

657.6(075.8)

Կ-96

**Ա.Զ. Սարգսյան, Կ.Ա. Առաքելյան,
Ս.Ծ. Ղազարյան, Ա.Կ. Առաքելյան.**

ԱՌԻՂԻՏ



657.6 (075.8)

Վ-96

ԱՌԻԴԻՏ

ՈՒՍՈՒՄՆԱԿԱՆ ՁԵՌՆԱՐԿ

ԵՐԵՎԱՆ
ՏԻԳՐԱՆ ՄԵԾ
2008

ՀՏԴ 657(07)
ՊՄԴ 65.052 ց2
Ա 961

Հրատարակվում է ՀՊՏՀ ֆինանսական ֆակուլտետի
խորհրդի որոշմամբ
Հրատարակության է ներկայացրել
«Հաշվապահական հաշվառում և աուդիտ» ամբիոնը

Մասն. խմբ.՝ տ.գ.դ., պրոֆ. Ա. Ջ. Սարգսյան
Գլխախոսներ՝ տ.գ.թ., դոց. Լ. Հ. Գրիգորյան
դոց. Ա. Մ. Մարջանյան

Գիրքը հրատարակվում է հեղինակների միջոցներով

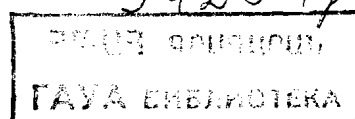
Ս 961 Աուդիտ: Ուսումնական ձեռնարկ / Ա.Ջ.Սարգսյան, Կ.Ա. Առաքելյան, Ս.Ծ. Ղազարյան,
Ա.Կ.Առաքելյան. - Կ.: Տիգրան Մեծ, 2008, - 160 էջ:

Ուսումնական ձեռնարկը շարադրված է «Աուդիտ» դասընթացի նոր ծրագրին համապատասխան.
ներկայացված են աուդիտի տեսական հիմունքները, աուդիտորական գործունեության կարգավորումը, աուդիտի
փուլերը, ինչպես նաև կազմակերպության ակտիվների, եկամուտների ու ծախսերի, սեփական կապիտալի և
պարտավորությունների աուդիտի մեթոդիկան:

Նախատեսված է տնտեսագիտական բուհերի ուսանողների, դասախոսների, աուդիտորների և
աուդիտորական գործունեության հարցերով հետաքրքրվողների համար:

ՊՄԴ 65.052 ց2

ISBN 978-99941-0-279-2



ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	5
ԳԼՈՒԽ 1. ԱՌԴԻՏԻ ԸՆԴՀԱՆՈՒՐ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ	7
1.1. ԱՌԴԻՏԻ ԾԱԳՈՒՄԸ ԵՎ ԶԱՐԳԱՅՈՒՄԸ.....	7
1.2. ԱՌԴԻՏԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ	9
1.3. ԱՌԴԻՏԻ ԱՌԱՐԿԱՆ, ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ԵՎ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ.....	12
1.4. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ.....	14
1.5. ԱՌԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ	17
1.6. ԱՌԴԻՏԻ ՏԵՂԸ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ.....	19
ԳԼՈՒԽ 2. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ	22
2.1. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆՔՆԵՐԸ.....	22
2.2. ԱՌԴԻՏՈՐԻ ԵՎ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒԻ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐՆ ՈՒ ՊԱՐՏԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ	24
2.3. ԱՌԴԻՏԻ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ.....	26
ԳԼՈՒԽ 3. ԱՌԴԻՏԻ ՍԿԶԲՆԱԿԱՆ ՓՈՒԼԸ	31
3.1. ԱՌԴԻՏՈՐԻ ԵՎ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒԻ ԸՆՏՐՈՒԹՅՈՒՆԸ.....	31
3.2. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՆԱՄԱԿ-ՊԱՐՏԱՎՈՐԱԳԻՐԸ ԵՎ ՊԱՅՄԱՆԱԳԻՐԸ.....	32
3.3. ԱՌԴԻՏԻ ՌԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄԸ ԵՎ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ՓՈՒԼԵՐԸ.....	35
3.4. ԳՈՐԾԻՍԱՅՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԷԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ.....	38
3.5. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՌԻՍԿԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ.....	40
3.6. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ.....	43
ԳԼՈՒԽ 4. ԱՌԴԻՏԻ ՍԵԹՈՂԻԿԱՆ	46
4.1. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ.....	46
4.2. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՅՈՒՅՑՆԵՐ.....	48
4.3. ԱՌԴԻՏԻ ՍԵԹՈՂՆԵՐԸ.....	49
4.4. ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԸ	51
4.5. ԱՌԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ.....	53
4.6. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԸ.....	54
ԳԼՈՒԽ 5. ԱՌԴԻՏԻ ԵԶՐԱՓԱԿԻՉ ՓՈՒԼԸ.....	58
5.1. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑԻ ԵԶՐԱՓԱԿԻՉ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԸ.....	58
5.2. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ.....	60
5.3. ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՅՈՒԹՅՈՒՆ	61

ԳԼՈՒԽ 6. ՈՉ ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	64
6.1. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՍԻՋՈՑՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	64
6.2. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	75
6.3. ՆԵՐԴՐՈՒՄԱՅԻՆ ԳՈՒՅՔԻ ԱՌԻԴԻՏ	79
6.4. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	81
ԳԼՈՒԽ 7. ԸՆԹԱՑԻԿ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	86
7.1. ՊԱՇՏԱՐՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	86
7.2. ԴԵՔԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	94
7.3. ԸՆԹԱՑԻԿ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	98
7.4. ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՍԻՋՈՑՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	103
ԳԼՈՒԽ 8. ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԵՎ ԾԱԽՍԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	119
8.1. ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	119
8.2. ԾԱԽՍԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	122
ԳԼՈՒԽ 9. ՍԵՓԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԱՌԻԴԻՏ	127
9.1. ԿԱՆՈՆԱԴՐԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԱՌԻԴԻՏ	127
9.2. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	132
ԳԼՈՒԽ 10. ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	138
10.1. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	138
10.2. ԿՐԵԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ	143
ՕԳՏԱԳՈՐԾՎԱԾ ԳՐԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ	156

Ուսումնական ձեռնարկի հեղինակներ՝

պրոֆ. Ա. Ջ. Սարգսյան (մերածություն, գլուխ 8 (համահեղինակ), 9),

դոց. Կ. Ա. Առաքելյան (գլուխ 1, 2, 3, 4, 5),

դոց. Ս. Ծ. Ղազարյան (գլուխ 6, 7, 10),

Ա. Կ. Առաքելյան (գլուխ 8 (համահեղինակ)):

Հեղինակները խորին շնորհակալությամբ կընդունեն ուսումնական ձեռնարկի բարելավմանն ուղղված յուրաքանչյուր կարծիք և առաջարկություն:

Առանց հեղինակների թույլտվության ձեռնարկի վերահրատարակումը հետապնդվում է ՀՀ հեղինակային իրավունքի մասին օրենքով:

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Արդի պայմաններում ազատ մրցակցությանը զուգընթաց գերիշխում են տնտեսահարաբերությունների կարգավորման ոչ թե պետական, այլ անկախ կառավարման լծակներ, որոնց դրսևորման ձևերից է աուդիտորական գործունեությունը: Այն սկիզբ է առել մարդկային հասարակության զարգացման դեռևս ամենավաղ շրջանում, իսկ հետագայում լայն չափով զարգացել վերջին տասնամյակներում: Ինչպես Արևմտյան Եվրոպայի, ԱՄՆ-ի, Ռուսաստանի կազմակերպություններում, այնպես էլ Հայաստանում աուդիտորական գործունեությունը իրականացվում է անկախ աուդիտորական կազմակերպությունների միջոցով՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան:

Հանրապետությունում, ելնելով տնտեսավարման փոխշահավետության և փոխվստահության սկզբունքներից, պահանջվում է անկախ աուդիտորների կողմից ձեռնարկատիրական սուբյեկտների տեղեկատվության հավաստիության գնահատում: Ներկայացվող ուսումնական ձեռնարկում քննարկվում է աուդիտի դերը տնտեսական վերահսկողության համակարգում՝ զուգահեռաբար պարզաբանելով աուդիտորական վերահսկողության ներկայիս խնդիրներն ու իրականացման տեսակները հանրապետությունում:

Պարզաբանումների անհրաժեշտություն է առաջանում ոչ միայն աուդիտի, վերստուգման և հաշվապահական հաշվառման խնդիրների տարբերակման, այլև դրանց իրականացման էրիկայի բնորոշման ուղղությամբ, քանի որ տնտեսական վերահսկողության այս տեսակներին հատուկ են գործելակերպի տարբեր սկզբունքներ ու մեթոդներ: Ի տարբերություն գործող տնտեսական վերահսկողության մյուս ձևերի, աուդիտի իրականացումը կարգավորվում է առանձնահատուկ մոտեցումներով:

Ուսումնական ձեռնարկում աուդիտորական փաստերի հավաքագրման մեթոդաբանության պարզաբանումը պայմանավորվում է նրանով, որ անհրաժեշտություն է առաջանում հստակեցնելու աուդիտի կողմից գործնականում կիրառվող այն առանձնահատուկ հնարքներն ու ուսումնասիրման եղանակները, որոնք ընդգրկված **է** նաև վերահսկողական մյուս համակարգերում: Այսպես, աուդիտորական գործունեությունում կիրառվող տնտեսական վերլուծության ուսումնասիրման եղանակները, կամ հաշվապահության հաշվեքննման հնարքները աուդիտի համակարգում յուրովի են մեկնաբանվում: Աուդիտորական փաստերի հավաքագրման մեթոդաբանությունը առանձնահատուկ խնդիր է հետապնդում և դրանով իսկ վերահսկիչ օղակների շրջանում քննարկման առարկա է հանդիսանում: Հաշվի առնելով թվարկված հանգամանքները ընթերցողի ուշադրությանն է ներկայացվում «Աուդիտ» ուսումնական ձեռնարկը:

Արտասովոր բնույթի եկամուտները և ծախսերը առաջանում են այն դեպքերից ու գործարքներից, որոնք հստակորեն տարբերվում են կազմակերպության սովորական գործունեությունից, հետևաբար չի ակնկալվում դրանց հաճախակի կամ պարբերաբար կրկնվելը:

Ֆինանսական արդյունքների մեջ ներառվում են նաև նախորդ տարիների եկամուտներն ու ծախսերը և շահութահարկի գծով ծախսը:

Կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների ամբողջական մեծությունը ձևավորվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվեգրման սկզբունքով ճանաչված բոլոր եկամուտների և ծախսերի համադրման միջոցով:

Աուդիտի հիմնական նպատակն է՝ ստուգել ֆինանսական արդյունքների ճանաչման ու հաշվառման կարգի համապատասխանությունը պատվիրատուի ընտրած հաշվալին քաղաքականությանը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դրանց արտացոլման հավաստիությունը:

Աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման համար օգտագործվում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները՝

- ձև N1 «Հաշվապահական հաշվեկշիռ»,
- ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն»,
- ձև N3 «Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն»,
- ձև N5 «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ»,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն,
- գլխավոր գիրք,
- հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններ,
- սկզբնական փաստաթղթեր,
- սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և այլն:

Աուդիտորական գործընթացի սկզբում պետք է ստուգել ֆինանսական արդյունքների ճանաչման ու հաշվառման կարգը, որքանով է համապատասխանում պատվիրատու կազմակերպության ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը, այսինքն՝ այն սկզբունքներին, հիմունքներին, եղանակներին, կանոններին, ձևերին և արարողակարգերին, որոնք ընդունված են նրա կողմից հաշվառման վարման ու ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու նպատակով:

Ֆինանսական արդյունքների աուդիտորական գործընթացում անհրաժեշտ է ստուգել ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության» մեջ ներկայացված տեղեկատվության համապատասխանությունը գլխավոր գրքի, հաշվալին գրանցամատյանների և սկզբնական փաստաթղթերի տվյալների հետ:

Կազմակերպությունների հաճախակի սնանկացումների և կառավարիչների ֆինանսական խարդախությունների պատճառով բաժնետերերը այլևս չէին վստահում նրանց կողմից ներկայացված հաշվետվությունների հավաստիությանը: Այդ պատճառով դրանց հավաստիության գնահատման նպատակով բաժնետերերը սկսեցին հրավիրել վստահելի մասնագետների՝ աուդիտորների, որոնց ներկայացվում էին ազնվության և անկախության պահանջներ: Սկզբնական շրջանում աուդիտորները չունեին հաշվապահական խորը գիտելիքներ, սակայն հետագայում հաշվապահական համակարգի կատարելագործմանը զուգահեռ նրանք պետք է օժտված լինեին մասնագիտական բարձր ունակություններով:

Աուդիտը պատմականորեն ձևավորվել է Անգլիայում՝ որպես պետական ֆինանսական վերահսկողության անհրաժեշտ տարր: 1844թ. բաժնետիրական ընկերությունների մասին ընդունված օրենքի համաձայն՝ նրանք պարտավոր էին իրենց հաշվապահական հաշվետվությունները ամեն տարի առնվազն մեկ անգամ ենթարկել աուդիտորական գնահատման: 1862թ. Անգլիայում ընդունվեց օրենք պարտադիր աուդիտի մասին: 1880թ. հիմնադրվեց Անգլիայի և Ուելսի Երդվյալ հաշվապահների ինստիտուտը:

19-րդ դարի վերջերին անգլիացի գիտնական Լ. Ռ. Դիքսին հիմնավորեց, որ աուդիտը հաշվապահական հաշվետվությունների հավաստիության և օբյեկտիվության հաստատման հետ կապված գործունեություն է: Նրա կարծիքով աուդիտի հիմնական խնդիրը այդ հաշվետվությունները հաստատող ապացույցների հավաքագրումն է, իսկ ստուգումների նպատակը՝ խարդախությունների և սխալների բացահայտումը:

Ռուսաստանում աուդիտը սկզբնավորվել է 18-րդ դարի սկզբներին, երբ Պետրոս 1-ին արքան բանակում մտցրեց աուդիտորի պաշտոններ: 19-րդ դարի վերջերից Ռուսաստանում աուդիտորներին սկսեցին անվանել երդվյալ հաշվապահներ:

ԱՄՆ-ում 1887թ. կազմավորվել է Ամերիկայի աուդիտորների ասոցիացիան: Աուդիտի զարգացումը 20-րդ դարի սկզբներին կապված է հայտնի գիտնական Մոնտգոմերիի հետ, որը մշակեց աուդիտորական նոր մեթոդներ: ԱՄՆ-ում գործում է Դիպլոմավորված երդվյալ հաշվապահների ինստիտուտը:

Գերմանիայում աուդիտի կազմակերպումը կապված է բաժնետիրական ընկերությունների մասին 1870թ. ընդունված օրենքի հետ: 1884թ. կազմավորվեց Գերմանիայի հաշվապահ-վերստուգիչների, իսկ 1954թ. աուդիտորների ինստիտուտը: Գերմանացի մասնագետ Ի. Ֆ. Շերրը 19-րդ դարի վերջերին վերլուծեց հաշվապահական հաշվեկշռի խեղաթյուրման հիմնական մեթոդները:

Ֆրանսիայում աուդիտորական գործունեությունը կարգավորում են երկու կառույցներ՝ Հաշվապահ-փորձագետների պալատը և Հաշիվների գծով լիազորների միությունը: Հաշվապահ-փորձագետները ստուգում են կազմակերպությունների հաշվապահական

հաշվառման վարման կարգը, իսկ հաշիվների գծով լիազորները գնահատում նրանց ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը:

Ներկայումս Եվրոպայում գործում են հաշվապահների և աուդիտորների երկու կազմակերպություններ՝ Հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների գծով միջազգային կոմիտեն (Լոնդոն) և Փորձագետների-հաշվապահների դաշնությունը (Բրյուսել):

Ժամանակակից աուդիտը 20-րդ դարի ընթացքում անցել է աստիճանական զարգացման հետևյալ փուլերը՝ հաստատողական, վերահսկողական և խորհրդատվական:

Աուդիտի հաստատողական փուլում (մինչև 20-րդ դարի առաջին կեսը) անհրաժեշտ էր ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ձևավորված տեղեկատվությունը համեմատել հաշվապահական հաշվառման համակարգում ներկայացված տվյալների հետ:

Աուդիտի զարգացման երկրորդ փուլում (20-րդ դարի 50-70-ական թթ.) աուդիտորները սկսեցին մեծ ուշադրություն դարձնել կազմակերպությունների ներքին վերահսկողական համակարգերի արդյունավետության ապահովման հարցերին:

Վերջին տասնամյակների ընթացքում աուդիտորական կազմակերպությունները փոխել են իրենց ռազմավարությունը և հիմնական ուշադրությունը կենտրոնացնում են խորհրդատվական ծառայությունների մատուցման վրա:

1.2. ԱՌԻԴԻՏԻ ԷՈՒԹՅՈՒՆԸ

Կազմակերպությունների տնտեսական գործունեության աուդիտի իրականացումը մեծապես պայմանավորված է շուկայի մասնակիցներին կառավարիչների կողմից անհրաժեշտ տեղեկատվության տրամադրմամբ: Այդ տեղեկատվությունը պետք է ապահովի արժանահավատության բավարար մակարդակ, քանի որ շուկայի մասնակիցները դրա հիման վրա այս կամ այն հարցի արդյունավետ լուծման նպատակով ընդունում են կառավարչական որոշումներ: Սակայն նրանք չեն տիրապետում ֆինանսական տեղեկատվության գնահատման մեթոդներին և հնարավորություն չունեն ինքնուրույն կերպով համոզվել կազմակերպություններում կատարված տնտեսական գործառնությունների օրինականության ու հաշիվների մեջ դրանց արտացոլման հավաստիության մեջ՝ այն պարզ պատճառով, որ այդ տվյալները համարվում են առևտրային գաղտնիք:

Հայտնի է, որ շուկայի պայմաններում կազմակերպությունների գործարար ակտիվությունը և հուսալիությունը բնութագրվում է նրանց ֆինանսական դրությամբ: Դա շուկայի բոլոր մասնակիցների շահերի իրագործման երաշխիքն է, քանի որ բավականին մեծ է հետաքրքրությունը յուրաքանչյուր կազմակերպության ֆինանսական դրության

վերաբերյալ արժանահավատ տեղեկատվության ստացման նկատմամբ: Շուկայի մասնակիցները մշտապես շահագրգռված են իրենց գործընկերների մրցունակության և հուսալիության գնահատման հիմնահարցերով: Պայմանագրային հարաբերությունների ելք մտած տարբեր կազմակերպությունների միջև վստահությունը ձևավորվում է նաև հավաստի տեղեկատվության առկայությամբ:

Այդ հիմնահարցերի լուծումը խթանեց անկախ փորձագետների՝ աուդիտորների գործունեության նկատմամբ հասարակական պահանջարկի առաջացմանը: Աուդիտորները համապատասխան մասնագիտական որակավորում ունեցող մասնագետներ են, որոնք ձեռք են բերել գործունեության իրավունք: Նրանք փաստորեն կատարում են միջնորդական ծառայություններ տվյալ կազմակերպության և շուկայի մասնակիցների միջև՝ հաստատելով նրա ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը:

Աուդիտորը առաջին հերթին հանդես է գալիս բաժնետերերի անունից: Արտաքին ֆինանսավորման աճի հետ մեկտեղ մեծանում է նաև պահանջարկը վստահելի ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ: Այն պայմանավորված է ֆինանսական ռիսկի մակարդակի բարձրացման հետ: Բաժնետերերը ցանկանում են կառավարիչներից անընդհատ ստանալ աուդիտորի կողմից հաստատված տեղեկատվություն: Բանկերը իր հերթին շահագրգռված են կազմակերպությունների ֆինանսական պարտավորությունների, իսկ մատակարարները՝ կրեդիտորական պարտքերի մարման հարցերում:

Բաժնետերերին ամենաշատը հետաքրքրում է կազմակերպության ֆինանսական դրությունը, իսկ կառավարչական անձնակազմին՝ ֆինանսական արդյունքները: Շուկայի մասնակիցներին անհրաժեշտ է տեղեկատվություն ունենալ կազմակերպության ֆինանսական դրությունը բնութագրող ցուցանիշների մասին՝ վճարունակություն, շահութաբերություն և ֆինանսական կայունություն:

Դրանից բացի գոյություն ունի ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների մի խումբ, որոնք անմիջականորեն շահագրգռված չեն կազմակերպության գործունեությամբ և պաշտպանում են շուկայի մյուս մասնակիցների շահերը՝ աուդիտորներ, փորձագետներ, խորհրդատուներ, իրավաբաններ, զանգվածային լրատվության միջոցներ, արհմիութենական և հասարակական կազմակերպություններ:

Աուդիտը աուդիտորական կազմակերպության կամ անհատ աուդիտորի կողմից իրականացված ձեռնարկատիրական գործունեություն է: Այն մակրոտնտեսական մակարդակով շուկայական ենթակառուցվածքի տարրերից մեկն է, որի անհրաժեշտությունը պայմանավորված է հետևյալ հանգամանքներով.

- ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործվում են շուկայի բոլոր մասնակիցների կողմից,

- դրանք կարող են խեղաթյուրվել նույն երևույթների տարաբնույթ մեկնաբանությունների պատճառով,
- շուկայի մասնակիցները չեն կարող ինքնուրույն կերպով գնահատել դրանց արժանահավատությունը:

Աուդիտը աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության անկախ ստուգումն է, որի արդյունքում տրվում է աուդիտորական եզրակացություն:

Աուդիտորական գործունեությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և հարակից ծառայությունների իրականացումն է: Հարակից ծառայություններից են՝ աուդիտորական դիտարկումը, համաձայնեցված ընթացակարգերը և կոմպիլյացիան:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական դիտարկումը այնպիսի ընթացակարգերի իրականացումն է, որը հնարավորություն է ընձեռում աուդիտորին՝ պարզելու, թե արդյոք առկա են այնպիսի փաստեր, որոնք կարող են վկայել այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, կազմված չեն ՀՀ օրենսդրությանը համապատասխան:

Համաձայնեցված ընթացակարգերն աուդիտորական բնույթի այնպիսի ընթացակարգեր են, որոնց շուրջ համաձայնության են գալիս այդ ընթացակարգերն իրականացնող անձը, իրավաբանական անձը և համապատասխան երրորդ անձը կամ անձինք, և որոնց արդյունքում այդ ընթացակարգերն իրականացնող անձի կողմից ներկայացված հաշվետվության հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունն օգտագործողները կարող են կատարել եզրահանգումները:

Կոմպիլյացիան ֆինանսական տեղեկատվության հավաքագրումը, դասակարգումը և ամփոփումն է՝ այն օգտագործելու համար ավելի հասկանալի և հարմար տեսքի բերելու նպատակով:

Աուդիտը և աուդիտորական դիտարկումը համարվում են աուդիտորական ծառայություններ, որովհետև հնարավորություն են տալիս տեղեկատվության արժանահավատության վերաբերյալ կատարելու հավաստիացում:

Աուդիտի նպատակը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատումն է: Աուդիտորական ծառայությունների արդյունքը կարող է լինել տնտեսական ցուցանիշների կանխատեսումները, հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողական համակարգերի կատարելագործումը և այլն:

1.3. ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՌԱՐԿԱՆ, ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ԵՎ ՍԿԶԲՈՒՆՔՆԵՐԸ

Աուդիտի հետազոտության առարկան կազմակերպությունների հաշվապահական հաշվառման համակարգի անկախ փորձաքննությունն է: Այն հանդես է գալիս իր նպատակային ուղղվածությամբ, խնդիրներով և սկզբունքներով:

Աուդիտի նպատակը սահմանվում է աուդիտորական գործունեությունը կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներով և որոշվում աուդիտորի ու պատվիրատուի միջև ձևավորված պայմանագրային պարտավորություններով:

Աուդիտի հիմնական նպատակը պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության և նորմատիվ իրավական ակտերին հաշվապահական հաշվառման համակարգի համապատասխանության գնահատումն է:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն է աուդիտորին հնարավորություն տալ կարծիք արտահայտելու այն մասին, թե արդյոք դրանք բոլոր էական առումներով կազմված են ՀՀ օրենսդրությամբ համապատասխան:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված բավարար և հիմնավոր աուդիտորական ապացույցների հիման վրա աուդիտորը հավաստում է երկրում գործող նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներին կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման համակարգի և ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության համապատասխանության աստիճանը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը ենթադրում է տեղեկատվական տվյալների հավաստիության այնպիսի մակարդակ, որ շուկայի տարբեր մասնակիցները հնարավորություն ունենան տվյալ կազմակերպության ֆինանսական դրության և գործունեության արդյունքների վերաբերյալ կատարել հիմնավոր եզրակացություններ և դրանց հիման վրա ընդունեն արդյունավետ կառավարչական որոշումներ:

Աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների արժանավատության հաստատումը նպաստում է շուկայի մասնակիցների վստահության ամրապնդմանը: Սակայն այն չի կարող համարվել կազմակերպության հետագա տնտեսական գործունեության արդյունավետության ապահովման երաշխիք:

Աուդիտի նպատակը իրագործելու համար անհրաժեշտ է լուծել հետևյալ խնդիրները՝

- հաստատել ֆինանսական հաշվետվությունների արժանավատությունը,
- վերահսկողություն սահմանել հաշվապահական հաշվառման համակարգը կարգավորող նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարման վրա,

- որոշել ակտիվների, սեփական կապիտալի և պարտավորությունների գնահատման համապատասխանությունը կազմակերպության ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը,
- հավաստել հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ֆինանսական արդյունքների ամբողջական և ճշգրիտ արտացոլումը,
- ստուգել սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալների համապատասխանությունը,
- բացահայտել պահուստներ կազմակերպության տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացման ուղղությամբ:

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորը զբաղվում է նաև այլ խնդիրների լուծմամբ:

Այսպես աուդիտորը կարող է մատուցել հետևյալ ծառայությունները՝

- ս) հաշվապահական հաշվառման ներդրում, վերականգնում, վարում և ֆինանսական հաշվետվությունների կազմում,
- բ) հաշվապահական հաշվառման, տնտեսագիտության, ֆինանսների և աուդիտի գծով ուսուցանում,
- գ) ակտիվների և պարտավորությունների գնահատում,
- դ) հարկերի, տուրքերի և պարտադիր այլ վճարների պլանավորում ու հաշվարկում,
- ե) կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության վերլուծություն,
- զ) հաշվապահական, տնտեսագիտության, ֆինանսական, հարկային, կառավարչական և իրավաբանական խորհրդատվություն,
- է) գործարար պլանի կազմում,
- բ) հաշվապահական փորձաքննության իրականացում,
- թ) մասնագիտական գրականության հրատարակում:

Աուդիտորական գործունեության նկատմամբ շուկայի մասնակիցների կողմից վստահության ձևավորման նպատակով աուդիտորական գործունեության կանոններով աուդիտորների համար սահմանված են վարքագծի որոշակի կանոններ: Դրանք փաստորեն համարվում են այն սկզբունքները, որոնց միջոցով աուդիտորական գործունեության ընթացքում պետք է ղեկավարվեն աուդիտորները:

Աուդիտի սկզբունքներն են՝

- անկախությունը,
- ազնվությունը,
- օբյեկտիվությունը,
- մասնագիտական ունակությունները և պատշաճ վերաբերմունքը,

- գաղտնիությունը,
- մասնագիտական վարքագիծը,
- տեխնիկական ստանդարտների պահպանումը:

Անկախության սկզբունքը որոշվում է պատվիրատուի կողմից աուդիտորի ազատ ընտրությամբ և նրանց միջև ձևավորվող պայմանագրային հարաբերություններով: Դրանից բացի անհրաժեշտ է, որ աուդիտորի և պատվիրատուի միջև բացակայեն ինչպես գործնական և ազգակցական կապերը, այնպես էլ բացառվի կախվածությունը երրորդ անձանցից:

Ազնվության սկզբունքի ապահովման նպատակով աուդիտորը իր գործունեության ընթացքում պետք է լինի ազնիվ և շիտակ, որը վկայում է իր մասնագիտական պարտականությունների հաճախ ունեցած հակվածության և ընդունված բարոյական նորմերի պահմանման մասին:

Աուդիտորի կողմից օբյեկտիվության սկզբունքը դրսևորելու համար աուդիտորը պետք է լինի արդարացի, թույլ չտա կողմնակալություն և չենթարկվի տարբեր երևույթների ազդեցությանը:

Աուդիտորը պետք է օժտված լինի մասնագիտական ունակություններով, ունենա բարձր գիտելիքներ և հարուստ փորձ, ինչպես նաև ցուցաբերի պատշաճ վերաբերմունք և հոգատարություն:

Աուդիտորը իր մասնագիտական ծառայությունների կատարման ընթացքում պետք է ապահովի ձեռք բերած տեղեկատվության գաղտնիությունը, ինչպես նաև չպետք է այն բացահայտի առանց պատվիրատու կազմակերպության թույլտվության:

Աուդիտորը միշտ պետք է պահպանի իր մասնագիտական հեղինակությունը և զերծ մնա այն գործողություններից, որոնք կարող են վարկաբեկել տվյալ մասնագիտությունը:

Աուդիտորը իր գործունեությունը պետք է իրականացնի ՀՀ աուդիտորական ստանդարտների պահանջներին համապատասխան:

1.4. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑԻ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒՄԸ

Կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատումն իրենից ներկայացնում է յուրահատուկ գործընթաց: Աուդիտորական գործունեության արդյունավետությունը զգալիորեն պայմանավորված է այդ գործընթացի հստակ կազմակերպմամբ: Ելնելով կառավարման համակարգի առանձնահատկություններից՝ աուդիտորական կազմակերպությունը ընտրում է իր գործունեության կազմակերպչական կառուցվածքը: Աուդիտորական կազմակերպության

աշխատակազմը հետևյալն է՝ ղեկավար, աուդիտորական խմբերի ղեկավարներ, ավագ աուդիտորներ, կրտսեր աուդիտորներ, փորձագետներ և այլ մասնագետներ:

Աուդիտորական կազմակերպության ղեկավարը, ելնելով պատվիրատուի տնտեսական գործունեության, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի առանձնահատկություններից, ձևավորում է աուդիտորական խումբ, նշանակում նրա ղեկավարին և մյուս անդամներին:

Աուդիտորական խմբի ղեկավարը կազմակերպում և պլանավորում է աշխատանքների անցկացումը, աուդիտի արդյունքները ներկայացնում կազմակերպության ղեկավարին և պատասխանատվություն կրում սահմանված պահանջներով աուդիտի իրականացման համար:

Ավագ աուդիտորները հաշվետու են աուդիտորական խմբի ղեկավարի առջև: Նրանք իրենց հերթին ղեկավարում են կրտսեր աուդիտորների գործունեությունը, ինչպես նաև պատասխանատու են աուդիտորական ընթացակարգերի նախապատրաստման, անցկացման և փաստաթղթային ձևակերպման համար:

Կրտսեր աուդիտորները ենթակա են ավագ աուդիտորներին և խմբի ղեկավարին: Նրանք պատասխանատվություն են կրում իրենց հանձնարարված աշխատանքների կատարման համար:

Փոքր աուդիտորական կազմակերպությունները կարող են ունենալ կառավարման ավելի պարզ մակարդակ, այսինքն՝ ղեկավար, որը նաև ստուգումների պատասխանատուն է և նրան ենթակա շարքային աուդիտորներ:

Աուդիտորական ծառայություններ իրականացնող կազմակերպությունները պատասխանատվություն են կրում իրենց աշխատանքի որակի համար:

Աուդիտորական գործընթացի կազմակերպումը պայմանավորված է կատարվելիք աշխատանքների ծավալով: Վերջինս ձևավորվում է աուդիտորական գործունեության կարգավորման նորմատիվ իրավական ակտերի դրույթներով, պատվիրատուի հետ կնքված պայմանագրի պահանջներով և նրա գործունեության առանձնահատկություններով, ինչպես նաև աուդիտորի մասնագիտական դատողություններով:

Աուդիտորական գործընթացը բաղկացած է հետևյալ փուլերից՝

- աուդիտի պլանավորման փուլ,
- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի գնահատման փուլ,
- աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման փուլ, այլ մասնագետների աշխատանքների օգտագործման փուլ,
- աուդիտի փաստաթղթավորման փուլ,
- աուդիտի եզրափակիչ փուլ:

Աուդիտորական գործընթացի սկզբնական փուլում կատարվում է աշխատանքների պլանավորում: Այն համարվում է աուդիտի անցկացման գրավականներից մեկը: Տվյալ փուլում ձևավորվում է աուդիտորական աշխատանքների ռազմավարությունը, ինչպես նաև մշակվում աուդիտի ընդհանուր պլանն ու ծրագիրը:

Գործընթացի մյուս փուլում գնահատվում է պատվիրատու կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետության աստիճանը: Այստեղ պետք է բացահայտել հնարավոր սխալի հավանականությունը և դրա ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության մակարդակի վրա: Դրա հետ միասին աուդիտորը որոշում է աուդիտորական ընթացակարգերի բովանդակությունը և ծավալը:

Աուդիտորը հաջորդ փուլում պատվիրատու կազմակերպության գործունեությունը բնութագրող տեղեկատվական աղբյուրներից տարբեր մեթոդներով պետք է ձեռք բերի անհրաժեշտ ծավալի աուդիտորական ապացույցներ, որոնք էլ հիմք կհանդիսանան ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատման համար:

Աուդիտորական կազմակերպությունը անհրաժեշտության դեպքում կարող է դիմել այլ մասնագետների՝ փորձագետների, ներքին աուդիտորների օգնությանը և օգտագործել նրանց աշխատանքների արդյունքները: Այս դեպքում չի կարող նվազել աուդիտորական կազմակերպության պատասխանատվության աստիճանը:

Աուդիտորական աշխատանքները անհրաժեշտ է փաստաթղթորեն ձևակերպել: Դրանք աուդիտորի կողմից պատրաստված փաստաթղթերն են, որոնք պարունակում են առևտրային գաղտնիք: Աուդիտորական փաստաթղթերը պետք է ունենան ամբողջական և համոզիչ բնույթ՝ հիմնավոր եզրակացություններ կատարելու համար:

Աուդիտի եզրափակիչ փուլում աուդիտորը ամփոփում է ձեռք բերված ապացույցները և դրանց հիման վրա կազմում ինչպես աուդիտորական եզրակացություն, այնպես էլ հաշվետվություն:

Բոլոր դեպքերում աուդիտորը պետք է վստահ լինի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ իր կողմից տրված գնահատականների հարցում և ապահովի ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ այդ հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

1.5. ԱՌԻԴԻՏԻ ՏԵՍԱԿՆԵՐԸ

Աուդիտը ստորաբաժանվում է երկու հիմնական տեսակների՝ ներքին և արտաքին: Ներքին աուդիտը կազմակերպության տնտեսական գործունեության վերահսկողության համակարգի բաղկացուցիչ տարրն է: Այն նպատակ ունի գնահատել կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման սահմանված կարգի պահպանման և ներտնտեսական վերահսկողության համակարգի գործունեության արդյունավետությունը:

Կազմակերպությունում այդ աշխատանքները իրականացվում են ներքին աուդիտի ծառայության միջոցով: Սակայն որոշ դեպքերում այն կարող է կատարվել նաև արտաքին աուդիտորների կողմից:

Ներքին աուդիտորական աշխատանքները ֆինանսական կառավարիչների համար ունեն ինչպես տեղեկատվական, այնպես էլ խորհրդատվական նշանակություն, քանի որ նրանք հնարավորություն չունեն զբաղվելու կազմակերպության գործունեության ամենօրյա վերահսկողությամբ:

Ներքին աուդիտի ծառայությունը ապահովում է անհրաժեշտ տեղեկատվություն կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ և հաստատում կառավարիչների հաշվետվությունների հավաստիությունը:

Այդ ծառայությունը կատարում է որոշակի գործառույթներ, որոնք պայմանավորված են կազմակերպության գործունեության առանձնահատկություններով: Ներքին աուդիտի հիմնական գործառույթներն են՝

1. հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողական համակարգի արդյունավետության գնահատումը,
2. նորմատիվ իրավական ակտերի և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության պահանջների պահպանման ստուգումը,
3. հաշվապահական հաշվառման համակարգի կողմից ձևավորված տեղեկատվության հավաստիության հաստատումը,
4. ֆինանսական խարդախության դեպքում հետաքննության անցկացումը,
5. կառավարման համակարգի արդյունավետության բարձրացմանն ուղղված ռազմավարական ծրագրերի մշակումը:

Ներքին աուդիտի միջոցով լուծվում են հետևյալ խնդիրները՝

- կազմակերպության տրամադրության տակ գտնվող ակտիվների օգտագործման արդյունավետության վրա վերահսկողության սահմանում,
- ներտնտեսական վերահսկողության ընթացակարգերի իրականացման հաստատում,

- ներքին վերահսկողության համակարգի գործունեության արդյունավետության վերլուծություն,
- կառավարչական տեղեկատվության որակի գնահատում:

Արտաքին աուդիտը իրականացվում է անկախ աուդիտորական կազմակերպության կողմից պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության հաստատման նպատակով:

Ներքին և արտաքին աուդիտի տեսակները զուգահեռաբար գործում են մեկ միասնական համակարգում և լրացնում մեկը մյուսին: Սակայն դրանք իրարից տարբերվում են որոշակի առանձնահատկություններով, որոնք ներկայացված են աղյուսակ 1-ում:

Աղյուսակ 1

Ներքին և արտաքին աուդիտի առանձնահատկությունները

Հատկանիշներ	Ներքին աուդիտ	Արտաքին աուդիտ
1. Աուդիտի նպատակը	Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետության գնահատում	Ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության հաստատում
2. Աուդիտի օբյեկտը	Կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեություն	Հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների համակարգ
3. Աուդիտի սուբյեկտը	Ներքին աուդիտի ծառայություն	Արտաքին աուդիտոր
4. Աուդիտի կարգավորումը	Ներքին աուդիտի ստանդարտներ	Աուդիտի ստանդարտներ
5. Խնդիրները	Կառավարչական	Պայմանագրային
6. Գործունեության բնույթը	Կատարողական	Ձեռնարկատիրական
7. Պատասխանատվությունը	Ֆինանսական կառավարիչների առջև	Պատվիրատուի և երրորդ անձանց առջև
8. Ամփոփումը	Աուդիտորական հաշվետվություն	Աուդիտորական եզրակացություն

Ըստ օրենսդրության պահանջներին համապատասխանատվության` տարբերվում են պարտադիր և կամավոր աուդիտի տեսակները: Պարտադիր աուդիտը անցկացվում է

օրենքով սահմանված դեպքերում: Կազմակերպությունները պարտավոր են տարեկան առնվազն մեկ անգամ իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկել աուդիտորական գնահատման: Նրանք սեփական նախաձեռնությամբ կարող են հրավիրել աուդիտոր՝ իրենց գործունեությունը ստուգելու համար, որք համարվում է կամավոր աուդիտի տեսակը:

Cum աուդիտի օբյեկտների՝ առանձնացվում են բանկերի, ապահովագրական ընկերությունների, ինվեստիցիոն հիմնադրամների, բորսաների և այլ ֆինանսական ենթակառուցվածքների աուդիտ:

Cum նշանակման՝ աուդիտը բաժանվում է հետևյալ տեսակների՝

- ֆինանսական աուդիտ՝ աուդիտորի կողմից պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության հաստատում,
- համապատասխանության աուդիտ՝ նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներին գործունեության համապատասխանության գնահատում,
- կառավարչական աուդիտ՝ կազմակերպության տնտեսական գործունեության արդյունավետության որոշում,
- տնտեսական գործունեության աուդիտ՝ կազմակերպության տնտեսական գործունեության համակարգային վերլուծություն:

Cum իրականացման ժամկետների՝ աուդիտը լինում է՝

- սկզբնական՝ կազմակերպությունում առաջին անգամ կատարվող աուդիտ,
- կրկնվող՝ կազմակերպությունում միևնույն աուդիտորի կողմից բազմաթիվ անգամ կատարվող աուդիտ:

Cum ստուգումների բնույթի՝ տարբերվում են՝

- հաստատողական աուդիտ՝ հաշվապահական փաստաթղթերի և հաշվետվությունների արժանահավատության հաստատում,
- համակարգաուղեցուցային աուդիտ՝ ներքին վերահսկողության համակարգի հիման վրա կատարված աուդիտորական փորձաքննություն,
- ռիսկային աուդիտ՝ աուդիտորական աշխատանքների կենտրոնացում բարձր ռիսկային գոտիներում:

1.6. ԱՈՒԴԻՏԻ ՏԵՂԸ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳՈՒՄ

Ֆինանսական վերահսկողությունը կառավարման առանցքային գործառույթներից է: Այն հանդիսանում է ֆինանսական հարաբերությունների կարգավորման կարևորագույն բաղկացուցիչ:

Ֆինանսական վերահսկողության համակարգի տարրերն են՝

- պետական ֆինանսական վերահսկողություն,
- ներքին վերահսկողություն,
- աուդիտ:

Ֆինանսական վերահսկողության հիմնական բաղադրատարրը պետական ֆինանսական վերահսկողությունն է, որը կարգավորվում է երկրում ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներով: Այն իր հերթին բաժանվում է համապետական, ներգերատեսչական և արտագերատեսչական վերահսկողության տեսակների:

Համապետական վերահսկողությունը իրականացվում է պետական մարմինների կողմից: Այն ընդգրկում է Հայաստանի Հանրապետությունում տնտեսավարող բոլոր սուբյեկտները՝ անկախ սեփականության ձևից և գերատեսչական ենթակայությունից:

Համապետական ֆինանսական վերահսկողության խնդիրներից են՝ ստուգել պետության ֆինանսական միջոցների բաշխման օրինականությունը և օգտագործման արդյունավետությունը, հարկային պարտավորությունների վիճակը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման վարման հավաստիությունը:

Ներգերատեսչական վերահսկողությունն անց է կացվում պետական կառավարման մարմինների կողմից, որոնք ստուգում են իրենց ենթակայության տակ գտնվող կազմակերպությունների գործունեությունը:

Արտագերատեսչական վերահսկողությունը կատարվում է մասնավորապես ՀՀ Ֆինանսների նախարարության վերահսկողության վարչության կողմից տարբեր կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության վերստուգման միջոցով:

Ֆինանսական վերահսկողության համակարգի հաջորդ տարրը ձևավորված է կազմակերպություններում: Այն կազմակերպությունների ներքին վերահսկողության համակարգն է, որը բաղկացած է ներքին աուդիտի և կառավարչական վերահսկողության ենթահամակարգերից:

Ներքին վերահսկողության համակարգի խնդիրներից են՝ կառավարման գործընթացի հստակ իրականացումը, տնտեսական գործունեության արդյունավետության բարձրացումը և տեղեկատվական համակարգի արդյունավետ կազմակերպման ապահովումը: Այդ խնդիրները լուծվում են կազմակերպության ներքին աուդիտորական ծառայության միջոցով:

Ֆինանսական վերահսկողության համակարգի կարևոր տարրերից է նաև աուդիտը, որի միջոցով կատարվում է կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների անկախ փորձաքննություն:

Աուդիտը L վերստուգումը հանդես են գալիս որպես ֆինանսական վերահսկողության կազմակերպման մեթոդներ: Ի տարբերություն աուդիտի, որը իրականացնում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության

զնահատում, վերստուգման ժամանակ ստուգվում է տնտեսական գործառնությունների օրինականությունը, հիմնավորվածությունը և նպատակահարմարությունը, հաշվապահական հաշվառման համակարգում դրանց արտացոլման հավաստիությունը, ինչպես նաև բացահայտվում հնարավոր թերությունները:

Աուդիտը անց է կացվում աուդիտորական կազմակերպության կողմից: Վերստուգումը կատարվում է ինչպես պետական մարմինների, այնպես էլ վերադաս կազմակերպությունների կողմից՝ ֆինանսների նախարարության հրահանգների և նրանց հրամանների համաձայն:

Աուդիտի ժամանակ հաճախ իրականացվում են փաստաթղթային ստուգումներ, իսկ վերստուգման ընթացքում կարող են օգտագործվել աուդիտորական ստանդարտներ:

Աուդիտի հիմնական խնդիրը պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական դրության բարելավումն է, իսկ վերստուգման միջոցով իրականացվում է խախտումների կանխարգելում:

Աուդիտորական ծառայությունները վճարում է պատվիրատուն: Վերստուգման աշխատանքները ֆինանսավորում է պետությունը կամ վերադաս կազմակերպությունը:

Աուդիտորի կողմից իրականացվող ընթացակարգերի արդյունքներով կազմում է աուդիտորական եզրակացություն: Վերստուգողը իր հերթին ստուգումների արդյունքները ամփոփում է վերստուգման ակտում:

ԳԼՈՒԽ 2. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՈՒՄԸ

2.1. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԿԱՐԳԱՎՈՐՄԱՆ ՀԻՄՈՒՆԶՆԵՐԸ

Բոլոր զարգացած երկրներում աուդիտորական կազմակերպությունների գործունեությունը ենթարկվում է որոշակի կանոնակարգման: Դա պայմանավորված է աուդիտորների կողմից իրականացված աշխատանքների արդյունքներով շուկայի մասնակիցների կողմից կառավարչական որոշումների ընդունման անհրաժեշտությամբ:

Մի շարք երկրներում (Ֆրանսիա, Ռուսաստանի Դաշնություն, Հայաստանի Հանրապետություն և այլն) աուդիտորական գործունեությունը կարգավորվում է պետության կողմից: Որոշ երկրներում (ԱՄՆ, Մեծ Բրիտանիա և այլն) աուդիտորական գործընթացը կանոնակարգում են հասարակական մասնագիտացված աուդիտորական կազմակերպությունները:

Աշխարհի շատ երկրներում գործում են Աուդիտորական պալատներ: Դրանք հիմնականում զբաղվում են աուդիտի ստանդարտների մշակմամբ, աուդիտորների աշխատանքի որակի վրա վերահսկողության սահմանմամբ, ինչպես նաև նրանց գործունեության համակարգմամբ, վարքագծի կանոնների մշակմամբ և այլն: Հայաստանում մասն աշխատանքներն իրականացնում է Հաշվապահների և աուդիտորների ասոցիացիան:

Աշխարհի մասշտաբով աուդիտորների մասնագիտացված կազմակերպությունները համագործակցում են Հաշվապահների միջազգային դաշնության շրջանակներում, որին անդամակցում են 130-ից ավելի երկրներ: Այդ դաշնությունը հիմնականում զբաղվում է աուդիտորական գործունեության դրույթների մշակմամբ: Նրա Աուդիտորական գործունեության միջազգային կոմիտեն 1994թ. մշակել և հրատարակել է աուդիտի միջազգային ստանդարտները՝ նպատակ ունենալով միասնականացնել և խթանել աշխարհի տարբեր երկրներում աուդիտորական գործունեության տարածմանը:

ՀՀ-ում աուդիտորական գործունեության կարգավորման նպատակով վերջին տարիներին ընդունվել են մի շարք նորմատիվ իրավական ակտեր: Դրանցից են՝ «Աուդիտորական գործունեության մասին» օրենքը (2002թ.), «Լիցենզավորման մասին» օրենքը (2001թ.), ՀՀ կառավարության «Աուդիտորական գործունեության կանոնադրությունը և լիցենզավորման կարգը հաստատելու մասին» որոշումը (1998թ.), Ֆինանսների և էկոնոմիկայի նախարարության կողմից հաստատված աուդիտի ստանդարտները (2001թ.), ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման համակարգի բարեփոխումների նպատակով ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերը և այլն:

Դրանց մեջ հիմնականը «Աուդիտորական գործունեության մասին» օրենքն է, որը սահմանում է երկրում աուդիտորական գործունեության իրականացման հիմունքները և կանոնակարգում այդ գործունեության հետ կապված հարաբերությունները:

Աուդիտորի կարգավիճակ ձեռք բերելու համար նախ և առաջ պետք է անցնել համապատասխան գործընթաց, որի արդյունքում կարելի է ստանալ որակավորման վկայագիր, իսկ այնուհետև ձեռք բերել աուդիտորական ծառայությունների իրականացման լիցենզիա:

Աուդիտորի որակավորումը լիազորված մարմնին կամ մասնագիտացված կառույցին դիմած ֆիզիկական անձի մասնագիտական գիտելիքների ստուգման արդյունքների հիման վրա աուդիտորի որակավորման վկայական տալու գործընթաց է: Դա իրականացվում է քննությունների միջոցով՝ ՀՀ կառավարության կողմից հաստատված ծրագրին համապատասխան: Քննությունները կազմակերպվում են լիազորված մարմնի ու մասնագիտացված կառույցի կողմից և անցկացվում որակավորման հանձնաժողովի միջոցով: Քննություններին մասնակցելու համար դիմողից գանձվում է համապատասխան վճար:

Աուդիտորի որակավորման քննություններին կարող են մասնակցել այն անձինք, ովքեր ունեն՝

տնտեսագետի մասնագիտությամբ բարձրագույն կրթություն և վերջին հինգ տարվա ընթացքում առնվազն երեք տարվա մասնագիտական աշխատանքի փորձ, կամ՝

- բարձրագույն կրթություն և վերջին յոթ տարվա ընթացքում առնվազն հինգ տարվա մասնագիտական աշխատանքի փորձ:

Այդ քննություններին իրավունք չունի մասնակցել այն անձը, ¹¹⁴ դատարանի վճռով ճանաչվել է անգործունակ կամ զրկվել ֆինանսատնտեսական հարաբերությունների իրականացման բնագավառում որոշակի պաշտոն զբաղեցնելու կամ որոշակի գործունեությամբ զբաղվելու իրավունքից:

Որակավորման քննությունները հաջողությամբ հանձնած անձը ստանում է աուդիտորի վկայական: Այն տրվում է հինգ տարուց ոչ պակաս ժամկետով:

Վկայականի գործունեությունը դադարեցվում է հետևյալ դեպքերում՝ քննություններին անօրինական փաստաթղթերի ներկայացման, կեղծ աուդիտորական եզրակացության տրամադրման, աուդիտորի վարքագծին ներկայացվող պահանջների խախտման, դատական կարգով և այլն:

Աուդիտորական գործունեությամբ զբաղվելու համար աուդիտորը բացի վկայական ստանալուց պետք է ձեռք բերի նաև գործունեության իրավունք՝ լիցենզիա: Այն տրվում է անհատ ձեռնարկատերին, պետական գրանցում ստացած աուդիտորին, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությանը՝ անկախ վերջինիս կազմակերպչաիրավական ձևից,

բացառությամբ բաց բաժնետիրական ընկերությունների, եթե կազմակերպության աշխատողներից առնվազն երկուսը աուդիտոր են, կամ հիմնադիրների առնվազն հիսուն տոկոսն աուդիտորներ են, և նրա կանոնադրական կապիտալի առնվազն կեսը պատկանում է նրանց:

Աուդիտորի լիցենզիայի գոյությունը կարող է դադարեցվել դատական կարգով, եթե խախտվել են «Լիցենզավորման մասին» ՀՀ օրենքի պահանջները, մասնավորապես՝ կեղծ աուդիտորական եզրակացության տրամադրման, տեղեկատվության գաղտնազերծման դեպքերում և այլն:

Դրանից բացի «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի պահանջները խախտելու համար լիազորված մարմինը կարող է կիրառել պատասխանատվության հետևյալ միջոցները՝

- նախազգուշացում և խախտումները վերացնելու վերաբերյալ հանձնարարական, տուգանք:

Պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախությունները չբացահայտելու համար աուդիտորը ենթարկվում է քրեական պատասխանատվության: Աուդիտորը պատասխանատու է նաև պատվիրատուի առջև, եթե խախտել է նրա հետ կնքված պայմանագրի պայմանները, աուդիտորական ստուգումների պահանջները և այլ դեպքերում:

2.2. ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵՎ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒԻ ԻՐԱՎՈՒՆՔՆԵՐՆ ՈՒ ՊԱՐՏԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

Աուդիտորի (աուդիտ իրականացնող անձ) և պատվիրատուի (աուդիտի ենթարկվող անձ) իրավունքներն ու պարտականությունները կանոնակարգված են «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքում:

Աուդիտ իրականացնող անձը իրավունք ունի՝

- աուդիտորական ծառայությունների իրականացման ընթացքում լրիվ ծավալով ուսումնասիրել աուդիտի ենթարկվող անձի ֆինանսատնտեսական գործունեությանն առնչվող փաստաթղթերն, ինչպես նաև ստուգել փաստաթղթերում հաշվառված գույքի փաստացի առկայությունը,
- աուդիտի ենթարկվող անձից ստանալ աուդիտորական ծառայությունների իրականացման ընթացքում ծագած հարցերի վերաբերյալ բանավոր, գրավոր

բացատրություններ և այլ անհրաժեշտ տեղեկություններ, ինչպես նաև պահանջել այդպիսի տեղեկությունների ստացումը երրորդ անձանցից,

- աուդիտի ենթարկվող անձի գիտությամբ գրավոր հարցում անել և ստանալ երրորդ անձանցից անհրաժեշտ տեղեկատվություն կամ հավաստումներ,
- աուդիտորական ծառայությունների իրականացման աշխատանքներում ներգրավել այլ աուդիտորների, մասնագետների, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությունների,
- աուդիտորական եզրակացություն պատրաստելու համար աուդիտի ենթարկվող անձի կողմից անհրաժեշտ տեղեկատվություն չներկայացնելու դեպքում հրաժարվել աուդիտ անցկացնելուց կամ աուդիտորական կարծիք արտահայտելուց,
- իրականացնել ՀՀ օրենսդրությամբ չարգելված այլ իրավունքներ:

Աուդիտ իրականացնող անձը պարտավոր է՝

- աուդիտորական գործունեության իրականացման ընթացքում պահպանել ՀՀ օրենսդրության պահանջները,
- ապահովել իր աշխատող աուդիտորների, ինչպես նաև ներգրավված մասնագետների կողմից որոշ դեպքերում աուդիտորական ծառայություններ չիրականացնելու պատճառները,
- լիցենզիայի բացակայության դեպքում հրաժարվել աուդիտորական ծառայություններ իրականացնելուց,
- ապահովել աուդիտորական գործունեության իրականացման ընթացքում ստացված և կազմված փաստաթղթերի ծառայողական, առևտրային կամ բանկային գաղտնիք կազմող տեղեկատվության գաղտնիության պահպանումը,
- լիցենզիա ստանալու պահանջներից որևէ մեկը խախտելու դեպքում մեկ ամսվա ընթացքում այդ մասին գրավոր հայտնել լիազորված մարմնին,
- ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով լիազորված մարմնին ներկայացնել աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների կատարման նկատմամբ հսկողություն իրականացնելու համապատասխան հաշվետվություններ,
- ՀՀ կառավարության սահմանած կարգով վարել իր կողմից կնքված պայմանագրերի գրանցամատյան,
- կրել օրենքով նախատեսված այլ պարտականություններ:

Աուդիտի ենթարկվող անձը իրավունք ունի՝

- ինքնուրույն ընտրել աուդիտ իրականացնող անձին, եթե օրենքով կամ պայմանագրով այլ բան սահմանված չէ,
- աուդիտ իրականացնող անձից ստանալ աուդիտորական գործունեության մասին նորմատիվ իրավական ակտերի վերաբերյալ տեղեկատվություն,
- լիազորված մարմնին և մասնագիտացված կառույցին տեղեկացնել աուդիտ իրականացնող անձի կողմից աուդիտորական գործունեության ժամանակ նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների խախտման մասին,
- իրականացնել ՀՀ օրենսդրությամբ չարգելված այլ իրավունքներ:

Աուդիտի ենթարկվող անձը պարտավոր է՝

- չխոչընդոտել աուդիտորական ծառայությունների իրականացմանը և դրա համար աուդիտ իրականացնող անձին տրամադրել անհրաժեշտ փաստաթղթեր, աուդիտորի բանավոր և գրավոր հարցումներին տալ պարզաբանումներ և բացատրություններ, ինչպես նաև երրորդ անձանցից պահանջել աուդիտորական ծառայությունների իրականացման համար անհրաժեշտ տեղեկություններ,
- չձեռնարկել աուդիտորական ծառայությունների իրականացման ընթացքում ուսումնասիրվող հարցերի շրջանակները սահմանափակող որևէ միջոց,
- վերացնել աուդիտորական ծառայությունների իրականացման արդյունքում բացահայտված՝ հաշվապահական հաշվառման մեջ և ֆինանսական հաշվետվություններում տեղ գտած թերություններն ու խախտումները,
- աուդիտ իրականացնող անձից պահանջել ներկայանալու լիցենզիայի պատճենը,
- կրել օրենքով նախատեսված այլ պարտականություններ:

2.3. ԱՈՒԴԻՏԻ ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ԲՆՈՒԹԱԳԻՐԸ

Աուդիտորների մասնագիտական գործունեությունը կարգավորվում է աուդիտի ստանդարտներով: Դրանք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխանող աուդիտի անցկացման, ինչպես նաև հարակից ծառայությունների իրականացման մեթոդներն ու կարգը կանոնակարգող նորմատիվ իրավական ակտեր են:

Աուդիտի ստանդարտները սահմանում են աուդիտորական աշխատանքների իրականացման միասնական պահանջներ, որոնք կարգավորվում են ստուգումների ամբողջ գործընթացում:

Աուդիտի ստանդարտներն ապահովում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական գնահատման երաշխավորված մակարդակ և միաժամանակ բարձրացնում նրա հուսալիության աստիճանը: Այդ ստանդարտների պահանջների կատարումը պարտադիր է ինչպես աուդիտորի, այնպես էլ պատվիրատու կազմակերպության համար:

Աուդիտի ստանդարտները դասակարգվում են հետևյալ խմբերի՝

միջազգային,

- ազգային,
- ներքին:

Աուդիտի միջազգային ստանդարտների փաթեթը բաղկացած է 45 ստանդարտից, որոնք ներկայացված են ստորև բերված 10 խմբերի մեջ:

Աղյուսակ 2

Աուդիտի ստանդարտների խմբերի համարները և անվանումները

Ստանդարտների խմբի համարը	Ստանդարտների խմբի անվանումը
100-120	Ներածություն
200-260	Պատասխանատվություն
300-320	Պլանավորում
400-402	Ներքին վերահսկողություն
500-580	Աուդիտորական ապացույցներ
600-620	Մասնագետների աշխատանքի օգտագործում
700-720	Աուդիտորական հաշվետվություն և եզրակացություն
800-810	Հատուկ բնագավառներ
900-930	Հարակից ծառայություններ
1000-1012	Աուդիտի միջազգային պրակտիկայի հիմնադրույթներ

Աուդիտի միջազգային ստանդարտներն որոշ երկրներում ընդունված են ազգային ստանդարտների կարգավիճակով (Կիպրոսում, Մալայզիա L ալև): Դրանք մի շարք երկրներում լրացուցիչ մշակվել են և ներդրվել որպես ազգային ստանդարտներ (Հայաստան, Ռուսաստան և այլն): Կան նաև երկրներ (ԱՄՆ, Մեծ Բրիտանիա և այլն), որոնք ունենալով իրենց սեփական ստանդարտները՝ աուդիտի միջազգային ստանդարտներն ընդունում են որպես ի գիտություն:

Աուդիտի ստանդարտների կիրառումը տարբեր երկրներում զգալի ազդեցություն ունի աուդիտորական գործունեության վրա: Այն նպաստում է աուդիտորական աշխատանքների

կատարելագործմանը, որակի բարձրացմանը, ինչպես նաև աուդիտի միջազգային հարուստ փորձի օգտագործմանը:

ՀՀ-ում աուդիտորական գործունեությունը կարգավորվում է աուդիտի 34 ստանդարտներով: Այդ ստանդարտները պարունակում են աուդիտի հիմնական սկզբունքներն ու էական ընթացակարգերը, ինչպես նաև որոշակի բացատրական նյութեր և համապատասխան ցուցումներ: Աուդիտի ստանդարտներն են՝

ՍՍ 120 - «Աուդիտի ստանդարտների շրջանակները»,

ԱՍ 200 - «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նպատակն ու հիմնական սկզբունքները»,

ԱՍ 210 - «Աուդիտի անցկացման պայմանները»,

ԱՍ 220 - «Աուդիտորի աշխատանքի որակի վերահսկողությունը»,

ԱՍ 230 - «Փաստաթղթավորում»,

ԱՍ 240 - «Խարդախություն և սխալներ»,

ԱՍ 250 - «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների պահպանման ուսումնասիրումը»,

ԱՍ 300 - «Պլանավորում»,

ԱՍ 310 - «Գործիմացություն»,

ԱՍ 320 - «Էականությունն աուդիտում»,

ԱՍ 400 - «Ռիսկի գնահատումը և ներքին վերահսկողությունը»,

ԱՍ 401 - «Աուդիտի անցկացումը համակարգչային տեղեկատվական համակարգերի միջավայրում»,

ԱՍ 402 - «Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպությունների վերաբերյալ աուդիտորական ուսումնասիրությունները»,

ԱՍ 500 - «Աուդիտորական ապացույցներ»,

ԱՍ 501 - «Աուդիտորական ապացույցներ. հատուկ հոդվածների լրացուցիչ ուսումնասիրություններ»,

ԱՍ 510 - «Սկզբնական աուդիտ - սկզբնական մնացորդներ»,

ԱՍ 520 - «Վերլուծական ընթացակարգեր»,

ԱՍ 530 - «Աուդիտորական ընտրանքը և ընտրանքային այլ ընթացակարգերը»,

ԱՍ 540 - «Հաշվապահական գնահատումների աուդիտ»,

ԱՍ 550 - «Կապակցված կողմեր»,

ԱՍ 560 - «Հետագա դեպքեր»,

ԱՍ 570 - «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը»,

ԱՍ 580 - «Կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվությունը»,

ԱՍ 600 - «Այլ աուդիտորների կողմից կատարված աշխատանքների արդյունքների օգտագործումը»,

ԱՍ 610 - «Ներքին աուդիտորական աշխատանքների ուսումնասիրությունը»,

ԱՍ 620 - «Փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը»,

ԱՍ 700 - «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունը»,

ԱՍ 710 - «Համեմատություններ»,

ԱՍ 720 - «Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվություն»,

ԱՍ 800 - «Հատուկ նպատակներով իրականացված աուդիտի արդյունքում տրվող աուդիտորական եզրակացությունը»,

ԱՍ 810 - «Ապագա ֆինանսական տեղեկատվության ստուգումը»,

ԱՍ 910 - «Ֆինանսական հաշվետվությունների դիտարկման աշխատանքներ»,

ԱՍ 920 - «Ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ համաձայնեցված ընթացակարգերի իրականացման աշխատանքներ»,

ԱՍ 930 - «Ֆինանսական տեղեկատվության կոմպիլյացիա»:

Ներքին աուդիտի ստանդարտները սեփական հայեցողությամբ մշակվում են և հաստատվում աուդիտորական կազմակերպության կողմից և կիրառվում ներքին վերահսկողության ու խորհրդատվական գործունեության ընթացքում:

Այդ ստանդարտները պետք է ապահովեն միասնական մոտեցումներ և համահունչ լինեն երկրում ընդունված աուդիտի ստանդարտների պահանջներին:

Ներքին աուդիտի ստանդարտները ներտնտեսական բնույթի հրահանգների և ցուցումների յուրահատուկ համակարգ են, որոնց անհրաժեշտ է անընդհատ կատարելագործել դրանց կիրառման ոլորտների փոփոխության պատճառով: Այդ ստանդարտները մշակվում են աուդիտորական ծառայությունների տարբեր տեսակների կտրվածքով:

Աուդիտորական գործունեության ընթացքում ներքին ստանդարտների կիրառումը հնարավորություն է տալիս՝

- պահպանել երկրում ընդունված աուդիտի ստանդարտների պահանջները,
- կրճատել աուդիտորական ստուգումների աշխատատարությունը,
- ընդլայնել աուդիտորական ծառայությունների ծավալը և այլն:

Ներքին աուդիտի ստանդարտները հիմնականում բաղկացած են հետևյալ խմբերից՝

- աուդիտորական կազմակերպության կառուցվածքը, գործունեության կազմակերպումը, աուդիտորների իրավունքներն ու պարտականությունները և պայմանագրերի կազմումը կարգավորող ստանդարտներ,

- աուդիտի ստանդարտների դրույթների վերծանումը, լրացումը և հստակեցումը ապահովող ստանդարտներ՝ աուդիտորի պատասխանատվությունը, աուդիտի պլանավորումը, պատվիրատուի ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատումը, աուդիտորական ապացույցների ստացումը, եզրակացությունների ձևավորման կարգը և այլն,
- հաշվապահական հաշվառման առանձին բաժինների և հաշիվների կտրվածքով աուդիտորական ստուգումների անցկացման մեթոդիկայի վերաբերյալ ստանդարտներ՝ ընթացակարգեր, աղյուսակներ, հրահանգներ և այլն,
- աուդիտի հարակից ծառայությունների մատուցման գծով ստանդարտներ:

Ներքին աուդիտի ստանդարտներում ընդգրկվում են աուդիտորական գործընթացի բոլոր փուլերում կիրառվող ընթացակարգերը և բաղկացած են հետևյալ տարրերից՝

- աուդիտորական աշխատանքների պլանավորում,
- կազմակերպության տնտեսական գործունեության ուսումնասիրում,
- խարդախության և սխալների ռիսկի բացահայտում,
- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետության գնահատում,
- աուդիտորական ընթացակարգերի նախատեսում,
- անկախ դիտարկումների անցկացում,
- աուդիտորական հաշվետվությունների կազմում:

Ներտնտեսական ստանդարտների առկայությունը վկայում է աուդիտորական կազմակերպության հուսալիության բարձր մակարդակի մասին: Դրանք համարվում են աուդիտորական կազմակերպության մտավոր սեփականությունը: Աուդիտորը իրավունք չունի բացահայտել այդ ստանդարտների բովանդակությունը, քանի որ դրանց մեջ ներկայացվում է գաղտնի տեղեկատվություն:

3.1. ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵՎ ՊԱՏՎԻՐԱՏՈՒԻ ԸՆՏՐՈՒԹՅՈՒՆԸ

Աուդիտորական գործընթացի հստակ կազմակերպման և արդյունավետ իրականացման համար կարևոր նշանակություն ունի նախապես մշակել պատվիրատու կազմակերպության ընտրության հուսալի չափանիշներ: Այն հնարավորություն կընձեռնի ապահովել աուդիտորական կազմակերպության հեղինակությունը, նվազեցնել նրա ռիսկի գործունեության մակարդակը և խուսափել ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ բարոյական բնույթի տարբեր կորուստներից:

Աուդիտորական կազմակերպության կողմից պատվիրատուի ընտրության ժամանակ նպատակահարմար է գնահատել՝

- պատվիրատուի ճյուղային առանձնահատկությունները,
- աուդիտի նպատակը և աշխատատարության աստիճանը,
- աուդիտորական ռիսկի մակարդակը,
- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետությունը,
- պատվիրատուի և շուկայի մասնակիցների փոխհարաբերությունները,
- պատվիրատուի կողմից աուդիտորական կազմակերպության փոփոխության պատճառները,
- նախորդ տարվա աուդիտորական եզրակացության բովանդակությունը,
- աուդիտի իրականացման հնարավորությունները և այլն:

Եթե գնահատման արդյունքները վկայում են աուդիտորական կազմակերպության գործունեության ռիսկի բարձր մակարդակի և սահմանափակ հնարավորությունների մասին, ապա պատվիրատուն չի ընդունվում սպասարկման համար:

Աուդիտորական և պատվիրատու կազմակերպությունների միջև կարող են ձևավորվել պաշտոնական կամ ոչ պաշտոնական բնույթի հարաբերություններ: Պաշտոնական հարաբերությունների դեպքում պատվիրատուն աուդիտորական կազմակերպության հետ սերտ կապեր չի հաստատում: Պատվիրատուն աուդիտորից պահանջում է սեղմ ժամկետներում անցկացնել համապատասխան աշխատանքներ և տալ աուդիտորական եզրակացություն:

Ոչ պաշտոնական հարաբերությունների ժամանակ նրանց միջև ձևավորվում են երկարաժամկետ կապեր, երբ աուդիտորն, իր բուն աշխատանքից բացի, իրականացնում է ինչպես ներքին աուդիտին յուրահատուկ գործառույթներ, այնպես էլ խորհրդատվական, փորձագիտական և վերլուծական բնույթի ծառայություններ:

Պատվիրատուի համար նույնպես կարևոր նշանակություն ունի աուդիտորական կազմակերպության ընտրության հարցը: Այն հիմնականում իրականացվում է հետևյալ չափանիշներով՝

- շուկայում աուդիտորական կազմակերպության հեղինակությունը, սպասարկվող խոշոր կազմակերպությունների թիվը,
- աուդիտորական ծառայությունների տեսականին և արժեքը,
- պատասխանատվությունը աուդիտի որակի դիմաց,
- աուդիտորների փորձառությունը և այլն:

Պատվիրատուն հնարավորություն ունի ընտրել այնպիսի աուդիտորական կազմակերպություն, որք չափավոր գներով առաջարկում է ծառայությունների լայն տեսականի: Իր հերթին, աուդիտորական կազմակերպությունը իր մշտական պատվիրատուին տրամադրում է գնային զեղչեր: Դրա հետ միասին նա գովազդային տեղեկատվության մեջ ներկայացնում է իր հանրաճանաչ պատվիրատուներին և դրանով իսկ հաստատում աուդիտորական շուկայում ունեցած իր հեղինակությունը:

3.2. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՆԱՄԱԿ-ՊԱՐՏԱՎՈՐԱԳԻՐԸ ԵՎ ՊԱՅՍԱՆԱԳԻՐԸ

Պատվիրատուն աուդիտորական կազմակերպությանն ընտրելուց հետո աուդիտի իրականացման նպատակով դիմում է նրան պաշտոնական առաջարկությամբ: Պատվիրատու և աուդիտորական կազմակերպությունները աուդիտի անցկացման պայմանների շուրջ կարող են գալ միասնական համաձայնության, որք դրսևորվում է նամակ-պարտավորագրի միջոցով:

Աուդիտորական կազմակերպությունը, հնարավոր թյուրիմացություններից խուսափելու նպատակով, նամակ-պարտավորագիրը ուղարկում է պատվիրատուին: Աուդիտի պայմանները նպաստավոր գնահատելու դեպքում վերջինս տալիս է իր գրավոր համաձայնությունը:

Նամակ-պարտավորագրի բովանդակությունը պայմանավորված է պատվիրատու կազմակերպության գործունեության աուդիտի անցկացման հնարավորություններով:

Սակայն այդ կարևոր փաստաթղթի մեջ ներառվում են մի շարք անհրաժեշտ պայմաններ

աուդիտի անցկացման նպատակը,

- պատվիրատուի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար,

աուդիտորի կողմից նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների հաշվի առնելը,

- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերում էական խեղաթյուրումների չբացահայտման ռիսկի առկայությունը, տեղեկատվական աղբյուրներից անարգել օգտվելու հնարավորության ապահովումը,
- աուդիտորական հաշվետվության և եզրակացության կազմումը:

Նամակ-պարտավորագրի մեջ աուդիտորական կազմակերպությունը կարող է ներկայացնել նաև մի շարք այլ պայմաններ՝ աուդիտի պլանավորումը, պատվիրատուի կողմից այդ փաստաթղթի հաստատումը, վճարման կարգը, այլ մասնագետների ներգրավման համաձայնությունը և այլն:

Աուդիտորական և պատվիրատու կազմակերպությունների միջև երկարաժամկետ կապերի հաստատման դեպքում շատ հնարավոր է չկազմել նոր նամակ-պարտավորագիր: Սակայն աուդիտորական կազմակերպությունը անհրաժեշտության դեպքում կարող է վերանայել պարտավորությունների պայմանները և այդ մասին տեղյակ պահել պատվիրատուին:

Նամակ-պարտավորագրի ուղարկման հարցը կարող է հրատապություն ստանալ հետևյալ պատճառներով՝

- պատվիրատուն այլ կերպ է գնահատում աուդիտի նպատակն ու շրջանակները,
- պատվիրատուի գործունեության ոլորտներում կատարվել են տեղաշարժեր,
- տեղի է ունեցել պարտավորությունների պայմանների փոփոխություն,
- կան օրենսդրական կարգավորման պահանջներ:

Աուդիտորի և պատվիրատուի փոխհարաբերությունները պաշտոնապես կարգավորվում են աուդիտորական պայմանագրով: Այն էականորեն չի տարբերվում ձեռնարկատիրական գործունեության մյուս պայմանագրերից:

Աուդիտորական պայմանագիրն իրավաբանորեն արտացոլում և վավերացնում է նրա երկու կողմերի՝ աուդիտորի և պատվիրատուի համաձայնեցված շահերը: Այն մյուս պայմանագրերից միայն տարբերվում է նրանով, որ միաժամանակ հաշվի է առնում նաև երրորդ կողմի շահերը: Այստեղ շատ կարևոր է պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունն օգտագործողների շահերի գիտակցումը, քանի որ ցածրորակ ստուգումների հետևանքով աուդիտորական կազմակերպությունը *պատասխանատվություն է կրում նրանց հասցված վնասի չափով*:

Աուդիտորական պայմանագրի կազմման ժամանակ անհրաժեշտ է հստակ ձևակերպել պատվիրատուի պահանջները: Աուդիտորական աշխատանքների

արդյունավետությունը որոշակիորեն պայմանավորված է այդ պայմանագրի կազմման հստակությունից:

Պատվիրատուի գործունեության նախնական ուսումնասիրության հիման վրա աուդիտորի կողմից նրա մոտ աուդիտորական աշխատանքների կատարման մասին որոշում ընդունելուց հետո սկսվում են պայմանագրի կազմման նախապատրաստական աշխատանքներ՝ աշխատատարության գնահատում, աշխատանքների արժեքի ու ժամկետների որոշում և այլն:

Աուդիտորական պայմանագրում պարտադիր կերպով ներկայացվում են՝

- պայմանագրի առարկան,
- աուդիտի պայմանները,
- աուդիտորի իրավունքներն ու պարտականությունները,
- պատվիրատուի իրավունքներն ու պարտականությունները,
- կողմերի պատասխանատվությունը և վեճերի լուծման կարգը,
- աուդիտի արժեքը և վճարման կարգը,
- աուդիտի ժամկետները և փուլերը,
- աուդիտի նորմատիվ իրավական ակտերը:

Պայմանագրի մեջ նպատակահարմար է նաև արտացոլել այնպիսի պայմաններ, որոնք աուդիտորին հնարավորություն են տալիս հրաժարվել դրական աուդիտորական եզրակացություն տալուց: Ցանկալի է պայմանագրում նախատեսել աուդիտորի աշխատանքի դիմաց կանխավճարի առկայությունը, որը երաշխավորում է նրա ֆինանսական անկախությունը: Դրանից բացի, պայմանագրում կարելի է ամրագրել մի պայման, ըստ որի՝ պատվիրատուի կողմից այն միակողմանի կերպով լուծարելիս վճարվի փաստացի կատարված աշխատանքների դիմաց:

Աուդիտորական պայմանագրով են որոշվում նաև աշխատանքների արժեքը, վճարման կարգը և ձևը: Դրանք չեն կարող կախվածության մեջ դրվել պատվիրատուի այնպիսի պահանջներից, որոնք կարող են ազդել աուդիտորական եզրակացության բովանդակության վրա:

3.3. ԱՌԻԴԻՏԻ ՈԱԶՄԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄԸ ԵՎ ՊԼԱՆԱՎՈՐՄԱՆ ՓՈԽԵՐԸ

Առողիտորական գործընթացն իրականացվում է պայմանագրով նախատեսված սահմանափակ ժամկետներում: Դրա արդյունավետության ապահովման նպատակով առողիտորին անհրաժեշտ է, ելնելով պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեության առանձնահատկություններից, ձևավորել առողիտի ռազմավարությունը:

Վերջինս նախատեսում է ուսումնասիրել պատվիրատու կազմակերպության գործունեությունը բնութագրող տեղեկատվական տվյալները, ներքին վերահսկողության համակարգը և առանձին տնտեսական գործառնությունների ստուգումների առանձնահատկությունները:

Առողիտի ռազմավարությունը ձևավորվում է առողիտորական գործընթացի նպատակների իրագործման առավել արդյունավետ ուղիների ընտրության հիման վրա: Այն կախված է առաջադրված խնդիրների բնույթից, առողիտորի որակավորման և փորձառության աստիճանից, պատվիրատուի գործունեության առանձնահատկությունների գնահատումից և այլ գործոններից:

Առողիտի ռազմավարության բաղկացուցիչ տարրերից են՝

- նախնական ընթացակարգերը՝ առողիտորական ռիսկի նախնական գնահատումը, առողիտորների խմբի ձևավորումը, պատվիրատուի պահանջների և պարտավորությունների պայմանների որոշումը,
- նախնական պլանավորումը՝ պատվիրատուի գործունեության առանձնահատկությունների և հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողության համակարգերի ուսումնասիրումը, նախնական վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը, ինչպես նաև պատվիրատուի հետ առողիտի պլանի քննարկումը,
- առողիտի պլանի ձևավորումը՝ ֆինանսական հաշվետվություններում էական սխալի առկայության ռիսկի գնահատումը, խեղաթյուրումների հնարավոր մակարդակի որոշումը,
- առողիտի պլանի իրականացումը՝ վերահսկողական ու վերլուծական ընթացակարգերի անցկացումը և արդյունքների գնահատումը, ֆինանսական հաշվետվությունների ամփոփ գնահատումը,
- առողիտի արդյունքների ամփոփումը՝ ամփոփ հաշվետվության կազմումը և առողիտորական եզրակացության ներկայացումը:

Առողիտի ռազմավարությունն արտահայտվում է առողիտորական աշխատանքների պլանավորման միջոցով: Վերջինս առողիտի ռազմավարության և ենթադրվող բնույթի, ծավալի ու իրականացման ժամկետների վերաբերյալ հիմնական մոտեցումների մշակումն է:

Աուդիտորական գործընթացի պլանավորումից առաջ անհրաժեշտ է կատարել նախապատրաստական աշխատանքներ և գնահատել գործիմացությունը, էականությունը, աուդիտորական ռիսկը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողության համակարգերը:

Պլանավորումը աուդիտորական գործընթացի կարևոր բաղադրիչներից մեկն է: Աուդիտորական կազմակերպությունը այն սկսում է մինչև պատվիրատուին ուղղված նամակ-պարտավորագրի կազմումը և պայմանագրի կնքումը:

Աուդիտի պլանավորման փուլերն են՝

աուդիտի նախնական պլանավորում,
աուդիտի ընդհանուր պլանի կազմում,

- աուդիտի ծրագրի կազմում:

Աուդիտորը նախնական պլանավորման փուլում որոշում է պատվիրատու կազմակերպության հետ համագործակցության նպատակահարմարությունը և նրա հետ համաձայնեցնում աուդիտորական գործընթացի հետ կապված բոլոր կազմակերպչական հարցերը:

Այդ փուլում աուդիտորը ծանոթանում է պատվիրատուի տնտեսական գործունեությանը, կազմակերպչական կառուցվածքին, ճյուղային առանձնահատկություններին, արտադրանքի տեսականուն, մատակարարներին ու գնորդներին, հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողության համակարգերին, ֆինանսական դրությանը, ինչպես նաև նախորդ աուդիտորական կազմակերպության հետ ունեցած փոխհարաբերություններին:

Դրա հետ միասին աուդիտորը գնահատում է պատվիրատուի մոտ աուդիտի անցկացման հնարավորությունը: Դրական արդյունքների դեպքում աուդիտորը պատվիրատուի հետ կնքում է համապատասխան պայմանագիր:

Այնուհետև պլանավորվում է աուդիտորական խմբի կազմը, աշխատանքների իրականացման ժամկետները և այլն:

Պլանավորման մյուս երկու փուլերի նպատակը աուդիտի ընդհանուր պլանի և ծրագրի կազմումն է: Այն իրականացվում է աուդիտի նախնական պլանավորման փուլում պատվիրատուի գործունեության վերաբերյալ ստացված տվյալների և կատարված ուսումնասիրությունների արդյունքների հիման վրա: Դրանք հնարավորություն են ընձեռնում բացահայտել այն հավանական գործոնները, որոնք ենթակա են լուրջ հետազոտության:

Աուդիտի ընդհանուր պլանի և ծրագրի կազմման համար աուդիտորական կազմակերպությունը գնահատում է պատվիրատուի ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետությունը: Այն համարվում է արդյունավետ միայն այն դեպքում, երբ ժամանակին նախազգուշացնում ու բացահայտում է սխալ տեղեկատվությունը:

Արդյունավետության գնահատման համար պետք է ստանալ անհրաժեշտ քանակի աուդիտորական ապացույցներ:

Աուդիտի ընդհանուր պլանի և ծրագրի կազմման ընթացքում աուդիտորը գործիմացության գնահատման հիման վրա իր համար սահմանում է էականության և աուդիտորական ռիսկի ընդունելի մակարդակ, որը հնարավորություն է տալիս լիարժեք գնահատել պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Աուդիտորական ռիսկի պլանավորման ժամանակ աուդիտորը որոշում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներտնտեսական և վերահսկողության ռիսկերը: Նա բացահայտում է նաև այն գոտիները, որտեղ պլանավորվում են անցկացնել աուդիտորական ընթացակարգեր:

Պլանավորման որոշ դրույթներ կարելի է համաձայնեցնել պատվիրատուի հետ, սակայն դրա ամբողջ պատասխանատվությունը դրված է աուդիտորի վրա:

Աուդիտի ընդհանուր պլանի հիմնական տարրերն են՝

- աուդիտորական խմբի ձևավորումը,
- աուդիտի անցկացման ժամկետների սահմանումը,
- առանձին աուդիտորների միջև աշխատանքի բաժանումը,
- աուդիտորների հրահանգավորումը,
- փորձագետների ներգրավման անհրաժեշտությունը,
- աուդիտորական հաշվետվությունների ու եզրակացությունների կազմման ժամանակացույցերը:

Աուդիտի ընդհանուր պլանը համարվում է ուղեցույց աուդիտորական ծրագրի իրականացման համար: Վերջինս աուդիտորական ընթացակարգերի մանրամասն ցանկ է և օգտագործվում է աուդիտի առանձին փուլերի իրականացման ժամանակ:

Աուդիտի ծրագիրը աուդիտորների խմբի անդամների համար ծառայում է որպես հրահանգ, իսկ խմբի ղեկավարին հնարավորություն է ընձեռնում վերահսկել նրանց գործունեությունը:

Աուդիտի ծրագիրը աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացման ժամանակացույց է: Այն ներառում է վերահսկողության թեստերի ծրագիրը և աուդիտորական էական ընթացակարգերը:

Վերահսկողության թեստերի ծրագիրը պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվության հավաքագրման ընթացակարգեր են:

Աուդիտորական էական ընթացակարգերը հաշվապահական հաշիվների մնացորդների և շրջանառությունների հավաստիության ստուգման ընթացակարգերն են:

Աուդիտի ծրագրի հիմնական բաղկացուցիչներն են՝

- աուդիտորների աշխատանքային ժամանակացույցը,

- աուդիտորական ընթացակարգերի նկարագրությունը,
- աուդիտորական աշխատանքների վերահսկողությունը,
- աուդիտորների թիվը, աշխատանքների ծավալը և հաջորդականությունը:

Աուդիտի ծրագիրն ընդգրկում է՝

- տնտեսական գործառնությունների թեստավորումը, որն անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին հոդվածների հավաստիության գնահատման համար,
- վերլուծական ընթացակարգերը, որոնք կիրառվում են պատվիրատուի գործունեության ուսումնասիրության և ֆինանսական դրության գնահատման համար,
- հաշվապահական հաշվեկշռի հոդվածների թեստավորումը, որի նպատակը գլխավոր գրքի հոդվածների հավաստիության ստուգումն է:

Պլանավորման գործընթացի ավարտին աուդիտի ընդհանուր պլանն ու ծրագիրը փաստաթղթավորվում են և հաստատվում սահմանված կարգով:

3.4. ԳՈՐԾԻՍԱՑՈՒԹՅԱՆ ԵՎ ԷԱԿԱՆՈՒԹՅԱՆ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատման նպատակով աուդիտորը պլանավորման գործընթացում հավաքագրում է նրա տնտեսական գործունեության վերաբերյալ անհրաժեշտ գիտելիքներ: Այդ պայմաններում աուդիտորը հնարավորություն է ունենում արդյունավետ գնահատել այն իրադարձությունները և գործառնությունները, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա:

Աուդիտի պլանավորման սկզբնական փուլում աուդիտորը պատվիրատուի տնտեսական գործունեության ոլորտների, ճյուղային առանձնահատկությունների, ֆինանսական դրության և մի շարք այլ հարցերի վերաբերյալ ձեռք է բերում նախնական տեղեկատվություն: Վերջինս աուդիտի գործընթացում աստիճանաբար լրացվում ու հարստացվում է: Այն իրենից ներկայացնում է աուդիտի բոլոր փուլերում տեղեկատվության հավաքագրման և գնահատման մշտական գործընթաց:

Պատվիրատու կազմակերպության տեղեկատվական տվյալները աուդիտորն հիմնականում հավաքագրում է հետևյալ ուղղություններով՝

- ըստ գործունեության ոլորտի՝ շուկան և մրցակցությունը, գործառնական ռիսկը, հաշվապահական հաշվառման խնդիրների առանձնահատկությունները և այլն,

- ըստ կառավարման համակարգի՝ կազմակերպության կառուցվածքը, կազմակերպարարական ձևը, տնօրենների խորհուրդը, գործադիր ղեկավարությունը, ներքին աուդիտի ծառայությունը և այլն,
- ըստ ֆինանսական արդյունքների ցուցանիշների՝ զուտ շահույթը, եկամուտների ու ծախսերի տարրերը և այլն,
- ըստ ֆինանսական գործակիցների՝ ակտիվների իրացվելիությունը, շահութաբերությունը, շրջանառելիությունը և ֆինանսական կայունությունը:

Այդ տեղեկատվության հիման վրա աուդիտորը կազմում է աուդիտի ընդհանուր պլանը և ծրագիրը, գնահատում աուդիտորական ռիսկի աստիճանը, որոշում էականության մակարդակը, ինչպես նաև բացահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը:

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորի համար անհնարին է բացարձակ ճշգրտությամբ որոշել պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը: Դրա հետ միասին աուդիտորը պարտավոր է կարծիք արտահայտել այն մասին, թե արդյոք այդ հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով կազմված են սահմանված պահանջներին համապատասխան:

Այդ պայմաններում երաշխավորվում է ֆինանսական հաշվետվության տվյալների հավաստիության այնպիսի մակարդակ, երբ այն օգտագործողները, հիմնավոր եզրակացություններ կատարելով, կարող են ընդունել արդյունավետ կառավարչական որոշումներ:

Էականությունն աուդիտում ունի երկու չափանիշ՝ որակական և քանակական: Առաջին չափանիշը էական սխալների բնույթն է, երբ աուդիտորը որոշում է, թե դրանք որքանով են շեղվել երկրորդ ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներից: Երկրորդ չափանիշը էական սխալների գումարային մեծությունն է, որոնք էականորեն ազդում են ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա:

Հետազոտության արդյունքներով աուդիտորը սահմանում է էականության հնարավոր մակարդակը, այսինքն՝ այն սահմանային չափը, որից սկսած շուկայի մասնակիցները չեն կարող կատարել հիմնավոր եզրակացություններ և ընդունել արդյունավետ կառավարչական որոշումներ:

Էականության բացարձակ մակարդակը ձևավորվում է պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատությունը բնութագրող ցուցանիշների համակարգի հիման վրա: Այն որոշվում է աուդիտի պլանավորման փուլի վերջում և ներկայացվում ընդհանուր պլանի մեջ:

Աուդիտորական գործընթացում նոր հանգամանքների առաջացման դեպքում աուդիտորն իրավունք ունի փոփոխել էականության մակարդակը և այն արտացոլել իր աշխատանքային փաստաթղթերում:

Էականության մակարդակը աուդիտորը հաշվի է առնում աուդիտորական գործընթացի բոլոր փուլերում: Աուդիտորին անհրաժեշտ է գիտակցել, որ բացահայտված առանձին խեղաթյուրումները կարող են էական նշանակություն չունենալ, իսկ դրանց համախմբման դեպքում՝ էականորեն ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա:

Առանձին հաշվապահական հաշիվների և գործառնությունների էականության գնահատման արդյունքում պարզվում է, թե որ հարցերի վրա է պետք մեծ ուշադրություն դարձնել:

Այն դեպքերում, երբ բացահայտված խեղաթյուրումները անհամեմատ փոքր են, իսկ հաշվապահական հաշվառման և նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներից շեղումների որակական տարբերությունը նվազագույնն է, ինչպես նաև աուդիտորի մասնագիտական դատողությունները էական չեն, ապա նա եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով կազմված են սահմանված պահանջներին համապատասխան: Հակառակ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները չեն կարող ճանաչվել արժանահավատ:

Բացահայտված խեղաթյուրումների վերացման նպատակով աուդիտորը պատվիրատուին առաջարկում է սահմանված կարգով դրանք ճշգրտել համապատասխան հաշվապահական ձևակերպումների միջոցով: Պատվիրատուից մերժում ստանալու դեպքում աուդիտորը նախապատրաստում է ոչ դրական աուդիտորական եզրակացություն:

3.5. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՌԻՍԿԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Աուդիտորական ռիսկը պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատումից հետո չբացահայտված էական սխալների և խեղաթյուրումների առկայության կամ այդ երևույթների բացակայության պայմաններում աուդիտորի կողմից դրանց ճանաչման հավանականությունն է:

Աուդիտորական ռիսկը աուդիտորի ձեռնարկատիրական ռիսկն է: Այն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների անարդյունավետ աուդիտորական աշխատանքների ռիսկի գնահատումը: Վերջինս հենվում է պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողության համակարգերի գործունեության, ինչպես նաև

աուդիտորի կողմից էական սխալների և խեղաթյուրումների չբացահայտման ռիսկի վրա: Աուդիտորին անհրաժեշտ է ձեռնարկել միջոցառումներ՝ աուդիտորական ռիսկի ընդունելի նվազագույն մակարդակ ձևավորելու համար:

Աուդիտորական ռիսկի բաղկացուցիչ տարրերն են՝

- բնորոշ ռիսկ,
- վերահսկողության ռիսկ,
- չհայտնաբերման ռիսկ:

Բնորոշ ռիսկը հաշվապահական հաշիվների մնացորդներում կամ գործառնություններում առկա խեղաթյուրումների նկատմամբ զգայությունն է, որոնք ներքին վերահսկողության բացակայության պայմաններում առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին կարող են էական բնույթ կրել:

Աուդիտի ընդհանուր պլանի կազմման ընթացքում աուդիտորը մի շարք գործոններով գնահատում է պատվիրատուի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված բնորոշ ռիսկը՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրումների հանգամանքները,
- գործունեության առանձնահատկությունները,
- տնտեսական և մրցակցային պայմանները,
- հաշվապահական հաշվառման համակարգի արդյունավետությունը և այլն:

Այդ ընթացքում աուդիտորը ուսումնասիրում է՝

- հաճախակի խեղաթյուրումներ կատարված հաշվապահական հաշիվները,
- փորձագիտական գնահատման արժանացած գործարքները,
- արտաստվոր բնույթի գործառնությունները և այլն:

Վերահսկողության ռիսկի դեպքում հաշվապահական հաշիվների մնացորդներում կամ տնտեսական գործառնություններում առկա խեղաթյուրումներն առանձին վերցրած կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին կարող են էական բնույթ կրել, եթե հաշվապահական հաշվառման ու ներքին վերահսկողության համակարգերի միջոցով ժամանակին չհայտնաբերվեն և չուղղվեն:

Վերահսկողության ռիսկի միջոցով գնահատվում է էական խեղաթյուրումների կանխարգելման, բացահայտման և վերացման գործում պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետությունը: Այդ համակարգերի առանձնահատկությունների պատճառով ռիսկի որոշակի մակարդակի առկայությունը անխուսափելի է:

Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետության գնահատման նպատակով աուդիտորը հավաքագրում է համապատասխան տեղեկատվություն: Նա յուրաքանչյուր հաշվի մնացորդի կամ

գործառնությունների կտրվածքով կատարում է վերահսկողության ռիսկի նախնական գնահատման աշխատանքներ: Եթե այդ համակարգերը արդյունավետ չեն գործում, ապա դա վկայում է վերահսկողության ռիսկի բարձր մակարդակի մասին: Որոշ ընթացակարգեր իրականացվում են վերահսկողության թեստերի միջոցով: Հավաքագրված ամբողջ տեղեկատվությունը աուդիտորը փաստաթղթավորում է: Դրանց հիման վրա նա ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ և կատարում վերահսկողության ռիսկի վերջնական գնահատում:

Չհայտնաբերման ռիսկը իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում բոլոր խեղաթյուրումների չհայտնաբերման հավանականությունն է, որը սուբյեկտիվորեն որոշվում է աուդիտորի կողմից: Այդ ռիսկը համարվում է աուդիտորի գործունեության արդյունավետությունը բնութագրող կարևոր ցուցանիշ:

Չհայտնաբերման ռիսկի որոշակի մակարդակ միշտ առկա է, նույնիսկ աուդիտորական ընթացակարգերի՝ մանրագնին կերպով իրականացման արդյունքում, քանի որ ստացված ապացույցները հիմնականում ունեն ոչ ք է որոշիչ, այլ համոզիչ բնույթ:

Աուդիտորը բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի գնահատման արդյունքներով որոշում է այն ընթացակարգերը, որոնց իրականացման միջոցով կարելի է նվազեցնել աուդիտորական ռիսկի մակարդակը: Այդ երկու ռիսկերի և չհայտնաբերման ռիսկի մակարդակների միջև գոյություն ունի հակադարձ համեմատական կախվածություն: Բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի բարձր մակարդակների դեպքում աուդիտորը պետք է նպաստի չհայտնաբերման ռիսկի հնարավոր նվազեցմանը, որի արդյունքում աուդիտորական ռիսկը կապահովի ընդունելի մակարդակ: Դրա բացակայության դեպքում աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ կարող է ներկայացնել վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք հայտնելուց:

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորին անհրաժեշտ է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների բոլոր պատճառները: Դրա համար նա, ելնելով աուդիտի էականության ընդունված աստիճանից և հաշվապահական հաշվառման համակարգի առանձնահատկություններից, իրականացնում է որոշակի ընթացակարգեր՝ նպատակ ունենալով ապահովել աուդիտորական ռիսկի ընդունելի մակարդակ:

Աուդիտորական ռիսկի և աուդիտի էականության մակարդակների միջև գոյություն ունի հակադարձ համեմատական կախվածություն: Այսպես, որքան ցածր է էականության մակարդակը, այնքան բարձր է աուդիտորական ռիսկը, և հակառակը:

Աուդիտի իրականացման ցածր մակարդակի պայմաններում աուդիտորը լրացուցիչ ընթացակարգերի իրականացման միջոցով հնարավորին չափ կարող է նվազեցնել վերահսկողության կամ չհայտնաբերման ռիսկերի գնահատված մակարդակը:

Աուդիտորական ռիսկը որոշվում է՝ ելնելով աուդիտորի գիտելիքներից և փորձից կամ ռիսկի երեք բաղադրիչների արտադրյալով:

Աուդիտորական ռիսկի ընդունելի մակարդակի վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար կատարվում են պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական դրության, ֆինանսական արդյունքների և գործունեության ոլորտների գծով վերլուծական հետազոտություններ:

3.6. ՀԱՇՎԱՊԱՀԱԿԱՆ ՀԱՇՎԱՌՄԱՆ ԵՎ ՆԵՐՔԻՆ ՎԵՐԱՀԱՅՈՂՈՒԹՅԱՆ ՀԱՄԱԿԱՐԳԵՐԻ ԳՆԱՀԱՏՈՒՄԸ

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորն ուսումնասիրում ու գնահատում է պատվիրատու կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի արդյունավետությունը: Աուդիտորը պետք է համոզված լինի այն բանում, որ հաշվապահական հաշվառման համակարգը հավաստիորեն է արտացոլում պատվիրատուի տնտեսական գործունեությունը: Դրան կարող է նպաստել նաև ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետ գործունեությունը:

Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի առանձնահատկությունները աուդիտորը ենթարկում է փաստաթղթավորման՝ թեստային ընթացակարգեր, ստուգման թերթիկներ, հարցումներ, արձանագրություններ և այլն: Դրանց բացակայությունը վկայում է աուդիտորական աշխատանքների ցածր մակարդակի մասին:

Աուդիտորը մշակում է հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի ուսումնասիրման ու գնահատման մեթոդներ և դրանց հիման վրա պլանավորում համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր: Այդ համակարգերի թերությունների և դրանց վերացման ուղիների մասին աուդիտորը իր հաշվետվության մեջ ներկայացնում է պատվիրատու կազմակերպությանը:

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորը պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման համակարգերի առանձնահատկությունները ուսումնասիրում է հետևյալ ուղղություններով՝

- հաշվապահական հաշվառման վարման հիմնական սկզբունքները և քաղաքականությունը,
- հաշվապահական հաշվառման ծառայության կազմակերպչական կառուցվածքը,
- հաշվապահական հաշվառման ծառայության աշխատակիցների միջև աշխատանքների բաժանումը,

- տնտեսական գործառնություններն արտացոլող փաստաթղթերի նախապատրաստման, շրջանառության և պահպանման կազմակերպումը,
- հաշվաչին գրանցամատյանների մեջ տնտեսական գործառնությունների արտացոլման կարգը և դրանց ամփոփման մեթոդները,
- ֆինանսական հաշվետվությունների նախապատրաստման կարգը,
- ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման բարձր ռիսկային գոտիները հաշվապահական հաշվառման մեջ,
- հաշվապահական հաշվառման համակարգում կիրառվող վերահսկողության միջոցները:

Աուդիտորը ստուգում է երկրում ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներին պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման համակարգի համապատասխանության աստիճանը և հայտնաբերված խախտումներն արտացոլում է իր աշխատանքային փաստաթղթերում:

Աուդիտորն ուսումնասիրում է նաև պատվիրատու կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը, որի տարրերն են՝

- հաշվապահական հաշվառման համակարգը,
- վերահսկողության միջավայրը,
- վերահսկողության միջոցները:

Վերահսկողության միջավայրը ներքին վերահսկողության համակարգի գործունեությանն ուղղված պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարության իրազեկությունն է և նրա կողմից գործնական քայլերի ձեռնարկումը: Պատվիրատուն պատասխանատվություն է կրում իր ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետ գործունեության համար:

Վերահսկողության միջավայրն ընդգրկում է՝

- պատվիրատուի գործունեության կառավարման հիմնական սկզբունքները,
- կազմակերպչական կառուցվածքը,
- իրավունքների և պարտականությունների օպտիմալ բաշխումը,
- կադրային քաղաքականությունը,
- տնտեսական գործունեության համապատասխանությունը նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջներին,
- ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման կարգը:

Աուդիտորին անհրաժեշտ է գնահատել հատկապես վերահսկողության միջավայրը: Կայուն միջավայրը զգալիորեն ազդում է վերահսկողության ընթացակարգերի

արդյունավետության վրա: Դրանք փաստորեն պատվիրատուի կողմից վերահսկողության միջավայրը լրացնող ընթացակարգերն են:

Վերահսկողության միջոցներն ապահովում են հաշվապահական հաշիվներում բոլոր գործառնությունների ճիշտ, ժամանակին և սահմանված կարգով գրանցումները:

Ներքին վերահսկողության ընթացակարգերից են՝

- հաշվապահական գրանցումների ստուգումը,
- հաշվապահական փաստաթղթերի ստուգումը,
- ակտիվների գույքագրման կազմակերպումը,
- երրորդ անձանց կողմից ստացված տեղեկատվության օգտագործումը,
- հաշվապահական աշխատանքներին կողմնակի անձանց մասնակցության արգելումը և այլն:

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորը որոշում է, թե արդյոք նա կարող է հենվել պատվիրատուի ներքին վերահսկողության համակարգի վրա: Եթե աուդիտորը համոզվում է, որ այն ունի հուսալիության բարձր մակարդակ, ապա կատարում է այդ համակարգի հուսալիության ամբողջական գնահատում:

Ներքին վերահսկողության համակարգի առանձնահատկությունները ներկայացվում են աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերում:

ԳԼՈՒԽ 4. ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԵԹՈԴԻԿԱՆ

4.1. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԸՆՏՐԱՆՔ

Աուդիտորական գործընթացի սահմանափակության պատճառով աուդիտորը հնարավորություն չունի ստուգել պատվիրատու կազմակերպության բոլոր փաստաթղթերը և տնտեսական գործառնությունները: Համատարած ստուգումներ իրականացվում են միայն առավել կարևոր ոլորտներում: Հիմնականում ստուգումները կատարվում են ընտրանքային եղանակով, որը թույլ է տալիս արագացնել և միաժամանակ էժանացնել աուդիտորական ծառայությունների մատուցումը:

Աուդիտորական ընտրանքի ծավալը պայմանավորված է պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի առանձնահատկությամբ: Որքան բարձր է վերջինիս մակարդակը, այնքան փոքր է աուդիտորական ընտրանքի ծավալը: Աուդիտորը այն որոշում է համապատասխան մեթոդներով՝ ելնելով իր կուտակած փորձից: Ընտրանքը կատարվում է սխալի բարձր հավանականություն ունեցող գոտիներում:

Աուդիտորական ընտրանքը կատարվում է հետևյալ մեթոդներով՝

- վիճակագրական,
- ոչ վիճակագրական,
- ստուգում առանց ընտրանքային մեթոդի կիրառման:

Վիճակագրական ընտրանքի նպատակն է՝ բացահայտել որոշակի հաճախականությամբ և քանակությամբ ձևավորվող խեղաթյուրումները, ինչպես նաև գնահատել դրանց ծավալները:

Խեղաթյուրումների որոշակի մնուշներ ընտրելու համար աուդիտորը ամբողջ տեղեկատվությունից միայն վերլուծում է այն մասը, որը թույլ է տալիս գնահատել այդ ընտրանքի մեջ առկա ապացույցների բնութագիրը: Ընտրանքի որակը նվազեցնելու համար աուդիտորը պետք է համոզված լինի, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումները գտնվում են թույլատրելի մակարդակում: Վիճակագրական ընտրանքը նպաստում է ստուգումների ռիսկի նվազեցմանը:

Ոչ վիճակագրական ընտրանքի դեպքում կատարվում են քանակական հատկանիշներով վերլուծական հետազոտություններ: Աուդիտորը իր դատողություններով որոշում է ընտրանքի ծավալը և կիրառվող ընթացակարգերի քանակը, ինչպես նաև գնահատում ընտրանքային ստուգումների արդյունքները:

Առանց ընտրանքային մեթոդի ստուգումն օգտագործվում է այն դեպքերում, երբ ընտրանքային մեթոդը բացակայում է կիրառվող ընթացակարգերում: Այդ ընթացակարգերից

են՝ վերլուծական ընթացակարգեր, հարցումներ և դիտարկումներ, առանձին հաշվապահական հաշիվների և տնտեսական գործառնությունների ամբողջական ստուգումներ:

Ստուգումների ընթացքում բացահայտված սխալները կարող են ունենալ թույլատրելի կամ սպասվելիք բնույթ: Առաջինը աուդիտորի սխալների քանակն է այն պայմանով, որ չի ազդի աուդիտորական եզրակացության որակի վրա: Փոքր մեծության թույլատրելի սխալներ պլանավորելու համար աուդիտորը օգտագործում է մեծ ծավալի ընտրանք: Երկրորդը աուդիտորը որոշում է հիմնականում հաշվի առնելով նախորդ ստուգումներում բացահայտված սխալները և ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատման արդյունքները: Եթե վերլուծական ընթացակարգերում այդ սխալների քանակը փոքր է, ապա ընտրանքի ծավալը նույնպես փոքր է:

Աուդիտորական ընտրանքն ունի ներկայացուցչական բնույթ, որի ապահովման համար աուդիտորը օգտագործում է հետևյալ մեթոդները՝

- պատահական ընտրություն՝ կատարվում է պատահական թվերի աղյուսակի միջոցով, համակարգված ընտրություն՝ իրականացվում է պատահական ընտրված որևէ մեծությունից որոշակի կրկնվող միջակայքերով,
- զուգակցված ընտրություն՝ կիրառվում է նախորդ երկու մեթոդների տարբեր զուգակցումներով:

Աուդիտորը այդ մեթոդների օգտագործման ընթացքում պարտավոր է ստանալ աուդիտորական վստահելի ապացույցներ և դրանց միջոցով կատարել հիմնավոր եզրակացություններ պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ:

Աուդիտորական ընտրանքը նախատեսելիս աուդիտորը հաշվի է առնում ստուգումների նպատակները, անհրաժեշտ ընթացակարգերը և մի շարք հատկանիշներով սխալների նմուշների ընտրության կարգը: Ընտրանքի ծավալը որոշելիս աուդիտորը սահմանում է ռիսկի մակարդակը, ինչպես նաև սխալների չափերը: Ընտրանքային ռիսկը բաղկացած է ընտրված նյութերի հիման վրա կատարված դատողություններից և կարող է տարբերվել ամբողջ տեղեկատվության վերաբերյալ ձևավորված կարծիքից: Ընտրանքի ծավալը պայմանավորված է աուդիտորի կողմից որոշված սխալների մեծությամբ:

Ցանկացած ընտրանքի ժամանակ աուդիտորը պետք է բացահայտի առկա սխալները և գնահատի ընտրանքային ռիսկի մակարդակը: Այդ ընթացքում տրվում է սխալների բնութագիրը և որոշվում դրանց ձևավորման պատճառները: Ընտրանքի գնահատման արդյունքները աուդիտորը տարածում է ստուգվող ամբողջ տեղեկատվության վրա:

Աուդիտորը պարտավոր է որոշել բացահայտված սխալների ներգործությունը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության, իսկ հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի ազդեցությունը՝ աուդիտորական մոտեցումների վրա:

4.2. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԱՊԱՑՈՒՅՑՆԵՐ

Աուդիտորական ապացույցները աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից հավաքագրված տեղեկատվական տվյալներն են, որոնց հիման վրա նա արտահայտում է կարծիք պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ:

Աուդիտորական ապացույցները ստացվում են հետևյալ ընթացակարգերի իրականացման միջոցով՝

- հաշվապահական հաշվառման մեջ հաշիվների շրջանառությունների և մնացորդների արտացոլման հավաստիության ստուգումը, վերլուծական ընթացակարգեր,
- վերահսկողության թեստեր:

Աուդիտի ծրագրում նախատեսվում են անհրաժեշտ ծավալի այն ընթացակարգերը, որոնց իրականացման միջոցով հավաքագրվում են համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:

Այդ ապացույցները կարող են ունենալ ներքին, արտաքին և խառը բնույթ: Ներքին բնույթի աուդիտորական ապացույցները պատվիրատուից ստացված տեղեկատվությունն է: Արտաքին բնույթի ապացույցները աուդիտորի հարցումների հետևանքով երրորդ անձանցից ձեռք բերված նյութերն են: Խառը բնույթի ապացույցները պատվիրատուից ստացված տվյալներն են, որոնք հաստատված են երրորդ անձանց կողմից: Դրանցից առավել արժեքավորը արտաքին բնույթի աուդիտորական ապացույցներն են, որոնց հետևում են խառը և ներքին բնույթի ապացույցները:

Աուդիտորական ապացույցները պետք է լինեն բավականաչափ և հավաստի: Այդ դեպքում աուդիտորը հնարավորություն կունենա կատարել հիմնավոր եզրակացություններ ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վերաբերյալ: Բավականաչափ հատկանիշով տրվում է աուդիտորական ապացույցների քանակական, իսկ հավաստի հատկանիշով՝ որակական բնութագիրը:

Աուդիտորական ապացույցների ստացման աղբյուրներից են՝

ընթա

փաս
եզրս

հաշ
եզս

- սկզբնական փաստաթղթերը և հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանները,
- տնտեսական գործունեության վերլուծության արդյունքները,
- անձնակազմի և երրորդ անձանց բանավոր հարցումները,
- տեղեկատվության համադրումը,
- ակտիվների գույքագրման ակտերը,
- ֆինանսական հաշվետվությունները:

Աուդիտորական ապացույցների ստացման համար իրականացվում են մի շարք ընթացակարգեր՝

- հաշվապահական հաշիվներում կատարված գրանցումների ստուգումը,
- այլ անձանց կողմից կատարված աշխատանքների ուսումնասիրումը,
- տեղեկատվության ստացում հարցումների միջոցով,
- հաշվապահական գրանցումների տվյալների հաստատում երրորդ անձանց միջոցով,
- սկզբնական փաստաթղթերի և հաշվապահական գրանցումների տվյալների թվաբանական հավաստիության հաշվարկներ,
- հիմնական ցուցանիշների և գործակիցների վերլուծություններ,
- ակտիվների գույքագրման աշխատանքներին մասնակցությունը և այլն:

Հավաքագրված ապացույցները աուդիտորը ներկայացնում է իր աշխատանքային փաստաթղթերում, այնուհետև օգտագործում աուդիտորական հաշվետվության և եզրակացության կազմման գործընթացում:

4.3. ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԵԹՈԴՆԵՐԸ

Աուդիտի մեթոդը պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության գնահատման նպատակով կիրառվող եղանակների ամբողջությունն է: Դրանք խմբավորվում են հետևյալ ուղղություններով՝

- պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեության քանակական բնութագիրը որոշող մեթոդներ՝ դիտարկում, վերահաշվարկում, չափում, հարցումներ, փաստաթղթային ստուգում և գույքագրում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին ցուցանիշների համեմատությունների համար կիրառվող վերլուծական ընթացակարգեր, որոնք

օգտագործվում են աուդիտի պլանավորման, ստուգումների անցկացման և աղյուսքների ամփոփման փուլերում,

- պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեության գնահատման մեթոդներ, որոնց միջոցով որոշվում է գործառնությունների նպատակահարմարությունն ու օրինականությունը, տնտեսական տեղեկատվության հավաստիությունը և այլն:

Պատվիրատու կազմակերպության գործունեության աուդիտի մեթոդների շրջանակը նախապես որոշվում է աուդիտորի կողմից: Աուդիտի մեթոդները բաժանվում են երկու մեծ խմբի՝ ընդհանուր և մասնակի մեթոդներ:

Աուդիտորական ստուգումների ընդհանուր մեթոդներն են՝

- համատարած,
- ընտրանքային,
- փաստաթղթային,
- փաստացի,
վերլուծական,
- համակցված:

Համատարած և ընտրանքային ստուգումների մեթոդները կարող են ունենալ ինչպես փաստաթղթային, այնպես էլ փաստացի բնույթ և ընդհակառակը: Վերլուծական ստուգումները տնտեսական գործունեության վերլուծության ավանդական և տնտեսամաթեմատիկական մեթոդների կիրառումն են հաշվապահական հաշվառման ու հաշվետվության համակարգում տարբեր խնդիրների բացահայտման նպատակով: Համակցված ստուգումները աուդիտորական գործընթացում տարբեր մեթոդների համատեղ կիրառումն է:

Աուդիտի մասնակի մեթոդներն օգտագործվում են տնտեսական գործառնությունների, հաշվապահական հաշիվների և փաստաթղթերի ստուգման ժամանակ: Այդ մեթոդներից են՝

- հաշվարկների թվաբանական ստուգումը՝ սկզբնական փաստաթղթերի և հաշվապահական գրանցումների հավաստիության որոշումը,
- գույքագրումը՝ ակտիվների և պարտավորությունների առկայության մասին հավաստի տեղեկատվության ստացումը,
- հաշվառման կարգի պահպանումը՝ տնտեսական գործառնությունների հաշվառման կարգի պահպանման ստուգումը,
- հաստատումը՝ առանձին ակտիվների և պարտավորությունների առկա մնացորդի հավաստիության հաստատումը երրորդ անձանց կողմից,
- հարցումներ՝ պատվիրատուին և երրորդ անձանց արվող բանավոր հարցումները,

- փաստաթղթային ստուգում՝ փաստաթղթերի վավերապայմանների, հավաստիության, օրինականության և նպատակահարմարության ստուգումը,
- հետապնդումը՝ հաշվապահական հաշվառման մեջ տնտեսական գործառնությունների ճշգրիտ արտացոլման ստուգումը՝ սկզբնական փաստաթղթերի, հաշվային գրանցամատյանների և հաշվապահական ձևակերպումների միջոցով,
- վերլուծական ընթացակարգեր՝ տնտեսական գործունեությունը բնութագրող ցուցանիշների վերլուծությունը և խեղաթյուրումների պատճառների բացահայտումը,
- այլընտրանքային հաշվեկշռի կազմում՝ պաշարների հաշվեկշռի կազմում և ֆինանսական արդյունքների հավաստիության որոշում,
- աշխատանքային վարկածներ՝ ստացված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա առկա իրադրության վերաբերյալ կատարված ենթադրություններ:

4.4. ՎԵՐԼՈՒԹՄԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԸ

Վերլուծական ընթացակարգերը պատվիրատու կազմակերպության տնտեսական գործունեությունը բնութագրող ցուցանիշների հարաբերակցությունների վերլուծությունն է: Այդ ընթացակարգերի հիմնական նպատակը խեղաթյուրումների պատճառների բացահայտումն է:

Վերլուծական ընթացակարգերի հիմնական խնդիրներն են՝

- ուսումնասիրել պատվիրատուի տնտեսական գործունեությունը,
- գնահատել նրա ֆինանսական դրությունը,
- բացահայտել խեղաթյուրումներ ֆինանսական հաշվետվություններում և այլն:

Այդ ընթացակարգերը իրականացվում են աուդիտորական գործընթացի բոլոր փուլերում և ապահովում ստուգումների որակի բարձր մակարդակ, ինչպես նաև աշխատաժամանակի զգալի տնտեսում:

Աուդիտի սլանավորման փուլում վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման միջոցով աուդիտորը ուսումնասիրում է պատվիրատուի տնտեսական գործունեությունը, բացահայտում հնարավոր ռիսկային գոտիները և գնահատում աուդիտորական ռիսկի մակարդակը:

Աուդիտի իրականացման փուլում վերլուծական ընթացակարգերի օգնությամբ մանրագնին կերպով հետազոտվում են ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների փոփոխությունների պատճառները:

Աուդիտորական գործընթացի եզրափակիչ փուլում վերլուծական ընթացակարգերի կիրառման արդյունքում պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ բացահայտվում են համապատասխան խեղաթյուրումներ:

Հիմնական վերլուծական ընթացակարգերն են՝

1. ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների հաշվետու տարվա փաստացի տվյալների համեմատումը բիզնես ծրագրով նախատեսված, նախորդ տարվա, միջին ճյուղային մեծությունների հետ և այլն,
2. հարաբերական գործակիցների հաշվետու տարվա փաստացի արժեքների համադրումը միջազգային նորմատիվների հետ,
3. բացարձակ ցուցանիշների և հարաբերական գործակիցների փոփոխությունների վերլուծությունը:

Աուդիտորը դրանց ընտրության ժամանակ հենվում է չհայտնաբերման ռիսկի նվազեցման նպատակով կիրառվող հնարավոր ընթացակարգերի արդյունավետության մասին իր մոտ ձևավորված դատողությունների վրա: Նա այդ ընթացակարգերի իրականացման համար անհրաժեշտ տեղակատվության առկայությունը և հուսալիությունը ճշտում է պատվիրատուի հետ: Վերջինիս կողմից պատշաճ կերպով կազմված տեղեկատվությունը աուդիտորական գործընթացի արդյունավետության ապահովման երաշխիքներից մեկն է: Այդ դեպքում ստացված աուդիտորական ապացույցները վկայում են վերլուծական ընթացակարգերի հուսալիության մակարդակի մասին: Էական խեղաթյուրումների առկայության դեպքում այդ մակարդակը կախված է աուդիտորական ռիսկի գնահատման արդյունքներից:

Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունավետության վրա ազդում են՝

- ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշների էականությունը,
- նույն նպատակին հասնելու համար այլ ընթացակարգերի զուգահեռաբար կիրառումը,
- վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքների կանխատեսման հավաստիությունը,
- աուդիտորական ռիսկի գնահատումը:

Աուդիտորը վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումից ստացված արդյունքները ներկայացնում է իր աշխատանքային փաստաթղթերում: Դրանք այնուհետև օգտագործվում են համապատասխան ապացույցների ստացման, ինչպես նաև աուդիտորական հաշվետվության և եզրակացության կազմման համար:

4.5. ԱՌԻԴԻՏԻ ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄԸ

Աուդիտորական գործընթացը ուղեկցվում է ստացված տեղեկատվության փաստաթղթավորմամբ, այսինքն՝ աուդիտի ստանդարտների պահանջներին համապատասխան ձևավորված աշխատանքային փաստաթղթերի կազմմամբ: Աուդիտորին դրանք անհրաժեշտ են իր գործունեությունը պլանավորելու, իրականացնելու, կատարված աշխատանքները նկարագրելու, ինչպես նաև աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:

Աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերի մեջ ներառվում են՝

- աուդիտի ընդհանուր պլանը և ծրագիրը,
- աուդիտորական ընթացակարգերի և դրանց արդյունքների նկարագիրը,
- պատվիրատուի բացատրությունները, պարզաբանումները և հայտարարությունները,
- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի նկարագիրը,
- վերլուծական փաստաթղթերը և այլն:

Աուդիտորական գործընթացի մասին ամբողջական պատկերացում կազմելու համար աշխատանքային փաստաթղթերը պետք է ունենան մանրամասն և ամբողջական բնույթ:

Աշխատանքային փաստաթղթերը կազմվում են աուդիտին ներկայացվող պահանջներին համապատասխան: Այդ փաստաթղթերից են՝

1. տեղեկատվություն պատվիրատուի կազմակերպչաիրավական ձևի մասին,
2. *հրավերի և պատվերի պայմանագրերի պայմանները,*
3. տեղեկատվություն գործունեության ոլորտի և տնտեսական միջավայրի մասին,
4. տեղեկատվություն աուդիտի ընդհանուր պլանի և ծրագրի մասին,
5. աուդիտորի պատկերացումները հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի մասին,
6. աուդիտորի պատկերացումները ներքին աուդիտի և կատարված եզրահանգումների մասին,
7. տեղեկատվություն բնորոշ և վերահսկողության ռիսկերի գնահատման մասին,
8. գործառնությունների և հաշիվների մնացորդների վերլուծություններ,
9. հիմնական գործակիցների և զարգացման միտումների վերլուծություններ,
10. տեղեկատվություն իրականացված աուդիտորական ընթացակարգերի և դրանց արդյունքների մասին,
11. ապացույցներ օգնականների կողմից կատարված աշխատանքների վրա վերահսկողության մասին,

12. տեղեկություններ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնողների և ժամկետների մասին,
13. մանրամասնություններ այլ աուդիտորի կողմից կազմակերպության ստորաբաժանման աուդիտի ընթացքում իրականացված ընթացակարգերի մասին,
14. պատվիրատուի հետ քննարկված աուդիտին առնչվող հարցերի վերաբերյալ փաստաթղթերի պատճենները, ինչպես նաև տեղեկություններ պարտավորությունների պայմանների և ներքին վերահսկողության համակարգի էական թերությունների մասին,
15. այլ աուդիտորներից, փորձագետներից և երրորդ անձանցից ձեռք բերված տեղեկատվություն,
16. պատվիրատուից ստացված նամակներում պարունակվող տեղեկատվություն,
17. աուդիտորի եզրահանգումները աուդիտի կարևոր ոլորտների վերաբերյալ,
18. ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտորական եզրակացության պատճենները:

հա

ան

Աշխատանքային փաստաթղթերը իրենց մեջ պետք է ներառեն բոլոր վավերապայմանները: Այդ փաստաթղթերը համարվում են աուդիտորական կազմակերպության սեփականությունը: Պատվիրատուի փաստաթղթերի պատճենները ներառվում են աուդիտորական կազմակերպության աշխատանքային փաստաթղթերի մեջ միայն նրա համաձայնությամբ: Աուդիտորական կազմակերպությունը պարտավոր է պահպանել աշխատանքային փաստաթղթերի գաղտնիությունը: Նրա արխիվում դրանք պահպանվում են առնվազն հինգ տարի ժամկետով:

4.6. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԽԵՂԱԹՅՈՒՐՈՒՄՆԵՐԸ

Աուդիտորական գործընթացում աուդիտորը պարտավոր է բացահայտել պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված խեղաթյուրումները: Դրանք կապված են հաշվապահական հաշվառման համակարգի մեջ միտումնավոր կամ ոչ միտումնավոր կերպով տնտեսական գործառնությունների տվյալների խեղաթյուրված արտացոլման հետ:

Միտումնավոր խեղաթյուրումը կամ խարդախությունը պատվիրատուի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված կանխամտածված գործողությունների

կամ զհտակցված անգործության հետևանք է: Այն իրականացվում է շահադիտական նկատառումներով այդ հաշվետվություններն օգտագործողներին ապակողմնորոշելու համար:

Խարդախությունը հիմնականում կատարվում է հետևյալ դեպքերում՝

- հաշվապահական գրանցումների աղավաղում,
 - փաստաթղթերի կեղծում կամ փոխարինում,
 - ակտիվների յուրացում,
- գործարքների արդյունքների թաքցնելը կամ փաստաթղթերում չգրանցելը,
- չկայացած գործառնությունների գրանցում,
 - հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության խախտում:

Ոչ միտումնավոր խեղաթյուրումը կամ սխալը պատվիրատուի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված ոչ դիտավորյալ գործողությունների կամ չզիտակցված անգործության հետևանք է:

Աուդիտորի բացահայտած սխալները ըստ բնույթի լինում են՝

- հաշվապահական հաշվառման վարման հետ կապված սխալներ, այդ թվում՝ հաշվառման վարման սահմանված կարգի խախտումներ, ինչպես նաև պատահական սխալներ թվաբանական հաշվարկներում, հաշվապահական գրանցումներում, հաշվետվության ձևերում և այլն,
- կրկնվող սխալներ՝ հաշվապահական հաշվառման կարգի չիմացության հետևանքով սխալների կրկնությունն է:

Պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախությունը L սխալները չկանխելու համար աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում: Սակայն պարբերաբար իրականացվող աուդիտը կարող է հանդիսանալ խարդախության և սխալների կանխարգելման գործուն միջոց:

Աուդիտորը պարտավոր է գնահատել ֆինանսական հաշվետվություններում խարդախության և սխալների հետևանքով էական խեղաթյուրումների առաջացման ռիսկը:

Էական խեղաթյուրումները հիմնականում պայմանավորված են՝

- պատվիրատուի ճյուղային առանձնահատկություններով,
- տնտեսության տվյալ ճյուղում ճգնաժամային վիճակի առկայությամբ,
- հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերի թերություններով,
- ընթացիկ ակտիվների մեծության և արտադրանքի իրացման ծավալի արագ աճի կամ շահույթի նվազեցման միջև անհամապատասխանությամբ,
- սահմանափակ թվով մատակարարներից և գնորդներից կախվածությամբ,

- շահույթի վրա ազդող հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և պայմանագրային հարաբերությունների փոփոխություններով,
- շահույթի վրա ազդող հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում կատարվող արտասովոր բնույթի գործարքներով,
- վարչակառավարչական կառուցվածքի թերություններով,
- շահույթի բաշխման և կապիտալի կառուցվածքի առանձնահատկություններով,
- հաշվապահական հաշվառման վարման և ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման գործընթացում սահմանված կարգից շեղումներով:

Դեռևս աուդիտի պլանավորման ընթացքում աուդիտորին անհրաժեշտ է հաշվի առնել ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման առկայության հնարավորությունը: Դրա համար աուդիտորը մշակում և իրականացնում է աուդիտորական ընթացակարգեր ու գնահատում ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկը: Խեղաթյուրման բացահայտման դեպքում նա գնահատում է դրա ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա բոլոր էական առումներով:

Ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ խեղաթյուրման բացահայտման ժամանակ աուդիտորը չէ՛ տուժադրություն պետք է դարձնի հատկապես հաշվապահական հաշվառման վերաբերյալ նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների և պատվիրատուի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետ կապված խախտումներին:

Խեղաթյուրումների ռիսկի մակարդակի աճին նպաստող հիմնական գործոններից են՝

- ներքին վերահսկողության համակարգի թերությունները,
- հաշվային աշխատակիցների համալրման հարցերը,
- արտասովոր բնույթի գործառնությունները,
- անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցների ստացման խնդիրները,
- համակարգչային տեղեկատվական համակարգի միջավայրին յուրահատուկ գործոնները:

Հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերը նվազեցնում են ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումների հավանականությունը: Սակայն խեղաթյուրումների ռիսկը միշտ առկա է, քանի որ այդ համակարգերը կարող են գործել ոչ նախատեսված կարգով:

Ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրումներ բացահայտելու համար աուդիտորին անհրաժեշտ է՝

- ուսումնասիրել խեղաթյուրումների հնարավոր նպատակները,
- որոշել խեղաթյուրումների կատարման հավանականությունը,
- գնահատել խեղաթյուրումների հատկանիշները,

- կատարել համատարած և ընտրանքային ստուգումներ:

Աուդիտորական գործընթացում հնարավոր է հայտնաբերել խեղաթյուրումներ նաև սկզբնական փաստաթղթերում՝

- փաստաթղթերի սխալ ձևակերպում,
- անօրինական գործառնությունների արտացոլում,
- ավարտված գործառնությունների արտացոլում մասնակի գումարով,
- կեղծ փաստաթղթերի կազմում,
- պատահական սխալներով փաստաթղթերի առկայություն:

Աուդիտի իրականացման արդյունքներով բացահայտված խեղաթյուրումները աուդիտորը արտացոլում է իր աշխատանքային փաստաթղթերում: Դրանց մասին նա պարտավոր է հայտնել պատվիրատուին և ներկայացնել աուդիտորական եզրակացության մեջ:

5.1. . ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԳՈՐԾԸՆԹԱՑԻ ԵԶՐԱՓԱԿԻՉ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐԸ

Պատվիրատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքներով աուդիտորը կազմում է աուդիտորական եզրակացություն: Այն թվագրվում է աուդիտորական աշխատանքների ավարտման ամսաթվով: Մինչ այդ պահը աուդիտորը ավարտում է իր հետազոտությունները և աուդիտորական անհրաժեշտ ապացույցների հավաքագրումը:

Աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունը ստորագրում է միայն պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հիմա: Դրանից առաջ նա պետք է համոզված լինի այն բանում, որ ֆինանսական հաշվետվություններում բոլոր էական դեպքերը բացահայտված և գնահատված են:

Մինչև աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը, այնպես էլ դրանից հետո, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթվից հիմա կարող են տեղի ունենալ որոշակի դեպքեր:

Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը տեղի ունեցած դեպքերի համար պատասխանատու է իր արտահայտած կարծիքի համար: Դրանից հիմա տեղի ունեցած դեպքերի համար նա պատասխանատվություն չի կրում և պարտավոր չէ իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր:

Աուդիտորը մինչև աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը գնահատում է պատվիրատուի անորոշ պարտավորությունները: Դրանք պատվիրատուի նախորդ գործունեությանը վերաբերող անորոշ մեծությամբ գալիք հնարավոր պարտավորություններն են:

Պատվիրատուի անորոշ պարտավորություններից են՝

- անավարտ դատական գործընթացները,
- հարկային և մաքսային մարմինների հետ ունեցած տարաձայնությունները,
- երրորդ անձանց պարտավորությունները և այլն:

Անորոշ պարտավորությունների գնահատման ընթացակարգերն են՝

- պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարության հաշվետվությունների ուսումնասիրում,
- անձնակազմի հետ հարցումների իրականացում,
- հարկային և մաքսային մարմինների բողոքարկումների հետազոտություն,
- իրավական ռոբոտի տեղեկատվության վերլուծություն,

- հաշվապահական և ներքին աուդիտորական ծառայությունների տեղեկատվության գնահատում և այլն:

Անորոշ պարտավորությունները ներկայացվում են աուդիտորական եզրակացության ավարտական մասում, ինչպես նաև պատվիրատուի համար կազմված հաշվետվության մեջ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էականորեն ազդող ռեպերից ծանոթանալուց հետո աուդիտորը պարզում է, թե դրանց ազդեցությունը արդյոք հաշվի է առնված և բացահայտված պատվիրատուի կողմից:

Աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթվից հետո, սակայն մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը, կարող են հայտնաբերվել որոշակի փաստեր: Այդ ժամանակահատվածում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էականորեն ազդող և հայտնաբերված փաստերի վերաբերյալ պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարությունը պարտավոր է հայտնել աուդիտորին: Նա որոշում է, թե կա արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում ուղղումներ կատարելու անհրաժեշտություն և այդ հարցը քննարկում պատվիրատուի հետ: Եթե վերջինս կատարում է ուղղումներ, ապա աուդիտորը իրականացնելով անհրաժեշտ ընթացակարգեր կազմում է նոր եզրակացություն՝ ուղղված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Իսկ եթե դրանք չեն կատարվում, ապա աուդիտորը ներկայացնում է վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը պարտավոր չէ կատարել հարցումներ դրանց վերաբերյալ: Եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է այնպիսի փաստերի մասին, որոնք առկա էին աուդիտորական եզրակացության կազմման օրվա դրությամբ, և որի պատճառով նա կձևավորվեն իր եզրակացությունը՝ նշված օրը այդ փաստին տեղյակ լինելու դեպքում, ապա նա որոշում է դրանցում ճշգրտումներ կատարելու անհրաժեշտությունը և այդ հարցը քննարկում պատվիրատուի հետ:

Պատվիրատուն եթե կատարում է ճշգրտումներ, ապա աուդիտորը իրականացնելով անհրաժեշտ ընթացակարգեր, հրապարակում է նոր եզրակացություն՝ ճշգրտված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և այդ ամենի մասին տեղյակ պահում համապատասխան անձանց: Աուդիտորական նոր եզրակացությունը պետք է ներառի իր մեջ դրա հետ կապված բոլոր պարզաբանումները:

Ֆինանսական հաշվետվություններում ճշգրտումներ չկատարելու դեպքում աուդիտորը պատվիրատու կազմակերպության ղեկավարությանը տեղեկացնում է իր կողմից աուդիտորական եզրակացությունն որպես հիմք ընդունելը կանխարգելելու նպատակով կատարվելիք քայլերի անհրաժեշտության մասին:

5.2. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆ

Աուդիտորական գործընթացի իրականացման արդյունքներով աուդիտորը պատվիրատուի համար կազմում ու ներկայացնում է գրավոր տեղեկատվություն կամ հաշվետվություն:

Աուդիտորական հաշվետվության նպատակն է՝ պատվիրատուին տեղեկացնել հաշվապահական հաշվառման և ներքին վերահսկողության համակարգերում առկա այն թերությունների մասին, որոնց պատճառով ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են կատարվել էական սխալներ, ինչպես նաև ներկայացնել համապատասխան առաջարկություններ այդ համակարգերի կատարելագործման ուղղությամբ:

Աուդիտորական հաշվետվության մեջ աուդիտորը պարտավոր է ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված բոլոր խեղաթյուրումները, որոնք կարող են ազդել դրանց արժանահավատության մակարդակի վրա:

Աուդիտորական կազմակերպությունը նախապես մշակում է հաշվետվության կազմման ընդհանուր պահանջներ: Դրանք ապահովում են միասնական մոտեցումներ տարբեր պատվիրատուների համար այդ կարևորագույն փաստաթղթերի կազմման գործընթացում: Հաշվետվությունը ստորագրվում է աուդիտորի կողմից և ներկայացվում պատվիրատու կազմակերպությանը:

Աուդիտորական հաշվետվության մեջ պարտադիր կերպով ներկայացվում են աուդիտորի և պատվիրատուի վավերապայմանները, ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակաշրջանը, բացահայտված խեղաթյուրումները, ինչպես նաև աուդիտորի ստորագրությունը:

Ելնելով աուդիտորական գործընթացի և պատվիրատուի առանձնահատկություններից, հաշվետվության մեջ լրացուցիչ կերպով արտացոլվում են նաև՝

- աուդիտորական աշխատանքների առանձնահատկությունները,
- հաշվապահական հաշվառման համակարգի յուրահատկությունները,
- հաշվային ծառայության կառուցվածքը և թվաքանակը,
- աուդիտի ենթարկված հաշվապահական հաշվառման ոլորտները,
- աուդիտորական ստուգումների մեթոդիկան,
- դիտողությունների, ցուցումների և հանձնարարականների ցանկը,
- պատվիրատուի ներկայացրած հաշվետու և հարկային ցուցանիշների միջև անհամապատասխանության գնահատումը,
- նախորդ ստուգումների արդյունքներով բացահայտված սխալների ուղղման գնահատումը և վերլուծությունը:

Աուդիտորական հաշվետվության մեջ տեղեկատվությունը պետք է ներկայացվի հստակորեն, հակիրճ և բովանդակալից կերպով: Ընդ որում պարտադիր կերպով նշվում է, թե արված դիտողություններից որոնք են էական և որոնք՝ ոչ էական, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության վրա դրանց ազդեցության մասին:

Հաշվետվությունը աուդիտորը նախապատրաստում է աուդիտորական գործընթացում, որի վերջնական տարբերակի մեկ օրինակը աուդիտի ավարտական փուլում եզրակացության հետ միասին ներկայացնում է պատվիրատուին: Աուդիտորական հաշվետվության և dh4 օրինակ մնում է աուդիտորի մոտ: Այն համարվում է գաղտնի փաստաթուղթ և աուդիտորական կազմակերպության կողմից ենթակա չէ հրապարակման, բացառությամբ օրենքով նախատեսված դեպքերի:

5.3. ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

Աուդիտորը պատվիրատուի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտորական գործընթացի իրականացման արդյունքում պետք է հստակորեն արտահայտի իր ամբողջական կարծիքը դրանց արժանահավատության վերաբերյալ: Այդ նպատակով աուդիտորը պետք է վերանայի ու գնահատի ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարված եզրահանգումները: Վերանայման ու գնահատման արդյունքում պարզվում է, քիչ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները կազմված են ընդունված հիմունքներին և օրենսդրության պահանջներին համապատասխան:

Աուդիտորական եզրակացության հիմնական տարրերն են՝

1. Վերնագիր՝ աուդիտորական եզրակացություն:
2. Հասցեատեր՝ պատվիրատու կազմակերպության բաժնետերեր կամ տնօրենների խորհուրդ:
3. Ներածություն
- 3.1. տեղեկություններ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ դրանց կազմը, կազմման ամսաթիվը և հաշվետու ժամանակաշրջանը,
- 3.2. պատվիրատուի և աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ պատվիրատուի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ու ներկայացման, իսկ աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ դրանց վերաբերյալ իր կողմից արտահայտած կարծիքի մասին:
4. Աուդիտի շրջանակներ

- 4.1. նորմատիվ իրավական ակտեր՝ աուդիտի անցկացումը ՀՀ աուդիտի ստանդարտների և մասնագիտական փորձի համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով,
- 4.2. աուդիտորական աշխատանքներ՝ դրանց նկարագիրը և դրույթ այն մասին, որ դրանք բավարար հիմք են հանդիսանում կարծիք արտահայտելու համար:
5. Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտված կարծիքը՝ ֆինանսական հաշվետվությունները արդյոք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը կամ բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված՝ համաձայն երկրում ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների:
6. Աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը՝ եզրակացությունը թվագրվում է աուդիտորական աշխատանքների ավարտման ամսաթվով:
7. Աուդիտորի հասցեն՝ աուդիտորի գտնվելու վայրը և իրավաբանական հասցեն:
8. Աուդիտորի ստորագրությունը՝ աուդիտորի կողմից աուդիտորական եզրակացության ստորագրումը և հաստատումը:

Աուդիտորական գործընթացի իրականացման արդյունքում, երբ աուդիտորը գալիս է այն եզրահանգման, որ ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը (բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված)՝ համաձայն երկրում ընդունված նորմատիվ իրավական ակտերի պահանջների, արտահայտում է դրական կարծիք:

Աուդիտորական եզրակացությունը կարող է ձևափոխվել որոշակի հանգամանքների առկայության դեպքում: Դրանք ազդում են ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա: Աուդիտորը այդ պայմաններում կարող է ի վիճակի չլինել արտահայտելու դրական կարծիք:

Այդ հանգամանքներից են՝

- աուդիտի շրջանակների սահմանափակումը,
- ընտրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության, դրա կիրառման մեթոդների կամ ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների անհամապատասխանելիության վերաբերյալ պատվիրատուի հետ անհամաձայնությունը:

Առաջին դեպքում աուդիտորը կարող է արտահայտել վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվել կարծիք հայտնելուց: Երկրորդ դեպքում նա կարող է արտահայտել վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք:

Վերապահումներով դրական կարծիք պետք է արտահայտվի, երբ աուդիտորը գալիս է այն եզրահանգման, որ դրական կարծիք հնարավոր չէ արտահայտել, սակայն

պատվիրատուի հետ անհամաձայնության կամ աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների ազդեցությունը այնքան էական և համատարած չէ բացասական կարծիք արտահայտելու կամ կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելու համար: Վերապահումներով դրական կարծիք պետք է արտահայտվի՝ նշելով «բացառություն» հանդիսացող հանգամանքների ազդեցությունը, որին վերաբերում է այդ վերապահումը:

Կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելը կատարվում է այն դեպքում, երբ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման հնարավոր ազդեցությունը այնքան էական և համատարած է, որ աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել անհրաժեշտ ապացույցներ և հետևաբար չի կարող արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Բացասական կարծիք պետք է արտահայտվի, երբ պատվիրատուի հետ որևէ անհամաձայնության ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատության վրա այնքան էական և մեծ է, որ աուդիտորը գալիս է այն եզրահանգման, որ իր կողմից չեն կարող տրվել այնպիսի վերապահումներ, որոնք բավարար կլինեն ֆինանսական հաշվետվությունների մոլորեցնող բնույթն ու թերությունները բացահայտելու համար:

Բոլոր այն դեպքերում, երբ աուդիտորը չի արտահայտում դրական կարծիք, աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է ներառվեն բոլոր պատճառների հստակ նկարագրությունները և դրանց հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

Աուդիտորական եզրակացությունը պատվիրատուի L այլ օգտագործողների կողմից չի կարող դիտարկվել որպես աուդիտորի կողմից տրված երաշխիք այն բանի, որ չկան ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդող այլ հանգամանքներ:

Աուդիտորական եզրակացությունը համապատասխան ժամկետներում նրկող օրինակից ներկայացվում է պատվիրատուին ստորագրելու համար: Դրանից հետո մեկ օրինակը տրվում է պատվիրատուին, իսկ մյուսը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մնում է աուդիտորի մոտ:

6.1. ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՍԻՋՈՑՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ

Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության ատոլիտորական ստուգումների հիմնական մասն է կազմում հիմնական միջոցների ատոլիտը: Հաշվետվությունների ստուգման ծամանակ հիմնական միջոցների ատոլիտի հուսալիությունը և վստահելիությունը նշանակալի ազդեցություն են ունենում կազմակերպության գույքի գնահատման արժանահավատության վրա: Հիմնական միջոցների ատոլիտի նպատակն է հիմնավոր կարծիք կազմել հիմնական միջոցների տեղեկատվության հավաստիության և լրիվության մասին, որոնք արտացոլվում են ստուգվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ: Հիմնական միջոցների ատոլիտի նպատակներից է նաև կազմակերպության հիմնական միջոցների հաշվառման մեթոդիկայի կազմակերպության հաշվալին քաղաքականությանը, ՀՀ-ում գործող նորմատիվային և օրենսդրական ակտերին համապատասխանության ստուգումը: Ատոլիտորական ստուգումների ծրագիրն իրականացվում է հետևյալ փուլերով.

1. հիմնական միջոցների հաշվառման վարման ճշտության ստուգումը,
2. առկա հիմնական միջոցների գնահատումը և դրանց պահպանման արդյունավետության որոշումը,
3. սեփական և վարձակալված հիմնական միջոցների անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման ճշտության գնահատումը ըստ հիմնական միջոցների շահագործման տեղերի և նյութական պատասխանատու անձանց,
4. հարկային օրենսդրության պահպանման ստուգումը կապված ձեռքբերված, դուսգրված և իրավաբանական ու ֆիզիկական անձանցից վարձակալված հիմնական միջոցների գործառնությունների հետ,
5. հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվարկման ճշտության ստուգումը,
6. հիմնական միջոցների վերագնահատման արդյունքների ստուգումը,
7. հիմնական միջոցների ընթացիկ և կապիտալ նորոգումների հաշվառման ստուգումը,
8. կապիտալ ներդրումների հաշվառման ստուգումը,
9. հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետության գնահատումը, եթե այն նախատեսված է ատոլիտորական ծառայությունների իրականացման պայմանագրի պայմաններով:

Ատոլիտորի խնդիրն է ստուգել.

1. հիմնական միջոցների առկայության և պահպանման վերահսկողության արդյունավետությունը,
2. հիմնական միջոցների գույքային օբյեկտներին ակտիվների ճիշտ վերագրումը, դրանց խմբավորումը ըստ պատկանելիության և ըստ արտադրության մեջ իրենց ունեցած բնույթի,
3. հաշվառման մեջ հիմնական միջոցների գնահատման ճշտությունը,
4. հաշվառման մեջ հիմնական միջոցների ձեռքբերման և դուրսգրման գործառնությունների ձևակերպման և արտացոլման ճշտությունը,
5. հաշվառման մեջ հիմնական միջոցների նորոգման և մաշվածության հաշվարկման գործառնությունների արտացոլման ճշտությունը,
6. հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետության ճշտությունը,
7. հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ հիմնական միջոցների առկայության և շարժի տվյալների արտացոլման ճշտությունը,
8. հաշվառման մեջ հիմնական միջոցների արժեքը փոփոխող գործառնությունների (վերակառուցում, վերակազմավորում, մասնակի իրացում, վերագնահատում) ձևակերպման և արտացոլման ճշտությունը,
9. հիմնական միջոցների գույքագրման իրականացման ճշտությունը,
10. հարկային մարմիններում ըստ գտնվելու վայրի անշարժ գույքի և տրանսպորտային միջոցների հաշվառման կանգնեցման ճշտությունը:

Աուդիտորների խնդիրն է ստուգումների ժամանակ իրականացնել հետևյալ գործողությունները.

1. ստուգել կազմակերպության հիմնական միջոցների պահպանման ապահովումը. կազմակերպության ղեկավարի հրամանի առկայությունը նյութական պատասխանատու անձանց մասին, ստուգել գրավոր պայմանագրերի առկայությունը նյութական պատասխանատվության մասին,
2. ստուգել նյութական պատասխանատու անձանց պաշտոնների համապատասխանությունը՝ ըստ կնքված գրավոր պայմանագրերի մեջ նշված աշխատանքների և պաշտոնների ցանկի,
3. ստուգել նյութական պատասխանատու անձանց կողմից նյութական արժեքների պահպանման ապահովման պայմանները. օրինակ պահպանման համար վանդակաճաղերի, հատուկ պահարանների առկայությունը և այլն,
4. ստուգել համապատասխան կառույցներում հրշեջ ծառայության ազդանշանների առկայությունը,
5. ստուգել կազմակերպության տարածքից հիմնական միջոցների դուրս բերման կարգը և կազմակերպումը,

6. ստուգել ղեկավարության հրամանների առկայությունը մշտական գործող այն հանձնաժողովի մասին, որը պետք է ստուգի հիմնական միջոցների պահպանությունը,
7. ստուգել հիմնական միջոցների պահպանությունը գույքագրման ակտերի և ընտրանքային ստուգումների միջոցով:

Գույքագրման և ընտրանքային ստուգումների ժամանակ հայտնաբերված հափշտակումների, անպատասխանատվության և անգործության դեպքերում պետք է հայտնաբերվեն մեղավորները:

Եթե հիմնական միջոցների նորացումը կատարվում է ակտիվորեն, ապա պետք է առաջին հերթին ստուգել դրանց հաշվառման մեջ ներդրման և մաշվածության հաշվարկման ժամանակին լինելը: Եթե հիմնական միջոցները չեն նորացվում, ապա պետք է ուշադրություն դարձվի դրանց նորացման և ոչ պիտանի միջոցների ժամանակին դուրս գրման վրա: Ներքին վերահսկողության ռիսկը էականորեն մեծանում է այն դեպքում, եթե իրականացվել են հիմնական միջոցների վերազնահատում, կամ փոփոխվել է դրանց դասակարգումը, կամ մեծ արժեքով հիմնական միջոցներ են ընդունվել որպես ներդրում՝ կանոնադրական կապիտալում, կամ էլ ստացվել են անհատույց:

Աուդիտորները հիմնական միջոցների աուդիտի ժամանակ օգտագործում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները. ձև ՀՄ-1 «Հիմնական միջոցների և տեղեկայման ենթակա սարքավորումների ընդունման ակտ», ձև ՀՄ-2 «Սարքավորումների տեղակայման հանձնման -ընդունման ակտ», ձև ՀՄ-3 «Հիմնական միջոցների շահագործման հանձնման-ընդունման ակտ», ձև ՀՄ-4 «Հիմնական միջոցների ներքին տեղափոխման ակտ», ձև ՀՄ-5 «Հիմնական միջոցների, տեղակայման ենթակա սարքավորումների թերությունների բացահայտման ակտ», ձև ՀՄ-6 «Հիմնական միջոցների շահագործումից հանման ակտ», ձև ՀՄ-7 «Վերանորոգված, վերակառուցված և արդիականացված հիմնական միջոցների ընդունման-հանձնման ակտ», ձև ՀՄ-8 «Հիմնական միջոցների դուրսգրման ակտ», ձև ՀՄ-9 «Հիմնական միջոցների գույքային քարտեր», կամ գույքային հաշվառման գրքեր, ձև ՀՄ-10 «Հիմնական միջոցների շարժի տեղեկագիր», ձև ՀՄ-11 «Համեմատման տեղեկագիր», ձև ՀՄ-12 «Հիմնական միջոցների գույքային ցուցակ», հիմնական միջոցների գույքագրման ցուցակներ, գույքագրման մատյաններ, գույքագրման ակտեր, վարձակալության տրված, դատարանին, վստահելի կառավարման հանձնած հիմնական միջոցների պայմանագրեր, անալիտիկ հաշվառման տեղեկագրեր:

Ստուգման ժամանակ օգտագործվում են հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը.

1. հիմնական միջոցներին գույքի վերագրման ստուգումը,
2. հիմնական միջոցների առկայության ստուգումը L գնահատումը (գույքագրում),
3. փաստաթղթերի ձևակերպման ստուգումը,

4. սկզբնական կամ վերագնահատված արժեքի ձևավորման ճշտության ստուգումը,
5. հաշվապահական և հարկային հաշվառման համար մաշվածության հաշվարկման ստուգումը,
6. հիմնական միջոցների գործառնությունների ստուգումը՝ ըստ կնքված վարձակալական պայմանագրերի,
7. հիմնական միջոցների աուդիտի արդյունքների ընդհանրացումը և վերլուծությունը:

Հիմնական միջոցների փաստացի առկայության և հաշվապահական հաշվառման մեջ դրանց արտացոլման հետ համապատասխանության ստուգման ժամանակ աուդիտորը կարող է հանդիպել հետևյալ բնույթի սխալների և խախտումների.

1. կազմակերպությունում հիմնական միջոցների բացակայության դեպքում դրանց արտացոլում հաշվառման մեջ (երբեմն հիմնական միջոցների մեջ ներառում են աշխատակիցների գույքը՝ համակարգիչներ, հեռուստացույցներ, երաժշտական կենտրոններ և այլն),
2. հիմնական միջոցների կազմում առկա և օգտագործվող միջոցների չներառում: Օրինակ. Ստուգվող կազմակերպության արտադրամասերից մեկում տեղադրված է տպիչ, որը պատկանել է արտադրամասի պետին և հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլված չի եղել: Տպիչը օգտագործվել է արտադրական նպատակներով և դրա համար օգտագործվող ներկը և թուղթը մտցվել է արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ: Ստուգման ժամանակ հայտնաբերվել է, որ տպիչը փաստաթղթերով չի պատկանել կազմակերպությանը և արտադրանքի ինքնարժեք մտցված գումարները անհրաժեշտ է ուղղել:

Cum ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի հիմնական միջոցները կազմակերպության նյութական ակտիվներ են, որոնք օգտագործվում են կազմակերպությունում արտադրանքի արտադրության, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման, ապրանքների իրացման, վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով, նախատեսվում են օգտագործել ավելի քան մեկ տարի ժամկետով և օգտագործման ընթացքում պահպանում են իրենց բնահրապին տեսքը: Հիմնական միջոցները հաշվառման մեջ բաժանվում են 9 խմբի. շենքեր, կառուցվածքներ, փոխանցող հարմարանքներ, մեքենաներ և սարքավորումներ, տրանսպորտային միջոցներ, արտադրական, տնտեսական գույք, գործիքներ, բազմամյա տնկարկներ, բանող և մթերատու անասուններ, այլ հիմնական միջոցներ:

Աուդիտորը պետք է համոզվի հիմնական միջոցներին վերագրվող ակտիվների հիմնավորման մեջ: Անհիմն կերպով հիմնական միջոցների մեջ վերագրվող ակտիվները

կարող են առաջացնել մաշվածության սխալ հաշվարկում, ծախսերի և ֆինանսական արդյունքների խեղաթյուրում: Պրակտիկան ցույց է տալիս, որ ակտիվների անհիմն վերագրումը հիմնական միջոցներին հնարավոր է հետևյալ դեպքերում.

1. հաշվապահական հաշվառման 111 «Շահագործման մեջ գտնվող մաշվող հիմնական միջոցներ» հաշվում հիմնական միջոցների կազմում արտացոլվել են ակտիվներ, որոնք համարվում են ներդրումային կապիտալ,
2. 111 հաշվապահական հաշվում որպես հիմնական միջոցներ արտացոլվել են այնպիսի օբյեկտներ, որոնք ետք են բերվել վաճառքի համար:

Որպես հիմնական միջոցների հաշվառման միավոր պետք է ընդունվի գույքային օբյեկտը, որը կոչված է կատարելու որոշակի ինքնուրույն ֆունկցիաներ: Գույքային օբյեկտ կարող է հանդիսանալ ինչպես առանձին առարկան, այնպես էլ առանձին համալիրը, որք կազմված է առանձին առարկաներից, որոնցից յուրաքանչյուրը կարող է կատարել իր ֆունկցիաները համալիրի կազմում: Եթե համալիրի մեջ մտնող առարկաները ունեն օգտակար գործունեության տարբեր ժամկետներ, ապա յուրաքանչյուր այդպիսի առարկա պետք է հաշվառվի որպես առանձին գույքային օբյեկտ: Գույքային օբյեկտների ձևավորման հիմնավորումը մի շարք դեպքերում կարող է դժվար լինել:

Օրինակ. Կազմակերպությունը արտադրանք, ապրանքներ տեղափոխելու համար ձեռք է բերել բեռնատար ավտոմեքենայի թափք և այն օգտագործում է առանձին ձեռք բերված կցորդի հետ միասին: Արդյոք ավտոմեքենայի թափքը և կցորդը կհամարվեն՞ առանձին գույքային օբյեկտներ: Տվյալ դեպքում կցորդի օգտակար ծառայության ժամկետը ավելի քիչ է, քան թափքինը: Այդ պատճառով կազմակերպությունը որոշում է ընդունել թափքը և կցորդը հաշվառել որպես առանձին գույքային օբյեկտներ:

Գույքային օբյեկտների ոչ ճիշտ ձևակերպումը կարող է հանգեցնել հիմնական միջոցների չհիմնավորված դուրսգրման, մաշվածության և հարկերի սխալ հաշվարկման և այլն: Գույքային օբյեկտների ձևավորման ճշտությունը աուդիտորը կարող է գնահատել հիմնական միջոցների գույքային քարտերի և ընդունման ակտերի ստուգման միջոցով: Ստուգման ժամանակ աուդիտորը կարող է հանդիպել հետևյալ տիպի սխալների.

1. միևնույն գույքային օբյեկտի կազմի մեջ տարբեր օգտակար ծառայության ժամկետ ունեցող օբյեկտների ներառում,
2. որպես առանձին գույքային օբյեկտներ այն առարկաների ճանաչումը, որոնք իրենց ֆունկցիաները կատարում են համալիրի մեջ, այլ ոչ թե ինքնուրույն:

Օրինակ. Կազմակերպությունը ձեռք է բերել կարի մեքենա, որի կոմպլեկտում կան որոշակի առանձին ավտոմատ մասեր, որոնք կատարում են առանձին ֆունկցիաներ: Կազմակերպությունը հաշվառման մեջ յուրաքանչյուր մասը արտացոլել է որպես առանձին

գույքային օբյեկտ: Եթե նշված մասերի համար սահմանված չեն տարբեր օգտակար ծառայության ժամկետներ, ապա հիմք չկա այդպիսի գրանցման համար:

Հիմնական միջոցների գույքային օբյեկտների գնահատման ստուգումը մեծ նշանակություն ունի աուդիտորական ստուգումների ժամանակ: Հիմնական միջոցների գնահատման ճշտությունից է կախված.

1. ֆինանսական արդյունքների արտացոլման ճշտությունը,
2. բյուջե վճարվող հարկերի հաշվարկման ճշտությունը,
3. հաշվապահական հաշվետվությունների կազմման հավաստիությունը:

Հիմնական միջոցների գնահատման ճշտության ստուգումը աուդիտորը պետք է սկսի հիմնական միջոցների սկզբնական փաստաթղթերից:

Հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը որոշվում է. նոր օբյեկտների կառուցման, կամ այլ կազմակերպություններից և այլ անձանցից ձեռքբերման դեպքում՝ ելնելով այդ օբյեկտների ձեռքբերման արժեքի, կամ հատուցման իրական արժեքի (կողմերի միջև համաձայնեցված գումարը): Սյս արժեքի մեջ ներառվում է նաև ներկրման տուրքերը, հարկերը, այլ պարտադիր վճարները, որոնք համապատասխան մարմնի կողմից ենթակա չեն կազմակերպությանը հետ վերադարձման, տեղափոխման, տեղակայման ծախսերը: Հիմնական միջոցների արժեքի մեջ են մտնում նաև. տեղանքի նախապատրաստման ծախսումները, տրանսպորտային, բեռնման և բեռնաթափման ծախսումները, տեղակայման ծախսումները, մասնագետների վարձատրությունը, ակտիվի ապատեղակայման և քանդման, ինչպես նաև տեղանքի վերականգնման գնահատված ծախսումները այն չափով, որով դրանք ճանաչվում են որպես պահուստ՝ համաձայն ՀՀՀՀՍ 37 «Պահուստներ, պայմանական ակտիվներ և պայմանական պարտավորություններ» ստանդարտի:

Հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի մեջ կարող է ներառվել նաև վարկի տոկոսների գումարները, արտարժույթի փոխարժեքային տարբերությունները միայն այլընտրանքային մոտեցմամբ (տես ՀՀՀՀՍ 21 ստանդարտի կետ 14, 16, 18, 19): Հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը չափվում է օբյեկտի շահագործման մեջ մտնելու ժամանակ և մնում է անփոփոխ գործունեության ընթացքում, բացառությամբ որոշ դեպքերի, օրինակ. երկարաժամկետ ներդրումների դեպքում վերազինման, վերակազմավորման, կամ մասնակի իրացման ժամանակ:

Որոշ ժամանակ անց հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքը կարող է չհամապատասխանել իրական արժեքին: Այդ տարբերությունը վերացնելու համար պարբերաբար կատարվում է վերագնահատումներ: Վերագնահատման ժամանակ որոշվում է հիմնական միջոցների վերագնահատման արժեքը (ՀՀՀՀՍ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտ):

Հիմնական միջոցների գնահատման աուդիտի ժամանակ աուդիտորը հիմնականում ուշադրություն պետք է դարձնի.

1. կազմակերպությունում հիմնական միջոցների օբյեկտների ստացման և համապատասխան արդյունքների ձևակերպման համար նախատեսված հանձնաժողովի առկայությամբ,
2. հիմնական միջոցների օբյեկտների ստացման համար պայմանագրերի առկայությամբ, որտեղ նշված է օբյեկտի արժեքը,
3. որպես համապատասխան պայմանագրի անբաժան մաս պայմանագրային գնի մասին արձանագրության առկայությամբ, ըստ որի հիմնական միջոցների օբյեկտների սեփականության իրավունքը փոխանցվում է կազմակերպությանը,
4. հիմնական միջոցների օբյեկտների սկզբնական արժեքի համապատասխանությամբ ըստ հիմնական միջոցների ընդունման հանձնման ակտերի և համապատասխան պայմանագրերի մեջ նշված գումարների,
5. հիմնական միջոցների վերագնահատման ճշտությամբ և նպատակահարմարությամբ,
6. հիմնական միջոցների օբյեկտների վերակառուցման, մոդեռնացման և մասնակի իրացման դեպքում սկզբնական արժեքի ճիշտ արտացոլմանը:

Ստուգման ժամանակ կարող են նկատվել հետևյալ տիպի խախտումներ և սխալներ.

1. հաշվային ռեգիստրների տվյալների անհամապատասխանությունը հիմնադիր փաստաթղթերի տվյալների հետ,
2. հիմնադիր փաստաթղթերի բացակայությունը, որոնք կհիմնավորեն հաշվային տվյալների օրինականությունը,
3. կազմակերպության հիմնադիրը համաձայն կանոնադրության պետք է կանոնադրական կապիտալ՝ որպես ներդրում փոխանցեր պաշարներ, սակայն դրա փոխարեն նա փոխանցել է հիմնական միջոցներ, որոնք էլ արտացոլվել են հաշվառման մեջ:

Կազմակերպություններում հիմնական միջոցների շարժի հաշվառումը պետք է իրականացվի ստանդարտ ձևի փաստաթղթերով: Այդ փաստաթղթերի ձևակերպման կարգը հանգամանորեն ներկայացված է նորմատիվ ակտերում: Աուդիտորական ստուգումների ժամանակ հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնել հիմնական միջոցների ստացման աղբյուրներին: Կախված հիմնական միջոցների ստացման աղբյուրներից կազմակերպությունը պետք է առանձնացնի սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի այս կամ այն խումբը, ըստ որոնց հեշտ կլինի հաստատել հիմնական միջոցների ստացման օրինականությունը:

Օրինակ. Հիմնական միջոցների կանոնադրական կապիտալում որպես ներդրում փոխանցման ժամանակ պետք է ներկայացվի հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի, մաշվածքի և ձեռքբերման գնի մասին նշումների ցուցակը, ըստ որի դրանք պետք է դասվեն կանոնադրական կապիտալում որպես ներդրում: Միաժամանակ պետք է ներկայացվի նաև հիմնական միջոցների տեխնիկական փաստաթղթերը: Ֆիզիկական անձանցից ձեռք բերված հիմնական միջոցների համար պետք է կնքվի առք ու վաճառքի պայմանագիր, որտեղ պետք է նշվի սկզբնական արժեքը, մաշվածությունը և ձեռքբերման գինը: Հիմնական միջոցների կոմպլեկտով ձեռքբերման ժամանակ (օրինակ. հաշվիչ տեխնիկա, գրասենյակային գույք) գույքային քարտի մեջ պետք է լինի անպայման կոմպլեկտի մեջ մտնող բոլոր առարկաների անվանումները: Հիմնական միջոցների արտարժույթով ձեռքբերման ժամանակ օբյեկտի արժեքը պետք է հաշվարկվի համապատասխան դրամական փոխարժեքով՝ սեփականության իրավունքի փոխանցման պահի դրությամբ: Հիմնական միջոցների ստացման ժամանակ աուդիտորը ուշադրություն պետք է դարձնի վարձակալության վերծված հիմնական միջոցների վրա:

Հիմնական միջոցների դուրսգրման ժամանակ աուդիտորը պետք է մանրամասն ուսումնասիրի դուրսգրման փաստաթղթերը (ձև ՀՄ-6, ՀՄ-8), հաստատվի շուկայական արժեքը: Հիմնական միջոցների անպետքության, կամ դրանց նորոգման իրականացման որոշման համար, ինչպես նաև կազմակերպությունից դրանց օտարման համար ձևակերպվող անհրաժեշտ փաստաթղթերի կազմման համար կազմակերպության ղեկավարության հրամանով ստեղծվում է մշտական գործող հանձնաժողով: Աուդիտորը պետք է ստուգի այդ հրամանի առկայությունը, հանձնաժողովի կազմը, ոչ պիտանի հիմնական միջոցների օտարման կարգն ու դրանց համապատասխանությունը նորմատիվային փաստաթղթերի պահանջներին:

Եթե աուդիտորական ստուգումների ժամանակ պարզվի, որ կազմակերպությունում տեղի է ունեցել հիմնական միջոցների օտարում կապված նոր արտադրամասերի և այլ օբյեկտների շինարարության ընդլայնման, վերակառուցման և տեխնիկական վերազինման համար, ապա հաշվապահությունը պետք է աուդիտորին տրամադրի օտարված հիմնական միջոցների ցանկը, որը նշված է կազմակերպության ընդլայնման, վերակառուցման և վերաշինման պլաններում:

Աուդիտորը հատուկ ուշադրություն պետք է դարձնի հիմնական միջոցների լուծարքի ժամանակ ստացված այն ջարդոնի, դետալների, ագրեգատների և նյութերի վրա, որոնք կարելի է օգտագործել այլ մեքենաների նորոգման համար:

Հիմնական միջոցների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է ուշադրություն դարձնի վարձակալված գույքի վարձակալման ձևին: Հայտնի է, որ կապված հիմնական միջոցների

վարձակալության պայմանագրերից և ժամկետներից վարձակալությունը լինում է երկարաժամկետ և կարճաժամկետ, իսկ ըստ ձևի՝ ֆինանսական և գործառնական:

Առողիտորի խնդիրն է մանրամասն ուսումնասիրել պայմանագրի առարկան և պայմանների ձևակերպման ճշտությունը՝ կախված վարձակալման ձևից: Ուշադրություն պետք է դարձնել վարձակալական վճարների հաշվարկման կարգի և պարտավորությունների կատարման վրա: Ստուգվում է, քե արդյոք վարձակալության տարբեր ձևերի ժամանակ հաշվառումն իրականացվում է համապատասխան հաշվապահական հաշիվներում:

Ըստ ՀՀՀՀՄ 16 «Հիմնական միջոցներ» ստանդարտի մաշվածություն կարող է հաշվարկվել բոլոր հիմնական միջոցների համար, բացի հողից, հիմնական միջոցների առանձին միատարր օբյեկտների խմբերի համար՝ որևէ եղանակով. գծային կամ հավասարաչափ հաշվարկման, ըստ տարիների ընդհանուր գումարի հաշվարկման, նվազող մնացորդի, արտադրված միավորների քանակի: Մաշվածության հաշվարկման եղանակները պետք է ներառվեն կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ: Կազմակերպությունը հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվարկման եղանակը օգտակար ծառայության ժամանակաշրջանում փոփոխելու իրավունք չունի:

Հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետը հաշվապահական հաշվառման մեջ պետք է որոշի կազմակերպությունը՝ հիմնական միջոցների հաշվառման ընդունելու ժամանակ, ելնելով հիմնական միջոցների սպասվելիք արտադրողականությունից, սպասվող ֆիզիկական մաշվածությունից, արտադրողի ցուցումներից, նորմատիվային սահմանափակումներից և այլն: Օգտակար ծառայության ժամկետը կարող է ավելացվել հիմնական միջոցների վերակառուցման, կամ մոդեռնացման արդյունքում: Մաշվածության գումարը պետք է որոշվի ելնելով հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքից և օգտակար ծառայության ժամկետից մաշվածության հաշվարկման որևէ եղանակով: Մաշվածության հաշվարկումը պետք է սկսվի օբյեկտի հաշվառման ընդունմանը հաջորդող ամսվա մեկից, ավարտվում է օբյեկտի դուրսգրմանը, կամ արժեքի լրիվ սպառմանը հաջորդող ամսվա մեկին:

Առողիտորը պետք է գնահատի հիմնական միջոցների մաշվածության ընտրված մեթոդի նպատակահարմարությունը և օրինականությունը և ստուգի դրանց օգտագործման ճշտությունը: Անհրաժեշտ է ստուգել արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ մտնող մաշվածության գումարը: Ուշադրություն պետք է դարձնել վարձակալության տրված և վարձակալված հիմնական միջոցների մաշվածության հաշվարկման վրա: Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածության գումարը կարող է ներառվել ինչպես արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ, այնպես էլ վարչական ծախսերի մեջ: Գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության գումարը ներառվում է 7143 «Գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսեր» հաշվի Sty: Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների

մաշվածության գումարը ձևակերպվում է 121 «Ֆինանսական վարձակալությամբ ստացված հիմնական միջոցների մաշվածություն» հաշվում:

Աուդիտորը պետք է ստուգի արագացված մաշվածության հաշվարկման մեթոդի համապատասխանությունը հաշվային քաղաքականությանը: Այն կարելի է կիրառել նոր տեխնիկայի, նոր պրոգրեսիվ սարքավորումների համար: Կարևոր է, որ ստուգվի հարկվող շահույթի բազան՝ ըստ մաշվածության գումարի: Քանի որ հարկային նպատակով հիմնական միջոցների մաշվածությունը թույլատրվում է հաշվարկել միայն գծային կամ հավասարաչափ հաշվարկման մեթոդով, ապա շահութահարկի հաշվարկման բազան պետք է ճշտել՝ կիրառված մեթոդը փոխարինելով գծային հավասարաչափ մեթոդով:

Հիմնական միջոցների տեխնիկական վերազինման, վերակազմավորման, վերակառուցման ժամանակ մաշվածություն չի հաշվարկվում: Վերակազմավորման և տեխնիկական վերազինման ժամանակի չափով երկարացվում է հիմնական միջոցների օգտակար ծառայության ժամկետը:

Հիմնական միջոցների աուդիտի հիմնական խնդիրներից է նորոգման ծախսումների ստուգումը: Այդ նպատակով պետք է հաստատել նորոգման ծախսումների հաշվառման օրինականությունը և նպատակահարմարությունը: Աուդիտորը նախ պետք է ուսումնասիրի նորոգումը հաստատող հետևյալ սկզբնական փաստաթղթերը. տեխնիկական ստուգման ակտերը, նորոգման աշխատանքների պլանը, պլանային և փաստացի նախահաշիվները, աշխատանքների ընդունման-հանձնման ակտերը, կապալառուական պայմանագրերը, հիմնական միջոցների հաշվառման գույքային քարտերը և այլն:

Աուդիտի հիմնական նպատակն է ստուգել նորոգման ծախսերի վերագրման ճշտությունը ժամանակաշրջանի և կապիտալացվող ծախսերին: Այդ նպատակով անհրաժեշտ է տարբերել նորոգումները՝ ըստ տվյալ ակտիվի վիճակի վրա փոփոխության ազդեցության: Եթե այդ ծախսումները պարզապես վերականգնում են ակտիվը, համարվում են ժամանակաշրջանի ծախսումներ, իսկ եթե դրանք բարելավում են ակտիվի վիճակը՝ բարձրացնելով նրա սկզբնական գնահատված ցուցանիշները, ապա դրանք համարվում են կապիտալացվող ծախսումներ: Եթե կապիտալ նորոգումների ծախսերը նշանակալի են, ապա աուդիտորը պետք է հանդիպակաժ ստուգումներ կատարի կապալառուների հետ, նյութական պատասխանատու անձանցից պահանջի գրավոր բացատրություններ ծախսերի վերաբերյալ:

Հիմնական միջոցների նորոգման ծախսումների աուդիտի ժամանակ պետք է ուշադրություն դարձվի ծախսումների ֆինանսավորման աղբյուրներին: Կազմակերպությունը տարվա ընթացքում պետք է ամենամսյա հատկացումները ճիշտ իրականացնի՝ ըստ հաշվային քաղաքականության մեջ նշված կարգի: Ստուգվում են նաև ամենամսյա հատկացումների վերագրումը ծախսերին՝ որպես ժամանակաշրջանի ծախս 813 «Անուղղակի

արտադրական ծախսումներ» հաշվին, հետագայում վերագրվելով ֆինանսական արդյունքներին, իսկ որպես կապիտալացվող ծախս՝ 823 «Հիմնական միջոցների վրա կապիտալացվող հետագա ծախսումներ» հաշվին, հետագայում կապիտալացվելով և փոխանցվելով 111 «Շահագործման ժամկետով մաշվող հիմնական միջոցներ» հաշվին:

Հիմնական միջոցների նորոգման ծախսերի ստուգման ժամանակ հանդիպող սխալներն են.

1. հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի անհիմն փոփոխությունը,
2. վերակառուցման, կամ մոդեռնացման ժամանակ հիմնական միջոցների սկզբնական արժեքի չփոփոխում հաշվապահական հաշվառման մեջ:

Օրինակ. 1. Ստուգվող կազմակերպությանը պատկանող արտադրական շենքի արժեքը արտացոլված է հիմնական միջոցների հաշվում: Այդ շենքի սեփականության իրավունքի հաշվառման վկայականի ձևակերպման համար կազմակերպությունը վճարել է կադաստրային ծառայության վճարը: Կազմակերպությունը այդ գումարը մտցրել է շենքի արժեքի աճի ժամկետով, որը ստուգման ժամանակ ուղղվել է:

Օրինակ. 2. կազմակերպությունը շենքի առաջին հարկի պատուհաններին տեղադրել է մետաղաճաղեր և վերակառուցման ծախսերը ճանաչվել է ժամանակաշրջանի ծախս և վերագրվել ֆինանսական արդյունքին: Այդ ծախսումները քանի որ ավելացրել են ակտիվի հաշվեկշռային արժեքը, ապա պետք է կապիտալացվեին և վերագրվեին հիմնական միջոցներին, որովհետև բարելավվել էն նրա ցուցանիշները (օրինակ. շենքի պահպանությունը):

Աուդիտորական աշխատանքների մեջ կարող է ներառվել նաև հիմնական միջոցների օգտագործման արդյունավետության գնահատումը:

Աուդիտորի խնդիրն է.

1. որոշել կազմակերպության և նրա կառուցվածքային ստորաբաժանումների ապահովվածությունը հիմնական միջոցներով,
2. իրականացնել հիմնական միջոցների օգտագործման համեմատական վերլուծություն՝ ըստ տարբեր ստորաբաժանումների, որոնք արտադրում են նմանատիպ արտադրանք, կամ կատարում են նմանատիպ աշխատանքներ,
3. կատարել արտադրական հզորությունների և սարքավորումների օգտագործման արդյունավետության գնահատում,
4. իրականացնել արտադրանքի ծավալի փոփոխության վրա հիմնական միջոցների օգտագործման ազդեցության գնահատում:

6. 2. ՈՉ ՆՅՈՒԹԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

Ոչ նյութական ակտիվները իրենց ուրույն տեղն են զբաղեցնում ոչ ընթացիկ ակտիվների մեջ: Ոչ ընթացիկ ակտիվների աուդիտը ներառում է մասն ոչ նյութական ակտիվների աուդիտը:

fly նյութական ակտիվների աուդիտի նպատակն է հիմնավոր կարծիք կազմել ոչ նյութական ակտիվների տեղեկատվության հավաստիության և լրիվության մասին, որոնք արտացոլվում են աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում:

Աուդիտն իրականացվում է ՀՀ աուդիտորական ստանդարտների և «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի համաձայն:

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտի խնդիրներն են.

1. ակտիվների ոչ նյութական ակտիվներին վերագրման ճշտության ստուգումը,
2. ոչ նյութական ակտիվների փաստաթղթային ձևակերպման ստուգումը,
3. ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքի գնահատման ստուգումը,
4. ոչ նյութական ակտիվների ստացման և դուրսգրման գործառնությունների հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման ստուգումը,
5. ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետի որոշման և ամորտիզացիոն հատկացումների հաշվարկման ստուգումը,
6. հաշվային քաղաքականության կիրառման ստուգումը կապված ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիայի հաշվարկման և հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման եղանակի ընտրության հետ,
7. ոչ նյութական ակտիվների առանձին օբյեկտների անալիտիկ հաշվառման ստուգումը,
8. ոչ նյութական ակտիվների հաշվապահական հաշվետվություններում արտացոլման լրիվության ստուգումը:

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտի համար տեղեկատվական աղբյուրներ են հանդիսանում. արտոնագրերը, վկայականները, հրամանները, անհատույց հանձնման պայմանագրերը, առք ու վաճառքի պայմանագրերը, ընդունման- հանձնման ակտերը, ոչ նյութական ակտիվների հաշվառման քարտերը, ներստեղծման սկզբնական և հիմնադիր փաստաթղթերը, ոչ նյութական ակտիվների սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման հաշիվները, ընթացիկ հաշվառման փաստաթղթերը, գլխավոր գիրքը, հաշվապահական հաշվեկշիռը (ձև N1), ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները (ձև N 5) և այլն:

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտը իրականացվում է հետևյալ փուլերով

1. որոշել աուդիտի նպատակը և խնդիրները,

2. պլանավորել և կազմել աուդիտի աշխատանքային ծրագիր,
3. կազմել աուդիտորական հաշվետվություն,
4. կատարել առաջարկություններ և խորհրդատվություններ:

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտն իրականացնելիս աուդիտորը նախ պետք է գնահատի կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը, այնուհետև մշակի աուդիտորական ընթացակարգեր, հավաքագրի աուդիտորական ապացույցներ:

Աուդիտորական ապացույցների ստացման համար անհրաժեշտ է.

1. համոզվել, որ հաշվետվություններում ներկայացված բոլոր ոչ նյութական ակտիվները գոյություն ունեն և կազմակերպությունը դրանց նկատմամբ ունի օրենքով հաստատված իրավունքներ,
2. համոզվել, որ բոլոր ոչ նյութական ակտիվները համապատասխանում են ակտիվների սահմանմանը, այսինքն չեն կորցրել կազմակերպությանը տնտեսական օգուտներ բերելու հատկությունը,
3. համոզվել, որ ոչ նյութական ակտիվները գնահատվել և հաշվետվություններում արտացոլվել են համապատասխան կազմակերպության հաշվային քաղաքականությանը և գործող օրենսդրությանը,
4. համոզվել, որ ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան հաշվարկվել է համաձայն կազմակերպության ընդունած հաշվային քաղաքականությանը,
5. համոզվել, որ բոլոր ոչ նյութական ակտիվները հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլվել են ճիշտ գնահատմամբ՝ համապատասխան հաշվետու ժամանակաշրջանում,
6. համոզվել, որ ոչ նյութական ակտիվների դուրսգրման հետ կապված ծախսերը և եկամուտները վերաբերել են հաշվետու ժամանակաշրջանին և հաշվարկվել են ճիշտ:

Ըստ ՀՀՀՄ 38՝ «Ոչ նյութական ակտիվներ» ստանդարտի՝ ոչ նյութական ակտիվները ֆիզիկական սուբստանցիայից գուրկ որոշելի ոչ դրամային ակտիվներ են, որոնք պահվում են արտադրությունում օգտագործելու, ապրանքներ (արտադրանք) մատակարարելու կամ ծառայություններ մատուցելու, այլ անձանց վարձակալության տալու կամ վարչական նպատակներով օգտագործելու համար:

Ոչ նյութական ակտիվները ներառում են. ֆիրմային անուններ, հրապարակումների անուններ, համակարգչային ծրագրեր, լիցենզիաներ և վստահագրեր, հեղինակային իրավունքներ, արտոնագրեր, ծառայությունների մատուցման և շահագործման իրավունքներ, բանաձևեր, մոդելներ, նախագծեր, բաղադրատոմսեր և փորձանմուշներ, այլ ոչ ընթացիկ ակտիվներ:

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտը հիմնական միջոցների աուդիտից տարբերվում է նրանով, որ աուդիտորական ապացույցներն ունեն իրավական բնույթ: Աուդիտորը ստուգման ժամանակ պետք է համոզվի, որ ոչ նյութական ակտիվներին կարող են դասվել միայն այն ակտիվները, որոնց նկատմամբ կազմակերպությունը ունի օրենքով հաստատված իրավունքներ:

Որպեսզի աուդիտորը համոզվի ոչ նյութական ակտիվներին ակտիվների վերագրման ճշտության մեջ, պետք է ստուգի ոչ նյութական ակտիվների հաշվառման քարտերը՝ համապատասխան փաստաթղթերի վերանայման միջոցով:

Ոչ նյութական ակտիվները ըստ ՀՀՀՀՄ 38 ստանդարտի պետք է անհրաժեշտ փաստաթղթային ձևակերպման ենթարկվի: Գյուտերի բացառիկ իրավունքները, արդյունաբերական էտալոնները ձևակերպվում են արտոնագրերով, որոնք տրվում են կառավարության կողմից՝ արտոնագրի տրամադրման պայմանագրով: Համակարգչային ծրագրերի, տվյալների բազայի օգտագործման իրավունքները ձևակերպվում են վկայականներով (գույքային իրավունքի փոխանցման պայմանագրով): Վերը նշված արտոնագրերը և վկայականները պետք է տրված լինեն ստուգվող կազմակերպության անունով:

Ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքի գնահատումը կախված է դրանց ստացման եղանակից: Ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքը դրանց ստեղծման կամ գնման դեպքում պետք է գնահատվի դրանց ստեղծման և ձեռքբերման համար կատարված ծախսերի գումարով, հանած փոխհատուցվող հարկերը: Ոչ նյութական ակտիվների անհատույց կամ ըստ զիջման պայմանագրի ստացման դեպքերում դրանք գնահատվում են իրական արժեքով: Կանոնադրական կապիտալում հիմնադիրների կողմից ներդրումները ոչ նյութական ակտիվների ձևով գնահատվում է սեփական կապիտալի գործիքի իրական արժեքով, որք համաձայնեցվում է հիմնադիրների կողմից՝ հիմնադիր պայմանագրով: Ոչ նյութական ակտիվների սկզբնական արժեքը, որով դրանք ընդունվել են հաշվառման, չեն կարող փոփոխվել (եթե օրենքով այլ բան նախատեսված չէ):

Ոչ նյութական ակտիվների աուդիտի ժամանակ կիրառվող աուդիտորական ընթացակարգերն են. պայմանագրերի, վկայականների ստուգումը, փաստաթղթերի վերստուգումը, փաստաթղթերի համեմատումը, հարցումները:

Աուդիտորական ընթացակարգերի օգնությամբ իրականացվում է հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների տվյալների հավաստիության ստուգում: Աուդիտորը խախտումների հայտնաբերման դեպքում որոշում է դրանց բնույթը և էականության մակարդակը: Այնուհետև աուդիտորը մշակում է աուդիտորական ընթացակարգեր՝ խախտումների հայտնաբերման համար: Իրականացված ընթացակարգերի արդյունքներով աուդիտորը պետք է մշակի հանձնարարականներ սխալների ուղղման և հաշվապահական

հաշվառման համակարգի կատարելագործման համար: Աուդիտորական ստուգումները կարող են իրականացվել ինչպես համատարած, այնպես էլ ընտրանքային ստուգման եղանակով:

Քանի որ ոչ նյութական ակտիվները ֆիզիկական ձևից զուրկ են, այդ պատճառով աուդիտորը դրանց գոյության մեջ պետք է համոզվի իրավական փաստաթղթերի ստուգման ճանապարհով, որոնք կհաստատեն ոչ նյութական ակտիվների նկատմամբ կազմակերպության իրավունքը: Այդ փաստաթղթերի հետ աուդիտորը կարող է ծանոթանալ կազմակերպության իրավաբանական ծառայությունում:

Բացի դրանից աուդիտորը պետք է համոզվի, որ նախկինում ձեռք բերված կազմակերպության իրավունքները, որոնք արտացոլված են ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ստուգվող ժամանակաշրջանի վերջում՝ դեռևս սպառված չեն: Դրանում, ինչպես նաև ոչ նյութական ակտիվների կազմակերպության իրավունքների մասին դատական վեճերի արդյունքների մեջ աուդիտորը կարող է համոզվել ստուգվող կազմակերպության իրավաբանի և ղեկավարության հետ հարցումների ժամանակ:

Ոչ նյութական ակտիվների ստուգման ժամանակ աուդիտորական ընթացակարգերի փաստաթղթավորումը իրականացվում է ըստ՝ ՄՍ 230 «Փաստաթղթավորում» ստանդարտի և աուդիտորական կազմակերպությունների ներքին աուդիտորական ստանդարտների:

Ոչ նյութական ակտիվների ստուգման ժամանակ հանդիպող տիպային սխալներն են.

1. ոչ նյութական ակտիվների կազմում պետք է ներառել ոչ թե տնօրինողի բացառիկ, այլ օգտագործման իրավունքը,
2. ոչ նյութական ակտիվների ձեռքբերման ծախսերը սխալմամբ կարող են դուրս գրվել ժամանակաշրջանի ծախսերին,
3. բացակայում են հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլված ոչ նյութական ակտիվների օգտագործման իրավունքները հաստատող փաստաթղթերը:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն հատկացումների գումարը պետք է որոշվի ելնելով ամորտիզացիոն հատկացումների ընդունված մեթոդից և օգտակար ծառայության ժամկետից:

Ըստ ՀՀՀՀՄ 38 ստանդարտի ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը կախված է մի շարք գործոններից:

Այդ ժամկետները տարբեր են, բայց քիչ հավանական է, որ ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետը կգերազանցի քսան տարին: Տեխնիկայի և տեխնոլոգիայի անընդհատ փոփոխությունները նպաստում են տեխնոլոգիական հնացածությանը: Այդ պատճառով դրանց օգտակար ծառայության ժամկետը հավանական է կարճ լինի:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիան պետք է սկսել հաշվառել ակտիվների հաշվառման վերցնելու ամսվան հաջորդող ամսվա մեկից և շարունակել մինչև դրանց արժեքի լրիվ մարումը, կամ մինչև ակտիվի դուրսգրումը: Հաշվապահական հաշվառման մեջ ամորտիզացիոն հատկացումները պետք է արտացոլվեն թիվ 132 «Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիա» հաշվապահական հաշվում:

Ոչ նյութական ակտիվների մնացորդային արժեքը պետք է գնահատվի զրո, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ՝ առկա է երրորդ կողմի պարտավորվածությունը՝ օգտակար ծառայության ավարտին գնելու այդ ակտիվը կամ ակտիվի համար գոյություն ունի գործող շուկա:

Համաձայն ՀՀՀՀՄ 38 ստանդարտի՝ ամորտիզացիա կարող է հաշվարկվել ոչ նյութական ակտիվների յուրաքանչյուր խմբի համար որևէ մեթոդով. գծային հավասարաչափ, նվազող մնացորդի և արտադրանքի միավորի մեթոդով: Ամորտիզացիայի հաշվարկման մեթոդները պետք է արտացոլվեն կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ՝ ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ամբողջ ժամանակաշրջանի համար:

Օգտակար ծառայության ժամանակաշրջանի ընթացքում կազմակերպությունը իրավունք չունի փոփոխել ամորտիզացիայի հաշվարկման մեթոդը: Աուդիտորը պետք է համոզվի, որ կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ ընդունված դրույթները չեն փոփոխվել օգտակար ծառայության ժամանակաշրջանում:

Ոչ նյութական ակտիվների ամորտիզացիոն հատկացումների հաշվարկման ստուգման համար աուդիտորը պետք է կիրառի հետևյալ աուդիտորական ընթացակարգերը. փաստաթղթերի վերստուգում, փաստաթղթերի համեմատում, հարցումներ, վերահաշվարկում, վերլուծական ընթացակարգեր, տարբեր ժամանակաշրջանների համար հաշվարկված ամորտիզացիայի գումարների համեմատում և այլն:

6.3. ՆԵՐԴՐՈՒՍԱՅԻՆ ԳՈՒՅՔԻ ԱՌԴԴԻՏ

Ոչ ընթացիկ ակտիվների կազմի մեջ է ներառվում ներդրումային գույքը, որը պահվում է վարձակալական եկամուտ ստանալու, կամ դրա արժեքի աճի, կամ էլ միաժամանակ այդ երկու նպատակներով: Ոչ ընթացիկ ակտիվների աուդիտի բաղկացուցիչ մասերից է նաև ներդրումային գույքի աուդիտը:

Ներդրումային գույքի աուդիտի նպատակն է կարծիք արտահայտել ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ներդրումային գույքի արտացոլման լրիվության և հավաստիության մասին:

Ներդրումային գույքի աուդիտն իրականացվում է ըստ՝ ՀՀՀՀՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտի, «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի և աուդիտորական ստանդարտների:

Ներդրումային գույքի աուդիտի խնդիրներն են.

1. ակտիվների ներդրումային գույքին վերագրման հիմնավորումը,
2. հաշվապահական հաշվետվությունների մեջ ներդրումային գույքի ներառման ճշտության ստուգումը,
3. ներդրումային գույքի սկզբնական արժեքի գնահատման ճշտության ստուգումը,
4. ներդրումային գույքի ձեռքբերման և դուրսգրման գործառնությունների հաշվառման մեջ արտացոլման ստուգումը,
5. ներդրումային գույքի մաշվածության հաշվարկման ճշտության ստուգումը,
6. ներդրումային գույքի առանձին օբյեկտների անալիտիկ հաշվառման ստուգումը:

Ներդրումային գույքի աուդիտի ժամանակ օգտագործվում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները. վարձակալական պայմանագրեր, ֆինանսական պայմանագրեր և այլ հիմնադիր փաստաթղթեր, թիվ 122 «Ներդրումային գույք» հաշվապահական հաշվի քարտեր և տեղեկագրեր, ընդունման-հանձնման ակտեր, հաշվապահական հաշվեկշիռ (ծև 1), ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ (ծև 5):

Cum՝ ՀՀՀՀՍ 40 «Ներդրումային գույք» ստանդարտի ներդրումային գույքը հաշվառող հաշվապահական 122 «Ներդրումային գույք» հաշվում կազմակերպությունը պետք է ներառի որոշակի ակտիվներ: Դրանք են.

ա/ հոգք, որք պահվում է երկար ժամկետի ընթացքում՝ դրա արժեքի աճի դեպքում վաճառելու նպատակով,

բ/ հոգք, որը պահվում է տվյալ պահին չորոշված նպատակով՝ ապագայում օգտագործելու համար,

գ/ շինությունը, որը տրված է գործառնական վարձակալության և հետագայում ևս կօգտագործվի այդ նպատակով,

դ/ ազատ շինությունը, որը պահվում է գործառնական վարձակալության տալու նպատակով:

Cum հաշվային քաղաքականության ներդրումային գույքի հետագա չափման համար կազմակերպությունը պետք է ընտրի կամ իրական արժեքի մոդելը, կամ սկզբնական արժեքի մոդելը:

Նախ աուդիտորը պետք է համոզվի, որ ներդրումային գույքը պետք է համապատասխանի ընդունված պայմանագրային պայմաններին:

Ներդրումային գույքի աուդիտի ժամանակ աուդիտորը կազմում է աշխատանքային ծրագիր, որի մեջ մտնում է աուդիտորական ապացույցների աղբյուրները, ներքին վերահսկողության թեստերը, աուդիտորական ընթացակարգերը և այլն:

Աուդիտորական ծրագիրը ներառում է.

1. ակտիվների ներդրումային գույքին վերագրման ճշտության ստուգումը,
2. ներդրումային գույքի առկայության և պահպանման ստուգումը,
3. ներդրումային գույքի փաստաթղթավորման ստուգումը,
4. ներդրումային գույքի սկզբնական և իրական արժեքի հաշվարկման ճշտության ստուգումը,
5. ներդրումային գույքի մաշվածության հաշվառման ստուգումը,
6. ներդրումային գույքի ապաճանաչման հաշվառման ստուգումը:

Ներդրումային գույքի հաշվառման ստուգման աուդիտորական ընթացակարգերն են. փաստաթղթերի ստուգումը, փաստաթղթերի համեմատումը, հարցումները, հաստատումները և այլն:

6.4. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱԿՏԻՎՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ

Ոչ ընթացիկ ակտիվների կազմի մեջ են մտնում ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվները, որոնց աուդիտը նշանակալի տեղ է զբաղեցնում կազմակերպության ակտիվների աուդիտի մեջ:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտի նպատակն է հիմնավոր կարծիք կազմել ստուգվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ֆինանսական ակտիվների արտացոլման լրիվության և հավաստիության մասին:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտն իրականացվում է ըստ՝ ՀՀՀՀՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի, «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքի և աուդիտորական ստանդարտների:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտի խնդիրն է ստուգել.

1. ակտիվների ֆինանսական ակտիվներին վերագրման հիմնավորումը,

2. ֆինանսական ակտիվների պայմանագրային իրավունքները հաստատող փաստաթղթերի առկայությունը,
3. ֆինանսական ակտիվների սկզբնական արժեքի գնահատման ճշտությունը,
4. հաշվառման մեջ ֆինանսական ակտիվների իրական արժեքի արտացոլման հիմնավորումը և ճշտությունը,
5. ֆինանսական ակտիվների հաշվառման մեջ ապաճանաչման գործառնությունների արտացոլման ճշտությունը,
6. ֆինանսական ակտիվների հեջավորման հաշվառման ճշտությունը և հիմնավորումը,
7. ֆինանսական ակտիվների անալիտիկ հաշվառման վարումը,
8. հաշվապահական հաշվետվություններում ֆինանսական ակտիվների արտացոլման ճշտությունը,
9. հարկային հաշվառման համապատասխան փաստաթղթերի ստուգումը:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտի ժամանակ օգտագործվում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները. հաշվապահական հաշիվների 14-րդ դասի հաշիվների տեղեկագրերը, բաժնետոմսերի, պարտատոմսերի, մուրհակների և այլ արժեթղթերի հավաստագրերը, հիմնադիր փաստաթղթերը, պայմանագրերը, հաշվապահական հաշվարկները, հաշվապահական հաշվեկշիռը (ձև 1), ֆինանսական հաշվետվություններին g ծանոթագրություններ (ձև 5), բացատրագրեր, բաժնետերերի ժողովների արձանագրություններ և այլն:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտն իրականացվում է հետևյալ փուլերով.

1. որոշվում է աուդիտի նպատակը, խնդիրները և կատարողների պարտականությունները,
2. կազմվում է աուդիտի աշխատանքային պլան և ծրագիր,
3. աուդիտի արդյունքներով կազմվում է աուդիտորական հաշվետվություն,
4. մշակվում են առաջարկություններ և խորհրդատվություններ:

Վերը նշված խնդիրների լուծման համար աուդիտորը նախ պետք է գնահատի կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգը, մշակի ստուգման մեթոդներ և աուդիտորական ընթացակարգեր:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտի ժամանակ կիրառվող աուդիտորական ընթացակարգերն են. փաստաթղթերի ստուգումը, փաստաթղթերի համեմատումը, հարցումները, վերահաշվարկները և այլն:

Cum' ՀՀՀՀՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի ֆինանսական ակտիվը ցանկացած ակտիվ է, որը՝

ա/ դրամական միջոց է,

բ/ մեկ այլ կազմակերպությունից դրամական միջոցներ կամ այլ ֆինանսական ակտիվ ստանալու պայմանագրային իրավունք է,

գ/ մեկ այլ կազմակերպության հետ պոտենցիալ նպաստավոր պայմաններով ֆինանսական գործիքների փոխանակման պայմանագրային իրավունք է կամ

դ/ այլ կազմակերպության սեփական կապիտալի գործիք է:

Ֆինանսական ներդրումների նկատմամբ կազմակերպության իրավունքը, հետևաբար նաև դրանից հետևող՝ եկամտի, շահաբաժինների, շահույթի որոշակի մասի, դիսկոնտի և այլնի իրավունքները պետք է ստուգվի համապատասխան փաստաթղթերով:

Աուդիտորը պետք է համոզվի ֆինանսական ներդրումների սկզբնական արժեքի գնահատման հիմնավորման մեջ, որով դրանք հաշվառման են վերցվել հաշվապահական 14-րդ դասի հաշիվներում: Ֆինանսական ակտիվների սկզբնական արժեքի մեր պետք է ներառվեն այն բոլոր փաստացի ծախսերը, որոնք կախված են դրանց ձեռք բերման հետ (բացի փոխհատուցվող հարկերից):

Բաժնեմասնակցության մեթոդով ֆինանսական ներդրումների դեպքում այն գրանցվում է ինքնարժեքով, այնուհետև այն ճշգրտվում է ձեռքբերումից հետո ներդրման օբյեկտի զուտ ակտիվներում ներդրողի բաժնեմասի փոփոխությունների չափով: Ներդրման օբյեկտից ստացվող շահաբաժինը նվազեցնում է ներդրման հաշվեկշռային արժեքը:

Սկզբնական արժեքի մեթոդի դեպքում ֆինանսական ներդրումը գրանցվում է ինքնարժեքով: Ներդրողը եկամուտը ճանաչում է այն չափով, որք ստացվել է ներդրման օբյեկտի՝ ձեռքբերմանը հաջորդող ժամանակաշրջանում կուտակված զուտ շահույթի բաշխումից, որից հետո բաշխումը դիտվում է որպես ներդրման փոխհատուցում և գրանցվում որպես ներդրման ինքնարժեքի նվազեցում:

Ֆինանսական ակտիվների ստուգման ժամանակ հանդիպող տիպային սխալներն են.

1. ֆինանսական ակտիվների կազմում այնպիսի ակտիվների ներառում, ինչպիսիք են բաժնետերերից գնված բաժնետոմսերը, մուրհակները,
2. փաստացի ֆինանսական ակտիվների անհամապատասխանությունը պայմանագրի պայմաններին (օրինակ. հիմնադիր պայմանագրի համաձայն, մասնակիցը պարտավորվում է կանոնադրական կապիտալում ներդնել դրամական միջոցներ, իսկ փաստացի ներդնում է գույք, այդ դեպքում մասնակցի իրավունքը կարող է վիճարկվել, ժխտվել),
3. քաղաքացիական օրենսգրքին չհամապատասխանող պայմանագիր, որի համաձայն իրականացվում է ֆինանսական ներդրում (ավելի հաճախ այն իրականացվում է համատեղ գործունեության ժամանակ): Այդ դեպքում մասնակցի իրավունքը կարող է վիճարկվել և ժխտվել,

4. ֆինանսական ակտիվների հաշվառման մեջ ներառել անհատույց ստացված ոչ իրական արժեքով ակտիվների արտացոլում,
5. ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ ֆինանսական ակտիվների արտացոլումը ոչ ճիշտ արժեքով:

Ֆինանսական ակտիվների ապաճանաչում տեղի է ունենում հետևյալ դեպքերում. ֆինանսական ակտիվը դուրս է գրվում, երբ կազմակերպությունը կորցնում է ֆինանսական ակտիվի պայմանագրային իրավունքների նկատմամբ վերահսկողությունը, երբ կազմակերպությունը փոխանցում է ֆինանսական ակտիվի մի մասը: Ֆինանսական ակտիվների դուրսգրումը կարող է տեղի ունենալ արժեթղթերի մարման, վաճառքի, գիջման փոխանցման՝ ըստ փոխանակման կամ անհատույց նվիրատվության պայմանագրի կանոնադրական կապիտալ փոխանցման, կամ համատեղ գործունեության փոխանցման դեպքում:

Աուդիտորը պետք է համոզվի քի ստուգվող ժամանակաշրջանում ճիշտ է արդյոք դուրսգրված ֆինանսական ակտիվների արժեքը: Եթե ֆինանսական ներդրումները հաշվառվել են սկզբնական արժեքով, ապա դուրսգրման դեպքում դրանց արժեքը կարող է որոշվել հաշվային քաղաքականության մեջ նշված եղանակներից մեկով. բաժնեմասնակցության, սկզբնական արժեքով, կամ էլ իրական արժեքով:

Աուդիտորը պետք է համոզվի հաշվային քաղաքականության մեջ նշված մեթոդի օգտագործման հետևողականության մեջ. ֆինանսական ակտիվների յուրաքանչյուր տեսակի համար հաշվետու տարում կարող է կիրառվել դուրսգրման մեկ մեթոդ:

Ֆինանսական ակտիվների աուդիտի ժամանակ կարևոր է դրանց հեջավորման հաշվառման ճշտության ստուգումը: Հեջավորման են ենթարկվում միայն այն ֆինանսական ակտիվները, որոնք ենթարկվում են իրական արժեքի փոփոխությունների, կամ դրամական միջոցների ապագա հոսքերի փոփոխությունների:

Հեջավորումը իրենից ներկայացնում է մեկ կամ մի քանի այնպիսի գործիքների նախատեսում, որ դրանց իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունները ամբողջությամբ, կամ մասամբ փոխհատուցվեն, կամ փոխհատուցեն ռիսկային գործոնի արդյունքում սպասվող վնասը (օրինակ. սնանկացման երևույթների առաջացման, տոկոսների և շահաբաժինների նշանակալի չափով նվազման ժամանակ): Հեջավորման հողվածը ենթակա է իրական արժեքի կամ դրամական միջոցների հոսքերի փոփոխությունների ռիսկի:

Հեջավորման գործիքը ածանցյալ գործիք է, որի արժեքը փոփոխվում է սահմանված տոկոսադրույքի, արժեթղթերի գնի, արտարժույթի փոխարժեքի, գների կամ դրույքների ինդեքսի և այլ գործիքների ազդեցությամբ:

Առողիտի ժամանակ ստուգման է ենթարկվում հաշվապահական 148 «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ» ակտիվային և 415 «Որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական պարտավորություններ» պասիվային հաշիվները: Ստուգման ժամանակ հաշվի է առնվում երրորդ անձանցից ստացված տեղեկատվությունը ֆինանսական ակտիվների արժեքի իջեցման հատկանիշների մասին:

Ֆինանսական ակտիվների անալիտիկ հաշվառումը պետք է վարվի քսն ֆինանսական ակտիվների առանձին տարրերի և քսն այն կազմակերպությունների, որտեղ այդ ներդրումները իրականացվում են (արժեթղթերի, էմիտենտների, հիմնադիր անձանց, փոխառուների, ընկերությունների և այլն):

Արժեթղթերում ֆինանսական ներդրումների անալիտիկ հաշվառման մեջ պետք է ներառվի հետևյալ տեղեկատվությունը. էմիտենտի արժեթղթերի անվանումը, համարը, սերիան, նոմինալ արժեքը, գնման գինը, ծախսերը կապված ձեռքբերման հետ, ընդհանուր քանակը, գնման ամսաթիվը, դուրսգրման ամսաթիվը, պահպանման տեղը:

Հաշվապահական հաշվետվություններում պետք է բացահայտվի հետևյալը. ֆինանսական ակտիվների գնահատման եղանակները դրանց դուրսգրման ժամանակ, ֆինանսական ակտիվների արժեքը՝ հաշվի առնելով սկզբնական արժեքը և իրական արժեքը, իրական արժեքների տարբերությունները, ներդրված ֆինանսական ներդրումների ձևերը և արժեքները, դուրսգրված ֆինանսական ակտիվների արժեքները և ձևերը, որպես հեջավորման գործիք նախատեսված ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների արժեքը:

Կազմակերպությունը պարտավոր է գրավոր ծանուցել՝ քսն հաշվառման վայրի հարկային մարմիններին նրանց ՀՀ և արտերկրի կազմակերպություններում մասնակցության մասին, մեկ ամիս ժամկետում: Այլ կազմակերպություններում մասնակցությունը կարող է լինել կանոնադրական կապիտալում՝ որպես ներդրում, բաժնետոմսերի ձեռքբերման, փայերի ձեռքբերման և այլ ձևով:

7.1 ՊԱՇԱՐՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ

ՀՀՀՀՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտում նշվում է, որ պաշարներն այն ակտիվներն են, որոնք

ա/ պահվում են սովորական (ամենօրյա) գործունեության ընթացքում վաճառքի համար,

բ/ արտադրության ընթացքում են այդպիսի վաճառքի համար,

գ/ արտահայտված են նյութերի և արագամաշ առարկաների ձևով արտադրանքի քողարկման կամ ծառայություններ մատուցելու ընթացքում օգտագործելու համար:

Պաշարների կազմն է.

- ապրանքները, ներառյալ կազմակերպությունների կողմից գնված և վերավաճառքի համար պահվող հողը(հողակտորը) և այլ ունեցվածքը,

- պատրաստի արտադրանքը,

- անավարտ արտադրությունը,

- նյութերը և օժանդակ միջոցները, որոնք պետք է օգտագործվեն արտադրության ընթացքում, արագամաշ առարկաները:

Պաշարների աուդիտի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դրանց արտացոլման հավաստիության և լրիվության մասին կարծիքի արտահայտումը:

Պաշարների տնտեսական գործառնությունների ստուգման պրոցեսում աուդիտորը պետք է լուծի հետևյալ խնդիրները.

1. պաշարների կազմի ուսումնասիրում, դրանց պահպանման պայմաններին ծանոթացում,
2. արտադրության մեջ հումքի և նյութերի օգտագործման ներքին վերահսկողության համակարգի գնահատում,
3. հաշվապահական հաշվառման մեջ պաշարների շարժի գործառնությունների և դրանց գնահատման ճշտության հաստատում,
4. պաշարների գույքագրման իրականացման որակի գնահատում:

Պաշարների գործառնությունների ստուգման ժամանակ օգտագործվում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները. մատակարարման պայմանագրերը, հաշիվ-ապրանքագրերը, ապրանքային բեռնագրերը (ձև Պ-40), գնումների գիրքը, գների անվանացանկը, լիազորագրերը (ձև ու-4), մուտքի օրդերները (ձև Պ-6), նյութերի, ապրանքների ընդունման ակտերը (ձև Պ-1), նյութերի, ապրանքների ներքին տեղափոխման բեռնագրերը (ձև ու-3), պահանջագիր-բեռնագրերը (ձև Պ-21), լիմիտային բացթողման քարտերը (ձև Պ-20),

նյութերի փոխարինման մասին ակտերը, նյութերի պահեստային հաշվառման քարտերը (ձև Ն-12), նյութերի, արագամաշ առարկաների պահեստային հաշվառման քարտերը (ձև Պ-12), քարտերը, ապրանքանյութական պաշարների գույքագրման ցուցակները, գույքագրման ակտերը, վաճառքի գրքերը, նյութական պատասխանատու անձանց հետ պայմանագրերը, հաշվային ռեգիստրները (տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ և այլն), գլխավոր գիրքը, նյութերի, ապրանքների կազմակերպությունից դուրս բաց թողնման բեռնագիրը (ձև Պ-30), արագամաշ առարկաների դուրս գրման ակտ (ձև Պ-35), մաշված գույքի դուրս գրման ակտերը (ձև Մ-8), արագամաշ առարկաների հաշվառման քարտերը (ձև Պ-11) և այլն:

Պաշարների աուդիտի իրականացման աստիճանը dtib մասամբ կախված է բիզնեսի տեսակից: Այսպես, օրինակ այն առավել ամբողջությամբ իրականացվում է նյութական արտադրության, ինչպես նաև առևտրային կազմակերպությունների մեջ, որտեղ օգտագործվում են մեծ քանակի պաշարներ:

Նյութական պաշարների պահպանման և օգտագործման ստուգումը սկսվում է հաշվապահության նյութերի բաժնի աշխատանքներին ծանոթանալուց: Աուդիտորի ուշադրության առարկան պետք է համարվի.

1. հաշվապահության աշխատողների կազմը և ենթակայությունը,
2. օգտագործվող նորմատիվային փաստաթղթերի ցանկը,
3. փաստաթղթաշրջանառության գրաֆիկների կամ գծապատկերների առկայությունը,
4. հաշվառման տվյալ ոլորտի կազմակերպչական, մեթոդական և տեխնիկական վիճակի մասին հաշվային քաղաքանության մեջ ներառման հիմնավորումը,
5. պաշարների տնտեսական գործառնությունների արտացոլումը հաշվապահական հաշիվների մեջ,
6. ներքին վերահսկողության օգտագործվող մեթոդները (գույքագրումը, նորմատիվային հաշվառումը, խմբային դիտարկումները և այլն), որպեսզի ստուգվի նյութերի փաստացի ծախսերի շեղումները նորմատիվներից,
7. պաշարների արժեքների գույքագրման իրականացման ժամկետների պահպանումը և դրանց արդյունքների ճիշտ ձևակերպումը:

Աուդիտորը պետք է համոզվի նաև նյութական պատասխանատու անձանց հետ կնքված պայմանագրերի, մուտքի և ելքի փաստաթղթերի ձևակերպման մատյանների, գույքագրման հանձնաժողովի կազմի հաստատման մասին հրամանների առկայության մեջ:

Պաշարների վիճակը dtib մասամբ կախված է դրանց պահպանման պայմաններից, այդ իսկ պատճառով ստուգման հաջորդ էտապը կազմակերպության պահեստային տնտեսությունների վիճակի ստուգումն է:

Աուդիտորը ուսումնասիրում է պահեստների քանակը, դրանց տալիքությունը, պաշարների պահպանման համար հատուկ պայմանների առկայությունը, հրդեհապահպանիչ ազդանշաններով ապահովումը, չափիչ, կշռիչ սարքավորումների, տարանների առկայությունը և այլն:

Այնուհետև անհրաժեշտ է թեստավորման միջոցով ստուգել, թե նպատակահարմա՞ր է արդյոք պաշարների լրիվ կամ մասնակի գույքագրում անցկացնել, որոշել թե անհրաժեշտ է իրականացնել արդյոք պաշարների շարժի ամբողջական փաստաթղթային ստուգում, թե կարելի է ընտրանքային ստուգում կազմակերպել: Եզրակացության կարելի է հանգել նաև կազմակերպության ներքին վերահսկողության և հաշվապահական հաշվառման մասին հատուկ թեստերի միջոցով ուսումնասիրում կատարելուց հետո:

Աուդիտորը ծանոթանալով պաշարների ներքին վերահսկողությանը և հաշվապահական հաշվառմանը, կազմում է պաշարների գործառնությունների ստուգման ծրագիր: Եթե աուդիտորը կարծում է, որ պաշարների պահպանումը պահեստներում նորմալ չի իրականացվում, նա կարող է խորհուրդ տալ ղեկավարությանը իրականացնել նյութերի որոշակի խմբերի (ղիֆիցիտ, թանկարժեք) ընտրանքային գույքագրում:

Աուդիտորը գույքագրման և հանձնաժողովի նշանակման մասին թույլատվություն ստանալուց հետո պետք է կազմի ստուգման ենթակա պաշարների ցանկը, պահեստապետից պահանջի պաշարների մուտքի և ելքի մասին հաշվետվություն կազմել՝ գույքագրման սկսման ամսաթվով (հաշվետվության մեկ օրինակը հանձնվում է հաշվապահություն, երկրորդը մնում է աուդիտորի մոտ), նրանից ստանա չմուտքագրված և դուրս չգրված պաշարների մասին բացատրություն:

Գույքագրման ժամանակ աուդիտորը հետևում է, որպեսզի գույքագրման հանձնաժողովի անդամները ճիշտ իրականացնեն գործողությունները (պաշարների հաշվարկը, դրանց չափումը, կշռումը, գույքագրման ցուցակների լրացումը և այլն):

Պաշարների գործառնությունների աուդիտորական ստուգման համար կազմվում է ծրագիր: Այն ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակի մեջ (աղյուսակ 3):

Գույքագրման ցուցակները ստորագրվում են աուդիտորի, գույքագրման հանձնաժողովի անդամների, նյութական պատասխանատու անձանց կողմից և հանձնվում են հաշվապահություն՝ գույքագրման արդյունքները որոշելու համար: Եթե հայտնաբերվում են որոշակի նյութերի գծով շեղումներ հաշվառման տվյալներից, դրանց համար կազմվում է տեղեկագիր:

Բոլոր տեսակի պակասորդների և ավելցուկների համար նյութական պատասխանատու անձիք պետք է տան գրավոր բացատրություններ: Եթե խախտումների չափերը նշանակալի են, ապա աուդիտորը կարող է խորհուրդ տա ղեկավարությանը պաշարների համատարած գույքագրում անցկացնելու համար:

Պաշարների գործառնությունների աուդիտորական ստուգման ծրագիրը

Ընթացակարգերի ցանկը	Տեղեկատվության աղբյուրները
Պաշարների հաշվառման մատյանների տվյալների ստուգումը և դրանց համեմատումը գլխավոր գրքի հետ	Պաշարների հաշվառման քարտեր, ապրանքային բեռնագրեր, օրագիր-օրղերներ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Պաշարների մուտքագրման լրիվության և ճշտության ստուգումը	Պայմանագրեր, հաշիվ ապրանքագրեր, ապրանքային բեռնագրեր, կանխավճարային հաշվետվություններ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Պաշարների գույքագրման տվյալների ստուգում և դրանց արդյունքների համեմատումը անալիտիկ հաշվառման տվյալների հետ	Գույքագրման ցուցակներ, նյութերի հաշվառման քարտեր, գլխավոր գիրք
Պաշարների ստուգվող խմբերի ընտրությունը ըստ հաշվապահական տվյալների և պաշարների ընտրանքային գույքագրման իրականացումը	Գույքագրման ցուցակներ, գույքագրման արդյունքներ, նյութերի հաշվառման քարտեր, ապրանքային բեռնագրեր, մեքենագրեր
Պաշարների ստացման ժամանակ ԱԱՀ հատկացումների ճշտության ու պաշարների իրացման և այլ օտարումների ժամանակ ԱԱՀ-ի և այլ հարկերի հաշվարկների ստուգումը	Հաշվարկա-վճարային փաստաթղթեր, հարկերի հաշվարկներ, հաշիվ ապրանքագրեր, ապրանքային բեռնագրեր, գնումների գիրք, վաճառքի գիրք
Պաշարների արտադրություն մուտքի ժամանակ դրանց գնահատման ճշտության և այլ դուրսգրումների ստուգումը՝ կազմակերպության մշակած մեթոդներով	Հաշվային քաղաքականություն, նյութերի հաշվառման քարտեր, հաշիվ-ապրանքագրեր, ապրանքային բեռնագրեր, պայմանագրեր, մեքենագրեր

Կազմակերպության նյութական պաշարների հաշվապահական հաշվառման կազմակերպումը ստուգելիս աուդիտորը հաստատում է մուտքագրված նյութական պաշարների լրիվությունը, կազմը՝ ըստ դասակարգման և գնահատման և դրանց ծախսի ճշտությունը:

Աուդիտորը ստուգում է, որպեսզի նյութական պաշարների շարժի սինթետիկ հաշվառումը տարվի դրանց ձեռքբերման փաստացի ինքնարժեքից L իրացման գուտ

արժեքից նվազագույնով: Փաստացի ինքնարժեքով նյութերի հաշվառումը իրականացվում է 211 «Նյութեր» հաշվում, իսկ պաշարների արժեքի նվազման դեպքում՝ 218 «Պաշարների արժեքի նվազում» հաշվում: Բայց ցանկացած դեպքում պաշարների արժեքը մտցվում է արտադրանքի արտադրության ծախսերի մեջ L արտացոլվում է հաշվեկշռում՝ փաստացի ինքնարժեքով:

Մեծածախ առևտրական կազմակերպություններում ապրանքների մուտքի հաշվառումը իրականացվում է ձեռքբերման ինքնարժեքով, իսկ մանրածախ առևտրում դրանք հաշվառվում են վաճառքի գնով, որը հավասար է ձեռքբերման ինքնարժեքին գումարած առևտրական հավելագինը և անուղղակի հարկերը, ավելացված արժեքի հարկ և ակցիզահարկ:

Արտադրական պաշարների գնահատման կոնկրետ մեթոդի մասին պետք է նշվի կազմակերպության հաշվաչին քաղաքականության մեջ: Աուդիտորը պետք է համոզվի, որ պահպանվում է կազմակերպության ընդունած պաշարների գնահատման մեթոդը: Հատուկ վերահսկողության է ենթակա ԱԱՀ-ի հատկացումների հիմնավորումը:

Աուդիտորը ստուգումներն իրականացնում է ըստ հաշվարկային փաստաթղթերի, նյութերի մուտքի և արտադրության մեջ ծախսերի մասին փաստաթղթերի:

Նյութական պաշարների ելքագրման հիմնավորումը արտադրության մեջ ծախսելու, վաճառելու, անհատույց այլ կազմակերպություններին հանձնելու, փոխանակելու, որպես ավանդ այլ կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալում ներդնելու, դուրս գրելու համար կատարվում է սկզբնական փաստաթղթերով՝ բեռնագրերով, պահանջագրերով, լիմիտային քարտերով և այլն:

Աուդիտորը պետք է հաստատի նյութական պաշարների գնահատման ճշտությունը՝ ըստ նշված գործառնությունների: Կազմակերպությունը հաշվաչին քաղաքականության մեջ պետք է նշի արտադրական պաշարների գնահատման մեթոդներից մեկը արտադրություն մուտքի L ելքի ժամանակ՝ ըստ կոնկրետ արտադրանքի ինքնարժեքի որոշման, միջին կշռված արժեքի, «առաջին մուտք, առաջին ելք»՝ ԱՍԱԵ (ՖԻՖՈ), «Վերջին մուտք, առաջին ելք»՝ ՎՍԱԵ (ԼԻՖՈ): Cum ՀՀՀՀՍ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի թույլատրվում է կատարել նյութերի գնահատում վերը նշված մեթոդներից մեկով:

Նյութական պաշարների արտադրության կարիքներին դուրսգրման ճշտությունը՝ ըստ քանակի և արժեքի, աուդիտորը կարող է ստուգել հաշվեկշռային հաշվարկների կազմման միջոցով: Դրա համար համեմատվում են արտադրություն առաքված հումքի L նյութերի քանակը՝ ըստ նորմաների պատրաստի արտադրանքի հետ՝ բնեղեն արտահայտությամբ . հաշվի առած տեխնոլոգիական թափոնները՝ ըստ նորմաների:

Եթե հաշվետու տարում իրականացվել է առանձին արտադրական պաշարների վերագնահատում, ապա պետք է ստուգվեն գույքագրման ակտերը, տեղեկագրերը,

գույքագրման հանձնաժողովի արձանագրությունները, շուկայական գների մասին տվյալները, ղեկավարության հրամանները, որոնք հաստատում են այդպիսի գործառնությունների հիմնավորումը:

Պաշարների պակասորդների ավելցուկների արժեքի, որոնք 1 հայտ են եկել գույքագրման ժամանակ, հաշվառման մեջ արտացոլման ճշտությունը ստուգվում է գույքագրման ցուցակներով, համեմատական տեղեկագրերով, ղեկավարության հրամաններով, հաշվապահական տեղեկանքներով, դատական մարմինների որոշումներով և այլն:

Ժամանակաշրջանի ծախսերին դուրս են գրվում միայն բնական նորմայի սահմաններում բացահայտված պակասորդները, իսկ բնական նորմայից ավել պակասորդները պետք է գանձվեն մեղավոր անձանցից, իսկ դրանց բացակայության դեպքում . կամ դատական հայցի մերժման ժամանակ դրանք դուրս են գրվում 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» հաշվին: Պաշարների ավելցուկները պետք է մուտքագրվեն, իսկ դրանց գումարը արտացոլվի 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ» հաշվին, որոնք հետագայում պետք է արտացոլվեն ֆինանսական արդյունքներում:

Պահեստից ապրանքանյութական պաշարների դուրսգրման դեպքում հաշիվների թղթակցությունների ճշտությունը աուդիտորի կողմից ստուգվում է ընտրանքային վերահսկողության միջոցով՝ ըստ հաշվապահական 211, 213, 214, 215, 216 L այլն հաշիվների հաշվային ռեգիստրների և դրանց համապատասխան սկզբնական փաստաթղթերի:

Աուդիտորը պետք է ստուգի, թե արդյոք դուրս չեն գրվել L իրացվել չմուտքագրված, այսինքն պահեստ ստացված, բայց փաստաթղթերով չձևակերպված նյութական պաշարներ:

Նյութերը կարող են օգտագործվել հիմնական միջոցների կապիտալ L ընթացիկ նորոգումների, ինչպես նաև սոցիալ կուլտուրական նշանակության հիմնական միջոցների նորոգումների ժամանակ: Այդ դեպքում աուդիտորը պետք է ստուգի կապիտալացվող նյութական ծախսումների, ժամանակաշրջանի ծախսումներին վերագրվող L զուտ շահույթի հաշվին կատարվող ծախսումների ճշտությունը: Եթե հաշվետու ժամանակաշրջանում նյութական պաշարները իրացվել են, ապա պետք է ստուգվի դրանց նկատմամբ ԱԱՀ-ի և շահութահարկի հաշվարկումը:

Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը իրականացնում է ապրանքների մանրածախ առևտուր, աուդիտորը 216 «Ապրանքներ» հաշվի միջոցով պետք է ստուգի դրանց մուտքագրման ճշտությունը՝ ԱԱՀ-ի և ակցիզահարկի հետ: Ստուգվում է նաև առևտրային հավելագնի արժեքը, ինչպես նաև դրանց համամասնորեն վերագրումը իրացված ապրանքներին:

Նյութական պաշարների աուդիտի ժամանակ նկատվող տիպային սխալներն են.

1. սկզբնական մուտքի և ելքի փաստաթղթերի բացակայությունը, կամ սահմանված պահանջների խախտումներով դրանց ձևակերպումները,
2. նյութերի փաստացի ինքնարժեքի սխալ հաշվարկումը,
3. փաստաթղթերով չմուտքագրված նյութական պաշարների դուրս գրումը,
4. պահեստից արտադրություն նյութերի բաց թողնումը առանց լիմիտների պահպանման, նյութերի ծախսի նորմաների բացակայությունը, կամ էլ դրանց խախտումները,
5. կազմակերպության հաշվալին քաղաքականության մեջ նշված պաշարների գնահատման մեթոդի խախտումը,
6. ապրանքային հավելագների հաշվարկման ժամանակ թվաբանական սխալները,
7. նյութական պաշարների փաստացի մեծության անհամապատասխանությունը հաշվապահական հաշվառման տվյալներին և այլն:

Օրինակ. Աուդիտորը նավթամթերքներ վաճառող կազմակերպությունում բենզինի ստուգման ժամանակ պակասորդ կամ ավելցուկ չի հայտնաբերում: Սակայն լաբորատոր ստուգումը ցույց է տալիս, որ բենզինի փոխարեն եղել է դիզվառելիք, որք չի համապատասխանում հաշվապահական հաշվառման տվյալներին:

Պատրաստի արտադրանքի թողարկման աուդիտի նպատակն է պատրաստի արտադրանքի մուտքագրման լրիվության և ճշտության հաստատումը:

Աուդիտի ժամանակ աուդիտորը լուծում հետևյալ խնդիրները.

1. պատրաստի արտադրանքի գնահատման օգտագործվող տարբերակի ընտրության հիմնավորման և ճշտության հաստատումը,
2. պատրաստի արտադրանքի մուտքագրման լրիվության որոշումը,
3. առաքված արտադրանքի ծավալի հաստատումը,
4. առաքված արտադրանքի ինքնարժեքի հաստատումը:

Պատրաստի արտադրանքի թողարկման հաշվառման ստուգման համար տեղեկատվական աղբյուրներ են հանդիսանում պատրաստի արտադրանքի պահեստային հաշվառման քարտերը, գնացուցակները, արտադրանքի առաքման պայմանագրերը, հաշիվ-ապրանքագրերը, վաճառքի գիրքը, պատրաստի արտադրանքի թողարկման կարգագրերը, գնորդների լիազորագրերը, բանկային և դրամարկղային սկզբնական փաստաթղթերը հասույթի մասին (վճարման հանձնարարագրերը, վճարման պահանջագրերը, դրամարկղային մուտքի օրդերները և այլն), հաշվային ռեգիստրները (տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր՝ ըստ 215, 216, 251, 252, 221 և այլն հաշվապահական հաշիվների), գլխավոր գիրքը և այլն:

Արտադրանքի թողարկման գործառնությունների հաշվառման L ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության նախնական գնահատման օգտակար միջոց է համարվում թեստավորման իրականացումը:

Աուդիտորը վերլուծելով վերը նշված հարցերի պատասխանները, պետք է հաստատի արտադրանքի թողարկման գործընթացի վերահսկողության ուղղությունները L ընտրի յուրաքանչյուր ուղղության համար առավել ընդունելի ընթացակարգեր: Այն ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակի մեջ:

Աղյուսակ 4

Պատրաստի արտադրանքի թողարկման աուդիտի ծրագիր

Ընթացակարգերի ցանկը	Տեղեկատվության աղբյուրներ
Պատրաստի արտադրանքի թողարկման հաշվառման ռեգիստրների տվյալների ստուգումը և դրանց համեմատումը գլխավոր գրքի հաշիվների հետ	Տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, ընդունման-հանձնման բեռնագրեր, ընդունման ակտեր, երթուղային թերթիկներ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Պահեստում պատրաստի արտադրանքի շարժի ընտրանքային վերահսկողությունը	Պատրաստի արտադրանքի պահեստային հաշվառման քարտերը
Առաքման փաստաթղթերի և դրանց հաշվառման մեջ արտացոլման ճշտության ընտրանքային ստուգումը	Հաշիվ-ապրանքագրեր, կարգագրեր, վաճառքի գիրք, մեքենագրեր
Առաքման փաստաթղթերի մեջ նշված գների համապատասխանության ընտրանքային ստուգումը գնացուցակի գների հետ	Հաշիվ-ապրանքագրեր, կարգագրեր, գնացուցակներ
Գնորդների պարտավորությունների հաշվային ռեգիստրներում և գլխավոր գրքում արտացոլման ճշտության ընտրանքային ստուգումը	Հաշվարկների համեմատման ակտեր, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Արտադրանքի թողարկման և հաշվառման մեջ հաշիվային թղթակցությունների ճշտության ստուգումը	Հաշվային քաղաքականություն, տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք

Աուդիտորը պետք է պարզի, թե ինչպես է գնահատվում կազմակերպությունում պատրաստի արտադրանքը: Շստ ՀՀՀՀՄ 2 «Պաշարներ» ստանդարտի վերամշակող կազմակերպություններում առաջարկվում է օգտագործել արտադրանքի ինքնարժեքի

հաշվառման նորմատիվային մեթոդը: Կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ նշվում է պատրաստի արտադրանքի գնահատման մեթոդը՝ միջին կշռված արժեք, ՖԻՖՈ, ԼԻՖՈ:

Աուդիտորը ստուգման ժամանակ կարող է օգտագործել թվաբանական ստուգումը, մանրամասն հետազոտումը և այլն: Միաժամանակ ստուգվում են պատրաստի արտադրանքի պահեստային հաշվառման կազմակերպումը, սկզբնական փաստաթղթերի ձևակերպման ճշտությունը, ժամանակին լինելը և դրանց տվյալների արտացոլումը հաշվապահական հաշվառման հաշիվներում:

Ապրանքային հաշվեկշռի ցուցանիշները պետք է համապատասխանեն այլ փաստաթղթերի նմանատիպ ցուցանիշների հետ.

1. պատրաստի արտադրանքի հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի մնացորդները, հաշվետու ժամանակաշրջանում թողարկումը և առաքումը հաստատվում են հաշվապահությունում պատրաստի արտադրանքի շարժի անալիտիկ հաշվառման տվյալների և օպերատիվ հաշվառման տվյալների հետ,
2. պատրաստի արտադրանքի մնացորդը ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի համար փաստացի ինքնարժեքով, կամ էլ իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով համեմատվում են 215 «Արտադրանք» հաշվի մնացորդի հետ հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբի և վերջի դրությամբ:

Աուդիտորը իր կարծիքը պետք է հիմնավորի սկզբնական փաստաթղթերի, հաշվային ռեգիստրների, իրականացված թվաբանական հաշվարկների արդյունքներով: Աուդիտի ժամանակ նկատված սխալները և խախտումները աուդիտորը պետք է գրանցի աշխատանքային փաստաթղթերում:

7.2. ԴԵԲԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ԱՌԴԴՏ

Համաձայն ՀՀՀՀՍ թիվ 39՝ «Ֆինանսական գործիքներ. ճանաչումը և չափումը» ստանդարտի՝ դեբիտորական պարտքերը ստեղծվում են կազմակերպության կողմից ուղղակիորեն պարտապանին (դեբիտորին) դրամ, ապրանքներ կամ ծառայություններ տրամադրելու միջոցով:

Cum «Կազմակերպությունների (բացառությամբ բանկերի) դեբիտորական պարտքերի հնարավոր կորուստների պահուստի ձևավորման, դեբիտորական ու կրեդիտորական պարտքերի անհուսալի ճանաչման և դուրս գրման կարգը հաստատելու մասին» ՀՀ կառավարության 19 դեկտեմբերի 2002 թ. որոշման 3-րդ կետի դեբիտորական պարտքը

կազմակերպությանն այլ անձանց (կազմակերպությունների) կողմից վճարման ենթակա (այլ ձևով հատուցման) պարտքի գումարն է:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի նպատակն է հիմնավոր կարծիք կազմել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դեբիտորական պարտքերի հավաստիության և լրիվության մասին:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է լուծի հետևյալ խնդիրները.

1. հաստատի արտադրանքի առաքման փաստաթղթերի առկայությունը և ձևակերպման ճշտությունը (պայմանագրեր, փոխադարձ հաշվարկների ակտեր և այլն),
2. առաքված արտադրանքի և ծառայությունների, որոնք վճարվել են դրամական միջոցներով, մուրհակներով, փոխադարձ պահանջագրերով և այլն, հաշվարկների իրականացման և հաշվառման ճշտության ստուգումը,
3. բացահայտել ստացված կանխավճարների, ներկայացված բողոքարկումների հաշվառման մեջ արտացոլման և ձևակերպման ճշտությունը,
4. ստուգել դեբիտորական պարտքերի գումարների արտացոլման ճշտությունը հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածներում,
5. ճշտել դեբիտորական պարտքերի ձևավորման վաղեմությունը և պատճառները, որոշել դեբիտորական պարտքերի մարման ուղիները:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ տեղեկատվական աղբյուրներ են հանդիսանում արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայությունների) առաքման պայմանագրերը, դեբիտորական պարտքերի գույքագրման ակտերը, վճարային փաստաթղթերի պատճենները, վաճառահանման գրքերը, հաշվային ռեգիստրները (տեղեկագրերը, օրագիր օրդերները, մեքենագրերը) ըստ հաշվապահական 221,222,223,224, 225,226, 227, 228, 229 և այլ հաշիվների, գլխավոր գիրքը, ֆինանսական հաշվետվությունները և այլն:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտը պետք է իրականացվի հատուկ մշակված ծրագրով: Այդ ծրագիրը կազմվում է աուդիտորի՝ կազմակերպության ներքին վերահսկողությանը և հաշվապահական հաշվառմանը նախապես ծանոթանալուց հետո:

Անհրաժեշտ է հետևողականորեն իրականացնել վերահսկողական ընթացակարգեր, հավաքել և ընդհանրացնել որակյալ ապացույցներ:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի ծրագիրը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակի dtip:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի ծրագիր

Ընթացակարգերի ցանկը	Տեղեկատվական աղբյուրները
Կնքված տնտեսական պայմանագրերի ձևակերպման ճշտության գնահատումը	Տնտեսական պայմանագրեր
Գնորդների հետ հաշվարկների հաշվառման ռեգիստրների տվյալների ստուգումը և դրանց համեմատումը գլխավոր գրքի տվյալների հետ	Օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Ընդհանուր գնորդների բողոքարկումների հաշվարկների ստուգումը	Տնտեսական պայմանագրեր, բողոքարկման ակտեր, մեքենագրեր
Դեբիտորական պարտքերի հաշվարկների գույքագրման տվյալների ստուգումը: Ընտրանքային գույքագրման իրականացումը	Հաշվարկների համեմատման ակտեր, տնտեսական պայմանագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր
Գնորդների հետ հաշվարկների հաշիվների թղթակցության ճշտության ստուգումը	Տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Դեբիտորական պարտքերի հաշվարկման ժամանակ հարկերի հաշվարկման ճշտության ստուգումը	Տնտեսական պայմանագրեր, հաշիվապահագրքեր, վաճառքի գրքեր, մեքենագրեր, հաշվարկների փոխադարձ ստուգման ակտեր:

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտն իրականացվում է դեբիտորական պարտքերն արտացոլող սինթետիկ և անալիտիկ հաշիվների միջոցով: Նշված հաշիվների գծով սկզբնական փաստաթղթերի և հաշվային ռեգիստրների տվյալների միջոցով աուդիտորը պետք է բացահայտի դեբիտորական պարտքերի առաջացման պատճառները և առաջացման վաղեմությունը՝ դրանց փաստաթղթային ձևակերպման ճշտությունը: Եթե անցել է դեբիտորական պարտքերի վաղեմության ժամկետը, ապա անհրաժեշտ է միջոցառումներ մշակել պարտքերի գանձման համար:

Կախված գործառնությունների ծավալից և հաշվարկների ներքին վերահսկողության համակարգի նախնական թեստավորման արդյունքներից՝ կարելի է օգտագործել ինչպես համատարած, այնպես էլ ընտրանքային վերահսկողության մեթոդներ: Կարելի է ձևավորել ընտրանք ըստ առանձին դեբիտորների, որտեղ կարելի է ներառել ստուգվող ժամանակաշրջանի (ամիս, եռամսյակ, տարի) համապատասխան գործառնությունները:

Գնահատվում է նաև հաշիվների թղթակցությունների կազմման ճշտությունը, ըստ առանձին դեբիտորների: Անհրաժեշտության դեպքում իրականացվում է փոխադարձ ստուգումներ դեբիտոր կազմակերպությունների առանձին գործառնությունների գծով: Հաստատվում է նաև դեբիտորական պարտքերի արտացոլման ճշտությունը հաշվեկշռում: Աուդիտորը հայտնաբերած սխալները և շեղումները պետք է արտացոլի աշխատանքային փաստաթղթերում:

Աուդիտորը դեբիտորական ժամկետանց պարտքերի և հաշվարկային կարգապահության խախտման հայտնաբերման համար պետք է ընդհանրացնի սինթետիկ հաշիվների տվյալները հետևյալ աղյուսակի մեջ.

Աղյուսակ 6

Դեբիտորական պարտքերի գրանցման աղյուսակ

Սինթետիկ հաշվի անվանումը	Դեբիտորների անվանումը	Պարտքի գոյացման ժամկետը	Չևավորման պատճառները	Գումարը	Միջոցառումների մշակումը	Աուդիտորի եզրակացությունը

Դեբիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ հայտնաբերվող տիպային սխալներն են.

- արտադրանքի առաքման պայմանագրերի, սկզբնական հաշվարկա-վճարային փաստաթղթերի բացակայությունը կամ դրանց ոչ լրիվ ձևակերպումը,
- հաշվառման ոչ ճիշտ վարումը (հաշիվների սխալ թղթակցություն, անալիտիկ հաշվառման թերի իրականացում, հաշվարկների գույքագրման ձևական իրականացում և այլն),
- ըստ պայմանագրերի բողոքարկումների սխալ ձևակերպում և ներկայացում:

7.3. ԸՆԹԱՑԻԿ ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՆԵՐԴՐՈՒՄՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

Կազմակերպությունները կատարում են ազատ դրամական միջոցների ներդրումներ՝ նպատակ ունենալով կամ մասնակցել այլ կազմակերպությունների կառավարմանը, կամ էլ ներդրած կապիտալի դիմաց շահույթ ստանալ:

Cum իրացվելիության աստիճանի ֆինանսական ներդրումները դասակարգվում են ոչ ընթացիկ և ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների: Մինչև մեկ տարի իրացվելիության ժամկետ ունեցող ֆինանսական ակտիվները համարվում են ընթացիկ ֆինանսական ակտիվներ:

Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների աուդիտի նպատակն է կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվություններում՝ «Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներ» հոդվածում ներկայացված մեծության հավաստիության, ինչպես նաև ՀՀ-ում գործող նորմատիվային փաստաթղթերին համապատասխան ֆինանսական ներդրումների գծով հարկման և հաշվառման օգտագործվող մեթոդիկայի հաշվառման տվյալներին համապատասխանության մասին:

Ինչպես այլ ակտիվների աուդիտի ժամանակ, այս դեպքում էլ աուդիտորը ելնում է հետևյալ նախապայմաններից.

Լրիվությունը – Բոլոր ֆինանսական ներդրումները արտացոլված են հաշվապահական հաշվառման և հաշվապահական հաշվետվությունների մեջ, գոյություն չունի չհաշվառված ֆինանսական ներդրումներ.

1. հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլված են կազմակերպության կողմից ձեռք բերված բոլոր արժեթղթերը և տրված փոխառությունները,
2. ֆինանսական ներդրումները հաշվառող սինթետիկ հաշիվների մնացորդները և շրջանառությունները համընկնում են անալիտիկ հաշիվների մնացորդների և շրջանառությունների հետ,
3. հաշիվների մնացորդները և շրջանառությունները ամբողջությամբ հաշվապահական ռեգիստրներից փոխանցված են գլխավոր գիրք և հաշվապահական հաշվետվություններ,
4. հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլված են ֆինանսական ներդրումների բոլոր ձեռքբերման և դուրսգրման փաստերը,
5. ֆինանսական ներդրումների շարժի բոլոր գործառնությունները ժամանակին գրանցվել են հաշվապահական հաշվառման մեջ:

Էականությունը – Բոլոր ֆինանսական ներդրումները էական են կազմակերպության համար, գոյություն ունեն հաշվեկշռի կազմման ամսաթվում և եկամուտ են ապահովելու ապագայում.

1. ֆինանսական ներդրումների առկայությունը ներկայացված է անհրաժեշտ սկզբնական փաստաթղթերով և ընդունված կարգով իրականացված գույքագրման արդյունքներով,
2. կազմակերպությունը տվյալ ֆինանսական ներդրումների նկատմամբ ունի իրավունքներ և կրում է պատասխանատվություն այդ իրավունքների հետ կապված ռիսկերի համար,
3. այն ֆինանսական ներդրումները ,որոնք արտացոլված են հաշվապահական հաշվետվությունների մեջ, պատկանում են կազմակերպությանը՝ օրինական հիմքերով,
4. հաշվապահական հաշվեկշռում արտացոլված արժեթղթերը պատկանում են կազմակերպությանը՝ սեփականության իրավունքով, ստացվել են կնքած պայմանագրերի արդյունքում, օրենքի պահանջներին համապատասխան, և կազմակերպությունը ունի բոլոր անհրաժեշտ վկայականները, որոնք հաստատում են արժեթղթերի ստացման օրինականությունը,
5. հաշվապահական հաշվառման հաշիվներում բոլոր գրանցումները հաստատված են հիմնավորող սկզբնական փաստաթղթերով, որոնք ձևակերպված են համաձայն գոքեղ օրենսդրության և նորմատիվային ակտերի,
6. ֆինանսական ներդրումների բոլոր գործառնությունները բխում են այն հարաբերությունների պայմաններից, որոնք չեն հակասում գոքեղ օրենսդրությանը,
7. ֆինանսական ներդրումների գործառնությունները իրականացվում են լիազորված անձանց կողմից ընդունված կարգով:

Գնահատումը- Ֆինանսական ներդրումները հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ գնահատվում են համաձայն նորմատիվային փաստաթղթերի պահանջներին.

1. արժեթղթերի դրամական գնահատումը արտարժույթով իրականացվում է համաձայն գործող օրենսդրության պահանջներին,
2. կախված արժեթղթերի ձեռքբերման եղանակներից նրանց փաստացի ինքնարժեքը ձևավորվում է համաձայն նորմատիվային փաստաթղթերի պահանջներին,
3. հաշվապահական հաշվետվություններում ներառված արժեթղթերի արժեքը հաշվարկվում է ճիշտ և համապատասխանում է նորմատիվային ակտերի պահանջներին (հաշվի առած շուկայական արժեքի փոփոխությունը),

4. արժեթղթերի վաճառքից հասույթը արտացոլվում է հաշվապահական հաշվառման մեջ՝ սկզբնական փաստաթղթերի միջոցով:

Ճշտությունը- ֆինանսական ներդրումների գծով ծախսերը հաշվառված են հաշվապահական հաշվառման կանոններին համապատասխան, հաշվապահական հաշվառման տվյալները համապատասխանում են սինթետիկ հաշիվների ռեգիստրների գրանցումներին.

1. սկզբնական փաստաթղթերից և հաշվապահական հաշվառման ռեգիստրներից տվյալների հաշվապահական հաշվետվություններ փոխանցման ժամանակ պահպանվում է ցուցանիշների թվաքանակային ճշտությունը,
2. արտարժույթով գնահատված արժեթղթերի դրամական արժեքը որոշելիս, օգտագործվում է արտարժույթի փոխարժեքը, համաձայն ՀՀ ԿԲ-ի փոխարժեքի՝ գործարքի իրականացման ամսաթվին,
3. հաշվապահական հաշվետվություններում արտացոլված են ֆինանսական արդյունքները, որոնք որոշված են փաստացի տվյալների հիման վրա:

Հաշվային ժամանակաշրջանի սահմանափակումը – ֆինանսական ներդրումների ընդունման և դուրսգրման բոլոր գործառնությունները հաշվառված է համապատասխան հաշվային ժամանակաշրջանում:

Ներկայացումը և բացահայտումը – բոլոր ֆինանսական ներդրումները ճիշտ են դասակարգված և բացահայտված հաշվապահական հաշվետվություններում.

1. ֆինանսական ներդրումները դասակարգված են կախված դրանց մարման ձևերից և ժամկետներից,
2. ֆինանսական ներդրումների իրացման և մարման հետ կապված եկամուտները և ծախսերը ճիշտ են դասակարգված ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ,
3. ֆինանսական ներդրումների մասին տեղեկատվությունը բացահայտված է հաշվապահական հաշվետվությունների բացահայտումներում:

Ստուգվող հարցերի վերաբերյալ բավարար ապացույցների ստացումը թույլ է տալիս նշված փաստերին տալ անկախ գնահատական և բացահայտել գործող հաշվապահական հաշվառման կանոններից և նորմատիվ ակտերից խախտումները և բացահայտումները:

Ֆինանսական ներդրումների հաշվապահական հաշվառման վարման կարգը կարգավորում է ՀՀՀՀՍ 1 «Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում», ՀՀՀՀՍ 17 «Վարձակալություն», ՀՀՀՀՍ 32 «Ֆինանսական գործիքներ, բացահայտումը և ներկայացումը» և ՀՀՀՀՍ 39 «Ֆինանսական գործիքներ, ճանաչումը և չափումը» ստանդարտներում և ֆինանսների L էկոնոմիկայի նախարարության կողմից ընդունված նորմատիվ ակտերով:

Կազմակերպություններին ինքնուրույնություն է տրվում ֆինանսական ներդրումների ինչպես սինթետիկ հաշվառման, այնպես էլ անալիտիկ հաշվառման միավորների ընտրության մեջ, որպեսզի ապահովվի ֆինանսական ներդրումների շարժի և նրանց վերահսկողության մասին լրիվ և հուսալի տեղեկատվություն:

Անալիտիկ հաշվառման ռեգիստրները նվազագույնը պետք է արտացոլեն հետևյալ անհրաժեշտ տեղեկատվությունը. Էմիտենտի անվանումը, արժեթղթերի անվանումը, դրանց համարը, սերիան, նոմինալ արժեքը, գնման գինը (փաստացի ինքնարժեքը), ընդհանուր քանակը, ինչպես նաև արժեթղթերի գնման և վաճառքի ամսաթիվը, պահպանման տեղը, ներդրումների ժամկետային բնույթը (կարճաժամկետ կամ երկարաժամկետ):

Ֆինանսական ներդրումների հաշվառման միավորի ինքնուրույն ընտրությունը և անալիտիկ հաշվառման ցուցանիշները պետք է ներառվեն կազմակերպության հաշվային քաղաքականության մեջ: Որպես կանոն, անալիտիկ հաշվառման ռեգիստրը մշակվում է կազմակերպության կողմից ինքնուրույն հաշվառման ավտոմատացված ձևի շրջանակներում:

Ակտիվները որպես ֆինանսական ներդրումներ հաշվառման վերցնելիս անհրաժեշտ է միաժամանակ իրականացնել հետևյալ պայմանները.

1. ձևակերպվող փաստաթղթերի առկայությունը, որոնք հաստատում են ֆինանսական ներդրումների համապատասխան իրավունքները,
2. ֆինանսական ներդրումներ իրականացնող կազմակերպության համապատասխան ռիսկերի ձեռքբերումը (գների փոփոխման ռիսկը, պարտատիրոջ անվճարունակությունը, իրացվելիությունը և այլն),
3. կազմակերպության ունակությունը տնտեսական օգուտներ ապահովել ապագայում՝ տոկոսների, շահաբաժինների և արժեքի աճի ձևով (վաճառքի գնի և հաշվառման արժեքի տարբերության ձևով):

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներին են վերաբերում. առևտրական նպատակներով պահվող ֆինանսական ակտիվները, վաճառքի համար մատչելի ֆինանսական ակտիվները, մինչև մարման ժամկետը պահվող կարճաժամկետ ներդրումները, տրամադրված կարճաժամկետ փոխառությունները և երկարաժամկետ ֆինանսական ներդրումների կարճաժամկետ մասերը:

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումների աուդիտը իրականացվում է ինչպես ոչ ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների աուդիտը:

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումներին չեն վերաբերում հետևյալ ակտիվները. սեփական բաժնետոմսերը, բաժնետիրական ընկերությունների կողմից բաժնետերերից գնված բաժնետոմսերը՝ հետագայում վաճառելու համար, առևտրական վարկավորման նպատակով տրված մուրհակները, կազմակերպության կողմից անշարժ գույքի մեջ

կատարած ներդրումները, թանկարժեք մետաղները, ոսկերչական իրերը, արվեստի գործերը և այլ արժեքներ, որոնք ձեռք են բերվել ոչ սովորական գործունեության մեջ կիրառելու համար:

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումների սկզբնական արժեքի ձևավորման կարգը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակում:

Աղյուսակ 7

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումների սկզբնական արժեքի ձևավորման կարգը

Ստացման աղբյուրները	Հիմնավորումը (փաստաթուղթը)	Սկզբնական արժեքի որոշման կարգը
1. Սեփական միջոցներով ձեռքբերված	Սոր ու վաճառքի պայմանագիր, կամ էլ տեղեկատվական, խորհրդատվական ծառայությունների իրականացման պայմանագիր	Ձեռքբերման փաստացի ծախսերի գումարը
2. Փոխառու միջոցներով ձեռքբերված	Փոխառության պայմանագիր (վարկային պայմանագիր) և առք ու վաճառքի պայմանագիր	Ձեռքբերման փաստացի ծախսերի գումարը և փոխառու միջոցների համար տոկոսների գումարը (որոնք վճարվում են ֆինանսական ակտիվները հաշվառման վերցնելու պահից)
3. Անհատույց ստացված	Նվիրատվության պայմանագիր, արժեթղթերի ընդունման-հանձնման ակտ	Հաշվառման ամսաթվով ընթացիկ շուկայական արժեքը, կամ էլ հնարավոր իրացման արժեքը՝ հաշվառման ընդունելու ամսաթվով
4. Այլ ակտիվների հետ փոխանակման միջոցով ստացված	Առաքման պայմանագիր, լրացուցիչ համաձայնագիր, արժեթղթերի ընդունման-հանձնման ակտ	Արժեթղթերի հետ փոխանակման արդյունքում ստացված ակտիվների փաստացի արժեքը
5. Մասնակիցների կողմից տրամադրված	Հիմնադիր փաստաթղթեր, ընդունման-հանձնման ակտ	Համաձայնեցված արժեքը

Ընթացիկ ֆինանսական ներդրումների սկզբնական արժեքը գոյանում է դրանց ձեռքբերման վրա կատարված փաստացի ծախսերի միջոցով: Ընթացիկ ֆինանսական

ներդրումների սկզբնական արժեքի ձևավորման կարգը որոշվում է ըստ կազմակերպությունում դրանց ստացման տարբեր ձևերի. գնված, մասնակիցների կողմից տրամադրված, այլ ակտիվների հետ փոխանակված, կարճաժամկետ փոխառությունների տրամադրման դեպքում, անհատույց ստացման դեպքում:

Արժեթղթերի վաճառքից ստացված եկամուտները՝ ըստ ՀՀՀՀՍ 1-ի և հաշվապահական հաշիվների պլանի համարվում են ոչ գործառնական գործունեությունից ստացված եկամուտներ, որոնց հաշվառման համար նախատեսված է 622 <<Ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) եկամուտներ>> հաշվապահական հաշիվը: Ստացված եկամտի մեծությունը կախված է կազմակերպության և գնորդի միջև կնքված պայմանագրով հաստատված գնից:

Աուդիտորը պետք է ստուգի կազմակերպությունում արժեթղթերի հաշվառման գրքի առկայությունը, որի ժեք պետք է ներկայացված լինեն բոլոր արժեթղթերը, որոնք պահվում են կազմակերպությունում:

7.4. ԴՐԱՄԱԿԱՆ ՄԻՋՈՑՆԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ

Դրամական միջոցների աուդիտը ներառում է դրամարկղային, բանկային և արտարժույթային գործառնությունների աուդիտը:

Աուդիտի հիմնական նպատակը կազմակերպության դրամական միջոցների գործառնությունների օրինականության, հավաստիության, նպատակայնության և դրանց հաշվառման ժեք արտացոլման ճշտության հաստատումն է:

Կազմակերպություններում դրամական միջոցների գործառնությունների ծավալը բավականին մեծ է. դրա համար էլ դրանց աուդիտի իրականացումը աշխատատար պրոցես է. չնայած դրանց ստուգման ընթացակարգերը բավականին հեշտ են:

Դրամական միջոցների աուդիտի ժամանակ աուդիտորից պահանջվում է ժեռաշարժություն, որովհետև պրակտիկայում պաշտոնական անձանց չարաշահումների և խախտումների ժեռ մասը կապված է հիմնականում հաշվառման այս ոլորտի հետ:

Աուդիտորը աուդիտի իրականացման ժամանակ ղեկավարվում է ՀՀ օրենսդրությամբ և նորմատիվային փաստաթղթերով, որոնք հաստատվում են ֆինանսների նախարարության, կենտրոնական բանկի կողմից:

Դրամական միջոցների աուդիտի ժամանակ անհրաժեշտ է լուծել հետևյալ խնդիրները.

1. ծանոթանալ դրամարկղում կանխիկ դրամի, արժեթղթերի և այլ դրամական փաստաթղթերի պահպանման պայմաններին,
2. ուսումնասիրել դրամական միջոցների մուտքի և ելքի գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման կարգը, դրամարկղային գրքի, դրամարկղային գործառնությունների հաշվառման ճշտությունը,
3. ստուգել դրամարկղային կարգապահության պահպանումը. դրանք են. դրամարկղ մուտքագրված կանխիկ դրամի լրիվությունը և ճիշտ ժամանակին լինելը, բանկ վերադարձվող դրամական միջոցների ճշտությունը, կանխիկ դրամով իրավաբանական անձանց հետ հաշվարկների ընդունված կարգը, դրամարկղից առհաշիվ գումարների հանձնումը և վերադարձումը, բանկից չեկով նպատակային նշանակությամբ ստացված դրամական միջոցները, այդ քվում նաև արտարժույթային հաշվից և այլն,
4. բանկում դրամով և արտարժույթով բացված հաշիվների քանակի հաստատումը և յուրաքանչյուր հաշվում իրականացված գործառնությունների օրինականության ստուգումը,
5. կազմակերպության բանկային հաշիվներում միջոցների մուտքագրման և դուրսգրման գործառնությունների օրինականության և նպատակայնության, ինչպես նաև դրանց հաշվառման մեջ արտացոլման ստուգումը,
6. ըստ կնքած պայմանագրերի վճարա-հաշվարկային կարգապահության ստուգումը:

Դրամական միջոցների աուդիտի համար տեղեկատվական աղբյուրներ են հանդիսանում. դրամարկղի մուտքի և ելքի օրդերները, վճարման տեղեկագրերը, անդորրագրերը, դրամարկղի գիրքը, գանձապահի հաշվետվությունը, չեկային գրքերը, բանկի քաղվածքները, ինչպես հաշվարկային, այնպես էլ արտարժույթային հաշիվներին կցված սկզբնական փաստաթղթերը (վճարման հանձնարարագրեր, վճարման պահանջագրեր և այլն), դրամարկղի մուտքի և ելքի օրդերների գրանցամատյանները, հաշվային ռեգիստրները (տեղեկագրեր, մատյան-օրդերներ, մեքենագրեր) 251, 252, 253, **254** հաշիվների համար, գլխավոր գիրքը, հաշվապահական հաշվեկշիռը, ձև **N4** «Դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը» և այլն:

Դրամական միջոցների աուդիտն սկսելիս նախ աուդիտորը պետք է ստանա հնարավորին չափ ամբողջական տեղեկատվություն տվյալ ոլորտի ներքին վերահսկողության և հաշվապահական հաշվառման մասին:

Հաճախ, ինչպես կանխիկ, այնպես էլ անկանխիկ դրամական միջոցները դառնում են գանձապահի, հաշվապահի և այլ ղեկավար անձանց հափշտակումների և չարաշահումների օբյեկտ:

Որպեսզի պարզվի, թե ինչպես է կազմակերպությունում պահպանվում դրամարկղային կարգապահությունը, որքան խիստ է վերահսկվում կանխիկ դրամով գործառնությունները, որքան հստակ է իրականացվում կազմակերպության հաշվարկային և այլ հաշիվներից տարբեր վճարների ապահովումը, անհրաժեշտ է իրականացնել փաստացի ստուգումներ, դիտարկումներ, ուսումնասիրություններ:

Անհրաժեշտ տվյալների ստացման համար օգտակար միջոց է հանդիսանում վաղօրոք կազմած հարցաշարի հիման վրա թեստավորման իրականացումը:

Թեստավորման արդյունքներով որոշվում է ղեկավարների և հաշվառման կազմակերպիչների միջև կազմակերպության դրամական միջոցների պահպանման և նպատակային օգտագործման ապահովման համար փաստացի հարաբերությունները:

Աուդիտորը պետք է նշի վերահսկողության ընթացակարգերի պլանավորման ժամանակ հատուկ ուշադրության արժանի օբյեկտները, կոնկրետ այն աղբյուրները, որոնցից ստացվող տվյալների հիման վրա կարող է որոշվել աուդիտորական ռիսկը: Աուդիտորի գործողությունների կարգավորման նպատակով խորհուրդ է տրվում մշակել աուդիտի հատուկ ծրագիր: Այն ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակի միջոցով:

Դրամական միջոցների աուդիտի ծրագիր

Ընթացակարգերը	Տեղեկատվական աղբյուրները
1. Դրամարկղային գործառնություններ	
ա/ Դրամարկղի հանկարծակի ստուգումների իրականացումը	Դրամարկղային փաստաթղթեր, դրամարկղի գիրք, 251 հաշվապահական հաշվի ռեգիստրներ
բ/ 251 «Դրամարկղ» հաշվապահական հաշվի շրջանառության և մնացորդի ստուգումը, գլխավոր գրքի տվյալներին նրա համապատասխանության ստուգումը	Դրամարկղի գիրք, տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր՝ ըստ 251 հաշվապահական հաշվի, գլխավոր գիրք
գ/ Բանկից ստացված դրամական միջոցների նպատակային օգտագործման ընտրանքային ստուգումը	Բանկի քաղվածք, դրամարկղային փաստաթղթեր, տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր 251, 252 և այլ հաշիվների համար
դ/ դրամարկղային փաստաթղթերի ձևակերպման ճշտության ընտրանքային ստուգումը և դրանց տվյալների համապատասխանության ստուգումը դրամարկղային գրքի 251 հաշվի հաշվային ռեգիստրների գրանցումների հետ: Հաշիվների թղթակցությունների ճշտության ստուգումը	Դրամարկղային փաստաթղթեր, դրամարկղի գիրք, տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր 251, 252 և այլ հաշիվների համար

2.Բանկային գործառնություններ	
ա/ Կազմակերպությունների բանկային հաշիվների թվի հաստատումը և դրանց բացման օրինականության ստուգումը	Բանկի htm պայմանագրեր
բ/ Կազմակերպության հաշվարկային և այլ հաշիվներում դրամական միջոցների մնացորդների և շրջանառությունների ստուգումը և դրանց համապատասխանության հաստատումը գլխավոր գրքի տվյալների htm	Տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր՝ 252, 253, 254, 255, 256, 257 հաշիվների, բանկի քաղվածքներ, գլխավոր գիրք
գ/ Վճարահաշվարկային սկզբնական փաստաթղթերի բանկի հաշվարկային և այլ հաշիվների քաղվածքների հետ համապատասխանության ընտրանքային ստուգումը	Բանկի քաղվածք, վճարահաշվարկային փաստաթղթեր, պայմանագրեր
դ/ Կազմակերպության հաշվարկային և այլ հաշիվներում միջոցների ստացման և դուրսգրման ժամանակ գործառնությունների հաշվային ռեգիստրներում արտացոլման ճշտության ընտրանքային ստուգումը	Բանկի հաշիվների քաղվածքներ, հաշվարկավճարային փաստաթղթեր, մեքենագրեր՝ ըստ հաշիվների, գլխավոր գիրք
3. Արտարժույթային գործառնություններ	
ա/ Կազմակերպության արտարժույթային բանկային հաշիվների թվի և դրանց բացման օրինականության հաստատումը	Դրամահաշվային ծառայությունների համար բանկի հետ կնքած պայմանագրեր
բ/ հաշվապահական 253 «Արտարժույթային հաշիվ» հաշվի մնացորդի և շրջանառության ընտրանքային ստուգումը՝ ըստ սկզբնական փաստաթղթերի	Տեղեկագրեր, օրագիր-օրդերներ, 253 հաշվի մեքենագրեր, բանկի քաղվածքներ, գլխավոր գիրք
գ/ Արտարժույթային գործառնությունների ձևակերպման ճշտության և իրականացման օրինականության ստուգումը	Գործառնություններ, հաշվարկա-վճարային փաստաթղթեր, 253 հաշվի բանկի քաղվածքը
դ/ Սկզբնական վճար-հաշվարկային փաստաթղթերի և արտարժույթային հաշվի բանկի քաղվածքի համապատասխանության ստուգումը	Բանկի քաղվածքներ, հաշվարկա-վճարային փաստաթղթեր, պայմանագրեր
ե/ Արտարժույթային գործառնությունների հարկման ճշտության ստուգումը	Հաշվային քաղաքականություն, մեքենագրեր, հաշվարկա-վճարային փաստաթղթեր

Ստուգման ծրագրի ճիշտ կազմումը կօգնի աուդիտորին հետազայում մանրամասնորեն ուսումնասիրել դրամական միջոցների գործառնությունների հաշվառման տարբեր կողմերը, խուսափելով կրկնություններից և բացթողումներից, իրականացնել անհրաժեշտ ապացույցների հավաքագրումը և դրանց փաստաթղթավորումը:

Աուդիտորի նախնական ծանոթացումը կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգին թույլ կտա նրան գնահատել, քի ինչպես է ապահովվում կանխիկ դրամական միջոցների պահպանումը և նպատակային օգտագործումը: Եթե նրա մոտ առաջանան

կասկածներ դրամարկդից միջոցների հնարավոր հափշտակման և այլ չարաշահումների մասին, ապա պետք է իրականացնի դրամարկդի գույքագրում:

Կազմակերպության ղեկավարության հետ ըստ նախնական պայմանավորվածության դրամարկդի հանկարծակի գույքագրում կարող է իրականացվել աուդիտորի մասնակցությամբ աուդիտի սկզբում:

Դրամարկդային գործառնությունների աուդիտը՝ համաձայն մշակված ծրագրի իրականացվում է հետևյալ ուղղություններով.

1. դրամարկդային գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպումների ճշտության ստուգումը,
2. մուտքագրված դրամական միջոցների լրիվության և ժամկետայնության գնահատումը,
3. դրամական միջոցների դուրսգրման ճշտության ստուգումը,
4. դրամարկդային կարգապահության պահպանման ստուգումը,
5. հաշվառման մեջ դրամարկդային գործառնությունների արտացոլման ճշտության ստուգումը:

Աուդիտորը դրամարկդային գործառնությունների ստուգումն սկսելիս պարզում է դրանց փաստաթղթային ձևակերպման ճշտությունը (մուտքի և ելքի փաստաթղթերի վավերապայմանների լրացման լրիվությունը, մուտքի և ելքի օրդերների, վճարային տեղեկագրերի և այլնի պարտադիր գրանցումը, դրամական միջոցներ ստացողների և պատասխանատու անձանց ստորագրությունների առկայությունը, ուղղումների և ջնջումների բացակայությունը և այլն):

Այդ նպատակով ուսումնասիրվում է գանձապահի հաշվետվությունները սկզբնական փաստաթղթերի հետ միասին և դրամարկդային գիրքը: Դրամարկդի գիրքը պետք է լինի համարակալված, կարված, կնքված և գ ր ա թ տ վ ա ր վ ի մ ե կ օրինակով:

Լրացուցիչ դրամարկդային գրքեր թույլատրվում է ունենալ այն կազմակերպություններին, որոնք ունեն մասնաճյուղեր վարչական շենքից հեռու և այնտեղ կան դրամարկդեր:

Դրամարկդի գրքում կատարված գրանցումները պետք է համապատասխանեն գանձապահի հաշվետվությանը և հաստատվեն սկզբնական փաստաթղթերով:

Եթե կազմակերպությունում դրամարկդային գործառնությունների հաշվառումը մեքենայացված է, ապա թույլատրվում է վարել դրամարկդային օրագիր, թերթիկներ, որոնց վրա երկու օրինակով տպագրվում է տեղեկատվությունը (առաջին օրինակը պարպերաբար կարվում է գրքի ձևով, երկրորդը՝ ծառայում է որպես գանձապահի հաշվետվություն): Մյուս դեպքում աուդիտորը գ ր ա թ տ վ ա ր վ ի մ ե կ օրինակով, թե փաստաթղթերի համարակալումը իրականացվում է մեքենայի ծրագրի միջոցով, թե գանձապահի կամ այլ անձանց կողմից՝ նպատակ

ունենալով փոխել փաստաթղթերի համարակալումները (ծրագիրը պետք է թույլ տա ավտոմատ վերահսկել մուտքի և ելքի փաստաթղթերի համարները՝ դրանց պատրաստման և բլանկների տպման ժամանակ):

Աուդիտորը պետք է հաստատի դրամարկղային գործառնությունների օրինականությունը: Կախված դրամարկղային գործառնությունների ծավալից և աուդիտորի կազմակերպությունում ներքին վերահսկողության համակարգի նկատմամբ վստահությունից, կարող է իրականացվել դրամարկղային փաստաթղթերի համատարած կամ ընտրանքային ստուգումներ:

Որպես կանոն՝ ընտրանքի մեջ մտնում են հաշվետու ժամանակաշրջանի մեկ կամ երկու եռամսյակի , կամ էլ յուրաքանչյուր եռամսյակի մեկ ամսվա փաստաթղթերը: Եթե սխալների և ոչ ճիշտ լրացված փաստաթղթերի տեսակարար կշիռը անցնում է ներքին աուդիտորական ստանդարտների կողմից հիմնավորված չափից (օրինակ 10 տոկոսից), նպատակահարմար է ստուգել նաև մյուս դրամարկղային փաստաթղթերը:

Դրամարկղային փաստաթղթերի ստուգման ժամանակ հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնել կանխիկ դրամի մուտքագրման լրիվության, ճշտության և ժամանակին լինելուն (բանկից փոխանցվածը, առհաշիվ գումարների վերադարձումը, հասույթը, վարձավճարները և այլ եկամուտներ): Բանկից ստացված գումարները, որոնք արտացոլված են չեկերի թերթիկների, բանկի քաղվածքների և դրամարկղային մուտքի օրդերների վրա, ստուգվում են փոխադարձ ստուգումների միջոցով:

Հասույթի ստացումը ուսումնասիրվում է դրամարկղային մուտքի օրդերների, տեղեկագրերի և հաշիվ-ապրանքագրերի, դրամարկղի մեքենայի ժապավենի վրա գրված գումարների համեմատման միջոցով: Չօգտագործված կանխավճարների վերադարձը ստուգվում է դրամարկղային մուտքի օրդերներով: Այլ գործառնական և ոչ գործառնական բնույթի եկամուտները հաստատվում են համապատասխան պայմանագրերով, ակտերով, տեղեկանքներով:

Դրամարկղից կանխիկ դրամի ելքի ստուգման ժամանակ աուդիտորը պետք է ուշադրություն դարձնի դրամի տրման փաստաթղթային հիմնավորվածության վրա (աշխատողների պարգևատրման, նյութական օգնությունների, գործուղումների հրամանների առկայության, ներկայացուցչական ծախսերի, այլ կազմակերպությունների վստահագրերի, կատարողական թերթիկների և այլն):

Իրականացվում է նաև չեկերով բանկից ստացված գումարների նպատակային օգտագործման ստուգում (աշխատավարձի համար, գործուղումների համար վճարների, տնտեսական, ներկայացուցչական ծախսերի, աշխատողների դատական ծախսերի և այլն):

Միաժամանակ պետք է ստուգել ԱԱՀ-ի և եկամտահարկի հատկացումների հիմնավորումը մուտքի և ելքի դրամարկղային փաստաթղթերով, դրանց արտացոլումը

հաշվառման մեջ: Ստուգվում է իրականացված տնտեսական ծախսերի համար աշխատակիցներին վճարման փաստերը՝ առանց կանխավճարային հաշվետվության, նախկինում ձևակերպված փաստաթղթերի կրկնակի վճարումները, կեղծ փաստաթղթերով դրամական միջոցների յուրացումները և այլն:

Այնուհետև անհրաժեշտ է ստուգել հաշվային ռեգիստրներում 251 «Դրամարկը» հաշվի թղթակցությունները, կանխիկ գումարների շրջանառության և մնացորդների հաշվարկը: Դրա համար պետք է համեմատվեն դրամարկղի գրքի տվյալները, գանձապահի հաշվետվությունը և հաշվային ռեգիստրների տվյալները համապատասխան ժամանակաշրջանի համար:

Համեմատվող ցուցանիշների միջև տարբերությունները վկայում են սխալների առկայության մասին, որոնք կարող են լինել ինչպես չկանխամտածված՝ կապված հաշվապահի անուշադրության հետ, այնպես էլ կանխամտածված: Վերջիններս պահանջում են գրավոր բացատրությունների ստացում և կազմակերպությանը օպերատիվ տեղեկատվության տրամադրում:

Ցանկացած դեպքում աուդիտորի կողմից նկատված սխալները և ոչ հավաստի տվյալները անպայման գրանցվում են նրա աշխատանքային փաստաթղթերում:

Դրամարկղային գործառնությունների աուդիտի ժամանակ նկատվող տիպային սխալներն են.

1. սկզբնական դրամարկղային փաստաթղթերի բացակայությունը կամ ընդունված պահանջների խախտումներով ձևակերպումը,
2. առհաշիվ անձանց վճարումները՝ ծախսերը հաստատող փաստաթղթերի հիման վրա, առանց կանխավճարային հաշվետվության ձևակերպման,
3. բնակչության հետ կանխիկ դրամով հաշվարկների իրականացումը առանց հսկիչ-դրամարկղային մեքենաների,
4. դրամարկղային գործառնությունների հաշվային ռեգիստրներում ոչ ճիշտ արտացոլումը,
5. առանց մեքենայի հաշվառման իրականացման ժամանակ հաշվային ռեգիստրներում հաշիվների շրջանառությունների և մնացորդների հաշվարկման ժամանակ թվաբանական սխալների առկայությունը:

Դրամարկղային գործառնությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է լուծի դրամարկղի գույքագրման անցկացման անհրաժեշտության հարցը:

Եթե աուդիտի ծրագրում նախատեսված է դրամարկղի գույքագրում, կամ էլ իրականացվում է պարտադիր աուդիտորական ստուգում հաշվետու ժամանակաշրջանում, ապա դրամարկղի գույքագրման իրականացումը անհրաժեշտ է, որովհետև համաձայն աուդիտորական ստանդարտների՝ աուդիտորը պատասխանատվություն է կրում

ֆինանսական հաշվետվություններում այն խեղաթյուրումների չբացահայտման համար, որոնք տեղի են ունեցել հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո մինչև աուդիտորական եզրակացության կազմման ամսաթիվը:

Գույքագրումը պետք է տեղի ունենա գլխավոր հաշվապահի և գանձապահի ներկայությամբ: Դրամարկղի գույքագրման իրականացման կարգը պետք է լինի հետևյալ կերպ. մի քանի դրամարկղների առկայության ժամանակ աուդիտորը պետք է կնքի դրանք, որպեսզի հնարավոր լինի դրանք ստուգել հետագայում:

Գանձապահը պետք է կազմի հաշվետվություն դրամարկղային գործառնությունների մասին՝ վերջին օրվա դրությամբ, հաշվարկի դրամի մնացորդը՝ ըստ դրամարկղի գրքի ստուգման օրվա ամսաթվի: Միաժամանակ պետք է գանձապահից գրություն վերցվի այն մասին, որ բոլոր մուտքի փաստաթղթերը մտցված են հաշվետվության մեջ և դրամարկղի գույքագրման պահի դրությամբ դրամի մուտք և ելք չի կատարվելու:

Դրանից հետո իրականացվում է կանխիկ դրամի հաշվարկ: Եթե դրամարկղի գույքագրման ժամանակ կան մասնակի վճարված վճարային տեղեկագրեր աշխատավարձի և նպաստների վճարման համար, ապա աուդիտորը պետք է հաշվարկի դրանց գումարը և նշի ակտի մեջ: Դրամի և այլ այն արժեքավոր իրերի, որոնք պահվում են դրամարկղում, հաշվարկից հետո ստացված մնացորդը համեմատվում է դրամարկղի գրքի տվյալների հետ:

Գույքագրման արդյունքները ձևակերպվում են կազմված ակտի մեջ, որը ստորագրում է աուդիտորը, աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության գլխավոր հաշվապահը և գանձապահը:

Եթե հայտնաբերվում են դրամական միջոցների կամ արժեթղթերի ավելցուկ կամ պակասորդ, ապա աուդիտորը պետք է գանձապահից վերցնի գրավոր բացատրություն դրանց պատճառների վերաբերյալ:

Դրամական միջոցների մեծ չափերի պակասորդի ժամանակ աուդիտորը պարտավոր է տեղյակ պահել կազմակերպության ղեկավարությանը և հարց բարձրացնել գանձապահին իր պարտականություններից ազատման մասին՝ մինչև ստուգման ավարտը:

Դրամարկղի գույքագրման ժամանակ անհրաժեշտ է ստուգել, թե կա՞ արդյոք ղեկավարության հրամանը գանձապահի նշանակման մասին, կնքվա՞ծ է արդյոք գանձապահի և հաշվապահության այլ աշխատակիցների հետ նյութական պատասխանատվության մասին պայմանագիր՝ ընդունված ձևով, համապատասխանո՞ւմ է արդյոք դրամարկղի տարածքը դրամական միջոցների պահպանման ապահովմանը, տեխնիկական ամրությամբ և հրդեհային ու պահակային ազդանշանային միջոցներով ապահովվա՞ծ է արդյոք այն, թե ոչ: Անհրաժեշտ է պարզել նաև, ք ե անցկացվո՞ւմ է արդյոք դրամարկղի պարբերաբար L հանկարծակի ստուգումներ:

Աուդիտի ժամանակ իրականացվում է նաև դրամարկղում գտնվող դրամական փաստաթղթերի և արտարժույթի գույքագրում:

Հաշվարկային հաշվի գործառնությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է ստուգի.

1. բանկի քաղվածքներում նշված գումարների համապատասխանությունը սկզբնական փաստաթղթերում նշված գումարներին,
2. քաղվածքներին կցված սկզբնական փաստաթղթերում բանկի շտամպի առկայությունը: Առանց բանկի շտամպի փաստաթղթերի հայտնաբերման դեպքում աուդիտորը պետք է իրականացնի հանդիպակաց ստուգում՝ գրավոր հարցման միջոցով նպատակ ունենալով ստուգել տեղի ունեցած գործառնությունների ճշտությունը,
3. բանկ կանխիկ վճարված դրամական միջոցների, փոխանցումների լրիվությունը և ճշտությունը,
4. վճարման հանձնարարագրերով դրամական միջոցների փոխանցումների հիմնավորումը կապի փոստային բաժանմունքների միջոցով (աշխատավարձի ավանդագրումը, ալիմենտները և այլն), ինչպես նաև՝ ըստ նշված հասցեների փոխանցումների ստացման հուսալիությունը,
5. դրամի փոխանակման հետ կապված գործառնությունների հաշվառման մեջ արտացոլման ճշտությունը,
6. բանկի գործառնությունների հաշվապահական թղթակցությունների կազմման ճշտությունը և դրանց արտացոլումը հաշվապահական հաշվառման համապատասխան հաշիվներում: Աուդիտորը հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնի այն գործառնությունների վրա, որոնք դուրս են գրվում ծախսերին (811, 812, 813, 713 հաշվապահական հաշիվներ),
7. բանկի քաղվածքների և փաստաթղթերի հուսալիությունը և լրիվությունը:

Բանկի քաղվածքների լրիվությունը հաստատվում է ըստ դրանց համարակալման և միջոցների մնացորդների փոխանցման: Բանկի քաղվածքի նախորդ ժամանակաշրջանի վերջի մնացորդը պետք է հավասար լինի հաջորդ ժամանակաշրջանի սկզբի մնացորդին:

Այն դեպքում, երբ աուդիտորը նկատում է բանկի քաղվածքներում ուղղումներ և ջնջումներ, պետք է իրականացնի հանդիպակաց ստուգումներ՝ բանկի համապատասխան գրասենյակների հետ:

Հաշվետու ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած գործառնությունների ստուգումն իրականացվում է քաղվածքների մանրամասն ուսումնասիրմամբ՝ դրանց կցված վճարային փաստաթղթերով: Այդպիսի ստուգումը թույլ է տալիս հայտնաբերել առանց փաստաթղթերի

դրամական միջոցների դուրս գրումը կամ էլ դրանց փոխանցումը այլ նպատակների համար, այն դեպքում, երբ կցված փաստաթղթերում նշված է մեկ այլ նպատակ:

Բանկային փաստաթղթերն ուսումնասիրվում են նաև ըստ էության: Աուդիտորը պետք է պարզի, քի իրականացվել է արդյոք անօրինական բանկային գործառնություններ (կազմակերպությունների միջև պայմանագրերի բացակայության դեպքում):

Ստուգվում է նաև վճարված ապրանքանյութական արժեքների մուտքագրման լրիվությունը և ժամանակին լինելը, վարկերի և փոխառությունների ստացման փաստաթղթերի օրինականությունը, ակրեդիտիվների գործառնությունների ճշտությունը և օրինականությունը:

Անհրաժեշտության դեպքում պետք է հանդիպակած ստուգումներ իրականացվի համապատասխան կազմակերպությունների հետ, պարզվի բանկի հաշիվներում դրամական միջոցների փոխանցման ժամանակ թղթակցող հաշիվների ճշտությունը, ԱԱՀ-ի ժամանակին փոխանցումները՝ ըստ ստացվող հասույթի գումարի, կանխավճարի և այլն:

Իրականացվում է նաև բանկի հաշվարկային և այլ հաշիվներից դրամական միջոցների դուրսգրման գործառնությունների վերահսկողություն: Հատուկ ուշադրություն է դարձվում բանկից կանխիկ դրամի լրիվ և ժամանակին մուտքագրմանը դրամարկդ, ինչպես նաև մատակարարների և այլ կրեդիտորների հաշիվներին փոխանցված միջոցների օրինականությանը:

Այդպիսի գործառնությունները պետք է հաստատվեն փաստաթղթերով (պայմանագրերով, կատարված աշխատանքների հանձնման-ընդունման ակտերով, նյութական արժեքների կարգադրերով և այլն): Եթե կազմակերպությունը իրականացնում է աշխատավարձի գումարների փոխանցումներ, կատարողական թերթիկներով պահումներ և այլն, ապա դրանք պետք է հիմնավորվեն սկզբնական փաստաթղթերով և դրանց մեջ պետք է նշված լինեն միջոցների ստացման հասցեները:

Բանկի հաշվարկային և այլ հաշիվներից դրամական միջոցների դուրսգրման ժամանակ հաշիվների թղթակցության ճշտությունը ստուգվում է 251 «Դրամարկդ» հաշվի հաշվային ռեգիստրների հետ: Ինչպես հարկն է պետք է ճշտել առանձին ծախսերի գծով հատկացումների օրինականությունը:

Հաշվարկային և այլ հաշիվներից դուրս գրված դրամական միջոցները արտացոլվում են նաև մատակարարների և այլ կրեդիտորների (521, 524, 529, 728, 111, 113, 211) հաշիվների մեջ:

Անհրաժեշտ է ստուգել նաև անալիտիկ հաշվառումը, որպեսզի աուդիտորը պարզի թե այդ գումարները որ ուղղություններով է դուրս գրվել:

Բանկային հաշիվներում տարբեր տիպի գործառնությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը կարող է հայտնաբերել հետևյալ տիպային սխալները.

1. այն վճարային փաստաթղթերի բացակայությունը, որոնք ապացուցում են գործառնությունների իրականացումը, կամ էլ դրանց ոչ ճիշտ ձևակերպումը,
2. կանխավճարների և այլ կասկածելի գործառնությունների համար փոխանցումները հաշիվներին, առանց պայմանագրերի նախապես ձևակերպման,
3. վճարման հանձնարարագրերի վրա գրված տվյալների անհամապատասխանությունը բանկի տվյալների հետ,
4. հաշիվների ոչ ճիշտ թղթակցությունները բանկային գործառնությունների հաշվառման ժամանակ:

Կազմակերպությունը համաձայն ՀՀ օրենսդրական ակտերի կարող է բանկում միաժամանակ բացել արտարժույթային հաշիվներ:

Կազմակերպությունը արտարժույթային հաշիվ կարող է բացել.

1. միայն վճարման մեկ արտարժույթով,
2. տարբեր արտարժույթներով:

Արտարժույթային հաշվում գործառնությունների գրանցումները կատարվում են միայն արտարժույթով և նրա դրամական փոխարժեքով, որք գործում է միջոցների ստացման ամսաթվով:

Արտարժույթային հաշվի գործառնությունների աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է պարզի.

1. արտարժույթային հաշվի բացման օրինականությունը,
2. ըստ բանկի քաղվածքի գումարների համապատասխանությունը հաշվապահական սկզբնական փաստաթղթերում նշված գումարներին,
3. արտաքին տնտեսական գործունեության ժամանակ հաշվարկների ձևերի օգտագործման ճշտությունը,
4. արտարժույթով ապրանքների գնման և վաճառքի դեպքում հաշվառման մեջ գործառնությունների արտացոլման ճշտությունը,
5. հաշվառման մեջ փոխարժեքային տարբերությունների որոշման և արտացոլման ճշտությունը,
6. ներքին արտարժույթային փոխառության պարտատոմսերի հաշվառման ճշտությունը,
7. ռեզիդենտ համարվող կազմակերպությունների կողմից արտարժույթային հասույթի փոխանցման լրիվությունը և ժամանակին լինելը բանկի իրենց հաշիվներում,
8. ռեզիդենտ կազմակերպությունների հաշվարկների առկայությունը արտասահմանյան բանկերում,

9. կանխիկ արտասահմանյան արտարժույթի և նյութական արժեքների պահպանումը, որոնք ձեռք են բերվել արտարժույթով:

Ստուգելով արտարժութային գործառնությունները՝ աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, որ այն գույքի և պարտավորությունների (դրամական միջոցներ, տարբեր ապրանքանյութական արժեքներ, պարտավորություններ և այլն), որոնք ձեռք են բերվել արտարժույթով, հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլելու համար պետք է վերահաշվարկվի դրամով՝ կենտրոնական բանկի այդ օրվա արտարժույթի փոխարժեքին համապատասխան:

Cum առանձին գործառնությունների կենտրոնական բանկի փոխարժեքին համապատասխան արտարժույթի դրամով վերահաշվարկման կարգը ներկայացնենք հետևյալ աղյուսակում:

Աղյուսակ 9

**Արտարժույթի վերահաշվարկման կարգը՝
ըստ կենտրոնական բանկի սահմանած փոխարժեքի**

Գործառնությունների բնույթը	Արտարժույթի դրամով վերահաշվարկման ամսաթիվը՝ ըստ ԿԲ-ի սահմանած փոխարժեքի
Բանկային գործառնություններ	Արտարժութային հաշվից միջոցների դուրսգրման ամսաթիվը
Դրամարկղային գործառնություններ	Դրամարկղից միջոցների դուրսգրման և դրամարկղ միջոցների մուտքագրման ամսաթիվը
Ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացումը	Առաքման փաստաթղթերի ներկայացման ամսաթիվը
Ապրանքափոխանակության գործառնություններ	Առաքման փաստաթղթերի ներկայացման ամսաթիվը
Ապրանքների և ծառայությունների արտահանում	Արտահանված ապրանքների սեփականության իրավունքի փոխանցման ամսաթիվը՝ փաստացի ծառայությունների իրականացման ժամանակ
Cum առհաշիվ տրված գումարների պարտքերի մարումը	Կանխավճարային հաշվետվության հաստատման ամսաթիվը
Կանոնադրական կապիտալի ձևավորումը	Հիմնադիր փաստաթղթերի ստորագրման ամսաթիվը

Արտարժութային միջոցների վերահաշվարկումը արտարժութային հաշվում, դրամարկղում, դրամական և վճարային փաստաթղթերում, կարճաժամկետ արժեթղթերում, ֆիզիկական և իրավաբանական անձանց հետ հաշվարկների միջոցներում իրականացվում է

գործարքի իրականացման և հաշվապահական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվերով:

Հաշվապահական հաշվետվությունների կազմման ժամանակ հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների, արտադրական պաշարների, ապրանքների և այլ ակտիվների և պասսիվների արժեքը հաշվարկվում է դրամով, որպես փոխանակման փոխարժեք ընդունվում է ՀՀ ԿԲ-ի կողմից սահմանված հաշվարկային փոխարժեքը:

Փոխարժեքային տարբերությունները դրանք դրամով արտահայտված գումարային տարբերություններ են նույն բանակի արտարժույթի համար, որոնք առաջանում են տարբեր ամսաթվերով արտարժույթի դրամի նկատմամբ փոխարժեքի պաշտոնական փոփոխման արդյունքում: Դրանք առաջանում են ըստ ընթացիկ արտարժութային գործառնությունների՝ կապված հաշվարկների հետ (դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի առաջացման և մարման տարբեր ամսաթվեր), ինչպես նաև արտարժութային հաշվում, դրամական փաստաթղթերում, արժեթղթերում՝ կազմակերպության միջոցների մնացորդների վերագնահատումից:

Փոխարժեքային տարբերությունները, որոնք առաջանում են արտարժութային գործառնություններից, ինչպես նաև արտարժութային հաշվի վերագնահատումից, ճանաչվում են որպես եկամուտ կամ ծախս և արտացոլվում են 625 «Արտարժութի փոխարժեքային տարբերություններից եկամուտներ» և 725 «Արտարժութի փոխարժեքային տարբերություններից ծախսեր» հաշվապահական հաշիվներում՝ այն ժամանակաշրջանում, որում դրանք առաջացել են:

ՀՀ կենտրոնական բանկի կողմից արտոնագրված բանկերից արտարժութի գնման ժամանակ, կամ դրանց շուկայական փոխարժեքով վաճառքի ժամանակ առաջանում է գումարային տարբերություններ:

Դրանք իրենցից ներկայացնում են ՀՀ ԿԲ-ի կողմից ընդունված փոխարժեքի նկատմամբ արտարժութի շուկայական փոխարժեքի տարբերություններ, որոնք արտացոլվում են արտարժութի գնման գործարքի իրականացման ամսաթվով:

Գումարային տարբերություններ առաջանում են նաև արտադրանքի (աշխատանքների, ծառայությունների) ձեռքբերման, վաճառքի, կամ արտարժութով վճարման դեպքում: Գործարքի իրականացման ժամանակ, երբ վճարումը տեղի է ունենում արտարժութով, նրա փոխարժեքը կարող է փոփոխվել կախված արտադրանքի վճարման և մուտքագրման ամսաթվերի փոփոխություններից:

Ստուգելով գործող արտարժութային գործառնությունների կարգի պահպանումը, պետք է ուշադրություն դարձնել այն արտահանող ռեզիդենտ կազմակերպությունների արտարժութային հասույթի հաշվարկման ժամանակին լինելու և լրիվության վրա: Դրա

համար պետք է ստացված արտարժույթային հասույթը տարվա ընթացքում համեմատել ապրանքների արտահանման արժեքի հետ:

Արտարժույթային հասույթը կարող է փոխանցվել և մուտքագրվել ՀՀ, կամ էլ ռեզիդենտի հայեցողությամբ կարող է գտնվել արտերկրում և օգտագործվել մինչև փոխանցվել՝ բանկային և այլ վճարներն իրականացնելուց հետո:

Ակրեդիտիվներում, չեկային գրքերում, այլ վճարային փաստաթղթերում դրամական միջոցների շարժի հաշվառման համար, աուդիտորը պետք է ստուգի 254 «Այլ հաշիվներ բանկերում» հաշիվը:

Աուդիտի ընթացքում ստուգվում է.

1. Հաշվարկների ակրեդիտիվային ձևի կիրառման օրինականությունը և ճշտությունը: Հաշվարկների ակրեդիտիվային ձևը օգտագործվում է, երբ այն հաստատված է պայմանագրով: Յուրաքանչյուր ակրեդիտիվ ստեղծվում է միայն մեկ մատակարարի հետ հաշվարկների համար: Ակրեդիտիվի գործունեության ժամկետը հաստատվում է պայմանագրում նշված կողմերի միջոցով,
2. Ակրեդիտիվի փակման ժամանակ փաստաթղթերի ձևակերպման ճշտությունը, բանկի քաղվածքների առկայությունը և դրանք հաստատող փաստաթղթերը,
3. Լիմիտային և ոչ լիմիտային գրքույկներից վճարված չեկերով գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման ճշտությունը: Չեկերն օգտագործվում են գնորդների կողմից ընդունված ապրանքների, կամ մատուցված ծառայությունների համար ընդունման – հանձնման փաստաթղթերով՝ հաշվարկների ժամանակ: Լիմիտավորված և չլիմիտավորված չեկային գրքույկների չեկերը օգտագործվում են մաս ալյաքաղաքային մատակարարների երկաթուղային, ջրային և օդային տրանսպորտով առաքված ապրանքների վճարման ժամանակ: Վճարման ենթակա չեկերը պետք է հանձնվեն սպասարկող բանկի գրասենյակ, դրանց դուրսգրումից 10 օրվա ընթացքում: Չեկային գրքույկները տրվում են հաշվետու ամսանց կրեդիտոր կազմակերպությունների հետ հաշվարկներ իրականացնելու համար,
4. Սոցիալական հիմնարկների (մսուր, մանկապարտեզ և այլն) պահպանման համար ստացված նպատակային ֆինանսավորման միջոցների շարժի գործառնությունների փաստաթղթային ձևակերպման լրիվությունը և ճշտությունը,
5. Այն կառուցվածքային ստորաբաժանումների ընթացիկ հաշիվների բացման օրինականությունը և ճշտությունը, որոնք առանձնացված չեն առանձին

հաշվեկշռով՝ ըստ իրենց գտնվելու վայրի: Բանկի քաղվածքների գրանցումների համապատասխանումը այդ հաշիվների սկզբնական փաստաթղթերի հետ,

6. Առանձին հաշվեկշռով առանձնացված կառուցվածքային ստորաբաժանումների հաշվեկշռի և այլ անհրաժեշտ փաստաթղթերի առկայությունը,
7. Առանձին հաշվեկշռով չառանձնացված կառուցվածքային ստորաբաժանումների ծախսերի ներառման հիմնավորումը հիմնական արտադրության ծախսերի և շրջանառության ծախսերի (առևտրի և հասարակական սննդի կազմակերպությունների համար) մեջ,
8. Բանկից ձեռք բերված դեպոզիտային վկայականների առկայության և «Մասնակիցների բաժանորդագրության դեպոզիտ» հաշվի ստուգումը (tpt այդպիսի գործառնություններ կան):

Աուդիտորը պետք է գիտենա, որ այն դեպքում, երբ բանկի «Այլ հաշիվներ բանկերում» հաշվում հաշվառվում է արտարժույթ, ապա դրանցով կատարված գործարքները իրականացվում է այն կարգով, ինչպես արտարժութային հաշվում:

Դրամարկղում գտնվող դրամական փաստաթղթերի աուդիտորական ստուգման ժամանակ աուդիտորը պետք է համոզվի հանգստյան տների և առողջարանների վճարված ուղեգրերի, փոստային նամականիշների, ուղևորության տոմսերի, բաժնետերերից գնված սեփական բաժնետոմսերի, պետական տուրքի տարբեր դրոշմանիշների, ծրարների, ձեռք բերված օդանավակայանի տոմսերի և այլ փաստաթղթերի առկայության մեջ:

Դրամական փաստաթղթերի աուդիտն իրականացվում է հետևյալ ուղղություններով.

1. Դրամական փաստաթղթերի հաշվառման ճշտության ստուգումը: Դրանց հաշվառումը պետք է իրականացվի դրամական փաստաթղթերի շարժի գրքում: Դրամական փաստաթղթերի ստացումը և դուրսգրումը պետք է ձևակերպվի դրամարկղի մուտքի և ելքի փաստաթղթերով: Այսպիսով, ինչպես դրամական միջոցների համար, այս դեպքում էլ գանձապահը հաշվետվություն է կազմում դրամական փաստաթղթերի շարժի մասին և հանձնում գլխավոր հաշվապահին: Անալիտիկ հաշվառումը տարվում է ըստ դրամական փաստաթղթերի առանձին ձևերի,
2. Հաշվապահական թղթակցությունների, ինչպես նաև դրամական փաստաթղթերի՝ ըստ 256 «Դրամական փաստաթղթեր» հաշվի շարժի հաշվառման գրանցման գրքի համապատասխանության ճշտության ստուգումը օրագիր օրդերների և գլխավոր գրքի գրանցումների հետ:

Առողիտորը անկախ փորձաքննության ժամանակ ստուգում է հաշվապահական հաշվառման 255 «Դրամական միջոցներ ճանապարհին» հաշվին փոխանցված գումարների ճշտությունը:

Սյս հաշվում պետք է արտացոլվեն այն դրամական միջոցները, որոնք հանձնվել են բանկի դրամարկդ, բայց դեռ բանկի կողմից չեն հաշվառվել կազմակերպության հաշվարկային կամ այլ հաշիվներում, ինչպես նաև այն գումարները, որոնք փոխանցվել են ստուգվող կազմակերպության գործընկերների կողմից, բայց հաշվետու ամսում դեռ չեն ստացվել վերջինիս հաշվարկային կամ այլ հաշիվներում:

Առողիտորը պետք է ստուգի հաշվառման մեջ այդպիսի գրանցումների հիմնավորման առկայությունը: Այդպիսի հիմնավորումներ են համարվում հաշվապահական այն սկզբնական փաստաթղթերը, որոնք օրենքով հաստատում են իրականացված գործառնությունները:

Օրինակ. կանխիկ դրամի հանձնման ժամանակ բանկի բաժանմունքի անդորրագրերը դրամի հանձնման մասին, իսկ դրամական միջոցների փոխանցման ժամանակ՝ կազմակերպության վճարման հանձնարարագրերի համարները, ամսաթվերը, գումարները, բանկի այն գրասենյակի անվանումը, կամ փոստային բաժանմունքի անվանումը, որն ընդունել է փոխանցումը, ինկասատորի կողմից հասույթի բանկ հանձնման վերաբերյալ տեղեկագրի պատճենները և այլն:

8.1. ԵԿԱՄՈՒՏՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

Կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության իրականացման ընթացքում ստացվում են համապատասխան եկամուտներ:

Եկամուտը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերից մեկն է: Այն հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների ավելացումն է, որը տեղի է ունենում ակտիվների ներհոսքի կամ աճի կամ պարտավորությունների նվազման ձևով, և որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի ավելացման:

Եկամուտների կազմը հետևյալն է՝

- գործառնական եկամուտներ,
- ոչ գործառնական եկամուտներ,
- արտասովոր եկամուտներ,
- նախորդ տարիների եկամուտներ:

Եկամուտների աուդիտի հիմնական նպատակը կազմակերպության ընտրած հաշվային քաղաքականությանը դրանց ճանաչման ու հաշվառման կարգի համապատասխանության, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիության ստուգումն է:

Աուդիտորական գործընթացը իրականացվում է մի շարք տեղեկատվական աղբյուրներով՝

- ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն»,
- ձև N5 «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ»,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն,
- գլխավոր գիրք,
- հաշվային գրանցամատյաններ,
- սկզբնական փաստաթղթեր,
- գույքագրման ակտեր,
- պայմանագրեր,
- սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և այլն:

Աուդիտորական գործընթացի սկզբում աուդիտորը ստուգում է պատվիրատու կազմակերպությունում եկամուտների ճանաչման և հաշվառման կարգի

համապատասխանության աստիճանը ընտրված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությամբ:

Աուդիտորը այնուհետև ստուգում է ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության» և ձև N5 «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունների» տեղեկատվության համապատասխանությունը գլխավոր գրքի, հաշվալից գրանցամատյանների և սկզբնական փաստաթղթերի տվյալների հետ: Դրա հետ միասին պետք է պարզել՝ ինչպես եկամուտների փաստաթղթալից ձևակերպման հստակությունը, այնպես էլ հաշվառման մեջ դրանց ամբողջական արտացոլման հավաստիությունը:

Գործառնական եկամուտները ձևավորվում են արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրացումից ստացված հասույթից, ինչպես նաև գործառնական այլ գործունեությունից:

Հասույթը հաշվետու ժամանակաշրջանում սովորական գործունեությունից առաջացող տնտեսական օգուտների համախառն ներհոսքն է, որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի աճի, բացառությամբ մասնակիցների կողմից սեփական կապիտալում կատարված ներդրումների հետևանքով սեփական կապիտալի աճի: Հասույթը ներառում է միայն այն ներհոսքը, որը պատկանում է տվյալ կազմակերպությանը:

Աուդիտորական գործընթացում պետք է հաշվի առնել այն, որ հասույթի մեծությունը որոշվում է կազմակերպության և գնորդի միջև կնքված պայմանագրով ու չափվում ստացված կամ ստացվելիք հատուցման իրական արժեքով՝ հաշվի առնելով տրամադրված զեղչերի գումարը: Հասույթը ճանաչվում է, երբ հավանական է, որ ապագա տնտեսական օգուտները կհոսեն կազմակերպություն և դրանք կարելի է արժանահավատորեն չափել:

Այն հաշվառվում և արտացոլվում է 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրացումից հասույթ» սինթետիկ հաշվում: Անհրաժեշտ է ստուգել այդ հաշվի շրջանառությունները: Կրեդիտալից շրջանառությունը ձևավորվում է ստացված հասույթի գումարներով: Հասույթի մեծության հավաստիության և հաշվի մեջ ժամանակին արտացոլման ստուգման համար սկզբնական փաստաթղթերի տվյալները նախ համեմատվում են գնորդների հետ կնքված պայմանագրերի, այնուհետև՝ համապատասխան տեղեկագրերի և օրդերների հետ: Հասույթի մեծության հավաստիության ստուգումը կատարվում է հետևյալ ուղղություններով՝

- արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրացումից ստացված դրամական միջոցներ,
- դեբիտորական պարտքերի ձևավորում,
- պարտավորությունների մարում,
- այլ ակտիվների հետ փոխանակում:

Հասույթի մեծությունը ճշգրտվում է իրացված արտադրանքը և ապրանքները հետ վերադարձման և գների իջեցման պատճառով: Հետևաբար անհրաժեշտ է որոշել հասույթի ճշգրտված գումարի հավաստիությունը:

Այնուհետև պետք է ստուգել հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջում 311 «Ֆինանսական արդյունք» հաշվին 611 «Արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների իրացումից հասույթ» հաշվի դեբետային շրջանառության վերագրման հավաստիությունը: Դրանից հետո ստուգվում է ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դրանց արտացոլման հավաստիությունը:

Գործառնական այլ եկամուտներն ունեն հետևյալ կազմը՝

- այլ պաշարների վաճառքներից,
- պաշարների արժեքի փոփոխությունից,
- վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների հակադարձումից,
- գործառնական վարձակալությունից,
- տույժերից, տուգանքներից,
- նյութական վնասի փոխհատուցումից,
- այլ գործունեությունից:

Գործառնական այլ եկամուտների աուդիտորական ստուգումը իրականացվում է 614 «Գործառնական այլ եկամուտներ» հաշվի տվյալներով: Այդ ընթացքում ստուգվում է նշված հոդվածներով եկամուտների ստացման հիմնավորվածությունը, դրանց հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին վերագրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

Կազմակերպությունը ոչ գործառնական եկամուտներ ստանում է հետևյալ դեպքերում՝

- ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից),
- ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից),
- ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքներից (օտարումներից) և պարտավորությունների մարումներից,
- ոչ ընթացիկ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից,
- արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից,
- ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկման (անհավաքագրելիության) հակադարձումից,
- ֆինանսական ներդրումներից,
- ակտիվներին վերաբերող շնորհներից,
- այլ գործունեությունից:

Ոչ գործառնական եկամուտների աուդիտը կատարվում է հաշվային պլանի 62 խմբի հաշիվների տվյալներով:

Կազմակերպության արտասովոր եկամուտները արտակարգ դեպքերի հետևանքները վերացնելու համար ստացված միջոցներն են, որոնց աուդիտն իրականացվում է 631 «Արտասովոր եկամուտներ» հաշվի տվյալներով:

Կազմակերպության նախորդ տարիների եկամուտները նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված գործառնությունների գծով թույլ տրված էական սխալների և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության արդյունքում ստացված, սակայն հաշվետու ժամանակաշրջանում հայտնաբերված եկամուտներն են: Դրանց աուդիտը կատարվում է 641 «Նախորդ տարիների եկամուտներ» հաշվի տվյալներով:

Աուդիտորը պետք է որոշի բոլոր այդ եկամուտների ստացման հիմնավորվածությունը, ինչպես նաև դրանց հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին դուրս գրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

8.2. ԾԱԽՍԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

Կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության իրականացման ընթացքում կատարվում են համապատասխան ծախսեր:

Ծախսը կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տարրերից մեկն է: Սյն հաշվետու ժամանակաշրջանում տնտեսական օգուտների նվազումն է, որը տեղի է ունենում ակտիվների արտահոսքի կամ նվազման կամ պարտավորությունների առաջացման կամ աճի ձևով, և որը հանգեցնում է սեփական կապիտալի նվազման, բացառությամբ մասնակիցների միջև սեփական կապիտալի բաշխման հետևանքով դրա նվազման դեպքի:

Կազմակերպության ծախսերի կազմը հետևյալն է՝

- գործառնական ծախսեր,
- ոչ գործառնական ծախսեր,
- արտասովոր ծախսեր,
- նխորդ տարիների ծախսեր,
- շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում):

Ծախսերի աուդիտորական գործընթացի իրականացման հիմնական նպատակը կազմակերպության ընտրած քաղաքականությանը դրանց ճանաչման ու հաշվառման կարգի համապատասխանության, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիության ստուգումն է:

Ծախսերի աուդիտը իրականացվում է հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրներով՝

- ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն»,
ձև N5 «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ»,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն,
գլխավոր գիրք,
- հաշվային գրանցամատյաններ,
- սկզբնական փաստաթղթեր,
- գույքագրման ակտեր,
- պայմանագրեր,
- սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և այլն:

Ծախսերի աուդիտը սկսվում է կազմակերպության ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը դրանց ճանաչման և հաշվառման կարգի համապատասխանության ստուգումից:

Աուդիտորական գործընթացում այնուհետև ստուգվում է ֆինանսական հաշվետվություններում ծախսերի վերաբերյալ ներկայացված տեղեկատվության համապատասխանությունը գլխավոր գրքի, հաշվային գրանցամատյանների և հաշվառման մեջ դրանց լրիվ L ճիշտ արտացոլման հարցերին:

Գործառնական ծախսերի մեջ ներառվում են՝

- իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեքը,
- իրացման ծախսերը,
- վարչական ծախսերը,
- գործառնական այլ ծախսերը:

Ինքնարժեքն իրենից ներկայացնում է ուղղակի նյութական և աշխատանքային, ինչպես նաև անուղղակի արտադրական բնույթի բոլոր ծախսումների ամբողջությունը: Աուդիտորական գործընթացում նախ պետք է ստուգել այդ ծախսումների ձևավորման հավաստիությունը 811 «Հիմնական արտադրություն» հաշվի տվյալներով: Այնուհետև ստուգվում է 214 «Անավարտ արտադրություն» և 215 «Արտադրանք» հաշիվներում կատարված գրանցումների հավաստիությունը:

Հատուկ ուշադրություն է դարձվում 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվի դեբետային շրջանառության և 215 «Արտադրանք» ու 216 «Ապրանքներ» հաշիվների կրեդիտային շրջանառությունների ձևավորման հավաստիության հարցերին:

Աուդիտորական գործընթացում այնուհետև աուդիտորը ստուգում է 311 «Ֆինանսական արդյունք» հաշվին 711 «Իրացված արտադրանքի, ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ինքնարժեք» հաշվի կրեդիտային շրջանառության վերագրման հավաստիությունը: Աուդիտորը դրանից հետո պարզում է ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ այդ կարևոր ցուցանիշի արտացոլման հավաստիությունը:

Իրացման ծախսերը ընդգրկում են հետևյալ հոդվածները՝

- աշխատանքի վճարման ծախսեր, սոցիալական ապահովագրության վճարներ,
- հիմնական միջոցների մաշվածություն, դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր,
- պահեստում գտնվող արտադրանքի, ապրանքների փաթեթավորման, տարայի, տեսակավորման և պահպանման ծախսեր,
- արտադրանքի, ապրանքների իրացման տրանսպորտային և ապահովագրության ծախսեր,
- կոմիսիոն և կոմսիզնացիոն ծախսեր,
- մարկետինգի և գովազդի ծախսեր,
- այլ ծախսեր:

Այդ ծախսերի աուդիտը իրականացվում է 712 «Իրացման ծախսեր» հաշվի տվյալներով: Դրա համար պետք է որոշել յուրաքանչյուր հոդվածի հիմնավորվածությունը, ինչպես նաև հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին դուրս գրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

Վարչական ծախսերը ունեն հետևյալ անվանացանկը՝

- աշխատանքի վճարման ծախսեր, սոցիալական ապահովագրության վճարներ,
- հիմնական միջոցների և ոչ նյութական ակտիվների մաշվածության (ամորտիզացիայի), դրանց նորոգման և սպասարկման ծախսեր,
- գործուղման և ներկայացուցչական ծախսեր,
- փոստի և հեռահաղորդակցության ծախսեր,
- գրասենյակային և կոմունալ ծախսեր,
- աուդիտորական և խորհրդատվական ծախսեր,
- բանկային ծառայությունների ծախսեր, ապահովագրության ծախսեր,
- չփոխհատուցվող հարկերից ծախսեր,
- այլ ծախսեր:

Նշված ծախսերի աուդիտորական գործընթացում օգտագործվում են 713 «Վարչական ծախսեր» հաշվի տվյալները: Աուդիտորին անհրաժեշտ է որոշել այդ հոդվածներից

յուրաքանչյուրի հիմնավորվածությունը, ինչպես նաև հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին դուրս գրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

Գործառնական այլ ծախսերի մեջ ներառված են՝

- այլ պաշարների վաճառքներից (օտարումներից) ծախսերը,
- պաշարների արժեքի փոփոխությունից ծախսեր, վաճառքների գծով դեբիտորական պարտքերի կորուստների (հնարավոր կորուստների պահուստի) գծով ծախսեր, երաշխիքային սպասարկման և վերանորոգման գծով ծախսեր,
- գործառնական վարձակալության տրված հիմնական միջոցների մաշվածության ծախսեր,
- ծախսեր տույժերից, տուգանքներից, դատական ծախսեր,
- արժեքների պակասորդներ և փչացումից կորուստներ, արտադրական ծախսումների սովորական (նորմալ) մակարդակը գերազանցող ծախսեր, խոտանված արտադրանքի հետ կապված ծախսեր,
- հետազոտության և մշակման ծախսեր,
- ժամանակավորապես շահագործումից հանված հիմնական միջոցների լուծարման ծախսեր,
- այլ ծախսեր:

Առդիտորը իր ստուգումները կատարում է 714 «Գործառնական այլ ծախսեր» հաշվի մեջ արտացոլված տվյալներով: Այդ ընթացքում նախ՝ պետք է գնահատել այդ ծախսերի հիմնավորվածությունը, այնուհետև համոզվել դրանց հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին դրանց դուրս գրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիության հարցերում:

Ոչ գործառնական ծախսերի մեջ առանձնացվում են հետևյալ հոդվածները՝

- ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից (օտարումների) ծախսեր,
- ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքների (օտարումների) ծախսեր,
- ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքների (օտարումների) և պարտավորությունների մարումների ծախսեր,
- ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից ծախսեր,
- արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից ծախսեր,
- ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից (անհավաքագրելիությունից) ծախսեր,
- վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսեր,
- անհատույց տրված ակտիվների գծով ծախսեր,

- այլ ծախսեր:

Այդ ծախսերի աուդիտի համար համապատասխան տեղեկատվություն կա հաշվային պլանի 72 խմբի հաշիվներում:

Կազմակերպության արտասովոր ծախսերը առաջանում են արտակարգ դեպքերի արդյունքում կրած կորուստների հետևանքով և ներկայացվում 731 «Արտասովոր ծախսեր» հաշվում:

Նախորդ տարիների ծախսերը նախորդ ժամանակաշրջանում կատարված գործառնությունների գծով թույլ տրված էական սխալների և հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության արդյունքում կատարված, սակայն հաշվետու ժամանակաշրջանում հայտնաբերված ծախսերն են: Այդ ծախսերը հաշվառվում են 741 «Նախորդ տարիների ծախսեր» հաշվում:

Աուդիտորը ստուգում է նաև շահութահարկի գումարի հաշվարկման և բյուջե վճարման կարգը 751 «Շահութահարկի գծով ծախս (փոխհատուցում)» հաշվի միջոցով:

Աուդիտորը պետք է որոշի բոլոր այդ ծախսերի հիմնավորվածությունը, ինչպես նաև դրանց հաշվառման, ֆինանսական արդյունքներին դուրս գրման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

9.1. ԿԱՆՈՆԱԴՐԱԿԱՆ ԿԱՊԻՏԱԼԻ ԱՌԴԴՑ

Կանոնադրական կապիտալի աուդիտի նպատակը հաշվապահական հաշվետվությունների մեջ կանոնադրական կապիտալի ցուցանիշի ճշտության և նրա հաշվառման մեթոդաբանության նորմատիվային ակտերին համապատասխանության մասին կարծիքի ձևավորումն է:

Կանոնադրական կապիտալի աուդիտի խնդիրներն են ստուգել.

1. ընդունված կարգով կանոնադրության գրանցման առկայությունը, նրա համապատասխանությունը օրենսդրական ակտերի պահանջներին,
2. կանոնադրական կապիտալի գումարի համապատասխանությունը հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ արտացոլված տվյալներին, հիմնադիր փաստաթղթերին. կանոնադրական կապիտալի ձևավորման ժամկետը և նրա ձևավորման եղանակների համապատասխանությունը հիմնադիր փաստաթղթերով ընդունված եղանակներին,
3. շահաբաժինների հաշվարկման համապատասխանությունը հիմնադիրների որոշումներին, դրանց ժամանակին վճարումները, հաշվապահական հաշվառման և հաշվետվությունների մեջ հիմնադիրների հետ հաշվարկների արտացոլման ճշտությունը,
4. բաժնետերերի մատյանների առկայությունը և վարումը:

Կանոնադրական կապիտալի աուդիտի ժամանակ օգտագործվող տեղեկատվական աղբյուրներն են. հիմնադիր փաստաթղթեր՝ կանոնադրություն, հիմնադիր պայմանագիր և այլն, 311, 312, 313, 314, 529 հաշվապահական հաշիվների անալիտիկ հաշվառման քարտերը, տեղեկագրերը, հաշվապահական հաշվետվություններ, ֆինանսական հաշվետվություններ (ձև 1, 3), բաժնետերերի ժողովի արձանագրություններ, բաժնետերերի գրանցամատյաններ և այլն:

Կանոնադրական կապիտալի աուդիտի ժամանակ կիրառվող աուդիտորական ընթացակարգերն է i. հարցումները, փաստաթղթերի ստուգումը, փաստաթղթերի համեմատումը, անկախ գնահատողների հաստատումները և այլն:

Կանոնադրական կապիտալի ձևավորման հաշվային և հաշվետու տվյալների ստուգումը կարող է իրականացվել հետևյալ ծրագրով.

1. հիմնադիր փաստաթղթերի ստուգումը՝ ըստ ձևի,

2. հիմնադիր փաստաթղթերի բովանդակության օրենսդրական L նորմատիվ ակտերի պահանջներին համապատասխանության ստուգումը,
3. կանոնադրական կապիտալին ակտիվների փոխանցման լրիվությունը և ժամկետների պահպանումը,
4. բաժնետիրական ընկերության հիմնադրման ժամանակ հիմնադիրների կողմից փոխանցված գույքի արժեքի դրամական գնահատման ստուգումը,
5. հիմնադիրների կողմից կազմակերպության կանոնադրական կապիտալին փոխանցված միջոցների հարկման ստուգումը,
6. կանոնադրական կապիտալի չափի համապատասխանությունը հիմնադիր փաստաթղթերի տվյալներին՝ ըստ ՀՀ օրենսդրության,
7. կանոնադրական կապիտալի ձևավորման հաշվառման մեջ արտացոլման ճշտության գնահատումը,
8. կանոնադրական կապիտալի մեծության փոփոխության հիմնավորումը:

Իրավաբանական անձ համարվող կազմակերպությունները պետք է ենթարկվեն պետական գրանցման L պետք է գործեն հիմնադիր փաստաթղթերի հիման վրա (կանոնադրություն, պայմանագիր L այլն):

Կազմակերպության կանոնադրությունը պետք է հաստատվի հիմնադիրների (մասնակիցների) կողմից և գրանցվի պետական օրգաններում: Կազմակերպության կանոնադրությունը պետք է բովանդակի ՀՀ օրենքներով ընդունված դրույթներ, այդ թվում կանոնադրական կապիտալի չափը, նրա ձևավորման կարգը:

Ընկերության կանոնադրական կապիտալը բնութագրում է նրա գույքի նվազագույն չափը, որը երաշխավորում է կրեդիտորների շահերը և պետք է նշվի ընկերության կանոնադրության մեջ: Կազմակերպությունների կանոնադրական կապիտալի ստեղծման ժամանակ բաժնետոմսերը տեղաբաշխվում են միայն անվանական արժեքով: Ընկերությունների հիմնադրման ժամանակ՝ մինչև դրանց պետական գրանցումը, բաժնետոմսերը լրիվ վճարված պետք է լինեն:

Կանոնադրական կապիտալում ներդրումները կարող են լինել ինչպես դրամով, այնպես էլ այլ ակտիվներով՝ արժեթղթերով, գույքով, պաշարներով, ոչ նյութական ակտիվներով L այլն: Վճարման ձևերը պետք է համապատասխանեն հիմնադիր փաստաթղթերում նշված ձևերին:

Կանոնադրական կապիտալի ոչ դրամական միջոցներով ձևավորման ժամանակ անհրաժեշտ է դրանք գնահատել շուկայական արժեքով՝ անկախ փորձագետների գնահատման միջոցով:

Աուդիտորական աշխատանքները նպատակահարմար է սկսել կազմակերպությունների իրավաբանական կարգավիճակի և գործունեության

կանոնադրությամբ հաստատված ձևերի իրականացման իրավունքի ստուգումից: Ստուգվում է նաև հիմնադիրների կազմը, կազմակերպության կառուցվածքը և կառավարումը, ինչպես նաև տնտեսական գործունեության նպատակներին հասնելու համար ֆինանսական հնարավորությունները:

Նորմատիվային ակտերին համապատասխանության ստուգման համար պետք է ձևավորվի նորմատիվ փաստաթղթերի փաթեթ, որոնք կարգավորում են կանոնադրական կապիտալի հաշվառման ընդունված կարգը: Այդպիսի փաթեթը կոմպլեկտավորվում է հաշվի առնելով հաճախորդի գործունեության յուրահատկությունները: Հիմնադիր փաստաթղթերին ծանոթանալիս աուդիտորը պետք է պարզի.

1. տնտեսական գործունեության ինչպիսի՞ ձևեր են նախատեսված հիմնադիր փաստաթղթերով,
2. գործունեության իրականացվող ձևերը համապատասխանո՞ւմ են արդյոք հիմնադիր փաստաթղթերին,
3. գործունեության ձևերը լիցենզավորվե՞լ են արդյոք համաձայն ՀՀ «Լիցենզավորման մասին» օրենքի:

Ստուգվում են գործունեության այն ձևերը, որոնք ենթակա են լիցենզավորման, մասնավորապես՝ լիցենզիան և նրա գործունեության ժամկետները, որովհետև կազմակերպության իրավունքները իրականացվում են լիցենզիայի ստացման պահից և ավարտվում են նրա գործունեության ժամկետի ավարտմամբ: Գործունեության իրականացումը առանց համապատասխան լիցենզիայի համարվում է ոչ օրինական:

Հիմնադիր փաստաթղթերին ծանոթանալիս աուդիտորը պետք է որոշի ք ե ով է սեփականատերը և ճշտի թե ինչպիսի օգտագործողների համար է իրականացվում ստուգումներ:

Աուդիտորը հաստատում է պետական գրանցման համապատասխան փաստաթղթերի առկայությունը և ընթացակարգերի պահպանումը: Որքան էլ որ իրավաբանական անձը համարվի ստեղծված հիմնադիրների կողմից՝ որոշումների ընդունման պահից, այնուամենայնիվ պետք է ստուգել նրա պետական գրանցման և վերագրանցման (էքբ հիմնադիր փաստաթղթերի մեջ իրականացվել են փոփոխություններ) վկայականի առկայությունը:

Հիմնադիր փաստաթղթերի ստուգման ժամանակ պետք է հաշվի առնվի, որ պետական հանձնաժողովը հաստատում է *հիմնադիրների պատասխանատվության աստիճանը* անցյալ յուրաքանչյուր կազմակերպչա-իրավական ձևի համար:

Կազմակերպության կանոնադրական կապիտալի և նրա սեփականատերերի ավանդների գծով պարտավորությունների ձևավորման ամսաթիվը համարվում է իրավաբանական անձի կարգավիճակի ձեռքբերման ամսաթիվը:

Կազմակերպությունը իրավաբանական անձ է համարվում պետական գրանցման պահից սկսած:

Համաձայն կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվառման համար նախատեսված հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլանի և դրա օգտագործման հրահանգի՝ կազմակերպության պետական գրանցումից հետո կազմակերպությունները հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլում են հիմնադիրների պարտավորությունները՝ ըստ կանոնադրական կապիտալում նրանց ներդրած ավանդների: Հիմնադիրների կողմից կանոնադրական կապիտալում՝ որգես ներդրում դրամական միջոցների մուտքերը եկամուտ չեն համարվում շահութահարկի հաշվարկման ժամանակ:

Հիմնադիր փաստաթղթերում արտարժույթով գնահատումները կազմակերպության կանոնադրական կապիտալի ձևավորման ժամանակ առաջացնում են փոխարժեքային տարբերություններ, որոնք պետք է արտացոլվեն էմիսիոն եկամտի մեջ:

Փոխարժեքային տարբերությունները, կախված կազմակերպության կանոնադրական կապիտալի ձևավորման հտմ, ընդունվում են որպես տարբերություն՝ մասնակիցների պարտավորությունների դրամական գնահատման և հիմնադիր փաստաթղթերում արտարժույթով գնահատման միջև՝ ըստ ՀՀ ԿԲ-ի փոխարժեքի, որն առաջանում է ավանդների գումարների մուտքագրման ամսաթվի և այդ ավանդների հիմնադիր փաստաթղթերում դրամական գնահատման ամսաթվի միջև:

Աուդիտորի խնդիրն է ինչպես ստուգել, թե արդյոք կանոնադրական կապիտալի փոփոխությունների մասին նշվե՞լ է հիմնադիր փաստաթղթերում, թե ոչ, այնպես էլ ստուգել թե արդյոք հաշվապահական հաշվեկշռի մեջ «Կանոնադրական կապիտալ» հոդվածում ներկայացվա՞ծ է արդյոք 311 հաշվապահական հաշվի կրեդիտային մնացորդի և 312 «Չվճարված կապիտալ» և 313 «Հետ գնված կապիտալ» հաշվապահական հաշիվների դեբետային մնացորդների տարբերության գումարը:

Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի բաժնետերերի ցուցակը, որպեսզի պարզի խոշոր բաժնետերերին կամ էլ անհրաժեշտության դեպքում խոշոր բաժնետերերի ցանկը ստուգի բաժնետերերի մատյանների միջոցով. ուսումնասիրի բաժնետերերի ժողովների և տնօրենների խորհրդի նիստերի արձանագրությունները, ինչպես նաև այլ օրենքով նախատեսված փաստաթղթեր, այդ թվում բաժնետերերի մատյաններից որոշի նրանց ազդեցության աստիճանը աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության ֆինանսա-տնտեսական գործունեության վրա:

Համաձայն ՍՍ-560 «Հետագա դեպքեր» ՀՀ աուդիտորական ստանդարտի՝ «Արժեթղթերի վաճառքի հրապարակային առաջարկի դեպքում աուդիտորը պետք է հաշվի առնի առաջարկի կապակցությամբ իրեն ներկայացվող օրենսդրական և այլ պահանջները: Օրինակ, աուդիտորից կարող է պահանջվել իրականացնելու աուդիտորական

ընթացակարգերը՝ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթերի կազմման ամսաթիվը:

Սյս ընթացակարգերը, որպես կանոն, պետք է ներառվեն նախորդ պարագրաֆներում նկարագրված ընթացակարգերի իրականացումը՝ ընդհուպ մինչև վերջնական առաջարկի մասին փաստաթղթի ուժի մեջ մտնելու կամ դրան մոտ ամսաթիվը, ինչպես նաև մինչև առաջարկի փաստաթղթի ընթերցումը՝ գնահատելու համար այն, քի արդյոք դրանում ընդգրկված այլ տեղեկատվությունը համապատասխանում է աուդիտորի հետ առնչվող ֆինանսական տեղեկատվությանը» (ՍՍ 560 «Հետագա դեպքեր» կետ 19):

Ըստ «Բաժնետիրական ընկերությունների մասին» ՀՀ օրենքի ընկերությունը իրավունք ունի տարին մեկ անգամ որոշում ընդունել շահաբաժինների վճարման մասին, եթե այլ բան նախատեսված չէ նշված օրենքով:

Շահաբաժինները վճարվում են դրամով, իսկ ընկերության կանոնադրությամբ նախատեսված դեպքերում՝ այլ գույքով: Տարեկան շահաբաժինների վճարման մասին որոշումը ըստ տարեկան շահաբաժինների չափի և ցանկացած տիպի արժեթղթերի, որոշվում է բաժնետերերի ժողովում:

Շահաբաժինները կարող են վճարվել ինչպես տարվա արդյունքներով, այնպես էլ կիսամյակի կամ եռամսյակի արդյունքներով՝ միջանկյալ շահաբաժիններ: Տարեկան շահաբաժինների վճարման ժամկետը որոշվում է ընկերության կանոնադրությամբ կամ էլ բաժնետերերի ընդհանուր ժողովի որոշմամբ: Եթե ընկերության կանոնադրությամբ կամ էլ բաժնետերերի ընդհանուր ժողովի միջոցով տարեկան շահաբաժինների վճարման ամսաթիվը որոշված չէ, ապա դրանց վճարման ժամկետ է ընդունվում տարեկան շահաբաժինների վճարման մասին որոշման ընդունման օրվանից 60 օր հետո:

Տարեկան շահաբաժիններ ստանալու իրավունք ունեցող անձանց ցուցակը կազմվում է ցուցակի կազմման ամսաթվով, այն անձանց համար, որոնք իրավունք ունեն մասնակցելու բաժնետերերի տարեկան ընդհանուր ժողովին:

Բաժնետիրական ընկերությունը պարտավոր է ապահովել բաժնետերերի գրանցամատյանների վարումը և պահպանումը: Գրանցամատյանները կարող են վարել կամ ինքը՝ ընկերությունը, կամ արժեթղթերի շուկայի մասնակիցը (գրանցողը): Այն ընկերություններում, որտեղ բաժնետերերի թիվը 50-ից ավելին է, գրանցամատյանը վարում են հատուկ գրանցողները:

ՍՊԸ-ում գրանցամատյանների վարում չի նախատեսվում, բայց և այնպես ընկերությունը պետք է ապահովի մասնակիցների թվաքանակի հաշվառում, երբ նրանց թիվը ավելանա 50-ից, ապա ընկերությունը մեկ տարվա ընթացքում պարտավոր է վերակազմավորվել ԲԲԸ-ի: Եթե մեկ տարվա ընթացքում ընկերությունը չի ձևավորվում և

ընկերության մասնակիցների թիվը չի նվազում 50-ից, ապա ընկերությունը պետք է լուծարվի դատական կարգով:

Կանոնադրական կապիտալի և հիմնադիրների հետ հաշվարկների աուդիտի ժամանակ հանդիպող բնութագրիչ սխալներն են.

1. կազմակերպության կանոնադրությամբ նախատեսված կանոնադրական կապիտալի մեծության անհամապատասխանությունը հաշվապահական հաշվառման տվյալներին,
2. կանոնադրական կապիտալի ոչ ժամանակին ձևավորումը,
3. կանոնադրական կապիտալի ձևավորումը ոչ այն եղանակներով, որոնք նախատեսված են հիմնադիր փաստաթղթերով,
4. կանոնադրական կապիտալի ոչ դրամական միջոցներով ձևավորման ժամանակ անկախ գնահատողի գնահատականի բացակայությունը:

Աուդիտորը աուդիտորական աշխատանքներն ավարտելիս որոշում է, թե կանոնադրական կապիտալի հաշվառման մեջ հայտնաբերված շեղումները որքանով են էական, համաձայն նորմատիվ ակտերի պահանջներին: Եթե աուդիտորը գտնում է, որ հայտնաբերված շեղումները էական ազդեցություն չեն ունենա հաշվետվությունների տվյալների վրա՝ կանոնադրական կապիտալի մասով, նա կարող է կարծիք արտահայտել այդ ցուցանիշների հուսալիության մասին, եթե շեղումները էական են, ապա դրանք պետք է արտացոլվեն աուդիտորական եզրակացության մեջ:

9.2. ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ԱՐԴՅՈՒՆՔՆԵՐԻ ԱՈՒԴԻՏ

Կազմակերպության ֆինանսատնտեսական գործունեության իրականացման հետևանքով ձևավորվում են ֆինանսական արդյունքներ, որոնք բնութագրվում են զուտ շահույթի կամ վնասի մեծությամբ: Այն սովորական գործունեությունից և արտասովոր հոդվածներից առաջացող ֆինանսական արդյունքների գումարն է՝ հաշվի առած էական սխալները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և հաշվային քաղաքականության փոփոխությունները:

Սովորական գործունեությունը կազմակերպության կողմից իրականացվող և դրա հետ առնչվող գործունեությունն է: Գործնականում կազմակերպության եկամուտները և ծախսերը, որոնց միջոցով որոշվում է զուտ շահույթը կամ վնասը, սովորական գործունեության արդյունք են: Այն իր հերթին ստորաբաժանվում է գործառնական և ոչ գործառնական գործունեության:

Հիմնական միջոցների գնահատման աուդիտի ժամանակ աուդիտորը հիմնականում ուշադրություն պետք է դարձնի.

1. կազմակերպությունում հիմնական միջոցների օբյեկտների ստացման և համապատասխան արդյունքների ձևակերպման համար նախատեսված հանձնաժողովի առկայությամբ,
2. հիմնական միջոցների օբյեկտների ստացման համար պայմանագրերի առկայությամբ, որտեղ նշված է օբյեկտի արժեքը,
3. որպես համապատասխան պայմանագրի անբաժան մաս պայմանագրային գնի մասին արձանագրության առկայությամբ, ըստ որի հիմնական միջոցների օբյեկտների սեփականության իրավունքը փոխանցվում է կազմակերպությանը,
4. հիմնական միջոցների օբյեկտների սկզբնական արժեքի համապատասխանությամբ ըստ հիմնական միջոցների ընդունման հանձնման ակտերի և համապատասխան պայմանագրերի մեջ նշված գումարների,
5. հիմնական միջոցների վերագնահատման ճշտությամբ և նպատակահարմարությամբ,
6. հիմնական միջոցների օբյեկտների վերակառուցման, մոդեռնացման և մասնակի իրացման դեպքում սկզբնական արժեքի ճիշտ արտացոլմամբ:

Ստուգման ժամանակ կարող են նկատվել հետևյալ տիպի խախտումներ և սխալներ.

1. հաշվային ռեգիստրների տվյալների անհամապատասխանությունը հիմնադիր փաստաթղթերի տվյալների հետ,
2. հիմնադիր փաստաթղթերի բացակայությունը, որոնք կհիմնավորեն հաշվային տվյալների օրինականությունը,
3. կազմակերպության հիմնադիրը համաձայն կանոնադրության պետք է կանոնադրական կապիտալ՝ որպես ներդրում փոխանցեր պաշարներ, սակայն դրա փոխարեն նա փոխանցել է հիմնական միջոցներ, որոնք էլ արտացոլվել են հաշվառման մեջ:

Կազմակերպություններում հիմնական միջոցների շարժի հաշվառումը պետք է իրականացվի ստանդարտ ձևի փաստաթղթերով: Այդ փաստաթղթերի ձևակերպման կարգը հանգամանորեն ներկայացված է նորմատիվ ակտերում: Աուդիտորական ստուգումների ժամանակ հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնել հիմնական միջոցների ստացման աղբյուրներին: Կախված հիմնական միջոցների ստացման աղբյուրներից կազմակերպությունը պետք է առանձնացնի սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերի այս կամ այն խումբը, ըստ որոնց հեշտ կլինի հաստատել հիմնական միջոցների ստացման օրինականությունը:

Արտասովոր բնույթի եկամուտները և ծախսերը առաջանում են այն դեպքերից ու գործարքներից, որոնք հստակորեն տարբերվում են կազմակերպության սովորական գործունեությունից, հետևաբար չի ակնկալվում դրանց հաճախակի կամ պարբերաբար կրկնվելը:

Ֆինանսական արդյունքների մեջ ներառվում են նաև նախորդ տարիների եկամուտներն ու ծախսերը և շահութահարկի գծով ծախսը:

Կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների ամբողջական մեծությունը ձևավորվում է հաշվետու ժամանակաշրջանում հաշվեգրման սկզբունքով ճանաչված բոլոր եկամուտների և ծախսերի համադրման միջոցով:

Աուդիտի հիմնական նպատակն է՝ ստուգել ֆինանսական արդյունքների ճանաչման ու հաշվառման կարգի համապատասխանությունը պատվիրատուի ընտրած հաշվալին քաղաքականությանը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դրանց արտացոլման հավաստիությունը:

Աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման համար օգտագործվում են հետևյալ տեղեկատվական աղբյուրները՝

- ձև N1 «Հաշվապահական հաշվեկշիռ»,
- ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվություն»,
- ձև N3 «Սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվություն»,
- ձև N5 «Ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններ»,
- հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն,
- գլխավոր գիրք,
- հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններ,
- սկզբնական փաստաթղթեր,
- սինթետիկ և անալիտիկ հաշվառման տվյալներ և այլն:

Աուդիտորական գործընթացի սկզբում պետք է ստուգել ֆինանսական արդյունքների ճանաչման ու հաշվառման կարգը, որքանով է համապատասխանում պատվիրատու կազմակերպության ընտրած հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությանը, այսինքն՝ այն սկզբունքներին, հիմունքներին, եղանակներին, կանոններին, ձևերին և արարողակարգերին, որոնք ընդունված են նրա կողմից հաշվառման վարման ու ֆինանսական հաշվետվություններ կազմելու նպատակով:

Ֆինանսական արդյունքների աուդիտորական գործընթացում անհրաժեշտ է ստուգել ձև N2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության» մեջ ներկայացված տեղեկատվության համապատասխանությունը գլխավոր գրքի, հաշվալին գրանցամատյանների և սկզբնական փաստաթղթերի տվյալների հետ:

Ոչ գործառնական գործունեության ֆինանսական արդյունքները կազմակերպության ոչ գործառնական եկամուտների և ծախսերի տարբերությունն են: Ոչ գործառնական գործունեությունից կազմակերպությունը ֆինանսական արդյունքներ է ստանում հետևյալ դեպքերում՝

- ոչ ընթացիկ ակտիվների վաճառքներից,
- ընթացիկ ֆինանսական ակտիվների վաճառքներից,
- ընդհատվող գործառնությանը վերագրելի ակտիվների վաճառքներից և պարտավորությունների մարումներից,
- ոչ ընթացիկ նյութական ակտիվների և ոչ նյութական ակտիվների վերաչափումից,
- արտարժույթի փոխարժեքային տարբերություններից,
- ոչ գործառնական ֆինանսական գործիքների վերաչափումից և արժեզրկումից,
- ֆինանսական ներդրումներից,
- վարկերի և փոխառությունների գծով,
- ակտիվներին վերաբերող շնորհներից,
- անհատույց տրված ակտիվների գծով,
- ֆինանսական ծախսերից,
- կապակցված կազմակերպությունների շահույթից (վնասից)՝ ներդրումները բաժնեմասնակցության մեթոդով հաշվառելիս,
- ոչ գործառնական այլ գործունեությունից:

Գործառնական այլ և ոչ գործառնական գործունեությունից ստացված ֆինանսական արդյունքների ստուգման համար անհրաժեշտ է բոլոր հոդվածներով որոշել եկամուտների ու ծախսերի հիմնավորվածությունը և հաշվապահական հաշվառման ու ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ արտացոլման հավաստիությունը:

Նույն կերպ ստուգվում են նաև արտասովոր դեպքերից ստացված ֆինանսական արդյունքները:

331 «Ֆինանսական արդյունք» սինթետիկ հաշվի դեբետային մասում ստացվում է ֆինանսական արդյունքին վերը նշված ուղղություններով ծախսերի, իսկ կրեդիտային մասում՝ եկամուտների վերագրման հավաստիությունը:

Այնուհետև ստուգվում է դրանց համադրումից ստացված զուտ շահույթի (վնասի) գումարի հավաստիությունը մինչև հարկումը, ինչպես նաև շահութահարկի հաշվարկը: Դրանց տարբերությունը իրենից ներկայացնում է հաշվետու տարվա զուտ շահույթի (վնասի) մեծությունը, որը արտացոլվում է 343 «Հաշվետու տարվա զուտ շահույթ (վնաս)» հաշվում և տեղափոխվում ձև 2 «Ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության» մեջ:

Այդ հաշվետվության մեջ պետք է ստուգել նաև մեկ բաժնետոմսին ընկնող բազային և նոսրացված շահույթի ցուցանիշները, որոնք ներկայացնում են միայն բաց բաժնետիրական ընկերությունները:

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող բազային շահույթը պետք է հաշվարկվի որպես սովորական բաժնետոմսերի տիրապետողներին վերագրվող տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթի (վնասի) և շրջանառության մեջ գտնվող սովորական բաժնետոմսերի միջին կշռված թվի հարաբերակցություն:

Մեկ բաժնետոմսին ընկնող նոսրացված շահույթը հաշվարկելու համար պետք է տվյալ ժամանակաշրջանի գուտ շահույթին ավելացնել նոսրացնող հետևանք ունեցող պոտենցիալ սովորական բաժնետոմսերի դիմաց հաշվեգրված շահաբաժինների ու տոկոսների գումարը առանց հարկերի մեծության բաժանել սովորական բաժնետոմսերի թվին ավելացրած լրացուցիչ փոխարկված պոտենցիալ բաժնետոմսերի թվի վրա:

Աուդիտորական գործընթացում անհրաժեշտ է նաև ստուգել կուտակված շահույթի ձևավորման և բաշխման գործող կարգը: Կուտակված շահույթը իրենից ներկայացնում է նախորդ տարիների չբաշխված շահույթի և հաշվետու տարվա գուտ շահույթի հանրագումարը: Մինչ այդ 341 «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում» հաշվի միջոցով պարզվում է չբաշխված շահույթի սկզբնական մնացորդի ճշգրիտ մնացորդը, քանի որ այն կախված է հաշվային քաղաքականության փոփոխությունների և էական սխալների ուղղման հետ:

Աուդիտորը իր հաշվարկները համեմատում է փաստացի տվյալների հետ: 341 «Նախորդ տարիների ֆինանսական արդյունքների ճշգրտում» հաշվի դեբետային և կրեդիտային շրջանառությունների տարբերությամբ ճշգրտվում է 342 «Նախորդ տարիների չբաշխված շահույթ (վնաս)» հաշիվը: Դրան է փոխանցվում նաև նախորդ տարվա գուտ շահույթի գումարը, որն էլ բաշխվում է կազմակերպության հիմնադիր փաստաթղթերի և բաժնետերերի ընդհանուր ժողովի որոշումներին համապատասխան՝ հետևյալ ուղղություններով՝ պահուստների ձևավորմանը, շահաբաժինների վճարմանը, կուտակման ու սպառման հիմնադրամների ստեղծմանը և այլն: Պետք է ստուգել տարբեր ուղղություններով հատկացումների հավաստիությունը՝ ելնելով շահույթի մեծությունից և հատկացումների տոկոսաչափերից:

Պահուստները օգտագործվում են անկանխատեսելի վնասների և կորուստների ծածկման, շահաբաժինների վճարման և կանոնադրական կապիտալի ավելացման նպատակով: Ստուգվում է պահուստների գումարը կանոնադրական կապիտալի համեմատ, քանի որ այն դրա 15%-ից չպետք է պակաս լինի: Եթե դա չի բավարարում, ապա հատկացումները պետք է կատարել շահույթի առնվազն 5%-ի չափով:

Կուտակման և սպառման հիմնադրամների միջոցները ունեն նպատակային նշանակություն և ծախսվում են նախահաշիվների համաձայն: Կուտակման հիմնադրամի միջոցները օգտագործվում են արտադրության վերագինման ու Գոր տեխնոլոգիաների ներդրման համար, իսկ սպառման հիմնադրամի միջոցները՝ անձնակազմի սոցիալական պաշտպանվածության ապահովման և նյութական խրախուսման նպատակով: Յուրաքանչյուր ուղղությամբ ստուգվում է բաշխված շահույթի օգտագործման արդյունավետության մակարդակը:

ԳԼՈՒԽ 10. ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԻՏ

10.1 ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՊԱՐՏԱՎՈՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԻՏ

Ֆինանսական պարտավորությունների աուդիտի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ դրանց արտացոլման մասին հուսալի կարծիքի ձևավորումը:

Ֆինանսական պարտավորությունների աուդիտի խնդիրն է ստուգել.

1. վարկերի և փոխառությունների ստացման և վերադարձման արտացոլման ճշտությունը հաշվապահական հաշվառման iitp,
2. վարկերի և փոխառությունների ստացման և օգտագործման հիմ կապված ծախսերի ձևավորման և հաշվապահական հաշվառման մեջ արտացոլման ճշտությունը,
3. պարտավորությունների գույքագրման իրականացման ճշտությունը և հաշվապահական հաշվառման մեջ պարտավորությունների մասին տեղեկատվության արտացոլման լրիվությունը:

Պարտավորությունների աուդիտի իրականացման նպատակով կազմվում է աուդիտի ծրագիր (աղյուսակ 10):

Աղյուսակ 10

Ֆինանսական պարտավորությունների աուդիտի ծրագիր

Ընթացակարգերի ցանկը	Տեղեկատվական աղբյուրները
Կնքված տնտեսական պայմանագրերի ձևակերպման ճշտության գնահատումը	Վարկային պայմանագրեր և փոխառությունների պայմանագրեր
Պարտավորությունների հաշվառման մատյանների տվյալների ստուգումը և համեմատումը գլխավոր գրքի հաշիվների հիմ	Օրագիր-օրդերներ, հաշվառման մատյաններ, մեքենագրեր, գլխավոր գիրք
Վարկերի և փոխառությունների նպատակային օգտագործման ստուգումը, դրանց հաշվարկների լրիվությունը և ժամկետայնությունը, փոխառու միջոցների օգտագործման համար տոկոսների հաշվառման ճշտության ստուգումը	Վարկային պայմանագրեր և փոխառությունների պայմանագրեր, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր, շահութահարկի հաշվարկներ
Վարկերի և փոխառությունների ու դրանց համար հաշվարկված տոկոսների հաշվառման գծով թղթակցող հաշիվների ճշտության ստուգումը:	Հաշվային քաղաքականություն, օրագիր-օրդերներ, մեքենագրեր:

Ֆինանսական պարտավորությունների աուդիտի ժամանակ օգտագործվող տեղեկատվական աղբյուրներն են.

1. ֆինանսական պարտավորությունները հաշվառող հաշվապահական հաշիվների(411, 412, 413, 414, 415, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 521 և այլն), անալիտիկ հաշվառման քարտերը և տեղեկագրերը,
2. վարկերի և փոխառությունների պայմանագրերը,
3. հաշվապահական հաշվետվությունները և այլն:

Ֆինանսական պարտավորությունների աուդիտի ժամանակ օգտագործվող աուդիտորական ընթացակարգերն են. փաստաթղթերի վերանայումը և համեմատումը, հարցումները, հաստատումները, հաշվապահական հաշվետվությունների վերանայումը:

Կազմակերպությունը սեփական միջոցների անբավարարության ժամանակ կարող է օգտվել բանկի վարկերից և այլ կազմակերպությունների ու ֆիզիկական անձանցից ստացված փոխառություններից:

Բանկի վարկի ստացումը ձևակերպվում է վարկային պայմանագրով, որի մեջ նշվում է վարկավորման օբյեկտը, վարկի ստացման և վերադարձման ժամկետը, պարտավորությունների ապահովման ձևերը, տոկոսային դրույքները և դրանց վճարման կարգը, իրավունքները, կողմերի պարտավորությունները և այլ պայմաններ:

Այն կազմակերպություններին, որոնք վարում են արտաքին տնտեսական գործունեություն, վարկը կարող է տրվել արտարժույթով: Cum վարկային պայմանագրի՝ բանկը կամ այլ վարկային կազմակերպությունը պարտավորվում է տրամադրել դրամական միջոցներ (վարկ) վարկառուին՝ պայմանագրով նախատեսված չափով և որոշակի պայմաններում, իսկ վարկառուն պարտավորվում է վերադարձնել ստացված դրամական միջոցները և վճարել դրանց տոկոսները:

Աուդիտորը պետք է համոզվի վարկային պայմանագրերի ճիշտ ձևակերպման մեջ ըստ՝ երկարաժամկետի և կարճաժամկետի, միջոցների նպատակային նշանակման, վարկային միջոցների օգտագործման համար հաշվարկված վճարման տոկոսների:

Կախված տրված վարկերի ժամկետներից և նպատակային նշանակությունից վարկերը լինում են կարճաժամկետ (մինչև մեկ տարի) և երկարաժամկետ (մեկ տարուց ավելի):

Ստացված վարկերը և փոխառությունները պարտապան կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման մեջ պետք է արտացոլվի դրամական միջոցների (քստ փոխառության պայմանագրի՝ գույքի) ստացման պահին: Վարկերը և դրամական փոխառությունները պետք է արտացոլվեն դրամական միջոցների փաստացի ստացված

գումարով, գույքային փոխառությունները՝ պայմանագրում նշված դրամական գնահատման գումարով:

Պարտավորությունների անալիտիկ հաշվառումը ըստ ստացված վարկերի և փոխառությունների պետք է տարվի ըստ առանձին վարկատուների, վարկերի, փոխառությունների և այլն:

Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի, որ բանկի վարկերի գծով տոկոսների վճարման համար ծախսերը (բացառությամբ հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների և այլ ակտիվների ձեռքբերման հետ կապված փոխառությունները) վերաբերում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ծախսերին:

Ժամկետային վարկերի գծով տոկոսների վճարման ծախսերը հարկման նպատակով չեն հաշվառվում: Վարկերի և փոխառությունների տոկոսների վճարման հետ կապված առաջանում են ֆինանսական ծախսեր, որոնք ներառում են փոխառության ծախսերը:

Պարտավորությունների աուդիտի ժամանակ ուսումնասիրման են ենթարկվում փոխառության ծախսումները, որոնք աուդիտորը ստուգում է հիմնվելով Ս 23 «Փոխառության ծախսումներ» ստանդարտի վրա: Cum որի փոխառության ծախսումները լինում են.

1. բանկային վարկերի և փոխառությունների դիմաց հաշվեգրված տոկոսներ,
2. փոխառությունների գեղջերի կամ հավելավճարների ամորտիզացիա,
3. փոխառությունների ստացման հետ կապված օժանդակ ծախսումներ,
4. ֆինանսական վճար, որը վերաբերում է ֆինանսական վարձակալությանը,
5. արտարժույթի փոխանակման փոխարժեքային տարբերություններ:

Աուդիտորի խնդիրն է որոշել, թե փոխառության ծախսերը ճշգրիտ են վերագրվել ժամանակաշրջանի ծախսումներին: Եթե փոխառության ծախսումները վերաբերել են ակտիվների ձեռքբերմանը, կառուցմանը, կամ արտադրությանը, ապա աուդիտի ժամանակ պետք է ստուգվի դրանց կապիտալացումը: Խիստ կարևոր է որոշել, թե այդ ծախսումները կապահովե՞ն կազմակերպությանը ապագա տնտեսական օգուտներ և արդյոք հնարավո՞ր է դրանք արժանահավատորեն չափել:

Վարկերի և փոխառությունների գծով անալիտիկ հաշվառման ստուգումն իրականացվում է ըստ փոխատուների, մարման ժամկետների, առանձին փոխառությունների և այլն:

Կազմակերպությունները փոխառություններ կարող են ստանալ դրամական կամ գույքային ձևով՝ ձևակերպված փոխառության պայմանագրով, որը կազմվում է համաձայն ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի:

Պայմանագրի ավարտման ժամանակ փոխառուն պետք է վերադարձնի փոխառությունը նույն ձևով, ինչ ձևով որ ստացել է: Փոխառությունը կարող է լինել ինչպես տոկոսներով, այնպես էլ առանց տոկոսների:

Իրավաբանական անձից ստացված փոխառությունների ստացման ժամանակ փոխառու-կազմակերպության մոտ առաջանում են պարտավորություններ բյուջեին ԱԱՀ-ի գծով փաստացի ստացված գումարների համար:

Փոխառությունների օգտագործման համար հաշվարկված տոկոսները վերաբերում են զուտ շահույթից նվազեցումներին:

Կազմակերպության հաշվեկշռի համապատասխան հոդվածներում՝ կախված ընդունված հաշվաչին քաղաքականությունից, կարող են արտացոլվել վարկերի և փոխառությունների գծով պարտավորությունները ինչպես առանց տոկոսների հաշվարկման, այնպես էլ դրանց հաշվարկմամբ, բայց չվճարված տոկոսներով՝ փոխառությունների օգտագործման ողջ ժամանակաշրջանում:

Վարկերի և փոխառությունների ստուգման ժամանակ աուդիտորը պետք է հաստատի.

1. ճիշտ են ձևակերպվել փոխառության պայմանագրերը,
2. օգտագործվե՞լ է արդյոք բանկի վարկը ըստ նպատակային նշանակման,
3. ժամանակի՞ն են մարվել արդյոք վարկերն ու փոխառությունները, ինչպես նաև տոկոսները,
4. հաշվառման մեջ ճիշտ են արտացոլվել վարկերի և փոխառությունների ստացումը, տոկոսների հաշվարկումը և փոխանցումը,
5. հավաստի՞ է արդյոք վարկերի և փոխառությունների անալիտիկ և սինթետիկ հաշվառման հաշվարկները,
6. ճիշտ են արտացոլված արդյոք արտարժույթով ստացված վարկերի փոխարժեքային տարբերությունները:

Վերը նշված խնդիրների լուծման համար օգտագործվում են վերահսկողության հետևյալ ձևերը. փաստաթղթերի ստուգումը, գործառնությունների վերանայումը, հաշվարկված տոկոսների գումարների վերահաշվարկումը, վերլուծական ընթացակարգեր և այլն:

Իրականացվում է վարկերի և փոխառությունների ստացման և օգտագործման հետ կապված ծախսերի ստուգում, որոնք իրենց մեջ ներառում են.

1. վարկերի և փոխառությունների համար վճարման ենթական տոկոսները,
2. արտարժույթով վճարվելիք տոկոսների ժամանակ առաջացած փոխարժեքային և գումարային տարբերությունները,
3. վճարման ենթակա մուրհակների, պարտատոմսերի տոկոսները, դիսկոնտը,

4. փոխառու միջոցների ստացման հետ կապված լրացուցիչ ծախսերը (վարկային գիծ բացելու համար բանկի վճարը, իրավաբանական և խորհրդատվական ծառայության վճարը, վարկի ստացման համար անհրաժեշտ գրավի առարկայի գնահատման ծառայությունների վճարը և այլն):

Նշված ծախսերը պետք է արտացոլվեն հաշվապահական հաշվառման մեջ՝ համաձայն պայմանագրի պահանջների: Կախված ստացված փոխառու միջոցների օգտագործումից դրանք պետք է արտացոլվեն.

1. ներդրված ակտիվների արժեքի մեջ (հիմնական միջոցների, ոչ նյութական ակտիվների՝ մինչև դրանց հաշվառման վերցնելը), փոխառությունների և վարկերի օգտագործման դեպքում այդպիսի ակտիվների ձեռքբերման և շինարարության ժամանակ,
2. կանխավճարների դեպքում դեբիտորական պարտավորությունների մեջ. վարկերի և փոխառությունների օգտագործման ժամանակ ապրանքանյութական արժեքներ ձեռք բերելիս, աշխատանքներ և ծառայություններ ստանալիս կանխավճարներ վճարելիս,
3. գործառնական այլ ծախսերի դեպքում:

Ստացված վարկերի և փոխառությունների գծով ծախսերը, որոնք պետք է մտցվեն ներդրված ակտիվի արժեքի մեջ, պետք է նվազեցվեն այն եկամտի մեծությամբ, որն ստացվում է ֆինանսական ներդրումների ձևով փոխառու միջոցների ժամանակավոր օգտագործումից:

Հաշվապահական հաշվառման մեջ պարտավորությունների արտացոլման լրիվությունը և ճշտությունը ստուգվում է դրանց գույքագրման միջոցով:

Համաձայն գործող կարգի՝ պարտավորությունների գույքագրումը պետք է իրականացվի մինչև տարեկան հաշվապահական հաշվետվությունների կազմումը: Այն իրականացվում է չարաշահումների փաստերի բացահայտման, կազմակերպության լուծարման կամ վերակազմավորման, ինչպես նաև ղեկավարության որոշմամբ այլ դեպքերում:

Գույքագրման ժամանակ պարտավորությունների մասին կարող է պարզվել հետևյալ տեղեկատվությունը.

1. պարտավորությունների առկայությունը և դրանց փոփոխությունը,
2. պարտավորությունների մարման ժամկետները,
3. վարկերի և փոխառությունների ձեռք բերման ծախսերը,
4. տրված մուրհակների և պարտատոմսերի մարման ժամկետները, գումարները, ձևերը և այլն:

Պարտավորությունների աուդիտի ժամանակ հայտնաբերվող տիպային սխալներն են.

1. փոխառության պայմանագրերի բացակայությունը, կամ դրանց կազմումը սխալներով՝ ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքին անհամապատասխան,
2. բանկի վարկի պայմանագրի բացակայությունը՝ վարկի ստացման ժամանակ,
3. հաշվառման ոչ ճիշտ վարումը (հաշվապահական հաշվառման հաշիվների պլանին և դրանց կիրառման հրահանգին համապատասխան), հաշիվների ոչ ճիշտ ձևակերպումները, անալիտիկ հաշվառման բացակայությունը և այլն,
4. վարկերի և փոխառությունների ոչ նպատակային օգտագործումը,
5. վարկերի և փոխառությունների միջոցով ձեռքբերված ակտիվների համար տրված կանխավճարների ոչ ճիշտ ձևակերպումը,
6. վարկերի և փոխառությունների տոկոսների վճարման հtm կապված ծախսերի ոչ ճիշտ հաշվառումը, դրանց ծախսումներին ոչ ճիշտ վերագրումը, և ոչ ճիշտ հարկումը,
7. վարկի տոկոսների վերագրումը ակտիվների արժեքին դրանց մուտքագրումից հետո,
8. վարկերի արտարժույթով ստացման դեպքում փոխարժեքային տարբերությունների ոչ ճիշտ հաշվարկումը,
9. երրորդ անձանց առջև պարտավորությունների ոչ ճիշտ հաշվառումը:

10.2. ԿՐԵԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ՊԱՐՏՔԵՐԻ ԱՌԻԴԻՏ

Կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի նպատակն է կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվություններում կրեդիտորական պարտքերի արտացոլման հավաստիության L լրիվության մասին:

Կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ աուդիտորը պետք է համոզվի հետևյալում.

1. կրեդիտորների հետ պայմանագրերի առկայությունը, դրանց ձևակերպման L բովանդակության համապատասխանությունը ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի պահանջներին,
2. մատակարարների նկատմամբ պարտավորությունների գումարների կրեդիտորական պարտքերի հաշվարկներում արտացոլման հիմնավորումը և ճշտությունը,
3. կրեդիտորների հետ հաշվարկների մեջ բողոքարկումների գումարների հիմնավորումը, դրանց ճշտությունը և ժամկետայնությունը,

4. կրեդիտորական պարտքերի հաշվարկման ժամանակ իրավաբանական անձանց փոփոխությունների արտացոլման հիմնավորումը և ճշտությունը,
5. կրեդիտորական պարտքերի դուրսգրման հիմնավորումը և ժամանակին լինելը,
6. կրեդիտորների հետ հաշվարկների գույքագրման ժամանակին իրականացումը,
7. կրեդիտորների հետ հաշվարկների անալիտիկ հաշվառման վարումը,
8. կրեդիտորների հետ հաշվարկների հաշվապահական հաշվետվություններում արտացոլման ճշտությունը:

Կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ օգտագործվող տեղեկատվական աղբյուրներն են. կրեդիտորների հետ պայմանագրերը, կրեդիտորական պարտքերը հաշվառող հաշիվների անալիտիկ հաշվառման քարտերը և տեղեկագրերը, մատակարարներից ստացված հաշիվները, հաշիվ-ապրանքագրերը, գնումների գիրքը, բողոքարկման նամակները, ակտերը, ծանուցումները պարտքի մարման մասին, ծանուցումները այն մասին, որ երրորդ կողմին է փոխանցվում պարտքի մարումը, փոխադարձ մարման ակտերը, կրեդիտորների նամակները, համաձայնագրերը, կրեդիտորական պարտքերի գույքագրման ակտը, հաշվապահական հաշվետվությունները և այլն:

Կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի իրականացման ընթացակարգերն են. փաստաթղթերի ստուգումը, վերանայումը, համեմատումը, հարցումները, հաստատումները (օրինակ. կրեդիտորներից՝ պարտքերի փաստացի չափերի մասին) և այլն:

ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքով ընդունված է, որ կազմակերպության ընդունած յուրաքանչյուր որոշում (գործունեություն՝ ուղղված կրեդիտորական պարտավորությունների գծով իրավունքների ծագմանը, փոփոխմանը, դադարեցմանը) պետք է լինի գրավոր՝ պայմանագրով ձևակերպված:

Աուդիտորը պետք է համոզվի, որ կրեդիտորների հետ պայմանագրերը, որոնք կնքվել են կազմակերպության կողմից, գտք է բովանդակեն էական պայմաններ՝ ձևակերպված լինելով ընդունված ձևով և համապատասխանեն օրենսդիր և նորմատիվ ակտերի պահանջներին:

Մատակարարների հետ հաշվարկներում պետք է արտացոլվեն կազմակերպության պարտավորությունները ստացված ապրանքանյութական արժեքների, կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների արժեքը:

Պարտավորությունների գումարը պետք է արտացոլվի 521 հաշվապահական հաշվում՝ համաձայն մատակարարների հաշվարկային փաստաթղթերի: Չֆակտուրագրված առաքումների պարտավորությունները պետք է արտացոլվեն պայմանագրով նախատեսված գներով և պայմաններով: 521 հաշվապահական հաշվում արտացոլված պարտավորությունների գումարների հիմնավորումը պետք է հաստատվի առքուվաճառքի,

փոխանակման, վարձակալման, փոխադրումների, պահպանման և այլ պայմանագրերով, որոնք ձևակերպվում են համաձայն ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի:

Ֆինանսական ակտիվների (մուրհակների) գծով պարտավորությունների ձևակերպման ժամանակ կազմակերպությունը այդ գործառնությունը պետք է արտացոլի 5214 «Կրեդիտորական պարտքեր ստացված ֆինանսական ակտիվների գծով» հաշվում:

Ֆինանսական ակտիվների (մուրհակների) վերադարձման ժամանակ, երբ պետք է հաշվարկվեն նաև տոկոսները (դիսկոնտով), մուրհակատուն պետք է տոկոսները (դիսկոնտը) ներառի ապրանքանյութական արժեքների, կատարած աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների արժեքի մեջ, մուրհակի վերադարձման պահին, կամ էլ արտացոլի ոչ գործառնական ծախսերի մեջ:

Ժամկետանց կրեդիտորական պարտքերը ենթակա են դուրս գրման հայցի վաղեմության ժամկետի լրանալուց հետո և պետք է հաշվառվեն 942 »Հարկային հաշվառման նպատակներով դուրս գրված կրեդիտորական պարտքեր« հաշվում: 521 հաշվապահական հաշվի անալիտիկ հաշվառումը պետք է կատարվի ըստ առանձին մատակարարների, կապալառուների, կատարողների և այլն:

Կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ հայտնաբերվող տիպային սխալներն են՝

1. պայմանագրերի բովանդակության անհամապատասխանությունը ՀՀ Քաղաքացիական օրենսգրքի պահանջներին,
2. գործարքների կատարկման ժամանակ պայմանագրերի բացակայությունը,
3. հաշվարկային փաստաթղթերի անհամապատասխանությունը մատակարարների և կապալառուների հետ կնքած պայմանագրերի պայմաններին,
4. պարտավորությունների արտացոլման չհիմնավորումը,
5. կրեդիտորական պարտքերի դուրս չգրումը՝ ըստ վաղեմության ժամկետի լրացման:

Աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի նպատակը աշխատողների և գործատուների միջև աշխատանքային հարաբերությունների օրենսդրական պահանջներին համապատասխանության, հաստիքային և արտահաստիքային անձնակազմի աշխատավարձի հաշվարկների հավաստիության և նորմատիվային փաստաթղթերին դրանց համապատասխանության հաստատումն է:

Աուդիտի իրականացման ժամանակ հիմք են ընդունվում 2004 թ. նոյեմբերի 9-ին ընդունված և 2005 թ. հուլիսին գործողության մեջ դրված ՀՀ Աշխատանքային օրենսգիրքը:

Աուդիտի ժամանակ լուծվում են հետևյալ հիմնական խնդիրները.

1. աշխատանքային օրենսդրության պահպանման ստուգումը,
2. աշխատանքային հարաբերությունների վաստաթղթային ձևակերպման ստուգումը,
3. աշխատավարձի հաշվարկման ստուգումը,
4. անձնակազմի հետ այլ գործառնությունների հաշվարկների ստուգումը,
5. աշխատանքային ծախսերի արտադրանքի ինքնարժեքին վերագրման ճշտության ստուգումը,
6. աշխատավարձից և ֆիզիկական անձանցից գանձվող հարկերի և տուրքերի հաշվարկման ստուգումը:

Աշխատանքային օրենսդրության պահպանման և աշխատավարձի հաշվարկման աուդիտի տեղեկատվական աղբյուրներն են. հաստիքացուցակը, հրամանները, կարգադրությունները, աշխատանքային գրքույկները, պայմանագրերը, քաղաքացիական բնույթի պայմանագրերը, անձնական ապահովագրության պայմանագրերը, դատական մարմինների հետ կնքած պայմանագրերը, ապրանքների ապառիկ վաճառքի և այլ պայմանագրերը, աշխատաժամանակի և աշխատավարձի հաշվառման տաբելները, կարգագրերը, երթուղային թերթիկները, ժամանակավոր անաշխատունակության թերթիկները, կատարողական թերթիկները, հաշվարկա-վճարային տեղեկագրերը, աշխատողների անձնական քարտերը, կանխավճարային հաշվետվությունները՝ կցված սկզբնական փաստաթղթերով, անավարտ արտադրության գույքագրման ակտերը, հաշվային քաղաքականությունը, գլխավոր գիրքը, օրագիր-օրդերները, տեղեկագրերը, մեքենագրերը ըստ 527,525,524,523,528 և այլ հաշվապահական հաշիվների:

Աշխատավարձին վերաբերող գործառնությունների աուդիտ իրականացնելիս պետք է հաշվի առնել, որ ներկայումս կազմակերպություններին լայն իրավունքներ է վերապահված աշխատավարձի և աշխատանքների կազմակերպման ոլորտում, բայց մյուս կողմից պետության կողմից սահմանված են որոշակի նորմեր, որոնք պարտադիր են բոլոր տնտեսվարող սուբյեկտների համար՝ անկախ նրանց սեփականության ձևից: Դա առաջին հերթին աշխատավարձի նվազագույն չափն է, արձակուրդի տևողությունը, աշխատանքային օրվա առավելագույն տևողությունը, հավելումների տարբեր ձևերը և այլն:

Աշխատանքային օրենսգրքի դրույթների պահպանման ստուգման ժամանակ անհրաժեշտ է ուսումնասիրել աշխատանքի ընդունման ձևակերպման գործընթացները, պետք է ի նկատի ունենալ, որ տարբերվում են հաստիքային և արտահաստիքային աշխատողները:

Աուդիտորը աշխատանքի ընդունման հաստատված տարիֆային աշխատավարձի (պաշտոնական դրույքաչափի) հաստատման ճշտությունը ստուգելիս պետք է ուշադրություն

դարձնի, թե այն արդյոք ցածր չէ՞ նվազագույն աշխատավարձի չափից և չի՞ հակասում արդյոք աշխատավարձի ընդունված ձևին՝ գործող օրենսգրքին համապատասխան:

Պրակտիկայում շատ խախտումներ են կատարվում կարգապահական պատասխանատվության և աշխատանքից ազատման հարցերում: Դեկլարության նախաձեռնությամբ աշխատանքից ազատումները աշխատանքային օրենսգրքով թույլատրվում է միայն որոշակի դեպքերում: Օրինակ, tipt կնքված պայմանագրի դրույթները խախտվել է դեկլարության կողմից, ապա աշխատողին չի կարելի աշխատանքից ազատել:

Աուդիտի նախնական փուլում անհրաժեշտ է ծանոթանալ կազմակերպության կադրային քաղաքականությանը, որպեսզի պարզվի.

1. դեկլարությունը ցանկանո՞ւմ է արդյոք ձևավորել մշտական աշխատանքային կոլեկտիվ, թե ստեղծում է աշխատանք կատարողների ժամանակավոր խումբ,
2. աշխատավարձի վճարման և խրախուսման ինչպիսի՞ ձևեր է օգտագործվել,
3. ուշադրություն դարձվո՞ւմ է արդյոք կադրերի պատրաստման, վերապատրաստման և որակավորման հարցերին:

Նախ աուդիտորը պետք է վերլուծի ներքին վերահսկողության թույլ և ուժեղ կողմերը տվյալ կազմակերպությունում:

ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքում կարգապահական խախտումներից նշված է զգուշացումը, նկատողությունը և աշխատանքից ազատումը: Տարբեր տիպի կարգապահական խախտումների դեպքում տուգանքների կիրառումը համարվում է անօրինական:

Աուդիտորը պետք է ստուգի, թե աշխատողների և գործատուների միջև բոլոր աշխատանքային փոխհարաբերությունները ներառվե՞լ են արդյոք աշխատանքային պայմանագրերում:

Աշխատանքային օրենսգրքում նշված է աշխատանքային պայմանագրի օրինական ձևակերպումը՝ ուրիշ գործատուների և աշխատողների միջև համաձայնություն, ըստ որի գործատուն պարտավորվում է աշխատողին հատկացնել աշխատանք, ապահովել աշխատանքային պայմաններ, ժամանակին և լրիվ գումարով վճարել աշխատավարձ, իսկ աշխատողները պարտավորվում են կատարել որոշակի աշխատանք, պահպանել կազմակերպությունում գործող ներքին աշխատանքային կանոնակարգը:

Աշխատանքային պայմանագրերը լինում են կոլեկտիվ և անհատական աշխատանքային պայմանագրեր:

ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքում նշված է աշխատանքային պայմանագրի հետևյալ ձևերը՝ ըստ ժամկետների.

1. անորոշ ժամկետով,

2. որոշակի ժամկետով՝ ոչ ավելի հինգ տարուց (ժամկետային աշխատանքային պայմանագիր):

Ժամկետային աշխատանքային պայմանագրերը կնքվում են այն դեպքում, երբ աշխատանքային հարաբերությունները չեն կարող որոշվել անորոշ ժամկետով՝ հաշվի առնելով աշխատանքի բնույթը կամ դրա կատարման պայմանները:

Եթե աշխատանքային պայմանագրում նշված չէ դրա գործունեության ժամկետը, ապա պայմանագիրը համարվում է կնքված անորոշ ժամանակով:

Չի թույլատրվում ժամկետային պայմանագրերի կնքումը աշխատողներին ընձեռնված իրավունքներից շեղվելու նպատակով:

Աուդիտի ժամանակ պետք է հատուկ ուշադրություն դարձնել պայմանագրերում աշխատանքային ֆունկցիաների հստակ ձևակերպմանը, աշխատանքային պարտականությունների բաժանմանը: Խիստ կարևոր է աշխատաժամանակի և աշխատողներին հասանելիք արձակուրդների հաշվարկման ստուգումը:

Համաձայն ՀՀ Աշխատանքային օրենսգրքի ամենամյա արձակուրդի տևողությունը 28 օրացույցային օր է: Ամենամյա երկարացված արձակուրդը՝ մինչև 35 օր է, իսկ բացառիկ դեպքերում մինչև 48 օր տևողությամբ արձակուրդ տրամադրվում է աշխատանքի հատուկ պայմաններում աշխատող առանձին կատարողներին, ովքեր աշխատանքը կապված է մտավոր և հուզական գերլարվածության կամ մասնագիտական ռիսկի հետ:

Ամենամյա լրացուցիչ արձակուրդ կարող է տրամադրվել աշխատանքի վնասակար և վտանգավոր պայմաններում աշխատողներին, չնորմավորված աշխատանքային օրով աշխատողներին, հատուկ բնույթի աշխատանքներում աշխատողներին, որոնց ցանկը, այդ արձակուրդի նվազագույն տևողությունը և տրամադրման կարգը սահմանում է ՀՀ կառավարությունը:

Կազմակերպությունները ելնելով իրենց արտադրական և ֆինանսական հնարավորություններից, կարող են ինքնուրույն լրացուցիչ արձակուրդ տրամադրել աշխատողներին: Այդ արձակուրդների հատկացման պայմանները և կարգը կարող են վերանայվել կոլեկտիվ պայմանագրերով կամ ներքին նորմատիվ ակտերով:

Աուդիտորը պետք է ստուգի, թե ինչպես է կատարվում աշխատողների աշխատանքի ընդունման և ազատման ձևակերպումները, ինչպես է կազմակերպվում աշխատողների աշխատաժամանակի հաշվառումը, ինչ ձևով է որոշվում աշխատավարձի վճարման կարգը և այլն: Աշխատանքի ընդունումը և ազատումը ստուգվում է ըստ հրամանների, պայմանագրերի, աշխատանքային համաձայնագրերի:

Աշխատողների աշխատաժամանակի հաշվառումը և աշխատավարձի հաշվարկումը ըստ ժամավարձի կատարվում է հաշվառման տաբելներով: Այդ փաստաթղթում նշվում է յուրաքանչյուր աշխատողի աշխատած ժամանակը, այդ թվում արտաժամյա և գիշերային

աշխատանքները, արձակուրդները, գործուղման *etc* գտնվելու ժամանակը, հարգելի և անհարգելի բացակայությունները:

Գործավարձով աշխատողների համար հիմնական փաստաթուղթ են հանդիսանում կարգագրերը, երթուղային թերթերը, տեղեկագրերը և այլն:

Աշխատավարձի հաշվառման սկզբնական փաստաթղթերի ստուգման ժամանակ անհրաժեշտ է համոզվել, որ դրանց մեջ ներառված չեն այնպիսի անձիք, որոնք օրինական հիմքեր չունեն: Պետք է ստուգվի օգտագործվող նորմաների և դրույքաչափերի ճշտությունը, կատարված աշխատանքների հաշվառման համար պատասխանատու անձանց ստորագրությունների և այլ վավերապայմանների առկայությունը:

Անհրաժեշտ է ուշադրություն դարձնել ջնջումների և ուղղումների վրա: Խորհուրդ է տրվում համեմատել կարգագրերի տվյալները աշխատաժամանակի հաշվառման տաբելների տվյալների հետ:

Պետք է պարզել, թե չկան արդյոք կրկնակի հատկացումների դեպքեր, որոնք նախկինում վճարվել են կարգագրերով: Հատուկ ուշադրության են արժանի խոտանի հետևանքով աշխատանքների փոփոխությունների մասին կարգագրերը:

Աուդիտի ժամանակ պետք է պարզել.

1. վարձաչափերով, տարիֆային դրույքներով և պաշտոնական դրույքաչափերով աշխատավարձի հաշվարկման ճշտությունը,
2. պարգևավճարների հաշվարկման ճշտությունը ըստ կազմակերպությունում գործող պարգևատրման համակարգի,
3. տարբեր տեսակի հավելումների և փոխհատուցումների հաշվարկման հիմնավորումը,
4. հաշվապահական հաշվառման մեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով սինթետիկ L անալիտիկ հաշիվներով հաշվապահական թղթակցությունների կազմման ճշտությունը,
5. աշխատավարձի ժամանակին հաշվարկման և վճարման ճշտությունը:

Աշխատավարձի հաշվարկների ստուգման սկզբում անհրաժեշտ է համեմատել 527 «Կրեդիտորական պարտքեր աշխատավարձի և աշխատակիցների այլ կարճաժամկետ հատուցումների գծով» հաշվի մնացորդը գլխավոր գրքի, հաշվապահական հաշվեկշռի, ինչպես նաև հաշվարկա-վճարային տեղեկագրերի ընդհանուր գումարների հետ: Եթե կլինեն տարբերություններ, ապա պետք է բացահայտվեն պատճառները:

Աուդիտորը պետք է պարզի արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ մտնող աշխատավարձի և այլ վճարումների ծախսերի ճշտությունը, որովհետև որոշ վճարումներ պետք է կատարել գուտ շահույթի հաշվին:

Արտադրանքի ինքնարժեքի մեջ մտնող աշխատավարձի ծախսումների ճշտությունը ստուգելու համար պետք է համեմատել 527 հաշվի կրեդիտային թղթակցությունը 811, 812, 813, 814 հաշիվների հետ:

Հաշվարկված աշխատավարձի հետ զուգահեռ փաստացի աշխատած ժամանակի կամ փաստացի կատարած աշխատանքի համար աշխատողներին՝ համաձայն գործող օրենսդրության, վճարվում են տարբեր տեսակի հավելումներ և փոխհատուցումներ:

Օրինակ՝ առողջության համար վնասակար աշխատանքի կատարման դեպքում աշխատողին վճարվում է ավելի բարձր տարիֆային դրույքով, քան նորմալ պայմաններում կատարված աշխատանքի համար, իսկ վճարման չափը որոշվում է աշխատանքային պայմանագրերով:

Ժամային կամ օրական դրույքաչափերի հավելումներ է նախատեսվում տոն և հանգստյան օրերի աշխատանքի համար, եթե նշված օրերին աշխատանքային գրաֆիկով նախատեսված չէ աշխատել: Այդ աշխատանքը վճարվում է ժամային (օրական) դրույքաչափի կամ գործավարձի կրկնակի չափից ոչ պակաս: Սակայն աշխատողների ցանկությամբ հավելման փոխարեն նրան կարող է տրամադրվել համապատասխան քանակի հանգստյան օրեր:

Արտաժամյա և գիշերային աշխատանքի համար նույնպես աշխատողներին տրվում են հավելումներ ժամային դրույքաչափի մեկուկես անգամից ոչ պակաս: Իսկ կողմերի համաձայնությամբ կարող է վճարվել արտաժամյա աշխատանքի յուրաքանչյուր ժամի համար ոչ պակաս քան աշխատողի համար սահմանված ժամային դրույքաչափը:

Գիշերային ժամանակ է համարվում ժամը 22-ից մինչև 6-11: Գիշերային ժամը պետք է նշված լինի աշխատաժամանակի տաբելի վրա՝ ամսվա համար ընդհանուր հանրագումարով:

Աշխատավարձի բարձրացման կոնկրետ չափերը հաստատվում են գործատուի կողմից՝ հաշվի առնելով աշխատողների ներկայացուցիչների կարծիքները, աշխատողների կոլեկտիվ և անհատական պայմանագրերի դրույքները:

Առդիտի ժամանակ մեծ ուշադրություն պետք է դարձնել պարապուրդների վճարման վրա: Պարապուրդներ են կոչվում աշխատանքի հարկադրված այն ընդմիջումները, որոնց ընթացքում չնայած աշխատողները գտնվում են աշխատավայրերում, սակայն ապահովված չեն աշխատանքով:

Պարապուրդները փաստաթղթային ձևակերպում են ստանում պարապուրդների մասին թերթիկներում, որտեղ պետք է նշված լինի պարապուրդների պատճառները և մեղավորները, տևողությունը, աշխատողների միջին աշխատավարձը, վճարման չափը և գումարը: Աշխատողների մեղքով առաջացած պարապուրդները և գործադուլները ենթակա չեն վճարման:

Ըստ աշխատանքի վարձատրման մասին օրենքի, ՀՀ աշխատանքային օրենսգրքի և իրավական այլ ակտերի՝ ոչ աշխատողի մեղքով առաջացած պարապուրդը ենթակա է վճարման: Պարապուրդի համար վարձատրության դրույքաչափը սահմանվում է ՀՀ կառավարության կողմից: Եթե պարապուրդի ժամանակ աշխատողին չի առաջարկվում իր մասնագիտությանը և որակավորմանը համապատասխանող աշխատանք, ապա նրան պարապուրդի յուրաքանչյուր ժամի համար վճարվում է միջև պարապուրդը նրա միջին ժամային աշխատավարձի 2/3-ի չափով, բայց ոչ պակաս սահմանված նվազագույն դրույքաչափից:

Եթե պարապուրդի ժամանակ աշխատողն իր համաձայնությամբ ժամանակավորապես տեղափոխվում է այլ աշխատանքի, ապա պարապուրդի յուրաքանչյուր աշխատանքի համար վարձատրվում է պարապուրդի ամսվան նախորդող նրա ժամային դրույքաչափով: Իսկ եթե աշխատողը հրաժարվում է տեղափոխվել այլ աշխատանքի, ապա նրան վճարվում է ՀՀ կառավարության կողմից սահմանված նվազագույն ժամային դրույքաչափի 30 տոկոսից ոչ պակաս: Իսկ եթե պարապուրդը առաջացել է անհաղթահարելի ուժերի պատճառով, ապա այն չի վարձատրվում:

Գոյություն ունի որոշակի առանձնահատկություն խոտան արտադրանքի դեպքում աշխատողների աշխատանքի վարձատրության ժամանակ: Խոտան է համարվում այն արտադրանքը, որը չի համապատասխանում սահմանված ստանդարտների կամ տեխնիկական պայմանների պահանջներին և որը չի կարող օգտագործվել ուղղակի նշանակությամբ: Նկատված խոտան արտադրանքի համար կազմվում է ակտ, որտեղ արտացոլվում են խոտանի համար կատարված ծախսումները և կորուստների գումարը:

Ոչ աշխատողի մեղքով խոտան արտադրանքի դեպքում աշխատողի աշխատանքը վարձատրվում է պիտանի արտադրանքի համար նախատեսված վարձատրության չափով: Իսկ գործատուի մեղքով արտադրանքի խոտանի կամ վերամշակվող նյութի թաքնված թերության, ինչպես նաև արտադրանքի ընդունումից հետո նկատված խոտան արտադրանքի համար աշխատողի աշխատանքը վարձատրվում է պիտանի արտադրանքի համար նախատեսված վարձատրության չափով:

Աշխատողի մեղքով խոտան արտադրանքի դեպքում աշխատանքը վարձատրվում է նվազեցված չափով՝ կախված արտադրանքի պիտանիության աստիճանից: Եթե խոտանը ուրիշ բանվոր է ուղղում, ապա նրա համար կազմվում է կարգագիր, որը հիմք է ծառայում խոտանի վարձատրության համար:

Առդիտի է ենթարկվում ժամանակավոր անաշխատունակության, հղիության և ծննդաբերության, ընտանիքի հիվանդ անդամի խնամքի դեպքում հաշվարկված նպաստները, որի հաշվարկման համար հիմք է հանդիսանում բժշկական հիմնարկների կողմից տրված ժամանակավոր անաշխատունակության թերթիկները և աշխատողների ապահովագրական

ստաժը հաստատող փաստաթղթերը, ընտանիքի հիվանդ անդամի անձը հաստատող փաստաթղթի պատճեն, առողջարանային ուղեգրի լուսապատճենը:

Նպաստները հաշվարկվում են ժամանակավոր անաշխատունակությունը սկսելու ամսվան նախորդող երեք ամիսների միջին ամսական վաստակից: Ամսական նպաստի չափը որոշվում է միջին ամսական հաշվարկային աշխատավարձից և աշխատողների ընդհանուր աշխատանքային ստաժի տևողությունից:

Այն աշխատողները ովքեր ունեն 8 և ավելի տարվա ընդհանուր աշխատանքային ստաժ նպաստը հաշվարկվում է միջին ամսական հաշվարկային աշխատավարձի 100 %-ի, իսկ 8 տարուց պակաս աշխատանքային ստաժ ունենալու դեպքում նպաստը հաշվարկվում է 80 %-ի չափով: Իսկ աշխատանքային խեղման կամ մասնագիտական հիվանդության, ինչպես նաև ծանր պայմաններում աշխատողներին ժամանակավոր անաշխատունակության նպաստները տրվում են 100 %-ի չափով, անկախ աշխատանքային ստաժից:

Աշխատողների աշխատավարձի անալիտիկ հաշվառման ստուգման ժամանակ հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնել աշխատողների համախառն եկամտի ձևավորման վրա, որը ենթակա է հարկման:

Գործող օրենսդրության համաձայն, աշխատանքային պարտականությունները կատարելիս՝ կազմակերպությանը հասցված կորուստների համար պետք է հատուցի աշխատողը, եթե կորուստը իր մեղքով է տեղի ունեցել: Պետք է նկատի ունենալ, որ անհրաժեշտ է գանձել միայն իրական կորուստի չափով, այսինքն հաշվի չի առնվում կորցրած արժեքի լրացուցիչ եկամուտը՝ նրա հնարավոր օգտագործումից: Նյութական կորուստի փոխհատուցումը կատարվում է միայն կազմակերպության ղեկավարության հրամանով, կամ դատարանի վճռով:

Cum ՀՀ ազգային ժողովի կողմից 1997 թ-ին ընդունված «Հարկերի մասին» ՀՀ օրենքի՝ կազմակերպությունները պետք է բյուջե վճարվեն հետևյալ հարկերի տեսակները. շահութահարկ, եկամտահարկ, ակցիզային հարկ, ավելացված արժեքի հարկ, գույքահարկ, հողի հարկ:

Վերը նշված հարկատեսակների գծով կազմակերպություններում գոյանում են բյուջեի հանդեպ կրեդիտորական պարտքեր:

Բյուջեի հանդեպ կրեդիտորական պարտավորությունների աուդիտի նպատակն է հիմնավոր կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվություններում նշված պարտավորությունների արտացոլման հավաստիության և լրիվության մասին:

Բյուջեի հանդեպ պարտավորությունների աուդիտի խնդիրներն են հաստատել.

1. հարկման օբյեկտների լրիվությունը, հարկային բազայի որոշման հիմնավորումը և ժամկետայնությունը,

2. հարկային հաշվառման իրականացման կարգի հաստատումը հաշվային քաղաքականության մեջ,
3. եկամուտների և ծախսերի ձևավորման լրիվությունը և ճշտությունը հարկային հաշվառման համապատասխան փաստաթղթերում,
4. պատրաստի արտադրանքի և անավարտ արտադրության մնացորդների գնահատման հիմնավորումը,
5. շահութահարկի հաշվարկման ժամանակ համախառն եկամտից կատարվող նվազեցումների՝ ծախսերի, կորուստների և այլ նվազեցումների հաշվարկման ճշտությունը,
6. հարկերի և դրանց կանխավճարների վճարման ճշտությունը և ժամանակին լինելը,
7. հետաձգված հարկային ակտիվների և հետաձգված հարկային պարտավորությունների որոշման ճշտությունը,
8. հաշիվ-ֆակտուրաների, հաշվառման մատյանների վարման, վաճառքի և գնման գրքերի կազմման համապատասխանությունը գործող կարգին,
9. հաշվապահական հաշվառման մեջ հարկերի հաշվարկների արտացոլման ճշտությունը,
10. հարկային հայտարարագրերի ներկայացման ճշտությունը և ժամանակին լինելը,
11. նշված հարկերի գծով հաշվարկների գույքագրման ժամանակին իրականացումը:

Վերը նշված խնդիրները լուծելու համար աուդիտորը պետք է հանդգնի հետևյալի մեջ.

1. ՀՀ Հարկային օրենսգրքին համապատասխան գործարքները հարկման օբյեկտների մեջ ներառվել են լրիվությամբ,
2. ապրանքների իրացման, աշխատանքների կատարման, ծառայությունների մատուցման տեղը (ՀՀ տարածքում, ՀՀ տարածքից դուրս) որոշված է ստուգվող կազմակերպության կողմից,
3. կազմակերպության կարծիքով հարկերից ազատված գործարքների համապատասխանությունը ՀՀ Հարկային օրենսգրքին,
4. ապրանքների, աշխատանքների, ծառայությունների իրացման ժամանակ (այդ թվում անհատույց տրման, փոխանակության պայմանագրով իրացման և այլն) հարկային բազաները որոշվել են համաձայն ՀՀ Հարկային օրենսգրքի պահանջների:

Աուդիտի ժամանակ օգտագործվող տեղեկատվական աղբյուրներն են. պայմանագրերը, հաշվային քաղաքականության մասին հրամանը, առաքված ապրանքների,

կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների փաստը հաստատող փաստաթղթերը, հաշիվ- ապրանքագրերը, 524 «Կարճաժամկետ կրեդիտորական պարտքեր բյուջեին» հաշվի ինչպես նաև 2251, 751, 151, 422, 542, 527, 211, 213, 216, 221, 222, 225, 251, 252, 253, 254, 226, 152, 224, 228, 261, 521, 531, 611, 713, 714 հաշվապահական հաշիվների ռեգիստրները, հարկերի վճարման փաստը հստակապես փաստաթղթերը, վաճառքի գիրքը, գումարների գիրքը և հարկային հայտարարագրերը:

Բյուջեի հանդեպ կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ կիրառվող աուդիտորական ընթացակարգերն են. վերլուծական ընթացակարգերը (իրացման ծավալի և հարկերի հաշվարկված գումարների վերլուծությունը), հարցումները, հաստատումները (օրինակ. երրորդ կողմի հաստատումը ապրանքների ստացման մասին), փաստաթղթերի վերանայումը, փաստաթղթերի համեմատումը, վերահաշվարկումը:

Քանի որ վերը նշված հարկերի հաշվարկումը հիմնականում կախված է արտադրանքի իրացման գնահատման հիմքից, այդ պատճառով էլ աուդիտորը հիմնականում պետք է ուշադրություն դարձնի արտադրանքի իրացման հաշվառման վրա: Նրա հիմնական խնդիրներից է նաև հարկերի հաշվարկման և փոխանցման ստուգումը:

Աուդիտորը պետք է ստուգի 524 հաշվի անալիտիկ և սինթետիկ հաշիվների տվյալները և դրանք համեմատի գլխավոր գրքի և հաշվետվությունների տվյալների հետ: Աուդիտի ժամանակ հայտնաբերած սխալները նա պետք է գրանցի աշխատանքային փաստաթղթերում:

Հարկատու կազմակերպությունը իրավունք ունի իրականացնել հարկային հաշվարկներ հետևյալ պայմանների իրականացման ժամանակ.

1. այն ապրանքները, աշխատանքները և ծառայությունները, որոնց համար իրականացվում են հարկային հաշվարկներ, պետք է ներառվեն հարկման օբյեկտների մեջ,
2. ԱԱՀ-ի գումարները, որոնք կազմակերպության կողմից ներկայացված են հաշվանցման, պետք է վճարվեն (մաքսային օրգաններին՝ ապրանքների ներկրման ժամանակ, բյուջե՝ հարկային գործակալի կողմից),
3. հարկերի վճարման փաստը պետք է հաստատվի փաստաթղթերով,
4. կազմակերպության կողմից հաշվանցման ներկայացված ԱԱՀ-ի գումարները պետք է հաստատվեն հաշիվ- ֆակտուրաներով,
5. հաշիվ-ֆակտուրաները պետք է ունենան պարտադիր վավերապայմաններ,
6. այն ապրանքները, որոնց համար կազմակերպությունը իրականացնում է հարկի հաշվանցում, պետք է դրանք մուտքագրվեն, աշխատանքները և ծառայությունները պետք է կատարվեն և մատուցվեն:

Հարկատու կազմակերպությունը պարտավոր է կազմել հաշիվ-ֆակտուրաներ, վարել ստացված և ներկայացված հաշիվ-ֆակտուրաների հաշվառման մատյաններ, վարել վաճառքի և գնումների գրքեր: Հաշիվ-ֆակտուրաները պետք է ձևակերպվեն համաձայն ընդունված կարգի:

Հարկերի գծով կրեդիտորական պարտքերի աուդիտի ժամանակ հանդիպող բնութագրիչ սխալներն են.

1. հարկման բազայի մեջ կատարված աշխատանքների, մատուցված ծառայությունների չներառումը,
2. հարկման օբյեկտների մեջ ապրանքների փոխանակման չներառումը,
3. հարկման օբյեկտների մեջ փոխառության պայմանագրով գույքի փոխանցման չներառումը,
4. գործարքների հարկումից ազատումը, որը նախատեսված չէ ՀՀ Հարկային օրենսգրքով,
5. հարկային գործակալի կողմից կազմակերպության հարկային բազայի ոչ ճիշտ ճնշումը,
6. աշխատանքների, ծառայությունների համար ներկայացված ԱԱՀ-ի գումարի հաշվանցումը, որոնց համար բացակայում են փաստաթղթային հաստատումները դրանց կատարման, մատուցման մասին (աշխատանքների կատարման ակտը, ծառայությունների մատուցման փաստը հաստատող փաստաթղթերը),
7. ԱԱՀ-ի գումարների հաշվանցումը սխալ վավերապայմաններով լրացված հաշիվ-ապրանքագրերով՝ օրինակ, հասցեի բացակայությունը, գնորդի հաշվի համարի, անվանման բացակայությունը, տեղափոխողի հասցեի բացակայությունը և այլն),
8. կապալառու կազմակերպությունների կողմից հիմնական միջոցների շինարարության իրականացման ժամանակ ԱԱՀ-ի գումարի ոչ ժամանակին հաշվանցումը,
9. շահութահարկի հաշվարկման ժամանակ համախառն եկամտի մեջ հարկային նպատակներով եկամուտ չհամարվող գումարների և ծախսերի մեջ հարկային նպատակով ծախս չհամարվող գումարների ներառումը:

1. «Աուդիտորական գործունեության մասին» ՀՀ օրենքը, Եր. 2002թ.
2. Աուդիտի ստանդարտներ, Եր., «ԱԱԱԱ» ՈՒՀԿ, 2002թ.
3. Հայաստանի պրոֆեսիոնալ հաշվապահների վարքագիրք, Եր. ՀՀԱԱ, 2004թ.
4. «Հաշվապահական հաշվառման մասին» Հայաստանի Հանրապետության օրենքը: Երևան, 2002թ.
5. Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտներ: Երևան, Հայ Էդիթ, 2000թ.
6. Հայաստանի Հանրապետության հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների համառոտ ուղեցույց: Երևան, ՀՀԱԱ, 2001թ.
7. Կազմակերպությունների ֆինանսատնտեսական գործունեության հաշվապահական հաշվառման հաշվային պլան: Երևան, ՀՀԱԱ, 2001թ.
8. Հրահանգ կազմակերպությունների տարեկան (ամբողջական փաթեթով միջանկյալ) ֆինանսական հաշվետվությունների լրացման մասին: Երևան, 2002թ.
9. Առաքելյան Կ. Ա. Կազմակերպության ֆինանսական արդյունքների վերլուծությունը: Երևան, Տնտեսագետ, 2000թ.
10. Առաքելյան Կ. Ա. Տնտեսական գործունեության վերլուծության տեստերի ժողովածու: Երևան, Չանգակ-97, 2003թ.
11. Առաքելյան Կ. Ա. Տնտեսական գործունեության վերլուծության խնդիրների ժողովածու: Երևան, Չանգակ-97, 2004թ.
12. Առաքելյան Կ. Ս. Տնտեսական գործունեության վերլուծության հիմունքներ: Երևան, Չանգակ-97, 2005թ.
13. Առաքելյան Կ. Ա. Տնտեսական գործունեության վերլուծություն: Տեստեր և խնդիրներ: Երևան, Չանգակ-97, 2005թ.
14. Առաքելյան Կ. Ա. Կազմակերպության տնտեսական գործունեության վերլուծություն: Երևան, Չանգակ-97, 2006թ.
15. Աուդիտ և ներքին վերահսկողություն (թարգմանություն), Եր. «ԱԱԱԱ» ՈՒՀԿ, 2002թ.
16. Ղազարյան Ս. Ծ. Աուդիտի իրավիճակային խնդիրների և թեստերի ժողովածու: Եր.: Տնտեսագետ 2007թ.
17. Ճուղուրյան Ս. Գ. Աուդիտի հիմունքներ, Եր.: Տնտեսագետ, 2001թ.
18. Մութաֆյան Խ. Զ. Աուդիտ, ուսումնական ձեռնարկ, Եր.: Տնտեսագետ, 2003թ.
19. Սարգսյան Ս., Համբարձումյան Ռ., Առաքելյան Կ., Հակոբյան Ա., Կոստ Ժ., Լաքրամյա Ս. Կառավարչական հաշվառում: Երևան, Տնտեսագետ, 2000թ.

20. Սարգսյան Ա., Առաքելյան Կ. Տնտեսական գործունեության վերլուծություն: Երևան, Տնտեսագետ, 2005թ.
21. Սարգսյան Ա. Զ., Համբարձումյան Ռ. Պ., Մարջանյան Ա. Մ., Օգանեզովա Ն. Ս. և ուրիշներ. Հաշվապահական հաշվառում: Եր. Տնտեսագետ, 2008թ.
22. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ.-М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995г.
23. Агеева Ю. І., Агеева А. Б. Аудиторская проверка. - М.: Бератор – ИРЕСС, 2003г.
24. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит. Пер. с англ. – М. Финансы и статистика, 1995г.
25. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997г.
26. Аудит: Учебник для вузов. Под ред В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2007г.
27. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филинь: Рилант, 2004г.
28. Кармайл Д. Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995г.
29. Мерзликина Е. М., Никольская Ю. П. Аудит – М.: Инфра – М, 2006г.
30. Табалина С. А., Ремизов Н. А., Аудит. Современная методика. – М.: ФБК – ПРЕСС, 2003г.
31. Шацкий В. Ф. Аудит: Основы аудита и аудиторской деятельности: Учебное пособие, Саратов, СГСЭУ, 2005г.
32. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: Учебник. – М.: Инфра – М., 2002г.
33. Шеюкова Т. Г., Городилов М. А. Аудит: Теория и практика применения международных стандартов. – М.: Финансы и статистика, 2004г.