

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 600

ՀԱՏՈՒԿ ՆԿԱՏԱՌՈՒՄՆԵՐ – ԽՄԲԻ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ
ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ (ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԲԱՂԱԴՐԻՉԻ
ԱՌԻԴԻՏՈՐՆԵՐԻ ԱՇԽԱՏԱՆՔԸ)

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
Ներածություն	
Սույն ստանդարտի շրջանակները.....	1-6
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	7
Նպատակները.....	8
Սահմանումներ.....	9-10
Պահանջները	
Պատասխանատվությունը.....	11
Պատվերի ստանձնում և շարունակում	12-14
Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան	15-16
Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և միջավայրի վերաբերյալ...	17-18
Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ.....	19-20
Էականություն.....	21-23
Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ.....	24-31
Համախմբման գործընթաց.....	32-37
Հետագա դեպքեր.....	38-39
Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ.....	40-41
Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատում.....	42-45
Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ	46-49
Փաստաթղթավորումը.....	50
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	
Կարգավիճակի, օրենսդրության կամ այլ հիմքերով աուդիտի ենթակա բաղադրիչներ	Ա1
Սահմանումներ.....	Ա2-Ա7
Պատասխանատվություն	Ա8-Ա9

Պատվերի ստանձնում և շարունակում	Ա10-Ա21
Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան.....	Ա22
Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և միջավայրի վերաբերյալ.....	Ա23-Ա31
Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորների վերաբերյալ.....	Ա32-Ա41
Էականություն.....	Ա42-Ա46
Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ.....	Ա47-Ա55
Համախմբման գործընթաց.....	Ա56
Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ.....	Ա57-Ա60
Աուդիտորական ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատում.....	Ա61-Ա63
Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ..	Ա64-Ա66
Հավելված 1: Ձևափոխված կարծիքի օրինակ, երբ խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ խմբի աուդիտի կարծիք արտահայտելու համար	
Հավելված 2: Հարցերի օրինակներ որոնց վերաբերյալ Խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերում գիտելիքներ	
Հավելված 3: Հանգամանքների կամ դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական սխալի ռիսկը	
Հավելված 4: Բաղադրիչի աուդիտորի հաստատման օրինակ	
Հավելված 5: Խմբի աուդիտի թիմի հանձնարարագրում ներառված պարտադիր և լրացուցիչ հարցեր	

<<Հատուկ նկատառումներ- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը)>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 600-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Աուդիտի միջազգային ստանդարտները (ԱՄՄ) կիրառվում են խմբի աուդիտների նկատմամբ: Սույն ԱՄՄ-ն վերաբերում է խմբի աուդիտներին, մասնավորապես բաղադրիչի աուդիտոր ներգրավող աուդիտներին առնչվող հատուկ նկատառումներին:
2. Աուդիտորը կարող է օգտագործել սույն ԱՄՄ-ն՝ կատարելով հանգամանքներից բխող համապատասխան շտկումներ, նաև չհամախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, երբ ներգրավում է այլ աուդիտորներ: Օրինակ, աուդիտորը կարող է այլ աուդիտորին ներգրավել մասնակցելու պաշարների գույքագրմանը կամ ստուգելու հեռավոր վայրում գտնվող հիմնական միջոցի առկայությունը:
3. Նորմատիվ իրավական ակտերի և այլ ակտերի պահանջներից ելնելով կամ այլ պատճառներով, բաղադրիչի աուդիտորից կարող է պահանջվել արտահայտել կարծիք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Սույն ԱՄՄ-ի պահանջները գործում են նաև այն դեպքում, երբ խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել խմբի աուդիտորական ապացույցների համար օգտագործել աուդիտորական ապացույցները, որոնց հիման վրա ներկայացվել է բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական կարծիքը:
4. Համաձայն ԱՄՄ 220¹, խմբի աուդիտի ղեկավարը պարտավոր է հավաստիանալ, որ խմբի աուդիտ իրականացնողները, ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորները, որպես խումբ տիրապետում են պատշաճ կարողությունների և հմտությունների: Խմբի աուդիտի ղեկավարը նմանապես պատասխանատու է խմբի աուդիտի առաջադրանքների ուղղորդման, վերահսկման և իրականացման համար:
5. Խմբի աուդիտի ղեկավարը կիրառում է ԱՄՄ 220-ի պահանջները անկախ այն հանգամանքից խմբի աուդիտորի թե բաղադրիչի աուդիտորի կողմից են իրականացվում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ աշխատանքները: Սույն ԱՄՄ օժանդակում է, որ խմբի աուդիտի պատասխանատուն բավարարի ԱՄՄ 220-ի պահանջներին, երբ բաղադրիչի աուդիտորն է իրականացնում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքները:
6. Աուդիտորական ռիսկը կախված է ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունում առկա էական սխալի ռիսկից, այնպես էլ աուդիտորի կողմից այդ սխալների չբացահայտման ռիսկից:² Խմբի աուդիտի ղեկավարն այն ներառում է նաև այն հանգամանքը, որ բաղադրիչի աուդիտորը չի հայտնաբերի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում առկա սխալները, որոնք կարող են հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական սխալի, և այն ռիսկը, որ խմբի աուդիտի թիմը չի հայտնաբերի այդ սխալը: Սույն ԱՄՄ-ն բացատրում է այն հարցերը, որոնք խմբի

¹ ԱՄՄ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14 և 15:

² ԱՄՄ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ Ա32:

աուդիտի թիմը դիտարկում է, որպեսզի որոշի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ընդունված ռիսկի գնահատման ընթացակարգերում և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակցության բնույթը, ժամկետները և ծավալը: Այդ մասնակցության նպատակն է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակները

8. Աուդիտորի նպատակներն են.
- (ա) որոշել՝ արդյո՞ք հանդես գալ, որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր, և
 - (բ) որպես խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր հանդես գալու դեպքում.
 - (i) բաղադրիչի աուդիտորներին հստակորեն տեղեկացնել բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ նրանց աշխատանքի ծավալի և ժամկետների մասին, և
 - (ii) ստանալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության և համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, որպեսզի արտահայտի կարծիք, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համապատասխան ֆինանսական հաշվետվական համակարգի հիման վրա:

Սահմանումներ

9. Սույն ԱՄՄ-ի առումով, ստորև բերված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
- (ա) բաղադրիչ՝ հաստատություն կամ գործարարական գործունեություն, որի համար խմբի կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը պատրաստում է ֆինանսական տեղեկատվություն, որը պետք է ներառվի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում՝ պար. Ա2-Ա4),
 - (բ) բաղադրիչի աուդիտոր՝ աուդիտոր, որը խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքով խմբի աուդիտի համար իրականացնում է աշխատանք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա7),
 - (գ) բաղադրիչի ղեկավարություն՝ ղեկավարություն, որը պատասխանատու է բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար,
 - (դ) բաղադրիչի էականություն՝ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բաղադրիչի համար սահմանված էականություն,
 - (ե) խումբ՝ բոլոր բաղադրիչները միասին, որոնք ներառված են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունում: Խումբը միշտ ունի մեկից ավելի բաղադրիչ,

- (զ) խմբի աուդիտ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ:
- (է) խմբի աուդիտորական կարծիք՝ աուդիտորական կարծիք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (ը) խմբի աուդիտի ղեկավար՝ աուդիտորական ընկերության ղեկավար կամ այլ անձ, որը պատասխանատու է խմբի աուդիտի պատվերի, նրա իրականացման և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական ընկերության կողմից ներկայացված աուդիտորական եզրակացության համար: Այն դեպքում, երբ միացյալ աուդիտորներ են իրականացնում խմբի աուդիտը, միացյալ աուդիտի ղեկավարները և նրանց աուդիտի թիմերը միասին ներկայանում են որպես խմբի աուդիտի ղեկավար և խմբի աուդիտի թիմ: Սակայն, սույն ԱՄՄ-ն չի վերաբերում միացյալ աուդիտորների միջև հարաբերություններին կամ այն աշխատանքներին, որոնք միացյալ մեկ աուդիտորը իրականացնում է մյուս միացյալ աուդիտորի աշխատանքների վերաբերյալ,
- (թ) խմբի աուդիտի թիմ՝ ղեկավար աուդիտորները, ներառյալ խմբի աուդիտի ղեկավարը, և աուդիտորական աշխատակիցները, որոնք մշակում են խմբի աուդիտի ռազմավարությունը, հաղորդակցվում են բաղադրիչի աուդիտորների հետ, իրականացնում համախմբման գործընթացի աշխատանքները, ուսումնասիրում են աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարված եզրակացությունները, որպեսզի կարծիք կազմեն խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (ժ) խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ՝ Ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք պարունակում են մեկից ավելի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվություն: <<Խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ>> տերմինը նաև վերաբերվում է ընդհանրացված ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք հանրագումարի են բերում բաղադրիչների կողմից պատրաստված ֆինանսական տեղեկատվությունը, որոնք չունեն մայր կազմակերպություն, բայց գտնվում են ընդհանուր վերահսկողության տակ,
- (ի) խմբի ղեկավարություն՝ ղեկավարություն, որը պատասխանատու է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
- (լ) վերահսկողությունը խմբի կտրվածքով՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ խմբի ղեկավարության կողմից մշակված, ներդրված և կիրառվող վերահսկողություն,
- (խ) կարևոր բաղադրիչ՝ խմբի աուդիտի թիմի կողմից որոշված բաղադրիչ, որը i) ունի կարևոր ֆինանսական նշանակություն խմբի համար, կամ ii) իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից ելնելով, կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում հանգեցնել էական սխալի նշանակալի ռիսկի (հղում՝ պար. Ա5 -Ա6):

10. <<Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը>> տերմինին հղումը նշանակում է ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգ, որը կիրառվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ: <<Համախմբման գործընթաց>> տերմինին հղումը ներառում է՝

- (ա) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության ճանաչումը, չափումը, ներկայացումը և բացահայտումը խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համախմբման, համամասնական համախմբման կամ բաժնեմասնակցության կամ սկզբնական արժեքի մեթոդով, և

- (բ) բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանրացումը, որոնք չունեն մայր կազմակերպություն, բայց գտնվում են ընդհանուր վերահսկողության տակ:

Պահանջները

Պատասխանատվություն

11. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պատասխանատու է խմբի աուդիտի առաջադրանքների հանձնարարման, վերահսկման և իրականացման համար՝ համաձայն մասնագիտական ստանդարտների և կիրառելի իրավական ու կարգավորող պահանջների, և հանգամանքներին համապատասխան ներկայացված աուդիտորական եզրակացության համար:³ Ուստի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է հղում կատարի բաղադրիչի աուդիտորին, բացառությամբ այն դեպքի, երբ հղումը պահանջվում է օրենսդրությամբ: Եթե հղումը պահանջվում է օրենսդրությամբ, ապա աուդիտորի կողմից ներառված հղումը չպետք է նվազեցնի խմբի աուդիտի թիմի պատասխանատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ (հղում՝ Պար. Ա8-Ա9):

Աուդիտի ստանձնում և շարունակություն

12. ԱՄՄ 220-ի կիրառման ժամանակ խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ողջամտորեն ակնկալվում է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացի և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար: Այդ նպատակով, խմբի աուդիտի թիմը պետք է բավարար պատկերացում կազմի խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ, որպեսզի որոշի նշանակալից բաղադրիչները: Եթե բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնի աշխատանք բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, ապա խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքում, որպեսզի ձեռք բերի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա10-Ա12):

13. Եթե խմբի աուդիտի ղեկավարը եզրակացնում է, որ՝

- (ա) խմբի ղեկավարության կողմից սահմանափակումների պատճառով խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և
- (բ) նման հավանական սահմանափակումը կհանգեցնի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի⁴ հրաժարման, ապա

խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է կամ.

- (ա) Նոր առաջադրանքի դեպքում չընդունի առաջադրանքը կամ, շարունակական առաջադրանքի դեպքում, հրաժարվի առաջադրանքից, եթե հրաժարումը թույլատրելի է կիրառվող օրենսդրությամբ, կամ

³ ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 15:

⁴ ԱՄՄ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացության կարծիքի ձևափոխում>>:

- (բ) եթե օրենսդրությունը արգելում է աուդիտորին մերժել նշանակումը, կամ առաջադրանքից հրաժարումը այլ հանգամանքների պատճառով հնարավոր չէ, ապա պետք է հնարավորության սահմաններում իրականացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը՝ տալով հրաժարման կարծիք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա13-Ա19):

Առաջադրանքի պայմանները

14. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է համաձայնեցնի խմբի աուդիտի առաջադրանքը ԱՄՍ 210-ի⁵ պահանջներին (հղում՝ պար. Ա20-Ա21):

Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան

15. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է սահմանի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը՝ համաձայն ԱՄՍ 300-ի պահանջների:⁶
16. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է վերանայի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և խմբի աուդիտի պլանը (հղում՝ պար. Ա22):

Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ

17. Աուդիտորը պետք է հայտնաբերի և գնահատի էական խեղաթյուրումների ռիսկը՝ ձեռք բերելով պատկերացում հաստատության և նրա միջավայրի վերաբերյալ:⁷ Խմբի աուդիտի թիմը պետք է.
- (ա) զարգացնի պատկերացումները խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի, ներառյալ համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ, որը ձեռք է բերվել հանձնարարության ստանձնման կամ շարունակման փուլում, և
 - (բ) պատկերացում կազմի համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարությունները (հղում՝ պար. Ա23-Ա29):
18. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պատկերացումներ կազմի, ինչը բավարար կլինի, որպեսզի՝
- (ա) հաստատի կամ վերանայի կարևոր բաղադրիչների վերաբերյալ իր նախնական որոշումները, և
 - (բ) գնահատի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրման ռիսկը⁸ (հղում՝ պար. Ա30-Ա31):

Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ

19. Եթե խմբի աուդիտի թիմը պլանավորել է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության

⁵ ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>:

⁶ ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆներ 7-12

⁷ ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

⁸ ԱՄՍ 315:

առնչությամբ, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա32-Ա35).

- (ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը հասկանում է և կհետևի խմբի աուդիտում կիրառվող բարոյական վարքագծի նորմերին, և մասնավորապես, այդո՞ք նա անկախ է (հղում՝ պար. Ա37),
- (բ) արդյո՞ք բավարար են բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտությունները (հղում՝ պար. Ա38),
- (գ) արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է բավարար մասնակցություն ունենալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
- (դ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտորներին նկատմամբ արդյունավետ վերահսկողություն պարունակող օրենսդրական դաշտում (հղում՝ պար. Ա36):

20. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը չի համապատասխանում խմբի աուդիտին վերաբերող անկախության չափանիշներին, կամ խմբի աուդիտի թիմը ունի լուրջ անհանգստություն 19 (ա)-(գ) պարագրաֆներում ներառված այլ հարցերի վերաբերյալ, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, առանց խնդրելու բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա39-Ա41):

Էականություն

21. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի (հղում՝ պար. Ա42).

- (ա) ամբողջությամբ վերցրած խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ էականությունը, երբ սահմանվում է խմբի աուդիտի ռազմավարությունը,
- (բ) եթե, խմբի առանձնահատկություններից ելնելով, խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում առկա են գործարքների դասեր, հոդվածների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում խմբի էականությունից ցածր գումարի խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ կազմի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող որոշումների վրա, ապա նշված գործարքների դասերի, հոդվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները,
- (գ) այն բաղադրիչների էականությունը, որոնց նկատմամբ բաղադրիչների աուդիտորները պետք է իրականացնեն աուդիտ կամ դիտարկում: Որպեսզի ընդունելի մակարդակի նվազեցվի հավանականությունը, որ չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահմանվի ավելի ցածր, քան ողջ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը (հղում՝ պար. Ա43-Ա44),
- (դ) այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել որպես աննշան՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում՝ պար. Ա45):

22. Այն դեպքում, երբ բաղադրիչի աուղիտորները պետք է աուղիտ իրականացնեն խմբի աուղիտի նպատակով, խմբի աուղիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի նկատմամբ կիրառված հաշվային էականության պատշաճությունը (հղում՝ պար. Ա46):
23. Եթե բաղադրիչը ենթակա է աուղիտի՝ ելնելով նորմատիվ իրավական ակտեր կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներից, կամ այլ պատճառներով, և խմբի աուղիտի թիմը որոշում է օգտագործել այդ աուղիտը որպես խմբի աուղիտի համար աուղիտորական ապացույց, ապա խմբի աուղիտի թիմը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք՝
- (ա) բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական էականությունը, և
 - (բ) բաղադրիչի էականության սահմանը բավարարում են սույն ԱՄՄ-ի պահանջներին:

Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ

24. Աուղիտորը պետք է մշակի և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ, որպեսզի արտացոլի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը:⁹ Խմբի աուղիտի թիմը պետք է որոշի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ խմբի աուղիտի թիմի, կամ նրա անունից՝ բաղադրիչի աուղիտորների, կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը (հղում՝ պար. 26-29): Նմանապես, խմբի աուղիտի թիմը պետք է սահմանի բաղադրիչի աուղիտորների աշխատանքում իր մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը (հղում՝ պար. 30-31):
25. Երբ համախմբման գործընթացում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են համախմբային վերահսկողության ակնկալվող արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավականաչափ ու համապատասխան աուղիտորական ապացույցներ, ապա խմբի աուղիտի թիմը պետք է թեստավորի, կամ խնդրի բաղադրիչի աուղիտորին թեստավորելու, տվյալ վերահսկողության կիրառման արդյունավետությունը:

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում (հղում՝ պար. Ա47)

Կարևոր բաղադրիչներ

26. Խմբի տեսանկյունից իր առանձին ֆինանսական կարևորությամբ աչքի ընկնող, և դրա շնորհիվ կարևոր համարվող բաղադրիչի դեպքում, խմբի աուղիտի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուղիտորը պետք է ֆինանսական տեղեկատվության աուղիտը իրականացնի՝ ելնելով տվյալ բաղադրիչի էականությունից:
27. Եթե բաղադրիչը կարևոր է, քանի որ այն կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ՝ ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից, խմբի աուղիտի թիմը կամ նրա

⁹ ԱՄՄ 330, <<Աուղիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը պետք է կատարի հետևյալ գործողություններից մեկը կամ մի քանիսը՝

- (ա) իրականացնի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ՝ ելնելով տվյալ բաղադրիչի էականությունից,
- (բ) աուդիտի ենթարկի մեկ կամ մի քանի մնացորդներ, գործարքների դասեր կամ բացահայտումներ՝ առնչվող խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերին (հղում՝ պար. Ա48),
- (գ) խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի հանդեպ կիրառի հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. Ա49):

Բաղադրիչներ՝ որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն հանդիսանում

28. Բաղադրիչների նկատմամբ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն, խմբի աուդիտի թիմը պետք է իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով (հղում՝ պար. Ա50):

29. Եթե խմբի աուդիտի թիմը չի համարում, որ խմբի աուդիտորական կարծիքը հիմնավորող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք կբերվեն հետևյալներից.

- (ա) կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից,
- (բ) համախմբային վերահսկողության և համախմբման գործընթացների նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից, և
- (գ) խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերից,

ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ընտրի այնպիսի բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն, և նրանց ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացնի, կամ խնդրի բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել, հետևյալներից մեկը կամ մի քանիսը՝ (հղում՝ պար. Ա51 - Ա53).

- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ՝ կիրառելով բաղադրիչի էականությունը,
- մեկ կամ մի քանի հոդվածների մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ,
- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկում՝ կիրառելով բաղադրիչի էականությունը,
- կիրառել հատուկ ընթացակարգեր:

Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ժամանակ առ ժամանակ փոփոխի բաղադրիչների ընտրությունը:

Բաղադրիչի աուդիտորներին աշխատանքներում մասնակցություն (հղում՝ պար. Ա54 - Ա55)

Կարևոր բաղադրիչներ – ռիսկի գնահատում

30. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը իրականացնում է կարևոր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է մասնակցի բաղադրիչի

աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատմանը, որպեսզի բացահայտի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերը: Նման մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումներից, սակայն նվազագույնը պետք է ներառեն.

- (ա) բաղադրիչի աուդիտորի կամ բաղադրիչի ղեկավարության հետ քննարկումը բաղադրիչի գործարար գործունեության, որը էական է խմբի համար,
- (բ) բաղադրիչի աուդիտորի հետ քննարկումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում առկա խարդախության կամ սխալի արդյունքում խեղաթյուրման ռիսկի, և
- (գ) վերանայում բաղադրիչի աուդիտորի փաստաթղթավորման՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ բացահայտված էական սխալների նշանակալից ռիսկի առնչությամբ: Նման փաստաթղթավորումը կարող է իրենից ներկայացնել հաշվետվություն, որը արտացոլում է բաղադրիչի աուդիտորի եզրակացությունը՝ բացահայտված նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ:

Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ բացահայտված էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկեր – Հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր

- 31. Եթե բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչում բացահայտվել են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկեր, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բացահայտված նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի կիրառման պատշաճությունը: Հիմնվելով բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ իր պատկերացումների վրա խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերում իր մասնակցության անհրաժեշտությունը:

Համախմբման գործընթաց

- 32. Պարագրաֆ 17-ի համաձայն, խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում համախմբային վերահսկողության և համախմբման գործընթացի, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարությունների վերաբերյալ: Պարագրաֆ 25-ի համաձայն, խմբի աուդիտի թիմը կամ խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքի հիման վրա բաղադրիչի աուդիտորը թեստավորում է համախմբային վերահսկողության կիրառման արդյունավետությունը, եթե համախմբման գործընթացի նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կախված են համախմբային վերահսկողության կիրառման ակնկալվող արդյունավետությունից, կամ եթե միայն համապարփակ ընթացակարգերը չեն կարող տրամադրել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հաստատման մակարդակով:
- 33. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է նախագծի և իրականացնի համախմբման գործընթացի նկատմամբ հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ համախմբման գործընթացի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի առնչությամբ: Դա ներառում է ուսումնասիրություն, թե արդյո՞ք բոլոր բաղադրիչներն են ներառվել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:

34. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի համախմբման ճշգրտումների ու վերադասակարգումների պատշաճությունը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը և ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք առկա են խարդախության ռիսկի կամ ղեկավարության հավանական կողմնակալության փաստեր (հղում՝ պար. Ա56):
35. Եթե բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը չի պատրաստվել խմբի կողմից կիրառվող միևնույն հաշվապահական քաղաքականության հիման վրա, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման նպատակով:
36. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է հստակեցնի, արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության մեջ ներառված ֆինանսական տեղեկատվությունը (Պարագրաֆ 41-ի գ) այն ֆինանսական տեղեկատվությունն է, որը ներառված է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
37. Եթե խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց հաշվեփակման ամսաթիվը տարբերվում է խմբի հաշվեփակման ամսաթվից, խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, արդյո՞ք բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ճշգրտվել է համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի:

Հետագա դեպքեր

38. Երբ խմբի աուդիտի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը աուդիտ են իրականացնում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, խմբի աուդիտի թիմը կամ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է իրականացնեն ընթացակարգեր, որոնք նախագծված են այդ բաղադրիչներում բացահայտելու հաշվեփակման ամսաթվի և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ամսաթվի միջև տեղի ունեցած դեպքերը, կարող են պահանջել ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
39. Երբ բաղադրիչի աուդիտորը իրականացնում է ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտից տարբեր այլ աշխատանք, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի աուդիտի թիմին ներկայացնել տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ ճշգրտում կամ բացահայտում պահանջող որևէ դեպքի առկայության վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ

40. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ժամանակին հաղորդի իր պահանջները բաղադրիչի աուդիտորներին: Այդ հաղորդակցությունը պետք է ներառի կատարվելիք աշխատանքները, այդ աշխատանքների օգտագործման նպատակը և բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի աուդիտի թիմին ներկայացվելիք հաղորդակցության ձևը և բովանդակությունը: Այն նմանապես պետք է ներառի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա57, Ա58, Ա60).
 - (ա) պահանջ ուղղված բաղադրիչի աուդիտորին՝ հաստատելու խմբի աուդիտի թիմի հետ իր առաջիկա համագործակցությունը՝ գիտակցելով իր աշխատանքների օգտագործման նպատակները (հղում՝ պար. Ա59),

- (բ) խմբի աուդիտի առնչությամբ վարքի նորմերը, և մասնավորապես, անկախության պահանջը,
- (գ) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման պարագայում, բաղադրիչի էականությունը (եթե կիրառելի է նաև որոշակի գործարքների դասերի, հողվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանը, որից ավելի բարձր խեղաթյուրումները չեն կարող դիտարկվել աննշան խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
- (դ) խմբի ֆինանսական հաշվետվության առումով խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկի որոշված նշանակալի ռիսկերը, որոնք վերաբերում են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքին: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից ժամանակին հաղորդել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկի բաղադրիչում բացահայտված նշանակալից ռիսկերի մասին, ինչպես նաև բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ձեռնարկված գործողությունների մասին՝ այդ ռիսկերի կապակցությամբ,
- (ե) խմբի ղեկավարության կողմից պատրաստված կապակցված կողմերի ցանկը և խմբի աուդիտի թիմի կողմից տեղեկացված այլ կապակցված կողմերի ցանկը: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորին ժամանակին հաղորդել նախկինում խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտի թիմի կողմից չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ: Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, արդյո՞ք մյուս բաղադրիչի աուդիտորները պետք է տեղեկացվեն լրացուցիչ բացահայտված կապակցված կողմերի մասին:

41. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է պահանջի բաղադրիչի աուդիտորից խմբի աուդիտի թիմին հաղորդել տեղեկատվություն խմբի աուդիտի եզրակացության համար կարևորություն ներկայացնող այլ հարցերի վերաբերյալ: Նման հաղորդակցությունը պետք է ներառի հետևյալ հարցերը՝ (հղում՝ պար. Ա60).

- (ա) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի աուդիտին առնչվող վարքի նորմերը, ներառյալ անկախությունը և մասնագիտական հմտությունները,
- (բ) արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը պահպանել է խմբի աուդիտի թիմի պահանջները,
- (գ) որոշակի դարձնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը, որի վերաբերյալ բաղադրիչի աուդիտորը հաշվետվություն է ներկայացնում,
- (դ) օրենսդրության պահանջների խախտումներ, որոնք կարող են էական խեղաթյուրումներ առաջացնել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում,
- (ե) բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ չճշգրտված սխալների ցուցակը (այդ ցուցակում պետք չէ ներառել այն սխալները, որոնք ցածր են խմբի աուդիտի թիմի կողմից հաղորդված աննշան սխալների սահմանային գումարից (հղում՝ պար. 40գ),
- (զ) ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ,
- (է) բաղադրիչի մակարդակի վրա բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ,
- (ը) այլ կարևոր հարցեր, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը հաղորդել է կամ նախատեսում է հաղորդել բաղադրիչի կառավարման մարմնին, ներառյալ խարդախությունը կամ կասկածելի խարդախությունը բաղադրիչի ղեկավարության, աշխատակիցների առնչությամբ, որոնք բաղադրիչի մակարդակով ունեն ներքին

վերահսկողության կարևոր դերակատարություն, կամ այլ անձանց առնչությամբ, եթե խարդախությունը էական ազդեցություն ունի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վրա,

- (թ) այլ հարցեր, որոնք կարող են առնչվել խմբի աուդիտի հետ, կամ եթե բաղադրիչի աուդիտորը ցանկանում է հրավիրել խմբի աուդիտի թիմի ուշադրությունը, ներառյալ բաղադրիչի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի աուդիտորի պահանջով ներկայացված նամակ-ծանուցագրում առկա անհամապատասխանությունների վերաբերյալ, և
- (ժ) նաղադրիչի աուդիտորի ամփոփ արդյունքները, եզրակացությունը և կարծիքը:

Ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատումը

Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցության և իրականացված աշխատանքների պատշաճության գնահատում

42. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը (պարագրաֆ 41): Խմբի աուդիտի թիմը պետք է.
- (ա) անհրաժեշտության դեպքում քննարկի ուսումնասիրման արդյունքում առաջացած էական խնդիրները բաղադրիչի աուդիտորի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ խմբի ղեկավարության հետ, և
 - (բ) որոշի՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթավորման այլ առնչվող բաժիններ (հղում՝ պար. Ա61):
43. Եթե խմբի աուդիտի թիմը եզրակացնում է, որ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը բավարար չէ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե ինչ լրացուցիչ ընթացակարգեր պետք է իրականացվեն, և դրանք պետք է իրականացվեն խմբի աուդիտի թիմի, թե՛ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից:

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափություն և համապատասխանություն

44. Աուդիտորը պարտավոր է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի աուդիտի ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ, որը թույլ կտա աուդիտորին հանգել ողջամիտ եզրակացությունների՝ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:¹⁰ Խմբի աուդիտի թիմը պետք է ուսումնասիրի, թե աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբման գործընթացում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից, խմբի աուդիտի թիմի կողմից իրականացված աշխատանքներից և բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքներից (հղում՝ պար. Ա62):
45. Խմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է ուսումնասիրի խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չճշգրտված սխալների ազդեցությունը (որը բացահայտվել է խմբի աուդիտի թիմի կամ հաղորդվել է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից) և այն

¹⁰ ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 17:

հանգամանքները, որոնք թույլ չեն տվել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա63):

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ

46. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է որոշի, թե ներքին վերահսկողության ո՞ր բացահայտված թերությունները պետք է հաղորդի կառավարման մարմնին և խմբի ղեկավարությանը՝ համաձայն ԱՄՄ 265-ի:¹¹ Նման որոշումը հիմնավորելիս, խմբի աուդիտի թիմը պետք է հաշվի առնի.

- (ա) համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բացահայտված թերությունները,
- (բ) բաղադրիչների վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի կողմից բացահայտված թերությունները,
- (գ) վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի աուդիտի թիմին հաղորդված թերությունները:

47. Եթե խարդախություն է բացահայտվել խմբի աուդիտի թիմի կողմից կամ հաղորդվել բաղադրիչի աուդիտորի կողմից (պարագրաֆ 41(ը)), կամ տեղեկատվությունը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, խմբի աուդիտի թիմը պետք է այդ մասին ժամանակին տեղեկացնի խմբի ղեկավարության համապատասխան մակարդակին, որպեսզի խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար պատասխանատուները ժամանակին տեղեկացվեն (հղում՝ պար. Ա64):

48. Նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով՝ բաղադրիչի աուդիտորներից կարող է պահանջվել արտահայտել կարծիք բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Այդ դեպքում խմբի աուդիտորները պետք է խնդրեն խմբի ղեկավարությանը բաղադրիչի ղեկավարությանը տեղեկացնել այն բոլոր հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և որոնց մասին սակայն, բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է անտեղյակ լինել: Եթե խմբի ղեկավարությունը մերժում է տեղեկացնել բաղադրիչի ղեկավարությանը, ապա խմբի աուդիտի թիմը պետք է հարցը քննարկի կառավարման մարմնի հետ: Եթե հարցը շարունակում է մնալ չհամաձայնեցված, ապա խմբի աուդիտի թիմը հաշվի առնելով իրավական և մասնագիտական գաղտնապահության հանգամանքը, պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք խորհուրդ տա բաղադրիչի աուդիտորին բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չարտահայտել աուդիտորական կարծիք մինչև խնդրի հանգուցալուծումը (հղում՝ պար. Ա65):

Հաղորդակցություն կառավարման մարմնի հետ

¹¹ ԱՄՄ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>:

49. Խմբի աուդիտի թիմը պետք է հետևյալ հարցերի վերաբերյալ հաղորդակցվի կառավարման մարմնի հետ, ի լրումն ԱՄՄ 260-ով¹² և այլ ԱՄՄ-ներով սահմանված պահանջների (հղում՝ պար. Ա66).

- (ա) ամփոփ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների վերաբերյալ,
- (բ) ամփոփ աուդիտի խմբի կողմից պլանավորված մասնակցություն՝ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքներում,
- (գ) հանգամանքներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորի կատարած աշխատանքների որակի ուսումնասիրությունը խմբի աուդիտի թիմին անհանգստության տեղիք է տալիս,
- (դ) խմբի աուդիտի անցկացման որևէ սահմանափակում, օրինակ, երբ սահմանափակվել է խմբի աուդիտորների տեղեկատվության ստացումը:

- (ե) խարդախությունը կամ կասկածելի խարդախությունը բաղադրիչի ղեկավարության, աշխատակիցների առնչությամբ, որոնք բաղադրիչի մակարդակով ունեն ներքին վերահսկողության կարևոր դերակատարություն, կամ այլ անձանց առնչությամբ, եթե խարդախությունը էական ազդեցություն ունի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վրա:

Փաստաթղթավորում

50. Խմբի աուդիտի թիմը աուդիտի փաստաթղթավորման մեջ պետք է ներառի¹³՝

- (ա) բաղադրիչների վերլուծությունը՝ նշելով առավել կարևորները, և բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքը,
- (բ) խմբի աուդիտի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը կարևոր բաղադրիչներում բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքներում, ներառյալ, եթե կիրառելի է, խմբի աուդիտի թիմի կողմից բաղադրիչ աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի և նրանց հիման վրա եզրակացությունների վերանայումը,
- (գ) խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև գրավոր հաղորդագրությունները խմբի աուդիտորների պահանջների վերաբերյալ:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով աուդիտի ենթակա բաղադրիչներ (հղում՝ պար. 3)

Ա1. Հանգամանքները, որոնք կարող են ազդել խմբի աուդիտի թիմի որոշման վրա՝ նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրավական ակտերի պահանջների համաձայն կամ այլ պատճառներով իրականացված բաղադրիչի աուդիտը, որպես խմբի աուդիտի համար աուդիտորական ապացույց, օգտագործելու համար, հետևյալն են՝

¹² ԱՄՄ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>

¹³ ԱՄՄ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 8-11, և պարագրաֆ Ա6:

- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների և բաղադրիչի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների տարբերությունը,
- բաղադրիչի աուդիտորի և խմբի աուդիտի թիմի կողմից կիրառված աուդիտի և այլ ստանդարտների տարբերությունները,
- արդյոք բաղադրիչի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփումը կիրականացվի խմբի հաշվետվության ժամկետների մեջ:

Սահմանումներ

Բաղադրիչ (հղում՝ պար. 9ա)

Ա2. Խմբի կառուցվածքը իր ազդեցությունն ունի բաղադրիչների որոշման վրա: Օրինակ, խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կարող է հիմնված լինել կազմակերպչական կառուցվածքի վրա, որը ֆինանսական տեղեկատվություն է տրամադրում մայր կազմակերպությանը, մեկ կամ մի քանի դուստր ընկերությունների, համատեղ ձեռնարկումների կամ ասոցիացված ընկերությունների՝ հաշվառվող սկզբնական արժեքով կամ բաժնեմասնակցության մեթոդով, գլխամասային գրասենյակի, մեկ կամ մի քանի բաժանմունքների ու նրանց մասնաճյուղերի, կամ այդ երկուսի համատեղությամբ: Սակայն, այլ խմբերը կարող են իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպել ըստ գործառնությունների, ֆունկցիոնալ բաժանմունքների, արտադրանքի կամ ծառայության (կամ ապրանքների ու ծառայությունների խմբերի), կամ ըստ աշխարհագրական տարածքի: Այդ դեպքերում կազմակերպությունը կամ տնտեսվարող գործունեությունը, որի համար բաղադրիչի կամ խմբի ղեկավարությունը պատրաստում է ֆինանսական տեղեկատվություն, որը ներառվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ, կարող է լինել գործառնություն, գործընթաց, արտադրանք կամ ծառայություն (կամ ապրանքների ու ծառայությունների խմբեր), կամ աշխարհագրական տարածք:

Ա3. Խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կարող է ներառել տարբեր մակարդակներում գտնվող բաղադրիչներ, որի դեպքում կարող է նպատակահարմար լինել բաղադրիչները որոշել որոշ մակարդակներում խմբավորելով, այլ ոչ անհատապես:

Ա4. Որոշ մակարդակի վրա խմբավորած բաղադրիչները կարող են խմբի աուդիտի նպատակով կազմել մեկ բաղադրիչ, սակայն նման բաղադրիչը կարող է նույնպես պատրաստել խմբային ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ներառում են իր մեջ ներգրաված բաղադրիչներին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվություն (այսինքն, լինել ենթախումբ): Ուստի Սույն ԱՄՄ-ն կարող է կիրառվել տարբեր խմբի աուդիտի ղեկավարների և աուդիտորների կողմից մեծ խմբի մեջ ներառված ենթախմբերի համար:

Կարևոր բաղադրիչ (հղում՝ պար. 9 խ)

Ա5. Երբ բաղադրիչի ֆինանսական կարևորությունը մեծանում է, խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը համապատասխանաբար աճում է: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է կիրառել ընտրված ցուցանիշի տոկոսա-

դրույք, որպեսզի դրա միջոցով որոշի առանձնապես կարևոր բաղադրիչները: Ցուցանիշը և կիրառվող տոկոսադրույքը որոշելու համար պետք է կիրառվի մասնագիտական դատողություն: Խմբի բնույթից ու հանգամանքներից ելնելով՝ պատշաճ ցուցանիշները կարող են ներառել խմբի ակտիվները, պարտավորությունները, դրամական հոսքերը, շահույթը կամ շրջանառությունը: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է դիտարկել, որ որոշված ցուցանիշի 15%-ը գերազանցող բաղադրիչները կարևոր բաղադրիչներ են: Ավելի բարձր կամ ցածր տոկոսադրույքներ կարող են կիրառվել՝ ելնելով հանգամանքներից:

Ա6. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել, որ բաղադրիչը կարող է պարունակել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկ՝ ելնելով նրա առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից (այսինքն՝ ռիսկեր, որոնք պահանջում են հատուկ աուդիտորական ուշադրություն¹⁴): Օրինակ, բաղադրիչը կարող է պատասխանատու լինել արտարժույթի առք ու վաճառքի համար և խմբի համար ունենալ էական խեղաթյուրման ռիսկ, թեկուզ եթե այդ բաղադրիչը այլ առումներով խմբի համար էական ֆինանսական կարևորություն չունի:

Բաղադրիչի աուդիտոր (հղում՝ պար. 9բ)

Ա7. Խմբի աուդիտի անդամը խմբի աուդիտի թիմի խնդրանքով կարող է խմբի աուդիտի նպատակով իրականացնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանք: Այդ դեպքում խմբի նման անդամը նույնպես բաղադրիչի աուդիտոր է:

Պատասխանատվությունը (հղում՝ պար. 11)

Ա8. Չնայած, որ բաղադրիչի աուդիտորը խմբի աուդիտի նպատակով իրականացնում է աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, ուստի պատասխանատու է իրենց կողմից ներկայացված ամփոփ արդյունքների, եզրակացությունների ու կարծիքների համար, խմբի աուդիտի ղեկավարը կամ խմբի աուդիտի թիմն է կրում պատասխանատվությունը խմբի աուդիտի կարծիքի համար:

Ա9. Երբ խմբի աուդիտորական կարծիքը ձևափոխվում է, քանի որ խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէր ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեկ կամ մի քանի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, ապա աուդիտորական եզրակացության մեջ Ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆը ներառում է սահմանափակման պատճառը առանց բաղադրիչի աուդիտորին հղում կատարելու, բացառությամբ, եթե նման հղումը անհրաժեշտ է սահմանափակման պատշաճ բացատրություն ներկայացնելու համար.¹⁵

Առաջադրանքի ստանձնում և շարունակում

Պատկերացում կազմելը առաջադրանքի ստանձնման կամ շարունակման փուլում (հղում՝ պար. 12)

¹⁴ ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 27-29:

¹⁵ ԱՄՍ 705, պարագրաֆ 20:

- Ա10. Նոր առաջադրանքի դեպքում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումը կարելի է կազմել՝
- խմբի ղեկավարության կողմից տրամադրված տեղեկատվությունից,
 - խմբի ղեկավարության հետ հաղորդակցություններից,
 - եթե կիրառելի է, հաղորդակցվելով նախորդ առաջադրանքի խմբի աուդիտի թիմի, բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորների հետ:
- Ա11. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը՝
- խմբի կառուցվածքը, ներառյալ իրավական և կազմակերպչական կառուցվածքը (այսինքն, ինչպես է խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգը կազմակերպված),
 - բաղադրիչների տնտեսվարող գործունեությունները, որոնք էական են խմբի համար, ներառյալ տնտեսության ճյուղը և օրենսդրական, տնտեսական և քաղաքական միջավայրը, որտեղ դրանք տեղի են ունենում,
 - սպասարկող կազմակերպությունների օգտագործումը՝ ներառյալ սպասարկող ծառայությունների ընդհանուր կենտրոնները,
 - համախմբային վերահսկողության նկարագրությունը,
 - համախմբման գործընթացի բարդությունը,
 - արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորները, որոնք խմբի աուդիտորի ընկերությունից կամ ցանցից չեն, իրականացնելու են աշխատանքներ մեկ կամ մի քանի բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ և, կա՞ն խմբի ղեկավարության հիմնավորումներ՝ մեկից ավելի աուդիտոր նշանակելու համար,
 - արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը՝
 - չի ունենա սահմանափակումներ՝ խմբի կառավարման մարմնի, բաղադրիչների կառավարման մարմնի, բաղադրիչների ղեկավարության, բաղադրիչների տեղեկատվության, և բաղադրիչների աուդիտորների հետ առնչվող հարցերում (ներառյալ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), և
 - ի վիճակի կլինի իրականացնել անհրաժեշտ աշխատանքներ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:
- Ա12. Առաջադրանքի շարունակման դեպքում, խմբի աուդիտի թիմի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը կարող է կախված լինել էական փոփոխություններից, օրինակ՝
- փոփոխություններ խմբի կառուցվածքում (օրինակ, գործունեության ձեռքբերումներ, օտարումներ, վերակազմակերպում, կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգի կազմակերպման փոփոխություններ),
 - բաղադրիչների տնտեսվարող գործունեություններում փոփոխություններ, որոնք էական են խմբի համար,
 - խմբի կառավարման մարմնի, խմբի ղեկավարության կամ կարևոր ղեկավարների էական փոփոխություններ,
 - խմբի աուդիտի թիմի մտահոգություններ՝ խմբի կամ բաղադրիչների ղեկավարության ազնվության կամ կարողությունների վերաբերյալ,
 - փոփոխություններ համախմբային վերահսկողության համակարգում,
 - փոփոխություններ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքում:

Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ակնկալիքներ (հղում՝ պար. 13)

- Ա13. Խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն: Նման դեպքերում խմբի աուդիտի ղեկավարը կարող է ողջամտորեն ակնկալել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համար, եթե խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի է՝
- իրականացնել աշխատանքներ որոշ բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, և
 - մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացրած աշխատանքներին այն չափով, որն անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական կարծիք ձևավորելու համար:

Տեղեկատվության մատչելիություն (հղում՝ պար. 13)

- Ա14. Խմբի աուդիտի թիմի համար տեղեկատվության մատչելիությունը հանգամանքների բերումով կարող է սահմանափակվել, և դա չի կարող հաղթահարվել խմբի ղեկավարության կողմից. օրինակ, սահմանափակում տեղեկատվության գաղտնիության կամ գաղտնապահության վերաբերյալ օրենքների, կամ բաղադրիչի աուդիտորի կողմից խմբի աուդիտորին համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի տրամադրման մերժման պատճառով: Այն կարող է սահմանափակվել նաև խմբի ղեկավարության կողմից:

- Ա15. Այն դեպքում, երբ տեղեկատվության մատչելիությունը սահմանափակված է հանգամանքների պատճառով, խմբի աուդիտի թիմը դեռևս կարող է ի վիճակի լինել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն, այդ հնարավորությունը նվազում է, երբ բաղադրիչի էականությունն աճում է: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է չունենալ մատչելիություն բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող բաղադրիչի կառավարման մարմնի, ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի նկատմամբ (ներառյալ համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը): Եթե այդ բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ չէ և խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերել բաղադրիչի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ներառյալ աուդիտորական եզրակացությունը և նրան հասանելի է խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչի վերաբերյալ պահվող տեղեկատվությունը, խմբի աուդիտի թիմը կարող է եզրակացնել, որ նշված տեղեկատվությունը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց է պարունակում: Եթե բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ է, այնուամենայնիվ, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող պահպանել սույն ԱՄՄ-ի պահանջները խմբի աուդիտի վերաբերյալ: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող պահպանել պարագրաֆներ 30-31 պահանջները՝ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ: Հետևաբար, խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ այդ բաղադրիչի վերաբերյալ: Խմբի աուդիտի թիմի կողմից բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը դիտարկվում է ԱՄՄ 705-ում:

Ա16. Խմբի աուդիտի թիմը չի կարող ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի ղեկավարությունը սահմանափակում է խմբի աուդիտի թիմին կամ բաղադրիչի աուդիտորին կարևոր բաղադրիչի վերաբերյալ տեղեկատվության մատչելիությունը:

Ա17. Չնայած որ խմբի աուդիտի թիմը կարող է ձեռք բերել բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ, եթե նման սահմանափակումները վերաբերում են ոչ կարևոր բաղադրիչին, այնուամենայնիվ, այդ սահմանափակման պատճառը կարող է ազդել խմբի աուդիտորական կարծիքի վրա: Օրինակ՝ այն կարող է ազդել խմբի ղեկավարության պատասխանների կամ ներկայացված հավաստիացումների արժանահավատության վրա:

Ա18. Օրենսդրությունը կարող է արգելել խմբի աուդիտի ղեկավարին մերժել կամ կասեցնել առաջադրանքը: Օրինակ, որոշ վայրերում աուդիտորը նշանակվում է որոշակի ժամանակաշրջանի համար, և նրան արգելվում է կասեցնել առաջադրանքը մինչև այդ ժամանակաշրջանի ավարտը: Նմանապես հանրային ոլորտում առաջադրանքի մերժումը կամ կասեցումը կարող է հնարավոր չլինել՝ ելնելով կարգավիճակից կամ հանրային շահի տեսանկյունից: Նման դեպքերում սույն ԱՄՍ-ն դեռ կիրառելի է խմբի աուդիտի նկատմամբ, և խմբի աուդիտի թիմի սահմանափակման ազդեցությունը ձեռք բերելու բավականաչափ աուդիտորական ապացույցները դիտարկվում են ԱՄՍ 705-ի պահանջներով:

Ա19. Հավելված 1-ը պարունակում է աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է ձևափոխված աուդիտորական եզրակացություն՝ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող կարևոր բաղադրիչի նկատմամբ աուդիտորի կողմից բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարության դեպքում, բայց այն դեպքում, երբ ըստ խմբի աուդիտի թիմի դատողության ազդեցությունը էական է, բայց ոչ համատարած:

Առաջադրանքի պայմաններ (հղում՝ պար. 14)

Ա20. Առաջադրանքի պայմանները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:¹⁶ Լրացուցիչ հարցեր կարող են ներառվել խմբի առաջադրանքի մեջ, ինչպիսիք են՝

- խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորների միջև հաղորդակցությունը պետք է սահմանափակվի միայն օրենսդրության պահանջներով,
- բաղադրիչի աուդիտորների կարևոր հաղորդակցությունները, ներառյալ ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների վերաբերյալ, կառավարման մարմնի և բաղադրիչի ղեկավարության հետ մեկտեղ պետք է նաև հաղորդվեն խմբի աուդիտի թիմին,
- ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ բաղադրիչի ղեկավարության և օրենսդրական հաստատությունների միջև հաղորդակցությունները պետք է հաղորդվեն խմբի աուդիտորին,
- խմբի աուդիտի թիմին, անհրաժեշտությունից ելնելով, պետք է տրամադրվի՝

¹⁶ ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 8:

- հասանելիությունն բաղադրիչի տեղեկատվությանը, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի կառավարման մարմնի և աուդիտորների նկատմամբ (ներառյալ, համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), և
- իրականացնել աշխատանք, կամ խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել աշխատանք, բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա21. Սահմանափակումները, որոնք վերաբերում են՝

- խմբի աուդիտի թիմի հասանելիությունը բաղադրիչի տեղեկատվության, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի կառավարման մարմնի և աուդիտորների նկատմամբ (ներառյալ, համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը), կամ
- բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ իրականացվելիք աշխատանքների նկատմամբ,

որոնք առաջանում են խմբի աուդիտի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտի առաջադրանքի ստանձնումից հետո, սահմանափակում են բավականաչափ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողությունը, որը կարող է ազդել խմբի աուդիտորական կարծիքի վրա: Բացառիկ դեպքերում, այն կարող է հանգեցնել առաջադրանքի կասեցման, եթե օրենսդրությունը դա թույլատրում է:

Աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան (հղում՝ պար. 16)

Ա22. Խմբի աուդիտի ղեկավարի կողմից խմբի աուդիտի ռազմավարության և խմբի աուդիտի պլանի վերանայումը կարևոր մաս է կազմում խմբի աուդիտի ղեկավարի խմբի աուդիտի առաջադրանքը ուղղորդելու պատասխանատվության հարցում:

Պատկերացում խմբի, նրա բաղադրիչների և նրանց միջավայրի վերաբերյալ

Հարցեր, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտորը պատկերացում է կազմում (հղում՝ պար. 17)

Ա23. ԱՄՄ 315-ը պարունակում է ուղեցույց այն հարցերի, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, երբ պատկերացում է կազմում տնտեսության ճյուղի, օրենսդրության, կամ այլ արտաքին գործոնների վերաբերյալ, որոնք ազդում են կազմակերպության վրա, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը, կազմակերպության բնույթը, նպատակները, ռազմավարությունը և առնչվող գործարարության ռիսկերը, կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների չափումը և վերանայումը:¹⁷ Մույն ԱՄՄ-ի հավելված 2-ը ներառում է խմբին առնչվող հարցերի ուղղեցույց, ներառյալ համախմբման գործընթացը:

Խմբի ղեկավարության կողմից բաղադրիչներին տրված հանձնարարություններ (հղում՝ պար. 17)

Ա24. Ֆինանսական տեղեկատվության միանմանությանը և համեմատելիությանը հասնելու նպատակով խմբի ղեկավարությունը սովորաբար տալիս է հանձնարարականներ բաղադրիչներին: Նման հանձնարարականները հստակեցնում են բաղադրիչի խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները, և հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվողականության

¹⁷ ԱՄՄ 315, պարագրաֆներ Ա17-Ա41:

ընթացակարգերի ձեռնարկ և հաշվետվողականության փաթեթ: Հաշվետվողականության փաթեթը սովորաբար բաղկացած է ստանդարտ ֆորմատից՝ տրամադրելու ֆինանսական տեղեկատվություն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու համար: Սակայն, հաշվետվողականության փաթեթը սովորաբար չունի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման ֆորմատ:

Ա25. Նշված հանձնարարականները սովորաբար ներառում են՝

- կիրառվելիք հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար պարտադիր և այլ բացահայտումների պահանջները՝ ներառյալ.
 - Սեզմենտների նույնականացում և հաշվետվություն,
 - Կապակցված կողմերի հարաբերություններ և գործարքներ,
 - Ներխմբային գործարքներ և չիրացված շահույթներ,
 - Ներխմբային հոդվածների մնացորդներ, և
- Հաշվետվողականության ժամանակացույց,

Ա26. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումները հանձնարարականների վերաբերյալ կարող են ներառել հետևյալը՝

- Հանձնարարականների հստակությունը և կիրառելիությունը հաշվետվողականության փաթեթի լրացման նպատակով,
- Արդյո՞ք հանձնարարությունները.
 - պատշաճ ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագիրը,
 - տրամադրում են բացահայտումներ, որոնք բավարար են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների պահպանման համար, օրինակ, կապակցված կողմերի հարաբերությունների և գործարքների բացահայտումները, կամ սեզմենտային տեղեկատվություն,
 - տրամադրում է համախմբման ճշգրտումների նույնականացում, օրինակ, ներխմբային գործարքները և չիրացված շահույթը, ներխմբային հոդվածների մնացորդները, և
 - տրամադրում են բաղադրիչի ղեկավարության կողմից ֆինանսական տեղեկատվության հաստատում:

Խարդախություն (հղում՝ պար. 17)

Ա27. Աուդիտորը պարտավոր է բացահայտել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ու իրականացնել պատշաճ գործողություններ գնահատված ռիսկի առնչությամբ:¹⁸ Խարդախության հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման համար անհրաժեշտ տեղեկատվությունը հետևյալն է՝

- խարդախության հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը խմբի ղեկավարության կողմից,

¹⁸ ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>:

- խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի բացահայտման և հետամտելու առնչությամբ, ներառյալ խմբի ղեկավարության կողմից բացահայտված որևէ մասնակի խարդախության ռիսկ, կամ հոդվածների մնացորդներ, գործարքների դասեր, կամ բացահայտումներ, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է,
- կա՞ն արդյոք մասնակի բաղադրիչներ, որտեղ խարդախության ռիսկը հավանական է,
- ինչպես ե՞ն խմբի կառավարման մարմինները մոնիտորինգի ենթարկում խմբի ղեկավարության գործառույթները խմբում խարդախության ռիսկի բացահայտման և հետամտելու առնչությամբ, և այդ ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով խմբի ղեկավարության կողմից ներդրված վերահսկողության համակարգը,
- խմբի կառավարման մարմնի, խմբի ղեկավարության, ներքին աուդիտորի (և եթե անհրաժեշտ է, բաղադրիչի ղեկավարության, բաղադրիչի աուդիտորի կամ այլ անձանց) պատասխանները խմբի աուդիտի թիմի կողմից ներկայացված հարցումներին՝ արդյո՞ք նրանք տեղյակ են խմբին կամ բաղադրիչին վերաբերող փաստացի, կասկածելի, կամ ենթադրվող խարդախության մասին:

Խմբի աուդիտորի և բաղադրիչի աուդիտորների քննարկումները խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, ներառյալ խարդախության ռիսկը (հղում՝ պար. 17)

U28. Աուդիտորի հիմնական աշխատակիցները պարտավոր են քննարկել խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը՝ հատկապես կարևորելով խարդախության ռիսկը: Խմբի աուդիտում այդ քննարկումներում կարող են ներգրավվել բաղադրիչի աուդիտորները:¹⁹ Խմբի աուդիտի ղեկավարի որոշումը, թե ում ներգրավել քննարկման մեջ, երբ և ինչպես դա կազմակերպել, և այդ քննարկման շրջանակները, կախված են տարբեր հանգամանքներից, օրինակ՝ խմբի հետ ունեցած նախկին փորձից:

U29. Քննարկումը տրամադրում է հնարավորություն՝

- բաղադրիչների և նրանց միջավայրի՝ ներառյալ համախմբային վերահսկողության վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
- բաղադրիչների տնտեսվարման ռիսկերի վերաբերյալ տեղեկատվության փոխանակում,
- մտքերի փոխանակում խարդախության կամ սխալի հետևանքով խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ, և այն մասին, թե ինչպե՞ս կարող են խմբի ղեկավարությունը կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը իրագործել կամ թաքցնել խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվողականություն, և ինչպես կարող են բաղադրիչների ակտիվները յուրացվել,
- խմբի ղեկավարության կամ բաղադրիչների ղեկավարության կողմից կիրառվող այնպիսի գործնական մոտեցումների բացահայտում, որոնք կարող են լինել կողմնակալ, կամ եկամուտների տնօրինումը նախագծված լինի այնպես, որ կարող է առաջանալ խեղաթյուրված ֆինանսական հաշվետվողականություն:

¹⁹ ԱՄՄ 240, պարագրաֆ 15, ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 10:

- Օրինակ՝ հասույթի ճանաչման այն չափանիշների կիրառումը, որոնք չեն համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,
- դիտարկել խմբի վրա ազդող հայտնի ներքին կամ արտաքին գործոնները, որոնք կարող են խմբի ղեկավարության, բաղադրիչի ղեկավարության կամ այլ անձանց համար առաջացնել ճնշում կամ խթան հանդիսանալ՝ խարդախություն գործելու, կամ խարդախության հնարավորություն տալու իմաստով և կամ մատնանշել այնպիսի մշակույթ, որը արդարացնում է խմբի ղեկավարության, բաղադրիչի ղեկավարության կամ այլ անձանց կողմից խարդախության դիմելը,
 - դիտարկել այն ռիսկը, որ խմբի կամ բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է չարաշահել վերահսկողությունը,
 - դիտարկել, թե արդյո՞ք միանման հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն է օգտագործվում խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստման համար, և եթե ոչ, ապա ինչպես են հաշվապահական քաղաքականության տարբերությունները բացահայտվում և ճշգրտվում (եթե պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքով),
 - քննարկել բաղադրիչներում բացահայտված խարդախությունները կամ բաղադրիչում առկա խարդախությունը մատնանշող տեղեկատվությունը,
 - փոխանակել տեղեկատվություն, որը կարող է մատնանշել ազգային օրենսդրությանը անհամապատասխանություններ, օրինակ՝ կաշառքների վճարում կամ ոչ պատշաճ գնագոյացման քաղաքականություն:

Ռիսկային գործոններ (հղում՝ պար. 18)

Ա30. Հավելված 3-ը ներկայացնում է հանգամանքների և դեպքերի օրինակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են մատնանշել ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը՝ ներառյալ խարդախության ռիսկը:

Ռիսկի գնահատում (հղում՝ պար. 18)

Ա31. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից խմբի մակարդակով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը կախված է հետևյալ տեղեկատվությունից՝

- պատկերացումից, որը ձևավորվել է խմբի, նրա բաղադրիչների ու նրանց միջավայրի, համախմբման գործընթացի, ներառյալ համախմբային վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներից և համախմբման գործընթացին առնչվող վերահսկողության համակարգից,
- բաղադրիչի աուդիտորներից ձեռք բերված տեղեկատվությունից:

Պատկերացում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ (հղում՝ պար. 19)

Ա32. Խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ միայն այն դեպքում, երբ պլանավորում է բաղադրիչի աուդիտորին խնդրել իրականացնել աշխատանքներ՝ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ խմբի աուդիտի նպատակով: Օրինակ, անհրաժեշտություն չկա պատկերացում կազմել այն բաղադրիչի աուդիտորների մասին, որոնց նկատմամբ

խմբի աուդիտի թիմը պլանավորել է իրականացնել միայն վերլուծական ընթացակարգեր խմբի մակարդակով:

Խմբի աուդիտի թիմի ընթացակարգերը բաղադրիչի աուդիտորի և աուդիտորական ապացույցների աղբյուրների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու առնչությամբ (հղում՝ պար. 19)

Ա33. Խմբի աուդիտորի ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը՝ պատկերացում կազմելու բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ, կախված են այնպիսի հանգամանքներից, որոնցից են բաղադրիչի աուդիտորի հետ նախկին փորձը կամ նրա մասին գիտելիքները և այն մակարդակը, որով խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա են ընդհանուր քաղաքականության և ընթացակարգերի, օրինակ.

- արդյո՞ք խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը փոխանակում են՝
 - աշխատանքների իրականացման ընդհանուր քաղաքականությունը և ընթացակարգերը (օրինակ՝ աուդիտորական մեթոդաբանությունը),
 - ընդհանուր որակի վերահսկողության քաղաքականություն և ընթացակարգեր, կամ
 - ընդհանուր մոնիտորինգի քաղաքականություն և ընթացակարգեր,
- համապատասխանությունը կամ նմանությունը հետևյալների՝
 - օրենսդրությանը կամ իրավական համակարգը,
 - մասնագիտական վերահսկողության, կարգապահության և արտաքին որակի հավաստիացման,
 - ուսուցման և վերապատրաստման,
 - մասնագիտական կառույցների և ստանդարտների, կամ
 - լեզվի և մշակույթի:

Ա34. Այդ հանգամանքները փոխկապակցված են և միմյանց չեն բացառում: Օրինակ՝ բաղադրիչի աուդիտոր Ա-ի վերաբերյալ, որը հաստատակամորեն կիրառում է ընդհանուր որակի վերահսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականություն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է խմբի աուդիտի թիմի հետ միևնույն իրավական դաշտում, պատկերացում կազմելու խմբի աուդիտի թիմի ընթացակարգերի աստիճանը կարող է լինել ավելի քիչ, քան բաղադրիչի աուդիտոր Բ-ի վերաբերյալ, որը հաստատակամորեն չի կիրառում ընդհանուր որակի վերահսկողություն և մոնիտորինգային քաղաքականություն և ընթացակարգեր, ընդհանուր աուդիտի մեթոդաբանություն կամ գործում է օտարերկրյա իրավական դաշտում: Բաղադրիչի աուդիտորներ Ա-ի և Բ-ի նկատմամբ իրականացվող ընթացակարգերի բնույթը նույնպես կարող է տարբերվել:

Ա35. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է պատկերացում կազմել բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ տարբեր ուղիներով: Բաղադրիչի աուդիտորին առաջին անգամ ներգրավելու դեպքում խմբի աուդիտի թիմը կարող է օրինակ՝

- ուսումնասիրել որակի վերահսկողության մոնիտորինգի սխեմայի արդյունքները, եթե խմբի աուդիտի թիմը և բաղադրիչի աուդիտորը միևնույն ընկերությունից կամ

ցանցից են, որը գործում է համաձայն ընդհանուր վերահսկողության մոնիտորինգի քաղաքականության և ընթացակարգերի,²⁰

- այցելել բաղադրիչի աուդիտորին՝ քննարկելու պարագրաֆ 19-ի ա-գ-ում ներկայացված հարցերը,
- պահանջել բաղադրիչի աուդիտորին գրավոր հաստատելու պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերը: Հավելված 4-ը ներառում է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից ներկայացվող գրավոր հաստատման օրինակ,
- բաղադրիչի աուդիտորից պահանջել լրացնել պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերի հարցաշարը,
- քննարկել բաղադրիչի աուդիտորի հարցը խմբի աուդիտի ղեկավարի ընկերության աշխատակիցների կամ հեղինակավոր երրորդ կողմի հետ, որը ունի բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ գիտելիքներ, կամ
- ստանալ տեղեկատվություն մասնագիտական կառույցից կամ կառույցներից, որոնցում բաղադրիչի աուդիտորը ընդգրկված է, կամ պետական հաստատություններից, որտեղ բաղադրիչի աուդիտորը լիցենզավորված է, կամ այլ երրորդ կողմերից:

Հետագա տարիներին բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ պատկերացումը կարող է հիմնվել խմբի աուդիտի թիմի բաղադրիչի աուդիտորի հետ աշխատելու նախկին փորձի վրա: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է պահանջել բաղադրիչի աուդիտորից տեղեկացնել պարագրաֆ 19-ի ա-ից գ-ում ներկայացված հարցերի՝ նախորդ տարվա համեմատությամբ փոփոխությունների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան:

Ա36. Եթե անկախ վերստուգիչ մարմիններ են հիմնվել վերահսկելու աուդիտորական մասնագիտությունը և աուդիտների որակը, օրենսդրական դաշտի վերաբերյալ պատկերացումը խմբի աուդիտի թիմին կարող է օժանդակել գնահատելու բաղադրիչի աուդիտորի անկախությունը և հմտությունները: Օրենսդրական դաշտի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարելի է ձեռք բերել բաղադրիչի աուդիտորից կամ անկախ վերստուգիչ մարմինների տրամադրած տեղեկատվությունից:

Խմբի աուդիտին առնչվող վարքի կանոններ (հղում՝ պար. 19ա)

Ա37. Երբ խմբի աուդիտի նպատակով իրականացվում են աշխատանքներ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ, բաղադրիչի աուդիտորը պետք է ենթարկվի խմբի աուդիտին առնչվող վարքի նորմերին: Այդ նորմերը կարող են տարբերվել կամ լրացնել նրանց, որոնց բաղադրիչի աուդիտորը ենթակա է բաղադրիչի իրավական դաշտում աուդիտի իրականացման ժամանակ: Ուստի խմբի աուդիտի թիմը պատկերացում է կազմում՝ արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը ըմբռնում է և պահպանելու է խմբի աուդիտի վերաբերյալ վարքի նորմերը, որը բավարար է խմբի աուդիտում բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունների կատարման համար:

Բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտությունը (հղում՝ պար. 19բ)

²⁰ Ինպես պահանջվում է ՈՎՄՍ 1, <<Ընկերությունների որակի վերահսկողությունը, որոնք իրականացնում են Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>, պարագրաֆ 54, կամ ազգային պահանջներով, որոնք ոչ պակաս պահանջկոտ են:

Ա38. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական հմտության վերաբերյալ ներառում են հետևյալը՝ արդյո՞ք բաղադրիչի աուդիտորը՝

- ունի խմբի նկատմամբ կիրառվող աուդիտի և այլ ստանդարտների իմացություն, որը բավարար է իրականացնելու բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունները խմբի աուդիտի նպատակով,
- ունի որոշակի հմտություններ (օրինակ, տնտեսության ճյուղի որոշակի գիտելիքներ), որոնք բավարար են տվյալ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվություն նկատմամբ աշխատանքների իրականացման համար, և
- եթե տեղին է, ունի պատկերացում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի վերաբերյալ, որը բավարար է իրականացնելու բաղադրիչի աուդիտորի պարտականությունները խմբի աուդիտի նպատակով (խմբի ղեկավարության հանձնարարականները բաղադրիչներին հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրությունները):

Խմբի աուդիտի թիմի բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ ունեցած պատկերացումների կիրառումը (հղում՝ պար. 20)

Ա39. Եթե բաղադրիչի աուդիտորը անկախ չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմը չի կարող հաղթահարել այդ հանգամանքը՝ մասնակցելով բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներին, իրականացնելով լրացուցիչ ռիսկի գնահատում կամ կիրառելով լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա40. Սակայն խմբի աուդիտի անձնակազմը կարող է հաղթահարել ոչ լուրջ անհանգստությունները բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կարողությունների վերաբերյալ (օրինակ՝ տնտեսության տվյալ ճյուղի վերաբերյալ գիտելիքների անբավարարությունը) կամ, եթե բաղադրիչի աուդիտորը գործում է աուդիտի վերահսկողության թույլ միջավայրում՝ մասնակցելով բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներին կամ իրականացնելով լրացուցիչ ռիսկի գնահատում կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա41. Այն դեպքում, երբ օրենսդրությունը արգելում է բաղադրիչի աուդիտորի համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի մատչելիությունը, խմբի աուդիտի թիմը կարող է հաղթահարել այդ սահմանափակումը, եթե բաղադրիչի աուդիտորը ներկայացնում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն ներառող հաշվետվություն:

Էականություն (հղում՝ պար. 21-23)

Ա42. Աուդիտորը պարտավոր է՝²¹

- երբ որոշում է աուդիտի ռազմավարությունը, սահմանել.
 - Էականությունը՝ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով և

²¹ ԱՄՍ 320, <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>, պարագրաֆ 10-11:

- Եթե հաստատության առանձնահատուկ հանգամանքներից ելնելով, առկա են մասնավոր գործարքների դասեր, հողվածների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում ամբողջական ֆինանսական հաշվետվության մակարդակով սահմանված էականությունից ցածր խեղաթյուրումը կարող է ողջամտորեն ազդել ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով որոշումների կայացման վրա, ապա պետք է էականության աստիճան կամ աստիճաններ կիրառել տվյալ մասնավոր գործարքների դասերի, հողվածների մնացորդների կամ բացահայտումների նկատմամբ, և
- սահմանել էականության շեմը:

Խմբի աուդիտի առումով էականությունը սահմանվում է և ամբողջական խմբի, և բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության մակարդակով: Ամբողջական խմբի մակարդակով սահմանված էականությունն է կիրառվում խմբի աուդիտի ռազմավարության որոշման նպատակով:

Ա43. Որպեսզի ընդունելի ցածր մակարդակի նվազեցվի հավանականությունը, որ չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը կգերազանցի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը, բաղադրիչների էականությունը պետք է սահմանվի ավելի ցածր, քան ողջ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար սահմանված էականությունը: Տարբեր բաղադրիչների համար կարող են սահմանվել տարբեր էականության գումարներ: Բաղադրիչի էականությունը պարտադիր չէ, որ լինի ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների սահմանված էականության մաթեմատիկական բաժնեմասը, հետևաբար, տարբեր բաղադրիչների համար սահմանված էականության հանրագումարը կարող է գերազանցել ամբողջական խմբի ֆինանսական հաշվետվության համար սահմանված էականությունը: Բաղադրիչի էականությունն է կիրառվում տվյալ բաղադրիչի աուդիտի պլանի որոշման համար:

Ա44. Բաղադրիչի էականությունը սահմանվում է այն բաղադրիչների համար, որոնց ֆինանսական տեղեկատվությունը ենթարկվելու է աուդիտի կամ դիտարկման՝ ելնելով աուդիտի պլանավորման պարագրաֆներ 26, 27ա և 29-ից: Բաղադրիչի էականությունը օգտագործվում է բաղադրիչի աուդիտորի կողմից, որոշելու՝ արդյո՞ք չճշգրտված բացահայտված սխալները էական են առանձին վերցրած կամ հանրագումարով:

Ա45. Ի լրումն բաղադրիչի էականության, սահմանվում է նաև խեղաթյուրման սահմանագիծը: Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում բացահայտված խեղաթյուրումները, որոնք գերազանցում են խեղաթյուրման սահմանագիծը, պետք է հաղորդվեն խմբի աուդիտի թիմին:

Ա46. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի դեպքում բաղադրիչի աուդիտորը (կամ խմբի աուդիտի թիմը) սահմանում է բաղադրիչի մակարդակով հաշվային էականությունը: Դա անհրաժեշտ է, որպեսզի չճշգրտված կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հանրագումարը չգերազանցի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար սահմանված էականությունը: Գործնականում, խմբի աուդիտի թիմը կարող է բաղադրիչի էականությունը

սահմանել այդ ցածր աստիճանում: Այդ դեպքում բաղադրիչի աուդիտորը կիրառում է բաղադրիչի էականությունը գնահատելու համար բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության խեղաթյուրման ռիսկը, որպեսզի գնահատված ռիսկերից ելնելով նախագծի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նաև ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք բացահայտված սխալները էական են առանձին վերցրած կամ հանրագումարով:

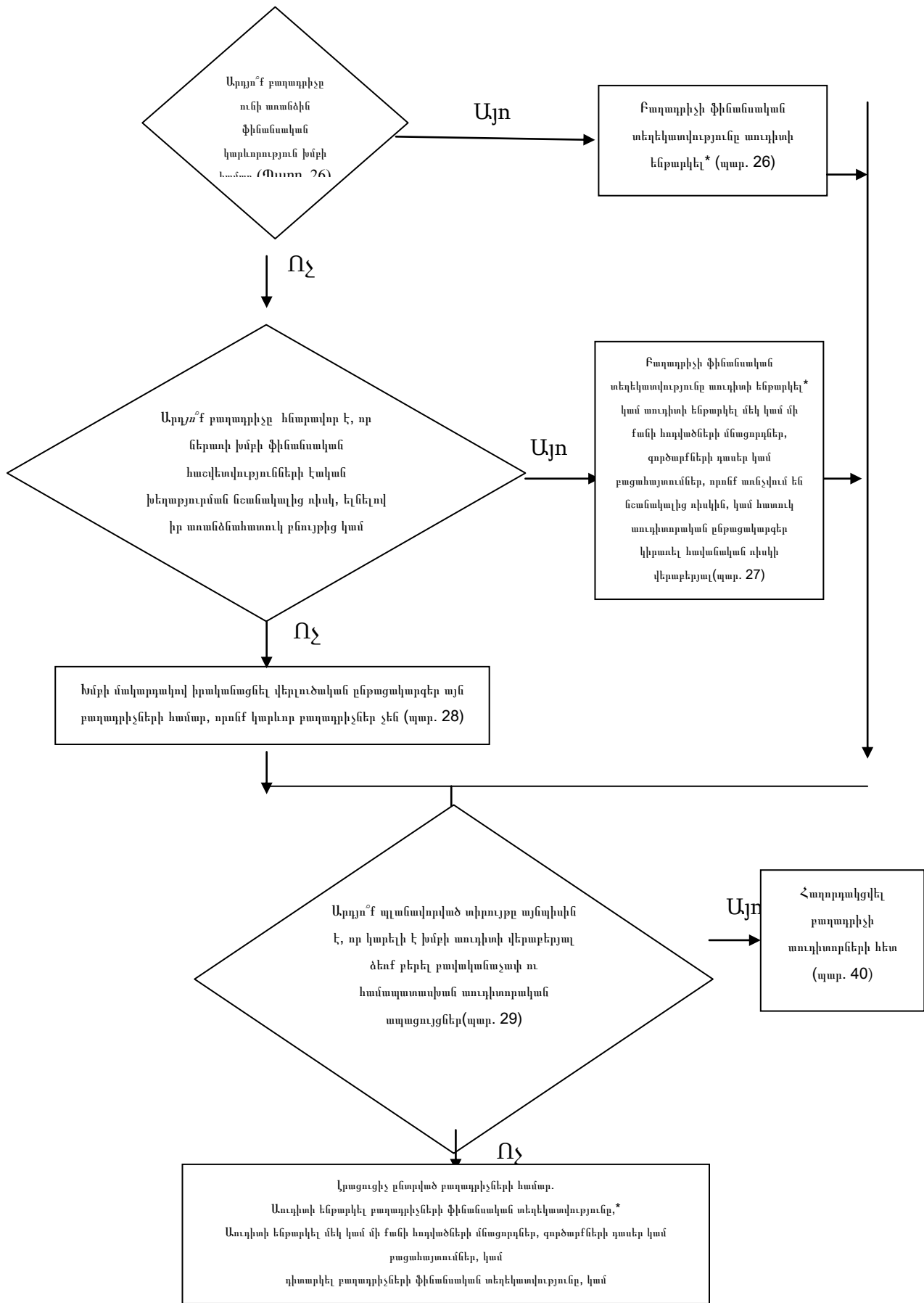
Գնահատված ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողություններ

Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների սահմանում (հղում՝ պար. 26-27)

Ա.47. Խմբի աուդիտի թիմի որոշումը բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության առնչությամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության վերաբերյալ կախված է՝

- (ա) բաղադրիչի կարևորությունից,
- (բ) խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկի նկատմամբ որոշված էական ռիսկերից,
- (գ) խմբի աուդիտի թիմի համախմբային վերահսկողության համակարգի գնահատումից և այն բանից, թե արդյո՞ք դրանք կիրառվել են, և
- (դ) խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումներից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

Դիագրամը ներկայացնում է, թե ինչպես է բաղադրիչի կարևորությունը ազդում խմբի աուդիտի թիմի որոշման վրա՝ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքների և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքներում իր մասնակցության տիպի վերաբերյալ:



* Իրականացնել օգտագործելով բաղադրիչի էականությունը:

Կարևոր բաղադրիչներ (հղում՝ պար. 27բ-գ)

Ա48. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է բաղադրիչը ընդունել որպես կարևոր բաղադրիչ, որովհետև այն ի վիճակի է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ՝ ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից: Նման դեպքերում խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել նշանակալից ռիսկերի կողմից ազեցություն կրող մնացորդները, գործարքների դասերը կամ բացահայտումները: Այդ պարագայում խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշել՝ իրականացնել կամ խնդրել բաղադրիչին իրականացնել միայն տվյալ մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտը: Օրինակ՝ Ա6-ում ներկայացված հանգամանքներում բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքները կարող են սահմանափակվել միայն այն մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների նկատմամբ, որոնք կրում են արտարժույթային գործարքների ազդեցությունը: Երբ խմբի աուդիտի թիմը խնդրում է բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել միայն մեկ կամ մի քանի մնացորդների, գործարքների դասերի կամ բացահայտումների աուդիտ, խմբի աուդիտի թիմի հաղորդակցությունը ներառում է այն փաստը (տես պարագրաֆ 40), որ ֆինանսական հաշվետվության շատ հոդվածներ փոխկապակցված են:

Ա49. Խմբի աուդիտի թիմը կարող է նախագծել աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի գործողություններ ձեռնարկվեն խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման հավանական նշանակալից ռիսկերի նկատմամբ: Օրինակ, եթե առկա է պաշարների հետագա անպիտանիության հավանական նշանակալից ռիսկ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է իրականացնել կամ խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնել որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ պաշարների գնահատման առնչությամբ այն բաղադրիչներում, որոնք ունեն մեծ ծավալով հետագա օգտագործման համար պոտենցիալ ոչ պիտանի պաշարներ:

Բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն (հղում՝ պար. 28-29)

Ա50. Ելնելով առաջադրանքի հանգամանքներից՝ ոչ կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունը կարելի է հանրագումարի բերել տարբեր մակարդակներով՝ վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելու նպատակներից ելնելով: Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են համապատասխանել խմբի աուդիտի թիմի եզրահանգումներին, առ այն, որ առկա չէ էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկ ոչ կարևոր բաղադրիչների հանրագումարային ֆինանսական տեղեկատվության առումով:

Ա51. Խմբի աուդիտի թիմի որոշումը, թե քանի՞ բաղադրիչներ ընտրել համաձայն պարագրաֆ 29-ի, ուր բաղադրիչները ընտրել և ի՞նչ կատարվելիք աշխատանքներ պետք է լինեն ընտրված բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ, կախված է հանգամանքներից, թե ինչպիսիք են՝

- կարևոր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի արդյունքում ձեռք բերվելիք աուդիտորական ապացույցների աստիճանը,
- արդյո՞ք բաղադրիչը նոր է ստեղծվել կամ ձեռք բերվել,

- արդյո՞ք բաղադրիչում տեղի են ունեցել կարևոր փոփոխություններ,
- արդյո՞ք ներքին աուդիտի աշխատանք է իրականացվել բաղադրիչում և նրա ազդեցությունը խմբի աուդիտի աշխատանքների վրա,
- արդյո՞ք բաղադրիչները կիրառում են ընհանուր համակարգ և գործընթացներ,
- խմբի մակարդակով իրականացված վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում ստացված անսովոր փոփոխություններ,
- բաղադրիչի անհատական կարևորությունը կամ ռիսկային գործոնը, համեմատած տվյալ կատեգորիայի մյուս բաղադրիչների հետ,
- արդյո՞ք բաղադրիչը ենթակա է աուդիտի՝ օրենսդրության, նորմատիվ ակտերի կամ այլ պատճառների համաձայն:

Տվյալ կատեգորիայի բաղադրիչների ընտրության մեջ ներառելով անկանխատեսելիության տարր՝ աուդիտի թիմը կարող է բարձրացնել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունում էական խեղաթյուրման բացահատման հավանականությունը: Բաղադրիչների ընտրությունը հաճախ իրականացվում է փուլային համակարգով:

Ա52. Բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության դիտարկումը կարող է իրականացվել համաձայն դիտարկման առաջադրանքի միջազգային ստանդարտ (ԴԱՄՍ) 2400-ի²² կամ ԴԱՄՍ 2410-ի²³, որոնք կարող է համապատասխանեցվել հանգամանքներին: Խմբի աուդիտի թիմը կարող է նաև որոշակիացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր օժանդակելու այդ աշխատանքը:

Ա53. Ինչպես բացատրված է պարագրաֆ Ա13-ում, խումբը կարող է ներառել միայն բաղադրիչներ, որոնք կարևոր բաղադրիչներ չեն հանդիսանում: Այդ դեպքում խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա պետք է սահմանի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ կիրառվելիք աշխատանքները՝ համաձայն պարագրաֆ 29-ի: Հավանական չէ, որ խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտի կարծիքի հիմնավորման համար կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եթե խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա պահանջով բաղադրիչի աուդիտորը միայն թեստավորեն համախմբային վերահսկողությունը և իրականացնեն վերլուծական ընթացակարգեր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Մասնակցություն բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներում (հղում՝ պար. 30-31)

Ա54. Բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացված աշխատանքներում խմբի աուդիտի թիմի մասնակցությունը կախված է հետևյալ գործոններից՝

- բաղադրիչի կարևորությունը,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերը,
- խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ:

Կարևոր բաղադրիչի կամ բացահայտված նշանակալից ռիսկի դեպքում, խմբի աուդիտի թիմը իրականացնում է պարագրաֆներ 30-31-ում նկարագրված

²² ԴԱՄՍ 2400, <<Ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանք>>:

²³ ԴԱՄՍ 2410, <<Միջանկյալ ֆինանսական Հաշվետվությունների դիտարկում՝ իրականացված անկախ աուդիտորի կողմից>>:

ընթացակարգերը: Եթե բաղադրիչը կարևոր բաղադրիչ չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմի մասնակցության բնույթը, ժամկետները և աստիճանը բաղադրիչի աուդիտորի իրականացված աշխատանքներում կախված կլինի խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումից՝ բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ: Փաստը, որ բաղադրիչը ոչ կարևոր բաղադրիչ է, երկրորդային դեր է խաղում: Օրինակ, չնայած որ բաղադրիչը չի դիտարկվում որպես կարևոր բաղադրիչ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է որոշում կայացնել մասնակցելու բաղադրիչի աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքներում, քանի որ առկա է ոչ այնքան լուրջ անհագստություն բաղադրիչի աուդիտորի մասնագիտական կարողությունների նկատմամբ (օրինակ, տնտեսության ճյուղի վերաբերյալ որոշակի գիտելիքների պակաս), կամ բաղադրիչի աուդիտորը չի գործում աուդիտի որակը պատշաճ վերահսկող միջավայրում:

Ա55. Բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում մասնակցությունը՝ բացի պարագրաֆներ 30-31-ից և 42-ում նկարագրված դեպքերից, կարող է, ելնելով խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումից բաղադրիչի աուդիտորի վերաբերյալ, ներառել հետևյալ կետերից մեկը կամ մի քանիսը՝

- հանդիպել բաղադրիչի ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ, որպեսզի պատկերացում կազմվի բաղադրիչի և նրա միջավայրի վերաբերյալ,
- վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը,
- բաղադրիչի մակարդակով գնահատել և բացահայտել էական խեղաթուրման ռիսկը: Դա կարող է իրականացվել խմբի աուդիտի թիմի կողմից կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ,
- նախագծել և իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դա կարող է նախագծվել և իրականացվել խմբի աուդիտորի կողմից կամ բաղադրիչի աուդիտորի հետ,
- մասնակցել բաղադրիչի աուդիտորի և բաղադրիչի ղեկավարության ամփոփիչ կամ այլ կարևոր հանդիպումներին,
- վերանայել բաղադրիչի աուդիտորի համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը:

Համախմբման գործընթաց

Համախմբման ճշգրտումներ և վերադասակարգումներ (հղում՝ պար. 34)

Ա56. Համախմբման գործընթացը կարող է պահանջել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների ճշգրտում, որոնք չեն անցնում գործարքների մուտքագրման սովորական համակարգով, և որոնք կարող են չանցնել վերահսկողության միևնույն համակարգով, որին ենթակա է մնացյալ ֆինանսական տեղեկատվությունը: Խմբի աուդիտի թիմի գնահատումը ճշգրտումների պատշաճության, ամբողջականության և ճշտության վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը՝

- ուսումնասիրել, թե արդյո՞ք կարևոր ճշգրտումները պատշաճորեն են արտացոլում համապատասխան գործարքները և դեպքերը,
- որոշել, թե արդյո՞ք կարևոր ճշգրտումները ճիշտ են հաշվարկվել, ձևակերպվել և հաստատվել խմբի ղեկավարության կողմից, և եթե տեղին է, բաղադրիչի ղեկավարության կողմից, և

- ստուգել ներխմբային գործարքների ու չիրացված շահույթների, ներխմբային մնացորդների համաձայնեցումները և հաշվանցումները:

Հաղորդակցություն բաղադրիչի աուդիտորի հետ (հղում՝ պար. 40-41)

Ա57. Եթե խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև բացակայում է արդյունավետ փոխադարձ կապը, ապա առկա է ռիսկ, որ խմբի աուդիտի թիմը խմբի աուդիտորական կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Խմբի աուդիտի թիմի կողմից հանձնարարության հստակ և ժամանակին հաղորդումը խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև արդյունավետ փոխադարձ կապի հաստատման հիմք է ստեղծում:

Ա58. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից հանձնարարությունը հաճախ ներկայացվում է հանձնարարության նամակով: Հավելված 5–ը ներառում է պարտադիր և լրացուցիչ հարցերի ուղեցույց, որոնք կարող են ներառվել նման նամակում: Բաղադրիչի աուդիտորի հաղորդակցությունը խմբի աուդիտորի հետ հաճախ ունի հաշվետվության կամ իրականացված աշխատանքների ամփոփման տեսք: Սակայն, խմբի աուդիտի թիմի և բաղադրիչի աուդիտորի միջև հաղորդակցությունը կարող է և գրավոր չլինել: Օրինակ, խմբի աուդիտի թիմը կարող է այցելել բաղադրիչի աուդիտորին՝ քննարկելու բացահայտված նշանակալից ռիսկերը կամ վերանայելու բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթերը: Այնուամենայնիվ, սույն և մյուս ԱՄՄ-ների փաստաթղթավորման պահանջները պարտադիր են:

Ա59. Բաղադրիչի աուդիտորը, համագործակցելով խմբի աուդիտի թիմի հետ, օրինակ, կարող է խմբի աուդիտի թիմին տրամադրել համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերին ծանոթանալու իրավունք, եթե օրենսդրությամբ արգելված չէ:

Ա60. Եթե խմբի աուդիտի թիմի անդամը նաև բաղադրիչի աուդիտոր է, ապա խմբի աուդիտորի կողմից բաղադրիչի աուդիտորին հաղորդակցության հստակությանը կարելի է հասնել ոչ միայն գրավոր հաղորդակցության միջոցով: Օրինակ՝

- բաղադրիչի աուդիտորի մուտքի իրավունքը աուդիտի ռազմավարությանը և աուդիտի պլանավորմանը, կարող է խմբի աուդիտի պահանջները հաղորդելու համար բավարար լինել՝ համաձայն պարագրաֆ 40-ի, և
- բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայումը խմբի աուդիտի թիմի կողմից կարող է բավարար լինել հաղորդելու խմբի աուդիտորի եզրակացությունը կարևոր փաստերի հաղորդման համար՝ համաձայն պարագրաֆ 41-ի:

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափության և համապատասխանության գնահատում

Բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտի փաստաթղթերի վերանայում (հղում՝ պար. 42բ)

Ա61. Կախված հանգամանքներից՝ բաղադրիչի աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերի տարբեր բաժիններ կարող են տեղին լինել խմբի աուդիտի համար:

Հաճախ ուշադրություն է դարձվում այն աուդիտորական փաստաթղթերին, որոնք կարևոր են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի առումով: Փաստաթղթերի վերանայման աստիճանը կախված է բաղադրիչի աուդիտորի փաստաթղթերի՝ բաղադրիչի աուդիտորի ընկերության վերանայման ընթացակարգերին ենթակա լինելու փաստից:

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափություն և համապատասխանություն (հղում՝ պար. 44-45)

Ա62. Եթե խմբի աուդիտի թիմը եզրակացնում է, որ խմբի աուդիտի նպատակով ձեռք չեն բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է խնդրել բաղադրիչի աուդիտորին իրականացնելու լրացուցիչ ընթացակարգեր: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա խմբի աուդիտի թիմը կարող է ինքը իրականացնել ընթացակարգեր բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Ա63. Խմբի աուդիտի ղեկավարի գնահատումը խեղաթյուրումների հանրագումարային ազդեցության վերաբերյալ (որոնք բացահայտվել են խմբի աուդիտի թիմի կամ բաղադրիչի աուդիտորների կողմից) թույլ է տալիս նրան որոշել, թե արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները, որպես ամբողջություն, էականապես խեղաթյուրված են:

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության և կառավարման մարմնի հետ

Հաղորդակցություն խմբի ղեկավարության հետ (հղում՝ պար. 46-48)

Ա64. ԱՄՄ 240-ը պարունակում է պահանջներ և ուղեցույցներ խարդախության առնչությամբ ղեկավարության հետ հաղորդակցման, կամ եթե ղեկավարությունը ներգրավված է խարդախության մեջ, կառավարման մարմնի հետ հաղորդակցման:²⁴

Ա65. Խմբի ղեկավարությանը կարող է անհրաժեշտ լինել որոշ էական կարևոր տեղեկատվություն գաղտնի պահել: Հարցերի օրինակներ, որոնք կարևոր են բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար, բայց որոնց վերաբերյալ բաղադրիչի ղեկավարությունը կարող է անտեղյակ լինել, հետևյալն են.

- հավանական դատական հայցեր,
- էական գործառնական ակտիվների օտարման ծրագրեր,
- հետագա ղեկավար,
- կարևոր իրավական համաձայնություններ:

Հաղորդակցություն խմբի կառավարման մարմնի հետ (հղում՝ պար. 49)

Ա66. Խմբի աուդիտի թիմի կողմից խմբի կառավարման մարմնին հաղորդակցությունը կարող է ներառել բաղադրիչի աուդիտորների կողմից խմբի աուդիտորին ներկայացված հարցեր, որոնք խմբի աուդիտի թիմի դատողությամբ կարևոր են խմբի կառավարման մարմնին տեղեկացնելու համար: Խմբի կառավարման մարմնի հետ

²⁴ ԱՄՄ 240, պարագրաֆներ 40-42:

հաղորդակցությունները տեղի են ունենում աուդիտի տարբեր փուլերում: Օրինակ, պարագրաֆ 49-ի ա,բ-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել, երբ խմբի աուդիտի թիմը որոշում է բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացվելիք աշխատանքը: Մյուս կողմից, պարագրաֆ 49-ի գ-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել աուդիտի վերջում և 49-ի դ,ե-ին վերաբերող հարցերը կարող են հաղորդվել, երբ տեղի են ունենում:

Հավելված 1
(հղում՝ պար. Ա19)

Ձևափոխված աուդիտորական կարծիքի օրինակ, երբ խմբի աուդիտորը խմբի աուդիտորական կարծիքի հիմնավորման համար ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

Այս օրինակում խմբի աուդիտի թիմը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառվող կարևոր բաղադրիչի նկատմամբ (որը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ճանաչված է \$15 միլիոնով, իսկ ողջ ակտիվների գումարը \$60 միլիոն է), քանի որ խմբի աուդիտի թիմը չունի անսահմանափակ հասանելիություն՝ հաշվապահական գրանցումների, ղեկավարության կամ բաղադրիչի աուդիտորի տվյալների վերաբերյալ:

Խմբի աուդիտի թիմը կարդացել է բաղադրիչի 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին հաշվեփակված տարվա աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և վերանայել բաղադրիչի վերաբերյալ խմբի ղեկավարության կողմից պահպանվող համապատասխան ֆինանսական տեղեկատվությունը:

Խմբի աուդիտի ղեկավարության դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու տվյալ սահմանափակումը էական է, սակայն ոչ համատարած:

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ²⁵

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ Ընկերության կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

²⁵ Ենթավերնագիր, <<Հաշվետվություն Համախմբված ֆինանսական Հաշվետվությունների վերաբերյալ>> անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ, <<Հաշվետվություն այլ օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ>> կիրառելի չէ:

Ղեկավարության²⁶ պատասխանատվությունը

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար²⁷: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը

Մենք պատասխանատու ենք մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Մեր կողմից աուդիտը իրականացվել է աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է աուդիտը պլանավորել և անցկացնել՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից գերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական անճշտությունների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման²⁸ համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար²⁹: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

²⁶ Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

²⁷ Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»:

²⁸ Ծանոթագրություն 27-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, և ոչ Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:»:

²⁹ Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:» Ծանոթագրություն 27-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:»:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր

ԱԲԳ Ընկերության ներդրումը ԴԵԶ ընկերությունում, տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ընկերություն՝ հաշվառվող բաժնեմասնակցության մեթոդով, 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշռում հաշվառված է \$15 միլիոն գումարով, և ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժինը՝ \$1 միլիոն դրամ գումարի չափով, ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում ներառված է 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվեփակվող համախմբված ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվությունում: Մենք ի վիճակի չեինք ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ԱԲԳ Ընկերության ներդրման ԴԵԶ ընկերությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ Ընկերության մասնաբաժինը ԴԵԶ ընկերության տարվա շահույթում չափի վերաբերյալ, քանի որ մեզ մերժվել է հասանելիությունը ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությանը, ղեկավարմանը կամ աուդիտորներին: Հետևաբար, մենք ի վիճակի չեինք որոշելու նշված գումարների ճշգրտման անհրաժեշտությունը:

Ձևափոխված կարծիք

Մեր կարծիքով, բացառությամբ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ Ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը, և այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

Հաշվետվություն այլ օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը, կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի ամսաթիվը]

Եթե, իմբի աուդիտի ղեկավարի դատողությամբ, բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու սահմանափակումը էական է և համատարած, իմբի աուդիտի ղեկավարը պետք է հրաժարվի կարծիքից՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

Հավելված 2
(հղում՝ պար. Ա23)

Հարցերի օրինակներ, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմը ձեռք է բերում պատկերացումներ

Օրինակները ընդգրկում են հարցերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հարցերն են տեղին յուրաքանչյուր խմբի աուդիտի առաջադրանքի համար, և հարցերի ցանկը ամբողջական չէ:

Համախմբային վերահսկողության համակարգ

1. Համախմբային վերահսկողության համակարգը կարող է ներառել հետևյալ հարցերի համատեղում՝
 - պարբերական հանդիպումներ խմբի և բաղադրիչի ղեկավարության միջև, քննարկելու գործարարական զարգացումները և վերանայելու արդյունքները,
 - բաղադրիչի գործունեությունը և ֆինանսական արդյունքները՝ ներառյալ պարբերական հաշվետվողականության մոնիթորինգը, որը թույլատրում է խմբի ղեկավարությանը մոնիթորինգի ենթարկելու բաղադրիչի արդյունավետությունը նախահաշվի համեմատությամբ և ձեռնարկելու համապատասխան միջոցներ,
 - խմբի ղեկավարության ռիսկի գնահատման գործընթացները, այսինքն՝ բացահայտելու, վերլուծելու և ղեկավարելու գործարարական ռիսկը, ներառյալ խարդախության ռիսկը, որը կարող է հանգեցնել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման,
 - մոնիթորինգ, վերահսկողություն, համաձայնեցում և ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հողվածների մնացորդների հաշվանցում խմբի մակարդակով,
 - ժամկետների մոնիթորինգի գործընթաց և բաղադրիչի կողմից ստացված ֆինանսական տեղեկատվության ճշտության և ամբողջականության գնահատում,
 - կենտրոնացված SS համակարգ, որը վերահսկվում է միննույն ընդհանուր SS վերահսկողության համակարգով ամբողջ խմբի կամ նրա մասերի համար,
 - SS համակարգի վերահսկողության գործողություններ, որոնք նույնն են ամբողջ խմբի կամ մասի համար,
 - վերահսկողության մոնիթորինգ՝ ներառյալ ներքին աուդիտի և ինքնագնահատման ծրագրերի գործառույթները,
 - հետևողական քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ ներառյալ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկը,
 - համախմբային ծրագրեր, ինչպիսիք են վարքագիտքը և խարդախության կանխարգելման ծրագրերը:
 - բաղադրիչի ղեկավարության իրավունքների ու պատասխանատվության գնահատման համաձայնեցում:
2. Ներքին աուդիտը կարելի է դիտարկել որպես համախմբային վերահսկողության մի մաս, օրինակ, երբ ներքին աուդիտի գործառույթը կենտրոնացված է: ԱՄՄ 610³⁰-ը դիտարկում է խմբի աուդիտի թիմի կողմից ներքին աուդիտորի հմտության և անկողմնակալության գնահատումը, եթե ցանկանում է օգտագործել նրանց աշխատանքը:

Համախմբման գործընթաց

³⁰ ԱՄՄ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 9:

3. Խմբի աուդիտի թիմի պատկերացումը համախմբման գործընթացի վերաբերյալ կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին առնչվող հարցեր՝

- բաղադրիչի աուդիտորի պատկերացման աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ,
- բաղադրիչների որոշման և հաշվառման գործընթացը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- հաշվետու սեզմենտների որոշման գործընթացը սեզմենտային հաշվետվության նպատակով՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- կապակցված կողմերի հարաբերություններ և կապակցված կողմերի հետ գործարքների բացահայտման գործընթաց՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, նախորդ տարվա համեմատ դրանց փոփոխությունները, և նոր կամ թարմացված ստանդարտների ազդեցությունը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- գործընթացները, որոնք կիրառվում են այն բաղադրիչների նկատմամբ, որոնց ֆինանսական տարեվերջը տարբերվում է խմբի տարեվերջից:

Համախմբման գործընթացին առնչվող հարցեր՝

- խմբի ղեկավարության կողմից իրականացվող գործընթացները բաղադրիչի հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար, և եթե կիրառելի է, հավաստելու, որ նույնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն է օգտագործվել բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության համար՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառելու նպատակով, և որ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունների մեջ տարբերությունները բացահայտվել են և ճշգրտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի: Նույնական հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը որոշակի սկզբունքներ, հիմքեր, ստանդարտներ, կանոններ և խմբի կողմից ընդունված մոտեցումներ է ենթադրում, հիմնված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի վրա, և որոնք բաղադրիչը հետևողականորեն կիրառում է՝ ձևակերպելու նմանատիպ գործարքները: Այդ քաղաքականությունը սովորաբար նկարագրվում է ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկում և խմբի ղեկավարության կողմից հրատարակված հաշվետվողականության փաթեթում,
- խմբի ղեկավարության գործընթացները՝ ապահովելու բաղադրիչի կողմից ամբողջական, ճշգրիտ և ժամանակին հաշվետվողականություն համախմբման նպատակով,
- գործընթացներ վերահաշվարկելու օտարերկրյա բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների արժույթով,
- ինչպե՞ս է SS կազմակերպված համախմբման համար՝ ներառյալ ձեռնարկը ու ավտոմատացված գործընթացները, և համախմբման գործընթացի ձեռնարկը ու տարբեր փուլերում ծրագրավորած վերահսկողությունը,
- խմբի ղեկավարության կողմից իրականացված գործընթացները՝ հետագա դեպքերի վերաբերյալ տեղեկատվության ստացման նպատակով:

Համախմբման ճշգրտումներին առնչվող հարցեր՝

- համախմբման ճշգրտումների հաշվառման գործընթացներ՝ ներառյալ համապատասխան մուտքերի պատրաստում, հաստատում և ձևակերպում և համախմբման գործընթացի համար պատասխանատու աշխատակազմի փորձառությունը,
- համախմբման ճշգրտումները, որոնք պահանջվում են համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- գործարքների ու դեպքերի գործարար տրամաբանությունը, որոնք առաջացնում են համախմբման ճշգրտումներ,
- բաղադրիչների միջև գործարքների հաճախությունը, բնույթը և ծավալը,
- ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթների ու ներխմբային հողվածների մնացորդների մոնիտորինգի, վերահսկողության, համաձայնեցման և հաշվանցման մոնիտորինգ,
- ձեռք բերված ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքի ստացման քայլեր, գուդվիլի ամորտիզացիայի ընթացակարգեր (եթե կիրառելի է) և գուդվիլի արժեզրկման թեստ՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- համաձայնություններ մեծամասնական բաժնետիրոջ կամ փոքրամասնական բաժնետերերի հետ բաղադրիչի կողմից կրած վնասների վերաբերյալ (օրինակ, փոքրամասնական բաժնետերերի տվյալ վնասները վերականգնելու պարտավորությունը):

Հավելված 3

(հղում՝ պար. Ա30)

Հանգամանքների կամ դեպքերի օրինակներ, որոնք կարող են մատնանշել խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը

Օրինակները ընդգրկում են հանգամանքների ու դեպքերի լայն շրջանակ, սակայն ոչ բոլոր հանգամանքներն ու դեպքերն են վերաբերում յուրաքանչյուր խմբի աուդիտի առաջադրանքին, և բացի այդ, օրինակների ցանկը ամբողջական չէ՝

- խմբի բարդ կառուցվածք, հատկապես եթե առկա են հաճախակի գործունեության ձեռքբերումներ, օտարումներ կամ վերակազմակերպումներ,
- կորպորատիվ կառավարման թույլ համակարգ՝ ներառյալ ոչ թափանցիկ որոշումների կայացման համակարգ,
- համախմբային վերահսկողության բացակայություն կամ անարդյունավետություն՝ ներառյալ բաղադրիչների գործունեության և արդյունքների վերաբերյալ խմբի ղեկավարության թերի մոնիտորինգը,
- օտարերկրյա իրավական համակարգում գործող բաղադրիչներ, որոնք կարող են կրել այնպիսի գործոնների ազդեցություն, ինչպիսիք են կառավարության անսովոր միջամտությունները այնպիսի ոլորտներում, ինչպիսիք են առևտրային և ֆիսկալ քաղաքականությունը, սահմանափակումները արժույթի կամ դիվիդենդների փոփոխությունների նկատմամբ և արտարժույթային փոփոխությունները,
- բաղադրիչների բարձր ռիսկային գործունեությունը, ինչպիսիք են երկարաժամկետ պայմանագրերը կամ բարդ կամ նորամուծված ֆինանսական գործիքներով առևտուրը,
- անորոշություն, թե ո՞ր բաղադրիչների ֆինանսական տեղեկատվությունն է պահանջվում ներառել խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն ֆինանսական

- հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, օրինակ, արդյո՞ք առկա են հատուկ նպատակների կազմակերպություններ կամ ոչ-առևտրային կազմակերպություններ,
- կապակցված կողմերի անսովոր հարաբերություններ և գործարքներ,
 - նախկինում բացահայտված ներխմբային հողվածների մնացորդներ, որոնք չեն հաշվեկշռվում կամ համաձայնեցվում համախմբման ժամանակ,
 - բարդ գործարքների առկայություն, որոնք հաշվառված են մեկից ավելի բաղադրիչների կողմից,
 - բաղադրիչների կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառություն, որը տարբերվում է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունում օգտագործված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունից,
 - բաղադրիչներ, որոնք ունեն տարբեր ֆինանսական տարեվերջ, ինչը կարող է օգտագործվել ժամանակային տարբերությունների խեղաթյուրումների նպատակով,
 - նախկինում բացահայտված չհաստատված կամ թերի համախմբման ճշգրտումներ,
 - խմբի ներսում ագրեսիվ հարկային պլանավորում, կամ օֆշորային գոտիներում գտնվող ընկերությունների հետ մեծածավալ դրամական գործարքներ,
 - բաղադրիչների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորների հաճախակի փոփոխություններ:

Հավելված 4

(հղում՝ պար. Ա35)

Բաղադրիչի աուդիտորի հաստատումների օրինակ

Ներկայացված նամակը չի հանդիսանում ստանդարտ նամակ: Հաստատումները կարող են լինել ըստ բաղադրիչի աուդիտորների կամ ըստ ժամանակաշրջանի:

Հաստատումները հաճախ ստացվում են մինչև բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների սկսվելը:

[Բաղադրիչի աուդիտորի ձևաթուղթը]

[Ամսաթիվ]

[Խմբի աուդիտի ղեկավար]

Այս նամակը տրամադրվում է Ձեր կողմից իրականացվող [նշել մայր կազմակերպության անունը] խմբի [ամսաթիվ] ավարտվող տարվա ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կապակցությամբ, որի նպատակն է արտահայտել կարծիք՝ արդյո՞ք խմբի ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ (տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկերը) են ներկայացնում [ամսաթիվ] դրությամբ խմբի ֆինանսական վիճակի և նույն ամսաթվով ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը]:

Մենք հավաստում ենք Ձեր [ամսաթիվ] թվագրված հանձնարարագրի ստացումը, որը պահանջում է մեզանից իրականացնել որոշակի աշխատանք [բաղադրիչի անունը] [ամսաթիվ] ավարտվող տարվա ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ:

Մենք հաստատում ենք, որ.

1. ի վիճակի ենք բավարարել հանձնարարությունները: Մենք Ձեզ տեղեկացնում ենք, որ ի վիճակի չենք բավարարել հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարարությունները] հետևյալ պատճառներով [նշել պատճառները]:
2. Հանձնարարությունները հստակ են և հասկանալի մեզ համար: Մենք երախտապարտ կլինենք, եթե դուք հստակեցնեք հետևյալ հանձնարարությունները [նշել հանձնարարությունները]:
3. Մենք կհամագործակցենք Ձեզ հետ և Ձեզ համար մատչելի կդարձնենք համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերը:

Մենք գիտակցում ենք, որ.

1. [Բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվությունը ներառվելու է [խմբի անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում:
2. Դուք կարող եք Ձեզ համար անհրաժեշտ համարել ներգրավվել [ամսաթիվը] հաշվեփակվող տարվա [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքներում:
3. Դուք ակնկալում եք ուսումնասիրել, և անհրաժեշտության դեպքում օգտագործել մեր աշխատանքները [մայր կազմակերպության անունը] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով:

[բաղադրիչի անունը], որը հանդիսանում է [մայր կազմակերպության] [նկարագրել բաղադրիչը, օրինակ, ամբողջապես վերահսկվող դուստր, դուստր, գործունեության միավորում, բաժնեմասնակցության կամ սկզբնական արժեքով հաշվառվող ասոցիացված ընկերություն], ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքների վերաբերյալ, մենք հաստատում ենք հետևյալը.

1. Մենք տեղյակ ենք և պահպանելու ենք [նշել համապատասխան վարքի պահանջները], որը բավարար է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար: Մասնավորապես, [մայր կազմակերպության] և խմբի այլ բաղադրիչների առնչությամբ, մենք անկախ ենք՝ համաձայն [նշել համապատասխան վարքի պահանջները] և պահպանում ենք [նշել վարքագրի հրապարակող մարմինը] կողմից ընդունված [նշել վարքագիրը] կիրառելի պահանջները:
2. Մենք տեղյակ ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտների [նշել այլ ազգային ստանդարտները, որոնք կիրառելի են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների համար] պահանջներին, որոնք բավարար են խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար, և կպահպանենք այդ պահանջները [ամսաթիվը] հաշվեփակվող տարվա [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքներում:

3. Մենք ունենք որոշակի հմտություններ (օրինակ, տնտեսության տվյալ ոլորտի գիտելիքները), որոնք անհրաժեշտ են տվյալ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների իրականացման համար:
4. Մենք տեղյակ ենք [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կամ խմբի ֆինանսական հաշվետվողականության ընթացակարգերի ձեռնարկը], որը բավարար է խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների առումով մեր պատասխանատվության իրականացման համար:

Մենք Ձեզ կտեղեկացնենք [բաղադրիչի անունը] ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ մեր կողմից իրականացվող աշխատանքների ընթացքում առաջացած սույն հաստատման որևէ փոփոխության վերաբերյալ:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Ամսաթիվ]

[Աուդիտորի հասցեն]

Հավելված 5
(հղում՝ պար. Ա58)

Խմբի աուդիտի թիմի հանձնարարագրում ներառված պարտադիր և լրացուցիչ հարցեր

Սույն ԱՄՄ-ով պարտադիր հարցերը, որոնք պետք է հաղորդակցվեն բաղադրիչի աուդիտորին, ներկայացված են շեղատառով:

Հարցեր, որոնք անհրաժեշտ են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքների պլանավորման համար՝

- *բաղադրիչի աուդիտորին պահանջ առ այն, որ նա՝ գիտակցելով թե ինչ համատեքստում է խմբի աուդիտորը օգտագործելու բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքները, հաստատի իր համագործակցությունը խմբի աուդիտի թիմի հետ,*
- *աշխատանքների իրականացման ժամանակացույց,*
- *խմբի ղեկավարության և խմբի աուդիտի թիմի կողմից պլանավորած այցելությունների ամսաթվերը և բաղադրիչի ղեկավարության և բաղադրիչի աուդիտորների հետ պլանավորված հանդիպումների ամսաթվերը,*
- *կարևոր հարաբերությունները (կոնտակտները),*
- *բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք աշխատանք, այդ աշխատանքների օգտագործումը, աուդիտի սկզբնական շրջանում և անցկացման ընթացքում ջանքերի կոորդինացման համաձայնություններ, ներառյալ խմբի աուդիտի թիմի պլանավորած մասնակցությունը բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում,*
- *խմբի աուդիտում կիրառվող վարքի նորմերը և, մասնավորապես, անկախության պահանջը,*
- *բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի կամ դիտարկման պարագայում՝ բաղադրիչի էականությունը (և եթե կիրառելի է, որոշակի գործարքների համար էականության մակարդակը կամ մակարդակները) և այն սահմանագիծը, որը*

գերագանցող խեղաթյուրումը խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից չի կարող դիտարկվել որպես աննշան,

- *խմբի ղեկավարության կողմից ներկայացված կապակցված կողմերի ցանկը և այլ կապակցված կողմերը, որոնց վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմը տեղյակ է, ինչպես նաև պահանջ, որպեսզի բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին խմբի աուդիտի թիմին հաղորդի խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտի թիմի կողմից նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմերի վերաբերյալ,*
- ներխմբային գործարքների, չիրացված շահույթի և ներխմբային հողվածների մնացորդների նկատմամբ կատարվելիք աշխատանքների վերաբերյալ տեղեկատվություն,
- այլ օրենսդրական հաշվետվողականության պահանջների ուղեցույց, օրինակ, հաշվետվություն խմբի ղեկավարության կողմից ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ պնդման առնչությամբ,
- հետագա դեպքերի վերաբերյալ մասնավոր հանձնարարություններ, եթե հավանական է, որ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աշխատանքների և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ խմբի աուդիտի թիմի եզրակացության միջև կառաջանա ժամանակային տարբերություն:

Հարցեր, որոնք առնչվում են բաղադրիչի աուդիտորի կողմից աշխատանքների իրականացմանը`

- խմբի աուդիտի թիմի կողմից հաշվապահական համակարգի վերահսկողության գործառույթների նկատմամբ իրականացված թեստի արդյունքները, համակարգ, որն ընդհանուր է բոլոր կամ որոշ բաղադրիչների համար, ինչպես նաև բաղադրիչի աուդիտորի կողմից կատարվելիք վերահսկողության համակարգի թեստեր,
- *խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման բացահայտված նշանակալի ռիսկեր, որոնք տեղին են բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքներում, և պահանջ, որ բաղադրիչի աուդիտորը ժամանակին հաղորդի իր կողմից բացահայտված խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման բացահայտված լրացուցիչ նշանակալի ռիսկերի և իր կողմից ձեռնարկված միջոցառումների մասին,*
- ներքին աուդիտի հաշվետվությունները ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, որոնք տեղին են բաղադրիչների համար,
- պահանջ` ժամանակին հաղորդելու բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության աշխատանքների արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ, որոնք հակասում են նախկին աուդիտորական ապացույցներին, որոնց հիման վրա խմբի աուդիտի թիմը իրականացրել է խմբի մակարդակով ռիսկի սկզբնական գնահատումը,
- գրավոր հաստատման պահանջ` բաղադրիչի ղեկավարության և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխանության վերաբերյալ, կամ հայտարարություն այն մասին, որ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության և խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության միջև տարբերությունները բացահայտվել են,
- բաղադրիչի աուդիտորի կողմից փաստաթղթավորման ենթակա հարցեր:

Այլ տեղեկատվություն

- պահանջ, որպեսզի հետևյալը ժամանակին հաղորդվի խմբի աուդիտի թիմին՝
 - կարևոր հաշվապահական, ֆինանսական հաշվետվողականության և աուդիտորական հարցեր, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և համապատասխան դատողությունները,
 - հարցեր, առնչվող բաղադրիչի գործունեության անընդհատությանը,
 - հարցեր, առնչվող դատական հայցերին և պահանջներին,
 - ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ, որոնք բաղադրիչի աուդիտորը բացահայտել է բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ իրականացված աշխատանքների ընթացքում և խարդախության առկայությունը մատնանշող տեղեկատվություն,
- պահանջ՝ խմբի աուդիտի թիմին ժամանակին հաղորդելու կարևոր կամ անսովոր դեպքերի մասին,
- *պահանջ, որ պարագրաֆ 41-ում նշված հարցերը խմբի աուդիտի թիմին հաղորդվեն, երբ բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ աշխատանքներն ավարտվել են:*