

ԱՄՍ 200

**ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ՆՊԱՏԱԿՆԵՐԸ ԵՎ ԱՌԻԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՅՈՒՄԸ՝
ՀԱՄԱՁԱՅՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ**

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1-2

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը..... 3-9

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 10

Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները..... 11-12

Սահմանումներ..... 13

Պահանջները

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող

վարքագծի պահանջները..... 14

Մասնագիտական կասկածամտություն..... 15

Մասնագիտական դատողություն..... 16

Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական
ռիսկ..... 17

Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին
համապատասխան..... 18-24

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը..... Ա1- Ա13

Վարքագծի պահանջներ՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների
աուդիտի հետ..... Ա14-Ա17

Մասնագիտական կասկածամտություն..... Ա18-Ա22

Մասնագիտական դատողություն..... Ա23-Ա27

Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական
ռիսկ..... Ա28-Ա52

Աուդիտի իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների պահանջներին
համապատասխան..... Ա53-Ա76

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը

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

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

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

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

- հայտնաբերի ու գնահատի խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ հիմնվելով կազմակերպության ու նրա միջավայրի մասին պատկերացումների վրա՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը,
 - ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների առկայության վերաբերյալ՝ գնահատված ռիսկերի համար համապատասխան միջոցառումների մշակման ու իրագործման միջոցով,
 - ձևավորի կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներից արված եզրահանգումների վրա:
8. Աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի ձևը պայմանավորված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների և ցանկացած կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջներով (հղում՝ պար. Ա12-Ա13):
9. Աուդիտորը կարող է նաև ունենալ հաղորդակցության կամ հաշվետվության որոշակի այլ պարտականություններ՝ օգտվողների, ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված կամ կազմակերպությունից դուրս գտնվող անձանց նկատմամբ՝ կապված աուդիտի արդյունքում առաջացած խնդիրների հետ: Դրանք կարող են սահմանվել ԱՄՄ-ներով կամ կիրառելի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:²

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Աուդիտորի ընդհանուր նպատակները

11. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրություն իրականացնելով, աուդիտորը հետապնդում է հետևյալ ընդհանուր նպատակները՝
- (ա) ձեռք բերել ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով. դա աուդիտորին հնարավորություն է տալիս կարծիք արտահայտել այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան, և
 - (բ) հաշվետվություն ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և հաղորդակցել աուդիտորի՝ փաստացի ստացված տվյալները, ինչպես դա պահանջում են ԱՄՄ-ները:
12. Բոլոր այն դեպքերում, երբ ողջամիտ երաշխիք չի կարող ձեռք բերվել, և աուդիտորական եզրակացությունում ձևավորված եզրակացությունը (կարծիքը) տվյալ իրավիճակում բավարար չէ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների նախատեսված օգտագործողներին զեկուցելու նպատակների համար, ԱՄՄ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը հրաժարվի

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

կարծիք արտահայտելուց կամ հրաժարվի առաջադրանքից (կամ դադարեցնի աշխատանքը)³, եթե այդպիսի հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի համաձայն:

Սահմանումները

13. ԱՄՄ-ների նպատակների համար, հետևյալ տերմիններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև՝

(ա) ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման աշխատանքներում ներգրավված ղեկավար անձնակազմի կողմից որդեգրված՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները, որն ընդունելի է՝ հաշվի առնելով կազմակերպության բնույթը և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը, կամ որը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:

<<Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքները>> տերմինը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մասին, որոնք համապատասխանություն են պահանջում այդ հիմունքներով սահմանված պահանջներին, և՛

(i) ուղղակի կամ անուղղակի ձևով հաստատում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար կարող է անհրաժեշտ լինել, որ ղեկավարությունը լրացուցիչ բացահայտումներ տրամադրի ի լրումն այն բացահայտումների, որոնք հատուկ պահանջվում են հիմունքներով, կամ

(ii) ուղղակիորեն հաստատում են, որ, ղեկավարությանը կարող է անհրաժեշտ լինել շեղվել հիմունքներով սահմանված պահանջներից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար: Ակնկալվում է, որ այդպիսի շեղումներն անհրաժեշտ կլինեն միայն բացառիկ դեպքերում:

<<Համապատասխանության հիմունքները>> տերմինը կիրառվում է այն դեպքում, երբ խոսքը գնում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մասին, որոնք համապատասխանություն են պահանջում այդ հիմունքներով սահմանված պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերը բերված (i) կամ (ii) կետերի հաստատումները,

(բ) աուդիտորական ապացույց՝ աուդիտորի կողմից օգտագործվող տեղեկատվություն՝ աուդիտորի եզրակացության համար հիմք հանդիսացող հետևություններ անելու համար: Աուդիտորական ապացույցները ներառում են ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում պարունակվող տեղեկությունները, այնպես էլ այլ տեղեկատվությունը: ԱՄՄ-ների նպատակների համար՝

³ ԱՄՄ-ներում միայն <<հրաժարում>> տերմինն է օգտագործվում:

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

հաշվառման համակարգից և նկարագրում է անցած ժամանակաշրջաններում տեղի ունեցած տնտեսական իրադարձությունները կամ անցյալում որոշակի պահերի գոյություն ունեցող տնտեսական պայմանները կամ իրավիճակները,

(ը) ղեկավարություն՝ կազմակերպության գործունեության վարման համար վարչական պատասխանատվություն ունեցող անձ(ինք): Որոշ իրավական դաշտերում գործող որոշ կազմակերպությունների դեպքում, ղեկավարությունը ընդգրկում է աշխատակազմի՝ կառավարման օղակներում ներգրավված մի քանի կամ բոլոր անդամներին, օրինակ, տնօրենների խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր – կառավարչին,

(թ) խեղաթյուրում՝ տարբերությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հողվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և հիմունքների պահանջներին համապատասխան լինելու համար պահանջվող՝ հողվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալից կամ խարդախությունից:

Երբ աուդիտորը կարծիք է արտահայտում այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը, խեղաթյուրումները նույնպես ներառում են գումարների, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման այն ճշգրտումները, որոնք, աուդիտորի կարծիքով, անհրաժեշտ են, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացվեն կամ տան ճշմարիտ ու իրական պատկերը,

(ժ) նախապայմաններ, որոնք վերաբերում են ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց պատասխանատվությանն ու պարտականություններին, համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը՝ այն է, որ ղեկավարությունը և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք ընդունում և հասկանում են, որ նրանք ունեն հետևյալ պատասխանատվությունն ու պարտականությունները, որոնք սկզբունքային են ԱՄՄ-ների համաձայն աուդիտին իրականացնելու համար: Այսպիսով, դա պատասխանատվությունն է հետևյալի համար՝

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

(ii) այնպիսի ներքին վերահսկողություն, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կարծիքով անհրաժեշտ է՝ հնարավորություն տալու համար պատրաստելու ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և՝

(iii) աուդիտորին հետևյալի տրամադրում՝

- ա. ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կարծիքով կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
- բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից, աուդիտի նպատակների համար, և
- գ. անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

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

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

- (բ) մասնագիտական դատողություն՝ համապատասխան մասնագիտական պատրաստման, գիտելիքների և փորձառության կիրառումը աուդիտի, հաշվապահական հաշվառման և վարքագծի ստանդարտներով նախատեսված համատեքստում՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում համապատասխան գործելակերպի վերաբերյալ հիմնավորված որոշումներ կայացնելու համար,
- (լ) մասնագիտական կասկածամտություն՝ վերաբերմունք, որը ներառում է կասկածամտություն՝ ուշադրություն ցուցաբերելով այն պայմանների նկատմամբ, որոնք կարող են վկայել հնարավոր խեղաթյուրման՝ սխալի կամ խարդախության պատճառով, և ապացույցի քննադատական գնահատում,
- (խ) ողջամիտ երաշխիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, հավաստիացման բարձր, բայց ոչ բացարձակ մակարդակ,
- (ծ) էական խեղաթյուրման ռիսկ՝ ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվությունները նախքան աուդիտը էապես խեղաթյուրվել են: Այն բաղկացած է երկու բաղադրիչներից, որոնք հետևյալ կերպ են նկարագրվել հավաստման մակարդակով՝
 - (i) բնորոշ ռիսկ՝ գործառնության դասի, հաշվապահական մնացորդի կամ բացահայտման վերաբերյալ հավաստումների զգայունությունը խեղաթյուրման նկատմամբ, որը կարող է էական բնույթ կրել առանձին վերցրած կամ այլ

մնացորդներում և դասերում առկա խեղաթյուրումների հետ միասին, նախքան առնչվող ստուգումները հաշվի առնելը,

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

(կ) կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք՝ անձ կամ կազմակերպություն (օրինակ՝ բաժնետիրական ընկերության հոգաբարձուն), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների համար: Դա ներառում է ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի վերահսկողությունը: Որոշ երկրների օրենսդրությունների համաձայն կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք կարող են ներառել ղեկավարության անդամներին, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր ոլորտում գործող կազմակերպության կառավարող խորհրդի գործադիր անդամներին, կամ սեփականատեր - տնօրենին:

Պահանջները

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող՝ վարքագծի պահանջներ

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

Մասնագիտական կասկածամտություն

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

Մասնագիտական դատողություն

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

Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և աուդիտորական ռիսկ

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

Աուդիտի իրականացումը ԱՄՄ-ների համաձայն

Համապատասխանությունը տվյալ աուդիտին վերաբերող ԱՄՄ-ներին

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

Առանձին ԱՄՄ-ներում ներկայացված նպատակները

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

Համապատասխան պահանջների կատարումը

22. Համաձայն պարագրաֆ 23-ի, աուդիտորը պետք է համապատասխանի ԱՄՄ-ի յուրաքանչյուր պահանջին, եթե միայն, տվյալ աուսիտի պայմաններում՝
 - (ա) ԱՄՄ-ն ամբողջությամբ չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, կամ
 - (բ) պահանջը չի վերաբերում տվյալ առաջադրանքին, քանի որ այն պայմանավորված է տվյալ առաջադրանքում գոյություն չունեցող հանգամանքներով (հղում՝ պար. Ա72-Ա73):
23. Բացառիկ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել շեղվել ԱՄՄ-ի համապատասխան պահանջից: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է իրականացնի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հասնելու համար այդ պահանջի

նպատակներին: Ենթադրվում է, որ աուդիտորի համար համապատասխան պահանջից շեղվելու անհրաժեշտությունն առաջանում է միայն այն դեպքում, երբ պահանջը վերաբերում է առանձին ընթացակարգի, իսկ տվյալ աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում այդ ընթացակարգը արդյունավետ չէր լինի պահանջի նպատակներին հասնելու համար (հղում՝ պար. Ա74):

Նպատակին հասնելու անկարողությունը

24. Եթե համապատասխան ԱՄՄ-ի նպատակին հնարավոր չէ հասնել, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք դա խանգարում է նրան՝ հասնելու աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին և, հետևաբար, ստիպում է աուդիտորին, ԱՄՄ-ների համաձայն, ձևափոխել եզրակացությունը կամ հրաժարվել առաջադրանքից (եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջների համաձայն): Նպատակին հասնելու անկարողությունը կարևոր խնդիր է և պահանջում է փաստաթղթավորում՝ համաձայն ԱՄՄ 230-ի⁴ (հղում՝ պար. Ա75-Ա763):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ

Աուդիտի ընդգրկումը (հղում՝ պար. 3)

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը (հղում՝ պար. 4)

Ա2. Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել ղեկավարության կամ կիրառելիության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց

⁴ ԱՄՄ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 8(գ).

պարտականությունները՝ ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ: Սակայն այդ պարտականությունների ընդգրկումը կամ դրանց նկարագրման ձևը տարբեր իրավական դաշտերում կարող են լինել տարբեր: Չնայած այդ տարբերություններին, ԱՄՄ-ների համաձայն աուդիտն իրականացվում է այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք ընդունում ու հասկանում են, որ իրենք պատասխանատվություն են կրում:

(ա) ֆինանսական հաշվետվության համապատասխան հիմունքների պահանջներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը,

(բ) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը, համաձայն ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց որոշման, անհրաժեշտ է հնարավոր դարձնելու համար այնպիսի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, որոնք գերծ կլինեն էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և

(գ) աուդիտորին տրամադրելու համար հետևյալը՝

(i) մուտքի իրավունք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, որը, ըստ ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց գիտության, առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը, այն է՝ գրառումներ, փաստաթղթեր և այլ նյութեր,

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

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

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

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

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

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

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

U5. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները հաճախ ընդգրկում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, ինչպես նաև՝ օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջները: Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները կարող են ընդգրկել թե ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, և թե օրենսդրական կամ կարգավորման պահանջները: Այլ աղբյուրներ կարող են տրամադրել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների կիրառման ուղեցույց: Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները կարող են ընդգրկել այդպիսի այլ աղբյուրներ կամ կազմված լինել միայն այդպիսի աղբյուրներից: Այդպիսի այլ աղբյուրներից են՝

- իրավական կամ բարոյական միջավայրը՝ ներառյալ կանոնադրությունները, կարգավորումները, դատական որոշումները և մասնագիտական վարքագծի պարտականությունները՝ կապված հաշվապահական հաշվառման խնդիրների հետ,
- չափանիշներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպությունների՝ կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող մեկնաբանությունները՝ հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ,
- չափանիշներ սահմանող, մասնագիտական կամ կարգավորող կազմակերպությունների՝ կողմից հրապարակված և տարբեր հեղինակություն ունեցող տեսակետները՝ ի հայտ եկած հաշվապահական խնդիրների վերաբերյալ,
- ընդհանուր և տվյալ ոլորտին վերաբերող առանձնահատկությունները, որոնք լայն ճանաչում ու տարածում ունեն, և
- հաշվապահական հաշվառմանը վերաբերող գրականությունը:

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

U6. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը: Թեև հիմունքները չեն նշում, թե ինչպես հաշվառել կամ բացահայտել բոլոր գործառնություններն ու իրադարձությունները, սակայն դրանք սովորաբար ներկայացնում են բավականաչափ ընդգրկուն սկզբունքներ, որոնք կարող են հիմք ծառայել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մշակման ու կիրառման համար, որը համահունչ է հիմունքների պահանջների հիմքում դրված գաղափարներին:

U7. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների որոշ մասը ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ են, մինչդեռ մյուսները՝ համապատասխանության հիմունքներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները, որոնք հիմնականում պարունակում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ, որոնք սահմանված են մի կազմակերպության կողմից, որը կազմակերպությունների կողմից ընդհանուր նպատակների համար օգտագործվող ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու համար ստանդարտներ հրապարակելու ու

տարածելու ճանաչում կամ իրավասություն ունի, հաճախ նախատեսվում են ճշմարիտ հաշվետվության նպատակների համար, ինչպես օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարկվել են Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի (ՀՀՄՄԽ) կողմից:

Ա8. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները սահմանում են նաև, թե ինչից է կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը: Բազմաթիվ հիմունքների առկայության դեպքում ակնկալվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները տեղեկություններ կտրամադրեն կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին: Այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթում կներառվի հաշվապահական հաշվեկշիռը, եկամուտների ու ծախսերի մասին հաշվետվությունը, սեփական միջոցներում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունը և կից ծանոթագրությունները: Ֆինանսական հաշվետվության որոշ այլ հիմունքների համար միայն մեկ ֆինանսական հաշվետվությունն ու կից ծանոթագրությունները կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը՝

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

Ա9. ԱՄՍ 210-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց՝ որոշելու համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների ընդունելի լինելը:⁵ ԱՄՍ 800-ը վերաբերում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները

⁵ ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>, պարագրաֆ 6(ա)。

պատրաստվում են հատուկ նպատակների համար նախատեսված հիմունքների համաձայն:⁶

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

Հանրային ոլորտում աուդիտորական ուսումնասիրություններին բնորոշ նկատառումներ

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

Աուդիտորի եզրակացության ձևը (հղում՝ պար. 8)

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

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

⁶ ԱՄՄ 800, «Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ», պարագրաֆ 8.

⁷ ԱՄՄ 210, պարագրաֆ 6(բ).

⁸ Տես՝ պարագրաֆ Ա57.

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

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

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

(ա) ազնվություն,

(բ) օբյեկտիվություն,

(գ) մասնագիտական իրազեկություն և պատշաճ վերաբերմունք,

(դ) գաղտնիություն, և

(ե) մասնագիտական վարքագիծ:

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

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

Ա17. Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտը (ՈՎՄՄ) 1⁹ կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են,¹⁰ վերաբերում են ընկերության՝ աուդիտի առաջադրանքների համար որակի վերահսկողության իր համակարգը սահմանելու և պահպանելու պարտականություններին: ՈՎՄՄ 1-ում ներկայացվում են ընկերության պարտականությունները՝ սահմանել կանոններ ու ընթացակարգեր, որոնց

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

¹⁰ ԱՄՄ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 2.

նպատակն է ողջամիտ երաշխիք ապահովել առ այն, որ ընկերությունն ու նրա աշխատակազմը ենթարկվում են վարքագծի համապատասխան պահանջներին՝ ներառյալ անկախությանը վերաբերող պահանջները:¹¹ ԱՄՄ 220-ը ներկայացնում է աուդիտի ղեկավարի պարտականությունները՝ վարքագծի համապատասխան պահանջների առնչությամբ: Դրանք ներառում են զգոնության պահպանումը՝ դիտարկումների և, անհրաժեշտության դեպքում, հարցումների միջոցով՝ հայտնաբերելու համար աուդիտի թիմի անդամների անհամապատասխանությունը վարքագծի կիրառելի պահանջներին, համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու որոշումը, եթե աուդիտի ղեկավարի ուշադրությունը գրավել են հանգամանքներ, որոնք վկայում են, որ աուդիտի թիմի անդամները չեն ենթարկվում վարքագծի համապատասխան պահանջներին, և աուդիտի տվյալ առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի՝ անկախության պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ եզրակացության ձևավորումը:¹² ԱՄՄ 220-ը ընդունում է, որ աուդիտի թիմը իրավունք ունի վստահելու ընկերության որակի վերահսկողության համակարգին՝ աուդիտի առանձին առաջադրանքի նկատմամբ կիրառելի՝ որակի վերահսկողության ընթացակարգերի առնչությամբ իր պարտականությունները կատարելու ընթացքում, եթե միայն ընկերության *կամ այլ անձանց կողմից տրամադրված տեղեկությունները այլ բան չեն առաջարկում*:

Մասնագիտական կասկածամտություն (հղում՝ պար. 15)

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

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

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

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

Ա20. Մասնագիտական կասկածամտությունն անհրաժեշտ է՝ աուդիտորական ապացույցները խստորեն (մանրագնահին) գնահատելու համար: Այն ներառում է կասկածի ենթարկելը հակասական աուդիտորական ապացույցը և ղեկավարությունից ու կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից ձեռք բերված փաստաթղթերի, հարցումներին տրված պատասխանների և այլ տեղեկությունների արժանահավատությունը: Այն ներառում է նաև

¹¹ ISQC 1, պարագրաֆներ 20-25.

¹² ԱՄՄ 220, պարագրաֆներ 9-12.

աուդիտորական այն ապացույցների բավականաչափության ու համապատասխանության քննարկումը, որոնք ձեռք են բերվել տվյալ հանգամանքների լույսի ներքո, օրինակ, այն դեպքում, երբ առկա են խարդախության ռիսկի գործոններ, և ֆինանսական հաշվետվության էական գումարի համար միայն մեկ, կասկածելի բնույթի, հիմավորող փաստաթուղթ:

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

Ա22. Չի ակնկալվում, որ աուդիտորը կանտեսի կազմակերպության ղեկավարության, ինչպես նաև կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց անկեղծությանն ու ազնվությանը վերաբերող՝ անցյալի փորձառությունը: Այնուամենայնիվ, համոզվածությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք անկեղծ ու ազնիվ են, չի ազատում աուդիտորին մասնագիտական կասկածամտություն ցուցաբերելու անհրաժեշտությունից և թույլ չի տալիս նրան բավարարվել ոչ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներով՝ ողջամիտ երաշխիքի ձեռքբերման ընթացքում:

Մասնագիտական դատողություն (հղում՝ պար. 16)

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

- էականությունը և աուդիտորական ռիսկը,
- ԱՄՄ-ների պահանջներին բավարարելու և աուդիտորական ապացույցներ հավաքելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները,
- գնահատումը, թե արդյո՞ք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են հավաքագրվել, և արդյո՞ք լրացուցիչ գործողությունների անհրաժեշտություն կա ԱՄՄ-ների նպատակներին և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու համար,

¹³ ԱՄՄ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>, պարագրաֆներ 7-9

¹⁴ ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 13, ԱՄՄ 500, պարագրաֆ 11, ԱՄՄ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>, պարագրաֆներ 10-11, և 16.

- ղեկավարության դատողությունների գնահատումը՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները կիրառելու ժամանակ,
- եզրակացությունների կայացումը՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, օրինակ, ղեկավարության գնահատումների պատճառաբանվածությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ:

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

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

Ա26. Մասնագիտական դատողությունը կարելի է գնահատել՝ հիմնվելով այն հանգամանքի վրա, թե արդյո՞ք արված դատողությունն արտացոլում է աուդիտորական ու հաշվապահական սկզբունքների իրազեկ կիրառումը և նպատակահարմար ու համապատասխան է՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը աուդիտորին հայտնի փաստերի ու հանգամանքների առումով:

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

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

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը

Ա28. Աուդիտորական ապացույցն անհրաժեշտ է՝ աուդիտորի եզրակացությունն ու հաշվետվությունը հիմնավորելու համար: Այն հավաքական բնույթ ունի և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված ընթացակարգերի արդյունքում: Այն կարող է ներառել նաև այլ աղբյուրներից ստացված տեղեկություններ, ինչպիսիք են, օրինակ, նախկինում իրականացված աուդիտորական ուսումնասիրությունները (եթե միայն

¹⁵ ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 18.

¹⁶ ԱՄՄ 230, պարագրաֆ 8.

աուդիտորը հավաստիացել է, թե արդյո՞ք փոփոխություններ են տեղի ունեցել նախորդ աուդիտից հետո, որոնք կարող են ազդել ընթացիկ աուդիտի հետ դրա առնչության վրա¹⁷) կամ ընկերության որակի վերահսկողության ընթացակարգերը՝ պատվիրատուի ճանաչման ու պահպանման առնչությամբ: Բացի այլ աղբյուրներից, որոնք գտնվում են կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս, աուդիտորական ապացույցների կարևոր աղբյուր են կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրառումները: Որպես աուդիտորական ապացույց կարող է օգտագործվել նաև աուդիտորի կողմից վարձված կամ ներգրաված փորձագետի պատրաստած տեղեկատվությունը: Աուդիտորական ապացույցները կարող են ներառել տեղեկություններ, որոնք հիմնավորում ու հաստատում են ղեկավարության հավաստումները, ինչպես նաև դրանց հակասող տեղեկություններ: Ի լրումն վերոնշյալի, որոշ դեպքերում աուդիտորի կողմից օգտագործվում է տեղեկատվության բացակայությունը (օրինակ՝ ղեկավարության հրաժարումը՝ տրամադրել պահանջվող հաստատումը) և, հետևաբար, նույնպես ներկայացնում է աուդիտորական ապացույց: Աուդիտորի աշխատանքի մեծ մասը՝ կապված աուդիտորի եզրակացության ձևավորման հետ, բաղկացած է աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ու գնահատման հետ:

Ա29. Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը փոխկապակցված են: Բավականաչափությունը վերաբերում է աուդիտորական ապացույցների քանակական բնութագրին: Անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցների քանակը պայմանավորված է աուդիտորի կողմից խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատմամբ (ավելի բարձր ռիսկայնության դեպքում, թերևս, ավելի շատ աուդիտորական ապացույցներ կպահանջվեն), ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցների որակով (ավելի բարձր որակի դեպքում ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ կպահանջվեն): Այնուամենայնիվ աուդիտորական ապացույցների ցածր որակը չի կարող փոխհատուցվել դրանց քանակի մեծացմամբ:

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

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

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

Աուդիտորական ռիսկ

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

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

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

Էական խեղաթյուրման ռիսկերը

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

- ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր մակարդակով, և
- հավաստումների մակարդակով՝ գործառնությունների դասերի, հաշվեմնացորդների ու բացահայտումների մակարդակով:

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

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

Ա37. Էական խեղաթյուրման ռիսկերը՝ հավաստումների մակարդակով, բաղկացած են երկու բաղադրիչներից՝ բնորոշ ռիսկ և վերահսկողության ռիսկ: Բնորոշ ռիսկը և

վերահսկողության ռիսկը կազմակերպության ռիսկերն են. դրանք գոյություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրությունից անկախ:

U38. Բնորոշ ռիսկը որոշ հավաստումների և համապատասխան գործառնությունների դասերի, հաշվեմնացորդների ու բացահայտումների համար ավելի բարձր է, քան մյուսների համար: Օրինակ՝ այն կարող է ավելի բարձր լինել բարդ հաշվարկների համար կամ գնահատման զգալի անորոշության ենթակա հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից ստացված գումարներ պարունակող հաշիվների համար:

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

U39. Վերահսկողության ռիսկը ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման ու պահպանման արդյունավետության գործառնություն է, որի նպատակը միջոցներ ձեռնարկելն է հայտնաբերված ռիսկերի նկատմամբ, որոնք սպառնում են կազմակերպության նպատակների իրականացմանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առնչությամբ: Անկախ նրանից, թե որքանով է ներքին վերահսկողությունը լավ նախագծված ու իրագործված, այն կարող է միայն կրճատել, բայց ոչ վերացնել ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ինչի պատճառը ներքին վերահսկողության ներքին սահմանափակումներն են: Դրանք ներառում են, օրինակ, մարդկային սխալների կամ բացթողումների, կամ գաղտնի համաձայնության կամ ղեկավարության անհամապատասխան իրավասության կիրառմամբ վերահսկողության միջոցների շրջանցման հնարավորությունը: Այսպիսով, վերահսկողության որոշ ռիսկ մշտապես գոյություն կունենա: ԱՄՄ-ները տալիս են այն պայմանները, որոնց ներքո աուդիտորը պետք է, կամ ընտրությամբ կարող է ստուգել հսկողությունների գործառնական արդյունավետությունը՝ կատարվելիք համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները որոշելու ընթացքում:¹⁸

U40. ԱՄՄ-ները սովորաբար չեն հիշատակում բնորոշ ու վերահսկողության ռիսկերն առանձին, ընդհակառակը, խոսքը գնում է <<էական խեղաթյուրման ռիսկերի>> միասնական գնահատման մասին: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է կատարել բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի առանձնացված կամ միասնական գնահատում՝ կախված աուդիտի նախընտրած եղանակներից կամ մեթոդաբանություններից և գործնական նկատառումներից: Էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը կարող է արտահայտվել քանակական տեսքով, ինչպես օրինակ, տոկոսներով, կամ ոչ քանակական տեսքով: Ցանկացած դեպքում, աուդիտորի համար ավելի կարևոր է ռիսկի համապատասխան

¹⁸ ԱՄՄ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆներ 7-17:

գնահատումների կատարումը, քան այն տարբեր մոտեցումները, որոնց միջոցով դրանք կարող են արվել:

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

Չհայտնաբերման ռիսկ

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

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

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

Ա44. ԱՄՍ 300-ը¹⁹ և ԱՄՍ 330-ը սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և գնահատված ռիսկերի նկատմամբ աուդիտորի վերաբերմունքի պլանավորման վերաբերյալ: Սակայն չհայտնաբերման ռիսկը կարող է միայն նվազեցվել, բայց ոչ վերացվել՝ աուդիտի ներքին սահմանափակումների պատճառով: Համապատասխանաբար, չհայտնաբերման ռիսկը որոշ չափով մշտապես գոյություն կունենա:

Աուդիտի ներքին սահմանափակումները

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

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

եզրակացությունը, ավելի համոզիչ է, քան որոշիչ: Աուդիտի ներքին սահմանափակումները սկիզբ են առնում հետևյալից՝

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

Ֆինանսական հաշվետվության բնույթը

Ա46. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ղեկավարության կողմից դատողության դրսևորում՝ կազմակերպության փաստերի ու հանգամանքների նկատմամբ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջները կիրառելու ժամանակ: Բացի այդ, ֆինանսական հաշվետվությունների շատ հոդվածներ պարունակում են սուբյեկտիվ որոշումներ կամ գնահատումներ, կամ էլ որոշակի աստիճանի անորոշություն և, հնարավոր է, որ կարվեն մի շարք ընդունելի մեկնաբանություններ կամ դատողություններ: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվության որոշ հոդվածներ կունենան փոփոխականության ներքին մակարդակ, որը չի կարող վերացվել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառմամբ: Օրինակ, դա հաճախ վերաբերում է որոշակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին: Այնուամենայնիվ, ԱՄՄ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը հատկապես ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների և առնչվող բացահայտումների համատեքստում, ինչպես նաև կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման վարման որակական ցուցանիշները՝ ներառյալ ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության նշանները:²⁰

Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը

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

- հնարավոր է, որ ղեկավարությունը կամ ուրիշները, դիտավորյալ կամ ոչ դիտավորյալ, չտրամադրեն ամբողջական տեղեկություններ, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը, կամ որոնք պահանջվել են աուդիտորի կողմից: Համապատասխանաբար, աուդիտորը չի կարող համոզված լինել, որ տեղեկությունները ամբողջական են, եթե նա նույնիսկ իրականացրել է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հավաստիանալու համար, որ գործին վերաբերող ամբողջ տեղեկությունները ձեռք են բերվել,
- խարդախությունը կարող է ներառել բարդ ու խնամքով կազմված ծրագրեր՝ դրա գոյությունը թաքցնելու համար: Այդ պատճառով, աուդիտորական ապացույցներ հավաքելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել՝ դիտավորյալ խեղաթյուրումը հայտնաբերելու համար, որը ներառում է, օրինակ, գաղտնի համաձայնություն՝ փաստաթղթերը կեղծելու նպատակով, որոնք դրդեն աուդիտորին հավատալ, որ աուդիտորական ապացույցը վավեր է, երբ իրականում դա այդպես չէ: Աուդիտորը հատուկ պատրաստություն

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

չունի, և նրանից չի պահանջվում, որ նա լինի փաստաթղթերի իսկությունը ստուգող փորձագետ,

- աուդիտը խարդախության մեղադրանքի պաշտոնական ստուգում չէ: Համապատասխանաբար, աուդիտորին տրված չեն հատուկ իրավաբանական իրավասություններ, ինչպես օրինակ, հետախուզության իրավունք, ինչը կարող էր անհրաժեշտ լինել այդպիսի ստուգման ժամանակ:

Ֆինանսական հաշվետվության ժամանակին լինելը և օգուտի ու ծախսի հավասարակշռությունը

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

Ա49. Հետևաբար, անհրաժեշտ է, որ աուդիտորը՝

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

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

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

Այլ խնդիրներ, որոնք կարող են ազդել աուդիտի ներքաին սահմանափակումների վրա

²¹ ԱՄՄ 315, պարագրաֆներ 5-10.

²² ԱՄՄ 330, ԱՄՄ 500, ԱՄՄ 520, «Վերլուծական ընթացակարգեր», ԱՄՄ 530, «Աուդիտորական ընտրանք»

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

- խարդախություն. մասնավորապես, երբ ներգրավված է ավագ ղեկավարությունը կամ առկա է գաղտնի համաձայնություն: Տես՝ ԱՄՄ 240-ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- կապակցված կողմի հետ փոխհարաբերությունների ու գործարքների առկայությունն ու ավարտվածությունը: Տես՝ 550-²³ ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- օրենքներին և այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության դեպքերը: Տես՝ 250²⁴ -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- հետագա իրադարձությունները կամ հանգամանքները, որոնք կարող են պատճառ հանդիսանալ, որ կազմակերպությունը կորցնի իր անընդհատ գործելու կարողությունը: Տես՝ 570²⁵ -ը՝ լրացուցիչ քննարկման համար,
- համապատասխան ԱՄՄ-ները ներկայացնում են աուդիտորական հատուկ ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են ներքին սահմանափակումների ազդեցությունը մեղմելուն:

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

Աուդիտորական ուսումնասիրության իրականացումը՝ ԱՄՄ-ների պահանջների համաձայն

ԱՄՄ-ների բնույթը (հղում՝ պար. 18)

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

²³ ԱՄՄ 550, <<Կապակցված կողմեր>>

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

²⁵ ԱՄՄ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>

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

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

Հանրային ոլորտի աուդիտին բնորոշ նկատառումներ

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

ԱՄՄ-ների բովանդակությունը (հղում՝ պար. 19)

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

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

- ավելի ճշգրիտ ներկայացնել, թե ինչ է իրենից ներկայացնում կամ ինչին է ուղղված տվյալ պահանջը,

- ներառել ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք կարող են կիրառելի լինել տվյալ հանգամանքներում:

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

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

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

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

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

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

Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

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

(ա) սեփականատիրության ու ղեկավարության կենտրոնացում անհատների փոքր թվաքանակում (հաճախ միայն մեկ անձ՝ ֆիզիկական անձ կամ այլ կազմակերպություն, որը կազմակերպության սեփականատերն է՝ այն պայմանով, որ սեփականատերը դրսևորում է համապատասխան որակական հատկանիշներ), և

(բ) ստորև նշվածներից մեկը կամ մեկից ավելին՝

(i) պարզ կամ չբարդացված գործառնություններ,

(ii) հասարակ հաշվետարություն,

(iii) գործարարության մի քանի ուղղություն և փոքրաթիվ արտադրանք դրանցում,

(iv) աննշան ներքին վերահսկողություն,

(v) ղեկավարության մի քանի մակարդակ՝ լայնածավալ վերահսկողության պատասխանատվությամբ, և

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

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

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

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

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

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

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

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

Ա69. Նպատակներն օգտագործելիս, աուդիտորը պարտավոր է հաշվի առնել ԱՄՄ-ների միջև առկա փոխհարաբերությունները: Պատճառն այն է, ինչպես նշվում է պարագրաֆ Ա53-ում, որ ԱՄՄ-ները որոշ դեպքերում գործ ունեն ընդհանուր պարտականությունների հետ, իսկ մնացած դեպքերում՝ քննարկման առանձին առարկաների նկատմամբ այդ պարտականությունների կիրառման հետ: Օրինակ՝ սույն ԱՄՄ-ն պահանջում է, որ աուդիտորը որդեգրի մասնագիտական կասկածամտության վերաբերմունք: Դա անհրաժեշտ է աուդիտի պլանավորման ու իրականացման բոլոր փուլերի համար, սակայն չի կրկնվում որպես յուրաքանչյուր ԱՄՄ-ի պահանջ: Ավելի խորացված մակարդակով, ԱՄՄ 315-ը և ԱՄՄ 330-ը պարունակում են, մասնավորապես, նպատակներ ու պահանջներ, որոնք վերաբերում են աուդիտորի պարտականություններին՝ հայտնաբերել ու գնահատել էական խեղաթյուրման ռիսկերը և մշակել ու իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ գնահատված ռիսկերի նկատմամբ, համապատասխանաբար, միջոցներ ձեռնարկելու համար: Այդ նպատակներն ու պահանջները կիրառվում են աուդիտի իրականացման ողջ ընթացքում: Աուդիտի առանձին փուլերին վերաբերող ԱՄՄ-ն (օրինակ, ԱՄՄ 540-ը) կարող է քննարկել, թե ինչպես այնպիսի ԱՄՄ-ների նպատակներն ու պահանջները, ինչպիսիք ԱՄՄ 315-ը և ԱՄՄ 330-ն են, պետք է կիրառվեն տվյալ ԱՄՄ-ում քննարկվող նյութի նկատմամբ, սակայն չկրկնելով դրանք: Այսպիսով, ԱՄՄ 540-ում նշված նպատակներին հասնելու համար աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այլ համապատասխան ԱՄՄ-ների նպատակներն ու պահանջները:

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

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

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

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

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

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

Համապատասխան պահանջների կատարումը

Համապատասխան պահանջներ (հղում՝ պար. 22)

Ա72. Որոշ դեպքերում ԱՄՄ-ն (և, հետևաբար նրա բոլոր պահանջները) կարող է կիրառելի չլինեն տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ապա ԱՄՄ 610-ի²⁶ ոչ մի դրույթ կիրառելի չէ:

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

- աուդիտորի եզրակացության ձևափոխման պահանջը՝ ընդգրկման սահմանափակման²⁷ առկայության դեպքում, ներկայացնում է որոշակի պայմանական պահանջ,
- կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց տեղեկացման²⁸ պահանջը՝ ներքին վերահսկողության համակարգում աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված կարևոր թերությունների մասին, ինչը պայմանավորված է հայտնաբերված այդպիսի կարևոր թերությունների առկայությամբ, և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման պահանջը՝ կապված սեզմենտային տեղեկատվության ներկայացման ու բացահայտման հետ, համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,²⁹ ինչը պայմանավորված է այդպիսի բացահայտում պահանջող կամ թույլատրող այդ հիմունքով, ներկայացնում են ենթադրյալ պայմանական պահանջներ:

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

²⁶ ԱՄՄ 610, «<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>

²⁷ ԱՄՄ 705, «<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 13

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

²⁹ ԱՄՄ 501, «<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>> պարագրաֆ 13.

Պահանջից շեղումը (հղում՝ պար. 23)

Ա.74. ԱՄՍ 230-ը սահմանում է փաստաթղթավորման պահանջներ այն բացառիկ իրավիճակներում, երբ աուդիտորը շեղվում է համապատասխան պահանջից:³⁰ ԱՄՍ-ները համապատասխանություն չեն ակնկալում այն պահանջին, որը կիրառելի չէ տվյալ աուդիտի պայմաններում:

Նպատակին հասնելու անկարողություն (հղում՝ պար. 24)

Ա.75. Նպատակի իրականացված լինելը աուդիտորի մասնագիտական դատողության հարց է: Այդ դատողությունը հաշվի է առնում աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, որոնք իրականացվել են՝ հետևելով ԱՄՍ-ների պահանջներին, և աուդիտորի գնահատումը, թե արդյո՞ք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և արդյո՞ք լրացուցիչ գործողություններ են անհրաժեշտ տվյալ աուդիտի առանձնահատուկ պայմաններում՝ ԱՄՍ-ներում սահմանված նպատակներին հասնելու համար: Համապատասխանաբար, նպատակին հասնելու անկարողությանը հանգեցնող հանգամանքները ներառում են այնպիսի հանգամանքներ,

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

Ա.76. Աուդիտի փաստաթղթավորումը՝ համաձայն ԱՄՍ 230-ի պահանջների և այլ համապատասխան ԱՄՍ-ների առանձնահատուկ փաստաթղթավորման պահանջների, տրամադրում է ապացույցներն այն փաստերի, որոնց հիման վրա աուդիտորն անում է իր եզրահանգումները աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին հասնելու վերաբերյալ: Թեև աուդիտորին անհրաժեշտ չէ առանձին փաստաթղթավորել (ինչպես օրինակ, հարցաթերթում) յուրաքանչյուր նպատակին հասնելու փաստը, նպատակին հասնելու անկարողության փաստի փաստաթղթավորումը նպաստում է նրան, որ աուդիտորը գնահատի, թե արդյո՞ք այդպիսի անկարողությունը խանգարել է նրան հասնելու աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին:

³⁰ ԱՄՍ 230, պարագրաֆ 12.