

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 450

ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ՀԱՅՏՆԱԲԵՐՎԱԾ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԻ  
ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 2

**Նպատակը**..... 3

**Սահմանումներ**..... 4 **Պահանջները**

Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը..... 5

Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող  
նկատառումներ..... 6-7

Խեղաթյուրումների հաղորդումը և ուղղումը..... 8-9

Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը.....10-13 **Գրավոր**  
հայտարարություն..... 14

Փաստաթղթավորում..... 15

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Խեղաթյուրման սահմանումը..... Ա1

Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը..... Ա2-Ա3

Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող  
նկատառումներ..... Ա4-Ա6

Խեղաթյուրումների հաղորդումը և ուղղումը..... Ա7-Ա10

Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը..... Ա11-Ա23

Գրավոր հայտարարություն ..... Ա24

Փաստաթղթավորում ..... Ա25

<<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>  
աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 450-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ  
աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն  
աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) դիտարկում է աուդիտի նկատմամբ՝ հայտնաբերված, իսկ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ՝ չուղղված խեղաթյուրումների (եթե այդպիսիք կան) ազդեցության գնահատման աուդիտորի պարտականությունը: ԱՄՄ 700-ը դիտարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք կազմելիս աուդիտորի եզրահանգման պարտականությունը, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, գերծ են էական խեղաթյուրումներից: ԱՄՄ 700-ով պահանջվող աուդիտորի եզրահանգումը հաշվի է առնում ֆինանսական հաշվետվությունների չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, գնահատումը համաձայն ԱՄՄ-երի<sup>1</sup>: ԱՄՄ 320<sup>2</sup>-ը քննարկում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում էականության սկզբունքի ճիշտ կիրառման աուդիտորի պարտականությունը:

### Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

### Նպատակը

3. Աուդիտորի նպատակն է գնահատել՝
  - (ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների ազդեցությունը աուդիտի վրա և
  - (բ) չուղղված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք առկա են, ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

### Սահմանումներ

4. ԱՄՄ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝
  - (ա) խեղաթյուրում՝ տարբերությունը ֆինանսական հաշվետվությունում ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների պահանջներին համապատասխան լինելու համար պահանջվող հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության հետևանքով (հղում՝ պար. Ա1): Երբ աուդիտորը կարծիք է արտահայտում այն մասին, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը, խեղաթյուրումները նույնպես

<sup>1</sup> ԱՄՄ 700 <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>, պարագրաֆներ 10-11

<sup>2</sup> ԱՄՄ 320 <<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

ներառում են գումարների, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման այն ճշգրտումները, որոնք, աուդիտորի կարծիքով անհրաժեշտ են որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ ներկայացվեն կամ տան ճշմարիտ ու իրական պատկերը,

- (բ) չուղղված խեղաթյուրում՝ խեղաթյուրումներ, որոնք աուդիտորը կուտակել է աուդիտի ընթացքում, և որոնք չեն ուղղվել:

## **Պահանջները**

### **Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը**

- 5. Աուդիտորը պետք է կուտակի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, բացի նրանցից, որոնք որոշակիորեն աննշան են (հղում՝ պար. Ա2-Ա3):

### **Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներին վերաբերող նկատառումներ**

- 6. Աուդիտորը պետք է որոշի, արդյոք անհրաժեշտ է փոխել աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը, եթե՝
  - (ա) հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթը և նրանց ի հայտ գալու փաստերը մատնանշում են, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, որոնք գումարվելով աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումներին, կարող են դառնալ էական (հղում՝ պար. Ա4) կամ
  - (բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՄ 320-ով որոշված էականության մակարդակին (հղում՝ պար. Ա5):
- 7. Եթե աուդիտորի պահանջով ղեկավարությունը քննում է գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների որոշակի դաս և ուղղում է հայտնաբերված խեղաթյուրումները, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ որոշելու համար արդյոք չեն մնացել խեղաթյուրումներ (հղում՝ պար. Ա6):

### **Խեղաթյուրումների մասին հաղորդումը և ուղղումը**

- 8. Աուդիտորն աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումների մասին պետք է ժամանակին հաղորդի ղեկավարության համապատասխան օղակներին, եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով դա արգելված չէ<sup>3</sup>: Աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ուղղել այդ խեղաթյուրումները (հղում՝ պար. Ա7-Ա9):
- 9. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է ուղղել աուդիտորի հաղորդած խեղաթյուրումները կամ դրանց մի մասը, ապա աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի ղեկավարության կողմից դրանք չուղղելու պատճառների մասին և այն հաշվի առնի ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էական խեղաթյուրումներից գերծ լինելը գնահատելիս (հղում՝ պար. Ա10):

### **Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը**

- 10. Նախքան չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, աուդիտորը պետք է նորից գնահատի ԱՄՄ 320-ով որոշված էականության մակարդակը՝

<sup>3</sup> ԱՄՄ 260 <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> պարագրաֆ 7

հաստատելու համար կազմակերպության փաստացի ֆինանսական արդյունքների տեսանկյունից դրա համապատասխան լինելը կամ չլինելը (հղում՝ պար. Ա11-Ա12):

11. Աուդիտորը պետք է որոշի արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն,՝ առանձին կամ միասին վերցրած, էական են, թե ոչ: Նշված որոշումը կայացնելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի՝
  - (ա) ինչպես որոշակի դասի գործառույթներին, հաշիվների մնացորդներին կամ բացահայտումներին, այնպես էլ ֆինանսական հաշվետվություններին՝ որպես ամբողջություն, վերաբերող խեղաթյուրումների չափը և բնույթը, ինչպես նաև դրանց ի հայտ գալու մասնավոր դեպքերը (հղում՝ պար. Ա13-Ա17, Ա19-Ա20) և
  - (բ) նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության, վրա (հղում՝ պար. Ա18):

### **Կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը**

12. Եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, ապա աուդիտորը կառավարման համար պատասխանատու անձանց պետք է հաղորդի չուղղված խեղաթյուրումների, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության կարծիքի վրա դրանց, առանձին կամ միասին վերցրած, հնարավոր ազդեցության մասին<sup>4</sup>: Աուդիտորի հաղորդած տեղեկատվությունը պետք է նկարագրի էական չուղղված խեղաթյուրումները առանձին-առանձին: Աուդիտորը պետք է պահանջի ուղղել չուղղված խեղաթյուրումները (հղում՝ պար. Ա21-Ա23):
13. Աուդիտորը կառավարման համար պատասխանատու անձանց պետք է հաղորդի նաև նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների և ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վրա:

### **Գրավոր հայտարարություն**

14. Աուդիտորը ղեկավարությունից, իսկ տեղին լինելու դեպքում՝ նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանցից, պետք է պահանջի գրավոր հայտարարություն այն մասին, թե արդյոք նրանք հավատում են, որ չուղղված խեղաթյուրումների, առանձին կամ միասին վերցրած, ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության վրա, էական չէ: Նման հոդվածների հանրագումարը պետք է ընդգրկված լինի գրավոր հայտարարության մեջ կամ կցված լինի դրան (հղում՝ պար. Ա24):

### **Փաստաթղթավորում**

15. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ընդգրկի<sup>5</sup> (հղում՝ պար. Ա25).
  - (ա) այն գումարը, որից ներքև, խեղաթյուրումները կհամարվեն որոշակիորեն աննշան (պարագրաֆ 5),

<sup>4</sup> տես ծանոթագրություն 3

<sup>5</sup> ԱՄՍ 230 <<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> պարագրաֆներ 8-11 և պարագրաֆ Ա6

- (բ) աուդիտի ընթացքում կուտակված բոլոր խեղաթյուրումները և արդյոք դրանք ուղղվել են, թե ոչ (պարագրաֆներ 5, 8 և 12) և
- (գ) աուդիտորի եզրահանգումը չուղղված խեղաթյուրումների՝ առանձին կամ միասին վերցրած, էական լինելու կամ չլինելու վերաբերյալ, և այդ եզրահանգման հիմքերը (պարագրաֆ 11):

\*\*\*

## **Կիրառումը և բացատրական այլ նյութեր**

### **Խեղաթյուրման սահմանումը (հղում՝ պար. 4(ա))**

Ա1. Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ.

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները կազմող տվյալների հավաքագրման և մշակման անճշտությունից,
- (բ) գումարի կամ բացահայտման բացթողումից,
- (գ) փաստերի անտեսման կամ ուղղակի խեղաթյուրման արդյունքում առաջացած հաշվապահական հաշվառման ոչ ճիշտ գնահատականից, և
- (դ) հաշվապահական հաշվառման գնահատականի վերաբերյալ ղեկավարության դատողությունից, որը աուդիտորը համարում է ոչ հիմնավոր կամ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ընտրությունից ու կիրառումից, որը աուդիտորը համարում է անհամապատասխան:

Խարդախության արդյունքում առաջացած խեղաթյուրումների օրինակներ բերված են ԱՄՍ 240<sup>6</sup>-ում:

### **Հայտնաբերված խեղաթյուրումների կուտակումը (հղում՝ պար. 5)**

Ա2. Աուդիտորը կարող է առանձնացնել գումար, որից փոքր խեղաթյուրումները կլինեն որոշակիորեն աննշան և անհրաժեշտություն չի լինի դրանք կուտակել, քանի որ աուդիտորն ակնկալում է, որ այդ գումարների կուտակումը հաստատ էական ազդեցություն չի ունենա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: <<Որոշակիորեն աննշանը>> արտահայտությունը համարժեք չէ <<ոչ էականի>> արտահայտությանը: Որոշակիորեն աննշան ղեկավարն էր կարող լինել այլ (ավելի փոքր) կարգի են, քան ԱՄՍ 320-ով որոշված էականությունը: Դրանք այն հարցերն են, որոնք միանշանակ չեն ունենա հետևանքներ՝ անկախ նրանից, դիտարկվում են առանձին թե միասին և գնահատվել են արդյոք չափի, բնույթի կամ իրադարձությունների որևէ չափանիշով: Այն ղեկավար, երբ մեկ կամ մի քանի հոդվածների որոշակիորեն աննշան հանդիսանալու վերաբերյալ առկա է անորոշություն, ապա այդ հոդվածը կամ մի հոդվածները չեն դիտարկվում որոշակիորեն աննշան:

Ա3. Աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատման և ղեկավարությանը, իսկ կիրառելության ղեկավարում, կառավարման համար պատասխանատու անձնաց խեղաթյուրումների հաղորդակցման գործում աուդիտորին աջակցելու համար օգտակար կլինի միմյանցից տարբերակել փաստացի, դատողության վրա հիմնված և կանխատեսվող խեղաթյուրումները.

<sup>6</sup> ԱՄՍ 240 <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության ղեկավարի առնչությամբ>> պարագրաֆներ Ա1-Ա6

- փաստացի խեղաթյուրումները այն խեղաթյուրումներն են, որոնց մասին կասկած չկա,
- դատողության վրա հիմնված խեղաթյուրումները այն տարբերություններն են, որոնք առաջանում են հաշվապահական հաշվառման գնահատականների մասին ղեկավարության ունեցած դատողություններից, որոնք աուդիտորը համարում է անհիմն, կամ էլ հաշվապահական հաշվառման այն քաղաքականությունների ընտրությունից կամ կիրառությունից, որոնք աուդիտորը համարում է անհամապատասխան,
- կանխատեսվող խեղաթյուրումները բազմության խեղաթյուրումների մասին աուդիտորի լավագույն գնահատականն է՝ ներառյալ ամբողջ բազմությունից, որից կատարվել է ընտրանքը, աուդիտորական ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները: Կանխատեսվող խեղաթյուրումների որոշման և արդյունքների գնահատման ուղեցույցները առաջադրված են ԱՄՄ 530<sup>7</sup>-ում:

### **Նկատառումներ աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ (հղում՝ պար. 6-7)**

- Ա4. Խեղաթյուրումը չի կարող լինել առանձնացված դեպք: Այն բանի ապացույցը, որ կարող են լինել այլ խեղաթյուրումներ, ընդգրկում է, օրինակ՝ այն փաստը, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է, որ խեղաթյուրումն ի հայտ է եկել ներքին վերահսկողական համակարգի խափանումից կամ անհամապատասխան ենթադրություններից կամ էլ կազմակերպությունում լայնորեն կիրառվող գնահատման մեթոդներից:
- Ա5. Եթե աուդիտի ընթացքում կուտակված խեղաթյուրումների հանրագումարը մոտենում է ԱՄՄ 320-ով որոշված էականության մակարդակին, ապա ավելի հավանական է, որ կարող է լինել ռիսկի մեծ, քան ընդունելի փոքր մակարդակ, որ հնարավոր չհայտնաբերված խեղաթյուրումները, երբ վերցվում են աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների ամբողջության հետ միասին, կարող են գերազանցել էականության մակարդակը: Չհայտնաբերված խեղաթյուրումներ կարող են առաջանալ ընտրանքային և ոչ ընտրանքային ռիսկերի առկայության դեպքում<sup>8</sup>:
- Ա6. Աուդիտորը կարող է պահանջել ղեկավարությունից քննելու որոշակի դասի գործառնություններ, հաշիվների մնացորդներ կամ բացահայտումներ, որպեսզի հասկանա աուդիտորի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումների պատճառները, կատարի որոշակի դասի գործառնություններում, հաշիվների մնացորդներում կամ բացահայտումներում առկա փաստացի խեղաթյուրումների գումարի որոշման ընթացակարգեր և համապատասխան ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում: Նման պահանջ կարող է առաջանալ, օրինակ՝ աուդիտորական ընտրանքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների հիման վրա աուդիտորի կողմից ամբողջ բազմության, որից կատարվել է ընտրանքը, խեղաթյուրումների կանխատեսման արդյունքում:

### **Խեղաթյուրումների ուղղումն ու հաղորդումը (հղում՝ պար. 8-9)**

- Ա7. Խեղաթյուրումների ժամանակին հաղորդակցումը ղեկավարության համապատասխան օղակներին կարևոր է նրանով, որ այն ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս գնահատելու արդյոք ներկայացված հոդվածները խեղաթյուրումներ են, թե ոչ,

<sup>7</sup> ԱՄՄ 530 <<Աուդիտորական ընտրանք>> պարագրաֆներ 14-15

<sup>8</sup> ԱՄՄ 530 պարագրաֆներ 5(գ)-(դ)

տեղեկացնելու աուդիտորին իր անհամաձայնության մասին և անհրաժեշտության դեպքում ձեռնարկելու համապատասխան գործողություններ: Սովորաբար, ղեկավարության համապատասխան օղակները նրանք են, ովքեր իրավասություն և պատասխանատվություն ունեն գնահատելու խեղաթյուրումները և ձեռնարկելու անհրաժեշտ գործողություններ:

- Ա8. Օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են սահմանափակել աուդիտորի կողմից որոշ խեղաթյուրումների հաղորդումը ղեկավարությանը կամ կազմակերպության այլ անձանց: Օրինակ՝ օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը կարող են հատուկ կերպով արգելել հաղորդումը կամ այլ գործողությունը, որը կարող է վնասել համապատասխան մարմնի կողմից կատարվող փաստացի կամ ակնկալվող, անօրինական գործողության ուսումնասիրությանը: Որոշ դեպքերում, աուդիտորի գաղտնիության և հաղորդակցման պարտականությունների պոտենցիալ բախումը կարող է բարդ լինել: Նման դեպքերում, աուդիտորը կարող է դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:
- Ա9. Ղեկավարության կողմից բոլոր խեղաթյուրումների ուղղումը՝ ներառյալ աուդիտորի կողմից հաղորդվածները, ղեկավարությանը հնարավորություն է տալիս ճշգրիտ վարել հաշվապահական հաշվառումը, նվազեցնում է նախորդ ժամանակաշրջաններին վերաբերող ոչ էական չուղղված խեղաթյուրումների կուտակային բնույթի հետևանքով ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումների ռիսկը:
- Ա10. ԱՄՍ 700-ը պահանջում է, որ աուդիտորը գնահատի, արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով պատրաստված և ներկայացված են համաձայն կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների: Այդ գնահատումն ընդգրկում է նկատառումներ կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման որակական կողմի վերաբերյալ, այդ թվում նաև ղեկավարության դատողություններում հնարավոր շեղումների ցուցանիշներ<sup>9</sup>, որոնց վրա կարող են ներգործել աուդիտորի պատկերացումները՝ ղեկավարության ուղղումներ չկատարելու պատճառների վերաբերյալ:

### **Չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը (հղում՝ պար.10-11)**

- Ա11. Աուդիտորի կողմից, ԱՄՍ 320-ի համաձայն էականության որոշումը շատ հաճախ հիմնված է լինում կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների հաշվարկի վրա, քանզի փաստացի ֆինանսական արդյունքները դեռ հայտնի չեն լինում: Այդ իսկ պատճառով, մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը, կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոխել ԱՄՍ 320-ով որոշված էականությունը՝ հիմնվելով փաստացի ֆինանսական արդյունքների վրա:
- Ա12. ԱՄՍ 320-ը բացատրում է, որ աուդիտի ընթացքում ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության (և, կիրառելիության դեպքում, հատուկ դասի գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը կամ մակարդակները) էականության մակարդակը փոխվում է այն դեպքում, երբ աուդիտորին հայտնի է դառնում այնպիսի տեղեկատվություն, որը նրան կհարկադրեր նախապես որոշելու այլ գումար (կամ գումարներ)<sup>10</sup>. Այսպիսով, ցանկացած կարևոր փոփոխություն մեծ հավանականությամբ կատարվելու է մինչև աուդիտորի կողմից չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը: Սակայն, եթե աուդիտորի կողմից

<sup>9</sup> ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 12

<sup>10</sup> ԱՄՍ 320, պարագրաֆ 12

ԱՄՍ 320-ի (տես սույն ստանդարտի պարագրաֆ 10) համաձայն որոշված էականության վերագնահատումը հանգեցնում է ավելի փոքր գումարի (կամ գումարների), ապա ներկայացված էականության և աուդիտորական հետագա ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և ծավալների համապատասխանությունը նորից դիտարկվում է այն տեսանկյունից, որ ձեռք բերվի համապատասխան աուդիտորական ապացույց, որի վրա էլ հիմնվում է աուդիտորական կարծիքը:

Ա.13. Յուրաքանչյուր խեղաթյուրում դիտարկվում է գնահատելու դրա ազդեցությունը համապատասխան դասի գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների վրա, այդ թվում նաև արդյոք տվյալ մասնավոր դասի գործառնությունների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների էականության մակարդակը գերազանցվել է, թե ոչ:

Ա.14. Եթե առանձին խեղաթյուրում դիտարկվել է որպես էական, ապա քիչ հավանական է, որ այն կարող է չեզոքացվել այլ խեղաթյուրումով: Օրինակ, եթե հասույթն էականորեն գերազնահատվել է, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, կլինեն էականորեն խեղաթյուրված, անգամ եթե խեղաթյուրման ազդեցությունը շահույթի վրա ամբողջությամբ հաշվանցվի ծախսերի համապատասխան գերազնահատմամբ: Կարող է նպատակահարմար լինել խեղաթյուրումները հաշվանցել միևնույն հաշվի մնացորդների կամ միևնույն դասի գործառնությունների միջև, չնայած որ հետագա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների հնարավոր առկայության ռիսկը դիտարկվում է մինչև եզրահանգում անելը այն մասին, որ անգամ ոչ էական խեղաթյուրումների հաշվանցը նպատակահարմար է<sup>11</sup>:

Ա.15. Որոշելու համար արդյոք դասակարգման խեղաթյուրումն էական է, ընդգրկում է որակական նկատառումներ, ինչպես օրինակ, դասակարգման խեղաթյուրման ազդեցությունը պարտքային կամ պայմանագրային այլ պարտավորությունների, առանձին հոդվածների կամ դրանց հանրագումարի կամ հիմնական գործակիցների վրա: Կարող են լինել դեպքեր, երբ աուդիտորը եզրահանգում անի, որ դասակարգման խեղաթյուրումն էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության տեսանկյունից, չնայած որ այն կարող է գերազանցել այլ խեղաթյուրումների գնահատման համար կիրառվող էականության մակարդակը կամ մակարդակները: Օրինակ՝ հաշվեկշռի հոդվածների միջև սխալ դասակարգումը կարող է էական չհամարվել ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության տեսանկյունից, երբ սխալ դասակարգման գումարը փոքր է հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածներից և սխալ դասակարգումը ոչ մի ազդեցություն չունի եկամուտների և ծախսերի հաշվետվության որևէ հիմնական գործակցի վրա: Միևնույն հաշվի մնացորդում կամ միևնույն դասի գործառնություններում առկա ոչ էական խեղաթյուրումների քանակի որոշումը կարող է աուդիտորից պահանջել վերագնահատելու այդ հաշվի մնացորդի կամ տվյալ դասի գործառնությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկը:

Ա.16. Որոշ խեղաթյուրումներին վերաբերող իրադարձություններ կարող են աուդիտորին ստիպել դրանք գնահատել որպես էական, առանձին կամ աուդիտի ընթացքում կուտակված այլ խեղաթյուրումների հետ միասին, անգամ եթե դրանք ցածր են ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջության էականությունից: Իրադարձությունները, որոնք կարող են ազդել գնահատման վրա, ներառում են այն աստիճանը, որով խեղաթյուրումները՝

<sup>11</sup> Միևնույն հաշվի մնացորդներում կամ դասի գործառնություններում ոչ էական խեղաթյուրումների քանակի հայտնաբերումը աուդիտորից կարող է պահանջել նորից գնահատել տվյալ հաշվի մնացորդների կամ դասի գործառնությունների էական խեղաթյուրումների ռիսկը:



- ազդում են օրենսդրական պահանջների համապատասխանության վրա,
- ազդում են պարտքային պարտավորությունների և պայմանագրային այլ պահանջների համապատասխանության վրա,
- առնչվում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ոչ ճիշտ ընտրության կամ կիրառման հետ, որոնք էական ազդեցություն չունեն ընթացիկ, բայց հավանական է, որ կունենան ապագա ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- քողարկում են փոփոխությունը եկամուտներում կամ այլ տեղեկանքներ, հատկապես ընդհանուր տնտեսության տեսակյունից,
- ազդում են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, գործունեության արդյունքների կամ դրամական հոսքերի գնահատման համար օգտագործվող գործակիցների վրա,
- ազդում են ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված սեզմենտային տեղեկատվության վրա (օրինակ՝ հարցի կարևորությունը սեզմենտի կամ կազմակերպության գործարարության այլ մասի համար, որը հայտնաբերվել է, որ կարևոր դեր է խաղում կազմակերպության գործառույթներում կամ շահութաբերության մեջ),
- ազդեցություն ունեն դեկլարության փոխհատուցման աճի վրա, օրինակ՝ հավաստիացնելով, որ պարզևատրումների կամ այլ խրախուսումների տրամադրման պահանջները բավարարված են,
- կարևոր են, որ առնչություն ունենան օգտագործողներին հայտնի նախկին հաղորդակցության մասին աուդիտորի պատկերացումը, օրինակ՝ կանխատեսված շահույթի առնչությամբ,
- առնչվում են այն հողվածներին, որոնք ընդգրկում են հատուկ կողմեր (օրինակ, արդյոք գործառույթների արտաքին կողմերը կազմակերպության ղեկավարության անդամներ են),
- տեղեկատվության բացթողումներ են, որոնք հատուկ կերպով չեն պահանջվում կիրառվող ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքի կողմից, բայց որոնք, աուդիտորի դատողությամբ, կարևոր են օգտագործողների համար՝ հասկանալու կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, գործունեության արդյունքները կամ դրամական հոսքերը, և
- ազդում են այլ տեղեկատվության վրա, որը հաղորդակցվում է աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում (օրինակ, <<Ղեկավարության քննարկումներ և վերլուծություններ>> կամ <<Գործառնական և ֆինանսական դիտարկում>>-ում ընդգրկվող տեղեկատվությունը), որը կարելի է խելամտորեն ակնկալել, որ կազդի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների տնտեսական որոշումների վրա: ԱՄՄ 720<sup>12</sup>-ը քննարկում է աուդիտորի կողմից այլ տեղեկատվության դիտարկումը, որի ուղղությամբ աուդիտորը չունի ոչ մի պարտականություն աուդիտ անցած ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում հաշվետու լինելու վերաբերյալ:

<sup>12</sup> ԱՄՄ 720 <<Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը>>

Դրանք միայն իրադարձությունների օրինակներ են, որոնցից ոչ բոլորն է հավանական, որ առկա լինեն բոլոր աուդիտների դեպքում, և ոչ էլ ցանկն է անպայմանորեն ամբողջական: Ցանկացած նմանատիպ իրադարձության առկայությունը անպայմանորեն չի բերում այն եզրահանգման, որ խեղաթյուրումն էական է:

Ա.17. ԱՄՍ 240<sup>13</sup> բացատրում է, թե ինչպես խեղաթյուրման, որը կարող է լինել խարդախության արդյունք կամ արդեն խարդախության արդյունք է, կիրառությունը պետք է դիտարկվի աուդիտի այլ բնագավառներում, եթե անգամ խեղաթյուրման չափն էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների տեսանկյունից:

Ա.18. Նախորդ ժամանակներին վերաբերող չուղղված ոչ էական խեղաթյուրումների կուտակային ազդեցությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Գոյություն ունեն տարբեր մոտեցումներ ընթացիկ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նմանատիպ չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատման համար: Գնահատման նույն մոտեցման օգտագործումը բերում է հետևողականության՝ մի ժամանակաշրջանից մյուսը:

### *Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար*

Ա.19. Հանրային ոլորտի կազմակերպության աուդիտի դեպքում, խեղաթյուրման էականության գնահատման վրա կարող են ազդեցություն ունենալ նաև օրենքով, այլ իրավական ակտերով կամ այլ մարմնի կողմից, որին պետք է հաշվետու լինել հատուկ իրադարձությունների, ինչպես օրինակ՝ խարդախությունների դեպքում, սահմանված աուդիտորի պարտականությունները:

Ա.20. Ավելին, այն հարցերը, որոնք իրենցից ներկայացնում են հանրային հետաքրքրություն, հաշվետու լինելու պարտականություն, անկաշառություն և մասնավորապես արդյունավետ օրենսդրական վերահսկողության ապահովում, կարող են ներգործություն ունենալ տվյալ հոդվածի էականության գնահատման վրա իրենց բնույթի շնորհի: Դա տեղին է այն հոդվածների համար, որոնք առնչվում են օրենքների կամ այլ իրավական ակտերի համապատասխանության հետ:

### *Կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը* (հղում՝ պար. 12)

Ա.21. Եթե չուղղված խեղաթյուրումների մասին հաղորդվել են ղեկավարման համար պատասխանատու պատասխանատվությամբ լիազորված անձին (անձանց), և այդ անձը (անձինք) ունի (ունեն) նաև կառավարման պարտականություններ, ապա կարիք չկա նորից այն հաղորդել նույն անձին (անձանց) իրենց կառավարման դերում: Այդուհանդերձ, աուդիտորը պետք է բավարարված լինի այնքանով, որ հաղորդակցությունը ղեկավարման պատասխանատվությամբ լիազորված անձի (անձանց) հետ բավարար չափով տեղեկացնում է բոլոր նրանց, որոնց հետ այլ պարագաներում աուդիտորը կհաղորդակցվեր իրենց կառավարման լիազորություններից ելնելով<sup>14</sup>:

Ա.22. Երբ առկա են մեծ քանակությամբ առանձին չուղղված ոչ էական խեղաթյուրումներ, ապա աուդիտորը կարող է հաղորդել չուղղված խեղաթյուրումների քանակը և ընդհանուր դրամական ազդեցությունը՝ յուրաքանչյուր առանձին չուղղված խեղաթյուրումների մանրամասների փոխարեն:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 240 պարագրաֆ 35

<sup>14</sup> ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 13

Ա23. ԱՄՍ 260-ը պահանջում է, որ աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հայտարարությունը հաղորդակցվի կառավարման համար պատասխանատու անձանց (տես սույն ԱՄՍ պարագրաֆ 14)<sup>15</sup>: Աուդիտորը կարող է ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց հետ քննարկել խեղաթյուրումների ուղղելուց հրաժարվելու պատճառներն ու հետևանքները՝ հաշվի առնելով շրջապատող միջավայրում գնահատված խեղաթյուրումների չափերն ու բնույթը, և դրա հետագա հնարավոր հետևանքները ապագա ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

#### **Գրավոր հայտարարություն (հղում՝ պար. 14)**

Ա24. Քանի որ, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանցից, պահանջում է ուղղել էական խեղաթյուրումները, հետևաբար նաև ճշգրտել ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա աուդիտորը պարտավոր է նրանցից պահանջել իրեն տրամադրել գրավոր հայտարարություն չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Որոշ դեպքերում ղեկավարությունը, իսկ կիրառելիության դեպքում, նաև ղեկավարման համար պատասխանատու անձնիք կարող են չհավատալ, որ չուղղված որոշակի խեղաթյուրումներն իրոք խեղաթյուրումներ են: Այդ իսկ պատճառով, նրանք իրենց գրավոր հայտարարությունում կարող են ցանկանալ ավելացնել այնպիսի բառեր, ինչպես օրինակ՝ «Մենք համաձայն չենք, որ հողվածները ... և ... իրենցից ներկայացնում են խեղաթյուրումներ, որովհետև [պատճառների նկարագրությունը]>>: Այդ հայտարարության առկայությունը, այդուհանդերձ, չի ազատում աուդիտորին չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության վերաբերյալ եզրահանգում կատարելու անհրաժեշտությունից:

#### **Փաստաթղթավորում (հղում՝ պար. 15)**

Ա25. Չուղղված խեղաթյուրումների աուդիտորական փաստաթղթերը կարող են ընդգրկել.

- (ա) չուղղված խեղաթյուրումների ամբողջական ազդեցության նկատառումը,
- (բ) գնահատում, արդյոք որոշակի դասի գործառույթների, հաշիվների մնացորդների կամ բացահայտումների, եթե այդպիսիք կան, էականության մակարդակը կամ մակարդակները գերազանցվել են,
- (գ) չուղղված խեղաթյուրումների ազդեցության գնահատումը հիմնական ցուցանիշների կամ տենդենցների վրա և համապատասխանությունը օրենքների, այլ իրավական ակտերի կամ պայմանագրային պահանջներին (օրինակ՝ գրավ՝ պարտքի դիմաց):

<sup>15</sup> ԱՄՍ 260 պարագրաֆ 16(գ)(ii)