**

* Ցուցադրական օրինակ 2. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով փոփոխված ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը:

**Հատուկ նպատակով պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվության համար կոմպիլյացիայի առաջադրանք, որտեղ ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործումը կամ տարածումը սահմանափակված է նախատեսված օգտագործողներով**

* Ցուցադրական օրինակ 3. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով պայմանագրում նշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքը.
* Ցուցադրական օրինակ 4. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով իր սեփական նպատակների համար ընկերության ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղեկատվության համար ընտրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքը.
* Ցուցադրական օրինակ 5. Ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը տարր է, հաշիվ կամ հոդված *[տեղադրել կարգավորման նպատակով սահմանված պահանջներին համապատասխանության նպատակով պահանջվող տեղեկատվության հղումը]* պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը:

**Ցուցադրական օրինակ 1․ Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ:**

**\* Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պահանջվում են կիրառելի օրենքով, որը սահմանում է, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների կիրառմամբ (ՓՄԿ ՖՀՄՍ):**

ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԶԵԿՈՒՅՑ

[ԱԲԳ ընկերության ղեկավարությանը]

Մենք պատրաստել ենք ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա: Սույն ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը և այլ բացատրական տեղեկատվություն:

Մենք իրականացրել ենք սույն կոմպիլյացիայի առաջադրանքը «*Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտին 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան:

Մենք կիրառել ենք հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր ունեցած մասնագիտական փորձառությունը՝ օժանդակելու համար Ձեզ «Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտին» (ՓՄԿ ՖՀՄՍ) համապատասխան այս ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման գործում: Մենք պահպանել ենք էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ ներառյալ ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական ​​կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները:

Այս ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք պատրաստելու համար օգտագործված տեղեկատվության ճշգրտությունն ու ամբողջականությունը ձեր պատասխանատվության ներքո են:

Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզանից չի պահանջվում է ստուգել այս հաշվետվությունների կազմման նպատակով Ձեր կողմից մեզ տրամադրված տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը: Հետևաբար մենք չենք արտահայտում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն առ այն, թե արդյոք այս ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ՓՄԿ ՖՀՄՍ-ին համապատասխան:

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվ]

[կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցե]

**Ցուցադրական օրինակ 2. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով փոփոխված ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը:**

\* **ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են օգտագործելով ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունք, որը որդեգրվել է ղեկավարության կողմից որոշակի փոփոխությամբ.**

\* **ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտն է (ՓՄԿ ՖՀՄՍ)՝ բացառությամբ անշարժ գույքի հաշվառման, որը վերագնահատվել է, այլ ոչ թե հաշվառվել սկզբնական արժեքով.**

\* **ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործումը կամ տարածումը սահմանափակված չէ:**

ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԶԵԿՈՒՅՑ

[ԱԲԳ ընկերության ղեկավարությանը]

Մենք պատրաստել ենք ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները Ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա: Սույն ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նշանակալի մասերի վերաբերյալ համառոտագիրը ու այլ բացատրական տեղեկատվություն:

Մենք իրականացրել ենք սույն կոմպիլյացիայի առաջադրանքը Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ «*Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան:

Մենք կիրառել ենք հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր ունեցած փորձառությունը՝ օժանդակելու համար Ձեզ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման գործում ֆինանսական հաշվետվությունների Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին համապատասխան: Մենք պահպանել ենք էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ ներառյալ ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական ​​կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները:

Այս ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանք պատրաստելու համար օգտագործվող տեղեկատվության ճշգրտությունն ու ամբողջականությունը ձեր պատասխանատվության ներքո են:

Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզանից չի պահանջվում հաստատել Ձեր կողմից այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու համար տրամադրված տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը: Հետևաբար, մենք չենք ներկայացնում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն առ այն, թե արդյոք այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին համապատասխան:

Ինչպես նշված է Ծանոթագրություն X-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված և ներկայացված են «Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտին» (ՓՄԿ ՖՀՄՍ) համապատասխան՝ բացառությամբ անշարժ գույքի, որը ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված է վերագնահատած գումարով, այլ ոչ թե սկզբնական արժեքի հիմունքով: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների Ծանոթագրություն Y-ում նկարագրված նպատակի համար: Հետևաբար, այս ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հարմար չլինել այլ նպատակների համար:

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվ]

[կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցե]

**Ցուցադրական օրինակ 3. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով պայմանագրում նշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքը:**

* **ֆինանսական հաշվետվություններ՝ կազմված պայմանագրի դրույթներին համապատասխանելու համար, կիրառելով պայմանագրում նշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքը.**
* **կոմպիլյացիա իրականացնողը ներգրավված է ղեկավարությունից կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից տարբերվող կողմից.**
* **ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված են միայն պայմանագրում նշված կողմերի օգտագործման համար.**
* **կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածումը և օգտագործումը սահմանափակված է պայմանագրում նշված ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողների համար:**

ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԶԵԿՈՒՅՑ

[Կոմպիլյացիա իրականացնողին ներգրաված կողմին[[884]](#footnote-884)]

Մենք պատրաստել ենք ԱԲԳ ընկերության («Ընկերություն») կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները՝ հիմնված Ընկերության ղեկավարության («ղեկավարություն») կողմից տրամադրված տեղեկատվության վրա: Այս ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են *[նշեք ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր տարրերը, որոնք պատրաստված են Պայմանագրում նշված հաշվապահական հաշվառման հիմունքի հիման վրա և այն ժամանակահատվածը/ամսաթիվը, որին դրանք վերաբերում են]*:

Մենք իրականացրել ենք այս կոմպիլյացիայի առաջադրանքը Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ *«Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* (ՀԾՄՍ) 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան:

Մենք կիրառել ենք հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր փորձառությունը` օժանդակելու համար ղեկավարությանը՝ պատրաստելու և ներկայացնելու այս ֆինանսական հաշվետվությունները ֆինանսական հաշվետվությունների Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքով: Մենք պահպանել ենք էթիկայի պահանջները՝ ներառյալ ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները:

Այս ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց պատրաստման համար օգտագործված տեղեկատվության ճշգրտությունն ու ամբողջականությունը ղեկավարության պատասխանատվության ներքո են:

Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզանից չի պահանջվում ստուգել այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու համար ղեկավարության կողմից մեզ տրամադրված տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը: Հետևաբար մենք չենք ներկայացնում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն այն մասին, թե արդյոք այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին համապատասխան:

Ինչպես նշված է Ծանոթագրություն X-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված և ներկայացված են XYZ ՍՊԸ-ի հետ ունեցած Կազմակերպության պայմանագրի Z կետում՝ կնքված *[ներառել համապատասխան պայմանագրի/համաձայնագրի ամսաթիվը]* ամսաթվին («Պայմանագիր») և ֆինանսական հաշվետվությունների Ծանոթագրություն Y-ում նշված նպատակի համար: Համապատասխանորեն, այս ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված են միայն Պայմանագրում նշված կողմերի օգտագործման համար և չեն կարող հարմար լինել այլ նպատակների համար:

Մեր կոմպիլյացիայի զեկույցը նախատեսված է միայն Պայմանագրում նշված կողմերի համար և չպետք է տրամադրվի այլ կողմերի:

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվ]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցե]

**Ցուցադրական օրինակ 4. Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը՝ օգտագործելով իր սեփական նպատակների համար ընկերության ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղեկատվության համար ընտրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքը:**

\* **հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի օգտագործմամբ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք նախատեսված են միայն ղեկավարության կողմից օգտագործման ու ղեկավարության սեփական նպատակների համար.**

\* **ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակում են որոշակի հաշվեգրումներ, և ներառում են միայն հաշվապահական հաշվեկշիռ, ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն և մեկ ծանոթագրություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների համար օգտագործված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին.**

\* **ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված են միայն ղեկավարության կողմից օգտագործման համար.**

\* **կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածումը և օգտագործումը սահմանափակված է միայն ղեկավարությամբ:**

ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԶԵԿՈՒՅՑ

[ԱԲԳ Ընկերության ղեկավարությանը]

Մենք պատրաստել ենք ԱԲԳ Ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները` հիմնված Ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության վրա: Այս ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ABC Ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունը:

Մենք իրականացրել ենք այս կոմպիլյացիայի առաջադրանքը «*Կոմպիլյացիայի առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ (ՀԾՄՍ) 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան:

Մենք կիրառել ենք հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր փորձառությունը` օժանդակելու համար Ձեզ պատրաստելու և ներկայացնելու այս ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքով: Մենք պահպանել ենք էթիկայի պահանջները՝ ներառյալ ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները:

Այս ֆինանսական հաշվետվությունները և դրանց պատրաստման համար օգտագործված տեղեկատվության ճշգրտությունն ու ամբողջականությունը ձեր պատասխանատվության ներքո են:

Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզանից չի պահանջվում ստուգել այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու համար ղեկավարության կողմից մեզ տրամադրված տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը: Հետևաբար մենք չենք ներկայացնում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն այն մասին, թե արդյոք այդ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են Ծանոթագրություն X-ում նկարագրված հաշվապահական հաշվառման հիմունքին համապատասխան:

Ծանոթագրություն X-ը նշում է այն հիմունքը, որով այս ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են, իսկ դրանց նպատակը նկարագրված է Ծանոթագրություն Y-ում: Հետևաբար այս ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված են միայն Ձեր օգտագործման համար և չեն կարող հարմար լինել այլ նպատակների համար:

Մեր կոմպիլյացիայի զեկույցը նախատեսված է միայն Ձեր՝ որպես ղեկավարություն ունեցած իրավասություններով օգտագործման համար, և չպետք է տրամադրվի այլ կողմերի:

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվ]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցե]

**Ցուցադրական օրինակ 5. Ֆինանսական տեղեկատվությունը, որը տարր է, հաշիվ կամ հոդված *[տեղադրել կարգավորման նպատակով սահմանված պահանջներին համապատասխանության նպատակով պահանջվող տեղեկատվության հղումը]* պատրաստելու նպատակով առաջադրանքի համար կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցը**

\* **ֆինանսական տեղեկատվությունը պատրաստված է հատուկ նպատակով, այն է՝ կարգավորող մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքին համապատասխանությունը՝ ֆինանսական տեղեկատվության ձևը և բովանդակությունը սահմանող կարգավորող մարմնի իրավական ակտերին համապատասխան.**

\* **հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը համապատասխանության հիմունք է.**

\* **ֆինանսական տեղեկատվությունը նպատակ ունի բավարարելու կոնկրետ օգտագործողների կարիքները, և ֆինանսական տեղեկատվության օգտագործումը սահմանափակված է հենց այդ օգտագործողներով.**

\* **կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի տարածումը սահմանափակված է նախատեսված օգտագործողներով:**

ԿՈՄՊԻԼՅԱՑԻԱ ԻՐԱԿԱՆԱՑՆՈՂԻ ԶԵԿՈՒՅՑԸ

[ԱԲԳ Ընկերության ղեկավարությանը[[885]](#footnote-885)]

Մենք պատրաստել ենք ԱԲԳ Ընկերության 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կից ներկայացվող նորմատիվային հաշվետվությունը *[նույնականացնել պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը]* («հաշվետվությունը») ձեր կողմից տրամադրված տեղեկատվության հիման վրա:

Մենք իրականացրել ենք այս կոմպիլյացիայի առաջադրանքը «*Կոմպիլյացիայի Առաջադրանքներ»* Հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտ (ՀԾՄՍ) 4410-ին (Վերանայված) համապատասխան:

Մենք կիրառել ենք հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեր մասնագիտական փորձառությունը՝ օժանդակելու համար Ձեզ «հաշվետվության» պատրաստման և ներկայացման գործում, ինչպես սահմանված է *[ներառել համապատասխան իրավական ակտի անվանումը կամ հղումը]*-ով: Մենք բավարարել ենք էթիկայի համապատասխան պահանջները, ներառյալ` ազնվության, օբյեկտիվության, մասնագիտական կարողության և պատշաճ վերաբերմունքի սկզբունքները:

Այս «հաշվետվության» և այն պատրաստելու համար օգտագործված տեղեկատվության ճշգրտության ու ամբողջականության համար ղեկավարությունն է պատասխանատու:

Քանի որ կոմպիլյացիայի առաջադրանքը հավաստիացման առաջադրանք չէ, մեզանից չի պահանջվում ստուգել «հաշվետվությունը» պատրաստելու համար Ձեր կողմից մեզ տրամադրած տեղեկատվության ճշգրտությունը կամ ամբողջականությունը: Հետևաբար, մենք չենք ներկայացնում աուդիտորական կարծիք կամ դիտարկման եզրակացություն առ այն, թե արդյոք «հաշվետվությունը» պատրաստված է [*ինչպես սահմանված է համապատասխան իրավական ակտի մեջ, տեղադրել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի հղումը կամ անվանումը*]-ին համապատասխան:

Ծանոթագրություն X-ում նշված է, որ «հաշվետվությունը» պատրաստված և ներկայացված է [*ինչպես սահմանված է համապատասխան իրավական ակտի մեջ, տեղադրել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի անունը կամ կատարել հղում դրան*]-ի կողմից սահմանված հիմունքով ԱԲԳ Ընկերության՝ [տեղադրել համապատասխան իրավական ակտի անունը կամ հղումը]-ին համապատասխանության համար: Համապատասխանաբար, «հաշվետվությունը» օգտագործվում է միայն այդ նպատակով և չի կարող հարմար լինել այլ նպատակների համար:

Մեր կոմպիլյացիայի առաջադրանքը նախատեսված է միայն ԱԲԳ Ընկերության և Զ Կարգավորողի օգտագործման համար և չպետք է տրամադրվի ԱԲԳ Ընկերության կամ Զ Կարգավորողից բացի այլ կողմերին:

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի ստորագրությունը]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի զեկույցի ամսաթիվ]

[Կոմպիլյացիա իրականացնողի հասցե]

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ

ՎԱՐՉԱՊԵՏԻ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ

ՂԵԿԱՎԱՐ Է. ԱՂԱՋԱՆՅԱՆ

1. ԱՄՍ 220, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն»* [↑](#footnote-ref-1)
2. «Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավար», «ընկերության գործընկեր» և «ընկերություն» հասկացությունները պետք է ընթերցվեն որպես դրանց հանրային հատվածի համարժեքներ, որտեղ տեղին է: [↑](#footnote-ref-2)
3. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), *«Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը»* սահմանափակումներ է սահմանում ուղղակի օժանդակություն ստանալու նկատմամբ: Այն նաև սահմանում է, որ արտաքին աուդիտորին օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող է արգելվել ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակություն ստանալը: Հետևաբար, ուղղակի օժանդակություն ստանալը սահմանափակվում է այն իրավիճակներով, երբ դա թույլատրվում է [↑](#footnote-ref-3)
4. Ինչպես սահմանված է ՀԷՄՍԽ կանոնագրքում [↑](#footnote-ref-4)
5. Տես, օրինակ, ՀԷՄՍԽ Կանոնագրքի 140.7 բաժինը և 225.35 բաժինը [↑](#footnote-ref-5)
6. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*» և ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*» [↑](#footnote-ref-6)
7. Տես, օրինակ` ԱՄՍ 260 (Վերանայված) «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*» և ԱՄՍ 240-ի «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» պարագրաֆ 44-ը [↑](#footnote-ref-7)
8. ԱՄՍ–ներում միայն «հրաժարում» հասկացությունն է օգտագործվում [↑](#footnote-ref-8)
9. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», պարագրաֆ 8(գ) [↑](#footnote-ref-9)
10. ԱՄՍ 210, «*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*», պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-10)
11. ԱՄՍ 800 (Վերանայված), «*Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*», պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-11)
12. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ) [↑](#footnote-ref-12)
13. Տես՝ պարագրաֆ Ա59 [↑](#footnote-ref-13)
14. Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-14)
15. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-15)
16. ՈՀՄՍ 1, 20-25 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-16)
17. ԱՄՍ 220, 9-12 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-17)
18. ԱՄՍ 500, «*Աուդիտորական ապացույցներ*», 7-9 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-18)
19. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 14, ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11, ԱՄՍ 505, «*Արտաքին հաստատումներ*», 10-11 և 16 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-19)
20. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-20)
21. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-21)
22. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-22)
23. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*», 7-17 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-23)
24. ԱՄՍ 300, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*» [↑](#footnote-ref-24)
25. ԱՄՍ 540, «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և դրանց հետ կապված բացահայտումների աուդիտ*» և ԱՄՍ 700 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-25)
26. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), 5-10 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-26)
27. ԱՄՍ 330, ԱՄՍ 500, ԱՄՍ 520, «*Վերլուծական ընթացակարգեր*», ԱՄՍ 530, «*Աուդիտորական ընտրանք*» [↑](#footnote-ref-27)
28. ԱՄՍ 550, «*Կապակցված կողմեր*» [↑](#footnote-ref-28)
29. ԱՄՍ 250 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը*» [↑](#footnote-ref-29)
30. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն*» [↑](#footnote-ref-30)
31. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-31)
32. ԱՄՍ 705, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-32)
33. ԱՄՍ 265, «*Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց եվ ղեկավարությանը*», պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-33)
34. ԱՄՍ 501, «*Աուդիտորական ապացույցներ. հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար*» պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-34)
35. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-35)
36. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-36)
37. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-37)
38. ԱՄՍ 705, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» [↑](#footnote-ref-38)
39. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ*» [↑](#footnote-ref-39)
40. ԱՄՍ 706 (Վերանայված) [↑](#footnote-ref-40)
41. Տես նաև՝ ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», պարագրաֆ 43 [↑](#footnote-ref-41)
42. «*Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային հիմունք*», պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-42)
43. ԱՄՍ 220, 9-11 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-43)
44. «*Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային հիմունք*», պարագրաֆ 17(բ)(ii) [↑](#footnote-ref-44)
45. ԱՄՍ 800 (Վերանայված), «*Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*», պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-45)
46. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա4 [↑](#footnote-ref-46)
47. ԱՄՍ 580, «*Գրավոր հավաստումներ*» 10-11 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-47)
48. ԱՄՍ 580, պարագրաֆ Ա26 [↑](#footnote-ref-48)
49. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆ Ա54 [↑](#footnote-ref-49)
50. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա59 և հավելված 1 [↑](#footnote-ref-50)
51. Հաջորդող պարագրաֆներում աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ցանկացած հիշատակում պետք է ընկալվի որպես աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ համապատասխան փաստաթուղթ [↑](#footnote-ref-51)
52. ԱՄՍ 200, 3-9 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-52)
53. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում*» [↑](#footnote-ref-53)
54. Ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-54)
55. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 15, ներառում է գնահատման պահանջ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով են հիշատակում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը [↑](#footnote-ref-55)
56. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 20 [↑](#footnote-ref-56)
57. Նամակում նշված հասցեատերերն ու հղումները պետք է համապատասխանեն առաջադրանքի պայմաններին` ներառյալ համապատասխան իրավակակարգը: Կարևոր է, որ հղում կատարվի համապատասխան անձանց. տես` պարագրաֆ Ա22 [↑](#footnote-ref-57)
58. Նամակի տեքստում հիշատակված «դուք», «մենք», «ղեկավարություն», «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» և «աուդիտոր» բառերը կարող են օգտագործվել կամ փոփոխվել` տվյալ պայմաններում նպատակահարմար ձևով [↑](#footnote-ref-58)
59. Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ համատեղ, պատասխանատվություն է կրում նաև արտահայտելու կարծիք կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության մասին [↑](#footnote-ref-59)
60. Օգտագործել տվյալ պայմաններին համապատասխան տերմինաբանությունը [↑](#footnote-ref-60)
61. Կամ, նպատակահարմարության դեպքում, «Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների» [↑](#footnote-ref-61)
62. Տես` պարագրաֆ Ա24` ղեկավարության այլ պարտականությունների օրինակների համար, որոնք կարող են ներառվել [↑](#footnote-ref-62)
63. ՈՀՄՍ 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-63)
64. «Առաջադրանքի ղեկավար», «Ընկերության ղեկավար» և «Ընկերություն» հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է դիտարկվեն հանրային հատվածում կիրառվող համարժեք հասկացություններով [↑](#footnote-ref-64)
65. ԱՄՍ 620, «*Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ 6(ա)-ն սահմանում է «աուդիտորի փորձագետ» հասկացությունը [↑](#footnote-ref-65)
66. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), *«Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը»*, սահմանում է ուղղակի օժանդակությունից օգտվելու սահմանափակումներ։ Այն սահմանում է նաև, որ օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արտաքին աուդիտորին կարող է արգելվել ներքին աուդիտորներից ուղղակի օժանդակություն ստանալ։ Հետևաբար, ուղղակի օժանդակությունը կարող է օգտագործվել միայն այն իրավիճակներում, որտեղ դա թույլատրված է [↑](#footnote-ref-66)
67. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-67)
68. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 27(ա) [↑](#footnote-ref-68)
69. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի բաժին 210.14-ը [↑](#footnote-ref-69)
70. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի բաժին 225.31-ը [↑](#footnote-ref-70)
71. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-71)
72. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 33 [↑](#footnote-ref-72)
73. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 9(գ) [↑](#footnote-ref-73)
74. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» պարագրաֆ 49 [↑](#footnote-ref-74)
75. ԱՄՍ 230, 14-16 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-75)
76. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում*» [↑](#footnote-ref-76)
77. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-77)
78. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-78)
79. ԱՄՍ 240, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-79)
80. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 48 [↑](#footnote-ref-80)
81. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-81)
82. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», 15-17 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-82)
83. ՈՀՄՍ 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*», 32-33, 35-38, և 48 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-83)
84. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-84)
85. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-85)
86. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 4(ե) [↑](#footnote-ref-86)
87. ԱՄՍ 701 *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-87)
88. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-88)
89. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*» [↑](#footnote-ref-89)
90. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 22 [↑](#footnote-ref-90)
91. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-91)
92. ԱՄՍ 560, «*Հետագա դեպքեր*» պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-92)
93. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-93)
94. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 45 [↑](#footnote-ref-94)
95. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ Ա54 [↑](#footnote-ref-95)
96. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 47 [↑](#footnote-ref-96)
97. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ Ա61 [↑](#footnote-ref-97)
98. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-98)
99. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-99)
100. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», Ա53-Ա54 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-100)
101. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա53 [↑](#footnote-ref-101)
102. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-102)
103. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-103)
104. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), 5-24 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-104)
105. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-105)
106. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-106)
107. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-107)
108. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-108)
109. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 32 [↑](#footnote-ref-109)
110. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-110)
111. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28 [↑](#footnote-ref-111)
112. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.21–225.22 բաժինները [↑](#footnote-ref-112)
113. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա49 [↑](#footnote-ref-113)
114. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), 6(ա) և 23 պարագրաֆներ, և ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*» [↑](#footnote-ref-114)
115. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), Ա1-Ա8 պարագրաֆներ, որտեղ քննարկվում է, թե ում հետ է աուդիտորը հաղորդակցվում, երբ կառավարման համակարգը հստակ սահմանված չէ [↑](#footnote-ref-115)
116. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա56 [↑](#footnote-ref-116)
117. ԱՄՍ 540, «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ*», պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-117)
118. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-118)
119. ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*» [↑](#footnote-ref-119)
120. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» [↑](#footnote-ref-120)
121. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրքը տրամադրում է ուղեցույց առկա աուդիտորին փոխարինող աուդիտորի հետ հաղորդակցության վերաբերյալ [↑](#footnote-ref-121)
122. ԱՄՍ 580, «*Գրավոր հավաստումներ*» [↑](#footnote-ref-122)
123. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 38 [↑](#footnote-ref-123)
124. ԱՄՍ 250 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը*», Ա28-Ա34 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-124)
125. Ղեկավարության խթանման պլանները կարող են կախված լինել թիրախներից, որոնք առնչվում են միայն կազմակերպության որոշակի հաշիվներին կամ ընտրված գործողություններին, չնայած որ առնչվող հաշիվները կամ գործողությունները կարող են ողջ կազմակերպության մակարդակով էական չլինել [↑](#footnote-ref-125)
126. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*» պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-126)
127. ԱՄՍ 200, Ա53-Ա54 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-127)
128. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-128)
129. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-129)
130. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-130)
131. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» 7-8 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-131)
132. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), 7 և 9 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-132)
133. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-133)
134. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», պարագրաֆ 43 [↑](#footnote-ref-134)
135. ԱՄՍ 800 (Վերանայված) «*Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-135)
136. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.21–225.22 բաժինները [↑](#footnote-ref-136)
137. Տես` ԱՄՍ 570 (Վերանայված) «*Անընդհատություն*» [↑](#footnote-ref-137)
138. ԱՄՍ 580, «*Գրավոր հավաստումներ*», պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-138)
139. ԱՄՍ 220 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-139)
140. ԱՄՍ 701 «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում*» [↑](#footnote-ref-140)
141. ԱՄՍ 706 (Վերանայված) «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ*» [↑](#footnote-ref-141)
142. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.29 բաժինը և 225.33-225.36 բաժինները [↑](#footnote-ref-142)
143. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 140.7 և 225.35 բաժինները [↑](#footnote-ref-143)
144. Տես, օրինակ՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.37 բաժինը [↑](#footnote-ref-144)
145. ԱՄՍ 265, «*Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը»* [↑](#footnote-ref-145)
146. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-146)
147. Ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 700-ի (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» պարագրաֆ Ա68-ում, այս համատեքստում հաստատման պատասխանատվություն ունենալը նշանակում է ունենալ լիազորություն եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի բաղկացուցիչ բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրություննները, պատրաստվել են [↑](#footnote-ref-147)
148. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* [↑](#footnote-ref-148)
149. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»,* պարագրաֆ 49 [↑](#footnote-ref-149)
150. Տես՝ ԱՄՍ 210-ի «*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»* պարագրաֆ 10-ը [↑](#footnote-ref-150)
151. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-151)
152. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում»* [↑](#footnote-ref-152)
153. Տես՝ ԱՄՍ 620, «*Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը»* [↑](#footnote-ref-153)
154. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը»,* 20 և 31 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-154)
155. ԱՄՍ 701, 9-10 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-155)
156. ԱՄՍ 705, (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» [↑](#footnote-ref-156)
157. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-157)
158. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-158)
159. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-159)
160. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն»,* պարագրաֆ 25 (դ) [↑](#footnote-ref-160)
161. ԱՄՍ 701, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-161)
162. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»*, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-162)
163. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*», պարագրաֆ 18(ա) [↑](#footnote-ref-163)
164. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), 46 և Ա63 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-164)
165. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 41 [↑](#footnote-ref-165)
166. ԱՄՍ 300, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը»*, պարագրաֆ Ա15 [↑](#footnote-ref-166)
167. Տես՝ ԱՄՍ 220-ի «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն»* 19-22 և Ա24-Ա34 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-167)
168. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»*, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-168)
169. Տես՝ ՀԷՄՍԽ կանոնագքի 290․39-49 բաժինները, որոնք անդրադառնում են անկախության պահանջների խախտումներին [↑](#footnote-ref-169)
170. ԱՄՍ 265, 9 և Ա14 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-170)
171. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա78 [↑](#footnote-ref-171)
172. ՈՀՄՍ 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն»* [↑](#footnote-ref-172)
173. ԱՄՍ 540, «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ*» [↑](#footnote-ref-173)
174. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», 4 և 12 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-174)
175. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-175)
176. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*» [↑](#footnote-ref-176)
177. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 12: Ա68-Ա73 պարագրաֆները տալիս են ուղեցույց աուդիտին առնչվող հսկողության վերաբերյալ [↑](#footnote-ref-177)
178. ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա74 [↑](#footnote-ref-178)
179. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-179)
180. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-180)
181. ԱՄՍ 230, պարագրաֆ Ա21 [↑](#footnote-ref-181)
182. ԱՄՍ 250 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը*», 23-29 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-182)
183. ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»*, պարագրաֆ 42 [↑](#footnote-ref-183)
184. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-184)
185. ԱՄՍ 220 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», 12-13 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-185)
186. ԱՄՍ 220, 9-11 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-186)
187. ԱՄՍ 210 «*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*», 9-13 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-187)
188. ԱՄՍ 315 (Վերանայված) «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-188)
189. ԱՄՍ 330 «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-189)
190. ԱՄՍ 230 «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*»,8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-190)
191. ԱՄՍ 220, 12-13 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-191)
192. ԱՄՍ 315 (Վերանայված)-ի պարագրաֆ 10-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներին կազմակերպության հակվածության մասին առաջադրանքի թիմի քննարկումների վերաբերյալ: ԱՄՍ 240-ի «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» պարագրաֆ 16-ը ուղեցույց է տրամադրում խարդախության պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներին կազմակերպության հակվածության մասին քննարկումների ժամանակ տրվող շեշտադրման վերաբերյալ [↑](#footnote-ref-192)
193. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»*, պարագրաֆ Ա13 [↑](#footnote-ref-193)
194. ԱՄՍ 220, 15-17 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-194)
195. ԱՄՍ 510 «*Սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքներ. սկզբնական մնացորդներ*» [↑](#footnote-ref-195)
196. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*» [↑](#footnote-ref-196)
197. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*», 21-23 և 40 (գ) պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-197)
198. ԱՄՍ 610-ի (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ 14 (ա)-ում «Ներքին աուդիտի ծառայություն» հասկացությունը սահմանված է ԱՄՍ-ի կիրառման իմաստով [↑](#footnote-ref-198)
199. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-199)
200. ԱՄՍ 320 «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*» [↑](#footnote-ref-200)
201. ԱՄՍ 240 *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»*, 13-25 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-201)
202. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»*, պարագրաֆ 4(բ) [↑](#footnote-ref-202)
203. Համապատասխան պահանջները ներկայացված են ԱՄՍ 610-ում (Վերանայված 2013) [↑](#footnote-ref-203)
204. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 20 [↑](#footnote-ref-204)
205. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-205)
206. ԱՄՍ 220 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-206)
207. ԱՄՍ 250 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-207)
208. ԱՄՍ 550, «*Կապակցված կողմեր*» [↑](#footnote-ref-208)
209. ԱՄՍ 550, պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-209)
210. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-210)
211. ԱՄՍ 330, Ա2-Ա3 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-211)
212. Տես ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) *«Անընդհատություն»* 19-20 պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-212)
213. ԱՄՍ 705 (Վերանայված) «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» [↑](#footnote-ref-213)
214. ԱՄՍ 200 *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»,* պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-214)
215. ԱՄՍ 320, պարագրաֆ Ա1 [↑](#footnote-ref-215)
216. ԱՄՍ 320, պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-216)
217. ԱՄՍ 330, 15 և 21 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-217)
218. ԱՄՍ 240, 26-28 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-218)
219. ԱՄՍ 265 *«Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը*», պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-219)
220. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-220)
221. ԱՄՍ 300 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*», 7 և 9 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-221)
222. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28 [↑](#footnote-ref-222)
223. ԱՄՍ 450 «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*» [↑](#footnote-ref-223)
224. Օրինակ՝ 2001թ. ապրիլին Հաշվապահական Հաշվառման Միջազգային Ստանդարտների Խորհրդի կողմից ընդունված *«Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստաման և ներկայացման հիմունքները»* նշում է, որ շահույթ հետապնդող կազմակերպությունների համար, քանի որ ներդրողները կազմակերպությանը ռիսկային կապիտալ տրամադրողներն են, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների տրամադրումը ըստ նրանց պահանջների կբավարարի նաև շատ այլ օգտագործողների կարիքները, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են բավարարել [↑](#footnote-ref-224)
225. Տես՝ ԱՄՍ 315 (Վերանայված) «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», Ա134-Ա135 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-225)
226. ԱՄՍ 450, պարագրաֆ Ա21 [↑](#footnote-ref-226)
227. ԱՄՍ 230 «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-227)
228. ԱՄՍ 200 «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-228)
229. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-229)
230. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13 (գ) [↑](#footnote-ref-230)
231. ԱՄՍ 315 (Վերանայված) [↑](#footnote-ref-231)
232. ԱՄՍ 330 «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-232)
233. ԱՄՍ 450 [↑](#footnote-ref-233)
234. ԱՄՍ 700 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» [↑](#footnote-ref-234)
235. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 25-ը պահանջում է աուդիտորից հայտնաբերել և գնահատել էական խեղաթյուրման ռիսկը ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակով [↑](#footnote-ref-235)
236. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-236)
237. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-237)
238. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-238)
239. ԱՄՍ 530, «*Աուդիտորական ընտրանք*» [↑](#footnote-ref-239)
240. ԱՄՍ 520, «*Վերլուծական ընթացակարգեր*» [↑](#footnote-ref-240)
241. ԱՄՍ 500, «*Աուդիտորական ապացույցներ*», պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-241)
242. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-242)
243. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-243)
244. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-244)
245. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-245)
246. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-246)
247. ԱՄՍ 705 (Վերանայված) «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*», պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-247)
248. ԱՄՍ 200 «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», 4 և Ա4-Ա5 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-248)
249. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-249)
250. ՀԱՄՍ 3402, «*Հավաստիացման հաշվետվություն երրորդ կողմ հանդիսացող սպասարկող կազմակերպության հսկողության տարրերի վերաբերյալ*» [↑](#footnote-ref-250)
251. ԱՄՍ 600 «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*», պարագրաֆ 2-ը սահմանում է` «Աուդիտորը սույն ԱՄՍ-ն, 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-251)
252. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-252)
253. ԱՄՍ 265 «*Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը*», 9-10 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-253)
254. ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-254)
255. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», 10-11 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-255)
256. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*» [↑](#footnote-ref-256)
257. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*», պարագրաֆ 7 [↑](#footnote-ref-257)
258. Տես` ծանոթագրություն 3 [↑](#footnote-ref-258)
259. ԱՄՍ 230 «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-259)
260. Օրինակ՝ *«Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»* Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ 7-ի (ՖՀՄՍ) պարագրաֆ 42Ը-ը սահմանում է, որ «կազմակերպությունը պետք է բացահայտի լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն իր կարծիքով անհրաժեշտ է բավարարելու ... պարագրաֆի բացահայտման նպատակները» [↑](#footnote-ref-260)
261. Օրինակ՝ ՖՀՄՍ-ները կազմակերպությունից պահանջում են լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումն այն դեպքերում, երբ ՖՀՄՍ-ների յուրահատուկ պահանջները բավարար չեն, որպեսզի օգտագործողներին հնարավորություն տան հասկանալու գործառնությունների, այլ դեպքերի և իրադարձությունների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա (*«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»* Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 1, պարագրաֆ 17(գ)) [↑](#footnote-ref-261)
262. ԱՄՍ 240 *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»*, Ա1-Ա7 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-262)
263. ԱՄՍ 530, «*Աուդիտորական ընտրանք*», 14-15 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-263)
264. ԱՄՍ 530, 5(գ)-(դ) պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-264)
265. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-265)
266. ԱՄՍ 320, պարագրաֆ 12 [↑](#footnote-ref-266)
267. Միևնույն հաշվի մնացորդներում կամ գործառնությունների դասերում մի շարք ոչ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերումն աուդիտորից կարող է պահանջել նորից գնահատել տվյալ հաշվի մնացորդների կամ գործառնությունների դասերի էական խեղաթյուրումների ռիսկը [↑](#footnote-ref-267)
268. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-268)
269. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 36 [↑](#footnote-ref-269)
270. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»*, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-270)
271. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-271)
272. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 16(գ)(ii) [↑](#footnote-ref-272)
273. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* [↑](#footnote-ref-273)
274. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-274)
275. ԱՄՍ 520, *«Վերլուծական ընթացակարգեր»* [↑](#footnote-ref-275)
276. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* [↑](#footnote-ref-276)
277. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-277)
278. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-278)
279. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-279)
280. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 26: [↑](#footnote-ref-280)
281. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա35: [↑](#footnote-ref-281)
282. ԱՄՍ 501, *«Աուդիտորական ապացույցներ. հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար»* [↑](#footnote-ref-282)
283. ԱՄՍ 505, *«Արտաքին հաստատումներ»* [↑](#footnote-ref-283)
284. ԱՄՍ 580, *«Գրավոր հավաստումներ»*  [↑](#footnote-ref-284)
285. ԱՄՍ 520, պարագրաֆ 5(ա) [↑](#footnote-ref-285)
286. ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»,* պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-286)
287. ԱՄՍ 250 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը*»*,* պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-287)
288. ԱՄՍ 620, *«Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը»*, պարագրաֆ 7 [↑](#footnote-ref-288)
289. ԱՄՍ 530, *«Աուդիտորական ընտրանք»* [↑](#footnote-ref-289)
290. ԱՄՍ 230, *«Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-290)
291. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-291)
292. ԱՄՍ 500, *«Աուդիտորական ապացույցներ»* [↑](#footnote-ref-292)
293. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-293)
294. ԱՄՍ 600, *«Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»* [↑](#footnote-ref-294)
295. ԱՄՍ 620, *«Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը»* [↑](#footnote-ref-295)
296. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23. [↑](#footnote-ref-296)
297. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* պարագրաֆ Ա50 [↑](#footnote-ref-297)
298. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-298)
299. ԱՄՍ 505, *«Արտաքին հաստատումներ»* [↑](#footnote-ref-299)
300. ԱՄՍ 540, «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ*» [↑](#footnote-ref-300)
301. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* պարագրաֆ 49: [↑](#footnote-ref-301)
302. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-302)
303. ԱՄՍ 500, *«Աուդիտորական ապացույցներ»* [↑](#footnote-ref-303)
304. ԱՄՍ 501, *«Աուդիտորական ապացույցներ. հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար»* [↑](#footnote-ref-304)
305. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա5 [↑](#footnote-ref-305)
306. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-306)
307. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6 [↑](#footnote-ref-307)
308. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 18-19 [↑](#footnote-ref-308)
309. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ) [↑](#footnote-ref-309)
310. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա53 [↑](#footnote-ref-310)
311. ԱՄՍ 240, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*», պարագրաֆ Ա38 [↑](#footnote-ref-311)
312. ԱՄՍ 500, պարագրաֆներ Ա8-Ա9 [↑](#footnote-ref-312)
313. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»,* պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-313)
314. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-314)
315. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»*, պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-315)
316. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-316)
317. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-317)
318. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-318)
319. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-319)
320. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-320)
321. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-321)
322. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-322)
323. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 36 [↑](#footnote-ref-323)
324. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 26-27 [↑](#footnote-ref-324)
325. ԱՄՍ 710, *«Համադրելի տեղեկատվություն. համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ»* [↑](#footnote-ref-325)
326. ԱՄՍ 300, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը»* [↑](#footnote-ref-326)
327. ԱՄՍ 450, *«Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»* պարագրաֆներ 8 և 12 [↑](#footnote-ref-327)
328. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* [↑](#footnote-ref-328)
329. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-329)
330. ԱՄՍ 600, ***«****Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը****»*** [↑](#footnote-ref-330)
331. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»* [↑](#footnote-ref-331)
332. 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-332)
333. ԱՄՍ 570 (Վերանայված) *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-333)
334. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-334)
335. «Եզրակացություն ֆինանսական հավետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-335)
336. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը [↑](#footnote-ref-336)
337. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* [↑](#footnote-ref-337)
338. 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-338)
339. «Եզրակացություն ֆինանսական հավետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ» ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-339)
340. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-340)
341. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»*, պարագրաֆ 6(բ) [↑](#footnote-ref-341)
342. ԱՄՍ 330 *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»*, պարագրաֆներ 6 և 18 [↑](#footnote-ref-342)
343. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-343)
344. ԱՄՍ 500 *«Աուդիտորական ապացույցներ»*, պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-344)
345. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-345)
346. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 22-23 [↑](#footnote-ref-346)
347. ԱՄՍ 320 *«Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում»,* պարագրաֆ Ա14 [↑](#footnote-ref-347)
348. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 7(բ) [↑](#footnote-ref-348)
349. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19 [↑](#footnote-ref-349)
350. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-350)
351. ԱՄՍ 500, *«Աուդիտորական ապացույցներ»*: [↑](#footnote-ref-351)
352. ԱՄՍ 320, *«Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում»,* պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-352)
353. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»*, պարագրաֆ 17: [↑](#footnote-ref-353)
354. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* [↑](#footnote-ref-354)
355. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-355)
356. Իրական արժեքի տարբեր սահմանումներ կարող են առկա լինել տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներում: [↑](#footnote-ref-356)
357. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆներ 5-6 և 11-12 [↑](#footnote-ref-357)
358. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-358)
359. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-359)
360. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-360)
361. ԱՄՍ 230, *«Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6 [↑](#footnote-ref-361)
362. Շատ ֆինանսական հաշվետվողականության 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-362)
363. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր հասկացություններ` նկարագրելու համար նման կերպ որոշվող գնահատված գումարը [↑](#footnote-ref-363)
364. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-364)
365. ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»,* պարագրաֆ 33 բ(ii) [↑](#footnote-ref-365)
366. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 29 [↑](#footnote-ref-366)
367. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-367)
368. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6 [↑](#footnote-ref-368)
369. ԱՄՍ 560, *«Հետագա դեպքեր»* [↑](#footnote-ref-369)
370. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-370)
371. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-371)
372. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-372)
373. ԱՄՍ 300, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը»*, պարագրաֆ 8(ե) [↑](#footnote-ref-373)
374. ԱՄՍ 220, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն»,* պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-374)
375. ԱՄՍ 620, *«Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործում»* [↑](#footnote-ref-375)
376. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-376)
377. ԱՄՍ 706 (Վերանայված) *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-377)
378. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), պարագրաֆ 8(բ) [↑](#footnote-ref-378)
379. ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*» [↑](#footnote-ref-379)
380. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-380)
381. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» [↑](#footnote-ref-381)
382. ԱՄՍ 580, *«Գրավոր հավաստումներ»* [↑](#footnote-ref-382)
383. ՀՀՄՍ 39, «*Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը*» [↑](#footnote-ref-383)
384. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»* [↑](#footnote-ref-384)
385. ԱՄՍ 330, *«Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-385)
386. ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-386)
387. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-387)
388. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»*, պարագրաֆներ Ա53-Ա54 [↑](#footnote-ref-388)
389. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-389)
390. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 5, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-390)
391. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 10, ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-391)
392. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 25 [↑](#footnote-ref-392)
393. ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6 [↑](#footnote-ref-393)
394. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 33(գ) [↑](#footnote-ref-394)
395. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»,* պարագրաֆներ 10-15 [↑](#footnote-ref-395)
396. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»*, պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-396)
397. ԱՄՍ 230, *«Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-397)
398. ԱՄՍ 200-ի պարագրաֆ 13(ա)-ում տրվում են ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների սահմանումները [↑](#footnote-ref-398)
399. ԱՄՍ 210, *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»*, պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-399)
400. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա17 [↑](#footnote-ref-400)
401. ԱՄՍ 315-ի (Վերանայված) Ա34 և Ա35 պարագրաֆները նախատեսում են դրույթներ հատուկ նպատակներ հետապնդող կազմակերպությունների բնույթի մասին [↑](#footnote-ref-401)
402. ԱՄՍ 600, *«Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»,* պարագրաֆ 40(ե) [↑](#footnote-ref-402)
403. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա4 [↑](#footnote-ref-403)
404. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-404)
405. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-405)
406. ԱՄՍ 240, պարագրաֆներ 32 և Ա4 [↑](#footnote-ref-406)
407. ԱՄՍ 240, հավելված 1 [↑](#footnote-ref-407)
408. 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-408)
409. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8(բ) [↑](#footnote-ref-409)
410. ԱՄՍ 500, *«Աուդիտորական ապացույցներ»*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-410)
411. ԱՄՍ 450, *«Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»*, պարագրաֆ 11(ա): ԱՄՍ 450-ի պարագրաֆ Ա21-ով նախատեսվում են ուղղորդող դրույթներ խեղաթյուրման գնահատման վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող դեպքերի առնչությամբ [↑](#footnote-ref-411)
412. ԱՄՍ 230-ի պարագրաֆ Ա8-ով նախատեսվում են աուդիտի ընթացքում ի հայտ եկող նշանակալի հարցերի բնույթի վերաբերյալ լրացուցիչ այլ դրույթներ [↑](#footnote-ref-412)
413. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), *«Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-413)
414. 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-414)
415. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», պարագրաֆ Ա66 [↑](#footnote-ref-415)
416. ԱՄՍ 580, *«Գրավոր հավաստումներ»* [↑](#footnote-ref-416)
417. Տես ԱՄՍ 706 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-417)
418. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-418)
419. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»*, պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-419)
420. Տես ԱՄՍ 200 *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»,* պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-420)
421. ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 41: 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-421)
422. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»,*  պարագրաֆ 24 [↑](#footnote-ref-422)
423. ՀՀՄՍ 1, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում»*, պարագրաֆներ 25-26 [↑](#footnote-ref-423)
424. ԱՄՍ 200*, «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»,* պարագրաֆներ Ա51–Ա52 [↑](#footnote-ref-424)
425. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»,* պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-425)
426. ԱՄՍ 560, *«Հետագա դեպքեր»,* պարագրաֆ 5(ա) [↑](#footnote-ref-426)
427. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-427)
428. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*» պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-428)
429. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-429)
430. Տես ԱՄՍ 701-ի 15 և Ա41 պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-430)
431. ՀՀՀՀՄՍ 1, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*», 38-41 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-431)
432. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-432)
433. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին»* [↑](#footnote-ref-433)
434. Օրինակ, ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվում է որպես գնահատման ժամանակաշրջան վերցնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո նվազագույնը՝ սակայն չսահմանափակելով, 12 ամիս ժամանակաշրջանը [↑](#footnote-ref-434)
435. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-435)
436. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-436)
437. ԱՄՍ 706, պարագրաֆ Ա2 [↑](#footnote-ref-437)
438. ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-438)
439. ԱՄՍ 600, *«Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»* [↑](#footnote-ref-439)
440. ԱՄՍ 210, *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»* [↑](#footnote-ref-440)
441. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ երկրորդ՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-441)
442. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը [↑](#footnote-ref-442)
443. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 34 և 39 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-443)
444. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ երկրորդ՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-444)
445. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-445)
446. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 34 և 39 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-446)
447. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ երկրորդ՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-447)
448. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-448)
449. ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 34 և 39 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-449)
450. ԱՄՍ 500, *«Աուդիտորական ապացույցներ»,* պարագրաֆ 5(գ) [↑](#footnote-ref-450)
451. ԱՄՍ 210, *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»,* պարագրաֆ 6(բ)(i) [↑](#footnote-ref-451)
452. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(iii) [↑](#footnote-ref-452)
453. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»*  [↑](#footnote-ref-453)
454. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ) [↑](#footnote-ref-454)
455. ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»* պարագրաֆ 5 [↑](#footnote-ref-455)
456. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»*, պարագրաֆ 16(գ)(ii) [↑](#footnote-ref-456)
457. ԱՄՍ 230, *«Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, պարագրաֆներ 8(գ) և 10 [↑](#footnote-ref-457)
458. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 9 [↑](#footnote-ref-458)
459. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-459)
460. Աուդիտորական եզրակացությունում մեկից ավելի ժամանակաշրջանների ներկայացման դեպքում աուդիտորը ճշգրտում է ամսաթիվն այնպես, որ գրությունը վերաբերի աուդիտորական եզրակացությունում ներառված բոլոր ժամանակաշրջաններին: [↑](#footnote-ref-460)
461. Եթե աուդիտորը *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»* ԱՄՍ 210-ի համաձայն աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում ներառել է ղեկավարության պարտականություններին առնչվող այլ հարցեր, ապա խորհուրդ կարող է տրվել այդ հարցերը ներառել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր հավաստումներում: [↑](#footnote-ref-461)
462. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», 14-15 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-462)
463. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ Ա34 [↑](#footnote-ref-463)
464. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-464)
465. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» [↑](#footnote-ref-465)
466. ԱՄՍ 210, «*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*» [↑](#footnote-ref-466)
467. ԱՄՍ 300, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*», 7-12 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-467)
468. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-468)
469. ԱՄՍ 315 (Վերանայված) [↑](#footnote-ref-469)
470. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-470)
471. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-471)
472. ԱՄՍ 265, «*Ներքին հսկողության թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը*» [↑](#footnote-ref-472)
473. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*» [↑](#footnote-ref-473)
474. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 և Ա6 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-474)
475. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), 27-29 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-475)
476. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 20 [↑](#footnote-ref-476)
477. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-477)
478. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), Ա25-Ա49 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-478)
479. ԱՄՍ 240, «*Ֆինանսական հաշվետվություն­ների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-479)
480. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 16, ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-480)
481. Ինպես պահանջվում է ՈՀՄՍ 1-ով, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*», պարագրաֆ 54, կամ ազգային պահանջներով, որոնք առնվազն նույն խստության են [↑](#footnote-ref-481)
482. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*», 10-11 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-482)
483. ԴԱՄՍ 2400 (Վերանայված), «*Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքներ*» [↑](#footnote-ref-483)
484. ԴԱՄՍ 2410, «*Միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկում` իրականացված անկախ աուդիտորի կողմից*» [↑](#footnote-ref-484)
485. ԱՄՍ 240, 41-43 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-485)
486. Եթե խմբի առաջադրանքի ղեկավարի մասնագիտական դատողությամբ՝ բավարար քանակի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության ազդեցությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է և համատարած, ապա խմբի առաջադրանքի ղեկավարը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) [↑](#footnote-ref-486)
487. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն*» [↑](#footnote-ref-487)
488. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում*» [↑](#footnote-ref-488)
489. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-489)
490. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-490)
491. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» և «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը [↑](#footnote-ref-491)
492. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» [↑](#footnote-ref-492)
493. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-493)
494. ԱՄՍ 610 (Վերանայված 2013), «*Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը*», պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-494)
495. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-495)
496. ԱՄՍ 200, «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ Ա57 [↑](#footnote-ref-496)
497. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա120 [↑](#footnote-ref-497)
498. Տես՝ 15-25 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-498)
499. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*» [↑](#footnote-ref-499)
500. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-500)
501. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*», պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-501)
502. Տես՝ պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-502)
503. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-503)
504. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-504)
505. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*» [↑](#footnote-ref-505)
506. Տես՝ պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-506)
507. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-507)
508. Տես՝ 15-25 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-508)
509. Տես՝ 26-35 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-509)
510. Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ (ՈՀՄՍ) 1․ «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-510)
511. Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի կանոնագիրք (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք), բաժին 290.194 [↑](#footnote-ref-511)
512. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք, բաժին 290.190-290.195 [↑](#footnote-ref-512)
513. ԱՄՍ 300, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*» [↑](#footnote-ref-513)
514. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*» [↑](#footnote-ref-514)
515. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-515)
516. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 4(ե) [↑](#footnote-ref-516)
517. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-517)
518. ԱՄՍ 200, 15 և Ա20 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-518)
519. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա120 [↑](#footnote-ref-519)
520. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա11՝ կապված ԱՄՍ 240-ի հետ, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-520)
521. ԱՄՍ 600, պարագրաֆ 40(բ) [↑](#footnote-ref-521)
522. Տես՝ պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-522)
523. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-523)
524. ԱՄՍ 505, «*Արտաքին հաստատումներ*», 7 և 16 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-524)
525. ԱՄՍ 220 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*», Ա11, Ա21-Ա23 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-525)
526. ԱՄՍ 500 «*Աուդիտորական ապացույցներ*», Ա35-Ա49 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-526)
527. «Ղեկավար» և «Ընկերություն» հասկացությունները, ըստ անհրաժեշտության, պետք է ներկայացվեն հանրային հատվածում կիրառվող համարժեք հասկացություններով [↑](#footnote-ref-527)
528. Օրինակ` «*Աուդիտի մասնագետների կոմպետենտության պահանջներ*» Կրթության միջազգային ստանդարտ 8-ը կարող է օգտակար լինել [↑](#footnote-ref-528)
529. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-529)
530. ԱՄՍ 300 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*», պարագրաֆ 8(ե) [↑](#footnote-ref-530)
531. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ Ա22 [↑](#footnote-ref-531)
532. ԱՄՍ 500, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-532)
533. ՈՀՄՍ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*», պարագրաֆ 12(զ) [↑](#footnote-ref-533)
534. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-534)
535. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 12(զ) [↑](#footnote-ref-535)
536. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-536)
537. ԱՄՍ 540 «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ*», 8, 13 և 15 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-537)
538. ԱՄՍ 705 (Վերանայված) «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*», պարագրաֆ 6(բ) [↑](#footnote-ref-538)
539. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-539)
540. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-540)
541. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-541)
542. ԱՄՍ 800 (Վերանայված), *«Հատուկ նկատառումներ․ հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ»* [↑](#footnote-ref-542)
543. ԱՄՍ 805 (Վերանայված), *«Հատուկ նկատառումներ*. *առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ»* [↑](#footnote-ref-543)
544. ԱՄՍ 200, *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»,* պարագրաֆ 13(ա) [↑](#footnote-ref-544)
545. 24-25 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար: [↑](#footnote-ref-545)
546. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(զ)-ն ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների բովանդակությունը: [↑](#footnote-ref-546)
547. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-547)
548. 25-26 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար։ [↑](#footnote-ref-548)
549. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*», պարագրաֆ 26 [↑](#footnote-ref-549)
550. ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*», պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-550)
551. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»*, պարագրաֆներ 21-23 [↑](#footnote-ref-551)
552. ԱՄՍ 720 (Վերանայված*), «Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-552)
553. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-553)
554. ԱՄՍ 320, «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*», պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-554)
555. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*» [↑](#footnote-ref-555)
556. ԱՄՍ 701, պարագրաֆներ 11-16 [↑](#footnote-ref-556)
557. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*»*,* Հավելված 2 [↑](#footnote-ref-557)
558. ԱՄՍ 540, «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան աուդիտ*», պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-558)
559. 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-559)
560. Տես՝ ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ա) [↑](#footnote-ref-560)
561. 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-561)
562. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա4-Ա5 [↑](#footnote-ref-562)
563. ԱՄՍ 210, «*Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը*», պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-563)
564. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-564)
565. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա16 [↑](#footnote-ref-565)
566. ԱՄՍ 600, պարագրաֆ Ա37 [↑](#footnote-ref-566)
567. ԱՄՍ 600, պարագրաֆներ 19-20 [↑](#footnote-ref-567)
568. ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 9 և 22 [↑](#footnote-ref-568)
569. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-569)
570. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ Ա25 [↑](#footnote-ref-570)
571. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ժ) [↑](#footnote-ref-571)
572. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(i)–(ii) [↑](#footnote-ref-572)
573. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակեպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆ 4(գ) [↑](#footnote-ref-573)
574. ՈՀՄՍ 1 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*»*,* պարագրաֆ 32 [↑](#footnote-ref-574)
575. ԱՄՍ 560, «*Հետագա դեպքեր*», պարագրաֆ 10-17 [↑](#footnote-ref-575)
576. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա57 [↑](#footnote-ref-576)
577. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-577)
578. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա58 [↑](#footnote-ref-578)
579. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-579)
580. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը։ [↑](#footnote-ref-580)
581. 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-581)
582. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու համար [↑](#footnote-ref-582)
583. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-583)
584. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-584)
585. 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-585)
586. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու համար [↑](#footnote-ref-586)
587. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-587)
588. 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-588)
589. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-589)
590. 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-590)
591. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու համար [↑](#footnote-ref-591)
592. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*» [↑](#footnote-ref-592)
593. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն*», 22-23 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-593)
594. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», 30-31 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-594)
595. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 29 [↑](#footnote-ref-595)
596. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*» [↑](#footnote-ref-596)
597. ԱՄՍ 230, «*Աուդիտի փաստաթղթավորումը*», 8-11 պարագրաֆներ և պարագրաֆ Ա6 [↑](#footnote-ref-597)
598. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*» [↑](#footnote-ref-598)
599. ԱՄՍ 320*,* «*Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում*», պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-599)
600. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), 10-15 պարագրաֆներ և Ա1-Ա15 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-600)
601. Տես՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) պարագրաֆ Ա7 [↑](#footnote-ref-601)
602. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-602)
603. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ*» [↑](#footnote-ref-603)
604. Տես ԱՄՍ 706 (Վերանայված), 8(բ) և 10(բ) պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-604)
605. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), Ա1-Ա3 պարագրաֆներ [↑](#footnote-ref-605)
606. Տես ԱՄՍ 710, «*Համադրելի տեղեկատվություն․ համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*» [↑](#footnote-ref-606)
607. ԱՄՍ 330, «*Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիկսերին*», պարագրաֆ 7(բ) [↑](#footnote-ref-607)
608. ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա19 [↑](#footnote-ref-608)
609. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 16(բ) և պարագրաֆ Ա21 [↑](#footnote-ref-609)
610. ԱՄՍ 550, «*Կապակցված կողմեր*», պարագրաֆ Ա42 [↑](#footnote-ref-610)
611. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ․ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*»*,* պարագրաֆ 49 (դ) [↑](#footnote-ref-611)
612. ԱՄՍ 220, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն*»*,* պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-612)
613. ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 19 [↑](#footnote-ref-613)
614. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-614)
615. ԱՄՍ 240, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»,* պարագրաֆներ 27-28 [↑](#footnote-ref-615)
616. ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 32 [↑](#footnote-ref-616)
617. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-617)
618. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 16 (ա) [↑](#footnote-ref-618)
619. Տես՝ ԱՄՍ 540-ի «*Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների, ներառյալ՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և համապատասխան բացահայտումների աուդիտ*» 10-11 պարագրաֆները [↑](#footnote-ref-619)
620. Տես՝ ԱՄՍ 260-ի (Վերանայված) պարագրաֆներ16 (ա) և 16 (գ) և Ա22 և Հավելված 2-ը [↑](#footnote-ref-620)
621. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*», պարագրաֆներ 12(ա) և Ա1-Ա3 [↑](#footnote-ref-621)
622. Տես՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) պարագրաֆ Ա3 [↑](#footnote-ref-622)
623. ԱՄՍ 620, «*Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը*» [↑](#footnote-ref-623)
624. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 21 [↑](#footnote-ref-624)
625. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* [↑](#footnote-ref-625)
626. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»,* պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-626)
627. ԱՄՍ 805-ը, «*Հատուկ նկատառումներ․ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ»*, անդրադառնում 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-627)
628. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»,* պարագրաֆներ11-13 [↑](#footnote-ref-628)
629. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»*, պարագրաֆ Ա54 [↑](#footnote-ref-629)
630. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-630)
631. ԱՄՍ 450, «*Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»*, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-631)
632. ԱՄՍ 706 (Վերանայված)*, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանքներ* պարբերությունները», պարագրաֆ Ա10 [↑](#footnote-ref-632)
633. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա31 [↑](#footnote-ref-633)
634. ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 10 [↑](#footnote-ref-634)
635. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-635)
636. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»* [↑](#footnote-ref-636)
637. ԱՄՍ 210, «*Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»* [↑](#footnote-ref-637)
638. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-638)
639. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը։ [↑](#footnote-ref-639)
640. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-640)
641. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-641)
642. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-642)
643. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-643)
644. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-644)
645. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-645)
646. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-646)
647. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-647)
648. ԱՄՍ 701, «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-648)
649. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), «*Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-649)
650. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-650)
651. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-651)
652. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»,* պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-652)
653. ԱՄՍ 560, «*Հետագա դեպքեր»*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16 [↑](#footnote-ref-653)
654. ԱՄՍ 560, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-654)
655. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), պարագրաֆներ 22-23 [↑](#footnote-ref-655)
656. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-656)
657. Տես՝ ԱՄՍ 705-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 13 (բ)(ii)-ն՝ նշված հանգամանքի քննարկման համար [↑](#footnote-ref-657)
658. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»,* պարագրաֆներ 43-44 [↑](#footnote-ref-658)
659. Օրինակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210-ի՝ «*Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»*, պարագրաֆ 19-ով և ԱՄՍ 800-ի «*Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ»,* պարագրաֆ 14-ով [↑](#footnote-ref-659)
660. ԱՄՍ 600, «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»* [↑](#footnote-ref-660)
661. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-661)
662. Ինչպես նշվում է Ա16 պարագրաֆում, «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունը կարող է ներկայացվել կամ ուղղակիորեն «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժնից անմիջապես առաջ, կամ անմիջապես հետո՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա՝ հաշվի առնելով «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերությունում ներառված տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունը [↑](#footnote-ref-662)
663. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը։ [↑](#footnote-ref-663)
664. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-664)
665. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-665)
666. ԱՄՍ 510 «*Սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքներ. սկզբնական մնացորդներ»* [↑](#footnote-ref-666)
667. ԱՄՍ 560 *«Հետագա դեպքեր»*, պարագրաֆներ 14-17 [↑](#footnote-ref-667)
668. ԱՄՍ 580 *«Գրավոր հավաստումներ»*, պարագրաֆ 14 [↑](#footnote-ref-668)
669. ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-669)
670. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ*», պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-670)
671. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), «*Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*», պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-671)
672. ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 6 [↑](#footnote-ref-672)
673. ԱՄՍ 705 (Վերանայված) *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-673)
674. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-674)
675. ԱՄՍ 600, ***«****Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)****»*** [↑](#footnote-ref-675)
676. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը»* [↑](#footnote-ref-676)
677. ԱՄՍ 570 (Վերանայված) *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-677)
678. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-678)
679. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը [↑](#footnote-ref-679)
680. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* [↑](#footnote-ref-680)
681. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-681)
682. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտում։ [↑](#footnote-ref-682)
683. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-683)
684. ԱՄՍ 720 (Վերանայված) «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-684)
685. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում։ [↑](#footnote-ref-685)
686. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-686)
687. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-687)
688. ԱՄՍ 200 *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»* [↑](#footnote-ref-688)
689. Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի «*Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների կանոնագիրք»* (ՀԷՄՍԽ Կանոնագիրք), պարագրաֆ 110.2 [↑](#footnote-ref-689)
690. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-690)
691. ԱՄՍ 230, *«Աուդիտի փաստաթղթավորումը»*, պարագրաֆներ 8-11 [↑](#footnote-ref-691)
692. Օրինակ՝ *«Ֆինանսական գործիքներ. բացահայտումներ»* Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտ (ՖՀՄՍ) 7-ը թույլ է տալիս ՖՀՄՍ-ներով պահանջվող որոշակի բացահայտումներ կամ ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություններում կամ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել՝ հղում կատարելով այլ հաշվետվության, ինչպիսիք են ղեկավարության մեկնաբանությունը կամ ռիսկերի հաշվետվությունը, որոնք ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին հասանելի են նույն պայմաններով ու ժամկետներում, ինչ ֆինանսական հաշվետվությունները: [↑](#footnote-ref-692)
693. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»*, պարագրաֆ Ա24 [↑](#footnote-ref-693)
694. ԱՄՍ 560 *«Հետագա դեպքեր»* [↑](#footnote-ref-694)
695. ԱՄՍ 580, *«Գրավոր հավաստումներ»* [↑](#footnote-ref-695)
696. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-696)
697. ԱՄՍ 220, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի հսկողություն»,* պարագրաֆ 15 (ա) [↑](#footnote-ref-697)
698. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»*, պարագրաֆներ 11-12: [↑](#footnote-ref-698)
699. ՀԷՄՍԽ Կանոնագիրք, պարագրաֆ 110.2 [↑](#footnote-ref-699)
700. ԱՄՍ 315 (Վերանայված), պարագրաֆներ 11, 31 և Ա1 [↑](#footnote-ref-700)
701. ԱՄՍ 450, *«Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը»* [↑](#footnote-ref-701)
702. ԱՄՍ 560, պարագրաֆներ 10 և 14 [↑](#footnote-ref-702)
703. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա57 [↑](#footnote-ref-703)
704. ԱՄՍ 600, ***«****Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը****»*** [↑](#footnote-ref-704)
705. ԱՄՍ 570 (Վերանայված) *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-705)
706. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտ առանցքային հարցերի ներկայացում»:* «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը պահաջվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների համար: [↑](#footnote-ref-706)
707. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-707)
708. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը պահաջվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների համար: [↑](#footnote-ref-708)
709. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-709)
710. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-710)
711. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը։ [↑](#footnote-ref-711)
712. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»* [↑](#footnote-ref-712)
713. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի համար, եթե, հազվագյուտ դեպքերում, այդպիսի բացահայտումը ողջամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը (տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46)։

     [↑](#footnote-ref-713)
714. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-714)
715. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-715)
716. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-716)
717. Նշված լրացուցիչ պարագրաֆը կարող է օգտակար լինել, երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով հայտնաբերել է չճշգրտված էական խեղաթյուրում և դրա հետ կապված որոշակի գործողություն կատարելու իրավական պարտականություն ունի: [↑](#footnote-ref-717)
718. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում։ [↑](#footnote-ref-718)
719. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի համար, եթե, հազվագյուտ դեպքերում, այդպիսի բացահայտումը ողջամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը (տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46)։

     [↑](#footnote-ref-719)
720. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-720)
721. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-721)
722. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում։ [↑](#footnote-ref-722)
723. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ [↑](#footnote-ref-723)
724. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-724)
725. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-725)
726. Նշված լրացուցիչ պարագրաֆը կարող է օգտակար լինել, երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվության գծով հայտնաբերել է չճշգրտված էական խեղաթյուրում և դրա հետ կապված որոշակի գործողություն կատարելու իրավական պարտականություն ունի: [↑](#footnote-ref-726)
727. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-727)
728. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-728)
729. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-729)
730. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը պահաջվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների համար: [↑](#footnote-ref-730)
731. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-731)
732. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակաության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի համար, եթե, հազվագյուտ դեպքերում, այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը (տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46)։

     [↑](#footnote-ref-732)
733. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-733)
734. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-734)
735. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը պահաջվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների համար: [↑](#footnote-ref-735)
736. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-736)
737. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակաության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի համար, եթե, հազվագյուտ դեպքերում, այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը (տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46)։

     [↑](#footnote-ref-737)
738. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-738)
739. Այլ տեղեկատվության առավել բնորոշ նկարագրություն, ինչպես օրինակ՝ «ղեկավարության հաշվետվությունը կամ նախագահի հայտարարությունը» կարող են օգտագործվել՝ այլ տեղեկատվությունը նույնականացնելու համար [↑](#footnote-ref-739)
740. «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժինը պահաջվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների համար: [↑](#footnote-ref-740)
741. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք տեղին են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-741)
742. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի անունը աուդիտորական եզրակացությունում ներառվում է միայն ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նշանակաության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի համար, եթե, հազվագյուտ դեպքերում, այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը (տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46)։ [↑](#footnote-ref-742)
743. ԱՄՍ 805, (Վերանայված), «*Հատուկ նկատառումներ. առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ*»: [↑](#footnote-ref-743)
744. ԱՄՍ 200 *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»*, պարագրաֆ 13 (ա): [↑](#footnote-ref-744)
745. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»*, պարագրաֆ 6(ա): [↑](#footnote-ref-745)
746. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 18: [↑](#footnote-ref-746)
747. ԱՄՍ 315 (Վերանայված) *«Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը` կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»,* պարագրաֆ 11(գ): [↑](#footnote-ref-747)
748. ԱՄՍ 700 (Վերանայված) *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում»*: [↑](#footnote-ref-748)
749. ԱՄՍ 700 (Վերանայված) պարագրաֆ 15 [↑](#footnote-ref-749)
750. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-750)
751. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(զ) [↑](#footnote-ref-751)
752. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18. [↑](#footnote-ref-752)
753. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ 14, 18 և 22-23: [↑](#footnote-ref-753)
754. ԱՄՍ 320 *«Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում»,* պարագրաֆ 2. [↑](#footnote-ref-754)
755. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ»* [↑](#footnote-ref-755)
756. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆ Ա8 [↑](#footnote-ref-756)
757. ԱՄՍ 705 (Վերանայված) *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-757)
758. ԱՄՍ 570 (Վերանայված) *«Անընդհատություն»* [↑](#footnote-ref-758)
759. ԱՄՍ 720 (Վերանայված) «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-759)
760. ԱՄՍ 706 (Վերանայված) «*Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-760)
761. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-761)
762. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 34(բ) և Ա48 [↑](#footnote-ref-762)
763. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 39(բ) (iv) [↑](#footnote-ref-763)
764. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-764)
765. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-765)
766. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 45 և Ա56-Ա58 [↑](#footnote-ref-766)
767. Տես ԱՄՍ 706 (Վերանայված), պարագրաֆներ 10-11 [↑](#footnote-ref-767)
768. Տես ԱՄՍ 706-ի (Վերանայված) 9 (ա) պարագրաֆը [↑](#footnote-ref-768)
769. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը [↑](#footnote-ref-769)
770. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար [↑](#footnote-ref-770)
771. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտում։ [↑](#footnote-ref-771)
772. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար։ [↑](#footnote-ref-772)
773. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավակարգի օրենսդրական դաշտում [↑](#footnote-ref-773)
774. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, 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` Z կարգավորող նորմի Y Բաժնի ֆինանսական հաշվետվողականությանը վերաբերող դրույթների համաձայն, ինչպես նաև….» [↑](#footnote-ref-774)
775. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար [↑](#footnote-ref-775)
776. ԱՄՍ 800 (Վերանայված), «*Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*» [↑](#footnote-ref-776)
777. ԱՄՍ 600 «*Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*» [↑](#footnote-ref-777)
778. ԱՄՍ 200 «*Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ 18 [↑](#footnote-ref-778)
779. ԱՄՍ 210 «*Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը*», պարագրաֆ 6(ա) [↑](#footnote-ref-779)
780. ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10(ե) [↑](#footnote-ref-780)
781. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-781)
782. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13-ի (զ) կետը բացատրում է, որ «Ֆինանսական հաշվետվություններ» հասկացությունը սովորաբար վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթին, ինչպես որոշված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի պահանջների համաձայն [↑](#footnote-ref-782)
783. ԱՄՍ 700 (Վերանայված) «*Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*» [↑](#footnote-ref-783)
784. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-784)
785. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-785)
786. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»,* պարագրաֆ 22 [↑](#footnote-ref-786)
787. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-787)
788. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), «*Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-788)
789. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), պարագրաֆ 15: [↑](#footnote-ref-789)
790. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13 (է) [↑](#footnote-ref-790)
791. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(զ) [↑](#footnote-ref-791)
792. ԱՄՍ 200 , պարագրաֆ 2 [↑](#footnote-ref-792)
793. ՀԱՄՍ 3000 (Վերանայված), *«Անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտից կամ դիտարկումից տարբերվող՝ ողջամիտ հավաստիացման առաջադրանքներ»* [↑](#footnote-ref-793)
794. ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ 14, 18 և 22-23: [↑](#footnote-ref-794)
795. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 8 [↑](#footnote-ref-795)
796. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆներ 25-26 [↑](#footnote-ref-796)
797. ԱՄՍ 240 «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*» [↑](#footnote-ref-797)
798. ԱՄՍ 550 «*Կապակցված կողմեր*» [↑](#footnote-ref-798)
799. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), *«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*»*,* պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-799)
800. ԱՄՍ 260 (Վերանայված), պարագրաֆներ 10(բ), 13, Ա1(երրորդ ենթակետ), Ա2 և Ա8 [↑](#footnote-ref-800)
801. ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 2: [↑](#footnote-ref-801)
802. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 13 (ե): [↑](#footnote-ref-802)
803. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 34(բ) և Ա48 [↑](#footnote-ref-803)
804. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 39(բ) (iv) [↑](#footnote-ref-804)
805. ԱՄՍ 700, (Վերանայված), պարագրաֆ 30 [↑](#footnote-ref-805)
806. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 31 [↑](#footnote-ref-806)
807. Տես ԱՄՍ 700 (Վերանայված), պարագրաֆ 46 և Ա61-Ա63 [↑](#footnote-ref-807)
808. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), պարագրաֆներ 10-11 [↑](#footnote-ref-808)
809. ԱՄՍ 510 *«Սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքներ. սկզբնական մնացորդներ»*, պարագրաֆ Ա8 և ԱՄՍ 705(Վերանայված), պարագրաֆ Ա16 [↑](#footnote-ref-809)
810. Աուդիտորական եզրակացությունների սույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» հասկացությունները կարող են փոխարինվել այլ հասկացություններով, որոնք համապատասխանում են տվյալ իրավակարգում գործող օրենսդրությանը։ [↑](#footnote-ref-810)
811. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար։ [↑](#footnote-ref-811)
812. ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված) պարունակում է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ձևի և բովանդակության վերաբերյալ պահանջներ և ուղեցույց: [↑](#footnote-ref-812)
813. Կամ այլ հասկացություններ, որոնք կիրառելի են տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտում։ [↑](#footnote-ref-813)
814. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար։ [↑](#footnote-ref-814)
815. ԱՄՍ 800-ը (Վերանայված) պարունակում է հատուկ նպատակի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ձևի և բովանդակության վերաբերյալ պահանջներ և ուղեցույց: [↑](#footnote-ref-815)
816. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-816)
817. Այս նախադասությունը համապատասխան կերպով կձևափոխվի, երբ աուդիտորը, ի լրումն ժամանակացույցի աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար։ [↑](#footnote-ref-817)
818. ԱՄՍ 200 *«Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը` համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*», պարագրաֆ 13 (զ) կետը սահմանում է «ֆինանսական հաշվետվություններ» հասկացությունը: [↑](#footnote-ref-818)
819. ԱՄՍ 200 , պարագրաֆ 13(զ): [↑](#footnote-ref-819)
820. ԱՄՍ 560 *«Հետագա դեպքեր»* [↑](#footnote-ref-820)
821. Պարագրաֆներ 19-20, վերաբերում են այն պայմաններին, երբ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը ձևափոխվել է, նշված պարագրաֆներով պահանջվում են լրացուցիչ տարրեր` ի լրումն սույն պարագրաֆում նշված տարրերի: [↑](#footnote-ref-821)
822. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-822)
823. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-823)
824. ԱՄՍ 705 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ»* [↑](#footnote-ref-824)
825. ԱՄՍ 706 (Վերանայված), *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքի շեշտադրում և այլ հանգամանք պարբերություններ»* [↑](#footnote-ref-825)
826. ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *«Անընդհատություն»,* պարագրաֆ 22 [↑](#footnote-ref-826)
827. ԱՄՍ 701, *«Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում»* [↑](#footnote-ref-827)
828. ԱՄՍ 720 (Վերանայված), *«Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը»* [↑](#footnote-ref-828)
829. ԱՄՍ 710 *«Համադրելի տեղեկատվություն. համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ»* [↑](#footnote-ref-829)
830. ԱՄՍ 210 *«Աուդիտորական առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը»*, պարագրաֆներ Ա3 և Ա8-Ա9 [↑](#footnote-ref-830)
831. Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների կանոնագիրք* (ՀԷՄՍԽ Կանոնագիրք), պարագրաֆ 110.2 [↑](#footnote-ref-831)
832. ԱՄՍ 701, պարագրաֆ 13 [↑](#footnote-ref-832)
833. ԱՄՍ 700 (Վերանայված), *«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության պատրաստում*», պարագրաֆներ 53-54: [↑](#footnote-ref-833)
834. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 15-ում, կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ էական անորոշության առկայությունը իր բնույթով հանդիսանում է աուդիտի առանցքային հարց, սակայն աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներկայացվի որպես առանձին բաժին՝ ԱՄՍ 570-ի (Վերանայված) պարագրաֆ 22-ի համաձայն: [↑](#footnote-ref-834)
835. Այնպիսի հանգամանքներում, երբ անընդհատությանը վերաբերող էական անորոշությունը բացակայում է, աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման վերաբերյալ հայտարարությունում «այլ» բառը ներառելու անհրաժեշտություն չի լինի, [↑](#footnote-ref-835)
836. Աուդիտորը կարող է լրացուցիչ բացատրություն ներառել աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ, եթե գտնում է, որ այն օգտակար է ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օգտագործողների համար, [↑](#footnote-ref-836)
837. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-837)
838. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-838)
839. Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում արտահայտված վերապահումով կարծիքին սույն հղումը ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ «Կարծիք» բաժնում ներառելը օգնում է օգտագործողներին հասկանալ, որ չնայած ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորն արտահայտել է չձևափոխված կարծիք, այնուամենայնիվ ամփոփ ֆինանսական հաշվետվություններն արտացոլում են աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք էականորեն խեղաթյուրված են: [↑](#footnote-ref-839)
840. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-840)
841. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-841)
842. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է առանձին իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում: [↑](#footnote-ref-842)
843. Հավաստիացման Առաջադրանքների Միջազգային Ստանդարտ (ՀԱՄՍ) 3000 (Վերանայված), *«Աուդիտից և անցյալ ժամանակաշրջանների ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումից բացի այլ հավաստիացման առաջադրանքներ»* [↑](#footnote-ref-843)
844. Որակի Հսկողության Միջազգային Ստանդարտ (ՈՀՄՍ) 1, *«Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն»* [↑](#footnote-ref-844)
845. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-845)
846. Հավաստիացման Հիմունքներ, պարագրաֆներ 7 և 11 [↑](#footnote-ref-846)
847. ԱՀՄՍԽ կողմից հրապարակված Միջազգային Ստանդարտների Հասկացությունների Բառարան՝ ՀՄԴ կողմից հրապարակված *Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ստանդարտների ձեռնարկի* (այսուհետ՝ Ձեռնարկ) *Նախաբանից* [↑](#footnote-ref-847)
848. ԱՄՍ 600, *«Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»* պարագրաֆ Ա52 [↑](#footnote-ref-848)
849. ՈՀՄՍ 1, պարբերություն 11 [↑](#footnote-ref-849)
850. Հավաստիացման հիմունքներ, պարագրաֆ 17 [↑](#footnote-ref-850)
851. Հավաստիացման հիմունքներ, պարագրաֆ 34 [↑](#footnote-ref-851)
852. Հավաստիացման հիմունքներ, պարագրաֆ 17(բ)(ii) [↑](#footnote-ref-852)
853. Տես, օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի բաժիններ 225.44–225.48 [↑](#footnote-ref-853)
854. Տես՝ օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի բաժին 225.51-ից 225.52 [↑](#footnote-ref-854)
855. Տես՝ օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի բաժին 140.7 և 225.53 [↑](#footnote-ref-855)
856. Նամակ-պարտավորագրում պետք է ներկայացված լինեն առաջադրանքի, այդ թվում՝ տվյալ իրավակարգի հանգամանքներում պատշաճ հասցեատերերը և հղումները։ Կարևոր է հղում կատարել համապատասխան անձանց՝ տես սույն ԴԱՄՍ-ի պարագրաֆ 36։ [↑](#footnote-ref-856)
857. Նամակ-պարտավորագրում, «դուք (և դրա հոլովաձևերը), «մենք» (և դրա հոլովաձևերը), «ղեկավարություն», «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» և «աուդիտոր» արտահայտությունները պետք է օգտագործվեն կամ փոփոխվեն տվյալ հանգամանքներում պատշաճ բառերով և արտահայտություններով։ [↑](#footnote-ref-857)
858. Օգտագործել տվյալ հանգամանքներում պատշաճ բառապաշար [↑](#footnote-ref-858)
859. Կամ՝ «ՖՀՄՍ-ների համաձայն ճշմարիտ և իրական պատկեր ապահովող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար» [↑](#footnote-ref-859)
860. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ. [↑](#footnote-ref-860)
861. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-861)
862. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս մասը կարող է ձևակերպվել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է Փոքր և միջին կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտի համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր և այնպիսի․․․» [↑](#footnote-ref-862)
863. «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ: [↑](#footnote-ref-863)
864. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-864)
865. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-865)
866. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս մասը կարող է ձևակերպվել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների անվանումը, ներառյալ՝ հղում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմունքների իրավակարգին կամ ծագման երկրին, այն դեպքում, երբ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները չեն հանդիսացել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմունքներ] համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր և այնպիսի․․․» [↑](#footnote-ref-866)
867. «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Հաշվետվություն օրենսդրական և կարգավորման այլ պահանջների վերաբերյալ կիրառելի չէ։ [↑](#footnote-ref-867)
868. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում։ [↑](#footnote-ref-868)
869. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս մասը կարող է ձևակերպվել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, և այնպիսի …» [↑](#footnote-ref-869)
870. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-870)
871. Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս մասը կարող է ձևակերպվել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որը տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր, և այնպիսի …» [↑](#footnote-ref-871)
872. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-872)
873. Կամ այլ հասկացություն, որը տեղին է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական դաշտի համատեքստում [↑](#footnote-ref-873)
874. «Աուդիտոր» հասկացությունն օգտագործվում է Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից և' աուդիտի և դիտարկման, և այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունները նկարագրելիս: Նման հղումը չի նշանակում, որ դիտարկման կամ հարակից ծառայություններ մատուցող անձը պետք է անպայման լինի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացնող աուդիտոր: [↑](#footnote-ref-874)
875. Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտ (ՈՀՄՍ) 1, «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, ինչպես նաև այլ հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*» [↑](#footnote-ref-875)
876. ՈՀՄՍ 1, պարագրաֆ 4 [↑](#footnote-ref-876)
877. ՀՄԴ-ի կողմից հրապարակված Տերմինների Բառարան՝ կապված *Որակի հսկողության, աուդիտի, դիտարկման, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների միջազգային ձեռնարկում* (Ձեռնարկ) Աուդիտի եւ հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված միջազգային ստանդարտների հետ [↑](#footnote-ref-877)
878. ՈՎՀՍ 1, պարագրաֆ 11 [↑](#footnote-ref-878)
879. ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք, Ա մաս, պարագրաֆ 110.2 [↑](#footnote-ref-879)
880. Տե՛ս, օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.51-ից 225.52 բաժինները [↑](#footnote-ref-880)
881. Տե՛ս, օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 140.7 և 225.53 բաժինները [↑](#footnote-ref-881)
882. Տե՛ս, օրինակ, ՀԷՄՍԽ կանոնագրքի 225.55 բաժինը [↑](#footnote-ref-882)
883. Նամակ-պարտավորագրի այս ցուցադրական օրինակում «դուք», «մենք», «մեզ», «ղեկավարություն», «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» և «կոմպիլյացիա իրականացնող» հասկացություններին հղումները կօգտագործվեն կամ կփոփոխվեն կոնկրետ հանգամանքներում [↑](#footnote-ref-883)
884. Այլընտրանքորեն, համապատասխան պայմանագրում սահմանված համապատասխան հասցեատերերը [↑](#footnote-ref-884)
885. Այլընտրանքորեն, ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի պահանջներով սահմանված համապատասխան հասցեատերերը [↑](#footnote-ref-885)