

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 230

## ԱՌԻԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

#### Ներածություն

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Աուդիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները.....	2-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
Նպատակը.....	5
Մահմանումներ.....	6

#### Պահանջները

Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	7
Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	8-13
Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	14-16

#### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	Ա1
Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	Ա2-Ա20
Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	Ա21-Ա24

Հավելված: Աուդիտի փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները այլ ԱՄՍ-ներում

<<Աուդիտի փաստաթղթավորումը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 230-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) վերաբերում է աուդիտորի պարտականությանը՝ պատրաստելու աուդիտի փաստաթղթավորման փաթեթը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար: Հավելվածում թվարկվում են այլ ԱՄՄ-ները, որոնք պարունակում են փաստաթղթավորման առանձին պահանջներ և ուղեցույց: Այլ ԱՄՄ-ների փաստաթղթավորման առանձին պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՄ-ի կիրառումը: Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով կարող են սահմանվել փաստաթղթավորման լրացուցիչ պահանջներ:

## Աուդիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները

2. Աուդիտի փաստաթղթավորումը, որը բավարարում է սույն ԱՄՄ-ի պահանջներին և այլ ԱՄՄ-ների փաստաթղթավորման առանձնահատուկ այլ պահանջներին ներառում է.
  - (ա) ապացույց, որի հիման վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի ընդհանուր նպատակներն իրականացվել են,<sup>1</sup> և
  - (բ) ապացույց, որ աուդիտը պլանավորվել ու իրականացվել է ԱՄՄ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:
3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը ծառայում է մի շարք լրացուցիչ նպատակների՝ ներառյալ հետևյալը.
  - օգնել աուդիտի թիմին աուդիտի պլանավորման ու իրականացման գործում,
  - օգնել աուդիտի թիմի աշխատանքների ղեկավարման համար պատասխանատու անդամներին ուղղորդել ու վերահսկել աուդիտորական աշխատանքները և կատարել դիտարկման հետ կապված իրենց պարտականությունները ԱՄՄ 220-ի համաձայն,<sup>2</sup> և
  - հնարավորություն տալ աուդիտի թիմին հաշվետու լինել իր աշխատանքի համար:
  - պահպանել ապագա աուդիտների համար կարևորություն ներկայացնող խնդիրների վերաբերյալ գրառումները,
  - հնարավոր դարձնել որակի վերահսկողության աշխատանքների և ստուգումների իրականացումը՝ համաձայն ՌՎՄՍ1 ստանդարտի<sup>3</sup> կամ ազգային պահանջների, որոնք առնվազն նույն խստության են,<sup>4</sup>
  - հնարավոր դարձնել արտաքին ստուգումների իրականացումը՝ համաձայն իրավական, կարգավորման կամ այլ կիրառելի պահանջների:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

<sup>1</sup> ԱՄՄ 200, «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների», պարագրաֆ 11.

<sup>2</sup> ԱՄՄ 220, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը», պարագրաֆներ 15-17.

<sup>3</sup> ՌՎՄՍ 1, «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ ու դիտարկման աշխատանքներ, ինչպես նաև հավաստիացման ու հարակից ծառայությունների այլ առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի վերահսկողություն», պարագրաֆներ 32-33, 35-38, և 48.

<sup>4</sup> ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 2.

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

## **Նպատակները**

5. Աուդիտորի նպատակն է պատրաստել փաստաթղթերի փաթեթ, որը տրամադրում է՝
- (ա) աուդիտորի եզրակացությունը հիմնավորող բավականաչափ ու համապատասխան գրավոր ապացույց, և
  - (բ) ապացույց, որ աուդիտը պլանավորվել ու իրականացվել է ԱՄՄ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:

## **Սահմանումներ**

6. ԱՄՄ-ների նպատակների համար հետևյալ տերմիններն ունեն այն նշանակությունները, որոնք բերվում են ստորև՝
- (ա) աուդիտորական փաստաթղթեր՝ իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի, ձեռք բերած համապատասխան աուդիտորական ապացույցների և աուդիտորի կողմից արված հետևությունների վերաբերյալ գրառումները (երբեմն կիրառվում է նաև «աշխատանքային փաստաթղթեր» տերմինը).
  - (բ) աուդիտի փաթեթ՝ մեկ կամ մեկից ավելի թղթապանակ կամ պահպանման այլ միջոց՝ ֆիզիկական կամ էլեկտրոնային տեսքով, որը պարունակում է առանձին առաջադրանքի աուդիտորական փաստաթղթերը ներկայացնող գրագրությունները.
  - (գ) փորձառու աուդիտոր՝ անհատ (ընկերությունում կամ ընկերությունից դուրս), որն ունի աուդիտի գործնական փորձ և բավարար պատկերացում հետևյալի վերաբերյալ՝
    - (i) աուդիտորական գործընթացներ,
    - (ii) ԱՄՄ-ներ և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներ,
    - (iii) գործարար միջավայր, որում գործում է կազմակերպությունը, և
    - (iv) կազմակերպության գործունեության ոլորտին վերաբերող աուդիտորական և ֆինանսական հաշվետվության խնդիրներ:

## **Պահանջներ**

### **Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը**

7. Աուդիտորը պետք է պատրաստի աուդիտորական փաստաթղթերը ճիշտ ժամանակին (հղում՝ պար. Ա1):

### **Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը**

#### *Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները*

8. Աուդիտորը պետք է պատրաստի տվյալ աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթ, որը հնարավորություն կտա նախկինում այդ աուդիտի հետ կապ չունեցող փորձառու աուդիտորին հասկանալու (հղում՝ պար. Ա2-Ա5, Ա16-Ա17).

- (ա) ԱՄՄ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխանելու համար իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները (հղում՝ պար. Ա6-Ա7),
- (բ) իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները, և
- (գ) աուդիտի ընթացքում բարձրացված կարևոր խնդիրները, դրանց առնչությամբ արված եզրահանգումները և այդ եզրահանգումների համար կիրառված կարևոր մասնագիտական դատողությունները (հղում՝ պար. Ա8-Ա11):

9. Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները փաստաթղթավորելու ժամանակ աուդիտորը պետք է գրի առնի՝

- (ա) ստուգման ենթարկված առանձին հոդվածների կամ խնդիրների բնորոշ հատկանիշները (հղում՝ պար. Ա12),
- (բ) աուդիտորական աշխատանքն իրականացնողների տվյալները և այդ աշխատանքի կատարման ամսաթիվը, և
- (գ) իրականացված աուդիտորական աշխատանքը դիտարկողի տվյալները և այդ դիտարկման ամսաթիվն ու ծավալները (հղում՝ պար. Ա13):

10. Աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված և այլ անձանց հետ կարևոր խնդիրների քննարկումները՝ ներառյալ քննարկված կարևոր խնդիրների բնույթը և այն, թե երբ և ում հետ են տեղի ունեցել այդ քննարկումները (հղում՝ պար. Ա14):

11. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է տեղեկություն, որն անհամատեղելի է կարևոր խնդրի առնչությամբ աուդիտորի վերջնական եզրահանգումների հետ, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի, թե նա ինչ վերաբերմունք է ցուցաբերել այդ անհամապատասխանության նկատմամբ (հղում՝ պար. Ա15):

*Շեղում համապատասխան պահանջից*

12. Եթե բացառիկ դեպքերում աուդիտորը գտնում է, որ անհրաժեշտ է շեղվել ԱՄՄ-ի համապատասխան պահանջից, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի, թե ինչպես է այդ պահանջի նպատակն իրագործվում այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով, ինչպես նաև պահանջից շեղման պատճառները (հղում՝ պար. Ա18-Ա19):

*Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո առաջացած խնդիրներ*

13. Եթե բացառիկ իրավիճակներում աուդիտորն իրականացնում է նոր կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր կամ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո նոր եզրահանգումների է գալիս, ապա աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի (հղում՝ պար. Ա20).

- (ա) ի հայտ եկած հանգամանքները,
- (բ) իրականացված նոր կամ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները և արված եզրահանգումներն ու դրանց ազդեցությունը աուդիտորի եզրակացության վրա, և
- (գ) երբ և ում կողմից են կատարվել և դիտարկվել հետևանքային փոփոխություններն աուդիտորական փաստաթղթերում:

## **Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը**

14. Աուդիտորը պետք է աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերն ամփոփի աուդիտի փաթեթում և ժամանակին ավարտի աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմման վարչական գործընթացը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո (հղում՝ պար. Ա21-Ա22):
15. Աուդիտի վերջնական փաթեթը կազմելուց հետո աուդիտորը չպետք է ջնջի կամ ոչնչացնի աուդիտորական փաստաթղթերն անկախ դրանց բնույթից՝ նախքան այդ փաստաթղթերի պահպանման ժամկետի լրանալը (հղում՝ պար. Ա23):
16. Պարագրաֆ 13-ում չնախատեսված իրավիճակներում, երբ աուդիտորը գտնում է, որ անհրաժեշտ է ձևափոխել գոյություն ունեցող աուդիտորական փաստաթղթերը կամ ավելացնել նոր աուդիտորական փաստաթղթեր՝ աուդիտի վերջնական փաթեթը կազմելուց հետո, աուդիտորը, անկախ փոփոխությունների կամ լրացումների բնույթից, պետք է փաստաթղթավորի հետևյալը (հղում՝ պար. Ա24).
- (ա) փոփոխությունների առանձնահատուկ պատճառները, և
- (բ) երբ և ում կողմից են դրանք արվել ու դիտարկվել:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը (հղում՝ պար. 7)**

- Ա1. Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը նպաստում է աուդիտի որակի բարձրացմանը և հեշտացնում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների և արված եզրահանգումների արդյունավետ վերանայումն ու գնահատումը՝ նախքան աուդիտորական եզրակացությունն ամփոփելը: **Աուդիտորական աշխատանքներն ավարտելուց հետո պատրաստված փաստաթղթերը, ամենայն հավանականությամբ, չեն լինի նույնքան ճշգրիտ, որքան այդ աշխատանքների կատարման ժամանակ պատրաստված փաստաթղթերը:**

### **Իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը**

*Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները (հղում՝ պար. 8)*

- Ա2. Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները պայմանավորվում են հետևյալ հանգամանքներով՝
- կազմակերպության մեծությունն ու բարդությունը,
  - իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը,
  - էական խեղաթյուրման հայտնաբերված ռիսկերը,
  - ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների նշանակությունը,
  - հայտնաբերված բացառությունների բնույթն ու ընդգրկումը,
  - անհրաժեշտությունը փաստաթղթավորել եզրակացության կամ եզրակացության համար հիմք ծառայող փաստը, որն ակնհայտորեն չի երևում կատարված աշխատանքի կամ աուդիտորական ապացույցների վերաբերյալ փաստաթղթերից,

- աուդիտի մեթոդաբանությունը և կիրառված միջոցները:

Ա3. Աուդիտի փաստաթղթավորումը կարող է կատարվել թղթի վրա կամ էլեկտրոնային կամ այլ սարքավորումների միջոցով: Աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի օրինակներից են՝

- աուդիտի ծրագրերը
- վերլուծությունները
- ծանոթագրությունները
- կարևոր խնդիրների ամփոփագրերը
- հաստատումներ կամ հավաստումներ պարունակող նամակները
- հարցաթերթերը
- նամակագրությունները՝ (ներառյալ էլեկտրոնային նամակները) կարևոր խնդիրների վերաբերյալ:

Աուդիտորը կարող է ներառել կազմակերպության փաստաթղթերի պատճենները կամ քաղվածքները (օրինակ՝ կարևոր և առանձնահատուկ պայմանագրերն ու համաձայնագրերը), որպես աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի մի մաս: Սակայն աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերը չեն փոխարինում կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրառումներին:

Ա4. Անհրաժեշտություն չկա, որ աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի աշխատանքային փաստաթղթերի ու ֆինանսական հաշվետվությունների փոխարինված նախնական օրինակները, գրառումները, որոնք արտացոլում են թերի կամ սկզբնական կարծիքները, տպագրական կամ այլ սխալներն ուղղած փաստաթղթերի նախկին օրինակները և փաստաթղթերի կրկնօրինակները:

Ա5. Աուդիտորի բանավոր բացատրությունները, առանձին վերցրած, պատշաճ հիմնավորում չեն ներկայացնում աուդիտորի կատարած աշխատանքի կամ եզրահանգումների համար, սակայն դրանք կարող են օգտագործվել աուդիտորական փաստաթղթերում պարունակվող տեղեկությունների բացատրության կամ պարզաբանման համար:

### **ԱՄՄ-ներին համապատասխանությանը վերաբերող փաստաթղթերը (հղում՝ պար. 8(ա))**

Ա6. Սկզբունքորեն, սույն ԱՄՄ-ի պահանջներին համապատասխանությունը բերում է աուդիտորական փաստաթղթերի բավականաչափ ու համապատասխան լինելուն տվյալ հանգամանքներում: Մյուս ԱՄՄ-ները պարունակում են փաստաթղթավորման հատուկ պահանջներ, որոնց նպատակն է պարզաբանել այդ ԱՄՄ-ների առանձնահատուկ պայմաններում սույն ԱՄՄ-ի կիրառման հետ կապված խնդիրները: Այլ ԱՄՄ-ներում սահմանված փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՄ-ի կիրառումը: Ավելին, եթե մի որևիցե ԱՄՄ-ում բացակայում է փաստաթղթավորման պահանջը, ապա դա չի նշանակում, որ այդ ԱՄՄ-ի պահանջներին համապատասխանելու դեպքում փաստաթղթավորման կարիք չի լինելու:

Ա7. Աուդիտորական փաստաթղթերն ապացույցներ են տրամադրում, որ աուդիտորական աշխատանքները համապատասխանում են ԱՄՄ-ների պահանջներին: Սակայն աուդիտորի համար աուդիտի ընթացքում յուրաքանչյուր ուսումնասիրված հարցի կամ կիրառված մասնագիտական դատողության փաստաթղթավորումը ոչ անհրաժեշտ է, ոչ էլ իրագործելի: Բացի այդ, կարիք չկա, որ աուդիտորն առանձին փաստաթղթավորի (ինչպես, օրինակ, հարցաթերթում) համապատասխանությունն այն խնդիրների

առնչությամբ, որոնց համար համապատասխանությունը ներկայացվում է աուդիտորական փաթեթում ներառված փաստաթղթերով: Օրինակ՝

- պատշաճ ձևով փաստաթղթավորված աուդիտի պլանի առկայությունը վկայում է, որ աուդիտորը պլանավորել է աուդիտը,
- աուդիտի փաթեթում ստորագրված նամակ-պարտավորագրի առկայությունը վկայում է, որ աուդիտորը համաձայնեցրել է աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները ղեկավարության հետ կամ, հարկ եղած դեպքում, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց հետ,
- աուդիտորական եզրակացությունը, որում ներառված է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ համապատասխան վերապահումով կարծիք, վկայում է այն մասին, որ աուդիտորը կատարել է նման հանգամանքներում ԱՄՄ-ների համաձայն վերապահումով կարծիք արտահայտելու պահանջը:

Աուդիտի ընթացքում ընդհանուր կիրառման պահանջների առնչությամբ այդ պահանջներին համապատասխանությունն աուդիտի փաթեթում կարելի է ներկայացնել մի քանի եղանակով՝

- օրինակ, հնարավոր է, որ աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը ոչ մի ձևով չենթարկվի փաստաթղթավորման: Չնայած դրան, աուդիտորական փաստաթղթերը, այնուամենայնիվ, կարող են ապացույցներ տրամադրել առ այն, որ աուդիտորը դրսևորել է մասնագիտական կասկածամտություն՝ ԱՄՄ-ների պահանջներին համապատասխան: Այդպիսի ապացույցները կարող են ներառել առանձին ընթացակարգեր, որոնք իրականացվել են՝ հաստատելու համար ղեկավարության պատասխաններն աուդիտորի հարցումներին,
- նմանապես, աուդիտի ղեկավարի կողմից պատասխանատվության ստանձնումը՝ աուդիտորական առաջադրանքի ղեկավարման, վերահսկման և կատարման համար՝ ԱՄՄ-ներին համապատասխան, կարող է աուդիտորական փաստաթղթերում ներկայացվել մի քանի եղանակով: Կարող են ընդգրկվել փաստաթղթեր աուդիտի ղեկավարի ճիշտ ժամանակին ներգրավվելու մասին աուդիտի առանձին գործընթացներում, ինչպես օրինակ, մասնակցությունը թիմի քննարկումներին՝ ԱՄՄ 315<sup>5</sup> -ի պահանջով:

## **Կարևոր խնդիրների և առնչվող կարևոր մասնագիտական դատողությունների փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 8(գ))**

Ա8. Խնդրի կարևորության մասին դատողությունները պահանջում են փաստերի ու հանգամանքների անաչառ վերլուծություն: Կարևոր խնդիրների օրինակներից են՝

- այն խնդիրները, որոնք էական ռիսկերի առաջացման պատճառ են հանդիսանում (ինչպես սահմանվում է ԱՄՄ 315-ում),<sup>6</sup>
- աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, որոնք մատնանշում են, (ա) որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էապես խեղաթյուրվել, կամ (բ) որ կարիք կա վերանայելու աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկերի նախկինում արված գնահատումը և աուդիտորի վերաբերմունքն այդ ռիսկերի նկատմամբ,
- այն հանգամանքները, որոնք աուդիտորի համար էական դժվարություններ են ստեղծում՝ անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերը կիրառելու համար,

<sup>5</sup> ԱՄՄ 315, <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 10:

<sup>6</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 4(ե).

- այն բացահայտումները, որոնք կարող են հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման կամ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի ներառման:

Ա9. Էական խնդիրներին վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթերի ձևը, բովանդակությունը և ծավալները որոշելու համար կարևոր գործոն է հանդիսանում աշխատանքների կատարման և արդյունքների գնահատման ժամանակ կիրառված մասնագիտական դատողության մակարդակը: Կարևոր լինելու դեպքում կիրառված մասնագիտական դատողության փաստաթղթավորումը ծառայում է աուդիտորի եզրակացությունների պարզաբանման և դատողության արժեքի ընդգծման նպատակին: Այդպիսի խնդիրներն առանձնապես հետաքրքրում են աուդիտորական փաստաթղթերի վերանայման համար պատասխանատու անձանց՝ ներառյալ հաջորդ աուդիտներն իրականացնողներին, երբ նրանք ուսումնասիրում են շարունակական կարևորության խնդիրները (օրինակ, երբ իրականացվում է հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետադարձ դիտարկում):

Ա10. Ստորև բերված են որոշ հանգամանքների օրինակներ, երբ, համաձայն պարագրաֆ 8-ի, նպատակահարմար է պատրաստել մասնագիտական դատողության կիրառմանը վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթեր, եթե խնդիրներն ու դատողությունները կարևոր նշանակություն ունեն.

- աուդիտորի եզրակացության դրդապատճառը, երբ, համաձայն պահանջի, աուդիտորը <<պետք է քննարկի>> որոշակի տեղեկություններ կամ հանգամանքներ, և այդ քննարկումը կարևոր նշանակություն ունի տվյալ առաջադրանքի համատեքստում,
- աուդիտորի եզրակացության հիմնավորումը սուբյեկտիվ դատողությունների շրջանակների ընդունելի լինելու վերաբերյալ (օրինակ՝ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ընդունելի լինելը),
- փաստաթղթի վավերականության վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունների հիմնավորումը, երբ ձեռնարկվում է լրացուցիչ ուսումնասիրություն (օրինակ, փորձագետի կամ հաստատող ընթացակարգերի կիրառմամբ)՝ ի պատասխան աուդիտի ընթացքում բացահայտված հանգամանքների, որոնք աուդիտորի մոտ կասկած են առաջացնում, որ փաստաթուղթն իսկական չէ:

Ա11. Աուդիտորը կարող է օգտակար համարել աուդիտի ընթացքում բացահայտված կարևոր խնդիրները և դրանց նկատմամբ կիրառված մոտեցումները նկարագրող կամ այդպիսի տեղեկատվություն տրամադրող այլ համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթերին փոխադարձ հղումներ պարունակող ամփոփաթերթի (որը երբեմն անվանվում է աշխատանքի կատարման հուշաթերթ) պատրաստումն ու պահպանումը որպես աուդիտորական փաստաթղթերի մի մաս: Այդպիսի ամփոփաթերթը կարող է հեշտացնել աուդիտորական փաստաթղթերի արդյունավետ ուսումնասիրությունն ու ստուգումները, մանավանդ խոշոր և բարդ աուդիտորական առաջադրանքների դեպքում: Բացի այդ, այդպիսի ամփոփաթերթի պատրաստումը կարող է օժանդակել աուդիտորին կարևոր խնդիրների ուսումնասիրության հարցում: Այն կարող է նաև օգնել աուդիտորին պարզել, թե արդյո՞ք, հաշվի առնելով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերը և արված եզրահանգումները, կա ԱՄՄ-ի որևէ առանձին, գործին վերաբերող նպատակ, որին աուդիտորը չի կարող հասնել, կամ որը նրան կիսանգարի հասնել աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին:



*Ստուգման ենթարկված առանձին հոդվածների կամ խնդիրների և պատրաստողի ու դիտարկողի բացահայտումը (հղում՝ պար. 9)*

Ա12. Բացահայտող հատկանիշների գրառումը ծառայում է մի շարք նպատակների: Օրինակ, դա հնարավորություն է տալիս աուդիտի թիմին հաշվետու լինել կատարած աշխատանքի համար և հեշտացնում է բացառությունների կամ անհամապատասխանությունների ուսումնասիրությունը: Բացահայտող հատկանիշները կարող են փոփոխվել՝ կախված աուդիտորական ընթացակարգի բնույթից և ստուգված հոդվածից կամ խնդրից: Օրինակ՝

- կազմակերպության կողմից տրամադրված գնման օրդերների մանրամասն ստուգման համար աուդիտորը կարող է դասակարգել ստուգման համար ընտրած փաստաթղթերը՝ ըստ դրանց ամսաթվերի և գնման օրդերների անհատական համարների,
- այն ընթացակարգի համար, որը պահանջում է տվյալ բազմության որոշակի գումարը գերազանցող բոլոր հոդվածների ընտրություն կամ ուսումնասիրություն, աուդիտորը կարող է գրի առնել ընթացակարգի ընդգրկումը և բացահայտել բազմությունը (օրինակ, գրանցամատյանի բոլոր մուտքերը, որոնք գերազանցում են գրանցամատյանում գրանցված որոշակի գումարը),
- այն ընթացակարգի համար, որը փաստաթղթերի բազմությունից պարբերական ընտրություն է պահանջում, աուդիտորը կարող է դասակարգել ստուգման համար ընտրած փաստաթղթերը՝ գրի առնելով դրանց սկզբնաղբյուրը, ելակետը և ընտրանքային ինտերվալը (օրինակ, առաքման հաշվետվությունների պարբերական ընտրանքը, որը վերցվում է առաքման մատյանից՝ ապրիլի 1-ից մինչև սեպտեմբերի 30-ը ընկած ժամանակահատվածի համար՝ սկսած համար 12345 հաշվետվությունից և ընտրելով յուրաքանչյուր 125-րդ հաշվետվությունը),
- այն ընթացակարգի համար, որը պահանջում է կազմակերպության աշխատակազմի առանձին անդամների հարցում, աուդիտորը կարող է գրանցել հարցումների ամսաթվերը և կազմակերպության աշխատակազմի անդամների անուններն ու պաշտոնները,
- դիտարկման ընթացակարգի համար աուդիտորը կարող է գրանցել դիտարկվող գործընթացը կամ խնդիրը, գործին առնչվող անձանց և, համապատասխանաբար, նրանց պարտականությունները, ինչպես նաև որտեղ ու երբ է դիտարկումն իրականացվել:

Ա13. ԱՄՄ 220-ը պահանջում է, որ աուդիտորը դիտարկի կատարված աուդիտորական աշխատանքն աուդիտորական փաստաթղթերի ուսումնասիրության միջոցով:<sup>7</sup> Աուդիտորական փաստաթղթերում կատարված աուդիտորական աշխատանքը դիտարկողի բացահայտման պահանջը չի ենթադրում, որ անհրաժեշտ է ներառել դիտարկման ապացույց՝ յուրաքանչյուր առանձին աշխատանքային փաստաթղթի առնչությամբ: Սակայն այդ պահանջը ենթադրում է դիտարկված աուդիտորական աշխատանքի, այդ աշխատանքը դիտարկողի և դիտարկման ամսաթվի փաստաթղթավորումը:

**Ղեկավարության, կառավարման օղակներում ներգրավված և այլ անձանց հետ կարևոր խնդիրների քննարկման փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 10)**

Ա14. Փաստաթղթավորումը չի սահմանափակվում աուդիտորի կողմից պատրաստված փաստաթղթերով, այն կարող է ներառել այլ համապատասխան գրառումներ, ինչպես օրինակ, ժողովների արձանագրությունները՝ պատրաստված կազմակերպության աշ-

<sup>7</sup> ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 17

խատակազմի և համաձայնեցված աուդիտորի կողմից: Այլ անձինք, որոնց հետ աուդիտորը կարող է քննարկել կարևոր խնդիրները, ներառում են կազմակերպության աշխատակազմի այլ անդամներին և կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմերին, ինչպես օրինակ, կազմակերպությանը մասնագիտական խորհրդատվություն մատուցող անձինք:

**Անհամապատասխանությունների նկատմամբ ցուցաբերված վերաբերմունքի փաստաթղթավորումը (հղում՝ պար. 11)**

Ա15. Տեղեկատվության մեջ անհամապատասխանությունների նկատմամբ աուդիտորի ցուցաբերած վերաբերմունքի փաստաթղթավորման պահանջը չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է պահպանի սխալ կամ փոխարինված փաստաթղթերը:

**Համեմատաբար փոքր կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ (հղում՝ պար. 8)**

Ա16. Համեմատաբար փոքր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող աուդիտորական փաստաթղթերը սովորաբար այնքան ծավալուն չեն, որքան խոշոր կազմակերպությունների աուդիտորական փաստաթղթերը: Ավելին, այնպիսի աուդիտի դեպքում, երբ ամբողջ աուդիտորական աշխատանքն իրականացվում է աուդիտի ղեկավարի կողմից, աուդիտորական փաստաթղթերի փաթեթում չեն ներառվի այնպիսի տեղեկություններ, որոնք կարող են փաստաթղթավորվել միայն աուդիտի թիմի անդամներին տեղեկացնելու կամ հրահանգելու նպատակով կամ թիմի այլ անդամների կողմից վերանայման ապացույց տրամադրելու համար (օրինակ, կարիք չի լինի փաստաթղթավորելու թիմային քննարկումներին կամ վերահսկմանը վերաբերող տեղեկությունները): Այնուամենայնիվ, աուդիտի ղեկավարը պետք է բավարարի պարագրաֆ 8-ի գերակայող պահանջը՝ պատրաստել փորձառու աուդիտորի համար հասկանալի աուդիտորական փաստաթղթեր, քանի որ դրանք կարող են ենթարկվել ստուգման, կարգավորման կամ այլ նպատակներով, արտաքին անձանց կողմից:

Ա17. Աուդիտորական փաստաթղթերը պատրաստելիս, համեմատաբար փոքր կազմակերպության աուդիտորը կարող է նաև օգտակար ու արդյունավետ համարել աուդիտի տարբեր կողմերին վերաբերող գրառումները միասին մեկ փաստաթղթում ներկայացնելը՝ անհրաժեշտության դեպքում փոխադարձ հղումներ անելով հիմնավորող աշխատանքային փաստաթղթերին: Համեմատաբար փոքր կազմակերպության աուդիտում համատեղ փաստաթղթավորվող տեղեկությունների օրինակներից են՝ կազմակերպության գործունեության մասին և նրա ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումները, աուդիտի համընդհանուր ռազմավարությունը և աուդիտի պլանը, ԱՄՄ 320-ի<sup>8</sup> համաձայն հաշվարկած էականությունը, գնահատված ռիսկերը, աուդիտի ընթացքում նշված կարևոր խնդիրները և արված եզրահանգումները:

*Շեղում՝ համապատասխան պահանջից (հղում՝ պար. 12)*

Ա18. ԱՄՄ-ների պահանջները նախատեսվում են աուդիտորին հնարավորություն տալու համար՝ հասնել ԱՄՄ-ներում սահմանված նպատակներին և, հետևաբար, աուդիտորի ընդհանուր նպատակներին: Համապատասխանաբար, բացի բացառիկ իրավիճակներից, ԱՄՄ ները համապատասխանության կոչ են անում աուդիտի տվյալ պայմաններին վերաբերող յուրաքանչյուր պահանջին:

<sup>8</sup> ԱՄՄ 320, <<էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>>

Ա19. Փաստաթղթավորման պահանջները վերաբերում են միայն տվյալ իրավիճակում կիրառելի պահանջներին: Պահանջը կիրառելի չէ<sup>9</sup> միայն այնպիսի դեպքերում, երբ՝

- (ա) տվյալ ԱՄՄ-ն կիրառելի չէ ամբողջությամբ (օրինակ, եթե կազմակերպությունը չունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ապա ԱՄՄ 610-ի<sup>10</sup> ոչ մի հոդված կիրառելի չէ), կամ
- (բ) տվյալ պահանջը պայմանական է, և տվյալ հանգամանքը գոյություն չունի (օրինակ, աուդիտորի եզրակացությունը ձևափոխելու պահանջը՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինության դեպքում, մինչդեռ իրականում չկա այդպիսի անհնարինություն):

*Աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո առաջացած խնդիրներ* (հղում՝ պար. 13)

Ա20. Բացառիկ իրավիճակների օրինակները ներառում են փաստեր, որոնք աուդիտորին հայտնի են դարձել հաշվետվության ամսաթվից հետո, որոնք սակայն առկա են եղել այդ ամսաթվի դրությամբ և եթե դրանք այն ժամանակ հայտնի լինեին, ապա կարող էին հանգեցնող ֆինանսական հաշվետվությունների ճշգրտմանը կամ աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի ձևափոխմանը:<sup>11</sup> Վերոնշյալի արդյունքում աուդիտորական փաստաթղթերում կատարված փոփոխությունները դիտարկվում են ԱՄՄ 220-ով<sup>12</sup> սահմանված դիտարկման պարտականությունների համաձայն, իսկ փոփոխությունների համար վերջնական պատասխանատվությունը ստանձնում է աուդիտի ղեկավարը:

**Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը** (հղում՝ պար. 14-16)

Ա21. ՈՎՄՄ 1 ստանդարտը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են) պահանջում է, որ ընկերությունը սահմանի կանոններ ու ընթացակարգեր աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերի փաթեթը ժամանակին կազմելու վերաբերյալ:<sup>13</sup> Սահմանված համապատասխան ժամանակահատվածը, որի ընթացքում պետք է կատարվեն աուդիտի վերջնական փաթեթի պատրաստման աշխատանքները, սովորաբար չի գերազանցում 60 օրը՝ սկսած աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից:<sup>14</sup>

Ա22. Աուդիտի վերջնական փաթեթի կազմումը՝ աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո, վարչական գործընթաց է, որտեղ աուդիտորական նոր ընթացակարգեր չեն իրականացվում կամ նոր եզրահանգումների չեն արվում: Աուդիտորական փաստաթղթերում, այնուամենայնիվ, փոփոխություններ կարող են արվել վերջնական փաթեթը կազմելու ընթացքում, եթե դրանք ունեն վարչական բնույթ: Այդպիսի փոփոխությունների օրինակներ են՝

- փոխարինված փաստաթղթերի ջնջումը կամ ոչնչացումը,
- աշխատանքային փաստաթղթերի տեսակավորումը, համախմբումը և փոխադարձ վկայակոչումը,

<sup>9</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 22

<sup>10</sup> ԱՄՄ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>

<sup>11</sup> ԱՄՄ 560, <<Հետագա դեպքեր>> պարագրաֆ 14

<sup>12</sup> ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 16

<sup>13</sup> ՈՎՄՄ 1, պարագրաֆ 45

<sup>14</sup> ՈՎՄՄ 1, պարագրաֆ Ա54

- փաստաթղթերի փաթեթի պատրաստման գործընթացին վերաբերող լրացված հարցաթերթի ստորագրումը,
- մինչև աուդիտի հաշվետվության ամսաթիվը աուդիտորի կողմից ձեռք բերված, քննարկված և աուդիտի թիմի համապատասխան անդամների հետ համաձայնեցված աուդիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը:

Ա23. ՈՎՄՍ 1 ստանդարտը (կամ ազգային պահանջները, որոնք առնվազն նույն խստության են) պահանջում է, որ ընկերությունները սահմանեն կանոններ ու ընթացակարգեր առաջադրանքին վերաբերող փաստաթղթերի պահպանման վերաբերյալ:<sup>15</sup> Աուդիտորական առաջադրանքների համար պահպանման ժամկետը սովորաբար հինգ տարուց պակաս չպետք է լինի՝ սկսած աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից, կամ, ավելի ուշ լինելու դեպքում, խմբի աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից:<sup>16</sup>

Ա24. Աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել փոփոխություն մտցնել գոյություն ունեցող աուդիտորական փաստաթղթերում կամ, փաթեթի կազմման գործընթացն ավարտվելուց հետո, նոր աուդիտորական փաստաթղթեր ավելացնել այնպիսի իրավիճակում, երբ, օրինակ, ներքին կամ արտաքին անձանց կողմից վերահսկիչ ստուգումների ժամանակ ստացված մեկնաբանությունների հետևանքով անհրաժեշտություն է առաջացել պարագրաֆանելու առկա աուդիտորական փաստաթղթերը:

**Հավելված**  
(հղում՝ պար. 1)

### **Աուդիտի փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները այլ ԱՄՍ-ներում**

Սույն հավելվածը բացահայտում է 2009թ. դեկտեմբերի 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ կիրառելի այլ ԱՄՍ-ների պարագրաֆները, որոնք պարունակում են փաստաթղթավորման հատուկ պահանջներ: Ստորև բերված ցանկը չի կարող փոխարինել ԱՄՍ-ներում <<Պահանջները>> և <<Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր>> բաժիններում ներկայացված տեղեկատվությանը.

- ԱՄՍ 210, <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> – պարագրաֆներ 10-12
- ԱՄՍ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> – պարագրաֆներ 24-25
- ԱՄՍ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>> – պարագրաֆներ 44-47
- ԱՄՍ 250, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրումը>> – պարագրաֆ 29
- ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>> – պարագրաֆ 23
- ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>> – պարագրաֆ 12

<sup>15</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ 47

<sup>16</sup> ՈՎՄՍ 1, պարագրաֆ Ա61

- ԱՄՍ 315, «<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>– պարագրաֆ 32
- ԱՄՍ 320, «<Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման գործընթացում>> – պարագրաֆ 14
- ԱՄՍ 330, «<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>> – պարագրաֆներ 28-30
- ԱՄՍ 450, «<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>> – պարագրաֆ 15
- ԱՄՍ 540, «<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>> – պարագրաֆ 23
- ԱՄՍ 550, «<Կապակցված կողմեր>> – պարագրաֆ 28
- ԱՄՍ 600, «<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>> – պարագրաֆ 50
- ԱՄՍ 610, «<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>> – պարագրաֆ 13

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 240

ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՎՈՒԹՅՈՒՆԸ՝ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ  
ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏԻ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ ԽԱՐԴԱԽՈՒԹՅԱՆ  
ԴԵՊՔԵՐԻ ԱՌՆՉՈՒԹՅԱՄԲ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1

Խարդախության հատկանիշները..... 2-3

Պատասխանատվություն խարդախության կանխարգելման և  
բացահայտման համար..... 4-8

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 9

**Նպատակները**..... 10

**Սահմանումներ**..... 11

**Պահանջները**

Մասնագիտական կասկածամտություն..... 12-14

Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում..... 15

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ..... 16-24

Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի  
որոշում և գնահատում..... 25-27

Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման  
ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ..... 28-33

Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն..... 34-37

Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը..... 38

Գրավոր հայտարարություններ..... 39

Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում  
գնվող անձանց հետ..... 40-42

Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ..... 43

Փաստաթղթավորում..... 44-47

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Խարդախության հատկանիշները..... Ա1-Ա6

Մասնագիտական կասկածամտություն.....	Ա7-Ա9
Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում.....	Ա10-Ա11
Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ.....	Ա12-Ա27
Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում.....	Ա28-Ա32
Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ.....	Ա33-Ա48
Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն.....	Ա49-Ա53
Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը.....	Ա54-Ա57
Գրավոր հայտարարություններ.....	Ա58-Ա59
Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գնվող անձանց հետ.....	Ա60-Ա64
Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ.....	Ա65-Ա67
Հավելված 1. Խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ	
Հավելված 2. Հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ՝ հասցեագրող խարդախության հետևանքով էական եղաթյուրման ռիսկը	
Հավելված 3. Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ	

«Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ» աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 240-ը պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պատասխանատվությունը խարդախության վերաբերյալ: Մասնավորապես, այն պարզաբանում է, թե ինչպե՞ս ԱՄՍ 315-ը<sup>1</sup> և ԱՄՍ 330<sup>2</sup>-ը պետք է կիրառվեն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 315, «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով»:

## **Խարդախության հատկանիշները**

2. Ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի հետևանքով: Խարդախության և սխալի միջև տարբերակող գործոնը հետևյալն է՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրում առաջացրած գործողությունը կանխամտածված է, թե չկանխամտածված:
3. Չնայած, որ խարդախությունը լայն իրավական գաղափար է, ԱՄՄ-ների առումով աուդիտորը մտահոգված է այն խարդախությամբ, որը առաջացնում է էական խեղաթյուրում ֆինանսական հաշվետվություններում: Երկու տեսակի կանխամտածված խեղաթյուրումներ տեղին են աուդիտորի համար՝ ֆինանսական հաշվետվության կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներ և ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներ: Չնայած, որ աուդիտորը կարող է կասկածել կամ, բացառիկ դեպքերում, բացահայտել տեղի ունեցած խարդախություն, աուդիտորը չի տալիս իրավական որոշում խարդախության փաստացի տեղի ունենալու վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա1-Ա6):

## **Պատասխանատվություն խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար**

4. Խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատվությունը կրում են կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը: Կարևոր է, որ ղեկավարությունը՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո, խիստ կարևորում է խարդախության կանխարգելումը, որը կարող է նվազեցնել խարդախության տեղի ունենալու հնարավորությունները, և խարդախության հայտնաբերումը, որը կարող է համոզել անձանց խարդախություն չգործել՝ բացահայտման և պատժվելու հավանական լինելու պատճառով: Այն ներառում է նվիրվածություն՝ ստեղծելու ազնվություն և վարքագիծ, որը կարող է ակտիվորեն վերահսկվել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից: Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողությունը ներառում է վերահսկողության չարաշահման կամ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ այլ անհամապատասխան ազդեցության հնարավորության դիրտարկում, ինչպես օրինակ՝ հասույթները կառավարելու ղեկավարության ջանքերը, որպեսզի ազդեն կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ վերլուծողների ընկալման վրա:

## **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

5. ԱՄՄ-ների համաձայն աուդիտ իրականացնող աուդիտորը պատասխանատու է ձեռք բերելու ողջամիտ երաշխիք, որ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից: Աուդիտին բնորոշ սահմանափակման պատճառով առկա է անխուսափելի ռիսկ, որ ֆինանսական հաշվետվություններում որոշ էական խեղաթյուրումներ չեն հայտնաբերվի, չնայած որ աուդիտը պատշաճորեն պլանավորվել է և իրականացվել՝ համաձայն ԱՄՄ-ների:<sup>3</sup>

<sup>2</sup> ԱՄՄ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

<sup>3</sup> ԱՄՄ 200, “Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների”, պարագրաֆ Ա51:



6. Ինչպես ներկայացված է ԱՄՍ 200-ում,<sup>4</sup> բնորոշ սահմանափակումների հավանական հետևանքը մասնավորապես կարևոր է խարդախությունից առաջացող խեղաթյուրումների դեպքում: Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չբացահայտման ռիսկը ավելի մեծ է, քան թե սխալի հետևանքով առաջացածի չբացահայտումը: Պատճառն այն է, որ խարդախությունը կարող է ներառել բարդ և այն թաքցնելու համար զգուշությամբ կազմակերպված համակարգ, ինչպես օրինակ՝ փաստաթղթերի կեղծում, գործարքների կանխամտածված չգրանցում կամ աուդիտորին կանխամտածված կեղծ հայտարարությունների տրամադրում: Թաքցնելու նման փորձերը շատ ավելի դժվար կլինի հայտնաբերել, երբ դրանք կատարվում են համաձայնեցված: Համաձայնեցումը կարող է աուդիտորին համոզել, որ աուդիտորական ապացույցը համոզիչ է, մինչդեռ այն իրականում կեղծ է: Խարդախությունը բացահայտելու աուդիտորի կարողությունը կախված է գործոններից, ինչպես օրինակ՝ խարդախություն գործողի հմտությունները, կեղծման հաճախությունը և աստիճանը, համաձայնեցվածության աստիճանը, կեղծված առանձին գումարների համեմատական մեծությունը և խարդախության մեջ ներգրավված անձանց կառուցվածքային վերադասությունը: Չնայած, որ աուդիտորը կարող է բացահայտել խարդախություն գործելու հավանական հնարավորությունները, աուդիտորի համար դժվար կլինի որոշել, արդյո՞ք խեղաթյուրումները դատողություն պահանջող ոլորտներում, ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, պատճառ են խարդախության թե՛ սխալի:
7. Ավելին, ղեկավարության կողմից գործած խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման աուդիտորի կողմից չբացահայտման ռիսկը ավելի մեծ է, քան թե աշխատակիցների դեպքում, քանի որ ղեկավարությունը հաճախ ունի հնարավորություն ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն կեղծել հաշվապահական գրանցումները, ներկայացնել կեղծված ֆինանսական տեղեկատվություն կամ չարաշահել վերահսկողության գործողությունները, որոնք նախատեսված են այլ աշխատակիցների կողմից նմանատիպ խարդախությունները կանխարգելելու նպատակով:
8. Երբ ձեռք է բերվում ողջամիտ երաշխիք, աուդիտորը պատասխանատու է ողջ աուդիտի ընթացքում պահպանել մասնագիտական կասկածամտություն՝ հաշվի առնելով ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հնարավորությունը և գիտակցելով այն փաստը, որ սխալների բացահայտման առումով արդյունավետ աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել խարդախության բացահայտման համար: Սույն ԱՄՍ-ի պահանջները նախագծված են աուդիտորին օժանդակել որոշելու և գնահատելու խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը և նախագծել ընթացակարգեր այդ խեղաթյուրումները բացահայտելու համար:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

## **Նպատակները**

---

<sup>4</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա51:

10. Աուդիտորի նպատակներն են.

- (ա) որոշել և գնահատել ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը,
- (բ) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ՝ նախագծելով և իրականացնելով համապատասխան գործողություններ, և
- (գ) ձեռնարկել համապատասխան միջոցներ աուդիտի ընթացքում բացահայտված կամ կասկածվող խարդախության առնչությամբ:

## **Մահմանումներ**

11. Մույն ԱՄՄ-ի առումով ներքոնշյալ տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները.

- (ա) խարդախություն՝ կանխամտածված գործողություն՝ ղեկավարության մեկ կամ ավելի ներկայացուցիչների, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց, աշխատողների կամ երրորդ անձանց կողմից ձեռնարկված, որը ներառում է խաբեություն՝ անարդարացի կամ անօրինական առավելություն ձեռք բերելու համար,
- (բ) խարդախության ռիսկի գործոններ՝ հանգամանքներ կամ պայմաններ, որոնք մատնանշում են խարդախության համար առկա խթան կամ ճնշում, կամ էլ խարդախության հնարավորություն են տրամադրում:

## **Պահանջներ**

### **Մասնագիտական կասկածամտություն**

12. Համաձայն ԱՄՄ 200-ի<sup>5</sup>, աուդիտորը ողջ աուդիտի ընթացքում պետք է պահպանի մասնագիտական կասկածամտություն գիտակցելով այն հնարավորությունը, որ առկա է խարդախության հետևանքով խեղաթյուրում, անկախ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անկեղծության վերաբերյալ աուդիտորի նախկին փորձից (հղում՝ պար. Ա7-Ա8):

13. Բացառությամբ, եթե աուդիտորը ունի հակառակը համոզված լինելու պատճառ, աուդիտորը կարող է գրանցումները և փաստաթղթերը ընդունել որպես հավաստի: Եթե աուդիտի ընթացքում բացահայտված հանգամանքները աուդիտորին համոզում են, որ փաստաթուղթը կարող է հավաստի չլինել կամ փաստաթղթում առկա պայմանները փոփոխվել են, սակայն աուդիտորին այդ մասին չի տեղեկացվել, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի լրացուցիչ ուսումնասիրություն (հղում՝ պար. Ա9):

14. Երբ առկա է անհամապատասխանություն ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումների պատասխաններում, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի անհամապատասխանությունը:

### **Քննարկումներ աուդիտի թիմի ներսում**

15. ԱՄՄ 315-ը պահանջում է քննարկում աուդիտի թիմի ներսում և աուդիտի ղեկավարի կողմից որոշում, թե որ հարցերը պետք է հաղորդել քննարկմանը չներգրավված թիմի

<sup>5</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 15:

անդամներին:<sup>6</sup> Այդ քննարկումը պետք հատկապես կարևորի, թե որտեղ և ինչպես կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթակա լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման, ներառյալ, թե ինչպես կարող է խարդախությունը պատահել: Քննարկման ժամանակ պետք է մի կողմ դրվի աուդիտորական թիմի այն համոզվածությունը, որ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ազնիվ են և անկեղծ (հղում՝ պար. Ա10-Ա11):

## **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ**

16. Երբ իրականացվում է ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողություններ ԱՄՍ315-ի<sup>7</sup> համաձայն ձեռք բերելու համար կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ գիտելիքներ, ներառյալ կազմակերպության ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է իրականացնի պարագրաֆներ 17-24-ում նշված ընթացակարգերը, որպեսզի ձեռք բերի տեղեկատվություն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար:

### *Կազմակերպության ներսում ղեկավարությունը և մյուսները*

17. Աուդիտորը պետք է ղեկավարությանը հարցումներ կատարի հետևյալների վերաբերյալ՝

- (ա) ղեկավարություն կողմից այն ռիսկի գնահատումը, որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են էականորեն խեղաթյուրվել, ներառյալ նման գնահատումների բնույթը, աստիճանը և հաճախությունը (հղում՝ պար. ք Ա12-Ա13),
- (բ) ղեկավարության գործընթացները կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված միջոցների վերաբերյալ, ներառյալ, ղեկավարության կողմից բացահայտված կամ նրա ուշադրությանը հրավիրված խարդախության մասնավոր ռիսկը, կամ գործարքների դասերը, հոդվածների մնացորդները կամ բացահայտումները, որոնց համար խարդախության ռիսկը հավանական է (հղում՝ պար. Ա14),
- (գ) ղեկավարության հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, եթե առկա է, վերաբերող կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված միջոցների գործընթացներին, և
- (դ) ղեկավարության հաղորդակցությունը աշխատակիցներին, եթե առկա է, վերաբերող գործելաոճի և վարքագծի իր տեսակետներին:

18. Աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարությանը և, եթե տեղին է, կազմակերպության ներսում այլ անձանց որոշելու համար արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին (հղում՝ պար. Ա15-Ա17):

19. Ներքին աուդիտի բաժին ունեցող կազմակերպություններում, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ներքին աուդիտորին՝ արդյո՞ք նա տեղյակ է կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին, և ստանա նրա տեսակետները խարդախության ռիսկի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա18):

<sup>6</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 10:

<sup>7</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆներ 5-24:

## *Ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք*

20. Բացառությամբ, եթե ղեկավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ,<sup>8</sup> աուդիտորը պետք է պատկերացում կազմի այն մասին, թե ինչպես են ղեկավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում ղեկավարության գործընթացները՝ կազմակերպության խարդախության ռիսկի որոշման և միջոցների ձեռնարկման և այդ ռիսկերի նվազեցման նպատակով ղեկավարության կողմից հիմնված ներքին վերահսկողության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա19-Ա21):
21. Բացառությամբ, եթե ղեկավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի ղեկավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ արդյո՞ք նրանք տեղյակ են կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ ենթադրվող խարդախության մասին: Այդ հարցումները կատարվում են ղեկավարության հարցումների պատասխանների հետ համադրելու նպատակով:

## *Անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերությունների բացահայտում*

22. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք վերլուծական ընթացակարգերի ժամանակ բացահայտված անսովոր կամ անակնկալ փոխհարաբերությունները, ներառյալ վերաբերող հասույթների հաշիվներին, կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում:

## *Այլ տեղեկատվություն*

23. Աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը մատնանշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում (հղում՝ պար. Ա22):

## *Խարդախության ռիսկի գործոնների ուսումնասիրություն*

24. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք իրականացված ռիսկի գնահատման այլ ընթացակարգերը և կից գործողությունները մատնանշում են մեկ կամ մի քանի առկա խարդախության ռիսկի գործոններ: Չնայած, որ խարդախության ռիսկի գործոնները կարող են չմատնանշել խարդախության առկայություն, նրանք հաճախ առկա են այն իրավիճակներում, երբ տեղի է ունեցել խարդախությունը և հետևաբար կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկեր (հղում՝ պար. Ա23-Ա27):

## **Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում**

25. Համաձայն ԱՄՄ 315-ի, աուդիտորը պետք է որոշի և գնահատի խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը ֆինանսական հաշվետվությունների

<sup>8</sup> ԱՄՄ 260, «Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ», պարագրաֆ 13:

մակարդակով և գործարքների դասերի, հոդվածների մնացորդների և բացահայտումների հավաստումների մակարդակով:<sup>9</sup>

26. Երբ որոշվում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը, աուդիտորը պետք է՝ ելնելով հասույթի ճանաչման հետ կապված խարդախության ռիսկի առկայության ենթադրությունից, ուսումնասիրի թե որ տեսակի հասույթը, հասույթի գործարքները կամ հավաստումներն են առաջացնում նման ռիսկ: Պարագրաֆ 47-ը ներկայացնում է պահանջվող փաստաթղթավորումը, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ այդ ենթադրությունը տեղին չէ տվյալ առաջադրանքի հանգամանքներում և, հետևաբար, հասույթի ճանաչում չի համարում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ (հղում՝ պար. Ա28-Ա30):

27. Աուդիտորը խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերը պետք է դիտարկի որպես նշանակալից ռիսկ և, հետևաբար, աուդիտորը պետք է ավելի խորը պատկերացում կազմի կազմակերպությանն առնչվող վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ, ներառյալ այդ ռիսկերին առնչվող վերահսկողության գործողությունները (հղում՝ պար. Ա31-Ա32):

### **Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ**

#### *Ձեռնարկված ընդհանուր միջոցներ*

28. ԱՄՍ 330-ի համաձայն, աուդիտորը պետք է որոշի ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցում<sup>10</sup> (հղում՝ պար. Ա33):

29. Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցումը որոշելու համար աուդիտորը կարող է.

- (ա) աշխատակիցներին հանձնարարել և վերահսկել՝ ելնելով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից և առաջադրանքում կարևոր պարտականությունների նշանակվող անձանց գիտելիքներից, հմտություններից և կարողություններից (հղում՝ պար. Ա34-Ա35),
- (բ) ուսումնասիրել՝ արդյո՞ք կազմակերպության հաշվապահական քաղաքականության ընտրությունը և կիրառությունը, մասնավորապես, որոնք վերաբերվում են սուբյեկտիվորեն չափվող և բարդ գործարքներին, կարող է մատնանշել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում, առաջանում են ղեկավարության ջանքերից՝ կառավարելու հասույթները, և
- (գ) ներառել անակնկալության տարր աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի ընտրությունում (հղում՝ պար. Ա36):

### *Աուդիտորական ընթացակարգեր արտացոլող հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը*

30. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնց բնույթը, ժամկետները և աստիճանը

<sup>9</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 25:

<sup>10</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 5:

արտացոլում է հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը<sup>11</sup> (հղում՝ պար. Ա37-Ա40):

*Աուդիտորական ընթացակարգեր արտացոլող ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահմանը*

31. Ղեկավարությունը ունի խարդախություն իրականացնելու յուրահատուկ դիրք, քանի որ ղեկավարությունը կարող է կեղծել հաշվապահական գրանցումները և պարտաստել խարդախված ֆինանսական հաշվետվություններ՝ չարաշահելով այլ դեպքերում արդյունավետ գործող վերահսկողությունը: Չնայած, որ ղեկավարության վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աստիճանը փոխվում է մեկ կազմակերպությունից մյուսը, ռիսկը այնուամենայնիվ առկա է բոլոր կազմակերպություններում: Նման չարաշահման տեղի ունենալու անկանխատեսելիության պատճառով, այն խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ է և ուստի նշանակալից ռիսկ:
32. Անկախ ղեկավարության վերահսկողության չարաշահման ռիսկի աուդիտորի գնահատումից, աուդիտորը պետք է նախագծի և իրականացնի աուդիտորական ընթացակարգեր, որպեսզի՝
- (ա) ստուգի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում գլխավոր հաշվեմատյանում գրանցումների և այլ ճշգրտումների համապատասխանությունը: Նման ստուգումների համար աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման և իրականացման համար աուդիտորը պետք է.
    - (i) հարցումներ կատարի ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացում ներգրավված անձանց, հաշվեմատյանում գրանցումների կամ այլ ճշգրտումների հաշվառման ժամանակ անհամապատասխան կամ անսովոր գործողության վերաբերյալ,
    - (ii) ընտրի ժամանակաշրջանի վերջին մոտ հաշվեմատյանում գրանցումներ կամ այլ ճշգրտումներ, և
    - (iii) Դիտարկի անհրաժեշտությունը ստուգելու հաշվեմատյանում գրանցումները կամ այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում (հղում՝ պար. Ա41-Ա44),
  - (բ) վերանայի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները կողմնակալության հետ կապված և գնահատի՝ արդյո՞ք կողմնակալություն առաջացնող հանգամանքները, եթե կան այդպիսիք, ներկայացնում են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Այդ վերանայումը իրականացնելիս, աուդիտորը պետք է՝
    - (i) ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս, ղեկավարության դատողությունները և որոշումները, նույնիսկ եթե նրանք առանձին վերցրած հիմնավոր են, մատնանշում են կազմակերպության ղեկավարության հնարավոր կողմնակալություն, որը կարող է ներկայացնել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ: Եթե այո, ապա աուդիտորը պետք է վերագնահատի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որպես ամբողջություն, և
    - (ii) կատարել հետ վերանայում նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված կարևոր հաշվապահական հաշվառման

<sup>11</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ 6:

գնահատումների վերաբերյալ ղեկավարության դատողություններն ու ենթադրությունները (հղում՝ պար. Ա45-Ա47),

(զ) կարևոր գործարքների համար, որոնք դուրս են կազմակերպության բնականոն գործունեությունից կամ, որ այլ կերպ անսովոր են թվում՝ ելնելով կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ աուդիտորի ունեցած պատկերացումից և աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունից, աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի՝ արդյո՞ք գործարքի բիզնես տրամաբանությունը (կամ դրա պակասը) առաջարկում է, որ նրանք միգուցե ներգրավվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման մեջ կամ թաքցնում են ակտիվների յուրացումը (հղում՝ պար. Ա48):

33. Աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյո՞ք, որպեսզի ձեռնարկվեն միջոցներ ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման առնչությամբ, աուդիտորը պետք է իրականացնի այլ աուդիտորական ընթացակարգեր ի լրումն վերևում նշվածների (այսինքն, երբ առկա են ղեկավարության կողմից չարաշահման որոշակի լրացուցիչ ռիսկեր, որոնք չեն ծածկվում պարագրաֆ 32-ի պահանջներին հասցեագրված ընթացակարգերի իրականացումով):

#### **Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն (հղում՝ պար. Ա49)**

34. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք աուդիտի վերջնական փուլում իրականացված վերլուծական ընթացակարգերը, որով կարծիք է կազմվում ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների համապատասխանության մասին, մատնանշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չճանաչված ռիսկի առկայություն (հղում՝ պար. Ա50):

35. Եթե աուդիտորը բացահայտում է խեղաթյուրում, ապա նա պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք այդ խեղաթյուրումը խարդախության հայտանիշ է: Եթե առկա է նման հայտանիշ, ապա աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի խեղաթյուրման ազդեցությունը աուդիտի այլ ասպեկտների վրա, մասնավորապես, ղեկավարության գրավոր հայտարարության՝ ընդունելով, որ խարդախությունը քիչ հավանական է, որ լինի առանձնացված դեպք (հղում՝ պար. Ա51):

36. Երբ աուդիտորը հայտնաբերում է էական կամ ոչ էական խեղաթյուրում և ունի պատճառ հավատալու, որ այն խարդախություն է կամ կարող է լինել այդպիսին, և առկա է ղեկավարության (մասնավորապես, բարձրաստիճան ղեկավարության) ներգրավվածություն, ապա աուդիտորը պետք է վերանայի խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը և դրա հետևանքը ռիսկերի վերաբերյալ ձեռնարկված աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամանակի և աստիճանի վրա: Աուդիտորը նմանապես պետք է դիտարկի՝ արդյո՞ք հանգամանքները և պայմանները մատնանշում են աշխատակիցների, ղեկավարության կամ երրորդ անձանց ներգրավվածությունը համաձայնեցված խարդախությանը, երբ դիտարկվում է նախկինում ձեռք բերված տեղեկատվության արժանահավատությունը (հղում՝ պար. Ա52):

37. Երբ աուդիտորը հաստատում է կամ ի վիճակի չէ եզրահանգել, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները խարդախության հետևանքով խեղաթյուրված են, ապա

աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի դրա հետևանքները աուդիտի վրա (հղում՝ պար. Ա53):

### **Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը**

38. Եթե, առկա կամ կասկածվող խարդախության հետևանքով, աուդիտորը հանդիպում է բացառիկ հանգամանքների, որոնք հարցականի տակ են դնում աուդիտորի կարողությունը շարունակելու աուդիտի իրականացումը, ապա աուդիտորը պարտավոր է՝
- (ա) որոշել տվյալ հանգամանքներում կիրառելի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվությունը, ներառյալ՝ արդյո՞ք աուդիտորը պարտավոր է հաշվետվություն ներկայացնել առաջադրանքը պատվիրած անձին կամ անձանց կամ որոշ դեպքերում կարգավորող մարմիններին,
  - (բ) դիտարկել՝ արդյո՞ք պատշաճ է հրաժարվել առաջադրանքից, եթե հրաժարվելը կիրառելի է օրենքով կամ կարգավորող ակտերով, և
  - (գ) եթե աուդիտորը հրաժարվում է՝
    - (i) համապատասխան աստիճանի ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկել առաջադրանքից աուդիտորի հրաժարումը և հրաժարման պատճառները, և
    - (ii) որոշել՝ արդյո՞ք առկա է մասնագիտական կամ իրավական պահանջ հաղորդելու անձին կամ անձանց, ովքեր պատվիրել են աուդիտորական առաջադրանքը կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին, աուդիտորի առաջադրանքից հրաժարվելու և հրաժարման պատճառների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա54-Ա57):

### **Գրավոր հայտարարություն**

39. Աուդիտորը ղեկավարությունից պետք է ձեռք բերի գրավոր հայտարարություն և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից, որ՝
- (ա) նրանք ընդունում են իրենց պատասխանատվությունը խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար,
  - (բ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են ֆինանսական հաշվետվությունների խարդախության հետևանքով էականորեն խեղաթյուրված լինելու ռիսկի ղեկավարության գնահատման արդյունքների մասին,
  - (գ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց իմացությունը կազմակերպության վրա ազդող խարդախության մեջ կամ կասկածվող խարդախության մեջ հետևյալների ներգրավածությունը՝
    - (i) ղեկավարության,
    - (ii) աշխատակիցների, որոնք ներքին վերահսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ
    - (iii) այլ անձանց, որտեղ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և
  - (դ) նրանք աուդիտորին բացահայտել են իրենց գիտելիքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդող աշխատակիցների, նախկին աշխատակիցների, վերլուծողների, կարգավորողների կամ այլ անձանց կողմից հաղորդված փաստացի կամ կասկածվող խարդախության մասին (հղում՝ պար. Ա58-Ա59):

### **Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**



40. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել է խարդախություն կամ ձեռք է բերել տեղեկատվություն, որը մատնանշում է, որ խարդախությունը կարող է գոյություն ունենալ, ապա աուդիտորը պետք է այդ հարցերը ժամանակին ներկայացնի համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը, որպեսզի խարդախության կանխարգելման և բացահայտման համար հիմնական պատասխանատու անձինք տեղեկացվեն իրենց պատասխանատվությանը առնչվող հարցերի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա60):
41. Բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են ղեկավարության մեջ, եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն ներառող.
- (ա) ղեկավարությանը,
  - (բ) աշխատակիցներին, որոնք ներքին վերահսկողության մեջ ունեն կարևոր դեր, կամ
  - (գ) այլ անձանց, որտեղ խարդախությունը կարող է էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- ապա աուդիտորը պետք է տվյալ հարցերը ժամանակին հաղորդի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Եթե աուդիտորը կասկածում է ղեկավարության ներգրավվածությանը խարդախության մեջ, ապա աուդիտորը պետք է այդ կասկածները ներկայացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և նրանց հետ քննարկի աուդիտի աշխատանքների ամբողջացման համար անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը (հղում՝ պար. Ա61-Ա63):
42. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդի խարդախությանը վերաբերող այլ հարցեր, որոնք՝ ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են նրանց պատասխանատվության առումով (հղում՝ պար. Ա64):

### **Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ**

43. Եթե աուդիտորը հայտնաբերել կամ կասկածում է խարդախություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյո՞ք առկա է պատասխանատվություն՝ կազմակերպությունից դուրս գտնվող կողմին տեղեկացնելու փաստը կամ կասկածը: Չնայած, որ աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվությունը՝ պահպանելու պատվիրատուի գաղտնապահությունը, կարող է բացառել նման տեղեկատվությունը, սակայն որոշ հանգամանքներում աուդիտորի իրավական պատասխանատվությունը կարող է վերադասվել գաղտնապահության պարտականությունից (հղում՝ պար. Ա65-Ա67):

### **Փաստաթղթավորում**

44. Համաձայն ԱՄՄ 315-ի<sup>12</sup> աուդիտորը պետք է փաստաթղթավորի<sup>13</sup> կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ իր հետևյալ պատկերացումները և էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը՝
- (ա) խարդախության հետևանքով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ աուդիտի թիմի ներքին քննարկումների արդյունքում կայացված կարևոր որոշումները, և

<sup>12</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 32:

<sup>13</sup> ԱՄՄ 230, “Աուդիտի փաստաթղթավորումը”, պարագրաֆներ 8-11 և Ա6:

(բ) ֆինանսական հաշվետվությունների և հավաստումներ մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման որոշված և գնահատված ռիսկերը:

45. Համաձայն ԱՄՍ 330-ի<sup>14</sup> աուդիտորը պետք է էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ մոտեցման վերաբերյալ աուդիտորական փաստաթղթերում ներառի հետևյալը.

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ընդհանուր մոտեցումը և աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և աստիճանը, և այդ ընթացակարգերը կապել հավաստման մակարդակով խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի հետ, և

(բ) աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ հասցեագրվելու համար նախագծված ղեկավարության կողմից իրավասությունների չարաշահումը:

46. Աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի խարդախության վերաբերյալ հաղորդակցությունները ղեկավարության, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարգավորող մարմինների և այլ կողմերի հետ:

47. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առաջադրանքի հանգամանքների շրջանակներում հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի ենթադրությունը տեղին չէ, ապա աուդիտորը աուդիտորական փաստաթղթերում պետք է ներառի այդ եզրահանգման պատճառները:

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Խարդախության հատկանիշները (հղում՝ պար. 3)**

Ա1. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման կամ ակտիվների յուրացման խարդախությունը ներառում է խարդախության իրագործման խթան կամ ճնշում, այն իրականացնելու ենթադրվող հնարավորության և արարքի իրագործման որոշակի արդարացում: Օրինակ՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման խթան կամ ճնշում կարող է առկա լինել, երբ ղեկավարությունը ճնշվում է կազմակերպության ներսում կամ դրսում գտնվող աղբյուրներից՝ հասնելու ակնկալվող (և հավանաբար անիրատեսական) հասույթի նպատակակետի կամ ֆինանսական արդյունքների՝ մասնավորապես, երբ այդ ֆինանսական նպատակներին չհասնելը ղեկավարության համար կարող է զգալի հետևանքներ ունենալ: Նույն կերպ, անհատները կարող են ունենալ ակտիվները յուրացնելու խթան, օրինակ, երբ անհատները ապրում են իրենց միջոցներից ավելիով,
- խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորությունը առկա է, երբ անհատը համոզված է, որ ներքին վերահսկողությունը կարելի է շրջանցել, օրինակ. երբ անհատին վստահվել է, և նա ունի ներքին վերահսկողության թերությունների մասին գիտելիքներ,

<sup>14</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 28:

- անհատները միգուցե կարողանան արդարացնել գործած խարդախության արարքը: Որոշ անհատներ ունեն վերաբերմունք, բնավորություն կամ վարքագծի արժեքներ, որոնք նրանց թույլ են տալիս գիտակցաբար և դիտավորյալ կատարելու անազնիվ արարքներ: Այնուամենայնիվ, նույնիսկ ազնիվ անձինք կարող են իրագործել խարդախություն այնպիսի միջավայրում, որը նրանց վրա բավականաչափ ճնշում է գործադրում:

Ա2. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը ներառում է կանխամտածված խեղաթյուրումներ, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին ապակողմնորոշելու նպատակով ֆինանսական հաշվետվություններում գումարների կամ բացահայտումների բացթողումը: Այն կարող է առաջանալ ղեկավարության կողմից հասույթի կառավարման ջանքերից, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին՝ ազդելով կազմակերպության արդյունքների և շահութաբերության վերաբերյալ նրանց կարծիքի վրա: Հասույթի կեղծումը ղեկավարությունը կարող է սկսել կատարելով փոքր գործողություններ կամ ենթադրությունների անպատշաճ ճշգրտումներ կամ ղեկավարության դատողության փոփոխություններ: Ճնշումները և խթանները կարող են ազդել այդ գործողությունների ավելացմանը այն աստիճան, որ նրանք առաջացնեն ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում: Նման իրավիճակը կարող է առաջանալ, երբ շուկայի ակնկալիքների բավարարման ճնշումներից կամ արդյունքներից կախված փոխհատուցման գումարի բարձրացման ցանկությունից ելնելով, ղեկավարությունը կանխամտածված դիրք է գրավում, որը առաջացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման միջոցով: Որոշ կազմակերպություններում, ղեկավարությունը կարող է խթանված լինել էական գումարով նվազեցնելու հասույթները՝ հարկեր նվազեցման համար, կամ ավելացնելու հասույթները՝ բանկից ֆինանսավորումը ապահովելու համար:

Ա3. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը կարող է իրագործվել հետևյալ կերպ՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական գրանցումների և հիմնավորող փաստաթղթերի աղավաղում, կեղծում (ներառյալ՝ արհեստական փաստաթղթեր) կամ փոխարինում,
- ֆինանսական հաշվետվություններում դեպքերի, գործարքների կամ այլ կարևոր տեղեկատվության թյուր ներկայացում կամ կանխամտածված բացթողում,
- գումարներին, դասակարգմանը, ներկայացման ձևին կամ բացահայտումներին վերաբերող հաշվապահական սկզբունքների կանխամտածված սխալ կիրառություն:

Ա4. Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը հաճախ ներառում է ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահում, որը այլ պարագաններում կարող է թվալ, որ արդյունավետ է գործում: Վերահսկողության չարաշահման միջոցով ղեկավարությունը կարող է իրագործել խարդախություն՝ կիրառելով հետևյալ մեթոդները՝

- արհեստական գործարքների գրանցում, մասնավորապես հաշվապահական ժամանակաշրջանին մոտ, գործառնական արդյունքները աղավաղելու կամ այլ նպատակների հասնել համար,
- հաշիվների մնացորդների գնահատման նպատակով ենթադրությունների և դատողությունների ոչ պատշաճ կերպով ճշգրտում կամ փոփոխում,
- հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած դեպքերի և գործարքների ֆինանսական հաշվետվություններում չճանաչում, կանխավ կամ ուշ ճանաչում,

- ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների վրա ազդող փաստերի թաքցնում կամ չգրանցում,
- բարդ գործարքներում ներգրավում, որոնք նախագծված են կազմակերպության ֆինանսական վիճակի կամ արդյունքների թյուր ներկայացման համար,
- կարևոր կամ անսովոր գործարքների գրանցումների կամ պայմանների փոփոխում:

Ա5. Ակտիվների յուրացումը ներառում է կազմակերպության ակտիվների գողությունը և հաճախ իրագործվում է աշխատակիցների կողմից՝ փոքր և ոչ էական գումարներով: Այնուամենայնիվ, այն կարող է ներառել նաև ղեկավարությանը, որոնք ավելի շատ հնարավորություն ունեն կեղծել կամ թաքցնել յուրացումներ, այնպես որ հայտնաբերումը շատ դժվար կլինի: Ակտիվների յուրացումը կարող է իրականացվել տարբեր կերպ՝

- ստացված գումարների գրպանում (օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի դիմաց վճարումների յուրացում կամ դուրս գրված դեբիտորական պարտքերի վճարումների սեփական հաշվին փոխանցում),
- նյութական կամ ոչ նյութական ակտիվների գողություն (օրինակ՝ պաշարների գողություն՝ սեփական օգտագործման կամ վաճառքի նպատակով, թափոնները գողություն՝ վերավաճառքի նպատակով, մրցակցի հետ համաձայնություն՝ վճարման դիմաց նրան բացահայտելով տեխնոլոգիական տվյալներ),
- կազմակերպության հաշվից չստացված ապրանքների կամ ծառայությունների համար վճարում (օրինակ՝ արհեստական մատակարարներին վճարում, ապրանքների գները ավելացնելու համար մատակարարներից գնման գործակալներին հետ վճարում, գոյություն չունեցող աշխատակիցներին վճարում),
- կազմակերպության ակտիվների օգտագործումը սեփական նպատակով (օրինակ՝ կազմակերպության ակտիվների գրավում՝ սեփական կամ կապակցված կողմերի վարկի դիմաց):

Ակտիվների յուրացումը հաճախ ուղեկցվում է կեղծ կամ ապակողմորոշող գրանցումներով կամ փաստաթղթերով, որպեսզի թաքցվի ակտիվների առկա չլինելը կամ առանց համապատասխան հաստատման գրավումներ:

### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

Ա6. Հանրային ոլորտի աուդիտորի պատասխանատվությունը առնչվող խարդախությանը կարող է առաջանալ օրենքի, մասնագիտական կարգավորման, հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերահսկող այլ մարմնի կամ աուդիտորի կարգավիճակի պահանջներից: Հետևաբար, հանրային ոլորտի աուդիտորի պատասխանատվությունը կարող է սահմանափակված չլինել միայն ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումից, բայց կարող է ներառել խարդախությունը դիտարկելու պատասխանատվության ավելի լայն շրջանակ:

### **Մասնագիտական կասկածամտություն (հղում՝ պար. 12-14)**

Ա7. Մասնագիտական կասկածամտության պահպանումը պահանջում է շարունակական հարցում՝ արդյո՞ք ձեռք բերված տեղեկատվությունը և աուդիտորական ապացույցները մատնանշում են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման առկայություն: Այն ներառում է աուդիտորական ապացույցներում ներառված

տեղեկատվության և, եթե տեղին է, պատրաստման և պահպանման վերահսկողության արժանահավատության դիտարկում: Խարդախության հատկանիշներից ելնելով, աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը հատկապես կարևոր է, երբ դիտարկվում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը:

- Ա8. Չնայած, որ աուդիտորից չի կարելի ակնկալել ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց անկեղծության և ազնվության նախկին փորձի անտեսում, աուդիտորի մասնագիտական կասկածամտությունը հատկապես կարևոր է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկման ժամանակ, քանի որ կարող էին լինել հանգամանքների փոփոխություն:
- Ա9. ԱՄՄ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը հազվադեպ է ներառում փաստաթղթերի իսկության հետազոտում կամ պահանջ, որ աուդիտորը ուսանի կամ լինի փաստաթղթերի իսկության փորձագետ:<sup>15</sup> Այնուամենայնիվ, երբ աուդիտորը հայտնաբերում է հանգամանք, որը աուդիտորին համոզում է, որ փաստաթուղթը կարող է իսկական չլինել կամ փաստաթղթում պայմանները փոխվել են և աուդիտորը այդ մասին տեղեկացված չէ, ապա հետագա հետաքննման հնարավոր ընթացակարգերը կարող են ներառել՝
- երրորդ կողմի հետ անմիջական հաստատում,
  - փաստաթղթի իսկության վերաբերյալ փորձագետի գնահատման օգտագործում:

#### **Քննարկում աուդիտի թիմի ներսում (հղում՝ պար. 15)**

- Ա10. Աուդիտի թիմի ներսում քննարկումները խարդախության հետևանքով կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ՝
- աուդիտի թիմի ավելի փորձառու անդամներին հնարավորություն է տալիս կիսել իրենց տեսակետները՝ թե ինչպես և երբ են ֆինանսական հաշվետվությունները ենթակա խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման,
  - հնարավորություն է տալիս աուդիտորին դիտարկել համապատասխան մոտեցումներ այդ կասկածելի դեպքերում և որոշել՝ թե աուդիտի թիմի որ անդամներն են իրականացնելու որոշակի աուդիտորական ընթացակարգեր,
  - աուդիտորին թույլ է տալիս որոշել՝ թե ինչպես աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքները տարածել աուդիտի թիմում և ինչպես վերաբերվել աուդիտորի ուշադրությունը գրաված խարդախության փաստերին:
- Ա11. Քննարկումները կարող են ներառել հետևյալ հարցերը՝
- աուդիտի թիմի անդամների միջև տեսակետների փոխանակում՝ թե ինչպես և երբ են նրանք համոզված, որ ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթակա լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման, ինչպես կարող էր ղեկավարությունը իրագործել կամ թաքցնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում, և ինչպես կարող էին կազմակերպության ակտիվները յուրացվել,
  - հանգամանքների դիտարկում, որոնք կարող են մատնանշել հասույթների կառավարում և ղեկավարության կողմից հասույթների կառավարման գործելաձև, որը կարող է առաջացնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում,
  - կազմակերպության վրա ազդող ներքին և արտաքին գործոնների դիտարկում, որոնք կարող են ղեկավարության կամ այլ անձանց համար առաջացնել խարդա-

<sup>15</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա. 47:

խութիւն կատարելու խթան կամ ճնշում, հնարավորութիւն տալ խարդախութեան իրագործման համար կամ մատնանշել մշակույթ կամ միջավայր, որը թույլ է տալիս ղեկավարութեանը կամ այլ անձանց արդարացնել խարդախութեան իրագործումը,

- դիտարկել ղեկավարութեան ներգրավվածութիւնը յուրացման հնարավորութիւն ունեցող ակտիվներին կամ դրամական միջոցներին մուտք ունեցող աշխատակիցներին վերահսկման մեջ,
- ղեկավարութեան կամ այլ աշխատակիցների կենսակերպի անսովոր կամ անբացատրելի փոփոխութիւն, որը գրավել է աուդիտի թիմի ուշադրութիւնը,
- աուդիտի ողջ ընթացքում վերաբերմունքի պատշաճ պահպանման կարևորում վերաբերող խարդախութեան հետևանքով էական խեղաթոյրման հնարավորութեանը,
- հանգամանքների տեսակների դիտարկում, որոնք եթէ առկա են, կարող են մատնանշել խարդախութեան հնարավորութիւն,
- դիտարկում՝ թէ ինչպէս անկանխատեսելիութեան տարր ներառել իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների կամ աստիճանի մեջ,
- աուդիտորական ընթացակարգերի դիտարկում, որոնք կարող են ընտրվել խարդախութեան հետևանքով կազմակերպութեան ֆինանսական հաշվետվութիւնների էական խեղաթոյրման ռիսկի նկատմամբ և արդյո՞ք որոշ տեսակի աուդիտորական ընթացակարգերը ավելի արդիւնավետ են, քան մյուսները,
- աուդիտորի ուշադրութիւնը գրաված խարդախութեան այլ փաստերի դիտարկում,
- ղեկավարութեան կողմից վերահսկողութեան չարաշահման ռիսկի դիտարկում:

## **Ռիսկի գնահատման ընթացակարգեր և կից գործողութիւններ**

### *Հարցումներ ղեկավարութեանը*

#### **Խարդախութեան հետևանքով էական խեղաթոյրման ռիսկի ղեկավարութեան գնահատումը (հղում՝ պար. 17(ա))**

Ա.12. Ղեկավարութիւնը ընդունում է իր պատասխանատվութիւնը կազմակերպութեան ներքին վերահսկողութեան և ֆինանսական հաշվետվութիւնների պատրաստման համար: Հետևաբար, աուդիտորը կարող է ղեկավարութեանը հարցումներ կատարել խարդախութեան ռիսկի ղեկավարութեան սեփական գնահատման և այն կանխարգելելու և բացահայտելու վերահսկողութեան ներդրված գործողութիւնների վերաբերյալ: Նման ռիսկերի և վերահսկողութեան գործողութիւնների ղեկավարութեան գնահատումների բնույթը, աստիճանը և հաճախութիւնը կարող է փոփոխվել կազմակերպութիւնի կազմակերպութիւնը: Որոշ կազմակերպութիւններում ղեկավարութիւնը կարող է կատարել տարեկան մանրամասն գնահատումներ կամ որպէս շարունակական մոնիթորինգի մաս: Այլ կազմակերպութիւններում ղեկավարութեան գնահատումները կարող են լինել պակաս համակարգված և պակաս հաճախակի: Ղեկավարութեան գնահատման բնույթը, աստիճանը և հաճախութիւնը տեղին են կազմակերպութեան վերահսկողութեան վերաբերյալ աուդիտորի պատկերացումների համար: Օրինակ, փաստը, որ ղեկավարութիւնը չի կատարել խարդախութեան ռիսկի գնահատում, կարող է որոշ դեպքերում մատնանշել, որ ղեկավարութիւնը պակաս կարևորութիւն է տալիս ներքին վերահսկողութեանը:

## **Փոքր ընկերություններին հատուկ դիտարկումներ**

Ա.13. Որոշ կազմակերպություններում, հատկապես փոքր, ղեկավարության գնահատումը կարող է կենտրոնացված լինել աշխատակիցների կողմից խարդախության կամ ակտիվների յուրացման վրա:

## **Ղեկավարության գործընթացները խարդախության ռիսկի որոշման և ձեռնարկված մոտեցումների վերաբերյալ (հղում՝ պար. 17(բ))**

Ա.14. Բազմաթիվ գործունեության տարածքներ ունեցող կազմակերպության դեպքում ղեկավարության գործընթացները կարող են ներառել գործունեության վայրերի կամ սեզմենտների մոնիտորինգի տարբեր մակարդակներ: Ղեկավարությունը նմանապես կարող է հայտնաբերել գործունեության մասնավոր տարածքներ կամ սեզմենտներ, որոնց համար խարդախության ռիսկը ավելի հավանական է:

## **Հարցումներ ղեկավարությանը և կազմակերպության ներսում այլ անձանց (հղում՝ պար.18)**

Ա.15. Աուդիտորի հարցումները ղեկավարությանը կարող են օգտակար տեղեկատվություն տրամադրել աշխատակիցների կողմից խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Սակայն, նման հարցումները քիչ հավանական է, որ տրամադրեն տեղեկատվություն ղեկավարության կողմից խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ: Կազմակերպության ներսում այլ անձանց կատարված հարցումները կարող են այդ անձանց հնարավորություն տալ աուդիտորին տրամադրելու տեղեկատվություն, որը այլ դեպքերում չէր հաղորդվի:

Ա.16. Խարդախության առկայության կան կասկածելու վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարող է կատարվել հարցումներ կազմակերպության ներսում գտնվող հետևյալ անձանց՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացում ուղղակի-որեն չներգրավված գործառնական աշխատակիցներին,
- տարբեր իրավասությունների մակարդակ ունեցող աշխատակիցներին,
- բարդ կամ անսովոր գործարքների գրանցման մեջ ներգրավված և նրանց վերահսկող աշխատակիցներին,
- կազմակերպության ներքին իրավաբանին,
- վարքագծի համար պատասխանատու գլխավոր պաշտոնյային կամ համարժեք անձին,
- խարդախության փաստերի կարգավորումով զբաղվող անձին կամ անձանց:

Ա.17. Ղեկավարությունը հաճախ լավագույն դիրքում է իրագործելու խարդախություն: Հետևաբար, մասնագիտական կասկածամտությամբ ղեկավարության հարցումների պատասխանները ուսումնասիրելու ժամանակ, աուդիտորը կարող է որոշել, որ պետք է համատեղել տարբեր աղբյուրներից հարցումների պատասխանները:

## **Հարցումներ ներքին աուդիտին (հղում՝ պարագրաֆ 19)**

Ա.18. ԱՄՍ 315-ը և ԱՄՍ 610-ը սահմանում են պահանջներ և տրամադրում ուղեցույց ներքին աուդիտի բաժին ունեցող կազմակերպություններում աուդիտի իրականացման համար:<sup>16</sup> Խարդախության համատեքստում այդ ԱՄՍ-ների պահանջների կատարման ժամանակ, աուդիտորը կարող է հարցումներ կատարել ներքին աուդիտի որոշակի գործողությունների վերաբերյալ, օրինակ.

- տարվա ընթացքում ներքին աուդիտորների կողմից խարդախության հայտնաբերման համար իրականացված ընթացակարգեր, եթե կան,
- արդյո՞ք ղեկավարությունը բավարար մոտեցում է դրսևորել այդ ընթացակարգերի արդյունքի նկատմամբ:

*Պատկերացում կազմել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ* (հղում՝ պարագրաֆ 20)

Ա.19. Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք վերահսկում են կազմակերպության համակարգերը վերաբերող ռիսկերի մոնիտորինգին, ֆինանսական վերահսկողությանը և օրենքներին համապատասխանությունը: Շատ երկրներում, կորպորատիվ կառավարման գործելաոճը լավ մշակված է և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ակտիվ դերակատարություն ունեն կազմակերպությունում խարդախության ռիսկի գնահատման և առնչվող ներքին վերահսկողության մոնիտորինգի մեջ: Քանի որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության պատասխանատվությունը կարող է փոխվել ըստ կազմակերպության և ըստ երկրի, կարևոր է, որ աուդիտորը հասկանա համապատասխան պատասխանատվությունը, որը հնարավորություն կտա աուդիտորին պատկերացում կազմել համապատասխան անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ:<sup>17</sup>

Ա.20. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից վերահսկողության իրականացման վերաբերյալ պատկերացումները կարող են գիտելիքներ տրամադրել ղեկավարության կողմից խարդախության ռիսկի, խարդախության ռիսկի նկատմամբ ներքին վերահսկողության համապատասխանության և ղեկավարության ազնվության և անկեղծության մասին: Աուդիտորը կարող է այդ գիտելիքները ձեռք բերել տարբեր ուղիներով, օրինակ՝ մասնակցել այդպիսի քննարկումներին, կարդալով այդ քննարկումների արձանագրությունները կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հարցումներ կատարելով:

### **Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ**

Ա.21. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ներգրավված են ղեկավարության մեջ: Դա կարող է լինել փոքր կազմակերպությունների դեպքում, երբ միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը և որևէ այլ անձ չունի կառավարման իրավասություններ: Նման դեպքերում, քանի որ չկա ղեկավարությունից առանձին վերահսկողություն, աուդիտորը սովորաբար չի իրականացնում որևէ գործողություն:

*Այլ տեղեկատվության նկատառումներ* (հղում՝ պար. 23)

<sup>16</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 23, և ԱՄՍ 610, <<Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը>>:

<sup>17</sup> ԱՄՍ 260, պարագրաֆներ Ա.1 և Ա.8, որտեղ քննարկվում է, թե ում հետ է աուդիտորը հաղորդակցվում, երբ կառավարման համակարգը հստակ սահմանված չէ:



Ա22. Ի լրումն վերլուծական ընթացակարգերից ձեռք բերված տեղեկատվության, կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ այլ տեղեկատվությունը կարող է օգտակար լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար: Աուդիտի թիմի ներսում քննարկումը կարող է տրամադրել տեղեկատվություն, որը օգտակար է այդ ռիսկերը որոշելու համար: Ի լրումն, աուդիտի առաջադրանքի ընդունման և շարունակման առումով ձեռք բերված տեղեկատվությունը և կազմակերպության համար իրականացված այլ ծառայություններից ստացված փորձը, օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման առաջադրանքից, կարող է տեղին լինել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշման համար:

*Խարդախության ռիսկի գործոնների գնահատում (հղում՝ պար. 24)*

Ա23. Փաստը, որ խարդախությունը սովորաբար թաքցվում է, կարող է այն դարձնել խիստ դժվար հայտնաբերվող: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է որոշել դեպքեր կամ պայմաններ, որոնք մատնանշում են խարդախություն գործելու խթան կամ ճնշում կամ հնարավորություն են տալիս գործելու խարդախություն (խարդախության ռիսկի գործոններ): Օրինակ.

- լրացուցիչ բաժնետիրական կապիտալի ներգրավման անհրաժեշտությունից ելնելով երրորդ անձանց ակնկալիքների բավարարումը կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու ճնշում,
- զգալի պարզևավճարների շնորհում, եթե բավարարվում են շահութաբերության անիրատեսական նպատակակետ, կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու խթան, և
- անարդյունավետ վերահսկողության համակարգը կարող է առաջացնել խարդախություն գործելու հնարավորություն:

Ա24. Խարդախության ռիսկի գործոնները հեշտությամբ չեն դասակարգվում ըստ կարևորության: Խարդախության ռիսկի գործոնների կարևորությունը լայնորեն փոխվում է: Այդ գործոններից մի քանիսը առկա կլինեն այն կազմակերպություններում, որտեղ մասնակի իրավիճակը չի հանդիսանում էական խեղաթյուրման ռիսկ: Հետևաբար, որոշելու համար՝ արդյո՞ք խարդախության ռիսկի գործոնը առկա է և արդյո՞ք այն պետք է հաշվի առնել խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման համար, պահանջում է պրոֆեսիոնալ դատողության կիրառում:

Ա25. Հավելված 1-ը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվության և ակտիվների յուրացման խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ: Այդ ներկայացված ռիսկի գործոնները դասակարգված են ելնելով երեք պայմաններով, որոնք հիմնականում առկա են խարդախության ժամանակ.

- խարդախություն գործելու խթան կամ ճնշում,
- խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորություն, և
- խարդախության արարքի արդարացման ընդունակություն:

Վերաբերմունք արտացոլող ռիսկային գործոնները, որը թույլ է տալիս արդարացնել խարդախության արարքը, կարող է աուդիտորի կողմից դիտելու ենթակա չլինել: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը կարող է տեղեկանալ նման տեղեկատվության առկայության վերաբերյալ: Չնայած, որ հավելված 1-ում նկարագրված ռիսկային

գործոնները ծածկում են աուդիտորին հանդիպող իրավիճակների լայն շրջանակ, նրանք միայն օրինակներ են և կարող են առկա լինել այլ ռիսկային գործոններ:

Ա.26. Կազմակերպության մեծությունը, բարդությունը և սեփականության հասկանիշները ունեն կարևոր ազդեցություն խարդախության ռիսկի գործոնների դիտարկման վրա: Օրինակ՝ խոշոր կազմակերպության դեպքում, կարող են լինել գործոններ, որոնք սահմանափակում են ղեկավարության կողմից անպատշաճ արարքների կատարումը, ինչպիսիք են.

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից արդյունավետ վերահսկողություն,
- ներքին աուդիտի արդյունավետ բաժին,
- վարքագրքի առկայություն և կիրառում:

Ավելին, գործունեության սեգմենտի մակարդակով խարդախության ռիսկի գործոնների դիտարկումը տալիս է տարբեր պատկերացում ամբողջական կազմակերպության մակարդակով դիտարկման համեմատ:

### **Փոքր կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ**

Ա.27. Փոքր կազմակերպության դեպքում, բոլոր կամ որոշ դիտարկումներ կարող են կիրառելի չլինել կամ պակաս տեղին: Օրինակ՝ փոքր կազմակերպությունը կարող է չունենալ վարքագիրք, բայց փոխարենը կարող է մշակած լինի մշակույթ, որը բանավոր հաղորդակցության կամ ղեկավարության սեփական օրինակով կարևորում է ազնվությունը և վարքագիծը: Փոքր կազմակերպությունում, մեկ անձի կողմից ղեկավարման գերակայությունը հիմնականում չի մատնանշում կամ հանդիսանում ղեկավարության թերություն՝ ներկայացնելու և հաղորդելու ներքին վերահսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի նկատմամբ պատշաճ վերաբերմունք: Որոշ կազմակերպություններում, ղեկավարության հաստատման անհրաժեշտությունը կարող է փոխհատուցել այլ կերպ թերի վերահսկողությանը և նվազեցնել աշխատակիցների կողմից խարդախության ռիսկը: Այնուամենայնիվ, մեկ անձի կողմից ղեկավարության գերակայությունը կարող է լինել ներքին վերահսկողության հնարավոր թերություն, քանի որ առկա է ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման հնարավորություն:

### **Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում**

*Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը* (հղում՝ պար. 26)

Ա.28. Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկը հաճախ առաջանում է հասույթի գերագնահատումից, օրինակ՝ հասույթի ժամկետից շուտ կամ արհեստական հասույթի ճանաչումով: Այն կարող է նաև առաջանալ հասույթների թերագնահատումից, օրինակ՝ անպատշաճ ուշացնելով հասույթի ճանաչումը:

Ա.29. Հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը ավելի բարձր է որոշ կազմակերպություններում քան մյուսներում: Օրինակ՝ ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում ղեկավարության վրա կարող են լինել ճնշումներ և խթաններ կատարելու ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում հասույթի անպատշաճ

ճանաչման միջոցով, երբ, օրինակ՝ արդյունքը չափվում է հասույթի տարեց տարի աճով կամ շահույթով: Նմանապես, օրինակ՝ հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության ռիսկը կարող է լինել ավելի բարձր այն կազմակերպություններում, որոնք հասույթի մեծ մասը ստանում են կանխիկ վճարումներով:

Ա30. Ենթադրությունը, որ հասույթի ճանաչման հետ կապված առկա է խարդախություն, կարելի է հաղթահարել: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ առկա է հասույթի ճանաչմանը առնչվող խարդախության արդյունքում էական խեղաթյուրման ռիսկ այն դեպքում, երբ առկա է միակ հասույթի պարզ տեսակ, օրինակ՝ մեկ վարձակալությամբ տրված բնակարանային համալիրի վարձակալության հասույթ:

*Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի որոշում և գնահատում, և կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ պատկերացումը* (հղում՝ պար. 27)

Ա31. Ղեկավարությունը կարող է կատարել դատողություններ կատարման համար նախընտրած վերահսկողության գործողությունների և նախընտրած ենթադրությունների ռիսկերի բնույթի և աստիճանի վերաբերյալ:<sup>18</sup> Որոշելու համար վերահսկողության գործողությունները՝ կանխարգելելու և բացահայտելու խարդախությունը, ղեկավարությունը հաշվի է առնում խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկը: Որպես այդ նկատառման մաս ղեկավարությունը կարող է եզրահանգել, որ ծախսերի առումով նպատակահարմար չէ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի նվազեցման նպատակով որոշակի վերահսկողության գործողության իրականացումը:

Ա32. Հետևաբար, աուդիտորի համար կարևոր է պատկերացում կազմել խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ղեկավարության կողմից մշակված վերահսկողության գործողությունների վերաբերյալ: Այդ նպատակով, աուդիտորը կարող է սովորել, օրինակ, որ ղեկավարությունը գիտակցաբար ընտրել է ընդունել պատասխանատվության անբավարար բաշխման հետ կապված ռիսկը: Այդ տեղեկատվության ձեռք բերումը նաև կարող է օգտակար լինել որոշելու խարդախության ռիսկի գործոնները, որը կարող է ազդել աուդիտորի գնահատման վրա վերաբերող այն ռիսկին, որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է առկա լինել էական խեղաթյուրում:

**Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ ընդունված մոտեցումներ**

*Ընդհանուր մոտեցումներ* (հղում՝ պար. 28)

Ա33. Խարդախության հետևանքով գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկի նկատմամբ մոտեցումների որոշումը սովորաբար ներառում է դիտարկումը՝ թե ինչպե՞ս աուդիտի ընդհանուր իրականացումը կարող է արտացոլել մասնագիտական կասկածամտության բարձրացումը, օրինակ.

- էական գործարքները հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթի և աստիճանի ընտրության զգայունության աճը,

<sup>18</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ Ա48:

- Էական հարցերի վերաբերյալ ղեկավարության պարզաբանումների կամ գրավոր հայտարարությունների համատեղման անհրաժեշտության աճը:

Այն նաև ներառում է ավելի ընդհանուր դիտարկումների իրականացում՝ պլանավորած յուրահատուկ ընթացակարգերի իրականացմանը զուգահեռ. այդ նկատառումները ներառում են պարագրաֆ 29-ում ներկայացված հարցերը, որոնք քննարկվում են ստորև:

*Աշխատակազմին հանձնարարում և վերահսկողություն (հղում՝ պար. 29)*

Ա34. Աուդիտորը կարող է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի վերաբերյալ, օրինակ, հատուկ հմտություններ և գիտելիքներ ունեցող լրացուցիչ անձնաց ներգրավում, ինչպիսիք են հետաքննչական և SS փորձագետ, կամ առաջադրանքում հանձնարարելով մեծ թվով փորձառու մասնագետների:

Ա35. Աուդիտորի վերանայման աստիճանը կախված է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկից և աշխատանքները իրականացնող թիմի անդամների հմտություններից:

*Աուդիտորական ընթացակարգերի ընտրության անկանխատեսելիություն (հղում՝ պար. 29գ)*

Ա36. Իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթում, ժամկետներում կամ աստիճանում անկանխատեսելիության տարրի ներառումը կարևոր է, քանի որ կազմակերպության ներսում գտնվող անձինք, ովքեր ծանոթ են առաջադրանքում սովորաբար իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերին ավելի ընդունակ կլինեն թաքցնել ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը: Դրան կարելի է հասնել, օրինակ.

- ընտրված հաշիվների մնացորդների և հավաստումների համապարփակ ընթացակարգերի իրականացում, որոնք այլ կերպ չեն ստուգվում՝ Էլնելով իրենց էականությունից կամ ռիսկից,
- աուդիտորական ընթացակարգերի ժամկետների անակնկալ փոփոխություններ,
- օգտագործելով ընտրանքի տարբեր մեթոդներ,
- աուդիտորական ընթացակարգերը իրականացնել տարբեր տարածքներում կամ որոշակի տարածքներում առանց նախազգուշացման:

*Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում (հղում՝ պար. 30)*

Ա37. Աուդիտորի կողմից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ հավաստման մակարդակով մոտեցումը կարող է ներառել աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և աստիճանի փոփոխություն հետևյալ կերպ.

- իրականացվելիք աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթը կարող է անհրաժեշտ լինել փոխել, որպեսզի ձեռք բերվի աուդիտորական ապացույց, որը ավելի արժանահավատ է և տեղին, կամ ձեռք բերել լրացուցիչ համահավաստող տեղեկատվություն: Դա կարող է միաժամանակ ազդել իրականացվելիք

աուդիտորական ընթացակարգերի տեսակի և նրանց համախմբման վրա: Օրինակ.

- որոշ ակտիվների ֆիզիկական դիտումը կամ գնումը կարող է ավելի կարևոր դառնալ կամ աուդիտորը կարող է նախընտրել օգտագործել աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդներ կարևոր հաշիվներում կամ էլեկտրոնային գործարքների փաթեթում ներառված տվյալների հավաքագրման համար,
  - աուդիտորը կարող է մշակել ընթացակարգեր լրացուցիչ համահավաստող տեղեկատվության ձեռքբերման նպատակով: Օրինակ, եթե աուդիտորը որոշում է, որ ղեկավարությունը գտնվում է ճնշման տակ՝ բավարարելու հասույթի ակնկալիքները, կարող է առկա լինել կից ռիսկ, որ ղեկավարությունը գերազնահատում է վաճառքները՝ կնքելով հասույթի ճանաչումը բացառող պայմաններ պարունակող վաճառքի պայմանագրեր կամ մինչև առաքումը ներկայացնելով վաճառքի հաշիվներ: Նման իրավիճակներում, աուդիտորը կարող է, օրինակ՝ նախագծել արտաքին հաստատումներ, որոնք հաստատում են ոչ միայն առկա մնացորդները, այլև վաճառքի համաձայնագրերի մանրամասները, ներառյալ ամսաթիվը, վերադարձման իրավունքը և առաքման պայմանները: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է արդյունավետ համարել նման արտաքին հաստատումները հավելել կազմակերպության ֆինանսական գործառույթներ չունեցող աշխատակազմին հարցումներով՝ վերաբերող վաճառքի համաձայնագրի և առաքման պայմանների փոփոխության վերաբերյալ,
- համապարփակ ընթացակարգերի ժամկետները կարող են անհրաժեշտ լինել փոփոխել: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կամ նրան մոտ համապարփակ թեստավորման իրականացումը ավելի լավ է հասցեագրում խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը: Աուդիտորը կարող է եզրահանգել, որ հաշվի առնելով կանխամտածված խեղաթյուրումների կամ աղավաղումների գնահատված ռիսկը, աուդիտորական ընթացակարգերը ընդլայնելու աուդիտորական եզրահանգումները միջանկյալ ժամանակաշրջանից մինչև ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ արդյունավետ չեն: Եվ հակառակը, կանխամտածված խեղաթյուրման պատճառով, օրինակ՝ անպատշաճ հասույթի ճանաչում ներառող խեղաթյուրում, կարող է սկսված լինել միջանկյալ ժամանակաշրջանից սկսած, աուդիտորը կարող է ընտրել կիրառել համապարփակ ընթացակարգեր գործարքների նկատմամբ, որոնք տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում կամ ողջ ընթացքում,
  - կիրառված ընթացակարգերի աստիճանը արտացոլում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը: Օրինակ՝ կարող է տեղին լինել ավելացնել ընտրանքի չափը կամ կիրառել վերլուծական ընթացակարգեր ավելի մանրամասն մակարդակներում: Նման մեթոդները կարող են օգտագործվել կարևոր էլեկտրոնային փաթեթներից ընտրելով գործարքների ընտրանք, որոշակի հատկանիշներով գործարքները դասակարգելով կամ թեստավորել ողջ բազմությունը՝ ընտրանքի փոխարեն:

Ա38. Եթե աուդիտորը որոշում է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը, որը ազդում է պաշարների քանակի վրա, ապա կազմակերպության պաշարների գրանցումների քննումը կարող է օգնել որոշելու տարածքներ և պաշարներ, որոնք մասնավոր ուշադրություն են պահանջում պաշարների գույքագրման ընթացքում կամ

հետո: Նման վերանայումը կարող է հանգել որոշման՝ առանց նախագգուշացման որոշ տարածքներում դիտելու պաշարների գույքագրումը կամ միաժամանակ իրականացնել պաշարների գույքագրում բոլոր տարածքներում:

Ա39. Աուդիտորը կարող է որոշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ, որոնք ազդում են մի քանի հաշիվների և հավաստումների վրա: Դրանք կարող են ներառել ակտիվների գնահատումը, մասնավոր գործարքներին առնչվող գնահատումները (ինչպես օրինակ՝ գործունեության միավորումները, վերակազմավորումները կամ գործունեության սեզմենտի օտարումը) և կարևոր հաշվեգրված որոշ պարտավորություններ (ինչպես օրինակ՝ թռչակային կամ այլ հետաշխատանքային փոխհատուցումների պլաններ, կամ էկոլոգիական պարտավորություններ): Ռիսկը կարող է նաև առնչվել կրկնվող գնահատումների ենթադրությունների զգալի փոփոխություններին: Կազմակերպության և նրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ հավաքագրված տեղեկատվությունը կարող է օժանդակել ղեկավարության գնահատումների և դրանց համար կիրառված դատողությունների և ենթադրությունների ողջամտության գնահատմանը: Նախորդ ժամանակաշրջաններում ղեկավարության կողմից կիրառված նմանատիպ դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայումը նույնպես կարող է տալ պատկերացում ղեկավարության գնահատումները հիմնավորող դատողությունների և ենթադրությունների ողջամտության վերաբերյալ:

Ա40. Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի հասցեագրման նպատակով հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են նրանք, որոնք ցույց են տալիս անկանխատեսելիության տարրի ներառում, ինչպես ներկայացված է հավելված 2-ում: Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման, ներառյալ հասույթի ճանաչման հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման, և ակտիվների յուրացման հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի գնահատման օրինակներ:

*Ղեկավարության կողմից վերահսկողության չարաշահման ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված աուդիտորական ընթացակարգեր*

Հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ (հղում՝ պար. 32(ա))

Ա41. Խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները հաճախ ներառում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի աղավաղում՝ հաշվեմատյանում կատարելով անպատշաճ կամ առանց հաստատման գրանցումներ: Դա կարող է պատահել ողջ տարվա ընթացքում կամ ժամանակաշրջանի վերջում, կամ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների ճշգրտումներ, որոնք չեն արտացոլված հաշվեմատյանի մուտքերում, ինչպես օրինակ՝ համախմբման ճշգրտումները և վերադասակարգումները:

Ա42. Ավելին, հաշվեմատյանի գրանցումների նկատմամբ վերահսկողության չարաշահումից առաջացած էական խեղաթյուրման ռիսկի դիտարկումը աուդիտորի կողմից կարևոր է, քանի որ համակարգված գործընթացները և վերահսկողության գործողությունները կարող են նվազեցնել ոչ դիտավորյալ սխալի ռիսկը, սակայն չեն կարող հաղթահարել այն ռիսկը, որ անձինք կարող են չարաշահել այդ համակարգված

գործընթացները, օրինակ՝ փոխելով ընդհանուր հաշվեմատյանում կամ ֆինանսական հաշվետվության համակարգում ավտոմատ գրանցվող գործարքների գումարները: Ավելին, երբ տեղեկատվության փոխանցման համար օգտագործվում է SS, կարող է լինել քիչ կամ անտեսանելի փաստ տեղեկատվության համակարգում նման ներթափանցումների վերաբերյալ:

Ա.43. Երբ որոշվում և ընտրվում են հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ թեստավորման և ընտրված հոդվածների հիմնավորումներ գնման համապատասխան մեթոդի որոշելու նպատակով, հետևյալ հարցերը տեղին են.

- *խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատում*՝ ռիսկի գործոնների առկայությունը և խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման ժամանակ աուդիտորի կողմից ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունը կարող է աուդիտորին օժանդակել որոշել հաշվեմատյանների գրանցումների որոշակի դասեր և այլ ճշգրտումներ թեստավորման համար,
- *հաշվեմատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների նկատմամբ իրականացված վերահսկողության գործողություններ*՝ հաշվեմատյանի գրանցումների և ճշգրտումներ պատրաստման և մուտքագրման նկատմամբ վերահսկողության արդյունավետ գործողությունները կարող են նվազեցնել անհրաժեշտ համապարփակ թեստերի աստիճանը, եթե աուդիտորը թեստավորել է վերահսկողության այդ գործողությունների արդյունավետությունը,
- *կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության գործընթացները և ձեռք բերվող հավաստումների բնույթը*՝ շատ կազմակերպությունների համար գործարքների պարզ հաշվառումը ներառում է ձեռքով և ավտոմատացված քայլերի և ընթացակարգերի համախումբ: Նմանապես, հաշվեմատյանների գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը ներառում է ձեռքով և ավտոմատացված ընթացակարգեր և վերահսկողության գործողություններ: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի համար օգտագործվում է տեղեկատվական տեխնոլոգիա, հաշվեմատյանների գրանցումները և այլ ճշգրտումները կարող են առկա լինել միայն էլեկտրոնային ձևերով,
- *հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների կեղծման հասկանիշներ*՝ հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների անպատշաճ լինելը հաճախ պարունակում է յուրահատուկ հասկանիշներ: Նման հասկանիշները կարող են ներառել մուտքեր, որոնք. (ա) կատարվել են չառնչվող, անսովոր կամ հազվադեպ օգտագործվող հաշիվներում, (բ) կատարվել են անձանց կողմից, ովքեր սովորաբար չեն կատարում հաշվեմատյանի գրանցումներ, (գ) գրանցվել են ժամանակաշրջանի վերջում կամ, որպես փակման ձևակերպումներ, որոնք ունեն անբավարար կամ ոչ մի բացատրություն կամ նկարագրություն, (դ) կատարվել են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումից առաջ կամ ընթացքում, կամ (ե) պարունակում են կլորացված կամ հաստատուն ավարտվող թվեր,
- *հաշիվների բնույթը և բարդությունը*՝ հաշիվների վրա կարող է կիրառվել անհամապատասխան հաշվեմատյանի գրանցումներ կամ ճշգրտումներ, որոնք (ա) պարունակում են բարդ կամ անսովոր բնույթի գործարքներ, (բ) պարունակում են կարևոր գնահատումներ և ժամանակաշրջանի վերջում ճշգրտումներ, (գ) անցյալում հակված էին խեղաթյուրումների, (դ) ժամանակին չեն համաձայնեցվել կամ պարունակում են չհամաձայնեցված տարբերություններ, (ե) պարունակում են ներկազմակերպության գործարքներ կամ (զ) այլ կերպ կապված են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկին: Գործունեության մի քանի տարածքներ և բաղադրիչներ պարունակող կազմակերպության աուդիտի

ժամանակ հաշվի են առնվում տարբեր տարածքներից հաշվեմատյանի գրանցումների ընտրությունը,

- *բնականոն գործունեությունից դուրս հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների հաշվառումը*<sup>19</sup>՝ ոչ սովորական հաշվեմատյանի գրանցումները կարող է ենթակա լինել ներքին վերահսկողության միևնույն մակարդակին, քանի որ հաշվեմատյանի այդ գրանցումները կրկնվող հիմունքներով օգտագործվում են գործարքների գրանցման համար, ինչպես օրինակ՝ ամսական վաճառքները, գնումները և դրամական վճարումները:

Ա44. Աուդիտորը պրոֆեսիոնալ դատողություն է կիրառում որոշելու համար հաշվեմատյանի գրանցումների և այլ ճշգրտումների թեստավորման բնույթը, ժամկետները և աստիճանը: Սակայն, քանի որ հաշվեմատյանի կեղծ գրանցումները և այլ ճշգրտումները հաճախ կատարվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում, պարագրաֆ 32 (ա) (ii)-ը աուդիտորից պահանջում է ընտրել այդ ժամանակ կատարված հաշվեմատյանի գրանցումներ և այլ ճշգրտումներ: Ավելին, քանի որ խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումները կարող են պատահել ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում և կարող է ներառել խարդախությունը թաքցնելու ծավալուն ջանքեր, պարագրաֆ 32 (ա) (iii)-ը աուդիտորից պահանջում է հաշվի առնել՝ արդյո՞ք առկա է անհրաժեշտություն թեստավորել հաշվեմատյանի գրանցումները և այլ ճշգրտումները ողջ ժամանակաշրջանի ընթացքում:

#### *Հաշվապահական գրանցումներ (հղում՝ պար. 32(բ))*

Ա45. Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ղեկավարությունից պահանջում է կատարել որոշ դատողություններ կամ ենթադրություններ, որոնք ազդում են կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և շարունակական հիմունքներով այդ գնահատումների ողջամտության մոնիտորինգի վրա: Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը հաճախ իրականացվում են հաշվապահական հաշվառման գնահատումների կանխամտածված խեղաթյուրումների միջոցով: Դա կարելի է իրականացնել, օրինակ՝ նույն ձևով թերագնահատելով կամ գերագնահատելով բոլոր պահուստները, որպեսզի հավասարաչափ դարձվեն մի քանի ժամանակաշրջանների հասույթները կամ հասնեն նպատակային հասույթների մակարդակներ, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների պատկերացումը կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ:

Ա46. Նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված հաշվապահական հաշվառման գնահատումներին վերաբերող ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների հետընթաց վերանայման նպատակն է որոշել՝ արդյո՞ք առկա է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշ: Դա հարցականի տակ չի դնում նախորդ ժամանակաշրջանում աուդիտորի պրոֆեսիոնալ դատողությունները, որոնք հիմնված էին այն ժամանակ առկա տեղեկատվության վրա:

Ա47. ԱՄՄ 540-ը<sup>19</sup> նույնպես պահանջում է հետընթաց վերանայում: Այդ վերանայումը իրականացվում է որպես ռիսկի գնահատման գործընթաց, որպեսզի ձեռք բերվի

<sup>19</sup> ԱՄՄ 540, <<Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ>>, պարագրաֆ 9:



տեղեկատվություն նախորդ ժամանակաշրջանում հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված ղեկավարության գնահատման գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ, արդյունքների վերաբերյալ աուդիտորական հավաստումներ, նախորդ ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետագա վերագնահատումների վերաբերյալ, որոնք կարևոր են ընթացիկ տարվա հաշվապահական հաշվառման գնահատումների համար, և աուդիտորական ապացույցներ այն հարցերի վերաբերյալ, ինչպես օրինակ՝ գնահատման անորոշությունը, որոնք անհրաժեշտ է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում: Որպես գործնական կիրառություն, աուդիտորի կողմից ղեկավարության դատողությունների և ենթադրությունների կողմնակալության վերանայումը, որը կարող է առաջացնել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ՝ համաձայն սույն ԱՄՍ-ի, կարող է իրակացվել ԱՄՍ 540-ով պահանջվող վերանայման հետ համատեղ:

#### *Կարևոր գործարքների գործնական տրամաբանությունը (հղում՝ պար. 32(զ))*

Ա.48. Գործոնները, որոնք կարող են ցույց տալ, որ կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս կարևոր գործարքները կամ այլ կերպ անսովոր գործարքները, միգուցե իրականացվել են ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը կամ ակտիվների յուրացումը թաքցնելու նպատակով, ներառում են.

- այդ գործարքների ձևը խիստ բարդ է թվում (օրինակ՝ գործարքը ընդգրկում է խմբի բազմաթիվ կազմակերպությունների կամ բազմաթիվ չառնչվող երրորդ անձանց),
- ղեկավարությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չի բացահայտել այդ գործարքների բնույթը և հաշվառումը, և առկա չէ անհրաժեշտ փաստաթղթավորում,
- ղեկավարությունը ավելի շատ կարևորություն է տալիս որոշակի հաշվապահական ձևակերպման անհրաժեշտությանը, քան թե այդ գործարքի տնտեսական նշանակությանը,
- գործարքները, որոնք ներառում են չհամախմբված կապակցված կողմեր, ներառյալ հատուկ նպատակների հաստատություններ, պատշաճորեն չեն վերանայվել կամ հաստատվել կազմակերպության կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից,
- գործարքները ներառում են նախկինում չբացահայտված կապակցված կողմեր կամ այլ կողմեր, որոնք չունեն տվյալ գործարքը իրականացնելու հնարավորություն կամ ֆինանսական կարողություն՝ առանց աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության օժանդակության:

#### **Աուդիտորական ապացույցի ուսումնասիրություն (հղում՝ պար. 34-37)**

Ա.49. ԱՄՍ 330-ը աուդիտորից պահանջում է՝ հիմնվելով իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ուսումնասիրել՝ արդյո՞ք հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը շարունակում է տեղին լինել:<sup>20</sup> Նշված ուսումնասիրությունը հիմնականում որակական հարց է՝ հիմնված աուդիտորի դատողության վրա: Նման

<sup>20</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆ 25:

ուսումնասիրությունը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեսակետ՝ խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ և լրացուցիչ կամ տարբեր աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման անհրաժեշտության վերաբերյալ: Հավելված 3-ը ներառում է խարդախություն ներառող հանգամանքների օրինակներ:

*Ընդհանուր եզրակացությունն ձևավորելու նպատակով վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում ժամանակաշրջանի վերջում* (հղում՝ պար. 34)

Ա50. Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ մատնանշող մասնավոր հետազոտների և կապերի որոշումը պահանջում է պրոֆեսիոնալ դատողություն: Անսովոր կապերը՝ ներառող տարեվերջի մոտ հասույթները և եկամուտները, մասնավորապես տեղին են: Դա կարող է ներառել, օրինակ՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջին մի քանի շաբաթներում ներկայացված անիրատեսական բարձր եկամուտներ կամ անսովոր գործարքներ, կամ եկամուտ, որը չի համապատասխանում գործունեությունից դրամական հոսքերի հետազոտին:

*Հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ նկատառումներ* (հղում՝ պար. 35-37)

Ա51. Քանի որ խարդախությունը ներառում է խարդախություն կատարելու խթան կամ ճնշում, այն իրագործելու ենթադրվող հնարավորություն կամ արարքի որոշ արդարացում, ուստի խարդախության դեպքը չի կարող լինել առանձնացված: Հետևաբար, խեղաթյուրումներ, ինչպես օրինակ՝ միևնույն վայրում բազմաթիվ խեղաթյուրումներ անկախ ընդհանուր գումարի ոչ էական լինելուց, կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ:

Ա52. Հայտնաբերված խարդախության հետևանքները կախված են հանգամանքներից: Օրինակ՝ այլ կերպ անկարևոր խարդախությունը կարող է կարևոր լինել, եթե նրանում ներգրավված են վերադաս ղեկավարությունը: Նման իրավիճակներում, նախկինում ձեռք բերված հավաստումների արժանահավատությունը կարող է հարցականի տակ դրվել, քանի որ առկա է կասկած ներկայացված գրավոր հայտարարությունների ամբողջականության և ճշմարտացիության, ինչպես նաև, հաշվապահական գրանցումների և փաստաթղթերի իսկության վերաբերյալ: Կարող է նաև լինել աշխատակիցների, ղեկավարության կամ այլ կողմերի խարդախության հնարավոր համաձայնեցում:

Ա53. ԱՄՄ 450-ը<sup>21</sup> և ԱՄՄ 700-ը<sup>22</sup> սահմանում են պահանջներ և տալիս ուղեցույցներ խեղաթյուրումների ուսումնասիրության և բնույթի վերաբերյալ, ինչպես նաև, դրանց ազդեցությունը աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտի կարծիքի վրա:

**Աուդիտորը անկարող է շարունակել առաջադրանքը** (հղում՝ պար. 38)

Ա54. Բացառիկ հանգամանքների օրինակներ, որոնք կարող են առաջանալ և հարցականի տակ դնել առաջադրանքը շարունակելու աուդիտորի կարողությունը, ներառում են՝

- կազմակերպությունը չի ձեռնարկում խարդախությանը առնչվող համապատասխան գործողություններ, որոնք աուդիտորը համարում է անհրաժեշտ տվյալ

<sup>21</sup> ԱՄՄ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>:

<sup>22</sup> ԱՄՄ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>:

հանգամանքներում, նույնիսկ եթե խարդախությունը էական չէ ֆինանսական հաշվետվությունների առումով,

- խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի աուդիտորի դիտարկումը և աուդիտորական թեստերի արդյունքները մատնանշում են խարդախության էական և համատարած նշանակալից ռիսկ, կամ
- աուդիտորը ունի զգալի մտահոգություն ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կարողության կամ ազնվության վերաբերյալ:

Ա55. Հնարավոր հանգամանքների բազմազանության պատճառով հնարավոր չէ որոշակի կերպով նկարագրել առաջադրանքից հրաժարման պատշաճ լինելու դեպքերը: Աուդիտորի եզրահանգման վրա ազդող գործոնները ներառում են ղեկավարության անդամի կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձի ներգրավվածության հետևանքները (որը կարող է ազդել ղեկավարության գրավոր հայտարարության արժանահավատությունը) և կազմակերպության հետ աուդիտորի շարունակական կապի ազդեցությունը:

Ա56. Աուդիտորը տվյալ հանգամանքներում ունի մասնագիտական և իրավական պատասխանատվություն և այդ պատասխանատվությունը կարող է փոխվել երկրից երկիր: Որոշ երկրներում, օրինակ՝ աուդիտորը կարող է պարտավոր լինել զեկուցել կամ հաշվետվություն ներկայացնել աուդիտի նշանակումը կատարած անձին կամ անձանց կամ, որոշ դեպքերում, կարգավորող մարմիններին: Հաշվի առնելով հանգամանքների բացառիկ բնույթը և իրավական պահանջները, աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել դիմելու իրավական խորհրդատվության, երբ որոշում է առաջադրանքից հրաժարվելու անհրաժեշտությունը և որոշելու քայլերի համապատասխան ընթացքը՝ ներառյալ բաժնետերերին, կարգավորող մարմիններին կամ այլոց հաշվետվություն ներկայացնելը:<sup>23</sup>

### *Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին հատուկ նկատառումներ*

Ա57. Հանրային ոլորտին առնչվող շատ դեպքերում, առաջադրանքից հրաժարվելու աուդիտորի այլընտրանքը կարող է հնարավոր չլինել՝ ելնելով կարգավիճակի բնույթից կամ հանրային շահի նկատառումներից:

### **Գրավոր հայտարարություններ (հղում՝ պար. 39)**

Ա58. ԱՄՍ 580-ը<sup>24</sup> սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց աուդիտի ընթացքում ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից համապատասխան գրավոր հայտարարություններ ձեռք բերելու վերաբերյալ: Ի լրումն նրանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սեփական պատասխանատվության ընդունմանը, կարևոր է, որ անկախ կազմակերպության մեծությունից, ղեկավարությունը և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ընդունեն իրենց պատասխանատվությունը խարդախության կանխարգելման և բացահայտման նպատակով ներքին վերահսկողության նախագծման, իրականացման և պահպանման համար:

<sup>23</sup> ՀՄԴ Պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագիրքը տրամադրում է ուղեցույց առկա աուդիտորին փոխարինող աուդիտորի կողմից հաղորդակցության վերաբերյալ:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 580, <<Գրավոր հավաստումներ>>:

Ա59. Խարդախության բնույթի և խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման ժամանակ աուդիտորին հանդիպող դժվարությունների պատճառով, կարևոր է, որ աուդիտորը ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերի գրավոր հայտարարություններ, որ նրանք աուդիտորին տեղեկացրել են հետևյալը.

- (ա) խարդախության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկի ղեկավարության գնահատման արդյունքները, և
- (բ) նրանց գիտելիքները կազմակերպության վրա ազդող փաստացի, կասկածվող կամ հնարավոր խարդախությունների վերաբերյալ:

### **Հաղորդակցություն ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**

*Հաղորդակցություն ղեկավարության հետ (հղում՝ պար. 40)*

Ա60. Երբ աուդիտորը ձեռք է բերում ապացույց, որ խարդախությունը առկա է կամ կարող է առկա լինել, կարևոր է, որ հարցը, որքան հնարավոր է շուտ, ներկայացվի համապատասխան մակարդակում գտնվող ղեկավարությանը: Դա տեղին է նաև այն դեպքում, երբ հարցը դիտարկվում է որպես ոչ շարունակական (օրինակ՝ կազմակերպության ստորին մակարդակում գտնվող անձի կողմից աննշան խարդախություն): Ղեկավարության համապատասխան մակարդակի որոշումը մասնագիտական դատողության խնդիր է և կախված է գործոններից, ինչպես օրինակ՝ համաձայնեցման հավանականությունը և կասկածվող խարդախության բնույթը և ազդեցության աստիճանը: Սովորաբար, համապատասխան մակարդակի ղեկավարությունը նվազագույնը պետք է մեկ աստիճան վերև գտնվի այն անձանցից, որոնք կասկածվում են, որ ներգրավված են խարդախությունում:

*Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. 41)*

Ա61. Աուդիտորի հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է լինել գրավոր կամ բանավոր: ԱՄՄ260-ը սահմանում է գործոններ, որոնք աուդիտորը հաշվի է առնում՝ որոշելու հաղորդակցության գրավոր կամ բանավոր լինելը:<sup>25</sup> Վերադաս ղեկավարությանը ներառող խարդախության բնույթից և զգայնությունից կամ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում առաջացնող խարդախությունից ելնելով, աուդիտորը այդ հարցերը պետք է ժամանակին տեղեկացնի և կարող է նաև դիտարկել այդ հարցերի գրավոր ներկայացումը:

Ա62. Որոշ դեպքերում, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, երբ աուդիտորը տեղեկանում է ոչ ղեկավար աշխատակիցների կողմից խարդախության վերաբերյալ, որը չի առաջացնում էական խեղաթյուրում: Նմանապես, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող է ցանկանալ տեղյակ լինել նման հանգամանքների վերաբերյալ: Հաղորդակցության գործընթացը օժանդակվում է, երբ աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտի նախնական փուլում համաձայնեցնում են այդ առումով կատարվելիք հաղորդակցությանը:

<sup>25</sup> ԱՄՄ 260, պարագրաֆ 38:

Ա63. Բացառիկ իրավիճակներում, երբ աուդիտորը կասկածներ ունի ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ազնվության և անկեղծության վերաբերյալ, աուդիտորը կարող է հարմար գտնել ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն որոշելու համար գործողությունների պատշաճ ընթացքը:

*Խարդախությանը առնչվող այլ հարցեր (հղում՝ պար. 42)*

Ա64. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ խարդախությանը առնչվող այլ հարցերի քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ.

- խարդախության կանխարգելման և բացահայտման ուղղված վերահսկողության և ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկի վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումների բնույթի, աստիճանի և հաճախության նկատմամբ մտահոգություն,
- ղեկավարության թերացումը հասցեագրելու ներքին վերահսկողությունում բացահայտված կարևոր թերությունները, կամ համապատասխան գործողություններ ձեռնարկելու բացահայտված խարդախությունների նկատմամբ,
- ներքին վերահսկողության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատումը, ներառյալ ղեկավարության ընդունակության և ազնվության վերաբերյալ կասկածները,
- ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում մատնանշող ղեկավարության գործողությունները, օրինակ՝ հաշվապահական քաղաքականության ղեկավարության ընտրությունը և կիրառումը, որոնք կարող են մատնանշել ղեկավարության ջանքերը հասույթների կառավարման ուղղությամբ, որպեսզի ապակողմնորոշեն ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների պատկերացումը կազմակերպության արդյունավետության և շահութաբերության վերաբերյալ,
- կազմակերպության բնականոն գործունեությունից դուրս գործարքների հաստատման համապատասխանության և ամբողջականության վերաբերյալ մտահոգություններ:

**Հաղորդակցություն կարգավորող և վերահսկող մարմինների հետ (հղում՝ պար. 43)**

Ա65. Աուդիտորի մասնագիտական պատասխանատվությունը պահպանելու հաճախորդի տեղեկատվության գաղտնիությունը կարող է բացառել խարդախության վերաբերյալ տեղեկացնելը կազմակերպությունից դուրս գտնվող երրորդ անձանց: Այնուամենայնիվ, աուդիտորի իրավական պատասխանատվությունը փոփոխվում է երկրից երկիր և, որոշակի հանգամանքներում, գաղտնապահության պատասխանատվությունը կարող է ստորադասվել կարգավիճակի, օրենքի կամ դատական պահանջներից ելնելով: Որոշ երկրներում, ֆինանսական հաստատությունների աուդիտորը ունի իրավական պարտականություն վերադաս մարմիններին հաղորդել խարդախության դեպքերը: Նմանապես, որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է վերադաս մարմիններին հաղորդել այն դեպքերի վերաբերյալ, երբ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք թերացել են կատարել անհրաժեշտ կարգավորող գործողություններ:

Ա66. Աուդիտորը կարող է նպատակահարմար գտնել ձեռք բերել իրավական խորհրդատվություն որոշելու համար տվյալ հանգամանքներում համապատասխան

գործողությունները, որոնց նպատակն է հստակեցնել անհրաժեշտ քայլերը հաշվի առնելով հայտնաբերված խարդախության հանրային շահի ասպեկտները:

### *Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների վերաբերյալ հատուկ նկատառումներ*

Ա67. Հանրային ոլորտում խարդախության մասին տեղեկացնելու պահանջները, անկախ աուդիտի գործընթացներով նրանց բացահայտված լինելու հանգամանքից, կարող են ենթակա լինել աուդիտի կարգավիճակի մասնավոր պահանջներից, համապատասխան օրենքների կամ իրավական կամ այլ մարմինների պահանջներից:

**Հավելված 1**  
**(հղում՝ պար. Ա25)**

### **Խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ**

Սույն հավելվածում ներկայացված են խարդախության ռիսկի գործոնների օրինակներ, որոնք կարող են աուդիտորին հանդիպել հանգամանքների լայն շրջանակում: Առանձին ներկայացված են աուդիտորին առնչվող խարդախության երկու տեսակները՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումը և ակտիվների յուրացումը: Նշված երկու տեսակի խարդախություններից յուրաքանչյուրում ռիսկի գործոնները դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում. (ա) խթաններ/ճնշումներ, (բ) հնարավորություններ, և (գ) վերաբերմունք/արդարացում: Չնայած որ ռիսկի գործոնները ընդգրկում են հանգամանքների լայն շրջանակ, նրանք միայն օրինակներ են և, հետևաբար, աուդիտորը կարող է հայտնաբերել լրացուցիչ կամ տարբեր ռիսկի գործոններ: Այդ օրինակներից ոչ բոլորն են տեղին բոլոր հանգամանքներում, և որոշները կարող են ունենալ ավելի բարձր կամ ցածր կարևորություն տարբեր մեծության կամ տարբեր սեփականության հատկանիշներով կազմակերպություններում կամ տարբեր հանգամանքներում: Նաև, ռիսկի գործոնների օրինակների ներկայացված հերթականությունը նպատակ չունի արտացոլել նրան համեմատական կարևորությունը կամ հանդիպելու հաճախականությունը:

### **Ռիսկի գործոններ վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներին**

Հետևյալը ռիսկի գործոններ են վերաբերող ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներին:

#### *Խթաններ/ ճնշումներ*

- Մրցակցության բարձր մակարդակ կամ շուկայի իրավիճակ՝ ուղեկցվող նվազող շահութաբերության միջակայքով,
- արագ փոփոխությունների նկատմամբ բարձր զգայնություն, օրինակ՝ տեխնոլոգիայի, արտադրանքի ոչ պիտանիության կամ տոկոսադրույքների փոփոխության նկատմամբ,
- հաճախորդների պահանջարկի զգալի նվազում և տնտեսության ճյուղի կամ ողջ տնտեսությունում գործունեության անկումների աճ,

- գործառնական վնասներ, որոնք առաջացնում են սննկացման, պարտադրվող վաճառքի կամ ստիպողական միավորման վտանգներ,
- կրկնվող գործառնական բացասական դրամական հոսքեր կամ գործունեությունից դրամական հոսքերի հավաքագրման անկարողություն, երբ հասույթները աճում են,
- սրնթաց աճ կամ անսովոր շահութաբերություն, հատկապես, երբ համեմատվում է տնտեսության միևնույն ճյուղի կազմակերպությունների հետ,
- հաշվապահական հաշվառման, օրենքների և այլ իրավական ակտերի նոր պահանջներ:

**Ղեկավարության վրա առկա է անհարկի ճնշում բավարարելու երրորդ կողմերի պահանջները կամ ակնկալիքները, ելնելով հետևյալից.**

- ներդրումային վերլուծողների, ինստիտուցիոն ներդրողների, կարևոր կրեդիտորների կամ այլ արտաքին կողմերի շահութաբերության կամ համեմատական աճի ակնկալիքները (մասնավոր ակնկալիքներ, որոնք անհարկի ագրեսիվ են կամ անիրագործելի), ներառյալ ղեկավարության կողմից ստեղծված ակնկալիքներ, օրինակ՝ խիստ լավատեսական մասվր հաղորդումներ կամ տարեկան հաշվետվություններ,
- մրցակունակ մնալու համար անհրաժեշտ է ձեռք բերել լրացուցիչ պարտքային կամ բաժնետիրական ֆինանսավորում, ներառյալ, ֆինանսավորելու համար հիմնական գիտահետազոտական, մշակման կամ կապիտալ ծախսումները,
- եզրագծային հնարավորություն բավարարելու արժեթղթերի շուկայի, պարտքի վճարման կամ պարտքային այլ կովենանտների պահանջները,
- առկա գործարքի ընթացքում վատ ֆինանսական արդյունքներ հաղորդելու դեպքում ենթադրվող կամ իրական բացասական ազդեցություն, օրինակ՝ գործունեության միավորումների կամ պայմանագրի շնորհման հետ կապված:

Առկա տեղեկատվությունը մատնանշում է, որ ղեկավարության կամ ղեկավարման օղակներում գտնվող անձանց անձնական ֆինանսական վիճակը վտանգվում է կազմակերպության ֆինանսական արդյունքներից հետևյալ կերպ.

- կազմակերպությունում զգալի ֆինանսական շահ,
- նրանց փոխհատուցման զգալի բաժինը (օրինակ՝ պարգևավճարներ, բաժնետոմսային վճարներ և արդյունքներից կախված համաձայնություններ) կախված է բաժնետոմսի գնի, գործառնական արդյունքների, ֆինանսական վիճակի կամ դրամական հոսքերի ագրեսիվ նպատակակետերից,<sup>26</sup>
- կազմակերպության պարտքերի անձնական երաշխավորություններ:

Առկա է անհարկի ճնշում ղեկավարության կամ գործառնական աշխատակազմի վրա բավարարելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից սահմանված նպատակակետերը, ներառյալ վաճառքի կամ շահութաբերության խթանման նպատակները:

*Հնարավորություններ*

Տնտեսության ճյուղի կամ կազմակերպության գործունեության բնույթը տրամադրում է հնարավորություններ ներգրավվելու ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման մեջ, որոնք կարող են առաջանալ հետևյալներից.

<sup>26</sup> Ղեկավարության խթանման պլանները կարող են կախված լինել նպատակակետերից առնչվող միայն կազմակերպության որոշակի հաշիվների կամ ընտրված գործողություններից, չնայած որ առնչվող հաշիվները կամ գործառնությունները կարող են ողջ կազմակերպության մակարդակով էական չլինել:

- բնականոն գործունեությունից դուրս զգալի գործարքներ կապակցված կողմերի հետ, կամ աուդիտի չենթարկված կամ այլ աուդիտորական ընկերության կողմից աուդիտի ենթարկված կապակցված կողմերի հետ,
- ֆինանսական գերակայություն կամ տնտեսության որոշակի սեկտորում գերակայելու հնարավորություն, որը կազմակերպությանը թույլ է տալիս մատակարարներին կամ հաճախորդներին թելադրել պայմաններ, որը կարող է առաջացնել անհամապատասխան կամ ոչ պարզած ձեռքի գործարքներ,
- ակտիվների, պարտավորություններ, հասույթներ կամ ծախսեր հիմնված զգալի գնահատումների վրա, որոնք ներառում են դժվար համադրելի սուբյեկտիվ դատողություններ կամ անորոշություններ,
- կարևոր, անսովոր կամ խիստ բարդ գործարքներ, հատկապես ժամանակաշրջանի վերջին մոտ, որոնք առաջացնում են դժվարին <<բովանդակության գերակայությունը ձևի նկատմամբ>> հարցեր,
- տեղակայված կամ իրականացվող միջազգային կարևոր գործունեություն, որտեղ առկա են տարբերվող գործունեության միջավայրեր և մշակույթներ,
- բիզնես միջնորդների օգտագործում, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամաբանություն,
- օֆշորային գոտիներում կարևոր բանկային հաշիվներ կամ դուստր կամ մասնաճյուղերի գործունեություններ, երբ առկա չէ որևէ հստակ բիզնես տրամաբանություն:

Ղեկավարության մոնիտորինգը արդյունավետ չէ հետևյալ պատճառներով.

- մեկ անձի կամ փոքր խմբի կողմից ղեկավարության գերակայություն (սեփականատիրոջ կողմից չղեկավարվող գործունեություններում) առանց վերահսկողության փոխհատուցման,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների գործընթացի և ներքին վերահսկողության մոնիտորինգը արդյունավետ չէ:

**Առկա է բարդ կամ անկայուն կազմակերպչական կառուցվածք, որը ակնհայտ է հետևյալով.**

- կազմակերպությունում վերահսկողության շահ ունեցող կազմակերպության կամ անձանց որոշելու դժվարություն,
- անհարկի բարդ կազմակերպական կառուցվածք ներառող անսովոր իրավական հաստատություններ կամ ղեկավարության աստիճաններ,
- բարձրադաս մարմնի, իրավական խորհրդատուի կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաճախակի փոփոխություններ:

**Ներքին վերահսկողության բաղադրիչները թերի են հետևյալ պատճառներով,**

- վերահսկողության անբավարար մոնիտորինգ, ներառյալ ավտոմատացված վերահսկողության գործողությունները և միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ վերահսկողությունը (եթե առկա է արտաքին հաշվետվության պահանջ),
- աշխատակիցների հաճախակի փոփոխություններ, կամ հաշվապահական, ներքին աուդիտի կամ տեղեկատվական տեխնոլոգիաների աշխատակազմի ընտրությունը արդյունավետ չէ,
- հաշվապահության և տեղեկատվական համակարգերը արդյունավետ չեն, ներառյալ ներքին վերահսկողության էական թերությունների առկայություն:

*Վերաբերմունք/Արդարացում*



- Ղեկավարության կողմից կազմակերպության արժեքների կամ վարքագծի հաղորդումը, իրականացումը, օժանդակությունը կամ հետամտումը կամ անպատշաճ վարքագծի և արժեքների հաղորդում, որոնք արդյունավետ չեն,
- ոչ ֆինանսական ղեկավարների անհարկի մասնակցությունը հաշվապահական քաղաքականության ընտրության կամ կարևոր գնահատումների որոշման ժամանակ,
- Արժեթղթերի շուկայի օրենքների կամ այլ օրենքների ու իրավական ակտերի հայտնի նախկին խախտումներ, կամ կազմակերպության, վերադաս ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց դեմ հայցեր առնչվող խարդախությանը, օրենքների կամ կարգավորող ակտերի խախտումներին,
- ղեկավարության կողմից անհարկի հետաքրքրություն կազմակերպության բաժնետոմսի գնի կամ հասույթների աճի տեմպերի պահպանում կամ ավելացման համար,
- գործելաձև՝ երբ ղեկավարությունը պարտավորվում է վերլուծողների, կրեդիտորների կամ այլ երրորդ կողմերի առջև իրականացնելու ազդեցիկ կամ անիրատեսական կանխատեսումները,
- ղեկավարության թերացումը ժամանակին վերացնելու ներքին վերահսկողության հայտնի թերությունները,
- ղեկավարության հետաքրքրությունը ներգրավելու հասույթների նվազեցման համար անպատշաճ միջոցներ՝ հարկային նպատակներից ելնելով,
- վերադաս ղեկավարության ցածր վարքագիծ,
- սեփականատեր ղեկավարը չի տարբերակում անձանական և բիզնես գործարքները,
- բաժնետերերի միջև տարաձայնություններ,
- ղեկավարության կողմից կրկնվող փորձեր էականության հիմնավորմամբ արդարացնելու անհամապատասխան հաշվառումը,
- ղեկավարության և ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի միջև հարաբերությունների վատթարացում, ինչպես ներկայացված է հետևյալում.
  - ընթացիկ կամ նախորդ աուդիտորի հետ հաճախակի տարաձայնություններ հաշվապահության, աուդիտի կամ հաշվետվության հարցերում,
  - աուդիտորներին չհիմնավորված պահանջներ, օրինակ՝ աուդիտի ավարտման կամ աուդիտորի եզրակացության տրամադրման անիրատեսական ժամկետներ,
  - աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, որով անհարկի սահմանափակում է աուդիտորի մատչելիությունը մարդկանց կամ տեղեկատվությանը կամ արդյունավետ հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց,
  - ղեկավարության անպատշաճ վերաբերմունքը աուդիտորի հետ հարաբերություններում, հատկապես ներառող աուդիտի շրջանակների սահմանափակման փորձեր, կամ աուդիտորի հետ հարաբերություններում կազմակերպության աշխատակազմի ընտրություն և շարունակականություն:

## **Ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին վերաբերող ռիսկի գործոններ**

Ռիսկի գործոնները, որոնք վերաբերվում են ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին, նույնպես դասակարգված են ըստ սովորաբար առկա երեք պայմանների, երբ առկա է խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրում. (ա) խթաններ/ճնշումներ, (բ) հնարավորություններ, և (գ) վերաբերմունք/արդարացում: Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող ռիսկի գործոններից որոշները կարող են նաև առկա լինել ակտիվների յուրացման դեպքում: Օրինակ՝ ղեկավարության արարդյունավետ մոնիտորինգը և ներքին վերահսկողության այլ թերությունները կարող են առկա լինել, երբ առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծում կամ ակտիվների յուրացում: Հետևյալները

ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներին առնչվող ռիսկի գործոնների օրինակներ են:

### *Խթաններ/Ճնշումներ*

Անձնական ֆինանսական պարտավորությունները կարող են ստեղծել ճնշում ղեկավարությանը կամ աշխատակիցներին, որոնք ունեն մատչելիություն դրամական միջոցներին կամ գողության ենթակա այլ ակտիվներին, յուրացնել այդ ակտիվները:

Կազմակերպության և աշխատակիցների միջև վատ հարաբերությունները, որոնք ունեն մատչելիություն դրամական միջոցներին կամ գողության ենթակա այլ ակտիվներին, կարող է այդ աշխատակիցներին խթանել յուրացնելու այդ ակտիվները: Օրինակ՝ վատ հարաբերությունները կարող են առաջանալ հետևյալ պատճառներով.

- հայտնի կամ ակնկալվող աշխատակիցների կրճատումներ,
- ընթացիկ կամ ակնկալվող փոփոխություններ աշխատակիցների փոխհատուցումներում կամ հատկացումների պլաններում,
- ակնկալիքներին անհամապատասխան առաջխաղացում, փոխհատուցում կամ այլ պարգևներ:

### *Հնարավորություններ*

Որոշ հատկանիշներ կամ հանգամանքներ կարող են ակտիվները դարձնել յուրացման ավելի ենթակա: Օրինակ՝ ակտիվները յուրացնելու հնարավորությունը աճում է, երբ առկա են հետևյալը.

- կանխիկ մեծ գումարների մնացորդներ կամ գործողություններ,
- ծավալով փոքր, արժեքով բարձր կամ բարձր պահանջարկով պաշարներ,
- հեշտությամբ իրացվելի ակտիվներ, ինչպես պարտատոմսեր, անդամանդներ կամ համակարգչային չիպեր,
- չափով փոքր, իրացվելի կամ սեփականության որոշման դժվարություն ունեցող հիմնական ակտիվներ:

Ակտիվների նկատմամբ անբավարար ներքին վերահսկողությունը կարող է բարձրացնել ակտիվների յուրացման հնարավորությունը: Օրինակ՝ ակտիվների յուրացումը կարող է տեղի ունենալ հետևյալ պատճառով.

- պարտականությունների անբավարար բաշխում կամ անկախ ստուգում,
- վերադաս ղեկավարության ծախսերի անբավարար վերահսկողություն, ինչպես օրինակ՝ ուղևորությունները և այլ ծախսային փոխհատուցումները,
- ղեկավարության անբավարար վերահսկողություն ակտիվների համար պատասխանատու աշխատակիցների նկատմամբ, օրինակ՝ հեռու վայրերի անբավարար վերահսկողություն կամ մոնիտորինգ,
- ակտիվներին մուտք ունեցող աշխատակիցների անբավարար աշխատանքի ընդունման գնում,
- ակտիվների նկատմամբ անբավարար հաշվառում,
- գործարքների հաստատման և վավերացման անբավարար համակարգ (օրինակ՝ գնումներում),
- դրամական միջոցների, ներդրումների, պաշարների կամ հիմնական միջոցների նկատմամբ անբավարար ֆիզիկական հսկողություն,
- ակտիվների ժամանակին և պատշաճ համաձայնեցման թերացում,

- գործարքների ժամանակին և համապատասխան փաստաթղթավորման թերացում, օրինակ՝ ապրանքների վերադարձման կրեդիտները,
- կարևոր վերահսկողության գործառույթներ իրականացնող աշխատակիցների պարտադիր արձակուրդի պակաս,
- տեղեկատվական տեխնոլոգիաների ղեկավարության անբավարար գիտելիքները, որը թույլ է տալիս տեղեկատվական տեխնոլոգիաների աշխատակիցների իրագործել յուրացում,
- ավտոմատացված գրանցումներին անբավարար վերահսկողության գործողությունների մատչելիություն, ներառյալ համակարգչային գրանցումների ցանկի նկատմամբ վերահսկողություն և վերանայում:

### *Վերաբերմունք/Արդարացում*

- Ակտիվների յուրացմանը առնչվող մոնիտորինգի և ռիսկի նվազեցման անհրաժեշտության անտեսում,
- ակտիվների յուրացմանը առնչվող ներքին վերահսկողության անտեսում՝ չարաշահելով առկա վերահսկողության գործողությունները կամ թերանալով իրականացնել համապատասխան վերականգնող գործողություններ ներքին վերահսկողության հայտնի թերությունների նկատմամբ,
- պահվածք, որը մատնանշում է տհաճություն կամ անբավարարվածություն կազմակերպությունից կամ աշխատակցի նկատմամբ վերաբերմունքից,
- պահվածքի կամ կենսակերպի փոփոխություններ, որը կարող է մատնանշել ակտիվների յուրացում,
- մանր գողությունների նկատմամբ հանդուրժողականություն:

**Հավելված 2**  
(հղում՝ պար. Ա40)

Հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակներ՝ հասցեագրող խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը

Հետևյալ օրինակները ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից կամ ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկը հասցեագրող հնարավոր աուդիտորական ընթացակարգեր են: Չնայած որ այդ ընթացակարգերը ընդգրկում են իրավիճակների լայն շրջակայք, նրանք միայն օրինակներ են և, հետևաբար, նրանք կարող են ամենանպատակահարմարը կամ անհրաժեշտը չլինել տվյալ հանգամանքներում: Նմանապես, տրված ընթացակարգերի շարքը նպատակ չունի արտացոլել նրանց համեմատական կարևորությունը:

### **Հավաստման մակարդակով նկատառումներ**

Աուդիտորի մասնավոր մոտեցումները խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ փոխվում է հայտնաբերված ռիսկի գործոնների կամ հանգամանքների տեսակից կամ համախմբումից, գործարքների դասից, հաշիվների մնացորդներից, բացահայտումներից կամ հավաստումներից կախված:

**Հատկապես ընդգրկված մոտեցումների որոշակի օրինակներ են.**

- այցելություն տարածքներ կամ իրականացնել որոշակի թեստեր անակնկալ կամ չնախագգուշացրած հիմունքներով: Օրինակ՝ դիտելով պաշարները այն տարածքներում, որտեղ աուդիտորի այցելությունը նախապես հայտարարված չէր կամ կանխիկ դրամը հաշվելով անակնկալ որոշակի օր,
- պահանջ, որ պաշարները գույքագրվեն հաշվետվու ժամանակաշրջանի վերջում կամ ժամանակաշրջանի վերջին մոտ ամսաթվի, որով կնվազեցվի գույքագրման ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակահատվածում մնացորդների աղավաղման ռիսկը,
- փոխելով ընթացիկ տարվա աուդիտորական մոտեցումը: Օրինակ՝ բանավոր հարցումներ կատարել հիմնական հաճախորդներին և մատակարարներին, ի լրումն ուղղարկված հաստատման նամակների, ուղղարկել հաստատման նամակներ կազմակերպության ներսում որոշակի կողմի կամ փնտրելով ավելի շատ և տարբեր տեղեկատվություն,
- իրականացնելով եռամսյակի կամ տարվա վերջի ճշգրտումների մանրամասն վերանայում և հետաքննելով անսովոր բնույթի կամ գումարի գրանցումները,
- կարևոր կամ անսովոր գործարքների համար, մասնավորապես, որոնք պատահում են տարվա վերջին մոտ, հետաքննել կապակցված կողմերի առկայությունը և գործարքները օժանդակող ֆինանսական ռեսուրսների աղբյուրները,
- իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր օգտագործելով տարանջատված տվյալներ: Օրինակ՝ համեմատելով վաճառքը և ինքնարժեքը ըստ տարածքների, գործունեության ճյուղի կամ ամսվա արդյունքները աուդիտորի ակնկալիքների հետ,
- վարել հարցազրույցներ աշխատակազմի հետ, ովքեր ներգրավված են խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկ հայտնաբերված ոլորտներում, որպեսզի հասկացվի նրանց պատկերացումները ռիսկի վերաբերյալ և արդյոք ու ինչպես են վերահսկողության գործողությունները հասցեագրում ռիսկը,
- երբ այլ աուդիտորներ են աուդիտի ենթարկում մեկ կամ մի քանի դուստր կազմակերպությունների, մասնաճյուղերի կամ ստորաբաժանումների ֆինանսական հաշվետվությունները, նրանց հետ քննարկել անհրաժեշտ աշխատանքների աստիճանը՝ հասցեագրելու համար այդ բաղադրիչների գործարքներից կամ գործողություններից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը,
- եթե փորձագետի աշխատանքը ստանում է հատուկ կարևորություն ֆինանսական հաշվետվությունների հողվածի հետ կապված, որի համար խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկը բարձր է գնահատված, ապա փորձագետի որոշ կամ բոլոր ենթադրությունների, մեթոդների կամ արդյունքների նկատմամբ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացումը որոշելու համար, որ արդյունքները անտրամաբանական չեն, կամ ներգրավվել այլ փորձագետ այդ նպատակներով,
- իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր վերլուծելու համար նախկինում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվապահական հաշվեկշռի սկզբնական ընտրված մնացորդներ՝ գնահատելու համար, թե ինչպե՞ս են հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ ներառող որոշ հարցեր լուծվել, օրինակ՝ վաճառքի վերադարձման պահուստներ, պատկերացումը բարելավելու նպատակով,
- իրականացնել ընթացակարգեր կազմակերպության կողմից պատրաստված հաշիվների կամ այլ համաձայնեցումների նկատմամբ, ներառյալ հաշվի առնելով միջանկյալ ժամանակաշրջանում իրականացված համաձայնեցումները,
- իրականացնելով համակարգչով օժանդակվող մեթոդներ, ինչպես օրինակ՝ տվյալների փնտրտունք բազմությունում առկա անկանոնությունների,
- ստուգել համակարգչի վրա հիմնված գրանցումների և գործարքների ճշտությունը,

- փնտրել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից դուրս:

## **Հատուկ մոտեցումներ – Ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Հետևյալները ֆինանսական հաշվետվությունների կեղծման հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի հասցեագրման օրինակներ են.

### *Հասույթի ճանաչում*

- Իրականացնել հասույթին վերաբերող համապարփակ վերլուծական ընթացակարգեր տարանջատված տվյալների վրա, օրինակ՝ համեմատելով հաշվետու ժամանակաշրջանի հասույթները նախորդ ժամանակաշրջանների հետ ըստ ամիսների և արտադրական ճյուղի կամ գործունեության սեգմենտի: Աուդիտին օժանդակող համակարգչով մեթոդները կարող են օգտակար լինել հայտնաբերելու համար անսովոր կամ անակնկալ հասույթի փոխհարաբերություններ կամ գործարքներ,
- հաճախորդների հետ հաստատել պայմանագրի որոշակի պայմանները և պայմանագրից դուրս համաձայնությունների բացակայությունը, քանի որ պատշաճ հաշվառումը հաճախ կախված է տվյալ պայմաններից կամ համաձայնություններից և վերադարձման հիմքերից կամ ժամանակաշրջանը, որին նրանք առնչվում են, հաճախ թերի է փաստաթղթավորված: Օրինակ՝ ընդունման հայտանիշները, առաքման կամ վճարման պայմանները, մատակարարի հետագա կամ շարունակական պարտավորությունը, ապրանքը վերադարձնելու իրավունքը, երաշխավորված վերավաճառքի գումարը, կասեցման կամ վերադարձման պայմանները հաճախ տեղին են տվյալ հանգամանքներում,
- հարցումներ կատարել կազմակերպության իրացման և մարկետինգի աշխատակազմին կամ ներքին իրավական խորհրդատուին՝ ժամանակաշրջանի վերջին մոտ վաճառքի և առաքման վերաբերյալ և նրանց տեղյակությունը այդ գործարքների հետ կապված անսովոր պայմանների կամ հանգամանքների վերաբերյալ,
- ֆիզիկապես ներկա լինել դիտելու ժամանակաշրջանի վերջին մոտ մեկ կամ մի քանի վայրերում առաքումները կամ առաքումներին պատրաստումը (կամ գործողությունների սպասող վերադարձված ապրանքները) և իրականացնելով այլ համապատասխան իրացման և պաշարների ըստ ժամանակաշրջանի ընթացակարգերը,
- այն տարածքների համար, որտեղ հասույթի գործարքները էլեկտրոնային են գրանցվում, հաշվառվում և ձևակերպվում, թեստավորել վերահսկողության գործողությունները որոշելու համար՝ արդյո՞ք նրանք տրամադրում են երաշխիք, որ ձևակերպված հասույթի գործարքները տեղի են ունեցել և համապատասխանորեն ձևակերպված են:

### *Պաշարների քանակ*

- Ուսումնասիրել կազմակերպության պաշարների գրանցումները որոշելու համար այն տարածքները կամ պաշարները, որոնք պահանջում են հատուկ ուշադրություն գույքագրման ընթացքում կամ դրանից հետո,
- դիտել գույքագրման պրոցեսը որոշակի տարածքներում առանց նախապես տեղեկացնելու կամ իրականացնել պաշարների գույքագրում միաժամանակա բոլոր տարածքներում,
- իրականացնել պաշարների գույքագրում ժամանակաշրջանի վերջում կամ դրան մոտ՝ նվազեցնելու համար գույքագրման ամսաթվի և ժամանակաշրջանի վերջի միջև ընկած ժամանակահատվածում աղավաղման ռիսկը,

- իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր գույքագրման դիտելու ընթացքում, օրինակ՝ ավելի խորությամբ ուսումնասիրելով արկղերում պահվող պաշարների պարունակությունը, պաշարների անվանանշման մոտեցումը, հեղուկների որակը (այսինքն՝ մաքրությունը, խտությունը կամ աստիճանը), ինչպես օրինակ՝ բուրումնավետ հեղուկներ և հատուկ քիմիկատներ: Նշված դեպքերում, փորձագետի աշխատանքը կարող է օգտակար լինել,
- համեմատել ընթացիկ ժամանակաշրջանի քանակությունները նախորդ ժամանակաշրջանի հետ ըստ պաշարների դասի, վայրի կամ այլ հայտանիշների, կամ շարունակաբար հաշվառվող քանակությունների համեմատությունը,
- օգտագործելով համակարգչով օժանդակվող մեթոդներ էլ ավելի ստուգելու համար գույքագրումը, օրինակ՝ սորտավորելով ըստ համարակալման, որպեսզի թեստավորվի համարակալմանը առնչվող վերահսկողության գործողությունները, կամ պաշարների հաջորդական համարները, որպեսզի թեստավորվի պաշարների բացթողումը կամ կրկնությունը:

### *Ղեկավարության գնահատումներ*

- Օգտագործել փորձագետ՝ մշակելու համար անկախ գնահատում ղեկավարության գնահատման հետ համեմատելու համար,
- ընդլայնելով հարցումները ղեկավարությունից և հաշվապահությունից դուրս գտնվող անձանց՝ օժանդակելու համար ղեկավարության կարողությունը և մտադրությունը կատարելու ծրագրեր, որոնք տեղին են գնահատում իրականացնելու համար:

### **Հատուկ նկատառումներ - ակտիվների յուրացումից առաջացող խեղաթյուրումներ**

Տարբեր հանգամանք անհրաժեշտաբար կթելադրեն տարբեր մոտեցումներ: Սովորաբար, աուդիտորական մոտեցումները վերաբերող ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկին կթելադրի ուղղվածություն որոշակի հոդվածների մնացորդներին կամ գործարքների դասին: Չնայած որ վերոնշված երկու կատեգորիաներում աուդիտորական մոտեցումները կարող են կիրառվել տվյալ հանգամանքներում, աշխատանքների ոլորտը պետք է առնչվի ակտիվների յուրացման գնահատված ռիսկի որոշակի տեղեկատվությանը:

### **Ակտիվների յուրացումից խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների օրինակներ են.**

- կանխիկ դրամի կամ արժեթղթերի գույքագրում տարվա վերջին մոտ,
- անմիջապես հաճախորդների հետ հաստատել աուդիտի ենթարկվող ժամանակաշրջանի հաշվի շարժը (ներառյալ կրեդիտ հաշիվը և ապրանքների վերադարձումը, ինչպես նաև վճարումների ամսաթվերը),
- վերլուծել դուրս գրված անհուսալի հաշիվների վերականգնումները,
- վերլուծել պաշարների պակասությունները ըստ վայրերի կամ արտադրանքի,
- համեմատել պաշարների կարևոր հարաբերակցությունները ըստ տնտեսության ճյուղի նորմերի,
- վերանայել պարբերական հաշվառվող պաշարների նվազեցումները հիմնավորող փաստաթղթերը,
- իրականացնել համակարգչային համապատասխանեցում մատակարարների ցանկի և աշխատակիցների ցուցակի միջև՝ հայտնաբերելով միևնույն հասցեներ կամ հեռախոսահամարներ,

- իրականացնել աշխատավարձի ցուցակների համակարգչային փնտրտունք՝ հայտնաբերելու համար կրկնվող հասցեներ, աշխատակիցների յուրահատուկ համարներ կամ հարկային համարներ, կամ բանկային հաշիվներ,
- վերանայել այն աշխատակիցների անձնական ֆայլերը, ովքեր ունեն գործունեության քիչ կամ ոչ մի ակտիվություն, օրինակ՝ կատարողական գնահատումների բացակայություն,
- վերլուծել վաճառքի զեղչերը և վերադարձումները՝ անսովոր հետագծի կամ ուղղվածության առումով,
- հաստատել պայմանագրերի հատուկ պայմանները երրորդ անձանց հետ,
- ձեռք բերել հավաստում, որ պայմանագրերը իրականացվում են համաձայն պայմանների,
- վերանայել խոշոր կամ անսովոր ծախսերի ճշտությունը,
- վերանայել վերադաս ղեկավարության և կապակցված կողմերի վարկերի հաստատումները և ընթացիկ արժեքները,
- վերանայել վերադաս ղեկավարության կողմից ներկայացված ծախսային հաշվետվությունների աստիճանը և ճշտությունը:

### **Հավելված 3**

(հղում՝ պար. Ա49)

#### **Հնարավոր խարդախություն մատնանշող հանգամանքների օրինակներ**

Հետևյալներն օրինակներ են այն հանգամանքների, որոնք կարող են մատնանշել խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկի հնարավորություն:

#### **Հաշվապահական գրանցումներում անհամապատասխանություն, ներառյալ.**

- գործարքներ, որոնք չեն գրանցվել ամբողջապես կամ ժամանակին, կամ անպատշաճ են ձևակերպվել ըստ գումարի, հաշվետու ժամանակաշրջանի, դասակարգման կամ կազմակերպության քաղաքականության,
- չհիմնավորված կամ չհաստատված մնացորդներ կամ գործարքներ,
- վերջին պահի ճշգրտումներ, որոնք զգալի ազդեցություն ունեն ֆինանսական արդյունքների վրա,
- աշխատակիցների համակարգի մուտքի և գրանցումների հավաստում, որը չի համապատասխանում նրանց հաստատված պարտականությունների իրականացման անհրաժեշտ գործողություններին,
- խարդախության վերաբերյալ աուդիտորին տեղեկացված հուշումներ կամ բողոքներ:

#### **Հակասող կամ պակասող հավաստումներ, ներառյալ.**

- պակասող փաստաթղթեր,
- փաստաթղթեր, որոնք կարծես փոփոխվել են,
- պատճենահանված կամ էլեկտրոնային տարբերակներից բացի այլ փաստաթղթերի բացակայություն, երբ ակնկալվում էր բնօրինակ փաստաթղթի առկայություն,
- նշանակալի չպարզաբանված գումարներ համաձայնեցումներում,
- հաշվապահական հաշվեկշռի անսովոր փոփոխություններ, կամ աճի տեմպերի կամ կարևոր ֆինանսական հաշվետվության հարաբերակցությունների և հարաբերությունների փոփոխություններ, օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերն ավելի արագ են աճում, քան թե հասույթները,
- հարցումներին կամ վերլուծական ընթացակարգերին ղեկավարության կամ աշխատակիցների կողմից ոչ հաստատուն, անհստակ կամ անվստահելի պատասխաններ,

- հազմակերպության գրանցումների և ստացված հաստատումների միջև անսովոր տարբերություններ,
- դեբիտորական պարտքերի գրանցամատյանում կրեդիտային մուտքերի և այլ ճշգրտումների մեծ քանակություն,
- չբացատրված կամ բավարար չբացատրված տարբերություններ դեբիտորական պարտքերի ենթահաշվեմատյանի և ստուգող հաշիվների միջև, կամ հաճախորդի հաշվի և դեբիտորական պարտքերի ենթահաշվեմատյանի միջև,
- բացակայող կամ գոյություն չունեցող չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրեր այն հանգամանքներում, երբ չեղյալ համարված վճարման հանձնարարագրերը սովորաբար վերադարձվում են կազմակերպությանը բանկային քաղվածքի հետ միասին,
- կարող ազդեցություն ունեցող բացակայող պաշարներ կամ հիմնական միջոցներ,
- բացակայող կամ ոչ մատչելի էլեկտրոնային հավաստումներ, որոնք չեն համապատասխանում կազմակերպության փաստաթղթերի պահպանման գործելաոճին և քաղաքականությանը,
- ակնկալումից ցածր կամ բարձր քանակի պատասխաններ ուղարկված հաստատումներ,
- անկարողություն տրամադրելու ընթացիկ տարվա համակարգչային փոփոխությունների և ներդրումների վերաբերյալ կարևոր համակարգչային մշակումների, ծրագրային փոփոխությունների և իրականացման թեստավորման հավաստումներ:

### **Աուդիտորի և ղեկավարության միջև խնդրահարույց կամ անսովոր հարաբերություններ.**

- գրանցումներին, կառույցներին, որոշ աշխատակիցներին, հաճախորդներին, մատակարարներին կամ այլ անձանց մատչելիության թույլտվություն, որոնցից սպասվում են աուդիտորական ապացույցները,
- ղեկավարության կողմից ժամանակի անհարկի ճնշումներ՝ լուծելու բարդ կամ հակասական հարցեր,
- ղեկավարության կողմից բողոքներ աուդիտի իրականացման վերաբերյալ կամ ճնշումներ աուդիտի խմբի անդամների վրա, մասնավորապես, աուդիտորի կողմից աուդիտորական ապացույցների կասկածամիտ գնահատմանը կամ ղեկավարության հետ հնարավոր անհամաձայնության լուծմանը առնչվող,
- կազմակերպության կողմից պահանջվող տեղեկատվության տրամադրման սովորաբար ուշացումներ,
- չկամություն օժանդակելու աուդիտորի մուտքը էլեկտրոնային ֆայլերին՝ թեստավորելու աուդիտին օժանդակող համակարգչային մեթոդներով,
- կարևոր SS գործառնական աշխատակազմին և կառույցներին, ներառյալ անվտանգության, գործառնական և համակարգչային մշակման աշխատակազմին, մուտքի մերժում,
- չկամություն ավելացնել կամ վերանայել ֆինանսական հաշվետվություններին կից բացահայտումները՝ դարձնելով դրանք ավելի ամբողջական կամ հասկանալի,
- չկամություն ժամանակին հասցեագրելու ներքին վերահսկողության բացահայտված թերությունները:

### **Այլ**

- Ղեկավարության կողմից չկամություն աուդիտորին թույլատրելու հանդիպել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց,
- հաշվապահական քաղաքականություն, որը կարծես տարբերվում է տնտեսության ճյուղի կանոններից,



- հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաճախակի փոփոխություններ, որոնք կարծես չեն բխում հանգամանքների փոփոխություններից,
- կազմակերպության վարքագծի խախտումների նկատմամբ հանդուրժողականություն: