

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 250

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ  
ՕՐԵՆՔՆԵՐԻ և ԱՅԼ ԻՐԱՎԱԿԱՆ ԱԿՏԵՐԻ ՊԱՀԱՆՁՆԵՐԻ  
ՈՒՍՈՒՄՆԱՍԻՐՈՒՄԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները.....	1
Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը.....	2
Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար.....	3-8
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	9
<b>Նպատակները.....</b>	<b>10</b>
<b>Մահմանում.....</b>	<b>11</b>

**Պահանջները**

Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ.....	12-17
Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում.....	18-21
Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը.....	22-28
Փաստաթղթավորումը.....	29

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար.....	Ա1-Ա6
Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ.....	Ա7-Ա12
Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում.....	Ա13-Ա18
Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը.....	Ա19-Ա20

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 250-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

**Ներածություն**

**Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պարտավորությանը՝ ուսումնասիրելու օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի չէ հավաստիացման այլ առաջադրանքների նկատմամբ, որտեղ աուդիտորը հատկապես ներգրավվում է առանձին օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանությունը ստուգելու և առանձնացված հաշվետվություններ ներկայացնելու համար:

**Օրենքների և այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը**

2. Օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը կարող են էապես տարբեր ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այն օրենքներն և այլ իրավական ակտերը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպությունը, ներկայացնում են օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակները: Որոշ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներն անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնք սահմանում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարներն ու բացահայտումները: Մյուս օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը պահանջում են, որ դրանց ենթարկվի ղեկավարությունը, կամ սահմանում են այն շրջանակները, որոնց ներքո կազմակերպությունն իրավունք ունի վարելու իր գործունեությունը, սակայն դրանք չունեն անմիջական ազդեցություն կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Որոշ կազմակերպություններ գործում են տնտեսության խիստ կանոնակարգված ոլորտներում (ինչպես օրինակ, բանկերը և քիմիական արդյունաբերությունում ընդգրկված ընկերությունները): Մյուսները ենթարկվում են միայն գործունեության գործառնական կողմերին վերաբերող ընդհանուր օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին (ինչպես օրինակ, մասնագիտական անվտանգության ու առողջության պահպանման և զբաղվածության հավասար հնարավորության ապահովման բնագավառում գործող կազմակերպությունները): Օրենքներին ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին չհետևելը կարող է հանգեցնել տուգանքների, դատական գործընթացների կամ այլ հետևանքների կազմակերպության համար, ինչը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

**Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար** (հղում՝ պար. Ա1-Ա6)

3. Ղեկավարության պարտականությունն է ապահովել, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո, կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին՝ ներառյալ համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այն դրույթներին, որոնք սահմանում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարներն ու բացահայտումները:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

4. Սույն ԱՄՍ-ի պահանջների նպատակն է օժանդակել աուդիտորին՝ ֆինանսական հաշվետվություններում, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին չհետևելու արդյունքում, էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման գործում: Սակայն աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում անհամապատասխանության կանխարգելման համար, և չի ակնկալվում, որ նա պետք է հայտնաբերի անհամապատասխանության փաստեր՝ բոլոր օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ:
5. Աուդիտորը պատասխանատվություն է կրում ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու համար առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջությամբ վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով:<sup>1</sup> Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտոր իրականացնելիս, աուդիտորը հաշվի է առնում օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակը: Աուդիտի բնորոշ սահմանափակումների պատճառով ի հայտ է գալիս անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվում ու իրականացվում է ԱՄՍ-ների համաձայն:<sup>2</sup> Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի համատեքստում, բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունները աուդիտորի՝ էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման կարողության վրա համեմատաբար ավելի մեծ են հետևյալ գործոնների առկայության դեպքում՝
  - գործում են բազմաթիվ օրենքներ ու իրավական ակտեր, որոնք հիմնականում վերաբերում են կազմակերպության գործառնական կողմերին, որոնք սովորաբար ազդեցություն չեն ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և հաշվի չեն առնվում կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից,
  - անհամապատասխանությունը կարող է ներառել այնպիսի գործողություններ, որոնք նպատակաուղղված են անհամապատասխանությունը թաքցնելուն, ինչպես օրինակ, գաղտնի համաձայնության գալը, փաստաթղթերի կեղծելը, գործարքների կանխամտածված չգրանցելը, կազմակերպության ղեկավարության կողմից վերահսկողությունը շրջանցելը կամ աուդիտորին դիտավորյալ խեղաթյուրված տեղեկատվություն ներկայացնելը,
  - վերջնական որոշումն այն մասին, թե արդյո՞ք տվյալ գործողությունը իրավախախտում է համարվում, պետք է լինի դատարանի կողմից կայացված որոշում:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների» պարագրաֆ 5.

<sup>2</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51.

Սովորաբար, որքան հեռու է անհամապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված դեպքերից ու գործառնություններից, այնքան հավանականությունը փոքր է, որ աուդիտորը կտեղեկանա այդ մասին կամ կհայտնաբերի անհամապատասխանության փաստը:

6. Սույն ԱՄՄ-ն առանձնացնում է աուդիտորի պարտականությունները՝ հետևյալ երկու տարբեր դասերի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները պահպանելու առնչությամբ՝
  - (ա) այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթները, որոնք, անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, ինչպես օրինակ, հարկերի ու կենսաթոշակի հաշվարկմանը վերաբերող օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը (տես՝ պարագրաֆ 13), և
  - (բ) այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք չունեն անմիջական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա, սակայն որոնց պահանջներին հետևելը կարող է էական նշանակություն ունենալ կազմակերպության գործունեության գործառնական կողմերի, կազմակերպության՝ իր գործունեությունը շարունակելու կարողության, կամ էական տույժերից խուսափելու համար (օրինակ՝ համապատասխանությունը լիցենզիայի պայմաններին, համապատասխանությունը վճարունակության՝ օրենքով սահմանված պահանջներին, կամ համապատասխանությունը շրջակա միջավայրին վերաբերող կանոններին), անհամապատասխանությունը այդպիսի օրենքներին ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (տես՝ պարագրաֆ 14):
7. Սույն ԱՄՄ-ում տարբեր պահանջներ են սահմանվում վերոնշյալ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի յուրաքանչյուր դասի համար: 6(ա) պարագրաֆում նշված դասի համար, աուդիտորի պարտականությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ: 6(բ) պարագրաֆում նշված դասի համար, աուդիտորի պատասխանատվությունը սահմանափակվում է առանձնահատուկ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացմամբ՝ օգնելու համար հայտնաբերելու անհամապատասխանությունն այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:
8. Համաձայն սույն ԱՄՄ-ի պահանջի, աուդիտորը պետք է աչալուրջ լինի, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու նպատակով կիրառված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքեր: Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը ողջ աուդիտի ընթացքում, ըստ ԱՄՄ 200-ի<sup>3</sup> պահանջի, կարևոր է այդ համատեքստում՝ հաշվի առնելով կազմակերպության վրա ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ընդգրկումը:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

<sup>3</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 15:

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

## **Նպատակները**

10. Աուդիտորի նպատակներն են՝
- (ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք, որպես կանոն, անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվություններում էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա,
  - (բ) իրականացնել առանձնահատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ օգնելու համար հայտնաբերել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
  - (գ) համապատասխանորեն արձագանքել աուդիտի ընթացքում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերի կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի նկատմամբ:

## **Սահմանումները**

11. Սույն ԱՄՄ-ի նպատակների համար, ստորև բերված տերմինն ունի հետևյալ նշանակությունը՝
- անհամապատասխանություն՝ կազմակերպության կողմից կատարված անփութության կամ լիազորման գործողություններ՝ կանխամտածված կամ ոչ կանխամտածված, որոնք հակասում են գերակայող օրենքներին կամ այլ իրավական ակտերին: Այդպիսի գործողությունները ներառում են կազմակերպության կողմից կամ նրա անունից կամ ցուցումով իրականացված գործարքներ՝ կազմակերպության կառավարման օղակներում, դեկավար մարմիններում ներգրավված անձանց կամ աշխատողների կողմից: Անհամապատասխանությունը չի ներառում կազմակերպության կառավարման օղակներում, դեկավար մարմիններում ներգրավված անձանց կամ աշխատողների անձնական զանցանքը (որը չի վերաբերում կազմակերպության գործունեությանը):

## **Պահանջները**

### **Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ**

12. Կազմակերպության և նրա գործունեության ոլորտի մասին տեղեկատվության ձեռքբերման գործընթացի մի մաս, համաձայն ԱՄՄ 315-ի,<sup>4</sup> աուդիտորը պետք է ընդհանուր պատկերացում կազմի հետևյալի վերաբերյալ՝
- (ա) կազմակերպության նկատմամբ կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակները և տնտեսության ոլորտը, որում գործում է կազմակերպությունը, և

<sup>4</sup> ԱՄՄ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 11:

(բ) ինչպես է կազմակերպությունը համապատասխանում այդ շրջանակի պահանջներին (հղում՝ պար. Ա7):

13. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի դրույթներին համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք, ինչպես ընդունված է, կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված էական գումարների ու բացահայտումների վրա (հղում՝ պար. Ա8):

14. Աուդիտորը պետք է իրականացնի հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ օգնելու համար հայտնաբերել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (հղում՝ պար. Ա9-Ա10).

(ա) ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հարցումներ այն մասին, թե արդյո՞ք կազմակերպությունը համապատասխանում է այդպիսի օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին, և

(բ) լիցենզավորող կամ կարգավորող համապատասխան մարմինների հետ նամակագրության ուսումնասիրությունը, եթե կա այդպիսին:

15. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը պետք է աշխուրջ լինի, քանի որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու նպատակով կիրառված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունների հայտնաբերված կամ ենթադրվող դեպքեր (հղում՝ պար. Ա11):

16. Աուդիտորը պետք է պահանջի, որ ղեկավարությունը կամ, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք նամակ ծանուցագիր ներկայացնեն այն մասին, որ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության բոլոր հայտնի դեպքերը կամ կասկածելի դեպքերը, որոնց ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու ժամանակ, բացահայտվել են աուդիտորին (հղում՝ պար. Ա12):

17. Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի բացակայության պարագայում աուդիտորից չի պահանջվում իրականացնել, բացի 12-16 պարագրաֆներում սահմանվածներից, կազմակերպության՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հայտնաբերմանն ուղղված այլ ընթացակարգեր:

### **Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում**

18. Եթե աուդիտորին հայտնի է դառնում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին, ապա նա պետք է ձեռք բերի՝ (հղում՝ պար. Ա13).

(ա) պատկերացումներ՝ անհամապատասխանության առաջացման պատճառ հանդիսացող գործողության բնույթի և դրա կատարման հանգամանքների վերաբերյալ, և

(բ) լրացուցիչ տեղեկություններ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա այդ անհամապատասխանության հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար (հղում՝ պար. Ա14):

19. Եթե աուդիտորը անհամապատասխանությունների առկայությունը հնարավոր է համարում, ապա նա պետք է դա քննարկի կազմակերպության ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ: Եթե ղեկավարությունը և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք բավականաչափ տեղեկություններ չեն տրամադրում՝ հիմնավորելու համար այն եզրահանգումը, որ կազմակերպության գործունեությունը համապատասխանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և աուդիտորի կարծիքով, հնարավոր անհամապատասխանության ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է էական լինել, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը (հղում՝ պար. Ա15-Ա16):
20. Եթե ենթադրած անհամապատասխանության վերաբերյալ բավականաչափ տեղեկություններ հնարավոր չէ ստանալ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների բացակայության ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա:
21. Աուդիտորը պետք է գնահատի անհամապատասխանության հետևանքները աուդիտի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի՝ ռիսկի գնահատումն ու ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը և ձեռնարկի համապատասխան քայլեր (հղում՝ պար. Ա17-Ա18):

### **Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը**

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց*

22. Բացառությամբ այն դեպքը, երբ կառավարման օղակներում ներգրավված բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում և, հետևաբար, տեղյակ են աուդիտորի կողմից արդեն զեկուցած, հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին,<sup>5</sup> աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանություն պարունակող խնդիրները, որոնք գրավել են նրա ուշադրությունը աուդիտի իրականացման ժամանակ, եթե միայն դրանք ակնհայտորեն աննշան չեն:
23. Եթե, աուդիտորի կարծիքով, պարագրաֆ 22-ում հիշատակված անհամապատասխանությունը կանխամտածված ու էական է, ապա աուդիտորը պետք է հաղորդի այդ խնդրի վերաբերյալ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հնարավորինս արագ:
24. Եթե աուդիտորը կասկածում է, որ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք առնչություն ունեն անհամապատասխանության առաջացման

<sup>5</sup> ԱՄՄ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13:

հետ, ապա նա պետք է այդ խնդրի մասին հայտնի կազմակերպության հաջորդ, ավելի բարձր մակարդակի վրա գտնվող ղեկավար մարմիններին, եթե այդպիսիք կան, ինչպես օրինակ, աուդիտորական կոմիտեին կամ վերահսկիչ խորհրդին: Ավելի բարձր մակարդակի ղեկավար մարմինների բացակայության դեպքում, կամ երբ աուդիտորը վստահ է, որ իր զեկույցը կարող է չունենալ ցանկալի ազդեցություն, կամ էլ չի կողմնորոշվում, թե ում ուղղի այդ զեկույցը, աուդիտորը պետք է քննարկի իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու անհրաժեշտության հարցը:

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում*

25. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ անհամապատասխանությունը էական ազդեցություն ունի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, սակայն պատշաճ ձևով չի արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա նա պետք է, համաձայն ԱՄՍ 705-ի, արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք կամ բացասական կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:<sup>6</sup>
26. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք խոչընդոտում են աուդիտորին, որ նա ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ որոշելու համար, թե արդյո՞ք տեղի է ունեցել կամ հնարավոր է, որ տեղի է ունեցել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր էական ազդեցություն ունեցող անհամապատասխանություն, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք կամ հրաժարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց՝ հիմնվելով աուդիտի շրջանակների սահմանափակման փաստի վրա, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:
27. Եթե սահմանափակումների հետևանքով, որոնք առաջացել են հանգամանքների բերումով, այլ ոչ թե ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կողմից ստեղծված արգելքներից, աուդիտորը անկարող է որոշել անհամապատասխանության տեղի ունենալու փաստը, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության վրա, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը կանոնակարգող և գործադիր մարմիններին*

28. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է կամ ենթադրում է, որ առկա է անհամապատասխանություն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, ապա նա պետք է որոշի, թե արդյո՞ք նա պարտավոր է զեկույցելու հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին այն կողմերին, որոնք գտնվում են կազմակերպությունից դուրս (հղում՝ պար. Ա19-Ա20):

**Փաստաթղթավորում**

29. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին և ղեկավարության ու, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման

<sup>6</sup> ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում» պարագրաֆներ 7-8.



օղակներում ներգրավված անձանց հետ, ինչպես նաև կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերի հետ քննարկման արդյունքները<sup>7</sup> (հղում՝ պար. Ա21):

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

**Պատասխանատվությունը՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության համար** (հղում՝ պար. 3-8)

Ա1. Ղեկավարության պարտականությունն է ապահովել, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վերահսկողության ներքո, կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին: Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է դրսևորվել տարբեր եղանակներով. օրինակ, դրանք կարող են ամենաանմիջական ազդեցությունն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպությունից պահանջվող առանձին բացահայտումների վրա, կամ էլ դրանք կարող են սահմանել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները: Դրանք կարող են նաև սահմանել կազմակերպության որոշակի իրավունքներն ու պարտականությունները, որոնց մի մասը կճանաչվի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում: Բացի այդ, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության պարագայում կարող են տուգանքներ կիրառվել:

Ա2. Ստորև բերվում են այնպիսի կանոնների ու ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք կազմակերպությունը կարող է կիրառել՝ օժանդակելու համար օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության դեպքերի կանխարգելմանն ու հայտնաբերմանը՝

- իրավական պահանջների մոնիտորինգ և հավաստիացում, որ գործառնական ընթացակարգերը նախատեսված են այդ պահանջներին բավարարելու համար,
- ներքին վերահսկողության համապատասխան համակարգերի ստեղծում և կիրառում,
- վարքագրքի մշակում, հրապարակում և դրա դրույթներին համապատասխանության ապահովում,
- ապահովում, որ աշխատողները ստանան պատշաճ գործնական ուսուցում և հասկանան վարքագրքի դրույթները,
- վարքագրքի դրույթներին համապատասխանության մոնիտորինգի իրականացում և համապատասխան քայլերի ձեռնարկում այն աշխատողների նկատմամբ, որոնք խախտում են այդ պահանջները,
- իրավաբան - խորհրդատուների ներգրավում՝ օժանդակելու համար իրավական պահանջների մոնիտորինգի գործընթացին,
- կարևոր օրենքների ու կանոնների գրանցամատյանի վարում, որին կազմակերպությունը պետք է հետևի իր առանձնահատուկ ոլորտի սահմաններում, ինչպես նաև բողոքների գրառում:

Համեմատաբար խոշոր ընկերություններում այդ կանոններն ու ընթացակարգերը կարող են լրացվել՝ համապատասխան պարտականություններ դնելով՝

- ներքին աուդիտի գործառույթի վրա,

<sup>7</sup> ԱՄՄ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11, և պարագրաֆ Ա6.

- աուդիտի կոմիտեի վրա,
- համապատասխանությունը երաշխավորող գործառույթի վրա:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Ա3. Կազմակերպության անհամապատասխանությունը օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է հանգեցնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման: Անհամապատասխանության հայտնաբերումը, անկախ էականության աստիճանից, կարող է ազդել աուդիտի այլ կողմերի վրա, ինչպես օրինակ, ղեկավարության կամ աշխատողների ազնվության մասին աուդիտորի կարծիքի վրա:

Ա4. Իրավաբանի որոշման հարց է այն, թե արդյո՞ք տվյալ գործողությունը անհամապատասխանություն է ներկայացնում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, և այդ որոշումը սովորաբար վեր է աուդիտորի մասնագրտական կարողություններից: Չնայած դրան, աուդիտորի պատրաստվածությունը, փորձառությունն ու կազմակերպության և դրա գործունեության ոլորտի կամ արդյունաբերության մասին գիտելիքները կարող են հիմք ընդունվել, որ աուդիտորի ուշադրությունը գրաված որոշ գործողություններ կարող են օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության խնդիր ներկայացնել:

Ա5. Համաձայն օրենսդրության առանձին պահանջների, աուդիտորը կարող է հատուկ պարտականություն ունենալ, որպես ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մի մաս, զեկուցելու, թե արդյո՞ք կազմակերպությունը համապատասխանում է օրենքների ու կանոնակարգերի որոշակի դրույթներին: Այսպիսի իրավիճակներում ԱՄՄ 700-ը<sup>8</sup> կամ ԱՄՄ 800-ը<sup>9</sup> օգնում են պարզել, թե ինչպե՞ս են այդ աուդիտորական պարտականությունները արտահայտվելու աուդիտորական եզրակացությունում: Բացի այդ, երբ առկա են օրենքով սահմանված հաշվետվության հատուկ պահանջներ, կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ, որ աուդիտի պլանում ներառվեն համապատասխան թեստեր՝ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այդ դրույթներին համապատասխանությունը ստուգելու վերաբերյալ:

### **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա6. Հանրային ոլորտում կարող են լինել լրացուցիչ աուդիտորական պարտականություններ՝ կապված օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջները հաշվի առնելու հետ, որոնք կարող են վերաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին կամ կարող են տարածվել կազմակերպության գործունեության այլ կողմերի վրա:

### **Աուդիտորի ուսումնասիրությունները՝ օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության վերաբերյալ**

*Օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակի վերաբերյալ պատկերացումները* (հղում՝ պար. 12)

<sup>8</sup> ԱՄՄ 700, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում», պարագրաֆ 38:

<sup>9</sup> ԱՄՄ 800 «Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ», պարագրաֆ 11:

Ա7. Ընդհանուր պատկերացում կազմելու համար օրենքների և այլ իրավական ակտերի շրջանակի վերաբերյալ և այն մասին, թե ինչպես է կազմակերպությունը համապատասխանում այդ շրջանակի պահանջներին, աուդիտորը, օրինակ, կարող է՝

- օգտագործել իր ունեցած գիտելիքները կազմակերպության գործունեության ոլորտի, օրենքների ու այլ իրավական ակտերի և այլ արտաքին գործոնների վերաբերյալ,
- թարմացնել այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ գիտելիքները, որոնք անմիջականորեն որոշում են ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարներն ու բացահայտումները,
- ղեկավարությանը հարցումներ անել այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ, որոնք, ենթադրաբար, կունենան էական ազդեցություն կազմակերպության գործունեության վրա,
- ղեկավարությանը հարցումներ անել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանելու առնչությամբ կազմակերպության քաղաքականության ու ընթացակարգերի վերաբերյալ, և
- ղեկավարությանը հարցումներ անել այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի վերաբերյալ, որոնք որդեգրվել են հայցերի բացահայտման, գնահատման ու հաշվառման համար:

*Օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք, սովորաբար, կարող են անմիջական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող էական գումարների ու բացահայտումների որոշման վրա (հղում՝ պար. 13):*

Ա8. Որոշակի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր հստակ սահմանված են, քաջ հայտնի են կազմակերպությանը և նրա գործունեության ոլորտում, և առնչվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հետ (ինչպես դա նկարագրված է 6(ա) պարագրաֆում): Դրանք կարող են ներառել այնպիսի օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք վերաբերում են, օրինակ,

- ֆինանսական հաշվետվությունների ձևին ու բովանդակությանը,
- տվյալ արդյունաբերական ոլորտին բնորոշ՝ ֆինանսական հաշվետվության խնդիրներին,
- պետական պայմանագրերի ներքո գործառնությունների հաշվապահական հաշվառմանը, կամ
- եկամտահարկի կամ կենսաթոշակի գծով ծախսերի հաշվեգրմանը կամ ճանաչմանը:

Այդ օրենքներում և այլ իրավական ակտերում որոշ պահուստներ կարող են ուղղակիորեն կապված լինել ֆինանսական հաշվետվություններում առանձին հավաստումների հետ (օրինակ, եկամտահարկի պահուստի ամբողջականությունը), մինչդեռ մյուսները կարող են անմիջականորեն վերաբերվել ֆինանսական հաշվետվություններին՝ ամբողջությամբ վերցրած (օրինակ, պահանջվող հաշվետվությունները, որոնք ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը): Պարագրաֆ 13-ում սահմանված պահանջի նպատակն է, որ աուդիտորը ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների որոշման ու բացահայտումների հետ՝ այդ օրենքների և այլ իրավական ակտերի համապատասխան դրույթների համաձայն:

Անհամաձայնությունն այդպիսի օրենքների ու այլ իրավական ակտերի այլ դրույթների և այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին կարող է հանգեցնել տույժերի, դատական գործընթացի կամ այլ հետևանքների կազմակերպության համար, որոնց ծախսերը կարող է անհրաժեշտ լինել նախատեսել ֆինանսական հաշվետվություններում, սակայն որոնք, հավանաբար, չեն ունենա անմիջական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ինչպես դա նկարագրվում է 6(ա) պարագրաֆում:

*Ընթացակարգեր՝ անհամապատասխանության դեպքերի բացահայտման համար - այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր (հղում՝ պար. 14)*

U9. Որոշակի այլ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր կարող են աուդիտորից պահանջել առանձնակի ուշադրություն, որովհետև դրանք էական ազդեցություն ունեն կազմակերպության գործունեության վրա (ինչպես դա նկարագրված է 6(բ) պարագրաֆում). Կազմակերպության գործունեության վրա էական ազդեցություն գործող օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունը կարող է կազմակերպության գործունեության դադարեցման պատճառ դառնալ կամ հարցականի տակ դնել կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը: Օրինակ, այդպիսի ազդեցություն կարող է ունենալ կազմակերպության լիցենզիայի կամ գործունեությունն իրականացնելու համար այլ իրավունքների պահանջներին անհամապատասխանությունը (օրինակ, բանկի համար, կապիտալի կամ ներդրման պահանջներին անհամապատասխանությունը): Կան նաև գլխավորապես կազմակերպության գործառնական ասպեկտներին վերաբերող բազմաթիվ օրենքներ ու այլ իրավական ակտեր, որոնք սովորաբար ազդեցություն չունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և չեն գրանցվում կազմակերպության՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող տեղեկատվական համակարգերի կողմից:

U10. Քանի որ այլ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի՝ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող հետևանքները կարող են տարբերվել՝ կախված կազմակերպության գործունեությունից, պարագրաֆ 14-ով պահանջվող աուդիտորական ընթացակարգերը ուղղվում են աուդիտորի ուշադրությունը հրավիրելու այն օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին չբավարարելու դեպքերը, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

*Անհամապատասխանության դեպքեր, որոնք գրավում են աուդիտորի ուշադրությունը աուդիտորական այլ ընթացակարգերի միջոցով՝ (հղում՝ պար. 15)*

U11. Աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար, կարող են աուդիտորի ուշադրությունը գրավել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքեր: Օրինակ, այդպիսի աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- արձանագրությունների ընթերցումը,
- կազմակերպության ղեկավարության հարցումները և ներքին կամ կամ արտաքին իրավաբանական խորհրդատվությունը՝ դատական գործընթացների, հայցերի ու գնահատումների վերաբերյալ, և

- համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը՝ գործառնությունների դասերի մանրամասների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների վերաբերյալ:

*Գրավոր հավաստումներ* (հղում՝ պար. 16)

Ա.12. Քանի որ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է էապես տարբեր լինել, գրավոր հավաստումները անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցներ են տրամադրում օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքերի մասին ղեկավարության իրազեկության վերաբերյալ, որոնց ազդեցությունը կարող է էական նշանակություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Այնուամենայնիվ, գրավոր հավաստումները ինքնուրույնաբար չեն տրամադրում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, հետևաբար, ազդեցություն չունեն այլ աուդիտորական ապացույցների բնույթի և ծավալների վրա, որոնք պետք է ձեռք բերվեն աուդիտորի կողմից:<sup>10</sup>

### **Աուդիտորական ընթացակարգերը՝ անհամապատասխանության հայտնաբերման կամ կասկածի դեպքում**

*Օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության նշանները* (հղում՝ պար. 18)

Ա.13. Եթե աուդիտորը իրազեկ է դառնում հետևյալի առկայությանը կամ դրանց մասին տեղեկությանը, ապա դա կարող է վկայել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության մասին՝

- կարգավորող կազմակերպությունների կամ պետական վարչությունների կողմից ստուգումները կամ տույժերի կամ տուգանքների վճարումները,
- խորհրդատուներին, կապակցված կողմերին կամ պետական պաշտոնյաներին չնախատեսված ծառայությունների կամ վարկերի համար վճարումները,
- միջնորդավճարները կամ գործակալների վարձավճարները, որոնք գերազանցում են կազմակերպության կողմից կամ տնտեսության տվյալ ոլորտում սովորաբար կատարվող նմանատիպ վճարները կամ փաստացի ստացած ծառայությունների համար վճարները,
- գնումներ, որոնց արժեքը զգալիորեն բարձր կամ ցածր է շուկայական գներից,
- արտասովոր վճարումներ կանխիկ դրամով, գնումներ՝ ներկայացնողին վճարման ենթակա չեկերի միջոցով կամ փոխանցումներ անհատական բանկային հաշիվների վրա,
- արտասովոր գործառնություններ հարկային արտոնություններ ունեցող ընկերությունների հետ,
- վճարումներ ապրանքների կամ ծառայությունների համար, որոնք կատարվել են ոչ այն երկրներին, որտեղից ստացվել են այդ ապրանքները կամ ծառայությունները,
- վճարումներ՝ առանց պատշաճ ձևով պատրաստված փաստաթղթերի՝ արտարժույթային վերահսկողության վերաբերյալ,

<sup>10</sup> ԱՄՄ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>, պարագրաֆ 4:

- տեղեկատվական համակարգի առկայություն, որը չի տրամադրում համապատասխան ստուգիչ գրառումներ կամ բավականաչափ ապացույցներ՝ նախագծի առանձնահատկությունների կամ վթարի պատճառով,
- չբույլատրված կամ ոչ պատշաճ ձևով գրանցված գործառնություններ,
- լրատվամիջոցների անբարենպաստ մեկնաբանություն:

*Աուդիտորի գնահատմանը վերաբերող հարցեր (հղում՝ պար. 18(բ))*

Ա.14. Աուդիտորի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության գնահատմանը վերաբերող հարցերը ներառում են՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների վրա օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության հնարավոր ֆինանսական հետևանքները՝ ներառյալ, օրինակ, տույժերի, տուգանքների սահմանումը, վնասները, ակտիվների բռնագրավման վտանքը, գործառնությունների հարկադրված ընդհատումը և դատական գործընթացը,
- հնարավոր ֆինանսական հետևանքների բացահայտման անհրաժեշտության գնահատումը,
- գնահատումը, թե արդյո՞ք հնարավոր ֆինանսական հետևանքներն այնքան լուրջ են, որ կասկածի տակ են դնում ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը կամ ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման պատճառ են դառնում:

*Աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար. 19)*

Ա.15. Աուդիտորը կարող է քննարկել ստացված տվյալները կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ, եթե նրանք ի վիճակի են տրամադրել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք նույն ձևով են ըմբռնում գործառնություններին կամ իրադարձություններին վերաբերող փաստերն ու հանգամանքները, որոնք հանգեցրել են օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությանը:

Ա.16. Եթե ղեկավարությունը կամ, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք չեն տրամադրում աուդիտորին բավականաչափ տեղեկություններ այն մասին, որ կազմակերպությունը իրականում համապատասխանում է օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին, ապա աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել խորհրդակցելը կազմակերպության իրավաբանի կամ արտաքին իրավախորհրդատուի հետ տվյալ հանգամանքների նկատմամբ օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառման վերաբերյալ՝ ներառյալ խարդախության հնարավորությունը և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցությունը: Եթե կազմակերպության իրավաբանի խորհրդատվությունը նպատակահարմար չի համարվում, կամ եթե աուդիտորին չի բավարարում կազմակերպության իրավախորհրդատուի կարծիքը, ապա աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել խորհրդակցելը իր իրավախորհրդատուի հետ այն մասին, թե արդյո՞ք առկա է օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի խախտում, ինչպիսի՞ն են հնարավոր իրավական հետևանքները՝ ներառյալ խարդախությունը, և ի՞նչ հետագա քայլեր պետք է ձեռնարկի աուդիտորը անհրաժեշտության դեպքում:

*Անհամապատասխանության հետևանքների գնահատումը (հղում՝ պար. 21)*

Ա17. Ինչպես դա պահանջվում է պարագրաֆ 21-ում, աուդիտորը գնահատում է անհամապատասխանության հետևանքները աուդիտի այլ ասպեկտների համար՝ ներառյալ աուդիտորի ռիսկի գնահատումը և ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը: Աուդիտորի կողմից հայտնաբերված անհամապատասխանության առանձին դեպքերի հետևանքները կախված են իրավախախտման ու դրա քողարկման (եթե այդպիսին տեղի է ունեցել) առնչությունից վերահսկողության առանձին գործողություններին, ինչպես նաև ներգրավված ղեկավարների կամ աշխատակիցների պաշտոններից, հատկապես այն հետևանքները, որոնք պայմանավորված են կազմակերպության բարձրագույն ղեկավարության ներգրավվածությամբ:

Ա18. Բացառիկ դեպքերում աուդիտորը կարող է քննարկել առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտության հարցը, եթե հրաժարումը հնարավոր է գործող օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն, երբ ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք չեն ձեռնարկում իրավիճակի շտկմանն ուղղված գործողություններ, որոնք աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում նպատակարարմար է գտնում, նույնիսկ եթե անհամապատասխանությունը էական ազդեցություն չունի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտության առնչությամբ որոշում կայացնելիս, աուդիտորը կարող է քննարկել իրավաբանական խորհրդատվություն ստանալու հարցը: Եթե առաջադրանքից հրաժարվելն անհնար է, ապա աուդիտորը կարող է քննարկել այլընտրանքային գործողությունները՝ ներառյալ անհամապատասխանության նկարագրումը աուդիտորի եզրակացության <<Այլ հանգամանքներ>> պարագրաֆում:<sup>11</sup>

### **Հայտնաբերված կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին զեկուցելը**

*Անհամապատասխանության մասին տեղեկացումը գործադիր և իրավապահ մարմիններին (հղում՝ պար. 28)*

Ա19. Պատվիրատուին վերաբերող տեղեկատվության գաղտնիությունը պահպանելու աուդիտորի մասնագիտական պարտականությունը կարող է նրան թույլ չտալ զեկուցել օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության մասին կազմակերպությունից դուրս գտնվող այլ անձանց: Մակայն աուդիտորի իրավական պարտականությունները կարող են տարբեր իրավական դաշտերում լինել տարբեր և, որոշակի իրավիճակներում, գաղտնիության պահպանման պարտականությունը կարող է հանվել օրենքով: Որոշ իրավական դաշտերում ֆինանսական հաստատության աուդիտորը, օրենքի պահանջով, պարտավոր է զեկուցել վերադաս մարմիններին օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության դեպքի մասին: Բացի այդ, որոշ իրավական դաշտերում աուդիտորը պարտավոր է զեկուցել իշխանություններին խեղաթյուրումների մասին այն դեպքերում, երբ ղեկավարությունը և, եթե կիրառելի է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք, չեն ձեռնարկում իրավիճակի շտկմանն ուղղված գործողություններ: Աուդիտորը կարող է նպատակահամար գտնել դիմել իրավաբանի խորհրդատվությանը՝ որոշելու համար գործողությունների անհրաժեշտ ընթացքը:

<sup>11</sup> ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ 8:

## **Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ**

Ա20. Հանրային ոլորտի աուդիտորը կարող է պարտադրված լինել զեկուցելու անհապատասխանության դեպքերի մասին օրենսդիր մարմնին կամ այլ կառավարման մարմիններին, կամ էլ ներկայացնել դրանք աուդիտորական եզրակացությունում:

### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 29)**

Ա21. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապատասխանության մասին աուդիտորի ստացած տվյալների փաստաթղթավորումը կարող է ներառել, օրինակ,

- գրառումների կամ փաստաթղթերի պատճենները,
- ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց կամ կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերի հետ քննարկումների արձանագրությունները:



ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 260

ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒԹՅՈՒՆԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ  
ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ՀԵՏ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-3
Հաղորդակցման դերը .....	4-7
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	8

<b>Նպատակները.....</b>	<b>9</b>
------------------------	----------

<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>10</b>
--------------------------	-----------

**Պահանջները**

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք.....	11-13
Հաղորդվելիք հարցեր.....	14-17
Հաղորդակցման գործընթացը.....	18-22
Փաստաթղթավորում.....	23

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք.....	Ա1-Ա8
Հաղորդվելիք հարցեր.....	Ա9-Ա27
Հաղորդակցման գործընթացը.....	Ա28-Ա44
Փաստաթղթավորում.....	Ա45

Հավելված 1. ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ,  
որոնք վերաբերվում են կառավարման օղակներում գտնվող  
անձանց հետ հաղորդակցմանը

Հավելված 2. Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական  
հատկանիշներ

<<Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>  
աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 260-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. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) առնչվում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվելու հարցերում: Չնայած որ սույն ԱՄՄ-ն կիրառվում է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքից կամ մեծությունից անկախ, ստանդարտի հատուկ նկատառումները կիրառվում են, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարությունում, ինչպես նաև՝ ցուցակված ընկերությունների դեպքում: Սույն ԱՄՄ-ն չի սահմանում պահանջներ կազմակերպության ղեկավարության կամ սեփականատերերի հետ աուդիտորի հաղորդակցությանը վերաբերող հարցերի վերաբերյալ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ նրանք նույնպես ստանձնել են ղեկավարման լիազորություններ:
2. Սույն ԱՄՄ-ն ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, բայց կարող է նաև, իրավիճակին համապատասխան փոփոխվելով, կիրառվել այլ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են վերահսկելու տվյալ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը:
3. Կարևորել երկկողմ հաղորդակցության նշանակությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, սույն ԱՄՄ-ն տրամադրում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցության համապարփակ շրջանակ և ներկայացնում է նրանց հաղորդելու համար կարևոր որոշ մասնակի հարցեր: Հաղորդման ենթակա լրացուցիչ հարցեր, ի լրումն սույն ԱՄՄ-ի պահանջների, ներկայացված են մյուս ԱՄՄ-ներում (տես հավելված 1-ը): Ի լրումն, ԱՄՄ 265-ը<sup>1</sup> սահմանում է որոշակի պահանջներ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու վերաբերյալ: Լրացուցիչ հարցեր, որոնք չեն պահանջում հաղորդել սույն կամ այլ ԱՄՄ-ներով, կարող են պահանջվել՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ համաձայնագրով, աուդիտի առաջադրանքով սահմանված լրացուցիչ պահանջներով, օրինակ՝ ազգային հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական մարմնի ստանդարտներով: Սույն ԱՄՄ-ի ոչ մի դրույթ չի արգելում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց այլ հարցերի մասին տեղեկություններ հաղորդել (հղում՝ պար. Ա24-Ա27):

## Հաղորդակցման դերը

4. Սույն ԱՄՄ-ն հիմնականում վերաբերում է աուդիտորի հաղորդակցմանը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Այնուամենայնիվ, երկկողմ հաղորդակցությունը կարևոր է օժանդակելու.  
(ա) աուդիտորին և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի համատեքստի վերաբերյալ պատկերացումների և կառուցողական հարաբե-

<sup>1</sup> ԱՄՄ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>:

- րություններ զարգացնելու համար: Այդ հարաբերությունները զարգանում են աուդիտորի անկախության և օբյեկտիվության պահպանման պայմաններում, և
- (բ) աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից աուդիտին առնչվող տեղեկատվության ստացմանը: Օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին օգնել կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, աուդիտորական ապացույցների աղբյուրների բացահայտման կամ որոշակի գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրման հարցերով, և
  - (գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության իրենց պարտականությունների իրականացման հարցում, դրանով իսկ նվազեցնելով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը:

5. Չնայած որ աուդիտորը պատասխանատու է սույն ԱՄՄ-ով պահանջվող հարցերը հաղորդելու համար, ղեկավարությունը իր հերթին պատասխանատու է կառավարման շահերին վերաբերող հարցերի մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացնելու համար: Աուդիտորի հաղորդակցությունը չի ազատում ղեկավարությանը այդ պատասխանատվությունից: Նմանապես, ղեկավարության կողմից կառավարման շահերին վերաբերող հարցերի մասին հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորին չի ազատում հաղորդակցության իր պատասխանատվությունից: Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդումը, կարող է ազդել աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից տեղեկությունների հաղորդման ձևի և ժամկետների վրա:
6. Սույն ԱՄՄ-ով պահանջվող հարցերի վերաբերյալ տեղեկատվության հաղորդումը յուրաքանչյուր աուդիտի բաղկացուցիչ մաս է հանդիսանում: Սակայն, ԱՄՄ-ները չեն պահանջում, որ աուդիտորը իրականացնի առանձին ընթացակարգեր բացահայտելու համար այլ հարցեր՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու համար:
7. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը կարող է արգելել աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդել որոշակի հարցեր: Օրինակ՝ օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը կարող է որոշակիորեն արգելել հաղորդակցություն կամ այլ գործողություններ, որոնք կարող են նախատրամադրել համապատասխան պետական մարմնի հետաքննությունը՝ փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի առնչությամբ: Որոշ իրավիճակներում, աուդիտորի գաղտնապահության սկզբունքի և հաղորդակցության պատասխանատվության միջև կարող է բարդ հակասություն առաջանալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

### **Նպատակները**

9. Աուդիտորի նպատակներն են.

- (ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հստակորեն տեղեկացնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվության և աուդիտի պլանավորած շրջանակների ու ժամկետների վերաբերյալ ամփոփ պատկերացում,
- (բ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերել աուդիտին վերաբերող տեղեկատվություն,
- (գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժամանակին տրամադրել աուդիտի ընթացքում կատարված դիտարկումները, որոնք կարևոր են և վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի հսկողության նրանց պատասխանատվությանը, և
- (դ) խթանել արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցություն աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև:

## Մահմանումներ

10. Մույն ԱՄՄ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
- (ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձ՝ անձ կամ կազմակերպություն (օրինակ՝ բաժնետիրական ընկերության հոգաբարձուն), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետու լինելու պարտականությունների համար: Դա ներառում է ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի վերահսկողությունը: Որոշ իրավական դաշտերում գործող որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք կարող են ներառել ղեկավարության անդամներին, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր ոլորտում գործող կազմակերպության կառավարող խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին: Կառավարման կառուցվածքի բազմազանության քննարկումը տես պարագրաֆներ Ա1-Ա8-ում,
  - (բ) ղեկավարություն՝ կազմակերպության գործառույթների իրականացման համար գործադիր պատասխանատվությամբ անձ: Որոշ իրավական դաշտերում գործող որոշ կազմակերպություններում ղեկավարությունը ընդգրկում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձանց, օրինակ՝ տնօրենների խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին:

## Պահանջներ

### Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

11. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում հստակորեն առանձնացնի համապատասխան անձին(անձանց), որի հետ պետք է հաղորդակցվի (հղում՝ պար. Ա1-Ա4):

### *Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող ենթախմբի հետ*

12. Երբ աուդիտորը հաղորդակցվում է կառավարման օղակներում գտնվող ենթախմբի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի, կամ անձի հետ, ապա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք ինքը պետք է հաղորդակցվի նաև ղեկավար մարմնի հետ (հղում՝ պար. Ա5-Ա7):

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ*

13. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, օրինակ՝ երբ փոքր ընկերությունում միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը և որևէ այլ անձ չունի կառավարման դերակատարություն: Նման դեպքերում, եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը տեղեկացվում են ղեկավարման պատասխանատվությամբ օժտված անձին (անձանց), և այդ անձը (անձինք) նմանապես ունի կառավարման պատասխանատվություն, անհրաժեշտ չէ հարցերը նորից հաղորդել նույն անձանց: Այդ հարցերը նշված են պարագրաֆ 16-ում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է համոզվի, որ ղեկավար պատասխանատվությամբ անձի (անձանց) հետ հաղորդակցությունը պատշաճորեն տեղեկացվում է կառավարման լիազորություն ունեցող անձանց, ում աուդիտորը պարտավոր էր տեղեկացնել (հղում՝ պար. Ա8):

### **Հաղորդվելիք հարցեր**

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*

14. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի ֆինանսական հաշվետվությունների համար աուդիտորի պատասխանատվության մասին, ներառյալ այն դեպքերը, երբ.

- (ա) աուդիտորը պատասխանատու է ձևավորելու և արտահայտելու կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք պատրաստվել են ղեկավարության կողմից՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո, և
- (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ազատում ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրենց պատասխանատվությունից (հղում՝ պար. Ա9-Ա10):

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակները և ժամկետները*

15. Աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների ամփոփը (հղում՝ պար. Ա11-Ա15):

*Աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալից հարցեր*

16. Աուդիտորը պետք է հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա16).

- (ա) աուդիտորի տեսակետը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման արման որակական կարևոր հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ու ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները: Երբ կիրառելի է, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պարզաբանի, թե ինչու է աուդիտորը համարում, որ նշանակալից հաշվապահական հաշվառման գործելակերպը, որն ընդունելի է համաձայն ֆինանսական

- հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների, այնքան էլ տեղին չէ կազմակերպության տվյալ հանգամանքների պարագայում (հղում՝ պար. Ա17),
- (բ) աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունների մասին, եթե այդպիսիք կան (հղում՝ պար. Ա18),
  - (գ) բացառությամբ այն դեպքի, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ.
    - (ii) աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերը, եթե այդպիսիք կան կամ ենթակա են հաղորդելու ղեկավարությանը, և (հղում՝ պար. Ա19)
    - (iii) աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հաստատումները, և
  - (դ) աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ հարցեր, եթե կան, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության կարևոր են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար (հղում՝ պար. Ա20):

### *Աուդիտորի անկախությունը*

17. Ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում աուդիտորը պետք է տրամադրի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց.
- (ա) հայտարարություն, ըստ որի աուդիտի թիմը և աուդիտի ընկերության այլ անձինք, եթե տեղին է, ընկերությունը, ցանցի ընկերությունները, եթե տեղին է, պահպանել են անկախությանը վերաբերող համապատասխան վարքագծի պահանջները, և
  - (բ) i. ընկերության, ցանցային ընկերության և կազմակերպության միջև եղած բոլոր հարաբերությունները կամ այլ հարցերը, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարող են ողջամտորեն համարվել անկախությանը առնչվող: Դա պետք է ներառի ընկերության և ցանցի ընկերությունների կողմից կազմակերպությանը և կազմակերպության կողմից վերահսկվող բաղադրիչներին մատուցվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և ոչ աուդիտորական ծառայությունների ընդհանուր վճարները: Այդ վճարները պետք է բաշխվեն ըստ կատեգորիաների, ինչը կօժանդակի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գնահատելու աուդիտորի անկախության վրա ծառայությունների ազդեցությունը, և
  - ii. անկախությանը սպառնացող վտանգները չեզոքացնելու կամ ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար կիրառված միջոցառումները (հղում՝ պար. Ա11-Ա15):

### **Հաղորդակցության գործընթացը**

#### *Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում*

18. Աուդիտորը պետք է տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության մասին (հղում՝ պար. Ա28-Ա36):

#### *Հաղորդակցման ձևերը*

19. Աուդիտորը պետք է գրավոր տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի ընթացքում առաջացած կարևոր հարցերի մասին, եթե, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բանավոր հաղորդումը պատշաճ չի լինի: Գրավոր

հաղորդակցությունը կարող է չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացած բոլոր հարցերը (հղում՝ պար. Ա37-Ա39):

20. Աուդիտորը պետք է գրավոր տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ, երբ պահանջվում է պարագրաֆ 17-ով:

#### *Հաղորդակցության ժամկետները*

21. Աուդիտորը պետք է ժամանակին հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա40-Ա41):

#### *Հաղորդակցության գործընթացի համապատասխանությունը*

22. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին: Եթե ոչ, աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը էական խեղաթյուրման վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողության վրա, և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ (հղում՝ պար. Ա42-Ա44):

#### **Փաստաթղթավորում**

23. Եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հաղորդակցությունները կատարվել են բանավոր, ապա աուդիտորը պետք է դրանք փաստաթղթավորի՝ նշելով, թե ում է հաղորդվել և երբ: Եթե հաղորդակցությունը գրավոր է եղել, աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի կատարված հաղորդակցության մեկ օրինակը<sup>2</sup> (հղում՝ պար. Ա45):

\*\*\*

#### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

##### **Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք** (հղում՝ պար. Ա11)

Ա1. Կառավարման կառուցվածքը փոփոխվում է ըստ իրավական դաշտի կամ կազմակերպության՝ արտացոլելով տարբեր մշակույթների, իրավական պատմության, մեծության, սեփականության ձևի և այլ հատկանիշների ազդեցությունը: Օրինակ.

- որոշ իրավական դաշտերում առկա է վերահսկող մարմին (ամբողջապես կամ հիմնականում, ոչ գործադիր), որը իրավական տեսանկյունից առանձին է գործադիր մարմնից (ղեկավարությունից) (<<երկշերտ կառավարման>> կառուցվածք): Այլ իրավական դաշտերում վերահսկող և գործադիր գործառույթները միևնույն իրավական կառույցի պատասխանատվությունն են (<<միաշերտ կառավարման>> կառուցվածք),
- որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ստանձնել են պաշտոններ, որոնք կազմակերպության իրավական կառուցվածքի բաղկացուցիչ մասն են, օրինակ՝ կազմակերպության տնօրենները: Այլ

<sup>2</sup> ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:

կազմակերպություններում, օրինակ, կազմակերպության բաղադրիչ չկազմող որոշ պետական հաստատություններ ունեն կառավարման լիազորություններ,

- որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ: Այլ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը տարբեր են,
- որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման համար<sup>3</sup> (այլ դեպքերում ղեկավարությունն ունի պատասխանատվություն):

Ա2. Շատ կազմակերպություններում ղեկավարումը կառավարման մարմնի կոլեկտիվ պատասխանատվությունն է, ինչպիսիք են՝ տնօրենների խորհուրդը, վերահսկիչ մարմինը, բաժնետերերը, սեփականատերերը, ղեկավարության հանձնախումբը, կառավարման խորհուրդը, հոգաբարձուների խորհուրդը կամ համարժեք անձինք: Որոշ փոքր ընկերություններում մեկ անձը կարող է օժտվել կառավարման լիազորություններով, օրինակ սեփականատեր-տնօրենը, երբ այլ սեփականատերեր չկան, կամ միակ հոգաբարձուն: Եթե կառավարումը կոլեկտիվ պատասխանատվություն է, ապա ենթախումբը, օրինակ՝ աուդիտի հանձնաժողովը, կամ որոշակի անձը, կարող է ստանձնել որոշակի պարտականություններ՝ օժանդակելու կառավարման մարմնին իր պատասխանատվությունը կատարելու հարցում: Ենթախումբը, կամ որոշակի անձը կարող է ունենալ որոշակի, իրավական տեսանկյունից հստակեցված պարտականություններ, որոնք տարբերվում են կառավարման մարմնի պարտականություններից:

Ա3. Նման բազմազանությունը նշանակում է, որ սույն ԱՄՄ-ով հնարավոր չէ բոլոր աուդիտների համար հստակեցնել, թե ում է աուդիտորը հաղորդելու որոշակի հարցեր: Նմանապես, որոշ դեպքերում, կիրառելի իրավական դաշտից կամ առաջադրանքի այլ հանգամանքներից ելնելով՝ համապատասխան անձը (անինք), ում աուդիտորը պետք է հաղորդի, կարող է հստակ որոշելի չլինել, օրինակ՝ կազմակերպություններ, որտեղ կառավարման կառուցվածքը պաշտոնապես սահմանված չէ, ինչպիսիք, օրինակ, որոշ ընտանեկան կազմակերպություններ, որոշ շահույթ չհետապնդող կազմակերպություններ կամ որոշ պետական մարմիններ: Նման դեպքերում աուդիտորը պետք է քննարկի և համաձայնեցնի առաջադրանքի պատվերը տրամադրող կողմի հետ համապատասխան հաղորդակցության անձին(անձանց): Որոշելու համար այն անձին կամ անձանց ում հետ պետք է հաղորդակցվի աուդիտորը մեծապես պայմանավորված է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքի և գործառույթների վերաբերյալ ԱՄՄ 315-ի<sup>4</sup> համաձայն ունեցած պատկերացումներից: Համապատասխան անձը (անձինք) կարող է փոփոխվել՝ կախված հաղորդվելիք հարցի բնույթից:

Ա4. ԱՄՄ 600-ը ներառում է մասնակի հարցեր, որոնք խմբի աուդիտորի կողմից պետք է հաղորդեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:<sup>5</sup> Եթե կազմակերպությունը խմբի բաղադրիչ է, համապատասխան անձը(անձինք), ում հետ աուդիտորը հաղորդակցվում է, կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից և հաղորդվելիք հարցի բնույթից: Որոշ դեպքերում մի քանի բաղադրիչներ կարող են իրականացնել

<sup>3</sup> Ինչպես նկարագրված է ԱՄՄ 700-ի պարագրաֆ Ա40-ում, «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում»>>

<sup>4</sup> ԱՄՄ 315, «Հակա խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»>>

<sup>5</sup> ԱՄՄ 600, «Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)»>>, պարագրաֆներ 46-49:



նույն գործունեությունը միննույն ներքին վերահսկողության համակարգի ներքո՝ նույն հաշվապահական հաշվառման գործելակերպով: Եթե այդ բաղադրիչների կառավարման օղակներում գտնվող անձինք նույնն են (օրինակ՝ ընդհանուր տնօրենների խորհուրդը), կրկնությունից կարելի է խուսափել՝ տվյալ բաղադրիչների մասին տեղեկացնելով միաժամանակ:

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ* (հղում՝ պար. Ա12)

- Ա5. Երբ դիտարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ հաղորդակցության հարցը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալը.
- ենթախմբի և կառավարման մարմնի պատասխանատվությունները,
  - հաղորդակցվող հարցի բնույթը,
  - համապատասխան իրավական և կարգավորող պահանջները,
  - արդյո՞ք ենթախումբը ունի իրավասություն միջոցներ ձեռնարկելու տեղեկացված հարցի վերաբերյալ և կարո՞ղ է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և բացատրություններ, որոնց անհրաժեշտությունը աուդիտորը կարող է ունենալ:
- Ա6. Երբ որոշվում է՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է տեղեկատվությունը ամփոփ կամ մանրամասն հաղորդել նաև կառավարման մարմնին, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ենթախմբի կողմից կառավարման մարմնին հաղորդակցության արդյունավետությունը և պատշաճությունը: Աուդիտորը առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման ժամանակ կարող է հստակեցնել, որ, բացառությամբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով արգելվող դեպքերի, աուդիտորն իրավունք ունի ուղղակի հաղորդակցվելու կառավարման մարմնի հետ:
- Ա7. Աուդիտի հանձնախումբ (կամ այլ անունով նմանատիպ ենթախումբ) առկա են շատ իրավական դաշտերում: Չնայած որ նրանց մասնակի իրավասությունները և գործառույթները կարող են փոփոխվել, սակայն աուդիտի հանձնախմբի հետ հաղորդակցությունը, եթե այդպիսինն առկա է, դարձել է աուդիտորի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության հիմնական տարրը: Օրինակելի կառավարման սկզբունքները առաջարկում են, որ.
- աուդիտորը պարբերաբար հրավիրվելու է մասնակցելու աուդիտի հանձնախմբի խորհրդակցություններին,
  - աուդիտի հանձնախմբի նախագահը և, եթե տեղին է, հանձնախմբի մյուս անդամները, աուդիտորի հետ ունենալու են պարբերական խորհրդակցություններ,
  - նվազագույնը տարեկան մեկ անգամ, աուդիտի հանձնախումբը հանդիպելու է աուդիտորին՝ առանց ղեկավարության մասնակցության:

*Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ* (հղում՝ պար. Ա13)

- Ա8. Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, իսկ հաղորդակցության պահանջի կիրառումը փոփոխված է՝ հաշվի առնելով այդ հանգամանքը: Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող ղեկավարման պատասխանատվություն ունեցող անձի (անձանց) հետ հաղորդակցությունը չի կարող պատշաճորեն ապահովել տեղեկատվության տրամադրումը այն բոլոր անձանց, որոնց հետ աուդիտորը պետք է հաղորդակցվեր

նրանց կառավարման իրավասության շրջանակներում: Օրինակ՝ կազմակերպությունում, որտեղ բոլոր տնօրենները ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, որոշակի տնօրեն (օրինակ՝ շուկայավարության համար պատասխանատուն) կարող է տեղյակ չլինել մյուս տնօրենի հետ քննարկված կարևոր հարցերի մասին (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու տնօրենի հետ):

## **Հաղորդվելիք հարցեր**

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար* (հղում՝ պար. Ա14)

Ա9. Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար հաճախ ներառվում է նամակ-պարտավորագրում կամ համապատասխան ձևի համաձայնագրում՝ ներառյալ առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նամակ-պարտավորագրի կամ համապատասխան ձևի համաձայնագրի (որում ներառված են առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները) պատճենի տրամադրումը հետևյալ դեպքերում կարող է հանդիսանալ նրանց հետ հաղորդակցման պատշաճ ձև.

- աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտը իրականացնել համաձայն ԱՄՄ-ների, ինչը նպատակաուղղված է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի արտահայտմանը: ԱՄՄ-ներով պահանջվող հաղորդվելիք հարցերը, հետևաբար, ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ժամանակ առաջացող կարևոր հարցերը, որոնք տեղին են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի հսկողության համար,
- այն փաստը, որ ԱՄՄ-ները չեն պահանջում աուդիտորից նախագծել ընթացակարգեր, որոնք կբացահայտեն լրացուցիչ հարցեր՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու համար,
- եթե կիրառելի է, աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու որոշակի հարցեր՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ պայմանագրի կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջների, օրինակ՝ ազգային մասնագիտական մարմնի ստանդարտների:

Ա10. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները, կազմակերպության հետ պայմանագիրը կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջները կարող են նախատեսել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ լայն հաղորդակցություն: Օրինակ՝ (ա) կազմակերպության հետ պայմանագիրը կարող է պահանջել, որ ներկայացվեն որոշակի հարցեր, որոնք առաջացել են ընկերության կամ ցանցի ընկերությունների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից տարբեր այլ ծառայությունների մատուցման ընթացքում, կամ (բ) հանրային ոլորտի աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու այն հարցերի մասին, որոնք բացահայտվել են այլ աշխատանքի, օրինակ՝ գործունեության արդյունքների աուդիտի իրականացման արդյունքում.:

*Աուդիտի պլանավորված շրջանակները և ժամկետները* (հղում՝ պար. Ա15)

- Ա11. Աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցությունը կարող է.
- (ա) օժանդակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ավելի լավ ըմբռնել աուդիտորական աշխատանքի հետևանքները, քննարկել աուդիտորի հետ ռիսկի և էականության սկզբունքները ու որոշել ոլորտները, որտեղ նրանք կցանկանային, որ աուդիտորը իրականացնեի լրացուցիչ ընթացակարգեր, և
  - (բ) օժանդակել աուդիտորին ավելի լավ հասկանալու կազմակերպությունը և նրա միջավայրը:
- Ա12. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցության ժամանակ պետք է ուշադիր լինել՝ չվտանգել աուդիտի արդյունավետությունը, հատկապես, եթե կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ: Օրինակ՝ աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների մանրամասն հաղորդումը կարող է իջեցնել այդ ընթացակարգերի արդյունավետությունը՝ դրանք դարձնելով բավականին ակնկալելի:
- Ա13. Հաղորդվող հարցերը կարող են ներառել հետևյալը.
- ի՞նչ միջոցներ է աուդիտորը ձեռնարկել էական խեղաթյուրման նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ,
  - աուդիտորի մոտեցումը աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ,
  - էականության սկզբունքի կիրառումը աուդիտի համատեքստում:<sup>6</sup>
- Ա14. Այլ պլանային հարցերը, որոնց քննարկումը կարող է պատշաճ լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ներառում են.
- աուդիտորի կողմից ներքին աուդիտի աշխատանքների օգտագործման աստիճանը, երբ կազմակերպությունը ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, և ինչպես կարող են ներքին և արտաքին աուդիտորները համագործակցել կառուցողական և փոխօժանդակող ձևով,
  - կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետները՝
    - կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում համապատասխան անձը(ինք), ում հետ պետք է հաղորդակցվի,
    - պատասխանատվության բաշխումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության միջև,
    - կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը ու գործունեության ռիսկերը, որոնք կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրումներ,
    - հարցեր, որոնք ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պահանջում են հատուկ ուշադրություն աուդիտի ընթացքում, և այն ոլորտները, որտեղ նրանք խնդրում են իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր,
    - պետական կարգավորող մարմինների հետ կարևոր հաղորդակցություններ,
    - այլ հարցեր, որոնք ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վրա,
  - կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերաբերմունքը, տեղեկացվածությունը և գործողությունները, (ա) կազմակերպության ներքին վերահսկողության և նրա կարևորության վերաբերյալ՝ ներառյալ այն, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են հսկում ներքին վերահսկողության արդյունավետ-

<sup>6</sup> ԱՄՄ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>:

տությունը, և (բ) խարդախության բացահայտումների և հնարավորության վերաբերյալ,

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործողությունները հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, կորպորատիվ կառավարման գործելակերպի, արժեթղթերի բորսայի կանոնների կամ հարակից հարցերի զարգացումների վերաբերյալ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանները աուդիտորի նախորդ հաղորդակցությունների վերաբերյալ:

Ա15. Չնայած, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը կարող է օժանդակել աուդիտորին պլանավորելու աուդիտի շրջանակները և ժամկետները, այն չի փոխում աուդիտորի պատասխանատվությունը մշակելու աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի պլան՝ ներառյալ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և շրջանակները, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

*Կարևոր բացահայտումներ աուդիտի ընթացքում* (հղում՝ պար. Ա16)

Ա16. Աուդիտի ընթացքում կարևոր բացահայտումների հաղորդումը կարող է ներառել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից լրացուցիչ տեղեկատվության տրամադրում, որպեսզի ամբողջացվեն ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք որոշակի գործարքի կամ դեպքի, փաստերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ ունեն նույն պատկերացումը:

*Հաշվապահական գործելակերպի կարևոր որակական հատկանիշներ* (հղում՝ պար. Ա16(ա))

Ա17. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները սովորաբար թույլ են տալիս կազմակերպությանը կատարելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ հաշվապահական քաղաքականության և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների վերաբերյալ: Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի կարևոր որակական հատկանիշների վերաբերյալ բաց և կառուցողական հաղորդակցությունը կարող է ներառել էական հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի ընդունելի լինելու վերաբերյալ դիտարկումներ: Հավելված 2-ը ներկայացնում է հարցեր, որոնք կարող են ներառվել այդ հաղորդակցության մեջ:

*Աուդիտի ընթացքում հանդիպող նշանակալից դժվարություններ* (հղում՝ պար. Ա16(բ))

Ա18. Աուդիտի ընթացքում հանդիպող նշանակալից դժվարությունները կարող են ներառել հետևյալը՝

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից տեղեկատվության տրամադրման էական ուշացումներ,
- աուդիտի իրականացման համար անհարկի կարճ ժամանակահատված,
- անհարկի անակնկալ դժվարություններ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման ժամանակ,
- ակնկալվող տեղեկատվության բացակայություն,
- ղեկավարության կողմից աուդիտորի նկատմամբ սահմանափակումներ,

- ղեկավարության դժկամությունը կազմակերպության անընդհատության սկզբունքի գնահատման իրականացման կամ նրա ժամկետի ընդլայնման վերաբերյալ, երբ պահանջվում է:

Որոշ հանգամանքներում այդ դժվարությունները կարող են հանդիսանալ աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման:<sup>7</sup>

*Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման ենթակա կարևոր հարցեր* (հղում՝ պար. Ա16(գ)(i))

Ա19. Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցման ենթակա կարևոր հարցերը կարող են ներառել՝

- գործունեության պայմանները, որոնք ազդում են կազմակերպության վրա, և գործունեության ծրագրերն ու նպատակները, որոնք ազդում են էական խեղաթյուրման ռիսկի վրա,
- մտահոգություններ հաշվապահության և աուդիտի վերաբերյալ այլ հաշվապահների հետ ղեկավարության խորհրդակցություններին,
- քննարկումներ և նամակագրությունն աուդիտորի սկզբնական կամ կրկնվող նշանակումների վերաբերյալ, որոնք առնչվում են հաշվապահության հաշվառման գործելակերպին, աուդիտորական ստանդարտների կիրառությանը կամ աուդիտի կամ այլ ծառայությունների վճարներին:

*Ֆինանսական հաշվետվության գործընթացին վերաբերող այլ կարևոր հարցեր* (հղում՝ պար. Ա16դ)

Ա20. Աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ կարևոր հարցեր, որոնք ուղղակի առնչվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկումը, կարող են ներառել փաստերի խեղաթյուրումը կամ աուդիտի ենթարկված ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվություններին կից տեղեկատվության հետ էական անհամապատասխանությունը:

*Աուդիտորի անկախությունը* (հղում՝ պար. Ա17)

Ա21. Աուդիտորը պարտավոր է պահպանել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող վարքագծի համապատասխան կանոնները՝ ներառյալ անկախությունը:<sup>8</sup>

Ա22. Հարաբերությունները ու այլ հարցերը, ինչպես նաև հաղորդակցվելիք ձեռնարկված նախազգուշական միջոցները կարող են փոխվել առաջադրանքի հանգամանքներից կախված, սակայն հիմնականում հասցեագրվում են.

- (ա) անկախությանը սպառնացող վտանգներին, որոնք կարող են դասակարգվել որպես անձնական շահ, ինքնաստուգում, ինքնապաշտպանություն, մտերմություն և ահաբեկում և

<sup>7</sup> ԱՄՄ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

<sup>8</sup> ԱՄՄ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 14:

(բ) նախագգուշական միջոցներին՝ ստեղծված մասնագիտական, օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտի կողմից, կազմակերպության ներքին նախագգուշական միջոցներին և ընկերության ներքին համակարգերին ու ընթացակարգերին:

17ա պարագրաֆով պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է ներառել համապատասխան վարքագծի նորմերի չկանխամտածված խախտում, երբ վերաբերում են աուդիտորի անկախությանը և այդ առնչությամբ ձեռնարկված կամ ծրագրած շտկող գործողություններին:

Ա.23. Ցուցակված ընկերությունների դեպքում աուդիտորի անկախությանը վերաբերող հաղորդակցության պահանջները կարող են տեղին լինել նաև այլ կազմակերպությունների դեպքում, մասնավորապես, գործունեության, մեծության, կորպորատիվ կարգավիճակի կամ շահառուների լայն շրջանակի պատճառով հանրային նշանակալից շահ ներկայացնող կազմակերպությունների պատճառով: Կազմակերպությունների օրինակներ, որոնք ցուցակված չեն, բայց որտեղ աուդիտորի անկախության հաղորդակցումը կարող է տեղին լինել, ներառում են հանրային նշանակության կազմակերպություններ, վարկային ինստիտուտներ, ապահովագրական կազմակերպություններ և կենսաթոշակային ֆոնդեր: Մյուս կողմից, կարող են լինել դեպքեր, երբ անկախության վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է տեղին չլինել, օրինակ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք տեղեկացվել են համապատասխան փաստերին իրենց ղեկավարման գործառնությունների ժամանակ: Դա հատկապես տեղին է, երբ կազմակերպությունը ղեկավարվում է սեփականատիրոջ կողմից, և աուդիտորական և ցանցի ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից դուրս ունեն սահմանափակ առնչություն կազմակերպության հետ:

### *Լրացուցիչ հարցեր (հղում՝ պար. 3)*

Ա.24. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ղեկավարության վերահսկումը ներառում է հավաստիացում, որ կազմակերպությունը մշակում, ներդնում և պահպանում է պատշաճ ներքին վերահսկողություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության, գործունեության արդյունավետության և արտադրողականության օրենքների ու այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության համար:

Ա.25. Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ լրացուցիչ հարցերի մասին, որոնք անհրաժեշտաբար չեն վերաբերվում ֆինանսական հաշվետվության համակարգի վերահսկողությանը, բայց որոնք, այնուամենայնիվ, հավանաբար կարևոր կլինեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար՝ վերահսկելու կազմակերպության ռազմավարական ուղղությունը և կազմակերպության հաշվետու լինելը: Նման հարցերը կարող են ներառել, օրինակ՝ կառավարման կառուցվածքի կամ գործընթացների կարևոր հարցեր, կամ ղեկավարության կողմից առանց համապատասխան հաստատման կարևոր որոշումներ կամ գործողություններ:

Ա.26. Որոշելու համար՝ արդյո՞ք տեղեկացնել լրացուցիչ հարցերի մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, աուդիտորը կարող է նմանատիպ տեղեկացված հարցերը քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ տվյալ հանգամանքներում դա պատշաճ չէ:

- Ա27. Երբ լրացուցիչ հարցը հաղորդվել է, աուդիտորը կարող է ճիշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել, որ.
- (ա) նման հարցերի բացահայտումը և հաղորդումը էական չէ աուդիտի նպատակին՝ արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
  - (բ) տվյալ հարցերի առնչությամբ ընթացակարգեր չեն կիրառվել, բացի նրանցից, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորման համար, և
  - (գ) այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել բացահայտելու համար նմանատիպ այլ հարցերի առկայությունը:

## **Հաղորդակցման գործընթացը**

### *Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում (հղում՝ պար. 18)*

Ա28. Աուդիտորի պատասխանատվության, աուդիտի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների ու ընդհանուր բովանդակության հստակ հաղորդումը օժանդակում է երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցության հաստատմանը:

Ա29. Երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցությանը օժանդակող այլ հարցերը ներառում են հետևյալ քննարկումները.

- հաղորդակցությունների նպատակը: Երբ նպատակը պարզ է, աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ավելի մեծ հնարավորություն ունեն հասնելու փոխադարձ հասկացողության հաղորդակցության գործընթացի համապատասխան հարցերի և ձեռնարկվելիք միջոցների վերաբերյալ,
- հաղորդակցության ձևը,
- աուդիտի թիմի և կառավարման օղակներում գտնվող այն անձինք, որոնք պետք է հաղորդակցվեն որոշակի հարցերի հետ կապված,
- աուդիտորի ակնկալիքը, որ հաղորդակցությունը պետք է լինի երկկողմանի, և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պետք է աուդիտորին հաղորդեն աուդիտորին առնչվող հարցեր, օրինակ՝ ռազմավարական որոշումներ, որոնք կարող են էականորեն ազդել աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և շրջանակների վրա, խարդախության կասկածներ կամ բացահայտումներ և բարձրաստիճան ղեկավարության ազնվության կամ կարողության վերաբերյալ կասկածներ,
- աուդիտորի կողմից հաղորդված հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունների և դրանց արդյունքների մասին աուդիտորին տեղեկացնելու վերաբերյալ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաղորդված հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունների և դրանց արդյունքների մասին տեղեկացնելու վերաբերյալ:

Ա30. Հաղորդակցման գործընթացը փոփոխվում է հանգամանքներից կախված, ներառյալ կազմակերպության մեծություն և կառավարման կառուցվածքը, թե ինչպե՞ս են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք գործում, կամ աուդիտորի տեսակետից հաղորդակցվելիք հարցերի կարևորության վերաբերյալ: Արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցության դժվարությունը կարող է մատնանշել, որ աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև հաղորդակցությունը բավարար չէ աուդիտի նպատակների համար (հղում՝ պար. Ա44):

## **Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ**

Ա31. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս համակարգված ձևով, քան ցուցակված կամ ավելի խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

## **Հաղորդակցություն ղեկավարության հետ**

Ա32. Աուդիտի ընթացքում շատ հարցեր կարող են քննարկվել ղեկավարության հետ, ներառյալ սույն ԱՄՍ-ով կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ընթացքում քննարկված հարցերը: Այդ քննարկումները ճանաչում են ղեկավարության գործադիր պատասխանատվությունը կազմակերպության գործունեության համար, և մասնավորապես, ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

Ա33. Մինչև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հարցերի հետ կապված հաղորդակցությունը աուդիտորը կարող է դրանք քննարկել ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ դա պատշաճ չէ: Օրինակ՝ կարող է պատշաճ չլինել քննարկել ղեկավարության հետ իր իսկ բանիմացության և ազնվության հարցերը: Ի լրումն ղեկավարության գործադիր պատասխանատվության ճանաչման, այդ նախնական քննարկումները կարող են հստակեցնել փաստերը և հարցերը, իսկ ղեկավարությանը հնարավորություն տալ տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ: Նմանապես, երբ կազմակերպությունը ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, աուդիտորը կարող է հարցերը քննարկել ներքին աուդիտորի հետ նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունը:

## **Հաղորդակցություն երրորդ կողմերի հետ**

Ա34. Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ երրորդ կողմերին տրամադրել, օրինակ՝ բանկիրներին կամ որոշակի պետական կարգավորող մարմիններին, աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցության պատճենները: Որոշ դեպքերում երրորդ կողմերին տրամադրումը կարող է անօրինական լինել կամ այլ առումներով անհարկի: Երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված գրավոր հաստատումը տրամադրվում է երրորդ կողմերին, որոշ հանգամանքներում կարող է կարևոր լինել, որ երրորդ կողմերը տեղեկացվեն այն մասին, որ հաղորդակցությունը չի նախատեսվել նրանց համար, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր հաղորդակցություններում նշելով, որ.

- (ա) հաղորդակցությունը պատրաստվել է միմիայն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից օգտագործման համար և եթե կիրառելի է խմբի ղեկավարության և խմբի աուդիտորի համար, երրորդ կողմերը չպետք է հիմնվեն դրա վրա,
- (բ) որ աուդիտորը չի ստանձնում որևէ պատասխանատվություն երրորդ անձանց նկատմամբ, և
- (գ) սահմանափակումներ երրորդ անձանց տրամադրման կամ բացահայտման վերաբերյալ:

Ա35. Որոշ իրավական դաշտերում, աուդիտորից կարող է պահանջվել, օրինակ.



- կարգավորող կամ օրենսդիր մարմինն տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության որոշ հարցերի մասին: Օրինակ՝ որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է պետական մարմիններին հաղորդել խեղաթյուրումները, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ձեռնարկել շտկող գործողություններ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված որոշ հաշվետվություններ տրամադրել նաև կարգավորող կամ ֆինանսավորող մարմիններին, կամ այլ մարմիններին, ինչպիսին է, օրինակ որոշ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների կենտրոնական վերահսկող մարմինը, կամ
- հրատարակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները:

Ա36. Բացառությամբ այն դեպքի, երբ օրենսդրությամբ պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի գրավոր հաղորդակցության պատճենի տրամադրումը երրորդ անձանց, աուդիտորը պետք է նախապես ստանա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը:

### *Հաղորդակցության ձևերը (հղում՝ պար. 19-20)*

Ա37. Արդյունավետ հաղորդակցությունը կարող է ներառել համակարգված ներկայացումներ և գրավոր հաշվետվություններ, ինչպես նաև քիչ համակարգված հաղորդակցություն, ներառյալ քննարկումները: Աուդիտորը կարող է բանավոր կամ գրավոր հաղորդել այլ հարցեր, որոնք տարբերվում են պարագրաֆներ 19-ում և 20-ում նշվածներից: Գրավոր հաղորդակցությունը կարող է ներառել նամակ-պարտավորագիր, որը տրամադրված է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա38. Ի լրումն տվյալ հարցի կարևորության, հաղորդակցության ձևը (օրինակ՝ արդյո՞ք հաղորդակցությունը գրավոր է, թե բանավոր, մանրամասների աստիճանը կամ հաղորդակցության ամփոփումը, և արդյո՞ք հաղորդակցությունը համակարգված է, թե ոչ համակարգված) կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

- արդյո՞ք հարցը բավարար լուծում է ստացել,
- արդյո՞ք հարցը նախկինում հաղորդվել է ղեկավարությանը
- կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, վերահսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
- հատուկ նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում արդյո՞ք աուդիտորը նաև աուդիտ է իրականացնում ընդհանուր նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ,
- իրավական պահանջներ: Որոշ իրավական դաշտերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ գրավոր հաղորդակցությունը պարտադիր է օրենքով սահմանված կարգով,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցությունների համաձայնությունները,
- աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև շարունակական շփումների և երկխոսությունների քանակը,
- արդյո՞ք կառավարման մարմնում տեղի են ունեցել նշանակալից փոփոխություններ:

Ա39. Երբ կարևոր հարցը քննարկվել է կառավարման օղակներում գտնվող որոշակի անձի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի նախագահի, աուդիտորի համար կարող է նպատակահարմար լինել ամփոփել հարցը հետագա հաղորդակցություններում, այնպես որ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ունենան ամբողջական և հավասարակշռված տեղեկատվություն:

*Հաղորդակցության ժամկետները (հղում՝ պար. 21)*

Ա40. Հաղորդակցության պատշաճ ժամկետները փոփոխվում են առաջադրանքի հանգամանքներից կախված: Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի կարևորությունը ու բնույթը և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ակնկալվող գործողությունները: Օրինակ.

- պլանավորմանը վերաբերող հարցերը հաճախ կարելի է հաղորդել աուդիտի առաջադրանքի նախնական փուլում և սկզբնական աուդիտի դեպքում կարելի է հաղորդակցել պայմանների համաձայնեցման ընթացքում,
- կարող է հարմար լինի հաղորդել աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարության մասին ինչքան հնարավոր է շուտ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին օժանդակել հաղթահարելու դժվարությունը, կամ եթե այն հավանաբար կառաջացնի աուդիտորական կարծիքի ձևափոխում: Նմանապես, աուդիտորը կարող է որքան հնարավոր է շուտ բանավոր հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի կողմից բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների մասին, մինչև դրանց գրավոր հաղորդելը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 265-ով,<sup>9</sup>
- անկախությանը վերաբերող հաղորդակցությունը կարող է տեղին լինել, երբ կարևոր դատողություններ են կատարվել անկախությանը սպառնացող վտանգների, համապատասխան նախագրուշական միջոցների և վերջնական եզրահանգումների վերաբերյալ, օրինակ, երբ ստանձնում են ոչ աուդիտորական ծառայությունների առաջադրանք: Վերջնական եզրահանգման քննարկումները կարող է նաև հարմար ժամանակ հանդիսանալ աուդիտի արդյունքների մասին հաղորդելու համար, ներառյալ աուդիտորի տեսակետները կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների վերաբերյալ,
- երբ աուդիտի են ենթարկվում և ընդհանուր նպատակների ու հատուկ նպատակների ֆինանսական հաշվետվությունները, կարիք կլինի կոորդինացնել հաղորդակցության ժամկետները:

Ա41. Այլ նկատառումներ, որոնք կարող են տեղին լինել հաղորդակցության ժամկետների առումով, ներառում են.

- աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, վերահսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
- սահմանված շրջանակում որոշակի հարցեր հաղորդելու իրավական պարտականությունը,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցությունների վերաբերյալ ձեռք բերված համաձայնությունները,
- որոշ հարցերի բացահայտման ժամանակը, օրինակ՝ աուդիտորը կարող է ժամանակին չբացահայտել որոշակի հարց (օրինակ՝ անհամապատասխանությունը

<sup>9</sup> ԱՄՍ 265, պարագրաֆներ 9 և Ա14:

օրենքի հետ), որպեսզի կանխարգելման գործողություններ ձեռնարկված լինեին, սակայն այդ հարցի հաղորդումը հնարավորություն կտա հետագա գործողություններ ձեռնարկել:

*Հաղորդակցության գործընթացի բավարար լինելը* (հղում՝ պար. 22)

Ա.42. Աուդիտորին անհրաժեշտ չէ մշակել որոշակի ընթացակարգեր, որոնք կօժանդակեն գնահատելու աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմանի հաղորդակցության արդյունավետությունը, այլ, որ գնահատումը կարող է հիմնվել այլ նպատակներով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի դիտարկումից: Նման դիտարկումները կարող են ներառել.

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից աուդիտորի բարձրացրած հարցերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների պատշաճությունից և ժամանակայնությունից: Եթե նախկին հաղորդակցություններում բարձրացված կարևոր հարցերը արդյունավետորեն չեն կարգավորվել, աուդիտորը կարող է տեղին համարել հարցնել համապատասխան գործողություններ չձեռնարկելու պատճառների մասին, այլ ոչ թե հարցը բարձրացնել նորից: Այսպես կարելի է խուսափել թյուր պատկերացման ռիսկից, որ աուդիտորը բավարարված է հարցի պատշաճ կատարումով, կամ հարցը այլևս կարևոր չէ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ բաց հաղորդակցությունը աուդիտորի հետ հաղորդակցման ժամանակ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատրաստակամությունը և հնարավորությունը հանդիպելու աուդիտորի հետ առանց ղեկավարության մասնակցության,
- աուդիտորի կողմից բարձրացված հարցերը ամբողջովին ըմբռնելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ կարողությունը, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հարցերի ուսումնասիրման խորությունը և ներկայացված առաջարկությունների վերաբերյալ նրանց դիտարկումները,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցությունների ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության փոխադարձաբար համաձայնեցման դժվարություններ,
- երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ, նրանց հստակ տեղեկացվածությունը, թե ինչպե՞ս են աուդիտորի հետ քննարկված հարցերը ազդում նրանց կառավարման պատասխանատվության վրա, ինչպես նաև նրանց ղեկավարման պատասխանատվության վրա,
- արդյո՞ք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը համապատասխանում է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:

Ա.43. Ինչպես նշված է պարագրաֆ 4-ում, երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցությունը օժանդակում է և աուդիտորին, և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 315-ը սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը, ներառյալ նրանց շփումները ներքին, եթե այդպիսին կա, և արտաքին աուդիտորների հետ՝ որպես ներքին վերահսկողության միջավայրի տարր:<sup>10</sup> Թերի երկկողմ հաղորդակցությունը կարող է մատնանշել անբավարար ներքին վերահսկողության առկայությունը և ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի

<sup>10</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա.70:

գնահատման վրա: Առկա է նաև ռիսկ, որ աուդիտորը չի կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար:

Ա44. Եթե աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցությունը բավարար չէ, և տվյալ իրավիճակը չի կարելի բարելավել, աուդիտորը կարող է ձեռնարկել հետևյալ գործողությունները.

- ձևափոխել աուդիտորական կարծիքը շրջանակների սահմանափակման պատճառով,
- ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն տարբեր գործողությունների հետևանքների վերաբերյալ,
- հաղորդակցվել երրորդ կողմերի (օրինակ՝ կարգավորող մարմինների) կամ կառավարման կառուցվածքի ավելի բարձր աստիճանում գտնվող իրավասու անձի հետ, որը դուրս է կազմակերպությունից, ինչպիսիք են կազմակերպության սեփականատերերը (օրինակ՝ բաժնետերերի ժողովի մասնակիցները), կամ հանրային ոլորտի դեպքում՝ կառավարության պատասխանատու նախարարի կամ խորհրդարանի հետ,
- հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարումը հնարավոր է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի համաձայն:

#### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 23)**

Ա45. Բանավոր հաղորդակցության փաստաթղթավորումը կարող է ներառել հաղորդակցության արձանագրությունների պատճենները՝ պատրաստված կազմակերպության կողմից, եթե այդ արձանագրությունները պատշաճ ձևով ներկայացնում են հաղորդակցությանը, և պահվում են որպես աուդիտորական փաստաթուղթ:

**Հավելված 1**  
(հղում՝ պար. 3)

#### **ՈՎՄՄ 1-ում և այլ ԱՄՄ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցմանը**

Սույն հավելվածը հստակեցնում է ՈՎՄՄ 1-ում<sup>11</sup> և այլ ԱՄՄ-ներում ներառված պարագրաֆները, որոնք ուժի մեջ են 2009թ. դեկտեմբեր 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտների համար, և որոնք պահանջում են որոշակի հարցերի հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ: Սույն ցանկը չի փոխարինում ԱՄՄ-ների պահանջների, կից կիրառությունների և լրացուցիչ բացատրական նյութերի ուսումնասիրությանը:

<sup>11</sup> ՈՎՄՄ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>>:

- ՈՎՄՄ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն>> - պարագրաֆ 30(ա)
- ԱՄՄ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> – պարագրաֆներ 21,38(գ) (i) և 40-42
- ԱՄՄ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> – պարագրաֆներ 14, 19 և 22-24
- ԱՄՄ 265, <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>> – պարագրաֆ 9
- ԱՄՄ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> - պարագրաֆներ 12-13
- ԱՄՄ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>> - պարագրաֆ 9
- ԱՄՄ 510, <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>> - պարագրաֆ 7
- ԱՄՄ 550, <<Կապակցված կողմեր>> – պարագրաֆ 27
- ԱՄՄ 560, <<Հետագա դեպքեր>> – պարագրաֆներ 7(բ)-(գ),10(ա), 13(բ), 14(ա) և 17
- ԱՄՄ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> – պարագրաֆ 23
- ԱՄՄ 600, << Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>> – պարագրաֆ 49
- ԱՄՄ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում >> - պարագրաֆներ 12,14,19(ա) և 28
- ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>- պարագրաֆ 9
- ԱՄՄ 710, <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>> – պարագրաֆ 18
- ԱՄՄ 720, <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>>- պարագրաֆներ 10, 13 և 16

**Հավելված 2**  
(հղում՝ պար. 16ա, Ա17)

### **Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ**

Պարագրաֆ 16ա-ով պահանջվող և պարագրաֆ Ա17-ում քննարկված հաղորդակցությունը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

## **Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն**

- Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը կազմակերպության որոշակի հանգամանքներում հաշվի առնելով տեղեկատվության պատրաստման ծախսը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ակնկալվող օգուտների հավասարակշռումը: Եթե առկա է ընդունելի այլընտրանքային հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, հաղորդակցությունը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածները, որոնք կրում են հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների ընտրության ազդեցությունը, ինչպես նաև տեղեկություններ նմանատիպ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության վերաբերյալ,
- հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների սկզբնական ընտրությունը և հետագա փոփոխությունները, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման նոր ընդունված ստանդարտները: Հաղորդակցությունը կարող է ներառել կազմակերպության ընթացիկ և հետագա արդյունքների վրա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ընդունման ժամկետների ու մեթոդի ազդեցությունը, հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ժամկետները՝ հաշվի առնելով ակնկալվող ընդունվող ստանդարտները,
- հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականությունների ազդեցությունը հաշվապահական կամ զարգացող ոլորտներում (կամ տվյալ տնտեսության առանձնահատկությունները, մասնավորապես, երբ առկա է ընդունված ուղեցույցների կամ մոտեցման պակաս),
- գործարքների իրականացման ժամանակահատվածի ազդեցությունը նրանց համապատասխան գրանցման ժամանակաշրջանի նկատմամբ:

## **Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ**

- ԱՄՄ 540-ում<sup>12</sup> քննարկված են այն հաշիվները, որոնց համար գնահատումները կարևոր են, օրինակ.
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հստակեցումը ղեկավարության կողմից,
  - հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու ղեկավարության գործընթացները,
  - էական խեղաթյուրման ռիսկը,
  - ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները,
  - գնահատման անորոշությունների բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում:

## **Ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ**

<sup>12</sup> ԱՄՄ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների առդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ»:

- Ֆինանսական հաշվետվություններում առանձնապես զգայուն բացահայտումների հետ կապված հարցերը և համապատասխան դատողությունները (օրինակ՝ բացահայտումներ վերաբերող հասույթի ճանաչմանը, փոխհատուցումներին, անընդհատությանը, հետագա դեպքերին և պայմանական պարտավորություններին),
- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական չեզոքությունը, հետևողականությունը և հստակությունը:

**Հարակից հարցեր**

- Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված նշանակալից ռիսկեր, ազդեցություններ և անորոշություններ, ինչպիսիք են օրինակ՝ առկա դատական հայցերը և դրանց հավանական ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- անսովոր գործարքների ազդեցության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ներառյալ ընթացիկ ժամանակաշրջանում ճանաչված չկրկնվող գումարների և ֆինանսական հաշվետվություններում նման գործարքների բացահայտման աստիճանը,
- ակտիվի և պարտավորության ընթացիկ արժեքի վրա ազդող գործոնները, ներառյալ կազմակերպության հիմնավորումը նյութական և ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի սահմանման համար: Հաղորդակցությունը կարող է պարզաբանել՝ ինչպե՞ս են ընթացիկ արժեքի վրա ազդող գործոնները ընտրվել, և ինչպե՞ս այլընտրանքային մոտեցումը կազդեր ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշգրտումներ, օրինակ, երբ ճշգրտվում են այն սխալները, որոնք մեծացնում են ներկայացված շահույթը, և չեն ճշգրտվում այն սխալները, որոնք նվազեցնում են ներկայացված շահույթը:

**ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 265**

**ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՄԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ ԱՌԿԱ  
ԹԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՄԱՍԻՆ ՏԵՂԵԿԱՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ  
ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ ԵՎ ՂԵԿԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆԸ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1-3

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 4

Նպատակը..... 5

Սահմանումներ..... 6

Պահանջները..... 7-11

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**