

# ԱՄՍ 230

## ԱՌԻԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Առողիտի փաստաթղթավորման բնույթն ու նպատակները.....	2-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
<b>Նպատակը.....</b>	<b>5</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>6</b>
<b>Պահանջները</b>	
Առողիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	7
Իրականացված առողիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված առողիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	8-13
Առողիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	14-16
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Առողիտին վերաբերող փաստաթղթերի ժամանակին պատրաստումը.....	Ա1
Իրականացված առողիտորական ընթացակարգերի և ձեռք բերված առողիտորական ապացույցների փաստաթղթավորումը.....	Ա2-Ա20
Առողիտի վերջնական փաթեթի կազմումը.....	Ա21-Ա24
Հավելված: Առողիտի 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

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) վերաբերում է աուդիտորի պարտականությանը՝ պատրաստելու աուդիտի փաստաթղթավորման փաթեթը, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար: Հավելվածում թվարկվում են այլ ԱՄՍ-ները, որոնք պարունակում են փաստաթղթավորման առանձին պահանջներ և ուղեցույց: Այլ ԱՄՍ-ների փաստաթղթավորման առանձին պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-ի պահանջներին և այլ ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-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 ԱՄՍ 220-ի համաձայն,<sup>2</sup> և

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

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

- 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 ՈՎՄՄ1 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

4. Սույն ԱՄՍ-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 ԱՄՍ-ներին և օրենքների ու այլ իրավական ակտերի կիրառելի պահանջներին համապատասխան:

## Սահմանումներ

ԱՄՍ-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

<sup>3</sup> ՈՎՄՄ 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> ԱՄՍ 220, պարագրաֆ 2.

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 նախնական 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

ԱՄՍ-ների առանձնահատուկ պայմաններում սույն ԱՄՍ-ի կիրառման հետ կապված խնդիրները: Այլ ԱՄՍ-ներում սահմանված փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները չեն սահմանափակում սույն ԱՄՍ-ի կիրառումը: Ավելին, եթե մի որևիցե ԱՄՍ-ում բացակայում է փաստաթղթավորման պահանջը, ապա դա չի նշանակում, որ այդ ԱՄՍ-ի պահանջներին համապատասխանելու դեպքում փաստաթղթավորման կարիք չի լինելու:

Ա7. Աուդիտորական փաստաթղթերն ապացույցներ են տրամադրում, որ աուդիտորական աշխատանքները համապատասխանում են ԱՄՍ-ների պահանջներին: Մակայն 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 ԱՄՍ-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՝ ԱՄՍ-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՝ ԱՄՍ-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՝ ԱՄՍ 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 ԱՄՍ 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,
- 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,

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

<sup>6</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 4(ե).

- առուղիտորի եզրակացության հիմնավորումը սուբյեկտիվ դատողությունների շրջանակների ընդունելի լինելու վերաբերյալ (օրինակ՝ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ընդունելի լինելը),
- փաստաթղթի վավերականության վերաբերյալ առուղիտորի եզրակացությունների հիմնավորումը, երբ ձեռնարկվում է լրացուցիչ ուսումնասիրություն (օրինակ, փորձագետի կամ հաստատող ընթացակարգերի կիրառմամբ)՝ ի պատասխան առուղիտի ընթացքում բացահայտված հանգամանքների, որոնք առուղիտորի մոտ կասկած են առաջացնում, որ փաստաթուղթն իսկական չէ:

Ա11. Առուղիտորը կարող է օգտակար համարել առուղիտի 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 առուղիտորական փաստաթղթերի մի մաս: Այդպիսի ամփոփաթերթը կարող է հեշտացնել առուղիտորական փաստաթղթերի արդյունավետ ուսումնասիրությունն ու ստուգումները, մանավանդ խոշոր և բարդ առուղիտորական առաջադրանքների դեպքում: Բացի այդ, այդպիսի ամփոփաթերթի պատրաստումը կարող է օժանդակել առուղիտորին կարևոր խնդիրների ուսումնասիրության հարցում: Այն կարող է նաև օգնել առուղիտորին պարզել, թե արդյո՞ք, հաշվի առնելով իրականացված առուղիտորական ընթացակարգերը և արված եզրահանգումները, կա ԱՄՄ-ի որևէ առանձին, գործին վերաբերող նպատակ, որին առուղիտորը չի կարող հասնել, կամ որը նրան կխանգարի հասնել առուղիտորի ընդհանուր նպատակներին:

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

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

- կազմակերպության կողմից տրամադրված գնման օրդերների մանրամասն ստուգման համար առուղիտորը 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, առուղիտորը 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:

Ա.13. 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)**

Ա.14. Փաստաթղթավորումը չի սահմանափակվում աուդիտորի կողմից պատրաստված փաստաթղթերով, այն կարող է ներառել այլ համապատասխան գրառումներ, ինչպես օրինակ, ժողովների արձանագրությունները՝ պատրաստված կազմակերպության աշխատակազմի 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)**

Ա.15. Տեղեկատվության մեջ անհամապատասխանությունների նկատմամբ աուդիտորի ցուցաբերած վերաբերմունքի փաստաթղթավորման պահանջը չի ենթադրում, որ աուդիտորը պետք է պահպանի սխալ կամ փոխարինված փաստաթղթերը:

<sup>7</sup> ԱՄՄ 220, պարագրաֆ 17

**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:

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

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

<sup>9</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 22

- (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

---

<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

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,
- 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. ՈՎՄՄ 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 պարագրաֆներում առկա աուդիտորական փաստաթղթերը:

## **Հավելված (հղում՝ պար. 1)Աուդիտի փաստաթղթավորման հատուկ պահանջները այլ ԱՄՄ-ներում**

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

- ԱՄՄ 210, <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> – պարագրաֆներ 10-12
- ԱՄՄ 220, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի որակի վերահսկողությունը>> – պարագրաֆներ 24-25

<sup>15</sup> ՈՎՄՄ 1, պարագրաֆ 47

<sup>16</sup> ՈՎՄՄ 1, պարագրաֆ Ա61

- 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
- 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