

**ԱՄՍ 402**

**ՄՊԱՄԱՐԿՈՂ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԾԱՌԱՅՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻՑ ՕԳՏՎՈՂ  
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԴԻՏԱՐԿՈՒՄՆԵՐ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1-5

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 6

**Նպատակները..... 7**

**Սահմանումներ..... 8**

**Պահանջները**

Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների

վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերումը, ներառյալ ներքին վերահսկողությունը 9-14

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը ..... 15-17

1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին..... 18

Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող

խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատաս-

խանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ..... 19

Օգտագործողի աուդիտորական եզրակացությունը..... 20-22

**Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների

վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերումը, ներառյալ ներքին վերահսկողու-  
թյունը..... Ա1- Ա23

Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը.. Ա24-Ա39

1-ին և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին..... Ա40

Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդա-

խություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխա-

նություն և չուղղված խեղաթյուրումներ..... Ա41

Օգտագործողի աուդիտորական եզրակացությունը..... Ա42-Ա44

<<Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպությունների վերաբերյալ աուդիտորական դիտարկումներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՄ) 402-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՄ) քննարկում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման պարտականությունը, երբ օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում է մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների ծառայությունները: Մասնավորապես, այն կենտրոնանում է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից ԱՄՄ 315<sup>1</sup> և ԱՄՄ 330<sup>2</sup> կիրառման հարցերի շուրջ՝ օգտվող կազմակերպության, այդ թվում՝ աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացումներ ձեռք բերելու նպատակով, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման, ինչպես նաև այդ ռիսկերին արձագանքող հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի նախագծման ու իրականացման համար:

<sup>1</sup> ԱՄՄ 315 <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>

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

2. Շատ կազմակերպություններ իրենց գործունեության զանազան ոլորտներ պայմանագրային կարգով հանձնում են այլ կառույցների, որոնց մատուցած ծառայությունների տիրույթը իր մեջ ներառում է կազմակերպության ուղղորդմամբ առանձին առաջադրանքների կատարումից մինչև կազմակերպության ամբողջական ստորաբաժանումների ու գործառույթների փոխարինումը, ինչպես օրինակ, հարկային օրենսդրության համապատասխանության գործառույթը: Նման կազմակերպությունների կողմից մատուցվող ծառայություններից շատերը անբաժանելի են կազմակերպության գործունեությունից, այնուամենայնիվ, դրանցից ոչ բոլորն են առնչվում աուդիտին:
3. Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունները համարվում են տեղին օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի տեսանկյունից, երբ այդ ծառայություններն ու դրանց նկատմամբ վերահսկողության տարրերը կազմում են օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի մաս, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությանը վերաբերող համապատասխան գործընթացները: Թեև սպասարկող կազմակերպություններում վերահսկողության տարրերի մեծ մասը հավանականորեն առնչվում են ֆինանսական հաշվետվություններին, կարելի է նշել նաև այլ վերահսկողության տարրեր, որոնք նույնպես կարող են առնչվել աուդիտին, ինչպես օրինակ, ակտիվների պահպանությանն ուղղված վերահսկողության տարրերը: Սպասարկող կազմակերպության ծառայություններից օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող համապատասխան գործընթացների մաս են կազմում, եթե այդ ծառայություններն ազդում են.
  - (ա) օգտվող կազմակերպության գործունեության ընթացքում կատարվող գործառնությունների այն դասերի վրա, որոնք էական են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար,
  - (բ) տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS) ու չավտոմատացված համակարգերում կատարվող այն ընթացակարգերի վրա, որոնց միջոցով օգտվող կազմակերպության գործառնությունները սկզբնավորվում, գրանցվում, անհրաժեշտության դեպքում շտկվում, տեղափոխվում են ընդհանուր գրանցամատյան ու ներկայացվում ֆինանսական հաշվետվություններում,
  - (գ) օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների տեղեկատվությունն ու առանձին հաշիվները հիմնավորող համապատասխան հաշվապահական գրանցումների վրա, կատարված էլեկտոնային կամ ոչ էլեկտոնային եղանակով, որոնք գործածվում են օգտվող կազմակերպության գործառնությունների սկզբնավորման, գրանցման, կատարման ու ներկայացման նպատակով: Դա նաև ներառում է ոչ ճիշտ տեղեկատվության շտկումը, և թե ինչ կարգով է տեղեկատվությունը տեղափոխվում ընդհանուր գրանցամատյան,
  - (դ) օգտվող կազմակերպության տեղեկատվական համակարգի կողմից իրադարձությունների ու իրավիճակների ընկալման վրա, բացի այն գործառնություններից, որոնք էական են ֆինանսական հաշվետվությունների համար,

- (ե) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի, ներառյալ կարևոր հաշվապահական հաշվառման գնահատումների ու բացահայտումների վրա, և
- (զ) հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյաններում գրանցումների՝ ներառյալ ոչ տիպային գրանցումների նկատմամբ կիրառվող վերահսկողության հիման վրա, որոնք օգտագործվում են գրանցելու չկրկնվող, անսովոր ու համապատասխանեցնող գործառնություններն ու ճշգրտումները:

- 4. Սպասարկող կազմակերպության մատուցած ծառայությունների վերաբերյալ օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու ծավալը կախված է օգտվող կազմակերպությանը մատուցած ծառայությունների բնույթից ու նշանակությունից և դրանց աուդիտին վերաբերվելու հանգամանքից:
- 5. Սույն ԱՄՄ-ը չի կիրառվում ֆինանսական հաստատությունների կողմից տրամադրվող այն ծառայությունների նկատմամբ, որոնց գործառնությունները սահմանափակվում են կազմակերպության ունեցած հաշվի վարմամբ, հատկապես կազմակերպության կողմից թույլատրման ենթակա գործառնություններով, ինչպես օրինակ, բանկի կողմից չեկային հաշվի գործառնությունների կատարումը կամ բրոքերի կողմից արժեթղթային գործառնությունների կատարումը: Ավելին, սույն ԱՄՄ-ն չի կիրառվում այնպիսի գործառնությունների աուդիտի նպատակով, որոնք ծագում են այլ կազմակերպություններում, ինչպես ընկերակցություններում, բաժնետիրական ընկերություններում և համատեղ կազմակերպություններում, ունեցած սեփականության իրավունքից ստացվող ֆինանսական օգուտներից, երբ սեփականատիրական օգուտները հաշվառվում են սեփականատերերի համար ու ներկայացվում են սեփականատերերին:

## **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

## **Նպատակը**

- 7. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի նպատակները, երբ օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները, բերված են ստորև՝

- (ա) ձեռք բերել պատկերացում սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների բնույթի ու նշանակության, նաև աուդիտին առնչվող օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վրա այդ ծառայությունների ազդեցության վերաբերյալ, որը բավարար կլինի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար և
- (բ) նախագծել ու իրականացնել այդ ռիսկերին արձագանքող աուդիտորական ընթացակարգեր:

## Մահմանումներ

ԱՄՄ-երի իմաստով, ստորև ներկայացված հասկացություններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

- (ա) օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրեր՝ վերահսկողության տարրեր, որոնք ըստ սպասարկող կազմակերպության կողմից ծառայությունների նախագծման ժամանակ արված ենթադրության, կգործադրվեն օգտվող կազմակերպությունների կողմից, և որոնք ներկայացվում են սպասարկող կազմակերպության համակարգի նկարագրության մեջ, եթե դրանք անհրաժեշտ են դիտվում վերահսկողության նպատակներին հասնելու տեսանկյունից,
- (բ) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու կառուցվածքի մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՄ-ում այսուհետ՝ 1-ին տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է՝
  - (i) նկարագրություն՝ պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու առնչվող վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք նախագծվել ու իրականացվել են նախանշված ամսաթվի դրությամբ, և
  - (ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն՝ ռոջամիտ երաշխիքի արտահայտման նպատակով, որը ներառում է սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների և առնչվող վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու նախանշված նպատակներին հասնելու համար վերահսկողության տարրերի կառուցվածքի պիտանելիության վերաբերյալ,
- (գ) Մսպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու գործառնական արդյունավետության մասին հաշվետվություն (սույն ԱՄՄ-ում այսուհետ՝ 2-րդ տեսակի հաշվետվություն): Հաշվետվություն, որը բովանդակում է՝

- (i) նկարագրություն՝ պատրաստված սպասարկող կազմակերպության ղեկավարության կողմից սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու համապատասխան վերահսկողության տարրերի նախանշված ամսաթվի դրությամբ կամ նախանշված ժամանակաշրջանում նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ, և որոշ դեպքերում, նախանշված ժամանակաշրջանի ընթացքում դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ, և
- (ii) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացություն՝ ողջամիտ երաշխիքի արտահայտման նպատակով, որը ներառում է՝
  - ա. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը սպասարկող կազմակերպության համակարգի, վերահսկողության նպատակների ու առնչվող վերահսկողության տարրերի, նախանշված նպատակներին հասնելու համար վերահսկողության տարրերի կառուցվածքի պիտանելիության և վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության նկարագրության վերաբերյալ, և
  - բ. սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից անցկացված վերահսկողության տարրերի ստուգումների ու դրանց արդյունքների նկարագրություն,
- (դ) սպասարկող կազմակերպության աուդիտոր՝ աուդիտոր, ով սպասարկող կազմակերպության պահանջով սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ տալիս է հավաստիացման հաշվետվություն,
- (ե) սպասարկող կազմակերպություն՝ երրորդ կողմ հանդիսացող կազմակերպություն (կամ երրորդ կողմ հանդիսացող կազմակերպության սեզմենտ), որը ծառայություններ է մատուցում օգտվող կազմակերպություններին, և այդ ծառայությունները հանդիսանում են օգտվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս,
- (զ) սպասարկող կազմակերպության համակարգ՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից նախագծվող, իրականացվող կամ պահպանվող կարգեր ու ընթացակարգեր՝ օգտվող կազմակերպություններին սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության մեջ ընդգրկված ծառայությունների տրամադրման համար,
- (է) ենթասպասարկող կազմակերպություն՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից ներգրավված մեկ այլ սպասարկող կազմակերպություն՝ օգտվող կազմակերպություններին մատուցվող ծառայությունների մի մասն իրականացնելու համար, որոնք օգտվող կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս են կազմում,

- (ը) օգտվող կազմակերպության աուդիտոր՝ աուդիտոր, ով անցկացնում է օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը ու տրամադրում եզրակացություն,
- (թ) օգտվող կազմակերպություն՝ կազմակերպություն, որն օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները, և որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվում են աուդիտի:

## Պահանջներ

### Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների՝ այդ թվում նաև ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը

9. ԱՄՄ 315<sup>3</sup>-ի համաձայն օգտվող կազմակերպության վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է ձեռք բերի իմացություն, թե ինչպես է օգտվող կազմակերպությունն օգտագործում սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները օգտվող կազմակերպության գործունեության ընթացքում, ներառյալ (հղում՝ պար.Ա1-Ա2).
  - (ա) սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթն ու այդ ծառայությունների նշանակությունը օգտվող կազմակերպությունների համար, այդ թվում՝ դրանց ազդեցությունը օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության համակարգի վրա (հղում՝ պար.Ա3-Ա5),
  - (բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից ներգործության ենթարկվող գործառնությունների կատարման կամ հաշիվների կամ ֆինանսական հաշվետվական ընթացակարգերի բնույթն ու էականությունը (հղում՝ պար.Ա6),
  - (գ) սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը (հղում՝ պար.Ա7),
  - (դ) սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունների, այդ թվում՝ համապատասխան պայմանագրային պայմանների՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառնությունների բնույթը (հղում՝ պար.Ա8-Ա11):
10. ԱՄՄ 315-ի <sup>4</sup> համաձայն աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության համակարգի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը պետք է գնահատի օգտվող կազմակերպության աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք վերաբերում են

<sup>3</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 11

<sup>4</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 12

սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրված ծառայություններին, այդ թվում՝ այն վերահսկողության տարրերի նախագծումն ու իրագործումը, որոնք կիրառվում են սպասարկող կազմակերպության կողմից կատարվող գործառնությունների նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա12-Ա14):

11. Օգտվողի աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ձեռք է բերվել բավարար տեղեկատվություն՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցող ծառայությունների բնույթի ու նշանակության և օգտվող կազմակերպության աուդիտին վերաբերող ներքին վերահսկողության համակարգի վրա դրանց ազդեցության վերաբերյալ, որպեսզի հիմք ապահովվի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման և գնահատման համար:
12. Եթե օգտվող կազմակերպության աուդիտորն անկարող է օգտվող կազմակերպությունից ձեռք բերել բավարար տեղեկատվություն, ապա նա այդ տեղեկատվությունը պետք է ձեռք բերի հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի կատարմամբ՝
  - (ա) ձեռք բերել 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե դրանք առկա են,
  - (բ) օգտվող կազմակերպության միջոցով կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ՝ որոշակի տեղեկատվության ձեռք բերման նպատակով,
  - (գ) այցելել սպասարկող կազմակերպություն ու իրականացնել ընթացակարգեր, որոնք անհրաժեշտ տեղեկատվություն կապահովեն սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ,
  - (դ) ներգրավել այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ անհրաժեշտ տեղեկատվության ապահովման նպատակով ընթացակարգերի կատարման համար:

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումը օգտվողի աուդիտորի կողմից՝ սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերմանը օժանդակելու նպատակով*

13. 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ ու համապատասխան լինելն որոշելու ժամանակ, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը պետք է համոզված լինի հետևյալ հարցերի շուրջ՝
  - (ա) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտական ունակությունը և սպասարկող կազմակերպությունից անկախությունը,
  - (բ) չափանիշների համապատասխանությունը, որոնց համաձայն հրապարակվել են 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները (հղում՝ պար.Ա21):



14. Եթե օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նախագծման ու իրականացման վերաբերյալ ըմբռնմանը օժանդակելու նպատակով պլանավորում է, որպես աուդիտորական ապացույցներ օգտագործել 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները, ապա օգտվողի աուդիտորը պետք է՝
- (ա) գնահատի, թե սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունն ու կառուցվածքն արդյոք այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որը կհամապատասխանի օգտվողի աուդիտորի նպատակներին,
  - (բ) գնահատի հաշվետվության միջոցով ստացված աուդիտորական ապացույցների բավականաչափ լինելն ու համապատասխանությունը՝ օգտվող կազմակերպության աուդիտին առնչվող ներքին վերահսկողության համակարգի մասին ըմբռնման ձեռք բերման տեսանկյունից, և
  - (գ) որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության կողմից առանձնացված օգտվող կազմակերպության վերահսկողության ավելադիր տարրերը արդյոք առնչվում են օգտվող կազմակերպությանը, եթե այո, ապա պատկերացում կազմի, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու գործադրել է նման վերահսկողության տարրեր (հղում՝ պար.Ա22-Ա23):

#### **Էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերին արձագանքումը**

15. Գնահատված ռիսկերին ԱՄՍ 330-ի համաձայն արձագանքման ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը պետք է՝
- (ա) օգտվող կազմակերպության գրառումներից որոշի, թե արդյոք առկա են բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններին առնչվող հավաստումների վերաբերյալ, և եթե ոչ, ապա՝
  - (բ) իրականացնի լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով կամ ներգրավի այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ օգտվողի աուդիտորի անունից այդ ընթացակարգերի կատարման համար (հղում՝ պար.Ա24-Ա28):

#### *Վերահսկողության ստուգումներ*

16. Երբ օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, օգտվողի աուդիտորը հետևյալ ընթացակարգերից մեկի կամ մի քանիսի իրականացմամբ պետք է ձեռք բերի աուդիտորական ապացույցներ այդ

վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ (հղում՝ պար.Ա29-Ա30).

(ա) ձեռք բերել 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, եթե այն առկա է,

(բ) իրականացնել սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության ստուգումներ, կամ

(գ) ներգրավել այլ աուդիտորի՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի անունից վերահսկողության թեստեր իրականացնելու համար (հղում՝ պար.Ա29-Ա30):

**2-րդ տեսակի հաշվետվության օգտագործումը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն**

17. Եթե, պարագրաֆ 16 (ա)-ին համապատասխան, օգտվողի աուդիտորը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, պլանավորում է օգտագործել 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը, ապա օգտվողի աուդիտորը ռիսկի գնահատմանն օժանդակելու նպատակով պետք է որոշի, թե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունն արդյոք ապահովում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության տարրերի արդյունավետության վերաբերյալ՝

(ա) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու գործառնական արդյունավետության մասին տեղեկատվությունն այնպիսի ամսաթվի դրությամբ կամ այնպիսի ժամանակաշրջանի համար է, որ համապատասխանում է օգտվողի աուդիտորի նպատակներին,

(բ) որոշելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության կողմից առանձնացված օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրերը առնչվում են օգտվող կազմակերպությանը, եթե այո, ապա՝ պատկերացում կազմելով, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունը նախագծել ու իրականացրել է նման վերահսկողության տարրեր, եթե այո, ապա՝ ստուգելով դրանց գործառնական արդյունավետությունը,

(գ) գնահատելով վերահսկողության տարրերի ստուգումների ընդգրկման ժամանակաշրջանի համապատասխանությունը և վերահսկողության տարրերի ստուգումների իրականացումից հետո անցած ժամանակահատվածը, և

(դ) գնահատելով, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից իրականացված վերահսկողության ստուգումներն ու դրանց արդյունքները՝ նկարագրված սպասարկող կազմակերպության

աուդիտորական եզրակացության մեջ, վերաբերում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության հավաստումներին և արդյոք սպասելի է և քաղաքականապես ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատման հիմնավորման համար (հղում՝ պար.Ա31-Ա39):

## **1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին**

18. Եթե օգտվողի աուդիտորը պլանավորում է օգտագործել 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրված ծառայություններին, իսկ այդ ծառայություններն առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ապա օգտվողի աուդիտորը ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների նկատմամբ պետք է կիրառի սույն ԱՄՄ-ի պահանջները (հղում՝ պար.Ա40):

## **Սպասարկող կազմակերպության գործունեության վերաբերող խարդախություններ, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չուղղված խեղաթյուրումներ**

19. Օգտվողի աուդիտորը պետք է հարցումներ կատարի օգտվող կազմակերպության ղեկավարությանը, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպությունն օգտվող կազմակերպությանը տեղեկացրել է կամ օգտվող կազմակերպությունն այլ կերպ իրազեկված է իր ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցություն ունեցող որևէ խարդախության, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության ու չուղղված խեղաթյուրումների մասին: Օգտվողի աուդիտորը պետք է գնահատի, թե նման հարցերը ինչ ազդեցություն կունենան օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվող հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների, ներառյալ օգտվողի աուդիտորի եզրահանգումների ու օգտվողի աուդիտորի եզրակացության վրա (հղում՝ պար.Ա41):

## **Օգտվող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը**

20. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը, ԱՄՄ 705-ին<sup>5</sup> համապատասխան, պետք է ձևափոխի օգտվողի աուդիտորի եզրակացության մեջ արտահայտված կարծիքը, եթե օգտվողի աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցված ծառայությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար.Ա42):
21. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը չձևափոխված կարծիք պարունակող իր եզրակացության մեջ չպետք է հղում կատարի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, եթե այդպես վարվելը չի պահանջվում օրենքով կամ

<sup>5</sup> ԱՄՄ 705 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>, պարագրաֆ 6

այլ իրավական ակտով: Եթե նման հղման կատարումը պահանջվում է օրենքով կամ այլ իրավական ակտով, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա43):

22. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին հղման կատարումը տեղին է օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման ընկալման տեսանկյունից, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորի եզրակացությունը պետք է մատնանշի, որ նման հղման կատարումը չի նվազեցնում օգտվող կազմակերպության աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական կարծիքի նկատմամբ (հղում՝ պար.Ա44):

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների՝ այդ թվում նաև ներքին վերահսկողության վերաբերյալ պատկերացում կազմելը

*Տեղեկատվության աղբյուրները (հղում՝ պար.9)*

- Ա1. Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթի վերաբերյալ տեղեկատվությունը կարող է ձեռք բերվել մի շարք աղբյուրներից, ինչպես օրինակ.
- օգտագործողի ձեռնարկներից,
  - համակարգի ընդհանուր ուսումնասիրություն պարունակող տեղեկատվությունից,
  - տեխնիկական ձեռնարկներից,
  - օգտվող կազմակերպության և ծառայություն մատուցող կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրերից կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերից,
  - ծառայություն մատուցող կազմակերպությունների, ներքին աուդիտորների կամ կանոնակարգող մարմինների կողմից պատրաստված սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվություններից,
  - ծառայություն մատուցող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացություններից, ներառյալ ղեկավարությանն ուղղված նամակները, եթե դրանք առկա են:
- Ա2. Սպասարկող կազմակերպության հետ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի ունեցած փորձառության շնորհիվ ձեռք բերվող իմացությունը, ինչպես օրինակ, այլ աուդիտորական առաջադրանքների իրականացման փորձը, նույնպես կարող է օգտակար լինել սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բնույթի մասին ընկալում ձեռք բերելիս: Դա կարող է հատկապես օգտակար լինել, եթե նման ծառայությունների առնչությամբ սպասարկող կազմակերպության ներգրավումն ու գործադրվող վերահսկողության տարրերը միօրինականացված են:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների բնույթը* (հղում՝ պար.9(ա))

Ա3. Օգտվող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպություն, օրինակ, մի կազմակերպություն, որը կատարում է գործառնություններ ու պահպանում համապատասխան հաշվետվողականություն կամ գրանցում է գործառնություններ ու մշակում դրանց առնչվող տվյալները: Որպես նման ծառայություններ մատուցող սպասարկող կազմակերպությունների օրինակ կարող են դիտվել բանկային փոխադարձ վստահության (տրաստային) բաժանմունքները, որոնք ներդնում ու սպասարկում են աշխատողների ու այլ անձանց հատուցումների պլանին ուղղված հատկացումները, հիպոթեքային բանկային կառույցները, որոնք այլ անձանց համար կատարում են գրավի սպասարկում, համակարգչային ծրագրային ծառայությունների մատակարարները, որոնք ապահովում են համակարգչային ծրագրային փաթեթներ և հաճախորդների ֆինանսական ու գործառնական գործարքների իրականացման հնարավորություն ընձեռող տեխնոլոգիական միջավայր:

Ա4. Սպասարկող կազմակերպությունների կողմից մատուցվող, աուդիտին վերաբերող ծառայությունների օրինակներ են՝

- օգտվող կազմակերպության հաշվապահական գրանցումների կատարում,
- ակտիվների կառավարում,
- որպես օգտվող կազմակերպության գործակալ՝ գործառնությունների սկզբնավորում, գրանցում կամ մշակում:

#### **Հատուկ նկատառումներ առավել փոքր կազմակերպությունների համար**

Ա5. Առավել փոքր կազմակերպությունները կարող են օգտագործել արտաքին հաշվապահական ծառայություններ, որոնք ընդգրկում են առանձին գործառնությունների կատարումից (օրինակ, աշխատավարձի գծով հարկերի վճարում) ու դրանց նկատմամբ հաշվապահական գրանցումների վարումից մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում: Նմանօրինակ ծառայություններ տրամադրող կազմակերպության ներգրավումն իր ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման նպատակով, առավել փոքր կազմակերպության ղեկավարությանը, և երբ համապատասխան է, նաև կառավարման համար պատասխանատու անձանց չի ազատում ֆինանսական հաշվետվությունների առնչությամբ ունեցած իրենց պարտականություններից<sup>6</sup>:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից կատարվող գործառնությունների բնույթն ու էականությունը* (հղում՝ պար.9(բ))

<sup>6</sup> ԱՄՄ 200 <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>>, պարագրաֆ 4 և Ա2-Ա3

Ա6. Սպասարկող կազմակերպությունը կարող է սահմանել կարգեր ու ընթացակարգեր, որոնք իրենց ազդեցությունն են ունենում օգտվող կազմակերպության ներքին վերահսկողության վրա: Սույն կարգերն ու ընթացակարգերը, ֆիզիկապես ու գործառնությունների առումով, որոշ աստիճանով անջատ են օգտվող կազմակերպությունից: Սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունն օգտվող կազմակերպության վերահսկողության համար կախված է սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բնույթից, այդ թվում՝ օգտվող կազմակերպության համար կատարվող գործառնությունների բնույթից ու էականությունից: Որոշակի իրավիճակներում, կատարված գործառնություններն ու հաշիվները, որոնք կրել են սպասարկող կազմակերպության ազդեցությունը, կարող են էական չլինել օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների համար, սակայն կատարված գործառնությունների տեսակը կարող է լինել նշանակալի, իսկ օգտվող աուդիտորը կարող է որոշել, որ նման հանգամանքներում անհրաժեշտ է ձեռք պատկերացում կազմել համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ:

*Սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցությունը* (հղում՝ պար.9(գ))

Ա7. Սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունը օգտվող կազմակերպության վերահսկողության համար նաև կախված է սպասարկող կազմակերպության գործունեության ու օգտվող կազմակերպության գործունեության փոխադարձ ազդեցության աստիճանից: Փոխադարձ ազդեցության աստիճանը վերաբերվում է այն չափին, որով օգտվող կազմակերպությունը ունակ է և նպատակահարմար է գտնում գործադրել արդյունավետ վերահսկողության տարրեր՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից իրականացվող գործառնությունների նկատմամբ: Օրինակ, բարձր աստիճանի փոխադարձ ազդեցություն գոյություն ունի սպասարկող կազմակերպության գործունեության և օգտվող կազմակերպության գործունեության միջև, երբ օգտվող կազմակերպությունը թույլատրում է գործառնությունները, իսկ սպասարկող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում է դրանք: Նման հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպության համար գործնական կլինի վերահսկողության տարրեր գործադրել այսպիսի գործառնությունների նկատմամբ: Մյուս կողմից, երբ սպասարկող կազմակերպությունն է սկզբնավորում կամ սկզբնապես գրանցում օգտվող կազմակերպության գործառնությունները, իսկ օգտվող կազմակերպությունը կատարում ու հաշվառում դրանք, ապա փոքր աստիճանի փոխազդեցություն կա երկու կազմակերպությունների միջև: Այդպիսի հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպությունը կարող է ունակ չլինել կամ նպատակահարմար չգտնել գործադրելու արդյունավետ վերահսկողության տարրեր նման գործառնությունների նկատմամբ և կարող է հիմնվել սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության վրա:

**Սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերությունների բնույթը (հղում՝ պար. 9(դ))**

Ա8. Օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև կնքված պայմանագրերը կամ ծառայության մատուցման համաձայնագրերը կարող են նախատեսել հարցեր, ինչպես օրինակ՝

- օգտվող կազմակերպությանը տրամադրմանը ենթակա տեղեկատվությունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից ստանձնած գործառնությունների մեջ ընդգրկված գործառնությունների սկզբնավորման պարտականությունը,
- կանոնակարգող մարմինների պահանջների իրականացումը, որոնք վերաբերվում են կատարվող գրառումների ձևին կամ դրանց նկատմամբ մուտք ունենալուն,
- օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող փոխհատուցումը գործառնությունների կատարման ձախողման դեպքում, եթե դա ամրագրված է,
- արդյոք սպասարկող կազմակերպությունը պետք է տրամադրի հաշվետվություն իր վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, և եթե այո, ապա՝ արդյոք այդ հաշվետվությունը կլինի 1-ին տեսակի, թե 2-րդ տեսակի,
- արդյոք օգտվողի աուդիտորն իրավունք ունի մուտք ունենալ դեպի սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության հաշվապահական գրանցումներ և աուդիտի անցկացման համար անհրաժեշտ այլ տեղեկատվություն,
- արդյոք համաձայնագիրն թույլ է տալիս ուղղակի հաղորդակցում օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև:

Ա9. Ուղղակի կապ գոյություն ունի սպասարկող կազմակերպության ու օգտվող կազմակերպության միջև և սպասարկող կազմակերպության ու սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև: Այդ հարաբերությունները անպայմանորեն ուղղակի կապ չեն ստեղծում օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև: Երբ օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև ուղղակի կապ չկա, նրանց միջև հաղորդակցումը սովորաբար տարվում է օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջոցով: Կարող է նաև ուղղակի կապ ստեղծվել օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի միջև՝ հաշվի առնելով գործին առնչվող բարոյական ու գաղտնապահության նկատառումները: Օգտվողի աուդիտորը, օրինակ, կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, ինչպես օրինակ,

- (ա) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի ստուգումներ, կամ
- (բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների, գործառնությունների ու մնացորդների նկատմամբ համապարփակ ընթացակարգեր:

## Հատուկ նկատառումներ հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար

Ա10. Հանրային ոլորտի կազմակերպություններն ընդհանուր առմամբ ունեն օրենսդրությամբ սահմանված մուտք ունենալու լայն իրավունքներ: Այնուամենայնիվ, կարող են լինել այնպիսի իրավիճակներ, երբ մուտք ունենալու նման իրավունքներ առկա չեն, օրինակ, երբ սպասարկող կազմակերպությունը տեղակայված է տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում: Նման դեպքերում, հանրային ոլորտի աուդիտորը կարիք կունենա ձեռք բերել իմացություն տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում գործող օրենսդրության վերաբերյալ, որպեսզի որոշի, թե կարող են արդյոք ձեռք բերվել համապատասխան մուտքի իրավունքներ: Հանրային ոլորտի աուդիտորը կարող է նաև ձեռք բերել կամ պահանջել օգտվող կազմակերպությունից մուտքի իրավունքներ ներառել օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև կնքվող յուրաքանչյուր պայմանագրային համաձայնության մեջ:

Ա11. Հանրային ոլորտի աուդիտորները կարող են նաև ներգրավել այլ աուդիտորի՝ վերահսկողության թեստեր կամ համապարփակ ընթացակարգեր իրականացնելու համար՝ օրենքների, այլ նորմատիվ իրավական ակտերի կամ այլ իրական ակտերի պահանջներին համապատասխան:

*Սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայություններին առնչվող վերահսկողության տարրերի ըմբռնումը (հղում՝ պար.10)*

Ա12. Օգտվող կազմակերպությունը սպասարկող կազմակերպության ծառայությունների նկատմամբ կարող է հաստատել վերահսկողության տարրեր, որոնք կարող են ստուգվել օգտվողի աուդիտորի կողմից, և որը կարող է օգտվողի աուդիտորին հնարավորություն տալ հետևություն անելու, որ առնչվող հավաստումներից մի քանիսի կամ բոլորի նկատմամբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը արդյունավետորեն են գործում՝ առանց հաշվի առնելու սպասարկող կազմակերպության գործադրած վերահսկողության տարրերը: Եթե օգտվող կազմակերպությունն, օրինակ, օգտագործում է սպասարկող կազմակերպության ծառայությունները աշխատավարձի գծով գործառնությունների կատարման նպատակով, ապա օգտվող կազմակերպությունը կարող է վերահսկողության տարրեր սահմանել աշխատավարձի տեղեկատվության ներկայացման ու ստացման վրա, որը կարող է կանխարգելել կամ հայտնաբերել էական խեղաթյուրումները: Այդպիսի վերահսկողության տարրերը ներառում են՝

- սպասարկող կազմակերպությանը ներկայացված տվյալների համեմատումը այդ տվյալների մշակումից հետո սպասարկող կազմակերպությունից ստացվող տեղեկատվության վերաբերյալ զեկուցումների հետ,
- աշխատավարձի գումարներից առանձնացված ընտրանքի վերահաշվարկում՝ գրասենյակային աշխատանքի ճշգրտությունը ստուգելու համար և աշխատավարձի ընդհանուր գումարի դիտարկում՝ դրա հիմնավորված լինելու տեսանկյունից:



Ա13. Այդպիսի իրավիճակում, օգտվողի աուդիտորը կարող է իրականացնել աշխատավարձի գործառնությունների նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության ստուգումներ, որն օգտվողի աուդիտորի համար հիմք կապահովի եզրակացնելու, որ օգտվող կազմակերպության աշխատավարձի գործառնություններին առնչվող հավաստումների համար վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն:

Ա14. Ինչպես նշված է ԱՄՄ 315-ում<sup>7</sup>, օգտվողի աուդիտորը, կապված որոշ ռիսկերի հետ, կարող է անել դատողություն, որ հնարավոր կամ գործնական չէ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել միան համապարփակ ընթացակարգերի կիրառմամբ: Նման ռիսկերը կարող են վերաբերվել սովորական ու նշանակալի գործառնությունների դասերի ու հաշիվների մնացորդների ոչ ճշգրիտ կամ անավարտ գրանցումներին, որոնց առանձնահատկությունները հաճախ թույլ են տալիս դրանք ենթարկել բարձր ավտոմատացված մշակման՝ փոքր աստիճանի չավտոմատացված կամ ընդհանրապես առանց դրա միջամտության: Ավտոմատացված մշակման այդպիսի առանձնահատկություններ կարող են հատկապես առկա լինել, երբ օգտվող կազմակերպությունը ներգրավում է սպասարկող կազմակերպություն: Նման դեպքերում, այդպիսի ռիսկերի նկատմամբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը տեղին են համարվում աուդիտի տեսանկյունից, և օգտվողի աուդիտորից պահանջվում է պատկերացում կազմել դրանց վերաբերյալ ու գնահատել այդ վերահսկողության տարրերը՝ սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 9-ի և 10-ի համաձայն:

*Հետագա աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ օգտվող կազմակերպությունից չի կարող ձեռք բերվել բավարար իմացություն (հղում՝ պար.12)*

Ա15. Օգտվողի աուդիտորի որոշումը, թե, կապված օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպություն ներգրավելու հետ, պարագրաֆ 12-ում նշված որ ընթացակարգերը՝ առանձին կամ միասին վերցրած, պետք է ձեռնարկել, որպեսզի ձեռք բերվի էական խեղաթյուրումների հայտնաբերման ու գնահատման համար հիմք սպահովող անհրաժեշտ տեղեկատվություն, կարող է կրել այնպիսի հանգամանքների ազդեցությունը, ինչպիսիք են օրինակ՝

- օգտվող և սպասարկող կազմակերպությունների մեծությունը,
- օգտվող կազմակերպության գործառնությունների բարդությունը և սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունների բարդությունը,
- սպասարկող կազմակերպության գտնվելու վայրը (օրինակ, օգտվողի աուդիտորը կարող է որոշել ներգրավել այլ աուդիտորի սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ իր անունից ընթացակարգեր իրականացնելու համար, եթե սպասարկող կազմակերպությունը գտնվում է փոքր հեռավորության վրա),

---

<sup>7</sup> ԱՄՄ 315, պարագրաֆ 30

- ակնկալվում է արդյոք, որ ընթացակարգը կամ ընթացակարգերը օգտվողի աուդիտորին արդյունավետ կերպով կտրամադրեն բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,
- օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև գոյություն ունեցող հարաբերության բնույթը:

Ա16. Սպասարկող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին՝ նրա վերահսկողության տարրերի նկարագրության ու կառուցվածքի վերաբերյալ (1-ին տեսակի) կամ իր վերահսկողության տարրերի նկարագրության, կառուցվածքի ու դրանց գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ (2-րդ տեսակի) հաշվետվություններ ներկայացնելու համար: 1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները կարող են հրապարակվել ըստ [առաջարկվող] Հավաստիացման առաջադրանքների մասին 3402<sup>8</sup> միջազգային ստանդարտի (ՀԱՄՍ) կամ ըստ ստանդարտների հաստատման համար լիազորություն կամ ճանաչում ունեցող կազմակերպության կողմից հաստատված ստանդարտների (որը կարող է դրանք նույնացնել այլ անվանումներով, օրինակ, Ա տեսակի և Բ տեսակի հաշվետվություններ) պահանջների:

Ա17. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության առկա լինելը կախված է նրանից, թե սպասարկող կազմակերպության և օգտվող կազմակերպության միջև պայմանագիրն արդյոք պարունակում է պայման՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից նման հաշվետվության հրապարակման վերաբերյալ: Գործնական նկատառումներից ելնելով՝ սպասարկող կազմակերպությունը նաև կարող է կատարել ընտրություն, թե արդյոք օգտվող կազմակերպությունների համար անհրաժեշտ է հրապարակել 1-ին տեսակի, թե 2-րդ տեսակի հաշվետվություն: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, օգտվող կազմակերպությունների համար կարող են առկա չլինել ոչ 1-ին տեսակի և ոչ 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ:

Ա18. Որոշ հանգամանքներում, օգտվող կազմակերպությունը պայմանագրային կարգով իր մեկ կամ մի քանի առավել կարևոր տնտեսական օղակները կամ գործառույթները կարող է հանձնել մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպությունների, ինչպես օրինակ, հարկերի պլանավորման ու համապատասխանության ամբողջական գործառույթը կամ ֆինանսական ու հաշվապահական գործառույթը կամ վերստուգողի գործառույթը: Քանի որ նման հանգամանքներում սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվությունը կարող է առկա չլինել, սպասարկող կազմակերպություն այցելության կատարումը օգտվողի աուդիտորի համար կարող է լինել ամենարդյունավետ ընթացակարգը, քանի որ, մեծ է օգտվող և սպասարկող կազմակերպությունների ղեկավարությունների միջև ուղղակի շփումների հնարավորությունը:

<sup>8</sup> [առաջարկվող] ՀԱՄՍ <<Հավաստիացման հաշվետվություն երրորդ կողմ հանդիսացող սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ>>:

Ա19. Ընթացակարգերի իրականացման համար կարող է ներգրավվել այլ աուդիտոր, ով անհրաժեշտ տեղեկատվություն կապահովի սպասարկող կազմակերպության համապատասխան վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ: Եթե 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը հրապարակվել է, ապա այդ ընթացակարգերի իրականացման համար օգտվողի աուդիտորը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորին, որովհետև սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ընթացիկ հարաբերության մեջ է սպասարկող կազմակերպության հետ: Այլ աուդիտորի աշխատանքն օգտագործող օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է ուղեցույցներ ստանալ ԱՄՄ 600-ում<sup>9</sup>, քանի որ այն առնչվում է այլ աուդիտորի սահմանմանը (այդ թվում՝ աուդիտորի անկախությանն ու մասնագիտական ունակությունը), այլ աուդիտորին աշխատանքներում ներգրավվմանը՝ այդ աշխատանքների բնույթը, ծավալները ու ժամկետները պլանավորելու ու ձեռք բերվող աուդիտորական ապացույցների բավականաչափությունն ու համապատասխանությունը գնահատելու ընթացքում:

Ա20. Օգտվող կազմակերպությունը կարող է ներգրավել սպասարկող կազմակերպություն, որն իր հերթին ներգրավում է ենթասպասարկող կազմակերպություն՝ օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող ծառայությունների մի մասի մատուցման նպատակով, որոնք կազմում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությանն առնչվող տեղեկատվական համակարգի մաս: Ենթասպասարկող կազմակերպությունը կարող է լինել սպասարկողից անջատ կազմակերպություն կամ կարող է կապակցված լինել սպասարկող կազմակերպությանը: Այն իրավիճակներում, երբ օգտագործվում են մեկ կամ մի քանի սպասարկող կազմակերպություններ, օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև փոխհարաբերությունները ընդլայնվում են՝ ընդգրկելով օգտվող կազմակերպության, սպասարկող կազմակերպության և ենթասպասարկող կազմակերպությունների միջև փոխհարաբերությունները: Այդ փոխհարաբերության աստիճանը, ինչպես նաև սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպասարկող կազմակերպությունների կողմից կատարվող գործառնությունների բնույթն ու էականությունը, օգտվողի աուդիտորի կողմից դիտարկման ենթակա ամենակարևոր գործոններն են՝ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի համար սպասարկող կազմակերպության ու ենթասպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նշանակությունը որոշելիս:

---

<sup>9</sup> ԱՄՄ 600 <<Հատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)>>, պարագրաֆ 2-ը շարադրում է՝ <<Աուդիտորը սույն ԱՄՄ-ը, անհրաժեշտության դեպքում հարմարեցված ըստ հանգամանքների, կարող է դիտել օգտակար, երբ ներգրավում է այլ աուդիտորների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, որոնք խմբի ֆինանսական հաշվետվություններ չեն...>>: Տես նաև ԱՄՄ 600-ի պարագրաֆ 19-ը

*1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվությունների օգտագործումը օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության վերաբերյալ ըմբռնման ձեռք բերմանը օժանդակելու նպատակով (հղում՝ պար.13-14)*

Ա21. Օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերաբերյալ հարցումներ կարող է կատարել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի մասնագիտացված կառույցին կամ այլ մասնավոր գործունեությամբ զբաղվող մասնագետի, նաև պարզի, թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ենթակա է կանոնակարգային վերահսկողության: Մասնավոր կազմակերպության աուդիտորը կարող է գործել տարբեր իրավասությանը ենթակա տարածքում, որտեղ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ հաշվետվությունների նկատմամբ սահմանվում են տարբեր ստանդարտներ, և օգտվող կազմակերպությունը սպասարկող կազմակերպության կիրառած ստանդարտների մասին տեղեկատվություն կարող է ձեռք բերել այդ ստանդարտները հաստատող կազմակերպության միջոցով:

Ա22. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը, օգտվող կազմակերպության տեղեկատվության հետ միասին, կարող է օժանդակել աուդիտորին պատկերացում կազմելու հետևյալի մասին՝

- (ա) օգտվող կազմակերպության գործառնությունների մշակման վրա ազդեցություն ունեցող սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի զանազան կողմերը, ներառյալ ենթասպասարկող կազմակերպության ներգրավումը,
- (բ) էական գործառնությունների հոսքը սպասարկող կազմակերպության միջով՝ որոշելու գործառնությունների հոսքի այն հատվածները, որտեղ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջանալ էական խեղաթյուրումներ,
- (գ) սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության նպատակները, որոնք առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հավաստումներին, և
- (դ) թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը համապատասխանորեն են նախագծված և իրականացվում՝ կանխարգելելու կամ հայտնաբերելու կատարման սխալները, որոնք կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջ բերել էական խեղաթյուրումներ:

1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները կարող են օժանդակել աուդիտորին բավարար չափով պատկերացում կազմել՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար: 1-ին տեսակի հաշվետվությունը, այնուամենայնիվ, չի ապահովում որևէ ապացույց

համապատասխան վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա23. 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունները՝ այն ամսաթվի դրությամբ կամ այն ժամանակաշրջանի համար, որոնք գտնվում են օգտվող կազմակերպության հաշվետու ժամանակաշրջանից դուրս, կարող են օժանդակել աուդիտորին՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ իրականացված վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ պատկերացում կազմել, եթե այդ հաշվետվությունը հավելված է այլ աղբյուրներից ստացվող ընթացիկ լրացուցիչ տեղեկատվությամբ: Եթե սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունը այն ամսաթվի դրությամբ կամ այն ժամանակաշրջանի համար է, որը նախորդում է աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանի սկզբին, օգտվողի աուդիտորը կարող է իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր 1-ին տեսակի կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ պարունակվող տեղեկատվությունը թարմացնելու համար, ինչպես օրինակ.

- քննարկել սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ տեղի ունեցած փոփոխությունները՝ օգտվող կազմակերպության այն աշխատակիցների հետ, որոնք զբաղեցնում են այնպիսի դիրք, որ կարող են տեղյակ լինել այդ փոփոխությունների մասին,
- դիտարկել սպասարկող կազմակերպության կողմից հրապարակված փաստաթղթերն ու հաղորդագրությունները,
- քննարկել սպասարկող կազմակերպության անձնակազմում տեղի ունեցած փոփոխությունները:

**Գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկերին արձագանքումը (հղում՝ պար.15)**

Ա24. Թե արդյոք սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը ավելացնում է օգտվող կազմակերպության էական խեղաթյուրումների ռիսկը, կախված է ծառայությունների բնույթից և այդ ծառայությունների նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության տարրերից: Որոշ դեպքերում, սպասարկող կազմակերպության ներգրավումը կարող է նվազեցնել օգտվող կազմակերպության էական խեղաթյուրումների ռիսկը, հատկապես, եթե օգտվող կազմակերպությունն ինքը չի տիրապետում անհրաժեշտ հմտությունների՝ առանձին գործողությունների իրականացումը հանձն առնելու համար, ինչպես օրինակ, գործառնությունների նախնական նախաձեռնում, մշակում ու գրանցում կամ չունի համապատասխան միջոցներ (օրինակ, SS համակարգ):

Ա25. Երբ սպասարկող կազմակերպությունը վարում է օգտվող կազմակերպության կարևոր հաշվապահական գրառումները, օգտվողի աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտ լինել ուղղակի մուտք ունենալ դեպի այդ գրառումներ, որպեսզի ձեռք բերվի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ

գրառումների հանդեպ վերահսկողության տարրերի գործադրման վերաբերյալ կամ հիմնավորվեն դրանցում արտացոլված գործառնություններն ու մնացորդները, կամ երկուսը միասին: Նման մուտքը կարող է ներառել կազմակերպության տարածքում կատարվող գրառումների ֆիզիկական զննություն կամ օգտվող կազմակերպությունում կամ այլ վայրում էլեկտրոնային եղանակով պահվող գրառումների խաչաձև քննություն, կամ երկուսը միասին: Երբ ուղղակի մուտքն ապահովվում է էլեկտրոնային եղանակով, օգտվողի աուդիտորը դրա միջոցով կարող է ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ սպասարկող կազմակերպության կողմից գործադրվող վերահսկողության տարրերի համապատասխանության վերաբերյալ՝ օգտվող կազմակերպության տվյալների ամբողջականության ու շիտակության նկատմամբ, որոնց համար պատասխանատու է սպասարկող կազմակերպությունը:

Ա26. Սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող ակտիվների հաշիվների մնացորդներին կամ ստնձնած գործառնություններին առնչվող աուդիտորական ապացույցների բնույթն ու չափը որոշելիս, աուդիտորի կողմից կարող է դիտարկվել ստորև բերված ընթացակարգերի կատարումը՝

(ա) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ փաստաթղթերի քննություն. ապացույցների այդ աղբյուրի հուսալիությունը որոշվում է օգտվող կազմակերպության կողմից պահպանվող հաշվապահական գրառումների ու դրանք հիմնավորող փաստաթղթերի բնույթով ու չափերով: Որոշ դեպքերում, օգտվող կազմակերպությունն չի կարող պահպանել մանրամասն գրառումներ ու փաստաթղթեր իր անունից ձեռնարկված առանձին գործառնությունների մասին,

(բ) սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ փաստաթղթերի քննություն. օգտվողի աուդիտորի մուտքը դեպի սպասարկող կազմակերպության գրառումներ կարող է սահմանվել որպես օգտվող կազմակերպության և սպասարկող կազմակերպության միջև պայմանագրային համաձայնության պայման: Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է նաև ներգրավել այլ աուդիտորի իր անունից մուտք իրավունք ստանալու դեպի սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող օգտվող կազմակերպության գրառումները,

(գ) հաշիվների մնացորդների ու գործառնությունների վերաբերյալ հաստատումների ձեռքբերում սպասարկող կազմակերպությունից. երբ օգտվող կազմակերպությունն անկախ է վարում հաշիվների ու գործառնությունների գրառումները, սպասարկող կազմակերպությունից օգտվող կազմակերպության գրառումները հիմնավորող հաստատումները կարող են լինել հուսալի աուդիտորական ապացույց՝ համապատասխան գործառնությունների ու ակտիվների վերաբերյալ: Օրինակ, երբ ներգրավված են մի քանի սպասարկող կազմակերպություններ, օրինակ, որպես

ներդրումների կառավարիչ կամ ակտիվների պահպանման պատասխանատու, և եթե այդ սպասարկող կազմակերպությունները անկախ են վարում գրառումներ, ապա օգտվողի աուդիտորը կարող է հաշիվների մնացորդները հաստատել այդ կազմակերպությունների հետ, որպեսզի տեղեկատվությունը համեմատի օգտվող կազմակերպության կողմից ինքնուրույն վարվող գրառումների հետ:

Երբ օգտվող կազմակերպությունը չի վարում անկախ գրառումներ, ապա սպասարկող կազմակերպության հաստատումներով ձեռք բերված տեղեկատվությունը իրենից ներկայացնում է պարզապես հաշվետվություն այն մասին, թե ինչ է տեղ գտել սպասարկող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումներում: Հետևաբար, նման դեպքերում, հաստատումները առանձին վերցրած չեն կարող ծառայել որպես հուսալի աուդիտորական ապացույց: Այդպիսի հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորը կարող է դիտարկել, թե արդյոք կարելի է բացահայտել անկախ ապացույցների այլընտրանքային աղբյուրներ,

- (դ) օգտվող կազմակերպության կողմից վարվող գրառումների կամ սպասարկող կազմակերպությունից ստացված հաշվետվությունների նկատմամբ վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը. վերլուծական ընթացակարգերի արդյունավետությունը հավանաբար կտատանվի հավաստումներից կախված և աղդեցության կենթարկվի առկա տեղեկատվության քանակից ու մանրամասնությունից:

Ա27. Այլ աուդիտորը օգտվող կազմակերպության աուդիտորների օգտին կարող է իրականացնել բնույթով համապարփակ ընթացակարգեր: Նման ներգրավումը կարող է ներառել օգտվող կազմակերպության ու նրա աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության ու նրա աուդիտորի հետ համաձայնեցված ընթացակարգերի կատարում այլ աուդիտորի կողմից: Այլ աուդիտորի կողմից կատարված ընթացակարգերի արդյունքները դիտարկվում են օգտվողի աուդիտորի կողմից, որոշելու համար, թե դրանք կարող են արդյոք ծառայել որպես բավակաբաշխի համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ավելին, կարող են լինել կառավարական մարմինների կողմից կամ պայմանագրային համաձայնություններով դրված պահանջներ, ըստ որոնց սպասարկող կազմակերպության աուդիտորն իրականացնում է բնույթով համապարփակ նախորոշված ընթացակարգեր: Պահանջվող ընթացակարգերի կիրառության արդյունքները՝ սպասարկող կազմակերպության կողմից վարված հաշիվների մնացորդների ու կատարված գործառնությունների նկատմամբ, կարող են օգտվողի աուդիտորների կողմից գործածվել որպես նրանց կարծիքը հիմնավորող աուդիտորական ապացույցների մի մաս: Նման հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորի և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի համար կարող է օգտակար լինել, որ մինչև ընթացակարգերի սկսումը համաձայնություն կայացվի

աուդիտորական փաստաթղթերի ու օգտվողի աուդիտորի կողմից դրանց մուտքի տրամադրման շուրջ:

Ա28. Որոշակի հանգամանքներում, մասնավորապես, երբ օգտվող կազմակերպությունը պայմանագրային կարգով իր ֆինանսական գործառույթների մի մասը կամ ամբողջը հանձնում է սպասարկող կազմակերպության, օգտվողի աուդիտորը կարող է հանդիպել այնպիսի իրավիճակի, երբ աուդիտորական վկայությունների նշանակալի մասը գտնվում է սպասարկող կազմակերպությունում: Այդ դեպքում կարիք կլինի օգտվողի աուդիտորի կամ իր անունից այլ աուդիտորի կողմից սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ անցկացնել համապարփակ ընթացակարգերը: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը կարող է տրամադրել 2-րդ տեսակի հաշվետվություն, և ի լրումն, օգտվողի աուդիտորի անունից իրականացնել համապարփակ ընթացակարգեր: Այլ աուդիտորի ներգրավումը չի փոփոխում օգտվողի աուդիտորի պատասխանատվությունը. ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որպեսզի խելամիտ հիմք ունենա իր կարծիքի հիմնավորման համար: Հետևաբար, օգտվողի աուդիտորի դիտարկումը, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և, թե արդյոք կարիք կա իրականացնելու հետագա համապարփակ ընթացակարգեր, ներառում է օգտվողի աուդիտորի ներգրավում կամ ներկայություն այլ աուդիտորի կողմից իրականացվող համապարփակ ընթացակարգերի ղեկավարման, հսկման ու կատարման ընթացքում:

*Վերահսկողության տարրերի ստուգումներ (հղում՝ պար.16)*

Ա29.Ըստ ԱՄՄ 330<sup>10</sup> պահանջների, օգտվողի աուդիտորը պետք է իրականացնի վերահսկողության ստուգումներ՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման նպատակով՝ կապված աուդիտին առնչվող վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության հետ: Սպասարկող կազմակերպության համատեքստում, այդ պահանջները կիրառվում են, երբ.

(ա) օգտվողի աուդիտորի էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն (այսինքն, օգտվողի աուդիտորը նախատեսում է հենվել սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վրա՝ որոշելու համար համապարփակ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետներն ու ծավալները), կամ

(բ) համապարփակ ընթացակարգերը առանձին կամ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության

<sup>10</sup> ԱՄՄ 330, պարագրաֆ 8



ստուգումների հետ միասին, չեն կարող ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ հավաստումների մակարդակում:

Ա30. Եթե 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը առկա չէ, օգտվողի աուդիտորը օգտվող կազմակերպության միջոցով կարող է կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ, պահանջելու, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը մասնակցություն ունենա 2-րդ տեսակի հաշվետվության տրամադրման գործում, ինչն ընդգրկում է առնչվող վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգումներ կամ՝ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ ընթացակարգերի իրականացման համար ներգրավել այլ աուդիտորի, ինչը ներառում է այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգում: Օգտվողի աուդիտորը նաև կարող է այցելել սպասարկող կազմակերպություն և իրականացնել առնչվող վերահսկողության ստուգումներ, եթե սպասարկող կազմակերպությունը դրան համաձայն է: Օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը հիմնվում է այլ աուդիտորի աշխատանքի միջոցով ապահովված համախմբված ապացույցների և օգտվողի աուդիտորի սեփական ընթացակարգերի վրա:

**2-րդ տեսակի հաշվետվության օգտագործումը որպես աուդիտորական ապացույց, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն (հղում՝ պար.17)**

Ա31. 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը կարող է նախատեսվել բավարարելու օգտվողի մի քանի տարբեր աուդիտորների պահանջներ, հետևաբար, վերահսկողության ստուգումները և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության մեջ նկարագրված արդյունքները կարող են չվերաբերվել օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից կարևոր հավաստումներին: Առնչվող վերահսկողության ստուգումները և արդյունքները ենթարկվում են գնահատման՝ սահմանելու համար, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունն ապահովում է համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ՝ օժանդակելու օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատմանը: Դա կատարելու ընթացքում օգտվողի աուդիտորը կարող է դիտարկել հետևյալ գործոնները՝

- (ա) վերահսկողության թեստերի ընդգրկման ժամանակաշրջանը և վերահսկողության թեստերի իրականացումից հետո անցած ժամանակահատվածը,
- (բ) սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքի շրջանակը և ընդգրկված ծառայություններն ու գործընթացները, ստուգված վերահսկողության տարրերն ու կատարված ստուգումները, և այն եղանակը, որի

միջոցով ստուգված վերահսկողության տարրերը կապակցվում են օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերին, և

- (գ) վերահսկողության տարրերի ստուգումների արդյունքները և սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքը վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ:

Ա32. Որոշ հավաստումների առնչությամբ, որքան կարճ է որոշակի ստուգման ընդգրկման ժամանակաշրջանը և երկար՝ ստուգում իրականացնելուց հետո անցած ժամանակահատվածը, այնքան ստուգումը կարող է ապահովել ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ: 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանը օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ժամանակաշրջանին համադրելիս, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը առաջարկում է այնքանով ավելի քիչ աուդիտորական ապացույցներ, որքանով ավելի քիչ համընկնումներ կան 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակահատվածի և այն ժամանակահատվածի միջև, որի տվյալների վրա աուդիտորը նախատեսում է հիմնվել իր եզրակացությունը կազմելիս: Երբ առկա է նման դեպք, ապա 2-րդ տեսակի հաշվետվությանը նախորդող կամ հաջորդող ժամանակաշրջանն ընդգրկող հաշվետվությունը կարող է ապահովել լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ: Մնացած մյուս դեպքերում, օգտվողի աուդիտորը կարող է որոշել, որ սպասարկող կազմակերպության նկատմամբ արդյոք անհրաժեշտ է իրականացնել վերահսկողության տարրերի ստուգումներ, թե ներգրավել այլ աուդիտորի դրանց իրականացման համար, որպեսզի ապահովվի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության ստուգման նպատակով:

Ա33. Օգտվող կազմակերպության աուդիտորի համար կարող է նաև անհրաժեշտ լինել ձեռք բերել լրացուցիչ ապացույցներ սպասարկող կազմակերպությանն առնչվող վերահսկողության տարրերի՝ 2-րդ տեսակի հաշվետվության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս տեղի ունեցած էական փոփոխությունների վերաբերյալ կամ սահմանել իրականացման ենթակա լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր: Այն առնչվող գործոնները, երբ որոշվում է, թե ինչ լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել սպասարկող կազմակերպության այն վերահսկողության տարրերի վերաբերյալ, որոնք գործադրվել են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության ընդգրկման ժամանակաշրջանից դուրս, կարող են ընդգրկել՝

- հավաստումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատված ռիսկերի նշանակալի լինելու հանգամանքը,
- որոշակի վերահսկողության տարրերը, որոնք ստուգվել են միջանկյալ ժամանակաշրջանում և ստուգումից հետո դրանց նկատմամբ կատարված

էական փոփոխությունները, այդ թվում՝ փոփոխություններ տեղեկատվական համակարգում, գործընթացներում և աշխատակազմում,

- այն չափը, որով ձեռք են բերվել աուդիտորական ապացույցներ՝ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,
- մնացյալ ժամանակահատվածի տևողությունը,
- այն աստիճանը, որով օգտվողի աուդիտորը նախատեսում է կրճատել հետագա համապարփակ ընթացակարգերը՝ հիմնված վերահսկողության տարրերի հուսալիության վրա և
- վերահսկողության միջավայրի արդյունավետությունը և օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը:

Ա34. Լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ կարող են ձեռք բերվել, օրինակ, տարածելով վերահսկողության տարրերի ստուգումները մնացյալ ժամանակահատվածի վրա կամ ստուգել օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի մոնիտորինգը:

Ա35. Եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի ստուգման ժամանակահատվածը ամբողջովին դուրս է օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության ժամանակաշրջանից, ապա օգտվողի աուդիտորը անկարող կլինի հիմնվել նման ստուգումների վրա՝ որպեսզի եզրակացնի, որ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, քանի որ, եթե այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել, ապա դրանք չեն ապահովում ընթացիկ աուդիտի ժամանակաշրջանի վերահսկողության տարրերի արդյունավետության փաստեր:

Ա36. Որոշակի հանգամանքներում, սպասարկող կազմակերպության կողմից տրամադրվող ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ որոշակի վերահսկողության տարրեր կիրականացվեն օգտվող կազմակերպության կողմից: Օրինակ, ծառայությունը կարող է նախագծվել այն ենթադրությամբ, որ օգտվող կազմակերպությունը տեղում կգործադրի վերահսկողության տարրեր՝ գործառնությունների թույլատրման նկատմամբ, մինչև դրանց ուղարկումը սպասարկող կազմակերպության կատարման համար: Նման իրավիճակում, սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերի նկարագրությունը կարող է ներառել օգտվող կազմակերպության վերահսկողության հավելյալ տարրերի նկարագրություն: Օգտվողի աուդիտորը դիտարկում է, թե արդյոք օգտվող կազմակերպության վերահսկողության նման ավելադիր տարրերը տեղին են օգտվող կազմակերպությանը մատուցված ծառայության տեսանկյունից:

Ա37. Եթե օգտվողի աուդիտորը համարում է, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը կարող է չապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, օրինակ, եթե սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը չի պարունակում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի վերահսկողության ստուգումների ու դրանց արդյունքների նկարագրություն, ապա օգտվողի աուդիտորը սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի ընթացակարգերն ու հետևությունները կարող է

լրացնել օգտվող կազմակերպության միջոցով կապ հաստատելով սպասարկող կազմակերպության հետ՝ պահանջելով կազմակերպել քննարկում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի հետ՝ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքի շրջանակի ու արդյունքների վերաբերյալ: Նաև, այն դեպքում, երբ օգտվողի աուդիտորը համարում է անհրաժեշտ, ապա օգտվող կազմակերպության աուդիտորը օգտվող կազմակերպության միջոցով կարող է կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ, պահանջելով, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորը ընթացակարգեր իրականացնի սպասարկող կազմակերպությունում: Փոխարենը, օգտվողի աուդիտորը կամ օգտվողի աուդիտորի պահանջով այլ աուդիտոր, կարող է ապահովել նման ընթացակարգերի իրականացումը:

Ա38. Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը ներկայացնում է ստուգումների արդյունքները, ներառյալ շեղումներն ու այլ տեղեկատվությունը, որոնք կարող են ազդեցություն ունենալ օգտվողի աուդիտորի հետևությունների վրա: Սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կողմից նշված բացառությունները կամ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ ձևափոխված կարծիքը ինքնաբերաբար չեն նշանակում, որ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը օգտակար չի լինի օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվության աուդիտի համար՝ էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատման ժամանակ: Փոխարենը, սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի 2-րդ տեսակի հաշվետվության բացառություններն ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերը դիտարկվում են սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի կատարած վերահսկողության տարրերի ստուգումների նկատմամբ՝ օգտվողի աուդիտորի կողմից կատարվող գնահատման ժամանակ: Բացառություններն ու ձևափոխված կարծիք առաջացնող հարցերի դիտարկման ժամանակ, օգտվողի աուդիտորը նման հարցերը կարող է քննարկել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի հետ: Այդպիսի քննարկումը պայմանավորված է օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպության հետ կապ հաստատելով ու սպասարկող կազմակերպության կողմից այդ հաղորդակցության կայացման համար հավանության տրամադրմամբ:

### **Աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության թերությունների վերաբերյալ հաղորդակցումը**

Ա39. Օգտվողի աուդիտորից պահանջվում է աուդիտի ընթացքում բացահայտված էական թերությունները ժամանակին գրավոր ձևով հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց<sup>11</sup>: Օգտվողի աուդիտորից նաև պահանջվում է պատասխանատվության համապատասխան աստիճան ունեցող

<sup>11</sup> ԱՄՄ 265 <<Ներքին վերահսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը>>, պարագրաֆ 9-10

ղեկավարությանը ժամանակին հաղորդել աուդիտի ընթացքում բացահայտված ներքին վերահսկողության այլ թերությունները, որոնք ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բավականաչափ կարևորություն են ներկայացնում ղեկավարության ուշադրությանն արժանանալու համար <sup>12</sup> : Հարցերը, որոնք օգտվողի աուդիտորը կարող է երևան բերել աուդիտի ընթացքում և հաղորդել ղեկավարությանն ու կառավարման համար պատասխանատու անձանց, ներառում են՝

- վերահսկողության տարրերի յուրաքանչյուր մոնիտորինգ, որը կարող է իրականացվել օգտվող կազմակերպության կողմից, ներառյալ 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության ձեռք բերման արդյունքում ճանաչված վերահսկողության տարրերը,
- առանձին ղեպքեր, երբ օգտվող կազմակերպության վերահսկողության ավելադիր տարրերը մատնանշվում են 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ և չեն գործադրվում օգտվող կազմակերպության նկատմամբ, և
- վերահսկողության տարրեր, որոնք, հնարավոր է որ, անհրաժեշտ են սպասարկող կազմակերպության համար, սակայն որոնք, ըստ երևույթին, չեն իրականացվել կամ որոշակիորեն ընդգրկված չեն 2-րդ տեսակի հաշվետվության մեջ:

### **1-ին տեսակի և 2-րդ տեսակի հաշվետվություններ, որոնք չեն անդրադառնում ենթասպասարկող կազմակերպության ծառայություններին (հղում՝ պար.18)**

Ա.40. Եթե սպասարկող կազմակերպությունը ներգրավում է ենթասպասարկող կազմակերպության, ապա սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը, սպասարկող կազմակերպության համակարգի նկարագրության մեջ ու սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի առաջադրանքի շրջանակներում, կարող է ներառել կամ բացառել ենթասպասարկող կազմակերպության վերահսկողության համապատասխան նպատակներին ու առնչվող վերահսկողության տարրերին անդրադարձը: Նշված երկու հաշվետվական եղանակները հայտնի են որպես, համապատասխանաբար, ներառող և բացառող եղանակներ: Եթե 1-ին կամ 2-րդ տեսակի հաշվետվությունը բացառում է ենթասպասարկող կազմակերպության նկատմամբ գործադրվող վերահսկողության տարրերը և ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայություններն առնչվում են օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին, ապա օգտվողի աուդիտորը պետք է կիրառի սույն ԱՄՍ-ի պահանջները ենթասպասարկող կազմակերպության նկատմամբ: Օգտվողի աուդիտորի կողմից իրականացվող աշխատանքի բնույթն ու չափը՝ կապված ենթասպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների հետ, կախված է օգտվող կազմակերպությանը տրամադրվող այդ ծառայությունների բնույթից ու նշանակությունից ու աուդիտին այդ

<sup>12</sup> ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 10

ծառայությունների տեղին լինելու հանգամանքից: Պարագրաֆ 9-ում մատնանշված պահանջների կիրառումը կօժանդակի օգտվողի աուդիտորին ենթասպասարկող կազմակերպության ազդեցության և իրականացվելիք աշխատանքների բնույթն ու չափը որոշելիս:

**Սպասարկող կազմակերպության գործունեությանը վերաբերող խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն և չճշտված խեղաթյուրումներ (հղում՝ պար.19)**

Ա.41. Օգտվող կազմակերպությունների հետ կնքած պայմանագրերի պայմանների համաձայն, սպասարկող կազմակերպությունից կարող է պահանջվել բացահայտել օգտվող կազմակերպություններին ներազդած ամեն մի խարդախություն, օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանություն ու չուղղված խեղաթյուրումներ՝ վերագրելի սպասարկող կազմակերպության ղեկավարությանը կամ աշխատողներին: Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 19-ով, օգտվողի աուդիտորը կատարում է հարցումներ օգտվող կազմակերպության ղեկավարությանը, թե սպասարկող կազմակերպությունն արդյոք զեկուցել է որևէ նման դեպք և գնահատում է, թե սպասարկող կազմակերպության կողմից զեկուցված ամեն մի նման դեպքը ազդում է արդյոք օգտվողի աուդիտորի հետագա աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների ու ծավալների վրա: Որոշակի հանգամանքներում, օգտվողի աուդիտորը այդպիսի գնահատում կատարելու համար կարող է պահանջել լրացուցիչ տեղեկատվություն, ինչպես նաև կարող է օգտվող կազմակերպությունից պահանջել կապ հաստատել սպասարկող կազմակերպության հետ՝ համապատասխան տեղեկատվության ձեռք բերման նպատակով:

**Օգտվողի աուդիտորական եզրակացությունը (հղում՝ պար.20)**

Ա.42. Երբ օգտվողի աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին առնչվող սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ, ապա առկա է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում: Դա կարող է տեղի ունենալ, երբ.

- օգտվողի աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար իմացություն սպասարկող կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վերաբերյալ, և չկա հիմք էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերման ու գնահատման համար,
- օգտվողի աուդիտորի ռիսկի գնահատումը ներառում է ակնկալիք, որ սպասարկող կազմակերպության վերահսկողության տարրերը գործում են արդյունավետորեն, և օգտվողի աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել

- Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այդ վերահսկողության տարրերի գործառնական արդյունավետության վերաբերյալ,

Օգտվող կազմակերպության աուդիտորը արտահայտում է վերապահումներով դրական կարծիք կամ հրաժարվում է կարծիք արտահայտելուց, կախված է աուդիտորի այն եզրակացությունից, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հնարավոր ազդեցություններն էական են կամ համատարած:

*Հղում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին (հղում՝ պար.21-22)*

Ա43. Որոշ դեպքերում, օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը կարող են պահանջել, որ օգտվողի աուդիտորական եզրակացության մեջ հղում կատարվի սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի աշխատանքին, օրինակ, հանրային ոլորտում թափանցիկության ապահովման նպատակներով:

Ա44. Օգտվող կազմակերպության կողմից սպասարկող կազմակերպության ներգրավման փաստը չի փոփոխում ըստ ԱՄՄ-ի օգտվողի աուդիտորի վրա դրված պատասխանատվությունը՝ ձեռք բերելու բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ հիմնավոր հիմեր ունենալու օգտվողի աուդիտորի կարծիքի հիմանավորման համար: Հետևաբար, օգտվող կազմակերպության աուդիտորը որպես հիմք չի վկայակոչում սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացությունը՝ օգտվող կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ օգտվող կազմակերպության աուդիտորի կարծիքի հիմնավորման համար: Այնուամենայնիվ, երբ օգտվողի աուդիտորն արտահայտում է ձևափոխված կարծիք՝ սպասարկող կազմակերպության աուդիտորական եզրակացության ձևափոխված կարծիքն ի նկատի ունենալով, օգտվողի աուդիտորին չի արգելվում հղում կատարել սպասարկող կազմակերպության հաշվետվությանը, եթե նման հղումն օժանդակում է մեկնաբանելու օգտվողի աուդիտորի ձևափոխված կարծիքի հիմքերը: Նման հանգամանքներում, այսպիսի հղում կատարելուց առաջ, օգտվողի աուդիտորից կարող է պահանջվել սպասարկող կազմակերպության աուդիտորի համաձայնությունը: