

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՄՏԱՆԴԱՐՏ 530

ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

| | Պարագրաֆ |
|--|----------|
| Ներածություն | |
| Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները..... | 1-2 |
| Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... | 3 |
| Նպատակը | 4 |
| Մահմանումներ | 5 |
| Պահանջները | |
| Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը | 6-8 |
| Առաջատրական ընթացակարգերի իրականացում..... | 9-11 |
| Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը..... | 12-13 |
| Խեղաթյուրումների կանխատեսում..... | 14 |
| Առաջատրական ընտրանքի արդյունքների գնահատում..... | 15 |
| Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր | |
| Մահմանումներ..... | Ա1-Ա3 |
| Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը | Ա4-Ա13 |
| Առաջատրական ընթացակարգերի իրականացում..... | Ա14-Ա16 |
| Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը..... | Ա17 |
| Խեղաթյուրումների կանխատեսում..... | Ա18-Ա20 |
| Առաջատրական ընտրանքի արդյունքների գնահատում..... | Ա21-Ա23 |
| Հավելված 1. Շերտավորում և արժեքով-կշռված ընտրություն | |
| Հավելված 2. Վերահսկողության թեստերի համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ | |
| Հավելված 3. Մանրամասն ստուգումների համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ | |
| Հավելված 4. Ընտրանքի կատարման մեթոդներ | |

<<Առողիտորական ընտրանք>> առողիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 530-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ առողիտորի ընդհանուր նպատակները և առողիտի իրականացումը՝ համաձայն առողիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Մույն առողիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կիրառվում է, երբ առողիտորը առողիտորական ընթացակարգերի իրականացման համար որոշել է օգտագործել առողիտորական ընտրանք: Այն կարգավորում է առողիտորի կողմից վիճակագրական և ոչ-վիճակագրական ընտրանքի օգտագործումը, երբ նախագծվում կամ ընտրվում է առողիտորական ընտրանք, իրականացվում են վերահսկողության ստուգումներ (թեստեր) կամ մանրամասն ստուգումներ (թեստեր), և գնահատվում են ընտրանքի արդյունքները:
2. Մույն ԱՄՍ-ն լրացնում է ԱՄՍ 500-ին¹, որը կարգավորում է առողիտորի պատասխանատվությունը առողիտորական կարծիքը հիմնավորելու նպատակով նախագծելու և իրականացնելու առողիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվեն բավականաչափ ու համապատասխան առողիտորական ապացույցներ՝ ողջամիտ եզրահանգումներ կատարելու համար: ԱՄՍ 500-ը առողիտորին ուղեցույց է տրամադրում ընտրելու միավորներ ստուգման համար, որոնցից մեկը առողիտորական ընտրանքն է:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

3. Մույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ այդ ամսաթվից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների առողիտի համար:

Նպատակը

4. Առողիտորական ընտրանքի օգտագործման ժամանակ առողիտորի նպատակն է ողջամիտ հիմքեր տրամադրել ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրահանգում անելու համար, որից ընտրվել է ընտրանքը:

Սահմանումներ

5. Մույն ԱՄՍ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.
(ա) առողիտորական ընտրանք (ընտրանք)՝ առողիտորական ընթացակարգերի կիրառումը առողիտորական գործընթացին վերաբերող բազմության 100%-ից ցածր միավորների նկատմամբ, այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան առողիտորին ողջամիտ հիմքեր տրամադրելու ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրակացություն կատարելու համար,

¹ ԱՄՍ 500, <<Առողիտորական ապացույցներ>>:

- (բ) բազմություն՝ տվյալների ամբողջական կազմը, որից վերցվում է ընտրանքը, և որի վերաբերյալ աուդիտորը ցանկանում է եզրահանգումներ անել,
- (գ) ընտրանքային ռիսկ՝ ռիսկ առ այն, որ ընտրանքի հիման վրա կատարված աուդիտորի եզրակացությունը կարող է տարբերվել այն եզրակացությունից, երբ նույն աուդիտորական ընթացակարգը կիրառվեր ամբողջ բազմության նկատմամբ: Ընտրանքային ռիսկը կարող է հանգեցնել երկու տեսակի սխալ եզրահանգումների՝
 - (i) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկողությունն ավելի արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասն ստուգումների դեպքում, որ չկա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրականում առկա է: Աուդիտորը նախ և առաջ մտահոգված է այդպիսի սխալ եզրակացության համար, քանի որ այն ազդում է աուդիտորական աշխատանքների արդյունավետության վրա և, հավանաբար, կբերի անհամապատասխան աուդիտորական կարծիքի արտահայտմանը,
 - (ii) վերահսկողության թեստերի իրականացման դեպքում, որ վերահսկողությունը պակաս արդյունավետ է, քան այն իրականում է, կամ, մանրամասն ստուգումների դեպքում, որ կա էական խեղաթյուրում, երբ այն իրականում առկա չէ: Այդպիսի սխալ եզրակացությունն ազդում է աուդիտորական աշխատանքների արդյունավետության վրա, քանի որ այն սովորաբար հանգեցնում է լրացուցիչ աշխատանքների իրականացմանը՝ հաստատելու համար, որ նախնական եզրահանգումները սխալ են արվել,
- (դ) ոչ ընտրանքային ռիսկ՝ ռիսկ առ այն, որ աուդիտորը կհանգի սխալ եզրահանգման՝ ընտրանքային ռիսկին չվերաբերող որևէ պատճառով,
- (ե) անկանոնություն՝ սխալ կամ շեղում, որն ակնհայտորեն չի պատկերում բազմության մեջ առկա սխալները կամ շեղումները,
- (զ) ընտրանքային միավոր՝ բազմություն ձևավորող առանձին միավորներ,
- (է) վիճակագրական ընտրանք՝ ընտրանքի նկատմամբ մոտեցում, որն ունի հետևյալ հատկանիշները՝
 - (i) ընտրանքի միավորների պատահական ընտրություն, և
 - (ii) հավանականության տեսության կիրառում՝ ընտրանքի արդյունքները գնահատելու նպատակով՝ ներառյալ ընտրանքային ռիսկի չափումը:
 Ընտրանքի նկատմամբ մոտեցումը, որը չունի (i) և (ii) հատկանիշները, համարվում է ոչ վիճակագրական ընտրանք,
- (ը) շերտավորում՝ գործընթաց, որտեղ բազմությունը բաժանվում է ենթաբազմությունների, որոնցից յուրաքանչյուրը նմանատիպ հատկանիշներ (հաճախ դրամային արժեք) ունեցող ընտրանքային միավորների խումբ է,
- (թ) հանդուրժելի խեղաթյուրում՝ աուդիտորի կողմից սահմանված դրամական գումար, որի առնչությամբ աուդիտորը ջանում է ձեռք բերել համապատասխան մակարդակի հավաստիացում առ այն, որ բազմության մեջ առկա փաստացի խեղաթյուրման գումարը չի գերազանցում աուդիտորի կողմից սահմանված դրամական գումարը,
- (ժ) շղման ընդհանուր աստիճան՝ աուդիտորի կողմից սահմանված՝ ներքին վերահսկողության ընթացակարգերից շղման աստիճան, որի առնչությամբ աուդիտորը ջանում է ձեռք բերել համապատասխան մակարդակի հավաստիացում, որ բազմության մեջ առկա փաստացի շղման աստիճանը չի գերազանցում աուդիտորի կողմից սահմանված շղման աստիճանը:

Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը

6. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակը և բազմության բնութագիրը, որից կատարվելու է ընտրանք (հղում՝ պար.Ա4-Ա9):
7. Աուդիտորը պետք է ընտրանքը բավարար չափի որոշի, որպեսզի ընտրանքային ռիսկը նվազեցնի մինչև ընդունելի մակարդակ (հղում՝ պար. Ա10-Ա11):
8. Աուդիտորը պետք է ընտրանքային միավորները ընտրի այնպես, որ բոլոր ընտրանքային միավորները ընտրության հնարավորություն ունենան (հղում՝ պար. Ա12-Ա13):

Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում

9. Աուդիտորը յուրաքանչյուր ընտրված միավորի համար պետք է իրականացնի տվյալ նպատակին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր:
10. Եթե աուդիտորական ընթացակարգը տեղին չէ ընտրված միավորի համար, ապա աուդիտորը պետք է ընթացակարգը իրականացնի փոխարինված միավորի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա14):
11. Եթե աուդիտորը ընտրված միավորի նկատմամբ չի կարող կիրառել նախագծված աուդիտորական ընթացակարգերը կամ այլ պատշաճ ընթացակարգեր, ապա պետք է այդ միավորը դիտարկի որպես սահմանված վերահսկողությունից շեղում՝ վրահսկողության ստուգման ժամանակ, կամ խեղաթյուրում՝ մանրամասն ստուգման ժամանակ (հղում՝ պար. Ա15-Ա16):

Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը

12. Աուդիտորը պետք է հետաքննի բացահայտված շեղումների կամ խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը ու գնահատի նրանց հնարավոր ազդեցությունը աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակի կամ աուդիտի այլ ոլորտների վրա (հղում՝ պար.Ա17):
13. Բացառիկ եզակի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը համարում է, որ ընտրանքում բացահայտված խեղաթյուրումը կամ շեղումը անկանոնություն է, ապա պետք է ձեռք բերի համոզվածության բարձր մակարդակ, որ այդ խեղաթյուրումը կամ շեղումը բազմությանը բնորոշ չէ: Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի համոզվածության այդ մակարդակը՝ իրականացնելով լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերելի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ խեղաթյուրումը կամ շեղումը չի ազդում բազմության մնացած միավորների վրա:

Խեղաթյուրումների կանխատեսում

14. Մանրամասն ստուգման դեպքում աուդիտորը պետք է ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումը կանխատեսի ողջ բազմության համար (հղում՝ պար. Ա18-Ա20):

Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի.

- (ա) ընտրանքի արդյունքները, և (հղում՝ պար. Ա21-Ա22),
- (բ) արդյո՞ք աուդիտորական ընտրանքի օգտագործումը տրամադրել է ողջամիտ հիմքեր ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգումներ կատարելու համար (հղում՝ պար.Ա23):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Սահմանումներ

Ոչ ընտրանքային ռիսկ (հղում՝ պար.5-ի դ)

Ա1. Ոչ ընտրանքային ռիսկի օրինակներից են. անհամապատասխան աուդիտորական ընթացակարգերի օգտագործումը, աուդիտորական ապացույցի սխալ մեկնաբանությունը և խեղաթյուրումը կամ շեղումը չնկատելը:

Ընտրանքային միավոր (հղում՝ պար.5-ի գ)

Ա2. Ընտրանքային միավորը կարող է լինել ֆիզիկական միավոր (օրինակ՝ դեպոզիտային հաշվի ցուցակագրված չեկերը, բանկային քաղվածքի կրեդիտային գրանցումները, իրացման հաշիվները կամ դեբիտորական մնացորդները) կամ դրամական միավորներ:

Հանդուրժելի խեղաթյուրում (հղում՝ պար.5-ի թ)

Ա3. Ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորը սահմանում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը՝ ապահովելու համար, որ առանձին վերցրած ոչ էական խեղաթյուրումների հանրագումարը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական խեղաթյուրում չառաջացնի և տալիս է հնարավոր չբացահայտված խեղաթյուրումների համար միջակայք: Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավետության էականության, կիրառումն է ընտրանքային ընթացակարգում, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 320-ում²: Հանդուրժելի խեղաթյուրումը արդյունավետության էականության համեմատ կարող է լինել նույնը կամ ավելի փոքր գումար:

Ստուգման համար ընտրանքի նախագծումը, չափը և միավորների ընտրությունը

Ընտրանքի նախագծում (հղում՝ պար.6)

Ա4. Աուդիտորական ընտրանքը աուդիտորին հնարավորություն է տալիս ընտրված միավորների բնութագրերի վերաբերյալ ձեռք բերել և ուսումնասիրել աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի ձևավորի կամ օժանդակի ձևավորելու եզրահանգում բազմության վերաբերյալ, որից ընտրանքը դուրս է բերվել: Աուդիտորական ընտրանքը կարող է կիրառվել օգտագործելով ոչ վիճակագրական կամ վիճակագրական ընտրանքի մեթոդները:

² ԱՄՍ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>, պարագրաֆ 9:

- Ա5. Աուդիտորական ընտրանքի նախագծման ժամանակ աուդիտորի դիտարկում է կոնկրետ նպատակը և այդ նպատակին լավագույնս հասնելու աուդիտորական ընթացակարգերի համախմբումը: Ակնկալվող աուդիտորական ապացույցների բնույթի և այդ ապացույցների հնարավոր շեղումների կամ խեղաթյուրումների պայմանների կամ այլ բնութագրերի դիտարկումը աուդիտորին կօժանդակի սահմանելու, թե ի՞նչն է հանդիսանում շեղում կամ խեղաթյուրում և որ բազմությունը օգտագործել ընտրանքի համար: Աուդիտորական ընտրանք իրականացնելիս, ԱՄՍ 500-ի պարագրաֆ 10-ում ներկայացված պահանջի բավարարման համար աուդիտորը իրականացնում է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ձեռք բերելու համար հավաստիացում, որ բազմությունը, որից դուրս է բերվում աուդիտորական ընտրանքը, ամբողջական է:
- Ա6. Աուդիտորի դիտարկումը աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակի վերաբերյալ, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 6-ում, ներառում է հստակ պատկերացում, թե ի՞նչն է հանդիսանում շեղում կամ խեղաթյուրում, որպեսզի աուդիտորական ընթացակարգերի նպատակներին համապատասխան բոլոր, և միայն այդ, պայմաններն են հաշվի առնվում շեղումների գնահատման կամ խեղաթյուրումների կանխատեսման համար: Օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի առկայության վերաբերյալ մանրամասն ստուգման ժամանակ, ինչպես օրինակ՝ հաստատումը, մինչև հաստատման օրը հաճախորդի կողմից կատարված, սակայն այդ ամսաթվից քիչ անց ստացված վճարումը չի համարվում որպես խեղաթյուրում: Նաև, հաճախորդների հաշիվների միջև սխալ գրանցումը չի ազդում դեբիտորական պարտքի ընդհանուր գումարի վրա: Հետևաբար, տվյալ որոշակի ընթացակարգի արդյունքների գնահատման ժամանակ պատշաճ չի լինի դա դիտարկել որպես խեղաթյուրում, չնայած որ այն կարող է ունենալ կարևոր ազդեցություն աուդիտի այլ ոլորտների վրա, օրինակ՝ խարդախության ռիսկի գնահատման կամ կասկածելի պարտքերի պահուստի բավարար լինելու վերաբերյալ:
- Ա7. Վերահսկողության ժամանակ բազմության բնութագրերը դիտարկելիս աուդիտորը կատարում է շեղման ակնկալվող ընդհանուր աստիճանի գնահատում՝ հիմնվելով համապատասխան վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների կամ բազմության ներսից փոքր թվով միավորների գնման վրա: Նշված գնահատումը կատարվում է աուդիտորական ընտրանքի նախագծման և ընտրանքի չափի որոշման նպատակով: Օրինակ՝ եթե շեղման ակնկալվող ընդհանուր աստիճանը անընդունելի բարձր է, ապա աուդիտորը սովորաբար պետք է որոշի վերահսկողության թեստեր չիրականացնել: Նմանապես, մանրամասն ստուգումների դեպքում, աուդիտորը գնահատում է բազմության մեջ ակնկալվող խեղաթյուրումը: Եթե ակնկալվող խեղաթյուրումը բարձր է, կարող է մանրամասն ստուգում իրականացնելու համար նպատակահարմար լինել 100% գնում կամ ավելի մեծ չափի ընտրանք:
- Ա8. Բազմության բնութագրերը դիտարկելիս, որից դուրս է բերվել ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ հարմար է շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը: Հավելված 1-ը տալիս է շերտավորման և արժեքով-կշռված ընտրության հետագա քննարկում:
- Ա9. Շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրության մեթոդների օգտագործման որոշումը կախված է աուդիտորական դատողությունից, սակայն, ընտրանքի չափը ճիշտ հայտանիշ չէ տարբերակելու համար շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրության մեթոդները:

Ընտրանքի չափը (հղում՝ պար.7)

- Ա.10. Ընտրանքային ռիսկի աստիճանը, որը աուդիտորը պատրաստ է ընդունել, ազդում է պահանջվող ընտրանքի չափի վրա: Եթե աուդիտորը պատրաստ է ընդունելու ցածր ռիսկը, ապա ընտրանքի չափը պետք է մեծ լինի:
- Ա.11. Ընտրանքի չափը կարելի է որոշել օգտագործելով վիճակագրության վրա հիմնված բանաձևը կամ պրոֆեստնալ դատողությունը: Հավելված 2-ը և 3-ը նշում են այն ազդեցությունները, որոնք տարբեր գործոններ ունեն ընտրանքի չափի որոշման վրա: Երբ հանգամանքները նմանատիպ են, հավելված 2-ում և 3-ում նշված գործոնների ազդեցությունը նմանատիպ կլինի անկախ վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական մեթոդների ընտրությունից:

Ստուգման համար միավորների ընտրություն (հղում՝ պար.8)

- Ա.12. Վիճակագրական ընտրանքի դեպքում ընտանքի միավորները ընտրվում են այնպես, որ յուրաքանչյուր միավոր ունի ընտրվելու հավանականություն: Ոչ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում միավորները ընտրվում են՝ ելնելով դատողությունից: Քանի որ ընտրանքի նպատակն է տրամադրել աուդիտորին ողջամիտ հիմքեր ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրակացության համար, ապա կարևոր է, որ աուդիտորը ընտրի ներկայացուցչական ընտրանք, որպեսզի խուսափի կողմնակալությունից՝ ընտրելով միավորներ, որոնք ունեն բազմության բնութագրերը:
- Ա.13. Ընտրանքի ընտրման հիմնական մեթոդներն են՝ պատահական ընտրությունը, պարբերական ընտրությունը և խառը ընտրությունը: Նշված մեթոդներից յուրաքանչյուրը քննարկված են հավելված 4-ում:

Աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում (հղում՝ պար. 10-11)

- Ա.14. Փոխարինված միավորի վրա աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու անհրաժեշտության օրինակ է՝ վճարման հաստատումը ստուգելու համար չեղյալ ճանաչված վճարման հանձնարարագրի ընտրությունը: Եթե աուդիտորը համոզված է, որ վճարման հանձնարարագիրը պատշաճորեն չեղյալ է համարվել, այնպես որ այն չի հանդիսանում շեղում, ապա զննվում է համապատասխանորեն ընտրված փոխարինված միավորը:
- Ա.15. Աուդիտորի կողմից ընտրված միավորի նկատմամբ նախագծված աուդիտորական ընթացակարգի իրականացման անհնարինության օրինակ է տվյալ միավորի փաստաթղթավորման կորուստը:
- Ա.16. Այլ համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգի օրինակ է հետագա գումարային ստացումների զննումը՝ իրենց ստացման աղբյուրների և մարման հաշվիների հետ համատեղ, երբ դրական հաստատման հարցումը չի ստացել պատասխան:

Շեղումների և խեղաթյուրումների բնույթը և պատճառը (հղում՝ պար.12)

- Ա.17. Բացահայտված շեղումները և խեղաթյուրումները վերլուծելու ժամանակ աուդիտորը կարող է նկատել, որ դրանցից շատերը ունեն ընդհանուր հատկանիշներ, օրինակ՝ գործարքի տեսակը, վայրը, արտադրական հոսքագիծը կամ ժամանակահատվածը: Նման հանգամանքներում աուդիտորը կարող է որոշել բացահայտել բազմության մեջ ընդհանուր հատկանիշներ ունեցող բոլոր միավորները և տարածել աուդիտորական ընթացակարգերը տվյալ միավորների

նկատմամբ: Ի լրումն վերոնշյալի, նման խեղաթյուրումները և շեղումները կարող են կանխատեսված լինել և մատնանշել խարդախության հնարավորություն:

Խեղաթյուրումների կանխատեսում (հղում՝ պար.14)

- Ա.18. Աուդիտորը պարտավոր է կանխատեսել բազմության մեջ խեղաթյուրումը, որպեսզի ձեռք բերի խեղաթյուրման մասին լայն պատկերացում, բայց այդ կանխատեսումը կարող է բավարար չլինել գրանցվելիք գումարի համար:
- Ա.19. Երբ խեղաթյուրումը համարվում է անկանոնություն, ապա այն կարող է բացառվել բազմության մեջ խեղաթյուրման կանխատեսման նպատակով: Մակայն, նման խեղաթյուրումների, եթե չեն ճշգրտվել, ազդեցությունը պետք է հաշվի առնել ի լրումն ոչ անկանոն խեղաթյուրումների կանխատեսման:
- Ա.20. Վերահսկողության թեստերի դեպքում, շեղումների որևէ ակնհայտ կանխատեսման կարիք չկա, քանի որ ընտրանքի շեղման ընդհանուր աստիճանը նաև հանդիսանում է որպես բազմության ընտրանքի շեղման ընդհանուր աստիճան: ԱՄՍ 330-ը³ տրամադրում է ուղեցույց, երբ վերահսկողության գործողություններում, որոնց վրա աուդիտորը նախատեսում է հիմնվել, բացահայտվում են շեղումներ:

Աուդիտորական ընտրանքի արդյունքների գնահատում (հղում՝ պար.15)

- Ա.21. Շեղման անակնկալ բարձր ընդհանուր աստիճանը վերահսկողության թեստերի համար կարող է առաջացնել էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի աճ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ ձեռք են բերվել նախնական գնահատումը հավաստող լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Խեղաթյուրման անակնկալ բարձր գումարը մանրամասն ստուգման համար կարող է աուդիտորին համոզել, որ գործարքների դասը կամ հոդվածի մնացորդը էականորեն խեղաթյուրված է, երբ չկա լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց, որ նման էական խեղաթյուրումներ առկա չեն:
- Ա.22. Մանրամասն թեստերի դեպքում՝ կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը, եթե այդպիսի կան, հանդիսանում է աուդիտորի լավագույն գնահատականը բազմության մեջ խեղաթյուրման վերաբերյալ: Երբ կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը, եթե առկա է, գերազանցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, ապա ընտրանքը չի տալիս ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգման ողջամիտ հիմքեր: Որքան մոտ է կանխատեսվող և անկանոն խեղաթյուրման գումարը հանդուրժելի խեղաթյուրմանը, այնքան հավանական է, որ փաստացի խեղաթյուրումը կարող է գերազանցել հանդուրժելի խեղաթյուրմանը: Նաև, եթե կանխատեսվող խեղաթյուրումը գերազանցում է աուդիտորի կողմից ընտրանքի չափը որոշելու համար օգտագործված ակնկալվող խեղաթյուրմանը, ապա աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է անընդունելի ընտրանքային ռիսկ, որ բազմության մեջ փաստացի խեղաթյուրումը գերազանցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը: Այլ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքների դիտարկումը օգնում է աուդիտորին գնահատելու այն ռիսկը, որ բազմության մեջ առկա փաստացի խեղաթյուրումը գերազանցում է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, և որ ռիսկը կարելի է նվազեցնել, եթե ձեռք բերվեն լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ:

³ ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 17:

Ա23. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորական ընտրանքը ստուգվող բազմության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու համար չի տրամադրում ողջամիտ հիմքեր, ապա աուդիտորը կարող է.

- պահանջել դեկավարությունից հետաքննել բացահայտված խեղաթյուրումները, լրացուցիչ խեղաթյուրումների հավանականությունը և կատարել անհրաժեշտ ճշգրտումներ, կամ
- ձևափոխել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, որպեսզի ձեռք բերվի պահանջվող հավաստիացում: Օրինակ՝ վերահսկողության թեստերի դեպքում աուդիտորը կարող է ընդլայնել ընտրանքի չափը, ստուգել լրացուցիչ վերահսկողության գործողությունները կամ ձևափոխել կից մանրամասն ընթացակարգերը:

Հավելված 1

(հղում՝ պար.Ա8)

Շերտավորում և արժեքով-կշռված ընտրություն

Երբ դիտարկվում են բազմության բնութագրերը, ինչից դուրս է բերվում ընտրանքը, աուդիտորը կարող է որոշել, որ շերտավորումը կամ արժեքով-կշռված ընտրությունը տեղին է: Սույն հավելվածը աուդիտորին տրամադրում է ուղեցույց շերտավորման կամ արժեքով-կշռված ընտրանքային մեթոդների:

Շերտավորում

1. Աուդիտի արդյունավետությունը կարելի է բարելավել, եթե աուդիտորը բազմությունը բաժանում է ըստ ենթաբազմությունների, որոնցից յուրաքանչյուրը ունի նմանատիպ հատկանիշներ: Շերտավորման նպատակը յուրաքանչյուր շերտի միավորների փոփոխականության նվազեցումն է և, հետևաբար, թույլ է տալիս նվազեցնել ընտրանքի չափը՝ առանց ավելացնելու ընտրանքային ռիսկը:
2. Մանրամասն ստուգման ժամանակ բազմությունը հաճախ բաժանվում է գումարային արժեքի միջոցով: Դա թույլ է տալիս ավելի շատ աուդիտորական ջանքեր ուղղել ավելի մեծ արժեքով միավորների վրա, քանի որ այդ միավորները կարող են պարունակել ավելի մեծ հավանական խեղաթյուրումներ գերազանահատման առումով: Նմանապես, բազմությունը կարող է շերտավորվել որոշակի բնութագրից ելնելով, որը մատնանշում է խեղաթյուրման ավելի մեծ ռիսկ, օրինակ, երբ ստուգվում է դեբիտորական պարտքերի գնահատման մեջ կասկածելի պարտքերի պահուստը, ապա մնացորդները կարելի է շերտավորել ըստ ժամանակայնության:
3. Շերտում ընդգրկված ընտրանքային միավորների վրա կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները կարող են միայն նախատեսվել այդ շերտի միավորների համար: Ամբողջ բազմության համար եզրահանգում անելու համար աուդիտորը պետք է դիտարկի ամբողջ բազմությունը կազմող շերտերի էական խեղաթյուրման ռիսկը: Օրինակ՝ բազմության 20% միավորները կարող են կազմել հողվածի մնացորդի 90%-ը: Աուդիտորը կարող է որոշել ստուգել այդ միավորներից ընտրանքը: Աուդիտորը գնահատում է այդ ընտրանքի արդյունքները և եզրահանգում արժեքի 90%-ի վերաբերյալ՝ մնացած 10%-ից առանձին (որի նկատմամբ լրացուցիչ

ընտրանք կամ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցներ են օգտագործվում, կամ որը կարող է համարվել ոչ էական):

4. Երբ գործարքների դասը կամ հոդվածի մնացորդը բաժանվել են շերտերի, ապա խեղաթյուրումները նախատեսվում են յուրաքանչյուր շերտի համար առանձին: Յուրաքանչյուր շերտի համար կանխատեսված խեղաթյուրումները միացվում են ամբողջ գործարքների դասի կամ հոդվածի մնացորդի վրա խեղաթյուրման հնարավոր ազդեցությունը գնահատելու համար:

Արժեքով-կշռված ընտրություն

5. Մանրամասն ստուգումների ժամանակ կարող է արդյունավետ լինել ընտրանքային միավորներ դիտարկել որպես բազմությունը կազմող առանձին գումարային միավորներ: Բազմությունից որոշակի գումարային միավորներ ընտրելով՝ օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի մնացորդներ, աուդիտորը կարող է գնել մասնավոր հոդվածներ, օրինակ՝ այդ գումարային միավորը կազմող առանձին մնացորդները: Ընտրանքային միավորների սահմանման այդ մոտեցման առավելություններից մեկն այն է, որ աուդիտորի ջանքերը ուղղվում են ավելի մեծ արժեքով հոդվածների վրա, քանի որ նրանք ունեն ընտրվելու ավելի շատ հավանականություն, և որը կարող է առաջացնել ավելի փոքր ընտրանքի չափի: Նշված մեթոդը կարելի է օգտագործել ընտրանքի կատարման պարբերական մեթոդի հետ համատեղ (նկարագրված հավելված 4-ում) և ամենաարդյունավետն է միավորների պատահական ընտրությունը:

Հավելված 2

(հղում՝ պար.Ա11)

Վերահսկողության թեստերի համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ

Հետևյալները գործոններ են, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, երբ վերահսկողության թեստերի համար որոշում է ընտրանքի չափը: Սույն գործոնները, որոնք պետք է դիտարկել միասին, ենթադրում են, որ աուդիտորը չի ձևափոխում վերահսկողության թեստերի բնույթը կամ ժամկետները կամ այլ կերպ փոփոխում է մոտեցումը՝ ելնելով գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված համապարփակ ընթացակարգերից:

| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | |
|---|---------------------------------|---|
| 1. Աուդիտորի ռիսկի գնահատման աստիճանի աճ, որը հաշվի է առնում համապատասխան վերահսկողության գործողությունները | Ավելացում | Որքան շատ երաշխիք է աուդիտորը նախատեսում ստանալ վերահսկողության գործնական արդյունավետության վերաբերյալ, ավելի ցածր կլինի էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատումը, և ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: Երբ հավաստիացման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատումը ներառում է վերահսկո- |

| | | |
|---|--|---|
| | | <p>ղության գործողությունների գործնական արդյունավետությունը, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության թեստեր: Այլ նման պայմաններում, ռիսկերի գնահատման ժամանակ ավելի բարձր է աուդիտորի վստահությունը վերահսկողության գործողությունների արդյունավետության նկատմամբ, ավելի ծավալուն է աուդիտորի վերահսկողության թեստավորումը (և հետևաբար, ընտրանքի չափը ավելացվում է):</p> |
| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | |
| 2. Հանդուրժելի ընդհանուր շեղման բարձրացում | Նվազում | Որքան ցածր է հանդուրժելի ընդհանուր շեղումը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 3. Ստուգվող բազմության ակնկալվող ընդհանուր շեղման բարձրացում | Ավելացում | <p>Որքան բարձր է ակնկալվող ընդհանուր շեղման աստիճանը, այնքան շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը, որ պեսզի աուդիտորը կարողանա կատարել փաստացի շեղման աստիճանի ողջամիտ գնահատում: Ակնկալվող շեղման ընդհանուր աստիճանի դիտարկման հետևյալ գործոնները տեղին են աուդիտորի համար (մասնավորապես, ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու նպատակով ռիսկի գնահատման ձեռնարկված ընթացակարգերը), աշխատակազմում կամ ներքին վերահսկողությունում փոփոխություններ, նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները և այլ աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները: Վերահսկողության շեղման ընդհանուր աստիճանը սովորաբար երաշխավորում են էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի ցածր, կամ ոչ մի, երաշխիք:</p> |
| 4. Աուդիտորի հավաստիացման ցանկալի աստիճանի բարձրացում, ըստ որի հանդուրժելի շեղման աստիճանը չի գերազանցում | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի հավաստիացման ցանկալի աստիճանը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմության փաստացի շեղման ընդհանուր աստիճանը, այնքան շատ |

| | | | |
|---|--|--|--|
| բազմության շեղման աստիճանը: | փաստացի ընդհանուր | | պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | | |
| 5.Բազմության ընտրանքային միավորների քանակի աճ | Աննշան հետևանք | | Խոշոր բազմությունների համար, բազմության փաստացի չափը ունի փոքր ազդեցություն, կամ ոչ մի, ազդեցություն չունի ընտրանքի չափի վրա: Սակայն, փոքր բազմությունների համար աուդիտորական ընտրանքը կարող է այնքան արդյունավետ չլինել, որքան բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցները: |

Հավելված 3

(հղում՝ պար.Ա11)

Մանրամասն ստուգումների համար ընտրանքի մեծության վրա ազդող գործոնների օրինակներ

Հետևյալները գործոններ են, որոնք աուդիտորը կարող է դիտարկել, երբ մանրամասն ստուգման համար որոշում է ընտրանքի չափը: Սույն գործոնները, որոնք պետք է դիտարկել միասին, ենթադրում են, որ աուդիտորը չի ձևափոխում վերահսկողության թեստերի բնույթը կամ ժամկետները կամ այլ կերպ փոփոխում մոտեցումը՝ ելնելով գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված համապարփակ ընթացակարգերից:

| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | |
|---|---------------------------------------|--|
| 1. Աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման աստիճանի աճ | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման աստիճանը, այնքան բարձր պետք է լինի ընտրանքի չափը: Աուդիտորի էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը կախված է բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերից: Օրինակ՝ եթե աուդիտորը չի իրականացնում վերահսկողության թեստեր, ապա աուդիտորական ռիսկի գնահատումը չի կարող նվազեցվել տվյալ հավաստմանը վերաբերող |

| | | |
|---|--|--|
| | | վերահսկողության գործողության արդյունավետությունից: Հետևաբար, աուդիտորական ռիսկը ընդունելի ցածր աստիճանի իջեցնելու համար, աուդիտորը կարիք ունի ցածր ռիսկի բացահայտման և ավելի շատ հիմնվելու համապարփակ ընթացակարգերի վրա: Որքան շատ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերվեն մանրամասն ստուգումների միջոցով (այսինքն՝ ավելի փոքր կլինի բացահայտման ռիսկը), ավելի շատ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | |
| 2. Նույն հավաստմանն ուղղված այլ ընթացակարգերի օգտագործման ավելացում: | Նվազում | Որքան շատ է աուդիտորը վստահում այլ համապարփակ ընթացակարգերին (մանրամասն ստուգումներ կամ համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր), որպեսզի տվյալ բազմության հետ կապված բացահայտման ռիսկը նվազեցնի ընդունելի ցածր մակարդակի, այնքան քիչ երաշխիք աուդիտորը կպահանջի ընտրանքից և, հետևաբար, ավելի քիչ կարող է լինել ընտրանքի չափը: |
| 3. Աուդիտորի ցանկալի երաշխիքի մակարդակի աճ, որի դեպքում հանդուրժելի խեղաթյուրումը չի գերազանցում բազմության փաստացի խեղաթյուրումը | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի կողմից պահանջվող երաշխիքը, որ ընտրանքի արդյունքները արտացոլում են բազմության փաստացի խեղաթյուրման գումարը, ավելի մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 4. Հանդուրժելի խեղաթյուրման աճը | Նվազում | Որքան փոքր է հանդուրժելի խեղաթյուրումը, այնքան մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը: |
| 5. Աուդիտորի կողմից բազմությունում ակնկալվող խեղաթյուրման գումարի աճ | Ավելացում | Որքան բարձր է աուդիտորի կողմից բազմությունում ակնկալվող խեղաթյուրման գումարի աճը, այնքան մեծ պետք է լինի ընտրանքի չափը, որպեսզի բազմության մեջ փաստացի խեղաթյուրման վերաբերյալ կատարվի ողջամիտ կանխատեսում: Ակնկալվող խեղաթյուրման գումարին առնչվող աուդիտորի դիտարկման գործոնները ներառում են՝ միավորների արժեքի չափման սուբյեկ- |

| | | |
|---|--|--|
| | | տիվությունը, ռիսկի գնահատման ընթացակարգերի արդյունքները, վերահսկողության թեստերի արդյունքները նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, և այլ համապարփակ ընթացակարգերի արդյունքները: |
| Գործոն | Ազդեցությունը ընտրանքի չափի վրա | |
| 6.Բազմության շերտավորումը անհրաժեշտության ըստ | Նվազում | Երբ առկա է բազմության միավորների գումարային լայն տիրույթ (փոփոխականություն), կարող է օգտակար լինել բազմության շերտավորումը: Երբ բազմությունը կարելի է պատշաճորեն շերտավորել, ապա շերտերի ընտրանքային չափերի հանրագումարը սովորաբար ավելի փոքր կլինի, քան եթե ողջ բազմությունից դուրս բերվեր մեկ ընտրանք՝ ապահովող տվյալ երաշխիքային մակարդակը: |
| 7.Բազմության ընտրանքային միավորների քանակի աճ | Աննշան հետևանք | Խոշոր բազմությունների համար բազմության փաստացի չափը ունի փոքր ազդեցություն կամ ոչ մի, ազդեցություն չունի ընտրանքի չափի վրա: Սակայն, փոքր բազմությունների համար աուդիտորական ընտրանքը կարող է այնքան արդյունավետ չլինել, որքան բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու այլ միջոցները: (Սակայն, երբ օգտագործվում է գումարային ընտրանք, բազմության գումարային արժեքի աճը ավելացնում է ընտրանքի չափը, բացառությամբ այն դեպքի, երբ այն աճում է ողջ ֆինանսական հաշվետվությունների էականությանը [և, եթե կիրառելի է, տվյալ գործարքների դասի, հոդվածների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակի կամ մակարդակների] աճին համաչափ): |

Ընտրանքի կատարման մեթոդներ

Առկա են ընտրանքի կատարման բազմաթիվ մեթոդներ: Հիմնական մեթոդները հետևյալն են.

- (ա) պատահական ընտրություն (պատահական թվերի ստեղծման կիրառման միջոցով, օրինակ՝ պատահական թվերի աղյուսակի),
- (բ) պարբերական ընտրության դեպքում բազմության մեջ ընտրանքային միավորների քանակը բաժանվում է ընտրանքի չափի վրա, որպեսզի ստացվի ընտրանքային միջակայք, օրինակ՝ 50, և որոշելով առաջին 50-ի մեջ սկզբնական կետը, ընտրվում է յուրաքանչյուր հաջորդ սկսվող 50-րդ ընտրանքային միավորը: Չնայած որ սկզբնական կետը կարող է խառը ընտրվել, ընտրանքը կարող է իրապես պատահական լինել, եթե այն ընտրվում է համակարգչային պատահական թվի ստեղծման միջոցով կամ պատահական թվերի աղյուսակից: Երբ օգտագործվում է պարբերական ընտրությունը, աուդիտորին կարող է անհրաժեշտ լինել բացահայտումը առ այն, որ բազմության ներսում ընտրանքային միավորները համակարգված չեն այնպես, որ ընտրանքային միջակայքը համապատասխան են բազմության որոշակի հետագծի,
- (գ) դրամական միավորի ընտրանքը արժեքային-կշռված ընտրանքի տեսակ է (ինչպես ներկայացված է հավելված 1-ում), որտեղ ընտրանքի չափը, ընտրությունը և արդյունքների գնահատումը առաջացնում են դրամային գումարներով եզրահանգում,
- (դ) խառը ընտրություն, երբ աուդիտորը ընտրում է ընտրանք առանց համակարգված մեթոդի: Չնայած որ որևէ համակարգված մեթոդ չի օգտագործվում, աուդիտորը կարող է խուսափել որևէ գիտակցված կողմնակալությունից կամ կանխատեսելի լինելուց (օրինակ՝ խուսափելով դժվար տեղայնացվող միավորներից, կամ մշտապես ընտրելով կամ խուսափելով էջի առաջին կամ վերջին գրանցումներից), և այսպիսով փորձելով ապահովել բազմության բոլոր միավորների ընտրվելու հավանականությունը: Խառը ընտրությունը պատշաճ չէ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում,
- (ե) հատվածային ընտրությունը ներառում է բազմության ներսում իրար կից միավորների հատված(ների)ի ընտրություն: Հատվածային ընտրությունը սովորաբար չի կարելի օգտագործել աուդիտորական ընտրանքում, քանի որ բազմությունների մեծ մասը այնպես է կառուցված, որ հաջորդական միավորները, ակնկալվում է, որ կունենան մեկը մյուսին նման և տարբերվող բնութագրեր բազմության այլ հատվածներում գտնվող միավորներից: Չնայած որ որոշ հանգամանքներում այն կարող է լինել համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգ միավորների հատվածի գնման համար, այնուամենայնիվ հազվադեպ կարող է պատշաճ ընտրանքային մեթոդ լինել, երբ աուդիտորը նախատեսում է ընտրանքի հիման վրա բազմության վերաբերյալ հանգել ողջամիտ եզրահանգման: