

ISSAI 200

INTOSAI



Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտները (ISSAI) մշակվել են Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) կողմից: Հավելյալ տեղեկությունների համար այցելեք www.issai.org վեբկայքը:

*Ֆինանսական աուդիտի
հիմնարար սկզբունքները*

INTOSAI ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ

ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ

PSC-ի ՔԱՐՏՈՒՂԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Փոստարկղ 9009 • 1022

Կոպենհագեն • Դանիա

Հեռ.՝ + 45 3392 8400 • Ֆաքս՝ + 45 3311 0415 • ԷԼ. ՀԱՍՑԵ՝

INFO@RIGSREVISIONEN.DK

I N T O S A I



INTOSAI Գլխավոր քարտուղարություն- RECHNUNGSHOF

(Ավստրիայի հաշվիչ դատարան)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 Վիեննա

Ավստրիա

Հեռ.՝ ++43 (1) 711 71 • Ֆաքս՝ ++43 (1) 718 09 69

Էլ. հասցե՝ intosai@rechnungshof.gv.at

Վեբկայք՝ <http://www.intosai.org>

Բովանդակություն

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները

Ֆինանսական աուդիտի հիմունքները

Ֆինանսական աուդիտի նպատակը

Հանրային հատվածի գործողությունները, որոնք ընդգրկված են ISSAI 200 –ում

Հանրային հատվածի աուդիտի տարրերը

ISSAI-ներին համահունչ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման նախապայմանները

Հատուկ նշանակության շրջանակին համապատասխան կազմված ֆինանսական

հաշվետվությունների աուդիտ

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ

Ֆինանսական աուդիտի տարրերը

Ֆինանսական աուդիտի երեք կողմերը

Համապատասխան չափորոշիչները

Խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունները

Ողջամիտ հավաստիացումներ ապահովող առաջադրանքներ

Ֆինանսական աուդիտի սկզբունքները

Ընդհանուր սկզբունքներ

Ֆինանսական աուդիտի իրականացման նախապայմանները

Էթիկա և անկախություն

Որակի հսկողություն

Առաջադրանքն իրականացնող թիմի կառավարում և հմտություններ

Աուդիտի հիմնական հասկացություններին վերաբերող սկզբունքներ

Աուդիտի ռիսկ

Մասնագիտական դատողություն և կասկածամտություն

Էականություն

Հաղորդակցություն

Փաստաթղթավորում

Աուդիտորական գործընթացներին առնչվող սկզբունքները

Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում

Պլանավորում

Աուդիտի ենթակա միավորի մասին պատկերացման ձևավորում

Ռիսկերի գնահատում

Արձագանք՝ գնահատված ռիսկերին

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի գործընթացում խարդախություններին վերաբերող դիտարկումներ

Կազմակերպության կենսունակության դիտարկումներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի օրենսդրության վերաբերյալ դիտարկումներ

Աուդիտորական ապացույց

Հետագա դեպքերի (Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի) դիտարկում

Թերությունների գնահատում

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և հաշվետվության ներկայացում

Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի (ներառյալ կառավարության բոլոր ֆինանսական հաշվետվությունները) աուդիտին վերաբերող դիտարկումներ

Ներածություն

1. Մասնագիտական ստանդարտները և ուղեցույցները կարևորագույն նշանակություն ունեն հանրային հատվածի աուդիտի արժանահավատության, որակի և պրոֆեսիոնալիզմի տեսանկյունից: Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) կողմից մշակված աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտների (ISSAI-ներ) նպատակն է խթանել անկախ և արդյունավետ աուդիտների իրականացումը և աջակցել Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) անդամներին իրենց լիազորություններին և ազգային օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին համահունչ մասնագիտական մոտեցումները մշակելու գործում:
2. *Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար սկզբունքները՝ ISSAI 100-ը*, սահմանում է հանրային հատվածի աուդիտի ընդհանուր սկզբունքներն ու հստակեցնում ISSAI-ների իրավասությունները:
Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքները՝ ISSAI 200-ը, մշակվել է հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման հիմնական սկզբունքներին անդրադառնալու նպատակով: Նշված փաստաթուղթը և հիմնվում է ISSAI 100-ի հիմնարար սկզբունքների վրա և զարգացնում է դրանք՝ համապատասխանեցնելով այն ֆինանսական աուդիտների հատուկ համատեքստին, ինչպես նաև հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական ստանդարտների հիմքը: ISSAI 200-ը պետք է ուսումնասիրվի ու ընկալվի ISSAI 100-ի հետ շաղկապված:
3. Ֆինանսական աուդիտին առնչվող ISSAI-ների հիմնական նպատակն է INTOSAI-ի անդամներին տրամադրել հանրային հատվածի միավորների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի սկզբունքների ամբողջական փաթեթ, ստանդարտներ և ուղեցույցներ: Ի լրումն ISSAI 200-ի՝ ֆինանսական աուդիտի ISSAI-ներում ներառվում են նաև ISSAI շրջանակի չորրորդ մակարդակի ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցները (ISSAI 1000-2999): Սույն ուղեցույցների ընդհանուր ծանոթագրությունը ներկայացված է ISSAI 1000-ում, մինչդեռ ISSAI 1200-ից ISSAI 1810 ստանդարտները ներառում են Աուդիտի և հավաստիացման միջազգային ստանդարտների խորհրդի (IAASB) (ISA 200-810 ստանդարտներ) կողմից մշակված գործնական դրույթները, ծառայելով իբրև աուդիտի միջազգային ստանդարտների կիրառման ուղեցույց: Յուրաքանչյուր գործնական դրույթներ իրեն վերաբերող ISA-ի ստանդարտի հետ միասին հանդիսանում են ISSAI շրջանակի ուղեցույցը:
4. Ֆինանսական աուդիտը նպատակաուղղված է սահմանելու, արդյոք աուդիտի ենթակա միավորի կողմից ֆինանսական տեղեկությունները տրամադրվում են

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման ձևաչափին և գործող իրավական դաշտին համապատասխան: Հանրային հատվածի ֆինանսական աուդիտի շրջանակը կարող է սահմանվել SAI-ի մանդատով, որը ներառում է մի շարք աուդիտի նպատակներ՝ ի հավելում ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքներին համահունչ ֆինանսական փաստաթղթերի աուդիտի իրականացման նպատակին: Այդ նպատակների շարքը կարող է ներառել հետևյալ աուդիտները.

- պետության կամ աուդիտի ենթակա միավորների հաշիվների, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք պարտադիր չէ, որ պատրաստված լինեն ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներին համահունչ,
- բյուջեի, բյուջեի առանձին բաժինների, հատկացումների և միջոցների բաշխմանը վերաբերող այլ որոշումների և դրանց կատարման աուդիտ,
- նախատեսված իրավական հիմքերով կամ ֆինանսավորման աղբյուրներով բնորոշվող քաղաքականությունների, ծրագրերի կամ միջոցառումների աուդիտ,
- Օրենքով սահմանված պարտականությունների, օրինակ, նախարարների պարտականությունների շրջանակի և
- Եկամուտների կամ վճարումների, ակտիվների ու պարտավորությունների խմբերի հետ կապված աուդիտ:

5. Երբ SAI-ների մանդատը սահմանում է աուդիտի հավելյալ նպատակներ, ապա կարող է առաջանալ SAI-ի կողմից ISSAI 100 ստանդարտին՝ հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար սկզբունքներին, ու համապատասխանության և կատարողականի աուդիտի սկզբունքներին համապատասխան ստանդարտների մշակման ու հաստատման անհրաժեշտություն: Նման նպատակների իրականացման համար կարող են կարևոր լինել նաև ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցները, որոնք վերաբերում են ֆինանսական աուդիտի հատուկ նշանակության շրջանակներին¹, առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների², դրանց որոշակի տարրերի, հաշիվների կամ ամփոփ ֆինանսական

¹ ISSAI 1800-«Հատուկ նկատառումներ- Հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ»

² ISSAI 1805 - «Հատուկ նկատառումներ առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ»

հաշվետվությունների³ աուդիտին:

6. ISSAI-ին մանրամասն տեղեկություններ է տրամադրում՝

- Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակի ու լիազորություններ,
- հանրային հատվածում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հիմունքների,
- ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի տարրերի,
- ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի սկզբունքների մասին:

Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները

7. ISSAI 200-ը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման սկզբունքներին համահունչ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հիմնարար սկզբունքները: Այդ սկզբունքները կիրառվում են նաև այն դեպքերում, երբ աուդիտի են ենթարկվում առանձին ֆինանսական հաշվետվություններ, այդ հաշվետվությունների որոշակի տարրեր, առաձին հաշիվներ կամ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին հոդվածներ, ինչպես նաև ֆինանսական աուդիտի հատուկ նշանակության սկզբունքներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, ֆինանսական ամփոփ հաշվետվություններ: Երբ ISSAI 200-ում հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, այն ներառում է նաև նման բնույթի պատասխանատվություն:

8. Ֆինանսական աուդիտին առնչվող ISSAI 1000-ից 1810 համարները, կարող են անհրաժեշտության դեպքում կիրառվել նաև նշված պարտականությունների շրջանակում: Սակայն աուդիտորներին արգելվում է հղում կատարել ISSAI-ների կիրառմանը, եթե.

- բացակայում են ISSAI-ներին համահունչ աուդիտի իրականացման համար անհրաժեշտ նախապայմանները⁴
- կամ եթե աուդիտորը չի կարող համապատասխանել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներով (ISA) ու ISSAI-ներով վերապահված

³ ISSAI 1810- «Ամփոփ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ զեկույցների պատրաստման առաջադրանք»

⁴ ISSAI 1210- «Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը», պարագրաֆ 6-8

իրավասություններին⁵:

9. Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքները վերաբերում են հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր աուդիտներին, ինչպես ողջ կառավարության, այնպես էլ գործադիրի որոշ հատվածների ու առանձին միավորների կտրվածքով:

10. Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքները՝ ISSAI 200-ը, արտացոլում է ISSAI շրջանակի չորրորդ մակարդակի՝ ISSAI 1000-ից 1810 համարներում մանրասն սահմանված աուդիտորական ստանդարտների էությունը: ISSAI 200-ի սկզբունքները կարող են կիրառվել երեք եղանակով.

- որպես հիմք, որի վրա կարող են մշակվել ստանդարտներ
- որպես կայուն ազգային ստանդարտների ընդունման հիմք
- որպես պաշտոնական ստանդարտ հանդիսացող ֆինանսական աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցների ընդունման հիմք:

11. Հաշվետվություններում, ISSAI 200-ին հղում կարող է կատարվել միայն այն դեպքում, երբ մշակված կամ հաստատված աուդիտորական սկզբունքները լիովին համապատասխանում են ISSAI 200-ի բոլոր սկզբունքներին:

12. Աուդիտի հիմնարար սկզբունքների վրա հիմնված աուդիտի ստանդարտները հաստատելիս կամ մշակելիս հաշվետվություններում կարելի է հղում կատարել վերջիններիս՝ օգտագործելով հետևյալ ձևակերպումը.

«Մենք մեր աուդիտն իրականացրել ենք այն ստանդարտների հիման վրա, որոնք համահունչ են ISSAI-ների աուդիտի հիմնարար սկզբունքներին (ISSAI-ներ 100-999)»:

13. Չորրորդ մակարդակի ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցներն որպես պաշտոնական ստանդարտներ հաստատած SAI-ները պետք է իրենց հաշվետվություններում հղում կատարեն վերջիններիս: Կիրառվող ստանդարտներից ու SAI-ի մանդատից կախված՝ հղումը կարող է իրականացվել երկու ճանապարհով.

ա) ISSAI 1000-1810-ին համաձայն. սա նշանակում է լիարժեք համապատասխանություն առնչվող բոլոր ISA-ներին և INTOSAI գործնական

⁵ ISSAI 1000 պարագրաֆ 37-43

դրույթներում սահմանված լրացուցիչ ուղենիշերին,

բ) ISA-ներին համաձայն. սա ենթադրում է բոլոր առնչություն ունեցող ISA-ներին համապատասխանություն:

ISSAI 100-ը ներկայացնում է հավելյալ բացատրություններ ISSAI-ների վերագրած իրավասությունների վերաբերյալ:

14. Այն դեպքերում, երբ որպես պաշտոնական ստանդարտ կիրառվում են չորրորդ մակարդակի ISSAI-ները, հանրային հատվածի աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն նաև ISA-ների իրավասությունները: Չորրորդ մակարդակի ուղենիշերն ամբողջությամբ որպես պաշտոնական ստանդարտներ ընդունելու SAI ձգտումը խրախուսելի է, քանի որ դրանք մշակվել են՝ որպես առկա լավագույն փորձի արտացոլում: INTOSAI-ն գիտակցում է, որ որոշ միջավայրերում հիմնական ադմինիստրատիվ կառույցների բացակայության պատճառով, ինչպես նաև այն պատճառով, որ կիրառվող օրենքներն ու իրավական ակտերը չեն սահմանում ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցներին համահունչ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման նախադրյալներ, սա կարող է հնարավոր չլինել: Նման պարագայում, SAI-ները, հնարավորություն ունեն մշակելու պաշտոնական ստանդարտներ՝ հիմնվելով ֆինանսական աուդիտի առանցքային սկզբունքների վրա:

15. Այն դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին զուգահեռ իրականացվող համապատասխանության աուդիտի համար, որպես պաշտոնական ստանդարտներ, կիրառվում են չորրորդ մակարդակի ISSAI-ները, հանրային հատվածի աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն ինչպես ֆինանսական աուդիտի, այնպես էլ՝ համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներով սահմանվող իրավասությունները⁶:

Ֆինանսական աուդիտի իրականացման հիմունքները

Ֆինանսական աուդիտի նպատակը

16. Ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակն է բարձրացնել նախատեսված օգտագործողների վստահությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հանդեպ: Դրան հնարավոր է ապահովել՝ ներկայացնելով աուդիտորի կարծիքն առ այն, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստված են կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման շրջանակին համահունչ:

⁶ ISSAI 4000- Համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներ- Ընդհանուր ներածություն և ISSAI 4200-

Իսկ այն դեպքերում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարտացի ներկայացման շրջանակին համահունչ, օգտագործողի վստահությունը վերոնշյալի հանդեպ հնարավոր է բարձրացնել՝ ներկայացնելով աուդիտորի կարծիքն այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ներկայացված են ճշմարտացիորեն, կամ նշված շրջանակին համապատասխանում են՝ արտացոլելով օբյեկտիվ և իրական պատկեր: Հանրային հատվածի աուդիտորական կազմակերպությունների համար պարտադիր բնույթ կրող օրենքներով ու իրավական ակտերով կարող է նախատեսվել կարծիքի ձևակերպման այլ տերմինաբանություն: INTOSAI-ի ֆինանսական աուդիտի իրականացման հիմնարար սկզբունքների և էթիկայի պահանջների հիման վրա իրականացված աուդիտն աուդիտորին նման կարծիք արտահայտելու հնարավորություն ընձեռում է:

17. ISSAI 200-ը հիմնված է ISSAI 1200-ով սահմանված հետևյալ նպատակների վրա⁷.

Ա) Ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն, ընդհանուր առմամբ, զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացող էական խեղաթյուրումներից, այդպիսով, հնարավորություն ընձեռելով աուդիտորին կարծիք հայտնել այն մասին, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են, բոլոր էական առումներով, կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներին համահունչ,

բ) ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն և փոխանցել աուդիտի արդյունքները՝ ըստ աուդիտի հայտնաբերած խախտումների:

Հանրային հատվածի գործողությունները, որոնք ընդգրկված են ISSAI 200 –ում

ISSAI-ներին համահունչ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման նախապայմանները

18. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման պայմաններն ապահովվել են:

19. ISSAI-ներին համահունչ ֆինանսական աուդիտի իրականացման համար հիմք են ծառայում հետևյալ նախապայմանները.

- Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման սկզբունքները, որոնք կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար

⁷ ISSAI 1200, ISA 200 պարագրաֆ 11

ընդունելի են համարվում աուդիտորի համար,

- Կազմակերպության ղեկավարությունը տեղեկացված է և գիտակցում իր պատասխանատվությունը՝
 - հաշվետվողականության հիմունքներին համաձայն կիրառելի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, և, անհրաժեշտության դեպքում, դրանց ազնիվ ներկայացման հանդեպ,
 - այնպիսի ներքին հսկողության հանդեպ, որը ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացող խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար:
 - ապահովել ֆինանսական հաշվետվությունների մշակման համար նախատեսված տեղեկատվության անխոչընդոտ հասանելիությունը աուդիտորի համար:

20. Ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքները կարող են լինել ընդհանուր կամ հատուկ օգտագործման: Օգտագործողների լայն շրջանակի տեղեկատվական կարիքները բավարարելու համար նախատեսված հիմունքները կոչվում են ընդհանուր հիմունքներ, մինչդեռ հատուկ նպատակային օգտագործման հիմունքները կիրառվում են որոշակի օգտագործողի կամ օգտագործողների խմբերի կարիքները բավարարելու համար: Հիմունքները կարող են կոչվել նաև ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության շրջանակներ: «Ճշմարիտ ներկայացման շրջանակը» պահանջում է, որ ապահովվի համապատասխանությունը նշված սկզբունքներին, սակայն, բացահայտորեն կամ անուղակիորեն ընդունվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար հնարավոր է, որ անրաժեշտ լինի հեռանալ պահանջներից կամ տրամադրել լրացուցիչ տեղեկություններ: «Համապատասխանության շրջանակ» տերմինն օգտագործվում է անդրադառնալու համար ֆինանսական հաշվետվողականության այն սկզբունքներին, որոնք պահանջում են ապահովել համապատասխանությունը նշված սկզբունքների պահանջներին և չեն ընդունում նման շեղումների հնարավորություն ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար:

21. Առանց ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքների ղեկավարությունը չի ունենա ֆինանսական հաշվետվությունների

պատրաստման համապատասխան հիմքեր, իսկ աուդիտորն էլ՝ դրանց աուդիտի համապատասխան չափորոշիչներ: Համապատասխան չափորոշիչները պետք է լինեն պաշտոնական: Օրինակ, ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս, որպես չափորոշիչ կարող են ծառայել հանրային հատվածի հաշվապահական (IPSAS) և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային (IFRS) ստանդարտները, կամ հանրային հատվածում կիրառման համար նախատեսված միջազգային ու ազգային ֆինանսական հաշվետվողականության այլ սկզբունքներ:

22. Սովորաբար, հանրային հատվածի միավորի կողմից հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը բաղկացած է հետևյալ փաստաթղթերից.

- Ֆինանսական դրության մասին հաշվետվություն
- Ֆինանսական կատարողականի մասին հաշվետվություն
- Զուտ ակտիվների/Սեփական կապիտալի մասին հաշվետվություն
- Բյուջեի և փաստացի տվյալների համադրությունը՝ կամ որպես առանձին ֆինանսական հաշվետվություն, կամ համաձայնեցված տեսքով
- Ծանոթագրություններ, բաղկացած հաշվապահական կարևոր քաղաքականություններից և բացատրական բնույթի այլ տեղեկություններ
- Որոշակի միջավայրերում, ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը կարող է ներառել նաև այլ հաշվետվություններ, ինչպիսիք են օրինակ, կատարողականի ու հատկացումներին վերաբերող հաշվետվությունները:

Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հաշվապահական հաշվառման այլ հիմունքների համաձայն, օրինակ ձևափոխված հաշվեգրման կամ դրամարկղային մեթոդների հիման վրա, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը կարող է և չներառել վերը թվարկված փաստաթղթերն ամբողջությամբ:

23. Աուդիտորի կողմից հաճախ ընդունելի են օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով նախատեսված հիմունքները: Սակայն, անգամ անընդունելի համարվելու դեպքում, նման սկզբունքները կարող են թույլատրելի լինել եթե.

- Ղեկավարությունը համաձայնում է ֆինանսական հաշվետվություններում տրամադրել լրացուցիչ անհրաժեշտ բացահայտումներ ապակողմնորոշումից խուսափելու համար,
- Ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է լուսաբանող պարագրաֆ՝ օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելով նմանատիպ լրացուցիչ բացահայտումների վրա:

Եթե վերը ներկայացված պայմանները չեն բավարարվում, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի ֆինանսական հաշվետվությունների ապակողմնորոշիչ բնույթի ազդեցությունը աուդիտի եզրակացության և կարծիքի վրա, և դիտարկի այդ մասին օրենսդիր մարմնին տեղեկացնելու անհրաժեշտությունը:

24. Ֆինանսական հաշվետվությունների ընդունելի սկզբունքները սովորաբար ի ցույց են դնում որոշակի բնութագրիչներ, որոնք երաշխավորում են, ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկությունների արժեքավորությունը նախատեսված օգտագործողի համար: Դրանք են՝

- համապատասխանություն. Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկությունները համապատասխանում են աուդիտի ենթարկված միավորի բնույթին և ֆինանսական հաշվետվության նպատակին,
- ամբողջականություն. որևէ գործարք, միջոցառում, հաշվեկշռի մնացորդ կամ բացահայտում, որը կարող էր ազդել ֆինանսական հաշվետվության մասին եզրակացության վրա բաց չի թողնվել,
- արժանահավատություն. ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկությունները
 - (I) արտացոլում են դեպքերի և գործարքների տնտեսական բովանդակությունը, այլ ոչ թե միայն դրանց իրավաբանական ձևը (եթե կիրառելի է),
 - (II) հիմնված են արդյունքների ողջամիտ և հետևողական գնահատման, չափման, ներկայացման կամ բացահայտումների լույսի ներքո:
- չեզոքություն և անաչառություն. ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկությունները զերծ են կողմնակալությունից
- դյուրըմբռնելի. ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած

տեղեկությունները պարզ են, ընկալելի և միմյանցից էապես տարբերվող մեկնաբանությունների առիթ չեն տալիս:

ISSAI 1210⁸-ի Հավալված 2-ը կարող է հավելյալ օգնել աուդիտորին ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքների սահմանման հարցում:

25. Հանրային աուդիտի որոշ միջավայրերում, ֆինանսական աուդիտները ընկալվում են՝ որպես բյուջեի կատարման աուդիտ, որը հաճախ ներառում է համապատասխանության և օրինավորության տեսանկյունից բյուջեի կատարման հանդեպ գործարքների ստուգում, : Նման աուդիտները կարող են ձեռնարկվել՝ հիմք ընդունելով առկա ռիսկերը կամ նպատակ ունենալով ընդգրկել բոլոր գործարքները: Աուդիտի նման միջավայրերում հաճախ բացակայում են ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի շրջանակ: Ֆինանսական գործարքների արդյունքները կարող են ներկայացվել որպես կատարված ծախսերի հանրագումարի ու բյուջետային միջոցների համեմատություն: Այն միջավայրերում, որտեղ նման աուդիտներ են նախաձեռնվում, և բացակայում են ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի շրջանակին համահունչ պատրաստված հաշվետվությունները, աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ ֆինանսական աուդիտի համար ISSAI-ներով սահմանված նախապայմաններ առկա չեն: Ուստի, աուդիտորները կարող են դիտարկել իրենց պահանջներին համապատասխանող ստանդարտների մշակման անհրաժեշտությունը, որպես ուղեցույց օգտագործելով Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքները: Այն դեպքերում, երբ աուդիտի մանդատը վերաբերում է ֆինանսական աուդիտին, սակայն չի կապում այն ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին համահունչ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ, առաջարկվում է ISSAI-ները դիտարկել՝ որպես լավագույն փորձի օրինակ և կոկրետ միջավայրի համար մշակված ստանդարտների միջոցով առաջնորդվել ISSAI-ների ոգով: Այն դեպքերում, երբ աուդիտի մանդատը վերաբերում է մեկ ֆինանսական հաշվետվությանը կամ դրա որոշ տարրերին, հաշիվներին կամ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին հոդվածներին, ապա կարող է նպատակահարմար լինել ISSAI 1805⁹ կիրառումը:

26. Աուդիտի այն տեսակը, որն իրականացվում է մի միջավայրում, որտեղ աուդիտի հիմնական հարցը իրավասությունների համապատասխանությունն է, սովորաբար համարվում է համապատասխանության աուդիտ: *ISSAI-400-ը, որը*

⁸ ISSAI 1210 Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը

⁹ ISSAI 1805- Հատուկ նկատառումներ. առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ

կրում է «Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքներ» վերնագիրը, կարող է ծառայել որպես տեղեկատվության կարևոր աղբյուր՝ աուդիտորական աշխատանքների ստանդարտների մշակման և հաստատման համար: Մյուս կողմից, եթե աուդիտի մանդատը ընձեռում է աուդիտորական ընթացակարգերը փոփոխությունների ենթարկելու հնարավորություն և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով կիրառվում են ֆինանսական հաշվետվողականության ընդունելի հիմունքները, ապա հետագայում կարող են ընդունվել նաև ֆինանսական աուդիտին վերաբերող ISSAI-ներ:

Հատուկ նշանակության շրջանակների համապատասխան կազմված ֆինանսական հաշվետվություններ

27. ISSAI 200-ի սկզբունքները կիրառելի են ինչպես ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ հատուկ նշանակության շրջանակին համաձայն կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների համատեքստում: Բացի ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններից, հանրային հատվածի միավորը պետք է ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստի նաև այլ կողմերի համար (ինչպիսիք են օրինակ, կառավարման մարմինները, օրենսդիր մարմինը, կամ վերահսկողական գործառույթով օժտված այլ միավորներ), որոնք կարող են պահանջել իրենց առանձնահատուկ տեղեկատվական պահանջներին համապատասխանեցված ֆինանսական հաշվետվություններ: Որոշ միջավայրերում նման ֆինանսական հաշվետվությունները հանրային հատվածի միավորների կողմից կազմվող միակ ֆինանսական հաշվետվություններն են: Հատուկ նպատակով կազմված ֆինանսական հաշվետվությունները նախատեսված չեն հանրության լայն շրջանակի համար: Այդ իսկ պատճառով, աուդիտորները ուշադիր պետք է վերլուծեն արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը նախատեսված է օգտագործողների լայն շրջանակի (ընդհանուր նշանակության շրջանակ), որոշակի օգտագործողների, թե ստանդարտներ սահմանող մարմինների պահանջները բավարարելու համար:

28. Հանրային հատվածին բնորոշ հատուկ նշանակության շրջանակի համաձայն կազմված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ընդգրկել.

- հաշվապահական հաշվառման դրամարկային մեթոդը (դրամական միջոցների մուտքեր և ելքեր)՝ դրամական միջոցների հոսքերի տեղեկատվության գծով, որը կազմակերպությունը պետք է պատրաստի կառավարման մարմնի համար,

- ֆինանսավորում հատկացնող միջազգային կազմակերպության կողմից կամ համապատասխան մեխանիզմներով նախատեսված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթները,
- կառավարման մարմնի, օրենսդրի կամ այդ կազմակերպության պահանջները բավարարելու նպատակով վերահսկողություն իրականացնող այլ մարմնի կողմից սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթները, կամ
- պայմանագրերի ֆինանսական հաշվետվողականության դրույթները, ինչպիսիք են օրինակ դրամաշնորհային ծրագրերը:

29. ISSAI 200-ի սկզբունքները համապատասխանում են նման հիմունքներին համահունչ պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին: Ի լրումն այս սկզբունքների, SAI-ները դրանց վրա հիմնված ստանդարտները մշակելիս և հաստատելիս կարող են նաև օգտակար համարել նաև ISSAI 1800-ում ներկայացված այն պահանջների ու ուղեցույցների կիրառումը, որոնք վերաբերում են Հատուկ նշանակության շրջանակներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում ISSAI 1200-1700-ի կիրառման հատուկ նկատառումներին:

Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ

30. ISSAI 200-ի սկզբունքները կիրառելի են նաև այն հանրային հատվածի միավորների աուդիտում, որոնք պատրաստում են ֆինանսական տեղեկություններ, այդ թվում նաև առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության որոշակի տարրերին, հաշիվներին կամ հոդվածներին վերաբերող հաշվետվություններ՝ այլ կողմերի համար (օրինակ կառավարման մարմինների, օրենսդիր մարմնի կամ վերահսկողական գործառնություն օժտված այլ կողմերի համար): Նման տեղեկությունները կարող են ուսումնասիրվել SAI-ի աուդիտի մանդատով: Աուդիտորները կարող են ներգրավվել նաև առանձին հաշվետվությունների, դրանց որոշ տարրերի, հաշիվների, օրինակ՝ կառավարության կողմից ֆինանսավորվող ծրագրերի աուդիտում, ներգրավված չլինելով միավորի ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթեթի աուդիտում:

31. ISSAI 200 սկզբունքների վրա հիմնված ստանդարտները մշակելիս կամ հաստատելիս SAI-ի կողմից կարող է օգտակար համարվել ISSAI 1805-ի

պահանջների ու ուղեցույցների կիրառումը: ISSAI 1805-ը վերաբերում է հատուկ նկատառումներին, որոնք առնչվում են առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների, հաշվետվությունների առանձին տարրերի, հաշիվների կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին հոդվածների աուդիտում ISA-ների պահանջների կիրառմանը: Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունը կամ դրա որոշակի տարրերը, հաշիվները, ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին հոդվածները կարող են կազմված լինել հատուկ կամ ընդհանուր նշանակության շրջանակների համաձայն:

Ֆինանսական աուդիտի տարրեր

32. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը սահմանվում է՝ որպես հավաստիացման (տեղեկությունների հաստատման) առաջադրանք, որտեղ ներառված է առնվազն երեք կողմ. աուդիտորը, պատասխանատու կողմը, և նախատեսված օգտագործողը: Հանրային հատվածի աուդիտի տարրերը նկարագրված են ISSAI 100-ում¹⁰: ISSAI 200-ը ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող լրացուցիչ դրույթներ:

Ֆինանսական աուդիտի երեք կողմերը

33. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում պատասխանատու կողմը պատասխանատվություն է կրում խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունների համար (սովորաբար հենց ֆինանսական հաշվետվությունների համար), ինչպես նաև կարող է պատասխանատու լինել խնդրո առարկայի հիմքում ընկած նյութի համար (ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված ֆինանսական գործունեությունը): Պատասխանատու կողմը սովորաբար իշխանության գործադիր ճյուղն է և/կամ հանրային հատվածի ստորադաս միավորները, որոնք պատասխանատու են հանրային միջոցների կառավարման, օրենսդիր մարմնի վերահսկողության ներքո իրենց լիազորություններն իրականացնելու, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների բովանդակության համար: Ակնկալվում է, որ նշված միավորները միջոցները կառավարեն և իրենց լիազորություններն իրականացնեն օրենսդիր մարմնի որոշումներին ու սահմանված նախապայմաններին համաձայն:

34. Օրենսդիրը ներկայացնում է քաղաքացիներին, որոնք էլ հանդիսանում են

¹⁰ ISSAI-100 Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար սկզբունքները

հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական օգտագործողը: «Նախատեսված օգտագործողը» նախևառաջ խորհրդարանն է, որը որոշումների ընդունման, հանրային ֆինանսների ոլորտի առաջնահերթությունների, ինչպես նաև նախատեսված ծախսերի ու եկամուտների նպատակի ու բովանդակության սահմանման միջոցով ներկայացնում է քաղաքացիներին՝ ապահովելով ժողովրդավարական ընթացակարգերի մաս կազմող վերնշված գործընթացների իրականացումը: Օրենսդիրի որոշումները կամ սահմանված նախապայամանները կազմում են հանրային հատվածի ֆինանսական աուդիտի ավելի լայն հեռանկարի հիմքը: Հանրային հատվածի միավորների տեսանկյունից վերջիններիս ֆինանսական հաշվետվությունների առաջնային օգտագործողն օրենսդիր մարմինն ու վերադաս մարմիններն են:

35. Պատասխանատու կողմը և նախատեսված օգտագործողները կարող են հանդիսանալ հանրային հատվածի միևնույն միավորի ներկայացուցիչ կամ ներկայացնել տարբեր մարմիններ: Ըստ առաջին սցենարի, կառավարական կառույցը վերահսկող խորհուրդը հնարավոր է ձգտի ստանալ հանրային հատվածի նույն կառույցի կառավարման օղակից ձեռք բերված տեղեկետվության հաստատումը: Պատասխանատու կողմի և նախատեսված օգտագործողի հարաբերությունները անհրաժեշտ է դիտարկել առանձին առաջադրանքների համատեքստում: Դրանք կարող են տարբերվել պատասխանատվության մասին առավել ավանդական պատկերացումներից:

Համապատասխան չափորոշիչներ

36. Չափորոշիչներն այն նորմերն են, որոնք օգտագործվում են գնահատելու համար խնդրո առարկան, անհրաժեշտության դեպքում, հանդիսանալով նաև ներկայացման և բացահայտումների նորմ: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս, սովորաբար, ֆորմալ առումով կիրառվում են հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (IPSAS), Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (IFRS) կամ հանրային հատվածում կիրառվող ազգային ֆինանսական հաշվետվողականության այլ սկզբունքներ:

Խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկություններ

37. Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող ֆինանսական դրությունը, ֆինանսական կատարողականը, դրամական հոսքերը և ծանոթագրությունները (խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունները) բխում են հանրային հատվածի

միավորի ֆինանսական տվյալների ճանաչման, գնահատման և ներկայացման ու բացահայտման (չափանիշներ) նպատակով ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների կիրառումից: «Խնդրո առարկային առնչվող տեղեկություններ» տերմինը վերաբերում է խնդրո առարկայի գնահատման վերջնական արդյունքին: Աուդիտորը հավաքում է հենց խնդրո առարկային (օր. միավորի ֆինանսական հաշվետվություններին) վերաբերող բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտորական հաշվետվությունում արտահայտվող կարծիքի համար ողջամիտ հիմքեր ապահովելու համար:

Ողջամիտ հավաստիացումներ ապահովող առաջադրանքներ

38. ISSAI-ներին համահունչ իրականացված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտները հանդիսանում են ողջամիտ հավաստիացում ապահովող առաջադրանքներ: Հաշվի առնելով աուդիտի ներքին սահմանափակումները՝ կարելի է արձանագրել, որ ողջամիտ հավաստիացումների մակարդակը բարձր է, սակայն ոչ բացարձակ, ինչի արդյունքում, աուդիտորի կողմից հավաքագրված ապացույցներն ավելի շատ համոզիչ բնույթ ունեն, քան վերջնական: Ընդհանուր առմամբ, ողջամիտ հավաստիացման աուդիտների արդյունքում կազմված եզրակացություններն ունեն դրական տեսք, որը ձևակերպվում է հետևյալ կերպ. «մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ կերպով են ներկայացնում ֆինանսական դրությունը (արտացոլում են ճիշտ և իրական պատկերը)», ինչպես նաև վերջինիս ֆինանսական կատարողականը և դրամական հոսքերը, ...» , կամ համապատասխանության սկզբունքի պարագայում, կարող է կիրառվել հետևյալ ձևակերպումը. «մեր կարծիքով, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, բոլոր էական առումներով, ... -ին համահունչ»:

39. Սահմանափակ հավաստիացումներ ապահովող առաջադրանքները, ինչպիսիք են օրինակ՝ վերանայման առաջադրանքները, ներկայումս ներառված չեն ֆինանսական աուդիտին առնչվող ISSAI-ներում: Նման առաջադրանքները տրամադրում են հավաստիացման ավելի ցածր մակարդակ, քան ողջամիտ հավաստիացման առաջադրանքները, և մշակված են այնպես, որ հանգեցնեն բացասական ձևակերպված եզրակացությունների, օրինակ «որևէ հանգամանք, որը մեզ կստիպեր կարծել, որ ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունը, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ կերպով նրակայացված չէ, չի գրավել մեր ուշադրությունը»: Հնարավոր է, որ նման առաջադրանքներ կատարող աուդիտորները ֆինանսական աուդիտի ISSAI-ների շրջանակից դուրս գործող ուղեցույցները կիրառելու կարիք ունենան: Այս տեսանկյունից օգտակար կարող

են լինել ISSAI 100-ում արտացոլված աուդիտի հիմնարար սկզբունքները:

Ֆինանսական աուդիտի սկզբունքները

Ընդհանուր սկզբունքները

Ֆինանսական աուդիտի իրականացման նախապայմանները

Էթիկա և անկախություն

40. Աուդիտորները պետք է համապատասխանեն էթիկայի համապատասխան պահանջներին, այդ թվում նաև այն պահանջներին, որոնք առնչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման ընթացքում անկախության պահպանմանը:

41. ISSAI-ների համաձայն աուդիտ իրականացնող աուդիտորները ենթարկվում են *էթիկայի կանոնների՝ ISSAI 30-ի* պահանջներին, որոնք կիրառվում են ազգային համատեքստում: ISSAI-ների չորրորդ մակարդակը որպես պաշտոնական ստանդարտներ ընդունած կամ ISA-ներով առաջնորդվող SAI-ներում աուդիտորները պետք է ենթարկվեն ISSAI – 30-ին կամ համապատասխանեն Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի (ՀԷՄՍԽ/IESBA -International Ethics Standards Board for Accountants) կողմից հաստատված բրոֆեսիոնալ հաշվապահների էթիկայի ստանդարտներին, որով սահմանվում են պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագծի հիմնական կանոնները: Այլ պարագայում աուդիտորները պետք է ենթարկվեն ազգային պահանջներին, որոնք պակաս խիստ չպետք է լինեն: Այստեղ կաող են արդիական լինել ազգային համատեքստում կիրառվող INTOSAI վարքագծի կանոնները: Այդ իսկ պատճառով, իրականացված աուդիտի՝ ISSAI-ներին կամ ISA-ներին համապատասխան լինելը հաշվետվությունում մատնանշելու համար SAI-ները պետք է ընդունեն ISSAI 30 ստանդարտը կամ IESBA-ի էթիկայի կանոնները:

Որակի հսկողություն

42. Աուդիտորները պետք է իրականացնեն որակի հսկողության գործընթաններ այն առաջադրանքների մակարդակում, որոնք ապահովում են ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ աուդիտը համապատասխանում է մասնագիտական ստանդարտներին և գործող օրենքների ու իրավական ակտերի պահանջներին, և հաստատում են, որ աուդիտորական եզրակացությունը համահունչ է առկա իրողություններին:

43. Ինչպես նշվում է ISSAI 100-ում, SAI-ները պետք է ընդունեն որակի հսկողության գործընթացներ, որոնք համապատասխանում են SAI-ների որակի հսկողության ստանդարտին՝ ISSAI 40: Նշված փաստաթուղթը ներկայացնում է հանրային հատվածում ԱՀՄՄԽ/IAASB-ի Որակի հսկողության միջազգային ստանդարտների կիրառման համատեքստը (ISQC 1): ISQC 1-ը, սահմանում է չափանիշներ և տրամադրում կազմակերպության որակի հսկողության համակարգի ուղեցույցերը: Չնայած, որ ISSAI 40-ի ընդհանուր սկզբունքները և հիմնական նպատակները համահունչ են ISQC 1-ին, SAI-ներին դրանց համապատասխանությունը ապահովելու համար ISSAI 40-ի պահանջները համապատասխանեցվել են SAI-ի իրողությանը:

44. SAI-ի ղեկավարը կամ համարժեք կոլեկտիվ մարմինը ընդհանուր պատասխանատվություն է կրում որակի հսկողության գործընթացների ներդրման և պահպանման համար, չնայած, որ ամենօրյա գործառնությունների պատասխանատվությունը կարող է պատվիրակվել այլոց: Օրինակ, որևէ առաջատար աուդիտոր, որը պատասխանատու է աուդիտի առաջադրանքի համար, ի վերջո, հաշվետու է SAI-ի ղեկավարին:

45. Հանրային հատվածի աուդիտորները, որոնք ներգրավված են ISSA 200-ի հիման վրա կամ դրան համահունչ իրականացվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում, առաջադրանքների մակարդակում ենթակա են որակի հսկողության պահանջներին: ISSA 200-ին համապատասխանող չափանիշները մշակելիս կամ ընդունելիս, SAI-ները պետք է դիտարկեն հետևյալ կետերին վերաբերող պահանջների ձևակերպման անհրաժեշտությունը.

- առաջատար աուդիտորը պետք է պատասխանատվություն ստանձնի յուրաքանչյուր առաջադրանքի իրականացման ընդհանուր որակի համար,
- առաջատար աուդիտորը պետք է երաշխավորի աուդիտի թիմի բոլոր անդամների համապատասխանությունը էթիկական պահանջներին,
- առաջատար աուդիտորը պետք է եզրակացություն կազմի աուդիտի առաջադրանքում անկախությանը վերաբերող պահանջներին և իրականացնի այդ անկախությունը վտանգող հանգամանքների վերացմանն ուղղված համապատասխան գործողություններ,
- առաջատար աուդիտորը պետք է բավարարված լինի աուդիտի թիմի և դրսից ներգրավված փորձագետների բանիմացությամբ և կարողություններով,
- առաջատար աուդիտորը պետք է ստանձնի աուդիտի իրականացման պատասխանատվությունը, մասնավորապես.

- առաջնորդի, վերահսկի և իրականացնի աուդիտը

- ապահովի, որ վերստուգումներն իրականացվեն SAI-ի վերստուգման քաղաքականություններին ու գործընթացներին համապատասխան:

Առաջադրանքն իրականացնող թիմի կառավարում և հմտություններ

46. Աուդիտորը պետք է համոզվի, որ աուդիտի ամբողջ թիմն ու ներգրավված արտաքին փորձագետներից յուրաքանչյուրն ունեն համապատասխան մասնագիտական գիտելիքներ ու կարողություններ, որոնք՝

- ա) թույլ կտան աուդիտն իրականացնել համապատասխան ստանդարտներին և գործող օրենքերի ու իրավական ակտերի պահանջներին համահունչ,**
- բ) աուդիտորին հնարավորություն կընձեռեն պատրաստել տվյալ պայմաններին համապատասխանող հաշվետվություն:**

47. Աուդիտի թիմի մասնագիտական գիտելիքներին և կարողություններին անդրադառնալիս աուդիտորը պետք է հավաստիանա թիմի՝ որպես մեկ ամբողջության հետ կապված հետևյալ հարցերը.

- թիմը պատկերացում է ձեռք բերել համապատասխան վերապատրաստման, ինչպես նաև նմանատիպ բնույթի ու բարդության աուդիտորական առաջադրանքներ իրականացնելու գործնական փորձի միջոցով,
- թիմը ընկալում է ստանդարտների և գործող օրենքների ու իրավական այլ ակտերի պահանջները,
- թիմը տիրապետում է տեխնիկական փորձաքննության, այդ թվում՝ համապատասխան SS հմտություններին և հաշվապահական հաշվառման ու աուդիտի առանձին մասնագիտական ոլորտների գիտելիքներին,
- թափրապետում է այն ոլորտին, որտեղ գործում է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունը,
- ունի մասնագիտական դատողություններ անելու կարողություն,
- ընկալում է SAI-ների որակի հսկողության քաղաքականությունները ու գործընթացները,
- համապատասխան միջավայրում կատարում է աուդիտի առաջադրանքի պայմանները, ներառյալ հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի մեխանիզմների վերաբերյալ պատկերացումները, օրենսդիր մարմնին կամ կառավարական այլ կառույցներին ի շահ հանրության հաշվետվությունների ներկայացումը,
- անհրաժեշտության դեպքում, թիմը տիրապետում է կատարողականի կամ համապատասխանության աուդիտի իրականացման հմտություններին:

Աուդիտի հիմնական հասկացություններին վերաբերող սկզբունքներ

48. ISSAIs 1000-2999 ստանդարտներում ներկայացվում է ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքների կիրառման լավագույն փորձը: Սակայն, եթե SAI-ն որոշում է ստանդարտները մշակել, հիմնվելով հիմնարար սկզբունքների վրա, կամ հաստատել ազգային ստանդարտներ, որոնք համահունչ են այդ սկզբունքներին, ապա անհրաժեշտ է անդրադարձ կատարել այս և հետագա ստանդարտներում ներառված հարցերին:

Աուդիտորական ռիսկ

49. Աուդիտորը պետք է աուդիտի ռիսկերը նվազեցնի՝ ողջամիտ հավաստիացումներ ձեռք բերելու համար հասցնելով դրանք ընդունելի նվազագույն մակարդակի, որը հիմք կծառայի դրական կարծիքի արտահայտման համար:

50. Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացմանն առնչվող աուդիտորական ռիսկը կայանում է նրանում, որ խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունների էական խեղաթյուրման պարագայում, աուդիտորը կարող է ոչ պատշաճ եզրակացության հանգել: Աուդիտորը, աուդիտի պայմանները հաշվի առնելով, կնվազեցնի աուդիտորական ռիսկը՝ հասցնելով այն ընդունելի ցածր մակարդակի՝ ողջամիտ հավաստիացումներ ձեռք բերելու համար, որոնք և հիմք կծառայեն դրական կարծիքի արտահայտման համար: Աուդիտորի կողմից ձեռք բերված հավաստիացումները պետք է բարձրացնեն նախատեսված օգտագործողի վստահությունը խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունների հանդեպ՝ հասցնելով այն զգալիորեն բարձր մակարդակի:

51. Ընդհանուր առմամբ, աուդիտի ռիսկերը կախված են հետևյալ բաղադրիչներից.

- Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը բաղկացած են բնորոշ ռիսկերից և հսկողության ռիսկերից.

ա) բնորոշ ռիսկ. խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունների հակվածությունն է էական խեղաթյուրումների՝ ենթադրելով որ առկա է ոչ պատշաճ հսկողություն

բ) հսկողության ռիսկ. էական խեղաթյուրումների առաջացման ռիսկն է, որը համապատասխան ահսկողության կողմից ճիշտ ժամակին չի կանխվում կամ հայտնաբերվում ու շտկվում: Խնդրո առարկայի հետ կապված հսկողության ռիսկը մշտապես գոյություն կունենա ներքին հսկողության մշակմանն ու կիրառմանը բնորոշ սահմանափակումների պատճառով:

- Աուդիտորական ռիսկը ֆունկցիա է՝ կախված էական խեղաթյուրումներից և

չհայտնաբերման ռիսկից:

դ) չհայտնաբերման ռիսկը՝ աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրումը չհայտնաբերելու ռիսկն է:

52. Ռիսկերի գնահատումը հիմնված է այդ նպատակի համար անհրաժեշտ տեղեկությունների ստացմանն ուղղված գործընթացների, ինչպես նաև ողջ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Ռիսկի գնահատումը մասնագիտական դատողության խնդիր է և հստակ չափման ենթակա չէ: Այն, թե որքանով է աուդիտորը հաշվի առնում ռիսկի տարրերից յուրաքանչյուրը կախված է աուդիտի իրողությունից:

Մասնագիտական դատողություն և կասկածամտություն

53. Աուդիտորը պետք է աուդիտը պլանավորի և իրականացնի՝ դրսևորելով մասնագիտական կասկածամտություն և ընդունելով, որ կարող են գոյություն ունենալ այնպիսի հանգամանքներ, որոնց հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտնեն էական խեղաթյուրումներ: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելիս, իրականացնելիս, եզրակացություններ անելիս և հաշվետվություն ներկայացնելիս աուդիտորը պետք է գործի դնի մասնագիտական դատողությունը:

54. «Մասնագիտական դատողություն» և «մասնագիտական կասկածամտություն» տերմինները տեղին են, երբ ձևակերպվում են աուդիտորի կողմից աուդիտին առնչվող խնդիրներին պատշաճ արձագանքելու նպատակով ընդունվող որոշումների պահանջները: Դրանք արտացոլում են աուդիտորի վերաբերմունքը, որը ներառում է թերահավատ մտածելակերպ: Այս հասկացությունները սահմանված են ֆինանսական աուդիտին առնչվող ISSAI-ներում:

55. Մասնագիտական դատողությունը աուդիտորի կողմից գործի է դրվում աուդիտի բոլոր փուլերում: Այն ներառում է մասնագիտական ուսուցման, գիտելիքների և փորձառության կիրառում՝ աուդիտի, հաշվապահական հաշվառման և էթիկայի ստանդարտներով նախատեսված համապատասխան համատեքստում, գործողությունների ընթացքի վերաբերյալ հիմնավորված այնպիսի որոշումներ կայացնելու նպատակով, որոնք համահունչ կլինեն աուդիտորական առաջադրանքի պայմաններին¹¹:

56. Մասնագիտական դատողությունը անհրաժեշտ է, հատկապես, սահմանելու

¹¹ ISSAI 1200 պարագրաֆ 13

համար.

- Էականությունը և աուդիտորական ռիսկերը
- ISSAI-ների և ISA-ների պահանջները բավարարելու և աուդիտորական ապացույցներ հավաքագրելու համար օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները,
- արդյոք ձեռք են բերվել բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ և արդյոք աուդիտի ընդհանուր նպատակին հասնելու համար անհրաժեշտ է անել ավելին,
- աուդիտի ենթարկվող միավորին համապատասխանող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների կիրառման վերաբերյալ ղեկավարության դատողության գնահատականը,
- ստացված ապացույցների հիման վրա եզրակացություններ կազմելու անհրաժեշտությունը, օրինակ, գնահատել ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս իրականացված հաշվարկների հիմնավորվածությունը:

57. Մասնագիտական կասկածամտությունը առանցքային է աուդիտի բոլոր առաջադրանքների համար: Աուդիտորը պլանավորում և իրականացնում է հավաստիացման առաջադրանքները՝ դրսևորելով մասնագիտական կասկածամտություն ու ընդունելով այնպիսի հանգամանքների հնարավոր գոյությունը, որոնց պատճառով խնդրո առարկային առնչող տեղեկությունները կարող են էապես խեղաթյուրվել: Մասնագիտական կասկածամտությունը նշանակում է, որ աուդիտորը, դրսևորելով թերահավատություն, իրականացնում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների արժանահավատության քննադատական գնահատում, հատուկ ուշադրություն դարձնելով այն ապացույցներին, որոնք հակասում են կամ կասկածի տակ են դնում պատասխանատու այլ կողմերից ստացված փաստաթղթերի և այլ տեղեկությունների արժանահավատությունը: Նման մոտեցում անհրաժեշտ է դրսևորել աուդիտի ողջ ընթացքում՝ նվազեցնելու համար կասկածելի հանգամանքներն անտեսելու, աուդիտորական դիտարկումների հիման վրա չափազանց ընդհանրացված եզրակացություններ անելու, աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները որոշելիս և դրանց արդյունքները գնահատելիս սխալ ենթադրություններ կիրառելու վտանգը:

Էականություն**58. Աուդիտը պլանավորելիս ու իրականացնելիս աուդիտորը պետք պատշաճ կերպով կիրառի էականության հասկացությունը:**

59. Խեղաթյուրումները համարվում են էական, եթե կարելի է հիմնավոր կերպով ակնկալել, որ դրանք, առանձին-առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդեցություն ունենանալ օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա: Էականությունն ունի ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական բնույթ: Հանրային հատվածում, այն չի սահմանափակվում օգտագործողների կողմից ընդունվող տնտեսական որոշումներով, քանի որ այս կամ այն կառավարական ծրագիրը շարունակելու կամ ֆինանսավորում տրամադրելու որոշման համար կարող են հիմք հանդիսանալ ֆինանսական հաշվետվությունները: Էականության որակական այլ ասպեկտներն, ընդհանուր առմամբ, ավելի մեծ դեր են կատարում հանրային հատվածում, քան այլ տիպի միավորներում: Էականության չափումը և զգայունության ինչպես նաև որակական այլ գործոնների դիտարկումը որոշակի աուդիտի շրջանակում աուդիտորական դատողության խնդիր է:

60. Աուդիտի ռազմավարությունը սահմանելիս աուդիտորը պետք է գնահատի էականությունը ողջ ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից: Եթե առկա են մեկ կամ մի քանի առանձին դասերի գործառնություններ, հաշվի մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որոնցում տեղ գտած փոքր ծավալների խեղաթյուրումները, կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ ավելի մեծ ազդեցություն կունենան օգտագործողների ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա, քան ֆինանսական հաշվետվությունների էականությունն՝ ամբողջությամբ վերցրած, ապա աուդիտորը պետք է սահմանի նաև այդ առանձին դասերի գործառնությունների, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների համար կիրառվող էականության մակարդակը կամ մակարդակները:

61. Էական խեղաթյուրումների դիսկերի գնահատման և հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների որոշման նպատակով աուդիտորը պետք է սահմանի արդյունավետ էականության մակարդակը: Միայն առանձին էական խեղաթյուրումները բացահայտելու նպատակով աուդիտի պլանավորումն անտեսում է այն փաստը, որ առանձին ոչ էական խեղաթյուրումների համախումբը կարող է ֆինանսական հաշվետվություններում էական սխալների պատճառ հանդիսանալ և չի սահմանում հնարավոր

չհայտնաբերված խեղաթյուրումների ստորին սահմանը: Արդյունավետ էականությունը սահմանվում է համապատասխան ցածր մակարդակի հասցնելու համար այն հավանականությունը, որ չբացահայտված և չշտկված խեղաթյուրումների համախումբը կհատի էականության շեմը ողջ ֆինանսական հաշվետվության կտրվածքով: Արդյունավետ էականությունը ներառում է նաև մասնագիտական դատողությունների կիրառումը: Դրա վրա իր ազդեցությունն են թողնում միավորի մասին աուդիտորի պատկերացումները, որը պետք է թարմացվի ռիսկերի գնահատման գործընթացների իրականացման արդյունքում: Այն կախված է նաև նախորդ աուդիտի ընթացքում վերհանված, բացահատված խեղաթյուրումների բնույթից և ծավալից, ու, այդպիսով, ներկա փուլի համար խեղաթյուրումների վերաբերյալ աուդիտորի ակնկալիքներից:

62. Էականություն հասկացությունը աուդիտորի կողմից կիրառվում է աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս, ինչպես նաև աուդիտի վրա վերհանված խեղաթյուրումների, իսկ ֆինանսական հաշվետվության վրա՝ չշտկված սխալների (այդ թվում նաև բացթողումների) ազդեցությունը գնահատելիս: Աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ընդհանուր ֆինանսական հաշվետվությանը, և այդ իսկ պատճառով, աուդիտորը պատասխանատու չէ գլոբալ առումով էական նշանակություն չունեցող խեղաթյուրումների բացահայտման համար: Աուդիտորն, այնուամենայնիվ, պետք է առանձնանցնի և արձանագրի ոչ էական քանակական խեղաթյուրումները, քանի որ դրանք կարող են էական լինել՝ ելնելով իրենց առանձնահատուկ բնույթից, կամ երբ հանդես են գալիս իբրև մեկ համախումբ: Էականության նվազագույն շեմից ցածր խեղաթյուրումները կարող են հաշվի չառնվել:
63. Աուդիտի պլանավորման փուլում սահմանված էականությունը անպայման չէ, որ հաստատի շեմը որից ներքև չշտկված սխալներն առանձին կամ, իբրև համախումբ, մշտապես կգնահատվեն որպես ոչ էական: Որոշ խեղաթյուրումներին առնչվող հանգամանքներ կարող են աուդիտորին դրդել դրանք դիտարկել իբրև էական, անգամ եթե դրանց քանակը էականության սահմանված շեմից ցածր է: Չնայած, որ գործնականում հնարվոր չէ աուդիտի գործընթացներն նախագծել այնպես, որ վերհանվեն միայն այն խեղաթյուրումները, որոնք էական են զուտ իրենց բնույթից ելնելով, ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրանց ազդեցությունը գնահատելիս աուդիտորն, այնուամենայնիվ, հաշվի է առնում չշտկված սխալների ոչ միայն չափը, այլև դրանց բնույթն ու դրանց առաջացման առանձնահատուկ հանգամանքները: Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որոշ գործարքների կամ ծրագրերի զգայուն բնույթը, հանրության հետաքրքրությունը, արդյունվետ օրենսդրական վերահսկողության և կանոնակարգման անհրաժեշտությունը,

ինչպես նաև խեղաթյուրումների ու շեղումների էությունը (օր. արդյոք դա սխալի, թե խարդախության հետևանք է):

Հաղորդակցություն

64. Աուդիտորը պետք է աուդիտի ենթարկվող միավորների կառավարման կառուցվածքում առանձնացնի համապատասխան կոնտակտային անձ (անձանց) և նրանց հետ հաղորդակցվի աուդիտի նախատեսվող շրջանակի ու ժամկետների, ինչպես նաև նշանակալի խախտումների մասով:

65. Աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի ինչպես ղեկավարության, այնպես էլ ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց հետ: Հաղորդակցությունը ենթադրում է աուդիտին վերաբերող համապատասխան տեղեկատվության ստացում, ինչպես նաև ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց ժամանակին դիտարկումների և բացահայտումների տրամադրում, որոնք կարևոր և անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկողության գործընթացների համար: Շատ կարևոր է խթանել արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցությունը աուդիտորի և ղեկավարության կողմից լիազորված անձանց միջև:

66. Ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց հատկորոշումը հանրային հատվածում կարող է առաջացնել դժվարություններ: Աուդիտի ենթարկվող միավորը կարող է հանդիսանալ ավելի մեծ կամ ընդլայնված կառույցի մաս, որն ունի կազմակերպական տարբեր մակարդակներում գործող կառավարման մարմիններ՝ օժտված տարբեր գործառույթներով (հորիզոնական կամ ուղղահայաց): Արդյունքում, որոշ դեպքերում, կարող են առանձնացվել ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված տարբեր մի քանի խմբեր: Ավելին, քանի որ հանրային հատվածի աուդիտը կարող է ներառել ինչպես ֆինանսական հաշվետվություններին, այնպես էլ համապատասխանությանն առնչվող նպատակներ, ապա սա նույնպես կարող է ընդգրկել կառավարման առանձին մարմիններ:

67. Եթե աուդիտորը որոշի, որ բանավոր հաղորդակցությունը բավարար չէ, ապա հաղորդակցությունը պետք է կատարվի գրավոր: Կարող է անհրաժեշտ լինել, որ աուդիտորը հաղորդակցվի տվյալ կազմակերպությունից դուրս այլ միավորների հետ, ինչպիսիք են օրինակ օրենսդիր և վերադաս մարմինները կամ ֆինանսավորող կառույցները:

68. Գրավոր հաղորդակցությունը կարող է և չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացող բոլոր հարցերը: Սակայն գրավոր հաղորդակցությունը չափազանց կարևոր է աուդիտի այն էական բացահայտումների տեսանկյունից, որոնց մասին աուդիտորները պարտադիր կերպով պետք է տեղեկացնեն լիազորված անձանց:
69. Հանրային հատվածի աուդիտորները հաճախ այն աուդիտորներն են, որոնք օժտված են ողջ կառավարության կամ վարչական մարմինների գերակշիռ հատվածի աուդիտի իրականացման մանդատով: Նման դեպքերում, աուդիտորներին պետք է հասանելի լինեն աուդիտի ենթարկված այլ միավորներին կամ իրականացված աուդիտներին վերաբերող տեղեկությունները: Որպես օրինակ՝ կարող են ծառայել աուդիտի ենթարկված միավորների գործարքներում ի հայտ եկած էական սխալները, որոնք իրենց ազդեցությունն են թողնում նաև աուդիտի ենթարկվող այլ միավորների վրա, համապատասխան հսկողության նախատեսումը, որի միջոցով ապահովվում է աուդիտի ենթարկվող այլ միավորների արդյունավետության բարձրացումը: Այնուամենայնիվ, համապատասխան օրենքներով, իրավական ակտերով կամ վարքագծի կանոններով կարող է արգելվել նման տիպի տեղեկությունների փոխանցումը:

Փաստաթղթավորում

70. **Աուդիտորները պետք է պատրաստեն փաստաթղթեր, որոնք բավարար կլինեն որպեսզի փորձառու աուդիտորը, չունենալով տվյալ աուդիտի մասին որևէ նախնական գիտելիք, կարողանա ընկալել համապատասխան ստանդարտներին, գործող օրենքներին և իրավական ակտերին համահունչ իրականացված աուդիտորական գործընթացների էությունը, ժամկետներն ու ծավալներ, այդ գործընթացների արդյունքներն ու ստացված աուդիտորական ապացույցները, ինչպես նաև պատկերացում կազմի աուդիտի ընթացքում առաջացած կարևոր խնդիրների, դրանց վերաբերյալ արված եզրակացությունների և այդ եզրակացությունները կազմելիս կիրառված մասնագիտական դատողությունների մասին: Փաստաթղթերը պետք է պատրաստվեն ճիշտ ժամանակին:**
71. Աուդիտի պատշաճ փաստաթղթավորումը կարևոր է մի քանի պատճառներով. այն՝
- հաստատում և հիմնավորում է աուդիտորական եզրակացությունները և հաշվետվությունները
 - ծառայում է իբրև տեղեկատվության աղբյուր՝ հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև աուդիտի ենթարկվող միավորներից կամ այլ կազմակերպություններից ստացվող հարցերին ու հարցադրումներին

պատասխանելու համար

- ծառայում է՝ որպես աուդիտի ստանդարտներին աուդիտորի համապատասխանության ապացույց
- դյուրին է դարձնում պլանավորումը, վերահսկումը և վերստուգումը
- աջակցում է աուդիտորի մասնագիտական զարգացմանը
- օգնում է պատվիրակված աշխատանքների բավարար մակարդակով իրականացմանը
- տրամադրում է կատարված աշխատանքների հավաստիացումներ, որոնց հետագայում կարելի է հղում կատարել:

72. Հիմնարար սկզբունքների վրա խարսխված աուդիտորական ստանդարտները պետք է ներառեն նաև փաստաթղթավորմանն առնչվող հետևյալ պահանջները.

- փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստում
- փաստաթղթերի ձևաչափը, բովանդակությունը և ծավալ
- փաստաթղթերի ձևակերպմանը ներկայացվող պահանջները, երբ աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում հաշվի չառնել աուդիտի կիրառվող ստանդարտներով նախատեսված համապատասխան պահանջները
- փաստաթղթերի ձևակերպմանը ներկայացվող պահանջները, որոնց համաձայն, աուդիտորն իրականացնում է նոր կամ հավելյալ աուդիտորական գործընթացներ, կամ կազմում է լրացուցիչ եզրահանգումներ, որոնք հաջորդում են՝ աուդիտորական եզրակացության օրվան
- աուդիտի վերջնական փաստաթղթերի հավաքածուի կազմում:

Չորրորդ մակարդակի ISSAI-ները սահմանում են պահանջների հաստատմանն ու աուդիտի փաստաթղթերի ձևակերպմանն առնչվող լրացուցիչ ուղեցույցներ:

73. Դատական դերակատարում ունեցող այնպիսի աուդիտորների համար, ինչպիսիք են հաշվիչ դատարանները, ձևակերպված փաստաթղթերը կազմում են պաշտոնական վճիռների հիմքերի մասը՝ Այս միջավայրում, պատշաճ իրավական ընթացակարգերով կարող են սահմանվել փաստաթղթերի գաղտնիությանն առնչվող կոնկրետ և խիստ պահանջներ, որոնց անհրաժեշտ է հետևել գործերի քննության ընթացքում: Ավելին, քանի որ որոշումների արդյունքը կարող է լինել իրավական պարտադիր ուժ ունեցող պետական շահ, ապա հանրային հատվածի աուդիտորներին կարող են ներկայացվել փաստաթղթերի արխիվացման/պահպանման լրացուցիչ պահանջներ:

Աուդիտորական գործընթացներին առնչվող սկզբունքները

Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում

74. Աուդիտորը պետք է ղեկավարության կամ ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց հետ համաձայնեցնի առաջադրանքի պայմանները, իսկ եթե դրանք հստակ սահմանված են, ապա ձևավորի դրանց վերաբերյալ միասնական ընկալում:
75. Հանրային հատվածում աուդիտի առաջադրանքի պայմանները, սովորաբար կրում են պարտադիր բնույթ, և այդ իսկ պատճառով չեն կարող բխել ղեկավարության կամ ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց հայցերից կամ ենթակա լինել վերջիններիս հետ համաձայնեցման: Պայմանները ֆորմալ առումով համաձայնացնելու փոխարեն՝ հանրային հատվածի աուդիտորները կարող են նախընտրել ձեռք բերել աուդիտորի և ղեկավարության դերերի ու պարտականությունների շուրջ միասնական ընկալում: Քանի որ, սովորաբար, հանրային հատվածի աուդիտորները ներգրավվում են օրենսդիր մարմնի իմացությամբ և հաշվետու են օրենսդրին, հնարավոր է, որ անհրաժեշտ լինի ձեռք բերել համաձայնություն ինչպես օրենսդիր մարմնի, այնպես էլ ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց միջև:
76. Աուդիտորը ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված համապատասխան օղակների ներկայացուցիչներին պետք է տեղակացնի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող աուդիտորների պարտականությունների, այդ թվում նաև ղեկավարության կամ ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց վերահսկողության ներքո պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելու և արտահայտելու աուդիտորի պարտականությունների մասին:
77. Եթե առաջադրանքի պայմանները բավականաչափ մանրամասն սահմանված են օրենքով կամ իրավական համապատասխան ակտերով, ապա աուդիտի առաջադրանքի նամակում կամ որևէ այլ գրավոր համաձայանգրի տեսքով դրանք արձանագրելու անհրաժեշտություն կարող է և չառաջանալ: Բացառություն կարող է հանդիսանալ ղեկավարության, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց հայտարարությունն այն մասին, որ իրենք լիովին գիտակցում և ըմբռնում են աուդիտի ստանդարտներով, օրինակ ISSAI-ներով և ISA-ներով սահմանված պարտականությունները: Քանի որ նման առաջադրանքները բնորոշ են հանրային հատվածին, ուստի պայմաններին վերաբերող գրավոր համաձայնություններ կնքելու անհրաժեշտություն չկա, չնայած, որ դրանք կարող

են օգնել հստակեցնելու ներգրավված կողմերի պարտականությունները:

78. Ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց պետք է ուղարկվի նաև աուդիտի շրջանակն ու ժամկետները ներկայացնող տեղեկատվություն: Աուդիտորը պետք է ներառի աուդիտի ենթարկվող միավորի հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի կարևոր որակական հարցերին, այդ թվում՝ նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններին, հաշվապահական հաշվարկներին և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին վերաբերող տեսակետներ:

79. Սովորաբար, SAI-ներից պահանջվում է աուդիտն իրականացնել իր մանդատի համաձայն: Սովորաբար, վերջիններս առաջադրանքի իրականացումից հրաժարվելու հնարավորություն չունեն, անգամ եթե նախապայամանները չեն բավարարվում: Հիմնարար սկզբունքների հիման վրա մշակված ստանդարտները պետք է սահմանեն տվյալ պայմաններում առավել նպատակահարմար գործողություններին վերաբերող ուղեցույցներ: ISSAI 1210-ը ներառում է սրան վերաբերող լրացուցիչ ուղենիշներ¹²:

Պլանավորում

80. **Աուդիտորը պետք է մշակի աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը, որը ներառում է աուդիտի շրջանակը, ժամկետները և ուղղությունը, ինչպես նաև աուդիտի պլանը:**

81. Ընդհանուր ռազմավարությունը կուղղորդի աուդիտորին աուդիտի ծրագրի մշակման աշխատանքներում: Աուդիտի ռազմավարությունը մշակելիս աուդիտորը պետք է.

- հատկորոշի աուդիտորական առաջադրանքի այն առանձնահատկությունները, որոնցով սահմանվում է վերջինիս շրջանակը,
- սահմանի առաջադրանքի հաշվետվության նպատակները՝ պլանավորելու համար աուդիտի ժամկետները և անհրաժեշտ հաղորդակցության բնույթը,
- Հաշվի առնի այն գործոնները, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարևոր են առաջադրանքն իրականացնող թիմի ջանքերն ուղղորդելու համար,
- հաշվի առնի նախնական գործողությունների արդյունքները և,

¹² ISSAI 1210 – Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում

անհրաժեշտության դեպքում, դիտարկի, արդյոք ներգրավված աուդիտորի կողմից իրականացված նախորդ առաջադրանքների արդյունքում ստացված գիտելիքը աուդիտի ենթարկվող տվյալ միավորի համար արդիական է, թե ոչ

- սահմանի առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ ռեսուրսների բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները,
- դիտարկի աուդիտի ենթարկվող միավորին վերաբերող կատարողականի աուդիտի և աուդիտորական այլ գործունեության արդյունքում ստացված գիտելիքը, այդ թվում նաև նախորդ առաջարկությունների արդյունքները,
- դիտարկի և գնահատի օրենսդրի և համապատասխան այլ օգտագործողների ակնկալիքները՝ աուդիտի հաշվետվությունից:

82. Աուդիտորը պետք է պատշաճ կերպով պլանավորի աուդիտը՝ երաշխավորելու համար դրա արդյունվետ և օգտավետ իրականացումը:

83. Աուդիտորը պետք է մշակի աուդիտի ծրագիր, որն ունի հետևյալ տեսքը

- պլանավորված ռիսկերի գնահատման գործընթացների բնույթ, ժամկետներ և ծավալներ,
- հաստատման փուլում պլանավորված հետագա աուդիտորական գործընթացների բնույթ, ժամկետներ և ծավալ
- պլանավորված աուդիտորական այլ գործընթացներ, որոնք անհրաժեշտ են ապահովելու համար առաջադրանքի համապատասխանությունը կիրառվող ստանդարտներին: Նման գործընթացները կարող են ներառել և ներկայացնել աուդիտին առջնվորդ օրենսդրական դաշտի վերանայումները, գործողությունների, ծրագրերի կամ աուդիտի ենթակա միավորի համառոտ նկարագրությունը, աուդիտի իրականացման պատճառները, աուդիտի, այդ թվում նաև դիտարկվող խնդիրների էականության սահմանման վրա ազդող գործոնների, աուդիտի նպատակների նկարագրությունը: Այն կարող է ներառել նաև աուդիտի շրջանակի, մոտեցումների, ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների առանձնահատկությունների նկարագրությունը, ինչպես նաև ներկայացնել այդ ապացույցների հավաքման ու վերլուծության գործընթացները, անհրաժեշտ ռեսուրսները, աուդիտի ժամանակացույցը, աուդիտի հաշվետվության և ղեկավարությանն ուղղված նամակի ձևաչափը, բովանդակությունը և օգտագործողների շրջանակը:

84. Ինչպես ընդհանուր ռազմավարությունն, այնպես էլ աուդիտի պլանը պետք է փաստաթղթավորվեն: Դրանք պետք է նաև, ըստ անհրաժեշտության, թարմացվեն աուդիտի ընթացքում:

Աուդիտի ենթակա միավորի մասին պատկերացման ձևավորում

85. Աուդիտորը պետք է պատկերացում ունենա աուդիտի ենթարկվող միավորի և դրա միջավայրի, ինչպես նաև աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության ընթացակարգերի մասին:

86. Կազմակերպության տարբեր ասպեկտների ու միջավայրի ընկալումը աուդիտորին հնարավորություն է ընձեռում արդյունավետորեն պլանավորել և իրականացնել աուդիտ: Անհրաժեշտ ընկալումը ներառում է հետևյալը.

- Համապատասխան միջավայրի, կանոնակարգերի և արտաքին գործոնների՝ այդ թվում՝ նաև կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակի մասին պատկերացում,
- աուդիտի ենթարկվող միավորի բնույթի, այդ թվում նաև գործելակերպի, կառավարման կառուցվածքի, ֆինանսավորման (գործարքների տեսակները, հաշվի մնացորդները, և ֆինանսական հաշվետվություններում ակնկալվող բացահայտումները հասկանալու հնարավորություն ընձեռելու համար), հաշվապահական քաղաքականությունների ընտրության ու կիրառման, այդ թվում նաև դրանց փոփոխման պատճառների մասին պատկերացում,
- աուդիտի ենթակա միավորի ֆինանսական կատարողականի գնահատում և վերանայում,
- քաղաքական գործընթացների, օրինակ, նոր ծրագրերի կամ բյուջետային սահմանափակումների արդյունքում աուդիտի ենթարկվող միավորից դուրս նախաձեռնված որոշումների մասին պատկերացում,
- կոնկրետ օրենքներ և իրավական ակտեր, որոնց ենթակա է աուդիտի ենթարկվող միավորը, դրանց չենթարկվելու հնարավոր հետևանքները,
- ծրագրի նպատակները և ռազմավարությունները, որոնք կարող են ընդգրկել հանրային քաղաքականության տարրեր, այդպիսով առնչություն ունենանալով ռիսկերի գնահատման հետ
- կառավարական կառուցվածքը՝ ըստ աուդիտի ենթակա միավորի կառուցվածքի, օրինակ, արդյոք միավորը նախարարություն է, վարչություն է

կամ հանրային հատվածի այլ միավոր:

87. Հսկողության միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում ձեռք բերելու համար նպատակահարմար կարող է լինել դիտարկել աուդիտորի հաղորդակցման, ազնվության ու բարոյական արժեքների կիրարկման, անհրաժեշտ մասնագիտական գիտելիքներով օժտված լինելու նկատմամբ վերջինիս հանձնառությունը և դրանցում ղեկավարության կողմից լիազորություններով օժտված անձանց մասնակցությունը: Անհրաժեշտ է հաշվի առնել նաև ղեկավարության գաղափարախոսությունը և գործելաոճը, միավորի կազմակերպական կառուցվածքը, ներքին աուդիտի գործունեության առկայությունն ու դրա մակարդակը, լիազորությունների և պարտականությունների բաշխումը, անձնակազմին առնչվող քաղաքականությունը և գործելակերպը:
88. Պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ կարելի է ձեռք բերել հարցումների և ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերի համադրության միջոցով, ինչպիսիք են, օրինակ, հիմանվորումների նպատակով իրականացվող հարցումները դիտարկումների կամ փաստաթղթերի ստուգման հետ համադրությամբ: Օրինակ, ղեկավարության և աշխատակիցների հետ հարցազրույցի միջոցով աուդիտորը կարող է պատկերացում կազմել, թե ինչպես է ղեկավարությունն աշխատակիցներին հաղորդում իր պատկերացումները գործընթացների ու էթիկայի վարքագծի վերաբերյալ: Աուդիտորը, այնուհետև, կարող է որոշել արդյոք իրականացվել է համապատասխան հսկողություն թե ոչ, դիտարկելով օրինակ, արդյոք ղեկավարությունն ունի գրավոր հաստատված վարքագծի կանոններ և արդյոք գործում է այդ կանոններին համահունչ:
89. Գործընթացների վերաբերյալ պատկերացումների ձևավորման նպատակով աուդիտորը նաև պետք է դիտարկի աուդիտի ենթարկվող միավորում բիզնես ռիսկերը վերհանելու ընթացակարգերի առկայությունը, որոնք համահունչ են ֆինանսական հաշվետվության նպատակներին, և դրանցով հաշվարկի նաև այդ ռիսկերի կարևորությունը՝ գնահատելով դրանց առաջացման հավանականությունը: Եթե նման ընթացակարգ հաստատված է, ապա աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի ինչպես այդ ընթացակարգի, այնպես էլ՝ դրա գործարկումից ստացվող համապատասխան արդյունքների մասին:
90. Ֆինանսական հաշվետվություններին համապատասխանող ներքին հսկողության մասին աուդիտորի պատկերացումը կարող է ներառել հետևյալ ոլորտները.

- աուդիտի ենթակա միավորի գործունեության ընթացքում կատարված գործարքների դասակարգերը, որոնք կարևոր են ֆինանսական հաշվետվության համար,
- ՏՏ կիրառմամբ, ինչպես նաև ոչ ավտոմատացված եղանակով ընթացակարգերը, որոնց միջոցով, այս գործարքները նախաձեռնվում, գրանցվում, վերլուծվում, և անհրաժեշտության դեպքում շտկվում են, գրանցվում են հաշվապահական ընդհանուր գրանցամատյանում և ամփոփվում են ֆինանսական հաշվետվությունում,
- Հաշվապահական հաշվառման գրանցումները հիմնավորող տեղեկություններ և ֆինանսական հաշվետվությունում տեղ գտած առանձին հաշիվներ, որոնք օգտագործվում են գործարքները նախաձեռնելու, գրանցելու, մշակելու, և այդ գործարքների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացնելու համար: Սա ներառում է ոչ ճիշտ տեղեկությունների շտկման և տեղեկատվությունը գրանցամատյան փոխանցելու ընթացակարգեր.
- ինչպես է տեղեկատվական համակարգը, բացի ֆինանսական հաշվետվությունների համար կարևոր գործարքներից, ֆիքսում նաև այլ իրադարձություններ և իրավիճակներ,
- ֆինանսական հաշվետվողականությանն առնչվող գործընթացներ, որոնք կիրառվում են աուդիտի ենթարկվող միավորի հաշվետվությունը, այդ թվում նաև կարևոր նշանակություն ունեցող հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և բացահայտումները պատրաստելու համար
- գրանցամատյանի գրանցումների, այդ թվում նաև ոչ ստանդարտ գրանցումների հսկողություն, որը կիրառվում է ոչ սովորական և չկրկնվող գործարքները կամ ճշգրտումները գրանցելու համար,
- իրավասությունների համապատասխանությանը առնչվող հսկողություն,
- հսկողություն, որն առնչվում է բյուջեի հանդեպ կատարողականի մոնիտորինգին,
- հսկողություն, որն առնչվում է բյուջետային միջոցներն այլ աուդիտի ենթակա միավորներին փոխանցելուն,
- ազգային անվտանգությանը վերաբերող գաղտնի տեղեկությունների և անձնական գաղտնիք պարունակող այնպիսի տվյալների հսկողություն, ինչպիսին է հարկային կամ առողջությանն առնչվող տեղեկատվությունը.

- Աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից դուրս գտնվող միավորների կողմից հսկողության և հսկողական այլ միջոցառումների իրականացում հետևյալ ուղղություններով.
 - Համապատասխանություն օրենքների և իրավական ակտերի հետ, ինչպիսիք են օրինակ գնումների կանոնակարգերը
 - Բյուջեի կատարում
 - Այլ ոլորտներ, համաձայն օրենքների և աուդիտի մանդատի
 - Ղեկավարության հաշվետվողականությունը:

91. Աուդիտի իրականացման համար չի պահանջվում պատկերացում ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունում ներառված յուրաքանչյուր էական գործարքների դասի, հաշվի մնացորդի և բացահայտումների նկատմամբ իրականացվող հսկողության կամ դրանց առնչվող ցանկացած հավաստման վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, աուդիտի ենթարկվող մարմնի, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ողջ կառավարության կտրվածքով հսկողական ընթակարգերի մասին պատկերացումը բավարար չէ ստուգելու համար դրանց գործառնական արդյունավետությունը, եթե միայն ավտոմատացման մակարդակը չի ապահովում հսկողության հետևողականությունը:

Ռիսկերի գնահատում

92. **Աուդիտորական հետագա գործընթացների համար համապատասխան հիմքեր ապահովելու նպատակով, աուդիտորը պետք է գնահատի գործարքների խմբերի, հաշվի մնացորդի և բացահայտումների տեսանկյունից ֆինանսական էական խեղաթյուրումների առաջացման ռիսկերն՝ ինչպես հաշվետվությունների, այնպես էլ հավաստագումների մակարդակում:**

93. Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը կարող են ներառել.

- հարցումներ աուդիտի ենթարկվող միավորի ղեկավարության և աշխատակիցների շրջանում, ովքեր, ըստ աուդիտորի դատողության, կարող են տիրապետել տեղեկությունների, որոնք կօգնեն վերհանել սխալի կամ խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումները
- վերլուծական ընթացակարգեր
- դիտարկում և ստուգում :

94. **Էական խեղաթյուրումների ռիսկերը պետք է վերհանվեն և գնահատվեն ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ՝ տարբեր խմբերի**

գործարքներին, հաշվի մնացորդներին և բացահայտումներին վերաբերող հավաստիացումների մակարդակում հետագա աուդիտորական գործընթացների մշակման և իրականացման համապատասխան հիմքերն ապահովելու համար: Այս նպատակով, աուդիտորը պետք է.

- աուդիտի ենթարկվող միավորի և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում ձևավորելու ընթացքում վերհանի առկա վտանգները՝ վերլուծելով համապատասխան հսկողական ընթացակարգերը, որոնք առնչվում են որոշակի ռիսկերին՝ հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած գործարքների դասակարգումն, հաշվի մնացորդները և բացահայտումները,
- գնահատի վերհանված ռիսկերը և վերլուծի արդյոք դրանք բազմակողմանիորեն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին՝ իրենց հնարավոր ազդեցությունը թողնելով բազում հավաստիացումների վրա,
- կապի վերհանված ռիսկերն այն հանգամանքների հետ, որ կարող են սխալ ընթացք ստանալ հավաստացիումների մակարդակում՝ հաշվի առնելով աուդիտորի կողմից ստուգման համար նախատեսվող հսկողական համակարգը,
- դիտարկի խեղաթյուրումների, այդ թվում նաև բազմակի խեղաթյուրումների հավանականությունը, և այն հանգամանքը, արդյոք խեղաթյուրումների հավանականությունն այնքան մեծ է, որ դրանք դառնան էական, թե ոչ:

95. Որպես ռիսկերի գնահատման մաս՝ աուդիտորը սահմանում է արդյոք վերհանված ռիսկերից որևէ մեկը, աուդիտորի դատողությամբ, կարող է համարվել էական ռիսկ, թե ոչ: Այս դատողությունը գործի դնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի չառնի ռիսկի հետ կապված հսկողության համակարգի ազդեցությունը: Դատելիս, թե ռիսկերից որն է էական, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի առնվազն հետևյալը.

- արդյոք ռիսկը խարդախության ռիսկ է
- արդյոք ռիսկը կապված է տնտեսական, հաշվապահապական հաշվառման ոլորտում վերջին էական զարգացումների հետ, ու հետևաբար արժանի է հատուկ ուշադրության
- գործարքների բարդությունը
- արդյոք ռիսկերը ընդգրկում են գործարքներ փոխկապակցված կողմերի

մասնակցությամբ

- ռիսկին վերաբերող ֆինանսական տեղեկատվության գնահատման սուբյեկտիվության աստիճանը, հատկապես այն գնահատումներում, որոնք ներառում են անորոշության լայն շրջանակ,
- արդյոք ռիսկերը ներառում են աուդիտի ենթարկվող միավորի բնականոն գործունեության շրջանակներից դուրս իրականացվող կարևոր գործարքներ, կամ այլ պատճառներով արտասովոր համարվող նշանակալի գործառնություններ
- Արդյոք ռիսկերը ազդում են նաև օրենքներին և իրավական այլ ակտերին համապատասխանության վրա:

96. Ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ հավաստիացումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների վերահսկումը և գնահատումը, իչպես նաև համապատասխան հսկողության համապատասխան ընթացակարգերը, որոնց վերաբերյալ աուդիտորը ձեռք է բերում պատկերացում, պետք է բավարար կերպով փաստաթղթավորվեն:

Արձագանք՝ գնահատված ռիսկերին

97. Աուդիտորը պետք է գործի պատշաճ կերպով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների վերաբերյալ գնահատված ռիսկերը ներակայացնելու համար:

98. Գնահատված ռիսկերին արձագանքումը ներառում է աուդիտորական ընթացակարգերի մշակում, որոնք անդրադառնում են այնպիսի ռիսկերին, ինչպիսիք են, օրինակ, ըստ էության ընթացակարգերը և հսկողության ստուգումները (թեստերը): Ըստ էության ընթացակարգերը ընդգրկում են ինչպես մանրամասների ստուգում, այնպես էլ գործարքների դասակարգերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների բովանդակային վերլուծություն:

99. Աուդիտի ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալները հիմնված են հավաստիացման մակարդակում էական խեղաթյուրումների մասով գնահատված ռիսկերի վրա: Անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը մշակելիս աուդիտորը պետք է հավաստիացումների մակարդակում հաշվի առնի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի պատճառները գործարքների յուրաքանչյուր դասի, հաշվի մնացորդի կամ բացահայտման տեսանկյունից: Պատճառները կարող են ընդգրկել գործարքներին բնորոշ ռիսկեր (էական խեղաթյուրումների հավանականությունը՝ համապատասխան դասին, հաշվի մնացորդին կամ բացահայտմանը բնորոշ առանձնահատուկ գծերի հետևանքով) և հսկողության

ռիսկերը (արդյոք ռիսկերի գնահատման ընթացքում հաշվի է առնվում նաև պատշաճ հսկողությունը):

100. Հսկողության ռիսկերի վերլուծությունը աուդիտորից պահանջում է ձեռք բերել ապացույցներ, առ այն, որ հսկողությունը արդյունավետ է գործում (այսինքն, ըստ էության ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ծավալը սահմանելիս աուդիտորը նախատեսում է հենվել հսկողության գործառնական արդյունավետության վրա):

101. Հսկողության վերաբերյալ գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ բավարար և պատշաճ ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով համապատասխան հսկողության ստուգումները (թեստերը) մշակելիս և իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է նկատի ունենա, որ որքան մեծ է հսկողության արդյունավետության արժանահավատությունը, այնքան համոզիչ են դառնում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները:

102. Աուդիտորը նշանակալի գործարքների յուրաքանչյուր դասի, հաշվի մնացորդների և բացահայտումների համար պետք է մշակի և իրականացնի ըստ էության ընթացակարգեր՝ անկախ էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերից:

103. Աուդիտորը պետք է մշտապես ձեռնարկի որոշ ըստ էության թեստեր, անկախ այն հանգամանքից, հսկողության թեստեր իրականացվել են, թե ոչ: Ավելին, եթե աուդիտորը որոշել է, որ հավաստիացման մակարդակում էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը նշանակալի է, ապա անհրաժեշտ է իրականացնել ըստ էության ընթացակարգեր, որոնք արձագանքում են հենց տվյալ ռիսկին: Եթե նշանակալի ռիսկի նկատմամբ մոտեցումը բաղկացած է միայն ըստ էության ընթացակարգերից, ապա այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն մանրամասների ստուգում:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի գործընթացում խարդախություններին վերաբերող դիտարկումներ

104. Աուդիտորը պետք է վերհանի և գնահատի խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրումների ռիսկերը, ձեռք բերի բավարար և պատշաճ ապացույցներ խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումների վերաբերյալ, և համապատասխան կերպով արձագանքի աուդիտի ընթացքում վերհանված խարդախություններին կամ խարդախության կասկածներին:

105. Խարդախության կանխարգելման և բացահայտման առաջնային պատասխանատվությունն ընկնում է միավորի ղեկավարության և ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց վրա: Կարևոր է, որ ղեկավարությունը ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց հսկողության միջոցով հատուկ ուշադրություն դարձնի խարդախությունների կանխարգելմանը (սահմանափակի խարդախությունների դիմելու հնարավորությունները) և զսպմանը (հետ պահի անհատներին խարդախության քայլերից՝ դրանք հայտնաբերելը ճշմարտանման դարձնելու միջոցով): Աուդիտորը պարտավոր է պատշաճ կերպով հավաստիանալ, որ ֆինանսական հաշվետվություններն, ընդհանուր առմամբ, գերծ են ինչպես խարդախության, այնպես էլ սխալի պատճառով առաջացած էական խեղաթյուրումներից:
106. Ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումներ կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի հետևանքով: Տարբերակող գործոն կարող է լինել խեղաթյուրման հանգեցրած գործողությանը միտումնավոր կամ ոչ միտումնավոր բնույթը: Չնայած այն հանգամանքին, որ խարդախությունը շատ լայն իրավական բնույթի հասկացություն է, աուդիտորին հետաքրքրում է խարդախության միայն այն տեսակը, որը հանգեցնում է էական խեղաթյուրումների ֆինանսական հաշվետվություններում: Աուդիտորի գործունեությանն է առնչվում երկու տիպի միտումնավոր խեղաթյուրում. խեղաթյուրումներ, որոնք առաջանում են կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պատճառով, և խեղաթյուրումներ, որոնք առաջանում են ակտիվների ապօրինի յուրացման հետևանքով:
107. Ակնկալվում է, որ աուդիտորը իր կասկածամիտ կեցվածքը պահպանի աուդիտի ողջ ընթացքում՝ գիտակցելով խարդախության հետևանքով գործարքների, հաշվի մնացորդների և բացահայտումների նշանակալի խեղաթյուրման հնարավորությունը՝ ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների, այնպես էլ հավաստիացումների մակարդակում, անկախ աուդիտորի կողմից տվյալ միավորի ղեկավարության և ղեկավար լիազորություններով օժտված անձանց ազնվության և օրինավորության վերաբերյալ նախկին փորձից: Աուդիտի ենթարկվող միավորի և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում ձեռք բերելու նպատակով ռիսկի գնատմանն ուղղված ընթացակարգերն ու համապատասխան գործողություններն իրականացնելիս աուդիտորը պետք է փորձի ստանալ տեղեկություններ, որոնք կարող են օգտագործվել խարդախության հետևանքով առաջացող խեղաթյուրումները բացահայտելու համար:
108. Գնումները, դրամաշնորհները, սեփականաշնորհումը, արդյունքների

միտումնավոր սխալ ներկայացումը և պաշտոնեական դիրքի կամ պաշտոնեական լիազորությունների չարաշահումը այն ուղղություններն են, որտեղ աուդիտորները պետք է դրսևորեն զգոնություն՝ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների հետ կապված: Նշված հիմնարար սկզբունքների հիման վրա ստանդարտների մշակմանը ընթացքում խարդախության ռիսկերի մասին մանրամասն ուղղեցույցների կարելի է գտնել, ISSAI 1240-ում:

109. Հանարային հատվածում խարդախությունների վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացնելու պահանջը կարող է հանդիսանալ աուդիտի մանդատով նախատեսված հատուկ դրույթների կամ համապատասխան օրենքների ու իրավական ակտերի առարկա: Աուդիտորից կարող է պահանջվել նաև նման հարցերի մասին տեղեկացնել աուդիտի ենթարկվող միավորից դուրս գործող կողմերին, օրինակ ոլորտը կարգավորող և իրավապահ մարմիններին: Որոշ միջավայրերում կարող է լինել հատուկ պահանջ, որը վերաբերում է խարդախությունների մասին վկայող փաստաթղթերը հետաքննչական մարմիններին ներկայացնելուն կամ, նույնիսկ, խարդախության կամ չարաշահման դեպքերը սահմանելու նպատակով նման մարմինների հետ համագործակցությանը: Մի ուրիշ միջավայրում, աուդիտորը կարող է պարտավորվել հնարավոր խարդախության և չարաշահումների մասին վկայող հանագամանքների վերաբերյալ տեղեկություններ ներկայացնել համապատասխան իրավասու մարմիններին, օրենսդիր մարմին կամ կառավարության համապատասխան գերատեսչությանը, օրինակ կամ, , օրենքով նախատեսված լինելու դեպքում դատախազությանը, ոստիկանությանը կամ գործընթացի ազդեցության ոլորտում գտնվող երրորդ կողմին: Աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն, որ հանրային ֆինանսների օգտագործմանը ավելի հատուկ են խարդախության դեպքերին: Արդյունքում, աուդիտորը պետք է արձագանքի խարդախությունների բացահայտման վերաբերյալ հանրության ակնկալիքներին:

ISSAI 1240-ը անդրադառնում է հանրային հատվածում հաշվետվությունների ներկայացման պարտավորությունների ընդլայնման հնարավորությանը հանրային հաշվետվողականությանն առնչվող մտահոգություններին արձագանքելու նպատակով:

Կազմակերպության կենսունակությանը վերաբերող դիտարկումներ

110. **Աուդիտորը պետք է դիտարկի, արդյոք կան իրադարձություններ կամ պայմաններ, որոնք կարող են լրջորեն կասկածի տակ դնել աուդիտի**

Ենթարկվող միավորի իր գործունեությունը, որպես կենսունակ կազմակերպություն, շարունակելու ունակությունը:

111. Սովորաբար, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հիմնվելով այն ենթադրության վրա, որ աուդիտի ենթարկվող միավոր կենսունակ կազմակերպություն է և տեսանելի ապագայում պետք է շարունակի իրականացնել իր կանոնադրական պարտականությունները: Կազմակերպության կենսունակությանը վերաբերող ենթադրության իրողությունը գնահատելիս ֆինանսական հաշվետվության պատրաստման համար պատասխանատուները պետք է հաշվի առնեն տեսանելի ապագային առնչվող առկա բոլոր տեղեկությունները: Ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հիմնվելով կենսունակ կազմակերպության մասին ենթադրության վրա, եթե օրենսդիրը որոշում չի կայացրել աուդիտի ենթարկվող միավորի լուծարման կամ վերջինիս գործունեության դադարեցման մասին:
112. Կենսունակ կազմակերպությունների գործունեության սկզբունքը կարող է շատ քիչ առնչություն ունենալ կամ ընդհանրապես որևէ առնչություն չունենալ հանրային հատվածի «սովորական» միավորներին, որոնք ֆինանսավորվում են բյուջետային միջոցների հատկացումներով: Երբ նման կազմակերպությունները լուծարվում են կամ միավորվում են այլ կազմակերպությունների հետ, դրանց պարտավորություններն ու ակտիվներն անցնում են հանրային հատվածի այլ միավորների: Որոշ միավորների դեպքում, ինչպիսիք են, օրինակ, պետական առևտրային կազմակերպությունները և համատեղ ձեռնարկությունները (ներառյալ մասնավոր հատվածի այն ընկերությունները, որոնք գործում են սահմանափակ պատասխանատվությամբ), դա կարող է այդպես չլինել: Պետական ծրագրերի իրականացման պատասխանատվությունը կարող է պայմանագրային հիմունքներով պատվիրակվել մասնավոր ընկերություններին, ՀԿ-ներին, սակայն այդ դեպքում էլ ծրագրերը պետք է աուդիտի ենթարկվեն SAI-ի կողմից: Նկատվում է աշխատանքների իրականացումը պայմանագրային հիմունքներով այլ կողմին պատվիրելու ընդհանուր միտում, ուստի աուդիտորի դատողություն կենսունակ կազմակերպության դիտարկումների առումով ավելի ու ավելի կարևոր է դառնում հանրային հատվածի համար:
113. Ֆինանսական հաշվետվությունների որոշ շրջանակներ ներառում են հստակ պահանջ, որպեսզի ղեկավարությունը առանձնահատուկ գնահատի, թե որքանով է աուդիտի միավորը ունակ շարունակել իր գործունեությունը՝ որպես կենսունակ ընկերություն: Անհրաժեշտ է գնահատել նաև այն ստանդարնները,

որոնք վերաբերում են քննարկման ենթակա խնդիրներին և այդ առնչությամբ արված բացահայտումներին: Քանի որ ընկերության կենսունակությանը վերաբերող ենթադրությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմքում ընկած սկզբունքներից է, ուստի ղեկավարությունը պետք է գնահատի, որպես կենսունակ ընկերություն, իր գործունեությունը շարունակելու միավորի կարողությունը, անգամ այն պարագայում, եթե նույնիսկ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակը նման պահանջ չի սահմանում:

114. Աուդիտորը պետք է հավաքագրի պատշաճ բավարար աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս կենսունակ կազմակերպության մասին ենթադրության օգտագործման նպատակահարմարության վերաբերյալ, ինչպես նաև եզրակացություն կազմի, արդյոք առկա է անորոշություն աուդիտի ենթարկվող միավորի իր գործունեությունը՝ որպես կենսունակ կազմակերպություն, շարունակելու կարողության վերաբերյալ: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կազմակերպության կենսունակության վերաբերյալ ենթադրության հիման վրա, սակայն, ըստ աուդիտորի, նշված ենթադրության կիրառումը տեղին չէ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք: Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ կենսունակության մասին ենթադրությունը տվյալ հանգամանքներում տեղին է, և ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված են համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և ընդգրկի այն աուդիտորական եզրակացության մանրամասներում: Եթե նման բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում չի արվում, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով դրական կարծիք կամ բացասական կարծիք՝ ISSAI 1705-ին համաձայն¹³.

115. Աուդիտորի կողմից կենսունակության դիտարկման աստիճանը յուրաքանչյուր դեպքում պետք է կախված լինի փաստերից, իսկ կենսունակության գնահատման ժամանակ չեն կանխատեսվել վճարունակության թեստը, որը հատուկ է բիզնես ձեռնարկություններին: Որոշ դեպքերում, երբ կենսունակ կազմակերպության վճարունակության և լիկվիդայնության սովորական թեստերը, գնահատումը կարող են ոչ բարենպաստել ունեն, այլ գործոններն ,այնուամենայնիվ, կարող են պնդել աուդիտի ենթարկվող միավորի կենսունակության մասին : Օրինակ.

- պետական մարմինների կենսունակությունը գնահատելիս, հարկեր ու

ISSAI 1705 – Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում.

կոմունալ վճարումներ գանձելու վերջիններիս իրավասությունը կարող է հնարավորություն ընձեռել աուդիտի ենթարկվող որոշ միավորներ համարել կենսունակ, չնայած, որ վերջիններս տևական ժամանակ կարող են գործունեություն ծավալել սեփական կապիտալի/զուտ ակտիվների բացասական մեծության պայմաններում,

- հաշվետվության ներկայացման օրվա դրությամբ աուդիտի ենթարկվող առանձին միավորի ֆինանսական դրությանը վերաբերող հաշվետվության գնահատումից կարող է բխել, որ կազմակերպության կենսունակության վերաբերյալ ենթադրության կիրառումը ֆինանսական հաշվետվությունը պատրաստելիս տեղին չէ: Սակայն կարող են լինել մի քանի տարիների ֆինանսավորմանը վերաբերող համաձայնագրեր կամ այլ պայմանավորվածություններ, որոնք կապահովեն աուդիտի ենթարկվող միավորի շարունակական գործունեությունը:

116. Ընդհանուր առմամբ, ընկերության կենսունակության վերաբերյալ ենթադրության կիրառման նպատակահարմարության սահմանումն առավել տեղին է աուդիտի ենթարկվող առանձին միավորի, քան կառավարության դեպքում: Աուդիտի ենթարկվող առանձին միավորների դեպքում, նախքան ընկերության կենսունակության մասին ենթադրության կիրառման նպատակահարմարության վերաբերյալ եզրակացություն կազմելը, հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատուները հնարավոր է հաշվի առնեն ներկա և ակնկալվող կատարողականին առնչվող մի շարք գործոններ, օրինակ, տվյալ միավորի կազմակերպական կառուցվածքի ինչպես հայտարարված, այնպես էլ հնարավոր փոփոխությունները, եկամուտների հաշվարկները կամ կառավարության կողմից ֆինանսավորումը շարունակելու հավանականությունը, ինչպես նաև ֆինանսավորման համալրման հնարավոր աղբյուրները:

117. Ռիսկերի գնահատում իրականացնելիս աուդիտորը պետք է դիտարկի, արդյոք կա որևէ իրադարձություն, կամ պայման, որը լրջորեն կասկածի տակ է դնում, որպես կենսունակ ընկերություն գործելու, աուդիտի ենթարկվող միավորի կարողությունը: Աուդիտի ենթարկվող միավորի կողմից իր գործունեությունը շարունակելու վերաբերյալ տեսակետ ձևավորելիս, աուդիտորը պետք է վերլուծի երկու առանձին, բայց հաճախ համընկնող գործոններ.

- քաղաքականության կուրսի փոփոխությանն առնչվող առավել մեծ ռիսկը (օրինակ, կառավարության փոփոխության դեպքում), և
- Ամենաքիչ տարածված գործառնական կամ բիզնես ռիսկերը (օրինակ, երբ

աուդիտի ենթակա միավորը չունի բավարար շրջանառու միջոցներ իր ընթացիկ գործունեությունը շարունակելու համար):

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի օրենսդրության վերաբերյալ դիտարկումներ

118. Աուդիտորը պետք է վերհանի օրենքների ու իրավական ակտերի ուղղակի և էական անհամապատասխանության հետևանքով առաջացող խեղաթյուրումների ռիսկերը: Նման ռիսկերի վերհանումը պետք է հիմնվի աուդիտի ենթակա միավորի գործունեության միջավայրում կիրառվող օրենսդրական և կարգավորման դաշտի մասին պատկերացումների վրա՝ ներառյալ այն պատկերացումները, թե ինչպես է աուդիտի ենթակա միավորի համապատասխանում նշված օրենսդրական դաշտին:

Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ այն օրենքներին ու իրավական ակտերի դրույթների համապատասխանության վերաբերյալ, որոնք գումարների և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների վրա ունեն ուղղակի և էական ազդեցություն:

119. Ակնկալվում է, որ աուդիտորը պետք է ձեռք բերի ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունն, ընդհանուր առմամբ, զերծ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պատասխանատու չէ անհապատասխանությունը կանխելու համար, և պետք չէ ակնկալել, որ նա կհայտնաբերի իրավական դաշտի ողջ թերությունները:

120. ISSAI-200-ին համահունչ կամ դրա վրա հիմնված ստանդարտների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացնելիս աուդիտորը պետք է պատկերացում ունենա աուդիտի ենթարկվող միավորի նկատմամբ կիրառելի իրավական և կանոնակարգային շրջանակի մասին:

121. Օրենքների և իրավական ակտերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա զգալիորեն տարբերվում է: Այն օրենքները, որոնց առարկա է հանդիսանում աուդիտի ենթարկվող միավորը, կազմում են կիրառվող իրավական և կարգավորիչ դաշտը: Որոշ օրենքների կամ իրավական ակտերի դրույթներ անմիջական ազդեցություն ունեն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, այն առումով, որ դրանք որոշում են հաշվետվությունում ներկայացվող գումարների ծավալները և բացահայտումների բնույթը:

122. Օրենքների և իրավական ակտերի հետ անհամապատասխանությունը

կարող է հանգեցնել աուդիտի ենթարկվող միավորի տուգանման, դատական վեճերի, դատական գործերի հարուցման, ինչպես նաև այլ հետևանքների, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

123. Հանրային հատվածում գործակալությունների կողմից դրամաշնորհների և սուբսիդիաների բաշխումը կարող է ենթակա լինել առանձին օրենքների և իրավական ակտերի, որոնք ունենան անմիջական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը հաճախ կարող է ներառել այնպիսի տեղեկություններ, ինչպիսիք են բյուջետային հաշվետվությունը, հատկացումների հաշվետվությունը կամ կատարողականի հաշվետվությունը: Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակը ներառում է նման տեղեկություններ, ապա հնարավոր է անհրաժեշտություն առաջանա, որ աուդիտորը դիտարկի հատուկ ոլորտը կարգավորող օրենքներ ու կանոնակարգեր, որոնք կարող են անմիջական ազդեցություն ունենալ դրանց վրա:

124. Օրենքների և կանոնակարգերի հետ անհամապատասխանության խնդիրները, որոնք աուդիտի ընթացքում գրավել են աուդիտորի ուշադրությունը, պետք է հաղորդվեն ղեկավարման լիազորություններով օժտված կողմին, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ այդ խնդիրները էական բնույթ չեն կրում: Այնուամենայնիվ, աուդիտի մանդատը, ինչպես նաև հանրային հատվածի միավորների պարտականությունները, որոնք բխում են օրենսդրությունից, իրավական ակտերից, նախարարների հրամաններից, կառավարության քաղաքականության պահանջներից կամ օրենսդիր մարմնի ընդունած որոշումներից կարող են առաջ բերել հավելյալ նպատակներ, ինչպիսին է, օրինակ, բոլոր ատյաններին լիազորությունների անհամապատասխանության մասին հաղորդելու պարտականությունը, անգամ այն դեպքերում, երբ դրանք ակնհայտորեն էական նշանակություն չունեն:

125. Հաշվետվողականության առավել լայն շրջանակը կարող է ներառել, օրինակ, օրենքներին և այլ իրավական ակտերին աուդիտի ենթակա միավորի համապատասխանության վերաբերյալ առանձին կարծիք արտահայտելու կամ անհամապատասխանության դեպքերը ներկայացնելու պարտավորությունը: Այս հավելյալ նպատակներն առնչվում են *ISSAI 400-ին՝ Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքներին և դրան առնչվող ուղեցույցներին*¹⁴: Այնուամենայնիվ, անգամ եթե նման հավելյալ նպատակներ սահմանված չեն, հանրությունը կարող է ակնկալել, որ աուդիտորի կողմից կներկայացվի

¹⁴ ISSAI 4000- Համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցեր. Ընդհանուր ներածություն, և ISSAI 4200- Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներ:

լիազորությունների անհամապատասխանության վերաբերյալ հաշվետվություն: Ուստի, աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն նման ակնկալիքները և աչալրջություն դրսևորեն անհամապատասխանության դեպքերի հանդեպ:

Աուդիտորական ապացույց

126. Աուդիտորը աուդիտորական ընթացակարգերն այնպես պետք է իրականացնի, որպեսզի ձեռք բերի բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, և ըստ այդմ կազմի եզրակացություններ, որոնք էլ հիմք պետք է ծառայեն աուդիտորական կարծիքի համար:

127. Պատշաճ բավարար աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար աուդիտի ընթացակարգերը պետք է համապատասխանեն առկա իրողություններին: Աուդիտորական ապացույցները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերից և այլ աղբյուրներից ստացվող տեղեկություններ: Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկությունների ինչպես պատշաճությունը, այնպես էլ՝ արժանահավատությունը: Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ներառում փաստաթղթերի իսկության ստուգում, և ոչ էլ աուդիտորն է անցնում մասնագիտական համապատասխան ուսուցում՝ որպես նման աշխատանք իրականացնող փորձագետ: Չի ակնկալվում նաև, որ աուդիտորը պետք է իրականացնի իսկության հաստատման նման աշխատանքներ: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որպես ապացույց օգտագործվող տեղեկությունների, այդ թվում նաև փաստաթղթերի պատճենների, ֆաքսիմիլային կրկնօրինակների, լուսա և տեսանկարահանումների, թվայնացված և էլեկտրոնային այլ փաստաթղթերի արժանահավատությունը, անհրաժեշտության դեպքում, դրանց պատրաստման և պահպանման հսկողությունը:

128. Աուդիտորական ապացույցները պետք է լինեն բավարար և պատշաճ: Բավարարությունը վերաբերում է ապացույցների քանակին, մինչդեռ պատշաճությունն առնչվում է ապացույցների որակական կողմին, այն է՝ դրանց համապատասխանությանն ու արժանահավատությանը: Անհրաժեշտ ապացույցների քանակը կախված է խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունների խեղաթյուրման ռիսկերից (որքան մեծ է ռիսկը, այնքան մեծ քանակությամբ ապացույցներ, հավանաբար, կարող են պահանջվել), ապացույցների բավարարությունն ու պատշաճությունը փոխկապակցված են:

Սակայն, ավելի շատ ապացույցների պարզ ձեռքբերումը չի կոմպենսացնում դրանց ցածր որակը:

129. Ապացույցի արժանահավատության վրա իր ազդեցությունն է թողնում դրա աղբյուրն ու բնույթը և այն կախված է հատուկ հանգամանքներից, որոնցում ձեռք են բերվել ապացույցները: Տարբեր տեսակի ապացույցների արժանահավատության վերաբերյալ կարելի է ընդհանրացումներ անել, սակայն էական բացառություններով: Անգամ եթե ապացույցները ձեռք են բերվում աուդիտի ենթարկվող միավորից դուրս գտնվող աղբյուրներից (օրինակ երրորդ կողմի հաստատում), կարող են լինել հանգամանքներ, որոնք հնարավոր է ազդեն տեղեկությունների արժանահավատության վրա: Ընդունելով, որ կարող են լինել բացառություններ, այնուամենայնիվ, հետաքրքրություն կարող են ներկայացնել ապացույցների արժանահավատությանը վերաբերող հետևյալ ընդհանրացումները.

- ապացույցներն ավելի արժանահավատ են, երբ ստացվում են աուդիտի ենթարկվող միավորից դուրս գտնվող անկախ աղբյուրից
- այն ապացույցները, որ ձեռք են բերվում միավորի ներսում, ավելի արժանահավատ են, երբ համապատասխան հսկողությունը արդյունավետ է,
- անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված ապացույցները (օր. վերահսկողության իրականացման դիտարկման միջոցով) ավելի արժանահավատ են քան այն ապացույցները, որոնք ստացվում են անուղղակիորեն կամ տրամաբանական եզրահանգումների միջոցով (հսկողության իրականացման վերաբերյալ հարցման միջոցով),
- ապացույցն ավելի արժանահավատ է, երբ այն գոյություն ունի փաստաթղթի, լինի թղթային, էլեկտրոնային, թե որևէ այլ տեսքով (օրինակ, հանդիպմանը զուգահեռ կատարված գրավոր արձանագրությունն ավելի վստահելի է, քան քննարկված հարցերի մասին հետագա բանավոր հաշվետվությունը)
- բնօրինակ փաստաթղթերով ներկայացված ապացույցները ավելի արժանահավատ են քան պատճեններ ու ֆաքսիմիլային կրկնօրինակների տեսքով տրված ապացույցները:

130. Ավելի մեծ հավաստիքներ են, սովորաբար, ապահովում տարբեր աղբյուրներից ստացված, իրար հետ համընկնող կամ տարբեր բնույթի աուդիտորական ապացույցները, քան աուդիտորական ապացույցի առանձին դիտարկված տարրերը: Ավելին, տարբեր աղբյուրներից կամ տարբեր բնույթի ապացույցներ ձեռք բերելով, հնարավոր կլինի վերհանել աուդիտորական ապացույցների այն տարրերը, որոնք վստահություն չեն ներշնչում:

131. Աուդիտորական ապացույցները կարող են ստացվել հաշվապահական հաշվառման փաստաթղթերում կատարված գրառումների, ինչպես նաև ղեկավարության հաստատումները հիմնավորող և հաստատող տեղեկությունների ստուգման միջոցով: Անհրաժեշտ է հաշվի առնել բոլոր այն տվյալները, որոնք հակասում են այդ հաստատումներին: Հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվետվությունների պարագայում ղեկավարությունը կարող է հաճախ հավաստիացնել, որ գործարքները և միջոցառումները իրականացվել են օրենսդրության և լիազորությունների շրջանակին համապատասխան, նման հաստատումները կարող են նաև ընկած լինել ֆինանսական աուդիտի սկզբունքների հիմքում: Աուդիտորները, հանրային հատվածում ստանդարտները մշակելիս կամ ընդունելիս կարող են հաշվի առնել Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքների և առնչվող ուղեցույցների պահանջները¹⁵:

132. Աուդիտի ստանդարտները ընդունելիս կամ մշակելիս SAI-ները նույնպես պետք է հաշվի առնեն բավարար և պատշաճ ապացույցներ ձեռք բերելու պահանջները, որոնք վերաբերում են.

- որպես աուդիտորական ապացույց՝ երրորդ կողմի (արտաքին) հաստատման օգտագործմանը,
- վերլուծական ընթացակարգերի և աուդիտի ընտրանքային տարբեր մեթոդների կիրառման միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցներին,
- աուդիտորական ապացույցներին, որոնք ստացվել են արժեքի արդար հաշվարկի միջոցով, (եթե համապատասխանում է)
- աուդիտորական ապացույցներին, երբ աուդիտի ենթարկվող միավորն ունի կապակցված կողմեր,
- աուդիտորական ապացույցներին, որոնք ստացվել են աուդիտի ենթարկված միավորի կողմից սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվելու արդյունքում,
- աուդիտորական ապացույցներին, որոնք ստացվել են ներքին աուդիտորների աշխատանքների կամ օրենքով ու իրավական ակտերով թույլատրված լինելու, ինչպես նաև նպատակահարմար համարվելու դեպքում, ներքին աուդիտորների անմիջական աջակցությունից օգտվելու միջոցով,
- արտաքին փորձագետներից ստացված աուդիտորական ապացույցներին,
- աուդիտորական ապացույցները հիմնավորելու նպատակով գրավոր բացատրությունների կիրառմանը:

Նման ընթակարգերին վերաբերող ուղեցույցները և պահանջները ներառված են

¹⁵ ISSAI 400, 4000 և 4200

չորրորդ մակարդակի ISSAI-ներում, որոնք կարող են օգնել SAI-ներին այս ոլորտին առնչվող հետագա պահանջները մշակելիս:

133. Որոշակի միջավայրերում, ինչպիսին են օրինակ հաշվիչ դատարանները, աուդիտորները կարող են հանդիսանալ օրենքների ու իրավական ակտերի սուբյեկտ, որոնց միջոցով պահանջվում է պատկերացում ձեռք բերել ու հետևել ապացուցման կանոններին վերաբերող հստակ ընթակարգերին: Հանրային հատվածի աուդիտորները պետք է ծանոթանան նման բոլոր քաղաքականություններին ու ընթացակարգերին, որոնք ներկայացնում են աուդիտորական ապացույցներին առնչվող լրացուցիչ պահանջներ և նախատեսված են ապահովելու դրանց համապատասխանությունը կիրառվող կանոններին:

Հետագա դեպքերի (Հաշվապահական հաշվեկշռի ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի) դիտարկում

134. **Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ բոլոր այն դեպքերը, որ տեղի են ունեցել ֆինանսական հաշվետվության և աուդիտորի եզրակացության միջև ընկած ժամանակահատվածում և կարիք ունեն ֆինանսական հաշվետվության հետ համապատասխանեցման կամ նշված հաշվետվությունում բացահայտման, վեր են հանվել: Աուդիտորը նաև պետք է պատշաճ կերպով արձագանքի այն փաստերին, որոնք հայտնի են դառնում աուդիտորական եզրակացության հրապարակումից հետո և կարող են հանգեցնել աուդիտորի կողմից աուդիտի հաշվետվության փոփոխման:**

135. Ընթակարգերը պետք է մշակված լինեն այնպես, որ հնարավորինս ընդգրկեն ֆինանսական հաշվետվության և աուդիտի հաշվետվության միջև ընկած ժամականահատվածը: Դա չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է լրացուցիչ աուդիտորական ընթակարգեր իրականացնի այն հարցերի ուղղությամբ, որոնց վերաբերյալ նախկին աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով ապահովվել են բավարար եզրակացություններ: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա իրենց ազդեցությունը կարող են թողնել հետագա որոշ դեպքեր (այն իրադարձությունները, որոնք հաջորդում են ֆինանսական հաշվետվության հրապարակմանը): Ֆինանսական հաշվետվողականության մի շարք սկզբունքներ հատուկ անդրադառնում են նման դեպքերին: Սովորաբար առանձնացվում են երկու տիպի դեպքեր.

- դեպքեր, որոնք ապացույցներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվության օրվա դրությամբ գոյություն ունեցող պայմանների վերաբերյալ, և
- դեպքեր, որոնք տրամադրում են ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունից հետո առաջացած պայմանների վերաբերյալ:

136. Պատշաճ բավարար ապացույցներ ձեռք բերելու ընթացակարգերը կարող են ներառել.

- Քայլեր, որոնք ուղղված են ղեկավարության կողմից հետագա դեպքերի հատկորոշումն ապահովելու նպատակով սահմանված գործընթացների վերաբերյալ պատկերացման ձևավորմանը
- հարցումներ՝ ղեկավարության շրջանում,
- արձանագրությունների մանրակրկիտ ուսումնասիրություն,
- Միավորի վերջին ֆինանսական հաշվետվությունների մանրակրկիտ ուսումնասիրություն:

Ղեկավարության շրջանում հարցումներ անցկացնելիս աուդիտորը կարող է դիտարկել հետագա այն դեպքերը, որոնք առնչվում են կառավարման մարմնի՝ իր ծրագրային նպատակներն իրագործելու կարողությանը, և ուստի, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվություններում կատարողականին վերաբերող տեղեկությունների ներկայացման վրա:

137. Աուդիտի եզրակացության հրապարակումից հետո աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող որևէ աուդիտորական գործընթաց իրականացնելու պարտավորություն չունի: Սակայն, եթե աուդիտորական հաշվետվության հրապարակումից հետո՝ մինչև ֆինանսական հաշվետվության հրապարակումն ընկած ժամանակահատվածում, աուդիտորին հայտնի է դառնում որևէ փաստ, որի հետևանքով հաշվետվությունը կարող է ենթակա լինել փոփոխությունների, ապա պետք է ձեռնարկվեն համապատասխան գործողություններ: Այդ գործողությունները կարող են ներառել.

- հարցի քննարկումը ղեկավարության, իսկ անհրաժեշտության դեպքում՝ ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց հետ,
- հաշվետվություններում փոփոխություններ կատարելու անհրաժեշտության սահմանումը, և եթե նման անհրաժեշտություն կա, ապա
- անցկացնել հարցում, թե ինչպես է ղեկավարությունը պատրաստվում անդրադառնալ նշված խնդրին ֆինանսական հաշվետվությունում:

138. Եթե ղեկավարությունը չի ձեռնարկում անհրաժեշտ քայլեր, որոնք ուղղված են երաշխավորելու, որ յուրաքանչյուրն, ով ստանում է արդեն իսկ հրապարակված ֆինանսական հաշվետվությունը, տեղեկացված լինի իրավիճակի մասին, ինչպես նաև այն պարագայում, երբ աուդիտորը կարծում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունը պետք է փոփոխությունների ենթարկվի, սակայն ղեկավարությունը փոփոխություններ չի կատարում, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարության և ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց տեղեկացնի, որ փորձելու է կանխել աուդիտի հաշվետվության հետագա արժանահավատությունը: Սա կարող է ենթադրել իրավական խորհրդատվություն ստանալու փորձ և հաշվետվության ներկայացում՝ համապատասխան վերադաս մարմնին: Հետագա ուղեցույցները ներառված են ISSAI 1560-ում¹⁶.

Խեղաթյուրումների գնահատում

139. **Աուդիտորը պետք է պահպանի աուդիտի ընթացքում վերհանված բոլոր խեղաթյուրումների արձանագրությունները և, անհրաժեշտության դեպքում, աուդիտի ընթացքում արձանագրված բոլոր խեղաթյուրումները ճիշտ ժամանակին փոխանցի ղեկավարությանն ու ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց:**

140. Պետք է գնահատվի չշտկված խեղաթյուրումների առանձին-առանձին, կամ իբրև համախումբ էականությունը, որպեսզի որոշվի, թե ինչ ազդեցություն դրանք կարող են ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունում զետեղվող աուդիտորական կարծիքի վրա:

141. Աուդիտորը պետք է հորդորի ղեկավարությանը շտկել խեղաթյուրումները, իսկ եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել բոլոր խեղաթյուրումները կամ դրանց մի մասը, ապա աուդիտորը պետք է պարզի, թե որն է դրա պատճառը: Ֆինանսական հաշվետվության որպես ամբողջություն, խեղաթյուրումները գնահատելու նպատակով, աուդիտորը պետք է դիտարկի շտկումներ չկատարելու պատճառները: Կառավարման լիազորություններով օժտված անձինք պետք է տեղեկացվեն չշտկված խեղաթյուրումների մասին, ինչպես նաև այն ազդեցության մասին, որ դրանք առանձին-առանձին կամ որպես համախումբ կարող են ունենալ հաշվետվությունում ներկայացվող աուդիտորի կարծիքի վրա: Աուդիտորի ծանուցումը պետք է վերհանի գործարքների դասերի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների չշտկված սխալներից յուրաքանչյուրը:

142. Ակնհայտ ու աննշան խեղաթյուրումների մասին, սովորաբար, չի

ISSAI 1560 – Հետագա դեպքեր.

հաղորդվում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ աուդիտորը, համաձայն իր մանդատի, պարտավոր է հաղորդել բոլոր խեղաթյուրումների մասին: Աուդիտորը պետք է որոշի արդյոք չշտկված խեղաթյուրումներն, առանձին-առանձին կամ իբրև համախումբ, էական են թե ոչ: Այդ նպատակով, աուդիտորը պետք է հաշվի առնի.

- խեղաթյուրումների չափն ու բնույթը՝ ինչպես գործարքների առանձին դասի, հաշվի մնացորդների կամ բացահայտումների, ողջ ֆինանսական հաշվետվության, այնպես էլ՝ դրանց առաջացման որոշակի հանգամանքների տեսանկյունից,
- նախորդ ժամանահատվածից մնացած խեղաթյուրումների ազդեցությունը գործարքների դասի, հաշիվների մնացորդների և բացահայտումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

Խեղաթյուրումների գնահատման հետագա ուղեցույցներն ընդգրկված են ISSAI 1450-ում¹⁷.

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և ներկայացում

143. **Աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք պետք է ձևավորի՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների ներքո կատարված եզրահանգումների գնահատման վրա, և պետք է վերաբերի ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանությանը, որպես մի ամբողջություն, կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին: Կարծիքը պետք է հստակ կերպով արտահայտվի գրավոր հաշվետվությունում, որը կներկայացնի նաև կարծիքի հիմքերը:**

144. Հանրային հատվածի ֆինանսական աուդիտի նպատակները հաճախ շատ ավելի լայն են, քան պարզապես կարծիքի արտահայտումը այն հարցի շուրջ, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, պատրաստվել են կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին համապատասխան, թե ոչ: Աուդիտի մանդատը, օրենսդրությունը, իրավական ակտերը, նախարարների հրամանները, կառավարության քաղաքականության պահանջները կամ օրենսդրի որոշումները կարող են ներառել լրացուցիչ նպատակներ, որոնք նույնքան կարևոր են, որքան ֆինանսական

¹⁷ Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատում

հաշվետվությունների վերաբերյալ ներկայացվող կարծիքները: Այս լրացուցիչ նպատակները կարող են ընդգրկել աուդիտորական և հաշվետվությունների ներկայացման պարտականություններ, որոնք առնչվում են, օրինակ, իրավասությունների հետ անհամապատասխանությանը վերաբերող ցանկացած բացահայտման: Այնուամենայնիվ, անգամ երբ լրացուցիչ նպատակներ սահմանված չեն, հանրությունը կարող է ակնկալել, որ կներկայացվեն իրավասությունների հետ անհամապատասխանությանը և ներքին հսկողության արդյունավետությանը վերաբերող հաշվետվություններ:

145. Աուդիտորները, որոնք ունեն իրավասությունների հետ համապատասխանության կամ անհամապատասխանության մասին հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտավորություն, կարող են հաշվի առնել Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքները կամ դրան առնչվող ուղեցույցները¹⁸.

146. Կարծիք ձևավորելու համար, աուդիտորն, առաջին հերթին, պետք է եզրակացնի, արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, որպես ամբողջություն, զերծ են սխալի կամ խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից: Եզրակացությունում, պետք է հաշվի առնվի.

- ա) արդյոք ձեռք են բերվել բավարար պատշաճ ապացույցներ թե ոչ,
- բ) արդյոք չշտկված խեղաթյուրումներն առանձին-առանձին կամ իբրև համախումբ էական են, թե ոչ,
- գ) հետևյալ կետերի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատականը, որոնք հաշվի են առնվում կարծիքի արտահայտման ձևը որոշելիս.

- արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի շրջանակի համաձայն՝ ներառելով կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական այնպիսի հատկանիշների դիտարկումը, ինչպիսին է, օրինակ, դատողություններում հնարավոր կողմնակալությունը,
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
- արդյոք ընտրված և կիրառվող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունները համահունչ են ֆինանսական հաշվետվությունների

¹⁸ ISSAI 400, 4000 և 4200

պատրաստման կիրառվող սկզբունքներին,

- արդյոք ղեկավարության կողմից իրականացված հաշվապահական գնահատումը ողջամիտ է,
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված տեղեկությունները տեղին են, արժանահավատ են, համադրելի են և հասկանալի,
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում զետեղվում են բավարար բացահայտումներ, որոնք հնարավորություն են ընձեռում նախատեսված օգտագործողին հասկանալ էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններում հաղորդվող տեղեկությունների վրա,
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառվող տերմինները, այդ թվում՝ յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը տեղին է, թե ոչ,
- արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները համարժեքորեն հղում են կատարում կամ նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքները:

- դ) Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման շրջանակի համաձայն, ապա եզրակացությունում պետք է դիտարկվի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացված
- ընդհանուր ներկայացման, կառուցվածքի և բովանդակության առումով,
 - ինչպես նաև այն տեսանկյունից, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, այդ թվում՝ համապատասխան ծանոթագրությունները, ճշմարիտ կերպով են ներկայացնում հիմք հանդիսացող գործարքները և դեպքերը:

Կարծիքի ձևը

147. Աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք, երբ եզրահանգման է գալիս, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին համահունչ:

Եթե աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված ապացույցների վրա, եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններն, ընդհանուր առմամբ, զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ եթե չի կարողացել ձեռքբերել բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում, ընդհանուր առմամբ, չկան էական խեղաթյուրումներ, ապա աուդիտորը պետք է փոփոխի աուդիտի հաշվետվությունում արտահայտած իր կարծիքը՝ համաձայն «Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշում» բաժնի:

148. Եթե ճշմարիտ ներկայացման շրջանակին համաձայն կազմված

Ֆինանսական հաշվետվությունները իրականում ճշմարիտ ներկայացում չեն ապահովում, ապա աուդիտորը հարցը պետք է քննարկի ղեկավարության հետ, և, կախված կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքներից ու այն հանագամանքից, թե ինչպես է կարգավորվել տվյալ հարցը, որոշի արդյոք անհրաժեշտ է փոխել աուդիտորական կարծիքը, թե ոչ:

Աուդիտորի հաշվետվության պարտադիր տարրերը

149. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր և ընդգրկի հետևյալ տարրերը.

- Վերնագիրը, որը հստակ ցույց է տալիս, որ փաստաթուղթը անկախ աուդիտորական եզրակացություն է
- Եզրակացության հասցեատեր, համաձայն աուդիտի առաջադրանքի պահանջների,
- Ներածական հատված, որտեղ, (1) նշվում է թե որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններն են ենթարկվել աուդիտի (2) հաստատվում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններն աուդիտի են ենթարկվել, (3) առանձնացվում է ֆինանսական հաշվետվության բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը, (4) անդրադարձ է կատարվում հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կարևոր դրույթներին և այլ պարզաբանող տեղեկատվությանը, (5) նշվում է ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության համար այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է:
- «Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» վերնագրով բաժին, որտեղ նշվում է, որ ղեկավարությունը պատասխանատու է կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին համահունչ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև ներքին հսկողության համար, որը հնարավորություն է ընձեռում պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացող խեղաթյուրումներից:
- «Աուդիտորի պատասխանատվությունը» վերնագրով բաժին, որտեղ նշվում է, որ աուդիտորի պարտականությունն է իրականացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և աուդիտը նկարագրվում է որպես մի գործընթաց, որը ներառում է ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված գումարների ու բացահայտումների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերում: Ընթացակարգերի

ընտրությունն, ի թիվս այլոց, կախված է աուդիտորի այն դատողությունից, արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը խարդախության, թե սխալի հետևանք են: Ռիսկերի գնահատում իրականացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի միավորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստմանը համապատասխան ներքին հսկողության ընթացակարգերը, ինչպես նաև մշակի առկա իրողություններին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր: Այս բաժինը պետք է անդրադառնա նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության նպատակահարմարության գնահատմանը և ղեկավարության կողմից իրականացված հաշվապահական հաշվարկների ողջամտությանը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների համալիր ներկայացմանը: Պետք է նշվի նաև, արդյոք աուդիտորի կարծիքով, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները ապահովում են պատշաճ ու բավարար հիմքեր՝ աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

- «Կարծիք» վերնագիրը կրող բաժնում ճշմարիտ ներկայացման շրջանակի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելու նպատակով պետք է օգտագործվի համարժեք համարվող հետևյալ ձևակերպումներից որևէ մեկը.
 - *Ֆինանսական հաշվետվությունը, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ կերպով ներկայացնում է ... համաձայն՝ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակի, կամ*
 - *Ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են ... իրական ու ճշմարիտ պատկերը՝ կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակի համաձայն:*

Համապատասխանության շրջանակին համահունք պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը պետք է հաստատի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի շրջանակի համաձայն:

Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի շրջանակին կատարվող հղումը չի վերաբերում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (IPSAS) կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված հանրային հատվածի հաշվապահական

հաշվառման միջազգային ստանդարտներին (IFRS), ապա աուդիտորի կարծիքում պետք է նշվի տվյալ շրջանակի ծագման իրավական շրջանակը:

- Անհրաժեշտության դեպքում կամ աուդիտորի որոշմամբ, «Եզրակացություն այլ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով կամ այդ բաժնի բովանդակությանը համապատասխանող այլ վերնագրով բաժին պետք է նշվի, որն անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության շրջանակում հաշվետվությունների ներկայացվածն այլ պարտականություններին, որոնք գումարվում են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելու պարտականությանը:
- Աուդիտորի ստորագրությունը
- ամսաթիվը, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համար հիմք հանդիսացող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, այդ թվում նաև ապացույցներ առ այն, որ
 - ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող հաշվետվությունները, ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները, պատրաստ են,
 - ղեկավարման լիազորություններով օժտված մարմինները հաստատել են ֆինանսական հաշվետվությունների համար իրենց պատասխանատվության մասին,
- Աուդիտորի գտնվելու վայրը՝ ըստ այն իրավական դաշտի, որտեղ գործում է աուդիտորը:

150. Ի լրումն կարծիքի, աուդիտորից, օրենքով կամ իրավական ակտերով կարող է պահանջվել նաև ներկայացնել դիտարկումներ և բացահայտումներ, որոնք ազդեցություն չեն ունեցել կարծիքի կամ դրանցից բխող որևէ առաջարկի վրա: Նշված տարրերը, պետք է հստակ տարանջատվեն կարծիքից:

Աուդիտորի եզրակացության մեջ կարծիքի ձևափոխումներ

151. Աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական հաշվետվությունում արտացոլված կարծիքը, եթե ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա հանգում է այն եզրակացության, որ ֆինանսական հաշվետվություններն, ընդհանուր առմամբ, զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից,

կամ եթե աուդիտորը չի կարողացել հավաքել բավարար պատշաճ ապացույցներ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում, ընդհանուր առմամբ, էական խեղաթյուրումներ տեղ չեն գտել: Աուդիտորը կարող է հրապարակել երեք տիպի ձևափոխված կարծիք. վերապահումով կարծիք, բացասական կարծիք և կարծիքից հրաժարում:

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշում

152. Որոշումը, թե ձևափոխված կարծիքի որ տեսակն է նպատակահարմար կախված է՝

- այն հարցի բնույթից, որը ձևափոխման պատճառ է հանդիսացել, այն է՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները էապես խեղաթյուրված են կամ կարող են էապես խեղաթյուրվել այն դեպքում, երբ հնարավոր չէ ձեռք բերել բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունների կամ հավանական ազդեցությունների համատարած բնույթի մասին աուդիտորի դատողությունից:

153. Աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք եթե (1) ձեռք բերելով բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ եզրակացնում է, որ խեղաթյուրումներն, առանձին-առանձին կամ որպես մեկ ամբողջություն էական են, սակայն համատարած բնույթ չեն կրում, կամ (2) աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել իր կարծիքի հիմնավորման համար բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, սակայն եզրակացնում է, որ չբացահայտված ցանկացած խեղաթյուրում կարող է լինել էական, բայց ոչ համատարած:

154. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք երբ, ձեռքբերելով բավարար աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնում է, որ խեղաթյուրումներն, առանձին-առանձին կամ իբրև համախումբ, և՛ էական, և՛ համատարած բնույթ են կրում ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

155. Աուդիտորը հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց, եթե ի վիճակի չլինելով ձեռք բերել բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, որոնց հիման վրա կձևավորեր իր կարծիքը, եզրակացնում է, որ չբացահայտված ցանկացած խեղաթյուրման ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել և՛ էական, և՛ համատարած: Եթե առաջադրանքի իրականացումը ստանձնելուց հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարությունը սահմանափակում է աուդիտի շրջանակը, ինչը, աուդիտորի կարծիքով, կարող է առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք արտահայտելու կամ ֆինանսական

հաշվետվության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելու անհրաժեշտություն, ապա աուդիտորը պետք է դիմի ղեկավարությանը սահմանափակումը վերացնելու հարցով:

156. Ձևափոխված աուդիտորական կարծիք արտահայտելու դեպքում, աուդիտորը պետք է ձևափոխի նաև վերնագիրը, որպեսզի այն համապատասխանի արտահայտված կարծիքի տեսակին: ISSAI 1705¹⁹-ը սահմանում է լրացուցիչ ուղեցույցներ, որոնք վերաբերում են հատուկ տերմինաբանությանը, որն օգտագործվում է ձևափոխված կարծիքը արտահայտելիս կամ աուդիտորի պատասխանատվության շրջանակը նկարագրելիս: Այն նաև ներառում է հաշվետվությունների պատկերավոր օրինակներ:

Աուդիտորական եզրակացության մանրամասները և այլ հանգամանքներ լուսաբանող պարագրաֆ

157. Եթե աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված կամ բացահայտված խնդրի վրա, որն ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար դեր է խաղում օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ըմբռնման համար, սակայն կան բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում վերոնշյալ խնդիրն էապես խեղաթյուրված չէ, ապա աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներառի լուսաբանող պարագրաֆ: Լուսաբանող պարագրաֆը պետք է անդրադառնա միայն ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկություններին:

158. Աուդիտորական եզրակացության մանրամասները և այլ հանգամանքներ լուսաբանող պարագրաֆը պետք է

- տեղադրվի կարծիքի բաժնից անմիջապես հետո,
- կրի «Լուսաբանող պարագրաֆ» կամ այլ համապատասխան վերնագիր,
- հստակ հղում կատարի շեշտադրվող հանգամանքին, և նշի թե ֆինանսական հաշվետվության որ հատվածում կարելի է գտնել այն բացահայտումները, որոնք լիարժեք նկարագրում են նշված հանգամանքը, ինչպես նաև
- Ցույց տա, որ հանգամանքի լուսաբանումը չի ձևափոխում աուդիտորի կարծիքը:

159. Եթե աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված

¹⁹ ISSAI 1705- Անկախ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը

կամ չներկայացված հանգամանքի վրա, որը սակայն, ըստ աուդիտորի դատողության, կարևոր է օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորական եզրակացության ընկալման համար, ապա, օրենքով կամ իրավական այլ ակտերով արգելված չլինելու դեպքում, դա կարող է ներառել լուսաբանող կամ որևէ այլ համապատասխան վերնագիր կրող պարագրաֆում:

160. Եթե աուդիտորը նախատեսում է պարագրաֆներից մեկը կամ երկուսն էլ ներառել աուդիտորական եզրակացությունում, ապա պետք է կառավարման լիազորություններով օժտված անձանց տեղեկացնի այդ նախաձեռնության և պարագրաֆների ու դրանցում օգտագործվող ձևակերպումների մասին: Աուդիտորը կարող է որոշել, ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանցից բացի, այդ մասին տեղեկացնել նաև այլ կողմերին, օրինակ՝ օրենսդիր մարմնին:

161. Հանրային հատվածի աուդիտի մանդատը կամ ակնկալիքները կարող են ընդլայնել այն պայմանները, երբ տեղին կլինի ընդգրկել Աուդիտորական եզրակացության մանրամասները (որոնք կառնչվեն ֆինանսական հաշվետվությունում պատշաճ կերպով բացահայտված հանգամանքներին) կամ այլ հանգամանքները լուսաբանող (ֆինանսական հաշվետվություններում չլուսաբանված տեղեկություններին նվիրված) պարագրաֆներում:

Համեմատական տեղեկատվություն. Համապատասխան թվային տվյալներ և համեմատական ֆինանսական հաշվետվություններ

162. Համեմատական տեղեկատվությունը առնչվում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված գումարներին և բացահայտումներին, որոնք վերաբերում են նախորդող մեկ կամ ավելի ժամանահատվածներին: Աուդիտորը պետք է սահմանի, արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված է կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակով պահանջվող համեմատական տեղեկատվությունը, և արդյոք այդ տեղեկատվությունը ճիշտ է դասակարգված: Այդ նպատակով աուդիտորը պետք է գնահատի արդյոք.

- համեմատական տեղեկատվությունը համաձայնեցված է նախորդ ժամանակաշրջանում ներկայացված կամ, նախատեսված դեպքում, վերահաստատված գումարների և այլ բացահայտումների հետ,
- համեմատական տեղեկատվության մեջ արտացոլված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունները համընկնում են ներկա ժամանակահատվածում կիրառվող քաղաքականության հետ, կամ եթե

հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություններում տեղ են գտել փոփոխություններ, արդյո՞ք այդ փոփոխությունները համարժեք կերպով բացատրվել, հաշվի են առնվել և պատշաճ ձևով ներկայացվել ու բացահայտվել են:

163. Եթե ընթացիկ ժամանակահատվածում աուդիտորը տեղեկանում է համեմատական տեղեկատվությունում տեղ գտած հնարավոր էական խեղաթյուրումների մասին, ապա պետք է իրականացնի աուդիտի այնպիսի հավելյալ ընթացակարգեր, որոնք տվյալ հանգամանքներում անհրաժեշտ կլինեն բավակարար ու պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար, որպեսզի հնարավոր լինի որոշել էական խեղաթյուրումների առկայությունը:

164. Համեմատական տեղեկատվությունը կարող է ստանալ համապատասխան թվային տվյալների տեսք, որոնք ընդգրկված են՝ որպես ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների անբաժանելի մաս և պետք է ընկալվեն միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանին վերաբերող գումարների և այլ բացահայտումների հետ շաղկապված: Համապատասխան թվային տվյալները ներկայացնելիս, աուդիտորական կարծիքը չպետք է դրանց հղում կատարի, բացառությամբ հետևյալ դեպքերի.

- եթե նախորդ ժամանակահատվածի համար ավելի վաղ տրված աուդիտորական եզրակացությունը ներառել է ձևափոխված կարծիք, կարծիք արտահայտելուց հրաժարում կամ բացասական կարծիք, և եթե այն խնդիրը, որը նշված ձևափոխման պատճառ է հանդիսացել, լուծված չէ, ապա աուդիտորը, աուդիտորական եզրակացությունում պետք է ներկայացնի ներկա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք: Ձևափոխումը պետք է վերաբերի ներառված համապատասխան տվյալներին:
- եթե աուդիտորը ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույց, առ այն, որ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, որոնց վերաբերյալ նախկինում տրվել է ձևափոխված կարծիք, առկա է էական խեղաթյուրում, և համապատասխան տվյալները պատշաճ ձևով չեն վերաներկայացվել կամ համապատասխան բացահայտումներ չեն կատարվել, ապա աուդիտորը ներկա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է արտահայտի ձևափոխված կամ բացասական կարծիք,
- եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացության «Այլ

հանգամանքներ» պարագրաֆում նշի, որ համապատասխան տվյալները աուդիտի ենթարկված չեն:

Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի նշված հանգամանքները՝ ընթացիկ տարվա տվյալներն օգտագործելով համեմատության և էականության դիտարկման նպատակով: Եթե ներկայացվում են համեմատական ֆինանսական հաշվետվություններ, ապա աուդիտորի կարծիքը պետք է անդրադառնա դրանցում ներկայացված յուրաքանչյուր ժամանակաշրջանին, որոնց վերաբերյալ տրվել է աուդիտորական կարծիք:

165. Եթե հաշվետվություն է ներկայացվում նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, կապակցելով այն ներկա ժամանակաշրջանի աուդիտի հետ, և եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ներկա աուդիտորի կարծիքը տարբերվում է աուդիտորի կողմից նախկինում արտահայտված կարծիքից, ապա աուդիտորը «Այլ հանգամանքներ» պարագրաֆում պետք է բացահայտի կարծիքների տարբերության հիմնական պատճառները:

166. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից, ապա, ի լրումն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուն, աուդիտորը պետք է «Այլ հանգամանքներ» պարագրաֆում նշի, որ.

- նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից,
- նախորդ աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքի տեսակը և, եթե այն ձևափոխվել է, ապա դրա պատճառը, և
- այդ հաշվետվության ամսաթիվը, (բացառությամբ այն դեպքի, երբ նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախկին աուդիտորական եզրակացությունը վերահրապարակվել է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ միասին):

167. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ էական խեղաթյուրումները ազդել են նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնց վերաբերյալ նախորդ աուդիտորը չձևափոխված կարծիք է արտահայտել, ապա աուդիտորը խեղաթյուրման մասին պետք է տեղեկացնի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում ընդգրկված անձանց, և դիմի խնդրանքով, որ այդ մասին տեղեկացվի նաև նախորդ աուդիտորը: Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները փոփոխության են ենթարկվել, և նախորդ աուդիտորը

համաձայնում է հրապարակել նոր աուդիտորական եզրակացություն վերանայված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է հաշվետվություն ներկայացնի միայն ընթացիկ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ:

168. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններն աուդիտի չեն ենթարկվել, ապա աուդիտորը պետք է «Այլ հանգամանքներ» լուսաբանող պարագրաֆում նշի, որ համեմատական ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի ենթարկված չեն: Սակայն, սա աուդիտորին չի ազատում բավարար աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհրաժեշտությունից, որոնցով կհաստատվի, որ սկզբնական մնացորդները չեն պարունակում խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն կազդեն ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Համեմատական տեղեկատվությանն առնչվող հետագա ուղեցույցները ներառված են ISSAI 1710²⁰:

Աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվությանն առնչվող աուդիտորի պատասխանատվությունը

169. Ֆինանսական հաշվետվություններում էական անհամապատասխանություններն ու փաստերի խեղաթյուրումները վերհանելու համար աուդիտորը պետք է ընթերցի նաև այլ տեղեկություններ: Եթե այլ նյութեր ընթերցելիս աուդիտորը վեր է հանում էական անհամապատասխանություններ կամ փաստերի խեղաթյուրումներ, ապա պետք է որոշի, արդյոք աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվությունները կամ այլ տեղեկությունները պետք է վերանայվեն, թե ոչ: Այն գործողությունները, որ պետք է ձեռնարկի աուդիտորը կարող են ներառել աուդիտորական կարծիքի ձևափոխում, աուդիտի հաշվետվության չտրամադրում, կամ առաջադրանքի դադարեցում (հազվադեպ դեպքերում, երբ դա նախատեսված է հանրային հատվածում)²⁰ տեղեկացնելով ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց, կամ այդ մասին նշելով «Այլ հանգամանքներ» վերնագրով պարագրաֆում:

170. Եթե աուդիտորի կողմից վեր է հանվում էական անհամապատասխանություն կամ փաստի խեղաթյուրում, որը ղեկավարությունը հրաժարվում է շտկել, ապա աուդիտորից պահանջվում է այդ մասին տեղեկացնել ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց: Աուդիտորը կարող է պարտավորված լինել կամ որոշել բացի կառավարման լիազորություններով

²⁰ ISSAI 1710 - Համեմատական տեղեկատվության համապատասխան թվային տվյալներ և համեմատական ֆինանսական հաշվետվություններ

օժտված անձանցից այդ մասին տեղեկացնել նաև այլ կողմերին, օրինակ՝ օրենսդիր մարմինն: Այլ փաստաթղթերի հետ կապված աուդիտորի պարտականություններին վերաբերող հետագա ուղեցույցները ներառված են, ISSAI 1720²¹ -ում:

Հատուկ նկատարումներ. Հատուկ նշանակության (special-purpose) շրջանակներում պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ

171. Աուդիտորից պահանջվում է որոշել ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվության շրջանակի ընդունելի լինելը:

Հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացնելիս աուդիտորը պետք է ձեռք բերի պատկերացում

- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակի,
- նախատեսվող օգտագործողների,
- ղեկավարության կողմից իրականացրած քայլերի մասին, որոնք ուղղված են հաստատելու, որ ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքը ընդունելի է տվյալ պայմաններում:

172. Հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը պլանավորելիս և իրականացնելիս աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք առաջադրանքի պայմանները պահանջում են հատուկ ուշադրություն դարձնել ISSAI-ների կիրառմանը:

173. Կարծիք ձևավորելիս և հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնելիս աուդիտորը պետք է բավարարի նույն պայմանները, ինչ ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում: Հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է

- ներկայացնեն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակը
- անդրադառնան տվյալ պայմաններում ֆինանսական կիրառելի հիմունքի ընդունելի լինելու որոշման մասով ղեկավարության պատասխանատվությանը, եթե ղեկավարությունը ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս ունի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների ընտրության հնարավորություն:

²¹ISSAI 1720 - Աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը

174. Աուդիտորը պետք է լուսաբանող պարագրաֆով օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրի այն փաստի վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են հատուկ նշանակության շրջանակի համաձայն ու հետևաբար չեն կարող համապատասխանել որևէ այլ նշանակության:

175. ISSAI 1800-ը ներառում է ուղեցույցներ, որոնք վերաբերում են հատուկ նշանակության շրջանակի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող հատուկ նկատառումներին²²

Հատուկ նկատառումներ. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ

176. Առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի աուդիտի դեպքում, աուդիտորն առաջին հերթին պետք է սահմանի, արդյոք աուդիտի իրականացումը գործնականում հնարավոր է, թե ոչ: Հիմնարար սկզբունքները կիրառելի են առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի աուդիտում, անկախ այն հանագամանքից, արդյոք աուդիտորը ներառված է նաև կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում, թե ոչ: Եթե աուդիտորը ներառված չէ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտում, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի աուդիտը համահունչ է համապատասխան աուդիտի ստանդարտներով սահմանված հիմնարար սկզբունքներին, թե ոչ:

177. Աուդիտորը պետք է որոշի նաև, արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող շրջանակը կհանգեցնի տեղեկատվության այնպիսի ներկայացման, որը կապահովի համապատասխան բացահայտումներ՝ հնարավորություն ընձեռելով օգտագործողներին հասկանալ ֆինանսական հաշվետվությունում կամ դրա առանձին տարրերում ներկայացված տեղեկությունները, ինչպես նաև ընկալել նշանակալի գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը նշված տեղեկատվության վրա:

²² Հատուկ նկատառումներ. Հատուկ նշանակության շրջանակի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ

178. Աուդիտորը պետք է դիտարկի, արդյոք եզրակացության ակնկալվող ձևը համապատասխանում է առկա հանգամանքներին, և ,անհրաժեշտության դեպքում, հարմարեցնի հաշվետվողականության պայմաններին:
179. Եթե կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի հետ մեկտեղ աուդիտորը ստանձնում է նաև առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի աուդիտի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացություն ներկայացնելու պարտավորությունը, ապա պետք է ներկայացնի առանձին եզրակացություն այդ առաջադրանքներից յուրաքանչյուրի վերաբերյալ:
180. Եթե կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ աուդիտորական հաշվետվությունում ներկայացված եզրակացությունը ձևափոխված է, կամ այդ եզրակացությունը ներառում է «Լուսաբանող մանրամասներ» կամ «Այլ հանգամանքներ» վերնագրով պարագրաֆ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի այն ազդեցությունը, որ վերջինս կարող է ունենալ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության վրա:
181. Եթե աուդիտորը հանգում է այն եզրակացության, որ կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ անհրաժեշտ է արտահայտել բացասական կարծիք կամ պետք է հրաժարվել կարծիք հայտնելուց, ապա աուդիտորը կարող է չհրապարակել առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների կամ դրա առանձին տարրերի վերաբերյալ աուդիտորական չձևափոխված կարծիք, քանի որ նման չձևափոխված կարծիքը կհակասի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի՝ որպես մեկ ամբողջություն, վերաբերյալ ներկայացրած բացասական եզրակացությանը կամ եզրակացությունից հրաժարմանը: Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի վերաբերյալ կարծիքի հետ մեկտեղ այլ եզրակացությունների տրամադրմանը, հրապարակմանն առնչվող լրացուցիչ ուղեցույցներ ներկայացված են ISSAI 1805²³:

Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի (ներառյալ կառավարության կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների) աուդիտին վերաբերող դիտարկումներ

²³ Հատուկ նկատառումներ. Առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ

182. **Ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի աուդիտում ներգրավված աուդիտորները պետք է ձեռք բերեն բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ բաղադրիչների ողջ ֆինանսական տեղեկատվության և համախմբման գործընթացի վերաբերյալ, որպեսզի արտահայտեն կարծիք, որ կառավարության կողմից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված են կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակին համահունչ:**

183. ISSAI 200-ի սկզբունքները կիրառելի են ֆինանսական հաշվետվությունների հանրային հատվածի բոլոր աուդիտներում, լինի դա կառավարության առանձին հատվածների, թե ողջ կառավարության կտրվածքով: Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ստանձնում է ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի, օրինակ՝ պետական հաշիվների աուդիտի իրականացումը, կարող են կիրառվել հատուկ պահանջներ և նկատառումներ: Աուդիտորը, որն իրականացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների համախմբի աուդիտ, կոչվում է խմբի աուդիտոր: Խմբի աուդիտորը պետք է ձևավորի խմբի աուդիտի ռազմավարությունը և մշակի խմբի աուդիտի ծրագիրը: Կազմակերպության մասին պատկերացում կազմելու սկզբունքները պետք է ներառեն խմբի, դրա բաղադրիչների և միջավայրի, այդ թվում նաև ողջ խմբի կտրվածքով իրականացվող հսկողության, ինչպես նաև դրա համախմբման գործընթացի ճանաչում: Այս եղանակով ձեռք բերված պատկերացումը պետք է բավարար լինի կարևոր բաղադրիչների վերաբերյալ իր նախնական որոշումները հաստատելու կամ վերանայելու համար, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների խմբում խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրման առաջացման ռիսկերը գնահատելու համար:

184. Ֆինանսական հաշվետվությունների բաղադրիչներում կարող են ընդգրկվել գործակալություններ, վարչություններ, գրասենյակներ, բաժնետիրական ընկերություններ, հիմնադրամներ, միավորներ, թաղամասեր, համատեղ ձեռնարկություններ և հասարակական կազմակերպություններ: Բաղադրիչը կարող է կարևոր համարվել,

- իր անհատական ֆինանսական կարևորության շնորհիվ և
- եթե, իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից ելնելով կարող է պարունակել ֆինանսական հաշվետվությունների խմբում էական խեղաթյուրումների առաջացման զգալի ռիսկեր
- կամ, եթե ներառում է այնպիսի հարցեր, որոնց հանդեպ հանրությունը չափազանց զգայուն է, օրինակ՝ ազգային անվտանգությանն առնչվող հարցեր, դոնորների կողմից ֆինանսավորվող ծրագրեր, կամ եկամտահարկի վերաբերյալ

հաշվետվությունների ներկայացման խնդիրներ:

185. Հանրային հատվածում հնարավոր է դժվար լինի որոշել, թե ֆինանսական հաշվետվությունների խմբի որ բաղադրիչները պետք է ընդգրվեն աուդիտում: Ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակի կիրառումը կարող է հանգեցնել որոշակի տիպի գործակալության, բաժնի, գրասենյակի, կորպորացիայի, հիմնադրամի, համայնքի, համատեղ ձեռնարկության կամ հասարակական կազմակերպության չընդգրկմանը: Նման դեպքերում, երբ խմբի աուդիտորը կարծում է, որ սա կարող է հանգեցնել խմբի կողմից ֆինանսական հաշվետվության թյուր ներկայացման, ապա վերջինս կարող է դիտարկել, ի լրումն աուդիտորական հաշվետվության վրա ունեցած ազդեցության, խնդիրը օրենսդրին կամ կարգավորող այլ մարմնին փոխանցելու անհրաժեշտությունը:
186. Որոշակի իրավիճակներում, ֆինանսական հաշվետվողականության շրջանակը կարող են չտրամադրել որոշակի տիպի գործակալության, բաժնի, գրասենյակի, կորպորացիայի, հիմնադրամի, համայնքի, համատեղ ձեռնարկության կամ հասարակական կազմակերպության ընդգրկմանը կամ չընդգրկմանը վերաբերող հատուկ ուղեցույցներ: Նման դեպքերում, խմբի աուդիտորը կարող է մասնակցել խմբի ղեկավարության և բաղադրիչների ղեկավարների քննարկումներին՝ որոշելու համար, արդյոք խմբի ֆինանսական հաշվետվության բաղադրիչի նման մեկնաբանումը կհանգեցնի ճշմարիտ ներկայացման, թե ոչ: Այս դժվարությունների արդյունքում կարող են օգտագործվել նաև բաղադրիչների աուդիտորների աշխատանքները: Հնարավոր է նաև, որ խմբի ղեկավարները չհամաձայնեն ներառել բաղադրիչը ֆինանսական հաշվետվության խմբում, ինչն իր հերթին կարող է սահմանափակի հաղորդակցվելու և բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքի արդյունքներն օգտագործելու խմբի աուդիտորի հնարավորությունը:
187. Խմբի համար ֆինանսական նշանակության շնորհիվ առնաձևակի կարևորություն ունեցող բաղադրիչի պարագայում խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը պետք է աուդիտի ենթարկի բաղադրիչի ֆինանսական տեղեկատվությունը՝ կիրառելով խմբի աուդիտորի կողմից սահմանված բաղադրիչի էականության գնահատումը: Այն բաղադրիչի դեպքում, որը կարևոր է, ելնելով իր առանձնահատուկ բնույթից կամ հանգամանքներից, ինչպես նաև այն պատճառով, որ կարող է խմբի ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկեր պարունակել, խմբի աուդիտի թիմը կամ նրա անունից գործող բաղադրիչի աուդիտորը գուցե և չիրականացնի ֆինանսական աուդիտ, սակայն կարող է կիրառել էական

խեղաթյուրման վերհանված նշանակալի ռիսկերին առնչվող հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր: Կարևոր նշանակություն չունեցող բաղադրիչների դեպքում խմբի աուդիտի թիմը պետք է իրականացնի վերլուծական ընթացակարգեր՝ խմբային մակարդակում:

188. Ֆինանսական աուդիտի հիմնարար սկզբունքների հիման վրա կամ դրանց համահունչ ստանդարտներ մշակելիս կամ հաստատելիս, օգտակար կլինի հաշվի առնել ISSAI 1600²⁴-ում ներկայացված խմբի աուդիտի մանրամասն ուղեցույցները:

²⁴ ISSAI 1600 –Հատուկ նկատառումներ- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորի աշխատանքը)