

ԱՄՍ 500

ԱՌԻՂԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՅՈՒՅՑՆԵՐ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
Ներածություն	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3
Նպատակը.....	4
Սահմանումներ.....	5
Պահանջները	
Բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ.....	6
Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը.....	7-9
Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը.....	10
Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը.....	11
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	
Բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ.....	Ա1-Ա25
Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը.....	Ա26-Ա51
Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը.....	Ա52-Ա56
Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը.....	Ա57

<<Առողիտորական ապացույցներ>> առողիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՄ) 500-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ առողիտորի ընդհանուր նպատակները և առողիտի իրականացումը՝ համաձայն առողիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Սույն առողիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) բացատրում է, թե ֆինանսական հաշվետվությունների առողիտի ժամանակ ինչն է համարվում առողիտորական ապացույց և առնչվում է առողիտորի պատասխանատվությանը այնպիսի առողիտորական ընթացակարգեր նախագծելու և իրականացնելու համար, որպեսզի բավականաչափ ու համապատասխան առողիտորական ապացույցներ ձեռք բերի հիմնավորված եզրահանգումների գալու և դրանց վրա առողիտորի կարծիքը հիմնելու համար:
2. Սույն ԱՄՄ-ն կիրառելի է առողիտի ընթացքում ձեռք բերվող ամբողջ առողիտորական ապացույցների նկատմամբ: Մյուս ԱՄՄ-ները առնչվում են առողիտի յուրահատուկ հարցերին (օրինակ, ԱՄՄ 315¹), հատուկ թեմայի հետ կապված առողիտորական ապացույցների ձեռք բերմանը (օրինակ, ԱՄՄ 570²), առողիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար հատուկ ընթացակարգերը (օրինակ, ԱՄՄ 520³), և գնահատումը, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան առողիտորական ապացույցներ (ԱՄՄ 200⁴ և ԱՄՄ 330⁵):

¹ ԱՄՄ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>:

² ԱՄՄ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>:

³ ԱՄՄ 520, <<Վերլուծական ընթացակարգեր>>:

⁴ ԱՄՄ 200, <<Անկախ առողիտորի համընդհանուր նպատակները և առողիտի իրականացումը՝ համաձայն առողիտի միջազգային ստանդարտների>>:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակը

4. Աուդիտորի նպատակն է աուդիտորական ընթացակարգերը այնպես նախագծել և իրականացնել, որպեսզի աուդիտորը կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնավորված եզրահանգումների գալու և դրանց վրա աուդիտորի կարծիքը հիմնելու համար:

Սահմանումներ

5. ԱՄՄ-ների նպատակով, հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները.

- (ա) հաշվապահական գրանցումներ՝ սկզբնական հաշվապահական թղթակցությունների գրանցումներ և օժանդակ գրանցումներ, ինչպես օրինակ չեկերը և դրամական միջոցների էլեկտրոնային փոխանցումները, հաշիվ - ապրանքագրերը, պայմանագրերը, գլխավոր և օժանդակ գրքերը, այն հաշվապահական թղթակցությունները և այլ ճշգրտումները ֆինանսական հաշվետվություններին, որոնք արտացոլված չեն հաշվապահական թղթակցություններում, և գրանցումները, ինչպիսիք են աշխատանքային աղյուսակները և ծախսերի բաշխումները հիմնավորող էլեկտրոնային աղյուսակները, հաշվարկները, համաձայնեցումները և բացահայտումները,
- (բ) համապատասխանություն (աուդիտորական ապացույցի)՝ աուդիտորական ապացույցի որակի չափանիշ, այսինքն՝ դրա տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումների հիմնավորման համար,
- (գ) աուդիտորական ապացույց՝ տեղեկատվություն, որն օգտագործվում է աուդիտորի կողմից աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումներ կատարելու համար: Աուդիտորական ապացույցը ներառում է և՛ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած հաշվապահական գրանցումներում պարունակվող տեղեկատվությունը, և՛ այլ տեղեկատվությունը,
- (դ) ղեկավարության փորձագետ՝ հաշվապահությունից և աուդիտից բացի այլ ոլորտում մասնագիտական հմտություններ ունեցող անհատ կամ կազմակերպություն, որի աշխատանքը այդ ոլորտում օգտագործվում է

⁵ ԱՄՄ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

կազմակերպության կողմից կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը աջակցելու համար,

- (ե) բավականաչափություն (աուդիտորական ապացույցի)՝ աուդիտորական ապացույցի քանակի չափանիշն է: Աուդիտորական ապացույցի անհրաժեշտ քանակությունը կախված է աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումից, ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցի որակից:

Պահանջներ

Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ

- 6. Աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի այնիպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին:

Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը

- 7. Աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այն տեղեկատվության հիմնավոր լինելը և հուսալիությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար. Ա26-Ա33):
- 8. Եթե տեղեկատվությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց, պատրաստվել է օգտագործելով դեկլարության փորձագետի աշխատանքը, աուդիտորը, հաշվի առնելով իր նպատակների համար այդ փորձագետի աշխատանքի էականությունը՝ անհրաժեշտությունից ելնելով, միաժամանակ, պետք է (հղում՝ պար. Ա34-Ա36).
 - ա) գնահատի այդ փորձագետի գիտելիքները, կարողությունները և օբյեկտիվությունը (հղում՝ պար. Ա37-Ա43),
 - բ) հասկանա այդ փորձագետի աշխատանքը, և (հղում՝ պար. Ա44-Ա47),
 - գ) որպես աուդիտորական ապացույց գնահատի այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տվյալ հավաստմանը (հղում՝ պար. Ա48):
- 9. Երբ օգտագործվում է կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք այդ տեղեկատվությունը բավականաչափ վստահելի է աուդիտորի նպատակների համար, ներառյալ, տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ լինելու դեպքում՝

- ա) տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերումը, և (հղում՝ պար. Ա49-Ա50),
- բ) գնահատումը, թե արդյոք տեղեկատվությունը բավականաչափ հստակ և մանրամասն է աուդիտորի նպատակների համար (հղում՝ պար. Ա51):

Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հոդվածների ընտրությունը

- 10. Երբ նախագծվում են վերահսկողության թեստեր և մանրամասնությունների ստուգումներ, աուդիտորը պետք է որոշի թեստավորման հոդվածների ընտրության այնպիսի միջոցներ, որոնք արդյունավետ են աուդիտորական ընթացակարգի նպատակին հասնելու տեսանկյունից (հղում՝ պար. Ա52-Ա56):

Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը

11. Եթե՝

- ա) մեկ աղբյուրից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը չի համապատասխանում մեկ այլ աղբյուրից ձեռք բերվածի հետ, կամ
- բ) աուդիտորը կասկածներ ունի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության հուսալիության վերաբերյալ, աուդիտորը պետք է որոշի, թե այդ հարցը պարզելու համար աուդիտորական ընթացակարգերում ինչ փոփոխություններ կամ լրացումներ է անհրաժեշտ կատարել, և պետք է հաշվի առնի այդ հարցի ազդեցությունը, եթե առկա է այդպիսին, աուդիտի այլ ասպեկտների վրա (հղում՝ պար. Ա57):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Բավականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար. 6)

- Ա1. Աուդիտորական ապացույցն անհրաժեշտ է աուդիտորի կարծիքը և հաշվետվությունը հիմնավորելու համար: Այն բնույթով կուտակային է և հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերից: Այնուամենայնիվ, այն կարող է ներառել այլ աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկատվություն, ինչպես օրինակ նախորդ աուդիտները (այն դեպքում, երբ աուդիտորը որոշել է թե արդյոք նախորդ աուդիտից հետո տեղի են ունեցել այնպիսի փոփոխություններ, որոնք կարող են

ազդել ընթացիկ աուդիտի համար դրա տեղին (հիմնավոր) լինելու վրա⁶) կամ ընկերության հաճախորդի ընդունման և շարունակականության որակի վերահսկողության ընթացակարգերը: Ի լրումն կազմակերպության ներքին և արտաքին այլ աղբյուրների, կազմակերպության հաշվապահական գրանցումները աուդիտորական ապացույցի կարևոր աղբյուր են: Նաև, տեղեկատվությունը, որը կարող է օգտագործվել որպես աուդիտորական ապացույց կարող է պատրաստված լինել օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը: Աուդիտորական ապացույցը բաղկացած է և՛ այնպիսի տեղեկատվությունից, որը հիմնավորում և հաստատում է ղեկավարության հավաստումները, և՛ որևէ այլ տեղեկատվությունից, որը հակասում է այդպիսի հավաստումներին: Ի լրումն, որոշ դեպքերում տեղեկատվության բացակայությունը (օրինակ, երբ ղեկավարությունը մերժում է տրամադրել պահանջվող ներկայացումը) օգտագործվում է աուդիտորի կողմից, և այդ պատճառով, նույնպես հանդիսանում է աուդիտորական ապացույց:

- Ա2. Աուդիտորի կարծիքը ձևավորելիս աուդիտորի աշխատանքի ամենամեծ մասը բաղկացած է աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու և գնահատելու աշխատանքներից: Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են ներառել գնումը, դիտելը, հաստատումը, վերահաշվարկը, կրկին անգամ իրականացումը և վերլուծական ընթացակարգերը, հաճախ դրանց որևէ գույակցմամբ, ի լրումն հարցումի: Թեև հարցումը կարող է տալ կարևոր աուդիտորական ապացույց, և կարող է նույնիսկ սխալի ապացույց առաջացնել, հարցումը ինքնին սովորաբար չի տալիս բավականաչափ աուդիտորական ապացույց ոչ հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման բացակայության, ոչ էլ վերահսկողության գործունեության արդյունավետության համար:
- Ա3. Ինչպես բացատրված է ԱՄՄ 200,⁷ ողջամիտ երաշխիք է ձեռք բերվում, երբ աուդիտորը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց է ձեռք բերել նվազեցնելու աուդիտորական ռիսկը (այն է, ռիսկը որ աուդիտորը ոչ պատշաճ աուդիտորական կարծիք կտրամադրի, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները էապես խեղաթյուրված են), մինչև ընդունելի ցածր մակարդակի:
- Ա4. Աուդիտորական ապացույցի բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը փոխհարաբերված են: Բավականաչափությունը աուդիտորական ապացույցի քանակի չափանիշն է: Աուդիտորական ապացույցի անհրաժեշտ քանակությունը կախված է աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումից (որքան բարձր են գնահատված ռիսկերը, այնքան ավելի շատ աուդիտորական ապացույց հավանաբար կպահանջվի) ինչպես նաև այդ աուդիտորական ապացույցի որակից (որքան բարձր լինի որակը, այնքան ավելի քիչ կարող է

⁶ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 9:

⁷ ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 5:

պահանջվել): Ավելի շատ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելը, այնուամենայնիվ, չի կարող փոխհատուցել դրա ցածր որակը:

Ա5. Համապատասխանությունը աուդիտորական ապացույցի որակի չափանիշն է. այսինքն՝ դրա տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը աուդիտորի կարծիքի հիմքը հանդիսացող եզրահանգումների հիմնավորման համար: Ապացույցի հուսալիության վրա ազդում է դրա աղբյուրը և բնույթը, և այն կախված է առանձնահատուկ հանգամանքներից որոնց պարագայում այն ձեռք է բերվել:

Ա6. ԱՄՄ 330-ը պահանջում է, որպեսզի աուդիտորը եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց:⁸ Թե արդյոք բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք է բերվել աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր մակարդակի իջեցնելու համար և դրանով հնարավորություն տալու աուդիտորին ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու որոնց վրա կհիմնվի աուդիտորի կարծիքը, մասնագիտական դատողության հարց է: ԱՄՄ 200-ը պարունակում է այնպիսի հարցերի քննարկում ինչպիսիք են աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակին պատրաստելը, և հաշվեկշիռը օգուտի և վնասի միջև, որոնք տեղին գործոններ են, երբ աուդիտորը մասնագիտական դատողություն է իրականացնում որոշելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց:

Աուդիտորական ապացույցի աղբյուրները

Ա7. Աուդիտորական ապացույցի մի մասը ձեռք է բերվում հաշվապահական գրանցումների թեստավորման աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելու միջոցով, օրինակ, վերլուծության և դիտարկման, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացների ընթացակարգերի կրկին անգամ իրականացման միջոցով, և համաձայնեցնելով միևնույն տեղեկատվության իրար հետ կապված տեսակները և կիրառումը: Այսպիսի աուդիտորական ընթացակարգերի կատարման միջոցով աուդիտորը կարող է որոշել, որ հաշվապահական գրանցումներն իրենք իրենց մեջ հետևողական են և համաձայնեցվում են ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա8. Ավելի շատ երաշխիք է սովորաբար ձեռք բերվում տարբեր աղբյուրներից ձեռք բերված կամ տարբեր բնույթի հետևողական աուդիտորական ապացույցից, քան աուդիտորական ապացույցի առանձին դիտարկված մասերից: Օրինակ, կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության հաստատումը, կարող է ավելացնել ներքնապես ստեղծված աուդիտորական ապացույցից աուդիտորի կողմից ձեռք բերվող երաշխիքը, ինչպես օրինակ ապացույցը որն առկա է հաշվապահական գրանցումներում, ժողովների

⁸ ԱՄՄ 330, պարագրաֆ 26:

արձանագրություններում կամ կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվության մեջ:

Ա9. Կազմակերպությունից անկախ աղբյուրներից ստացված տեղեկատվությունը, որն աուդիտորը կարող է օգտագործել որպես աուդիտորական ապացույց, կարող է ներառել հաստատումները երրորդ կողմերից, վերլուծողների հաշվետվությունները, և մրցակիցների համեմատելի տվյալները (համեմատական տվյալներ):

Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման աուդիտորական ընթացակարգերը

Ա10. Ինչպես պահանջվում է, և հետագայում բացատրվում է, ԱՄՍ 315-ում և ԱՄՍ 330-ում, աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու աուդիտորական ապացույցը ձեռք է բերվում կատարելով՝

ա) ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, և

բ) հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, որանք բաղկացած են՝

(i) վերահսկողության թեստեր, երբ պահանջվում են ԱՄՍ-ներով կամ, երբ աուդիտորը որոշում է օգտվել դրանցից, և

(ii) անկախ ընթացակարգերից, ներառյալ մանրամասնությունների ստուգումները և անկախ վերլուծական ընթացակարգերը:

Ա11. Ստորև Ա14-Ա25 պարագրաֆներում նկարագրված աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են օգտագործվել որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, վերահսկողության ստուգումներ կամ անկախ ընթացակարգեր, կախված այն համատեքստից, որում դրանք կիրառվում են աուդիտորի կողմից: Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 330-ում, նախորդ աուդիտներից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է, որոշ հանգամանքներում, տալ համապատասխան աուդիտորական ապացույց այն դեպքում, երբ աուդիտորը կատարում է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ պարզելու համար, թե տեղին է արդյոք⁹ այդ աուդիտորական ապացույցը:

Ա12. Նախատեսված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը և իրականացման ժամկետները կարող են կախված լինել այն փաստից, որ հաշվապահական տվյալների որոշ մասը և այլ տեղեկատվությունը կարող է հասու լինել միայն էլեկտրոնային ձևով կամ միայն որոշակի պահերին կամ ժամանակաշրջանների վերջում: Օրինակ, սկզբնական փաստաթղթերը, ինչպիսիք են գնման պահանջագրերը և հաշիվ-ապրանքագրերը, կարող են գոյություն ունենալ միայն

⁹ ԱՄՍ 330, պարագրաֆ Ա35:

Էլեկտրոնային ձևով երբ կազմակերպությունը կիրառում է էլեկտրոնային առևտուրը, կամ կարող են ոչնչացվել էլեկտրոնային պատճենահանումից հետո, երբ կազմակերպությունն օգտագործում է էլեկտրոնային պատկերների մշակման համակարգեր, որպեսզի հեշտացնի պահպանումը և հղումների կատարելը:

Ա13. Որոշ էլեկտրոնային տեղեկատվություն կարող է չվերականգնվել որոշակի ժամանակահատվածից հետո, օրինակ, եթե ֆայլերը փոխվում են կամ եթե պահուստային օրինակ ֆայլերը գոյություն չունեն: Համապատասխանաբար, աուդիտորը կազմակերպության տվյալների պահպանման քաղաքականության արդյունքում կարող է պահանջել աուդիտորի վերանայման համար անհրաժեշտ որոշ տեղեկություններ կամ աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացնել այն ժամանակ, երբ այդ տեղեկատվությունը հասանելի է:

Զննումը

Ա14. Զննումը ներառում է գրանցումների կամ փաստաթղթերի, լինեն դրանք ներքին կամ արտաքին, թղթային կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչի տեքստ, ստուգումը, կամ որևէ ակտիվի ֆիզիկական վիճակի ստուգումը: Գրանցումների ու փաստաթղթերի զննումն ապահովում են հուսալիության տարբեր աստիճաններ ունեցող աուդիտորական ապացույցներ, որոնք կախված են դրանց բնույթից ու ստացման աղբյուրներից, և ներքին գրանցումների կամ փաստաթղթերի դեպքում, դրանց ստացման գործում վերահսկողության արդյունավետությունից: Զննման օրինակ, որպես վերահսկողության թեստի կրրառում, հանդիսանում է գրանցումների զննումը՝ ապացույց ձեռք բերելու համար, որ այդ գրանցումները թույլատրված են կատարվել:

Ա15. Որոշ թաստաթղթեր իրենցից ներկայացնում են ակտիվի առկայության ուղղակի աուդիտորական ապացույց, օրինակ, մի փաստաթուղթ, որն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական գործիք, ինչպես օրինակ արժեթուղթ կամ պարտատոմս: Այսպիսի փաստաթղթերի զննումը անպայման չէ, որ աուդիտորական ապացույց ապահովի դրանց սեփականության կամ արժեքի վերաբերյալ: Ի լրումն, իրականացված պայմանագրի զննումը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել, որը տեղին է կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառման համար, ինչպես օրինակ եկամուտների ճանաչումը:

16. Նյութական ակտիվների զննումը կարող է ապահովել հուսալի աուդիտորական ապացույց դրանց առկայության վերաբերյալ, բայց ոչ թե պարտադիր կազմակերպության կողմից այդ ակտիվների նկատմամբ իրավունքների և պարտականությունների կամ դրանց արժեքի վերաբերյալ: Պաշարների առանձին տեսակների զննումը կարող է զուգակցվել պաշարների գույքագրումը դիտելու հետ:

Դիտելը

Ա17. Դիտելը այլ անձանց կողմից իրականացվող գործընթացներին կամ ընթացակարգերին հետևելն է, օրինակ, աուդիտորի կողմից դիտելը, թե ինչպես են կազմակերպության աշխատակիցները պաշարների գույքագրում կամ վերահսկողության գործողություններ կատարում: Դիտելը ապահովում է գործընթացների կամ ընթացակարգերի իրականացման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց, բայց սահմանափակվում է այն պահի դրությամբ, երբ այդ դիտելը տեղի է ունենում, և այն փաստով, որ դիտվելու գործողությունը, կարող է ազդել նրա վրա, թե ինչպես է գործընթացը կամ ընթացակարգը իրականացվում: Տես ԱՄՄ 501-ը պաշարների գույքագրման վերաբերյալ հետագա ուղեցույցի համար:¹⁰

Արտաքին հաստատումները

Ա18. Արտաքին հաստատումը աուդիտորական ապացույց է, որը ձեռք է բերվում աուդիտորի կողմից աուդիտորին երրորդ անձի կողմից (հաստատող կողմ) ուղղակի գրավոր պատասխանի միջոցով՝ թղթային ձևով, կամ էլեկտրոնային կամ այլ կրիչով: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը հաճախ տեղին են, երբ հասցեագրվում են հավաստումներ, որոնք կապված են որոշ հաշվի մնացորդների և դրանց տարրերի հետ: Այնուամենայնիվ, արտաքին հաստատումները չպետք է սահմանափակվեն միայն հաշվի մնացորդներով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է խնդրել կազմակերպության երրորդ կողմերի հետ ունեցած պայմանագրերի պայմանների կամ գործառնությունների հաստատում. հաստատման խնդրանքը կարող է նախագծվել այնպես որ հարցնի, թե արդյոք տեղի են ունեցել պայմանագրով որևէ փոփոխություններ և, եթե այո, որոնք են համապատասխան մանրամասնությունները: Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը օգտագործվում են նաև որոշակի պայմանների բացակայության մասին աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար, օրինակ, կողմնակի պայմանագրի բացակայության համար, որը կարող է ազդել եկամտի ճանաչման վրա: Տես ԱՄՄ 505-ը հետագա ուղեցույցի համար:¹¹

Վերահաշվարկը

Ա19. Վերահաշվարկը բաղկացած է փաստաթղթերի և գրանցումների մաթեմատիկական ճշգրտության ստուգումից: Վերահաշվարկը կարող է կատարվել ձեռքով կամ էլեկտրոնային ձևով:

Վերակատարումը

¹⁰ ԱՄՄ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>:

¹¹ ԱՄՄ 505, <<Արտաքին հաստատումներ>>:

Ա20. Վերակատարումը ներառում է ի սկզբանե որպես կազմակերպության ներքին վերահսկողության մաս կատարված ընթացակարգերի կամ վերահսկողության աուդիտորի կողմից անկախ իրականացումը:

Վերլուծական ընթացակարգերը

Ա21. Վերլուծական ընթացակարգերը բաղկացած են ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տվյալների միջև հավանական կապերի վերլուծության միջոցով ֆինանսական տեղեկատվության գնահատումներից: Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են նաև այնպիսի հետաքննություն, որը անհրաժեշտ է հայտնաբերված այն տատանումների կամ կապերի համար, որոնք որ հետևողական չեն այլ տեղին տեղեկատվության հետ կամ որոնք որ նշանակալի գումարով տարբերվում են ակնկալվող արժեքներից: Տես ԱՄՄ 520-ը հետագա ուղեցույցի համար:

Հարցումը

Ա22. Հարցումը ֆինանսական կամ ոչ ֆինանսական բնույթի տեղեկատվության հայցում է՝ կազմակերպության ներսում կամ դրանից դուրս գտնվող իրազեկ անձանցից: Հարցումը լայնորեն օգտագործվում է աուդիտի ընթացքում ի լրումն մյուս աուդիտորական ընթացակարգերի: Հարցումները կարող են լինել պաշտոնական գրավոր հարցումներից մինչև ոչ պաշտոնական բանավոր հարցումների տիրույթում: Հարցումների պատասխանների գնահատումը հարցման գործընթացի անբաժանելի մասն է:

Ա23. Հարցումների պատասխանները կարող են աուդիտորին ապահովել տեղեկատվությամբ, որին նա նախկինում չէր տիրապետում կամ տալ հաստատող աուդիտորական ապացույց: Այլ կերպ, պատասխանները կարող են աուդիտորի ձեռք բերած այլ տեղեկատվությունից նշանակալիորեն տարբերվող տեղեկատվություն ապահովել, օրինակ, տեղեկատվություն ղեկավարության կողմից վերահսկողությանը շրջանցելու վերաբերյալ: Որոշ դեպքերում, հարցումների պատասխանները աուդիտորին հիմք են ապահովում աուդիտորական ընթացակարգերը ձևափոխելու կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կատարելու համար:

Ա24. Թեև հարցման միջոցով ձեռք բերված ապացույցի հաստատումը հաճախ ունի հատուկ կարևորություն, ղեկավարության մտադրությունների վերաբերյալ հարցումների դեպքում, ղեկավարության մտադրությունները հիմնավորող առկա տեղեկատվությունը կարող է սահմանափակ լինել: Նման դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր հայտարարած մտադրությունների իրականացման նախկին պատմության, գործողության որոշակի ուղղություն ընտրելու ղեկավարության հայտարարված պատճառների, և ղեկավարության գործողության որոշակի ուղղություն հետապնդելու հնարավորության հասկանալի կարող է

տեղին տեղեկատվություն ապահովել հարցման միջոցով ձեռք բերված ապացույցը հաստատելու համար:

Ա25. Որոշ հարցերի վերաբերյալ, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ձեռք բերել ղեկավարության կողմից ներկայացված գրավոր տեղեկատվություններ և, որտեղ տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից բանավոր հարցումների հաստատում: Տես ԱՄՄ 580 հետագա ուղեցույցի համար:¹²

Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը

Տեղին (հիմնավոր) լինելը և հուսալիությունը (հղում՝ պար. 7)

Ա26. Ինչպես նշվեց պարագրաֆ Ա1-ում, մինչդեռ աուդիտորական ապացույցը հիմնականում ձեռք է բերվում աուդիտի ընթացքում կատարվող աուդիտորական ընթացակարգերից, այն կարող է ներառել նաև այլ աղբյուրներից ձեռք բերված տեղեկությունները, ինչպես օրինակ որոշ դեպքերում նախորդ աուդիտները և ընկերության հաճախորդի ընդունելու և հաճախորդի հետ հարաբերությունները շարունակելու որակի վերահսկողության ընթացակարգերը: Ամբողջ աուդիտորական ապացույցների որակի վրա ազդում է դրանց հիմքում ընկած տեղեկատվության հիմնավորվածությունը և հուսալիությունը:

Տեղին (հիմնավոր) լինելը

Ա27. Տեղին (հիմնավոր) լինելը գործ ունի աուդիտորական ընթացակարգի նպատակի տրամաբանական կապի, կամ ազդեցության հետ, և որտեղ տեղին է, դիտարկվող հավաստման հետ: Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության տեղին (հիմնավոր) լինելը կարող է թեստավորման ուղղության ազդեցության տակ լինել: Օրինակ, եթե աուդիտորական ընթացակարգի նպատակն է թեստավորել կրեդիտորական հաշվի մնացորդի գերազանհատվածությունը առկայության կամ գնահատումի տեսանկյունից, ապա գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը կարող է լինել տեղին աուդիտորական ընթացակարգ: Մյուս կողմից, երբ թեստավորվում է կրեդիտորական հաշվի մնացորդի թերազանհատվածությունը առկայության կամ գնահատման տեսանկյունից, գրանցված կրեդիտորական հաշվի թեստավորումը տեղին չի լինի, սակայն տեղին կլինի այնպիսի տեղեկատվության թեստավորումը, ինչպիսիք են հետագա վճարումները, չվճարված հաշիվ-ապրանքագրերը, մատակարարների ծանուցագրերը և ստացման չհամապատասխանող հաշվետվությունները:

Ա28. Աուդիտորական ընթացակարգերի տրված խումբը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել, որը տեղին (հիմնավոր) է որոշակի հավաստումների

¹² ԱՄՄ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

համար, բայց ոչ մյուսների: Օրինակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո դեբիտորական պարտքի հավաքագրման հետ կապված փաստաթղթերի գնումը կարող է աուդիտորական ապացույց ապահովել առկայության և գնահատման վերաբերյալ, բայց ոչ ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառելու վերաբերյալ: Նույն ձևով, որոշակի հավաստման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերելը, օրինակ, պաշարների առկայության, չի կարող փոխարինել մեկ այլ հավաստման, օրինակ, այդ պաշարի գնահատման վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերմանը: Մյուս կողմից, տարբեր աղբյուրներից ստացված կամ տարբեր բնույթի աուդիտորական ապացույցները հաճախ կարող են տեղին (հիմնավոր) լինել նույն հավաստման համար:

Ա29. Վերահսկողության թեստերը նախատեսված են հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրումների կանխարգելման, կամ հայտնաբերման ու ճշտման վերահսկողության գործելու արդյունավետությունը գնահատելու համար: Տեղին (հիմնավոր) աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար վերահսկողության թեստերի նախատեսումը ներառում է այն պայմանների (բնորոշ գծերի կամ հատկանիշների) հայտնաբերումը, որոնք ցույց են տալիս վերահսկողության կատարումը, կամ շեղումի պայմանները, որոնք ցույց են տալիս շեղումը պատշաճ կատարումից: Այդ պայմանների առկայությունը կամ բացակայությունը կարող է թեստավորվել աուդիտորի կողմից:

Ա30. Անկախ ընթացակարգերը նախատեսված են հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման համար: Դրանք բաղկացած են մանրամասնությունների ստուգումներից և անկախ վերլուծական ընթացակարգերից: Անկախ ընթացակարգերի նախատեսումը ներառում է թեստի նպատակների համար տեղին (հիմնավոր) պայմանների հայտնաբերում, որոնք համապատասխան հավաստման մեջ կազմում են խեղաթյուրում:

Հուսալիությունը

Ա31. Որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության, և հետևաբար հենց աուդիտորական ապացույցի հուսալիությունը կախված է դրա ստացման աղբյուրից և բնույթից, և այն հանգամանքներից, որոնց ներքո դա ձեռք է բերվել, ներառյալ վերահսկողությունը դրա պատրաստման և պահպանման ընթացքում, որտեղ դա տեղին է: Այդ պատճառով, տարբեր տեսակի աուդիտորական ապացույցների հուսալիության վերաբերյալ ընդհանրացումները կարևոր բացառությունների առարկա են: Նույնիսկ այն դեպքերում, երբ որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվությունը ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս աղբյուրներից, հանգամանքներ կարող են գոյություն ունենալ, որոնք կարող են ազդել դրա հուսալիության վրա: Օրինակ, անկախ արտաքին աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվությունը կարող է հուսալի չլինել, եթե աղբյուրը իրագել չէ, կամ ղեկավարության փորձագետը կարող է օբյեկտիվ չլինել: Ընդունելով, որ այդպիսի բացառություններ կարող են գոյություն ունենալ,

առողիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրացումները կարող են օգտակար լինել՝

- առողիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ այն ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս անկախ աղբյուրներից,
- կազմակերպության ներսից ստացված առողիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ դրա հետ կապված կազմակերպության կողմից ներդրված վերահսկողությունը, ներառյալ դրա պատրաստման և պահպանման վերահսկողությունը, գործում է արդյունավետորեն,
- անմիջապես առողիտորի կողմից ձեռք բերված առողիտորական ապացույցը (օրինակ, վերահսկողության կիրառման դիտելը) ավելի հուսալի են, քան անուղղակիորեն կամ հետևությունների միջոցով (օրինակ, վերահսկողության կիրառման մասին հարցումը) ձեռք բերված առողիտորական ապացույցը,
- փաստաթղթային ձևով, լինի դա թղթային, էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով, առողիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան բանավոր ապացույցը (օրինակ, ժողովի ընթացքում կատարված գրառումը ավելի հուսալի է, քան հետագայում քննարկված հարցերի բանավոր ներկայացումը),
- փաստաթղթերի բնօրինակից ստացվող առողիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան այն առողիտորական ապացույցը, որը ստացվում է ֆոտոպատճեններից կամ այլ պատճեններից, կամ փաստաթղթերից, որոնք նկարահանվել են ժապավենի վրա, թվայնացվել կամ այլ կերպ ձևափոխվել են էլեկտրոնային ձևի, որոնց հուսալիությունը կարող է կախված լինել դրանց պատրաստման և պահպանման վերահսկողությունից:

Ա32. ԱՄՄ 520-ը հետագա ուղեցույց է տրամադրում այն տվյալների հուսալիության վերաբերյալ, որոնք որ օգտագործվում են վերլուծական ընթացակարգերի որպես անկախ ընթացակարգեր նախատեսման նպատակով:¹³

Ա33. ԱՄՄ գործ ունի այն հանգամանքների հետ որտեղ առողիտորը հիմք ունի հավատալու, որ փաստաթուղթը կարող է բնօրինակը չլինել, կամ կարող է ձևափոխված լինել առանց առողիտորին այդ ձևափոխումը բացահայտելու:¹⁴

Ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիությունը (հղում՝ պար. 8-ը)

Ա34. Կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը կարող է փորձառություն պահանջել հաշվապահությունից և առողիտից բացի այլ ոլորտներում, ինչպես օրինակ ակտուարական հաշվարկները, գնահատումները, կամ ինժեներական տվյալները: Կազմակերպությունը կարող է այդ ոլորտներում փորձառություն ունեցող աշխատակիցներ ունենալ կամ վարձել նրանց, որպեսզի ձեռք բերի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար

¹³ ԱՄՄ 520, պարագրաֆ 5(ա).

¹⁴ ԱՄՄ 240, <<Առողիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների առողիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 13:

պահանջվող փորձառությունը: Փորձառության ձեռք չբերելը, երբ այդպիսի անհաժեշտությունը կա, ավելացնում է էական խեղաթյուրման ռիսկերը:

Ա35. Երբ տեղեկատվությունը, որը պետք է օգտագործվի որպես աուդիտորական ապացույց, պատրաստվել է օգտագործելով ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը, կիրառվում են սույն ստանդարտի 8-րդ պարագրաֆի պահանջները: Օրինակ, անհատը կամ կազմակերպությունը կարող է տիրապետել տեսանելի շուկա չունեցող արժեթղթերի իրական արժեքի գնահատման մոդելների կիրառության փորձառության: Եթե անհատը կամ կազմակերպությունը կիրառում է այդ փորձառությունը գնահատում կատարելու համար, որը կազմակերպությունն օգտագործում է իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, ապա անհատը կամ կազմակերպությունը ղեկավարության փորձագետն է, կիրառվում է պարագրաֆ 8-ը: Եթե, մյուս կողմից, այդ անհատը կամ կազմակերպությունը տրամադրում է ընդամենը կազմակերպությանը այլ կերպ անհասանելի մասնավոր գործարքների գնային տվյալները, որոնք կազմակերպությունն օգտագործում է իր սեփական գնահատումի մեթոդներում, ապա այդ տեղեկատվությունը, եթե օգտագործվում է որպես աուդիտորական ապացույց, պետք է համապատասխանի սույն ստանդարտի 7-րդ պարագրաֆի պահանջներին և կազմակերպության կողմից ղեկավարության փորձագետի օգտագործում չէ:

Ա36. Սույն ստանդարտի 8-րդ պարագրաֆի պահանջների վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու ծավալները կարող են կախված լինել այնպիսի հարցերից ինչպիսիք են՝

- ուսումնասիրվող հարցի՝ որի հետ կապ ունի ղեկավարության փորձագետը, բնույթն ու բարդությունը,
- ուսումնասիրվող հարցի էական խեղաթյուրման ռիսկերը,
- աուդիտորական ապացույցի այլ աղբյուրների առկայությունը,
- ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի բնույթը, շրջանակներն ու նպատակները,
- արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը կազմակերպության աշխատակիցն է, կամ դրա կողմից վարձվել է համապատասխան ծառայություններ մատուցելու համար,
- ինչ չափով ղեկավարությունը կարող է վերահսկողություն իրականացնել կամ ազդել ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի վրա,
- արդյո՞ք ղեկավարության փորձագետը ենթակա է տեխնիկական գործունեության ստանդարտների կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջների,
- ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հանդեպ կազմակերպությունում առկա որևէ վերահսկողության բնույթն ու ծավալները,
- աուդիտորի գիտելիքներն ու փորձը ղեկավարության փորձագետի փորձառության ոլորտի վերաբերյալ,
- աուդիտորի նախկին փորձը այդ փորձագետի աշխատանքի հետ կապված:

Ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը
(հղում՝ պար. 8(ա))

Ա37. Ունակությունը վերաբերվում է ղեկավարության փորձագետի փորձառության բնույթին և մակարդակին: Կարողությունը վերաբերում է ղեկավարության փորձագետի այդ ունակությունը տվյալ հանգամանքներում իրականացնելու հնարավորությանը: Կարողության վրա ազդող գործոնները կարող են ներառել, օրինակ, աշխարհագրական դիրքը, և ժամանակի ու ռեսուրսների առկայությունը: Օբյեկտիվությունը վերաբերում է այն հնարավոր ազդեցություններին, որոնք կողմնակալությունը, շահերի բախումը կամ այլ անձանց ճնշումը կարող են ունենալ ղեկավարության փորձագետի մասնագիտական կամ գործարար դատողության վրա: Ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև կազմակերպության ներսում այդ փորձագետի աշխատանքի որևէ վերահսկողությունը, կարևոր գործոններ են ղեկավարության փորձագետի պատրաստած տեղեկատվության հուսալիության հարցում:

Ա38. Ղեկավարության փորձագետի գիտելիքների, կարողությունների և օբյեկտիվության վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ապահովվել տարբեր աղբյուրներից, ինչպիսիք են՝

- անձնական փորձը կապված այդ փորձագետի նախորդ աշխատանքի հետ,
- քննարկումները այդ փորձագետի հետ,
- քննարկումները այլ անձանց հետ ովքեր ծանոթ են այդ փորձագետի աշխատանքին,
- փորձագետի որակավորումների, մասնագիտական կառույցներին կամ ոլորտի ասոցիացիային անդամակցության, գործունեություն իրականացնելու լիցենզիայի, կամ արտաքին ճանաչման այլ ձևերի մասին իմանալը,
- փորձագետի կողմից հրապարակած հոդվածները կամ գրքերը,
- աուդիտորի փորձագետը, եթե կա այդպիսին, որն օգնում է աուդիտորին ղեկավարության փորձագետի կողմից պատրաստած տեղեկատվության վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու հարցում:

Ա39. Հարցերը, որոնք տեղին են ղեկավարության փորձագետի ունակությունը, կարողությունները և օբյեկտիվությունը գնահատելիս, ներառում են այդ փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տեխնիկական գործունեության ստանդարտներին կամ այլ մասնագիտական կամ ոլորտի պահանջներին, օրինակ, վարքագծի ստանդարտներին և մասնագիտական կառույցի կամ ոլորտի ասոցիացիայի անդամակցության այլ պահանջներին, լիցենզավորող մարմնի հավատարմագրման ստանդարտներին, կամ օրենքով կամ օրենսդրությամբ սահմանված պահանջներին:

Ա40. Այլ հարցերը, որոնք կարող են տեղին լինել ներառում են՝

- ղեկավարության փորձագետի ունակության տեղին լինելը այն հարցի համար, որի համար այդ փորձագետի աշխատանքը պետք է օգտագործվի, ներառյալ մասնագիտացումները փորձագետի ոլորտում: Օրինակ, մի որևէ ակտուար կարող է մասնագիտանալ գույքի և դժբախտ պատահարների ապահովագրության մեջ, սակայն սահմանափակ փորձառություն ունենա թոշակների հաշվարկներում,
- ղեկավարության փորձագետի ունակությունը համապատասխան հաշվապահական պահանջների վերաբերյալ, օրինակ, ենթադրությունների և մեթոդների իմանալը, ներառյալ մոդելներինը, որտեղ դա կիրառելի է, որոնք հետևողական են կիրառելի ֆինանսական հաշվառման հիմունքների տեսանկյունից,
- արդյոք չնախատեսված դեպքերը, պայմանների փոփոխությունները, կամ աուդիտորական ապացույցները, որոնք ձեռք են բերվել աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում, ցույց են տալիս, որ կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել ղեկավարության փորձագետի գիտելիքների, կարողությունների և օբյեկտիվության սկզբնական գնահատականը աուդիտի առաջընթացի հետ մեկտեղ:

U41. Հանգամանքների մի մեծ խումբ կարող է վտանգել օբյեկտիվությունը, օրինակ, անձնական շահի վտանգները, ինքնապաշտպանության վտանգները, մտերմության վտանգները, ինքնաստուգման վտանգները և ահաբեկման/վախեցնելու վտանգները: Նախագգուշական միջոցները կարող են նվազեցնել այդպիսի վտանգները, և կարող են ստեղծվել կամ արտաքին կառույցների (օրինակ, ղեկավարության փորձագետի մասնագիտությունը, օրենսդրությունը կամ կարգավորումը), կամ էլ ղեկավարության փորձագետի աշխատանքային միջավայրի միջոցով (օրինակ, որակի վերահսկողության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը):

U42. Թեև նախագգուշական միջոցները չեն կարող ղեկավարության փորձագետի օբյեկտիվության բոլոր վտանգները բացառել, վտանգներից այնպիսիք, ինչպիսիք են վախեցնելու վտանգները, կարող են ավելի քիչ նշանակալի լինել կազմակերպության կողմից ընդգրկված փորձագետի համար, քան կազմակերպության աշխատակից փորձագետի համար, իսկ այնպիսի նախագգուշական միջոցների արդյունավետությունը, ինչպիսիք են որակի վերահսկողության քաղաքականությունը և ընթացակարգերը կարող է ավելի բարձր լինել: Քանի որ կազմակերպության աշխատակից լինելուց առաջացող օբյեկտիվության վտանգը միշտ կլինի, կազմակերպության աշխատակից փորձագետը սովորաբար չի կարող համարվել որպես ավելի օբյեկտիվ, քան կազմակերպության մյուս աշխատակիցները:

U43. Երբ գնահատում ենք կազմակերպության կողմից վարձած փորձագետի օբյեկտիվությունը, կարող է տեղին լինել ղեկավարության և այդ փորձագետի հետ քննարկել ցանկացած շահերը և հարաբերությունները, որոնք փորձագետի օբյեկտիվության հարցում կարող են վտանգներ առաջացնել, և ցանկացած կիրառելի նախագգուշական միջոցները, ներառյալ ցանկացած մասնագիտական պահանջները, որոնք տարածվում են փորձագետի վրա. և գնահատել, թե արդյոք

նախագգուշական միջոցները բավարար են: Վտանգներ առաջացնող շահերը և հարաբերությունները կարող են ներառել՝

- ֆինանսական շահեր,
- գործարար և անձնական հարաբերություններ,
- այլ ծառայությունների մատուցում:

Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հասկանալը (հղում՝ պար. 8(բ))

Ա44. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի հասկանալը ներառում է փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկանալը: Փորձառության համապատասխան ոլորտի հասկացումը կարող է ձեռք բերվել աուդիտորի կողմից կապված այն որոշման հետ, թե արդյոք աուդիտորը ունի ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը գնահատելու փորձառություն, թե աուդիտորը այդ նպատակի համար աուդիտորի փորձագետի կարիք ունի:¹⁵

Ա45. Ղեկավարության փորձագետի ոլորտի ասպեկտները, որոնք էական են աուդիտորի պատկերացումների համար, ներառում են՝

- արդյո՞ք փորձագետի ոլորտն իր մեջ ունի մասնագիտացման տեղեր, որոնք կապ ունեն աուդիտի հետ,
- արդյո՞ք կիրառելի են որևէ մասնագիտական կամ այլ ստանդարտներ, և կարգավորող կամ իրավական պահանջներ,
- ի՞նչ ենթադրություններ և մեթոդներ են օգտագործվում ղեկավարության փորձագետի կողմից, և արդյոք դրանք ընդհանուր առմամբ ընդունելի են փորձագետի ոլորտում և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակներով,
- աուդիտորի փորձագետի կողմից օգտագործվող ներքին և արտաքին տվյալների կամ տեղեկատվության բնույթը:

Ա46. Այն դեպքում, երբ ղեկավարության փորձագետը ընդգրկվել է կազմակերպության կողմից, սովորաբար, կազմակերպության և այդ փորձագետի միջև առկա կլինի նամակ-համաձայնագիր կամ համաձայնագրի գրավոր մեկ այլ ձև: Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքը հասկանալու ժամանակ այդ համաձայնագրի գնահատելը կարող է օգնել աուդիտորին որոշել հետևյալի համապատասխանությունը աուդիտորի նպատակների համար՝

- փորձագետի ասշատանքի բնույթը, ծավալները և նպատակները,
- ղեկավարության և այդ փորձագետի դերերն ու պատասխանատվությունները, և
- ղեկավարության և այդ փորձագետի միջև հաղորդակցության բնույթը, իրականացման ժամկետները և ծավալները, ներառյալ փորձագետի կողմից տրամադրվելիք որևէ հաշվետվության ձևը:

¹⁵ ԱՄՍ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը>>, պարագրաֆ 7:

Ա47. Այն դեպքում, երբ ղեկավարության փորձագետը կազմակերպության աշխատակիցն է, նման գրավոր համաձայնագրի առկայությունը քիչ հավանական է: Փորձագետի կամ ղեկավարության այլ անդամների հարցումը կարող է աուդիտորի համար անհրաժեշտ հասկացումը ձեռք բերելու ամենապատշաճ ուղին լինել:

Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի համապատասխանության գնահատելը

(հղում՝ պար. 8(գ))

Ա48. Ղեկավարության փորձագետի աշխատանքի համապատասխանությունը տվյալ հավաստման համար որպես աուդիտորական ապացույց գնահատելիս դիտարկումները կարող են ներառել՝

- փորձագետի ստացած տվյալների կամ եզրակացությունների տեղին լինելը և ողջամտությունը, դրանց հետևողականությունը այլ աուդիտորական ապացույցին, և թե արդյոք դրանք պատշաճ ձևով են արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում,
- եթե այդ փորձագետի աշխատանքը ներառում է նշանակալի ենթադրությունների և մեթոդների օգտագործում, ապա այդ ենթադրությունների և մեթոդների տեղին և ողջամիտ լինելը,
- եթե փորձագետի աշխատանքը ներառում է սկզբնական տվյալների նշանակալի օգտագործում, ապա այդ սկզբնական տվյալների տեղին լինելը, ամբողջականությունը և ճշգրտությունը:

Կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը և դրա օգտագործումը աուդիտորի նպատակների համար (հղում՝ պար. 9(ա)-(բ))

Ա49. Որպեսզի աուդիտորը ձեռք բերի հիմնավոր աուդիտորական ապացույց, կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունը, որն օգտագործվում է աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացելիս, պետք է բավականաչափ ամբողջական և ճշգրիտ լինի: Օրինակ, հասույթի աուդիտի արդյունավետությունը՝ ստանդարտ գները վաճառքի ծավալների գրանցումներին հետ կիրառելիս, կախված է գնի մասին տեղեկատվության ճշգրտությունից և վաճառքների ծավալի մասին տվյալների ամբողջականությունից և ճշգրտությունից: Նույն ձևով, երբ աուդիտորը մտադրվել է թեստավորել մի բազմություն (օրինակ, վճարումներ) որևէ բնութագրիչի համար (օրինակ, լիազորման) թեստի արդյունքները ավելի քիչ վստահելի կլինեն, եթե բազմությունը, որից թեստավորման համար հոդվածներ են ընտրվել, ամբողջական չէ:

Ա50. Այդպիսի տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերումը կարող է կատարվել այդ տեղեկատվության հանդեպ կիրառված փաստացի աուդիտորական ընթացակարգի հետ միաժամանակ, երբ այսպիսի աուդիտորական ապացույցի

ձեռք բերումը, հենց այդ աուդիտորական ընթացակարգի անբաժանելի մասն է: Այլ իրավիճակներում, աուդիտորը հնարավոր է, որ կարողանար այդպիսի տեղեկատվության ճշգրտության և ամբողջականության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել այդ տեղեկատվության պատրաստման և պահպանման վերահսկողության թեստավորման միջոցով: Որոշ իրավիճակներում, այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է կատարել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր:

Ա51. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է մտադրվել կազմակերպության կողմից պատրաստված տեղեկատվությունն օգտագործել աուդիտի այլ նպատակներով: Օրինակ, աուդիտորը կարող է մտադրվել վերլուծական ընթացակարգերի նպատակով օգտվել կազմակերպության գործունեության ցուցանիշներից, կամ օգտվել կազմակերպության կողմից մոնիթորինգի գործողությունների համար պատրաստված տեղեկատվությունից, ինչպես օրինակ ներքին աուդիտորական եզրակացություններն են: Նման դեպքերում, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի համապատասխան լինելը կախված է, թե արդյոք տեղեկատվությունը բավականաչափ հստակ և մանրամասն է աուդիտորի նպատակների համար: Օրինակ, ղեկավարության կողմից օգտագործվող գործունեության ցուցանիշները կարող են բավականաչափ հստակ չլինել էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու համար:

Աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման նպատակով ստուգման համար հողվածների ընտրությունը (*հղում՝ պար. 10*)

Ա52. Արդյունավետ թեստը համապատասխան աուդիտորական ապացույց է ապահովում այնքանով, որքանով որ ձեռք բերված կամ ձեռք բերվելիք այլ աուդիտորական ապացույցի հետ մեկտեղ, բավականաչափ կլինի աուդիտորի նպատակների համար: Թեստավորման համար հողվածներն ընտրելիս, աուդիտորից պարագրաֆ 7-ով պահանջվում է որոշել որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության տեղին լինելը և հուսալիությունը. արդյունավետության (բավականաչափության) մյուս կողմը կարևոր դիտարկում է թեստավորման համար հողվածներն ընտրելիս: Թեստավորման համար հողվածներն ընտրելիս աուդիտորի համար առկա են հետևյալ միջոցները.

- ա) բոլոր հողվածների ընտրումը (100% ստուգում),
- բ) հատուկ հողվածների ընտրումը,
- գ) աուդիտորական ընտրանքը:

Վերը նշված միջոցներից որևէ մեկի կամ դրանց համակցության կիրառումը կարող է տեղին լինել կախված որոշակի հանգամանքներից, օրինակ, թեստավորվող

հավաստման հետ կապված էական խեղաթյուրման ռիսկերից, և տարբեր միջոցների գործնական և արդյունավետ լինելուց:

Բոլոր հոդվածների ընտրումը

Ա53. Աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու հոդվածների ամբողջ բազմությունը, որը կազմում են հաշիվների մնացորդներն ու գործառնությունների դասերը (կամ այդ բազմության մեջ գտնվող շերտը): Վերահսկողության թեստերի դեպքում 100% - անոց ստուգումներն անհավանական են. այնուամենայնիվ, դրանք ավելի տարածված են մանրամասնությունների ստուգման դեպքում: 100% - անոց ստուգումները կարող են համապատասխան լինել այն դեպքերում, երբ օրինակ.

- բազմությունը կազմված է փոքր թվով խոշոր գումարների հոդվածներից,
- առկա է նշանակալի ռիսկ, իսկ այլ միջոցները չեն ապահովում բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց, կամ
- համակարգչային տեղեկատվական համակարգի կողմից իրականացվող հաշվարկումների կամ այլ գործընթացների կրկնվող բնույթի շնորհիվ 100% - անոց դարձնում են ծախսերի տեսանկյունից ավելի արդյունավետ:

Հատուկ հոդվածների ընտրումը

Ա54. Աուդիտորը կարող է որոշել բազմությունից հատուկ հոդվածներ ընտրել: Սույն որոշումն ընդունելիս, գործոնները, որոնք կարող են տեղին լինել ներառում են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի գիտելիքները, գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, և թեստավորվող բազմության բնութագրերը: Հատուկ հոդվածների դատողական ընտրությունը ենթակա է ոչ ընտրանքային ռիսկի ազդեցությանը: Ընտրված հատուկ հոդվածները կարող են ներառել.

- *բարձր արժեք ունեցող կամ կարևոր հոդվածներ*՝ աուդիտորը կարող է որոշել բազմության միջից ընտրելու հատուկ հոդվածներ, ելնելով նրանից, որ դրանք ունեն բարձր արժեք կամ ունեն մեկ այլ բնութագիր, օրինակ, այն հոդվածները, որոնք կասկածելի, արտասովոր, մասնավորապես ռիսկ պարունակող, կամ նախկինում սխալներ են պարունակել,
- *որոշակի գումարից բարձր բոլոր հոդվածներ*՝ աուդիտորը կարող է որոշել ստուգելու այն հոդվածները, որոնց գրանցած արժեքները մեծ են որոշակի գումարից, այնպես, որ հնարավոր լինի հաստատել գործառնությունների դասի կամ հաշվի մնացորդի ընդհանուր գումարի մեծ մասը,
- *հոդվածներ, որոնց միջոցով կարելի է ձեռք բերել տեղեկատվություն*՝ աուդիտորը կարող է ստուգել հոդվածներ, որպեսզի տեղեկատվություն ձեռք բերի այնպիսի հարցերի վերաբերյալ, ինչպիսիք են կազմակերպության բնույթը կամ գործարքների բնույթը:

Ա55. Չնայած գործառնությունների դասից կամ հաշվի մնացորդից հատուկ հոդվածների ընտրանքային ստուգումը հաճախ աուդիտորական ապացույցի ձեռք բերման արդյունավետ միջոց կլինի, այն չի հանդիսանում աուդիտորական ընտրանք: Այսպիսի ճանապարհով ընտրված հոդվածների նկատմամբ կիրառված ընթա-

ցակարգերի արդյունքները չեն կարող տարածվել ամբողջ բազմության վրա, հետևաբար, հատուկ հոդվածների ընտրանքային ստուգումը բազմության մնացած մասի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց չի ապահովում:

Աուդիտորական ընտրանք

Ա56. Աուդիտորական ընտրանքը նախագծվում է, որպեսզի հնարավորություն ընձեռի եզրահանգումներ կատարել ամբողջ բազմության վերաբերյալ՝ դրանից կատարված ընտրանքի թեստավորման հիման վրա: Աուդիտորական ընտրանքը քննարկվում է ԱՄՍ 530-ում:¹⁶

Աուդիտորական ապացույցի անհամապատասխանությունը կամ արժանահավատության հանդեպ կասկածը (*հղում՝ պար. 11*)

Ա57. Տարբեր աղբյուրներից կամ տարբեր բնույթի աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերումը կարող է ցույց տալ, որ աուդիտորական ապացույցի մի առանձին մաս վստահելի չէ, ինչպես օրինակ, երբ աուդիտորական ապացույցը, որը ձեռք է բերվել մեկ աղբյուրից ճի համապատասխանում մյուսից ձեռք բերվածի հետ: Դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ, օրինակ, ղեկավարության, ներքին աուդիտի, և այլոց հարցումների պատասխանները չեն համապատասխանում, կամ երբ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումների պատասխանները, որոնք կատարվել են որպեսզի հաստատեն ղեկավարության հարցումների պատասխանները չեն համապատասխանում ղեկավարության պատասխանի հետ: ԱՄՍ 230-ը ներառում է փաստաթղթավորման հատուկ պահանջ, եթե աուդիտորը հայտնաբերել է տեղեկատվություն, որը չի համապատասխանում որևէ նշանակալի հարցի վերաբերյալ աուդիտորի վերջնական եզրահանգմանը:¹⁷

¹⁶ ԱՄՍ 530, <<Աուդիտորական ընտրանք>>:

¹⁷ ԱՄՍ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆ 11: