

## ԱՄՍ 315

*ԷԱԿԱՆ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ ՌԻՍԿԵՐԻ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՈՒՄՆ ՈՒ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ՝  
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԴՐԱ ՄԻՋԱՎԱՅՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ՊԱՏԿԵՐԱՅՈՒՄՆԵՐԻ  
ՄԻՋՈՅՈՎ*

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակը.....</b>	<b>3</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>4</b>
<b>Պահանջները</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ .....	5-10
Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկե- րացումները, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը...	11-24
Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը ...	25-31
Փաստաթղթավորում .....	32
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ.....	Ա1-Ա16
Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկե- րացումները, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը..	Ա17-Ա104
Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու	

գնահատումը.....Ա105-Ա130

Փաստաթղթավորում ..... Ա131-Ա134

Հավելված 1: Ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը

Հավելված 2: Հանգամանքներ և իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայությունը

<<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 315-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

### **Ներածություն**

### **Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) քննարկում է ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման աուդիտորի պարտականությունը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

### **Նպատակը**

3. Աուդիտորի նպատակն է հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերը ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստման մակարդակներում՝ կազմակերպության ու դրա միջավայրի՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացումներ կազմելու միջոցով, դրանով իսկ հիմք տրամադրելով էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքների նախագծման և իրականացման համար:

## Սահմանումներ

4. ԱՄՄ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
- (ա) հավաստումներ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում պարունակվող տեղեկատվության վերաբերյալ ղեկավարության կողմից հստակ կամ այլ կերպ ներկայացված հաստատումներ, որոնք օգտագործվում են աուդիտորի կողմից տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելու համար,
  - (բ) գործարար ռիսկ՝ կարևոր իրավիճակների, իրադարձությունների, հանգամանքների, գործողության կամ անգործության հետևանքով առաջացած ռիսկ, որը կարող է անբարենպաստ ազդեցություն ունենալ կազմակերպության ունակության վրա՝ հասնելու իր նպատակներին և իրականացնելու իր ռազմավարությունը, կամ անհամապատասխան նպատակների ու ռազմավարության սահմանման հետևանքով առաջացած ռիսկ,
  - (գ) ներքին վերահսկողություն՝ կառավարման համար պատասխանատու անձանց, ղեկավարության ու այլ անձնակազմի կողմից նախագծված, իրականացվող և պահպանվող գործընթաց, որը նպատակ ունի ապահովել ողջամիտ երաշխիք կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների հուսալիության, գործառնությունների արդյունավետության ու արտադրողականության և գործող օբյեկտների ու այլ իրավական ակտերի համապատասխանության հետ: <<Վերահսկողություն տարր>> հասկացությունը վերաբերում է ներքին վերահսկողության մեկ կամ ավելի բաղակացուցիչ մասերի որևէ բնագավառի,
  - (դ) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր՝ կազմակերպության ու դրա միջավայրի, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նպատակ ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակներում հայտնաբերել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերը,
  - (ե) նշանակալի ռիսկ՝ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերված և գնահատված ռիսկ, որն ըստ աուդիտորի դատողության պահանջում է աուդիտորական հատուկ դիտարկում:

## Պահանջները

### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և հարակից գործողություններ

5. Աուդիտորը պետք է իրականացնի ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որպեսզի հիմք ապահովի խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումների մակարդակներում: Այնուամենայնիվ, ռիսկի գնահատման ընթացակարգերն իրենք իրենցով չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնց հիման վրա կարելի է կառուցել աուդիտորական կարծիքը (հղում՝ պար. Ա1-Ա5):
6. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալը՝
  - (ա) հարցումներ ղեկավարությանը և կազմակերպության այլ անձնակազմին, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, կարող են ունենալ տեղեկատվություն, որը կարող է օժանդակել խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանն ու գնահատմանը (հղում՝ պար. Ա6),
  - (բ) վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա7-Ա10),
  - (գ) ուսումնասիրություն և ստուգում (հղում՝ պար. Ա11):
7. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե նրա պատվիրատուից ընդունման կամ շարունակման գործընթացում ստացված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը:
8. Եթե աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը կազմակերպության համար այլ առաջադրանքներ է իրականացրել, ապա նա պետք է դիտարկի, թե ձեռք բերված տեղեկատվությունը արդյոք առնչվում է էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերմանը:
9. Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը մտադիր է օգտագործել կազմակերպության հետ ունեցած նախորդ փորձառության, ինչպես նաև նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը, ապա նա պետք է որոշի, թե նախորդ աուդիտից հետո տեղ գտած փոփոխություններն ազդել են արդյոք ընթացիկ աուդիտի նկատմամբ դրանց տեղին լինելու հանգամանքի վրա (հղում՝ պար. Ա12-Ա13):
10. Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը ու թիմի հիմնական անդամները պետք է քննարկեն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունությունը էական խեղաթյուրումների հանդեպ, ինչպես և ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքի կիրառությունը կազմակերպությանն առնչվող փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը պետք է որոշի, թե որ հարցերի մասին պետք է տեղեկացնել քննարկումներին չմասնակցած աուդիտորական թիմի անդամներին (հղում՝ պար. Ա14-Ա16):

## Կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումները՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը

### *Կազմակերպությունը և դրա միջավայրը*

11. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում.

(ա) տնտեսության համապատասխան ճյուղի, կանոնակարգող և այլ արտաքին գործոնների, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքի (հղում՝ պար. Ա17-Ա22) մասին,

(բ) կազմակերպության բնույթի մասին, ներառյալ,

(i) գործառնությունները,

(ii) սեփականության և կառավարման կառուցվածքները,

(iii) կազմակերպության կողմից կատարվող և պլանավորվող ներդրումների տեսակները, ներառյալ հատուկ նպատակային ներդրումները,

(iv) կազմակերպության կառուցվածքը և ինչպես է այն ֆինանսավորվում, որոնք աուդիտորին հնարավորություն կընձեռեն հասկանալու ֆինանսական հաշվետվություններում ակնկալվող գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները (հղում՝ պար. Ա23-Ա27),

(գ) կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառության, ներառյալ փոփոխությունների պատճառների մասին: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համապատասխանում է տվյալ գործունեությանն ու ֆինանսական հաշվետվությունների գործող հիմունքին ու տնտեսության տվյալ ճյուղում սովորաբար կիրառվող հաշվապահական քաղաքականությանը (հղում՝ պար. Ա28),

(դ) կազմակերպության նպատակների ու ռազմավարության, և այն առնչվող գործարար ռիսկերի մասին, որոնք կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների (հղում՝ պար. Ա29-Ա35),

(ե) կազմակերպության ֆինանսական գործունեության գնահատման և դիտարկման մասին (հղում՝ պար. Ա36-Ա41):

### *Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը*

12. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ: Չնայած որ աուդիտին վերաբերող վերահսկողության տարրերի մեծ մասը հավանաբար առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող ոչ բոլոր վերահսկողության տարրերն են վերաբերում աուդիտին: Աուդիտորի մասնագիտական դատողության հարց է, թե վերահսկողության տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, արդյոք առնչվում է աուդիտին (հղում՝ պար. Ա42-Ա65):

*Համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու չափը*

13. Երբ ձեռք է բերվում աուդիտին վերաբերող վերահսկողության տարրերի մասին պատկերացում, աուդիտորը պետք է գնահատի այդ վերահսկողության տարրերի կառուցվածքը և պարզի, թե արդյոք դրանք կիրառվել են՝ իրականացնելով տարբեր ընթացակարգեր ի լրումն կազմակերպության անձնակազմին ուղղված հարցումների (հղում՝ պար. Ա66-Ա68):

**Ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը**

**Վերահսկողության միջավայր**

14. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում վերահսկողության միջավայրի վերաբերյալ: Որպես այդ պատկերացումների ձեռքբերման գործընթացի մաս, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք՝

(ա) ղեկավարությունը, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հսկողությամբ, ստեղծել և վարել է ազնվության ու բարոյական վարքագծի մշակույթ և

(բ) վերահսկողության միջավայրի բաղկացուցիչ մասերի ուժեղ կողմերը հավաքական կերպով համապատասխան հիմք են ապահովում ներքին վերահսկողության համակարգի այլ բաղկացուցիչ մասերի համար, և արդյոք այդ այլ բաղկացուցիչ մասերը չեն թուլանում վերահսկողության միջավայրի թերությունների պատճառով (հղում՝ պար. Ա69-Ա78):

**Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը**

15. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի, թե արդյոք կազմակերպությունում իրականացվում են գործընթացներ հետևյալի համար՝

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների խնդիրներին առնչվող գործարար ռիսկերի հայտնաբերում,

(բ) ռիսկերի կարևորության գնահատում,

(գ) ռիսկերի առաջացման հավանականության գնահատում,

(դ) այդպիսի ռիսկերի հասցեագրման գործողությունների մշակում (հղում՝ պար. Ա79):

16. Եթե կազմակերպությունը սահմանել է նման գործընթաց (այսուհետ՝ ռիսկի գնահատման գործընթաց), ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում դրա ու դրա արդյունքների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է էական խեղաթյուրումների առկայության ռիսկերը, որոնք ղեկավարությունը չէր կարողացել հայտնաբերել, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա էր նման հնարավոր ռիսկ, որն աուդիտորը ակնկալում էր, որ ենթակա էր

հայտնաբերման կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացի արդյունքում: Եթե գոյություն ունի նման ռիսկ, ապա աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչու ռիսկի գնահատման գործընթացը չի հայտնաբերել այն և գնահատի, թե արդյոք այդ գործընթացը համապատասխանում է ներկա հանգամանքներին կամ էլ պարզի, արդյոք ներքին վերահսկողությունում առկա է զգալի թերություն՝ կապված կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացի հետ:

17. Եթե կազմակերպությունը չի սահմանել նման գործընթաց կամ ունի որևէ այլ հատուկ գործընթաց, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի, թե ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործարար ռիսկերն արդյոք հայտնաբերվել են և ինչպես են դրանք հասցեագրվել: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե ռիսկի գնահատման փաստաթղթավորված գործընթացի բացակայությունը արդյոք համապատասխանում է ներկա հանգամանքներում կամ պարզի, թե արդյոք այն իրենից ներկայացնում է նշանակալի թերություն ներքին վերահսկողությունում (հղում՝ պար. Ա80):

Գործարար գործընթացներին վերաբերող և ֆինանսական հաշվետվությունների համար կիրառելի տեղեկատվական համակարգ և հաղորդակցություն

18. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ձեռք բերի գործարար գործընթացներին վերաբերող ու ֆինանսական հաշվետվությունների համար կիրառելի տեղեկատվական համակարգի վերաբերյալ, ներառյալ ներքոնշյալ ոլորտները՝

(ա) կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարված գործառնությունների դասեր, որոնք կարևոր են ֆինանսական հաշվետվության համար,

(բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) և չմեքենայացված համակարգերում իրականացված ընթացակարգեր, որոնց միջոցով սկզբնավորվում, գրանցվում, կատարվում, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ճշտվում են գործառնությունները, տեղափոխվում գլխավոր գրանցամատյան և ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններում,

(գ) համապատասխան հաշվապահական գրանցումներ, հիմնավորող տեղեկատվություն և ֆինանսական հաշվետվության առանձին հաշիվներ, որոնք օգտագործվում են սկզբնավորելու, գրանցելու, կատարելու և ներկայացնելու գործառնությունները: Դա ներառում է ոչ ճշգրիտ տեղեկատվության ուղղումը և այն, թե ինչպես է տեղեկատվությունը փոխանցվում գլխավոր գրանցամատյան: Գրանցումները կարող են կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային կարգով,

(դ) ինչպես է տեղեկատվական համակարգը ընդգրկում իրադարձություններն ու իրավիճակները, ի տարբերություն այն գործառնությունների, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից,

(ե) կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացը,

ներառյալ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներն ու բացահայտումները,

- (գ) հաշվապահական գրանցումների, ներառյալ ոչ ստանդարտ գրանցումներին վերաբերող վերահսկողության տարրերը, որոնք օգտագործվում են չկրկնվող, ոչ սովորական գործառնությունները կամ ճշգրտումները գրանցելու համար (հղում՝ պար. Ա81-Ա85):

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը կազմակերպում ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների, պատասխանատվության ու կարևոր հարցերի առնչությամբ տեղի ունեցող հաղորդակցությունը, ներառյալ (հղում՝ պար. Ա86-Ա87).

- (ա) հաղորդակցումը դեկլարության ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց միջև, և

- (բ) արտաքին հաղորդակցում, ինչպիսին է կանոնակարգող մարմինների հետ կատարվող հաղորդակցությունը:

Աուդիտին վերաբերող վերահսկողական գործունեություն

20. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում աուդիտին վերաբերող վերահսկողական այն գործողությունների վերաբերյալ, որոնք անհրաժեշտ է համարում հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման և ի արձագանք գնահատված ռիսկերի՝ ապագա աուդիտորական ընթացակարգերի ծրագրման համար: Աուդիտի գործընթացը չի պահանջում պատկերացում ձեռք բերել ֆինանսական հաշվետվությունների յուրաքանչյուր նշանակալի գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման կամ դրանց առնչվող ամեն մի հավաստման մասին (հղում՝ պար. Ա88-Ա94):

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

Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ

22. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում այն հիմնական գործառնությունների վերաբերյալ, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է ֆինանսական հաշվետվության ներքին վերահսկողության մոնիտորինգ անցկացնելու համար, ներառյալ նրանք, որոնք կապված են աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողությունների հետ: Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի նաև այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախաձեռնում վերահսկողության տարրերի շտկմանն ուղղված գործողություններ (հղում՝ պար. Ա98-Ա100):



23. Եթե կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ<sup>1</sup>, ապա որոշելու համար, թե այդ գործառույթը արդյոք կիրառելի է աուդիտորական աշխատանքների անցկացման տեսանկյունից, աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում հետևյալի վերաբերյալ.

(ա) ներքին աուդիտի գործառույթ իրականացնող ստորաբաժանման պարտականությունների բնույթը, և թե ինչ տեղ է գրավում այդ ստորաբաժանումը կազմակերպական կառուցվածքում, և

(բ) ներքին աուդիտի գործառույթ իրականացնող ստորաբաժանման կողմից կատարվող կամ կատարվելիք գործառնությունները (հղում՝ պար. Ա.101-Ա.103):

24. Աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի կազմակերպության մոնիտորինգի աշխատանքների ընթացքում օգտագործվող տեղեկատվության աղբյուրների և այն հիմքի վերաբերյալ, որի վրա հիմնվելով ղեկավարությունը տեղեկատվությունը համարում է բավականաչափ հուսալի այդ նպատակների տեսանկյունից (հղում՝ պար. Ա.104):

### **Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը**

25. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկերը.

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում (հղում՝ պար. Ա.105-108) և

(բ) գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների նկատմամբ արված հավաստումների մակարդակում՝ հիմք ապահովելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ծրագրման ու իրականացման համար (հղում՝ պար. Ա.109-113):

26. Այդ նպատակով, աուդիտորը պետք է.

(ա) հայտնաբերի ռիսկերը կազմակերպության ու դրա միջավայրի մասին պատկերացում կազմելու գործընթացում՝ ներառելով ռիսկերին վերաբերող համապատասխան վերահսկողության տարրերը և դիտարկելով գործառնությունների դասերը, հաշիվների մնացորդները ու ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները (հղում՝ պար. Ա.114-115),

(բ) գնահատի հայտնաբերված ռիսկերը և դիտարկի, թե արդյոք դրանք համապարփակ կերպով են վերաբերում ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջության և արդյոք դրանք հավանական ազդեցություն ունեն բազում հավաստումների վրա,

---

<sup>1</sup> <<Ներքին աուդիտի գործառույթ>> հասկացությունը սահմանված է ԱՄՄ 610-ի <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքների օգտագործումը>> պարագրաֆ 7 (ա)-ում այսպես. <<Կազմակերպությանը ծառայության մատուցման համար հիմնված կամ նախատեսված գնահատման գործունեություն: Նրա գործառույթները, ի թիվս այլոց, ընդգրկում են կազմակերպության ներքին վերահսկողության համապատասխանության և արդյունավետության գնումը, գնահատումն ու մոնիտորինգը>>:

- (զ) հավաստումների մակարդակում հայտնաբերված ռիսկերը կապի այն հանգամանքներին, որոնք կարող են հանգեցնել սխալների՝ նկատի ունենալով համապատասխան վերահսկողության տարրերը, որոնք աուդիտորը մտադիր է ստուգել (հղում՝ պար. Ա116-118),
- (դ) դիտարկի խեղաթյուրումների հավանականությունը, ներառյալ բազմակի խեղաթյուրումների հնարավորությունը, և թե արդյոք հավանական խեղաթյուրումը այնպիսի ծավալի է, որ կարող է դիտվել որպես էական:

*Հատուկ աուդիտորական դիտարկում պահանջող ռիսկեր*

- 27. Որպես ռիսկի գնահատման մի մաս՝ ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 25-ում, աուդիտորն իր դատողությամբ պետք է որոշի, թե արդյոք հայտնաբերված ռիսկերից որևէ մեկը կարող է համարվել նշանակալի ռիսկ: Իր դատողությունը գործարկելու ընթացքում աուդիտորը պետք է բացառի տվյալ ռիսկին վերաբերող հայտնաբերված վերահսկողության տարրերի ազդեցությունը:
- 28. Իր դատողության գործարկման դեպքում, պարզելու համար, թե որ ռիսկերն են նշանակալի, աուդիտորը պետք է առնվազն նկատի ունենա հետևյալը.
  - (ա) արդյոք տվյալ ռիսկը խարդախության ռիսկ է,
  - (բ) արդյոք տվյալ ռիսկն առնչվում է վերջին կարևոր տնտեսական, հաշվապահական կամ այլ զարգացումներին, ուստի պահանջում է հատուկ ուշադրություն,
  - (գ) գործառնությունների բարդությունը,
  - (դ) արդյոք տվյալ ռիսկը ներառում է նշանակալի գործառնություններ կապակցված կողմերի հետ,
  - (ե) տվյալ ռիսկին առնչվող ֆինանսական տեղեկատվության գնահատման կողմնակալության աստիճանը, հատկապես, երբ գնահատումները ներառում են անորոշության լայն սահմաններ,
  - (զ) թե արդյոք տվյալ ռիսկն ներառում է կազմակերպության բնականոն գործունեության հետ չառնչվող կամ այլ կերպ արտասովոր դիտվող նշանակալի գործառնություններ (հղում՝ պար. Ա119-123):
- 29. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ գոյություն ունի նշանակալի ռիսկ, նա պետք է ձեռք բերի պատկերացում այդ ռիսկին առնչվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի, ներառյալ վերահսկողական գործողությունների մասին (հղում՝ պար. Ա124-126):

*Ռիսկեր, որոնց համար համապարփակ ընթացակարգերն առանձին կերպով չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ*

- 30. Որոշ ռիսկերի հետ կապված, աուդիտորը կարող է անել դատողություն, որ անհնար կամ անիրագործելի է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան

աուդիտորական ապացույցներ՝ իրականացնելով միայն համապարփակ ընթացակարգեր: Այսպիսի ռիսկերը կարող են վերաբերել սովորական ու նշանակալի գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների ոչ ստույգ ու անավարտ գրանցումների, որոնց բնույթը հաճախ բարձր մեքենայացված մշակման հնարավորություն է ընձեռում՝ առանց կամ ձեռքի աշխատանքի ոչ մեծ միջամտությամբ: Նման դեպքերում, այսպիսի ռիսկերի նկատմամբ գործադրվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը աուդիտի ուշադրության առարկա են, և աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համապատասխան պատկերացումներ դրանց վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա127-129):

### *Ռիսկի գնահատման վերանայում*

31. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման հետ կապված, հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի գնահատականը կարող է փոփոխվել: Այն հանգամանքներում, երբ աուդիտորը հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման արդյունքում ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ կամ նոր տեղեկատվություն, որոնք երկուսն էլ համատեղելի չեն այն աուդիտորական ապացույցների հետ, որոնց վրա աուդիտորը սկզբնապես հիմնվել էր իր գնահատականներում, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի իր գնահատականը և համապատասխանաբար ձևափոխի ծրագրավորված աուդիտորական հետագա ընթացակարգերը (հղում՝ պար. Ա130):

### **Փաստաթղթավորում**

32. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը՝<sup>2</sup>

- (ա) աուդիտորական թիմի անդամների միջև կայացած քննարկումների արդյունքները, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 10-ում, և ընդունված կարևոր որոշումները,
- (բ) պարագրաֆ 11-ում մատնանշված կազմակերպության ու դրա միջավայրի տարրեր կողմերի վերաբերյալ ձեռք բերված գիտելիքների հիմնական տարրերը և պարագրաֆներ 14-24-ում մատնանշված ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ ձեռք բերված գիտելիքների հիմնական տարրերը, ինչպես նաև գիտելիքների ձեռքբերման համար օգտագործված տեղեկատվության աղբյուրները և ռիսկի գնահատման կատարված ընթացակարգերը,
- (գ) ֆինանսական հաշվետվության և հավաստումների մակարդակներում հայտնաբերված ու գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 25-ով, և
- (դ) հայտնաբերված ռիսկերը և դրանց վերաբերող վերահսկողության տարրերը, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը պատկերացում է ձեռք բերել՝ ըստ պարագրաֆներ 27-30-ում բերված պահանջների:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ 6

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և դրանց հետ կապված աշխատանքներ (հղում՝ պար. 5)

Ա 1. Կազմակերպության և դրա միջավայրի՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումը (այսուհետ՝ <<պատկերացումներ կազմակերպության վերաբերյալ>>) աուդիտի ընթացքում տեղեկատվության հավաքագրման, թարմացման ու վերլուծության շարունակական և դինամիկ գործընթաց է: Պատկերացումը սահմանում է չափանիշների շրջանակ, որի սահմաններում աուդիտորը պլանավորում է աուդիտորական աշխատանքները և գործարկում իր մասնագիտական դատողությունը աուդիտի ընթացքում, օրինակ, երբ՝

- գնահատում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկերը,
- որոշում է էականությունը ԱՄՄ 320<sup>3</sup>-ի համաձայն,
- դիտարկում է հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության ու կիրառման համապատասխանությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների բավարար լինելը,
- հայտնաբերում է այն ոլորտները, որոնց համար կարող է անհրաժեշտ լինել կատարել հատուկ աուդիտորական դիտարկում, օրինակ, կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները, անընդհատության ենթադրության նկատմամբ ղեկավարության մոտեցման համապատասխանությունը, կամ դիտարկում է գործառնությունների գործարար նպատակահարմարությունը,
- զարգացնում է սպասելիքներ՝ օգտագործելու համար վերլուծական ընթացակարգերի կատարման ժամանակ,
- արձագանքում է էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին, ներառյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի մշակումն ու կատարումը, նպատակ ունենալով ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
- գնահատում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարար ու համապատասխան լինելն՝ ինչպես օրինակ, ենթադրությունների և ղեկավարության գրավոր ու բանավոր հայտարարությունների համապատասխանությունը:

Ա 2. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի և դրանց առնչվող գործողությունների իրականացման ընթացքում ձեռք բերված տեղեկատվությունը աուդիտորի կողմից կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով: Ավելին, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, առնչվող հաստատումների, ինչպես նաև վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, նույնիսկ եթե նման ընթացակարգերը որպես համապարփակ ընթացակարգեր կամ վերահսկողության տարրերի ստուգումներ/փորձարկումներ հաստուկ

<sup>3</sup> ԱՄՄ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

պլանավորված չեն եղել: Աուդիտորը նաև կարող է ընտրել, որ համապարփակ ընթացակարգերը կամ վերահսկողության տարրերի ստուգումներն իրականացվեն ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի հետ գուզընթաց, քանզի այդպես վարվելն ավելի արդյունավետ է:

Ա 3. Աուդիտորն օգտագործում է իր մասնագիտական դատողությունը պարզելու պահանջվող պատկերացման աստիճանը: Աուդիտորի առաջնային դիտարկումն այն է, թե արդյոք ձեռք բերված պատկերացումը բավարար է սույն ԱՄՄ-ով սահմանված նպատակին հասնելու համար: Աուդիտորի կողմից պահանջվող ընդհանուր պատկերացման խորությունն ավելի փոքր է, քան ղեկավարության կողմից այդպիսի իմացության տիրապետման աստիճանը կազմակերպությունը ղեկավարելիս:

Ա 4. Գնահատման ենթակա ռիսկերը իրենց մեջ ներառում են ինչպես սխալների, այնպես էլ խարդախության հետևանքով առաջացած ռիսկեր. երկու հանգամանքի մասին էլ խոսվում է սույն ԱՄՄ-ի շրջանակներում: Այնուամենայնիվ, խարդախության կարևորությունն այնքան է, որ դրա նկատմամբ լրացուցիչ պահանջներն ու ուղեցույցները ներառված են ԱՄՄ 240-ում՝ կապված ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի ու դրանց առնչվող գործընթացների հետ՝ ձեռք բերելու տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար<sup>4</sup>:

Ա 5. Չնայած աուդիտորը կազմակերպության վերաբերյալ պահանջվող պատկերացման ձեռքբերման ընթացքում (տես պարագրաֆներ 11-24) պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ում նկարագրված ռիսկի գնահատման բոլոր գործընթացները, այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի պահանջվում կատարել այդ պատկերացման յուրաքանչյուր բնագավառին վերաբերող բոլոր գործընթացները: Մյուս ընթացակարգերը կարող են կատարվել, երբ տվյալ աղբյուրից ստացման ենթակա տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար: Նման ընթացակարգերի օրինակներ են.

- արտաքին աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության դիտարկումը, ինչպես օրինակ՝ առևտրի ոլորտի ու տնտեսական ամսագրերը, վերլուծաբանների, բանկերի կամ վարկանշավորման գործակալությունների հաշվետվությունները, օրենսդրական կամ ֆինանսական հրատարակությունները,
- հարցումների իրականացումը կազմակերպությունում չներգրավված իրավաբանական խորհրդատուին կամ գնահատման փորձագետներին, որոնց հետ կազմակերպությունը նախկինում համագործակցել է:

*Հարցումներ կազմակերպության ղեկավարությանը և այլ անձնակազմին (հղում՝ պար. 6(ա))*

Ա 6. Աուդիտորի կողմից կատարվող հարցումների միջոցով ձեռք բերվող տեղեկատվության մեծ մասը ստացվում է ղեկավարությունից և ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձնակազմից: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել տեղեկատվություն կամ

<sup>4</sup> ԱՄՄ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության ղեկավարի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 12-24

Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման համար այլ հեռանկարային տվյալներ կազմակերպությունում տարբեր լիազորություններ ունեցող այլ անձնակազմին կամ աշխատակիցներին ուղղված հարցումների միջոցով: Օրինակ՝

- կառավարման համար պատասխանատու անձանց ուղղված հարցումները կարող են օգնել աուդիտորին հասկանալու այն միջավայրը, որում պատրաստվում են ֆինանսական հաշվետվությունները,
- ներքին աուդիտի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն տարվա ընթացքում կատարված ներքին աուդիտի այն ընթացակարգերի մասին, որոնք վերաբերում են կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի նախագծմանն ու արդյունավետությանը, և այն հանգամանքին, թե ղեկավարությունն արդյոք բավարար է արձագանքել այդ ընթացակարգերի արդյունքում ստացված հայտնաբերումներին,
- բարդ կամ ոչ սովորական գործառնությունների ստեղծման, կատարման կամ գրանցման ընթացքում ներգրավված աշխատակիցներին ուղղված հարցումները կարող են աուդիտորին օժանդակել գնահատելու որոշակի հաշվապահական քաղաքականության ընտրության ու կիրառման նպատակահարմարությունը,
- կազմակերպությունում ներգրավված իրավաբանական խորհրդատուին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն այնպիսի հարցերի վերաբերյալ, ինչպիսիք են դատավեճերը, օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահպանումը, կազմակերպության վրա ազդեցություն ունեցող խարդախության կամ կասկածվող խարդախության մասին տեղեկությունները, երաշխիքները, վաճառքից հետո ծագող պարտավորությունները, գործընկերների հետ պայմանավորվածությունները (ինչպես համատեղ ձեռնարկումները) և պայմանագրային հասկացությունների նշանակությունը,
- շուկայավարման կամ վաճառքի անձնակազմին ուղղված հարցումները կարող են ապահովել տեղեկատվություն կազմակերպության շուկայավարման քաղաքականության փոփոխությունների, վաճառքի միտումների կամ գնորդների հետ պայմանագրային պարտավորությունների վերաբերյալ:

*Վերլուծական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 6(բ))*

- Ա 7. Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կատարվող վերլուծական ընթացակարգերը կարող են բացահայտել կազմակերպության տարբեր բնագավառները, որոնց մասին աուդիտորը նախապես տեղյակ չէր և օժանդակել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման գործում, որպեսզի հիմք ապահովեն գնահատված ռիսկերի արձագանքումների նախագծման և իրականացման համար: Որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կատարվող վերլուծական ընթացակարգերը կարող են ներառել ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն, օրինակ, վաճառքից հասույթի ու վաճառքի կազմակերպման տարածքի կամ վաճառված ապրանքների ծավալի միջև եղած կապը:
- Ա 8. Վերլուծական ընթացակարգերը կարող են օգնել հայտնաբերելու անսովոր գործառնությունների կամ իրադարձությունների առկայություն, ինչպես նաև

գումարներ, գործակիցներ ու միտումներ, որոնք կարող են մատնանշել աուդիտորական կիրառություն ունեցող դեպքերի: Հայտնաբերված անսովոր կամ անսպասելի հարաբերությունները կարող են աուդիտորին օժանդակել հայտնաբերելու էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, հատկապես խարդախության հետևանքով առաջացածները:

Ա 9. Այնուամենայնիվ, երբ նման վերլուծական ընթացակարգերն օգտագործում են բարձր աստիճանի ընդհանրացված տվյալներ (ինչպիսին կարող է հանդիսանալ որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր իրականացվող վերլուծական ընթացակարգերի հետ առնչվող իրավիճակը), նման վերլուծական ընթացակարգերը տալիս են միայն սկզբնական ընդհանուր կողմնորոշում, թե արդյոք կարող է առկա լինել էական խեղաթյուրում: Ուստի, նման դեպքերում, էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ընթացքում հավաքագրված այլ տեղեկատվության դիտարկումը այսպիսի վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների հետ միասին, կարող են օժանդակել աուդիտորին հասկանալու և գնահատելու վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 10. Որոշ առավել փոքր կազմակերպություններ կարող են չունենալ միջանկյալ կամ ամսական ֆինանսական տեղեկատվություն, որը կարող է օգտագործվել վերլուծական ընթացակարգերի նպատակով: Նման հանգամանքներում, չնայած որ աուդիտորը կարող է ի վիճակի լինել կատարելու սահմանափակ վերլուծական ընթացակարգեր աուդիտի պլանավորման համար կամ հարցումների միջոցով հավաքագրելու որոշ տեղեկատվություն, այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է պլանավորի իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար, երբ պատրաստ կլինի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների նախագիծը:

*Ուսումնասիրություն և ստուգում (հղում՝ պար. 6(գ))*

Ա 11. Ուսումնասիրությունն ու ստուգումը կարող են օժանդակել ղեկավարությանն ու այլ անձնակազմին ուղղված հարցումներին, ինչպես նաև կարող են ապահովել կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Նման աուդիտորական ընթացակարգերն ընդգրկում են հետևյալի ուսումնասիրությունն ու ստուգումը՝

- կազմակերպության գործառնությունների,
- փաստաթղթերի (ինչպես օրինակ՝ գործարարության ծրագիրն ու ռազմավարությունը), գրանցումների և ներքին վերահսկողության ձեռնարկների,
- ղեկավարության (օրինակ՝ կառավարչական եռամսյակային և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները) կամ ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց (օրինակ՝ տնօրենների խորհրդի ժողովների արձանագրությունները) կողմից պատրաստված հաշվետվությունների,
- կազմակերպության շինությունների և գործարանային սարքավորումների:

*Նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 9)*

Ա 12. Կազմակերպության հետ ունեցած աուդիտորի նախորդ փորձառությունը և նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված աուդիտորական ընթացակարգերն աուդիտորին կարող են տեղեկատվություն տալ հետևյալ հարցերի վերաբերյալ.

- անցյալում տեղի ունեցած խեղաթյուրումներ, և արդյոք դրանք ժամանակին շտկվել են,
- կազմակերպության ու դրա միջավայրի բնույթը և կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը (ներառյալ ներքին վերահսկողության թերությունները),
- արդյոք նախորդ ֆինանսական ժամանակաշրջանից հետո տեղի են ունեցել կազմակերպության ու դրա գործառնությունների նշանակալի փոփոխություններ, ինչը կարող է աուդիտորին աջակցել ստանալու կազմակերպության վերաբերյալ բավարար պատկերացում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հայտնաբերելու ու գնահատելու համար:

Ա 13. Աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե նախորդ ժամանակաշրջաններում ձեռք բերված տեղեկատվությունը արդյոք դեռևս մնում է որպես գործին առնչվող, եթե նա մտադիր է օգտագործել այդ տեղեկատվությունն ընթացիկ տարվա աուդիտի համար: Դա ուշադրության է արժանի այն պատճառով, որ վերահսկողության միջավայրում տեղի ունեցած փոփոխությունները կարող են ներազդել նախորդ տարում ձեռք բերված տեղեկատվության պատշաճության պահպանման առումով: Որոշելու համար, թե արդյոք տեղի են ունեցել փոփոխություններ, որոնք կարող են ազդել նման տեղեկատվության տեղիության վրա, աուդիտորը պետք կատարի հարցումներ և իրականացնի այլ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ՝ համապատասխան համակարգերի տարանցիկ/միջանցիկ ստուգում:

*Քննարկումներ աուդիտորական թիմում (հղում՝ պար. 10)*

Ա 14. Աուդիտորական թիմում էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների զգայունության վերաբերյալ քննարկումները.

- հնարավորություն են տալիս առավել փորձառու անդամներին, ներառյալ աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարին, կիսել կազմակերպության մասին իրենց ունեցած գիտելիքների վրա հիմնված տեսակետները,
- աուդիտորական թիմի անդամներին թույլ են տալիս փոխանակել տեղեկատվություն գործարար ռիսկերի վերաբերյալ, որոնց ենթակա է կազմակերպությունը, և այն մասին, թե ինչպես և որտեղ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունները զգայուն լինել խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների նկատմամբ,
- օժանդակում են աուդիտորական թիմի անդամներին առավել լավ պատկերացում կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների իրենց հանձնարարված ոլորտներում հնարավոր էական խեղաթյուրումների մասին, և հասկանալ, թե ինչպես կարող են նրանց կողմից իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները ներազդել աուդիտի այլ



բնագավառների ներառյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների վրա,

- հիմք են ապահովում աուդիտորական թիմի անդամների համար հաղորդակցվելու և կիսելու աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված նոր տեղեկատվությունը, որը կարող է ազդել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման կամ այդ ռիսկերի հասցեագրման համար կատարվող աուդիտորական ընթացակարգերի վրա:

ԱՄՄ 240-ը տալիս է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ՝ կապված խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորական թիմի անդամների միջև քննարկումների հետ:<sup>5</sup>

Ա 15. Ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ և կիրառելի որևէ մի քննարկման ժամանակ ընդգրկել թիմի բոլոր անդամներին (օրինակ, բազմա-տեղակայված աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ): Ինչպես նաև, ոչ բոլոր դեպքերում է անհրաժեշտ աուդիտորական թիմի բոլոր անդամներին տեղեկացնել ընդունված որոշումների մասին: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարը կարող է հանգամանքները քննարկել աուդիտորական թիմի հիմնական անդամների հետ, ներառյալ, եթե հարմար է դիտվում, մասնագետների և բաղադրիչների աուդիտի համար պատասխանատուների հետ, մինչդեռ լիազորելով քննարկումներ մյուս անդամների հետ՝ հաշվի առնելով հաղորդակցման աստիճանը, որը համարվում է անհրաժեշտ աուդիտորական թիմի անդամների միջև: Աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի կողմից համաձայնեցված հաղորդակցման ծրագիրը կարող է օգտակար լինել:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 16. Շատ փոքրածավալ աուդիտորական աշխատանքներ իրականացվում են աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարի (որը կարող է լինել անհատ ձեռնարկատեր) կողմից: Նման դեպքերում աուդիտորական աշխատանքներն անձամբ պլանավորած աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարն է պատասխանատու խարդախության կամ սխալների հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների հանդեպ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության զգայունության դիտարկման համար:

**Կազմակերպության ու դրա միջավայրի վերաբերյալ պահանջվող պատկերացումը՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության**

**Կազմակերպությունն ու դրա միջավայրը**

*Տնտեսության ճյուղի, օրենսդրական և այլ արտաքին գործոններ (հղում՝ պար. 11(ա))*

**Տնտեսության ճյուղի գործոններ**

---

<sup>5</sup> ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 15

Ա 17. Տնտեսության ճյուղի համապատասխան գործոնները ներառում են տվյալ տնտեսության ճյուղում առկա իրավիճակը, ինչպես օրինակ՝ մրցունակ միջավայրը, մատակարարների ու գնորդների հետ ունեցած հարաբերությունները և տեխնոլոգիական զարգացումները: Հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, կարող են ներառել հետևյալը՝

- շուկան ու մրցակցությունը՝ ներառյալ պահանջարկը, արտադրողականությունը և գնային մրցակցությունը,
- փուլային և սեզոնային գործունեությունը,
- կազմակերպության արտադրանքին վերաբերող տեխնոլոգիան,
- էլեկտրաէներգիայի մատակարարումն ու արժեքը:

Ա 18. Տնտեսության ճյուղը, որում գործում է կազմակերպությունը, կարող է բերել գործունեության բնույթից ու կանոնակարգման աստիճանից բխող էական խեղաթյուրումների առանձնակի ռիսկերի աճ: Օրինակ, երկարաժամկետ պայմանագրերը կարող են պարունակել եկամուտների և ծախսերի կարևոր գնահատումներ, որոնք առաջ են բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր: Նման դեպքերում կարևոր է, որ աուդիտորական թիմում ընդգրկված լինեն համապատասխան իմացությամբ և փորձառությամբ անդամներ:<sup>6</sup>

#### Օրենսդրական գործոններ

Ա 19. Համապատասխան օրենսդրական գործոններն ընդգրկում են օրենսդրական միջավայրը: Այլ հանգամանքների կողքին օրենսդրական միջավայրը ներառում է գործող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը և իրավական ու քաղաքական միջավայրը: Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա օրենսդրական միջավայրի հարցերի օրինակներ են.

- հաշվապահական սկզբունքները և տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գործընթացները,
- օրենսդրական հիմունքները տնտեսության կանոնակարգվող տվյալ ճյուղի համար,
- օրենսդրական ակտերը և կանոնակարգերը, որոնք նշանակալի ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության վրա՝ ներառյալ ուղղակի հսկողական գործառնությունները,
- հարկումը (կազմակերպության և այլ),
- կազմակերպության գործունեության վրա տվյալ պահին ներգործող կառավարության քաղաքականությունը, ներառյալ արտարժույթի վերահսկողության կարգերը, գանձապետական, ֆինանսական խթանները (օրինակ, կառավարության օգնության ծրագրերը), սակագները կամ առևտրի սահմանափակման քաղաքականությունը,
- տնտեսության տվյալ ճյուղի և կազմակերպության գործունեության վրա ազդող բնապահպանական պահանջները:

Ա 20. ԱՄՄ 250-ը ներառում է կազմակերպության, տնտեսության տվյալ ճյուղի կամ ոլորտի համար կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի հիմունքներին առնչվող առանձին պահանջներ, որոնց միջավայրում կազմակերպությունը ծավալում է իր գործունեությունը<sup>7</sup>:

<sup>6</sup> ԱՄՄ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14

<sup>7</sup> ԱՄՄ 250 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 12

## Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

Ա 21. Ինչ վերաբերում է հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար կատարվող աուդիտորական աշխատանքներին, ապա պետք է նշել, որ օրենքները, այլ իրավական ակտերը և այլ գերատեսչությունները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ կազմակերպության համընդհանուր գործունեության վրա: Կազմակերպության և դրա միջավայրի պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ խիստ կարևոր է նման տարրերի դիտարկումը:

## Այլ արտաքին գործոններ

Ա 22. Աուդիտորի կողմից հնարավոր դիտարկման ենթակա այլ արտաքին գործոնների օրինակներ են ընդհանուր տնտեսական պայմանները, տոկոսադրույքները և ֆինանսավորման առկայությունը, սղաճը և արժույթի արժևորումը:

### *Կազմակերպության բնույթը (հղում՝ պար. 11(բ))*

Ա 23. Կազմակերպության բնույթը հասկանալի աուդիտորին հնարավորություն է ընձեռում հասկանալու այնպիսի հարցեր, ինչպես օրինակ՝

- արդյոք կազմակերպությունն ունի բարդ կառուցվածք՝ օրինակ, մասնաճյուղեր և այլ բաղկացուցիչ միավորներ բազմաթիվ վայրերում: Բարդ կառուցվածքները հաճախ ներկայացնում են այնպիսի խնդիրներ, որոնք կարող են առաջ բերել էական խեղաթյուրումների ռիսկեր: Նման խնդիրներից են, թե արդյոք գույվիլը, համատեղ ձեռնարկումները, ներդրումները կամ հատուկ նշանակության կազմակերպությունները համապատասխանորեն են հաշվառված,
- սեփականության հարցեր, սեփականատերերի և այլ անձանց կամ կազմակերպության միջև հարաբերություններ: Նշված պատկերացումն օժանդակում է պարզելու, թե արդյոք կապակցված կողմերի միջև կատարվող գործառնությունները պատշաճ կերպով են հայտնաբերվել և հաշվառվել: ԱՄՄ 550-ը<sup>8</sup> սահմանում է պահանջներ և տալիս ուղեցույցներ կապակցված կողմերին առնչվող աուդիտորի դիտարկումների վերաբերյալ:

Ա 24. Ստորև բերվում են հանգամանքների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է նկատի ունենալ կազմակերպության բնույթի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ՝

- այնպիսի գործարար գործընթացներ, ինչպես օրինակ.
  - եկամտի աղբյուրների բնույթը, արտադրանքը կամ ծառայությունները՝ ներառյալ էլեկտրոնային առևտրի ներգրավումը, ինչպես ինտերնետային վաճառքը կամ շուկայավարման գործառնությունները,
  - գործընթացների վարումը (օրինակ, արտադրության փուլերն ու եղանակները, բնապահպանական ռիսկերին ենթարկված գործառնությունները),
  - միավորումները, համատեղ ձեռնարկումները և ենթապայմանագրային գործունեությունը,
  - աշխարհագրական տարածվածությունը և տնտեսության ճյուղի սեզոնականությունը,

<sup>8</sup> ԱՄՄ 550 <<Կապակցված կողմեր>>

- արտադրական սարքավորումների, պահեստների և գրասենյակների գտնվելու վայրը, պաշարների տեղն ու քանակը,
- հիմնական գնորդները և ապրանքների ու ծառայությունների կարևոր մատակարարները, աշխատանքային համաձայնությունները (ներառյալ միությունների հետ պայմանագրերի առկայությունը, կենսաթոշակային և հետաշխատանքային հատուցումները, բաժնետոմսերի օպցիոնը կամ խրախուսական պարգևավճարների կարգավորումները, կառավարության կանոնակարգումը աշխատանքային հարցերի վերաբերյալ),
- հետազոտության և զարգացման գործընթացներն ու ծախսերը,
- կապակցված կողմերի հետ գործառնությունները,
- Ներդրումներ և ներդրումային գործունեություն, ինչպես օրինակ.
  - պլանավորված կամ վերջին ժամանակներում իրականացված ձեռքբերումները կամ ներդրումների օտարումը,
  - ներդրումները և արժեթղթերի ու վարկերի օտարումները, կապիտալ ներդրումային գործունեությունը,
  - ներդրումները չհամախմբված կազմակերպություններում՝ ներառյալ ընկերակցությունները, համատեղ կազմակերպությունները և հատուկ նշանակության կազմակերպությունները,
- Ֆինանսավորում և ֆինանսական գործունեություն, ինչպես օրինակ.
  - հիմնական մասնաճյուղերը և ասոցիացված կազմակերպությունները, ներառյալ համախմբված և չհամախմբված կառույցները,
  - պարտքի կառուցվածքը և համապատասխան պայմանները, ներառյալ արտահաշվեկշռային ֆինանսավորման և վարձակալության համաձայնությունները,
  - բարերար սեփականատերերը (տեղական, օտարերկրյա, գործարար համբավը և փորձառությունը) և կապակցված կողմերը,
  - ածանցյալ ֆինանսական գործիքների օգտագործումը,
- Ֆինանսական հաշվետվություններ, ինչպես օրինակ.
  - հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները և տնտեսության ճյուղին ներհատուկ գործընթացները՝ ներառյալ տնտեսության տվյալ ճյուղին բնորոշ գործունեության կարևոր տեսակները (օրինակ, վարկերը և ներդրումները բանկերի համար, հետազոտության և զարգացման գործընթացները դեղագործական ընկերությունների համար),
  - եկամտի ճանաչման գործընթացը,
  - իրական արժեքով հաշվապահական հաշվառումը,
  - արտարժույթով արտահայտված ակտիվները, պարտավորությունները և գործառնությունները,
  - անսովոր կամ բարդ գործառնությունների հաշվապահական հաշվառումը (օրինակ, բաժնետոմսերի վրա հիմնված փոխհատուցման հաշվապահական հաշվառումը), ներառյալ վիճելի կամ զարգացող ոլորտներում ընդգրկվածները:

Ա 25. Նախորդ ժամանակաշրջաններից հետո կազմակերպությունում տեղի ունեցած կարևոր փոփոխությունները կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աճի կամ փոփոխության:

### **Հատուկ նպատակային կազմակերպությունների բնույթը**

- Ա 26. Հատուկ նպատակային միավորը (երբեմն անվանվում է հատուկ նպատակային փոխադրամիջոց) այն կազմակերպությունն է, որը սովորաբար հիմնադրվում է նեղ և հստակորեն սահմանված նպատակների՝ օրինակ, ֆինանսական ակտիվների վարձակալություն կամ արժեթղթավորում, կամ էլ հետազոտման ու զարգացման գործունեություն իրականացելու համար: Միավորը կարող է լինել բաժնետիրական ընկերության, փոխադարձ վստահությամբ ընկերության (տրաստ), ընկերակցության և ոչ բաժնետիրական ընկերության ձևերով: Այն կազմակերպությունը, որի անունից ստեղծվել է հատուկ նպատակային միավորը, կարող է հաճախ վերջինիս փոխանցել ակտիվներ (օրինակ, որպես ֆինանսական ակտիվներ ներառող գործառնության ապաճանաչման մաս), ձեռք բերել վերջինիս ակտիվների օգտագործման իրավունքը կամ ծառայություններ մատուցել վերջինիս, այն ժամանակ, երբ այլ ընկերությունները կարող են ֆինանսավորում ապահովել վերջինիս համար: Ինչպես ԱՄՍ 550-ը մատնանշում է, որոշ հանգամանքներում, հատուկ նպատակային կազմակերպությունը կարող է լինել տվյալ կազմակերպության կապակցված կողմ<sup>9</sup>:
- Ա 27. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը հաճախ առանձնացնում է այն մանրամասն պայմանները, որոնք դիտվում են որպես վերահսկողությանը հավասարագոր կամ այն հանգամանքները, որոնց ներքո հատուկ նպատակային միավորը պետք է ենթարկվի համախմբման: Նշված շրջանակների ներկայացրած անհրաժեշտ պայմանների մեկնաբանությունը հաճախ պահանջում է հատուկ նպատակային կազմակերպության մասնակցությամբ համապատասխան պայմանագրերի վերաբերյալ մանրամասն գիտելիքներ:

*Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունը և կիրառումը (հղում՝ պար. 11(գ))*

- Ա 28. Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրության և կիրառման վերաբերյալ պատկերացումն ընդգրկում է այնպիսի հարցեր, ինչպես օրինակ՝
- այն եղանակները, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է նշանակալի ու անսովոր գործառնությունների հաշվառման համար,
  - կարևոր հաշվապահական մոտեցումների ազդեցությունը վիճելի ու զարգացող ոլորտների վրա, որոնց համար առկա է գերատեսչական ուղեցույցի և միակարծության պակաս,
  - հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ տեղի ունեցող փոփոխությունները,
  - ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը, որոնք նորություն են տվյալ կազմակերպության համար, և երբ ու ինչպես է տվյալ կազմակերպությունը յուրացնելու այդ պահանջները:

*Կազմակերպության նպատակներն ու ռազմավարությունը և համապատասխան գործարար ռիսկերը (հղում՝ պար. 11(դ))*

---

<sup>9</sup> ԱՄՍ 550, պարագրաֆ Ա7

Ա 29. Կազմակերպությունը վարում է իր գործունեությունը տնտեսության տվյալ ճյուղի, կանոնակարգման և արտաքին ու ներքին այլ գործունեների համատեքստում: Այդ գործունեությունն արձագանք տալու համար կազմակերպության ղեկավարությունը և կառավարման համար պատասխանատու անձինք սահմանում են նպատակներ, որոնք դառնում են կազմակերպության ընդհանուր ծրագրերը: Ռազմավարությունը ներկայացնում է այն մոտեցումները, որոնց միջոցով կազմակերպությունը մտադրվում է հասնել իր նպատակներին: Կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը կարող են ժամանակի ընթացքում փոփոխվել:

Ա 30. Գործարար ռիսկը ավելի ընդգրկուն է, քան ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրումների ռիսկերը. այն ներառում է վերջիններիս: Գործարար ռիսկը կարող է հանդես գալ փոփոխությունների կամ բարդության արդյունքում: Փոփոխությունների անհրաժեշտության ճանաչման ձախողումը նույնպես կարող է հանգեցնել գործարար ռիսկի: Գործարար ռիսկ կարող է առաջանալ, օրինակ, երբ՝

- նոր արտադրանքի կամ ծառայությունների հետ կապված նոր նախագծերը, որոնք կարող են ձախողվել,
- շուկան, որը անգամ եթե հաջող զարգացում է ապրել, բավարար չէ տվյալ արտադրանքի կամ ծառայության առաջխաղացմանը նպաստելու համար,
- արտադրանքի կամ ծառայության խոտանը, որը կարող է հանգեցնել լրացուցիչ պարտավորությունների առաջացմանը և հեղինակության ռիսկի հետ առնչվող խնդիրների:

Ա 31. Կազմակերպության առաջ ծառայած գործարար ռիսկերի վերաբերյալ պատկերացումները մեծացնում են էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման հավանականությունը, քանի որ շատ գործարար ռիսկեր վերջին հաշվով ունենում են ֆինանսական հետևանքներ, և հետևապես, ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը չունի բոլոր գործարար ռիսկերը հայտնաբերելու և գնահատելու պարտականություն, քանի որ ոչ բոլոր գործարար ռիսկերն են առաջ բերում էական խեղաթյուրումների ռիսկեր:

Ա 32. Ստորև բերվում են իրավիճակների օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել կազմակերպության նպատակների, ռազմավարության և դրանց հետ առնչություն ունեցող գործարար ռիսկերի, որոնք կարող են առաջ բերել ֆինանսական հաշվետվության էական խեղաթյուրման ռիսկեր, մասին պատկերացում ձեռք բերելու ժամանակ.

- տնտեսության տվյալ ճյուղի զարգացումները (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ կազմակերպությունը չունի տնտեսության տվյալ ճյուղում տեղի ունեցող փոփոխություններին դիմակայելու համար անհրաժեշտ անձնակազմ կամ փորձառություն),
- արտադրանքի և ծառայության նոր տեսակներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է լրացուցիչ արտադրական պարտավորություն),
- գործունեության ընդարձակում (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ պահանջարկը ճշգրիտ չի գնահատվել),

- հաշվապահական նոր պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում կամ լրացուցիչ ծախսեր),
- կանոնակարգման պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է լրացուցիչ իրավական ազդեցություն),
- ընթացիկ և հեռանկարային ֆինանսավորման պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է ֆինանսավորման կորուստ՝ կազմակերպության անհրաժեշտ պահանջների բավարարման անընդունակության պտճառով),
- SS-ի կիրառում (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ համակարգերն ու գործընթացներն անհամատեղելի են),
- ռազմավարության իրականացման ազդեցություններ՝ հատկապես այն ազդեցությունները, որոնք կարող են բերել նոր հաշվապահական պահանջներ (հավանական և համապատասխան գործարար ռիսկեր կարող են ծագել, օրինակ, երբ առկա է անավարտ և ոչ ճիշտ հաշվառում):

Ա 33. Գործարար ռիսկն անմիջական ազդեցություն կարող է ունենալ էական խեղաթյուրումների ռիսկի վրա՝ գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների առնչությամբ՝ հավաստումների և ֆինանսական հաշվետվության մակարդակներում: Օրինակ, անազնիվ գնորդի հետ պայմանագրային հարաբերությունների մեջ մտնելու հետևանքով առաջացած գործարար ռիսկը կարող է բերել էական խեղաթյուրումների ռիսկի մեծացման՝ կապված դեբիտորական պարտքերի գնահատման հետ: Այնուամենայնիվ, նույն ռիսկը, հատկապես պայմանագրային կողմ հանդիսացող տնտեսության հետ միասին, կարող է ունենալ նաև երկարաժամկետ հետևանքներ, որոնք աուդիտորը դիտարկում է, երբ գնահատում է անընդհատության ենթադրության համապատասխանությունը: Հարցը, թե արդյոք գործարար ռիսկը կարող է հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկի, այսպիսով, քննության է առնվում կազմակերպությանը վերաբերող հանգամանքների լույսի ներքո: Իրավիճակների և իրադարձությունների օրինակները, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկի առկայությունը, բերված են հավելված 2-ում:

Ա 34. Մովորաբար, ղեկավարությունը գնահատում է գործարար ռիսկերը և մոտեցումներ մշակում դրանց հասցեագրման համար: Ռիսկի գնահատման նման գործընթացը ներքին վերահսկողության մի մաս է, այն քննարկվում է պարագրաֆ 15-ում և պարագրաֆներ Ա79-Ա80-ում:

### **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

Ա 35. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտի ժամանակ <<ղեկավարության նպատակները>> կարող են ներգործության ենթարկվել հանրությանը հաշվետու լինելու խնդիրների կողմից և կարող են ներառել նպատակներ, որոնք իրենց սկզբնաղբյուրներն ունեն օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ այլ իրավասության շրջանակներում:

*Կազմակերպության ֆինանսական գործունեության գնահատումն ու դիտարկումը (հղում՝  
պար. 11(ե))*

Ա 36. Ղեկավարությունն ու այլ անձնակազմը գնահատում և դիտարկում են այն հարցերը, որոնք համարում են կարևոր: Գործունեության արդյունքների թե արտաքին, թե ներքին չափանիշները ճնշումներ են գործադրում կազմակերպության վրա: Այդ ճնշումներն, իրենց հերթին, կարող են խրախուսել ղեկավարությանը քայլեր ձեռնարկել բարելավելու գործարարությունը կամ խեղաթյուրելու ֆինանսական հաշվետվությունները: Այդ պատճառով, կազմակերպության գործունեության չափանիշների գնահատումն օժանդակում է աուդիտորին քննության առնել, թե գործունեության նշանակետերին հասնելու հետ կապված ճնշումներն արդյոք կարող են բերել ղեկավարության այնպիսի գործողությունների, որոնք կմեծացնեն էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, այդ թվում՝ խարդախության հետևանքով ի հայտ եկածները: Տես ԱՄՄ 240-ը խարդախության ռիսկերի հետ առնչվող պահանջների և ուղեցույցերի վերաբերյալ:

Ա 37. Ֆինանսական գործունեության գնահատումն ու դիտարկումը նույն չէ, ինչ որ վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը (քննարկվում է որպես ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս Ա98-Ա104 պարագրաֆներում), չնայած դրանց նպատակները կարող են մասամբ համընկնել.

- գործունեության գնահատումը և դիտարկումը ուղղված է նրան, թե արդյոք գործարարության վարումը բավարարում է ղեկավարության (կամ երրորդ կողմի) կողմից առաջադրված նպատակներին,
- վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը հատկապես վերաբերում է ներքին վերահսկողության արդյունավետ գործողությանը:

Որոշ դեպքերում, այնուամենայնիվ, գործունեության ցուցանիշները նաև ապահովում են այնպիսի տեղեկատվություն, որը հնարավորություն է տալիս ղեկավարությանը գնահատելու ներքին վերահսկողության թերի կողմերը:

Ա 38. Ստորև բերվում են կազմակերպության ներսում առաջ եկած տեղեկատվության օրինակներ, որոնք ղեկավարության կողմից օգտագործվում են ֆինանսական գործունեության գնահատման ու դիտարկման համար և որոնք աուդիտորը կարող է քննության առնել՝

- գործունեության հիմնական ցուցանիշներ (ֆինանսական և ոչ ֆինանսական) և հիմնական հարաբերակցություններ, միտումներ և գործնական վիճակագրություն,
- ֆինանսական գործունեության պարբերական վերլուծություններ,
- բյուջեներ, կանխատեսումներ, փոփոխությունների վերլուծություններ, սեզոնային տեղեկատվություն, բաժինների, վարչությունների և մյուս մակարդակների գործունեության հաշվետվություններ,
- աշխատակիցների գործունեության չափանիշներ և վարձատրության խրախուսման քաղաքականություն,
- կազմակերպության գործունեության համեմատություններ իր մրցակիցների գործունեության հետ:

Ա 39. Արտաքին կողմերը նույնպես կարող են գնահատել և դիտարկել կազմակերպության ֆինանսական գործունեությունը: Օրինակ, արտաքին տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, վերլուծաբանների և վարկանշային



գործակալությունների հաշվետվությունները, աուդիտորի համար կարող են հանդիսանալ կարևոր տեղեկատվություն: Նման հաշվետվություններ հաճախ կարելի է ստանալ աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից:

Ա 40. Ներքին գնահատումները կարող են առաջ քաշել անսպասելի արդյունքներ կամ միտումներ, որոնք ղեկավարությունից կպահանջեն որոշել դրանց պատճառները և ձեռնարկել ուղղիչ գործողություններ (ներառյալ, որոշ դեպքերում խեղաթյուրումների ժամանակին հայտնաբերումն ու շտկումը): Գործունեության արդյունքների գնահատումներն աուդիտորին կարող են նաև ցույց տալ, որ առկա են ֆինանսական հաշվետվության մեջ պարունակվող տեղեկատվությանը վերաբերվող խեղաթյուրումների ռիսկեր: Օրինակ, գործունեության արդյունքների գնահատումները կարող են մատնանշել, որ կազմակերպությունն ունի անսովոր կտրուկ աճ կամ շահութաբերություն՝ տնտեսության նույն ճյուղի այլ կազմակերպությունների միևնույն ցուցանիշների համեմատությամբ: Նման տեղեկատվությունը, հատկապես այլ գործոնների հետ միասին, ինչպես կատարողական ցուցանիշների վրա հիմնված պարզավճարային կամ խրախուսական վարձատրությունը, կարող է մատնանշել կառավարչական շեղումների հնարավոր ռիսկերի մասին՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հետ:

#### **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա 41. Առավել փոքր կազմակերպությունները հաճախ չունեն ֆինանսական գործունեության արդյունքների գնահատման ու դիտարկման գործընթացներ: Ղեկավարությանն ուղղված հարցումները կարող են պարզաբանել, որ փոքր կազմակերպությունն իր ֆինանսական գործունեության արդյունքների գնահատման ու համարժեք գործողությունների ձեռնարկման համար կարող է հենվել որոշակի հիմնական ցուցանիշների վրա: Եթե նման հարցումները ցույց տան գործունեության արդյունքների գնահատման կամ դիտարկման բացակայություն, ապա կարող է լինել չհայտնաբերված և չուղղված խեղաթյուրումների լրացուցիչ ռիսկի առկայություն:

#### **Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը (հղում՝ պար. 12)**

Ա 42. Կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները աջակցում են աուդիտորին հնարավոր խեղաթյուրումների տեսակների և էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վրա ազդող գործոնների հայտնաբերման, ինչպես նաև հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների նախագծման գործում:

Ա 43. Ներքին վերահսկողության վերաբերյալ կիրառական հետևյալ նյութը ներկայացվում է չորս բաժիններով, որոնք են՝

- ներքին վերահսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը,
- աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերը,
- համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու աստիճանը,
- ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մասերը:

#### *Ներքին վերահսկողության ընդհանուր բնույթն ու բնորոշ գծերը*

## **Ներքին վերահսկողության նպատակը**

Ա 44. Ներքին վերահսկողության համակարգը նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է հայտնաբերված գործարար ռիսկերի հասցեագրման նպատակով, որոնք սպառնում են կազմակերպության նպատակներից որևէ մեկի իրագործմանը: Այդ նպատակները վերաբերվում են.

- կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության հուսալիությանը,
- կազմակերպության գործունեության արդյունավետությանը և արտադրողականությանը,
- կազմակերպության գործունեության համապատասխանությանը գործող օրենքներին և այլ իրավական ակտերին:

Այն եղանակը, որով նախագծվում, իրականացվում և պահպանվում է ներքին վերահսկողության համակարգը, փոփոխական է՝ կախված կազմակերպության չափից ու բարդությունից:

## **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա 45. Իրենց նպատակներին հասնելու համար առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել ավելի քիչ կանոնակարգված միջոցներ և ավելի պարզ գործընթացներ ու ընթացակարգեր:

## **Ներքին վերահսկողության սահմանափակումները**

Ա 46. Ներքին վերահսկողության համակարգը, անկախ նրանից, թե որքանով է արդյունավետ, կարող է միայն կազմակերպության համար ապահովել ողջամիտ երաշխիք՝ ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող նպատակներին հասնելու համար: Այդ նպատակներին հասնելու հավանականությունը ազդեցության է ենթարկվում ներքին վերահսկողությանը բնորոշ սահմանափակումների կողմից: Վերջիններս ընդգրկում են այն իրողությունները, որ որոշումների կայացման հարցում մարդկային դատողությունները կարող են լինել թերի կամ մարդկային սխալի հետևանքով կարող են տեղի ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի խափանումներ: Օրինակ, կարող են լինել սխալներ վերահսկողության նախագծման կամ դրա փոփոխելու կապակցությամբ: Նմանապես, վերահսկողության իրականացումը կարող է արդյունավետ չլինել, օրինակ, երբ ներքին վերահսկողության նպատակներով պատրաստված տեղեկատվությունը (օրինակ, շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունը) արդյունավետ կերպով չի օգտագործվում, քանի որ այդ տեղեկատվության քննության համար պատասխանատու անձը չի ընկալում դրա նպատակը և չի կարողանում ձեռնարկել համապատասխան քայլեր:

Ա 47. Ավելին, վերահսկողության տարրերը կարող են խափանվել երկու կամ ավելի անձանց գաղտնի համաձայնության կամ անհամապատասխան ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության անտեսման հետևանքով: Օրինակ, ղեկավարությունը կարող է կողմնակի համաձայնության մեջ մտնել գնորդների հետ՝ կազմակերպության վաճառքի տիպային պայմանագրերում արտացոլված պայմանների փոփոխման մասին, որն իր հերթին կարող է հանգեցնել եկամտի ոչ պատշաճ ճանաչման: Նմանապես, ղեկավարությունը կարող է խմբագրել

ստուգումները համակարգչային ծրագրում, որոնք նախատեսված էին հայտնաբերելու այն գործառնությունները և հաշվետվություն ներկայացնելու դրանց մասին, որոնք գերազանցում են ապառիկ վաճառքի նախատեսված սահմանները, ինչի արդյունքում այդ գործառնությունները կարող են անտեսվել կամ ընդհանրապես ուշադրության չարժանացվել:

Ա 48. Այնուհետև, վերահսկողության տարրերի նախագծման և իրականացման ժամանակ, ղեկավարությունը կարող է անել դատողություններ՝ իր կողմից իրականացման համար ընտրված վերահսկողության տարրերի և իր կողմից ենթադրման համար ընտրված ռիսկերի բնույթի ու չափերի վերաբերյալ:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 49. Առավել փոքր կազմակերպությունները հաճախ ունեն սակավաթիվ աշխատակիցներ, ինչը կարող է սահմանափակել այն աստիճանը, որով պարտականությունների բաժանումը դառնում է առավել գործածական: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող առավել փոքր կազմակերպությունում, սեփականատեր ղեկավարը՝ մեծ կազմակերպության համեմատ, կարող է ունակ լինել գործադրելու առավել արդյունավետ հսկողություն: Այսպիսի հսկողությունը կարող է փոխհատուցել փոքր կազմակերպության պարտականությունների բաժանման սովորաբար ավելի սահմանափակ հնարավորությունները:

Ա 50. Մյուս կողմից, սեփականատեր ղեկավարը կարող է ավելի ունակ լինել անտեսելու վերահսկողության տարրերը, քանի որ փոքր կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգն ունի ավելի պարզ կառուցվածք: Այդ հանգամանքը հաշվի է առնվում աուդիտորի կողմից՝ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ժամանակ:

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաժանումը բաղկացուցիչ մասերի**

Ա 51. ԱՄՄ-ի նպատակներով արված ներքին վերահսկողության համակարգի բաժանումը հետևյալ հինգ բաղկացուցիչ մասերի աուդիտորի համար ապահովում է օգտակար հիմունքներ՝ քննության առնելու, թե ինչպես կազմակերպության ներքին վերահսկողության տարբեր կողմերը կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ աուդիտորական աշխատանքների վրա.

(ա) վերահսկողության միջավայր,

(բ) կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց,

(գ) տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ,

(դ) վերահսկողական գործունեություն և

(ե) վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ:

Նման տարանջատումն անխուսափելիորեն չի արտացոլում, թե ինչպես է կազմակերպությունը նախագծում, իրականացնում և պահպանում իր ներքին վերահսկողությունը կամ թե ինչպես է կարող դասակարգել տվյալ բաղկացուցիչ

մասը: Աուդիտորները կարող են օգտագործել սույն ԱՄՄ-ում օգտագործվածից տարբերվող տերմինաբանություն ու հիմունքներ՝ ներքին վերահսկողության զանազան կողմերի ու աուդիտի վրա դրանց ազդեցության նկարագրման նպատակով, պայմանով, որ սույն ԱՄՄ-ում նկարագրված բոլոր բաղկացուցիչ մասերը նկատի առնվեն:

Ա 52. Ֆինանսական հաշվետվության աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության հինգ բաղկացուցիչ մասերին վերաբերող կիրառական նյութը բերված է ստորև ներկայացված՝ պարագրաֆներ Ա69-Ա104-ում: Հավելված 1-ը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տալիս ներքին վերահսկողության նշյալ բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ:

Ներքին վերահսկողության ավտոմատացված և ձեռքով կատարվող/չավտոմատացված տարրերի բնորոշ գծերը, որոնք առնչվում են աուդիտորի կողմից կատարվող ռիսկի գնահատմանը

Ա 53. Կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը պարունակում է չավտոմատացված և, ավելի հաճախ, ավտոմատացված տարրեր: Թե ավտոմատացված, թե ոչ ավտոմատացված տարրերն առնչվում են աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատման և դրա վրա հիմնված հետագա աուդիտորական ընթացակարգերին:

Ա 54. Ավտոմատացված և ոչ ավտոմատացված տարրերի գործածումը ներքին վերահսկողության մեջ ազդում է նաև այն եղանակի վրա, որով սկզբնավորվում, գրանցվում, կատարվում և ներկայացվում են գործառնությունները՝

- ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրերը կարող են ներառել այնպիսի ընթացակարգեր, ինչպես օրինակ, գործառնությունների վավերացումը և զննումը, համադրումը և համադրված հողվածներին հետևելը: Դրա փոխարեն, կազմակերպությունը կարող է օգտագործել ավտոմատացված ընթացակարգեր՝ գործառնությունների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման ու ներկայացման համար, երբ էլեկտրոնային եղանակով կատարված գրանցումները փոխարինում են թղթային փաստաթղթերին,
- SS-ի համակարգերին առնչվող վերահսկողության տարրերը բաղկացած են ավտոմատացված (օրինակ, համակարգչային ծրագրերում զետեղված վերահսկողության տարրերը) և ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրերի համակցությունից: Բացի այդ, ավտոմատացված վերահսկողության տարրերը կարող են գոյություն ունենալ SS-ի համակարգերից անկախ, դրանք կարող են օգտագործել SS-ի կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը կամ սահմանափակվել SS-ի և ավտոմատացված վերահսկման տարրերի գործունեության արդյունավետության մոնիտորինգով, ինչպես նաև բացառությունների վարումով: Երբ SS համակարգերը օգտագործվում են գործառնությունների կամ այլ ֆինանսական տվյալների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման կամ ներկայացման համար դրանք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու համար, նման դեպքերում, համակարգերն ու ծրագրերը կարող են ներառել կարևոր հաշիվների նկատմամբ արված համապատասխան հավաստումներին վերաբերող վերահսկողության տարրեր կամ կարող են

վճռորոշ լինել SS-ի համակարգերից կախում ունեցող վերահսկողության չավտոմատացված տարրերի արդյունավետ գործունեության համար: Կազմակերպության ներքին վերահսկողության ավտոմատացված ու չավտոմատացված տարրերի գույակցումը փոփոխվում է կախված SS-ի համակարգերի գործածման բնույթից ու բարդությունից:

Ա 55. Ընդհանուր առմամբ, SS-ի համակարգերը օգնում են կազմակերպությանը հնարավորություն ընձեռելով՝

- հետևողականորեն կիրառել նախապես սահմանված գործարար կանոնները և իրականացնել բարդ հաշվարկներ՝ մեծաքանակ գործառնությունների կամ տվյալների մշակման համար,
- խթանել տեղեկատվության ժամկետայնության, առկայության և ճշգրտության բարձրացումը,
- հեշտացնել տեղեկատվության լրացուցիչ վերլուծությունը,
- ուժեղացնել կազմակերպության գործունեության և դրա կարգերի ու ընթացակարգերի վրա մոնիտորինգ անցկացնելու կարողությունը,
- կրճատել վերահսկողության տարրերի խափանման ռիսկը և
- ավելացնել պարտականությունների արդյունավետ բաշխման հասնելու կարողությունը՝ գործադրելով անվտանգության վերահսկողության տարրեր՝ համակարգչային ծրագրերի, տվյալների բազաների և գործառնական համակարգերի ապահով գործարկման համար:

Ա 56. SS-ի համակարգերը նաև առաջ են քաշում կազմակերպության ներքին վերահսկողության առանձնահատուկ ռիսկեր, որոնք, օրինակ, ներառում են՝

- վստահությունն այն համակարգերի ու ծրագրերի նկատմամբ, որոնք տվյալները մշակում են ոչ ճշգրիտ կերպով կամ մշակում են ոչ ճշգրիտ տվյալներ, կամ երկու հանգամանքները միասին,
- չթույլատրված մուտք դեպի տվյալներ, որը կարող է բերել տվյալների ոչնչացման կամ անտեղի փոփոխությունների, ներառյալ չթույլատրված կամ տեղի չունեցած գործառնությունների գրանցումը կամ էլ գործառնությունների ոչ ճշգրիտ գրանցումը: Հատուկ ռիսկեր կարող են առաջանալ, երբ բազմաթիվ օգտագործողներ մտնում են տվյալների ընդհանուր բազա,
- SS-ի անձնակազմի կողմից իրենց հանձնարարված պարտականությունների կատարման համար անհրաժեշտ մուտքի հնարավորությունից առավել արտոնությունների ստացման հնարավորությունը, ինչը խախտում է պարտականությունների տարանջատումը,
- տվյալների չթույլատրված փոփոխություններ հիմնական ֆայլերում,
- չթույլատրված փոփոխություններ համակարգերում կամ ծրագրերում,
- համակարգերում կամ ծրագրերում անհրաժեշտ փոփոխություններ չկատարելը,
- անտեղի ֆիզիկական միջամտություն,
- տվյալների հնարավոր կորուստ կամ դեպի տվյալներ պահանջվող մուտքի անհնարինություն:

Ա 57. Ներքին վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերն առավել պիտանի են այն դեպքերում, երբ պահանջվում է դատողություն և շրջահայացություն, ինչպես օրինակ, հետևյալ հանգամանքների առկայության դեպքերում՝

- խոշոր, անսովոր կամ չկրկնվող գործառնություններ,

- հանգամանքներ, որտեղ սխալները դժվար է սահմանել, ակնկալել կամ կանխագուշակել,
- փոփոխվող հանգամանքներում, որոնք պահանջում են, որ վերահսկողությունն արձագանքի գոյություն ունեցող ավտոմատացված վերահսկողության շրջանակներից դուրս,
- վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի արդյունավետության մոնիտորինգի ժամանակ:

Ա 58. Վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերը կարող են լինել պակաս հուսալի, քան ավտոմատացված տարրերը, քանի որ դրանք կարող են շրջանցվել, արհամարհվել կամ անտեսվել առավել հեշտությամբ և առավել հակված լինել վրիպումների ու սխալների: Այդ իսկ պատճառով ոչ ավտոմատացված վերահսկողության տարրի կիրառության հետևողականության աստիճանը չի կարող ենթադրվել: Վերահսկողության չավտոմատացված տարրերը կարող են պակաս պիտանի լինել հետևյալ հանգամանքներում.

- մեծաքանակ կամ կրկնվող գործառնությունների դեպքում կամ այն իրավիճակներում, որտեղ սխալները, որոնք հնարավոր է ակնկալել կամ կանխագուշակել, կարող են կա՛մ կանխվել, կա՛մ հայտնաբերվել ու ճշտվել վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի օգնությամբ,
- վերահսկողական գործողությունների դեպքում, որոնց պարագայում վերահսկողության իրականացման առանձնահատուկ եղանակները կարող են բավարար կերպով նախագծվել ու ավտոմատացվել:

Ա 59. Ներքին վերահսկողության համակարգին վերաբերող ռիսկերի չափն ու բնույթը փոփոխվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի բնույթից ու առանձնահատկություններից կախված: Կազմակերպությունն արձագանքում է SS-ի համակարգի կամ վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրերի օգտագործումից առաջացած ռիսկերին՝ արդյունավետ վերահսկողության հաստատման միջոցով, որն իրագործվում է հաշվի առնելով կազմակերպության տեղեկատվական համակարգերի առանձնահատկությունները:

### *Աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրեր*

Ա 60. Կազմակերպության նպատակների ու դրանց հասնելու ողջամիտ երաշխիքի ապահովման նպատակով իրականացվող վերահսկողության տարրերի միջև գոյություն ունի ուղիղ կապ: Կազմակերպության նպատակները և, հետևաբար, վերահսկողության տարրերն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման, գործառնությունների ու համապատասխանության հետ կապված հարցերին: Այնուամենայնիվ, այդ նպատակներից և վերահսկման տարրերից ոչ բոլորն են առնչվում աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը:

Ա 61. Գործոնները, որոնք առնչվում են աուդիտորի դատողությանն այն մասին, թե արդյոք վերահսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ համատեղ, համապատասխան է աուդիտի անցկացման տեսանկյունից, ներառում են.

- էականությունը,
- առնչվող ռիսկերի նշանակալի լինելը,
- կազմակերպության մեծությունը,
- կազմակերպության գործունեության բնույթը, ներառյալ դրա կազմակերպումը և սեփականության առանձնահատկությունները,
- կազմակերպության գործառնությունների բազմազանությունը և բարդությունը,

- գործող օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները,
- հանգամանքները և ներքին վերահսկողության համապատասխան բաղկացուցիչ մասը,
- կազմակերպության ներքին վերահսկողության մաս համարվող համակարգերի բնույթն ու բարդությունը, ներառյալ սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,
- արդյոք տվյալ վերահսկողության տարրը, առանձին կամ այլ տարրերի հետ միասին վերցրած, կանխում, հայտնաբերում ու շտկում է էական խեղաթյուրումները, և եթե այո, ապա՝ ինչպե՞ս:

Ա 62. Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվության ամբողջականությանը և ճշգրտությանը հետևող վերահսկողության տարրերը կարող են համարվել տեղին աուդիտի տեսանկյունից, եթե աուդիտորը մտադիր է օգտագործել այդ տեղեկատվությունը հետագա ընթացակարգերի նախագծման ու իրագործման համար: Գործունեության ու համապատասխանության նպատակներին առնչվող վերահսկողության տարրերը նույնպես կարող են տեղին համարվել, եթե դրանք վերաբերվեն այնպիսի տվյալների, որոնք աուդիտորը գնահատում կամ օգտագործում է աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման նպատակով:

Ա 63. Զթույլատրված ձեռքբերման, օգտագործման կամ օտարման հանդեպ ակտիվների պահպանությանն ուղղված ներքին վերահսկողությունը կարող է ներառել ֆինանսական ու գործառնական նպատակներին առնչվող տարրեր: Նման վերահսկողության տարրերի դիտարկումն աուդիտորի կողմից սովորաբար սահմանափակվում է ֆինանսական հաշվետվության հուսալիության հետ կապված դիտարկումներով:

Ա 64. Ընդհանուր առմամբ, կազմակերպությունը գործադրում է նաև իր նպատակներին առնչվող վերահսկողության տարրեր, որոնք, սակայն, տեղին չեն աուդիտի անցկացման առումով, և հետևաբար, կարող են և չդիտարկվել: Օրինակ, կազմակերպությունը կարող է հենվել վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի բարդ համակարգի վրա՝ ապահովելու համար արդյունավետ և արտադրողական գործունեություն (օրինակ, ավիաընկերության չվացուցակների վարման համար նախատեսված վերահսկողության ավտոմատացված տարրերի համակարգը), սակայն նման վերահսկողության տարրերը սովորաբար չեն կարող տեղին համարվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից: Բացի դրանից, չնայած ներքին վերահսկողությունը գործադրվում է ամբողջ կազմակերպության կամ դրա որևէ գործառնական միավորի կամ գործընթացի նկատմամբ, այնուամենայնիվ, կազմակերպության գործառնական միավորներին կամ գործընթացներին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները կարող են տեղին չդիտվել աուդիտի անցկացման տեսանկյունից:

## **Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար**

Ա 65. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտորները ներքին վերահսկողության առնչությամբ հաճախ ունեն լրացուցիչ պարտականություններ, օրինակ, հաշվետվություն ներկայացնել սահմանված ստանդարտի հետ համապատասխանության վերաբերյալ: Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտորները կարող են նաև ունենալ պարտականություն հաշվետվություն ներկայացնել օրենքներին, այլ իրավական

ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ: Արդյունքում, նրանց կողմից կատարվող ներքին վերահսկողության դիտարկումը կարող է լինել ավելի լայն ու մանրամասն:

*Համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումների բնույթն ու աստիճանը (հղում՝ պար. 13)*

Ա 66. Վերահսկողության տվյալ տարրի նախագծի գնահատումը ներառում է այնպիսի դիտարկում, թե արդյոք վերահսկողության տվյալ տարրը, առանձին կամ մյուս տարրերի հետ միասին վերցրած, կարող է արդյունավետորեն կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել էական խեղաթյուրումները: Վերահսկողության տարրի իրագործում նշանակում է, որ վերահսկողության տվյալ տարրը գոյություն ունի և կազմակերպությունն այն օգտագործում է: Նպատակահարմար չի վերահսկողության իրագործումը, եթե այն արդյունավետ է, այնպես որ, առաջին հերթին քննարկվում է վերահսկողության տարրի նախագիծը: Ոչ ճիշտ նախագծված վերահսկողության տարրը կարող է իրենից ներկայացնել ներքին վերահսկողության համակարգի էական թերություն:

Ա 67. Համապատասխան վերահսկողության տարրերի նախագծման և իրագործման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար կատարվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- հարցումներ կազմակերպության անձնակազմին,
- առանձին վերահսկողության տարրերի կիրառման ուսումնասիրություն,
- փաստաթղթերի ու հաշվետվությունների ստուգում,
- ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող գործառնությունների հետևում-գնում տեղեկատվական համակարգի միջոցով:

Միայն հարցումները, այնուամենայնիվ, բավարար չեն այդ նպատակների համար:

Ա 68. Կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ ընկալման ձեռք բերումը բավարար չէ դրանց գործառնական արդյունավետության ստուգման համար, քանի դեռ առկա չէ որոշ աստիճանի ավտոմատացում, որը կապահովի վերահսկողության տարրերի կայուն գործունեությունը: Օրինակ, վերահսկողության ոչ ավտոմատացված տարրի իրականացման վերաբերյալ ժամանակի տվյալ պահին ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի ապահովում աուդիտորական ապացույց ժամանակի այլ պահերին վերահսկողության տվյալ տարրի գործառնական արդյունավետության առումով: Այնուամենայնիվ, կապված SS-ի կիրառմամբ տեղեկատվության մշակմանը (տես պարագրաֆ Ա55-ը) բնորոշ հետևողականության հետ, աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը, որն ուղղված է պարզելու, թե իրականացվել է արդյոք ավտոմատացված վերահսկողություն, կարող է ծառայել որպես վերահսկողության այդ տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում՝ կախված աուդիտորի կողմից կատարված գնահատումից և վերահսկողության տարրերի քննումից, օրինակ, համակարգչային ծրագրի փոփոխությունների կապակցությամբ: Վերահսկողության տարրերի



գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ լրացուցիչ ստուգումները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում:<sup>10</sup>

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողության միջավայր (հղում՝ պար. 14)*

Ա 69. Ներքին վերահսկողության միջավայրը ներառում է կառավարման ու ղեկավարման գործառույթները և այդ գործընթացների համար պատասխանատու անձանց դիրքորոշումը, իրազեկվածությունն ու գործողությունները՝ կազմակերպության ներքին վերահսկողության ու դրա կարևորության վերաբերյալ: Վերահսկողության միջավայրն առաջադրում է կազմակերպության ուժը՝ ներագդելով անձնակազմի վերահսկողական գիտակցության վրա:

Ա 70. Վերահսկողության միջավայրի տարրերը, որոնք դրա վերաբերյալ պատկերացման ձեռքբերման ժամանակ կարող են դիտվել որպես տեղին, ներառում են հետևյալը՝

(ա) հաղորդակցումը և ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործումը. սրանք կարևոր բաղադրիչներ են, որոնք ազդում են վերահսկողության տարրերի նախագծման, ղեկավարման ու մոնիտորիգի արդյունավետության վրա,

(բ) հմտությունների վերաբերյալ պարտավորվածությունը. այնպիսի հարցեր են, ինչպես ղեկավարության կողմից առանձին աշխատատեղերի համար հմտության աստիճանի դիտարկումը, և թե որքանով են այդ մակարդակները կրում պահանջվող հմտություններ ու գիտելիքներ,

(գ) կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցությունը. կառավարման համար պատասխանատուներին վերագրելի հատկանիշներ, ինչպիսիք են՝

- նրանց անկախությունը ղեկավարությունից,
- նրանց փորձառությունը և վարկը,
- նրանց ներգրավվածության աստիճանը, նրանց փոխանցվող տեղեկատվությունը և նրանց հսկողական գործողությունները,
- նրանց գործողությունների համապատասխանությունը, ներառյալ, թե նրանց կողմից ինչ չափով են բարձրացվում դժվար հարցեր և ինչ չափով են դրանք իրագործվում ղեկավարություն կողմից, ու նրանց հաղորդակցումը ներքին ու արտաքին աուդիտորների հետ:

(դ) ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը. այնպիսի առանձնահատկություններ, ինչպես ղեկավարության

- գործարար ռիսկեր ընդունելու և կառավարելու մոտեցումները,
- ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ դիրքորոշումն ու գործողությունները,

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

- տեղեկատվության մշակման և հաշվապահական գործառույթների ու անձնակազմի նկատմամբ մոտեցումները:
- (ե) կազմակերպչական կառուցվածք. կառուցվածք, որի շրջանակներում կազմակերպության նպատակներին հասնելու համար իրականացվող գործառնությունները պլանավորվում, կատարվում, վերահսկվում և վերանայվում են,
- (զ) լիազորությունների և պատասխանատվության փոխանցումը. հարցեր, թե ինչպես են փոխանցվում լիազորությունները և պատասխանատվությունը գործառնական գործողությունների համար, և ինչպես են հաստատվում հաշվետվական հարաբերություններն ու լիազորությունների ստորակարգությունը,
- (է) մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացները. քաղաքականություն և գործընթացներ, որոնք, օրինակ, վերաբերվում են հավաքագրմանը, կողմնորոշմանը, պատրաստմանը, գնահատմանը, խորհրդատվությանը, առաջխաղացմանը, վարձատրությանն ու ուղղիչ գործողություններին:

*Աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության միջավայրի տարրերի համար*

Ա 71. Համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել հարցումների և ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերի համակցման միջոցով, ինչպես օրինակ, հիմնավորման նպատակով կատարվող հարցումներն ուսումնասիրության կամ ստուգման ընթացքում: Օրինակ, ղեկավարությանը և աշխատակիցներին ուղղված հարցումների միջոցով աուդիտորը ձեռք է բերում պատկերացում, թե ինչպես է ղեկավարությունն իր տեսակետները հաղորդում աշխատակիցներին գործընթացների ու բարոյական վարքագծի վերաբերյալ: Աուդիտորը կարող է այնուհետ որոշել, թե արդյոք գործադրվել են համապատասխան վերահսկողության տարրեր, օրինակ, դիտարկելով, թե ղեկավարությունն ունի արդյոք գրավոր արձանագրված վարքագիրք, և ղեկավարության գործողություններն արդյոք բխում են դրանում ամրագրված կանոններից:

*Վերահսկողական միջավայրի ազդեցությունն էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա*

Ա 72. Կազմակերպության վերահսկողության միջավայրի որոշ տարրեր էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա ունեն մոլորեցնող ազդեցություն: Օրինակ, կազմակերպության վերահսկողական գիտակցությունը զգալիորեն ներազդվում է կառավարման համար պատասխանատու անձանց կողմից, քանի որ նրանց պարտականությունները մեկը ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ ղեկավարության վրա եղած ճնշումների հակակշռումն է, որոնք կարող են բխել շուկայի պահանջից կամ վարձատրության համակարգից: Հետևաբար, վերահսկողության միջավայրի նախագծման արդյունավետությունը,

կապված կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցության հետ, կարող է կրել այնպիսի հանգամանքների ազդեցություն, ինչպիսիք են.

- նրանց անկախությունը ղեկավարությունից և ղեկավարության գործողությունները գնահատելու ընդունակությունը,
- արդյոք նրանք հասկանում են կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնությունները,
- ինչ չափանիշով են նրանք կատարում գնահատում, թե ֆինանսական հաշվետվությունները արդյոք պատրաստված են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին համապատասխան:

Ա 73. Գործունյա և անկախ տնօրենների խորհուրդը կարող է ազդել ավագ ղեկավարության գաղափարախոսության և գործելատճի վրա: Այնուամենայնիվ, այլ տարրերի ազդեցությունը կարող է լինել ավելի սահմանափակ: Օրինակ, չնայած, մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացներն՝ ուղղված ֆինանսական, հաշվապահական, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների հմտություններ ունեցող անձնակազմ վարձելուն, կարող են կրճատել ֆինանսական տեղեկատվության մշակման ընթացքում հնարավոր սխալների ռիսկերը, սակայն կարող են չմեղմել վերին ղեկավարության ուժեղ հակումները գերազնահատելու եկամուտները:

Ա 74. Բավարար վերահսկողության միջավայրը կարող է ծառայել որպես դրական գործոն աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ: Այնուամենայնիվ, չնայած որ կարող է օգնել կրճատել խարդախության ռիսկը, բավարար վերահսկողության միջավայրը խարդախությունից բացարձակորեն հետ կանգնեցնող գործոն չէ: Հակառակը, վերահսկողության միջավայրի թերությունները կարող են վնասել վերահսկողության տարրերի արդյունավետությանը՝ հատկապես խարդախության հետ կապված: Օրինակ, ղեկավարության կողմից SS-ի անվտանգության ռիսկերին դիմակայելու նպատակով բավարար միջոցներ չներգրավելը կարող է վնասակար ազդեցություն ունենալ ներքին վերահսկողության վրա՝ թույլ տալով համակարգչային ծրագրերում կամ տվյալներում ոչ ճիշտ փոփոխությունների կամ չթույլատրված գործառնությունների կատարումը: Ինչպես բացատրված է ԱՄՄ 330-ում, վերահսկողության միջավայրը նաև ազդում է աուդիտորի հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի և չափի վրա:<sup>11</sup>

Ա 75. Վերահսկողության միջավայրն ինքն իրեն չի կանխում կամ հայտնաբերում ու շտկում էական խեղաթյուրումները: Միաժամանակ, այն կարող է ազդել աուդիտորի կողմից վերահսկողության տարրերի գնահատման արդյունավետության վրա (օրինակ, վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը կամ առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունները) և, դրա միջոցով, աուդիտորի կողմից կատարվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման վրա:

**Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա 76. Հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունների վերահսկողության միջավայրը կտարբերվի մեծ կազմակերպությունների վերահսկողության միջավայրից: Օրինակ, փոքր կազմակերպության կառավարման համար պատասխանատու

<sup>11</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ Ա2-Ա3

անձինք կարող են չընդգրկել անկախ կամ արտաքին անդամի և, այլ սեփականատերերի բացակայության պայմաններում, կառավարման պարտականությունն ուղղակիորեն կարող է ստանձնել սեփականատեր ղեկավարը: Վերահսկողության միջավայրի բնույթը կարող է նաև ներագրել վերահսկողության ուրիշ տարրերի կարևորության կամ դրանց բացակայության վրա: Օրինակ, սեփականատեր ղեկավարի եռանդուն ներգրավումը կարող է մեղմացնել այն ռիսկերը, որոնք առաջանում են փոքր կազմակերպություններում պարտականությունների բաժանման պակասից: Դա, այնուամենայնիվ, կարող է մեծացնել այլ ռիսկեր, օրինակ, վերահսկողության տարրերի անտեսման ռիսկը:

Ա 77. Ի լրումն, վերահսկողության միջավայրի տարրերի առնչությամբ ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցները կարող են փաստաթղթային ձևով առկա չլինել, հատկապես, երբ ղեկավարության ու այլ անձնակազմի միջև հաղորդակցումը ոչ պաշտոնական է, սակայն արդյունավետ: Օրինակ, փոքր կազմակերպությունները հնարավոր է չեն ունեցել գրավոր արձանագրված վարքագիրք, սակայն, փոխարենը, զարգացրել են ազնվությանը և բարոյական վարքագծի կարևորությանը մեծ նշանակություն տվող մշակույթ՝ բանավոր հաղորդակցման և ղեկավարության օրինակով:

Ա 78. Հետևաբար, ղեկավարության կամ սեփականատեր ղեկավարի դիրքորոշումը, իրազեկվածությունը և գործողությունները փոքր կազմակերպության վերահսկողության միջավայրի ընկալման համար ունեն առանձնակի նշանակություն:

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց (հղում՝ պար. 15)**

Ա 79. Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը կազմում է հիմքն այն հարցի, թե ինչպես է ղեկավարությունը որոշում կառավարման ենթակա ռիսկերը: Եթե այդ գործընթացը համապատասխանում է առկա հանգամանքներին, այդ թվում՝ կազմակերպության բնույթին, չափին և բարդությունը, ապա այն օժանդակում է աուդիտորին գնահատելու էական խեղաթյուրումների ռիսկերը: Թե կազմակերպության ռիսկի գնահատման ընթացակարգը արդյոք համապատասխանում է առկա հանգամանքներին, աուդիտորի դատողության հարց է:

### **Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա 80. Քիչ հավանական է, որ փոքր կազմակերպությունում լինի ռիսկի գնահատման ընթացակարգ: Նման դեպքերում հավանական է, որ ղեկավարությունը ճանաչի ռիսկերն այդ նպատակով անմիջականորեն ներգրավված աշխատակազմի միջոցով: Այնուամենայնիվ, անկախ հանգամանքներից, հարցումների կատարումը ռիսկերի ճանաչման վերաբերյալ, և թե ինչպես են դրանք դիմակայվում, բայց և այնպես անհրաժեշտ է:

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ (հղում՝ պար. 18)**

**Տեղեկատվական համակարգ, ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության հետ (հղում՝ պար. 15)**

Ա 81. Ֆինանսական հաշվետվության հետ առնչվող տեղեկատվական համակարգը, որը ներառում է հաշվապահական համակարգը, բաղկացած է հետևյալ ընթացակարգերից ու գրանցումներից, որոնք նախագծված և հաստատված են հետևյալ նպատակների համար՝

- սկզբնավորել, գրանցել, կատարել ու ներկայացնել կազմակերպության գործառնությունները (ինչպես նաև իրադարձություններն ու իրավիճակները) և հաշվետվողականությունն ապահովել համապատասխան ակտիվների, պարտավորությունների և սեփական կապիտալի համար,
- ընդունել որոշում ոչ ճիշտ կատարված գործառնությունների վերաբերյալ, օրինակ, ավտոմատացված հետևող ֆայլերը ու գործընթացները, որոնք կատարվում են անորոշ հաշիվների ժամանակին պարզաբանման նպատակով,
- մշակել ու հաշվառել համակարգի կողմից վերահսկողության տարրերի անտեսման ու շրջանցման դեպքերը,
- գործառնությունների կատարման համակարգերի տեղեկատվությունը փոխանցել գլխավոր գրանցամատյան,
- մշտական ֆայլերում կատարել ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվության գրանցում, որը վերաբերում է իրադարձություններին ու իրավիճակներին, ի տարբերություն այնպիսի գործառնությունների, ինչպիսիք են ակտիվների մաշվածքն ու ամորտիզացիան և դեբիտորական պարտքերի վերադարձելիության փոփոխությունները,
- ապահովել, որ համաձայն գործող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների բացահայտում պահանջվող տեղեկատվությունը կուտակվի, գրանցվի, մշակվի, ամփոփվի ու պատշաճ ձևով ներկայացվի ֆինանսական հաշվետվություններում:

**Մուտքագրումներ հաշվապահական գրքերում**

Ա 82. Կազմակերպության տեղեկատվական համակարգը սովորաբար ներառում է հաշվապահական գրքերի տիպային մուտքագրումներ, որոնք պահանջվում են գործառնությունների պարբերական գրանցումների կատարման նպատակով: Հաշվապահական գրքերում կատարվող մուտքագրումների օրինակներ կարող են լինել վաճառքի, գնումների և կանխիկ դրամական միջոցների ելքագրումներին վերաբերող գրանցումները կամ ղեկավարության կողմից պարբերաբար կատարվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող գրանցումները, ինչպես օրինակ, չհավաքագրվող դեբիտորական պարտքերի հավաքագրելիության աստիճանի գնահատումներին վերաբերող գրանցումները:

Ա 83. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացը ներառում է նաև հաշվապահական գրքերի ոչ տիպային մուտքագրումներ՝ պարբերաբար չկրկնվող, արտասովոր գործառնությունների կամ համապատասխանեցումների գրանցման համար: Նման մուտքագրումների օրինակ կարող են ծառայել համախմբման համապատասխանեցումներն ու ձեռնարկատիրական միավորումներին վերաբերող մուտքագրումները կամ օտարումներին և ոչ

պարբերական գնահատումներին առնչվող մուտքագրումները, օրինակ, ակտիվների արժեզրկումը: Չմեքենայացված ընդհանուր գրանցամատյաններ ներառող համակարգերում հաշվապահական գրքերի ոչ տիպային մուտքագրումները կարող են երևան բերվել գրանցամատյանների, գրքերի ու հիմնավորող փաստաթղթերի զննման միջոցով: Երբ գլխավոր գրանցամատյանի վարման և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով օգտագործվում են մեքենայացված ընթացակարգեր, ապա նման գրանցումները կարող են լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով և, հետևապես, առավել հեշտ կարող են երևան բերվել համակարգիչների օժանդակությամբ կատարվող աուդիտորական եղանակների միջոցով:

#### Առնչվող գործընթացներ

Ա 84. Կազմակերպության գործընթացները այն գործողություններն են, որոնք նախագծված են՝

- զարգացնելու, ձեռք բերելու, արտադրելու, վաճառելու ու բաշխելու համար կազմակերպության արտադրանքն ու ծառայությունները,
- ապահովելու գործող օբեկտների և այլ իրավական ակտերի պահպանումը,
- գրանցելու տեղեկատվությունը, ներառյալ հաշվապահական ու ֆինանսական հաշվետվության տեղեկատվությունը:

Գործընթացների արդյունքում տեղեկատվական համակարգի միջոցով գրանցվում, կատարվում ու ներկայացվում են գործառնություններ: Կազմակերպության գործընթացների վերաբերյալ իմացության ձեռքբերումը, որը ներառում է, թե ինչպես են գործառնությունները սկզբնավորվում, օժանդակում է աուդիտորին պատկերացում կազմել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի վերաբերյալ՝ այն եղանակով, որը համապատասխանում է կազմակերպության շուրջ առկա հանգամանքներին:

#### Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 85. Տեղեկատվական համակարգերը և դրանց վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացները փոքր կազմակերպություններում, հնարավոր է, որ լինեն պակաս բարդ, քան մեծ կազմակերպություններում, սակայն դրանց նշանակությունն պակաս էական չէ: Ղեկավարության եռանդուն ներգրավմամբ աչքի ընկնող փոքր կազմակերպությունները կարող են չունենալ հաշվապահական ընթացակարգերի, բարդ հաշվապահական գրանցումների և գրավոր արձանագրված կարգերի լայնածավալ նկարագրության կարիք: Հետևաբար, փոքր կազմակերպության աուդիտի ընթացքում կազմակերպության համակարգերի ու գործընթացների ընկալումը կարող է ավելի հեշտ լինել և առավել կախում ունենալ հարցումներից, քան փաստաթղթերի զննությունից: Այնամենայնիվ, կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը մնում է կարևոր:

#### Հաղորդակցություն (*հղում՝ պար. 19*)

Ա 86. Կազմակերպության կողմից կազմակերպվող հաղորդակցությունը, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ պարտականություններին, պատասխանատվությանն ու առնչվող այլ կարևոր հարցերին, ներառում է ֆինանսական հաշվետվության ներքին վերահսկողության հետ կապված անհատական պարտականությունների ու պատասխանատվության մասին ընկալման ապահովում: Այն ընդգրկում է այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են օրինակ, անձնակազմն ինչ աստիճանի ընկալում ունի, թե ինչպես են իրենց գործողությունները ֆինանսական հաշվետվության տեղեկատվական համակարգում առնչվում այլ անձանց աշխատանքի ու շեղումների վերաբերյալ ավելի բարձր օղակներին համապատասխան հաշվետվության ներկայացման միջոցների հետ: Հաղորդակցումը կարող է ընդունել այնպիսի ձևեր, ինչպես կազմակերպության կարգեր պարունակող և ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ ձեռնարկները: Բաց հաղորդակցման խոդովակներն օժանդակում են երաշխավորելու, որ շեղումները հայտնաբերվում են և ապա ենթարկվում են համապատասխան ուշադրության:

### **Հատուկ նկատառումներ փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա 87. Փոքր կազմակերպությունում հաղորդակցումը կարող է կառուցվել ավելի պարզ ձևով և իրագործելի լինել առավել հեշտությամբ՝ պատասխանատվության ավելի քիչ մակարդակների առկայության ու ղեկավարության տեսանկյունից ներկայության ավելի մեծ աստիճանի հետևանքով:

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողական գործունեություն (հղում՝ պար. 20)*

Ա 88. Վերահսկողական գործունեությունը այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք օգնում են երաշխավորելու, որ կազմակերպության հրահանգները կատարվում են: Վերահսկողական գործունեությունը, անկախ նրանից, թե վարվում է մեքենայացված թե չմեքենայացված համակարգերում, ունի տարբեր նպատակներ և կիրառվում է տարբեր կազմակերպական ու գործառնությունների մակարդակներում: Ստորև բերվում են առանձնահատուկ վերահսկողական գործողությունների օրինակներ.

- պաշտոնական թույլտվություն,
- կատարման արդյունքների դիտարկում,
- տեղեկատվության մշակում,
- ֆիզիկական վերահսկողության տարրեր,
- պարտականությունների բաժանում:

Ա 89. Աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողություններն են.

- այն գործողությունները, որոնք դիտվում են այդպիսին, օրինակ, այն գործողությունները, որոնք վերաբերում են նշանակալի ռիսկերին, նաև առնչություն ունեցող այնպիսի ռիսկերին վերաբերող գործողությունները, որոնց համար համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես որ պահանջվում է պարագրաֆներ 29-ով ու 30-ով, կամ
- այն գործողությունները, որոնք համարվում են պատշաճ աուդիտորի դատողության առումով:

- Ա 90. Առուղիտորի դատողությունը, թե վերահսկողական գործունեությունն արդյոք առնչվում է առուղիտին, կրում է ազդեցությունն այն ռիսկի, որն առուղիտորը դիտարկել է, որ հնարավոր է բերի էական խեղաթյուրման: Վերահսկողական գործունեության առուղիտին առնչվելու վերաբերյալ առուղիտորի դատողության վրա ազդում է նաև այն, թե արդյոք նա համարում է, որ վերահսկողության տարրի գործառնական արդյունավետության ստուգումը հավանականորեն կլինի պատշաճ համապարփակ ընթացակարգերի աստիճանը որոշելու տեսանկյունից:
- Ա 91. Առուղիտորի շեշտադրումը կարող է լինել այնպիսի վերահսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման վրա, որոնք հասցեագրված են այն ոլորտներին, որտեղ առուղիտորի դիտարկմամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկերը հավանականորեն բարձր են: Երբ բազմաթիվ վերահսկողական գործողություններից յուրաքանչյուրը հասնում է միևնույն նպատակի, ավելորդ է ձեռք բերել պատկերացումներ այդ նպատակին վերաբերող յուրաքանչյուր առանձին վերահսկողական գործողության վերաբերյալ:
- Ա 92. Առուղիտորի գիտելիքները վերահսկողական գործողությունների առկայության կամ բացակայության մասին, որոնք ստացվել են ներքին վերահսկողության համակարգի մյուս բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ ընկալումից, օժանդակում են առուղիտորին որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ է ցուցաբերել լրացուցիչ ուշադրություն՝ վերահսկողական գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման նպատակով:

#### Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

- Ա 93. Առավել փոքր կազմակերպության վերահսկողական գործունեության հիմքում ընկած հայեցակարգը հավանականորեն քիչ է տարբերվում մեծ կազմակերպության հայեցակարգից, սակայն հաստատված ընթացակարգերը, որով նրանք գործում են, կարող են տարբեր լինել: Բացի այդ, ղեկավարության կողմից կիրառվող ներքին վերահսկողության տարրերի հետևանքով կազմակերպությունը վերահսկողական որոշ գործողություններ կարող է համարել ավելորդ: Օրինակ, կարևոր գնումների հաստատման ու հաճախորդներին ապառիկի տրամադրման ղեկավարության բացառիկ լիազորությունը կարող է ուժեղ վերահսկողությունն ապահովել կարևոր հաշիվների մնացորդների և գործառնությունների վրա՝ նվազեցնելով կամ վերացնելով ավելի մանրամասն վերահսկողական գործողություններ կատարելու կարիքը:
- Ա 94. Փոքր կազմակերպության առուղիտին առնչվող վերահսկողական գործողություններն առավելապես վերաբերում են հիմնական գործառնությունների խմբերին, օրինակ, եկամուտներին, գնումներին և աշխատանքային ծախսերին:

#### SS-ի կիրառումից առաջացող ռիսկեր (*հղում՝ պար. 21*)

- Ա 95. SS-ն ազդում են այն եղանակի վրա, որով իրականացվում է վերահսկողական գործունեությունը: Առուղիտորի տեսանկյունից SS-ի նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության տարրերն արդյունավետ են այն ժամանակ, երբ դրանք ապահովում են տեղեկատվության անձեռնմխելիությունն ու այդ համակարգերի կողմից մշակվող տվյալների անվտանգությունը, և երբ դրանք ներառում են



հիմնական SS-ի ու համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության արդյունավետ տարրեր:

Ա 96. SS-ի հիմնական վերահսկողության տարրերն այն կարգերն ու ընթացակարգերն են, որոնք վերաբերում են մեծ քանակությամբ համակարգչային ծրագրերի և ապահովում են այդ ծրագրերին առնչվող վերահսկողության տարրերի արդյունավետ աշխատանքը: Դրանք միաժամանակ վերաբերում են բազում առաջադրանքներ վարող արագագործ ու մեծ համակարգիչներին, փոքր համակարգիչներին ու վերջնական օգտագործողներ ներառող միջավայրերին: SS-ի հիմնական վերահսկողության տարրերը, որոնք ապահովում են տեղեկատվության անձեռնմխելիությունն ու տվյալների անվտանգությունը, սովորաբար կիրառելի են հետևյալ ոլորտների նկատմամբ.

- տվյալների կենտրոնացում և ցանցային գործառնություններ,
- համակարգային ծրագրերի ձեռքբերումներ,
- ծրագրերի փոփոխություններ,
- մուտքի անվտանգություն,
- համակարգչային ծրագրերի ձեռքբերումներ, զարգացում և շահագործում

Նշված գործընթացները հիմնականում իրականացվում են վերոհիշյալ պարագրաֆ 56-ում նկարագրված ռիսկերի վարման համար:

Ա 97. Համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերը մեքենայացված կամ ոչ մեքենայացված ընթացակարգեր են, որոնք սովորաբար շահագործվում են ձեռնարկատիրական գործընթացի ընթացքում և կիրառվում են առանձին ծրագրերի կողմից գործառնությունների կատարման համար: Համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերը բնույթով կարող են լինել կանխարգելող կամ հայտնաբերող և նախատեսված են երաշխավորելու հաշվապահական գրանցումների անձեռնմխելիությունը: Հետևապես, համակարգչային ծրագրերի վերահսկողության տարրերն առնչվում են այն ընթացակարգերին, որոնք օգտագործվում են սկզբնավորելու, գրանցելու, մշակելու և ներկայացնելու գործառնություններն ու այլ ֆինանսական տվյալները: Մույն վերահսկողության տարրերն օժանդակում են երաշխավորելու, որ սկիզբ առած գործառնությունները թույլատրվել են և կատարելապես ու ճշգրտորեն գրանցվել ու կատարվել են: Օրինակները ներառում են մուտքագրվող տվյալների խմբագրման զսպիչները, թվային հաջորդականության պահպանման զսպիչները՝ շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունների չմեքենայացված դիտարկման համար կամ անմիջապես մուտքագրման ժամանակ կատարվող ճշտումները:

*Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը. վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ (հղում՝ պար. 22)*

Ա 98. Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը ժամանակի ընթացքում ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատման գործընթաց է: Այն ընգրկում է վերահսկողության տարրերի գնահատումը սահմանված ժամանակին և անհրաժեշտ առողջացմանն ուղղված գործողությունների ձեռնարկումը: Դեկավարությունը վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ է իրականացնում ընթացիկ գործողությունների, առանձին գնահատումների կամ նշված երկու եղանակների համակցման միջոցով: Ընթացիկ մոնիտորինգի

գործողությունները հաճախ հանդիսանում են կազմակերպության սովորական, կրկնվող գործողություններ և ներառում են կանոնավոր ղեկավարություն և հսկողական գործողություններ:

Ա 99. Ղեկավարության մոնիտորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, ինչպես օրինակ, հաճախորդների բողոքներն ու կանոնակարգողների դիտողությունները, որոնք կարող են մատնանշել խնդիրները կամ ընդգծել այն բնագավառները, որոնք կատարելագործման կարիք ունեն:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 100. Ղեկավարության կողմից վերահսկողության նկատմամբ մոնիտորինգը հաճախ իրականացվում է ղեկավարության կամ սեփականատեր ղեկավարի անմիջական ներգրավմամբ: Այսպիսի ներգրավումը հաճախ բացահայտում է սպասումների նկատմամբ զգալի տարբերությունները և ֆինանսական հաշվետվության անճշտություններն՝ առաջնորդելով վերահսկողության առողջացմանն ուղղված գործողության:

Ներքին աուդիտի գործառույթներ (հղում՝ պար. 23)

Ա 101. Կազմակերպության ներքին աուդիտի գործառույթը հնարավոր է, որ նշանակալի համարվի աուդիտի համար, եթե ներքին աուդիտի ստորաբաժանման պատասխանատվության ու գործողությունների բնույթը առնչվում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման հետ, և եթե աուդիտորն ակնկալում է օգտագործել ներքին աուդիտորների աշխատանքը՝ չափավորելու կատարման ենթակա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ժամանակը կամ կրճատելու դրանց աստիճանը: Եթե աուդիտորը որոշում է, որ ներքին աուդիտի գործառույթը հնարավոր է, որ նշանակալի համարվի աուդիտի համար, ապա այդ դեպքում կիրառվում է ԱՄՄ 610-ը:

Ա 102. Ներքին աուդիտի գործառույթի նպատակները, և հետևապես, կազմակերպություններում դրան վերաբերող պարտականությունների ու կարգավիճակի բնույթը լայնորեն տարբերակվում են և կախված են կազմակերպության չափից, կառուցվածքից և ղեկավարության կամ որոշ դեպքերում կառավարման անձնակազմի պահանջներից: Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման պարտականությունները կարող են ներառել, օրինակ, ներքին վերահսկողության մոնիտորինգ, ռիսկի կառավարում և օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին համապատասխանության դիտարկում: Մյուս կողմից, ներքին աուդիտի գործառույթը, օրինակ, կարող է սահմանափակվել գործընթացների խնայողության, արտադրողականության ու արդյունավետության դիտարկումներով, և հետևապես, կարող է չվերաբերել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանը:

Ա 103. Եթե ներքին աուդիտի գործառույթին առնչվող պարտականությունների բնույթը վերաբերում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանը, կատարված կամ կատարվելիք գործառնությունների նկատմամբ արտաքին աուդիտորի նկատառումներին, ապա ներքին աուդիտի ստորաբաժանումը կարող է իր գործառույթներում ներառել տվյալ ժամանակաշրջանի համար ներքին

առողիտորական աշխատանքների պլանի վերանայում, եթե այդպիսին առկա է, և ներքին առողիտորների հետ այդ պլանի վերաբերյալ քննարկում:

Տեղեկատվության աղբյուրներ (հղում՝ պար. 24)

Ա 104. Տեղեկատվության մեծ մասը, որն օգտագործվում է մոնիտորինգի ընթացքում, պատրաստվում է կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի միջոցով: Եթե ղեկավարությունը, առանց հիմքի առկայության, ենթադրություն է անում, որ մոնիտորինգի համար օգտագործվող տվյալները ճիշտ են, ապա այն սխալները, որոնք կարող են պարունակվել տեղեկատվության մեջ, կարող են հավանականորեն ղեկավարությանը հանգեցնել մոնիտորինգի վրա հիմնված ոչ ճիշտ եզրակացության: Այսպիսով, կազմակերպության ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս հանդիսացող մոնիտորինգի վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերման մի մաս, առողիտորից պահանջվում է պատկերացում ունենալ հետևյալի մասին.

- կազմակերպության մոնիտորինգի գործողություններին առնչվող տեղեկատվության աղբյուրներ,
- այն հիմքը, որի հիման վրա ղեկավարությունը համարում է, որ տեղեկատվությունը բավարար չափով հուսալի է այդ նպատակի համար:

## Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչումն ու գնահատումը

*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում (հղում՝ պար. 25(ա))*

Ա 105. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում առկա են էական խեղաթյուրումների ռիսկեր, որոնք տարածականորեն ազդում են ամբողջ ֆինանսական հաշվետվության և հավանականորեն բազում հավաստումների վրա: Նման բնույթի ռիսկերն անհրաժեշտորեն չեն համարվում այնպիսի ռիսկեր, որոնք ճանաչվում են գործառնությունների խմբերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների շրջանակում ղեկավարության կողմից արված հավաստումների միջոցով: Վերջիններս ավելի շուտ ներկայացնում են հանգամանքներ, որոնք կարող են մեծացնել էական խեղաթյուրումների ռիսկը հավաստումների մակարդակում, օրինակ, ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության համակարգի անտեսման հետևանքով: Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում ռիսկերը հատկապես կարող են առնչվել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին վերաբերող առողիտորի դիտարկումների հետ:

Ա 106. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում ռիսկեր կարող են ծագել հատկապես վերահսկողության թերի միջավայրի հետևանքով (չնայած այդ ռիսկերը կարող են կապվել այլ գործոնների հետ, օրինակ, տնտեսական պայմանների վատացումը): Օրինակ, այնպիսի թերությունն, ինչպիսին է ղեկավարության ունակության պակասը, ֆինանսական հաշվետվության վրա կարող է ունենալ առավել տարածական ազդեցություն, որը կպահանջի առողիտորի համընդհանուր արձագանքում:

Ա 107. Ներքին վերահսկողության վերաբերյալ աուդիտորի ընկալումը կարող է կասկածներ առաջացնել, թե հնարավոր է արդյոք անցկացնել պատշաճ աուդիտ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ: Օրինակ.

- կազմակերպության ղեկավարության մասին մտահոգությունները կարող են լինել այնքան լուրջ, որ ստիպելն աուդիտորին եզրակացնել, թե ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվության սխալ ներկայացման վտանգն այն աստիճանի է, որ նման պայմաններում աուդիտ չի կարող անցկացվել,
- կազմակերպության գրանցումների իրավիճակի ու հուսալիության վերաբերյալ մտահոգությունները կարող են աուդիտորին ստիպել եզրակացնել, որ քիչ հավանական է լինեն բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ:

Ա 108. ԱՄՄ 705<sup>12</sup>-ը հաստատում է պայմաններ և տալիս է ուղեցույցներ որոշելու համար, թե արդյոք աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, կամ, ինչպես կարող է պահանջվել որոշ դեպքերում, հրաժարվել առաջադրանքի կատարումից, եթե նման հրաժարում հնարավոր է գործող օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով:

*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ներկայացված հավաստումների մակարդակում (հղում՝ պար. 25(բ))*

Ա 109. Հավաստումների մակարդակում, էական խեղաթյուրումների ռիսկերը գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների համար պետք է ենթարկվեն դիտարկման, որովհետև նման դիտարկումը օժանդակում է որոշել հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը նշյալ մակարդակում, որն անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ ճանաչված ռիսկերն առավել համատարած կերպով են առնչվում ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությանը և հավանականորեն ազդում են բազում հավաստումների վրա:

### **Հավաստումների օգտագործումը**

Ա 110. Ներկայացնելով, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին համապատասխան, ղեկավարությունը թաքնված կամ բացահայտ կերպով կատարում է հավաստումներ՝ ֆինանսական հաշվետվության տարբեր տարրերի ու առնչվող ծանուցումների ճանաչման, չափման, ներկայացման և բացահայտման վերաբերյալ:

Ա 111. Հավաստումները, որոնք օգտագործվում են տարբեր տեսակի հնարավոր խեղաթյուրումները դիտարկելու համար, կարող են բաժանվել երեք դասերի և ընդունել հետևյալ ձևերը՝

---

<sup>12</sup> ԱՄՄ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

- (ա) հավաստումներ առդիտի ժամանակաշրջանում տեղի ունեցող գործառնությունների դասերի ու իրադարձությունների նկատմամբ.
  - (i) տեղի ունենալը՝ գրանցված գործառնություններն ու իրադարձությունները տեղի են ունեցել և վերաբերում են տվյալ կազմակերպությանը,
  - (ii) ամբողջականությունը՝ բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,
  - (iii) ճշգրտությունը՝ գրանցման ենթակա գործառնություններին ու իրադարձություններին վերաբերող գումարներն ու այլ տվյալները գրանցվել են պատշաճ կերպով,
  - (iv) հաշվեփակումը՝ գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,
  - (v) դասակարգումը՝ գործառնություններն ու իրադարձությունները գրանցվել են պատշաճ հաշիվներում,
- (բ) հավաստումներ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ.
  - (i) առկայությունը՝ ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը գոյություն ունեն,
  - (ii) իրավունքներն ու պարտականությունները՝ կազմակերպությունը պահպանում և վերահսկում է ակտիվների նկատմամբ իրավունքները և պարտավորությունները, որոնք առկա են, և հենց տվյալ կազմակերպության պարտականություններ են,
  - (iii) ամբողջականությունը՝ բոլոր ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը, որոնք ենթակա էին գրանցման, գրանցվել են,
  - (iv) արժևորումն ու բաշխումը՝ ակտիվները, պարտավորություններն ու սեփական կապիտալը պատշաճ գումարներով ներառված են ֆինանսական հաշվետվություններում, և արժևորման ու բաշխման ենթակա համապատասխանեցումները պատշաճ կերպով գրանցվել են,
- (գ) ներկայացմանն ու բացահայտումներին վերաբերվող հավաստումներ.
  - (i) տեղի ունենալը և իրավունքներն ու պարտականությունները՝ բացահայտված իրադարձությունները, գործառնությունները և այլ հանգամանքները տեղի են ունեցել և պատկանում են տվյալ կազմակերպությանը,
  - (ii) ամբողջականությունը՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկման ենթակա բոլոր բացահայտումները ընդգրկվել են,
  - (iii) դասակարգումը և հասկանալիությունը՝ ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճ կերպով ներկայացվել ու նկարագրվել է, և բացահայտումները արտահայտվել են հստակ կերպով,
  - (iv) ճշգրտությունն ու արժեվորումը՝ ֆինանսական և այլ տեղեկատվությունը բացահայտվել է իրական ու համապատասխան գումարներով:

Ա 112. Առդիտորը կարող է օգտագործել վերոնշյալ, վերագրյալ հավաստումները և կարող է դրանք արտահայտել այլ կերպ, պայմանով, որ վերոնշյալում վերագրված բոլոր ասպեկտները պահպանվեն: Օրինակ, առդիտորը կարող է համակցել գործառնություններին ու իրադարձություններին վերաբերող հավաստումները հաշիվների մնացորդների հավաստումների հետ:

Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

Ա 113. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հավաստումներ անելու ժամանակ, ի լրումն այն հավաստումների, որոնք բերված են պարագրաֆ Ա111-ում, դեկավարությունը հաճախ կատարում է հավաստում, որ գործառնություններն ու իրադարձությունները իրականացվել են օրենքին, կանոնակարգերին և այլ իրավասություններին համապատասխան: Նման հավաստումները կարող են ներառվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակում:

*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման գործընթաց (հղում՝ պար. 26(ա))*

Ա 114. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի միջոցով հավաքագրված տեղեկատվությունը՝ ներառյալ վերահսկողության տարրերի նախագծման ու դրանց գործածության գնահատման համար ձեռք բերված աուդիտորական վկայությունները, օգտագործվում է որպես ռիսկի գնահատմանն օժանդակող աուդիտորական ապացույց: Ռիսկի գնահատումը սահմանում է կատարման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը:

Ա 115. Հավելված 2-ը տալիս է հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն:

*Հավաստումներին առնչվող վերահսկողության տարրեր (հղում՝ պար. 26(բ))*

Ա 116. Ռիսկի գնահատման ժամանակ, աուդիտորը կարող է երևան բերել այն վերահսկողության տարրերը, որոնք կապված առանձին հավաստումների հետ, հավանականորեն կարող են կանխել կամ հայտնաբերել ու շտկել էական խեղաթյուրումները: Ընդհանուր առմամբ, օգտակար է պատկերացում ձեռք բերել վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ ու դա վերաբերել հավաստումներին այն գործընթացների ու համակարգերի համատեքստում, որում դրանք գոյություն ունեն, որովհետև առանձին վերահսկողական գործողությունները, իրենք իրենց, հաճախ չեն հասցեագրվում ռիսկերին: Փոխարենը, միայն բազմակի վերահսկողական գործողություններն են, ներքին վերահսկողության համակարգի այլ բաղկացուցիչ մասերի հետ մեկտեղ, որ հաճախ բավարարում են ռիսկին դիմակայելու համար:

Ա 117. Ընդհակառակը, որոշ վերահսկողական գործողություններ կարող են հատուկ ազդեցություն ունենալ առանձին հավաստման առնչությամբ՝ ամփոփված գործառնությունների տվյալ դասում կամ հաշվի մնացորդում: Օրինակ, վերահսկողական գործողությունները, որոնք կազմակերպությունը սահմանել է երաշխավորելու համար, որ իր անձնակազմը պատշաճ կերպով է հաշվում ու արձանագրում տարեկան գույքագրման տվյալները, ուղղակիորեն վերաբերում են գույքի հաշիվների նկատմամբ արված առկայության ու ամբողջականության հավաստումներին:

Ա 118. Վերահսկողության տարրերը կարող են ներկայացված հավաստումներին առնչվել ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն: Որքան անուղղակի է կապը, այնքան պակաս արդյունավետ կերպով է տվյալ վերահսկողության տարրը օգնում կանխարգելել կամ հայտաբերել ու շտկել տվյալ հավաստմանն առնչվող

խեղաթյուրումները: Օրինակ, վաճառքի գծով ղեկավարի կողմից կատարված դիտարկումն ըստ մարզի առանձին խանութների ծավալած վաճառքի գործունեության ամփոփ տվյալների, կարող է միայն անուղղակիորեն առնչվել վաճառքից ստացված եկամտի ամբողջականության հավաստման հետ: Հետևապես, այդ հավաստմանն առնչվող ռիսկի նվազեցման տեսանկյունից, այն կարող է պակաս արդյունավետ լինել, քան տվյալ հավաստմանն ուղղակիորեն առնչվող վերահսկողության տարրերն, օրինակ, առաքման փաստաթղթերի համադրումը ներկայացված հաշիվների հետ:

## Նշանակալի ռիսկեր

Նշանակալի ռիսկերի ճանաչումը (հղում՝ պար. 28)

- Ա 119. Նշանակալի ռիսկերը հաճախ վերաբերում են կարևոր ու չկրկնվող գործառնություններին կամ դատողություններից ծագած հարցերին: Չկրկնվող գործառնություններն իրենց բնույթով արտասովոր գործառնություններ են, որոնք կարող են առաջանալ գործառնության չափի կամ բնույթի հետևանքով, և հետևապես, կարող են լինել հազվադեպ: Դատողություններից ծագած հարցերը կարող են ներառել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացում, որի համար առկա է գնահատման զգալի անորոշություն: Կրկնվող, ոչ բարդ գործառնությունները, որոնք ենթակա են պարբերական կատարման, քիչ հավանական է, որ կառաջացնեն նշանակալի ռիսկեր:
- Ա 120. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել կարևոր, չկրկնվող գործառնությունների համար՝ երևան գալով ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով.
- ղեկավարության չափից ավելի մեծ միջամտություն հաշվապահական մոտեցման սահմանման ժամանակ,
  - չափից ավելի մեծ չմեքենայացված միջամտություն տվյալների հավաքագրման ու մշակման ժամանակ,
  - բարդ հաշվարկներ կամ հաշվապահական սկզբունքներ,
  - չկրկնվող գործառնությունների բնույթը, որը կարող է կազմակերպության համար դժվար դարձնել ռիսկերի նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողությունը:
- Ա 121. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ավելի մեծ լինել կարևոր դատողությունների ենթակա հարցերի համար, որոնք պահանջում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների սահմանում և առաջ են գալիս ստորև բերված հանգամանքների հետևանքով.
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ եկամտի ճանաչման հաշվապահական սկզբունքները կարող են ենթարկվել տարբեր մեկնաբանությունների,
  - պահանջվող դատողությունը կարող է լինել սուբյեկտիվ կամ բարդ կամ պահանջել ենթադրություններ ապագա իրադարձությունների հետևանքների վերաբերյալ, օրինակ, իրական արժեքի կապակցությամբ արվող դատողությունը:
- Ա 122. ԱՄՄ 330-ը նկարագրում է ռիսկը որպես նշանակալի որակվող լրացուցիչ անուղիտորական ընթացակարգերի հետևանքը:<sup>13</sup>

<sup>13</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ 15 և 21

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

Ա 123. ԱՄՄ 240-ը տալիս է լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ խարդախության հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի ճանաչման ու գնահատման վերաբերյալ:<sup>14</sup>

**Նշանակալի ռիսկերին վերաբերող վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացումը (հղում՝ պար. 29)**

Ա 124. Չնայած ռիսկերը, որոնք վերաբերում են կարևոր, չկրկնվող կամ դատողությունից ծագող հարցերին, քիչ հավանական է, որ ենթակա կլինեն ամենօրյա վերահսկողության, այնուամենայնիվ, ղեկավարությունը կարող է տալ այլ արձագանք՝ մտադրվելով միջոցներ ձեռնարկել դրանց դեմ: Հետևապես, ղեկավարության պատկերացումները, թե կազմակերպությունն արդյոք նախագծել ու գործադրել է վերահսկողության տարրեր՝ չկրկնվող կամ դատողություն պահանջող հանգամանքների հետևանքով առաջացող նշանակալի ռիսկերի համար, ներառում է, թե ինչպես է ղեկավարությունն արձագանքում այդ ռիսկերին: Այդպիսի արձագանքները կարող են ներառել՝

- վերահսկողական գործողություններ, ինչպես օրինակ, ավագ ղեկավարության կամ փորձագետների կողմից արված դատողությունների դիտարկումը,
- գնահատումների փաստաթղթավորված գործընթացները,
- կառավարման պատասխանատուների կողմից հավանությունը:

Ա 125. Օրինակ, երբ առկա են միանգամյա իրադարձություններ, ինչպես կարևոր դատավարության ծանուցման ստացումը, կազմակերպության տված արձագանքի դիտարկումը կարող է ներառել այնպիսի հարցեր, թե արդյոք հարցը հանձնարարվել է համապատասխան փորձագետի (ինչպես օրինակ, կազմակերպությունում ներգրավված կամ չներգրավված իրավաբանական խորհրդատուն), թե կատարվել է արդյոք հնարավոր ազդեցության գնահատում, և ինչպես է առաջարկվում կատարել տվյալ իրավիճակի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

Ա 126. Որոշ դեպքերում հնարավոր է, որ ղեկավարությունը համապատասխանորեն չի արձագանքել էական խեղաթյուրումների նշանակալի ռիսկերին դրանց հանդեպ վերահսկողության համապատասխան տարրերի գործադրման միջոցով: Վերահսկողության նման տարրերի իրագործման ղեկավարության ձախողումը ցուցիչ է ներքին վերահսկողության համակարգի էական թերության վերաբերյալ:<sup>15</sup>

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

Ա 127. էական խեղաթյուրումների ռիսկերը կարող են ուղղակիորեն վերաբերել սովորական գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների

<sup>14</sup> ԱՄՄ 240, պարագրաֆներ 25-27

<sup>15</sup> ԱՄՄ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 7



գրանցումներին ու հուսալի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը: Նման ռիսկերը կարող են մարմնավորել ամենօրյա ու նշանակալի գործառնությունների դասերի համար ոչ ճիշտ ու անավարտ գրանցումների կատարում, ինչպես օրինակ, կազմակերպության եկամուտները, գնումները, կանխիկ դրամական մուտքերն ու վճարումները:

- Ա 128. Երբ ամենօրյա նման գործառնությունները ենթակա են բարձր մեքենայացված մշակման՝ փոքր կամ առանց չմեքենայացված միջամտության, համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը համապատասխան ռիսկի առնչությամբ կարող է անհնար լինել: Օրինակի համար, աուդիտորը դա կարող է դիտել որպես այնպիսի դեպք, երբ կազմակերպության տեղեկատվության զգալի քանակը սկզբնավորվում, կատարվում կամ ներկայացվում է միայն էլեկտրոնային եղանակով, ինչպես ամբողջական համակարգերում: Այսպիսի դեպքերում՝
- աուդիտորական ապացույցները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային եղանակով, դրանց բավականաչափ լինելն ու համապատասխանությունը կախված է ճշգրտության ու ամբողջականության վրա վերահսկողություն ապահովող տարրերի արդյունավետությունից,
  - տեղեկատվության ոչ ճիշտ սկզբնավորում կամ փոփոխություն տեղի ունենալու և չհայտնաբերվելու հավանականությունը կարող է ավելի մեծ լինել, եթե համապատասխան վերահսկողության տարրերն արդյունավետ չգործեն:
- Ա 129. Նման ռիսկերի ճանաչման լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի հետևանքները նկարագրված են ԱՄՍ 330-ում<sup>16</sup>:

#### *Ռիսկի գնահատման վերանայում (հղում՝ պար. 31)*

- Ա 130. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորի ուշադրությունը կարող է գրավել տեղեկատվություն, որը զգալիորեն տարբերվում է այն տեղեկատվությունից, որի վրա հենված էր ռիսկի գնահատումը: Օրինակ, ռիսկի գնահատումը կարող է հենված լինել այն սպասման վրա, որ որոշակի վերահսկողության տարրեր գործում են արդյունավետ: Նշված վերահսկողության տարրերի նկատմամբ ստուգումներ կատարելու ընթացքում աուդիտորը կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, որ դրանք աուդիտի անցկացմանն առնչություն ունեցող ժամանակահատվածներում արդյունավետորեն չեն գործել: Նմանապես համապարփակ ընթացակարգեր իրականացնելիս աուդիտորը կարող է հայտնաբերել խեղաթյուրումներ այն քանակով կամ հաճախականությամբ, որն ավելի է, քան աուդիտորի ռիսկի գնահատումներին համատեղելի մեծությունները: Նման հանգամանքներում, ռիսկի գնահատումը չի կարող համապատասխանորեն արտացոլել կազմակերպության ճիշտ հանգամանքները և հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման տեսանկյունից: Տես 330-ը լրացուցիչ ուղեցույցների համար:

#### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 32)**

- Ա 131. Այն եղանակը, որով պարագրաֆ 32-ում սահմանված պահանջների նկատմամբ կատարվում է փաստաթղթավորում, աուդիտորն ինքն է որոշում՝ օգտագործելով

<sup>16</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 8

մասնագիտական դատողություն: Օրինակ, փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում փաստաթղթերը կարող են միավորվել ընդհանուր ռազմավարության և աուդիտի պլանավորման փաստաթղթերի հետ <sup>17</sup> : Նմանապես, օրինակ, ռիսկի գնահատումը կարող է փաստաթղթավորվել առանձին կամ կարող է լինել որպես աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի փաստաթղթավորման մի մաս <sup>18</sup>: Փաստաթղթավորման ձևն ու աստիճանը կախված է կազմակերպության բնույթից, չափից ու բարդությունից և դրա ներքին վերահսկողության համակարգից, ինչպես նաև կազմակերպությունից ձեռք բերվող տեղեկատվության առկայությունից, աուդիտի ընթացքում օգտագործվող աուդիտի մեթոդաբանությունից ու տեխնոլոգիայից:

- Ա 132. Այն կազմակերպությունների համար, որոնց գործունեությունն ու ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող գործընթացները բարդ չեն, փաստաթղթավորումը կարող է լինել ձևով պարզ ու հարաբերականորեն հակիրճ: Անհրաժեշտություն չկա ամբողջությամբ փաստաթղթավորել կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումն ու դրան առնչվող հանգամանքները: Ընթացման վերաբերյալ աուդիտորի կողմից փաստաթղթավորվող հիմնական հարցերը ներառում են այնպիսիք, որոնց վրա հենվում է աուդիտորը էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ:
- Ա 133. Փաստաթղթավորման աստիճանը նաև կարող է արտացոլել աուդիտորական առաջադրանքում ներգրավված աշխատակազմի անդամների փորձառությունն ու ընդունակությունները: Պայմանով, որ ԱՄՍ 230-ում սահմանված պահանջները մշտապես պահպանվում են, պակաս փորձառու անձանցից բաղկացած աուդիտորական առաջադրանքի աշխատակազմի կողմից ձեռնարկվող աուդիտը, ի տարբերություն ավելի փորձառուներից բաղկացածի, կարող է պահանջել առավել մանրամասն փաստաթղթավորում, որն կնպաստի կազմակերպության վերաբերյալ համապատասխան պատկերացման ձեռքբերմանը:
- Ա 134. Կրկնվող աուդիտորական առաջադրանքների դեպքում, որոշակի փաստաթղթեր կարող են փոխադրվել հետագա հաշվետու ժամանակաշրջաններ դրանց վերաբերող առաջադրանքների կատարման նպատակով և անհրաժեշտության դեպքում թարմացվել՝ կազմակերպության գործունեության կամ գործընթացների փոփոխությունների արտացոլման նպատակով:

## **Հավելված 1 (հղում՝ պար.ներ 4(գ), 14-24, Ա69-Ա104)**

### **Ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերը**

1. Սույն հավելվածը լրացուցիչ մեկնաբանություն է տալիս ներքին վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ մասերի վերաբերյալ՝ շարադրված պարագրաֆներ 4(գ)-ում, 14-24-ում, Ա69-Ա104-ում, այնքանով որքանով դրանք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության աուդիտին:

### **Վերահսկողության միջավայր**

<sup>17</sup> ԱՄՍ 300 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7 և 9

<sup>18</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28

2. Վերահսկողության միջավայրը ներառում է հետևյալ տարրերը՝

(ա) *հաղորդակցում և ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործում:*

Վերահսկողության տարրերի արդյունավետությունը չի կարող ավելի աճել, քան այն մարդկանց ազնվությունն ու բարոյական արժեքները, ովքեր դրանք ստեղծում, ղեկավարում ու հսկում են: Ազնվությունն ու բարոյական վարքագիծը կազմակերպության բարոյական ու վարքագծային չափանիշների արգասիքն են, նաև այն բանի, թե ինչպես են դրանք տարածվում ու գործնականորեն ամրապնդվում: Ազնվության ու բարոյական արժեքների կենսագործումը ներառում է, օրինակ, ղեկավարության գործողությունները վերացնելու կամ մեղմացնելու այն դրդապատճառներն ու գայթակղությունները, որոնք կարող են անձնակազմին մղել ներգրավվելու անազնիվ, անօրինական կամ վարքագծի տեսանկյունից անթույլատրելի գործերում: Ազնվության ու բարոյական արժեքների վերաբերյալ կազմակերպության կանոնակարգերի տարածումը կարող է ներառել անձնակազմին վարքագծային չափանիշների հաղորդումը՝ կարգադրությունների, վարքագրքերի ու համապատասխան օրինակների միջոցով,

(բ) *Անհրաժեշտ ունակության նկատմամբ պարտավորվածությունը:*

Ունակությունը դա այն գիտելիքներն ու հմտություններն են, որոնք անհրաժեշտ են անհատի աշխատանքը սահմանող պարտականությունների կատարման համար,

(գ) *Կառավարման համար պատասխանատու անձանց մասնակցությունը:*

Կազմակերպության վերահսկողական գիտակցումը զգալիորեն կապված է այն անձանց հետ, ովքեր պատասխանատու են կառավարման համար: Կառավարման համար պատասխանատու անձանց պարտականությունների կարևորությունը մատնանշվում է ընդունված ստանդարտներում և այլ օրենքներում ու այլ իրավական ակտերում կամ ուղեցույցներում՝ պատրաստված կառավարման համար պատասխանատու անձանց համար: Կառավարման համար պատասխանատու անձանց այլ պարտականությունները ներառում են այնպիսի գործառնությունների ծրագրման ու արդյունավետ իրագործման հսկողություն, ինչպես օրինակ, հիմնականում անօրինական գործողություններից հետ պահելը համապատասխան իրավասություն ունեցող պաշտոնյաներին դրանց մասին տեղյակ պահելու միջոցով (սուլիչի ընթացակարգեր), ինչպես նաև կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության դիտարկման ընթացակարգը,

(դ) *Ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը:*

Ղեկավարության գաղափարախոսությունն ու գործելաոճն ընդգրկում են առանձնահատկությունների մեծ շարք: Օրինակ, ղեկավարության դիրքորոշումն ու գործողությունները ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ կարող են դրսևորվել հնարավոր այլընտրանքային հաշվապահական մոտեցումներից

պահպանողականի կամ առաջադիմականի ընտրությամբ, կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման բարեխղճությամբ ու պահպանողականությամբ,

- (ե) *Կազմակերպական կառուցվածք*: Պատշաճ կազմակերպական կառուցվածքի հաստատումը ներառում է իրավասությունների ու պարտականությունների հիմնական շրջանակների ու հաշվետվողական համապատասխան ուղղությունների քննարկումը: Կազմակերպության կազմակերպական կառուցվածքի պատշաճությունը մասամբ կախված է դրա մեծությունից ու գործառնությունների բնույթից,
- (զ) *Իրավասության և պատասխանատվության նշանակումը*: Իրավասության և պատասխանատվության նշանակումը կարող է ներառել մոտեցումներ, որոնք վերաբերում են իրագործվող համապատասխան գործառնություններին, հիմնական անձնակազմի գիտելիքներին ու փորձառությանը և պարտականությունների կատարման համար տրամադրված միջոցներին: Ի լրումն դրա, այն կարող է ընդգրկել ընթացակարգեր ու փոխհաղորդակցում՝ ուղղված ամբողջ անձնակազմի կողմից կազմակերպության նպատակների ըմբռնմանը, ինչպես նաև ուղղված այն իմացությանը, թե ինչպես են նրանց անհատական գործողությունները փոխադարձաբար կապված ու ինչպես են նպաստում այդ նպատակների իրագործմանը, և թե ինչպես և ինչի համար են նրանք հաշվետու,
- (է) *Մարդկային ռեսուրսներին վերաբերող քաղաքականությունն ու գործընթացները*: Մարդկային ռեսուրսների քաղաքականությունն ու գործընթացները հաճախ ի հայտ են բերում կազմակերպության վերահսկողական գիտակցության հետ կապված կարևոր հարցեր: Օրինակ, առավել բարձր որակավորում ունեցող անձանց ընտրելու չափանիշները՝ կրթական մակարդակի, անցյալ աշխատանքային փորձառության, անցյալում ունեցած ձեռքբերումների և ազնիվ ու բարոյական վարքագծի վկայության վրա շեշտադրումով, ցույց են տալիս ունակ ու վստահության արժանի մարդկանց ընտրելու կազմակերպության պարտավորվածությունը: Կադրերի քաղաքականությունը առնչվում է ապագա պարտականություններին ու պատասխանատվությանը և ներառում է ուսուցումը կրթական կազմակերպություններում, մասնակցությունը սեմինարներին, ի հայտ է բերում աշխատանքի կատարման արդյունքների ու վարքագծի ակնկալվող մակարդակը: Աշխատանքի պարբերական գնահատումներից ուղղորդվող առաջխաղացումները ցուցադրում են որակյալ անձնակազմին առավել բարձր պատասխանատվության մակարդակներ բարձրացնելու կազմակերպության պարտականություն կրելը:

## **Կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց**

3. Ֆինանսական հաշվետվության նպատակներով կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը ներառում է, թե ինչպես է ղեկավարությունը ճանաչում գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանն առնչվող գործարար ռիսկերը, ինչպես է գնահատում դրանց նշանակալիությունը, դրանց առաջացման հավանականությունը, ինչպես է որոշում ռիսկերին արձագանքման գործողությունները և կառավարում դրանք ու դրանց հետևանքները: Օրինակ, կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը կարող է ուղղվել նրան, թե ինչքան է կազմակերպությունը դիտում չգրանցված գործառնությունների հավանականությունը կամ ինչպես է որոշում ու վերլուծում ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կարևոր գնահատումները:
4. Հուսալի ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող ռիսկերը ներառում են արտաքին և ներքին իրադարձություններն ու հանգամանքները, որոնք կարող են տեղի ունենալ և անբարենպաստ ազդեցություն ունենալ կազմակերպության ունակության վրա՝ ֆինանսական հաշվետվություններում սկզբնավորելու, գրանցելու, կատարելու ու ներկայացնելու ղեկավարության հավաստումներին համատեղելի ֆինանսական տվյալներ: Ղեկավարությունը կարող է նախաձեռնել նախաձեռ, ծրագրեր կամ գործողություններ առանձին ռիսկերին դիմակայելու համար կամ կարող է որոշում կայացնել տվյալ ռիսկը ստանձնելու վերաբերյալ՝ ծախսերից կամ այլ նկատառումներից ելնելով: Ռիսկերը կարող են ի հայտ գալ կամ փոփոխվել հանգամանքների հետևանքով, որոնք բերված են ստորև.
- *գործառնական միջավայրի փոփոխություններ.* կանոնակարգման կամ գործառնական միջավայրերում տեղի ունեցող փոփոխությունները կարող են հանգեցնել մրցակցային ճնշումների փոփոխությունների ու էականորեն տարբեր ռիսկերի,
  - *նոր անձնակազմ.* նոր անձնակազմը կարող է տարբեր պատկերացումներ ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ,
  - *նոր կամ վերաձևման ենթարկված տեղեկատվական համակարգեր.* տեղեկատվական համակարգերի էական ու կտրուկ փոփոխությունները կարող են փոփոխել ներքին վերահսկողության համակարգին առնչվող ռիսկը,
  - *կտրուկ աճ.* գործառնությունների էական ու կտրուկ ընդարձակումը կարող է գերլարել վերահսկողության տարրերը ու ավելացնել վերահսկողության տարրերի խափանման ռիսկը,
  - *նոր տեխնոլոգիա.* նոր տեխնոլոգիաների ներդրումն արտադրական գործընթացներում կամ տեղեկատվական համակարգերում կարող է փոփոխել ներքին վերահսկողության հետ կապված ռիսկը,
  - *գործարար նոր նմուշներ, արտադրատեսակներ կամ գործունեություն.* մուտքը նոր գործարար կամ նոր գործառնությունների ոլորտներ, որոնց առնչությամբ կազմակերպությունն ունի փոքր փորձառություն, կարող է ներմուծել ներքին վերահսկողության համակարգի հետ կապված նոր ռիսկեր,
  - *կազմակերպական վերակառուցումներ.* վերակառուցումները կարող են ուղեկցվել անձնակազմի կրճատումներով կամ աշխատակազմի նկատմամբ հսկողության կամ պարտականությունների բաժանման փոփոխություններով, որոնք կարող են փոփոխել ներքին վերահսկողության համակարգի հետ կապված ռիսկերը,

- *ընդարձակված օտարերկրյա գործունեություն.* օտարերկրյա գործունեության ընդարձակումը կամ հաստատումը կրում է նոր և հաճախ յուրահաստուկ ռիսկեր, որոնք կարող են ազդել ներքին վերահսկողության վրա, ինչպես օրինակ, լրացուցիչ կամ փոփոխված ռիսկերը՝ ծագած արտարժույթային գործառնություններից,
- *նոր հաշվապահական հրապարակումներ.* նոր հաշվապահական սկզբունքների ընդունումը կամ հաշվապահական սկզբունքների փոփոխությունը կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ գոյություն ունեցող ռիսկերի վրա:

**Տեղեկատվական համակարգ՝ ներառյալ դրան առնչվող գործընթացները, որոնք կապված են ֆինանսական հաշվետվության և հաղորդակցության հետ**

5. Տեղեկատվական համակարգը բաղկացած է ենթակառուցվածքից (ֆիզիկական ու սարքավորումների բաղադրիչներ), համակարգչային ծրագրից, մարդկանցից, ընթացակարգերից և տվյալներից: Շատ տեղեկատվական համակարգեր լայնորեն օգտագործում են տեղեկատվական տեխնոլոգիաներ (SS):
6. Ֆինանսական հաշվետվության նպատակներին առնչվող տեղեկատվական համակարգը, որն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվության համակարգը, ներառում է եղանակներ ու գրանցումներ, որոնք՝
  - նույնացնում ու գրանցում են բոլոր վավեր գործառնությունները,
  - բավարար մանրամասն կերպով նախատեսված ժամանակին նկարագրում են գործառնությունները՝ հնարավորություն ընձեռելով կատարել դրանց պատշաճ դասակարգումներ ֆինանսական հաշվետվության նպատակով,
  - չափում են գործառնությունների արժեքն այն եղանակով, որը հնարավորություն է տալիս ֆինանսական հաշվետվություններում գրանցել դրանց պատշաճ դրամական արտահայտությունները,
  - որոշում են այն ժամանակաշրջանը, որում գործառնությունները տեղի են ունեցել, հնարավոր դարձնելով գործառնությունների գրանցումը ճիշտ հաշվապահական ժամանակաշրջաններում,
  - ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով ներկայացնում են գործառնություններն ու դրանց առնչվող բացահայտումները:
7. Համակարգի կողմից ստեղծված տեղեկատվության որակն ազդում է կազմակերպության գործունեության վարման, վերահսկման և հուսալի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ պատշաճ որոշումներ կայացնելու ղեկավարության ունակության վրա:
8. Հաղորդակցումը, որը ներառում է ֆինանսական հաշվետվության նկատմամբ ներքին վերահսկողությանը վերաբերող անհատական պարտականությունների ու պատասխանատվության մասին ընկալման ապահովումը, կարող է իրականացվել ընթացակարգերի վերաբերյալ ձեռնարկների, հաշվապահական ու ֆինանսական հաշվետվության ձեռնարկների և հուշաթերթերի տեսքով: Հաղորդակցումը կարող է իրականացվել նաև էլեկտրոնային, բանավոր ձևերով ու ղեկավարության գործողությունների միջոցով:

**Վերահսկողական գործողություններ**

9. Ընդհանուր առմամբ, աուդիտին առնչվող վերահսկողական գործողությունները կարող են դասակարգվել որպես կարգեր ու ընթացակարգեր, որոնք վերաբերում են ստորև բերված գործառնություններին.

- *կատարման արդյունքների դիտարկումներ.* այսպիսի վերահսկողական գործողությունները ներառում են փաստացի կատարման արդյունքների դիտարկումներ ու վերլուծություններ՝ ի համադրություն բյուջեի, արված կանխատեսումների ու անցյալ ժամանակաշրջանի արդյունքների: Դրանք առնչվում են տարբեր ուղղվածություն ունեցող տվյալների՝ ֆինանսական կամ գործառնական, ինչպես նաև մեկը մյուսին՝ առկա փոխադարձ կապերի, քննման ու շտկման գործողությունների նկատմամբ վերլուծությունների հետ միասին՝ համեմատելով ներքին ու արտաքին աղբյուրներից ստացված տվյալները: Դրանք վերաբերում են նաև գործառնությունների կամ կատարման արդյունքների դիտարկմանը,
- *տեղեկատվության մշակում.* տեղեկատվական համակարգերի վերահսկողական գործողությունների երկու լայն խմբավորում են ներկայացնում համակարգչային ծրագրի վերահսկողության տարրերը, որոնք գործադրվում են առանձին ծրագրերի գործողության ընթացքում, և ընդհանուր SS-ի համակարգի վերահսկողության տարրերը, որոնք բազում համակարգչային ծրագրերի վերաբերող ու այդ ծրագրերի վերահսկողության տարրերի արդյունավետ գործունեությանը նպաստող կարգեր ու ընթացակարգեր են, որոնք օժանդակում են ապահովել տեղեկատվական համակարգերի պատշաճ շարունակական գործունեությունը: Համակարգչային ծրագրի վերահսկողության տարրերի օրինակները ներառում են գրանցումների թվաքանակային ճշտության ստուգումը, հաշիվների ու նախնական հաշվեկշիռների վարումն ու զննությունը, նաև ներառում են մեքենայացված տարրեր, ինչպես օրինակ, մուտքագրված տվյալների խմբագրման ու թվային հաջորդականության պահպանման զսպիչները, և չմեքենայացված տարրեր, օրինակ, չմեքենայացված միջոցներով շեղումների վերաբերյալ առկա հաշվետվություններին հետևելը: Ընդհանուր SS-ի համակարգի վերահսկողության տարրեր են նախագծի փոփոխության նկատմամբ վերահսկողության տարրերը, դեպի նախագծեր կամ տվյալներ մուտքը սահմանափակող վերահսկողության տարրերը, համակարգչային ծրագրերի փաթեթների նոր թողարկումների իրագործման վրա վերահսկողություն սահմանող տարրերը, ինչպես նաև համակարգի ծրագրի վերահսկողության տարրերը, որոնք սահմանափակում են մուտքը համակարգ ու հսկում դրա հարմարանքների գործածումն այն դեպքերում, երբ հնարավոր է փոփոխության ենթարկել ֆինանսական տվյալներ կամ գրանցումներ՝ չթողնելով հուշող հետքեր հետագա աուդիտորական քննության համար,
- *ֆիզիկական վերահսկողության տարրեր.* այդ վերահսկողության տարրերը ներառում են՝
  - ակտիվների ֆիզիկական անվտանգությունը՝ ներառյալ պատշաճ պահպանումը, ինչպես օրինակ, ակտիվների կամ գրանցումների մուտքի նկատմամբ անվտանգության հարմարանքները,
  - մուտքի թույլտվությունը դեպի համակարգչային ծրագրեր ու տվյալների ֆայլեր,

- ստուգիչ գրանցումներում նշված քանակների պարբերական հաշվարկ ու համեմատություն (օրինակ, կանխիկ դրամական միջոցների, արժեթղթերի ու պաշարների հաշվարկների արդյունքների համադրումը հաշվապահական գրանցումների հետ):

Ֆիզիկական վերահսկողության տարրերի միջոցով ակտիվների հնարավոր գողությունների մտադրության կանխման աստիճանն առնչվում է ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման հուսալիության հետ և կախված է այնպիսի հանգամանքներից, ինչպես օրինակ, թե երբ են ակտիվները առավել զգայուն ապօրինի սեփականացմանը,

- *պարտականությունների բաժանումը*. տարբեր անձանց միջև գործառնությունների թույլտվության, դրանց գրանցման ու ակտիվների պահպանության ապահովման վերաբերյալ պարտականությունների բաշխումը: Պարտականությունների բաժանումը նպատակ ունի կրճատել այն հնարավորությունները, երբ անձը իր բնականոն պարտականությունների կատարման ընթացքում հնարավորություն ունենա միաժամանակ իրականացնելու ու թաքցնելու սխալներն ու խարդախությունները:

10. Որոշ վերահսկողական գործողություններ կարող են կախված լինել արդյունավետության բարձր աստիճան ունեցող համապատասխան կանոնակարգերից, որոնք սահմանվել են ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանատու անձանց կողմից: Օրինակ, պաշտոնական թույլտվությունների վերահսկողության տարրերը կարող են լիազորվել հաստատված ուղեցույցներին համապատասխան, ինչպես օրինակ, կառավարման անձնակազմի կողմից սահմանված լիազորություններ տալու չափանիշները: Փոխարենը, չկրկնվող գործառնությունները, ինչպես ձեռքբերումներն ու սեփականությունից զրկումը կարող են պահանջել հատուկ և բարձր մակարդակի պաշտոնական թույլտվություն, ներառյալ, ինչպես որոշ դեպքերում է, բաժնետերերի թույլտվությունները:

### **Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգ**

11. Ղեկավարության կարևոր պարտականությունն է հաստատել ու պահպանել շարունակական ներքին վերահսկողություն: Ղեկավարության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը ներառում է այնպիսի խնդիրների դիտարկում, թե արդյոք դրանք գործում են ծրագրվածին համապատասխան և արդյոք ենթարկվում են պատշաճ ձևափոխման՝ կապված որոշակի պայմանների փոփոխման հետ: Վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը կարող է ներառել այնպիսի գործողություններ, ինչպես օրինակ, ղեկավարության դիտարկումը, թե բանկային համահավասարեցումներն արդյոք կատարվել են ժամանակին, նաև կարող է ներառել կազմակերպության կարգերին կամ վաճառքի պայմանագրերի պայմաններին համապատասխան վաճառքի անձնակազմի վերաբերյալ ներքին աուդիտորների դիտարկումները, նաև իրավաբանական վարչության հսկողությունը կազմակերպության կողմից հաստատված տնտեսվարման գործունեության և վարքագծին առնչվող այլ իրավական ակտերին համապատասխանությանը: Մոնիտորինգը նաև կատարվում է երաշխավորելու համար, որ վերահսկողության տարրերը ժամանակի ընթացքում շարունակում են



գործել արդյունավետ կերպով: Օրինակ, եթե բանկային համահավասարեցումների ճշգրիտ ու արդյունավետ լինելը չի ենթարկվում մոնիտորինգի, անձնակազմը կարող է դադարեցնել դրանց կատարումը:

12. Ներքին աուդիտորները կամ համանման գործառույթներ իրականացնող անձնակազմը առանձին գնահատումների միջոցով կարող են օժանդակել կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգի անցկացմանը: Սովորաբար, նրանք կանոնավոր կերպով տեղեկատվություն են ապահովում կազմակերպության ներքին վերահսկողության գործողության վերաբերյալ՝ զգալի ուշադրություն սևեռելով ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության գնահատմանը, ինչպես նաև տեղեկություն են հաղորդում ներքին վերահսկողության համակարգի ուժեղ ու թերի կողմերի վերաբերյալ և առաջարկներ անում դրանց բարելավման ուղղությամբ:
13. Մոնիտորինգի գործողությունները կարող են ներառել արտաքին կողմերի հետ հաղորդակցումից ստացված տեղեկատվության օգտագործում, որը կարող է մատնանշել խնդիրներ ու լուսաբանել բարելավման կարիք ունեցող ոլորտներ: Հաճախորդներն անուղղակի կերպով հիմնավորում են իրենց ներկայացված հաշիվների տվյալները՝ դրանց դիմաց կատարելով վճարում, կամ հակառակը՝ դժգոհելով իրենց կատարած ծախսերի մասին: Ի լրումն, կանոնակարգող կառույցները կարող են հաղորդակցվել կազմակերպության հետ՝ ներքին վերահսկողության համակարգի գործողության հարցերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ, կազմակերպության հետ հաղորդակցումը՝ կապված բանկի գործունեությունը կանոնակարգող գործակալության ուսումնասիրության հետ: Միաժամանակ, մոնիտորինգի գործողությունների ընթացքում ղեկավարությունը կարող է դիտարկել ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ արտաքին աուդիտորների հետ ունեցած հաղորդակցության տվյալները:

## **Հավելված 2 (հղում պար. Ա33, Ա115) Հանգամանքներ ու իրադարձություններ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն**

Ստորև բերված են հանգամանքների ու իրադարձությունների օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայություն: Ներկայացված օրինակները ընդգրկում են հանգամանքների ու իրադարձությունների լայն շրջանակ, այնուամենայնիվ, ոչ բոլոր հանգամանքներն ու իրադարձություններն են վերաբերում յուրաքանչյուր աուդիտորական առաջադրանքի, և պարտադիր չէ, որ բերված օրինակների ցանկը համարվի ավարտուն՝

- տնտեսապես անկայուն մարզերում ծավալվող գործունեություն, օրինակ, արժույթի էական արժեզրկմամբ ու բարձր սղաճով աչքի ընկնող երկրներում,
- անկայուն շուկաներին ենթակա գործունեություն, ինչպես օրինակ, ֆյուչերսների առևտուրը,
- գործունեություն, որը ենթակա է բավականին բարդ կարգավորման,
- անընդհատության ու իրացվելիության հարցեր, ներառյալ կարևոր հաճախորդների կորուստը,
- կապիտալի ու վարկավորման առկայության սահմանափակումներ,
- փոփոխություններ տնտեսության ճյուղում, որտեղ գործում է կազմակերպությունը,

- փոփոխություններ մատակարարման շղթայում,
- նոր արտադրանքի կամ ծառայության տեսակների զարգացում կամ առաջարկում կամ տեղափոխում դեպի այլ գործարար ոլորտ,
- ընդարձակում դեպի նոր տարածքներ,
- փոփոխություններ կազմակերպությունում, ինչպես օրինակ, ձեռքբերումներն ու վերակազմակերպումները կամ այլ արտասովոր իրադարձություններ,
- հավանական վաճառքի ենթակա կազմակերպություններ կամ գործարար սեզմենտներ,
- բարդ միավորումների կամ համատեղ նախաձեռնությունների առկայություն,
- արտահաշվեկշռային ֆինանսական միջոցներ, հատուկ նպատակային միավորների և այլ բարդ ֆինանսավորման մշակումների օգտագործում,
- էական գործառնություններ կապակցված կողմերի հետ,
- համապատասխան հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու հմտություններ ունեցող անձնակազմի բացակայություն,
- փոփոխություններ հիմնական անձնակազմում, ներառյալ հիմնական գործադիր ղեկավարների աշխատանքից դուրս գալը,
- ներքին վերահսկողության համակարգի թերություններ, հատկապես, ղեկավարության կողմից ուշադրության չարժանացածները,
- կազմակերպության SS-ի ռազմավարության ու ընդհանուր գործարար ռազմավարության անհամատեղելիություն,
- փոփոխություններ SS-ի միջավայրում,
- ֆինանսական հաշվետվության հետ առնչվող նոր SS-ի համակարգերի տեղադրում,
- կարգավորող կամ կառավարման մարմիններին հարցումներ կազմակերպության գործունեության կամ ֆինանսական արդյունքների վերաբերյալ,
- անցյալում տեղի ունեցած խեղաթյուրումներ, անցյալում կատարված սխալներ կամ համապատասխանեցման ենթակա նշանակալի գումարներ հաշվետվու ժամանակաշրջանի վերջում,
- չկրկնվող կամ ոչ պարբերական գործառնությունների զգալի քանակ, ներառյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում ընկերությունների միջև փոխադարձաբար տեղի ունեցող գործառնություններն ու մեծ եկամուտներ ապահովող գործառնությունները,
- ղեկավարության մտադրության հիման վրա տեղի ունեցող գործառնություններ, օրինակ, պարտքի վերաֆինանսավորում, ակտիվների վաճառք, առևտրային նպատակներով պահվող արժեթղթերի դասակարգում,
- նորություն հանդիսացող հաշվապահական հրապարակումները կիրառության մեջ դնելը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք ներառում են բարդ գործընթացներ,
- իրադարձություններ կամ գործառնություններ, որոնք ներառում են գնահատման զգալի անորոշություն՝ ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,
- անավարտ դատավարություններ և պայմանական պարտավորություններ, օրինակ, վաճառքի երաշխիքները, ֆինանսական երաշխավորությունները կամ բնապահպանական պարտավորությունները: