

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 330

ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԳՈՐԾՈՂՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ ԳՆԱՀԱՏՎԱԾ ՌԻՄԿԵՐԻ
ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 2

Նպատակը..... 3

Մահմանումներ..... 4

Պահանջները

Համընդհանուր գործողություններ..... 5

Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական
խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների
մակարդակում..... 6-23

Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը..... 24

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության
գնահատումը 25-27

Փաստաթղթավորում..... 28-30

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Համընդհանուր գործողություններ..... Ա1-Ա3

Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական
խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների
մակարդակում Ա4-Ա58

Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը Ա59

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության
գնահատումը Ա60-Ա62

Փաստաթղթավորում Ա63

<<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 330-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) քննարկում է աուդիտորի պարտականությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում նախագծել ու իրականացնել համապատասխան գործողություններ՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի նկատմամբ, որոնք ճանաչվել ու գնահատվել են աուդիտորի կողմից համաձայն ԱՄՍ 315-ի¹:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի վերաբերյալ՝ այդ ռիսկերին համապատասխան գործողությունների նախագծման ու իրականացման միջոցով:

Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
 - (ա) համապարփակ ընթացակարգեր՝ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար: Համապարփակ ընթացակարգերը ներառում են՝
 - (i) մանրամասների ստուգում (գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների),
 - (ii) համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր,
 - (բ) վերահսկողության թեստեր՝ աուդիտորական ընթացակարգ, որը նախատեսված է հավաստումների մակարդակում վերահսկողության գնահատման համար՝ դրանց կողմից էական խեղաթյուրումների կանխարգելման կամ հայտնաբերման ու շտկման առումով:

Պահանջները

¹ ԱՄՍ 315 <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

Համընդհանուր գործողություններ

5. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի համընդհանուր գործողություններ՝ ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին հասցեագրման նպատակով (հղում՝ պարագրաֆ Ա1-Ա3):

Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին՝ հավաստումների մակարդակում

6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները հիմնված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա և ի պատասխան են այդ ռիսկերին (հղում՝ պար.Ա4-Ա8):
7. Իրականացման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման նպատակով աուդիտորը պետք է՝
 - (ա) հավաստումների մակարդակում դիտարկի էական խեղաթյուրման ռիսկին տրված գնահատականի հիմքերը՝ գործառնությունների յուրաքանչյուր դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման համար, ներառյալ.
 - (i) էական խեղաթյուրման հավանականությունը՝ գործառնությունների համապատասխան դասին, հաշվի մնացորդին կամ բացահայտմանը բնորոշ առանձնահատուկ գծերի հետևանքով (այսինքն՝ բնորոշ ռիսկը), և
 - (ii) թե ռիսկի գնահատումը արդյոք նկատի է առնում համապատասխան վերահսկողությունները (այսինքն՝ վերահսկողության ռիսկը), այդ կապակցությամբ պահանջելով աուդիտորից ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, թե վերահսկողությունները արդյոք արդյունավետորեն են գործում (այսինքն՝ աուդիտորը նախատեսում է հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա՝ համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով) (հղում՝ պարագրաֆ Ա9-Ա18),
 - (բ) ձեռք բերել այնքանով ավելի շատ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով բարձր է աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկը (հղում՝ պար.Ա19):

Վերահսկողության թեստեր

8. Աուդիտորը պետք է նախագծի ու իրականացնի վերահսկողության թեստեր՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համապատասխան վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, եթե՝
 - (ա) հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի աուդիտորի գնահատականը ներառում է այն ակնկալիքը, որ վերահսկողությունները գործում են արդյունավետ (այսինքն՝ աուդիտորը նախատեսում է հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա՝ համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալը որոշելու նպատակով), կամ
 - (բ) համապարփակ ընթացակարգերը միայնակ չեն կարող ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հավաստումների մակարդակում (հղում՝ պարագրաֆ Ա20-Ա24):

9. Վերահսկողության թեստերի նախագծման ու իրականացման ընթացքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այնքան ավելի շատ համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքան ավելի մեծ է աուդիտորի վստահությունը վերահսկողության արդյունավետության նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա25):

Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու չափը

10. Վերահսկողության թեստերի նախագծման ու իրականացման ժամանակ, աուդիտորը պետք է՝

(ա) իրականացնի հարցումների հետ համակցված աուդիտորական այլ ընթացակարգեր՝ ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, ներառյալ՝

(i) ինչ չափով է վերահսկողությունը գործադրվել այն ժամանակահատվածներում, որ ժամանակահատվածների աուդիտը որ իրականացվում է,

(ii) ինչ հետևողականությամբ են դրանք գործադրվել, և

(iii) ում կողմից և ինչ միջոցներով են դրանք գործադրվել (հղում՝ պար.Ա26-Ա29),

(բ) որոշել, թե ստուգման ենթակա վերահսկողությունները կախված են արդյոք այլ վերահսկողությունից (անուղղակի վերահսկողության) և, եթե այո, արդյոք անհրաժեշտ է ձեռք բերել նման անուղղակի վերահսկողության արդյունավետ գործառնությունը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար.Ա30-Ա31):

Վերահսկողության թեստերի ժամկետները

11. Աուդիտորը պետք է թեստավորի որոշակի ժամանակաշրջանի վերահսկողությունները կամ աուդիտի ենթակա ողջ այն ժամանակաշրջանի վերահսկողությունները, որի համար նա նախատեսում է հիմնվել այդ վերահսկողության վրա՝ ըստ ստորև բերված պարագրաֆներ 12-ի և 15-ի, որպեսզի ապահովի համապատասխան հիմք՝ վերահսկողության նկատմամբ իր վստահության համար (հղում՝ պար.Ա32):

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

12. Եթե աուդիտորը վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցները ձեռք է բերում միջանկյալ ժամանակահատվածում, ապա նա պարտավոր է՝

(ա) ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ միջանկյալին հաջորդող աուդիտի ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած էական փոփոխությունների վերաբերյալ վերահսկողության նկատմամբ, և

(բ) որոշել այն լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցները, որոնք պետք է ձեռք բերվեն մնացյալ ժամանակահատվածի համար (հղում՝ պար.Ա33-Ա34):

Նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը

13. Որոշելու համար, թե պատշաճ կլինի արդյոք օգտագործել նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության

վերաբերյալ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, և համանմանորեն որոշելու մինչև կրկին անգամ իրականացվելիք վերահսկողության թեստերը ընկած հնարավոր թույլատրելի ժամանակաշրջանի տևողությունը, աուդիտորը պետք է դիտարկի հետևյալը՝

- (ա) ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մյուս մասերի արդյունավետությունը, այդ թվում՝ վերահսկողության միջավայրը, վերահսկողության նկատմամբ կազմակերպության կողմից անցկացվող մոնիտորինգը և կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը,
- (բ) վերահսկողության առանձնահատկություններից բխող ռիսկերը, այդ թվում՝ վերահսկողությունը մեքենայացված է, թե ոչ,
- (գ) SS-ի ընդհանուր վերահսկողության արդյունավետությունը,
- (դ) կազմակերպության վերահսկողության արդյունավետությունն ու դրա կիրառումը, այդ թվում՝ նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում նկատված վերահսկողության կիրառման շեղումների բնույթն ու աստիճանը, ինչպես նաև, թե կատարվել են արդյոք անձնակազմի փոփոխություններ, որոնք էական ազդեցություն կունենան վերահսկողության կիրառման վրա,
- (ե) թե որոշակի վերահսկողության համակարգում փոփոխությունների բացակայությունը արդյոք առաջ բերում է փոփոխվող հանգամանքների պատճառով ծագող ռիսկեր,
- (զ) էական խեղաթյուրումների ռիսկերը և վերահսկողության նկատմամբ վստահության աստիճանը (հղում՝ պար.Ա35):

14. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախորդ աուդիտի ժամանակ առանձին վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները, ապա նա պետք է հաստատի այդ ապացույցների շարունակական համապատասխանությունը՝ ձեռք բերելով լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, թե նախորդ աուդիտին հաջորդող ժամանակաշրջանում տվյալ վերահսկողության նկատմամբ արդյոք տեղի ունեցել են էական փոփոխություններ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի այդ ապացույցները՝ կատարելով ուսումնասիրությունների ու ստուգումների հետ համակցված հարցումներ, որպեսզի հաստատի այդ որոշակի վերահսկողության նկատմամբ ունեցած պատկերացումները, և

- (ա) եթե տեղի են ունեցել նախորդ աուդիտի աուդիտորական ապացույցների շարունակական համապատասխանության վրա ազդող փոփոխություններ, ապա աուդիտորը պետք է ստուգի վերահսկողությունը ընթացիկ աուդիտի ժամանակ (հղում՝ պար.Ա36),
- (բ) եթե նման փոփոխություններ տեղի չեն ունեցել, ապա աուդիտորը վերահսկողությունը ամբողջությամբ պետք է թեստի ենթարկի առնվազն յոթաքանյուր երրորդ աուդիտը մեկ անգամ, իսկ յուրաքանչյուր աուդիտի դեպքում պետք է թեստի ենթարկի որոշ քանակի վերահսկողություններ, որպեսզի խույս տա ամբողջությամբ այն վերահսկողությունները ստուգելու հնարավոր ելքից, որոնց վրա նա նախետեստում է հենվել տվյալ աուդիտի ժամանակաշրջանում՝ չկատարելով վերահսկողության թեստեր հետագա երկու աուդիտորական ժամանակաշրջանների ընթացքում (հղում՝ պար.Ա37-39):

Վերահսկողությունը նշանակալի ռիսկերի նկատմամբ

15. Եթե աուդիտորը պլանավորում է հենվել իր կողմից նշանակալի դիտված ռիսկի նկատմամբ առկա վերահսկողության վրա, ապա նա այդ վերահսկողությունը պետք է ստուգի ընթացիկ ժամանակաշրջանում:

Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության գնահատում

16. Համապատասխան վերահսկողության գործառնական արդյունավետության դիտարկման ժամանակ, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները արդյոք մատնանշում են, որ վերահսկողությունը արդյունավետորեն չի գործում: Այնառամենայնիվ, համապարփակ ընթացակարգերով հայտնաբերման ենթակա խեղաթյուրումների բացակայությունը չի հանդիսանում այնպիսի աուդիտորական ապացույց, որ ստուգման ենթարկվող հավաստումներին առնչվող վերահսկողությունը արդյունավետ է (հղում՝ պար.Ա40):

17. Եթե աուդիտորը շեղումներ է հայտնաբերում այն վերահսկողությունների նկատմամբ, որոնց վրա նա նախատեսում էր հենվել, ապա պետք է կատարի որոշակի հարցումներ՝ ընկալելու համար առկա հանգամանքներն ու դրանց հնարավոր հետևանքները, նաև պետք է որոշի (հղում՝ պար.Ա41).

- (ա) թե վերահսկողության թեստերը արդյոք համապատասխան հիմք ապահովում են դրանց նկատմամբ վստահություն ունենալու համար,
- (բ) թե վերահսկողության լրացուցիչ թեստեր արդյոք անհրաժեշտ են,
- (գ) թե խեղաթյուրումների հավանական ռիսկերը արդյոք պետք է հասցեագրվեն համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ:

Համապարփակ ընթացակարգեր

18. Անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ էական դիտվող գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների ու բացահայտումների նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա42-Ա47):

19. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե, որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր, անհրաժեշտ է արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերի կատարումը (հղում՝ պար.Ա48-Ա51):

Ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող համապարփակ ընթացակարգեր

20. Աուդիտորի կողմից իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերը պետք է ներառեն ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը՝

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանեցումը կամ համաձայնեցումը դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին, և

(բ) էական հաշվապահական գրքային մուտքագրումների ու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ կատարված համապատասխանեցնող այլ գործառնությունների քննություն (հղում՝ պար.Ա52):

Համապարփակ ընթացակարգեր՝ ի պատասխան նշանակալի ռիսկերին

21. Եթե աուդիտորը սահմանել է, որ հավաստումների մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը նշանակալի ռիսկ է, ապա նա պետք է իրականացնի համապարփակ ընթացակարգեր, որոնք կկատարվեն հատկապես այդ ռիսկին պատասխանելու նպատակով: Երբ նշանակալի ռիսկի նկատմամբ կիրառվող մոտեցումը բաղկացած է միայն համապարփակ ընթացակարգերից, ապա այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն մանրամասների ստուգում (հղում՝ պար.Ա53):

Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման ժամանակը

22. Եթե համապարփակ ընթացակարգերը կատարվում են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է ընդգրկի մնացյալ ժամանակահատվածը, իրականացնելով հետևյալը՝

(ա) վերահսկողության թեստերի հետ համակցված համապարփակ ընթացակարգեր՝ միջանկյալ ժամանակամիջոցում, կամ

(բ) եթե աուդիտորը որոշում է, որ միջանկյալ ամսաթվին կատարված համապարփակ ընթացակարգերը բավարար են, ապա պետք է իրարականացնի միայն լրացուցիչ համապարփակ ընթացակարգեր, որը կապահովի ողջամիտ հիմք՝ աուդիտորական հետևությունները միջանկյալ ամսաթվից աուդիտի ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթիվը տարածելու համար (հղում՝ պար.Ա54-57):

23. Եթե խեղաթյուրումները, որոնք աուդիտորը չէր ակնկալել էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ, հայտնաբերվել են միջանկյալ ամսաթվին, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ենթակա են ձևափոխման համապատասխան ռիսկի գնահատման գործընթացն ու մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու շրջանակները (հղում՝ պար.Ա58):

Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը

24. Աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր՝ գնահատելու համար, թե ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանրական ներկայացումը, ներառյալ կից բացահայտումները, արդյոք համապատասխանում են գործող ֆինանսական հաշվետվության հիմունքներին (հղում՝ պար.Ա59):

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը

25. Իրականանացված աուդիտորական ընթացակարգերի ու ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների վրա հիմնվելով, աուդիտորը, նախքան աուդիտորական եզրակացության կազմումը, պետք է գնահատի, թե հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի կատարված գնահատումն արդյոք դեռևս պահպանում է իր համապատասխանությունը (հղում՝ պար.Ա60-Ա61):

26. Աուդիտորը պետք է հետևություն անի, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Իր կարծիքը ձևավորելիս, աուդիտորը պետք է նկատի ունենա բոլոր կարևոր աուդիտորական ապացույցները՝ առանց հաշվի առնելու, թե դրանք հիմնավորում կամ հերքում են ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում կատարված հավաստումները (հղում՝ պար.Ա62):

27. Եթե աուդիտորը ձեռք չի բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվության էական հավաստումների առնչությամբ, ապա նա պետք է փորձի ձեռք բերել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ նա պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց:

Փաստաթղթավորում

28. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի հետևյալը.²

- (ա) ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողությունները, ինչպես նաև իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը,
- (բ) նշյալ աուդիտորական ընթացակարգերի կապակցումը հավաստումների մակարդակում առկա գնահատված ռիսկերին, և
- (գ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ եզրակացությունները, երբ դրանք այնքան էլ հստակ չեն (հղում՝ պար.Ա63):

29. Եթե աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել նախկին աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցները, ապա աուդիտորական փաստաթղթերում նա պետք է ներառի իր կողմից արված հետևությունները՝ նախորդ աուդիտի ընթացքում թեստավորման ենթարկված նշյալ վերահսկողությանը վրա հիմնվելու վերաբերյալ:

30. Աուդիտորի փաստաթղթերը պետք է ներկայացնեն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համաձայն են կամ համապատասխանում են դրանց հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներին:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Համընդհանուր գործողություններ (հղում՝ պար.5)

Ա 1. Ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում առկա էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին հասցեագրված համընդհանուր գործողությունները կարող են ներառել՝

² ԱՄՄ 230, «Աուդիտի փաստաթղթավորումը», պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

- մասնագիտական կասկածամտության պահպանման անհրաժեշտության շեշտադրումն՝ ուղղված աուդիտորական առաջադրանքի անձնակազմին,
- հանձնարարությունների նշանակումը առավել փորձառու կամ առանձնահատուկ հմտություններ ունեցող անձնակազմին կամ փորձագետներին,
- առավել շատ հսկողության ապահովումը,
- անկանխատեսելիության լրացուցիչ տարրերի ներառումը իրականացման ենթակա հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ընտրության ժամանակ,
- աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի ու չափի նկատմամբ ընդհանուր փոփոխությունների կատարումը, օրինակ. համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը ժամանակաշրջանի վերջում՝ միջանկյալ ժամանակահատվածի փոխարեն, կամ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի ձևափոխումը առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով:

Ա 2. Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ֆինանսական հաշվետվության մակարդակում, և դրա միջոցով, աուդիտորի համընդհանուր գործողությունների գնահատումը, կրում է վերահսկողության միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների ազդեցությունը: Արդյունավետ վերահսկողության միջավայրը կարող է հնարավորության տալ աուդիտորին ավելի մեծ հավատ ունենալ ներքին վերահսկողության համակարգի ու ավելի մեծ վստահություն կազմակերպության ներսում հայտնաբերված աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ, այդպիսով, օրինակ, հնարավորություն տալ աուդիտորին որոշ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել միջանկյալ ժամանակահատվածում և ոչ թե ժամանակաշրջանի վերջում: Ներքին վերահսկողության միջավայրի թերությունները, այնուամենայնիվ, կարող են ունենալ հակառակ ազդեցություն. օրինակ, աուդիտորը կարող է արձագանքել անարդյունավետ վերահսկողության միջավայրին հետևյալ կերպ՝

- անցկացնել ավելի շատ աուդիտորական ընթացակարգեր ժամանակաշրջանի վերջում, քան միջանկյալ ժամանակահատվածում,
- համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերել առավել մեծ քանակությամբ աուդիտորական ապացույցներ,
- ավելացնել աուդիտի շրջանակներում ներառման ենթակա ոլորտների քանակը:

Ա 3. Նման նկատառումները, հետևապես, էական առնչություն ունեն աուդիտորի ընդհանուր մոտեցման հետ, օրինակ, համապարփակ ընթացակարգերին շեշտադրումը (համապարփակ մոտեցում) կամ վերահսկողության թեստերի կիրառումը՝ համակցված համապարփակ ընթացակարգերի հետ (համակցված մոտեցում):

Աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ի պատասխան էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի՝ հավաստումների մակարդակում

Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը (հղում՝ պար.6)

Ա 4. Հավաստումների մակարդակում ճանաչված ռիսկերին աուդիտորի գնահատականը հիմք է ապահովում քննարկելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համապատասխան մոտեցումը: Օրինակ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ.

(ա) միայն վերահսկողության թեստերի իրականացմամբ կարող է հանգեցնել արդյունավետ պատասխան գործողությունների՝ որոշակի հավաստման առնչությամբ գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին,

(բ) միայն համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումն է դիտվում որպես պատշաճ որոշակի հավաստումների համար, հետևաբար, աուդիտորը բացառում է վերահսկողության ազդեցությունը համապատասխան ռիսկի գնահատման գործընթացի նկատմամբ: Դա կարող է լինել այն պատճառով, որ աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը չեն նույնացրել հավաստմանը պատշաճ արդյունավետ վերահսկողություն, կամ վերահսկողության թեստավորումը կարող է լինել անարդյունավետ, և հետևապես, աուդիտորը համապարփակ ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու շրջանակների որոշման ժամանակ մտադիր չի լինի հենվել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա, կամ

(գ) վերահսկողության թեստերի ու համապարփակ ընթացակարգերի համատեղ կիրառության համակցված մոտեցումը արդյունավետ մոտեցում է:

Այնուամենայնիվ, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 18-ում, անկախ ընտրված մոտեցումից, աուդիտորը նախագծում և իրականացնում է համապարփակ ընթացակարգեր՝ յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման նկատմամբ:

- Ա 5. Աուդիտորական ընթացակարգի բնույթը վերաբերում է դրա նպատակին (այսինքն՝ վերահսկողության թեստերին կամ համապարփակ ընթացակարգերին) և դրա տեսակին (այսինքն՝ ստուգումներին, ուսումնասիրությանը, հարցումներին, հաստատումներին, վերահաշվարկներին, գործընթացի կրկին անգամ իրականացմանը կամ վերլուծական ընթացակարգերին): Աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը մեծ կարևորություն է ներկայացնում գնահատված ռիսկերին պատասխան գործողությունների տեսանկյունից:
- Ա 6. Աուդիտորական ընթացակարգի իրականացման ժամանակահատվածը վերաբերում է այն ժամանակահատվածին, երբ դա իրականացվել է կամ այն ժամանակաշրջանին կամ ամսաթվին, որոնց նկատմամբ աուդիտորական ապացույցները կիրառվում են:
- Ա 7. Աուդիտորական ընթացակարգի քանակը վերաբերում է դրա իրականացվելիք քանակությանը, օրինակ, ընտրանքի չափին կամ վերահսկողական գործունեության նկատմամբ ուսումնասիրությունների քանակին:
- Ա 8. Հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծումն ու իրականացումը, որոնց բնույթը, ժամանակն ու չափը հիմնված են հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա և ի պատասխան են դրանց, հստակ կապ են ապահովում աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի ու ռիսկի գնահատման միջև:

Պատասխան գործողությունները հավաստումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին (հղում՝ պար.7(ա))

Բնույթը

- Ա 9. Աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկերը կարող են ազդել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի տեսակների և դրանց համակցումների վրա: Օրինակ, երբ գնահատված ռիսկը բարձր է, աուդիտորը, փաստաթղթի ուսումնասիրությունից բացի, կարող է հաստատել պայմանագրի պայմանների

ամբողջականությունը մյուս կողմի հետ: Բացի այդ, որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր կարող են լինել առավել պատշաճ որոշ հավաստումների համար, քան մյուսները: Օրինակ, կապված եկամտի հետ, վերահսկողության թեստերը կարող են լինել ամբողջականության հավաստման էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ամենամեծ պատասխան տվող ընթացակարգերը, մինչդեռ համապարփակ ընթացակարգերն են, որ կարող են լինել տեղի ունենալու հավաստման էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին ամենամեծ պատասխան տվողները:

Ա 10. Ռիսկին գնահատական տալու փաստարկները տեղին է դիտարկել աուդիտորական ընթացակարգի բնույթի որոշման ժամանակ: Օրինակ, եթե գնահատված ռիսկը, առանց հաշվի առնելու համապատասխան վերահսկողությունը, ցածր է գործառնությունների դասի առանձնահատկությունների հետևանքով, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը միայնակ կապահովեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Մյուս կողմից, եթե գնահատված ռիսկը ցածր է ներքին վերահսկողության հետևանքով, և աուդիտորը նախատեսում է համապարփակ ընթացակարգերը հիմնել նման ցածր գնահատման վրա, ապա նա կիրականացնի վերահսկողության թեստեր, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 8 (ա)-ում:

Ժամանակը

Ա 11. Աուդիտորը վերահսկողության թեստերը կամ համապարփակ ընթացակարգերը կարող են իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին կամ ժամանակաշրջանի վերջում: Որքան բարձր է էական խեղաթյուրումների ռիսկը, այնքան ավելի հավանական է, որ աուդիտորը կարող է որոշել, որ համապարփակ ընթացակարգերը առավել արդյունավետ կլինի իրականացնել ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ ամսաթվին, քան թե ավելի վաղ ժամանակամիջոցում կամ դրանք իրականացնել չճանուցված կամ անկանխագուշակելի ժամանակահատվածներում (օրինակ, ընտրված տեղադիրքերում առանց ծանուցմամբ աուդիտորական ընթացակարգերի անցկացումը): Դա հատկապես համարվում է պատշաճ, երբ դիտարկվում է խարդախության հետևանքով առաջացած ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունները: Օրինակ, աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ դիտարկվող խեղաթյուրման կամ մանիպուլյացիոն (մեքենայություն) ռիսկերի ճանաչման դեպքում, այն աուդիտորական ընթացակարգերը, որոնք նպատակ ունեն տարածելու աուդիտորական եզրահանգումները միջանկյալ ամսաթվից մինչև ժամանակաշրջանի վերջ, կարող են արդյունավետ չլինել:

Ա 12. Մյուս կողմից, աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը մինչև ժամանակաշրջանի ավարտը կարող է օժանդակել աուդիտորին բացահայտելու աուդիտի ավելի վաղ շրջաններին վերաբերող կարևոր հարցեր, հետևաբար դրանք դեկավարության օժանդակությամբ լուծելու կամ նման հարցերին արդյունավետ աուդիտորական մոտեցում մշակելու համար:

Ա 13. Ի լրումն, որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր կարող են իրականացվել միայն ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրանից հետո, օրինակ՝

- Ֆինանսական հաշվետվությունների համաձայնեցումը հաշվապահական գրանցումների հետ,
- Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում կատարված համապատասխանեցնող գործառնությունների քննումը, և

- այնպիսի ռիսկերին ուղղված պատասխան ընթացակարգեր, երբ, օրինակ, կազմակերպությունը մտել է ոչ պատշաճ պայմանագրային պարտավորությունների մեջ կամ գործառնությունները չեն ստացել իրենց վերջնական հանգուցալուծումը:

Ա 14. Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ժամանակի վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկման վրա ազդեցություն ունեցող մյուս պատշաճ գործոնները ներառում են՝

- վերահսկողության միջավայրը,
- երբ համապատասխան տեղեկատվությունն առկա է (օրինակ, էլեկտրոնային ֆայլերը կարող են հաջորդաբար թարմացվել, կամ ուսունասիրության ենթակա ընթացակարգերը կարող են տեղի ունենալ միայն որոշակի ժամանակահատվածներում),
- ռիսկի բնույթը (օրինակ, եթե առկա է ուռճացված եկամուտների ռիսկ, եկամուտների ակնկալությունները բավարարվում են վաճառքի հետագա կեղծ համաձայնագրերի ներգրավմամբ, նման դեպքերում աուդիտորը կարող է ցանկանալ քննության առնել ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվի դրությամբ առկա պայմանագրերը),
- ժամանակաշրջանը կամ ամսաթիվը, որոնց աուդիտորական ապացույցները վերաբերում են:

Ծավալը

Ա 15. Անհրաժեշտ դիտված աուդիտորական ընթացակարգի ծավալը որոշվում է էականության, գնահատված ռիսկի ու աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող ողջամտության աստիճանից ելնելով: Երբ որևէ առանձին նպատակ իրագործվել է ընթացակարգերի համակցման արդյունքում, յուրաքանչյուր ընթացակարգի չափը դիտարկվում է առանձին: Ընդհանուր առմամբ, աուդիտորական ընթացակարգերի ծավալը ավելանում է, երբ ավելանում է էական խեղաթյուրումների ռիսկը: Օրինակ, խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունների ժամանակ տեղին կարող է համարվել ընտրանքի չափի ավելացումը կամ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի առավել մանրամասնեցված իրականացումը: Այնուամենայնիվ, աուդիտորական ընթացակարգի ծավալի ավելացումը արդյունավետ է, եթե միայն աուդիտորական ընթացակարգն ինքը տեղին է համարվում տվյալ ռիսկի առնչությամբ:

Ա 16. Համակարգչային օժանդակությամբ աուդիտորական տեխնիկական հնարքների օգտագործումը կարող է հնարավոր դարձնել էլեկտրոնային գործառնությունների ու հաշիվների ֆայլերի առավել ընդարձակված ստուգումը, որն օգտակար է, երբ աուդիտորը որոշում է փոփոխել ստուգման աստիճանը, օրինակ, խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին ուղղված պատասխան գործողությունների ժամանակ: Նման տեխնիկական հնարքները կարող են օգտագործվել հիմնական էլեկտրոնային ֆայլերից գործառնությունների ընտրանքի դուրսհանման, որոշակի հատկանիշներ ունեցող գործառնությունների տեսակավորման կամ ընտրանքի փոխարեն ամբողջ բազմության ստուգման նպատակներով:

Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

Ա 17. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների աուդիտի համար աուդիտորական իրավասությունը և այլ առանձնահատուկ աուդիտորական պահանջները կարող են իրենց ազդեցությունն ունենալ հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի ու չափի վերաբերյալ աուդիտորի նկատառումների վրա:

Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար

Ա 18. Փոքր կազմակերպությունների դեպքում, աուդիտորի կողմից հաստատված վերահսկողական գործողությունները կարող են շատ չլինել, կամ դրանց գոյության կամ գործադրման կազմակերպության կողմից փաստաթղթավորման չափը կարող է լինել սահմանափակ: Նման դեպքերում, աուդիտորի համար ավելի արդյունավետ կարող է լինել իրականացնել գլխավորապես հետագա աուդիտորական համապարփակ ընթացակարգեր: Որոշ հազվադեպ դեպքերում, այնուամենայնիվ, վերահսկողական գործողությունների կամ ներքին վերահսկողության այլ բաղկացուցիչ մասերի բացակայությունը կարող են անհնարին դարձնել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը:

Որպես բարձր գնահատված ռիսկեր (հղում՝ պար.7(բ))

Ա 19. Որպես բարձր գնահատված ռիսկերի դեպքում ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելիս, աուդիտորը կարող է մեծացնել ապացույցների քանակը կամ ձեռք բերել առավել պատշաճ կամ հուսալի ապացույցներ, օրինակ, շեշտը ուղղել երրորդ կողմերի վկայությունների ձեռքբերմանը կամ մի շարք անկախ աղբյուրներից հիմնավորող ապացույցների ձեռքբերմանը:

Վերահսկողության թեստներ

Վերահսկողության թեստերի նախագծումն ու իրականացումը (հղում՝ պար.8)

Ա 20. Վերահսկողության թեստերը կատարվում են միայն այն վերահսկողության նկատմամբ, որը աուդիտորի որոշման համաձայն համապատասխանորեն են նախագծված՝ կանխարգելելու կամ հայտնաբերելու ու շտկելու հավաստմանը վերաբերող էական խեղաթյուրումները: Եթե աուդիտի ժամանակաշրջանի տարբեր ժամանակահատվածներում տարբեր վերահսկողություններ են իրականացվել, ապա դրանցից յուրաքանչյուրը դիտարկվում է առանձին:

Ա 21. Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության ստուգումը տարբեր է այդ վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումների ձեռքբերումից ու դրանց նախագծման ու իրագործման գնահատումից: Այնուամենայնիվ, օգտագործվում են միևնույն տեսակի աուդիտորական ընթացակարգեր: Աուդիտորը, հետևապես, կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը ստուգել միևնույն ժամանակ, երբ գնահատվում է դրանց նախագծումը և որոշվում դրանց իրագործումը:

Ա 22. Այնուամենայնիվ, չնայած որոշ ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր կարող են հատուկ նախագծված չլինել վերահսկողության համար, սակայն կարող են աուդիտորական ապացույցներ ապահովել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, և հետևաբար, ծառայել որպես վերահսկողության թեստեր: Օրինակ, աուդիտորի ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել՝

- հարցումներ դեկլարության կողմից բյուջեի օգտագործման վերաբերյալ,

- ուսումնասիրել ամսական բյուջետային ու փաստացի ծախսումների ղեկավարության համեմատությունները,
- ստուգել բյուջետավորված ու փաստացի գումարների տարբերությունների հետազոտությանը վերաբերող հաշվետվությունները:

Նշված աուդիտորական ընթացակարգերը պատկերացում են տալիս կազմակերպության բյուջետային կանոնակարգերի վերաբերյալ, և թե դրանք արդյոք իրագործվել են, բացի դրանից կարող են նաև ապահովել աուդիտորական ապացույցներ ծախսային դասակարգումներում հնարավոր էական խեղաթյուրումների կանխմանը կամ հայտնաբերմանն ուղղված բյուջետային կանոնակարգերի գործողության արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա 23. Ավելին, աուդիտորը կարող է նախագծել մանրամասների ստուգումներին համընթաց իրականացվելիք վերահսկողության թեստեր՝ մինևսյն գործառնությունների համար: Չնայած վերահսկողության թեստերի նպատակը տարբեր է մանրամասների ստուգման նպատակից, այնուամենայնիվ, երկուսը կարող են կատարվել զուգընթաց՝ իրականացնելով վերահսկողության թեստեր և մանրամասների ստուգումներ նույն գործառնության նկատմամբ, որը նաև անվանվում է երկակի նպատակի ստուգում: Օրինակ, աուդիտորը կարող է նախագծել ու գնահատել տվյալ ապրանքագրի գնությանն ուղղված ստուգման արդյունքները՝ որոշելու համար, թե արդյոք այն վավերացվել է, նաև կարող է ապահովել հիմնավորող աուդիտորական ապացույցներ գործառնության վերաբերյալ: Երկակի նպատակի ստուգումը նախագծվում և գնահատվում է ստուգման ամեն մի նպատակը դիտարկելով առանձին-առանձին:

Ա 24. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհնար համարել արդյունավետ համապարփակ ընթացակարգերի նախագծումը, որոնք ապահովում են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում³: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ կազմակերպությունը իր գործը վարում է SS-ի կիրառմամբ և, բացի SS-ի համակարգի միջոցով ստեղծվածներից, այլ ձևով չեն պատրաստվում կամ պահպանվում գործառնությունների վերաբերյալ փաստաթղթեր: Նման դեպքերում, պարագրաֆ 8 (բ)-ն աուդիտորից պահանջում է իրականացնել համապատասխան վերահսկողության թեստեր:

Աուդիտորական ապացույցներն ու նախատեսված վստահությունը (հղում՝ պար.9)

Ա 25. Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության նկատմամբ կարելի է հետամուտ լինել հավաստիացման բարձր մակարդակի, երբ ընտրված մոտեցումը հիմնականում ներառում է վերահսկողության թեստեր, հատկապես, երբ հնարավոր կամ իրագործելի չէ միայն համապարփակ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերումը:

Վերահսկողության թեստերի բնույթն ու աստիճանը

Հարցումների հետ համակցված այլ աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար.10(ա))

Ա 26. Հարցումները միայնակ չեն կարող բավարար լինել վերահսկողության գործառնական արդյունավետությունը ստուգելու համար: Հետևաբար, հարցումների հետ համակցված իրականացվում են այլ աուդիտորական ընթացակարգեր: Դրա հետ

³ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 30

կապված հարցումները՝ համակցված ստուգումների ու գործընթացի վերակատարման հետ, կարող են ապահովել ավելի շատ երաշխիք, քան հարցումներն ու ուսումնասիրությունները, քանի որ ուսումնասիրությունները վերաբերում են միայն այն ժամանակահատվածին, երբ դրանք կատարվում են:

Ա 27. Որևէ առանձին վերցրած վերահսկողության բնույթն ազդում է ընթացակարգի տեսակի վրա, որը կպահանջվի վերահսկողության արդյունավետ գործողության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման համար: Օրինակ, եթե գործառնական արդյունավետությունն ապացուցելի է փաստաթղթերով, ապա աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու դրանք՝ գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով: Այնուամենայնիվ այլ վերահսկողությունների համար առկա կամ համապատասխանող փաստաթղթեր կարող է չլինեն: Օրինակ, տարրի գործառնականը վերաբերվող փաստաթղթեր կարող են առկա չլինել վերահսկողության միջավայրի որոշ գործոնների նկատմամբ, ինչպես օրինակ, իրավասության ու պատասխանատվության նշանակումը, կամ որոշակի տեսակի վերահսկողական գործողությունների նկատմամբ, ինչպես օրինակ, համակարգչով կատարվող վերահսկողական գործողությունները: Նման հանգամանքներում, գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցները կարող են ձեռք բերվել հարցումների միջոցով՝ համակցված այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ, ինչպես օրինակ, ուսումնասիրությունը կամ համակարգչային օժանդակությամբ աուդիտորական տեխնիկական հնարքների կիրառումը:

Վերահսկողության թեստերի աստիճանը

Ա 28. Երբ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ անհրաժեշտ են առավել համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, տեղին կլինի ավելացնել վերահսկողության թեստերի աստիճանը: Ինչպես վերահսկողության հանդեպ վստահության աստիճանը, այն մյուս հանգամանքները, որոնք աուդիտորը պետք է դիտարկի վերահսկողության թեստերի աստիճանի որոշման նպատակով, ներառում են հետևյալները՝

- կազմակերպության կողմից ժամանակաշրջանի ընթացքում վերահսկողության կիրառման աստիճանը,
- աուդիտորական ժամանակաշրջանի ընթացքում այն ժամանակահատվածի տևողությունը, որի ընթացքում աուդիտորը հենվում է վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վրա,
- վերահսկողության սպասվող շեղման աստիճանը,
- ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների համապատասխանությունն ու հուսալիությունը՝ հավաստումների մակարդակում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության նկատմամբ,
- ինչ աստիճանի աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվում որոշակի հավաստումներին առնչվող այլ վերահսկողության թեստերի արդյունքում:

ԱՄՍ 530-ը⁴ պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր ստուգման աստիճանի վերաբերյալ:

⁴ ԱՄՍ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>>

Ա 29.ՏՏ-ի համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով, կարող է անհրաժեշտություն չառաջանալ ավելացնել մեքենայացված վերահսկողության թեստերի մասշտաբը: Կարող է ակնկալվել, որ մեքենայացված վերահսկողությունը կիրականացվի կայուն կերպով, եթե ծրագիրը (ներառյալ, աղյուսակները, ֆայլերը կամ ծրագրի կողմից օգտագործվող այլ մշտական տվյալները) չփոխվի: Հենց որ աուդիտորը որոշի, որ մեքենայացված վերահսկողությունը գործում է նախատեսվածին համաձայն (որը կարող է արվել այն ժամանակ, երբ սկսվում է վերահսկողության կիրառումը կամ մեկ այլ ժամանակամիջոցում), աուդիտորը կարող է քննարկել ստուգումների իրականացման կարիքը, սահմանելու համար, որ վերահսկողությունը շարունակում է գործել արդյունավետորեն: Նման ստուգումները կարող են ներառել հետևյալ հանգամանքների դիտարկումը, որ`

- չեն իրականացվել ծրագրային փոփոխություններ առանց համապատասխան ծրագրերի վերահսկողության փոփոխությունների,
- գործառնությունների կատարման համար օգտագործվում է ծրագրի թույլատրված տարբերակը, և
- այլ համապատասխան ընդհանուր վերահսկողությունները արդյունավետ են:

Նման թեստերը նաև կարող են ներառել դիտարկում, որ ծրագրում չեն կատարվել անհրաժեշտ փոփոխություններ, ինչպես կարող է լինել, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է համակարգչային ծրագրային փաթեթներ` առանց դրանք ձևափոխելու կամ պահպանելու: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ստուգել ՏՏ-ի անվտանգության կառավարման անձնակազմի գրանցումները` ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ, որ տվյալ ժամանակաշրջանում չթույլատրված մուտքեր տեղի չեն ունեցել:

Անուղղակի վերահսկողության թեստերը (հղում` պար.10(բ))

Ա 30.Որոշ հանգամանքներում, կարող է անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել անուղղակի վերահսկողության արդյունավետ իրականացումը հաստատող աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, երբ աուդիտորը որոշում է ստուգել շեղումների վերաբերյալ հաշվետվությունն օգտագործողների կողմից այդ հաշվետվության դիտարկման արդյունավետությունը, որը մանրամասնում է ապառիկի թույլատրված սահմանաչափերը գերազանցող վաճառքի տվյալները, ապա օգտագործողների դիտարկումները ու դրանց առնչվող հարցերին հետամուտ լինելը վերահսկողություն է, որը ուղղակիորեն համապատասխանում է աուդիտորի վերոնշյալ գործառնությին: Հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվության ճշգրտության վրա վերահսկողությունը (օրինակ, ՏՏ-ի համակարգի ընդհանուր վերահսկողությունը) բնութագրվում է որպես <<անուղղակի>> վերահսկողություն:

Ա 31.ՏՏ-ի համակարգերով մշակմանը բնորոշ կայունության հետևանքով, համակարգչային ծրագրի մեքենայացված վերահսկողության իրականացմանն առնչվող աուդիտորական ապացույցները, երբ դրանք դիտարկվում են կազմակերպության ընդհանուր վերահսկողության (մասնավորապես, փոփոխությունների վրա վերահսկողությունը) գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների հետ համակցված, կարող են նաև ապահովել կարևոր աուդիտորական ապացույցներ կազմակերպության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

Վերահսկողության թեստերի ժամկետները

Վստահելիության համար դիտված ժամանակաշրջան (հղում՝ պար.11)

Ա 32. Միայն տվյալ ժամանակաշրջանին վերաբերող աուդիտորական ապացույցները կարող են բավականաչափ լինել աուդիտորի նպատակի համար, օրինակ, ժամանակաշրջանի վերջում կազմակերպության գույքագրման նկատմամբ վերահսկողության թեստերի արդյունքները: Եթե, մյուս կողմից, աուդիտորը ժամանակաշրջանի ընթացքում նախատեսում է հենվել տվյալ վերահսկողության վրա, ապա տեղին կլինեն այն թեստերը, որոնք կապահովեն աուդիտորական ապացույցներ ժամանակաշրջանի առանձին համապատասխան հատվածներում վերահսկողության գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ: Նման թեստերը կարող են ներառել կազմակերպության վերահսկողության մոնիտորինգի ստուգումը:

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում՝ պար.12(բ))

Ա 33. Համապատասխան գործոնները, որոշելու համար, թե ինչ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ է պետք ձեռք բերել այն վերահսկողության վերաբերյալ, որոնք գործադրվել են միջանկյալին հաջորդող մնացյալ ժամանակահատվածում, ներառում են՝

- հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի նշանակալիությունը,
- առանձին վերահսկողություններ, որոնք թեստի են ենթարկվել միջանկյալ ժամանակահատվածում, և դրանց հանդեպ թեստից հետո արձանագրված կարևոր փոփոխությունները, ներառյալ տեղեկատվական համակարգում, գործընթացներում ու անձնակազմում տեղի ունեցածները,
- այդ վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման աստիճանը,
- մնացած ժամանակահատվածի տևողությունը,
- այն չափը, որով աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համապարփակ ընթացակարգերը՝ հենվելով վերահսկողության հուսալիության վրա,
- վերահսկողության միջավայրը:

Ա 34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, տարածելով վերահսկողության թեստերը մնացած ժամանակահատվածի վրա կամ ստուգելով կազմակերպության վերահսկողության նկատմամբ անցկացված մոնիտորինգը:

Նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում՝ պար.13)

Ա 35. Որոշակի հանգամանքներում, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները կարող են շարունակել ծառայել որպես աուդիտորական ապացույցներ, այն դեպքում, երբ աուդիտորը իրականացնում է ընթացակարգեր՝ դրանց շարունակական համապատասխանության հաստատման նպատակով: Օրինակ, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների կատարման ընթացքում, աուդիտորը հնարավոր է որոշել էր, որ մեքենայացված վերահսկողությունը գործում էր նախատեսվածին համապատասխան: Աուդիտորը

կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ որոշելու, թե մեքենայացված վերահսկողության նկատմամբ արդյոք կատարվել են փոփոխություններ, որոնք կազդեն դրա շարունակական արդյունավետ գործունեության վրա: Ապացույցները կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, ղեկավարությանն ուղղված հարցումների ու գրառումների ուսումնասիրության միջոցով՝ մասնանշելու համար, թե որ վերահսկողությունն է փոփոխվել: Նման փոփոխությունների մասին աուդիտորական ապացույցների դիտարկումը կարող է նպաստել վերահսկողության գործառնական արդյունավետության մասին ընթացիկ ժամանակաշրջանում ձեռք բերման ենթակա, ակնկալվելիք աուդիտորական ապացույցների ավելացմանը կամ նվազմանը:

Վերահսկողություններ, որոնք փոփոխվել են նախորդ աուդիտորական աշխատանքներից հետո (հղում՝ պար.14(ա))

Ա 36. Փոփոխությունները կարող են ազդել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների համապատասխանության վրա, այն չափով, որ դրանց շարունակական վստահելիության համար կարող է այլևս հիմքեր չլինեն: Օրինակ, փոփոխությունը համակարգում, որը հնարավորություն կընձեռի կազմակերպությանը այնտեղից ստանալ նոր տեսակի հաշվետվություն, հավանականորեն չի ազդի նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների պատշաճության վրա: Այնուամենայնիվ, փոփոխությունը, որը կհանգեցնի տվյալների այլ կերպ հավաքմանը կամ կուտակմանը, կազդի նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների պատշաճության վրա:

Վերահսկողություններ, որոնք չեն փոփոխվել նախորդ աուդիտորական աշխատանքներից հետո (հղում՝ պար.14(բ))

Ա 37. Աուդիտորի որոշումը, թե հենվել արդյոք նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ վերահսկողության համար, որոնք՝

(ա) վերջին ստուգումից հետո փոփոխության չեն ենթարկվել,

(բ) նշանակալի ռիսկը մեղմացնող վերահսկողություն չեն,

մասնագիտական դատողության հարց է: Բացի այդ, նման կրկնակի անգամ իրականացվող վերահսկողության թեստերի միջև ընկած ժամանակամիջոցը նույնպես մասնագիտական դատողության հարց է, այնուամենայնիվ, պարագրաֆ 14(բ)-ով պահանջվում է, որ վերստուգումը կատարվի առնվազն երեք տարին մեկ:

Ա 38. Ընդհանուր առմամբ, որքան բարձր է էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կամ ավել է վերահսկողության նկատմամբ վստահությունը, այնքան հավանականորեն կարճ կլինի դրանց ստուգումից հետո անցած ժամանակաշրջանի տևողությունը, եթե իհարկե նման ժամանակաշրջան նշարկում է: Գործոնները, որոնք կարող են նվազեցնել կրկնակի անգամ իրականացվելիք վերահսկողության թեստերի միջև ընկած ժամանակամիջոցը կամ հանգեցնել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների անհուսալիությանը, ներառում են հետևյալները՝

- թերի վերահսկողության միջավայրը,
- վերահսկողության նկատմամբ ոչ լիարժեք մոնիտորինգը,
- համապատասխան վերահսկողության չմեքենայացված մասի զգալի առկայությունը,

- անձնակազմի փոփոխությունները, որոնք զգալիորոն կազդեն վերահսկողության իրականացման վրա,
- փոփոխվող հանգամանքները, որոնք մատնանշում են վերահսկողության նկատմամբ փոփոխության անհրաժեշտություն,
- SS-ի համակարգի թերի ընդհանուր վերահսկողություն:

Ա 39. Երբ առկա են որոշակի քանակի վերահսկողություններ, որոնց համար աուդիտորը նախատեսում է հենվել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ամեն աուդիտի ընթացքում այդ վերահսկողություններից մի քանիսի ստուգումը հիմնավորող տեղեկատվություն կապահովի վերահսկողության միջավայրի շարունակական արդյունավետության վերաբերյալ: Դա կօժանդակի աուդիտորի որոշմանը, թե տեղին է արդյոք հենվել նախորդ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա:

Վերահսկողության գործառնական արդյունավետության գնահատումը (հղում՝ պար.16-17)

Ա 40. Աուդիտորի ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված էական խեղաթյուրումը ներքին վերահսկողության էական թերության առկայության հաստատուն ցուցիչ է:

Ա 41. Վերահսկողության գործողության արդյունավետության գաղափարն ընդունում է, որ որոշակի շեղումներ կարող են ծագել կազմակերպության կողմից վերահսկողության կիրառման կարգի հետևանքով: Սահմանված վերահսկողության կիրառման շեղումները կարող են առաջանալ այնպիսի գործոնների հետևանքով, ինչպես հիմնական անձնակազմի փոփոխությունները, գործառնությունների քանակի զգալի սեզոնային տատանումները ու մարդկային սխալը: Հայտնաբերված շեղման աստիճանը, մասնավորապես ակնկալվող աստիճանի համեմատությամբ, կարող է մատնանշել, որ չի կարելի հենվել վերահսկողության հուսալիության վրա՝ իջեցնելու համար հավաստումների մակարդակի ռիսկի աստիճանը մինչև աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատված մակարդակ:

Համապարփակ ընթացակարգեր (հղում՝ պար.18)

Ա 42. Պարագրաֆ 18-ը աուդիտորից պահանջում է նախագծել ու իրականացնել համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր էական յուրաքանչյուր գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման նկատմամբ, անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից: Սույն պահանջը արտացոլում է այն փաստը, որ (ա) աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնված է դատողության վրա, և հետևաբար, կարող է չնույնացնել էական խեղաթյուրումների բոլոր ռիսկերը, և (բ) առկա են ներքին վերահսկողությանը բնորոշ սահմանափակումներ, այդ թվում՝ ղեկավարության կողմից անտեսելը:

Համապարփակ ընթացակարգերի բնույթն ու չափը

Ա 43. Կախված հանգամանքներից, աուդիտորը կարող է որոշել, որ.

- միայն համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը բավարար կլինի աուդիտորական ռիսկը մինչև ընդունելի ցածր մակարդակ կրճատելու համար: Օրինակ, ինչպես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը հիմնավորվում է վերահսկողության թեստերի արդյունքում ստացված աուդիտորական ապացույցներով,

- տեղին է կատարել միայն մանրամասների ստուգում,
- համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների ստուգումների համակցումն է, որ գնահատված ռիսկերին կտա ամենամեծ պատասխանը:

Ա 44. Համապարփակ վերլուծական ընթացակարգերը մեծ մասամբ կիրառելի են գործառնությունների մեծ քանակության նկատմամբ, որը հակված է ժամանակի ընթացքում լինել կանխատեսելի: ԱՄՄ 520⁵ սահմանում է պահանջներ ու տալիս ուղեցույցեր աուդիտի ժամանակ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման վերաբերյալ:

Ա 45. Ռիսկի ու հավաստման բնույթը պատշաճ է մանրամասների ստուգումների նախագծման տեսանկյունից: Օրինակ, առկայության կամ տեղի ունենալու հավաստումներին առնչվող մանրամասների ստուգումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության հանրագումարում մարմանավորված հոդվածների ընտրում ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերում: Մյուս կողմից, ամբողջականության հավաստմանն առնչվող մանրամասների ստուգումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվության համապատասխան հանրագումարում ներառման ենթակա հոդվածներից ընտրության կատարում ու հետազոտում, թե դրանք արդյոք ընդգրկվել են:

Ա 46. Քանի որ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ հաշվի է առնվում ներքին վերահսկողությունը, համապարփակ ընթացակարգերի չափը կարող է ավելացվել, երբ մանրամասների ստուգման արդյունքները բավարար չեն: Այնուամենայնիվ, աուդիտորական ընթացակարգի չափի ավելացումը տեղին կլինի, եթե միայն տվյալ աուդիտորական ընթացակարգը պատշաճ համարվի որոշակի ռիսկի նկատմամբ:

Ա 47. Մանրամասների ստուգումների գնահատման ժամանակ ստուգումների չափը, սովորաբար, գնահատվում է ըստ ընտրանքի չափի: Այնուամենայնիվ, այլ հարցերը նույնպես կարող են պատշաճ լինել, ներառյալ այն, թե առավել արդյունավետ կլինի արդյոք օգտագործել ստուգման այլ ընտրողական միջոցներ: Տես ԱՄՄ 500⁶:

Դիտարկում, թե պետք է արդյոք իրականացնել արտաքին հաստատման ընթացակարգեր (հղում՝ պար.19)

Ա 48. Արտաքին հաստատումների ընթացակարգերը սովորաբար համարվում են պատշաճ, երբ հասցեագրվում են հաշիվների մնացորդների ու դրանց բաղկացուցիչ տարրերի հետ կապված հավաստումներին, սակայն անհրաժեշտորեն չեն սահմանփակվում միայն դրանցով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է արտաքին հաստատման խնդրանք ներկայացնել կազմակերպության և այլ կողմերի միջև եղած համաձայնագրերի, պայմանագրերի կամ գործառնությունների պայմանների վերաբերյալ: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կարող են նաև իրականացվել ձեռք բերելու աուդիտորական ապացույցներ որոշակի պայմանների բացակայության վերաբերյալ: Օրինակ, խնդրանքը կարող է որոշակիորեն ուղղված լինել այնպիսի հաստատման ձեռք բերմանը, որ որևէ այլ «<կողմնակի համաձայնություն>> առկա չէ, ինչը կարող է պատշաճ համարվել կազմակերպության եկամուտների հաշվեփակման (ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառումը) վերաբերյալ հավաստումների առնչությամբ: Այլ իրավիճակները, երբ արտաքին

⁵ ԱՄՄ 520 «Վերլուծական ընթացակարգեր»

⁶ ԱՄՄ 500 «Աուդիտորական ապացույցներ»

հաստատման ընթացակարգերը կարող են ապահովել էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին ի պատասխան պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, ներառում են՝

- բանկային հաշիվների մնացորդներ ու բանկային հարաբերություններին վերաբերող այլ տեղեկատվություն,
- դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ ու պայմաններ,
- երաշխավորված պահեստներում երրորդ կողմերի կողմից հետագա մշակման կամ առաքման նպատակով պահվող պաշարներ,
- իրավաբանների կամ ֆինանսիստների կողմից ապահով պահպանության նպատակով կամ որպես երաշխիք պահվող սեփականության վավերագրեր,
- երրորդ կողմերի ապահով պահպանությանն հանձնված կամ բորսային միջնորդներից ձեռք բերված, սակայն դեռևս չստացված ներդրումներ,
- փոխատուներին վճարման ենթակա գումարներ, այդ թվում՝ հետվճարման համապատասխան պայմաններ ու սահմանափակող համաձայնություններ,
- կրեդիտորական պարտքերի մնացորդներ ու պայմաններ:

Ա 49. Չնայած արտաքին հաստատումները կարող են ապահովել որոշակի հավաստումներին ուղղված պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, այնուամենայնիվ, կան որոշ հավաստումներ, որոնց նկատմամբ արտաքին հաստատումները ապահովում են պակաս պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ: Օրինակ, դեբիտորական պարտքերի հաշիվների մնացորդների վերադարձելիությանն առնչվող արտաքին հաստատումները պակաս պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ են ապահովում, քան դրանց առկայությանն առնչվողները:

Ա 50. Աուդիտորը կարող է որոշել, որ որևէ մի նպատակի համար իրականացվող արտաքին հաստատումների ընթացակարգերը հնարավորություն են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ նաև այլ հանգամանքների վերաբերյալ: Օրինակ, բանկային հաշիվների մնացորդներին ուղղված հաստատումների խնդրանքները հաճախ նաև պարունակում են խնդրանքներ՝ ֆինանսական հաշվետվության հավաստումներին առնչվող այլ տեղեկատվության վերաբերյալ: Նման նկատառումները կարող են ազդել աուդիտորի որոշման վրա, թե արդյոք պետք է կատարել արտաքին հաստատման ընթացակարգեր:

Ա 51. Գործոնները, որոնք աուդիտորին օժանդակում են որոշել, թե արտաքին հաստատման ընթացակարգերը որպես համապարփակ աուդիտորական ընթացակարգեր արդյոք պետք է իրականացվեն, ներառում են՝

- հաստատող կողմի իմացությունը խնդրո առարկայի վերաբերյալ պատասխանները կարող են համարվել ավելի վստահելի, եթե տրամադրվեն հաստատող կողմի այն աշխատակցի կողմից, ով ունի անհրաժեշտ գիտելիքներ հաստատվող տեղեկատվության վերաբերյալ,
- նախատեսված հաստատող կողմի պատասխանելու ընդունակությունն ու պատրաստակամությունը- օրինակ, հաստատող կողմը
 - կարող է պատասխանատվություն չվերցնել պատասխանելու հաստատման խնդրանքին,
 - պատասխանելը կարող է դիտել որպես շատ ծախսատար կամ ժամանակատար,

- կարող է մտահոգություններ ունենալ պատասխանից բխող հնարավոր իրավական պարտավորության վերաբերյալ,
- հնարավոր է, որ գործառնությունները հաշվառում է տարբեր արժույթներով,
- հնարավոր է, որ գործում է այնպիսի միջավայրում, որտեղ հաստատման խնդրանքին պատասխանելը ամենօրյա գործունեության կարևոր հարց չէ:

Նման իրավիճակներում հնարավոր է, որ պատասխանող կողմերը պատասխան չտրամադրեն կամ տրամադրեն անկանոն կերպով կամ փորձեն սահմանափակել պատասխանի վրա դրված վստահության աստիճանը,

- նախատեսված հաստատող կողմի անաչառությունը- եթե հաստատող կողմը կազմակերպությանը կապակցված կողմ է, ապա հաստատումների խնդրանքներին տրված պատասխանները հնարավոր է, որ լինեն պակաս հուսալի:

Ֆինանսական հաշվետվության փակման գործընթացին առնչվող համապարփակ ընթացակարգեր (հղում՝ պար.20(բ))

Ա 52. Հաշվապահական գրքային գրանցումների ու այլ համապատասխանեցնող գործառնությունների նկատմամբ աուդիտորի ուսումնասիրության բնույթն ու նաև աստիճանը կախված են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի ու դրան առնչվող էական խեղաթյուրումների ռիսկերի բնույթից ու բարդությունից:

Համապարփակ ընթացակարգեր՝ ի պատասխան նշանակալի ռիսկերին (հղում՝ պար.21)

Ա 53. Սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 21-ը աուդիտորից պահանջում է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր, որոնք ուղղված են աուդիտորի կողմից հատկապես նշանակալի ռիսկերին պատասխան գործողությունների: Հաստատող համապատասխան կողմերից ուղղակիորեն աուդիտորին արտաքին հաստատումների ձևով տրամադրված աուդիտորական ապացույցները կարող են օժանդակել վստահելիության բարձր մակարդակ ունեցող աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը, որոնք աուդիտորին անհրաժեշտ են խարդախության կամ սխալների հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկերին արձագանքելու նպատակով: Օրինակ, եթե աուդիտորը գտնում է, որ ակնկալվող եկամուտների հետ կապված ղեկավարության վրա կան ճնշումներ, ապա այդ դեպքում կարող է առկա լինել որոշակի ռիսկ, որ ղեկավարությունը ուռճացնում է հասույթները եկամտի ոչ պատշաճ ճանաչման միջոցով՝ այնպիսի պայմաններ ունեցող վաճառքի համաձայնագրերի առնչությամբ, որոնք չեն հանգեցնում եկամտի ճանաչմանը կամ նախատեսում են ապրանքագրերի ներկայացում մինչև առաքումը: Նման հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է, օրինակ, նախագծել արտաքին հաստատումների ընթացակարգեր ոչ միայն հաստատելու չհատուցված գումարները, բայց նաև վաճառքի համաձայնագրերի մանրամասները, այդ թվում՝ ժամանակամիջոցը, վերադարձնելու իրավունքներն ու առաքման պայմանները: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է արդյունավետ համարել այդպիսի արտաքին հաստատումները լրացնել կազմակերպության ոչ ֆինանսական անձնակազմին ուղղված հարցումներով՝ վաճառքի համաձայնագրերի կամ առաքման պայմանների փոփոխությունների վերաբերյալ:

Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման ժամանակը (հղում՝ պար.22-23)

Ա 54. Շատ դեպքերում, նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական փաստերը ապահովում են փոքր կամ չեն ապահովում աուդիտորական ապացույցներ ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար: Այնուամենայնիվ, կան բացառություններ, օրինակ, փոփոխություններ չկրած արժեթղթավորման կառուցվածքին առնչվող իրավաբանական կարծիքը, որը ձեռք է բերվել նախորդ աուդիտի ընթացքում, կարող է պատշաճ համարվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի համար: Նման դեպքերում, տեղին կլինի օգտագործել նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ժամանակ կատարված համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, եթե դրանք ու դրանց առնչվող խնդրո հանգամանքները հիմնավորապես չեն փոխվել, և ընթացիկ ժամանակաշրջանում իրականացվել են աուդիտորական ընթացակարգեր՝ դրանց շարունակական պատշաճությունը հաստատելու նպատակով:

Միջանկյալ ժամանակահատվածում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների օգտագործումը (հղում՝ պար.22)

Ա 55. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է որոշել, որ արդյունավետ կլինի համապարփակ ընթացակարգերն իրականացնել միջանկյալ ամսաթվին և համեմատել ու համահավասարեցնել ժամանակաշրջանի վերջի հաշվեկշռին վերաբերվող տեղեկատվությունը միջանկյալ ամսաթվի համեմատելի տեղեկատվության հետ, որպեսզի՝

- (ա) բացահայտի արտասովոր թվացող գումարները,
- (բ) կատարի հետազոտում նման գումարներից յուրաքանչյուրի նկատմամբ,
- (գ) միջանկյալ ժամանակահատվածը ստուգելու նպատակով իրականացնի համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր ու մանրամասների ստուգում:

Ա 56. Համապարփակ ընթացակարգերի իրականացումը միջանկյալ ամսաթվին՝ առանց ավելի ուշ ամսաթվին լրացուցիչ ընթացակարգեր ձեռնարկելու, մեծացնում է ռիսկը, որ աուդիտորը չի հայտնաբերի ժամանակաշրջանի վերջում գոյություն ունեցող հնարավոր խեղաթյուրումները: Այդ ռիսկն աճում է, երբ երկարում է մնացյալ ժամանակահատվածի տևողությունը: Ստորև բերված գործոնները կարող են ներագդել այն հանգամանքի վրա, թե արդյոք պետք է իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր միջանկյալ ամսաթվին՝

- վերահսկողության միջավայրը և այլ համապատասխան վերահսկողությունները,
- աուդիտորի ընթացակարգերի համար անհրաժեշտ տեղեկատվության առկայությունը ավելի ուշ ամսաթվին,
- համապարփակ ընթացակարգի նպատակը,
- էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկը,
- գործառնությունների դասի կամ հաշվի մնացորդի ու առնչվող հավաստումների բնույթը,
- աուդիտորի կարողությունը իրականացնել համապատասխան համապարփակ ընթացակարգեր կամ վերահսկողության թեստերի հետ համակցված համապարփակ ընթացակարգեր՝ մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկելու համար, որպեսզի կրճատի հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում գոյություն ունեցող հնարավոր խեղաթյուրումների չհայտնաբերման ռիսկը:

Ա 57.Ստորև բերված գործոնները ազդեցություն ունեն այն հարցի վրա, թե արդյոք պետք է կատարել համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր՝ միջանկյալ ամսաթվի ու ժամանակաշրջանի վերջի ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածի վերաբերյալ՝

- թե ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների հաշվեկշիռները արդյոք խելամտորեն կանխատեսելի են՝ ըստ գումարների, հարաբերական կարևորության ու կազմության,
- թե կազմակերպության ընթացակարգերը արդյոք տեղին են՝ միջանկյալ ամսաթվերի դրությամբ վերլուծելու ու համապատասխանեցնելու այդպիսի գործառնությունների դասերը կամ հաշիվների մնացորդները կամ սահմանելու ճիշտ հաշվապահական հաշվեփակումներ:
- թե ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգը արդյոք ապահովում է տեղեկատվություն ժամանակաշրջանի վերջի մնացորդների ու մնացյալ ժամանակահատվածում կատարված գործառնությունների վերաբերյալ, որը բավարար է կատարելու հետազոտություն ստորև բերվածների վերաբերյալ՝
 - (ա) էական արտասովոր գործառնություններ կամ մուտքագումներ (ներառյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ տեղի ունեցածները),
 - (բ) զգալի տատանումների այլ պատճառներ կամ սպասվող տատանումներ, որոնք տեղի չեն ունեցել, և
 - (գ) փոփոխություններ գործառնությունների դասերի կամ հաշիվների մնացորդների կազմության մեջ:

Միջանկյալ ամսաթվին հայտնաբերված խեղաթյուրումներ (հղում՝ պար.23)

Ա 58.Երբ աուդիտորն եզրակացնում է, որ մնացյալ ժամանակահատվածն ընդգրկող համապարփակ ընթացակարգերի պլանավորված բնույթը, ժամանակն ու չափը կարիք ունեն ձևափոխման՝ միջանկյալ ամսաթվին հայտնաբերված անսպասելի խեղաթյուրումների հետևանքով, ապա նման ձևափոխումը կարող է ներառել միջանկյալ ամսաթվին իրականացված ընթացակարգերի ընդարձակում կամ կրկնում ժամանակաշրջանի վերջում:

Ներկայացման ու բացահայտման համապատասխանությունը (հղում՝ պար.24)

Ա 59.Ֆինանսական հաշվետվության, այդ թվում՝ կից բացահայտումների ընդհանրական ներկայացման գնահատումը առնչվում է այն հարցին, թե առանձին ֆինանսական հաշվետվությունները արդյոք ներկայացվել են այն եղանակով, որն արտացոլում է ֆինանսական տեղեկատվության պատշաճ դասակարգումն ու պատկերումը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ու դրանց կից ծանոթագրությունների կազմությունը, դասավորությունն ու բովանդակությունը: Դա ներառում է, օրինակ, օգտագործված տերմինաբանությունը և բերված գումարների բացահայտված հիմքերը:

Աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելու ու համապատասխանության գնահատումը (հղում՝ պար.25-27)

Ա 60.Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ընդհանրական ու կրկնվող գործընթաց է: Երբ աուդիտորը իրականացնում է պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգեր, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները կարող են ստիպել նրան ձևափոխել պլանավորված մյուս աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամանակն ու չափը: Աուդիտորի ուշադրությունը կարող է գրավել այնպիսի նոր տեղեկատվություն, որը նշանակալիորեն տարբերվում է այն տեղեկատվությունից, որի վրա հիմնվել էր ռիսկի գնահատումը: Օրինակ՝

- համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում աուդիտորի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումների աստիճանը կարող է փոփոխել աուդիտորի դատողությունները ռիսկի գնահատումների վերաբերյալ և կարող է մատնանշել ներքին վերահսկողության էական թերություն,
- աուդիտորը կարող է իրագեկ դառնալ հաշվահական գրանցումների անհամապատասխանությունների կամ հակասական ու բացակայող փաստերի վերաբերյալ,
- աուդիտի ընդհանուր զննման փուլում իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը կարող են մատնանշել էական խեղաթյուրումների նախկինում չճանաչված ռիսկ:

Նման հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է կարիք ունենալ վերագնահատելու պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը՝ հիմնվելով բոլոր գործառնությունների դասերի, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների ու դրանց առնչվող հավաստումների կամ դրանց մի մասի նկատմամբ գնահատված ռիսկերի վերանայման նկատառումների վրա: ԱՄՄ 315-ը պարունակում է լրացուցիչ ուղեցույցեր աուդիտորի ռիսկի գնահատման վերանայման ուղղությամբ⁷:

Ա 61.Աուդիտորը չի կարող ենթադրել, որ խարդախության կամ սխալի առանձին դեպքը մեկուսի միջադեպ է: Հետևաբար, այն նկատառումը, թե ինչպես է խեղաթյուրման հայտանաբերումը ազդում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի վրա, կարևոր է որոշելու համար, թե գնահատումն դեռևս պահպանում է արդյոք իր պատշաճությունը:

Ա 62.Աուդիտորի դատողությունը, թե որոնք են նշանակվում որպես բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ներազդվում է այնպիսի գործոնների կողմից, ինչպես՝

- հավաստումներում հնարավոր խեղաթյուրման կարևորությունը ու դրա առանձին կամ այլ հնարավոր խեղաթյուրումների հետ համակցված էական ազդեցության հավանականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- ղեկավարության պատասխան գործողությունների ու վերահսկողության ռիսկերին դիմակայման արդյունավետությունը,
- նախորդ աուդիտորական աշխատանքների ընթացքում նմանատիպ հնարավոր խեղաթյուրումների առնչությամբ ձեռք բերված փորձառությունը,
- իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ այն, թե նման ընթացակարգերը արդյոք երևան բերել են խարդախության կամ սխալի առանձնահատուկ դեպքեր,
- առկա տեղեկատվության աղբյուրն ու հուսալիությունը,

⁷ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 31

- աուդիտորական ապացույցների համոզիչ լինելը,
- կազմակերպության ու դրա միջավայրի ըմռնումը, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը:

Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար.28)

Ա 63. Աուդիտորական փաստաթղթավորման եղանակն ու չափը մասնագիտական դատողության հարց է, և այն կրում է կազմակերպության ու դրա ներքին վերահսկողության համակարգի բնույթի, մեծության ու բարդության, կազմակերպությունից ձեռք բերվող տեղեկատվության առկայության ու աուդիտի ընթացքում օգտագործվող աուդիտի մեթոդաբանության ու տեխնոլոգիայի ազդեցությունը: