

ԱՄՍ 540

*ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՑ, ՆԵՐԱՌՅԱԼ ԻՐԱԿԱՆ
ԱՐԺԵՔԻ ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄՆԵՐԸ, ԵՎ ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆ
ԲԱՅԱՀԱՅՏՈՒՄՆԵՐ*

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

	Պարագրաֆ
Ներածություն	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը.....	2-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
Նպատակը	6
Սահմանումներ	7
Պահանջները	
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ	8-9
Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում.....	10-11
Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված միջոցներ.....	12-14
Նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր.....	5-17
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում.....	18
Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ	19-20
Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ.....	21

Գրավոր հայտարարություններ..... 22

Փաստաթղթավորում..... 23

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը..... Ա1-Ա11

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան

գործողություններ..... Ա12-Ա44

Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում Ա45-Ա51

Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ

ձեռնարկված միջոցներ Ա52-Ա101

Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա

համապարփակ ընթացակարգերԱ102-Ա115

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամիտ լինելու ուսումնասիրություն

և խեղաթյուրումների որոշում..... Ա116-Ա119

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ

բացահայտումներ..... Ա120-Ա123

Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ..... Ա124-Ա125

Գրավոր հայտարարություններ Ա126-Ա127

Փաստաթղթավորում..... Ա128

Հավելված. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր

ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում

<<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումները>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 540-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ

աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների» ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) կարգավորում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունը, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումները: Մասնավորապես, այն պարզաբանում է, թե ինչպես ԱՄՄ 315¹, ԱՄՄ 330² և այլ առնչվող ԱՄՄ-ները պետք է կիրառվեն հաշվապահական հաշվառման գնահատումների նկատմամբ: Այն նաև ներառում է առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խեղաթյուրումների վերաբերյալ պահանջներ ու ուղեցույցներ և ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը

2. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ չեն կարող չափվել ճշգրտորեն, այլ միայն կարող են գնահատվել: Սույն ԱՄՄ-ի առումով՝ ֆինանսական հաշվետվությունների այդ հոդվածները համարվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ: Ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող մատչելի տեղեկատվության բնույթը և արժանահավատությունը լայնորեն փոփոխվում են, ինչը, հետևաբար, ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անորոշության աստիճանի վրա: Գնահատումների անորոշության աստիճանն իր հերթին ազդում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկի վրա՝ ներառյալ ղեկավարության չկանխամտածված կամ դիտավորյալ կողմնակալության կասկածելիության վրա (հղում՝ պար. Ա1-Ա11):
3. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման նպատակները կարող են փոխվել՝ կախված ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքից և ներկայացվող ֆինանսական հոդվածից: Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման նպատակը մեկ կամ մի քանի գործարքների, դեպքերի կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն առաջացնող իրավիճակների արդյունքի կանխատեսումն է: Այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ներառյալ տարբեր իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, չափման նպատակը տարբեր է և արտացոլում է ընթացիկ գործարքի կամ ֆինանսական հաշվետվության հոդվածի արժեքը չափման օրվա իրավիճակում, օրինակ՝ որոշակի տեսակի ակտիվի կամ

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

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

պարտավորության գնահատված շուկայական արժեքը: Օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել իրական արժեքի չափում, որը հիմնված է երկու իրազեկ, պատրաստական կողմերի միջև (հաճախ կիրառվում են «շուկայի մասնակիցներ» կամ համարժեք այլ տերմինով) երևակայական պարզած ձեռքի ընթացիկ գործարքի, այլ ոչ թե անցյալ կամ ապագա ամսաթվով գործարքի³ վրա:

4. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքի և նախապես ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված գումարի միջև տարբերությունը անպայմանորեն չի ներկայացնում ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրում: Դա մասնավորապես տեղին է իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, քանի որ որևէ դիտարկվող արդյունք կախված է ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակով իրականացված չափման ամսաթվին հաջորդող դեպքերից և իրավիճակներից:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համատեքստում.
 - (ա) ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները՝ ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ողջամիտ են, և
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտումները տեղին են:

Սահմանումներ

7. Սույն ԱՄՄ-ի առումով ստորև բերված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
 - (ա) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ՝ դրամական մեծության մոտավոր գնահատում՝ չափման ճշգրիտ միջոցի բացակայության պայմանում: Սույն տերմինն օգտագործվում է իրական արժեքով չափված մեծության համար, երբ առկա է գնահատման անորոշություն, ինչպես նաև կիրառվում է գնահատում պահանջող այլ գումարների դեպքում: Եթե սույն ԱՄՄ-ն վերաբերում է հաշվապահական հաշվառման միայն այն գնահատումներին, որոնք ներառում են իրական արժեքով չափում, ապա

³ Իրական արժեքի տարբեր սահմանումներ կարող են առկա լինել տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում:

կիրառվում է <<իրական արժեքով հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ>> տերմինը,

- (բ) աուդիտորի գնահատումը՝ ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի՝ աուդիտորական ապացույցներից համապատասխանաբար ստացված գումար կամ գումարային տիրույթ, որն օգտագործվում է ղեկավարության տեսակետը գնահատելու համար,
- (գ) գնահատման անորոշություն՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատման և համապատասխան բացահայտումների զգայնությունը՝ դրա չափմանը բնորոշ անբավարար ճշգրտության հանդեպ,
- (դ) ղեկավարության կողմնակալություն՝ ղեկավարության անբավարար չեզոքություն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործում,
- (ե) ղեկավարության կողմից գնահատումը ըստ գումարի՝ ղեկավարության կողմից ընտրված գումար՝ ֆինանսական հաշվետվություններում որպես հաշվապահական հաշվառման գնահատում ճանաչելու կամ բացահայտելու համար,
- (զ) հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունք՝ փաստացի դրամական գումար, որը ստացվում է դրա հիմքում ընկած գործառնության (գործառնությունների), իրադարձության (իրադարձությունների) կամ պայմանի (պայմանների) լուծման արդյունքում, որոնց վերաբերյալ կատարվել է հաշվապահական հաշվառման գնահատումը:

Պահանջները

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ

8. Երբ աուդիտորն իրականացնում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ, որպեսզի պատկերացում կազմի կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ՝ ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողությունը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,⁴ ապա պետք է ձեռք բերի ներքոնշյալ հարցերի վերաբերյալ պատկերացում, որոնց հիման վրա բացահայտի և գնահատի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման ռիսկը (հղում՝ պար.Ա12).
- (ա) հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին և համապատասխան բացահայտումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները (հղում՝ պար. Ա13-Ա15),

⁴ ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-6 և 11-12:

(բ) ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում այդ գործարքները, դեպքերը և իրավիճակները, որոնք առաջացնում են ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչվող կամ բացահայտվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն: Այդ պատկերացումը կազմելու համար աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարությանը՝ հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ, որոնց հետևանքով կարող են առաջանալ նոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կամ կարող է առկա հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում փոփոխությունների կարիք ծագել (հղում՝ պար. Ա16-Ա21),

(գ) ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, և այն տվյալների իմացությունը, որոնց վրա նրանք հիմնվում են, ներառյալ (հղում՝ պար. Ա22-Ա23).

(i) մեթոդը, ներառյալ, կիրառելիության դեպքում, նաև մոդելը, որոնք օգտագործվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս (հղում՝ պար. Ա24-Ա26),

(ii) համապատասխան վերահսկողության գործողությունները (հղում՝ պար. Ա27-Ա28),

(iii) արդյո՞ք ղեկավարությունը ներգրավել է փորձագետների (հղում՝ պար. Ա29-Ա30),

(iv) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման ենթադրությունները (հղում՝ պար. Ա31-Ա36),

(v) արդյո՞ք եղել են կամ պետք է լինեին փոփոխություններ նախորդ ժամանակաշրջանից հետո հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման մեթոդների մեջ և, եթե այո, ապա ինչո՞ւ, և (հղում՝ պար. Ա37),

(vi) գնահատել է արդյո՞ք ղեկավարությունը գնահատման անորոշության ազդեցությունը և, եթե այո, ինչպե՞ս (հղում՝ պար. Ա38):

9. Աուդիտորը պետք է վերանայի նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքները, կամ, եթե կիրառելի է, նրանց հետագա վերագնահատումները ընթացիկ ժամանակաշրջանում օգտագործելու նպատակով: Աուդիտորի կատարած վերանայման բնույթը և աստիճանը հաշվի է առնում հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթը, և արդյո՞ք վերանայումից ձեռք բերված տեղեկատվությունը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների էական խեղաթյուրման ռիսկը բացահայտելու և գնահատելու առումով: Այնուամենայնիվ, վերանայումը հարցականի տակ չի դնում նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա (հղում՝ պար. Ա39-Ա44):

Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում

10. Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման ժամանակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով,⁵ աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ գնահատման անորոշության աստիճանը (հղում՝ պար. Ա45-Ա46):
11. Աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյո՞ք ըստ աուդիտորի դատողության, բարձր գնահատման անորոշություն պարունակող բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից որևէ մեկը առաջացնում է կարևոր ռիսկ (հղում՝ պար. Ա47-Ա51):

Էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ

12. Ելնելով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից՝ աուդիտորը պետք է որոշի. (հղում՝ պար.Ա52).
- (ա) արդյո՞ք ղեկավարությունը համապատասխանաբար է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որոնք վերաբերում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին, և (հղում՝ պար. Ա53-Ա56),
 - (բ) արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաշվարկման մեթոդը պատշաճ է և կիրառվել է հետևողականորեն, և արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կամ նրանց հաշվարկման մեթոդը փոփոխություններ են կրել նախորդ ժամանակաշրջանից հետո, և, դրանց առկայության դեպքում՝ համապատասխանում են արդյոք դրանք տվյալ հանգամանքներին (հղում՝ պար. Ա57-Ա58):
13. Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ գործողություններ ձեռնարկելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով,⁶ աուդիտորը պետք է իրականացնի հետևյալ գործողություններից մեկը կամ մի քանիսը՝ հաշվի առնելով հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը (հղում՝ պար. Ա59-Ա61).
- (ա) որոշել՝ արդյո՞ք մինչև աուդիտորական ամսաթիվը տեղի են ունենում դեպքեր, որոնք տալիս են աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա62-Ա67),
 - (բ) ստուգել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը իրականացրել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և այն ամսաթիվը, որի դրությամբ դա

⁵ ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25:

⁶ ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5:

կատարվել է: Սրա համար աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք (հղում՝ պար. Ա68-Ա70).

- (i) օգտագործված չափման մեթոդը համապատասխանում է սովյալ հանգամանքներին, և (հղում՝ պար. Ա71-Ա76),
 - (ii) ղեկավարության օգտագործած ենթադրությունները ողջամիտ են՝ ելնելով ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի չափման նպատակներից, (հղում՝ պար. Ա77-Ա83),
- (գ) ստուգել ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների իրականացման ձևերի վերաբերյալ վերահսկողության գործողությունների արդյունավետությունը, համապատասխան համապարփակ ընթացակարգերի հետ միասին (հղում՝ պար. Ա84-Ա86),
- (դ) մշակել գնահատում ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի, որպեսզի ուսումնասիրվի ղեկավարության՝ ըստ գումարի գնահատումը: Այդ նպատակով (հղում՝ պար. Ա87-Ա91).

- (i) եթե աուդիտորը կիրառում է ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության կողմից կիրառվողներից, ապա պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության ենթադրությունների ու մեթոդների վերաբերյալ, որը բավարար է հիմնավորելու, որ աուդիտորի՝ ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի գնահատումը հաշվի է առնում համապատասխան փոփոխականները, և ուսումնասիրի ցանկացած կարևոր տարբերություն ղեկավարության կողմից ըստ գումարի կամ գումարային տիրույթի կատարված գնահատումից, (հղում՝ պար. Ա92),
- (ii) եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ տիրույթի օգտագործումը պատշաճ է, ապա, ելնելով առկա աուդիտորական ապացույցներից, պետք է նեղացնի տիրույթը այնքան, մինչև որ տիրույթի մեջ ներառված բոլոր արդյունքները համարվեն ողջամիտ (հղում՝ պար. Ա93-Ա95):

14. Պարագրաֆ 12-ում բացահայտված հարցերի կամ պարագրաֆ 13-ի համաձայն գնահատված էական խեղաթյուրման վերաբերյալ ձեռնարկված գործողությունների համապատասխանությունը որոշելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեկ կամ մի քանի հատկանիշների դեպքում պահանջվում են որոշակի հմտություններ կամ գիտելիքներ, որպեսզի ձեռք բերվեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ (հղում՝ պար. Ա96-Ա101):

Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր

Գնահատման անորոշություն

15. Էական ռիսկ առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, ի լրումն ԱՄՍ 330-ով⁷ պահանջվող այլ համապարփակ ընթացակարգերի իրականացման, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի հետևյալը (հղում՝ պար.Ա102).
- (ա) ինչպե՞ս է աուդիտորը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները և արդյունքները և ինչո՞ւ է մերժել դրանք, կամ ինչպե՞ս է ղեկավարությունը այլ կերպ հասցեագրել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների գնահատման անորոշությունը (հղում՝ պար. Ա103-Ա106),
 - (բ) արդյո՞ք ղեկավարության կողմից օգտագործված կարևոր ենթադրությունները ողջամիտ են (հղում՝ պար. Ա107-Ա109),
 - (գ) եթե տեղին է ղեկավարության կողմից օգտագործված կարևոր ենթադրությունների ողջամտության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան կիրառության առումով, արդյո՞ք ղեկավարությունը նախատեսել է իրականացնել որոշակի գործողություններ և ի վիճակի է՞ իրականացնել դրանք (հղում՝ պար.Ա110):
16. Եթե, ըստ աուդիտորի դատողության, ղեկավարությունը պատշաճորեն չի արձագանքել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա գնահատման անորոշության հետևանքներին, որոնց պատճառով ծագում է նշանակալի ռիսկ, աուդիտորը պարտավոր է, անհրաժեշտության դեպքում, սահմանել տիրույթ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտությունը գնահատելու համար (հղում՝ պար. Ա111-Ա112):

Ճանաչման և չափման չափանիշներ

17. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ որոշելու համար արդյո՞ք՝
- (ա) ղեկավարության որոշումը՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչել կամ չճանաչել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և (հղում՝ պար. Ա113-Ա114),
 - (բ) հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ընտրված չափման հիմքերը (հղում՝ պար.Ա115),
- համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության ուսումնասիրություն և խեղաթյուրման որոշում

18. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ հիմնվելով աուդիտորական ապացույցների վրա, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական

⁷ ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 18:

հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների համատեքստում, թե խեղաթյուրված են (հղում՝ պար. Ա.116-Ա.119):

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ

19. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում՝ պար. Ա.120-Ա.121):
20. Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում նրանց գնահատման անորոշությունների վերաբերյալ բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին (հղում՝ պար. Ա.122-Ա.123):

Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ

21. Աուդիտորը պետք է վերանայի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ կատարված դատողությունները և որոշումները՝ պարզելու համար արդյո՞ք առկա են ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներ: Ղեկավարության հավանական կողմնակալության հայտանիշներն ինքնին վերցրած չեն հանդիսանում խեղաթյուրում՝ առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու տեսանկյունից (հղում՝ պար. Ա.124-Ա.125):

Գրավոր հայտարարություններ

22. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից և, եթե կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերի գրավոր հայտարարություններ՝ արդյո՞ք նրանք համոզված են, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում օգտագործված կարևոր ենթադրությունները ողջամիտ են (հղում՝ պար. Ա.126-Ա.127):

Փաստաթղթավորում

23. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի.⁸

⁸ ԱՄՄ 230, <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>>, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:

- (ա) էական ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և բացահայտումների ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգումների հիմքերը, և
- (բ) դեկլարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշներ, եթե այդպիսիք կան (հղում՝ պար.Ա128):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթը (հղում՝ պար.2)

Ա1. Գործունեության հետ կապված բնորոշ ռիսկերի պատճառով ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածներ կարելի է միայն գնահատել: Ավելին, ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի հոդվածի կամ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքով սահմանված չափման հիմքերը կամ մեթոդները կարող են նաև անհրաժեշտություն առաջացնել գնահատելու ֆինանսական հաշվետվության հոդվածը: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներկայացնում են չափման և բացահայտման որոշակի մեթոդներ, որոնք պետք է կատարել ֆինանսական հաշվետվություններում, մինչդեռ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները պակաս որոշակի են: Սույն ԱՄՍ-ի հավելվածը քննարկում է իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում:

Ա2. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ ներառում են գնահատման համեմատաբար ցածր անորոշություն և կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրման համեմատաբար ցածր ռիսկ, օրինակ.

- ոչ բարդ գործունեություն ծավալած կազմակերպություններում առաջացող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք հաճախ են կատարվում կամ թարմացվում, քանի որ վերաբերում են պարզունակ գործարքների,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք ստացվել են պատրաստի մատչելի տվյալներից, ինչպիսիք են՝ հրապարակված տոկոսադրույքները կամ արժեթղթերի շուկայական գները: Նման տվյալները կարող են կոչվել <<դիտարկելի>>՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համատեքստում,
- իրական արժեքով չափում պահանջող ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները պարզ են և հեշտ կիրառելի, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը նախասահմանում է չափման մեթոդը,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման մոդելը

համընդհանուր ճանաչված է, այն դեպքում, երբ ենթադրությունները և մոդելի մուտքերը դիտարկելի են:

Ա3. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում, այնուամենայնիվ, կարող է գոյություն ունենալ հարաբերականորեն բարձր գնահատման անորոշություն, մասնավորապես, երբ դրանք հիմնված են կարևոր ենթադրությունների վրա, օրինակ.

- դատական հայցի արդյունքին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- չգնանշված ածանցյալ գործիքների վերաբերյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ կազմակերպության կողմից ստեղծված խիստ որոշակի մոդել է կիրառվում, կամ որի համար առկա են ենթադրություններ կամ մուտքեր, որոնք հնարավոր չէ շուկայում դիտարկել:

Ա4. Գնահատման անորոշության աստիճանը փոփոխվում է, կախված հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթից, հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար օգտագործվող համընդհանուր ճանաչված մեթոդի կամ մոդելի օգտագործման աստիճանից և հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար կիրառվող ենթադրությունների սուբյեկտիվությունից: Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը կարող է լինել այնքան բարձր, որ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման չափանիշը չբավարարի, կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը հնարավոր չլինի կատարել:

Ա5. Ոչ բոլոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք պահանջում են իրական արժեքի չափում, ներառում են գնահատման անորոշություն: Օրինակ՝ դա կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ հոդվածների դեպքում, երբ առկա է ակտիվ և բաց շուկա, որը տրամադրում է փաստացի կատարված գործարքների գների վերաբերյալ պատրաստի մատչելի և արժանահավատ տեղեկատվություն, որի դեպքում հրապարակվող գնանշումները սովորաբար հանդիսանում են իրական արժեքի լավագույն աուդիտորական ապացույցներ: Այնուամենայնիվ, գնահատման անորոշությունը կարող է առկա լինել, նույնիսկ երբ գնահատման մեթոդը և տվյալները ինչպես հարկն է սահմանված են: Օրինակ. բաց և ակտիվ շուկայում գնանշված արժեթղթերի գնահատումը շուկայական գնով կարող է պահանջել ճշգրտումներ, եթե պահվող արժեթղթերի քանակը նշանակալի է շուկայի համեմատ կամ ունի իրացվելիության սահմանափակումներ: Բացի դրանից, տվյալ պահին տիրող ընդհանուր տնտեսական իրավիճակը, օրինակ, տվյալ շուկայում իրացվելիության բացակայությունը, կարող է ազդել գնահատման անորոշության վրա:

Ա6. Այլ լրացուցիչ իրավիճակները, որտեղ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումից բացի կարող են պահանջվել այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, ներառում են.

- կասկածելի դեբիտորական պարտքերի պահուստ,
- պաշարների ոչ պիտանիություն,
- հետերաշխիքային պարտավորություններ,
- մաշվածության մեթոդը կամ ակտիվի օգտակար ծառայության ժամկետը,
- ներդրման ընթացիկ արժեքի նկատմամբ պահուստ, երբ առկա է անորոշություն նրա հավաքագրելիության վերաբերյալ,
- երկարաժամկետ պայմանագրերի արդյունքը,
- դատական համաձայնություններից և դատողություններից առաջացած ծախսեր:

Ա7. Լրացուցիչ իրավիճակները, որտեղ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է պահանջվել, ներառում են.

- բարդ ֆինանսական գործիքներ, որոնք չեն իրացվում ակտիվ և բաց շուկայում,
- բաժնետոմսերի վրա հիմնված վճարումներ,
- վաճառքի համար պահվող գույք կամ սարքավորում,
- ձեռնարկությունների միավորման ժամանակ ձեռք բերված որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, ներառյալ գուղվիլը և ոչ նյութական ակտիվները,
- գործարքներ, որոնք ներառում են ակտիվների կամ պարտավորությունների փոխանակում անկախ կողմերի միջև՝ առանց դրամական փոխհատուցումների, օրինակ՝ տարբեր գործունեությունների միջև արդյունաբերական կազմակերպությունների ոչ դրամային փոխանակում:

Ա8. Գնահատումը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պահին առկա տեղեկատվության վերաբերյալ կատարված դատողություններ: Հաշվապահական հաշվառման բազմաթիվ գնահատումների համար այն ներառում է գնահատման պահին անորոշ հարցերի վերաբերյալ ենթադրություններ: Աուդիտորը պատասխանատու չէ ապագա իրավիճակների, գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ կանխատեսումների համար, որոնց մասին աուդիտի ընթացքում հայտնի դառնալու դեպքում դրանք կարող էին նշանակալիորեն ազդել ղեկավարության գործողությունների կամ ղեկավարության կողմից կիրառված ենթադրությունների վրա:

Ղեկավարության կողմնակալություն

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները հաճախ պահանջում են չեզոքություն, այսինքն՝ ազատ լինել կողմնակալությունից: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, այնուամենայնիվ, ճշգրիտ չեն, և ղեկավարության դատողությունները կարող են ազդեցություն ունենալ նրանց վրա: Այդ դատողությունները կարող են ներառել ղեկավարության չկանխամտածված կամ կանխամտածված կողմնակալություն (օրինակ՝ ցանկալի արդյունքի

հասնելու խթանի արդյունք): Ղեկավարության կողմնակալության ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա աճում է այդ գնահատումների սուբյեկտիվությունից կախված: Ղեկավարության չկանխամտածված կողմնակալությունը և ղեկավարության կանխամտածված կողմնակալության հնարավորությունը բնորոշ են սուբյեկտիվ որոշումներին, որոնք հաճախ անհրաժեշտ են լինում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս: Շարունակվող աուդիտի դեպքում նախորդ ժամանակաշրջաններում բացահայտված ղեկավարության հավանական կանխամտածված կողմնակալության հայտանիշները ազդում են ընթացիկ տարվա աուդիտի պլանավորման, ռիսկերի որոշման և գնահատման գործողությունների վրա:

Ա10. Ղեկավարության կողմնակալությունը կարող է դժվար բացահայտելի լինել հաշիվների մակարդակով: Այն կարող է միայն բացահայտվել, երբ դիտարկվի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խմբի հանրագումարի կամ բոլոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կտրվածքով, կամ եթե դիտարկվի մի քանի հաշվապահական ժամանակաշրջանների ընթացքում: Չնայած որ ղեկավարության կողմնակալության որոշ տարրեր բնորոշ են սուբյեկտիվ որոշումներին, նման դատողություններ կատարելիս ղեկավարության կողմից կարող է մտադրություն չլինել ապակողմնորոշելու ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին: Սակայն, եթե առկա է ապակողմնորոշելու մտադրություն, ղեկավարության կողմնակալությունը իր բնույթով խարդախություն է:

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ

Ա11. Հանրային ոլորտի կազմակերպությունները կարող են ունենալ նշանակալի չափերի հատուկ ակտիվներ, որոնց վերաբերյալ չկա պատրաստի մատչելի և արժանահավատ տեղեկատվություն՝ իրական արժեքով, այլ ընթացիկ արժեքով կամ երկուսով համատեղ չափման համար: Հաճախ պահվող հատուկ ակտիվները չեն ստեղծում դրամական հոսքեր և չունեն ակտիվ շուկա: Ուստի, իրական արժեքով չափումը սովորաբար պահանջում է գնահատում և կարող է բարդ լինել, իսկ որոշ բացառիկ դեպքերում կարող է ընդհանրապես հնարավոր չլինել:

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և համապատասխան գործողություններ (հղում՝ պար.8)

Ա12. Սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 8-ով պահանջվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և համապատասխան գործողությունները աուդիտորին օժանդակում են նախագծելու կազմակերպությունում հնարավոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ակնկալվող բնույթը և տեսակը: Աուդիտորը

հիմնականում հաշվի է առնում՝ արդյո՞ք ձեռք բերված գիտելիքները բավարար են հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերյալ էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման ու գնահատման և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի պլանավորման համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ պատկերացումների կազմում (հղում՝ պար.8 ա)

Ա13. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների վերաբերյալ հասկացողության ձեռք բերումը օժանդակում է աուդիտորին որոշելու համար՝ արդյո՞ք այն.

- նկարագրում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ճանաչման որոշակի չափանիշներ,⁹ կամ չափման մեթոդներ,
- հստակեցնում է որոշակի իրավիճակներ, որոնք թույլ են տալիս կամ պահանջում չափում իրական արժեքով, օրինակ՝ հղում կատարելով ղեկավարության մտադրություններին՝ իրականացնելու գործողություններ տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության վերաբերյալ,
- հստակեցնում է պահանջվող կամ թույլատրելի բացահայտումները:

Նշված պատկերացումը աուդիտորին նաև հիմք է տալիս ղեկավարության հետ վերջինիս կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող այդ պահանջների կիրառման ձևերի շուրջ քննարկումների համար, ինչպես նաև աուդիտորի որոշման համար, թե արդյո՞ք այդ պահանջները կիրառվել են համապատասխանորեն:

Ա14. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է ղեկավարությանը տրամադրել ուղեցույցներ՝ որոշելու գումարային գնահատումները, երբ առկա են այլընտրանքներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ շրջանակներ, օրինակ, պահանջում են, որ ընտրված գնահատման գումարը արտահայտի ղեկավարության դատողության ամենահավանական արդյունքը:¹⁰ Մյուսները կարող են պահանջել, օրինակ, օգտագործել զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող գումարները: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է ուղղակիորեն կատարել գնահատվող գումարի որոշում: Այլ դեպքերում, ղեկավարությունը կարող է ընդունել ողջամիտ գնահատվող գումարի որոշում՝ դիտարկելով տարբեր այլընտրանքները կամ արդյունքները, որոնց միջոցով կարելի է որոշել գնահատվող գումարը:

⁹ Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ պահանջում են հաշվապահական հաշվեկշռում կամ ֆինանսական արդյունքներում ներառել ճանաչման չափանիշին բավարարող հողվածները: Ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության բացահայտումները կամ ծանոթագրությունների ներառումը չի ազատում տվյալ հողվածների, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ճանաչման պահանջից:

¹⁰ Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր տերմիններ՝ նկարագրելու համար նման կերպ որոշվող գնահատված գումարը:

Ա15. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքով կարող է պահանջվել այն կարևոր ենթադրությունների բացահայտումը, որոնց նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները առավել զգայուն են: Ավելին, երբ առկա է գնահատման անորոշության բարձր աստիճան, ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ շրջանակներ թույլ չեն տալիս հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ճանաչել ֆինանսական հաշվետվություններում, սակայն կարող են պահանջվել ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում որոշ բացահայտումներ:

Պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտությունը (հղում՝ պար.8բ)

Ա16. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է առանձնացնել այն գործարքները, դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտություն, և նշել, որ բոլոր անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ճանաչվել են, չափվել և բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի:

Ա17. Ղեկավարության կողմից ընտրված գործարքները, դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու անհրաժեշտություն, առավել հավանականությամբ հիմնված են՝

- ղեկավարության պատկերացումների վրա կազմակերպության գործունեության և իր տնտեսական միջավայրի վերաբերյալ,
- ղեկավարության պատկերացումների վրա ընթացիկ ժամանակաշրջանում գործունեության ռազմավարության իրականացման վերաբերյալ,
- եթե տեղին է, ղեկավարության հավաքական փորձառության վրա՝ նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման առումով:

Նման դեպքերում աուդիտորը՝ հիմնականում ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով, կարող է պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտությունը: Այլ դեպքերում, երբ ղեկավարման գործընթացները ավելի համակարգված են, օրինակ, երբ ղեկավարությունը ունի ռիսկի կառավարման պաշտոնական գործառույթ, ապա աուդիտորը կարող է իրականացնել ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, որոնք ուղղորդվում են ղեկավարության կողմից կիրառվող մեթոդներով և գործելակերպով, և որոնք ղեկավարությունը կիրառում է՝ պարբերաբար վերանայելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ առաջացնող հանգամանքները և, ըստ անհրաժեշտության, վերագնահատելու հաշվապահական հաշվառման գնահատումները: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ամբողջականությունը հաճախ աուդիտորի համար կարևոր

նկատառում է՝ մասնավորապես պարտականություններին վերաբերող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների առումով:

Ա.18. Աուդիտորի պատկերացումը կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ, որը ձեռք է բերել ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի կիրառման ընթացքում, աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ աուդիտորական ապացույցների հետ միասին, աուդիտորին օժանդակում է որոշելու հանգամանքները կամ հանգամանքներում փոփոխությունները, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն:

Ա.19. Հանգամանքների վերաբերյալ ղեկավարությանն ուղղված հարցումները կարող են ներառել, օրինակ, հարցումներ, թե արդյո՞ք.

- կազմակերպությունը իրականացրել է նոր տիպի գործողություններ, որոնք կարող են առաջացնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- փոխվել են այն գործարքների պայմանները, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող հաշվապահական քաղաքականությունը փոխվել է, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջների փոփոխման հետ կապված կամ հակառակը,
- ղեկավարության վերահսկողությունից դուրս կարգավորող կամ այլ փոփոխություններ են տեղի ունեցել, որոնք կարող են ղեկավարությունից պահանջել վերանայել կամ ստեղծել նոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
- նոր պայմաններ կամ դեպքեր են պատահել, որոնք կարող են առաջացնել նոր կամ վերանայված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն:

Ա.20. Աուդիտի ընթացքում աուդիտորը կարող է բացահայտել գործարքներ, դեպքեր կամ պայմաններ, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անհրաժեշտություն, և որոնք ղեկավարությունը թերացել է նկատել: ԱՄՄ 315 կարգավորում է այն իրավիճակները, երբ աուդիտորը բացահայտում է էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը ղեկավարությունը թերացել էր նկատել, ներառյալ որոշումը, թե արդյո՞ք առկա է ներքին վերահսկողության կարևոր թերություն, որը վերաբերում է կազմակերպության ռիսկերի գնահատման գործընթացին:¹¹

Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ

Ա.21. Փոքր կազմակերպությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելը հաճախ այդքան էլ բարդ չէ, քանի որ նրանց գործունեությունը հաճախ սահմանափակ է, իսկ գործարքները՝ նվազ բարդ: Ավելին, հաճախ մեկ անձ, օրինակ՝ սեփականատեր-ղեկավարը, որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման

¹¹ ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 16:

գնահատումն անհրաժեշտ է, և աուդիտորը կարող է հարցումները ուղղել դրան համապատասխան:

Պատկերացում կազմել, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվարկում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները (հղում՝ պար.8գ)

Ա22. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից նաև պահանջում է հիմնել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ իրականացնելու համար նախատեսված ֆինանսական հաշվետվության գործընթացներ, ներառյալ համապատասխան ներքին վերահսկողության համակարգը: Այդ գործընթացները ներառում են հետևյալը.

- համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրություն և գնահատման գործընթացի նկարագրություն՝ ներառյալ գնահատման կամ հաշվարկման պատշաճ մեթոդները, և եթե կիրառելի է, մոդելները,
- համապատասխան ամսաթվերի և ենթադրությունների որոշում, որոնք ազդում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա,
- հրավիճակների պարբերական վերանայում, որոնք առաջացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և ըստ անհրաժեշտության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերագնահատում:

Ա23. Հարցերը, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում պատկերացում կազմելու համար, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվարկում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, ներառում են.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող հաշիվների կամ գործարքների տեսակները (օրինակ՝ արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները առաջանում են միապաղաղ կամ կրկնվող գործարքներից, թե չկրկնվող կամ անսովոր գործարքներից),
- արդյո՞ք ղեկավարությունը օգտագործել է ճանաչված չափման մեթոդները տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կատարելու համար և, եթե այո, ապա ինչպե՞ս,
- արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարվել են միջանկյալ ամսաթվով առկա տվյալների հիման վրա և, եթե այո, արդյո՞ք և ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հաշվի առել դեպքերի, գործարքների և իրավիճակների փոփոխության ազդեցությունը, որոնք տեղի են ունեցել տվյալ ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ:

Չափման մեթոդները, ներառյալ մոդելների կիրառումը (հղում՝ պար.8 (գ)(i))

Ա24.Որոշ դեպքերում, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է մատնանշել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման մեթոդը, օրինակ՝ մասնավոր մի մոդել, որը պետք է օգտագործվի իրական արժեքի գնահատման համար: Շատ դեպքերում, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չի նշում չափման մեթոդը կամ կարող է տրամադրել չափման այլընտրանքային մեթոդներ:

Ա25. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը չի մատնանշում տվյալ հանգամանքներում օգտագործվող մասնավոր մեթոդը, աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալը, որպեսզի պատկերացում կազմի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեթոդի կամ, եթե կիրառելի է, մոդելի վերաբերյալ.

- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը դիտարկել ակտիվի կամ պարտավորության բնույթը, երբ ընտրել է տվյալ մեթոդը,
- արդյո՞ք կազմակերպությունը իրականացնում է որոշակի գործունեություն, գործում է տնտեսության որոշակի ճյուղում կամ միջավայրում, և սովորաբար ինչպիսի՞ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեթոդներ են օգտագործվում տվյալ տեսակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կատարելիս:

Ա26. Էական խեղաթյուրման ռիսկը կարող է ավելի մեծ լինել, օրինակ, այն դեպքերում, երբ ղեկավարությունը ինքն է ստեղծել ներքին մոդել՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, կամ շեղվում է տվյալ տնտեսությունում կամ միջավայրում սովորաբար օգտագործվող մեթոդից:

Համապատասխան վերահսկողության գործողություններ (հղում՝ պար.8 գի)

Ա27. Աուդիտորը համապատասխան վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը, օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարող անձանց փորձառությունը և հմտությունները, վերահսկողության գործողությունները հետևյալի վերաբերյալ.

- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեջ օգտագործվող տվյալների ամբողջականությունը, տեղին լինելը և ճշտությունը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը և հաստատումը, ներառյալ նրանց մշակման մեջ ենթադրությունները և մուտքերը, համապատասխան մակարդակում գտնվող ղեկավարության կողմից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
- պատասխանատվությունների տարանջատումը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների գործարքները իրականացնողների և հաշվապահական հաշվառման գնահատումները իրականացնողների միջև՝ ներառյալ արդյո՞ք պատասխանատվության բաշխման դեպքում բավարար հաշվի է առնվում կազմակերպության, նրա արտադրանքի կամ ծառայությունների բնույթը (օրինակ՝ խոշոր ֆինանսական հաստատության դեպքում համապատասխան պատասխանատվության բաշխումը կարող է ներառել անկախ գործառույթ, որը պատասխանատու է հաստատության ֆինանսական գործիքների իրական արժեքի գնահատման համար, և որում ընդգրկված են անձինք, ում փոխհատուցումը կախված չէ այդ գործիքների արժեքից):

Ա28. Այլ վերահսկողության գործողությունները կարող են տեղին լինել տվյալ հանգամանքներում հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացնելու համար: Օրինակ՝ եթե կազմակերպությունը հաշվապահական հաշվառման

գնահատումներ իրականացնելու համար օգտագործում է հատուկ մոդելներ, ղեկավարությունը կարող է այդ մոդելների շուրջ կիրառել հատուկ քաղաքականություն և ընթացակարգեր: Համապատասխան վերահսկողության գործողությունները կարող են ներառել, օրինակ.

- որոշակի նպատակի համար օգտագործվող որոշակի մոդելի նախագծման, մշակման կամ ընտրման նկատմամբ,
- մոդելի օգտագործման նկատմամբ,
- մոդելի ճշտության պահպանումը և պարբերական հաստատումը:

Ղեկավարության կողմից փորձագետների օգտագործում (հղում՝ պար.8 (q)(iii))

Ա.29. Ղեկավարությունը կարող է ունենալ, կամ կազմակերպությունը կարող է ներգրավել անձանց, որոնք ունեն գումարային գնահատում կատարելու անհրաժեշտ փորձառություն և հմտություններ: Սակայն որոշ դեպքերում ղեկավարությունը կարող է անհրաժեշտ համարել ներգրավել փորձագետների իրականացնելու կամ օժանդակելու իրականացնելու գնահատումը: Նշվածի անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ՝ ելնելով, օրինակ.

- գնահատում պահանջող հարցի առանձնահատուկ բնույթից, օրինակ՝ հանքային կամ ածխաջրածնային պահուստների չափումը հանքարդյունաբերության ոլորտում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխան պահանջները բավարարող մոդելի տեխնիկական բնույթից, որը կարող է լինել իրական արժեքի չափման որոշ դեպքերում,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատում պահանջող հանգամանքի, գործարքի կամ դեպքի անսովոր կամ հազվադեպ բնույթից:

Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա.30. Փոքր կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ պահանջող իրավիճակները հաճախ այնպիսին են, որ սեփականատեր-ղեկավարը ունակ է որոշելու գնահատման գումարը: Սակայն որոշ դեպքերում փորձագետի անհրաժեշտություն կա: Սեփականատեր-ղեկավարի հետ աուդիտի նախնական փուլում քննարկումները հաշվապահական հաշվառման գնահատումների բնույթի, անհրաժեշտ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ամբողջականության և գնահատման գործընթացի պատշաճության վերաբերյալ կարող են սեփականատեր-ղեկավարին օժանդակել որոշելու փորձագետի անհրաժեշտությունը:

Ենթադրություններ (հղում՝ պար.8 (q)(iv))

Ա.31. Ենթադրությունները հաշվապահական հաշվառման գնահատման բաղկացուցիչ մաս են: Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնավորման

ենթադրությունների վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը, օրինակ.

- ենթադրությունների բնույթը՝ ներառյալ այն ենթադրությունները, որոնք հավանաբար կարևոր են,
- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը գնահատում ենթադրությունների տեղին լինելը և ամբողջականությունը (այսինքն բոլոր տեղին փոփոխականները հաշվի են առնվել),
- եթե կիրառելի է, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում, որ օգտագործված ենթադրությունները ներքուստ համապատասխան են,
- արդյո՞ք ենթադրությունները վերաբերում են ղեկավարության վերահսկողության ներքո գտնվող հարցերին (օրինակ՝ ենթադրություններ նորոգման ծրագրերի վերաբերյալ, որոնք ազդում են ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի վրա), և ինչպե՞ս են նրանք համապատասխանում կազմակերպության գործունեության ծրագրերին կամ արտաքին միջավայրին, կամ վերահսկողությունից դուրս հարցերին (օրինակ՝ ենթադրություններ տոկոսադրույքների, մահացության գործակցի, հավանական օրենսդրական գործողությունների կամ ապագա դրամական հոսքերի փոփոխականության և ժամկետների վերաբերյալ),
- փաստաթղթերի բնույթը և մասշտաբը, եթե այդպիսիք կան, որոնք հիմնավորում են ենթադրությունները:

Ենթադրությունները կարող են կատարվել կամ բացահայտվել փորձագետի կողմից օժանդակելու համար ղեկավարությանը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու հարցում: Նման ենթադրությունները, երբ օգտագործվում են ղեկավարության կողմից, համարվում են ղեկավարության ենթադրություններ:

Ա32. Որոշ դեպքերում, ենթադրությունները կարող են հանդիսանալ որպես մուտքային տվյալներ, օրինակ, երբ ղեկավարությունը օգտագործում է մոդել կատարելու հաշվապահական հաշվառման գնահատում, չնայած որ մուտքային տվյալ տերմինը կարող է նաև օգտագործվել նշելու այն տվյալները, որոնց վրա ենթադրությունները կիրառվում են:

Ա33. Ղեկավարությունը կարող է օժանդակել ենթադրություններին՝ օգտագործելով արտաքին և ներքին տարբեր աղբյուրներ, որոնց տեղին լինելը և արժանահավատությունը կարող է փոփոխվել: Որոշ դեպքերում, ենթադրությունը կարող է արժանահավատորեն հիմնվել կիրառելի տեղեկատվության արտաքին աղբյուրների (օրինակ՝ հրատարակված տոկոսադրույքներ կամ այլ վիճակագրական տվյալներ) կամ ներքին աղբյուրների (օրինակ՝ կազմակերպության անցյալ տեղեկատվության կամ նախկին փորձառության վրա): Այլ դեպքերում ենթադրությունները կարող են սուբյեկտիվ լինել, օրինակ, երբ կազմակերպությունը չունի փորձառություն կամ արտաքին աղբյուրներ, որոնցից կարելի է տվյալներ քաղել:

Ա34. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում ենթադրությունները արտացոլում են իրազեկ, պատրաստակամ կողմերի (հաճախ կիրառվում են «շուկայի մասնակիցներ») կամ համարժեք այլ տերմինը) պարզաձև ձևերի գործարքների դեպքում ակտիվների փոխանակման կամ պարտավորությունների մարման ժամանակ սահմանված իրական արժեքը, կամ համապատասխանում են վերջինիս: Որոշ ենթադրություններ նաև կփոփոխվեն գնահատվող ակտիվի կամ պարտավորության բնութագրերից, գնահատման օգտագործվող մեթոդից (օրինակ՝ շուկայական կամ եկամտային մեթոդներ) և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներից կախված:

Ա35. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների դեպքում ենթադրությունները կամ մուտքային տվյալները փոխվում են, նրանց աղբյուրի կամ հիմքերի պայմաններից ելնելով, հետևյալ կերպ.

(ա) այնպիսիք, որ շուկայի մասնակիցները կօգտագործեին ակտիվը կամ պարտավորությունը գնանշելու համար, և որոնք մշակվել են հաշվետու կազմակերպությունից անկախ աղբյուրներից ստացված շուկայական տվյալների հիման վրա (երբեմն անվանվում են «դիտարկելի մուտքային տվյալներ») կամ համարժեք այլ տերմինով),

(բ) այնպիսիք, որ արտացոլում են կազմակերպության սեփական դատողությունները շուկայի մասնակիցների կողմից ակտիվի կամ պարտավորության գնանշման համար օգտագործվելիք ենթադրությունների, որը մշակվում է հիմնվելով տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկատվության վրա (երբեմն անվանվում են «չդիտարկվող մուտքային տվյալներ») կամ համարժեք):

Մակայն, գործնականում «ա» և «բ» կետերի միջև տարբերությունն այնքան էլ հստակ չէ: Ավելին, կարող է ղեկավարությունից պահանջվել բացի այդ ընտրություն կատարել շուկայի տարբեր մասնակիցների կողմից օգտագործվող տարբեր ենթադրությունների միջև:

Ա36. Մուրյեկտիվության աստիճանը, ինչպես օրինակ այդոք ենթադրությունները կամ դիտարկվող մուտքային տվյալները ուշադրության արժանի են, ազդում է գնահատման անորոշության աստիճանի, ուստի նաև տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատականի վրա:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու մեթոդի փոփոխություններ (հղում՝ պար. 8 (գ)(v))

Ա37. Ուսումնասիրելու համար, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը կատարում հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, աուդիտորը պարտավոր է

հասկանալ՝ արդյո՞ք եղել են կամ պետք է որ լինեին նախորդ ժամանակաշրջաններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման մեթոդների փոփոխություններ: Կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոփոխելու որոշակի գնահատման մեթոդը՝ ելնելով կազմակերպության վրա ազդող միջավայրի կամ իրավիճակների, կամ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի փոփոխություններից: Եթե ղեկավարությունը փոխել է հաշվապահական հաշվառման գնահատման մեթոդը, ապա կարևոր է, որ իր կողմից ցույց տրվի, որ նոր մեթոդը ավելի համապատասխան է կամ ինքնին արտացոլում է կատարված փոփոխությունը: Օրինակ՝ եթե ղեկավարությունը փոխում է հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելու հիմքը՝ շուկայական արժեքի մեթոդի կիրառումը մոդելի կիրառմամբ փոխարինելով, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք, տնտեսական իրավիճակից ելնելով, ղեկավարության ենթադրությունները շուկայի վերաբերյալ ողջամիտ են:

Գնահատման անորոշություն (հղում՝ պար.8 (գ)(vi))

Ա38. Հարցերը, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի պատկերացում կազմելու համար, թե արդյո՞ք և, եթե այո, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը գնահատում գնահատման անորոշության ազդեցությունը, ներառում են, օրինակ, հետևյալը.

- արդյո՞ք, և, եթե այո, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները և արդյունքները, օրինակ՝ իրականացնելով զգայունության վերլուծություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա ենթադրությունների ազդեցությունը որոշելու համար,
- ինչպե՞ս է ղեկավարությունը որոշում հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, երբ վերլուծությունները մատնանշում են արդյունքների մի քանի տարբերակներ,
- արդյո՞ք ղեկավարությունը մոնիտորինգի է ենթարկում նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքները, և արդյո՞ք ղեկավարությունը ձեռնարկել է համապատասխան գործողություններ մոնիտորինգային ընթացակարգերի արդյունքների հիման վրա:

Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայում (հղում՝ պար.9)

Ա39. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման արդյունքները հաճախ կարող են տարբերվել նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի իրականացման միջոցով նման շեղումների պատճառները հասկանալու համար, աուդիտորը կարող է ձեռք բերել.

- ղեկավարության նախորդ ժամանակաշրջանի գնահատման գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ տեղեկատվություն, որից էլնելով աուդիտորը կարող է դատողություններ անել ղեկավարության ընթացիկ գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ,
- աուդիտորական ապացույց, որը տեղին է ընթացիկ ժամանակաշրջանում նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերագնահատման համար,
- այնպիսի հարցերի վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ, ինչպիսիք են գնահատման անորոշությունը, որի բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է պահանջվել:

Ա.40. Նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայումը նույնպես կարող է օժանդակել աուդիտորին ընթացիկ ժամանակաշրջանում, որպեսզի վերջինս բացահայտի իրավիճակներ կամ պայմաններ, որոնք բարձրացնում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ կասկածամտությունը կամ մատնանշում են ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության առկայություն: Աուդիտորի պրոֆեսիոնալ կասկածամտությունը օժանդակում է բացահայտելու նման իրավիճակները կամ պայմանները և որոշելու հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը:

Ա.41. Կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայումը պահանջվում է նաև ԱՄՄ 240-ով:¹² Այդ վերանայումը իրականացվում է որպես ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի ձեռնարկած գործողությունների մաս՝ նախագծելու և իրականացնելու ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կողմնակալության վերանայման նպատակով, որը կարող է հանդիսանալ խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Որպես գործնական նկատառում՝ աուդիտորի կողմից նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը, որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգ, համաձայն սույն ԱՄՄ-ի, կարող է իրականացվել ԱՄՄ 240-ով պահանջվող վերանայման հետ համատեղ:

Ա.42. Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ավելի մանրամասն վերանայում է պահանջվում այն հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք նախորդ ժամանակաշրջանի աուդիտի ընթացքում որոշակիացվել են են որպես գնահատման բարձր անորոշություն ունեցող, կամ որոնք նշանակալիորեն փոխվել են նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ: Մյուս կողմից, օրինակ, հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք առաջանում են միապաղաղ կամ կրկնվող գործարքներից, աուդիտորը

¹² ԱՄՄ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության ղեկավարի առնչությամբ,>> պարագրաֆ 32 բ.ii:

կարող է դատել, որ վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը, որպես ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր, բավարար է վերանայման նպատակով:

Ա43. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, որոնք հիմնված են չափման ամսաթվի դրությամբ ընթացիկ պայմանների վրա, ավելի մեծ շեղում կարող է առկա լինել ֆինանսական հաշվետվություններում նախորդ ժամանակաշրջանում ճանաչված իրական արժեքի և ընթացիկ ժամանակաշրջանի արդյունքի կամ գումարի վերագնահատման միջև: Դա այն պատճառով է, որ նման հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման նպատակը վերաբերում է տվյալ պահին առկա տեսակետի վրա, որը կարող է նշանակալիորեն և կտրուկ փոխվել, քանի որ միջավայրը, որտեղ կազմակերպությունը գործում է, փոխվում է: Ուստի, աուդիտորը կարող է կենտրոնանալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու վրա, ինչը տեղին է էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտման և գնահատման համար: Օրինակ՝ որոշ դեպքերում շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների փոփոխության վերաբերյալ, որը ազդել է նախորդ ժամանակաշրջանի իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի վրա, պատկերացում կազմելը քիչ հավանական է, որ կտրամադրի օգտակար տեղեկատվություն աուդիտի նպատակով: Եթե այդպես է, ապա աուդիտորի դիտարկումը նախորդ ժամանակաշրջանի իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի վերաբերյալ կարող է ուղղվել դեկավարության նախորդ ժամանակաշրջանի գնահատման գործընթացի արդյունավետությունը հասկանալուն, այսինքն՝ դեկավարության գրանցումների հետքը, որից էլնելով աուդիտորը կարող է դատել դեկավարության ընթացիկ գործընթացի հավանական արդյունավետության մասին:

Ա44. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքի և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված գումարի միջև տարբերությունը անհրաժեշտաբար չի հանդիսանում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրում: Սակայն, դա կարող է այդպես լինել, եթե, օրինակ, տարբերությունը առաջանում է տեղեկատվությունից, որը մատչելի էր դեկավարության համար, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները ամփոփվում էին կամ որը ողջամտորեն ակնկալվում էր, որ կարելի էր ձեռք բերել և հաշվի առնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ: Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներառում են ուղեցույց, որը տարբերակում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների փոփոխությունները, որոնք հանդիսանում են խեղաթյուրում և այն փոփոխությունները, որոնք այդպիսիք չեն հանդիսանում, ինչպես նաև հաշվապահական մոտեցումը, որին պետք է հետևել:

Էական խեղաթյուրման ռիսկի բացահայտում և գնահատում

Գնահատման անորոշություն (հղում՝ պար.10)

Ա45. Հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշության աստիճանը կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման դատողությունից կախվածության աստիճանից,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատման ենթադրությունների փոփոխության հանդեպ զգայունությունից,
- հանրաճանաչ չափման մեթոդների առկայությունից, որը կարող է նվազեցնել գնահատման անորոշությունը (այնուամենայնիվ, ենթադրություններում առկա սուբյեկտիվությունը կարող է առաջացնել գնահատման անորոշություն),
- կանխատեսվող ժամանակաշրջանի տևողությունից, ապագա դեպքերի կանխատեսման համար կիրառվող անցյալ դեպքերի տվյալների տեղին լինելուց,
- արտաքին աղբյուրներից ստացված արժանահավատ տեղեկատվության առկայությունից,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատման հիմնավորման աստիճանի դիտարկելի կամ ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներից:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշության աստիճանը կարող է ազդեցություն ունենալ գնահատման կողմնակալության կասկածելիության վրա:

Ա46. Էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման ժամանակ աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ հարցերը.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման փաստացի կամ ակնկալվող մեծությունը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատման գրանցված գումարը (այսինքն ղեկավարության գնահատման գումարը)՝ ի համեմատություն աուդիտորի կողմից ակնկալվող գրանցվելիք գումարի,
- արդյո՞ք ղեկավարությունը օգտագործել է փորձագետներ հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելու համար,
- նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայման արդյունքները:

Գնահատման բարձր անորոշություն և նշանակալից ռիսկեր (հղում՝ պար.11)

Ա47. Հաշվապահական հաշվառման գնահատման օրինակները, որոնք կարող են ունենալ գնահատման բարձր անորոշություն, ներառում են.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք խիստ կախված են դատողությունից, օրինակ, դատողություններ առկա դատական հայցի

արդյունքի կամ ապագա դրամական հոսքերի գումարների և ժամկետների վերաբերյալ, որոնք կախված են ապագա տարիների անորոշ դեպքերից,

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, որոնք չեն հաշվարկվել՝ օգտագործելով համընդհանուր ճանաչված չափման մեթոդներ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ աուդիտորի կողմից նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը ցույց է տալիս զգալի տարբերություններ նախնական հաշվապահական հաշվառման գնահատման և փաստացի արդյունքի միջև,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ, երբ կազմակերպության կողմից ստեղծված խիստ մասնավոր մոդել է օգտագործվում, կամ երբ չկան դիտարկելի մուտքային տվյալներ:

Ա48. Թվացյալ ոչ էական հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է ունենալ հավանական էական խեղաթյուրման արդյունք՝ ելնելով գնահատմանը առնչվող գնահատման անորոշությունից, այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատման գումարի մեծությունը կարող է չարտահայտել նրա գնահատման անորոշությունը:

Ա49. Որոշ իրավիճակներում՝ գնահատման անորոշությունը այնքան բարձր է, որ ողջամիտ հաշվապահական հաշվառման գնահատում հնարավոր չէ կատարել: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է բացառել տվյալ հոդվածի ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում կամ նրա իրական արժեքով չափումը: Նման դեպքերում նշանակալից ռիսկերը վերաբերում են ոչ միայն այն հարցին, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումը պետք է ճանաչվի, կամ արդյո՞ք այն պետք է չափվի իրական արժեքով, այլ վերաբերում են նաև բացահայտումների համապատասխանությանը: Նման հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել բացահայտել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և նրանց առնչվող գնահատման բարձր անորոշությունները (տես պարագրաֆներ Ա120- Ա123-ը):

Ա50. Երբ աուդիտորը որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը առաջացնում է նշանակալից ռիսկ, ապա աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել կազմակերպության վերահսկողության վերաբերյալ, ներառյալ վերահսկողության գործողությունները:¹³

Ա51. Որոշ դեպքերում հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը վերաբերող գնահատման անորոշությունը կարող է առաջացնել նշանակալի կասկածներ

¹³ ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 29:

կազմակերպության գործունեության անընդհատության վրա: ԱՄՍ 570-ը¹⁴ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց նման իրավիճակներում:

Գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված միջոցներ (հղում՝ պար.12)

Ա52. ԱՄՍ 330-ը պահանջում է աուդիտորից նախագծել և իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և աստիճանը համապատասխան են հաշվապահական հաշվառման գնահատմանը առնչվող գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկին ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստիացումների մակարդակով:¹⁵ Պարագրաֆներ Ա53-Ա115-ը վերաբերում են միայն հավաստիացումների մակարդակով ձեռնարկված միջոցներին:

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող շրջանակի պահանջների կիրառում (հղում՝ պար.12ա)

Ա53. Շատ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ներկայացնում են որոշակի պայմաններ հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչման համար և սահմանում են իրականացման մեթոդները և պահանջվող բացահայտումները: Նման պահանջները կարող են բարդ լինել և պահանջել դատողության կիրառում: Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի իրականացման ժամանակ կազմած պատկերացման հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որոնք կարող են սխալ կիրառման կամ տարաբնույթ մեկնաբանությունների կասկածի տակ լինել, դառնում են աուդիտորի ուշադրության առարկան:

Ա54. Որոշումը՝ արդյո՞ք ղեկավարությունը համապատասխանաբար է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները մասնակիորեն հիմնված է կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների վրա: Օրինակ, որոշ հոդվածների իրական արժեքի չափումը, ինչպես օրինակ գործունեության միավորումների ժամանակ ձեռք բերված ոչ նյութական ակտիվները, կարող է ներառել հատուկ նկատառումներ, որոնք կախված են կազմակերպության բնույթից և գործունեությունից:

Ա55. Որոշ դեպքերում լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը, օրինակ՝ աուդիտորի կողմից ակտիվի ընթացիկ ֆիզիկական վիճակի գնումը, կարող են անհրաժեշտ լինել որոշելու համար՝ արդյո՞ք ղեկավարությունը պատշաճորեն է կիրառել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները:

¹⁴ ԱՄՍ 570, <<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>>:

¹⁵ ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 5-6:

Ա56. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների կիրառումը ղեկավարությունից պահանջում է հաշվի առնել կազմակերպության վրա ազդող միջավայրի կամ հանգամանքների փոփոխությունները: Օրինակ՝ որոշակի ակտիվների կամ պարտավորությունների համար ակտիվ շուկայի ներդրումը կարող է մատնանշել, որ զեղչված դրամական հոսքերի օգտագործումը տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքի գնահատման համար այլևս պատշաճ չէ:

Մեթոդների հետևողականությունը և փոփոխությունների հիմքերը (հղում՝ պար.12 բ)

Ա57. Աուդիտորի նկատառումը՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ նախորդ ժամանակաշրջանից հետո իրականացման մեթոդի փոփոխության վերաբերյալ կարևոր է, քանի որ հանգամանքների փոփոխությամբ կամ նոր տեղեկատվությամբ չպայմանավորված փոփոխությունը դիտարկվում է որպես կամայական: Հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամայական փոփոխությունը առաջացնում է ժամանակի առումով ոչ հետևողական ֆինանսական հաշվետվություններ և կարող է առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրումներ կամ հանդիսանալ ղեկավարության կողմնակալության հայտանիշ:

Ա58. Ղեկավարությունը հաճախ ի վիճակի է ներկայացնելու հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ ըստ ժամանակաշրջանների հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացման մեթոդի փոփոխության լավ հիմնավորումներ՝ ելնելով հանգամանքների փոփոխությունից: Այն հարցը, թե ի՞նչն է հանդիսանում լավ հիմնավորում և օժանդակություն հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ ղեկավարության պատճառաբանումների համար, որը երաշխավորում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման կամ հաշվապահական հաշվառման գնահատման իրականացման մեթոդի փոփոխության համար, հանդիսանում է դատողությանը վերաբերող հարց:

Էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ ձեռնարկված գործողություններ (հղում՝ պար.13)

Ա59. Աուդիտորի որոշումը, թե պարագրաֆ 13-ում նշված ո՞ր գործողությունը, առանձին կամ համախմբված, պետք է ձեռնարկվի էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ, կարող է կախված լինել հետևյալ հարցերից.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատման բնույթից՝ ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք այն առաջանում է միապաղաղ կամ ոչ միապաղաղ գործարքներից,
- արդյո՞ք ակնկալվում է, որ ընթացակարգ(եր)ը աուդիտորին արդյունավետորեն կտրամադրի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,

- Էական խելաթյուրման գնահատված ռիսկից՝ ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք գնահատված ռիսկը նշանակալի է:

Ա60. Օրինակ, երբ ուսումնասիրվում է կասկածելի պարտքերի գծով պահուստի ողջամտությունը, աուդիտորի կողմից արդյունավետ ընթացակարգ կարող է հանդիսանալ հետագա հավաքագրումները մյուս ընթացակարգերի հետ համատեղ վերանայելը: Երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերող գնահատման անորոշությունը բարձր է, օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատում՝ հիմնված մասնավոր մոդելի վրա, որի համար առկա են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ, հնարավոր է, որ պարագրաֆ 13-ում գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված համախմբված գործողություններ անհրաժեշտ լինեն՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

Ա61. Լրացուցիչ ուղեցույցը, որը բացահայտում է այն հանգամանքները երբ պատասխան գործողություններից յուրաքանչյուրը կարող է անհրաժեշտ լինել, տրամադրված է պարագրաֆներ Ա62-Ա95-ում:

Մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր (հղում՝ պար.13 ա)

Ա62. Որոշումը՝ արդյո՞ք մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը տրամադրում են աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ, կարող է հանդիսանալ համապատասխան գործողություն, երբ նման դեպքերը, ակնավում է, որ.

- տեղի կունենան, և
- կտրամադրեն աուդիտորական ապացույցներ, որոնք հաստատում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կամ հակասում են նրան:

Ա63. Մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը երբեմն կարող են ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար: Օրինակ՝ հնաոճ պաշարների ամբողջական վաճառքը հաշվետու ամսաթվից անմիջապես հետո կարող է տրամադրել աուդիտորական ապացույց նրանց գուտ վաճառքի արժեքի գնահատման վերաբերյալ: Նման դեպքերում, կարող է անհրաժեշտություն չլինել իրականացնելու լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերաբերյալ, եթե դեպքերի վերաբերյալ ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ:

Ա64. Որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերը քիչ հավանական է, որ կտրամադրեն աուդիտորական ապացույցներ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ: Օրինակ՝ որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող պայմաններ և դեպքեր զարգանում են միայն ընդլայնված ժամանակաշրջանի ընթացքում: Նաև, իրական արժեքի

հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման նպատակներից էլնելով, ժամանակաշրջանից հետո տեղեկատվությունը կարող է չարտացոլել հաշվեկշռի օրվա դրությամբ առկա դեպքերը և պայմանները, ուստի, կարող է տեղին չլինել իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման համար: Պարագրաֆ 13-ը ներկայացնում է էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից ձեռնարկվող հնարավոր գործողությունները:

Ա65. Երբեմն հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին հակասող դեպքերը կարող են մատնանշել, որ դեկավարությունը ունի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների անարդյունավետ գործընթացներ կամ առկա է դեկավարության կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս:

Ա66. Նույնիսկ եթե աուդիտորը որոշում է չկիրառել նշված մոտեցումը որոշակի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, նա պարտավոր է պահպանել ԱՄՄ 560-ի ¹⁶ պահանջները: Աուդիտորը պարտավոր է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախագծվել են բավանականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով, առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև տեղի ունեցած բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտում կամ բացահայտում, հայտնաբերվել են ¹⁷ և համապատասխանաբար արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվություններում: ¹⁸ Քանի որ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից տարբերվող որոշ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափումը սովորաբար կախված է հետագա պայմանների, գործարքների կամ դեպքերի արդյունքից, աուդիտորի աշխատանքը առավել տեղին է ԱՄՄ 560-ին համապատասխան:

Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա67. Երբ առկա է ավելի երկար ժամանակ հաշվապահական հաշվեկշռի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև, այդ ժամանակահատվածի դեպքերի վերանայումը աուդիտորի համար կարող է հանդիսանալ որպես արդյունավետ գործողություն իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներից տարբերվող այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների նկատմամբ: Դա մասնավորապես կարող է տեղին լինել սեփականատեր-կառավարչի կողմից դեկավարվող փոքր կազմակերպություններում, հատկապես, երբ դեկավարությունը չունի պաշտոնական վերահսկողության ընթացակարգեր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ:

¹⁶ ԱՄՄ 560, <<Հետագա դեպքեր>>:

¹⁷ ԱՄՄ 560, պարագրաֆ 6:

¹⁸ ԱՄՄ 560, պարագրաֆ 8:

Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորում (հղում` պար.13 ք)

Ա68. Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և հիմք հանդիսացող տվյալների թեստավորում կարող է հանդիսանալ համապատասխան գործողությունը, երբ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը իրականացվում է իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման հաշվարկված մոդելով, որում օգտագործվում են դիտարկելի և ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ: Այն կարող է նաև պատշաճ լինել, երբ օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը արտաձվում է կազմակերպության հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների պարզունակ գործընթացով,
- նախկին ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը աուդիտորի կողմից ցույց է տալիս, որ ղեկավարության ընթացիկ ժամանակաշրջանի գործընթացները հավանաբար արդյունավետ կլինեն,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը հիմնված է նմանատիպ բնույթի հոդվածների բազմության վրա, որոնք առանձին-առանձին էական չեն:

Ա69. Ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորումը կարող է ներառել, օրինակ.

- թեստավորել տվյալների, որոնց վրա հաշվապահական հաշվառման գնահատումները հիմնված են, ճշգրիտ, ամբողջական և տեղին լինելու աստիճանը, և այն հարցը, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումները պատշաճորեն հաշվարկվել են` օգտագործելով այդ տվյալները և ղեկավարության ենթադրությունները,
- դիտարկել արտաքին տվյալի կամ տեղեկատվության աղբյուրի տեղին լինելը և արժանահավատությունը, ներառյալ նրանք, որոնք ստացվել են ղեկավարության կողմից ներգրավված արտաքին փորձագետներից` հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարմանը օժանդակող,
- վերահաշվարկել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և վերանայել հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներքին համապատասխանության առումով,
- դիտարկելով ղեկավարության վերանայման և հաստատման գործընթացները:

Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ

Ա70. Փոքր կազմակերպություններում, հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու գործընթացը, հավանական է, որ լինի նվազ համակարգված, քան խոշոր կազմակերպություններում: Ղեկավարության ակտիվ ներգրավվածությամբ փոքր կազմակերպությունները կարող են չունենալ հաշվապահական ընթացակարգերի մանրամասն նկարագրություններ, բարդ

հաշվապահական գրանցումներ կամ գրավոր քաղաքականություններ: Եթե նույնիսկ կազմակերպությունը չունի պաշտոնապես սահմանված գործընթացներ, դա չի նշանակում, որ ղեկավարությունը անկարող է տրամադրել հիմքեր աուդիտորի կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումների թեստավորման նպատակով:

Չափման մեթոդի ուսումնասիրություն (հղում՝ պար.13 pi)

Ա.71. Երբ ֆինանսական հաշվառվությունների կիրառելի հիմունքը չի նկարագրում չափման մեթոդը, ապա պարզելու համար, թե արդյո՞ք օգտագործված մեթոդը, ներառյալ որևէ կիրառված մոդել, համապատասխանում է տվյալ հանգամանքներին, այդ հարցը պրոֆեսիոնալ դատողության հարց է:

Ա.72. Այդ նպատակով, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալ հարցերը, օրինակ, արդյո՞ք.

- ղեկավարության մեթոդի ընտրության մոտեցումը ողջամիտ է,
- ղեկավարությունը բավականաչափ ուսումնասիրել է և պատշաճ կիրառել է ֆինանսական հաշվառվությունների կիրառելի հիմունքի կողմից տրամադրված հատկանիշները, եթե այդպիսիք կան, հիմնավորելու համար ընտրված մեթոդը,
- մեթոդը համապատասխանում է տվյալ հանգամանքին՝ ելնելով գնահատվող ակտիվի կամ պարտավորության բնույթից և հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներից,
- մեթոդը համապատասխանում է կազմակերպության գործունեությանը, ոլորտին և միջավայրին:

Ա.73. Որոշ ղեկավարում ղեկավարությունը կարող է որոշել, որ տարբեր մեթոդների արդյունքում ստացվում են նշանակալիորեն տարբեր գնահատումներ: Նման ղեկավարում, պատկերացում կազմելը, թե ինչպես է կազմակերպությունը հետազոտում պատճառների տարբերությունները, կարող է աուդիտորին օժանդակել ընտրված մեթոդի հիմնավորվածությունը ուսումնասիրելու հարցում:

Մոդելների օգտագործման ուսումնասիրություն

Ա.74. Որոշ ղեկավարում, մասնավորապես, երբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատում է կատարվում, ղեկավարությունը կարող է օգտագործել մոդել: Օգտագործված մոդելի տվյալ հանգամանքներին համապատասխանելու հարցը կարող է կախված լինել մի քանի գործոններից, ինչպիսիք են կազմակերպության բնույթը և միջավայրը՝ ներառյալ տնտեսության ճյուղը, որտեղ նա գործում է, և չափվող ակտիվի կամ պարտավորության առանձնահատկությունը:

Ա.75. Նման նկատառումների տեղին լինելու աստիճանը կախված է հանգամանքներից, ներառյալ այն հանգամանքը, թե արդյո՞ք մոդելը տվյալ

ուրրտում կամ տնտեսության ճյուղում ազատ մատչելի մոդելներից է, թե՞ սեփական միջոցներով է ստեղծված: Որոշ դեպքերում կազմակերպությունը կարող է օգտվել փորձագետի ծառայությունից՝ մշակելու և թեստավորելու մոդելը:

Ա.76. Հանգամանքներից կախված՝ այն հարցերը, որոնք աուդիտորը կարող է նույնպես հաշվի առնել մոդելը թեստավորելու համար՝ ներառում են, օրինակ՝ արդյո՞ք.

- մոդելը ստուգվել է մինչև օգտագործումը և հետագայում պարբերաբար վերանայվել է՝ հավաստելու համար, որ այն շարունակում է համապատասխանել նախատեսված նպատակին: Կազմակերպության ստուգման գործընթացը կարող է ներառել հետևյալ ուսումնասիրությունները.
 - մոդելի տեսական հիմնավորվածությունը և մաթեմատիկական ճշտությունը ներառյալ մոդելի պարամետրերի համապատասխանությունը,
 - շուկայի գործելակերպի հետ մոդելի մուտքային տվյալների համապատասխանությունը և ամբողջականությունը,
 - մոդելի արդյունքների համեմատումը փաստացի գործարքների հետ,
- առկա են փոփոխության վերահսկման պատշաճ քաղաքականություն և ընթացակարգեր,
- մոդելը պարբերաբար շտկվում է և թեստավորվում, մասնավորապես, երբ մուտքային տվյալները սուրյեկտիվ են,
- մոդելի արդյունքները ճշգրտվում են՝ ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում, որտեղ այդ ճշգրտումները արտացոլում են շուկայի մասնակիցների ենթադրությունները նման հանգամանքներում,
- մոդելը պատշաճորեն փաստաթղթավորված է, ներառյալ մոդելի նախատեսված կիրառումը, սահմանափակումները, կարևոր պարամետրերը, պահանջվող մուտքային տվյալները և իրականացված ստուգման արդյունքները:

Ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրություններ (հղում՝ պար.13 բ ii)

Ա.77. Ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունների վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրությունը հիմնված է միայն աուդիտի ընթացքում աուդիտորի համար մատչելի տեղեկատվության վրա: Ղեկավարության ենթադրություններին վերաբերող աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացվում են կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, այլ ոչ թե ենթադրությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով:

Ա.78. Հարցերը, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ղեկավարության կողմից օգտագործված ենթադրությունների ողջամտությունը ուսումնասիրելու համար ներառում են, օրինակ, հետևյալը.

- արդյո՞ք առանձին ենթադրությունները տրամաբանական են թվում,
- արդյո՞ք ենթադրությունները փոխկապակցված են և ներքուստ համապատասխան,
- արդյո՞ք ենթադրությունները տրամաբանական են թվում համախմբված կամ տվյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատման, կամ այլ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների այլ ենթադրությունների հետ համատեղ դիտարկելու դեպքում,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման դեպքում արդյո՞ք ենթադրությունները պատշաճ են արտացոլում շուկայական դիտարկվող ենթադրությունները:

Ա.79. Ենթադրությունները, որոնց վրա հիմնված են հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, կարող են արտացոլել ղեկավարության ակնկալիքը որոշակի նպատակների և ռազմավարության արդյունքի վերաբերյալ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր նման ենթադրությունների հիմնավոր լինելու վերաբերյալ, օրինակ՝ արդյո՞ք ենթադրությունները համապատասխան են.

- ընդհանուր տնտեսությանը և կազմակերպության տնտեսական միջավայրին,
- կազմակերպության ծրագրերին,
- նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված ենթադրություններին, եթե տեղին են,
- կազմակերպության փորձառությանը կամ նախկին պայմաններում փորձառության աստիճանին, երբ անցյալ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացնել ապագա պայմանները և դեպքերը,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ղեկավարության այլ ենթադրություններին:

Ա.80. Օգտագործված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը կարող է կախված լինել որոշակի գործողություններ իրականացնելու ղեկավարության նպատակներից և կարողությունից: Ղեկավարությունը հաճախ փաստաթղթավորում է որոշակի ակտիվների կամ պարտավորությունների վերաբերյալ նպատակները և ծրագրերը, ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը նա կարող է պահանջել իրականացնել այդ: Չնայած որ ղեկավարության նպատակների և կարողությունների վերաբերյալ ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների աստիճանը պրոֆեսիոնալ դատողության խնդիր է, աուդիտորի ընթացակարգերը կարող են ներառել հետևյալը.

- վերանայել ղեկավարության կողմից իր նպատակների իրականացման պատմությունը,
- վերանայել գրավոր ծրագրերը և այլ փաստաթղթերը, ներառյալ, եթե կիրառելի է, պաշտոնապես հաստատված բյուջեները, հաստատումները և արձանագրությունները,
- վերանայել ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվի միջև տեղի ունեցող դեպքերը,
- ուսումնասիրել կազմակերպության կարողությունը իրականացնելու որոշակի գործողություններ կազմակերպության տվյալ տնտեսական

հանգամանքներում՝ ներառյալ առկա պարտականությունների հետևանքները:

Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ, այնուամենայնիվ, կարող են թույլ չտալ հաշվի առնել ղեկավարության նպատակները և ծրագրերը հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս: Դա հաճախ առկա է լինում իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում, քանի որ նրանց չափման նպատակը պահանջում է, որ ենթադրությունները արտացոլեն շուկայի մասնակիցների կողմից կիրառվող ենթադրությունները:

Ա81. Աուդիտորը ղեկավարության կողմից իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման նպատակով կատարված ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս կարող է հաշվի առնել, օրինակ.

- եթե տեղին է, այն փաստը, արդյո՞ք ղեկավարությունը ներառել է շուկային առանձնահատուկ մուտքային տվյալները ենթադրությունների կազմման մեջ, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել,
- արդյո՞ք ենթադրությունները համապատասխանում են դիտարկելի շուկայական պայմաններին և իրական արժեքով չափվող ակտիվի կամ պարտականության բնութագրերին,
- արդյո՞ք շուկայի մասնակիցների ենթադրությունների աղբյուրները տեղին են և արժանահավատ, և ինչպե՞ս է ղեկավարությունը ընտրել օգտագործվելիք ենթադրությունները, երբ առկա են շուկայի մասնակիցների տարբեր ենթադրություններ,
- եթե տեղին է, այն փաստը, արդյո՞ք ղեկավարությունը հաշվի է առել համեմատելի գործարքներ, ակտիվների կամ պարտավորությունների վերաբերյալ օգտագործված ենթադրությունները կամ տեղեկատվությունը, և եթե այո, ապա ինչպե՞ս է դա կատարել:

Ա82. Ավելին, իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կարող են ներառել դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ինչպես նաև ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ: Երբ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները հիմնված են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալների վրա, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել, օրինակ, ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հիմնավորում հետևյալը.

- որոշում շուկայի մասնակիցների բնութագրերը, որոնք տեղին են հաշվապահական հաշվառման գնահատման առումով,
- սեփական ենթադրություններում կատարված փոփոխությունները արտացոլելու համար շուկայի մասնակիցների տեսակետը ենթադրությունների վերաբերյալ,
- արդյո՞ք ներառել է տվյալ հանգամանքներում առկա լավագույն տեղեկատվությունը,
- եթե կիրառելի է, ինչպե՞ս են իր ենթադրություններում հաշվի առնվում համեմատելի գործարքները, ակտիվները և պարտավորությունները:

Եթե առկա են ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ, ավելի հավանական է, որ աուդիտորի կողմից ենթադրությունների ուսումնասիրությունը անհրաժեշտ կլինի միացնել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական

ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով պարագրաֆ 13-ով սահմանված գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված այլ գործողություններին: Նման դեպքերում աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինի իրականացնել այլ աուդիտորական ընթացակարգեր, օրինակ՝ գննելով համապատասխան մակարդակի ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատման վերանայման և հաստատման հիմնավորող փաստաթղթերը:

Ա83. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին օժանդակող ենթադրությունների հիմնավոր լինելը ուսումնասիրելիս, աուդիտորը կարող է բացահայտել մեկ կամ մի քանի կարևոր ենթադրություններ: Այդ դեպքում, դա կարող է մատնանշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ունի գնահատման բարձր անորոշություն, ուստի կարող է առաջացնել նշանակալից ռիսկ: Նշանակալից ռիսկերի վերաբերյալ լրացուցիչ ձեռնարկվող գործողությունները ներկայացված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

Վերահսկողության գործնական արդյունավետության թեստավորում (հղում՝ պար.13 գ)

Ա84. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության վերահսկողության գործողությունների արդյունավետության թեստավորումը կարող է տեղին գործողություն լինել, եթե ղեկավարության գործընթացները լավ մշակված են, կիրառված և պահպանված, օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայման և հաստատման վերահսկողության գործողություններ առկա են ղեկավարության համապատասխան մակարդակով և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումները դուրս են բերվում կազմակերպության հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների նկատմամբ պարզ գործընթացի միջոցով:

Ա85. Վերահսկողության գործնական արդյունավետության թեստավորումը պահանջվում է, երբ.

- (ա) աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումից հավաստիացումների մակարդակով ակնկալվում է, որ գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության գործողությունները արդյունավետ են, կամ
- (բ) միայն համապարփակ գործողություններով հնարավոր չէ հավաստիացման մակարդակով ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:¹⁹

Փոքր կազմակերպություններին առանձնահատուկ նկատառումներ

¹⁹ ԱՄՄ 330, պարագրաֆ 8:

Ա86. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման նկատմամբ վերահսկողության գործողություններ կարող են առկա լինել փոքր կազմակերպություններում, սակայն նրանց օգտագործման պաշտոնական լինելը փոփոխական է: Ավելին, փոքր կազմակերպությունները կարող են որոշել, որ որոշ վերահսկողության գործողություններ անհրաժեշտ չեն ելնելով ղեկավարության ակտիվ ներգրավվածությունից ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում: Շատ փոքր կազմակերպությունների դեպքում, այնուամենայնիվ, կարող են չլինել հարկ եղած վերահսկողության գործողությունները, որոնք աուդիտորը կարող է բացահայտել: Այդ պատճառով աուդիտորի կողմից գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված միջոցները, հավանաբար, իրենց բնույթով կլինեն համապարփակ՝ աուդիտորի կողմից պարագրաֆ 13-ում նշված մեկ կամ մի քանի այլ գործողությունների հետ համատեղ:

Գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանում (հղում՝ պար.13 դ)

Ա87. Ղեկավարության գնահատման գումարի ուսումնասիրության նպատակով գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է հանդիսանալ տեղին գործողություն, երբ, օրինակ.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումը դուրս չի բերվում հաշվապահական համակարգի կողմից տվյալների նկատմամբ պարզ գործընթացով,
- նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերանայումը աուդիտորի կողմից ցույց է տալիս, որ ղեկավարության ընթացիկ գործընթացը հավանական չէ, որ լինի արդյունավետ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կատարման վերաբերյալ ղեկավարության գործընթացների նկատմամբ կազմակերպության վերահսկողության գործողությունները լավ նախագծված չեն կամ թերի են իրականացված,
- ժամանակաշրջանի վերջի և աուդիտորական եզրակացության ամսաթվերի միջև ընկած ժամանակաշրջանի դեպքերը և գործարքները հակասում են ղեկավարության գնահատման գումարին,
- առկա են աուդիտորի համար մատչելի համապատասխան տվյալների այլընտրանքային աղբյուրներ, որոնք կարող են օգտագործվել գնահատման գումարի կամ տիրույթի որոշման համար:

Ա88. Եթե նույնիսկ կազմակերպության վերահսկողության գործողությունները լավ նախագծված են և պատշաճ իրականացված, գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է հանդիսանալ արդյունավետ գործողություն գնահատման ռիսկի նկատմամբ: Այլ իրավիճակներում, աուդիտորի նշված մոտեցումը կարող է մաս կազմել հետևյալ հարցի որոշման՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ են լրացուցիչ ընթացակարգեր և, եթե այո, ինչպիսին պետք է լինի նրանց բնույթը և աստիճանը:

Ա89. Գնահատման գումարի կամ տիրույթի մշակման համար աուդիտորի մոտեցումը կարող է փոփոխվել՝ կախված նրանից, թե ո՞րն է համարվում ամենաարդյունավետը տվյալ հանգամանքներում: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է սահմանել նախնական գնահատման գումար և հետո գնահատել ենթադրությունների փոփոխություններից նրա զգայունությունը սահմանելու համար տիրույթ, որով պետք է ուսումնասիրի ղեկավարության գնահատման գումարը: Կամ այլ կերպ, աուդիտորը կարող է սահմանել տիրույթ որոշելու համար գնահատման գումարը, եթե հնարավոր է:

Ա90. Աուդիտորի հնարավորությունը սահմանելու գնահատման գումար գնահատման տիրույթի փոխարեն կախված է մի քանի գործոններից, ներառյալ օգտագործված մոդելը, առկա տվյալների բնույթը ու աստիճանը, և հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը: Ավելին, գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանումը կարող է կախված լինել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքից, որը կարող է նկարագրել հնարավոր արդյունքների ու ենթադրությունների դիտարկման հիման վրա ընտրվող գնահատման գումարը կամ նկարագրել չափման մասնավոր մեթոդ (օրինակ՝ զեղչված հավանականությամբ կշռված ակնկալվող արժեք):

Ա91. Աուդիտորը կարող է սահմանել գնահատման գումար կամ տիրույթ տարբեր եղանակներով, օրինակ.

- օգտագործելով որևէ մոդել, օրինակ՝ տվյալ ոլորտում կամ տնտեսական ճյուղում լայնորեն առկա կազմակերպության կամ աուդիտորի կողմից ստեղծված մոդել,
- ղեկավարության կողմից դիտարկված այլընտրանքային ենթադրությունների կամ արդյունքների հետագա զարգացմամբ, օրինակ՝ ներդնելով այլ ենթադրությունների խումբ,
- մասնակի փորձառություն ունեցող անձի ներգրավմամբ մոդելի մշակման կամ գործարկման կամ տեղին ենթադրությունների տրամադրման համար,
- այլ համեմատելի պայմաններին, գործարքներին կամ դեպքերին կամ, եթե տեղին է, համեմատելի ակտիվների կամ պարտավորությունների շուկաներին հղմամբ:

Ղեկավարության ենթադրությունների կամ մեթոդների վերաբերյալ պատկերացումները
(հղում՝ պար.13 դ i)

Ա92. Երբ աուդիտորը սահմանում է գնահատման գումարը կամ տիրույթը և օգտագործում ենթադրություններ կամ մեթոդներ, որոնք տարբերվում են ղեկավարության կողմից օգտագործվածներից, ապա պարագրաֆ 13-ի դ-ի i-ն պահանջում է, որ աուդիտորը բավարար պատկերացում կազմի ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կատարելիս օգտագործված ենթադրությունների կամ մեթոդների վերաբերյալ: Այդ պատկերացումը

առողիտորին տալիս է տեղեկատվություն, որը կարող է տեղին լինել առողիտորի կողմից համապատասխան գնահատման գումարի կամ տիրույթի սահմանման համար: Ավելին, այն օժանդակում է առողիտորին հասկանալու և ուսումնասիրելու ղեկավարության գնահատման գումարից կարևոր տարբերությունները: Օրինակ՝ տարբերությունը կարող է առաջանալ, քանի որ առողիտորը ղեկավարության համեմատ օգտագործում է տարբեր, բայց համարժեքորեն ընդունելի ենթադրություններ: Դա կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խիստ զգայուն է որոշ ենթադրությունների հետ համեմատած, ուստի ենթակա է գնահատման բարձր անորոշության՝ մատնանշելով, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կարող է ներկայացնել նշանակալից ռիսկ: Այլ դեպքում, տարբերությունը կարող պատճառ լինել ղեկավարության կողմից կատարված մեխանիկական սխալի: Հանգամանքներից ելնելով՝ առողիտորը կարող է նպատակահարմար համարել եզրահանգումներ կատարելիս ղեկավարության հետ քննարկել օգտագործված ենթադրությունների հիմքերը և նրանց ընդունելի լինելը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու մոտեցումների տարբերությունները՝ եթե այդպիսիք կան:

Տիրույթի նեղացում (*հղում՝ պար.13 (դ) (ii)*)

Ա93. Երբ առողիտորը եզրահանգում է, որ ղեկավարության գնահատման գումարի ուսումնասիրման համար հարմար է տիրույթի օգտագործումը (առողիտորի տիրույթ), ապա գործում է պարագրաֆ 13-ի դ-ի ii-ի պահանջը, ըստ որի այդ տիրույթը պետք է ներառի բոլոր <<ողջամիտ արդյունքները>>, այլ ոչ թե բոլոր հնարավոր արդյունքները: Տիրույթը, որպեսզի լինի օգտակար, չի կարող ընդգրկել բոլոր հնարավոր արդյունքները, քանի որ նման տիրույթը կլինի չափից ավելի լայն առողիտի նպատակների համար: Առողիտորի տիրույթը օգտակար է և արդյունավետ, երբ այն բավարար չափով նեղ է, ինչը առողիտորին հնարավորություն է տալիս եզրահանգելու՝ արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խեղաթյուրված է, թե ոչ:

Ա94. Մովորաբար, տիրույթը, որը նեղացվել է հավասարվելով արդյունավետ էականության գումարին կամ ավելի փոքրացվել, համապատասխան է ղեկավարության գնահատման գումարի ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգման համար: Սակայն, որոշ տնտեսության ճյուղերում, մասնավորապես, կարող է հնարավոր չլինել տիրույթը նեղացնել մատնանշված գումարից ներքև: Դա անհրաժեշտաբար չի բացառում հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչումը, սակայն կարող է մատնանշել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը այնպիսին է, որ առաջացնում է նշանակալից ռիսկ: Նշանակալից ռիսկերի նկատմամբ ձեռնարկվող լրացուցիչ միջոցները նկարագրված են պարագրաֆներ Ա102-Ա115-ում:

Ա95. Տիրույթի նեղացումը մինչև այն աստիճան, որ տիրույթի ներսում բոլոր արդյունքները կարող են համարվել ողջամիտ, կարելի է հասնել.

(ա) տիրույթից բացառելով տիրույթի ծայրահեղ այն արդյունքները, որոնք ըստ աուդիտորի դատողության քիչ հավանական են, և

(բ) շարունակելով նեղացնել տիրույթը՝ հիմնվելով առկա աուդիտորական ապացույցների վրա, մինչև աուդիտորը եզրահանգում է, որ տիրույթի ներսում բոլոր արդյունքները ողջամիտ են: Որոշ բացառիկ դեպքերում աուդիտորը կարող է տիրույթը նեղացնել այնքան, որ աուդիտորական ապացույցը նշի գնահատման գումարը:

Դիտարկումը՝ արդյո՞ք անհրաժեշտ է մասնակի հմտություն կամ գիտելիք (հղում՝ պար.14)

Ա96. Աուդիտի պլանավորման ժամանակ, աուդիտորից կարող է պահանջվել հստակեցնել աուդիտորական առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամկետները կամ աստիճանը:²⁰ Այն կարող է ներառել, ըստ անհրաժեշտության, մասնակի հմտություն կամ գիտելիք ունեցող անձանց ներգրավում: Ավելին, ԱՄՄ 220-ը պահանջում է, որ աուդիտի առաջադրանքի ղեկավարը համոզված լինի, որ աուդիտի թիմը և աուդիտորի արտաքին փորձագետները, որոնք աուդիտի թիմի մաս չեն կազմում, համախմբված լինելով ունեն անհրաժեշտ կարողություններ և հմտություններ իրականացնելու աուդիտի առաջադրանքը:²¹ Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը, իր փորձառությունից և առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով, կարող է համարել, որ անհրաժեշտ է մասնակի հմտություն և գիտելիք հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեկ կամ մի քանի հատկանիշների կապակցությամբ:

Ա97. Հարցերը, որոնք կարող են ազդել աուդիտորի որոշման վրա, թե արդյոք կպահանջվեն մասնագիտական գիտելիքներ և հմտություններ, ներառում են օրինակ.

- տվյալ ակտիվի, պարտավորության կամ սեփական կապիտալի տարրի բնույթից տվյալ գործունեության կամ տնտեսության ճյուղի մեջ (օրինակ՝ հանքային պաշարներ, գյուղատնտեսական ակտիվներ, բարդ ֆինանսական գործիքներ),
- գնահատման բարձր անորոշությունից,
- բարդ հաշվարկների կամ մասնակի մոդելների ներգրավվածությունից, օրինակ, երբ գնահատվում են իրական արժեքները առանց դիտարկելի շուկայի,

²⁰ ԱՄՄ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>, պարագրաֆ 8 է:

²¹ ԱՄՄ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>>, պարագրաֆ 14:

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջների բարդությունից, ներառյալ այն հարցը, թե արդյո՞ք առկա են տարբեր մեկնաբանությունների, կամ հակասական կամ մշակվող գործելակերպերի ենթակա ոլորտներ,
- գնահատված ռիսկի նկատմամբ աուդիտորի կողմից ակնկալվող գործողություններից:

Ա98. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների մեծամասնության համար, նույնիսկ երբ առկա է գնահատման անորոշություն, քիչ հավանական է, որ մասնակի հմտությունների կամ գիտելիքների անհրաժեշտություն կլինի: Օրինակ՝ քիչ հավանական է, որ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ անհրաժեշտ կլինեն, որպեսզի աուդիտորը ուսումնանասիրի կասկածելի հաշիվների նկատմամբ ձևավորած պահուստները:

Ա99. Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է չունենալ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ, երբ հարցը վերաբերում է հաշվապահությունից կամ աուդիտից տարբեր ոլորտի, և պետք է այն ստանալ աուդիտորի փորձագետից: ԱՄՄ 620-ը²² սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց՝ որոշելու համար աուդիտորի կողմից փորձագետ ներգրավելու անհրաժեշտության և աուդիտորի կողմից փորձագետի աշխատանքի օգտագործման հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվության հարցերը:

Ա100. Ավելին, որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ անհրաժեշտ է ձեռք բերել մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ հաշվապահության կամ աուդիտի ոլորտի վերաբերյալ: Նման հմտություններ կամ գիտելիքներ ունեցող անձինք կարող են ներգրավվել աուդիտորական ընկերության ներսից կամ աուդիտորական ընկերությունից դուրս: Երբ նման անձինք առաջադրանքում իրականացնում են աուդիտորական ընթացակարգեր, ապա նրանք կազմում են աուդիտորական առաջադարանքի թիմի մաս, հետևաբար, ենթակա են ԱՄՄ 220-ի պահանջներին:

Ա101. Կախված աուդիտորի գիտելիքներից և աուդիտորի կողմից ներգրավված փորձագետների կամ մասնակի հմտություններ կամ գիտելիքներ ունեցող այլ անձանց հետ աշխատանքային փորձառությունից՝ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ներգրավված անձանց հետ քննարկել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են, օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջները, որպեսզի հստակեցվի, որ նրանց աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակներին:

²² ԱՄՄ 620, <<Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործում>>:

Նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված հետագա համապարփակ ընթացակարգեր (հղում՝ պար.15)

Ա.102.Նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական գնահատումների աուդիտի ժամանակ աուդիտորի հետագա համապարփակ ընթացակարգերը նպատակաուղղված են ուսումնասիրելու.

- (ա) ինչպիսի՞ն է ղեկավարության հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա գնահատման անորոշության ազդեցությունը, և այն ազդեցությունը, որ այդ անորոշությունը կարող է ունենալ ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատման ճանաչման վրա, և
- (բ) առնչվող բացահայտումների պատշաճությունը:

Գնահատման անորոշություն

Գնահատման անորոշության վերաբերյալ ղեկավարության նկատառումը (հղում՝ պար.15 ա)

Ա.103.Ղեկավարությունը, հանգամանքներից ելնելով, տարբեր մեթոդների միջոցով կարող է ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման գնահատման այլընտրանքային ենթադրությունները և արդյունքները: Ուսումնասիրության մեթոդներից մեկը զգայունության վերլուծությունն է: Այն ներառում է հաշվարկ այն քանի վերաբերյալ՝ թե ինչպե՞ս է հաշվապահական հաշվառման գնահատման գումարը փոխվում տարբեր ենթադրությունների ժամանակ: Նույնիսկ իրական արժեքով չափվող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար կարող են լինել փոփոխություններ, քանի որ շուկայի տարբեր մասնակիցներ օգտագործում են տարբեր ենթադրություններ: Զգայունության վերլուծությունը կարող է ղեկավարության կողմից առաջացնել արդյունքների մի քանի տարբերակների մշակում, որոնք երբեմն բնութագրվում են որպես արդյունքների տիրույթ, ինչպես օրինակ՝ <<հոռետեսական>> կամ <<լավատեսական>> տարբերակները:

Ա.104.Զգայունության վերլուծությունը կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը զգայուն չէ տվյալ ենթադրության փոփոխության նկատմամբ: Այլ դեպքում, այն կարող է ցույց տալ, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ավելի զգայուն է մեկ կամ մի քանի ենթադրություններից, որոնք հայտնվում են աուդիտորի ուշադրության կենտրոնում:

Ա.105.Սա չի նախատեսում, որ գնահատման անորոշության դիտարկման մի որոշակի մեթոդ (ինչպես օրինակ՝ զգայունության վերլուծությունը) ավելի պատշաճ է, քան

մյուսները կամ, որ ղեկավարության կողմից տարբեր ենթադրությունների կամ արդյունքների դիտարկումը պարտադիր է կատարել ծավալուն փաստաթղթավորմամբ հիմնավորված մանրամասն գործընթացով: Կարևոր է, թե արդյո՞ք ղեկավարությունը ուսումնասիրել է գնահատման անորոշության հնարավոր ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա, այլ ոչ թե դրա իրականացման առանձնահատուկ ձևը: Հետևաբար, եթե ղեկավարությունը չի դիտարկել այլընտրանքային ենթադրություններ կամ արդյունքներ, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել ղեկավարության հետ քննարկել և պահանջել հիմնավորում, թե ինչպե՞ս է նա դիտարկել անորոշության հնարավոր ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատման վրա:

Փոքր կազմակերպությունների առանձնահատուկ դիտարկումներ

Ա.106. Փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել պարզ միջոցներ գնահատման անորոշության դիտարկման համար: Ավելին աուդիտորի կողմից առկա փաստաթղթերի վերանայման, աուդիտորը կարող է ղեկավարությանն ուղղված հարցումների միջոցով ձեռք բերել այլ աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից այլընտրանքային ենթադրությունների կամ արդյունքների դիտարկման վերաբերյալ: Ավելին միևնույն ժամանակ ղեկավարությունը կարող է չունենալ փորձառություն այլընտրանքային արդյունքների կամ այլ կերպ հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշությունը հասցեագրելու համար: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է ղեկավարությանը բացատրել այն իրականացնելու գործընթացը կամ առկա տարբեր մեթոդները, ինչպես նաև համապատասխան փաստաթղթավորումը: Սակայն դա ղեկավարությանը չի ազատում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պատասխանատվությունից:

Կարևոր ենթադրություններ (հղում՝ պար.15 բ)

Ա.107. Հաշվապահական հաշվառման գնահատում կատարելիս օգտագործված ենթադրությունը կարող է կարևոր համարվել, եթե ենթադրության ողջամիտ փոփոխությունը կարող է էականորեն ազդել հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափման վրա:

Ա.108. Ղեկավարության գիտելիքների հիման վրա կատարված կարևոր ենթադրությունների հիմնավորումը կարելի է ստանալ ռազմավարական վերլուծությունների և ռիսկերի կառավարման ղեկավարության շարունակական գործընթացից: Նույնիսկ, առանց պաշտոնապես սահմանված ընթացակարգերի, ինչը կարող է հանդիպել փոքր ընկերություններում, աուդիտորը կարող է ուսումնասիրել ենթադրությունները ղեկավարության հետ հարցումների և քննարկումների միջոցով այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ համատեղ, որպեսզի ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

Ա109.Աուդիտորի նկատառումները ղեկավարության կատարած ենթադրությունների ուսումնասիրության հետ կապված ներկայացված են պարագրաֆներ Ա77-Ա83-ում:

Ղեկավարության միտումները և կարողությունները (հղում՝ պար.15 գ)

Ա110.Աուդիտորի նկատառումները ղեկավարության կատարած ենթադրությունների և ղեկավարության միտումների և կարողությունների վերաբերյալ ներկայացված են պարագրաֆներ Ա13-ում և Ա80-ում:

Տիրույթի սահմանում (հղում՝ պար.16)

Ա111.Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարությունը կարող է բավարարված լինել, որ ինքը կարողացել է պատշաճ կերպով հաշվի առնել գնահատման անորոշության ազդեցությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վրա, ինչը կարող էր առաջացնել նշանակալից ռիսկ: Սակայն որոշ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է ղեկավարության ջանքերը համարել անբավարար: Դա կարող է լինել այն դեպքում, օրինակ, երբ ըստ աուդիտորի դատողության.

- չի կարելի ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե ինչպե՞ս է ղեկավարությունը հասցեագրել գնահատման անորոշության ազդեցությունը,
- անհրաժեշտ է ավելի խորը ուսումնասիրել հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված գնահատման անորոշության աստիճանը, օրինակ, երբ աուդիտորը տեղյակ է նման հանգամանքներում նմանատիպ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների արդյունքների լայն փոփոխականության մասին,
- քիչ հավանական է, որ կարելի է ձեռք բերել այլ աուդիտորական ապացույց, օրինակ՝ մինչև աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքերից,
- կարող է առկա լինել ղեկավարության կողմնակալության հայտանիշներ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս:

Ա112.Աուդիտորի նկատառումները այդ նպատակով տիրույթի սահմանման հետ կապված նկարագրված են պարագրաֆներ Ա87-Ա95-ում:

Ճանաչման և չափման հայտանիշներ

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ճանաչումը ֆինանսական հաշվետվություններում (հղում՝ պար.17 ա)

Ա113.Երբ ղեկավարությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումը ճանաչել է ֆինանսական հաշվետվություններում, աուդիտորի ուսումնասիրությունը

սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք հաշվապահական հաշվառման գնահատման չափումը բավարար չափով արժանահավատ է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջներին համապատասխանելու համար:

Ա.114. Չճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված, աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման հայտանիշները բավարարվել են: Եթե նույնիսկ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը չի ճանաչվել, և աուդիտորը եզրահանգում է, որ այդ մոտեցումը պատշաճ է, կարող է առաջանալ տվյալ հանգամանքները բացահայտելու անհրաժեշտություն ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում: Աուդիտորը նաև կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել կարևոր անորոշության վրա՝ աուդիտորական եզրակացությունում ներառելով <<Հանգամանքների լուսաբանում>> պարագրաֆը: ԱՄՄ 706-ը²³ սահմանում է պահանջներ և տալիս է ուղեցույց նման պարագրաֆների վերաբերյալ:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների չափման հիմքերը (հղում՝ պար.17 բ)

Ա.115. Իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված, որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ենթադրում են, որ իրական արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել՝ որպես նախապայման իրական արժեքի չափումը կամ բացահայտումը պահանջելու կամ թույլատրելու համար: Այս պարագայում այդ ենթադրությունը կարելի է կասկածի տակ դնել, երբ առկա չէ չափման համապատասխան մեթոդ կամ հիմքեր: Նման դեպքերում աուդիտորի ուսումնասիրությունը սևեռվում է այն հարցի վրա, թե արդյո՞ք ղեկավարության հիմնավորումը ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքով սահմանված իրական արժեքի ենթադրության տեղին չլինելու վերաբերյալ համապատասխան է:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ողջամիտ լինելու ուսումնասիրություն և խեղաթյուրումների որոշում (հղում՝ պար.18)

Ա.116. Ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի հիման վրա աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ապացույցը մատնանշում է հաշվապահական հաշվառման գնահատում, որը տարբերվում է ղեկավարության գնահատման գումարից: Երբ աուդիտորական ապացույցը հիմնավորում է գնահատման գումարը, ապա աուդիտորի գնահատման գումարի և ղեկավարության գնահատման գումարի միջև տարբերությունը հանդիսանում է խեղաթյուրում: Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի գնահատման տիրույթի օգտագործումը

²³ ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>:

տրամադրում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա ղեկավարության գնահատման գումարը, որը գտնվում է տիրույթից դուրս, չի հիմնավորվի աուդիտորական ապացույցներով: Նման դեպքերում խեղաթյուրումը ավելի փոքր չէ, քան ղեկավարության գնահատման գումարի և աուդիտորի տիրույթի ամենամոտ գտնվող գումարի տարբերությունը:

Ա.117. Եթե ղեկավարությունը՝ հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ սուբյեկտիվ նկատառումներից ելնելով, նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ փոխել է հաշվապահական հաշվառման գնահատումը կամ նրա կատարման մեթոդը, ապա աուդիտորը աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կարող է եզրահանգել, որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումը խեղաթյուրված է ղեկավարության կողմից կամայական փոփոխության պատճառով կամ դա դիտարկել որպես ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշ (տես պարագրաֆներ Ա.124-Ա.125-ը):

Ա.118. ԱՄՄ 450-ը²⁴ տրամադրում է ուղեցույց ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների ազդեցության վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրության նպատակով խեղաթյուրումների տարբերակման համար: Հաշվապահական հաշվառման գնահատման հետ կապված՝ խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած խեղաթյուրման պատճառը կարող է լինել.

- խեղաթյուրումը, որը կասկած չի հարուցում (փաստացի խեղաթյուրում),
- տարբերությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության դատողության հետ, որը աուդիտորը համարում է չհիմնավորված, կամ հաշվապահական քաղաքականության ընտրությունը կամ կիրառությունը, որը աուդիտորը համարում է անհամապատասխան (դատողության խեղաթյուրում),
- բազմության մեջ խեղաթյուրումների աուդիտորի լավագույն գնահատումը, որը ներառում է աուդիտորական ընտրանքում բացահայտված խեղաթյուրումների կանխատեսումը ողջ բազմության վրա (կանխատեսվող խեղաթյուրումներ):

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ ներառող որոշ դեպքերում խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ այդ հանգամանքների միացման արդյունքում՝ առանձին բացահայտումը դարձնելով դժվար կամ անհնարին:

Ա.119. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի պահանջով կամ կամավոր բացահայտված, առնչվող բացահայտումների հիմնավորվածության ուսումնասիրությունը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված հաշվապահական

²⁴ ԱՄՄ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>:

հաշվառման գնահատման աուդիտի ժամանակ կիրառվող հիմնականում նույն նկատառումները:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների վերաբերյալ բացահայտումներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխան բացահայտումներ (հղում՝ պար.19)

Ա.120.Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխան ներկայացումը ներառում է էական հարցերի պատշաճ բացահայտում: Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է թույլատրել կամ սահմանել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող բացահայտումները, և որոշ կազմակերպություններ կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում կամավոր կերպով բացահայտել լրացուցիչ տեղեկատվություն: Այդ բացահայտումները կարող են ներառել, օրինակ.

- օգտագործված ենթադրությունները,
- գնահատման կիրառված մեթոդը, ներառյալ որևէ ընդունելի մոդելը,
- գնահատման մեթոդի ընտրության հիմքերը,
- նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ մեթոդի փոփոխության ազդեցությունը,
- գնահատման անորոշության աղբյուրները և հետևանքները:

Այդ բացահայտումները տեղին են օգտագործողների համար՝ հասկանալու ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ պետք է ձեռք բերվեն բացահայտումների ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին համապատասխանության վերաբերյալ:

Ա.121.Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքը կարող է պահանջել որոշակի բացահայտումներ անորոշությունների վերաբերյալ: Օրինակ՝ որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներ ներկայացնում են.

- գնահատման անորոշության հիմնական ենթադրությունների և այլ աղբյուրների բացահայտումը, որոնք ունեն ակտիվների և պարտավորությունների ընթացիկ արժեքի վրա էական ճշգրտում առաջացնելու նշանակալից ռիսկ: Այդ պահանջները կարող են նկարագրվել՝ օգտագործելով տերմիններ, ինչպես օրինակ՝ «Գնահատման անորոշության հիմնական աղբյուրներ» կամ «Կրիտիկական հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ»,
- հնարավոր արդյունքների տիրույթի և տիրույթը սահմանելու համար օգտագործված ենթադրությունների բացահայտում,

- կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և արդյունքների վրա իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կարևորության բացահայտում,
- որակական բացահայտումներ, ինչպես օրինակ՝ ռիսկայնությունը և նրանց առաջացման պատճառները, ռիսկերի ղեկավարման կազմակերպության նպատակները, քաղաքականությունը և ընթացակարգերը, ռիսկերի չափման կիրառվող մեթոդները և այդ որակական սկզբունքների փոփոխությունները նախորդ ժամանակաշրջանի համեմատ,
- քանակական բացահայտումներ, ինչպես օրինակ՝ կազմակերպության ռիսկայնության աստիճանը՝ ելնելով կազմակերպության հիմնական ղեկավար անձնակազմին տրամադրված տեղեկատվությունից, որը ներառում է վճարունակության ռիսկը, իրացվելիության ռիսկը և շուկայի ռիսկը:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված նշանակալից ռիսկ առաջացնող գնահատման անորոշության բացահայտումները (հղում՝ պար.20)

Ա.122. Նշանակալից ռիսկ պարունակող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված՝ նույնիսկ եթե բացահայտումները համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին, աուդիտորը, ելնելով հանգամանքներից և փաստերից, կարող է եզրակացնել, որ գնահատման անորոշության բացահայտումը անբավարար է: Գնահատման անորոշության բացահայտման բավարար լինելու վերաբերյալ աուդիտորի որոշման կարևորությունը աճում է հաշվապահական հաշվառման գնահատման հնարավոր արդյունքների տիրույթի էականության համեմատ աճին գուզընթաց (տես պարագրաֆ Ա94-ում առնչվող քննարկումը):

Ա.123.Որոշ ղեկավարում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել խթանել ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում գնահատման անորոշության հետ կապված անորոշությունների նկարագրումը: ԱՄՍ 705-ը²⁵ տրամադրում է ուղեցույց աուդիտորի կարծիքի հետևանքների վերաբերյալ, երբ աուդիտորը համոզված է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից գնահատման անորոշության բացահայտումը անբավարար է կամ ապակողմնորոշող:

Ղեկավարության հնարավոր կանխակալության հայտանիշներ (հղում՝ պար.21)

Ա.124. Աուդիտի ընթացքում, աուդիտորը կարող է տեղեկանալ ղեկավարության կողմից կատարված դատողությունների և որոշումների մասին, որոնք առաջացնում են ղեկավարության հնարավոր կանխակալության հայտանիշներ: Նման հայտանիշները կարող են ազդել աուդիտորի եզրահանգման վրա, թե արդյո՞ք աուդիտորի ռիսկի գնահատումը և դրանց նկատմամբ ձեռնարկված միջոցները շարունակում են տեղին լինել, և աուդիտորը կարող է դիտարկել դրանցից բխող հետևանքը աուդիտի հետագա ընթացքի վրա: Ի լրումն, դրանք

²⁵ ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

կարող են ազդել աուդիտորի գնահատման վրա՝ արդյո՞ք ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները գերծ են էական խեղաթյուրումից, ինչպես ներկայացված է ԱՄՄ 700-ում:²⁶

Ա.125. Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության օրինակները ներառում են.

- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ նրանց կատարման մեթոդի փոփոխություն, երբ ղեկավարությունը ընդունել է սուբյեկտիվ որոշում հանգամանքների փոփոխության վերաբերյալ,
- իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատման համար կազմակերպության ներքին ենթադրությունների օգտագործում, երբ դրանք հակասում են դիտարկելի շուկայական ենթադրություններին,
- կարևոր ենթադրությունների ընտրությունը կամ կառուցումը, որոնք տրամադրում են ղեկավարության նպատակների համար նախընտրելի գնահատման գումար,
- գնահատման գումարի ընտրություն, որը կարող է մատնանշել լավատեսության կամ հոռետեսության հետագիծ:

Գրավոր հայտարարություններ (հղում՝ սյառ.22)

Ա.126 ԱՄՄ 580-ը²⁷ քննարկում է գրավոր հայտարարությունների օգտագործումը: Գնահատման անորոշության բնույթից, էականությունից և աստիճանից կախված ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված կամ բացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին առնչվող գրավոր հայտարարությունները կարող են ներառել հետևյալ հայտարարությունները.

- ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համատեքստում ղեկավարության կողմից օգտագործված չափման գործընթացի՝ ներառյալ կից ենթադրությունները և մոդելները, համապատասխանության և այդ գործընթացի հետևողական կիրառման վերաբերյալ,
- այն մասին, որ ենթադրությունները ճիշտ են արտացոլում ղեկավարության մտադրությունը և ունակությունը կազմակերպության անունից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին և բացահայտումներին առնչվող որոշակի գործողություններ իրականացնելու հետ կապված,
- որ հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված բացահայտումներն ամբողջական են և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,
- որ չկան ֆինանսական հաշվետվություններում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կամ բացահայտումների ճշգրտում պահանջող հետագա դեպքեր:

²⁶ ԱՄՄ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>:

²⁷ ԱՄՄ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

Ա.127.Ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչված կամ չբացահայտված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար՝ գրավոր հայտարարությունները նաև կարող են ներառել հետևյալը.

- ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի ճանաչման կամ բացահայտման հայտանիշների չբավարարման որոշման համար օգտագործված հիմքերը պատշաճ են (տես պարագրաֆ Ա.114-ը),
- իրական արժեքով չչափված կամ չճանաչված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի իրական արժեքի պահանջի սահմանված ենթադրությունների տեղին չլինելու վերաբերյալ ղեկավարության կողմից օգտագործված հիմքերը պատշաճ են (տես պարագրաֆ Ա.115-ը):

Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար.23)

Ա.128.Աուդիտի ընթացքում բացահայտված ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշների փաստաթղթավորումը օժանդակում է աուդիտորին՝ եզրահանգելու՝ արդյո՞ք աուդիտորի ռիսկի գնահատման և նրանց նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունները շարունակում են տեղին լինել, և արդյո՞ք ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից: Տես պարագրաֆ Ա.125-ը ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշների օրինակների վերաբերյալ:

Հավելված (հղում՝ պար.Ա1) Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում

Սույն հավելվածի նպատակն է միայն ապահովել տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն իրական արժեքի չափման և բացահայտման վերաբերյալ ընդհանուր քննարկում՝ հիմնական գաղափարի և ենթատեքստի համար:

1. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները պահանջում կամ թույլատրում են ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքի բազմազան չափումներ և բացահայտումներ: Նրանք տարբերվում են նաև ուղեցույցների խորությամբ, որոնք տրամադրում են ակտիվների ու պարտավորությունների և նրանց կից բացահայտումների չափման հիմքեր: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակներ տալիս են մանրակրկիտ ուղեցույց, մի մասը տալիս են ընդհանուր ուղեցույց, իսկ մյուսներն էլ ընդհանրապես ուղեցույց չեն տալիս: Ի լրումն, նաև առկա է տնտեսության որոշ ճյուղերին յուրահատուկ իրական արժեքի չափումների և բացահայտումների գործելաոճ:
2. Իրական արժեքի սահմանումները կարող են տարբերվել ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում կամ նույն շրջանակում՝ տարբեր ակտիվների, պարտավորությունների կամ բացահայտումների հետ կապված:

Օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՄՄ) 39-ը²⁸ իրական արժեքը սահմանում է որպես «գումար, որով ակտիվը կարող է փոխանակվել կամ պարտավորությունը մարվել գիտակից պատրաստակամ անձանց միջև պարզաձև ձևով գործարքի ժամանակ»։ Իրական արժեքի սկզբունքը սովորաբար ենթադրում է ընթացիկ գործարք, և ոչ թե անցյալ կամ ապագա որևէ պահին կատարվող: Հետևաբար, իրական արժեքի չափման գործընթացը կփնտրի այն գնահատվող գումարը, որով տվյալ գործարքը կարող էր տեղի ունենալ: Ի լրումն, տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են օգտագործել տարբեր տերմիններ, ինչպես օրինակ՝ «կազմակերպությանը յուրահատուկ արժեք», «օգտագործման արժեք» կամ նմանատիպ տերմիններ, բայց կարող են դեռևս գտնվել սույն ԱՄՄ-ի իրական արժեքի սկզբունքի շրջանակում:

3. Ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակները կարող են ժամանակի ընթացքում իրական արժեքի փոփոխությանը վերաբերել տարբեր կերպ: Օրինակ՝ մասնավոր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է պահանջել, որ որոշ ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքի փոփոխությունները արտացոլվեն անմիջապես սեփական կապիտալում, մինչդեռ այդ փոփոխությունները այլ շրջանակներում կարող են արտացոլվել ֆինանսական արդյունքներում: Որոշ շրջանակներում, որոշումը՝ արդյո՞ք կիրառել իրական արժեքի հաշվառում, կամ ինչպե՞ս է կիրառվում, կախված է ղեկավարության մտադրությունից՝ իրականացնելու որոշակի գործողություններ տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության նկատմամբ:
4. Տարբեր ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են պահանջել որոշ յուրահատուկ իրական արժեքի չափումներ կամ բացահայտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում, և սահմանել կամ թույլատրել դրանք տարբեր աստիճաններով: Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները կարող են.
 - սահմանել չափման, ներկայացման կամ բացահայտման պահանջներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված կամ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված, կամ կից ներկայացված տեղեկատվության համար,
 - թույլատրել կազմակերպությանը ընտրելու իրական արժեքի չափման մասնակի մեթոդ կամ միայն այն դեպքում, երբ որոշակի հայտանիշ բավարարվել է,
 - սահմանել իրական արժեքի որոշման յուրահատուկ մեթոդ, օրինակ՝ անկախ գնահատման կամ զեղչված դրամական հոսքերի յուրահատուկ մոտեցումների միջոցով,
 - թույլատրել ընտրություն իրական արժեքի չափման տարբեր մեթոդների միջև (ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքը կարող է տալ կամ չտալ ընտրության հայտանիշ), կամ
 - չտրամադրել իրական արժեքի չափման կամ իրական արժեքի բացահայտման ուղեցույց, բացի նրանց օգտագործման ընդհանուր կամ գործնական լինելը, օրինակ՝ տնտեսության ճյուղի գործելաձևը:
5. Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ ենթադրում են, որ ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքը կարելի է արժանահավատորեն չափել՝ որպես նախապայման իրական արժեքի չափման

²⁸ ՀՀՄՄ 39, «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչում և չափում»:

կամ բացահայտման պահանջի կամ թույլատվության համար: Որոշ դեպքերում, այդ ենթադրությունը կարելի է կասկածի տակ դնել, երբ ակտիվը կամ պարտավորությունը չունի սակարկված շուկայական գին ակտիվ շուկայում, և որի համար իրական արժեքի չափման այլ մեթոդները հստակորեն համապատասխան կամ կիրառելի չեն: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են որոշել իրական արժեքի առաջնայնությունը, որը տարբերակում է իրական արժեքի ստացման մուտքային տվյալները՝ ակտիվ շուկայական գների հստակորեն <<դիտարկելի մուտքային տվյալներից>> մինչև <<ոչ դիտարկելի մուտքային տվյալներ>>, որոնք ներառում են կազմակերպության սեփական դատողությունները շուկայի մասնակիցների ակնկալվող ենթադրությունների վերաբերյալ:

6. Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ պահանջում են գնահատման տեղեկատվության որոշակի յուրահատուկ ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ, կամ տվյալ ակտիվին կամ պարտավորությանը հատուկ այլ նկատառումներ: Օրինակ՝ ներդրումային գույքի հաշվառումը կարող է պահանջել ճշգրտումներ կատարել գնահատված շուկայական գնի նկատմամբ, օրինակ՝ ճշգրտումներ վաճառքի ժամանակ փակվող գնի, գույքի վիճակի ու գտնվելու վայրի և այլնի համար: Նմանապես, եթե տվյալ ակտիվի շուկան ակտիվ չէ, հրատարակված գները, կարող է անհրաժեշտ լինի ճշգրտել կամ փոփոխել ավելի պատշաճ իրական արժեք ստանալու համար: Օրինակ՝ գնանշված շուկայական գինը կարող է իրական արժեքի ցուցանիշ չլինել, եթե շուկան հազվադեպ է ակտիվ, լավ հիմնավորված չէ, կամ սակավ թվով միավորներ են վաճառում՝ ի համեմատություն միավորների ընդհանուր քանակի առկայության: Հետևաբար, այդ շուկայական գները պետք է ճշգրտվեն կամ փոփոխվեն: Շուկայական տեղեկատվության այլընտրանքային աղբյուրներ կարող են անհրաժեշտ լինել նման ճշգրտումներ կամ փոփոխություններ կատարելու համար: Ի լրումն, նման դեպքերում, տրված գրավը, (օրինակ՝ երբ գրավը կցված է որոշակի տեսակի պարտավորությունում ներդրմանը) կարող է անհրաժեշտ լինի հաշվի առնել տվյալ ակտիվի կամ պարտավորության իրական արժեքը կամ հնարավոր արժեքը:
7. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների մեծ մասում իրական արժեքի սկզբունքը հիմնված է կազմակերպության անընդհատության սկզբունքի վրա՝ առանց որևէ մտադրության կամ անհրաժեշտության լուծարել կամ էականորեն կրճատել գործունեությունը, կամ ստանձնել անբարենպաստ գործարքներ: Հետևաբար, նման դեպքում իրական արժեքը չի լինի այն գումարը, որը կազմակերպությունը կարող է ստանալ կամ վճարել պարտադրվող գործարքների, ոչ կամավոր լուծարման կամ վտանգված վաճառքների ժամանակ: Մյուս կողմից, տվյալ տնտեսության ճյուղի առանձնահատուկ ընդհանուր տնտեսական պայմանները կամ իրավիճակը կարող են առաջացնել շուկայի ոչ իրացվելիություն և պահանջել, որ իրական արժեքը կանխատեսվի վտանգված վաճառքի կամ զգալիորեն նվազեցված գներով: Սակայն կազմակերպությունը ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքի որոշման համար կարող է հաշվի առնել իր ընթացիկ տնտեսական և գործունեության իրավիճակը, եթե դա սահմանված կամ թույլատրված է իր ֆինանսական հաշվետվությունների շիմունքով, և այդ հիմունքը կարող է հստակեցնել կամ չհստակեցնել, թե ինչպես է դա կատարվում: Օրինակ՝ դեկավարության ծրագիրը՝ որոշակի գործնական նպատակներից ելնելով, արագացված կերպով օտարել իր ակտիվը, կարող է տեղին լինել ակտիվի իրական արժեքի որոշման համար:

Իրական արժեքի չափման տարածվածությունը

8. Իրական արժեքի չափումը և բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներում դառնում են խիստ տարածված: Ֆինանսական հաշվետվություններում իրական արժեքներ կարող են հանդիպել տարբեր դեպքերում՝ ներառյալ հետևյալ իրական արժեքի չափումները.
- որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, ինչպես օրինակ՝ իրացվելի արժեթղթերը կամ ֆինանսական գործիքի մարման պարտավորությունը, որոնք պարբերաբար չափվում են <<շուկայական գնով>>,
 - սեփական կապիտալի որոշակի բաղադրիչներ, օրինակ՝ սեփական կապիտալի հատկանիշ պարունակող որոշ ֆինանսական գործիքների ճանաչման, չափման և ներկայացման հաշվառումը, ինչպես օրինակ՝ տիրապետողի հայեցողությամբ սովորական բաժնետոմսերի փոխարկելի պարտատոմս,
 - գործունեության միավորման ժամանակ ձեռք բերված որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ: Օրինակ՝ գործունեության միավորման ժամանակ գործունեության ձեռքբերման հետ կապված գուղվիլի հաշվարկը սովորաբար հիմնված է ձեռք բերված որոշելի ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքի և տրված փոխհատուցման իրական արժեքի վրա,
 - որոշակի ակտիվներ կամ պարտավորություններ, որոնք ճշգրտվում են իրական արժեքի մեկ անգամյա հիմունքով: Որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ կարող են պահանջել իրական արժեքի չափում, որպեսզի գումարի վերածեն ակտիվների կամ ակտիվների խմբի ճշգրտումը արժեզրկման որոշման ժամանակ, օրինակ՝ գործունեության միավորման ժամանակ գուղվիլի արժեզրկման թեստ՝ հիմնված սահմանված գործող կազմակերպության կամ հաշվետու միավորման իրական արժեքի վրա, որի արժեքը հետագայում բաշխվում է կազմակերպության կամ միավորած ակտիվների խմբի և պարտավորությունների վրա, որպեսզի դուրս բերվի անուղղակի գուղվիլը՝ ձևակերպված գուղվիլի հետ համեմատելու համար,
 - ակտիվների կամ պարտավորությունների հանրագումար: Որոշ դեպքերում, ակտիվների կամ պարտավորությունների դասի կամ խմբի չափումը պահանջում է գումարել տվյալ դասի կամ խմբի առանձին ակտիվների կամ պարտավորությունների իրական արժեքները: Օրինակ՝ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն տարաբաշխված վարկային պորտֆելի չափումը կարող է հիմնված լինել պորտֆելի բաղադրիչ որոշ վարկային դասերի իրական արժեքի վրա,
 - ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչված, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրություններում բացահայտված կամ որպես լրացում ներկայացված տեղեկատվությունը: