

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 210

## ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔԻ ՊԱՅՄԱՆՆԵՐԻ ՀԱՄԱՁԱՅՆԵՑՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

#### Ներածություն

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 2

Նպատակը..... 3

Մահմանումներ..... 4-5

#### Պահանջները

Աուդիտի նախապայմանները..... 6-8

Համաձայնությունը՝ աուդիտի պայմանների վերաբերյալ..... 9-12

Շարունակական աուդիտները..... 13

Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը..... 14-17

Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ..... 18-21

#### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... Ա1 Նախապայմանները

աուդիտի համար..... Ա2-Ա20

Համաձայնությունը աուդիտի պայմանների շուրջ..... Ա21-Ա27

Շարունակական աուդիտները..... Ա28

Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը..... Ա29-Ա33

Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքի ընդունման վերաբերյալ... Ա34-Ա37

Հավելված 1. Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ

Հավելված 2. Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիության որոշումը

<<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՄ) 210-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

#### Ներածություն

## Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) վերաբերում է անկախ աուդիտորի պարտականություններին՝ ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելու առնչությամբ: Այդ պարտականությունների թվում է աուդիտի համար որոշակի նախապայմանների առկայության սահմանումը, որոնց համար պատասխանատվությունը դրվում է ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց վրա: ԱՄՄ 220-ը<sup>1</sup> վերաբերում է առաջադրանքի ընդունման այն հարցերին, որոնք գտնվում են աուդիտորի հսկողության ներքո (հղում պար. Ա1):

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

## Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է ընդունել կամ շարունակել աուդիտորական առաջադրանքը միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի իրականացման հիմքերը համաձայնեցվել են հետևյալի միջոցով՝
  - (ա) հավաստիացում, որ աուդիտի համար նախապայմաններն առկա են, և
  - (բ) հաստատում, որ կա ընդհանուր փոխըմբռնում աուդիտորի ու ղեկավարության և, որտեղ հարկն է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց միջև՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ:

## Սահմանումներ

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

Աուդիտի նախապայմանները՝ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքների կիրառում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, և ղեկավարության և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց համաձայնությունը այն նախապայմաններին,<sup>2</sup> համաձայն որոնց իրականացվում է աուդիտորական ուսումնասիրությունը:
5. Մույն ԱՄՄ-ի նպատակների համար, հղումները <<ղեկավարություն>> հասկացությանը պետք է այսուհետև ընթերցվեն որպես <<ղեկավարություն և, անհրաժեշտության դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>>:

## Պահանջներ

<sup>1</sup>ԱՄՄ 220 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>:

<sup>2</sup> ԱՄՄ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 13:

## Աուդիտի նախապայմանները

6. Հավաստիանալու համար, թե արդյո՞ք առկա են աուդիտի նախապայմանները, աուդիտը պետք է՝
  - (ա) որոշի, թե արդյո՞ք ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը, որը պետք է կիրառվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, և (հղում՝ պար.Ա2-Ա10),
  - (բ) ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը, որ նա ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը՝ (հղում՝ պար. Ա11-Ա14, Ա20).
    - (i) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ներառյալ, որտեղ հարկն է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը (հղում՝ պար. Ա15),
    - (ii) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը, ղեկավարության կարծիքով, անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով, և (հղում՝ պար. Ա16-Ա19),
    - (iii) աուդիտորին ապահովելու համար հետևյալով՝
      - ա. ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, ղեկավարության կարծիքով, կարևոր է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
      - բ. լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից աուդիտի նպատակների համար, և
      - գ. անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

### *Ընդգրկման սահմանափակում՝ նախքան աուդիտի առաջադրանքն ընդունելը*

7. Եթե ղեկավարությունը կամ, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք սահմանափակում են դնում աուդիտորի աշխատանքի վրա առաջարկված աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում, այնպես, որ աուդիտորը վստահ է, որ սահմանափակման արդյունքում նա կիրառարվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց, աուդիտորը չպետք է ընդունի այդպիսի սահմանափակումով առաջադրանքը որպես աուդիտի առաջադրանք, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:

### *Աուդիտորական առաջադրանքի ընդունման վրա ազդող այլ գործոններ*

8. Եթե աուդիտի նախապայմաններն առկա չեն, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի խնդիրը ղեկավարության հետ: Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, աուդիտորը չպետք է ընդունի առաջարկված աուդիտորական առաջադրանքը, եթե՝
  - (ա) աուդիտորը որոշել է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառման ենթակա ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքն անընդունելի է՝ բացառությամբ պարագրաֆ 19-ում սահմանվածի, կամ
  - (բ) պարագրաֆ 6(բ) - ում հիշատակված համաձայնությունը ձեռք չի բերվել:

### **Համաձայնությունը՝ աուդիտի պայմանների վերաբերյալ**

9. Աուդիտորը պետք է համաձայնեցնի աուդիտի պայմանները ղեկավարության և, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ (հղում՝ պար. Ա21):
10. Համաձայն պարագրաֆ 11-ի, աուդիտի համաձայնեցված պայմանները պետք է գրանցվեն աուդիտի նամակ-պարտավորագրում կամ համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում և ներառեն (հղում՝ պար. Ա22-Ա25).
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը,
  - (բ) աուդիտորի պարտականությունները,
  - (գ) ղեկավարության պարտականությունները,
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների բացահայտումը, և
  - (ե) հիշատակում աուդիտորի կողմից հրապարակվող հաշվետվությունների ակնկալվող ձևի ու բովանդակության և հայտարարություն այն մասին, որ կարող են լինել հանգամանքներ, երբ հաշվետվությունը տարբերվում է նրա ակնկալվող ձևից ու բովանդակությունից:
11. Եթե օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում մանրամասն նկարագրվում են աուդիտի պայմանները, որոնք հիշատակվում են պարագրաֆ 10-ում, ապա կարիք չկա, որ աուդիտորը ներառի դրանք գրավոր համաձայնության փաստաթղթում՝ բացառությամբ այն փաստի, որ այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը կիրառելի է, և որ ղեկավարությունը ընդունում և ըմբռնում է 6(բ) պարագրաֆում սահմանված իր պարտականությունները (հղում՝ պար. Ա22, Ա26-Ա27):
12. Եթե օրենքներում կամ այլ իրավական ակտերում նկարագրվում են ղեկավարության նույնանման պարտականություններ, ինչպիսիք նշված են 6(բ) պարագրաֆում, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ներառում է պարտականություններ, որոնք, աուդիտորի կարծիքով, համազոր են այդ պարագրաֆում նշվածներին: Այդպիսի համազոր պարտականությունների դեպքում աուդիտորը կարող է օգտագործել օրենքում կամ այլ իրավական ակտում բերված շարադրանքը՝ այդ պարտականությունները համաձայնագրում նկարագրելու համար: Այն պարտականությունների դեպքում, որոնք այնպես չեն սահմանված օրենքում կամ այլ իրավական ակտում, որպեսզի դրանք համազոր համարվեն, գրավոր համաձայնության փաստաթղթում պետք է օգտագործվի 6(բ) պարագրաֆում բերված նկարագրությունը (հղում՝ պար. Ա26):

### **Շարունակական աուդիտները**

13. Շարունակական աուդիտների դեպքում աուդիտորը պետք է հավաստիանա, թե արդյո՞ք հանգամանքները պահանջում են վերանայել աուդիտի պայմանները, և արդյո՞ք կարիք կա կազմակերպությանը հիշեցնելու աուդիտորական առաջադրանքի առկա պայմանների մասին (հղում՝ պար. Ա28):

### **Աուդիտի պայմանների փոփոխության ընդունումը**

14. Աուդիտորը չպետք է համաձայնվի աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխությանը, եթե դրա համար չկա որևէ պատճառաբանված հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա29-Ա31):
15. Եթե նախքան աուդիտորական առաջադրանքի ավարտը աուդիտորին առաջարկվել է այն փոխել հավաստիացման ավելի ցածր մակարդակ ապահովող առաջադրանքով, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք դրա համար կա որևէ պատճառաբանված հիմնավորում (հղում՝ պար. Ա32-Ա33):
16. Եթե աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները փոխվում են, աուդիտորը և ղեկավարությունը պետք է համաձայնության գան նոր պայմանների շուրջ և գրանցեն առաջադրանքի նոր պայմանները աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում:
17. Եթե աուդիտորը չի կարող համաձայնել աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխությանը, և ղեկավարությունը թույլ չի տալիս նրան շարունակել սկզբնական պայմաններով աուդիտորական առաջադրանքի կատարումը, ապա աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) հրաժարվի աուդիտորական առաջադրանքից, եթե դա հնարավոր է կիրառելի օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջների համաձայն, և
  - (բ) հավաստիանա, թե արդյո՞ք կա պայմանագրով կամ մեկ այլ եղանակով նախատեսված որևէ պարտականություն՝ զեկուցելու իրավիճակի մասին այլ կողմերին, ինչպիսիք են կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք, սեփականատերերը կամ կանոնակարգող մարմինները:

### **Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ**

*Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ՝ օրենքի կամ այլ իրավական ակտերի համաձայն լրացված:*

18. Եթե ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, լրացվում են օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, ապա աուդիտորը պետք է հավաստիանա, թե արդյո՞ք կան հակասություններ ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների և այդ լրացուցիչ պահանջների միջև: Եթե կան այդպիսի հակասություններ, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի ղեկավարության հետ նշված լրացուցիչ պահանջների բնույթը և համաձայնեցնի, թե արդյո՞ք՝
  - (ա) լրացուցիչ պահանջները կարող են կատարվել ֆինանսական հաշվետվություններում լրացուցիչ բացահայտումների միջոցով, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրությունը կարող է համապատասխանաբար փոխվել:

Եթե վերը նշվածներից ոչ մեկը հնարավոր չէ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք անհրաժեշտ կլինի փոխել աուդիտորի կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՄ 705 -ի<sup>3</sup> (հղում՝ պար. Ա34):

<sup>3</sup> ԱՄՄ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը - Այլ հարցեր, որոնք ազդեցություն ունեն առաջադրանքի ընդունման վրա*

19. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը անընդունելի կլիներ, եթե չլիներ դրա՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված լինելու փաստը, ապա աուդիտորը պետք է ընդունի աուդիտորական առաջադրանքը միայն հետևյալ պայմանների առկայության դեպքում՝ (հղում՝ պար. Ա35).
- (ա) ղեկավարությունը համաձայն է տալ լրացուցիչ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում՝ խուսափելու համար շփոթությունից, որ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունները առաջացնել, և
  - (բ) աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում նշվում է, որ
    - (i) աուդիտորի եզրակացությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կներառի <<Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆը>>՝ օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելով լրացուցիչ բացահայտումների վրա, համաձայն ԱՄՄ 706-ի,<sup>4</sup> և
    - (ii) Եթե միայն աուդիտորից օրենքով կամ այլ իրավական ակտով չի պահանջվում արտահայտել աուդիտորի կարծիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ օգտագործելով <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտությունները՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ապա աուդիտորի կարծիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չի ներառի այդպիսի արտահայտություններ:
20. Եթե պարագրաֆ 19-ում նկարագրված պայմանները և աուդիտորը օրենքի կամ այլ իրավական ակտի պահանջով պարտավոր է հանձն առնել աուդիտորական առաջադրանքը, ապա աուդիտորը պետք է՝
- (ա) գնահատի ֆինանսական հաշվետվությունների շփոթեցնող բնույթի ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա, և
  - (բ) ներառի համապատասխան հղում այդ հարցին՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններում:

*Աուդիտորի եզրակացությունը՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված*

21. Որոշ դեպքերում համապատասխան իրավական դաշտի օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանվում է աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքն այնպիսի ձևով կամ տեսքով, որոնք էապես տարբերվում են ԱՄՄ-ների պահանջներից: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է գնահատի՝
- (ա) արդյո՞ք օգտագործողները կարող են թյուրըմբռնել ֆինանսական հաշվետվությունների արդյունքում ձեռք բերված երաշխավորումը և, եթե դա այդպես է,
  - (բ) արդյո՞ք լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորի եզրակացությունում կարող է մեղմել հնարավոր թյուրըմբռնումը:<sup>5</sup>

<sup>4</sup> ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

<sup>5</sup> ԱՄՄ 706.

Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորի եզրակացությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թյուրմբռնումը, ապա նա չպետք է ընդունի աուդիտորական առաջադրանքը, եթե միայն դա չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Այդպիսի օրենքով կամ այլ իրավական ակտով անցկացվող աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՄ-ների պահանջներին: Համապատասխանաբար, աուդիտորը չպետք է ներառի աուդիտորական եզրակացությունում որևէ հղում, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՄ-ներին համապատասխան<sup>6</sup> (հղում՝ պար. Ա36-Ա37):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները (հղում՝ պար. 1)**

Ա1. Հավաստիացման առաջադրանքները, որոնք ներառում են աուդիտի առաջադրանքները, կարող են ընդունվել միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորը գտնում է, որ կբավարարվեն վարքագծի այնպիսի համապատասխան պահանջներ, ինչպիսիք են անկախությունը և մասնագիտական իրազեկությունը, և երբ առաջադրանքն ի հայտ է բերում որոշակի առանձնահատկություններ:<sup>7</sup> Աուդիտորի պարտականությունները վարքագծի պահանջների առնչությամբ՝ աուդիտի առաջադրանքի ընդունման համատեքստում, և այնքանով, որքանով դրանք գտնվում են աուդիտորի վերահսկողության ներքո, լուսաբանվում են ԱՄՄ 220-ում:<sup>8</sup> Այդ ԱՄՄ-ն վերաբերում է այն հարցերին (կամ նախապայմաններին), որոնք գտնվում են կազմակերպության վերահսկողության ներքո, և որոնց շուրջ անհրաժեշտ է ունենալ աուդիտորի և կազմակերպության ղեկավարության համաձայնությունը:

## **Աուդիտի նախապայմանները**

### ***Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները* (հղում՝ պար. 6(ա))**

Ա2. Հավաստիացման առաջադրանքի ընդունման պայմանն այն է, որ հավաստիացման առաջադրանքի սահմանման մեջ հիշատակված չափանիշները տեղին են և մատչելի են ենթադրյալ օգտագործողներին:<sup>9</sup> Չափանիշները այն չափորոշիչ տվյալներն են, որոնք օգտագործվում են խնդրո առարկայի գնահատման կամ չափման համար՝ ներառյալ, որտեղ տեղին է, ներկայացման և բացահայտման չափորոշիչները: Համապատասխան չափանիշները հնարավորություն են տալիս իրականացնել խնդրո առարկայի իրատեսորեն հետևողական գնահատումը կամ չափումը՝ մասնագիտական դատողության համատեքստում: ԱՄՄ-ների նպատակների համար, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չափանիշներ է տրամադրում, որոնք աուդիտորը կիրառում է դրանց աուդիտի համար՝ ներառյալ, որտեղ հարկն է, դրանց ճշմարիտ ներկայացումը:

Ա3. Առանց ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, ղեկավարությունը չունի համապատասխան հիմքեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, իսկ աուդիտորը չունի կիրառելի չափանիշներ՝ ֆինանսական հաշվե-

<sup>6</sup> Տես նաև ԱՄՄ 700 ստանդարտը «< ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում >>, պարագրաֆ 43.

<sup>7</sup> «<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17:

<sup>8</sup> ԱՄՄ 220, պարագրաֆներ 9-11.

<sup>9</sup> «<Հավաստիացման առաջադրանքների միջազգային շրջանակը>>, պարագրաֆ 17(բ)(ii).

տվությունների աուդիտի համար: Շատ դեպքերում աուդիտորը կարող է համարել, որ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքն ընդունելի է, ինչպես դա նկարագրվում է Ա8-Ա9 պարագրաֆներում:

#### **Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ընդունելիության որոշումը**

- Ա4. Գործոնները, որոնք վերաբերում են աուդիտորի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների ընդունելի լինելու որոշմանը, ներառում են՝
- կազմակերպության բնույթը (օրինակ այն, թե արդյո՞ք դա գործարար կազմակերպություն է, հանրային ոլորտի կազմակերպություն է, թե շահույթ չհետապնդող կազմակերպություն է),
  - ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակը (օրինակ, արդյո՞ք դրանք պատրաստվել են՝ բավարարելու համար օգտագործողների լայն շրջանակների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները, թե՞ առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները),
  - ֆինանսական հաշվետվությունների բնույթը (օրինակ՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթ, թե՞ միայն մեկ ֆինանսական հաշվետվություն), և
  - այն, թե արդյո՞ք օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:
- Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ օգտագործողներ իրավասու չեն պահանջել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները հարմարեցվեն տեղեկատվության իրենց առանձնահատուկ պահանջներին: Թեև առանձին օգտագործողների տեղեկատվության բոլոր կարիքները չեն կարող բավարարվել, կան ֆինանսական տեղեկատվության կարիքներ, որոնք ընդհանուր են օգտագործողների լայն շրջանակների համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են օգտագործողների լայն շրջանակների ֆինանսական տեղեկատվության ընդհանուր կարիքները բավարարելու համար նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն, հիշատակվում են որպես ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ:
- Ա6. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվելու են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների, որը նախատեսված է առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար: Այդպիսի ֆինանսական հաշվետվությունները հիշատակվում են որպես հատուկ նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ: Նախատեսված օգտագործողների տեղեկատվության կարիքները կսահմանեն տվյալ պայմանների համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը: ԱՄՄ 800-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների կիրառելիությունը, որոնք նախատեսված են առանձին օգտագործողների ֆինանսական տեղեկատվության կարիքները բավարարելու համար:<sup>10</sup>

<sup>10</sup> ԱՄՄ 800, «Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ» պարագրաֆ 8:



Ա7. Թերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքում, որոնք վկայում են, որ հիմունքն ընդունելի չէ, կարող են հայտնվել աուդիտի առաջադրանքն ընդունելուց հետո: Եթե այդ հիմունքի կիրառումը նախատեսված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա ղեկավարությունը կարող է որոշում կայացնել մեկ այլ ընդունելի հիմունքի որդեգրման մասին: Եթե ղեկավարությունը վարվում է ըստ պարագրաֆ 16-ում պահանջվածի, ապա աուդիտի առաջադրանքի համար նոր պայմաններ են համաձայնեցվում՝ արտացոլելու համար հիմունքի փոփոխությունը, քանի որ նախկինում համաձայնեցված պայմանները այլևս ճշգրիտ չեն լինի:

### **Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքները**

Ա8. Ներկայումս չկա ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիությունը գնահատելու համար, աշխարհում համատարած ճանաչում ունեցող որևէ օբյեկտիվ ու հեղինակավոր հիմք: Այդպիսի հիմքի բացակայության պայմաններում, ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են ստանդարտներ հրապարակելու իրավասություն կամ ճանաչում ունեցող կազմակերպության կողմից՝ որոշակի տեսակի կազմակերպությունների կիրառման համար, համարվում են ընդունելի՝ այդպիսի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար, պայմանով, որ կազմակերպությունները հետևում են սահմանված ու թափանցիկ գործընթացին, որը ներառում է շահագրգռված անձանց լայն շրջանակների տեսակետների քննարկումն ու գնահատումը:

Ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի ստանդարտները ներառում են՝

- ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից,
- հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՈՀՀՄՍ), որոնք հրապարակվել են հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների միջազգային խորհրդի կողմից,
- հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները, որոնք հրապարակվել են տվյալ իրավական դաշտում չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, պայմանով, որ կազմակերպությունը հետևում է սահմանված ու թափանցիկ գործընթացին, որը ներառում է շահագրգռված անձանց լայն շրջանակների տեսակետների քննարկումն ու գնահատումը:

Ֆինանսական հաշվետվության սույն ստանդարտները ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացը կարգավորող օրենքում կամ այլ իրավական ակտում հաճախ ներկայացվում են որպես ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունք:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ, որոնք նախատեսված են օրենքով կամ այլ իրավական ակտով**

Ա9. Համաձայն 6(ա) պարագրաֆի, աուդիտորը պարտավոր է որոշել, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը, որը կիրառվելու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, ընդունելի է: Որոշ իրավական դաշտերում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով կարող է նախատեսվել ֆինանսական հաշվետվության այն հիմունքը, որը կիրառվելու է որոշակի տեսակի կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ծառայող ֆինանսական հաշվետվու-

թյունների պատրաստման համար: Եթե չկա հակառակի մասին որևէ նշում, ապա ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի հիմունքը համարվում է ընդունելի՝ այդպիսի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Այն դեպքում, երբ հիմունքը ընդունելի չի համարվում, կիրառվում են 19-20 պարագրաֆները:

**Իրավական դաշտեր, որոնք չունեն չափանիշներ սահմանող կազմակերպություններ կամ ֆինանսական հաշվետվության սահմանված հիմունքներ:**

Ա10. Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը ցուցակված է կամ գործում է իրավական դաշտում, որը չունի չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը գտնում է ֆինանսական հաշվետվության հիմունք, որը կիրառվելու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Հավելված 2-ում ներկայացվում է ուղեցույց՝ նման իրավիճակներում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների ընդունելի լինելը որոշելու համար:

*Ղեկավարության պարտականությունների համաձայնեցումը* (հղում՝ պար. 6(բ))

Ա11. ԱՄՄ-ներին համապատասխան աուդիտը անց է կացվում այն նախապայմանով, որ ղեկավարությունն ընդունում և հասկանում է, որ նա ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում սահմանված պարտականությունները:<sup>11</sup> Որոշակի իրավական դաշտերում այդպիսի պարտականությունները կարող են նախատեսվել օրենքով կամ այլ իրավական ակտով: Մյուսներում այդպիսի պարտականությունները կարող են ունենալ աննշան, կամ ընդհանրապես չունենալ օրենքների և այլ իրավական ակտերի նկարագրություն: ԱՄՄ-ները այդպիսի դեպքերում չեն փոխարինում օրենքին կամ այլ իրավական ակտերին: Սակայն անկախ աուդիտի գաղափարը պահանջում է, որ աուդիտի դերը չներառի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կամ կազմակերպության՝ առնչվող ներքին վերահսկողության համար պատասխանատվությունը, և որ աուդիտորն ունենա աուդիտի համար անհրաժեշտ տեղեկություն ձեռք բերելու իրատեսական ակնկալիք՝ այնքանով, որքանով ղեկավարությունն ի վիճակի կլինի տրամադրել կամ ձեռք բերել այն: Համապատասխանաբար, այդ նախապայմանը էական նշանակություն ունի անկախ աուդիտի անցկացման համար: Թյուրիմացությունից խուսափելու համար, համաձայնություն է ձեռք բերվում ղեկավարության հետ, որ նա ընդունում և հասկանում է, որ ինքն այդպիսի պարտականություններ ունի՝ որպես 9-12 պարագրաֆների աուդիտի պայմանների համաձայնեցման ու գրանցման մի մաս:

Ա12. Ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող պարտականությունների բաժանման եղանակը ղեկավարության ու կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց միջև փոփոխվում է՝ համաձայն կազմակերպության միջոցների ու կառուցվածքի և համապատասխան օրենքի կամ այլ իրավական ակտի, և կազմակերպությունում ղեկավարության ու կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց համապատասխան դերերի: Մեծամասամբ ղեկավարությունը պատասխանատու է կատարման համար, իսկ կառավարման օղակներում ընդգրկված անձինք վերահսկում են ղեկավարության գործունեությունը: Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում

<sup>11</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա2.

ընդգրկված անձինք կրում են կամ կստանան պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման կամ ֆինանսական հաշվետվության առնչությամբ կազմակերպության ներքին վերահսկողության մոնիտորինգի համար: Խոշոր կամ հանրային կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց ենթախումբը, ինչպես օրինակ, աուդիտորական կոմիտեն, կարող է ունենալ վերահսկողության որոշակի պարտականություններ:

Ա.13. ԱՄՄ 580-ը պահանջում է, որ աուդիտորը դիմի ղեկավարությանը՝ իրեն գրավոր տեղեկություններ տրամադրելու համար առ այն, որ նա կատարել է իր պարտականությունների որոշակի մասը:<sup>12</sup> Հետևաբար, կարող է նպատակահարմար լինել ղեկավարությանը տեղյակ պահել, որ այդպիսի հավաստումների ստացումը ակնկալվում է այլ ԱՄՄ-ներով պահանջվող գրավոր տեղեկությունների և, որտեղ անհրաժեշտ է, ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող այլ աուդիտորական ապացույցները կամ ֆինանսական հաշվետվություններում մեկ կամ մեկից ավելի հատուկ հավաստումները հիմնավորող նամակ-ծանուցագրի հետ միասին:

Ա.14. Եթե ղեկավարությունը չի ընդունում իր պարտականությունները կամ համաձայնում է տրամադրել գրավոր տեղեկություններ, ապա աուդիտորը ի վիճակի չի լինի ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:<sup>13</sup> Այդպիսի դեպքերում աուդիտորին նպատակահարմար չի լինի ընդունել աուդիտորական առաջադրանքը, եթե միայն օրենքով կամ այլ իրավական ակտով դա չի պահանջվում աուդիտորից: Եթե աուդիտորը պարտավոր է ընդունել աուդիտորական առաջադրանքը, ապա կարող է կարիք առաջանալ, որ նա բացատրի ղեկավարությանը այդ հարցերի կարևորությունը և ներկայացնի դրանց ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացության վրա:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը**

Ա.15. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մեծ մասը ներառում է պահանջներ, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը, այդպիսի հիմունքների համար ֆինանսական հաշվետվությունների *պատրաստումը* ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներին հապատասխան ներառում է նաև դրանց *ներկայացումը*: Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, որպես հաշվետվության ներկայացման նպատակ՝ ճշմարիտ ներկայացումը այնքան կարևոր է, որ ղեկավարության հետ համաձայնեցված նախնական պայմանում ընդգրկվում է հատուկ հղում ճշմարիտ ներկայացմանը կամ հավաստիացման պարտավորությանը, առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կտան «ճշմարիտ ու իրական պատկերը»՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների:

### **Ներքին վերահսկողություն (հղում՝ պար. 6(բ) (ii))**

Ա.16. Ղեկավարությունը պահպանում է այնպիսի ներքին վերահսկողություն, որը նա անհրաժեշտ է համարում խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար: Անկախ իր արդյունավետությունից, ներքին վերահսկողությունը կարող է կազմակերպությանը տրամադրել միայն ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ընկերությունը հասել

<sup>12</sup> ԱՄՄ 580, «Գրավոր հավաստումներ» պարագրաֆներ 10-11.

<sup>13</sup> ԱՄՄ 580, պարագրաֆ Ա26.

է ֆինանսական հաշվետվության իր նպատակներին՝ ներքին վերահսկողության ներքին սահմանափակումների պատճառով:<sup>14</sup>

Ա.17. ԱՄՄ-ների համաձայն իրականացվող անկախ աուդիտը չի կարող հանդես գալ որպես աուդիտի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար անհրաժեշտ ներքին վերահսկողությանը փոխարինող գործընթաց: Համապատասխանաբար, աուդիտորից պահանջվում է ձեռք բերել ղեկավարության համաձայնությունը, որ նա ընդունում և հասկանում է իր պատասխանատվությունը ներքին վերահսկողության համար: Այնուամենայնիվ, 6(բ) (ii) պարագրաֆով պահանջվող համաձայնությունը չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է համարի, որ ղեկավարության կողմից իրականացվող ներքին վերահսկողությունը հասել է իր նպատակին կամ անթերի է լինելու:

Ա.18. Ղեկավարությունը պետք է որոշի, թե ինչ ներքին վերահսկողություն է հարկավոր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը հնարավոր դարձնելու համար: <<Ներքին վերահսկողություն>> տերմինն ընդգրկում է գործողությունների լայն շարք այն բաղադրիչների սահմաններում, որոնք կարող են նկարագրվել որպես վերահսկողության միջավայր, կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթաց, տեղեկատվական համակարգ՝ ներառյալ առնչվող գործարար գործընթացները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությանը, և հաղորդակցություն, վերահսկողության գործունեություն, և վերահսկողության մոնիտորինգ: Այդ բաժանումը, սակայն, անպայմանորեն չի արտացոլում այն, թե ինչպես առանձին կազմակերպություն կարող է նախագծել, իրականացնել և պահպանել իր ներքին վերահսկողությունը, կամ ինչպես նա կարող է դասակարգել որևէ առանձին բաղադրիչ:<sup>15</sup> Կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը (մասնավորապես, նրա հաշվապահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերը) կարտացոլի ղեկավարության կարիքները, գործարարության բարդության աստիճանը, ռիսկերի բնույթը, որոնց ենթարկվում է կազմակերպությունը, և համապատասխան օրենքները կամ այլ իրավական ակտերը:

Ա.19. Որոշ օրենսդրություններում, օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են վերաբերել ղեկավարության պատասխանատվությանը՝ հաշվապահական հաշվառման գրքերի ու գրանցումների համապատասխանության կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերի համար: Որոշ դեպքերում, համաձայն ընդունված գործելակերպի, կարելի է տարբերություն դնել, մի կողմից, հաշվապահական հաշվառման գրքերի ու գրանցումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերի, և մյուս կողմից, ներքին վերահսկողության կամ ստուգումների միջև: Քանի որ հաշվապահական հաշվառման գրքերն ու գրանցումները կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգերը ներքին վերահսկողության անբաժան մասն են կազմում, ինչպես դա նշվում է պարագրաֆ Ա.18-ում, 6(բ) (ii)) պարագրաֆում որևէ առանձին հղում չի արվում ղեկավարության պատասխանատվությունը նկարագրելու համար: Թյուրիմացությունից խուսափելու համար կարող է նպատակահարմար լինել, որ աուդիտորը բացատրի ղեկավարությանը այդ պատասխանատվության շրջանակները:

<sup>14</sup> ԱՄՄ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ Ա.46.

<sup>15</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ Ա.51 և հավելված 1

**Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ** (հղում՝ պար. 6(բ))

Ա20. Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման նպատակներից մեկը խուսափելն է աուդիտորի և ղեկավարության համապատասխան պարտականությունների թուրբմբռնումից: Օրինակ՝ երբ երրորդ կողմը օժանդակություն է տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հարցում, կարող է օգտակար լինել ղեկավարությանը հիշեցնելը, որ պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, մնում է նրա վրա:

**Համաձայնություն՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններ վերաբերյալ**

*Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը* (հղում՝ պար. 9)

Ա21. Ղեկավարության և կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց դերը՝ կազմակերպության համար աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման հարցում, պայմանավորված է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքով և համապատասխան օրենքով կամ այլ իրավական ակտով:

*Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ փաստաթուղթ*<sup>16</sup> (հղում՝ պար. 10-11)

Ա22. Թե կազմակերպության և թե աուդիտորի շահերից է բխում, որ աուդիտորն ուղարկի Աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը նախքան աուդիտը սկսելը, ինչը օգնում է խուսափել թուրբիմացություններից՝ աուդիտի առնչությամբ: Որոշ երկրներում, սակայն, աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը և ղեկավարության ու աուդիտորի պարտականությունները կարող են բավարար չափով սահմանվել օրենքով, այսինքն, նրանք սահմանում են պարագրաֆ 10-ում նկարագրված պայմանները: Թեև այդպիսի հանգամանքներում պարագրաֆ 11-ը թույլ է տալիս, որ աուդիտորը ներառի նամակ-պարտավորագրում միայն հղումն այն փաստին, որ համապատասխան օրենքը կամ այլ իրավական ակտը կիրառելի է, և որ ղեկավարությունն ընդունում և ըմբռնում է 6(բ) պարագրաֆում սահմանված իր պարտականությունները, աուդիտորը կարող է, այնուամենայնիվ, նպատակահարմար համարել պարագրաֆ 10-ում նկարագրված պայմանների ընդգրկելը նամակ-պարտավորագրում՝ ղեկավարությանը տեղեկացնելու համար:

**Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունն ու ձևը**

Ա23. Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունն ու ձևը յուրաքանչյուր կազմակերպության համար կարող է լինել տարբեր: Աուդիտորի պարտականությունների մասին տեղեկությունը, որը ներառված է աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում, կարող է հիմնվել ԱՄՄ 200-ի<sup>17</sup> վրա: Մույն ԱՄՄ-ի 6(բ) և 12 պարագրաֆները վերաբերում են ղեկավարության պարտականությունների նկարագրությանը: Բացի

<sup>16</sup> Հաջորդող պարագրաֆներում աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ցանկացած հիշատակում պետք է ընկալվի որպես աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ համապատասխան փաստաթուղթ:

<sup>17</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆներ 3-9.

պարագրաֆ 10-ում պահանջվող պայմանների ներառելը, աուդիտորական նամակ-պարտավորագիրը կարող է նշել հետևյալը՝

- աուդիտի ընդգրկման պարզաբանումը՝ ներառյալ կիրառելի օրենքների, այլ իրավական ակտերի, ԱՄՄ-ների և մասնագիտական մարմինների՝ վարքագծին վերաբերող և այլ դրույթների հիշատակումը, որոնց ենթարկվում է աուդիտորը,
- աուդիտորական առաջադրանքի արդյունքների որևէ այլ հաղորդակցության ձևը,
- այն փաստը, որ աուդիտին և ներքին վերահսկողությանը բնորոշ ներքին սահմանափակումների պատճառով առաջանում է անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվել ու իրականացվել է՝ համաձայն ԱՄՄ-ների,
- աուդիտի պլանավորման ու իրականացման հետ կապված միջոցառումները՝ ներառյալ աուդիտի թիմի կազմավորումը,
- աԱկնկալիքները, որ ղեկավարությունը կապահովի գրավոր հավաստումների տրամադրումը (տես նաև՝ Ա13 պարագրաֆը),
- ղեկավարության համաձայնությունը՝ աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների նախնական տարբերակը և ուղեկցող այլ տեղեկությունները ժամանակին տրամադրելու վերաբերյալ, որպեսզի աուդիտորը հնարավորություն ունենա ավարտին հասցնել աուդիտորական աշխատանքները առաջարկված ժամանակացույցի համաձայն,
- ղեկավարության համաձայնությունը՝ տեղեկացնել աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություն գործող այն փաստերի մասին, որոնք կարող են ի հայտ գալ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը ընկած ժամանակահատվածում,
- վճարների հաշվարկման հիմքերը և հաշվի ներկայացման հետ կապված ցանկացած միջոցառումներ,
- ղեկավարությանն ուղղված խնդրանքը, որ նա հաստատի աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ստացումը և ընդունի առաջադրանքի պայմանները, որ ներկայացվել են այնտեղ:

Ա24. Որտեղ տեղին է, հետևյալ կետերը նույնպես կարող են ներառվել աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում՝

- միջոցառումներ՝ աուդիտի որոշ փուլերում այլ աուդիտորների և փորձագետների ներգրավման առնչությամբ,
- միջոցառումներ՝ կապված ներքին աուդիտորների և կազմակերպության աշխատակազմի այլ անդամների ներգրավման հետ,
- միջոցառումներ՝ կապված նախկին աուդիտորի հետ, եթե կա այդպիսին՝ առաջին անգամ աուդիտորական առաջադրանքը ստանձնելու դեպքում,
- աուդիտորի պարտավորության որևէ սահմանափակում, եթե առկա է նման հնարավորությունը,
- աուդիտորի ու կազմակերպության միջև այլ լրացուցիչ համաձայնությունների հիշատակում,
- աուդիտորական աշխատանքային փաստաթղթերն այլ կողմերին տրամադրելու հետ կապված ցանկացած պարտականություններ:

Աուդիտորական առաջադրանքի օրինակը բերվում է հավելված 1-ում:

Ա25. Երբ մայր ընկերության աուդիտորը միաժամանակ հանդիսանում է նաև բաղադրիչի աուդիտորը, ապա բաղադրիչին առանձին աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր ուղարկելու որոշման վրա հնարավոր ազդեցություն գործող գործոններն ընդգրկում են հետևյալը՝

- ո՞վ է նշանակում բաղադրիչի աուդիտորին,
- որոյո՞ք առանձին աուդիտորական եզրակացություն պետք է տրվի բաղադրիչի վերաբերյալ,
- իրավական պահանջները՝ կապված աուդիտորական առաջադրանքների հետ,
- մայր կազմակերպության սեփականատիրության աստիճանը, և
- բաղադրիչի ղեկավարության անկախ լինելու աստիճանը մայր կազմակերպությունից:

### **Ղեկավարության պարտականությունները, որոնք սահմանվում են օրենքով կամ այլ իրավական ակտով (հղում՝ պար. 11-12)**

Ա26. Եթե Ա22 և Ա27 պարագրաֆներում նկարագրված իրավիճակներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական նամակ-պարտավորագրում աուդիտորական առաջադրանքի որոշ պայմանների նշելն անհրաժեշտ չէ, ապա աուդիտորը, ըստ պարագրաֆ 11-ի, դարձյալ պարտավոր է ղեկավարությունից ձեռք բերել գրավոր համաձայնություն, որ նա ընդունում և հասկանում է, որ ունի պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված պարտականությունները: Սակայն, համաձայն պարագրաֆ 12-ի, այդպիսի գրավոր համաձայնությունը կարող է օգտագործվել օրենքի կամ այլ իրավական ակտի շարադրանքում, եթե այդպիսի օրենքը կամ այլ իրավական ակտը ղեկավարության համար սահմանում է պարտականություններ, որոնք իրենց գործողությամբ համազոր են պարագրաֆ 6(բ)-ում նշված պարտականություններին: Հաշվապահական մասնագիտության, աուդիտորական ստանդարտներ սահմանող կամ աուդիտը կարգավորող մարմինները տվյալ իրավական դաշտում կարող են ուղեցույց տրամադրել օրենքում կամ այլ իրավական ակտերում տրված նկարագրության հավասարագոր լինելու վերաբերյալ:

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

Ա27. Հանրային ոլորտի աուդիտների գործողությունները վերահսկող օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սովորաբար թույլ է տալիս հանրային ոլորտի աուդիտորի նշանակումը և սահմանում է հանրային ոլորտի աուդիտորի ընդհանուր պարտականություններն ու իրավասությունները՝ ներառյալ մուտքի իրավունքը դեպի կազմակերպության գրքերն ու գրագրությունները և այլ տեղեկատվությունը: Նույնիսկ երբ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը բավականաչափ մանրամասնությամբ է նկարագրում աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները, այնուամենայնիվ հանրային ոլորտի աուդիտորը, կարող է նպաստավոր համարել ավելի ամբողջական աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի ներկայացումը, քան այն, ինչը թույլատրվում է պարագրաֆ 11-ով:

### **Շարունակական աուդիտներ (հղում՝ պար. 13)**

Ա28. Աուդիտորը կարող է որոշել չուղարկել նոր աուդիտորական նամակ-պարտավորագիր կամ մեկ այլ համաձայնագիր յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանի համար: Սակայն հետևյալ գործոնները կարող են նպատակահարմար դարձնել աուդիտորական

առաջադրանքի պայմանների վերանայելը կամ հիշեցնելը ղեկավարությանը գոյություն ունեցող պայմանների մասին՝

- որևէ վկայություն, որ կազմակերպությունը սխալ է հասկանում աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը,
- աուդիտորական առաջադրանքի վերանայված կամ հատուկ պայմաններ,
- ավագ ղեկավարների կազմում վերջերս տեղի ունեցած փոփոխություն,
- սեփականատիրության էական փոփոխություն,
- կազմակերպության գործարարության բնույթի կամ ծավալների էական փոփոխություն,
- օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների փոփոխություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար որդեգրած ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի փոփոխություն,
- հաշվետվության պահանջների այլ փոփոխություն:

### **Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանների փոփոխության ընդունումը**

*Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի պայմանների փոփոխության պահանջը* (հղում՝ պար. 14)

Ա29. Կազմակերպության կողմից աուդիտորին ուղղված պահանջը՝ աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների փոփոխության վերաբերյալ, կարող է առաջանալ՝ տվյալ առաջադրանքի անհրաժեշտության վրա ազդող հանգամանքների փոփոխության, ի սկզբանե պահանջված աուդիտի բնույթի թյուրըմբռնման կամ աուդիտորական առաջադրանքի շրջանակների սահմանափակման դեպքերում՝ թե ղեկավարության կողմից պարտադրված և թե այլ հանգամանքներով պայմանավորված: Աուդիտորը, ըստ պարագրաֆ 14-ի, ուսումնասիրում է այդ պահանջի հիմնավորվածությունը, մասնավորապես, սահմանափակման հետևանքները աուդիտորական առաջադրանքի ընդգրկման համար:

Ա30. Այն հանգամանքների փոփոխությունը, որոնք ազդեցություն ունեն կազմակերպության պահանջների կամ ի սկզբանե պահանջված աուդիտի բնույթի թյուրըմբռնման վրա, կարող է պատճառաբանված հիմք համարվել՝ աուդիտորական առաջադրանքում փոփոխություն պահանջելու համար:

Ա31. Հակառակ դրան, փոփոխությունը կարող է պատճառաբանված չհամարվել, եթե պարզվում է, որ փոփոխությունը վերաբերում է սխալ, թերի կամ որևէ այլ տեսակետից անբավարար տեղեկությանը: Որպես օրինակ կարող է ծառայել այն դեպքը, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ դեբիտորական պարտքերի առնչությամբ, և կազմակերպությունը խնդրում է փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը դիտարկման՝ առաջադրանքով՝ խուսափելու համար որակված կարծիքից կամ հրաժարումից՝ աուդիտորի կարծիք տրամադրել:

**Դիտարկման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով փոխարինելու պահանջը** (հղում՝ պար. 15)

Ա32. Նախքան համաձայնվելը՝ փոխարինել աուդիտորական առաջադրանքը վերանայման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով, աուդիտորը, որը ներգրավվել էր ԱՄՄ-ների համաձայն աուդիտորական առաջադրանք իրականացնելու նպատակով, բացի



Ա29-Ա31 պարագրաֆներում նշվածից, կարիք կունենա գնահատելու այդպիսի փոփոխության իրավական կամ պայմանագրային հետևանքները:

Ա33. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական առաջադրանքի փոխարինումը վերանայման կամ հարակից ծառայության առաջադրանքով հիմնավորված է, ապա հնարավոր է, որ մինչև փոփոխության ամսաթիվը կատարված աուդիտորական աշխատանքները կիրառելի լինեն փոխված առաջադրանքի համար, սակայն պահանջվող աշխատանքը և դրա արդյունքում տրամադրվող հաշվետվությունը պետք է համապատասխան լինեն վերափոխված առաջադրանքին: Ընթերցողին թյուրիմացության մեջ չզգելու համար, հարակից ծառայության վերաբերյալ հաշվետվությունում չպետք է լինի հղում՝

(ա) սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքին, կամ

(բ) ընթացակարգերին, որոնք կատարվել են սկզբնական աուդիտորական առաջադրանքում՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ աուդիտորական առաջադրանքը փոխարինվել է համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման առաջադրանքով և, հետևաբար, իրականացված այդ ընթացակարգերին հղումը հաշվետվության բնական մասն է կազմում:

### **Լրացուցիչ նկատառումներ՝ առաջադրանքն ընդունելու առնչությամբ**

*Ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներ՝ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով լրացված* (հղում՝ պար. 18)

Ա34. Որոշ իրավական դաշտերում ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները, որոնք սահմանվել են չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից, կարող են լրացվել օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, որոնք լրացուցիչ պահանջներ են ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը: Այդ իրավական դաշտերում, ԱՄՄ-ների կիրառման նպատակով սահմանված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվության նկարագրված հիմունքը և այդպիսի լրացուցիչ պահանջները՝ պայմանով, որ դրանք չեն հակասում ֆինանսական հաշվետվության նկարագրված հիմունքին: Դա կարող է, օրինակ, լինել այն դեպքը, երբ օրենքը կամ կնոնակարգը պահանջում է բացահայտումներ՝ ի լրումն այն բացահայտումների, որոնք պահանջվում են ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտներով, կամ երբ ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտների ներքո ընտրության հնարավորությունների սահմանները նեղացվում են:<sup>18</sup>

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված՝ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքը - այլ հարցեր, որոնք ազդեցություն ունեն առաջադրանքի ընդունման վրա* (հղում՝ պար. 19):

Ա35. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտ կարող են պահանջել, որ աուդիտորի կարծիքի շարադրանքում օգտագործվեն <<բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտություններն այն դեպքում, երբ, աուդիտորի եզրակացությամբ, օրենքով կամ այլ իրավական ակտով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի

<sup>18</sup> ԱՄՄ 700, պարագրաֆ 15, ներառում է գնահատման պահանջ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ ձևով են հիշատակում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը:

հիմունքը բոլոր այլ առումներով անընդունելի կլիներ: Այսպիսի դեպքում աուդիտորի եզրակացության սահմանված շարադրանքի ձևերը էապես տարբերվում են ԱՄՄ-ների պահանջներից (տես՝ պարագրաֆ 21):

*Աուդիտորի եզրակացությունը՝ օրենքով կամ կան այլ իրավական ակտով սահմանված (հղում՝ պար. 21)*

Ա36. ԱՄՄ-ները պահանջում են, որ աուդիտորը ԱՄՄ-ների հետ համապատասխանությունը ներկայացնի միայն այն դեպքում, երբ նա բավարարում է աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՄ-ների պահանջներին:<sup>19</sup> Եթե օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքն այնպիսի ձևով կամ տեսքով, որոնք էապես տարբերվում են ԱՄՄ-ների պահանջներից, և աուդիտորը եզրակացնում է, որ լրացուցիչ պարզաբանումը աուդիտորական եզրակացությունում չի կարող մեղմել հնարավոր թուրքմբռնումը, ապա աուդիտորը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել դրույթ այն մասին, որ աուդիտը չի անցկացվել ԱՄՄ-ներին համապատասխան: Այնուամենայնիվ, խրախուսելի է, որ աուդիտորը, հնարավորության սահմաններում, կիրառի ԱՄՄ-ները՝ ներառյալ այն ԱՄՄ-ները, որոնք վերաբերում են աուդիտորական եզրակացությանը, նույնիսկ եթե նրան չի թույլատրվում նշել, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՄ-ներին համապատասխան:

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

Ա37. Հանրային ոլորտում հնարավոր է, որ աուդիտի թույլտվությունն արտոնող օրենսդրությունը ներառի հատուկ պահանջներ. օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել զեկուցել անմիջապես նախարարին, օրենսդրական մարմիններին կամ հանրությանը, եթե կազմակերպությունը փորձում է սահմանափակել աուդիտի ընդգրկումը:

### **Հավելված 1**

(հղում՝ պար. Ա23-Ա24)

### **Աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ**

Ստորև բերվում է աուդիտորական նամակ-պարտավորագրի օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների համաձայն պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրության համար: Այդ նամակը ոչ թե հրամայական է, այլ նախատեսվում է միայն որպես ուղեցույց ծառայելու համար, որը կարող է օգտագործվել սույն ԱՄՄ-ում բերված նկատառումների հետ համատեղ: Այն կարող է փոփոխվել՝ կապված առանձին պահանջների ու հանգամանքների հետ: Նամակը կազմվել է միայն մեկ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար և ենթակա է խմբագրման, եթե խոսքը գնում է շարունակական աուդիտների մասին (տես՝ սույն ԱՄՄ-ի 13 պարագրաֆը): Առաջարկված նամակի համապատասխանությունը ճշտելու համար կարելի է դիմել իրավաբանի խորհրդատվությանը:

\*\*\*

<sup>19</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 20.

ԱԲԳ ընկերության ղեկավարության համապատասխան ներկայացուցչին կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց.<sup>20</sup>

[ *Աուդիտի նպատակն ու ընդգրկումը* ]

Դուք<sup>21</sup> առաջարկել եք, որպեսզի մենք իրականացնենք ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ուսումնասիրությունը, որոնց կազմում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը և նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող ծանոթագրությունները: Ուրախ ենք սույն նամակով հաստատել մեր համաձայնությունը և տվյալ աուդիտորական առաջադրանքի էության ըմբռնումը: Աուդիտը մեր կողմից կիրականացվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով:

[ *Աուդիտորի պարտականությունները* ]

Աուդիտը մեր կողմից կիրականացվի Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՄ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտները պահանջում են, որպեսզի մենք հետևենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք ու իրականացնենք այնպես, որպեսզի ձեռք բերենք ողջամիտ երաշխիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են էական խեղաթյուրումներից: Աուդիտը ներառում է ընթացակարգերի իրականացում, որպեսզի ձեռք բերենք ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կատարվում է աուդիտորի դատողությամբ՝ ներառյալ ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը:

Աուդիտը ներառում է նաև կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության ու ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորվածության, ինչպես նաև ընդհանուր առմամբ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գնահատումը:

Աուդիտին և ներքին վերահսկողության համակարգին բնորոշ ներքին սահմանափակումների պատճառով առաջանում է անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել, նույնիսկ եթե աուդիտը պատշաճ ձևով պլանավորվել ու իրականացվել է՝ համաձայն ԱՄՄ-ների:

Ռիսկի գնահատումը կատարելիս մենք նկատի ունենք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը համապատասխան ներքին վերահսկողության համակարգ, որպեսզի մշակենք աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք համապատասխանում են տվյալ պայմաններին, սակայն չեն նախատեսվում կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար:

<sup>20</sup> Նամակում նշված հասցեատերերն ու հղումները պետք է համապատասխանեն առաջադրանքի պայմաններին՝ ներառյալ համապատասխան իրավական դաշտը: Կարևոր է, որ հղում արվի համապատասխան անձանց. տես՝ պարագրաֆ Ա21:

<sup>21</sup> Նամակի տեքստում հիշատակված <<դուք>>, <<մենք>>, <<ղեկավարություն>>, <<կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք>> և <<աուդիտոր>> բառերը կարող են օգտագործվել կամ փոփոխվել՝ տվյալ պայմաններում նպատակահարմար ձևով:

Այնուամենայնիվ, մենք ձեզ գրավոր կհայտնենք ներքին վերահսկողության համակարգում առկա, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էական թերությունների մասին, որոնք մենք հայտնաբերել ենք աուդիտի իրականացման ընթացքում:

*[ Ղեկավարության պարտականությունները և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչումը (այս օրինակի նպատակների համար ենթադրվում է, որ աուդիտորը չի գտնում, որ օրենքը կամ այլ իրավական ակտը սահմանում է այդ պարտականությունները համապատասխան ձևով, հետևաբար, օգտագործվում են սույն ԱՄՄ-ի 6(բ) պարագրաֆի նկարագրությունները:)]*

Մեր աուդիտը կիրականացվի՝ հիմնվելով այն համոզմունքի վրա, որ [ղեկավարությունը և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձինք]<sup>22</sup> ընդունում և հասկանում են, որ պատասխանատու են՝

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների,<sup>23</sup>
- (բ) այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, որը [ղեկավարությունը] անհրաժեշտ է գտնում խարդախության կամ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, և
- (գ) մեզ տրամադրելու համար հետևյալը՝
  - (i) ազատ մուտք դեպի այն ամբողջ տեղեկատվությունը, ինչպես օրինակ, գրառումները, փաստաթղթերը և այլ նյութերը, որը, [ղեկավարությունը] կարևոր է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար,
  - (ii) լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն աուդիտորը կարող է պահանջել [ղեկավարությունից] աուդիտի նպատակների համար, և
  - (iii) անսահմանափակ մատչելիություն կազմակերպությունում գտնվող այն անձանց, որոնցից մենք անհրաժեշտ ենք համարում ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ:

Որպես մեր աուդիտորական գործընթացի մի մաս, մենք կլինդրենք [ղեկավարությունից և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանցից] գրավոր հաստատում՝ աուդիտի առնչությամբ մեզ արված հավաստումների վերաբերյալ:

Մենք ակնկալում ենք Ձեր անձնակազմի հետ լիակատար համագործակցություն մեր աուդիտորական աշխատանքների ողջ ընթացքում:

*[ Այլ առնչվող տեղեկություններ ]*

*[ Ավելացրեք այլ տեղեկություններ, ինչպես օրինակ, վարձավճարի և հաշվի ներկայացման հետ կապված հարցերը, և այլ հատուկ պայմաններ, եթե դրա կարիքը լինի: ]*

*[ Հաշվետվություն ]*

<sup>22</sup> Օգտագործել տվյալ պայմաններին համապատասխան տերմինաբանությունը

<sup>23</sup> կամ, նպատակահարմարության դեպքում, <<ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության միջազգային ստանդարտների>>:

[Ավելացրեք համապատասխան հղում աուդիտորական եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության վերաբերյալ:]

Հնարավոր է, որ աուդիտի արդյունքում փաստացի ստացված տվյալների լույսի ներքո անհրաժեշտություն առաջանա ձևափոխելու մեր հաշվետվության ձևն ու բովանդակությունը:

Խնդրում ենք ստորագրել և մեզ վերադարձնել սույն նամակին կից պատճենը ի նշան Ձեր համաձայնության՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի անցկացման պայմաններին՝ ներառյալ մեր փոխադարձ պարտականությունները:

ԴԵՁ & Ընկ.

Ընդունվում և հաստատվում է ԴԵՁ աուդիտորական կազմակերպության անունից

(ստորագրություն)

-----

Անուն և պաշտոն

Ամսաթիվ

**Հավելված 2**  
(հղում՝ պար. Ա10)

### **Ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների ընդունելիության որոշումը**

**Իրավական դաշտեր, որոնք չունեն չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություններ կամ օրենքով կամ այլ իրավական ակտով սահմանված ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներ:**

1. Ինչպես պարզաբանվեց սույն ԱՄՄ-ի Ա10 պարագրաֆում, երբ կազմակերպությունը ցուցակված է կամ գործում է այնպիսի իրավական դաշտում, որը չունի չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպություն, կամ որտեղ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի կիրառումը չի նախատեսվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ղեկավարությունը ի հայտ է բերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունք: Նման իրավական դաշտերում, ըստ ընդունված կարգի, հաճախ օգտագործվում են սույն ԱՄՄ-ի Ա8 պարագրաֆում նկարագրված կազմակերպություններից որևէ մեկի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվության ստանդարտները:
2. Որպես այլընտրանք, առանձին իրավական դաշտերում կարող են սահմանվել սկզբունքներ, որոնք հիմնականում ճանաչվում են որպես ֆինանսական հաշվետվության հիմունք՝ տվյալ իրավական դաշտում գործող որոշակի կազմակերպությունների կողմից պատրաստված, ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Ֆինանսական հաշվետվության այդպիսի հիմունքի որդեգրման դեպքում աուդիտորը պարտավոր է որոշել, համաձայն սույն ԱՄՄ-ի 6(ա) պարագրաֆի, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները, ամբողջությամբ վերցրած, կարող են համարվել որպես ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝

ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Եթե առանձին իրավական դաշտում հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները լայնորեն օգտագործվում են, ապա հաշվապահական մասնագիտական իրավասու մարմինները տվյալ իրավական դաշտում կարող են քննարկել աուդիտորների կողմից ֆինանսական հաշվետվության այդ հիմունքի ընդունելի լինելու հարցը: Որպես այլընտրանք, աուդիտորն ինքը կարող է դա որոշել՝ ուսումնասիրելով, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքներն ունեն այն հատկանիշները, որոնք բնորոշ են ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքներին (տես՝ պարագրաֆ 3-ը ստորև), կամ համեմատելով հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության գոյություն ունեցող հիմունքի պահանջներին, որն ընդունելի է համարվում (տես՝ պարագրաֆ 4-ը ստորև):

3. Ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքները սովորաբար դրսևորում են հետևյալ հատկանիշները, որոնց շնորհիվ ֆինանսական հաշվետվությունները ակնկալվող օգտագործողներին տրամադրում են օգտակար տեղեկատվություն՝

(ա) համապատասխանություն. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը համապատասխանում է կազմակերպության բնույթին և ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակին: Օրինակ՝ գործարար կազմակերպության դեպքում, որը պատրաստում է ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվություններ, համապատասխանությունը գնահատվում է այն տեղեկատվությամբ, որն անհրաժեշտ է օգտագործողների լայն հիմունքների ֆինանսական ընդհանուր տեղեկատվության կարիքները հոգալու համար՝ տնտեսական որոշումներ կայացնելու ժամանակ: Այդ կարիքները սովորաբար բավարարվում են գործարար կազմակերպության ֆինանսական իրավիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը ներկայացնելու միջոցով,

(բ) ամբողջականություն. գործառնություններն ու իրադարձությունները, հաշիվների մնացորդները և բացահայտումները, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հիմնված եզրահանգումների վրա, չեն անտեսվում,

(գ) արժանահավաստություն, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող տեղեկատվությունը՝

(i) որտեղ կիրառելի է, արտացոլում է իրադարձությունների և գործառնությունների ոչ միայն իրավական ձևը, այլև դրանց տնտեսական բովանդակությունը, և

(ii) նմանատիպ հանգամանքներում օգտագործելու դեպքում նպաստում է իրատեսորեն հետևողական գնահատմանը, չափմանը, ներկայացմանը և բացահայտմանը:

(դ) չեզոքություն. նպաստում է ֆինանսական հաշվետվություններում կողմնակալությունից զերծ տեղեկատվության ներկայացմանը,

(ե) հասկանալիություն, ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը պարզ ու ամբողջական է և ենթակա չէ միմյանցից էապես տարբերվող մեկնաբանությունների:

4. Հնարավոր է, որ աուդիտորը որոշի համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության գոյություն ունեցող և ընդունելի համար-

վող հիմունքի պահանջների հետ: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ՖՀՄՄ-ների հետ: Փոքր կազմակերպության աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է որոշել համեմատել հաշվապահական հաշվառման սկզբունքները ֆինանսական հաշվետվության այն հիմունքի հետ, որը հատուկ մշակվել է չափանիշներ սահմանող իրավասու կամ ճանաչված կազմակերպության կողմից այդպիսի կազմակերպությունների համար: Երբ աուդիտորն այդպիսի համեմատություններ է անում և տարբերություններն ի հայտ են գալիս, որոշումը կայացնելու ժամանակ, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ հաշվապահական հաշվառման որդեգրած սկզբունքները ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունքը, պետք է հաշվի առնվեն տարբերությունների պատճառները և այն, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների կիրառումը կամ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի նկարագրությունը ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է հանգեցնել շփոթություն առաջացնող ֆինանսական հաշվետվությունների:

5. Անհատական նախասիրությունների բավարարման համար նախատեսված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների խմբավորումը չի կարող ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝ ընդհանուր նպատակների ծառայող ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Նմանապես, համապատասխանության հիմունքը չի կարող լինել ֆինանսական հաշվետվության ընդունելի հիմունք՝ բացառությամբ այն դեպքի, երբ առանձին իրավական դաշտերում այն ընդհանուր առմամբ ընդունվել է պատրաստողների ու օգտագործողների կողմից: