

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 560

ՀԵՏԱԳԱ ԴԵՊՔԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... 1

Հետագա դեպքեր..... 2

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 3

Նպատակները..... 4

Սահմանումներ..... 5

Պահանջները

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր..... 6-9

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր..... 10-13

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր..... 14-17

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... Ա1

Սահմանումներ..... Ա2-Ա5

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր..... Ա6-Ա10

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր..... Ա11-Ա16

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր..... Ա17-Ա18

<<Հետագա դեպքեր>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 560-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հետագա դեպքերի հետ (հղում՝ պար. Ա1):

Հետագա դեպքեր

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող են ազդել որոշակի դեպքեր, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո: Ֆինանսական հաշվետվողականության շատ հիմունքներ հատկապես անդրադառնում են այսպիսի դեպքերին¹: Ֆինանսական հաշվետվողականության այդպիսի հիմունքները որպես կանոն տարբերակում են դեպքերի երկու տեսակ՝
 - (ա) դեպքեր, որոնք ապացույցներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ գոյություն ունեցող պայմանների վերաբերյալ, և
 - (բ) դեպքեր, որոնք ապացույցներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո առաջացած պայմանների վերաբերյալ:

ԱՄՍ 700-ը սահմանում է, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը ընթերցողին տեղեկացնում է այն մասին, որ աուդիտորը հաշվի է առել այն իրադարձությունների և գործարքների ազդեցությունը, որոնք տեղի են ունեցել և որոնց աուդիտորը իրազեկ է դարձել մինչև այդ ամսաթիվը²:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակները

4. Աուդիտորի նպատակներն են՝
 - (ա) ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե դեպքերը, որոնք տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի

¹ Օրինակ՝ <<Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքեր>> Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 10-ում ուսումնասիրվում է բարենպաստ եւ ոչ բարենպաստ դեպքերի առնչությունը ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք տեղի են ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի (ՀՀՄՍ-ներում սահմանված որպես <<հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտ>>) և ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակման համար վավերացնելու ամսաթվի միջև

² ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆ Ա38

միջև, և որոնք պահանջում են ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, արտացոլված են արդյոք համապատասխանորեն այդ ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների, և

- (բ) համապատասխանորեն արձագանքել այն փաստերին, որոնք աուդիտորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, որոնք, եթե հայտնի լինեին աուդիտորին այդ ամսաթվի դրությամբ, կարող էին պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ:

Սահմանումներ

- 5. ԱՄՄ-ների իմաստով հետևյալ հասկացությունները ունեն ստորև նշված իմաստները՝
 - (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթիվ՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ընդգրկված ամենավերջին ժամանակաշրջանի ավարտի ամսաթիվը,
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվը, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստ են և իրավասու անձինք հաստատել են, որ պատասխանատվություն են կրում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում՝ պար. Ա2),
 - (գ) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվ՝ աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության թվագրման ամսաթիվ՝ համաձայն ԱՄՄ 700-ի (հղում՝ պար. Ա3),
 - (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվ՝ այն ամսաթիվը, երբ աուդիտորական եզրակացությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները հասանելի են դարձվել երրորդ կողմերին (հղում՝ պար. Ա4-Ա5),
 - (ե) հետագա դեպքեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր և փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո:

Պահանջները

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր

- 6. Աուդիտորը պետք է իրականացնի սահմանված աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, որ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի միջև տեղի ունեցող բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, հայտնաբերվել են: Այնուամենայնիվ, աուդիտորից չի ակնկալվում իրականացնել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր այն հարցերի նկատմամբ, որոնց վերաբերյալ նախկինում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում կատարվել են բավարար եզրահանգումներ (հղում՝ պար. Ա6):
- 7. Աուդիտորը պետք է իրականացնի պարագրաֆ 6-ով պահանջվող ընթացակարգերն այնպես, որ դրանք ընդգրկեն ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից մինչև

աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածը կամ, որքան գործնականում հնարավոր է, դրան մոտ ժամանակաշրջան: Այսպիսի աուդիտորական ընթացակարգերի էությունն ու չափը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ռիսկերի գնահատականը, որը պետք է ներառի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա7-Ա8).

- (ա) կազմակերպության ղեկավարության կողմից սահմանված բոլոր այն ընթացակարգերի վերաբերյալ պատկերացում կազմելը, որոնք նախատեսված են երաշխավորելու հետագա դեպքերի հայտնաբերումը,
- (բ) կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հարցումները, կապված այն բանի հետ, թե արդյոք տեղի են ունեցել հետագա դեպքեր, որոնք կարող էին ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում՝ պար. Ա9),
- (գ) ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո կազմակերպության սեփականատերերի, ղեկավարության և կառավարման համար պատասխանատու անձանց հանդիպումների տեղի ունենալու դեպքում, արձանագրությունների ընթերցումը և նմանտիպ այլ հանդիպումների ընթացքում քննարկված հարցերի վերաբերյալ հարցումների կատարումը՝ արձանագրությունների հասանելի չլինելու դեպքում (հղում՝ պար. Ա10),
- (դ) կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ուսումնասիրումը, եթե առկա է:

8. Եթե պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորը հայտնաբերում է դեպքեր, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք յուրաքանչյուր այսպիսի դեպք համապատասխանորեն է արտացոլված այդ ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների:

Գրավոր հաստատումներ

9. Աուդիտորը կազմակերպության ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանցից պետք է պահանջի ԱՄՍ 580³-ի համաձայն գրավոր հաստատում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերը, որոնց համար կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով պահանջվում է ճշգրտումներ կամ բացահայտումներ, արդեն ճշգրտվել կամ բացահայտվել են:

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

10. Աուդիտորը պարտավոր չէ իրականացնել այլ աուդիտորական ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո: Այնուամենայնիվ, եթե աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի

³ ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>

աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է (հղում՝ պար. Ա11).

- (ա) քննարկի այդ հարցը կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ,
- (բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է՝
- (գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է կազմակերպության ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվություններում:

11. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պետք է՝

- (ա) իրականացնի ճշգրտման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,
- (բ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների՝
 - (i) պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակացության ամսաթիվը, և
 - (ii) ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրել նոր աուդիտորական եզրակացություն: Աուդիտորական նոր եզրակացությունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է:

12. Երբ օրենքը, այլ իրավական ակտը կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները չեն արգելում կազմակերպության ղեկավարությանը սահմանափակելու ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտումը ճշգրտման պատճառ հանդիսացող հետագա դեպքի կամ դեպքերի հետևանքներով, և չեն արգելում ֆինանսական հաշվետվությունները հաստատելու համար իրավասու անձանց սահմանափակելու իրենց հաստատումը այդ ճշգրտումով, աուդիտորին թույլատրվում է սահմանափակել հետագա դեպքերի համար պարագրաֆ 11-ի(բ)(i) ենթակետով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը այդ ճշգրտումով: Այսպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է կամ՝

- (ա) ուղղում կատարի աուդիտորական եզրակացությունում՝ ներառելով լրացուցիչ ամսաթիվ կապված այդ ճշգրտման հետ, որն այդ կերպ ցույց է տալիս, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտորական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրված ճշգրտումով, կամ՝ (հղում՝ պար. Ա12),
- (բ) տրամադրի նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն, որը <<Ընդգծված հարցեր>> կամ <<Այլ հարցեր>> պարագրաֆում⁴ ներառում է հայտարարություն այն մասին, որ հետագա դեպքերի նկատմամբ աուդիտորական ընթացակարգերը սահմանափակվել են բացառապես համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրված ճշգրտումով:

13. Որոշ երկրներում կազմակերպության ղեկավարությունից օրենքով, այլ իրավական ակտով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով կարող է չպահանջվել հրապարակել ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվություններ, և

⁴ Տե՛ս ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

հետևաբար, աուդիտորին կարիք չի լինում տրամադրել նոր կամ փոփոխված աուդիտորական եզրակացություն: Այնուամենայնիվ, եթե կազմակերպության ղեկավարությունը չի ճշգրտում ֆինանսական հաշվետվություններն այն հանգամանքներում, որտեղ աուդիտորը համարում է, որ դրանք ճշգրտման կարիք ունեն, այդ դեպքում (հղում՝ պար. Ա13-Ա14).

- (ա) եթե աուդիտորական եզրակացությունը դեռևս չի տրամադրվել կազմակերպությանը, աուդիտորը պետք է ձևափոխի իր կարծիքը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՄ 705⁵-ով, այնուհետև ներկայացնի աուդիտորական եզրակացությունը,
- (բ) եթե աուդիտորական եզրակացությունն արդեն տրամադրվել է կազմակերպությանը, աուդիտորը պետք է տեղեկացնի կազմակերպության ղեկավարությանը և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, չտրամադրել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, քանի դեռ անհրաժեշտ ճշգրտումները չեն կատարվել: Եթե հետագայում, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունները հրապարակվել են առանց անհրաժեշտ ճշգրտումների, ապա աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ իրականացնի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում՝ պար. Ա15-Ա16):

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

14. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ այլ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու պարտականություն չունի: Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի աուդիտորը փոփոխություն կատարեր աուդիտորական եզրակացության մեջ, աուդիտորը պետք է՝
 - (ա) քննարկի այդ հարցը կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ,
 - (բ) որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրտման կարիք ունեն, և եթե այդպես է՝
 - (գ) տեղեկանալ, թե ինչպես է կազմակերպության ղեկավարությունը պատրաստվում ներկայացնել այդ հարցը ֆինանսական հաշվետվություններում:
15. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը ճշգրտում է ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պետք է (հղում՝ պար. Ա17).
 - (ա) իրականացնի ճշգրտման հանգամանքներում անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը,
 - (բ) բացառությամբ պարագրաֆ 12-ում նշված հանգամանքների՝
 - (i) պարագրաֆներ 6-ով և 7-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը երկարաձգի մինչև աուդիտորական նոր եզրակացության ամսաթիվը, և աուդիտորական նոր եզրակացությունը չպետք է ավելի վաղ թվագրված լինի, քան ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն է, և

⁵ ԱՄՄ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

- (ii) ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն,
- (դ) երբ առկա են պարագրաֆ 12-ի հանգամանքները, ճշգրտի աուդիտորական եզրակացությունը կամ տրամադրի նոր աուդիտորական եզրակացություն, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով:
16. Նոր կամ ճշգրտված աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «<Ընդգծված հարցեր>> կամ «<Այլ հարցեր>> պարագրաֆ հղում պարունակելով նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններում ճշգրտումներ կատարելու պատճառներն առավել ընդարձակ կերպով մեկնաբանող ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններին և աուդիտորի կողմից նախկինում տրամադրված աուդիտորական եզրակացությանը:
17. Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը անհրաժեշտ քայլեր չի ձեռնարկում նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություններին ծանոթ անձանց տեղեկացնելու ստեղծված իրավիճակի մասին և չի ճշգրտում ֆինանսական հաշվետվությունները այն հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ դրանք ճշգրտման կարիք ունեն, աուդիտորը պետք է կազմակերպության ղեկավարությանը և, որտեղ տեղին է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ նրանք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ⁶, որ քայլեր կձեռնարկի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն: Եթե, չնայած այդ տեղեկացմանը, կազմակերպության ղեկավարությունը և կառավարման համար պատասխանատու անձինք անհրաժեշտ քայլեր չեն ձեռնարկում, աուդիտորը պետք է համապատասխան գործողություններ իրականացնի՝ ուղղված աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն (հղում՝ պար. Ա18):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Սույն ստանդարտի շրջանակները (հղում՝ պար. 1)

Ա1. Երբ աուդիտի ենթարկվող ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվում են այլ փաստաթղթերում՝ ֆինանսական հաշվետվություններից հրապարակումից հետո, աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն կապված հետագա այնպիսի դեպքերի հետ, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, ինչպիսիք են արժեթղթերի վաճառքի հրապարակային առաջարկի դեպքում օրենսդրական կամ այլ պահանջները այն երկրներում, որտեղ արժեթղթերն առաջարկվում են: Օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել իրականացնելու լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթի կազմման ամսաթիվը: Այդ ընթացակարգերը կարող են ներառել 6-րդ և 7-րդ պարագրաֆներում նկարագրված ընթացակարգերը, որոնք պետք է իրականացվեն ընդհուպ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթի կազմման կամ դրան մոտ ամսաթիվը, ինչպես նաև պետք է ընթերցվեն առաջարկի փաստաթղթի՝ գնահատելու համար այն,

⁶ ԱՄՍ 260, «<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13

թե արդյոք դրանում ընդգրկված այլ տեղեկատվությունը համապատասխանում է աուդիտորի հետ առնչվող ֆինանսական տեղեկատվությանը⁷:

Սահմանումներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը (հղում՝ պար. 5(բ))

Ա2. Որոշ երկրներում, օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով են որոշակիացվում այն անձինք կամ մարմինները (օրինակ՝ ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատուները), որոնք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունների, ներառյալ կից ծանոթագրությունների պատրաստման համար, ինչպես նաև սահմանվում է հաստատման անհրաժեշտ գործընթացը: Այլ երկրներում հաստատման գործընթացը չի կանոնակարգվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով և կազմակերպությունը հետևում է սեփական ընթացակարգերին, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և հաստատելու համար սեփական ղեկավարման և կառավարման կառուցվածքը: Որոշ երկրներում պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը բաժնետերերի կողմից: Այդ երկրներում բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին՝ եզրահանգելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք հանդիսացող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել: Աուդիտի միջազգային ստանդարտների նպատակներից ելնելով, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունների, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունների, պատրաստված լինելու վերաբերյալ իրավասու մարմինների կողմից որոշում կայացնելու ամսաթվից և իրավասու մարմինների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվություն ստանձնելու ամսաթվից ավելի վաղ ամսաթիվն է:

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում՝ պար. 5(գ))

Ա3. Աուդիտորական եզրակացությունը չի կարող թվագրվել ավելի վաղ ամսաթվով, քան աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքը ձևավորելու համար բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման ամսաթիվը, ներառյալ այն ապացույցները, որոնք վկայում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ընդգրկված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստվել են և իրավասու մարմինները հաստատել են, որ իրենք պատասխանատվություն են ստանձնում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար⁸: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացության թվագրման ամսաթիվը չի կարող ավելի վաղ լինել, քան ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը, ինչպես սահմանված է 5(բ) պարագրաֆում: Կառավարչական խնդիրների արդյունքում որոշ ժամանակ կարող է անցնել 5(գ) պարագրաֆի համաձայն աուդիտորական

⁷ Տես ԱՄՍ 200 «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»-ի 2-րդ պարագրաֆը

⁸ ԱՄ 700, 41-րդ պարագրաֆ: Որոշ դեպքերում օրենքներով և այլ իրավական ակտերով սահմանվում է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման գործընթացի այն ժամանակաշրջանը, երբ ակնկալվում է, որ աուդիտը ավարտված կլինի:

եզրակացության կազմման ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացությունը կազմակերպությանը ներկայացնելու ամսաթվի միջև:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը (հղում՝ պար. 5(դ))

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը հիմնականում կախված է կազմակերպության կարգավորման միջավայրից: Որոշ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը կարող է լինել դրանց կարգավորող մարմիններ ներկայացնելու ամսաթիվը: Քանի որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող հրապարակվել առանց աուդիտորական եզրակացության, աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը ոչ միայն պետք է թվագրվի աուդիտորական եզրակացության կամ դրանից ավելի ուշ ամսաթվով, այլ նաև աուդիտորական եզրակացությունը կազմակերպությանը ներկայացվելու կամ դրանից ավելի ուշ ամսաթվով:

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա5. Հանրային ոլորտում, ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը կարող է լինել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների և դրա վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրենսդիր մարմին ներկայացնելու կամ այլ կերպ հրապարակվելու ամսաթիվը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքեր (հղում՝ պար. 6-9-րդ)

Ա6. Աուդիտորական ռիսկի գնահատումից կախված, 6-րդ պարագրաֆով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ընդգրկել ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար, ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցող հաշվապահական գրանցումների կամ գործառնությունների դիտարկումը կամ թեստավորումը: 6-րդ և 7-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը ի լրումն են այլ նպատակներով աուդիտորի կողմից իրականացվող ընթացակարգերին, որոնք, այնուամենայնիվ, կարող են ապացույցներ տրամադրել հետագա դեպքերի մասին (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի դրությամբ հաշվապահական հաշիվների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերելու համար, այնպես ինչպես վերջնական ընթացակարգերը կամ դեբիտորական պարտքերի գծով հետագա ստացումների հետ կապված):

Ա7. 7-րդ պարագրաֆը պահանջում է սույն համատեքստում որոշ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք աուդիտորից պահանջվում է իրականացնել 6-րդ պարագրաֆին համապատասխան: Հետագա դեպքերի ընթացակարգերը, որոնք աուդիտորը իրականացնում է, կարող են, այնուամենայնիվ, կախված լինել առկա

տեղեկատվությունից և, մասնավորապես, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո հաշվապահական գրանցումների կատարված լինելու չափից: Եթե հաշվապահական գրանցումները չեն թարմացվել և, հետևաբար, միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվություններ (թե ներքին, թե արտաքին նպատակների համար) չեն պատրաստվել կամ ղեկավարության կամ կառավարման համար պատասխանատու անձանց ժողովների արձանագրությունները չեն կազմվել, համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ընդունել առկա գրանցամատյանների և գրանցումների, ներառյալ բանկային հաշվետվությունների ստուգման ձև: ԱՑ պարագրաֆը տալիս է որոշ լրացուցիչ հարցերի օրինակներ, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել նման ստուգումների ընթացքում:

Ա8. Ի լրումն 7-րդ պարագրաֆով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է քննարկել հետևյալների անհրաժեշտությունը և նպատակահարմարությունը.

- ուսումնասիրել կազմակերպության հասանելի վերջին նախահաշիվները, դրամական հոսքերի կանխատեսումները և ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո ընկած ժամանակահատվածի ղեկավարության հաշվետվությունները,
- հարցումներ կատարել կամ շարունակել նախկին բանավոր կամ գրավոր հարցումները կազմակերպության իրավախորհրդատուին՝ դատական գործընթացների և հայցերի վերաբերյալ, կամ
- քննարկել, արդյոք անհրաժեշտ են կոնկրետ հետագա դեպքերի վերաբերյալ գրավոր հաստատումներ՝ այլ աուդիտորական ապացույցները հիմնավորելու և այդպիսով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

Հարցումներ (հղում՝ պար.7(բ))

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություն ունեցող հետագա դեպքերի վերաբերյալ ղեկավարությանը կամ, որտեղ տեղի է, կառավարման համար պատասխանատու անձանց հարցումներ կատարելիս, աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել նախնական կամ ոչ համոզիչ տվյալների հիման վրա հաշվառված գործարքների ընթացիկ կարգավիճակի վերաբերյալ, ինչպես նաև հատուկ հարցումներ կատարել հետևյալ հարցերի մասին.

- ստանձնվել են արդյոք նոր պարտավորություններ, ստացվել են արդյոք նոր փոխառություններ կամ տրվել նոր երաշխիքներ,
- տեղի է ունեցել կամ պլանավորվում է արդյոք ակտիվների իրացում կամ ձեռքբերումներ,
- տեղի է ունեցել կամ պլանավորվում է արդյոք կապիտալի ավելացում կամ նոր բաժնետոմսերի կամ պարտատոմսերի թողարկում, կամ ձեռք է բերվել կամ պլանավորվում է արդյոք միաձուլման կամ լուծարման պայմանավորվածություն,
- պետության կողմից բռնագրավվել կամ վնասվել է արդյոք (օրինակ՝ հրդեհի կամ ջրհեղեղի հետևանքով) որևէ ակտիվ,
- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր պայմանական ակտիվների հետ կապված,
- կատարվել են կամ նախատեսվում է արդյոք կատարել հաշվապահական արտասովոր ճշգրտումներ,
- տեղի են ունեցել կամ հավանական է արդյոք, որ տեղի կունենան, այնպիսի դեպքեր, որոնք կասկածի տակ կդնեն ֆինանսական հաշվետվությունները պատ-

րաստելիս կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը, օրինակ՝ երբ նման դեպքերը կասկածի տակ են դնում կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը,

- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված գնահատումների կամ պահուստներին չափմանը,
- տեղի են ունեցել արդյոք դեպքեր, որոնք վերաբերում են ակտիվների վերականգնողականությանը:

Արձանագրությունների ոսումնասիրումը (հղում՝ պար.7(գ))

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա10. Հանրային ոլորտում աուդիտորը կարող է ուսումնասիրել օրենսդիր մարմնի կողմից կատարված վարույթների վերաբերող պաշտոնական փաստաթղթերը և հարցում կատարել վարույթներում տեղ գտած այն հարցերի վերաբերյալ, որոնց գծով պաշտոնական փաստաթղթերը դեռևս հասանելի չեն:

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

Կազմակերպության ղեկավարության պատասխանատվությունը աուդիտորի նկատմամբ (հղում՝ պար. 10)

Ա11. Ինչպես բացատրված է ԱՄՄ 210-ում, աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանները ներառում են ղեկավարություն համաձայնությունը աուդիտորին տեղեկացնելու՝ աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթվից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածի այն փաստերի վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և որոնց ղեկավարությունը կարող է իրազեկ լինել⁹:

Երկու ամսաթիվ (հղում՝ պար. 12 (ա))

Ա12. Երբ 12 (ա)-րդ պարագրաֆում նկարագրված հանգամանքներում աուդիտորը փոփոխություն է կատարում աուդիտորական եզրակացությունում՝ ներառելով այդ փոփոխության ամսաթիվը, ղեկավարության կողմից հետագայում կատարվող փոփոխություններին նախորդող ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը մնում է անփոփոխ, քանի որ այդ ամսաթիվը ընթերցողին տեղեկացնում է, թե երբ են ավարտվել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական աշխատանքները: Այնուամենայնիվ, լրացուցիչ ամսաթիվը ներառվում է աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ օգտվողներին տեղեկացնելու համար, որ այդ ամսաթվին հաջորդող աուդիտորական ընթացակարգերը պայմանավորված են ֆինանսական հաշվետվությունների հետագա փոփոխություններով: Հետևյալը լրացուցիչ ամսաթվի լուսաբանման օրինակ է.

⁹ ԱՄՄ 210 <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> 23-րդ պարագրաֆ:

Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (բացառությամբ ծանոթագրություն Y-ի, որը ծանոթագրություն Y-ում նկարագրված փոփոխությամբ պայմանվորված աուդիտորական ընթացակարգերի ավարտման ամսաթվով է):

Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում փոփոխություն չկատարելը (հղում՝ պար. 13)

Ա.13. Որոշ երկրներում օրենքներով, այլ իրավական ակտերով կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման շրջանակներով ղեկավարությունից կարող է չպահանջվել հրապարակել փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունները: Դա հաճախ այն դեպքերում է, երբ մոտ է հաջորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը՝ պայմանով, որ այդ հաշվետվություններում կատարվեն համապատասխան բացահայտումները:

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա.14. Հանրային ոլորտում 13-րդ պարագրաֆի համաձայն կատարված գործողությունները, երբ ղեկավարությունը չի փոփոխում ֆինանսական հաշվետվությունները, կարող են ներառել նաև առանձին հաշվետվությունների ներկայացումը օրենսդիր մարմին կամ հաշվետվողականության տեսանկյունից վերադաս այլ համապատասխան մարմին՝ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության վրա հետագա դեպքերի ազդեցության մասին:

Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները (հղում՝ պար. 13(բ))

Ա.15. Աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել կրել լրացուցիչ իրավական պարտականություններ, նույնիսկ երբ նա զգուշացրել է ղեկավարությանը չհրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունները և ղեկավարությունը համաձայնվել է այդ պահանջին:

Ա.16. Երբ ղեկավարությունը հրապարակում է ֆինանսական հաշվետվությունները չնայած աուդիտորի նախազգուշացմանը չհրապարակել ֆինանսական հաշվետվությունները երրորդ անձանց, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները կախված են աուդիտորի իրավական իրավունքներով և պարտականություններով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակահար համարել դիմել իրավախորհրդատուին:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հետո աուդիտորին հայտնի դարձած փաստեր

Ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների փոփոխություն չկատարելը (հղում՝ պար. 15)

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա17. Որոշ երկրներում, օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով հանրային ոլորտի կազմակերպություններին կարող է արգելվել փոփոխված ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ հանգամանքներում, որպես աուդիտորի համապատասխան գործողություն կարող է հանդիսանալ համապատասխան լիազոր մարմնին զեկուցելը:

Աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն ուղղված աուդիտորի գործողությունները (հղում՝ պար. 17)

Ա18. Երբ աուդիտորը գտնում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատու անձինք չեն իրականացրել անհրաժեշտ քայլեր կազմակերպության կողմից նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելու համար, չնայած աուդիտորի նախազգուշացմանը առ այն, որ աուդիտորը կնախաձեռնի միջոցառումներ ուղղված այդ եզրակացության վրա հիմնվելը կանխելուն, աուդիտորի գործողությունները կախված են աուդիտորի իրավական իրավունքներով և պարտականություններով: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավախորհրդատուին: