

ԱՄՍ 265

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

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
Ներածություն	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
Նպատակը.....	5
Սահմանումներ.....	6
Պահանջները.....	7-11
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	
Որոշում, թե արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունները բացահայտվել են.....	Ա1-Ա4
Ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ	Ա5-Ա11
Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը.....	Ա12-Ա30

<<Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության հետ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 265-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության թերությունների՝¹ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը պատշաճ հաղորդելու հետ կապված: Մույն ԱՄՄ-ն աուդիտորի վրա չի դնում լրացուցիչ պատասխանատվություն, քան պահանջվում է ԱՄՄ 315-ով և ԱՄՄ 330-ով, ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու, վերահսկողության թեստերի մշակման և իրականացման վերաբերյալ:² ԱՄՄ 260-ը³ սահմանում է լրացուցիչ պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտի վերաբերյալ հաղորդակցնելու աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ:
2. Աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, երբ որոշում և գնահատում է էական խեղաթյուրման ռիսկը:⁴ Այդ ռիսկերի գնահատման ժամանակ աուդիտորը հաշվի է առնում ներքին վերահսկողությունը, որպեսզի տվյալ հանգամանքներին համապատասխան մշակի աուդիտորական ընթացակարգեր, բայց ոչ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար: Աուդիտորը կարող է բացահայտել ներքին վերահսկողության թերություններ ոչ միայն ռիսկերի գնահատման փուլում, այլև աուդիտի այլ փուլերում: Մույն ԱՄՄ-ն հստակեցնում է, թե բացահայտված թերություններից որոնք է աուդիտորը պարտավոր հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը:
3. Մույն ԱՄՄ-ում ոչինչ չի սահմանափակում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը հաղորդելու ներքին վերահսկողությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում:

¹ ԱՄՄ 315-ը, «*Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով*», պարագրաֆներ 4 և 12:

² ԱՄՄ 330, «*Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ*»:

³ ԱՄՄ 260, «*Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*»:

⁴ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 12: *Պարագրաֆներ Ա60-Ա65-ը տալիս են ուղեցույց աուդիտին առնչվող վերահսկողության վերաբերյալ:*

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակները

5. Աուդիտորի նպատակն է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ ղեկավարությանը պատշաճորեն հաղորդել ներքին վերահսկողության թերությունները, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն ուշադրության արժանի կարևորություն:

Սահմանումներ

Սույն ԱՄՄ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.

- (ա) ներքին վերահսկողության թերություն՝ առկա է, եթե.
 - (i) վերահսկողությունը նախագծվում, իրականացվում կամ գործադրվում է այնպես, որ անհնարին է լինում ժամանակին կանխել կամ հայտնաբերել և ուղղել ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները, կամ
 - (ii) վերահսկողությունը, որն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվություններում առկա խեղաթյուրումները ժամանակին կանխելու կամ հայտնաբերելու և ուղղելու համար, բացակայում է,
- (բ) ներքին վերահսկողության կարևոր թերություն՝ ներքին վերահսկողության թերություն կամ թերությունների համախումբ, որոնք, ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում՝ պար. Ա5):

Պահանջներ

6. Աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք բացահայտել է ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ (հղում՝ պար. Ա1-Ա4):
7. Եթե աուդիտորը բացահայտել է ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորը իրականացված աուդիտի հիման վրա պետք է որոշի՝ արդյո՞ք նրանք առանձին կամ միասին ներկայացնում են էական թերություն (հղում՝ պար. Ա5-Ա11):
8. Աուդիտորը աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունները պետք է ժամանակին գրավոր հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. Ա12-Ա18, Ա27):

9. Աուդիտորը պետք է նաև ժամանակին հաղորդի համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարությանը (հղում՝ պար. Ա19, Ա27).
- (ա) գրավոր, ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունները, որոնք աուդիտորը հաղորդել կամ նախատեսում է հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ այն դեպքի, երբ պատշաճ չի լինի նման հանգամանքներում ուղղակի հաղորդել ղեկավարությանը, և (հղում՝ պար. Ա14, Ա20-Ա21),
 - (բ) աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության այլ թերություններ, որոնք այլ կողմերը չեն տեղեկացրել ղեկավարությանը, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրության արժանի կարևորություն (հղում՝ պար. Ա22-Ա26):
10. Աուդիտորը ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցությունում պետք է ներառի.
- (ա) թերությունների նկարագրությունը և նրանց հնարավոր հետևանքների պարզաբանումը, և (հղում՝ պար. Ա28),
 - (բ) բավարար տեղեկատվություն, որը հնարավորություն կտա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հասկանալու հաղորդակցության բովանդակությունը: Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է պարզաբանի, որ (հղում՝ պար. Ա29-Ա30),
 - (i) աուդիտի նպատակն էր կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
 - (ii) աուդիտը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը առնչվող ներքին վերահսկողության համա-կարգի դիտարկում, որպեսզի նախագծվեն հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր, բայց ոչ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար, և
 - (iii) ներկայացվող հարցերը սահմանափակվում են նրանցով, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք ըստ աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողության ունեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությանն արժանի կարևորություն:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Որոշում, թե արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունները բացահայտվել են (հղում՝ պար. 7)

Ա1. Որոշելու համար, թե արդյո՞ք իր կողմից բացահայտվել են ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի թերություններ, աուդիտորը կարող է աուդիտի արդյունքներին առնչվող փաստերը և հանգամանքները քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ: Սույն քննարկումը աուդիտորին տալիս է հնարավորություն ղեկավարությանը ժամանակին զգուշացնելու թերությունների առկայության վերաբերյալ, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը կարող էր նախկինում տեղեկացված չլինել: Ղեկավարության համապատասխան աստիճանը, ում հետ պատշաճ է հարցերը քննարկել, պետք է տեղյակ լինի տվյալ ոլորտի ներքին վերահսկողությանը և ով ունի իրավասություն ձեռնարկելու համապատասխան շտկման գործողություններ բացահայտված ներքին վերահսկողության նկատմամբ: Որոշ հանգամանքներում աուդիտորի համար կարող է պատշաճ չլինել ուղղակի քննարկել աուդիտորական բացահայտումները ղեկավարության հետ, օրինակ, եթե բացահայտումները կարող են հարցականի տակ դնել ղեկավարության ազնվությունը և կարողությունները (հղում՝ պար. Ա20):

Ա2. Ղեկավարության հետ աուդիտորական բացահայտումների փաստերը և հանգամանքները քննարկելիս աուդիտորը կարող է ձեռք բերել լրացուցիչ համապատասխան տեղեկատվություն հետագա դիտարկման համար.

- ղեկավարության պատկերացումները թերությունների փաստացի կամ կասկածվող պատճառների վերաբերյալ,
- թերություններից առաջացած շեղումներ, որոնք ղեկավարությունը կարող է նկատած լինել, օրինակ՝ խեղաթյուրումներ, որոնք չեն կանխարգելվել տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) վերահսկողության կողմից,
- ղեկավարության կողմից ձեռնարկված գործողությունների նախնական ցուցանիշները:

Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ նկատառումներ

Ա3. Չնայած փոքր կազմակերպությունների վերահսկողության գործողությունների սկզբունքները նման են մեծ կազմակերպությունների գործողություններին, նրանց գործողության պաշտոնականությունը փոփոխվում է: Ավելին, փոքր կազմակերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ տիպի վերահսկողության գործողությունները անհրաժեշտ չեն ղեկավարության կողմից կիրառված վերահսկողության պատճառով: Օրինակ՝ ղեկավարության առանձնահատուկ իրավասությունը հաճախորդներին տրամադրելու վճարման հետաձգում և հաստատելու նշանակալից գնումները, կարող է հանդիսանալ արդյունավետ վերահսկողություն կարևոր հաշիվների մնացորդների և գործարքների նկատմամբ, որը կնվազեցնի

կամ կհանի վերահսկողության առավել մանրամասն գործողությունների անհրաժեշտությունը:

Ա4. Նմանապես, փոքր ընկերությունները հաճախ ունեն ավելի քիչ աշխատակիցներ, որով սահմանափակվում է պարտականությունների տարանջատման աստիճանը: Այնուամենայնիվ, սեփականատիրոջ կողմից ղեկավարվող փոքր կազմակերպություններում սեփականատեր-ղեկավարը կարող է իրականացնել ավելի արդյունավետ հսկողություն, քան մեծ կազմակերպություններում: Ղեկավարության հսկողության այդ ավելի բարձր աստիճանը կարիք ունի հավասարակշռման ղեկավարության կողմից իրավասությունների չարաշահման առավել հնարավորությունների դիմաց:

Ներքին վերահսկողության կարևոր թերություններ (*հղում՝ պար. 6բ, 8*)

Ա5. Ներքին վերահսկողության թերությունների կամ թերությունների համախմբի կարևորությունը կախված է ոչ միայն նրանից, թե արդյո՞ք խեղաթյուրումը փաստացի պատահել է, այլ նաև նրանից, որ խեղաթյուրումը կարող է պատահել, և նրա ազդեցության հավանական աստիճանից: Կարևոր թերությունները կարող են առկա լինել, չնայած որ աուդիտորը աուդիտի ընթացքում թերություններ չի բացահայտել:

Ա6. Հարցերի օրինակները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար, արդյո՞ք ներքին վերահսկողության թերությունը կամ թերությունների խումբը հանդիսանում է կարևոր թերություն, ներառում են.

- թերությունների հավանականությունը, որը կարող է հետագայում առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում,
- առնչվող ակտիվների կամ պարտավորությունների կորստի կամ խարդախության կասկածելիությունը,
- կանխատեսվող գումարների որոշման կողմնակալությունը կամ բարդությունը, ինչպես օրինակ՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,
- թերությունների ազդեցությունը կրող ֆինանսական հաշվետվությունների գումարները,
- գործողությունների քանակը, որը տեղի է ունեցել կամ կարող է տեղի ունենալ թերության կամ թերությունների ազդեցությունը կրող հաշիվների մնացորդներում կամ դասերում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի վրա վերահսկողության կարևորությունը, օրինակ.
 - մոնիտորինգի ընդհանուր վերահսկողության գործողություններ (օրինակ՝ ղեկավարության հսկողությունը),
 - խարդախության կանխարգելման և բացահայտման վերահսկողություն,
 - հաշվապահական կարևոր քաղաքականությունների ընտրման և կիրառման վերահսկողություն,

- կապակցված կողմերի հետ նշանակալից գործարքների նկատմամբ վերահսկողություն,
- կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս նշանակալից գործարքների նկատմամբ վերահսկողություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունների տարեվերջյան գործընթացների նկատմամբ վերահսկողություն (օրինակ՝ վերահսկողություն հաշվապահական չկրկնվող գրանցումների նկատմամբ),
- բացահայտված շեղումների պատճառը և հաճախականությունը, որոնք առաջացել են ներքին վերահսկողության թերություններից,
- թերության հարաբերությունը ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հետ:

Ա7. Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հայտանիշները ներառում են, օրինակ.

- ներքին վերահսկողության անարդյունավետության հատկանիշների վկայություններ, ինչպիսիք են.
 - փաստեր, որ ղեկավարության համար ֆինանսական հետաքրքրություն առաջացնող նշանակալի գործարքները համապատասխան զննում չեն անցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
 - ղեկավարության կողմից կատարված խարդախության փաստ, անկախ դրա էականությունից, որը չի կանխարգելվել կազմակերպության ներքին վերահսկողության կողմից,
 - ղեկավարության թերացումը իրականացելու անհրաժեշտ շտկող գործողություններ նախկինում տեղեկացված կարևոր թերությունների նկատմամբ,
- կազմակերպության ներսում ռիսկի գնահատման գործընթացի բացակայություն, երբ նման գործընթացի ներդրումը սովորաբար ակնկալվում էր,
- կազմակերպության կողմից ռիսկի գնահատման անարդյունավետ գործընթացի փաստ, ինչպիսին է՝ ղեկավարության թերացումը բացահայտելու էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը աուդիտորը ակնկալում է, որ կազմակերպության ռիսկի գնահատման գործընթացը պետք է բացահայտեր,
- բացահայտած կարևոր ռիսկի նկատմամբ անարդյունավետ ձեռնարկված գործողությունների փաստ (օրինակ՝ նման ռիսկերի նկատմամբ վերահսկողության բացակայությունը),
- աուդիտորական ընթացակարգերով բացահայտված խեղաթյուրումներ, որոնք չէին կանխարգելվել, բացահայտվել կամ ճշտվել կազմակերպության ներքին վերահսկողության կողմից,
- նախկինում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաներկայացում, որը ճշգրտում է սխալի կամ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումը,

- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ ղեկավարության վերահսկողության անկարողության փաստը:

Ա8. Վերահսկողության գործողությունները կարող են նախագծվել գործելու առանձին կամ խմբով՝ արդյունավետորեն կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու խեղաթյուրումները:⁵ Օրինակ, դեբիտորական պարտքերի նկատմամբ վերահսկողությունը կարող է ներառել և ավտոմատացված, և ձեռքով իրականացվող վերահսկողության գործողություններ, որոնք նախագծվել են միասին կանխարգելելու, բացահայտելու և ճշգրտելու հաշվային մնացորդների խեղաթյուրումները: Ներքին վերահսկողության առանձին թերությունը կարող է բավարար կարևոր թերություն չներկայացնել: Սակայն, միևնույն հաշվային մնացորդի, բացահայտման, համապատասխան հաստատման կամ ներքին վերահսկողության բաղադրիչի վրա ազդող թերությունների համախումբը կարող է բարձրացնել խեղաթյուրման ռիսկը այն աստիճանի, որը կարող է հանգեցնել կարևոր թերության:

Ա9. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները կարող են աուդիտորից պահանջել (մասնավորապես ցուցակված կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում) հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կամ այլ համապատասխան կողմերին (օրինակ՝ կարգավորողներին) ներքին վերահսկողության մեկ կամ մի քանի որոշակի տիպի թերությունների մասին, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում: Երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները սահմանում են որոշակի տերմիններ կամ սահմանումներ նման տիպի թերության համար և աուդիտորից պահանջում օգտագործել այդ տերմինները և սահմանումները հաղորդակցության նպատակով, ապա աուդիտորը օգտագործում է այդ տերմինները և սահմանումները, երբ հաղորդում է՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների:

Ա10. Երբ իրավական դաշտը սահմանել է որոշակի տերմիններ ներքին վերահսկողության հաղորդվող որոշ տեսակի թերությունների վերաբերյալ, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել դատողություն կատարել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներից ավելի հաղորդվող հարցերի վերաբերյալ: Այդ դեպքում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել դիտարկել սույն ԱՄՄ-ի պահանջները և ուղեցույցները: Օրինակ՝ եթե օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ուշադրությունը հրավիրել ներքին վերահսկողության որոշակի թերություններ, որոնց մասին նրանք պետք է տեղեկացվեն, կարող է տեղին լինել տվյալ հարցերը դիտարկել էական թերություններին համարժեք հարցեր, որոնց մասին ինչպես նախատեսված է սույն ԱՄՄ-ով, հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

⁵ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ Ա66:

Ա11. Սույն ԱՄՄ-ի պահանջները շարունակում են կիրառելի լինել անկախ օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտի կողմից որոշակի տերմինների և սահմանումների օգտագործման պահանջի:

Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը

Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց (հղում՝ պար. 9)

Ա12. Կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց արտացոլում է այդ հարցերի կարևորությունը և օժանդակում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրեն վերահսկողության պատասխանատվության իրականացմանը: ԱՄՄ 260-ը սահմանում է համապատասխան նկատառումներ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցությանը վերաբերող, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարության մեջ:⁶

Ա13. Որոշելու համար՝ թե ե՞րբ պետք է տրամադրել գրավոր հաղորդակցությունը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել՝ արդյո՞ք նման հաղորդակցության ստացումը կարևոր գործոն է, որը հնարավորություն է տալիս կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կատարած համարել իրենց վերահսկողության պարտականությունը: Ի լրումն, որոշ իրավական դաշտերում գործող ցուցակված կազմակերպությունների համար կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պետք է ստանան աուդիտորի գրավոր հաղորդումը մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումը, որպեսզի օրենսդրական կամ այլ նպատակներով կատարած համարեն իրենց որոշակի պարտականությունները ներքին վերահսկողության վերաբերյալ: Այլ կազմակերպությունների համար, աուդիտորը կարող է տրամադրել գրավոր հաղորդակցություն ավելի ուշ ամսաթվով: Այնուամենայնիվ, վերջին դեպքում, քանի որ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը կարևոր թերությունների մասին կազմում է աուդիտորական փաթեթի մաս, աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցությունը ենթակա է փաստաթղթավորման սահմանված ժամկետների մեջ:⁷ ԱՄՄ 230-ը նշում է, որ աուդիտորական փաստաթղթերի ամբողջականացման համապատասխան ժամկետները սովորաբար չեն գերազանցում 60 օրը աուդիտական եզրակցության ամսաթվից հետո:⁸

Ա14. Անկախ կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցության ժամկետներից, աուդիտորը կարող է առաջին իսկ առիթով դրանք բանավոր տեղեկացնել ղեկավար-

⁶ ԱՄՄ 260, պարագրաֆ 13:

⁷ ԱՄՄ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 14:

⁸ ԱՄՄ 230, պարագրաֆ Ա21:

րությանը, և եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, որպեսզի օժանդակի նրանց ժամանակին ձեռնարկելու շտկող գործողություններ էական խեղաթյուրման ռիսկը նվազագույնի հասցնելու համար: Սակայն, դա աուդիտորին չի ազատում կարևոր թերությունները գրավոր հաղորդելու պատասխանատվությունից, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ով:

Ա15. Կարևոր թերությունների հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը կախված է տվյալ հանգամանքում աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողությունից: Գործոնները, որոնք աուդիտորը կարող է հաշվի առնել որոշելու համար հաղորդակցության մանրամասնության աստիճանը, ներառում են, օրինակ.

- կազմակերպության բնույթը: Օրինակ՝ հանրային շահի կազմակերպության պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբեր լինել հանրային շահ չպարունակող կազմակերպությունից,
- կազմակերպության մեծությունը և բարդությունը: Օրինակ՝ բարդ կազմակերպության համար պահանջվող հաղորդակցությունը կարող է տարբերվել պարզ գործունեություն վարող կազմակերպությունից,
- աուդիտորի կողմից բացահայտված կարևոր թերության բնույթից,
- կազմակերպության կառավարման կառուցվածքից: Օրինակ՝ առավել մանրամասներ կարող են անհրաժեշտ լինել, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մեջ կան անդամներ, որոնք չունեն կազմակերպության ոլորտի կամ հարակից ոլորտների բավարար փորձառություն,
- ներքին վերահսկողության որոշակի տեսակի թերությունների վերաբերյալ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները:

Ա16. Ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են արդեն տեղյակ լինել աուդիտորի կողմից աուդիտի ընթացքում բացահայտված կարևոր թերության վերաբերյալ և կարող է նախընտրելի համարած լինեն չձեռնարկել շտկող գործողություններ՝ ելնելով ծախսերից կամ այլ նկատառումներից: Շտկող գործողությունների ծախսերի և օգուտների ուսումնասիրության պատասխանատվությունը կրում են ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք: Հետևաբար՝ պարագրաֆ 9-ի պահանջները կիրառվում են անկախ ծախսերի կամ այլ նկատառումների վերաբերյալ ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից դիտարկումից, որպեսզի որոշեն՝ արդյո՞ք ձեռնարկեն շտկման գործողություններ նման թերությունների նկատմամբ:

Ա17. Փաստը, որ աուդիտորը նախորդ աուդիտի ընթացքում հաղորդել է կարևոր թերությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը, չի ազատում աուդիտորին հաղորդումը կրկնելու անհրաժեշտությունից, եթե շտկող գործողություններ դեռևս չեն ձեռնարկվել: Եթե նախկինում հաղորդված կարևոր թերությունը շարունակվում է, ընթացիկ տարվա հաղորդակցությունը կարող է կրկնել թերության նկարագրությունը, կամ ուղղակի հղում կատարել նախկին հաղորդակցությանը: Աուդիտորը կարող է հարցնել ղեկավարությանը, կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարևոր թերության

չշտկման պատճառների վերաբերյալ: Առանց ողջամիտ պարզաբանման գործողություն չիրականացնելը, ինքնին ներկայացնում է կարևոր թերություն:

Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ նկատառումներ

Ա18. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս պաշտոնական ձևով, քան խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

Ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10)

Ա19. Սովորաբար, ղեկավարության պատշաճ մակարդակը այն է, երբ անձը ունի իրավասություն և պատասխանատվություն ներքին վերահսկողության թերությունները ուսումնասիրելու և ձեռնարկելու անհրաժեշտ շտկող գործողություններ: Կարևոր թերությունների դեպքում պատշաճ մակարդակը հավանաբար կլինի գլխավոր գործադիր տնօրենը կամ գլխավոր ֆինանսական տնօրենը (կամ համարժեք), քանի որ տվյալ հարցը պետք է նաև հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ներքին վերահսկողության այլ թերությունների դեպքում, պատշաճ մակարդակը կարող է լինել գործառնական ղեկավարությունը, որը տվյալ վերահսկողության ոլորտներում ունի առավել անմիջական ներգրավվածություն և իրավասություն ձեռնարկելու շտկող գործողություններ:

Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10ա)

Ա20. Ներքին վերահսկողության բացահայտված որոշ կարևոր թերություններ կարող են հարցականի տակ դնել ղեկավարության ազնվությունը և կարողությունը: Օրինակ՝ կարող է առկա լինել ղեկավարության կողմից խարդախության կամ իրավական ու կարգավորող պահանջների դիտավորյալ խախտումների փաստ, կամ ղեկավարությունը կարող է ցույց տալ համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նկատմամբ վերահսկողության անկարողություն, որը կարող է կասկածներ առաջացնել ղեկավարության կարողության վերաբերյալ: Համապատասխանաբար, կարող է պատշաճ չլինել նման թերությունները անմիջականորեն հաղորդել ղեկավարությանը:

Ա21. ԱՄՄ 250-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ներկայացնելու հաշվետվություն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների բացահայտված կամ կասկածվող անհամապատասխանության վերաբերյալ, ներառյալ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք իրենք են ներգրավված

նման անհամապատասխանության մեջ:⁹ ԱՄՍ 240-ը սահանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցության, երբ աուդիտորը բացահայտում է խարդախություն կամ կասկած ունի ղեկավարության ներգրավվածությամբ խարդախության վերաբերյալ:¹⁰

Ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հաղորդումը ղեկավարությանը (հղում՝ պար. 10բ)

Ա22. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է բացահայտել ներքին վերահսկողության այլ թերություններ, որոնք կարևոր թերություններ չեն, բայց կարող են բավարար կարևոր լինել հրավիրելու ղեկավարության ուշադրությունը: Որոշելու համար, թե ո՞ր այլ թերություններն են արժանի ղեկավարության ուշադրությանը, կախված է տվյալ հանգամանքներում պրոֆեսիոնալ դատողությունից՝ հաշվի առնելով խեղաթյուրումների հավանականությունը և այդ թերությունների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցության աստիճանը:

Ա23. Ղեկավարության ուշադրությանը արժանի ներքին վերահսկողության այլ թերությունների հաղորդումը անհրաժեշտ չէ, որ լինի գրավոր, այլ կարող է լինել բանավոր: Եթե աուդիտորը ղեկավարության հետ քննարկել է աուդիտորական արդյունքների փաստերը և հանգամանքները, ապա աուդիտորը կարող է համարել, որ այլ թերությունների բանավոր հաղորդակցությունը կարող է տեղի ունենալ այդ քննարկումների ժամանակ: Հետևաբար, հաջորդիվ պաշտոնական հաղորդակցության անհրաժեշտությունը չկա:

Ա24. Եթե աուդիտորը նախորդ ժամանակաշրջաններում ղեկավարությանը հաղորդել է ներքին վերահսկողության այլ թերությունները և ղեկավարությունը ընտրել է չշտկել դրանք ելնելով ծախսերից կամ այլ պատճառներից, ապա աուդիտորին անհրաժեշտ չէ կրկնել հաղորդումը ընթացիկ ժամանակաշրջանում: Աուդիտորին նմանապես անհրաժեշտ չէ կրկնել նման թերությունների վերաբերյալ հաղորդակցությունը, եթե այն նախկինում ղեկավարությանը հաղորդվել է այլ կողմերի կողմից, ինչպիսիք են՝ ներքին աուդիտորները կամ կարգավորող մարմինները: Սակայն, կարող է տեղին լինի այն, որ աուդիտորը նորից հաղորդի տվյալ թերությունները, եթե տեղի է ունեցել ղեկավարության փոփոխություն, կամ աուդիտորը ստացել է նոր տեղեկատվություն, որը կասկածի տակ է դնում թերության վերաբերյալ աուդիտորի կամ ղեկավարության ունեցած պատկերացումները: Այնուամենայնիվ, ղեկավարության թերացումը շտկելու

⁹ ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>>, պարագրաֆ 22-28:

¹⁰ ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 41:

ներքին վերահսկողության այլ թերությունները, որոնք նախկինում հաղորդվել են, կարող է հանդիսանալ կարևոր թերություն, որն անհրաժեշտ է տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Որոշելու համար նման իրավիճակի առկայությունը կախված է նման հանագամանքում աուդիտորի դատողությունից:

Ա25. Որոշ հանգամանքներում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ տեղեկացված լինել ներքին վերահսկողության այլ թերությունների մանրամասների վերաբերյալ, որոնք աուդիտորը հաղորդել է ղեկավարությանը, կամ համառոտ տեղեկացված լինել այլ թերությունների բնույթի վերաբերյալ: Այլ դեպքերում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել ղեկավարությանը հաղորդած թերությունների մասին: Երկու դեպքում էլ աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդել բանավոր կամ գրավոր ըստ համապատասխանության:

Ա26. ԱՄՍ 260-ը սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցության նկատառումներ, երբ նրանք բոլորը ներգրավված են ղեկավարության մեջ:¹¹

Հանրային ոլորտի ազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ (հղում՝ պար. 9-10)

Ա27. Հանրային ոլորտի աուդիտորները կարող են ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն ներքին վերահսկողության թերությունների հաղորդակցության համար, որոնք աուդիտորը բացահայտել է աուդիտի ընթացքում, սույն ԱՄՍ-ով չնախատեսված միջոցներով, մանրամասնության աստիճանով կամ հասցեատերերին: Օրինակ՝ կարող է պահանջվել հաղորդել կարևոր թերությունները օրենսդիր կամ այլ կառավարական մարմիններին: Օրենքը, կարգավորող կամ այլ իրավասու մարմինները կարող են նաև պարտադրել, որ հանրային ոլորտի աուդիտորները ներկայացնեն հաշվետվություն ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, անկախ այդ թերությունների հնարավոր ազդեցության կարևորությունից: Բացի այդ, օրենսդրությունը կարող է պահանջել, որ հանրային ոլորտի աուդիտորը հաշվետվություն ներկայացնի ներքին վերահսկողությանը առնչվող լայն հարցերի շուրջ, քան սույն ԱՄՍ-ով ներքին վերահսկողության թերությունների պահանջվող հաղորդակցությունը, օրինակ՝ վերահսկողության գործողությունների համապատասխանությանը օրենսդրական կամ կարգավորող պահանջներին, պայմանագրային պայմաններին կամ շնորհային համաձայնագրերին:

Ներքին վերահսկողության կարևոր թերությունների գրավոր հաղորդակցության բովանդակությունը (հղում՝ պար. 11)

Ա28. Աուդիտորը կարիք չունի կարևոր թերությունների հնարավոր հետևանքները բացատրել գումարային ցուցանիշներով: Կարևոր թերությունները կարող են

¹¹ ԱՄՍ 260, պարագրաֆ 13:

խմբավորվել հաշվետվության նպատակներով, եթե դա նպատակահարմար է: Աուդիտորը նաև կարող է գրավոր հաղորդակցությունում ներառել թերությունների շտկման առաջարկություններ, ղեկավարության փաստացի կամ ակնկալվող գործողությունները և նշում այն մասին, թե արդյո՞ք աուդիտորը ձեռնարկել է քայլեր ստուգելու համար, որ ղեկավարությունը իրականացրել է գործողություններ:

Ա29. Աուդիտորը կարող է պատշաճ համարել ներառել հետևյալ տեղեկատվությունը՝ որպես հաղորդակցության լրացուցիչ համատեքստ՝

- նշում առ այն, որ եթե աուդիտորը ներքին վերահսկողության վերաբերյալ իրականացներ ավելի մանրակրկիտ ընթացակարգեր, ապա միգուցե կբացահայտեր ավելի շատ թերություններ, կամ կեզրակացներ, որ ներկայացված որոշ թերություններ կարիք չունենին ներկայացման,
- նշում, որ այդ հաղորդակցությունը տրամադրվել է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նպատակների համար, և այլ նպատակների համար այն կարող է հարմար չլինել:

Ա30. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը աուդիտորից կամ ղեկավարությունից կարող է պահանջել կարևոր թերությունների վերաբերյալ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցության մեկ օրինակը տրամադրել համապատասխան կարգավորող մարմիններին: Նման դեպքում աուդիտորի գրավոր հաղորդակցությունը կարող է նշել տվյալ կարգավորող մարմին: