

ժամանակակից շուկայական տնտեսության մեջ ինչպես ցանկացած գործունեություն, այնպես էլ աուդիտորական գործունեությունը ենթարկվում է բազմաթիվ ռիսկերի: Ռիսկերի գնահատման ու սահմանափակման, ինչպես նաեւ աուդիտորական անհրաժեշտ ապացույցների ստացման գործառնությունները խիստ ստանդարտացված են աուդիտի միջազգային պրակտիկայում, որոնք էլ դիտարկվում են ստորեւ:

Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 300՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման վերաբերյալ ստանդարտը ռիսկերի գնահատման եւ նվազեցմանը վերաբերող ստանդարտների համախմբի առաջին ստանդարտն է: Այն սահմանում է Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելու աուդիտորի պարտավորությունները: Ավստրալիայի եւ, որ աուդիտի կամ, ինչու ոչ, ձեռնարկատիրական ցանկացած այլ գործունեության արդյունավետությունը մեծապես կախված է ճիշտ պլանավորումից: Աուդիտի պլանավորումը ենթադրում է նախ աուդիտի իրականացման ռազմավարության ընտրություն, այնուհետեւ աուդիտի պլանի մշակում՝ ռիսկերը մինչեւ ընդունելի մակարդակ նվազեցնելու համար: Աուդիտի պլանի մշակման համար անհրաժեշտ է իրականացնել ռիսկերի գնահատման վերլուծական ընթացակարգեր, հասկանալ կազմակերպության գործունեության օրենսդրական միջավայրի պահանջները, անհրաժեշտության դեպքում աշխատանքներում ներգրավել համապատասխան գիտելիքով մասնագետներին: Պլանավորումը աուդիտորին օգնում է ուշադրության կենտրոնում պահել աուդիտի հիմնական ոլորտները, ժամանակին բացահայտել եւ լուծել հնարավոր խնդիրները, արդյունավետ կազմակերպել աուդիտորական ստուգումը, նպաստել աուդիտորական աշխատանքի պատշաճ վերանայմանը: Պլանավորումը իրենից ներկայացնում է շարունակական գործընթաց, որը կարող է փոփոխությունների ենթարկվել աուդիտի ընթացքում:

ԱՄՍ 315՝ Կազմակերպության եւ միջավայրի ընկալումը, հնարավոր էական սխալ մեկնաբանության ռիսկի գնահատումը ստանդարտը սահմանում է Ֆինանսական հաշվետվությունների էական սխալ մեկնաբանության ռիսկի բացահայտման եւ գնահատման վերաբերյալ աուդիտորի պարտականությունները՝ բացահայտելով կազմակերպության բուն գործունեության եւ ներքին վերահսկողության համակարգի առանձնահատկությունները: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը ներառում են քննարկումներ դեկլարության եւ կազմակերպության այն աշխատակիցների հետ, որոնք կարող են տեղեկատվություն տրամադրել ռիսկի գնահատման համար: Գնահատման ընթացակարգերը չեն սահմանափակվում միայն քննարկումներով, այլեւ ներառում են հարցաթերթերի տրամադ-

րում, վերլուծական ընթացակարգեր, վերահսկողություն եւ ստուգման իրականացում: Կազմակերպության բուն գործունեությունը բացահայտելու համար անհրաժեշտ է ուսումնասիրել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդող արտաքին եւ ներքին գործոնները, ինչպես նաեւ կազմակերպության սեփականության եւ կառավարման կառուցվածքը, իրականացվող ներդրումների կառուցվածքն ու ծավալները, կապիտալի կառուցվածքը, ֆինանսավորման աղբյուրները եւ այլն: Առանձնահատուկ ուշադրություն է հատկացվում կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի գործունեության արդյունավետության ուսումնասիրմանը: Անհրաժեշտ է, որ ներքին վերահսկողության համակարգը կառուցված լինի այնպես, որ կանխարգելի հնարավոր սխալները եւ ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրումները: Կազմակերպության ռիսկի գնահատումն իրականացնելու համար նախ պետք է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվողության հետ կապված թիզներ ռիսկերը, այնուհետ գնահատել դրանց կարեւորության աստիճանը եւ պլանավորել քայլեր՝ ռիսկերի նվազեցման ուղղությամբ:

ԱՄՍ 320՝ Եականությունը աուդիտի պլանավորման եւ իրականացման ընթացքում ստանդարտը սահմանում է Եականություն հասկացությունը եւ դրա հարաբերությունը ռիսկի հետ: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է աուդիտորին հնարավորություն ընձեռել կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր էական առումներով ընդունված սկզբունքներին համապատասխան կազմված լինելու վերաբերյալ: Եականության վերաբերյալ տնտեսագիտական մեկնաբանությունները տարբեր են, ինչը նշվում է նաեւ ստանդարտում: Ընդհանրացնելով՝ կարելի է նշել, որ սխալները կամ բացթողումները համարվում են էական, եթե դրանք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների որոշումների կայացման վրա: Եթե էականության վերաբերյալ որոշումը աուդիտորի մասնագիտական դատողության արդյունք է, ապա, նախ, աուդիտորը պետք է ունենա բիզնեսի տվյալ ոլորտի վերաբերյալ բավականաչափ գիտելիք եւ ունակ լինի ֆինանսական հաշվետվությունների տեղեկատվության հիման վրա կայացնել ճիշտ որոշումներ: Աուդիտորը էականության սկզբունքը կիրառում է ինչպես աուդիտը պլանավորելիս, այնպես էլ աուդիտը իրականացնելիս եւ աուդիտի եզրակացությունը կազմելիս: Եականության ընդունելի մակարդակի սահմանումը կարելի է էական խեղաթյուրումները քանակապես եւ որակապես որոշելու համար: Աուդիտի պլանավորման փուլում էականությունը որոշվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջության հիման վրա: Եականության եւ աու-

# ՌԻՍԿԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ ԵՎ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՅՈՒՅՑՆԵՐԻ ԿԱՐԵՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆԸ

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏՈՒՄ

**Հայկ ՄՆԱՅՎԱՆՅԱՆ**  
ԵՊՀ  
**Ֆինանսահաշվային ամբիոնի վարիչ, տնտեսագիտության թեկնածու, դոցենտ**



դիտորական ռիսկի մակարդակների միջև գոյություն ունի հակադարձ համեմատական կապ՝ որքան մեծ է Եականության մակարդակը, այնքան փոքր է աուդիտորական ռիսկի մակարդակը:

ԱՄՍ 330՝ Պնահատված ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը ստանդարտը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում Եական սխալի բացահայտման ռիսկի հետ կապված աուդիտորի գործողությունները: Ռիսկերի բացահայտման դեպքում աուդիտորական գործունեության հետագա ընթացակարգերը պլանավորելու եւ իրականացնելու համար առաջարկվում է հետևյալ քայլերի հաջորդականությունը: Առաջինը գործարքների, հաշվեկշռային հաշիվների թեստավորումն է (ստուգումը), այնուհետև՝ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումն ու վերահսկողության թեստավորումը: Վերահսկողության թեստավորման նպատակն է պարզել, թե արդյոք այդ համակարգը նպաստում է Եական սխալների կանխարգելմանը, բացահայտմանը եւ ուղղմանը: Եթե հնարավոր չէ բացահայտված ռիսկերը նվազեցնել ընդունելի մակարդակի, ապա աուդիտորական ապացույցներ ստանալու նպատակով պետք է իրականացնել գործունեության արդյունավետության թեստավորում: Ընդհանուր առմամբ՝ թեստավորման արդյունքում ակնկալվում է համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերում:

ԱՄՍ 402՝ Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպությունների վերաբերյալ աուդիտորական ուսումնասիրությունները ստանդարտի վերանայված տարբերակը գործում է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից: Ստանդարտը ուղեցույց է այն կազմակերպությունների աուդիտի համար, որոնք օգտվում են այլ կազմակերպությունների ծառայություններից, մասնավորապես՝ խորհրդատվական կամ հաշվապահական հաշվառման ծառայություններ մատուցող կազմակերպություններից: Ժամանակակից բիզնեսում այդ երեւույթը շատ տարածված է, քանի որ ապահովում է բիզնեսի կազմակերպման պրոֆեսիոնալ մակարդակ: Սպասարկող կազմակերպության ծառայությունների մեծ մասը կազմում է աուդիտի ենթակա կազմակերպության բիզնեսի անբաժանելի մասը, բայց դա չի նշանակում, որ ցանկացած ծառայություն ենթակա է աուդիտի: Այդ ծառայությունները ենթակա են աուդիտի, եթե ծառայություններ ստացած կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվությունն ապահովող կարելու մասն է: Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպության աուդիտը ենթադրում է, որ աուդիտորը պետք է նախ բացահայտի այդ ծառայությունների եւրոյունը, որանց կարելույնում, ազդեցությունը ներքին վերահսկողության համակարգի վրա, այնուհետեւ դիտարկի գործարքների Եականությունը, կազմակերպության հիմնական գործունեության հետ դրանց փոխկապակցվածության աստիճանը: Եթե սպասարկող կազմակերպության գործունեությունը Եական եւ կարելու է կազմակերպության համար, ինչպես նաեւ վերաբերում է աուդիտին, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի ռիսկը եւ ստանա բավարար տեղեկատվություն՝ կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ:

ԱՄՍ 450՝ Աուդիտի ընթացքում բացահայտված սխալի գնահատումը ստանդարտը ԱՄՍ 700 ստանդարտով սահմանված աուդիտորական եզրակցության կազմման հիմք է: Աուդիտորի նպատակն է գնահատել բացահայտված սխալ ենթադրության ազդեցությունը աուդիտի եւ չուղղված սխալի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Դրա արդյունքում կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ վերանայել աուդիտի ռազմավարությունը եւ պլանը, եթե բացահայտված սխալը ենթադրում է նաեւ այլ սխալների գոյություն, որի արդյունքում նրանց ամբողջությունը Եական ազդեցություն կարող է թողնել ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավաստության վրա: Օրինակ՝ եթե Եականորեն գերազանցատված է կազմակերպության հասույթը, ապա չնայած այն փաստին, որ այլ հոդվածները՝ ծախսային եւ այլն, ճիշտ են ներկայացված, կարելի է նշել, որ ֆինանսական արդ-

յունքների մասին հաշվետվությունը ամբողջությամբ սխալ է ներկայացված: Բացահայտված բոլոր սխալները ներկայացվում են կազմակերպության ղեկավարությանը: Սխալների ժամանակին բացահայտումը կազմակերպության ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս իրականացնել համապատասխան միջոցառումներ՝ սխալներն ուղղելու եւ կազմակերպության ընթացիկ գործունեության վրա դրանց ազդեցությունը սահմանափակելու ուղղությամբ: Նույնիսկ սխալների բացահայտման եւ ղեկավարության կողմից դրանք ուղղելուց հետո անհրաժեշտ է եւս մեկ անգամ ստուգել՝ համոզվելու դրանց ազդեցության բացակայության փաստի վերաբերյալ:

ԱՄՍ 500՝ Աուդիտորական ապացույցներ ստանդարտը նախ ներկայացնում է աուդիտորական ապացույցի եւությունը<sup>2</sup>, այնուհետեւ բացահայտում է այն տեղեկատվությունը, որը կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց: Աուդիտորական ապացույցը աուդիտորի եզրակացության կազմման համար օգտագործվող հիմնական տեղեկատվությունն է: Աուդիտորական ապացույցը ներառում է ինչպես հաշվապահական գրառումներում ներկայացված տեղեկատվությունը, այնպես էլ այլ տեղակատվություն, օրինակ՝ նախկին աուդիտից, կազմակերպության որակի ներքին վերահսկողությունից ձեռք բերված ապացույցները: Աուդիտի եզրակացության համար աուդիտորը պետք է ձեռք բերի աուդիտորական բավականաչափ եւ համապատասխան ապացույցներ: Բավականաչափ տերմինը ներկայացնում է աուդիտորական ապացույցների քանակը, իսկ համապատասխան տերմինը՝ որակը: Աուդիտորական ապացույցների քանակը եւ որակը կախված են մի շարք գործոններից՝ հաշվապահական հաշվառման, ներքին վերահսկողության համակարգերի գործունեությունից, վերահսկողության ռիսկի գնահատումից, ստուգվող հաշվապահական հոդվածի Եականությունից, աուդիտորական ապացույցի աշխատանքներից ձեռք բերված փորձից, առկա տեղեկատվության աղբյուրների հուսալիությունից: Ապացույցների ձեռքբերումը ենթադրում է ռիսկերի գնահատում, ստուգումների իրականացում, դիտարկումների կազմակերպում, տեղեկատվության արտաքին աղբյուրների օգտագործում, վերլուծական այլ ընթացակարգերի կիրառում, հարցումների անցկացում, անհրաժեշտության դեպքում՝ փաստաթղթերի ֆինանսական տեղեկատվության վերահաշվարկի իրականացում:

ԱՄՍ 501՝ Աուդիտորական ապացույցներ՝ հատուկ հոդվածների լրացուցիչ ուսումնասիրությունների ստանդարտը սահմանում է աուդիտի միջազգային ստանդարտ 500 սահմանված աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման առնձնահատուկ դեպքերի վերաբերյալ ընթացակարգեր: Դրանք հիմնականում վերաբերում են ապրանքանյութական պաշարներին, դատական գործընթացների եւ հայցերին, ինչպես նաեւ սեզմենտային տեղեկատվության ձեռքբերմանը: Հաշվի առնելով, որ ժամանակակից գործարարական գործունեության ընթացքում ապրանքանյութական պաշարների վերաբերյալ տեղեկատվությունը Եական ազդեցություն է թողնում ֆինանսական հաշվետվությունների արդյունքների վրա, աուդիտորը պետք է հատուկ ուշադրություն դարձնի ապրանքանյութական պաշարների առկայության եւ վիճակի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ստացմանը: Ստանդարտը սահմանում է մի շարք ընթացակարգեր՝ ուսումնասիրության, ստուգման իրականացում եւ այլն, որոնք անհրաժեշտ են ապացույցների ձեռքբերման համար: Նման ընթացակարգերի կիրառում սահմանվում է նաեւ դատական գործընթացների եւ հայցերի վերաբերյալ հարցումների ուսումնասիրման եւ հնարավոր սխալների բացահայտման ժամանակ: Երկրում կիրառվող ֆինանսական հաշվետվության համակարգի պահանջների կախված՝ կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել նաեւ սեզմենտային տեղեկատվություն ֆինանսական հաշվետվություններում:

ԱՄՍ 505՝ Արտաքին հաստատումներ ստանդարտը սահմանում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար անհրաժեշտ արտա-

քին հաստատումների ստացման մեխանիզմները: Ընդ որում՝ աուդիտորական ապացույցը համարվում է ավելի հուսալի, եթե այն ստացվել է ուղղակիորեն կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից եւ պատշաճ փաստաթղթավորված է: Եթե կազմակերպության ղեկավարությունը խոչընդոտում է արտաքին աղբյուրներից տեղեկատվության ստացումը, ապա աուդիտորը պետք պարզի խոչընդոտելու պատճառները, գնահատի դրա ազդեցությունը Եական սխալի հայտնաբերման ռիսկի վրա եւ անհրաժեշտության դեպքում կիրառի տեղեկատվության ստացման այլընտրանքային մեթոդներ: Արդյունքում, որոշում կայացնելիս, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի Եականության խախտման ռիսկերի գնահատված մակարդակը եւ աուդիտորական այլ ընթացակարգերի արդյունքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների կողմից Եականության խախտման աուդիտորական ռիսկն ընդունելի մակարդակի իջեցնելու հնարավորությունը:

Հաշվի առնելով, որ աուդիտի ուսումնասիրության օբյեկտը ֆինանսական հաշվետվություններն են ԱՄՍ 510՝ Սկզբնական աուդիտ - սկզբնական մնացորդներ ստանդարտը սահմանում է, որ նախնական աուդիտորական առաքելության համար աուդիտորը պետք է ձեռք բերի ապացույցներ, որ հաշիվների սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդող սխալներ: Նշված գործընթացի շարունակականությունը ապահովելու համար կարելու է նաեւ, որ նախորդ ժամանակաշրջանի տվյալները ճիշտ փոխանցվեն տվյալ ժամանակահատված, եւ կազմակերպությունում կիրառվի հաշվապահական հաշվառման համապատասխան քաղաքականություն: Եթե բացահայտվում են սխալներ, ապա անհրաժեշտ է պարզել, թե արդյոք դրանք Եական ազդեցություն են թողել ֆինանսական հաշվետվությունների թվային ցուցանիշների վրա: Ստանդարտը սահմանում է նաեւ սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ հնարավոր աուդիտորական եզրակացության եւ եզրահանգման ձեւերը: Կարելու է նաեւ այն փաստը, որ ստանդարտը աուդիտորից պահանջում է կատարել վերլուծություն՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման վերաբերյալ, ճշտել, թե արդյոք այն ճիշտ է կիրառվել սկզբնական մնացորդները հաշվարկելիս, եւ արդյոք փոփոխություններն արտացոլված են հաշվապահական հաշիվներում:

ԱՄՍ 520՝ Վերլուծական ընթացակարգեր ստանդարտը վերաբերում է աուդիտի վերջում եզրակացություն կազմելիս աուդիտորի կողմից վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման անհրաժեշտությանը: Վերլուծական ընթացակարգերը ենթադրում են կազմակերպության ֆինանսական տեղեկատվության համեմատում այլ տեսակի տեղեկատվության հետ: Այլ տեղեկատվության հիմք կարող են լինել կազմակերպության կանխատեսված կամ բյուջեով նախատեսված տվյալները, ինչպես նաեւ նույն ոլորտի այլ կազմակերպությունների միջինացված տվյալները: Վերլուծական ընթացակարգերն օգտագործվում են ռիսկի գնահատման ընթացքում՝ որպես անկախ ընթացակարգեր: Երբ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման արդյունքում հայտնաբերվում են նշանակալի փոփոխություններ, ապա աուդիտորը պետք է վերլուծի դրանք եւ ձեռք բերի համապատասխան բացատրություններ ու ապացույցներ դրանց վերաբերյալ:

Ի տարբերություն այլ ստանդարտների՝ ԱՄՍ 530՝ Աուդիտի ընտրանքը կիրառելի է միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորը որոշում է կայացնում այն օգտագործելու վերաբերյալ: Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է կիրառել աուդիտի ընտրանքի վիճակագրական կամ էլ ոչ վիճակագրական մեթոդներ, որպեսզի աուդիտի նպատակին հասնելու համար ձեռք բերի աուդիտորական համապատասխան ապացույցներ: Աուդիտի ընտրանքը ենթադրում է աուդիտորի կողմից որոշակի խումբ տվյալների ընտրություն, որի հիման վրա կազմվում է աուդիտորի համապատասխան եզրակացությունը: Բնականաբար՝ այդ ընտրանքն ունի ռիսկի գործոն, որի արդյունքում՝ մի խումբ տվյալների հիման վրա կազմված եզրակացությունը կարող է տարբերվել բոլոր տվյալների ստուգման արդյունքում

կատարված աուդիտորական եզրակացությունից: Այդ իսկ պատճառով խիստ կարեւոր է աուդիտորական ընտրանքի ճիշտ ընտրությունը, որի համար ստանդարտը սահմանում է ընտրության եւ թեստավորման ընթացակարգեր: Ընտրանքի կիրառումը աուդիտորին հնարավորություն է ընձեռում գնահատել աուդիտորական ապացույցները՝ ընտրված հոդվածների համար, որն իր հերթին հնարավորություն է տալիս կատարել եզրահանգումներ՝ ընտրված հոդվածին վերաբերող բազմության վերաբերյալ: Ուսումնասիրության համար աուդիտորը կարող է ընտրել բարձր արժեք կամ կարեւորություն ունեցող հատուկ հոդվածներ, այնուհետեւ որոշել ռիսկայնության աստիճանը եւ անհրաժեշտության դեպքում, համապատասխան ընթացակարգեր կիրառելով, այն իջեցնել ընդունելի մակարդակի:

ԱՄՍ 540՝ Հաշվապահական գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հաշվապահական գնահատում եւ կից բացահայտումներ, ներկայացնում է հաշվապահական գնահատումների բնույթը եւ սահմանում հաշվապահական գնահատումների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի կողմից իրականացվող քայլերը: Մասնավորապես՝ այդ քայլերը ներառում են ռիսկերի գնահատում եւ հարակից այլ միջոցառումների իրականացում: Ռիսկերի գնահատման մեխանիզմներն արդեն իսկ քննարկվել է ԱՄՍ 315-ը դիտարկելիս, ուստի՝ կարելու է նաեւ դիտարկել ղեկավարության պատասխանատվության հետ կապված հարցերը: Աուդիտորը նախ դիտարկում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից հաշվապահական գնահատումների իրականացման համար մշակված ընթացակարգերը, այնուհետ իրականացվում է թեստավորում: Ղեկավարության կատարած գնահատումների համեմատման համար կարող են օգտագործվել նաեւ անկախ այլ գնահատումներ: Անհրաժեշտության դեպքում կատարված գնահատումների հիմնավորվածությունը ճշտելու համար ուսումնասիրվում են նաեւ հետագա հնարավոր դեպքերը:

ԱՄՍ 550՝ Կապակցված կողմեր ստանդարտը աուդիտորին օգնում է բացահայտել կապակցված կողմերին եւ ուսումնասիրել կապակցված կողմերի հետ կապված գործարքները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացնելիս: Ժամանակակից բիզնեսում գործարքներ իրականացնելիս կապակցված կողմերի առկայությունը կրում է երբեմն անխուսափելի բնույթ, իսկ նրանց հետ հարաբերությունները՝ նույնիսկ ավելի ցածր ռիսկ, քան անձանոթ գործընկերոջ հետ գործնական հարաբերությունները: Սովորաբար՝ կապակցված կողմ դիտարկվում է այն կազմակերպությունը կամ անձը, ով անուղղակի կամ ուղղակի Եական ազդեցություն ունի հաշվետված կազմակերպության գործունեության նկատմամբ: Կարելու է, որ աուդիտորը մանրամասն ուսումնասիրի կազմակերպության բաժնետերերի եւ ղեկավարության ներկայացրած՝ կապակցված կողմերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը: Սահմանվում են աուդիտորի նկատմամբ մի շարք պահանջներ՝ կապված կապակցված կողմերի հարաբերությունների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվություններում Եական խեղաթյուրումների բացահայտման, դրանց արձագանքման եւ հաշվապահության գնահատման վերաբերյալ:

ԱՄՍ 560՝ Հետագա դեպքեր ստանդարտը վերաբերում է այն դեպքերին, որոնք ի հայտ են գալիս ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելուց հետո: Դրանք կարող են Եական ազդեցություն թողնել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այդպիսի դեպքերը ֆինանսական հաշվետվությունները բաժանում են երկու տեսակի՝ մի դեպքում ներկայացնում են ապացույցներ, որոնք առկա են ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելու օրվա դրությամբ, մյուս դեպքում ի հայտ են գալիս դրանք կազմելուց հետո: Ուստի՝ կարելու է, որ աուդիտորը ձեռք բերի անհրաժեշտ ապացույցներ, որ մինչեւ աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը կամ այդ ամսաթվից հետո, սակայն մինչեւ ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը հայտնաբերված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտման բոլոր դեպքերը հայտնաբերվել են: Ըճգրտումների բացահայտման դեպքում կիրառվում են

ընդունված ընթացակարգեր, որոնք ներառում են քննարկումներ ղեկավարության հետ, ֆինանսական հաշվետվություններում անհրաժեշտ ուղղումների իրականացում, ղեկավարության հետագա գործողությունների ստուգումներ:

ԱՄՍ 570՝ Գործունեության անընդհատությունը ենթադրում է, որ կազմակերպության գործունեությունը կրում է շարունակական բնույթ, եւ կազմակերպությունը մոտ ապագայում չի սնանկանա կամ լուծարվի: Չնայած նման ենթադրության առկայությանը, աուդիտորը միաժամանակ պետք է հաշվի առնի կազմակերպության գործունեության դադարեցման բոլոր ռիսկերը եւ իրականացնի կազմակերպության ղեկավարության ապագա քայլերի պլանավորման վերանայում:

ԱՄՍ 580՝ Ներկայացված գրավոր տեղեկատվությունը սահմանում է ընթացակարգեր եւ հանդիսանում է ուղեցույց՝ կազմակերպության ղեկավարության կողմից որպես աուդիտորական ապացույց տրամադրված տեղեկատվությունն օգտագործելու, այդ տեղեկատվությունը գնահատելու եւ փաստաթղթավորելու, անհրաժեշտ տեղեկատվություն տրամադրելուց հրաժարվելու դեպքերի համար: Եթե կազմակերպության ղեկավարները հրաժարվում են տրամադրել անհրաժեշտ տեղեկատվություն, ապա աուդիտորը կարող է արտահայտել վերապահումներով դրական կարծիք կամ ընդհանրապես հրաժարվել կարծիք ներկայացնել: Գրավոր տեղեկատվությունների վերաբերյալ պահանջներ ներառված են նաեւ 240, 250, 450, 501, 540, 550, 560, 570 եւ 710 աուդիտի միջազգային ստանդարտներում: Աուդիտորը իրավունք ունի ստուգել ղեկավարության ներկայացրած գրավոր տեղեկատվությունը, եթե ունի կասկածներ՝ դրանց արժանահավատության վերաբերյալ: Եթե ստացված այլ ապացույցների արդյունքում պարզվում է, որ ներկայացված տեղեկատվությունը անարժանահավատ է, ապա աուդիտորն իրավունք ունի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կիրառելուց հետո հրաժարվել կարծիքի տրամադրումից:

Աուդիտի պատվիրատուն սովորաբար խոշոր կազմակերպություններն են, որոնց աուդիտի իրականացման համար կազմվում են հատուկ խմբեր: Անհրաժեշտության դեպքում ներառվում են տարբեր ոլորտի փորձագետներ, որոնց կարծիքը կարեւորվում է ինչպես աուդիտի ընթացքում, այնպես էլ եզրակացություն կազմելիս: Նշվածը կանոնակարգվում է ստորեւ դիտարկվող՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներով:

Աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 600՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի աուդիտ, ներառյալ՝ այլ աուդիտորի աշխատանքի օգտագործման ստանդարտը վերաբերում է աուդիտորի կողմից տարբեր ժամանակաշրջանների աուդիտի տվյալների եւ ընթացակարգերի օգտագործման հնարավորությանը: Այն կիրառելի է օգտակար է այն դեպքում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման աշխատանքներում ներառում է այլ աուդիտորին որոշ հաշիվների աուդիտն իրականացնելու, օրինակ՝ ապրանքանյութական պաշարների հաշիվները ուսումնասիրելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի աուդիտորը կամ աուդիտորական խումբը կարող է հիմք ընդունել այլ աուդիտորի ձեռք բերած ապացույցները՝ կարծիք կազմելու համար: Բայց այստեղ ի հայտ է գալիս ռիսկ, որ այլ աուդիտորը հնարավոր է եւ չկարողանա բացահայտել սխալները: Նման ռիսկից խուսափելու համար հիմնական աուդիտորը, մինչեւ այլ աուդիտորի իրականացրած աշխատանքների արդյունքներն օգտագործելը, պետք է ուսումնասիրի այլ աուդիտորի մասնագիտական ունակությունները՝ որոշակի առաջադրանքների կտրվածքով: Հիմնական աուդիտորը կարող է այլ աուդիտորի հետ քննարկել եւ օգտագործել նախկինում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ուսումնասիրել դրանց մասին այլ աուդիտորի կազմած գրավոր փաստաթղթերը: Խմբի կողմից աուդիտի իրականացման դեպքում գործում են աուդիտի ռազմավարության եւ պլանի մշակման, էականության եւ ռիսկերի գնահատման, ղեկավարության հետ փոխհարաբերությունների հաստատման՝ նախկինում քննարկված բոլոր ընթացակարգերը:

ԱՄՍ 610՝ Ներքին աուդիտորի աշխատանքների օգտագործումը քայլերի ուղեցույց է, որոնք անհրաժեշտ է կիրառել ներքին աուդիտորի աշխատանքներն ուսումնասիրելիս: Արտաքին աուդիտորի եւ ներքին աուդիտորի պատասխանատվության շրջանակները թեեւ որոշ տեղերում համընկնում են, բայց հիմնականում տարբեր են: Ներքին աուդիտորի պատասխանատվության շրջանակը սահմանում է կազմակերպության ղեկավարությունը: Իսկ արտաքին աուդիտորի պատասխանատվությունը սահմանվում է համապատասխան օրենսդրությամբ եւ ստանդարտներով: Կարելի է տարբերություններից մեկն էլ անկախության պահանջի պահպանումն է, որը պարտադիր կիրառելի է արտաքին աուդիտի դեպքում: Ներքին աուդիտորի գործառնությունները կարող են լինել բազմազան՝ կապված կազմակերպության չափերից եւ գործունեության ծավալներից: Դրանք կարող են ներառել ֆինանսական եւ գործառնական տեղեկատվության դիտարկում, գործառնական գործունեության եւ օրենքների համապատասխանության վերահսկում, ռիսկերի կառավարում եւ այլն: Ստանդարտում սահմանվում են ներքին եւ արտաքին աուդիտորների հարաբերությունները, ներքին եւ արտաքին աուդիտի նպատակները: Ներքին աուդիտի կատարած աշխատանքների գնահատականը տալու համար կարելի է չափանիշներ են աուդիտորի՝ սահմանված գործառնությունների շրջանակները, տեխնիկական հմտությունները, պատշաճ մասնագիտական մոտեցումը: Վերջինի արդյունքում հայտնի է դառնում, թե արդյոք ներքին աուդիտի գործունեությունը պատշաճ մակարդակով պլանավորվում է, իսկ կարողությունները՝ փաստաթղթավորվում:

ԱՄՍ 620՝ Փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը ստանդարտի կիրառումը կապված է, հաշվապահությունից եւ աուդիտից զատ, այլ ոլորտի փորձագետի կամ փորձագիտական կազմակերպության աշխատանքների հետ, որոնց արդ-

1. Handbook of international standards on auditing, assurance and ethics pronouncements, International federation of accountants, New York, 2010 edition, p. 249, ISA 300.  
2. Ibid, p. 380, ISA 500.

### Օգտագործված գրականություն

1. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենք
2. International Standard on Quality Control 1, www.ifac.org
3. Handbook of international standards on auditing, assurance and ethics pronouncements, International federation of accountants, New York, 2010 edition, pp. 249-577.