

**ԱՄՍ 505**

**ԱՐՏԱՔԻՆ ՀԱՍՏԱՏՈՒՄՆԵՐ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Առողիտորական ապացույց ձեռք բերելու արտաքին հաստատման ընթացակարգերը.....	2-3
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	4
<b>Նպատակը.....</b>	<b>5</b>
<b>Սահմանումներ.....</b>	<b>6</b>
<b>Պահանջները</b>	
Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր.....	7
Առողիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու դեկլարության չթույլատրելը.....	8-9
Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները.....	10-14
Բացասական հաստատումներ.....	15
Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը.....	16
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր.....	Ա1- Ա7
Այն դեպքերը, երբ դեկլարությունը մերժում է առողիտորին ուղարկել հաստատման հարցումներ.....	Ա8-Ա10
Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները.....	Ա11-Ա22
Բացասական հաստատումներ.....	Ա23

<< Արտաքին հաստատումներ >> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 505-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) առնչվում է աուդիտորի կողմից ԱՄՍ 330<sup>1</sup>-ի, ԱՄՍ 500<sup>2</sup>-ի պահանջների համաձայն աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կիրառելու հետ: Այն չի առնչվում դատական գործընթացների և հայցերի հետ կապված հարցումներին, որոնք քննարկվում են ԱՄՍ 501-ում:<sup>3</sup>

### Աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու արտաքին հաստատման ընթացակարգերը

2. ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ աուդիտորական ապացույցի հուսալիությունը կախված է դրա ստացման աղբյուրից և բնույթից, և այն հանգամանքներից, որոնցում դա ձեռք է բերվել: <sup>4</sup> Վերոնշյալ ԱՄՍ-ն նաև ներառում է աուդիտորական ապացույցի հուսալիության վերաբերյալ հետևյալ ընդհանրացումները:<sup>5</sup>
  - աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, երբ այն ձեռք է բերվում կազմակերպությունից դուրս անկախ աղբյուրներից,
  - անմիջապես աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, քան անուղղակիորեն կամ հետևությունների միջոցով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը,
  - աուդիտորական ապացույցն ավելի հուսալի է, եթե այն առկա է փաստաթղթային ձևով, լինի դա թղթային, էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով:

<sup>1</sup> ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>:

<sup>2</sup> ԱՄՍ 500, <<Աուդիտորական ապացույցներ>>:

<sup>3</sup> ԱՄՍ 501, <<Աուդիտորական ապացույցներ - հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար>>:

<sup>4</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա5:

<sup>5</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31:

Հետևաբար, աուդիտի հանգամանքներից կախված, աուդիտորի կողմից անմիջապես հաստատող կողմերից ստացված արտաքին հաստատումների ձևով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը կարող է ավելի հուսալի լինել, քան կազմակերպության ներսում ստեղծված ապացույցը: Սույն ԱՄՄ-ի նպատակն է օգնել աուդիտորին արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նախագծման և կատարման միջոցով ձեռք բերել տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց:

3. Այլ ԱՄՄ-ները ընդունում են արտաքին հաստատումների կարևորությունը որպես աուդիտորական ապացույց, օրինակ՝

- ԱՄՄ 330-ը քննարկում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերին ի պատասխան ընդհանուր մոտեցումներ նախագծելու և իրականացնելու հարցում, և հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու և իրականացնելու հարցում, որոնց բնույթը, իրականացման ժամկետներն ու շրջանակները հիմնված են հավաստումների մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերի<sup>6</sup> վրա և ի պատասխան են դրանց: Ի լրումն, ԱՄՄ 300-ը պահանջում է, որ գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկերից անկախ, աուդիտորը նախագծի և իրականացնի անկախ ընթացակարգեր յուրաքանչյուր էական գործառնությունների դասի, հաշվի մնացորդի և բացահայտման համար: Աուդիտորից նաև պահանջվում է դիտարկել, թե արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերը պետք է իրականացվեն որպես անկախ ընթացակարգեր,<sup>7</sup>
- ԱՄՄ 330-ը պահանջում է, որ աուդիտորը ձեռք բերի ավելի համոզիչ աուդիտորական ապացույցներ, եթե աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը ավելի բարձր է:<sup>8</sup> Դա իրականացնելու համար, աուդիտորը կարող է ավելացնել ապացույցների քանակը կամ ձեռք բերի ապացույց, որն ավելի տեղին կամ հուսալի է, կամ իրականացնի թվարկված ընթացակարգերից և մեկը, և մյուսը: Օրինակ, աուդիտորը կարող է ավելի կարևորել ապացույցների ձեռք բերումը անմիջապես երրորդ անձանցից կամ հաստատող ապացույցների ձեռք բերումը մի շարք անկախ աղբյուրներից: ԱՄՄ 330-ը նշում է նաև, որ արտաքին հաստատման ընթացակարգերը կարող են օգնել աուդիտորին ձեռք բերել բարձր մակարդակի հուսալիության աուդիտորական ապացույցներ, որոնց կարիքն աուդիտորն ունի խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին պատասխանելու հարցում,<sup>9</sup>
- ԱՄՄ 240-ը նշում է, որ աուդիտորը կարող է հաստատման հարցումներ նախագծել, որպեսզի լրացուցիչ հաստատող տեղեկատվություն ձեռք բերի ի պատասխան հավաստման մակարդակում խարդախության պատճառով էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկերի,<sup>10</sup>

<sup>6</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ 5-6:

<sup>7</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆներ 18-19:

<sup>8</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆ 7(բ):

<sup>9</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆ Ա53:

<sup>10</sup> ԱՄՄ 240, <<Աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ>>: պարագրաֆ Ա37:

- ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից ձեռք բերված տեղեկատվության հաստատումը, ինչպես օրինակ արտաքին հաստատումները, կարող են ավելացնել երաշխիքը, որն աուդիտորը ձեռք է բերում հաշվապահական գրանցումներում կամ կազմակերպության ղեկավարության կողմից ներկայացված տեղեկատվության մեջ առկա ապացույցից:<sup>11</sup>

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

## Նպատակը

5. Աուդիտորի նպատակն է արտաքին հաստատման ընթացակարգեր օգտագործելիս՝ նախագծել և կատարել այնպիսի ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերվի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց:

## Սահմանումներ

6. ԱՄՍ-ների նպատակներով, հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները.

- (ա) արտաքին հաստատում՝ աուդիտորական ապացույց, որը ձեռք է բերվել որպես երրորդ կողմից (հաստատող կողմ) աուդիտորին ուղղակի գրավոր պատասխան՝ թղթային տեսքով կամ էլեկտրոնային ձևով կամ մեկ այլ կրիչով,
- (բ) դրական հաստատման հարցում՝ խնդրանք, որ հաստատող կողմը պատասխանի անմիջապես աուդիտորին՝ նշելով, թե արդյոք հաստատող կողմը համաձայն է կամ համաձայն չէ հարցման մեջ ներկայացված տեղեկության հետ, կամ տրամադրի պահանջվող տեղեկատվությունը,
- (գ) բացասական հաստատման հարցում՝ խնդրանք, որ հաստատող կողմը պատասխանի անմիջապես աուդիտորին, միայն այն դեպքում, եթե հաստատող կողմը համաձայն չէ հարցման մեջ ներկայացված տեղեկատվությանը,
- (դ) անպատասխան հարցում՝ հաստատողի կողմից դրական հաստատման հարցմանը չպատասխանելը կամ ամբողջական պատասխան չտրամադրելը, կամ հաստատման հարցումի հետ վերադարձը՝ առանց հասցեատիրոջը հասնելու,
- (ե) բացառություն՝ պատասխան, որը նշում է տարբերություն՝ հաստատման ներկայացված կամ կազմակերպության

---

<sup>11</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆներ Ա8-Ա9:

գրանցումներում պարունակվող տեղեկատվության և հաստատող կողմի տրամադրած տեղեկատվության միջև:

## **Պահանջները**

### **Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր**

7. Երբ աուդիտորն օգտագործում է արտաքին հաստատման ընթացակարգերը, նա պետք է վերահսկողություն իրականացնի արտաքին հաստատման ընթացակարգերի նկատմամբ, ներառյալ՝
  - (ա) հաստատվող կամ հարցվող տեղեկատվության որոշելը (հղում՝ պար.Ա1),
  - (բ) համապատասխան հաստատող կողմի ընտրությունը, (տես պարագրաֆ Ա2)
  - (գ) հաստատման հարցումների նախագծումը, ներառյալ համոզվելը, որ հարցում նամակները պատշաճ ձևով են հասցեագրված և պարունակում են վերադարձի հասցեի մասին տեղեկատվություն՝ անմիջապես աուդիտորին ուղարկվող պատասխանների համար, և (տես պարագրաֆներ Ա3-Ա6),
  - (դ) հաստատող կողմին հարցումներն ուղարկելը, ներառյալ դրանց պատասխանելու համար լրացուցիչ հարցումները, երբ կիրառելի է (հղում՝ պար.Ա7):

### **Աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելու ղեկավարության չթույլատրելը**

8. Եթե ղեկավարությունը թույլ չի տալիս աուդիտորին հաստատման որևէ հարցում ուղարկել, ապա աուդիտորը պետք է՝
  - (ա) հարցում կատարի ղեկավարության մերժման պատճառների վերաբերյալ, և փորձի դրանց օրինականության և ողջամտության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել (հղում՝ պար.Ա8),
  - (բ) գնահատի ղեկավարության մերժման հետևանքները աուդիտորի կողմից էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա, ներառյալ խարդախության ռիսկի և այլ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և շրջանակների վրա, և (հղում՝ պար.Ա9),
  - (գ) կատարի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք նախագծված են տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար (հղում՝ պար.Ա10):
9. Եթե աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ ղեկավարության՝ աուդիտորի կողմից հաստատման հարցում ուղարկելը չթույլատրելը ողջամիտ չէ, կամ աուդիտորը հնարավորություն չունի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերել այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերից, ապա աուդիտորը պետք է

կապվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ համաձայն ԱՄՍ 260-ի:<sup>12</sup> Աուդիտորը պետք է նաև որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրանց ազդեցությունները համաձայն ԱՄՍ 705-ի:<sup>13</sup>

## **Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները**

### *Հաստատման հարցումների պատասխանների հուսալիությունը*

10. Եթե աուդիտորը հայտնաբերում է գործոններ որոնք կասկածներ են առաջացնում հաստատման հարցման պատասխանի հուսալիության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է հետագա աուդիտորական ապացույց ձեռք բերի այդ կասկածները փարատելու համար (տես պարագրաֆներ Ա11-Ա12):
11. Եթե աուդիտորը որոշում է, որ որևէ հաստատման հարցմանը ստացված պատասխանը հուսալի չէ, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի էական խեղաթյուրման համապատասխան ռիսկերի գնահատման վրա ազդեցությունները, ներառյալ խարդախության ռիսկի վրա, և դրա հետ կապված այլ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, իրականացման ժամկետների և ծավալների վրա (հղում՝ պար.Ա17):

### *Անպատասխան հարցումներ*

12. Յուրաքանչյուր անպատասխան հարցման դեպքում, աուդիտորը՝ տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով, պետք է կատարի այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար.Ա18-Ա19):

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար*

13. Եթե աուդիտորը որոշել է, որ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու համար, ապա այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերը չեն ապահովի այն աուդիտորական ապացույցը, որը պահանջում է աուդիտորը: Եթե աուդիտորը ձեռք չի բերում այդպիսի հաստատում, ապա նա պետք է որոշի աուդիտի և աուդիտորի կարծիքի վրա դրա ազդեցությունը համաձայն ՄԱՍ 705-ի (հղում՝ պար.Ա20):

### *Բացառություններ*

14. Աուդիտորը պետք է հետաքննի բացառությունները, որպեսզի որոշի, թե արդյոք դրանք խեղաթյուրումների նշաններ են (հղում՝ պար.Ա21-Ա22):

<sup>12</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>: պարագրաֆ 16:

<sup>13</sup> ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>:

## Բացասական հաստատումներ

15. Բացասական հաստատումները ավելի քիչ համոզիչ աուդիտորական ապացույց են ապահովում, քան դրական հաստատումները: Հետևաբար, աուդիտորը բացասական հաստատման հարցումները չպետք է օգտագործի որպես միակ անկախ աուդիտորական ընթացակարգ, որպեսզի հասցեագրի հավաստման մակարդակում գնահատված էական խեղաթյուրման ռիսկը, քանի դեռ ստորև նշված բոլոր կետերը ապահովված չեն (հղում՝ պար.Ա23).
- (ա) աուդիտորը էական խեղաթյուրման ռիսկը գնահատել է որպես ցածր և ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համապատասխան հավաստման վերահսկողությունների գործելու արդյունավետության վերաբերյալ,
  - (բ) բացասական հաստատման ընթացակարգերի առարկա հանդիսացող հոդվածների բազմությունը բաղկացած է մեծ թվով փոքր, համասեռ, հաշիվների մնացորդներից, գործառնություններից կամ պայմաններից,
  - (գ) բացառությունների շատ ցածր մակարդակ է ակնկալվում, և
  - (դ) աուդիտորը տեղյակ չէ դեպքերի կամ պայմանների, որոնց պատճառով բացասական հաստատման հարցումներ ստացողները կանտեսեն նման հարցումները:

## Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը

16. Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքներն ապահովում են տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց, կամ արդյոք անհրաժեշտ է լրացուցիչ աուդիտորական ապացույց (հղում՝ պար.Ա24-Ա25):

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Արտաքին հաստատման ընթացակարգեր

*Հաստատվող կամ հարցման ենթակա տեղեկատվության որոշելը (հղում՝ պար.7(ա))*

Ա1. Արտաքին հաստատման ընթացակարգերը հաճախ կատարվում են հաստատելու հաշիվների մնացորդների և դրանց տարրերի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կամ հարցում կատարել դրա վերաբերյալ: Դրանք կարող են նաև օգտագործվել պայմանագրերի պայմանները, պայմանագրերը կամ կազմակերպության և այլ անձանց միջև գործառնությունները հաստատելու համար կամ որոշ պայմանների բացակայությունը, ինչպես օրինակ, կողմնակի պայմանագիրն է, հաստատելու համար:

*Համապատասխան հաստատող կողմի ընտրությունը (հղում՝ պար.7(բ))*

Ա2. Հաստատման հարցումների պատասխանները ավելի տեղին և հուսալի աուդիտորական ապացույց են ապահովում, երբ հաստատման հարցումները ուղարկվում են այնպիսի հաստատող կողմի, որի իրազեկությանը հաստատվող տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորը վստահում է: Օրինակ, ֆինանսական հաստատության պաշտոնյան, որն իրազեկ է գործառնություններին կամ պայմանագրերին, որոնց համար հաստատում ստանալու նպատակով ուղղվում է հարցումը, կարող է այդ ֆինանսական հաստատության ամենահամապատասխան անձը լինել հաստատման նպատակով հարցումը ուղղելու համար:

### *Հաստատման հարցումների նախագծումը (հղում՝ պար.7(գ))*

Ա3. Հաստատման հարցումի նախագծված ձևը կարող է ուղղակիորեն ազդել հաստատման պատասխանի արագության, այդ պատասխաններից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի հուսալիության և բնույթի վրա:

Ա4. Հաստատման հարցումներ նախագծելիս դիտարկվող գործոնները ներառում են՝

- հավաստումները, որոնք հասցեագրվում են,
- հատուկ հայտնաբերված էական խեղաթյուրման ռիսկերը, ներառյալ խարդախության ռիսկերը,
- հաստատման համար կատարվող հարցման ձևը և ներկայացումը,
- աուդիտորական կամ նման առաջադրանքների նախկին փորձը,
- հաղորդակցության մեթոդը (օրինակ, թղթային տեսքով կամ էլեկտրոնային, կամ այլ կրիչով),
- ղեկավարության լիազորումը կամ քաջալերումը հաստատող կողմին՝ աուդիտորին պատասխանելու համար: Հաստատող կողմերը կարող են ցանկություն ունենալ պատասխանելու այն հաստատման համար կատարվող հարցմանը, որը պարունակում է ղեկավարության լիազորումը,
- նախատեսվող հաստատող կողմի կարողությունը՝ հարցվող տեղեկատվությունը հաստատելու կամ տրամադրելու հարցում (օրինակ, առանձին հաշիվ-ապրանքագրի գումարը ի տարբերություն ընդհանուր մնացորդի):

Ա5. Դրական արտաքին հաստատման հարցումը հաստատող կողմին խնդրում է պատասխանել աուդիտորին բոլոր ղեպքերում, կամ՝ նշելով հաստատող կողմի համաձայնությունը տրված տեղեկատվության հետ, կամ էլ՝ հաստատող կողմին խնդրելով տեղեկատվություն տրամադրել: Դրական հաստատման հարցման պատասխանը սովորաբար ակնկալվում է, որ կապահովի հուսալի աուդիտորական ապացույց: Կա ռիսկ, այնուամենայնիվ, որ հաստատող կողմը կարող է պատասխանել հաստատման հարցմանը առանց ստուգելու, թե արդյոք տեղեկատվությունը ճիշտ է: Աուդիտորը կարող է նշված ռիսկը նվազեցնել օգտագործելով դրական հաստատման հարցումներ, որոնք չեն նշում գումարը (կամ տեղեկատվությունը) հաստատման հարցման մեջ, և խնդրում են հաստատող կողմին լրացնելու գումարը կամ տրամադրելու այլ տեղեկատվություն: Մյուս կողմից, նման <<դատարկ>> հաստատման հարցման ձևի օգտագործումը կարող է

ավելի քիչ պատասխանների արդյունք ունենալ, քանի որ հաստատող կողմերից պահանջվում է լրացուցիչ ջանքեր գործադրել:

Ա6. Որոշելը, թե արդյոք հարցումները պատշաճ ձևով են հասցեագրված, ներառում է, մինչև հաստատման հարցումների ուղարկելը, որոշ կամ բոլոր հասցեների ճշտության ստուգումը:

*Հաստատման հարցումներին պատասխանելու համար լրացուցիչ հարցումները (հղում՝ պար.7(դ))*

Ա7. Աուդիտորը կարող է լրացուցիչ հաստատման հարցում ուղարկել, երբ նախորդ հարցման պատասխանը ողջամիտ ժամանակահատվածի ընթացքում չի ստացվել: Օրինակ, աուդիտորը կարող է, սկզբնական հասցեի ճշտությունը ստուգելուց հետո, ուղարկել լրացուցիչ կամ նախորդին պատասխանելու նոր հարցում:

**Այն դեպքերը, երբ ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորին ուղարկել հաստատման հարցումներ**

*Ղեկավարության մերժման ողջամտությունը (հղում՝ պար.8(ա))*

Ա8. Ղեկավարության կողմից թույլ չտալը աուդիտորին՝ ուղարկելու հաստատման հարցումներ, սահմանափակում է աուդիտորական ապացույցների ստացման հնարավորությունը, որոնք աուդիտորը ցանկանում է ձեռք բերել: Այդ պատճառով աուդիտորը պարտավոր է հարցնել այդ սահմանափակման պատճառների մասին: Սահմանափակման հիմնական պատճառը կարող է լինել նախատեսվող հաստատող կողմի հետ դատական վեճի կամ շարունակվող բանակցությունների առկայությունը, որոնց լուծման վրա կարող է ազդել անժամանակ կատարված հաստատման հարցումը: Աուդիտորից պահանջվում է փորձել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ պատճառների օրինականության և ողջամտության վերաբերյալ, քանի որ կա ռիսկ, որ ղեկավարությունը կարող է փորձել արգելել աուդիտորին մոտենալ այնպիսի աուդիտորական ապացույցների, որոնք կարող են մատնանշել խարդախության կամ սխալի առկայության մասին:

*Հետևանքները էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման վրա (հղում՝ պար.8(բ))*

Ա9. Պարագրաֆ 8(բ)-ում նշված գնահատումից աուդիտորը կարող է գալ եզրահանգման, որ հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումը վերանայելու կարիք կարող է առաջանալ և ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը՝ համաձայն

ԱՄՍ 315-ի:<sup>14</sup> Օրինակ, եթե ղեկավարության հաստատում չստանալու խնդրանքը հիմնավորված չէ, դա կարող է խարդախության ռիսկի գործոնի ազդանշան հանդիսանալ, որը պահանջում է գնահատումներ կատարել՝ ԱՄՍ 240<sup>15</sup>-ի համաձայն:

### *Այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր (հղում՝ պար.8(գ))*

Ա10. Կատարված այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերը կարող են նույնը լինել, ինչպես կատարվում են անպատասխան հարցման դեպքում, ինչպես նշված է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆներ Ա18-Ա19-ում: Այսպիսի ընթացակարգերը պետք է նաև հաշվի առնեն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 8(բ)-ի աուդիտորի գնահատման արդյունքները:

### **Արտաքին հաստատման ընթացակարգերի արդյունքները**

#### *Հաստատման հարցումների պատասխանների հուսալիությունը (հղում՝ պար.10)*

Ա11. ԱՄՍ 500-ը նշում է, որ նույնիսկ երբ աուդիտորական ապացույցը ձեռք է բերվել կազմակերպությունից անկախ աղբյուրից, կարող են գոյություն ունենալ հանգամանքներ, որոնք ազդում են դրա հուսալիության վրա:<sup>16</sup>

Բոլոր պատասխաններն էլ կրում են տեղ չհասած բռնելու, փոփոխելու կամ խարդախության որոշ ռիսկ: Նման ռիսկ գոյություն ունի անկախ նրանից թե պատասխանը ձեռք է բերվել թղթային տեսքով, էլեկտրոնային կամ այլ կրիչով: Գործոնները, որոնք կարող են պատասխանի հուսալիության մասին կասկածներ առաջացնել ներառում են, որ այն՝

- ստացվել է աուդիտորի կողմից անուղղակի ձևով,
- կարծես թե չի ստացվել ի սկզբանե ակնկալվող հաստատողի կողմից:

Ա12. Պատասխանները, որոնք ստացվել են էլեկտրոնային ձևով, օրինակ ֆաքսիմիլային կամ էլեկտրոնային փոստի միջոցով, հուսալիության ռիսկ են պարունակում, քանի որ պատասխանողի ծագման կամ իրավասության ապացույցը կարող է դժվար լինել պարզել, իսկ փոփոխությունների հայտնաբերելը կարող է դժվար լինել: Աուդիտորի կողմից օգտագործվող գործընթացը և պատասխանողը, որը ստեղծում է էլեկտրոնային ձևով ստացված պատասխանների անվտանգ միջավայր կարող են մեղմել նշված ռիսկերը: Եթե աուդիտորը բավարարված է, որ նման գործընթացան անվտանգ է և պատշաճ ձևով վերասկզբում է, ապա դրա արդյունքում ստացված պատասխանների հուսալիությունը բարձրանում է: Էլեկտրոնային հաստատման գործընթացը կարող է ներառել բազմաթիվ եղանակներ էլեկտրոնային ձևով տեղեկատվություն ուղարկողի

<sup>14</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 31:

<sup>15</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

<sup>16</sup> ԱՄՍ 500, պարագրաֆ Ա31:

ինքնությունը ստուգելու համար, օրինակ, կողավորման օգտագործման, էլեկտրոնային թվային ստորագրությունների միջոցով, և կայքի իրականության ստուգման ընթացակարգերի միջոցով:

Ա13. Եթե հաստատող կողմին հաստատման հարցումների կոորդինացման և պատասխանների ապահովման համար օգնում է որևէ երրորդ անձ, աուդիտորը կարող է ընթացակարգեր կատարել որպեսզի հասցեագրի այն ռիսկերը, որ՝

(ա) պատասխանը կարող է ճիշտ աղբյուրից չլինել,

(բ) պատասխանողը կարող է լիազորված չլինել պատասխանելու,

(գ) փոխանցման գործընթացի ազնվությունը կարող է պահպանված չլինել:

Ա14. ԱՄՄ 500-ով աուդիտորից պահանջվում է որոշել, թե արդյոք անհրաժեշտ է ընթացակարգերը ձևափոխել կամ ավելացնել, որպեսզի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկատվության հուսալիության վերաբերյալ կասկածները փարատվեն:<sup>17</sup> Աուդիտորը կարող է որոշել հաստատող կողմի հետ կապի մեջ մտնելու միջոցով ստուգել հաստատման հարցման պատասխանի աղբյուրը և բովանդակությունը: Օրինակ, երբ հաստատող կողմը պատասխանում է էլեկտրոնային փոստով, աուդիտորը կարող է զանգահարել հաստատող կողմին, որպեսզի որոշի, թե արդյոք հաստատող կողմն է, իրականում, ուղարկել պատասխանը: Երբ որևէ հարցում հետ է վերադարձվել աուդիտորին անուղղակի ձևով (օրինակ, քանի որ հաստատող կողմը այն սխալմամբ աուդիտորի փոխարեն հասցեագրել է կազմակերպությանը), աուդիտորը կարող է հաստատող կողմին խնդրել անմիջապես գրավոր ձևով պատասխանել աուդիտորին:

Ա15. Ինքն իրենով, հաստատման հարցման բանավոր պատասխանը չի բավարարում արտաքին հաստատման սահմանմանը, քանի որ այն ուղղակի գրավոր ձևով պատասխան չէ աուդիտորին: Այնուամենայնիվ, հաստատման հարցմանը բանավոր պատասխան ձեռք բերելիս, աուդիտորը կարող է, կախված հանգամանքներից, հաստատող կողմին խնդրել ուղղակի գրավոր ձևով պատասխանել աուդիտորին:

Ա16. Հաստատման հարցման պատասխանը կարող է պարունակել լեզվային սահմանափակում դրա օգտագործման վերաբերյալ: Նման սահմանափակումները պարտադիր չէ որ անվավեր դարձնեն պատասխանի հուսալիությունը որպես աուդիտորական ապացույց:

### *Ոչ հուսալի պատասխաններ (հղում՝ պար.11)*

Ա17. Երբ աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ պատասխանը վստահելի չէ, ապա նա կարող է, ԱՄՄ 315-ի<sup>18</sup> համաձայն, հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատման վերանայման անհրաժեշտություն ունենալ և համապատասխանորեն ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը: Օրինակ, ոչ հուսալի

<sup>17</sup> ԱՄՄ 500, պարագրաֆ 11.

<sup>18</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 31:

պատասխանը կարող է նշել խարդախության ռիսկի գործոնի մասին, որը պահանջում է գնահատում ԱՄՍ 240-ի<sup>19</sup> համաձայն:

*Անպատասխան հարցումներ (հղում՝ պար.12)*

Ա18. Աուդիտորի կողմից կատարվելիք այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի օրինակները ներառում են՝

- դեբիտորական պարտքերի մնացորդների համար՝ կանխիկի հետագա ստացման, առաքման փաստաթղթերի և ժամանակաշրջանի վերջին մոտ իրացումների հատուկ ուսումնասիրություն,
- կրեդիտորական պարտքերի մնացորդների համար՝ հետագա վճարումների կամ երրորդ անձանց հետ նամակագրության, և այլ գրանցումների, ինչպես օրինակ ապրանքների ստացման բեռնագրերի ուսումնասիրություն:

Ա19. Այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալները կախված են նրանից, թե ինչ հաշիվ կամ հավաստում է դիտարկվում: Հաստատման հարցմանը չպատասխանելը կարող է նշել նախկինում չհայտնաբերված էական խեղաթյուրման ռիսկի մասին: Նման իրավիճակներում, աուդիտորը կարող է, ԱՄՍ 315-ի<sup>20</sup> համաձայն, հավաստման մակարդակով էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատման վերանայման անհրաժեշտություն ունենալ, և ձևափոխի պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը: Օրինակ, սպասվածի համեմատ հաստատման հարցման ավելի քիչ պատասխանները, կամ սպասվածից ավելի շատ քանակով պատասխանները, կարող են նշել նախկինում չհայտնաբերված խեղաթյուրման ռիսկի գործոնի մասին, որը պահանջում է գնահատում ԱՄՍ 240-ի<sup>21</sup> համաձայն:

*Երբ դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար (հղում՝ պար.13)*

Ա20. Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է հավաստման մակարդակում էական խեղաթյուրման գնահատված ռիսկ հայտնաբերել, որի համար դրական հաստատման հարցման պատասխանը անհրաժեշտ է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար: Նման հանգամանքներ կարող են առաջանալ, երբ՝

- տեղեկատվությունը, որն առկա է ղեկավարության հավաստումը(ները) հաստատելու համար, առկա է միայն կազմակերպությունից դուրս,
- խարդախության ռիսկի հատուկ գործոնները, ինչպես օրինակ ղեկավարության կողմից վերահսկողությունների շրջանցման ռիսկը, կամ գաղտնի պայմանավորվածության ռիսկը, որը կարող է ներառել մեկ կամ ավելի աշխատակիցներ և/կամ ղեկավարությանը, կանխում են աուդիտորին կազմակերպությունից ստացվող տեղեկատվությանը վստահելուց:

<sup>19</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

<sup>20</sup> ԱՄՍ 315, պարագրաֆ 31:

<sup>21</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 24:

*Բացառություններ (հղում՝ պար.14)*

- U21. Հաստատման հարցման պատասխաններում նկատված բացառությունները կարող են նշել ֆինանսական հաշվետվություններում խեղաթյուրման կամ հնարավոր խեղաթյուրման մասին: Երբ խեղաթյուրում է հայտնաբերվում, ԱՄՍ 240-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է գնահատել, թե արդյոք նման խեղաթյուրումը խարդախության նշան է:<sup>22</sup> Բացառությունները կարող են ուղեցույց տրամադրել միանաման հաստատող կողմերից կամ միանաման հաշիվների համար ստացված պատասխանների որակի մասին: Բացառությունները կարող են նաև նշել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կազմակերպության ներքին վերահսկողության մեջ մեկ կամ ավելի թերությունների մասին:
- U22. Որոշ բացառությունների իրենցից խեղաթյուրումներ չեն ներկայացնում: Օրինակ, աուդիտորը կարող է գալ եզրահանգման, որ հաստատման հարցումների պատասխաններում տարբերությունները՝ արտաքին հաստատման ընթացակարգերի իրականացման ժամկետների, չափման, կամ աշխատակցի կողմից կատարված սխալների պատճառով են:

**Բացասական հաստատումներ (հղում՝ պար.15)**

- U23. Բացասական հաստատման հարցման պատասխան չստանալը միանշանակորեն չի վկայում հաստատման հարցման նախատեսվող հաստատող կողմի կողմից ստացման կամ դրանում պարունակվող տեղեկատվության ճշգրտության ստուգման մասին: Այդպիսով, հաստատող կողմի բացասական հաստատման հարցմանը չպատասխանելը էականորեն ավելի քիչ համոզիչ աուդիտորական ապացույց է ապահովում, քան դրական հաստատման հարցման պատասխանը: Հաստատող կողմերը ավելի մեծ հավանականությամբ կպատասխանեն հաստատման հարցմանը՝ նշելով իրենց անհամաձայնությունը, երբ հարցման տեղեկատվությունը իրենց օգտին չէ, և ավելի քիչ հավանականությամբ կպատասխանեն հակառակ դեպքում: Օրինակ, բանկային ավանդների հաշիվներերը ավելի մեծ հավանականությամբ կպատասխանեն, եթե նրանք կարծեն, որ իրենց հաշվի մնացորդը հաստատման հարցման մեջ թերագնահատված է, սակայն ավելի քիչ հավանական է, որ կպատասխանեն, երբ կարծեն, որ մնացորդը գերագնահատված է: Հետևաբար, բանկային ավանդների հաշվետերերին բացասական հաստատման հարցումներ ուղարկելը կարող է օգտակար ընթացակարգ լինել, երբ դիտարկում ենք թե արդյոք այդ մնացորդները կարող են թերագնահատված լինել, սակայն հավանական չէ, որ այդ ընթացակարգը արդյունավետ կլինի, եթե աուդիտորը փորձում է ապացույց ձեռք բերել մնացորդների գերագնահատման վերաբերյալ:

---

<sup>22</sup> ԱՄՍ 240, պարագրաֆ 35:

**Ձեռք բերված ապացույցների գնահատումը (հղում՝ պար.16)**

Ա24. Երբ գնահատվում են առանձին արտաքին հաստատման հարցումների արդյունքները, աուդիտորը կարող է այդ արդյունքները դասակարգել հետևյալ ձևով՝

(ա) պատասխան համապատասխան հաստատող կողմից, որը նշում է հաստատման հարցման մեջ տրամադրված տեղեկատվության հետ համաձայնություն, կամ տրամադրում է հարցված տեղեկատվությունն առանց բացառության,

(բ) պատասխան, որը համարվում է ոչ հուսալի,

(գ) անպատասխան հարցում,

(դ) պատասխան, որը նշում է բացառության մասին:

Ա25. Աուդիտորի գնահատումը, երբ հաշվի է առնվում այլ աուդիտորական ընթացակարգերի հետ, որոնք աուդիտորը կարող է կատարած լինել, կարող է օգնել աուդիտորին եզրահանգելու, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կամ անհրաժեշտ է հետագա աուդիտորական ապացույցներ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 330-ով:<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> ԱՄՍ 330, պարագրաֆներ 26-27: