

**«ԱՌՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 260 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)
ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒՄԸ ԿԱՌԱՎԱՐՄԱՆ ՕՂԱԿՆԵՐՈՒՄ ԳՏՆՎՈՂ ԱՆՁԱՆՑ
ՀԵՏ**

(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական
հաշվետվությունների աուդիտի համար)

Բովանդակություն

Ներածություն	3
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	3
Հաղորդակցման դերը	3
Ուժի մեջ մտնելը	4
Նպատակները.....	4
Սահմանումներ	5
Պահանջներ	5
Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք	5
Հաղորդակցման ենթակա հարցեր.....	6
Հաղորդակցման գործընթացը	7
Փաստաթղթավորում.....	8
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	9
Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք	9
Հաղորդակցման ենթակա հարցեր.....	11
Հաղորդակցման գործընթացը	21
Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ.....	22
Հաղորդակցում ղեկավարության հետ	22
Հաղորդակցում երրորդ կողմերի հետ.....	22
Փաստաթղթավորում.....	27

Հավելված 1.ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցմանը.....28

Հավելված 2. Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները.....27

«Հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ» ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ-ն) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվելու առումով: Թեև սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է անկախ կազմակերպության կազմակերպատիրավական կառուցվածքից կամ մեծությունից, այնուհանդերձ, կիրառվում են առանձնահատուկ նկատառումներ ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում, կամ երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են նաև կազմակերպության ղեկավարման գործընթացում: Սույն ԱՄՍ-ն չի սահմանում պահանջներ կազմակերպության ղեկավարության կամ սեփականատերերի հետ աուդիտորի հաղորդակցմանը վերաբերող հարցերի վերաբերյալ, բացառությամբ, եթե նրանք նույնպես ստանձնել են կառավարման լիազորություններ:
2. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում, սակայն կարող է նաև կիրառվել, ըստ անհրաժեշտության համապատասխանեցնելով կոնկրետ հանգամանքներին, պատմական ֆինանսական այլ տեղեկատվության աուդիտի նկատմամբ, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են վերահսկելու տվյալ պատմական ֆինանսական տեղեկատվության պատրաստումը:
3. Ընդգծելով ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում արդյունավետ երկկողմանի հաղորդակցման կարևորությունը՝ սույն ԱՄՍ-ով սահմանվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցման ընդգրկված շրջանակ և ներկայացվում են որոշակի հարցեր, որոնք պետք է հաղորդակցվեն այդ անձանց հետ: Հաղորդակցման ենթակա լրացուցիչ հարցեր, ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պահանջների, ներկայացված են մյուս ԱՄՍ-ներում (տես՝ Հավելված 1-ը): Ի լրումն, ԱՄՍ 265-ը՝ սահմանում է որոշակի պահանջներ՝ աուդիտի ընթացքում աուդիտորի կողմից կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգում հայտնաբերված նշանակալի թերությունները կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելու վերաբերյալ: Լրացուցիչ հարցեր, որոնք չեն պահանջվում հաղորդակցել սույն կամ այլ ԱՄՍ-ներով, կարող են պահանջվել հաղորդակցել՝ համաձայն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների, կազմակերպության հետ համաձայնագրով, կամ աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող լրացուցիչ պահանջներով, օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ազգային կառույցի կողմից սահմանված ստանդարտներով: Սույն ԱՄՍ-ի ոչ մի դրույթ չի արգելում աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել այլ հարցեր (տես՝ պարագրաֆ Ա33-Ա36):

Հաղորդակցման դերը

4. Սույն ԱՄՍ-ում հիմնական շեշտը դրվում է աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցման վրա: Այնուամենայնիվ, արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցումը կարևոր է հետևյալին օժանդակելու իմաստով՝

¹ ԱՄՍ 265, *Ներքին հսկողության համակարգում թերությունների հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց և ղեկավարությանը*

- (ա) աուդիտորին և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ հասկանալու աուդիտի առաջադրանքին առնչվող հարցերը տվյալ առաջադրանքի համատեքստում, ինչպես նաև կառուցողական աշխատանքային հարաբերություններ զարգացնելու համար: Այս հարաբերությունները զարգացվում են պահպանելով աուդիտորի անկախությունն ու օբյեկտիվությունը,
- բ) աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից աուդիտին առնչվող տեղեկատվության ստացմանը: Օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են աուդիտորին աջակցել պատկերացում կազմելու կազմակերպության գործունեության և միջավայրի վերաբերյալ, հատկորոշել աուդիտորական ապացույցի համապատասխան աղբյուրները, ինչպես նաև տրամադրել տեղեկատվություն որոշակի գործարքների կամ դեպքերի վերաբերյալ,
- գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացի վերահսկողության նկատմամբ իրենց պարտականությունը, դրանով իսկ նվազեցնելով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրման ռիսկերը:

- 5. Չնայած, որ աուդիտորն է պատասխանատու սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը հաղորդակցելու համար, կազմակերպության ղեկավարությունն էլ ունի պատասխանատվություն՝ կառավարման հետաքրքրություն ներկայացնող հարցերը հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Աուդիտորի հաղորդակցումը չի ազատում ղեկավարությանն այդ պատասխանատվությունից: Նմանապես, ղեկավարության կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց այն հարցերի հաղորդակցումը, որոնք աուդիտորից պահանջվում է ներկայացնել, չի ազատում աուդիտորին դրանք ներկայացնելու իր պատասխանատվությունից: Սակայն, ղեկավարության կողմից այդ հարցերի հաղորդակցումը, կարող է ազդել աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ձևի և ժամկետների վրա:
- 6. ԱՄՍ-ներով պահանջվող որոշակի հարցերի հստակ հաղորդակցումը հանդիսանում է յուրաքանչյուր աուդիտի բաղկացուցիչ մասը: Սակայն, ԱՄՍ-ները աուդիտորից չեն պահանջում իրականացնել առանձին ընթացակարգեր՝ հայտնաբերելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցվելիք այլ հարցեր:
- 7. Օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը կարող են արգելել աուդիտորին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել որոշակի հարցեր: Օրինակ՝ օրենսդրությամբ կարող է հատկապես արգելվել այնպիսի հարցերի հաղորդակցումը կամ այլ գործողությունները, որոնք կարող են վնասել (կանխակալ կարծիք ստեղծելու միջոցով) համապատասխան մարմնի հետաքննությանը՝ փաստացի կամ կասկածելի անօրինական արարքի առնչությամբ: Որոշ հանգամանքներում, աուդիտորի գաղտնապահության պարտականության և հաղորդակցելու պարտականության միջև հնարավոր հակասությունը կարող է լինել բավականին բարդ: Նման դեպքերում աուդիտորը կարող է նպատակահարմար համարել դիմել իրավաբանական խորհրդատվության:

Ուժի մեջ մտնելը

- 8. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են.

- ա) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հստակ տեղեկացնել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ, ինչպես նաև աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների վերաբերյալ,
- բ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ձեռք բերել աուդիտին առնչվող տեղեկատվություն,
- գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ժամանակին տրամադրել աուդիտի ընթացքում առաջացած դիտարկումները, որոնք նշանակալի են և տեղին ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրենց պատասխանատվության համար,
- դ) խթանել արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցություն աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև:

Սահմանումներ

10. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

- ա) **կառավարման օղակներում գտնվող անձինք՝** անձ (անձինք) կամ կազմակերպություն(ներ) (օրինակ՝ կորպորատիվ հոգաբարձու), որը պատասխանատու է կազմակերպության ռազմավարական նպատակների վերահսկման և կազմակերպության հաշվետու լինելուն առնչվող պարտականությունների համար: Նշվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացումը: Որոշ իրավահամակարգերում գործող առանձին կազմակերպություններում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց թվում կարող են լինել ղեկավարության անդամները, ինչպես օրինակ՝ հանրային կամ մասնավոր հատվածում գործող կազմակերպության կառավարման խորհրդի գործադիր անդամները կամ սեփականատեր-տնօրենը: Կառավարման կառուցվածքների բազմազանության վերաբերյալ քննարկումները ներկայացված են Ա1-Ա8 պարագրաֆներում,
- բ) **ղեկավարություն՝** կազմակերպության գործունեության իրականացման համար գործադիր պատասխանատվությամբ անձ (անձինք): Որոշ իրավահամակարգերում գործող առանձին կազմակերպություններում ղեկավարությունը ընդգրկում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշ կամ բոլոր անձիանց, օրինակ՝ կառավարման խորհրդի գործադիր անդամներին կամ սեփականատեր-տնօրենին:

Պահանջներ

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

11. Աուդիտորը պետք է կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում հստակ որոշի համապատասխան անձին (անձանց), ում հետ պետք է հաղորդակցել (տես՝

պարագրաֆներ Ա1-Ա4):

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ

12. Եթե աուդիտորը հաղորդակցում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի, կամ անհատ անձի, ապա աուդիտորը պետք է որոշի՝ արդյոք անհրաժեշտ է հաղորդակցել նաև կառավարման մարմնի հետ (տես՝ պարագրաֆներ Ա5-Ա7):

Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ

13. Որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, օրինակ՝ երբ փոքր կազմակերպությունում միակ սեփականատերը ղեկավարում է կազմակերպությունը, և որևէ այլ անձ չունի կառավարման դերակատարություն: Նման դեպքերում, եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հարցերը քննարկվում են ղեկավարման պատասխանատվությունը ստանձնած անձի (անձանց) հետ, և այդ անձը (անձինք) նաև կրում է կառավարման պատասխանատվություն, անհրաժեշտ չէ հարցերը նորից քննարկել նույն անձանց հետ՝ նրանց կառավարման պատասխանատվության շրջանակում: Այդ հարցերը ներկայացված են պարագրաֆ 16-ի (գ) կետում: Այնուամենայնիվ, աուդիտորը պետք է հանդուգի, որ ղեկավար պատասխանատվությամբ անձի (անձանց) հետ հաղորդակցման վերաբերյալ բավարար տեղեկացվում է բոլոր նրանց, ում աուդիտորն այլապես պարտավոր կլինի հաղորդակցել՝ նրանց կառավարման պատասխանատվության շրջանակում (տես՝ պարագրաֆ Ա8):

Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

14. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի ֆինանսական հաշվետվությունների համար աուդիտորի պատասխանատվության մասին, ներառյալ այն, որ՝
- (ա) աուդիտորը պատասխանատու է ձևավորելու և արտահայտելու կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք պատրաստվել են ղեկավարության կողմից՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերահսկողության ներքո, և
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը չի ազատում ղեկավարությանը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց իրենց պատասխանատվությունից (տես՝ պարագրաֆներ Ա9-Ա10):

Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները

15. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ամփոփ ձևով պետք է տեղեկացնի աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների մասին, այդ թվում նաև աուդիտորի կողմից հայտնաբերած նշանակալի ռիսկերի մասին (տես՝ պարագրաֆներ Ա11-Ա16):

Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի հարցեր

16. Աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցի (տես՝ պարագրաֆներ Ա17-Ա18):

- ա) աուդիտորի տեսակետը կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական ասպեկտների վերաբերյալ, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումները: Երբ կիրառելի է, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարզաբանի, թե ինչու է աուդիտորը համարում, որ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի գործելաոճը, որն ընդունելի է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն, այնքան էլ տեղին չէ կազմակերպության տվյալ հանգամանքների պարագայում (տես՝ պարագրաֆներ Ա19-Ա20),
- բ) աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունների մասին, եթե այդպիսիք կան (տես՝ պարագրաֆ Ա21),
- գ) բացառությամբ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլորը անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ.
 - i. աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցերը, որոնք ղեկավարության հետ քննարկվել են կամ ենթակա են հաղորդակցման (տես՝ պարագրաֆ Ա22),
 - ii. աուդիտորի կողմից պահանջվող գրավոր հավաստումները,
- դ) հանգամանքներ, որոնք ազդեցում են աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա, եթե այդպիսիք կան (տես՝ պարագրաֆներ Ա23-Ա25), և
- ե) աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ նշանակալի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, տեղին են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար (տես՝ պարագրաֆ Ա26-Ա28):

Աուդիտորի անկախությունը

17. Ցուցակված կազմակերպությունների դեպքում, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տրամադրի.
 - (ա) հավաստիացում, որ աուդիտի թիմը և, եթե տեղին է, աուդիտորական ընկերության այլ անձինք, ընկերությունը, և, եթե կիրառելի է, ցանցի ընկերությունները, պահպանել են անկախությանը վերաբերող էթիկայի համապատասխան պահանջները, և
 - i. Տեղեկատվություն ընկերության, ցանցային ընկերության և կազմակերպության միջև եղած բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, կարող են խելամտորեն համարվել, որ կանդրադառնան անկախության վրա: Նշվածը պետք է ներառի ընկերության և ցանցի ընկերությունների կողմից կազմակերպությանը և կազմակերպության կողմից վերահսկվող բաղադրիչներին մատուցվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի և ոչ աուդիտորական ծառայությունների համար առաջադրված ընդհանուր վճարները: Այդ վճարները պետք է բաշխվեն ըստ համապատասխան կատեգորիաների, ինչը կօժանդակի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գնահատելու աուդիտորի անկախության վրա ծառայությունների ազդեցությունը, և
 - ii. անկախությանը սպառնացող վտանգները չեզոքացնելու կամ ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար կիրառված միջոցառումները (տես՝ պարագրաֆներ Ա29-Ա32):

Հաղորդակցման գործընթացը

Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում

18. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է ներկայացնի հաղորդակցման ձևը, ժամկետները և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակությունը (տես՝ պարագրաֆներ Ա37-Ա45):

Հաղորդակցման ձևերը

19. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի հարցերի մասին, եթե, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, բանավոր հաղորդակցումը բավարար չէ: Գրավոր հաղորդակցումը կարող է չներառել աուդիտի ընթացքում առաջացած բոլոր հարցերը (տես՝ պարագրաֆներ Ա46-Ա48):

20. Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է գրավոր հաղորդակցի աուդիտորի անկախության մասին, երբ պահանջվում է պարագրաֆ 17-ով:

Հաղորդակցման ժամկետները

21. Աուդիտորը պետք է ճիշտ ժամանակին հաղորդակցվի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես՝ պարագրաֆներ Ա49-Ա5):

Հաղորդակցման գործընթացի բավարար լինելը

22. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը բավարար է աուդիտի նպատակների համար: Եթե ոչ, աուդիտորը պետք է գնահատի դրա ազդեցությունը, եթե այդպիսին կա, էական խեղաթյուրման ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման ու բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու կարողության վրա, և ձեռնարկի համապատասխան գործողություններ (տես՝ Ա51-Ա53):

Փաստաթղթավորում

23. Եթե սույն ԱՄՍ-ով պահանջվող հաղորդակցումը կատարվել է բանավոր, ապա աուդիտորը պետք է դրանք փաստաթղթավորի՝ նշելով, թե ում է հաղորդակցվել և երբ: Եթե հաղորդակցումը կատարվել է գրավոր, աուդիտորը պետք է պահպանի հաղորդակցման օրինակը՝ որպես աուդիտի փաստաթղթավորման մաս² (տես՝ Ա54):

² ԱՄՍ 230, *Աուդիտի փաստաթղթավորումը*, 8-11-րդ պարագրաֆներ, պարագրաֆ Ա6

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք

(Տես՝ պարագրաֆ 11)

Ա1 Կառավարման կառուցվածքը տարբերվում է ըստ իրավահամակարգի կամ կազմակերպության՝ արտացոլելով տարբեր ազդեցություններ, ինչպիսիք են մշակութային և օրենսդրական դաշտի տարբեր հանգամանքները, մեծության կամ սեփականության ձևի բնութագրերը: Այսպես՝

- որոշ իրավահամակարգերում առկա է վերահսկող մարմին (ամբողջապես կամ հիմնականում ոչ գործադիր), որն իրավական տեսանկյունից առանձին է գործադիր մարմնից (ղեկավարությունից) («երկշերտ կառավարման խորհրդի» կառուցվածք): Այլ իրավահամակարգերում, վերահսկող և գործադիր գործառույթները հանդիսանում են միևնույն կառույցի պատասխանատվությունը («միաշերտ կառավարման խորհրդի» կառուցվածք),
- որոշ կազմակերպություններում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք զբաղեցնում են պաշտոններ, որոնք կազմում են կազմակերպության իրավական կառուցվածքի բաղկացուցիչ մասը, օրինակ՝ կազմակերպության տնօրենները: Այլ կազմակերպություններում, օրինակ՝ որոշ պետական հաստատություններում, կազմակերպության բաղադրիչ մաս չկազմող մարմինը օժտված է կառավարման լիազորությունով,
- որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ընդգրկված են կազմակերպության ղեկավարությունում: Այլ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող անձինք և ղեկավարությունը տարբեր են,
- որոշ դեպքերում, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք են պատասխանատու կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման³ համար (այլ դեպքերում ղեկավարությունն է կրում այս պատասխանատվությունը):

Ա2 Կազմակերպությունների մեծ մասի դեպքում կառավարումը կառավարման լիազոր մարմնի կոլեկտիվ պատասխանատվությունն է, ինչպիսիք են՝ տնօրենների խորհուրդը, վերահսկիչ մարմինը, բաժնետերերը, սեփականատերերը, ղեկավարության հանձնախումբը, կառավարման խորհուրդը, հոգաբարձուների խորհուրդը կամ համարժեք անձինք: Սակայն որոշ փոքր կազմակերպություններում մեկ անձը կարող է օժտված լինել կառավարման լիազորություններով, օրինակ սեփականատեր-տնօրենը, երբ այլ սեփականատերեր չկան, կամ միակ հոգաբարձուն: Եթե կառավարումը կոլեկտիվ պատասխանատվություն է, ապա ենթախումբը, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախումբը, կամ որոշակի անձը, կարող է ստանձնել որոշակի պարտականություններ՝ օժանդակելու կառավարման լիազոր մարմնին իր պատասխանատվությունը կատարելու հարցում: Կամ, ենթախումբը կամ մեկ անձ կարող է ունենալ որոշակի, իրավական տեսանկյունից հստակեցված

³ Ինչպես նկարագրված է «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում» ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ա63 պարագրաֆում, այս համատեքստում հաստատման պատասխանատվություն ունենալը նշանակում է ունենալ լիազորություն եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի բաղկացուցիչ բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստվել են:

պարտականություններ, որոնք տարբերվում են կառավարման լիազոր մարմնի պարտականություններից:

Ա3 Նման բազմազանությունը նշանակում է, որ սույն ԱՄՍ-ով հնարավոր չէ բոլոր աուդիտների համար հստակեցնել այն անձին (անձերին), ում աուդիտորը պետք է հաղորդակցի որոշակի հարցեր: Նմանապես, որոշ դեպքերում, կիրառելի օրենսդրական դաշտից կամ առաջադրանքի այլ հանգամանքներից ելնելով՝ համապատասխան անձը (անձինք), ում աուդիտորը պետք է հաղորդակցի, կարող է հստակ որոշելի չլինել, օրինակ՝ կազմակերպություններ, որտեղ կառավարման կառուցվածքը պաշտոնապես սահմանված չէ, ինչպես օրինակ՝ ընտանեկան սեփականությամբ որոշ կազմակերպությունների, կամ շահույթ չհետապնդող, կամ պետական որոշ կազմակերպությունների դեպքում: Նման դեպքերում աուդիտորը պետք է քննարկի և առաջադրանքի կողմի հետ համաձայնեցնի, թե ում հետ կարող է աուդիտորը հաղորդակցվել: Որոշելիս, թե ում պետք է հաղորդակցի, աուդիտորի համար տեղին են կազմակերպության կառավարման կառուցվածքի և գործառույթների վերաբերյալ ձեռք բերված պատկերացումները համաձայն ԱՄՍ 315-ի⁴ (վերանայված): Համապատասխան անձը (անձինք) կարող է փոփոխվել՝ կախված հաղորդակցվող հարցի բնույթից:

Ա4 ԱՄՍ 600-ը ներառում է մասնակի հարցեր, որոնք պետք է հաղորդակցվեն կազմակերպությունների խմբի աուդիտորի կողմից կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ⁵: Եթե կազմակերպությունը խմբի բաղադրիչ է, համապատասխան անձը (անձինք), ում հետ այդ բաղադրիչի աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի կախված է առաջադրանքի հանգամանքներից և հաղորդվելիք հարցի բնույթից: Որոշ դեպքերում, մի քանի բաղադրիչներ կարող են իրականացնել նույն գործունեությունը ներքին հսկողության միևնույն համակարգի ներքո՝ հաշվապահական հաշվառման միևնույն գործելաոճով: Եթե այդ բաղադրիչների կառավարման օղակներում գտնվող անձինք նույնն են (օրինակ՝ տնօրենների ընդհանուր խորհուրդը), կրկնությունից կարելի է խուսափել՝ տվյալ բաղադրիչների մասին հաղորդակցելով միաժամանակ:

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ (տես՝ պարագրաֆ Ա12)

Ա5 Երբ դիտարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ենթախմբի հետ հաղորդակցման խնդիրը, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել հետևյալ հարցերը՝

- ենթախմբի և կառավարման մարմնի համապատասխան պատասխանատվությունները,
- հաղորդակցվող հարցի բնույթը,
- համապատասխան իրավական և կարգավորող դաշտի պահանջները,
- արդյոք ենթախումբն ունի իրավասություն՝ ձեռնարկելու միջոցներ հաղորդակցվող հարցի վերաբերյալ, և արդյոք կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և բացատրություններ, որոնք կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորին:

⁴ ԱՄՍ 315 (վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով*

⁵ ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչ հանդիսացող միավորի աուդիտորների աշխատանքը)*, պարագրաֆ 49

Ա6 Որոշելու համար՝ արդյոք անհրաժեշտ է տեղեկատվությունը ամփոփ կամ մանրամասն հաղորդել նաև կառավարման մարմնին, աուդիտորը կարող է հաշվի առնել իր գնահատումը՝ թե որքանով է ենթախմբի և կառավարման մարմնի միջև տեղի ունենում համապատասխան տեղեկատվության արդյունավետ և տեղին հաղորդակցում: Աուդիտորը, առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելիս, կարող է հստակեցնել, որ, բացառությամբ օրենքով և այլ իրավական ակտերի պահանջներով արգելվող դեպքերի, աուդիտորն իրավունք ունի ուղղակի հաղորդակցվել կառավարման լիազոր մարմնի հետ:

Ա7 Աուդիտի հանձնախումբ (կամ համարժեք անվանում ունեցող նմանատիպ ենթախմբեր) գործում է բազմաթիվ իրավահամակարգերում: Թեև նրանց իրավասությունները և գործառույթները կարող են լինել տարբեր, սակայն աուդիտի հանձնախմբի հետ հաղորդակցությունը, եթե հանձնախումբ առկա է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի հաղորդակցման համատեքստում դարձել է առանցքային տարրը: Օրինակելի կառավարման սկզբունքների համաձայն՝

- աուդիտորը պարբերաբար հրավիրվում է մասնակցելու աուդիտի հանձնախմբի ժողովներին,
- աուդիտի հանձնախմբի նախագահը և, եթե տեղին է, հանձնախմբի մյուս անդամները, աուդիտորի հետ պարբերաբար ունենում են շփումներ,
- նվազագույնը տարին մեկ անգամ, աուդիտի հանձնախումբը հանդիպում է աուդիտորին՝ առանց ղեկավարության մասնակցության:

Երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարությունում (տես՝ պարագրաֆ 13)

Ա8 Որոշ դեպքերում կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, և այս դեպքում հաղորդակցման պահանջների կիրառումը փոփոխվում է՝ հաշվի առնելով ներգրավված լինելու հանգամանքը: Նման դեպքերում հաղորդակցումը ղեկավարման պատասխանատվություն ունեցող անձի (անձանց) հետ կարող է պատշաճորեն չապահովել տեղեկատվության տրամադրումը մյուս բոլոր այն անձանց, որոնց հետ աուդիտորը այլապես կհաղորդակցեր նրանց կառավարման իրավասության շրջանակներում: Այսպես՝ կազմակերպությունում, որտեղ բոլոր տնօրենները ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ, այդ տնօրեններից ոմանք (օրինակ՝ մարքեթինգի համար պատասխանատուն) կարող է տեղյակ չլինել մեկ այլ տնօրենի (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու տնօրենի) հետ քննարկված նշանակալի հարցերի մասին:

Հաղորդակցման ենթակա հարցեր

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար (տես՝ պարագրաֆ 14)

Ա9 Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար հաճախ ներառվում է նամակ-պարտավորագրում կամ համապատասխան ձևի այլ գրավոր համաձայնագրում, որտեղ ամրագրվում են առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները:⁶ Օրենքը, կարգավորող նորմերը կամ կազմակերպության կառավարման կառուցվածքը կարող են պահանջել կառավարման

⁶ ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը, պարագրաֆ 10*

օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի հետ համաձայնեցնել առաջադրանքի պայմանները: Եթե չկա այդպիսի պահանջ, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նամակ-պարտավորագրի կամ համապատասխան ձևի գրավոր համաձայնագրի պատճենի տրամադրումը կարող է հանդիսանալ ստորև ներկայացված հարցերը նրանց հաղորդակցելու բավարար ձև՝

- աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ աուդիտն անցկացնել ԱՄՍ-ների համաձայն, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Հետևաբար, ԱՄՍ-ներով պահանջվող հաղորդակցման ենթակա հարցերը ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում առաջացած նշանակալի հարցեր, որոնք տեղին են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելիս,
- այն փաստը, որ ԱՄՍ-ները չեն պահանջում աուդիտորից նախագծել ընթացակարգեր, որոնք կհայտնաբերեին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդելու ենթակա լրացուցիչ հարցեր,
- երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը⁷, աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ որոշելու և հաղորդակցելու աուդիտի առանցքային հարցերը աուդիտորի եզրակացությունում,
- եթե կիրառելի է, աուդիտորի պատասխանատվությունը ներկայացնելու օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, կազմակերպության հետ պայմանագրի կամ առաջադրանքին վերաբերող լրացուցիչ պահանջներով (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման մասնագիտական ազգային մարմնի ստանդարտների համաձայն) պահանջվող առանձնահատուկ հարցեր:

Ա10 Օրենքը կամ կարգավորող նորմերը, կազմակերպության հետ պայմանագիրը կամ առաջադրանքին առնչվող լրացուցիչ պահանջները կարող են նախատեսել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ ավելի լայն հաղորդակցում: Այսպես՝ (ա) կազմակերպության հետ պայմանագիրը կարող է պահանջել ներկայացնել որոշակի հարցեր, որոնք առաջացել են ընկերության կամ ցանցի ընկերությունների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից տարբեր այլ ծառայությունների մատուցման ընթացքում, կամ (բ) հանրային հատվածի աուդիտորի պարտականությունը հաղորդելու այն հարցերի մասին, որոնք բացահայտվել են այլ աշխատանքի ընթացքում, օրինակ՝ արդյունավետության (կատարողական) աուդիտի իրականացման արդյունքում:

Աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները (տես՝ պարագրաֆ 15)

Ա11 Աուդիտի պլանավորված շրջանակների և ժամկետների վերաբերյալ հաղորդակցումը կարող է.

- (ա) օժանդակել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ավելի լավ հասկանալ աուդիտորի աշխատանքի հետևանքները, աուդիտորի հետ քննարկել ռիսկերը և էականության հասկացությունը ու հատկորոշել այն ոլորտները, որոնց նկատմամբ կցանկանային, որ աուդիտորն իրականացնեք լրացուցիչ ընթացակարգեր, և
- (բ) օժանդակել աուդիտորին ավելի լավ հասկանալ կազմակերպության գործունեությունը և նրա միջավայրը:

⁷ ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը*

Ա12 Աուդիտորի կողմից հատկորոշված նշանակալի ռիսկերի ներկայացումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց օգնում է նրանց հասկանալ այդ հարցերը, և թե ինչու են դրանք պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը: Կազմակերպության նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հաղորդակցությունը կարող է օգնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունն իրականացնելիս:

Ա13 Հաղորդակցվող հարցերը ներառում են՝

- ինչպես է աուդիտորը ծրագրել արձագանքելու էական խեղաթյուրման նշանակալի ռիսկերին, անկախ դրանց սխալի կամ խարդախության հետևանքով առաջացման հանգամանքից,
- ինչպես է աուդիտորը ծրագրել անդրադառնալու էական խեղաթյուրման բարձր ռիսկային գնահատված ոլորտներին,
- աուդիտորի մոտեցումը աուդիտին առնչվող ներքին հսկողության համակարգի վերաբերյալ,
- էականության հասկացության կիրառումը աուդիտի առաջադրանքի համատեքստում⁸,
- աուդիտի ծրագրած ընթացակարգերն իրականացնելու կամ աուդիտի արդյունքները գնահատելու համար պահանջվող մասնագիտական հմտությունների կամ գիտելիքի բնույթը և ծավալը, ներառյալ՝ աուդիտորի փորձագետի ներգրավումը⁹,
- երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտորի նախնական տեսակետը այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք կարող են արժանանալ աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, ուստի համարվել աուդիտի առանցքային հարցեր,
- Աուդիտորի ծրագրած մոտեցումը՝ արձագանքելու ֆինանսական առանձին հաշվետվություններում կամ բացահայտումներում կիրառելի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքի, կազմակերպության միջավայրի, ֆինանսական իրավիճակի կամ գործունեության նշանակալի փոփոխությունների առաջացրած հետևանքներին:

Ա14 Ստորև ներկայացված են պլանավորման հետ կապված այլ հարցեր, որոնց քննարկումը ևս կարող է տեղին լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.

- երբ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, ինչպես կարող են ներքին և արտաքին աուդիտորները համագործակցել՝ կառուցողական և փոխադարձ օժանդակության համատեքստում, ներառյալ՝ ներքին աուդիտի գործառույթի աշխատանքի պլանավորված օգտագործումը, ինչպես նաև ուղղակի օժանդակություն տրամադրելու ներքին աուդիտորների պլանավորված ներգրավվածության բնույթը և ծավալը¹⁰:

⁸ ԱՄՍ 320, *Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում*

⁹ ԱՄՍ 620, *Աուդիտորի փորձագետի աշխատանքի օգտագործումը*

¹⁰ ԱՄՍ 610 (վերանայված), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործում*, պարագրաֆ 18 և ԱՄՍ 610 (վերանայված 2013), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործում*, պարագրաֆ 31

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեսակետները՝
 - կազմակերպության կառավարման կառուցվածքում համապատասխան անձի (անձանց) վերաբերյալ, ում պետք է հաղորդակցել,
 - պատասխանատվության բաշխումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարության միջև,
 - կազմակերպության նպատակները և ռազմավարությունը, ինչպես նաև գործունեության հետ կապված ռիսկերը, որոնք կարող են առաջացնել էական խեղաթյուրումներ,
 - հարցեր, որոնք, ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պահանջում են հատուկ ուշադրություն աուդիտի ընթացքում, և այն ուղղորտները, որոնց նկատմամբ նրանք խնդրում են իրականացնել աուդիտորական լրացուցիչ ընթացակարգեր,
 - կարգավորող մարմինների հետ կազմակերպության նշանակալի հաղորդակցումները,
 - այլ հարցեր, որոնք, ըստ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վրա,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց վերաբերմունքը, տեղեկացվածությունը և գործողությունները՝ (ա) կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի և կազմակերպության համար նրա կարևորության վերաբերյալ՝ ներառյալ այն, թե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ինչպես են վերահսկում ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետությունը, և (բ) խարդախության հայտնաբերման կամ խարդախության հնարավորության վերաբերյալ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործողությունները հաշվապահական հաշվառման ստանդարտների, կորպորատիվ կառավարման գործելաոճի, արժեթղթերի բորսայի կանոնների կամ հարակից հարցերի զարգացումների վերաբերյալ, և նման զարգացումների ազդեցությունը, օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացման, կառուցվածքի կամ բովանդակության վրա, ներառյալ.
 - Ֆինանսական հաշվետվություններում ներակայացված տեղեկատվության տեղին լինելը, արժանահավատությունը, համադրելիությունը և հասկանալի լինելը; և
 - Դիտարկում՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները վատթարացել են՝ ոչ տեղին տեղեկատվության ներառման պատճառով, կամ արդյոք այդ տեղեկատվությունը խաթարում է բացահայտված տեղեկատվության պատշաճ ըմբռնմանը:
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց արձագանքը աուդիտորի հետ նախորդ հաղորդակցումների վերաբերյալ,
- այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթերը (ինչպես սահմանված է ԱՄՄ 720–ով (վերանայված)) և այդ փաստաթղթերի հրապարակման պլանավորած ձևաչափը և ժամկետները: Երբ աուդիտորը ակնկալում է աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո ձեռք բերել այլ տեղեկատվություն, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումները կարող են նաև ներառել այն գործողությունները, որոնք կարող են համապատասխան կամ անհրաժեշտ լինել, եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ աուդիտորի

եզրակացությունից հետո ձեռք բերված այլ տեղեկատվությունում առկա է էական խեղաթյուրում:

- Ա15 Թեև կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցումը կարող է օժանդակել աուդիտորին՝ պլանավորելու աուդիտի շրջանակը և ժամկետները, այնուհանդերձ, այն չի փոխում աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի ընդհանուր ռազմավարություն և աուդիտի ծրագիր մշակելու համար՝ ներառյալ ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետները և ընդգրկումը, որոնք անհրաժեշտ են բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար:
- Ա16 Աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելիս անհրաժեշտ է ուշադիր լինել, չվտանգելու աուդիտի արդյունավետությունը՝ մասնավորապես, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են նաև կազմակերպության ղեկավարության կառուցվածքում: Այսպես՝ աուդիտորական մանրամասն ընթացակարգերի բնույթի և ժամկետների ներկայացումը կարող է նվազեցնել այդ ընթացակարգերի արդյունավետությունը՝ դարձնելով դրանք չափից ավելի կանխատեսելի:

Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 16)

- Ա17 Աուդիտի արդյունքում հայտնաբերած նշանակալի և հաղորդակցման ենթակա հարցերի թվում կարելի է ներառել հարցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց՝ տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրելու վերաբերյալ, որպեսզի ամբողջացվեն ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է հաստատել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք որոշակի գործարքների կամ դեպքերին առնչվող փաստերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ ունեն նույն պատկերացումը:
- Ա18 Երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, պարագրաֆ 16-ով պահանջվող հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ինչպես նաև պարագրաֆ 15-ով պահանջվող հաղորդակցումը աուդիտորի կողմից հատկորոշված նշանակալի ռիսկերի վերաբերյալ հատկապես տեղին են, երբ աուդիտորը որոշում է այն հարցերը, որոնք արժանացել են աուդիտորի հատուկ ուշադրությանը, հետևաբար կարող են հանդիսանալ աուդիտի առանցքային հարցեր¹¹:

Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի նշանակալի որակական հատկանիշները (տես՝ պարագրաֆ 16(ա))

- Ա19 Որպես կանոն, ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները թույլ են տալիս կազմակերպությանը հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների վերաբերյալ կատարել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ և դատողություններ, օրինակ՝ կապված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հիմնական ենթադրությունների հետ, որոնց դեպքում առկա է գնահատման նշանակալի անորոշություն: Ի լրումն, օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով կարող է պահանջվել ներկայացնել հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփը կամ հղում կատարել «հաշվապահական հաշվառման հիմնական գնահատումներին» կամ «հաշվապահական հաշվառման նշանակալի

¹¹ ԱՄՍ 701, 9-10-րդ պարագրաֆներ

քաղաքականություններին կամ գործելաոճին»՝ հատկորոշելու և օգտագործողներին տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմելիս ղեկավարության կողմից կիրառած ամենադժվարին, սուբյեկտիվ կամ բարդ դատողությունների մասին:

Ա20 Արդյունքում, աուդիտորի տեսակետները ֆինանսական հաշվետվությունների սուբյեկտիվ ասպեկտների վերաբերյալ կարող են առանձնահատուկ տեղին լինել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ վերահսկողության իրենց պարտականությունն իրականացնելիս: Այսպես, պարագրաֆ Ա19-ում նկարագրված հարցերի դեպքում, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կարող է հետաքրքրել աուդիտորի դիտարկումը՝ արդյոք նշանակալի ռիսկեր առաջացնող հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հետ կապված անորոշության բացահայտումները բավարար են: Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական ասպեկտների վերաբերյալ բաց և կառուցողական հաղորդակցումը կարող է նաև ներառել դիտարկումներ հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի ընդունելիության և բացահայտումների որակի վերաբերյալ: Հավելված 2-ը հատկանշում է այն հարցերը, որոնք կարող են ներառվել այս հաղորդակցման շրջանակներում:

Աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարություններ (տես՝ պարագրաֆ 16(բ))

Ա21 Աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարությունները կարող են ներառել հետևյալը՝

- ղեկավարության կողմից տեղեկատվության տրամադրման էական ուշացումներ, կազմակերպության անձնակազմի բացակայություն, կամ ղեկավարության կողմից աուդիտորին աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու համար անհրաժեշտ տեղեկատվության տրամադրման չկամություն,
- աուդիտի առաջադրանքի իրականացման համար տրամադրվող ոչ խելամիտ կարճ ժամանակահատված,
- բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար պահանջվող ծավալուն չնախատեսված ջանքեր,
- ակնկալվող տեղեկատվության բացակայություն,
- ղեկավարության կողմից աուդիտորի նկատմամբ կիրառվող սահմանափակումներ,
- ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայություն, երբ պահանջվում է:

Որոշ հանգամանքներում, այսպիսի դժվարությունները կարող են պատճառ հանդիսանալ աուդիտի ընդգրկման շրջանակների սահմանափակման, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման¹²:

Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցության ենթակա նշանակալի հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 16(գ)(i))

¹² ԱՄՄ 705, (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*

Ա22 Ղեկավարության հետ քննարկված կամ հաղորդակցության ենթակա նշանակալի հարցերը կարող են ներառել՝

- տարվա ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերը կամ գործարքները,
- կազմակերպության վրա ազդող բիզնես պայմանները, կամ գործարար ծրագրերն ու ռազմավարությունը, որոնք կարող են ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկերի վրա,
- մտահոգություններ, կապված այլ հաշվապահների կամ աուդիտորների հետ հաշվապահական հաշվառման կամ աուդիտի հարցերի շուրջ ղեկավարության խորհրդակցությունների հետ,
- քննարկումներ կամ հաղորդակցություն աուդիտորի սկզբնական կամ կրկնվող նշանակումների հետ կապված, որոնք առնչվում են հաշվապահական հաշվառման գործելաոճին, աուդիտի ստանդարտների կիրառությանը կամ աուդիտի կամ այլ ծառայությունների վճարներին,
- այն նշանակալի հարցերը, որոնց վերաբերյալ ղեկավարության հետ եղել են անհամաձայնություններ, բացառությամբ կարծիքների սկզբնական տարբերությունների, որոնք պայմանավորված էին ոչ լիարժեք փաստերով կամ նախնական տեղեկատվությամբ, որոնք հետագայում լուծվել են՝ աուդիտորի կողմից լրացուցիչ տեղի լի փաստեր կամ տեղեկատվություն ձեռք բերելու արդյունքում:

Հանգամանքներ, որոնք ազդում են աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության վրա (տես՝ պարագրաֆ 16(դ))

Ա23 ԱՄՍ 210-ով աուդիտորից պահանջվում է աուդիտի առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնել կազմակերպության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ըստ համապատասխանության¹³: Աուդիտի առաջադրանքի համաձայնեցված պայմանները պետք է ամրագրվեն աուդիտի նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության մեկ այլ ընդունելի փաստաթղթում և, ի թիվս այլ հարցերի, պետք է ներառեն հիշատակում աուդիտորի եզրակացության ակնկալվող ձևի և բովանդակության մասին¹⁴: Ինչպես բացատրվում է Ա9 պարագրաֆում, եթե առաջադրանքի պայմանները չեն համաձայնեցվում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ապա աուդիտորը կարող է նրանց տրամադրել նամակ-պարտավորագրի պատճենը՝ նրանց աուդիտին վերաբերող հարցերը հաղորդակցելու նպատակով: Պարագրաֆ 16-ի (դ) կետով պահանջվող հաղորդակցումը նախատեսում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել այն հանգամանքների մասին, որոնց դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը կարող է տարբերվել իր ակնկալվող ձևից և բովանդակությունից, կամ կարող է իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ ներառել լրացուցիչ տեղեկատվություն:

Ա24 Հանգամանքները, որոնց դեպքում ԱՄՍ-ներով աուդիտորից պահանջվում է կամ աուդիտորն այլ կերպ կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել լրացուցիչ տեղեկատվություն, և որոնց դեպքում պահանջվում է

¹³ ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 9

¹⁴ ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10

հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ներառում են հետևյալ դեպքերը՝

- աուդիտորն ակնկալում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը աուդիտորի եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն¹⁵,
- ներկայացվում է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն¹⁶,
- աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն¹⁷,
- աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն կամ «Այլ հանգամանք» պարբերություն՝ ԱՄՍ 706-ի (վերանայված)¹⁸ համաձայն, կամ աուդիտորից պահանջվում է այդ կերպ վարվել այլ ԱՄՍ-ների համաձայն,
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է այլ տեղեկատվության չճշգրտված էական խեղաթյուրում համաձայն ԱՄՍ 720 –ի (վերանայված)¹⁹:

Այսպիսի հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրել աուդիտորի եզրակացության նախագիծը՝ հեշտացնելու քննարկումը, թե ինչպես են այդ հարցերը ներկայացվելու աուդիտորի եզրակացությունում:

Ա25 Այն հազվագյուտ դեպքերում, երբ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն աուդիտորը որոշում է աուդիտորի եզրակացությունում չներառել առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, աուդիտորից պահանջվում է քննարկել այս մտադրությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ տեղեկացնելու նշանակալի անձնական վտանգի հավականության և լրջության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման մասին²⁰: Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև կարող է հաղորդակցել այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորն գերադասում է չներառել աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությունը աուդիտորի եզրակացության հիմնական մասում, ինչպես թույլատրվում է ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն²¹:

Ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացին վերաբերող այլ նշանակալի հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 16(ե))

Ա26 ԱՄՍ 300-ի²² համաձայն՝ չնախատեսված դեպքերի, իրավիճակների փոփոխությունների կամ իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցի արդյունքում, աուդիտորի համար կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ փոփոխելու աուդիտի ընդհանուր ռազմավարությունը և

¹⁵ ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 30

¹⁶ ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*, պարագրաֆ 25 (դ)

¹⁷ ԱՄՍ 701, պարագրաֆ 17

¹⁸ ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ*, պարագրաֆ 12

¹⁹ ԱՄՍ 720 (վերանայված), Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության հետ կապված, պարագրաֆ 18(ա)

²⁰ ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆներ 46 և Ա63

²¹ ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ 41

²² ԱՄՍ 300, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը*, պարագրաֆ Ա13

աուդիտի ծրագիրը, հետևաբար և հետագա ընթացակարգերի պլանավորված բնույթը, ժամկետները և ծավալը՝ հիմնվելով գնահատված ռիսկերի վերանայված նկատառումների վրա: Աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ կարող է քննարկել այսպիսի հարցերը, օրինակ, որպես աուդիտի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների վերաբերյալ նախնական քննարկումների վերանայում:

Ա27 Աուդիտի ընթացքում առաջացած այլ նշանակալի հարցեր, որոնք ուղղակիորեն առնչվում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու պատասխանատվությանը, կարող են ներառել այլ տեղեկատվությունում էական խեղաթյուրումների առկայության հետ կապված հարցեր, որոնք արդեն ուղղվել են:

Ա28 Այնքանով, որքանով այլ հարցերն արդեն իսկ չեն քննարկվել սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 16-ի (ա)-(դ) կետերի պահանջներով և կից կիրառման ուղեցույցով, ապա աուդիտորը ԱՄՍ 220-ի²³ համաձայն կարող է անհրաժեշտ համարել հաղորդակցել այլ հարցեր, որոնք քննարկվել են առաջադրանքի որակի վերանայողի հետ, եթե այդպիսին նշանակվել է:

Աուդիտորի անկախությունը (տես՝ պարագրաֆ 17)

Ա29 Աուդիտորից պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի առաջադրանքներ իրականացնելիս պահպանել էթիկայի համապատասխան կանոնները՝ ներառյալ անկախությունը²⁴:

Ա30 Առաջադրանքի հանգամանքներից կախված փոխհարաբերությունները և այլ հարցերը, ինչպես նաև քննարկման ենթակա մեղմացնող միջոցառումները կարող են տարբերվել, սակայն հիմնականում անդրադառնում են.

- (ա) անկախությանը սպառնացող վտանգներին, որոնք կարող են դասակարգվել որպես անձնական շահի վտանգ, ինքնաստուգման վտանգ, ինքնապաշտպանության վտանգ, մտերմության վտանգ և ճնշման վտանգ, և
- (բ) մեղմացնող միջոցառումներին, որոնք առաջադրվում են մասնագիտության կառույցների, օրենքի կամ կարգավորող նորմերի պահանջներով, կազմակերպության ներսում, ինչպես նաև աուդիտորական ընկերության ներքին համակարգերով և ընթացակարգերով:

Ա31 Էթիկայի համապատասխան կանոնները կամ օրենսդրությունը նույնպես կարող են սահմանել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկման ենթակա կոնկրետ հարցեր այն հանգամանքներում, երբ հայտնաբերվել են անկախության պահանջների խախտումներ: Այսպես, Հաշվապահների Էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի Կանոնագիրքը* (*ՀԷՄՍԻ Կանոնագիրք*) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր ներկայացնել յուրաքանչյուր

²³ ԱՄՍ 220, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ որակի հսկողություն*, 19-22-րդ պարագրաֆներ, Ա23-Ա32-րդ պարագրաֆներ

²⁴ ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան*, պարագրաֆ 14

խախտում, և ինչպիսի միջոցառումներ է ձեռնարկել կամ պատրաստվում ձեռնարկել աուդիտորական ընկերությունն այդ ուղղությամբ²⁵:

Ա32 Ցուցակված ընկերությունների դեպքում աուդիտորի անկախությանը վերաբերող հաղորդակցման պահանջները կարող են տեղին լինել նաև որոշ այլ կազմակերպությունների դեպքում՝ մասնավորապես այն կազմակերպությունների, որոնց հանդեպ կարող է լինել նշանակալի հանրային հետաքրքրություն, օրինակ՝ այն կազմակերպությունների, որոնք ունեն մեծ թվով և լայն ընդգրկում ունեցող շահառուներ, նաև հաշվի առնելով այդ կազմակերպությունների գործունեության բնույթը և ծավալը: Այսպիսի կազմակերպությունների օրինակ են ֆինանսական հաստատությունները (օրինակ՝ բանկերը, ապահովագրական ընկերությունները և կենսաթոշակային հիմնադրամները), նաև բարեգործական կազմակերպությունները: Մյուս կողմից, կարող են լինել դեպքեր, երբ անկախության վերաբերյալ հաղորդակցումը կարող է տեղին չլինել, օրինակ, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք տեղեկացվել են համապատասխան փաստերին՝ իրենց ղեկավարման գործառույթների միջոցով: Նշվածը մասնավորապես հավանական է, երբ կազմակերպությունը ղեկավարվում է սեփականատիրոջ կողմից, և աուդիտորական ընկերությունը, ինչպես նաև ցանցի ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից դուրս ունեն փոքր առնչություն կազմակերպության հետ:

Լրացուցիչ հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 3)

Ա33 Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ղեկավարության վերահսկումը ներառում է հավաստիացում, որ կազմակերպությունը նախագծում, կիրառում և պահպանում է ներքին հսկողության պատշաճ համակարգ՝ ապահովելու ֆինանսական տեղեկատվության արժանահավատությունը, գործունեության արդյունավետությունը, ինչպես նաև համապատասխանությունը գործող օրենսդրությանը և կարգավորող նորմերին:

Ա34 Աուդիտորը կարող է տեղեկանալ լրացուցիչ հարցերի մասին, որոնք պարտադիր չէ, որ վերաբերեն ֆինանսական հաշվետվողականության համակարգի վերահսկողությանը, բայց որոնք, այնուամենայնիվ, հավանական է նշանակալի լինեն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար՝ կազմակերպության ռազմավարական ուղղությունը կամ հաշվետու լինելու հետ կապված պարտականությունները վերահսկելիս: Օրինակ՝ կառավարման կառուցվածքի կամ գործընթացների վերաբերյալ նշանակալի հարցերը, կամ ղեկավարության կողմից առանց համապատասխան հաստատման կայացրած նշանակալի որոշումները կամ գործողությունները:

Ա35 Որոշելու՝ արդյոք տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց լրացուցիչ հարցերի մասին, աուդիտորը կարող է իր տեղեկացված հարցերը քննարկել համապատասխան աստիճանում գտնվող ղեկավարության հետ, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ դա տեղին չէ տվյալ հանգամանքներում:

²⁵ ՀՀՄՄԻ կանոնագիրք, բաժին 290.39–49, որոնք անդրադառնում են անկախության պահանջներին խախտումներին:

Ա36 Երբ լրացուցիչ հարց է հաղորդակցվում, աուդիտորը կարող է տեղին է համարել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնել, որ՝

- (ա) նման հարցերի հայտնաբերումը և հաղորդակցումը հարակից է աուդիտի նպատակին, որն է՝ ձևավորել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- (բ) տվյալ հարցերի առնչությամբ աուդիտորական ընթացակարգեր չեն կիրառվել, բացառությամբ նրանց, որոնք անհրաժեշտ են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորման համար, և
- (գ) այլ ընթացակարգեր չեն իրականացվել՝ որոշելու նմանատիպ այլ հարցերի առկայությունը:

Հաղորդակցման գործընթացը

Հաղորդակցման գործընթացի հաստատում (տես՝ պարագրաֆ 18)

Ա37 Աուդիտորի պատասխանատվությունների, աուդիտի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների ու ակնկալվող հաղորդակցման ընդհանուր բովանդակության հստակ հաղորդումը օժանդակում է երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցման հաստատմանը:

Ա38 Հետևյալ հարցերի քննարկումը նույնպես կարող է օժանդակել երկկողմ արդյունավետ հաղորդակցմանը՝

- հաղորդակցման նպատակը. երբ նպատակը հստակ է, աուդիտորը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ավելի մեծ հնարավորություն ունեն համապատասխան հարցերի և ձեռնարկվելիք գործողությունների շուրջ հասնելու փոխըմբռնման,
- հաղորդակցման ձևը,
- աուդիտի թիմի և կառավարման օղակներում գտնվող այն անձինք, ովքեր պետք է հաղորդակցվեն կոնկրետ հարցերի շուրջ,
- աուդիտորի ակնկալիքը, որ հաղորդակցումը պետք է լինի երկկողմ, և որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք աուդիտորին կհաղորդեն այն հարցերը, որոնք կհամարեն աուդիտին առնչվող, օրինակ՝ ռազմավարական որոշումները, որոնք կարող են նշանակալի ազդեցություն ունենալ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների և շրջանակի վրա, բացահայտված կամ կասկածվող խարդախության, կամ բարձրաստիճան ղեկավարության ազնվության կամ գործիմացության վերաբերյալ կասկածներ,
- աուդիտորի կողմից ներկայացրած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունները և դրանց արդյունքների մասին աուդիտորին տեղեկացնելը,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ներկայացրած հարցերի առնչությամբ ձեռնարկված գործողությունները և դրանց արդյունքների մասին կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնելը:

Ա39 Հաղորդակցման գործընթացը փոփոխվում է հանգամանքներից կախված, ներառյալ կազմակերպության մեծությունը և կառավարման կառուցվածքը, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գործելաձևը կամ էլ աուդիտորի տեսակետը՝ հաղորդակցման ենթակա հարցերի նշանակալիության վերաբերյալ: Արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցման հաստատման դժվարությունը կարող է մատնանշել, որ

աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև հաղորդակցումը բավարար չէ աուդիտի նպատակների համար (տես՝ պարագրաֆ Ա52):

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող նկատառումներ

Ա40. Փոքր կազմակերպությունների աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կարող է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցվել պակաս համակարգված ձևով, քան ցուցակված կամ ավելի խոշոր կազմակերպությունների դեպքում:

Հաղորդակցում ղեկավարության հետ

Ա41 Աուդիտի ընթացքում ղեկավարության հետ կարող են քննարկվել բազմաթիվ հարցեր, ներառյալ այն հարցերը, որոնք սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Այդ քննարկումները ընդգծում են ղեկավարության գործադիր պատասխանատվությունը կազմակերպության գործունեության իրականացման համար, և մասնավորապես, ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

Ա42 Նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հարցերի հաղորդակցումը, աուդիտորը կարող է դրանք քննարկել ղեկավարության հետ, բացառությամբ եթե դա տեղին չէ: Օրինակ՝ կարող է տեղին չլինել ղեկավարության հետ քննարկել ղեկավարության գործիմացության և ազնվության հետ կապված հարցերը: Ի լրումն ղեկավարության գործադիր պատասխանատվության ճանաչման, այդ նախնական քննարկումները կարող են հստակեցնել փաստերը և հարցերը, և ղեկավարությանը հնարավորություն տալ տրամադրելու լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ: Նմանապես, այն դեպքում, երբ կազմակերպությունն ունի ներքին աուդիտի գործառույթ, աուդիտորը կարող է հարցերը քննարկել ներքին աուդիտորի հետ՝ նախքան կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելը:

Հաղորդակցում երրորդ կողմերի հետ

Ա43. Օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից կարող է պահանջվել, կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք կարող են ցանկանալ երրորդ կողմերին (օրինակ՝ բանկերին կամ պետական կարգավորող որոշ մարմինների) տրամադրել աուդիտորի կողմից գրավոր հաղորդակցման պատճենները: Որոշ դեպքերում երրորդ կողմերին հաղորդակցման բացահայտումը կարող է անօրինական լինել կամ ոչ տեղին: Եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված գրավոր հաղորդակցումը տրամադրվում է երրորդ կողմերին, ապա այդ հանգամանքներում կարող է կարևոր լինել երրորդ կողմերին տեղեկացնել, որ հաղորդակցումը չի նախատեսվել նրանց համար, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց գրավոր հաղորդակցման մեջ նշելով, որ

- (ա) հաղորդակցումը պատրաստվել է բացառապես կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից օգտագործման համար և, եթե կիրառելի է, նաև խմբի ղեկավարության կամ խմբի աուդիտորի համար, և երրորդ կողմերը չպետք է հիմնվեն դրա վրա,
- (բ) որ աուդիտորը երրորդ կողմի նկատմամբ չունի որևէ պատասխանատվություն, և
- (գ) երրորդ անձանց տրամադրելու կամ բացահայտելու որևէ սահմանափակումներ:

Ա44 Որոշ իրավահամակարգերում, օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորից կարող է պահանջվել օրինակ՝

- կարգավորող կամ օրենսդիր մարմինն տեղեկացնել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցված որոշ հարցերի մասին: Օրինակ՝ որոշ երկրներում աուդիտորը պարտավոր է իրավասու մարմիններին հաղորդել խեղաթյուրումների մասին, որոնց վերաբերյալ ղեկավարությունը և կառավարման օղակներում գտնվող անձինք չեն ձեռնարկել շտկող գործողություններ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված որոշ հաշվետվություններ տրամադրել նաև կարգավորող կամ ֆինանսավորող մարմիններին, կամ այլ մարմիններին, օրինակ՝ հանրային հատվածի որոշ կազմակերպությունների դեպքում դրա կարող է լինել գլխամասային մարմինը, կամ
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար պատրաստված հաշվետվությունները դարձնել հրապարակային:

Ա45 Բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ աուդիտորի գրավոր հաղորդակցման օրինակը տրամադրել երրորդ անձանց, աուդիտորը պետք է նախապես ստանա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համաձայնությունը մինչև այդպես վարվելը:

Հաղորդակցման ձևերը (տես՝ պարագրաֆ 19)

Ա46 Արդյունավետ հաղորդակցումը կարող է ներառել ֆորմալ պրեզենտացիաներ և գրավոր հաշվետվություններ, ինչպես նաև պակաս ֆորմալ հաղորդակցումներ, ներառյալ՝ քննարկումներ: Աուդիտորը հարցերը կարող է հաղորդակցել բանավոր կամ գրավոր, բացառությամբ նրանց, որոնք հատկորոշված են 19-րդ և 20-րդ պարագրաֆներում: Գրավոր հաղորդակցումը կարող է ներառել նամակ-պարտավորագիրը, որը տրամադրվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց:

Ա47 Բացի տվյալ հարցի կարևորությունից, հաղորդակցման ձևը (օրինակ՝ արդյոք հաղորդակցել գրավոր թե բանավոր, մանրամասն ներկայացմամբ, թե առավել ամփոփ, կամ ֆորմալ, թե պակաս ֆորմալ) կարող է կախված լինել հետևյալ գործոններից.

- արդյոք հարցի քննարկումը ներառվելու է աուդիտորի եզրակացությունում: Օրինակ՝ երբ աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացվում են աուդիտորի եզրակացությունում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել գրավոր հաղորդակցել այն հարցերը, որոնք համարվել են աուդիտի առանցքային հարցեր,
- արդյոք հարցը բավարար լուծում է ստացել,
- արդյոք հարցը նախկինում հաղորդակցվել է ղեկավարությանը,
- կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, հսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
- հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում. արդյոք աուդիտորը նաև իրականացնում է կազմակերպության ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,

- իրավական պահանջներ. որոշ իրավահամակարգերում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ գրավոր հաղորդակցումը պահանջվում է տեղական օրենսդրությամբ նախապես սահմանված ձևով,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցումների պայմանավորվածությունները,
- աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև շարունակական շփումների և երկխոսությունների քանակը,
- արդյոք կառավարման մարմնի կազմում տեղի են ունեցել նշանակալի փոփոխություններ:

Ա48 Երբ որևէ նշանակալի հարց քննարկվում է կառավարման օղակներում գտնվող որոշակի անձի հետ, օրինակ՝ աուդիտի հանձնախմբի նախագահի հետ, աուդիտորի համար կարող է նպատակահարմար լինել ամփոփել այդ հարցը հետագա հաղորդակցումներում՝ հնարավորություն ընձեռելով, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ունենան ամբողջական և հավասարակշռված տեղեկատվություն:

Հաղորդակցման ժամկետները (տես՝ պարագրաֆ 21)

Ա49 Աուդիտի ողջ ընթացքում ժամանակին իրականացրած հաղորդակցումը նպաստում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և աուդիտորի միջև ամուր երկկողմանի երկխոսության ձևավորմանը: Սակայն, հաղորդակցման պատշաճ ժամանակը կփոփոխվի առաջադրանքի հանգամանքներից կախված: Համապատասխան հանգամանքները ներառում են հարցի կարևորությունը և բնույթը, ինչպես նաև կառավարման օղակներում գտնվող անձանցից ակնկալվող գործողությունները: Օրինակ՝

- պլանավորմանը վերաբերող հարցերը հաճախ կարելի է քննարկել աուդիտի առաջադրանքի նախնական փուլում, և սկզբնական առաջադրանքի դեպքում, ինչպես նաև կարելի է դրանք քննարկել, որպես առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման մի մաս,
- հնարավոր է, որ տեղին լինի աուդիտի ընթացքում հանդիպած նշանակալի դժվարության մասին որքան հնարավոր է վաղ հաղորդակցումը, եթե կառավարման օղակներում գտնվող անձինք ի վիճակի են օժանդակել աուդիտորին՝ հաղթահարելու այդ դժվարությունը, կամ եթե հավանական է, որ այն կհանգեցնի աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման: Նմանապես, աուդիտորը կարող է որքան հնարավոր է վաղ բանավոր հաղորդակցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորի կողմից հայտնաբերած ներքին հսկողության համակարգի նշանակալի թերությունների մասին, նախքան դրանք գրավոր հաղորդելը, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 265-ով²⁶,
- երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները քննարկելիս, աուդիտորը կարող է ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերի իր նախնական տեսակետները (տես՝ պարագրաֆ Ա13), իսկ այնուհետև, աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի հարցերի հաղորդակցման ժամանակ, աուդիտորը կարող է ունենալ ավելի հաճախակի հաղորդակցումներ՝ այդ հարցերի հետագա քննարկումների նպատակով,

²⁶ ԱՄՍ 265, պարագրաֆ 9 և պարագրաֆ Ա14

- անկախությանը վերաբերող հաղորդակցումը կարող է տեղին լինել, երբ նշանակալի դատողություններ են կատարվում անկախությանը սպառնացող վտանգների, կամ համապատասխան մեղմացնող միջոցառումների վերաբերյալ, օրինակ, ոչ- աուդիտորական ծառայություններ մատուցելու առաջադրանքն ընդունելիս, կամ եզրափակիչ քննարկման ժամանակ,
- հաղորդակցումը աուդիտի արդյունքում հայտնաբերված հարցերի վերաբերյալ, ներառյալ՝ աուդիտորի տեսակետները կապված կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշների հետ, նույնպես կարող են քննարկվել եզրափակիչ քննարկման ժամանակ,
- երբ աուդիտի են ենթարկվում և՛ ընդհանուր նպատակի, և՛ հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները, տեղին կլինի համակարգել հաղորդակցման ժամկետները:

Ա50 Այլ նկատառումները, որոնք կարող են տեղին լինել հաղորդակցման ժամկետների առումով, ներառում են.

- աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության մեծությունը, գործառնական կառուցվածքը, հսկողության միջավայրը և իրավական կառուցվածքը,
- սահմանված ժամանակահատվածում որոշակի հարցեր հաղորդակցելու որևէ իրավական պարտականություն,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալիքները, ներառյալ աուդիտորի հետ պարբերական հանդիպումների կամ հաղորդակցումների վերաբերյալ պայմանավորվածությունները,
- որոշ հարցերի հայտնաբերման պահը, օրինակ՝ աուդիտորը կարող է հայտնաբերել որոշակի հարց (օրինակ՝ անհամապատասխանություն օրենքին) այն ժամանակ, երբ հնարավոր չէ ձեռնարկել կանխարգելիչ գործողություններ, սակայն այդ հարցի հաղորդակցումը կարող է հնարավորություն տալ ձեռնարկելու շտկման գործողություններ:

Հաղորդակցման գործընթացի բավարար լինելը (տես՝ պարագրաֆ 22)

Ա51 Աուդիտորին անհրաժեշտ չէ մշակել որոշակի ընթացակարգեր, որոնք կօժանդակեն գնահատելու աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմանի հաղորդակցության արդյունավետությունը: Փոխարենը՝ այդ գնահատումը կարող է հիմնվել այլ նպատակներով իրականացրած աուդիտորական ընթացակարգերի արդյունքում կատարված դիտարկումների վրա: Նման դիտարկումները կարող են ներառել՝

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից աուդիտորի բարձրացրած հարցերի նկատմամբ ձեռնարկված գործողությունների պատշաճ և ժամանակին լինելը: Եթե նախկին հաղորդակցումներում բարձրացված նշանակալի հարցերը արդյունավետորեն չեն անդրադարձվել, աուդիտորը կարող է տեղին համարել հարցում կատարել համապատասխան գործողություններ չձեռնարկելու պատճառների մասին, որից հետո դիտարկել տվյալ հարցը կրկին բարձրացնելու անհրաժեշտությունը: Այսպես կարելի է խուսափել թյուրընկալման ռիսկից, այսինքն այնպիսի տպավորություն ստեղծելուց, որ աուդիտորը բավարարված է հարցին բավարար արձագանքով, կամ հարցն այլևս նշանակալի չէ,

- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ բաց հաղորդակցումը աուդիտորի հետ,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատրաստակամությունը և կարողությունը հանդիպելու աուդիտորի հետ առանց ղեկավարության մասնակցության,
- աուդիտորի կողմից բարձրացված հարցերը ամբողջովին ընկալելու կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնհայտ կարողությունը, օրինակ՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից հարցերի ուսումնասիրման խորությունը և ներկայացված առաջարկների վերաբերյալ նրանց դիտարկումները,
- կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ հաղորդակցման ձևի, ժամկետների և ակնկալվող ընդհանուր բովանդակության փոխադարձաբար համաձայնեցման դժվարությունները,
- երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր կամ որոշ անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարությունում, նրանց հստակ գիտակցումը, թե ինչպես են աուդիտորի հետ քննարկված հարցերը ազդում նրանց ընդհանուր կառավարման, ինչպես նաև նրանց ղեկավարման պատասխանատվության վրա,
- արդյոք աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը համապատասխանում է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:

Ա52 Ինչպես նշված է պարագրաֆ 4-ում, արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցումը օժանդակում է և՛ աուդիտորին, և՛ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Ի լրումն, ԱՄՍ 315-ը (վերանայված) սահմանում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասնակցությունը, ներառյալ նրանց շփումները ներքին, եթե այդպիսիք կան, և արտաքին աուդիտորների հետ՝ որպես ներքին հսկողության միջավայրի տարր²⁷: Թերի երկկողմ հաղորդակցումը կարող է վկայել անբավարար ներքին հսկողության առկայության մասին և ազդել էական խեղաթյուրման ռիսկերի աուդիտորի գնահատման վրա: Առկա է նաև ռիսկ, որ աուդիտորը չի կարողանա ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար:

Ա53 Եթե աուդիտորի և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց միջև երկկողմ հաղորդակցումը բավարար չէ, և տվյալ իրավիճակը հնարավոր չէ բարելավել, աուդիտորը կարող է ձեռնարկել հետևյալ գործողությունները՝

- ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը՝ աուդիտի ընդգրկման շրջանակի սահմանափակման պատճառով,
- ձեռք բերել իրավաբանական խորհրդատվություն՝ տարբեր գործողությունների հետևանքների վերաբերյալ,
- հաղորդակցվել երրորդ կողմերի (օրինակ՝ կարգավորող մարմինների) կամ կազմակերպությունից դուրս կառավարման կառուցվածքի ավելի բարձր աստիճանում գտնվող իրավասու անձի հետ, ինչպիսիք են համարվում կազմակերպության սեփականատերերը (օրինակ՝ ընդհանուր ժողովի

²⁷ ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ Ա77

բաժնետերերը), կամ հանրային հատվածի դեպքում՝ կառավարության պատասխանատու նախարարը կամ խորհրդարանը,

- դադարեցնել առաջադրանքը, եթե դադարեցումը հնարավոր է կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի համաձայն:

Փաստաթղթավորում

(Տես՝ պարագրաֆ 23)

Ա54 Բանավոր հաղորդակցման փաստաթղթավորումը կարող է ներառել կազմակերպության կողմից պատրասված արձանագրությունների պատճենները, որպես աուդիտի փաստաթղթավորման մի մաս, եթե այդ արձանագրությունները հանդիսանում են հաղորդակցման պատշաճ գրանցումներ:

Հավելված 1

(Տես՝ պարագրաֆ 3)

ՈՎՄՍ 1-ում և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված հատուկ պահանջներ, որոնք վերաբերում են կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցմանը

Սույն հավելվածը հատկանշում է ՈՎՄՍ 1-ում²⁸ և այլ ԱՄՍ-ներում ներառված պարագրաֆները, որոնք պահանջում են կոնկրետ հարցերի հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց: Այնուհանդերձ, ստորև բերված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջների, կից կիրառությունների և այլ բացատրական նյութերի դիտարկմանը:

- ՈՎՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն, պարագրաֆ 30 (ա)*
- ԱՄՍ 240, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում խարդախության առնչությամբ, պարագրաֆ 21, 38(գ) (i) և 40-42-րդ պարագրաֆներ*
- ԱՄՍ 250, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում օրենքների և կարգավորող նորմերի դիտարկում, պարագրաֆներ 14,19 և 22-24*
- ԱՄՍ 265, *Ներքին հսկողության համակարգում առկա թերությունների հաղորդակցումը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց և ղեկավարությանը, պարագրաֆ 9-ը*
- ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած խեղաթյուրումների գնահատումը, 12-13-րդ պարագրաֆներ*
- ԱՄՍ 505, *Արտաքին հաստատումներ, պարագրաֆ 9*
- ԱՄՍ 510, *Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ, պարագրաֆ 7*
- ԱՄՍ 550, *Կապակցված կողմեր, պարագրաֆ 27*
- ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր, պարագրաֆներ 7(բ)-(գ),10(ա), 13(բ), 14(ա) և 17*
- ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք, պարագրաֆ 25*
- ԱՄՍ 600, *Հարուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը), պարագրաֆ 49*
- ԱՄՍ 610 (վերանայված), *Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը, պարագրաֆ 18, ԱՄՍ 610 (վերանայված, 2013), Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործումը, պարագրաֆներ 20 և 31*
- ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում, պարագրաֆ 46*
- ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում, պարագրաֆ 17*

²⁸ ՈՎՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ և դիտարկում, այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների որակի հսկողություն*

- ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*, պարագրաֆներ 12, 14, 23 և 30
- ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքի պարբերություններ*, պարագրաֆ 12
- ԱՄՍ 710, *Համադրելի տեղեկատվություն. համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*, պարագրաֆ 18
- ԱՄՍ 720 (վերանայված), *Այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*, պարագրաֆներ 17-19

Հավելված 2

(Տես՝ պարագրաֆ 16(ա), Ա19–Ա20)

Հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները

Պարագրաֆ 16ա-ով պահանջվող և պարագրաֆներ Ա19-Ա20-ում քննարկված հաղորդակցումը կարող է ներառել հետևյալ հարցերը.

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն

- Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանությունը կազմակերպության մասնավոր հանգամանքներում՝ հաշվի առնելով տեղեկատվությունը տրամադրելու ծախսը և կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ակնկալվող օգուտների հավասարակշռումը: Եթե առկա է հաշվապահական հաշվառման ընդունելի այլընտրանքային քաղաքականություն, հաղորդակցումը կարող է ներառել ֆինանսական հաշվետվությունների այն հոդվածների հատկանշումը, որոնք կրում են հաշվապահական հաշվառման կարևոր քաղաքականության ընտրության ազդեցությունը, ինչպես նաև տեղեկություն նմանատիպ կազմակերպություններում հաշվապահական հաշվառման կիրառվող քաղաքականության վերաբերյալ.
- Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության սկզբնական ընտրությունը և հետագա փոփոխությունները, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման նոր ընդունված ստանդարտների կիրառումը: Հաղորդակցումը կարող է ներառել կազմակերպության ընթացիկ և հետագա ֆինանսական արդյունքի վրա հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ընդունման ժամկետի ու մեթոդի ազդեցությունը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխության ժամկետը՝ կապված ակնկալվող նոր ստանդարտների հետ.
- Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության հետևանքը հակասական կամ զարգացող ոլորտներում (կամ առանձնահատուկ տնտեսության տվյալ ոլորտում, մասնավորապես, երբ առկա է իրավասու մարմնի կողմից ընդունված ուղեցույցների կամ համաձայնեցված մոտեցման պակաս),
- Գործարքների իրականացման ժամկետի ազդեցությունն այն ժամանակաշրջանի նկատմամբ, որում դրանք գրանցվում են:

Հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ

- ԱՄՍ 540-ում²⁹ քննարկվում են այն հոդվածները, որոնց համար գնահատումները նշանակալի են, օրինակ՝
 - ինչպես է ղեկավարությունը հատկորոշում այն գործարքները, դեպքերը և պայմանները, որոնք կարող են առաջացնել անհրաժեշտություն՝ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչել և բացահայտել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ,
 - հանգամանքների փոփոխություններ, որոնք կարող են առաջացնել

²⁹ ԱՄՍ 540, Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների առաջիկ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները և կից բացահայտումները

անհրաժեշտություն՝ կատարելու նոր կամ վերանայելու առկա հաշվապահական հաշվառման գնահատումները,

- արդյոք ղեկավարության որոշումը ճանաչել կամ չճանաչել հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ֆինանսական հաշվետվություններում՝ համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին,
- արդյոք տեղի է ունեցել կամ պետք է տեղի ունենար փոփոխություն հաշվապահական հաշվառման նախորդ գնահատումների կատարման մեթոդներում, եթե այո, ապա ինչու, և ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման նախորդ գնահատումների արդյունքը,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելու ղեկավարության գործընթացը (այսինքն՝ երբ ղեկավարությունը կիրառում է մոդել), ներառյալ՝ արդյոք հաշվապահական հաշվառման տվյալ գնահատման համար ընտրված չափման հիմունքը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքին,
- արդյոք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում կիրառված նշանակալի ենթադրությունները խելամիտ են,
- երբ տեղին է ղեկավարության կողմից կիրառած նշանակալի ենթադրությունների խելամիտ լինելու կամ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համապատասխան կիրառման առումով, ապա որոշակի գործողություններ կատարելու ղեկավարության մտադրությունը և կարողությունը,
- էական խեղաթյուրումների ռիսկը,
- ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները,
- ինչպես է ղեկավարությունը դիտարկել այլընտրանքային ենթադրությունները կամ հետևանքները, և ինչու է մերժել դրանք, կամ ինչպես է ղեկավարությունն այլ կերպ անդրադարձել հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս առաջացած գնահատման անորոշություններին,
- ֆինանսական հաշվետվություններում գնահատման անորոշությունների բացահայտման բավարար լինելը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ

- Ֆինանսական հաշվետվություններում առանձնապես զգայուն բացահայտումների հետ կապված հարցերը և համապատասխան կատարված դատողությունները (օրինակ՝ բացահայտումներ կապված հասույթի ճանաչմանը, ղեկավարության փոխհատուցումներին, անընդհատության հիմունքին, հետագա դեպքերին կամ պայմանական ակտիվներին ու պարտավորություններին),
- ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների ընդհանուր չեզոքությունը, հետևողականությունը և հստակությունը:

Հարակից հարցեր

- ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված նշանակալի ռիսկերի, ռիսկերին հակվածության և անորոշությունների, օրինակ՝ առկա դատական հայցերի, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,

- կազմակերպության սովորական գործունեությունից դուրս (կամ այլ կերպ անսովոր համարվող) նշանակալի գործարքերի ազդեցության աստիճանը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Այս հաղորդակցման մեջ կարելի է ընդգծել՝
 - ժամանակաշրջանի ընթացքում ճանաչված չկրկնվող գումարները,
 - ֆինանսական հաշվետվություններում այս գործարքների առանձին բացահայտման աստիճանը,
 - արդյոք այսպիսի գործարքները նախագծված են հաշվապահական հաշվառման կամ հարկային որոշակի հաշվառման նպատակով, կամ որոշակի իրավական կամ կարգավորող նպատակով,
 - արդյոք այս գործարքների ձևը թվում է չափից ավելի բարդ, կամ երբ այդ գործարքի նախագծման համար ձեռք է բերվել ծավալուն խորհրդատվություն,
 - արդյոք ղեկավարությունն առավել ուշադրություն է դարձնում հաշվապահական հաշվառման որևէ առանձնահատուկ մոտեցման անհրաժեշտությանը, քան թե գործարքի հիմքում ընկած բովանդակությանը,
- ակտիվի կամ պարտավորության հաշվեկշռային արժեքների վրա ազդող գործոնները, ներառյալ՝ կազմակերպության հիմնավորումը՝ նյութական և ոչ նյութական ակտիվների օգտակար ծառայության ժամկետների որոշման համար: Հաղորդակցումը միգուցե պարզաբանի, թե ինչպես են ընտրվել հաշվեկշռային արժեքների վրա ազդող գործոնները, և ինչ ազդեցություն կունենար այլընտրանքային ընտրությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
- խեղաթյուրումների կամայական ճշտումներ, օրինակ, երբ ճշտվում են այն խեղաթյուրումները, որոնք մեծացնում են ներկայացված ֆինանսական արդյունքը, բայց ոչ նրանք, որոնք նվազեցնում են ներկայացված ֆինանսական արդյունքը:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 570 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)
ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՌՈՒԹՅԱՆ ԱՆԸՆԴՀԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ
(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական
հաշվետվությունների աուդիտի համար)

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Ներածություն	3
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	3
Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք	3
Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար	3
Աուդիտորի պատասխանատվությունը	4
Ուժի մեջ մտնելը	5
Նպատակները	5
Պահանջներ	5
Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ	5
Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում	6
Ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջան	6
Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ	6
Աուդիտորի եզրահանգումները	7
Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա	8
Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ	9
Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում	9
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	10
Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը	10
Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը	10
Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ	10
Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ	10

Դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ10

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ12

Աուդիտի ողջ ընթացքում զգոնության պահպանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ.....12

Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում.....13

Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծությունները և աուդիտորի ուսումնասիրումը.....13

Ղեկավարության գնահատումն ընդգրկող ժամանակաշրջան.....13

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ14

Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան.....14

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ.....15

Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը16

Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանը16

Գրավոր հավաստումներ16

Աուդիտորի եզրահանգումները 16

Հական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ.....16

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, և առկա է հական անորոշություն.....17

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն հական անորոշություն առկա չէ.....17

Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության համար 18

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ...18

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է հական անորոշություն19

Հավելված.....21

Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ.....21

Ցուցադրական օրինակ 1. Չձևափոխված կարծիք, երբ առկա է հական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է.....22

Ցուցադրական օրինակ 2. Վերապահումով կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով 25

Ցուցադրական օրինակ 3. Բացասական կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված չէ 28

«Անընդհատության հիմունք» ԱՄՍ 570-ը (վերանայված) պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ աուդիտորի պարտականություններին և դրանց ազդեցությանը աուդիտորի եզրակացության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա1):

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունք

2. Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի համաձայն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունը գործում է անընդհատ և կշարունակի իր գործունեությունը կանխատեսելի ապագայում: Ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են, կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, բացառությամբ եթե ղեկավարությունը մտադրված է լուծարելու կամ դադարեցնելու կազմակերպության գործունեությունը, կամ չունի դրանից խուսափելու որևէ իրատեսական այլընտրանք: Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել կամ չլինել այնպիսի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, որոնց համար հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է (օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին չէ որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների համար, որոնք առանձին իրավահամակարգերում պատրաստվում են հարկային հիմունքի հիման վրա): Եթե հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին է, ակտիվները և պարտավորությունները ճանաչվում են այն ենթադրությամբ, որ կազմակերպությունն ի վիճակի է իրացնել իր ակտիվները և մարել իր պարտավորությունները սովորական գործունեության ընթացքում (տես՝ պարագրաֆ Ա2):

Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար

3. Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ ղեկավարության համար սահմանում են հստակ պահանջներ՝ գնահատելու կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը և ներառում ստանդարտներ՝ անընդհատության հիմունքին առնչվող հարցերի դիտարկման և բացահայտումների կատարման համար: Այսպես՝ Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (<<ԱՄՍ) 1-ը պահանջում է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը: Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ մանրամասն պահանջները և ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող համապատասխան բացահայտումները կարող են սահմանվել նաև օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:
4. Ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքներում կարող է հստակ սահմանված չլինեն ղեկավարության համար որոշակի պահանջներ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության հատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, եթե հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, ինչպես ներկայացված

¹ ՀՀՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*, պարագրաֆներ 25-26

է 2-րդ պարագրաֆում, հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմնարար հիմունք, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս անհրաժեշտ է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը, եթե նույնիսկ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը չի սահմանում նման գնահատում կատարելու հստակ պահանջ:

5. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության ղեկավարության գնահատումը ներառում է ժամանակի որոշակի պահին դատողության կիրառում այնպիսի ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների նկատմամբ, որոնց արդյունքին ներհատուկ է անորոշություն: Հետևյալ գործոնները վերաբերվում են այդ դատողությանը՝
 - դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքի հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն աճում է դեպքի կամ իրավիճակի կամ արդյունքի՝ ապագայում ավելի ուշ տեղի ունենալու պատճառով: Այդ պատճառով ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մեծ մասը, որոնք պահանջում են ղեկավարության հատուկ գնահատում, սահմանում են այն ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունից պահանջվում է հաշվի առնել ամբողջ առկա տեղեկատվությունը,
 - կազմակերպության ծավալն ու բարդությունը, իր գործունեության բնույթն ու պայմանները, և արտաքին գործոններից կախվածության աստիճանը ազդում են դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքի վերաբերյալ դատողության վրա,
 - ապագայի վերաբերյալ ցանկացած դատողություն հիմնվում է դատողության կատարման պահին առկա տեղեկատվության վրա: Հետագա դեպքերը կարող են հանգեցնել այնպիսի արդյունքի, որը չի համապատասխանում այն դատողություններին, որոնք խելամիտ էին դրանք կատարելու պահին:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը

6. Աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և եզրահանգել, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, ինչպես նաև այդ ձեռք բերված ապացույցների հիման վրա եզրահանգում կատարել, թե արդյոք առկա է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Այս պատասխանատվությունն առկա է նաև այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքը չի սահմանում ղեկավարության համար հստակ պահանջ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության հատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ:
7. Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ԱՄՍ 200-ում², էական խեղաթյուրումները հայտնաբերելու աուդիտորի կարողության վրա բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունն ավելի մեծ է ապագա դեպքերի կամ իրավիճակների դեպքում, որոնք կարող են հանգեցնել դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը: Աուդիտորը չի կարող կանխատեսել նման ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները: Հետևաբար, աուդիտորի եզրակացությունում կազմակերպության գործունեության անընդհատության էական անորոշության վերաբերյալ որևէ

² ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների*, պարագրաֆներ Ա51–Ա52

հիշատակման բացակայությունը չի կարող դիտվել որպես կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության երաշխիք:

Ուժի մեջ մտնելը

8. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և կատարել եզրահանգում՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ,

բ) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա եզրահանգել, թե արդյոք առկա է դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և

գ) եզրակացություն ներկայացնել սույն ԱՄՍ-ի համաձայն:

Պահանջներ

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ

10. Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերն իրականացնելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 315-ով (վերանայված)³, աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք առկա են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Դիտարկումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունն արդեն իրականացրել է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության նախնական գնահատում, և (տես՝ պարագրաֆ Ա3- Ա6)

ա) եթե նման գնահատումը կատարված է, աուդիտորը պետք է այդ գնահատումը քննարկի ղեկավարության հետ, և որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունը հայտնաբերել է դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և եթե այդպիսիք կան, դրանց արձագանքելու ղեկավարության ծրագրերը, կամ

բ) եթե նման գնահատումը դեռևս կատարված չէ, աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի կազմակերպության գործունեության անընդհատության հիմունքի կիրառման հիմնավորվածությունը, և հարցում կատարի ղեկավարությանը, արդյոք առկա են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ:

11. Աուդիտորը պետք է զգոն լինի աուդիտի ողջ ընթացքում կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկած հարուցող դեպքերի կամ

³ ԱՄՍ 315 (վերանայված), *էական խեղաթուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով*, պարագրաֆ 5

իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա7):

Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

12. Աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը (տես՝ պարագրաֆներ Ա8-Ա10, Ա12-Ա13):
13. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը ուսումնասիրելիս աուդիտորը պետք է դիտարկի այն նույն ժամանակաշրջանը, որի մասով կատարվել է ղեկավարության գնահատումը, կամ այն ժամանակաշրջանը, որը պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով, կամ սահմանված է օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, եթե այն ընդգրկում է ավելի երկար ժամանակաշրջան: Եթե կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո տասներկու ամսից պակաս ժամանակաշրջան, ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 560-ում⁴, ապա աուդիտորը պետք է ղեկավարությունից պահանջի ընդլայնել գնահատման ժամանակաշրջանն՝ ընդգրկելով այդ ամսաթվից հետո մինչև նվազագույնը տասներկու ամիս (տես՝ պարագրաֆ Ա11-Ա13):
14. Ղեկավարության գնահատումը ուսումնասիրելիս աուդիտորը պետք է դիտարկի, թե արդյոք ղեկավարության գնահատումը ներառում է ամբողջ համապատասխան տեղեկատվությունը, որին աուդիտորը տեղեկացել է աուդիտի անցկացման արդյունքում:

Ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջան

15. Աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ղեկավարությանը՝ գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ իրազեկվածության մասին, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա14- Ա15):

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ

16. Եթե հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու միջոցով պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք առկա է այդ դեպքերի կամ իրավիճակների գծով էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ (այսուհետ՝ “էական անորոշություն”)՝ ներառյալ դիտարկելով մեղմացնող գործոնները: Այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն հետևյալը (տես՝ պարագրաֆ Ա16).

(ա) եթե ղեկավարությունը դեռ չի իրականացրել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում, պահանջել, որ ղեկավարությունը կատարի իր գնահատումը,

⁴ ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 5(ա)

- (բ) գնահատել անընդհատ գործելու կարողության հետ կապված՝ ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագիրը, արդյոք այդ ծրագրերի արդյունքում հավանական է իրավիճակի բարելավում, և արդյոք ղեկավարության ծրագրերն իրատեսական են այդ հանգամանքներում (տես՝ պարագրաֆ Ա17),
- (գ) եթե ղեկավարությունը պատրաստել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսում, և այդ կանխատեսման վերլուծությունը ղեկավարության ապագա գործողությունների պլանների գնահատման գործում նշանակալի գործոն է հանդիսանում՝ դեպքերի կամ իրավիճակների ապագա արդյունքը դիտարկելու իմաստով՝ (տես՝ պարագրաֆներ Ա18-Ա19), ապա.
 - i. ուսումնասիրել կանխատեսումը պատրաստելու հիմքում ընկած տվյալների արժանահավատությունը, և
 - ii. որոշել կանխատեսման հիմքում ընկած ենթադրությունների հիմնավորվածությունը,
- դ) դիտարկել ղեկավարության գնահատման ամսաթվից հետո հայտնի դարձած լրացուցիչ փաստերը կամ տեղեկատվությունը, եթե առկա է,
- ե) գրավոր հավաստումներ պահանջել ղեկավարությունից և, եթե տեղին է, կառավարման լիազոր անձանցից, ապագա գործողությունների հետ կապված նրանց ծրագրերի և այդ ծրագրերի իրատեսական լինելու վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ Ա20):

Աուդիտորի եզրահանգումները

- 17. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան ապացույցներ, և պետք է եզրահանգի՝ արդյոք տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը:
- 18. Աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, պետք է եզրահանգում կատարի, թե արդյոք ըստ աուդիտորի դատողության առկա են դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություններ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Էական անորոշություն գոյություն ունի, երբ դրա հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունը այնպիսին են, որ աուդիտորի դատողության համաձայն անհրաժեշտ է կատարել համապատասխան բացահայտում այդ անորոշության բնույթի և հետևանքների վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա21-Ա22), որպեսզի՝
 - ա) ֆինանսական հաշվետվողականության ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ ներկայացվեն, կամ
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվողականության համապատասխանության հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները չլինեն ապակողմնորոշող:

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ և առկա է էական անորոշություն

- 19. Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ ստեղծված հանգամանքներում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, բայց առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները (տես՝ պարագրաֆներ Ա22-Ա23)՝
 - ա) բավարար չափով բացահայտում են այն հիմնական դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ

- գործելու կարողության վերաբերյալ, ինչպես նաև այդ դեպքերին կամ իրավիճակներին ղեկավարության արձագանքման ծրագրերը, և
- բ) հստակ բացահայտում են, որ առկա է դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որի հետևանքով կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները սովորական գործունեության ընթացքում:

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն էական անորոշություն առկա չէ

20. Եթե հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, սակայն հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները, ֆինանսական հաշվետվություններն այդ դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ ներկայացնում են բավարար բացահայտումներ (տես՝ պարագրաֆներ Ա24-Ա25):

Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ

21. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են, կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից կիրառված հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը տեղին չէ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք (տես՝ Ա26-Ա27-ը):

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է էական անորոշություն

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում

22. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ կատարվել է բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և աուդիտորի եզրակացությունում պետք է ներառվի առանձին բաժին՝ «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» վերնագրով (տես՝ պարագրաֆներ Ա28-Ա31 և պարագրաֆ Ա34)՝

ա) ուշադրություն հրավիրելով ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության վրա, որը բացահայտում է պարագրաֆ 19-ում սահմանված հարցերը, և

բ) նշելով, որ այդ դեպքերը կամ իրավիճակները ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որ աուդիտորի կարծիքը չի ձևափոխվում այս հարցի կապակցությամբ:

Ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում

23. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ չի կատարվել բավարար բացահայտում, ապա աուդիտորը պետք է (տես՝ պարագրաֆներ

Ա32-Ա34)՝

- ա) արտահայտի վերապահումով կարծիք կամ բացասական կարծիք, ինչպես նապատակահարմար է, ԱՄՍ 705-ի (վերանայված)⁵ համաձայն, և
- բ) աուդիտորի եզրակացության «*Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք*» բաժնում նշի, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ և, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բավարար կերպով չեն բացահայտում այս հարցը:

Ղեկավարության կողմից գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումն ընդլայնելու չկամություն

24. Եթե ղեկավարությունը չի ցանկանում կատարել գնահատում կամ ընդլայնել իր գնահատումը, երբ դա պահանջվել է աուդիտորի կողմից, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի դրա հետևանքները աուդիտորի եզրակացության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա35):

Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ

25. Բացառությամբ եթե կառավարման լիազոր բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ⁶, աուդիտորը պետք է կառավարման լիազոր անձանց տեղեկացնի հայտնաբերած այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Կառավարման լիազոր անձանց հաղորդվող տեղեկություններում անհրաժեշտ է ներառել հետևյալը՝

- ա) արդյոք դեպքերը կամ իրավիճակները ներկայացնում են էական անորոշություն,
- բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս տեղին է ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը,
- գ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում բերված համապատասխան բացահայտումները բավարար են,
- դ) եթե կիրառելի է, աուդիտորի եզրակացության վրա հետևանքները:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացում

26. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման լիազոր անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվից հետո զգալիորեն ուշացնում են դրանց հաստատումը, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ուշացման պատճառների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը կարծում է, որ ուշացումը կարող է կապված լինել կազմակերպության գործունեության անընդհատության գնահատմանն առնչվող դեպքերի կամ իրավիճակների հետ, աուդիտորը պետք է իրականացնի անհրաժեշտ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նկարագրված է 16-րդ պարագրաֆում, ինչպես նաև պետք է դիտարկի դրանց ազդեցությունը էական անորոշության առկայության վերաբերյալ աուդիտորի եզրահանգման վրա, ինչպես նկարագրված է 18-րդ պարագրաֆում:

⁵ ԱՄՍ 705, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխումներ*

⁶ ԱՄՍ 260, *Հաղորդակցումը կառավարման լիազոր անձանց հետ*, պարագրաֆ 13

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Սույն ստանդարտի գործողության ոլորտը

(Տես՝ պարագրաֆ 1)

Ա1 ԱՄՍ 701-ը⁷ սահմանում է աուդիտորի պարտականությունը առանցքային աուդիտորական հարցերը աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու վերաբերյալ: Այդ ԱՄՍ-ի համաձայն՝ ԱՄՍ 701-ի կիրառման դեպքում, անընդհատության հիմունքին վերաբերող հարցերը կարող են համարվել առանցքային աուդիտորական հարցեր, և պարզաբանում է, որ կազմակերպության գործունեության անընդհատության կարողության վրա նշանակալի կասկած հարուցող դեպքերի կամ իրավիճակների հետ կապված էական անորոշությունը իր բնույթով համարվում է առանցքային աուդիտորական հարց⁸:

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը

(Տես՝ պարագրաֆ 2)

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատարումներ

Ա2. Ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է նաև հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար: Օրինակ, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՀՀՄՍ) 1-ն անդրադառնում է հանրային հատվածի կազմակերպությունների անընդհատ գործելու կարողության հարցերին⁹: Կազմակերպության անընդհատ գործելու հետ կապված ռիսկերը կարող են ծագել, չսահմանափակվելով սակայն, այնպիսի իրավիճակներում, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունները գործում են շահույթ ստանալու նպատակով, կամ երբ պետական աջակցությունը կարող է կրճատվել կամ դադարեցվել, կամ սեփականաշնորհման դեպքում: Հանրային հատվածի կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ հարուցող դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ներառել իրավիճակներ, երբ հանրային հատվածի կազմակերպությունն անընդհատ գործելու համար ունի ֆինանսավորման սղություն, կամ երբ ընդունվել է քաղաքական որոշում, որն ազդում է հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վրա:

Ռիսկերի գնահատման ընթացակարգեր և կապակցված գործողություններ

Դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ

(Տես՝ պարագրաֆ 10)

Ա3. Ստորև բերված են դեպքերի կամ իրավիճակների օրինակներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ցանկը սպառիչ չէ, նաև այդ

⁷ ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում*

⁸ ԱՄՍ 701, 15 և Ա41 պարագրաֆներ

⁹ ՀՀՀՀՄՍ 1, *Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում*, 38-41-րդ պարագրաֆներ

իրավիճակներից մեկի կամ մի քանիսի առկայությունը չի նշանակում, որ առկա է էական անորոշություն:

Ֆինանսական

- պարտավորությունը գերազանցում է ակտիվին կամ ընթացիկ պարտավորությունը՝ ընթացիկ ակտիվին,
- ֆիքսված ժամկետով փոխառությունների մարման ժամկետը մոտենում է, առանց մարելու կամ դրանց ժամկետը երկարաձգելու իրատեսական հնարավորության, կամ երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու համար կարճաժամկետ փոխառությունների վրա չափից ավելի հիմնվելը,
- կրեդիտորների կողմից ֆինանսական աջակցության դադարեցման հայտանիշներ,
- փաստացի կամ կանխատեսվող ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գործառնական բացասական դրամական հոսքեր,
- անբարենպաստ հիմնական ֆինանսական գործակիցներ,
- գործառնական զգալի վնասներ կամ դրամական հոսքեր առաջացնող ակտիվների արժեքի նշանակալի անկում,
- վճարվելիք շահաբաժինների կուտակում կամ դրանց վճարման դադարեցում,
- սահմանված ժամկետներում կրեդիտորներին վճարելու անկարողություն,
- վարկային պայմանագրերի պայմաններին համապատասխանելու անկարողություն,
- մատակարարների հետ գործարքների ապառիկ հիմունքներից անցում առաքման պահին վճարման,
- նոր կարևոր ապրանքատեսակների մշակման կամ այլ էական ներդրումների համար ֆինանսավորում ձեռք բերելու անկարողություն:

Գործառնական

- կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունը՝ լուծարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել նրա գործունեությունը,
- առանցքային ղեկավար աշխատակցի կորուստ՝ առանց փոխարինման,
- հիմնական շուկայի, առանցքային հաճախորդի(ների), վստահագրի (ֆրանչայզիզի), լիցենզիայի կամ հիմնական մատակարարի(ների) կորուստ,
- աշխատուժի հետ կապված դժվարություններ,
- կարևոր մատակարարումների սղություն,
- խիստ հաջողակ մրցակիցի հայտնվելը:

Այլ

- կապիտալի, օրենսդրական կամ կարգավորող այլ պահանջներին անհամապատասխանություն, ինչպես օրինակ՝ ֆինանսական հաստատությունների դեպքում վարկունակության կամ հեշտ իրացվելի ակտիվների միջոցով կարճաժամկետ պարտավորությունների վճարման պահանջներին անհամապատասխանություն,
- ընթացքի մեջ գտնվող դատական կամ կարգապահական գործընթացներ ընդդեմ կազմակերպության, երբ հայցի բավարարման դեպքում կարող են կայացվել դատավճիռներ, որոնց պահանջների բավարարման հնարավորությունը կազմակերպության համար քիչ հավանական է,

- օրենքի, կարգավորող նորմի կամ պետական քաղաքականության փոփոխություններ, որոնք ակնկալվում է, որ բացասաբար կազդեն կազմակերպության վրա,
- չապահովագրված կամ ոչ լիարժեք ապահովագրված աղետներ, երբ դրանք տեղի են ունենում:

Այսպիսի դեպքերի կամ իրավիճակների կարևորությունը հաճախ կարող է մեղմացվել այլ գործոնների հաշվին: Օրինակ, իր պարտքերը կանոնավոր կերպով մարելու կազմակերպության անկարողությունը կարող է հավասարակշռվել կազմակերպության ղեկավարության կողմից մշակված այնպիսի այլընտրանքային միջոցներով համարժեք դրամական միջոցների հոսք ապահովելու ծրագրերով, ինչպիսիք են՝ ակտիվների իրացումը, վարկերի մարման ժամանակացույցի վերակազմումը կամ լրացուցիչ կապիտալի հայթայթումը: Նմանապես, հիմնական մատակարարի կորուստը կարող է մեղմվել մատակարարման համապատասխան այլընտրանքային աղբյուրների առկայությամբ:

- Ա4. Պարագրաֆ 10-ով պահանջվող ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերն օգնում են աուդիտորին որոշել՝ հավանական է արդյոք, որ ղեկավարության կողմից օգտագործած հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը համարվի կարևոր հարց, ինչպես նաև որոշել դրա ազդեցությունը աուդիտի պլանավորման վրա: Այս ընթացակարգերը նաև հնարավորություն են տալիս ժամանակին քննարկումներ ունենալ կազմակերպության ղեկավարության հետ, ներառյալ՝ ղեկավարության ծրագրերի քննարկումը և կազմակերպության գործունեության անընդհատության հետ կապված ցանկացած հարցերի լուծումը:

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ

(Տես՝ պարագրաֆ 10)

- Ա5. Կազմակերպության մեծությունը կարող է ազդել անբարենպաստ պայմաններին դիմակայելու նրա կարողության վրա: Փոքր կազմակերպությունները կարող են ի վիճակի լինել արագորեն արձագանքել օգտվելու բարենպաստ հնարավորություններից, սակայն կարող են ունենալ գործունեությունը պահպանելու համար անհրաժեշտ ռեսուրսների անբավարարություն:

- Ա6 Փոքր կազմակերպություններին մասնավորապես վերաբերող պայմանները ներառում են այն ռիսկը, որ բանկերը կամ այլ վարկատուները կարող են դադարեցնել կազմակերպության ֆինանսավորումը, ինչպես նաև հիմնական մատակարարի, հիմնական հաճախորդի, առանցքային աշխատակիցների, կամ վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ այլ իրավական համաձայնագրերի շրջանակներում գործունեության իրավունքի հնարավոր կորուստը:

Աուդիտի ողջ ընթացքում զգոնության պահպանում դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ

(Տես՝ պարագրաֆ 11)

- Ա7 ԱՄՍ 315-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է վերանայել աուդիտորական ռիսկի իր գնահատումը և ձևափոխել ծրագրած հետագա աուդիտորական ընթացակարգերը, եթե աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում ձեռք են բերվում լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ազդում են աուդիտորական ռիսկի գնահատման վրա¹⁰: Եթե դեպքերը կամ իրավիճակները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ

¹⁰ ԱՄՍ 315 (վերանայված), պարագրաֆ 31

հայտնաբերվում են աուդիտորի կողմից ռիսկի գնահատումը կատարելուց հետո, ի հավելումն պարագրաֆ 16-ում ներկայացված ընթացակարգերի իրականացման, կարող է անհրաժեշտ լինել վերանայել աուդիտորի կողմից իրականացրած էական խեղաթյուրման ռիսկի գնահատումը: Այսպիսի դեպքերի կամ իրավիճակների առկայությունը կարող է ազդել նաև գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով աուդիտորի կողմից հետագա իրականացվող աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետի և ծավալի վրա: ԱՄՍ 330-ը¹¹ այս հարցի վերաբերյալ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ:

Ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրում

Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծությունները և աուդիտորի ուսումնասիրումը

(Տես՝ պարագրաֆ 12)

Ա8. Կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը կազմում է ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկման առանցքային մասը:

Ա9. Աուդիտորի պատասխանատվությունը չէ շտկել ղեկավարության կողմից վերլուծությունների պակասը: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր գնահատումը հիմնավորող մանրամասն վերլուծությունների պակասը չի կարող կանխել աուդիտորին եզրահանգելու՝ արդյոք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է ստեղծված հանգամանքներում: Օրինակ, երբ առկա է շահութաբեր գործունեության պատմություն և ֆինանսական ռեսուրսների հասանելիություն, ղեկավարությունն իր գնահատումը կարող է կատարել առանց մանրամասն վերլուծությունների: Տվյալ դեպքում ղեկավարության գնահատման բավարար լինելու վերաբերյալ աուդիտորի ուսումնասիրությունը կարող է իրականացվել առանց մանրամասն ընթացակարգերի դիտարկման, եթե աուդիտորի կողմից իրականացրած այլ աուդիտորական ընթացակարգերը բավարար են աուդիտորի համար եզրահանգելու՝ արդյոք տեղին է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը ստեղծված հանգամանքներում:

Ա10 Այլ հանգամանքներում, աուդիտորի կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատման ուսումնասիրումը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով, կարող է ներառել ղեկավարության կիրառած գործընթացների դիտարկումը, ինչպես նաև գնահատման հիմքում ընկած ենթադրությունների, ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագրերի և այդ ծրագրերի տվյալ հանգամանքներում իրատեսական լինելու դիտարկումը:

Ղեկավարության գնահատման ընդգրկող ժամանակաշրջան

(Տես՝ պարագրաֆ 13)

Ա11 Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների մեծ մասը, որոնք ղեկավարությունից հստակ պահանջում են կատարել գնահատում, սահմանում են այն

¹¹ ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*

ժամանակաշրջանը, որին վերաբերող ողջ հասանելի տեղեկատվությունը ղեկավարությունը պետք է հաշվի առնի¹²:

Փոքր կազմակերպություններին վերաբերող հայուկ նկատառումներ

(Տես՝ պարագրաֆներ 12-13-րդ)

Ա12. Բազմաթիվ դեպքերում փոքր կազմակերպությունների ղեկավարությունը կարող է պատրաստած չլինել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ մանրամասն գնահատում, բայց փոխարենը հիմնվել է իր բիզնեսի և սպասվելիք ապագա հեռանկարների քաջատեղյակության վրա: Այնուամենայնիվ, սույն ԱՄՍ-ի պահանջների համաձայն, աուդիտորին անհրաժեշտ է ուսումնասիրել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը: Փոքր կազմակերպությունների համար կարող է տեղին լինել միջին և երկարաժամկետ ֆինանսավորման հարցը կազմակերպության ղեկավարության հետ քննարկելը, եթե ղեկավարության փաստարկները կարող են հիմնավորվել բավականաչափ փաստաթղթային ապացույցներով, և դրանք չեն հակասում աուդիտորի կողմից կազմակերպության գործունեության մասին պատկերացումներին: Հետևաբար, պարագրաֆ 13-ի պահանջը, համաձայն որի աուդիտորից պահանջվում է ղեկավարությունից պահանջել ընդլայնելու իր գնահատումը, կարող է բավարարվել, օրինակ, քննարկումներով, հարցումներով կամ անհրաժեշտ փաստաթղթերի զննումով, օրինակ՝ ապագա մատակարարումների պատվերների իրատեսականության կամ որևէ այլ կերպ հիմնավորվածության գնահատումը:

Ա13. Փոքր կազմակերպությունների անընդհատ գործելու կարողության համար հաճախ կարևոր է սեփականատեր-ղեկավարների կողմից շարունակական աջակցությունը: Երբ փոքր կազմակերպությունը հիմնականում ֆինանսավորվում է սեփականատեր-ղեկավարների կողմից տրված փոխառությունների միջոցով, կարևոր է, որ այդ միջոցները ետ չվերցվեն: Օրինակ, ֆինանսական դժվարությունների դեպքում փոքր կազմակերպությունների գործունեության շարունակականությունը կարող է կախված լինել սեփականատեր-ղեկավարի կողմից կազմակերպությանը տրամադրվող փոխառությունների ստորադասումից՝ բանկի կամ այլ վարկատուների օգտին, կամ սեփականատեր-ղեկավարի կողմից իր անձնական ակտիվները որպես գրավի երաշխիք հատկացնելուց՝ կազմակերպությանը տրամադրվող վարկի դիմաց: Նման հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ փաստաթղթային ապացույցներ ձեռք բերել սեփականատեր-ղեկավարի փոխառության ստորադասության կամ հատկացված երաշխիքի վերաբերյալ: Երբ կազմակերպությունը կախված է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից լրացուցիչ աջակցությունից, աուդիտոր կարող է ուսումնասիրել սեփականատեր-ղեկավարի հնարավորությունը՝ ապահովելու անհրաժեշտ աջակցությունը: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է գրավոր հավաստիացում պահանջել այդ աջակցության պայմանների և հանգամանքների վերաբերյալ, ինչպես նաև սեփականատեր-ղեկավարի մտադրությունների կամ պատկերացումների վերաբերյալ:

Ղեկավարության գնահատումից հետո ընկած ժամանակաշրջան

(Տես՝ պարագրաֆ 15)

¹² Օրինակ, ՀՀՄՍ 1-ով պահանջվում է որպես գնահատման ժամանակաշրջան վերցնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո նվազագույնը՝ սակայն չսահմանափակելով, 12 ամիս ժամանակաշրջանը:

Ա14 Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 11-ով, աուդիտորը պետք է զգոն լինի ծրագրած կամ այլ կերպ հայտնի դեպքերի կամ իրավիճակների հնարավորության հանդեպ, որոնք կարող են տեղի ունենալ ղեկավարության գնահատումից հետագա ժամանակաշրջանում, և որոնք կարող են կասկած հարուցել ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման վերաբերյալ: Քանի որ, դեպքերի կամ իրավիճակների արդյունքների հետ կապված, անորոշության աստիճանը աճում է, երբ դեպքը կամ իրավիճակը ավելի հեռավոր ապագային են վերաբերվում, ուստի հեռավոր ապագայում սպասվող դեպքերն ու իրավիճակները հաշվի առնելիս, գործունեության անընդհատության հարցերի հետ կապված հայտանիշները պետք է նշանակալի լինեն՝ նախքան աուդիտորի կողմից հետագա քայլերի ձեռնարկումը: Եթե հայտնաբերվում են այդպիսի դեպքեր կամ իրավիճակներ, աուդիտորը կարող է ղեկավարությունից պահանջել գնահատել դեպքի կամ իրավիճակի հնարավոր նշանակալիությունը՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու վերաբերյալ իր գնահատման տեսանկյունից: Նման հանգամանքներում կիրառվում են պարագրաֆ 16-ի ընթացակարգերը:

Ա15. Ղեկավարությանը հարցումներից բացի, աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում իրականացնելու այլ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ հայտնաբերելու դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ ղեկավարության կողմից գնահատման ընդգրկված ժամանակաշրջանից հետո ընկած ժամանակաշրջանում, որը ինչպես սահմանված է պարագրաֆ 13-ում, պետք է լինի ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո նվազագույնը տասներկու ամիս:

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ

(Տես՝ պարագրաֆ 16)

Ա16. Պարագրաֆ 16-ի պահանջին վերաբերվող աուդիտորական ընթացակարգերը ներառում են հետևյալը՝

- ղեկավարության հետ վերլուծել և քննարկել դրամական միջոցների հոսքերի, ֆինանսական արդյունքի կամ այլ նշանակալի կանխատեսումները,
- վերլուծել և քննարկել կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունները,
- ծանոթանալ պարտատոմսերի և վարկային համաձայնագրերի պայմաններին, ինչպես նաև որոշել՝ արդյոք խախտվել է որևէ պայման,
- ծանոթանալ բաժնետերերի ժողովի, կառավարման լիազոր անձանց և այլ համապատասխան հանձնաժողովների արձանագրություններին՝ ֆինանսական դժվարությունների վերաբերյալ որևէ տեղեկության ստանալու նպատակով,
- հարցումներ ուղղել կազմակերպության իրավաբանին՝ պարզելու դատական գործընթացների կամ հայցերի առկայությունը, ինչպես նաև դրանց արդյունքների և ֆինանսական հետևանքի՝ ղեկավարության գնահատման խելամտությունը,
- հաստատել կապակցված և երրորդ կողմերի ֆինանսական օժանդակություն տրամադրելու կամ տրամադրումը շարունակելու վերաբերյալ համաձայնագրերի առկայությունը, օրինականությունը և իրագործելիությունը, ինչպես նաև գնահատել այդպիսի կողմերից լրացուցիչ ֆինանսավորում ստանալու հնարավորությունները,

- գնահատել հաճախորդների չկատարված պատվերների վերաբերյալ կազմակերպության ծրագրերը,
- իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր հետագա դեպքերի վերաբերյալ՝ հայտնաբերելու այն դեպքերը, որոնք նվազեցնում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը կամ այլ կերպ ազդում են դրա վրա:
- գնահատել փոխառու միջոցների առկայությունը, պայմանները և բավարար լինելը,
- ձեռք բերել և ուսումնասիրել կանոնակարգող մարմինների գործողությունների վերաբերյալ հաշվետվությունները,
- որոշել ակտիվների ծրագրած օտարումից բավարար ֆինանսական աջակցության ապահովումը:

Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը

(Տես՝ պարագրաֆ 16(բ))

Ա17. Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի ուսումնասիրումը կարող է ներառել հարցումներ կազմակերպության ղեկավարությանը՝ իրենց հետագա գործողությունների վերաբերյալ, օրինակ՝ ակտիվներն իրացնելու, փոխառություններ ստանալու կամ պարտքերի վերակազմավորման, ծախսումները նվազեցնելու կամ հետաձգելու, կամ կապիտալը մեծացնելու ծրագրերի մասին:

Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանը

(Տես՝ պարագրաֆ 16(գ))

Ա18. Ի լրումն պարագրաֆ 16-ի (գ) կետով պահանջվող ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է համեմատել՝

- նախորդ վերջին ժամանակաշրջանների վերաբերյալ ֆինանսական տեղեկատվության կանխատեսումները՝ փաստացի արդյունքի հետ, կամ
- ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական տեղեկատվության կանխատեսումը՝ տվյալ պահի դրությամբ փաստացի արդյունքի հետ:

Ա19. Երբ ղեկավարության ենթադրությունները ներառում են երրորդ կողմերից շարունակական աջակցություն՝ փոխառությունների ստորադասման, լրացուցիչ ֆինանսավորում կամ երաշխիքներ տրամադրելու կամ պահպանելու հանձնառության միջոցով, և այդ աջակցությունը կարևոր է կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել այդ երրորդ կողմերից ստանալ գրավոր հաստատումներ (ներառյալ պայմանների և հանգամանքների վերաբերյալ) և ձեռք բերել ապացույցներ՝ այդ աջակցությունը տրամադրելու նրանց հնարավորություն մասին:

Գրավոր հավաստումներ

(Տես՝ պարագրաֆ 16(ե))

Ա20. Ի լրումն պարագրաֆ 16-ով սահմանվածի, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ղեկավարությունից ստանալ որոշակի գրավոր հավաստումներ, որոնք կարող են օժանդակել ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցներին՝ անընդհատության գնահատման հետ կապված ղեկավարության ապագա գործողությունների ծրագրերի և այդ ծրագրերի իրատեսականության վերաբերյալ:

Աուդիտորի եզրահանգումները

Էական անորոշությունն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ

(Տես՝ պարագրաֆներ 18-19-րդ)

Ա21 «Էական անորոշություն» արտահայտությունն օգտագործված է ՀՀՄՍ 1-ում՝ քննարկելու դեպքերին կամ իրավիճակներին վերաբերող անորոշությունները, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և որոնք պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ այլ հիմունքներում «նշանակալի անորոշություն» արտահայտությունն օգտագործված է համանման հանգամանքներում:

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, և առկա է էական անորոշություն

Ա22 Պարագրաֆ 18-ը բացատրում է, որ էական անորոշություն առկա է այն դեպքում, երբ դեպքերի կամ իրավիճակների հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունն այնպիսին են, որ անհրաժեշտ է կատարել համապատասխան բացահայտում՝ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար (ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների դեպքում), կամ որպեսզի ֆինանսական հաշվետվությունները չլինեն ապակողմնորոշող (համապատասխանության հիմունքների դեպքում): Պարագրաֆ 18-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է եզրահանգել՝ արդյոք առկա է այդպիսի էական անորոշություն, առանց հաշվի առնելու՝ արդյոք կամ ինչպես են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները սահմանում էական անորոշությունը:

Ա23 Պարագրաֆ 19-ի համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներն անդրադառնում են այդ պարագրաֆի հարցերին: Այս որոշումը պետք է կայացնել ի լրումն նրան, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն պահանջվող էական անորոշության վերաբերյալ բացահայտումները բավարար են: Ի լրումն պարագրաֆ 19-ով սահմանված հարցերի՝ ստորև ներկայացված են հարցեր, որոնց վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքների համաձայն պահանջվում են ներկայացնել բացահայտումներ հետևյալի մասին՝

- ղեկավարության գնահատումը այն դեպքերի կամ իրավիճակների նշանակալիության վերաբերյալ, որոնք վերաբերվում են կազմակերպության կողմից իր պարտականությունները բավարարելու կարողությանը,
- ղեկավարության կողմից կատարած նշանակալի դատողությունները, որոնք կազմում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության իր գնահատման մասը:

Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ կարող են տրամադրել լրացուցիչ ուղեցույց՝ ղեկավարության կողմից հիմնական դեպքերի կամ հանգամանքների հնարավոր ազդեցության չափի, ինչպես նաև դրանց տեղի ունենալու հավանականության և ժամկետների վերաբերյալ բացահայտումներ կատարելու վերաբերյալ:

Բացահայտումների բավարար լինելը, երբ հայտնաբերվել են դեպքեր կամ իրավիճակներ, սակայն էական անորոշություն առկա չէ

(Տես՝ պարագրաֆ 20)

Ա24 Եթե նույնիսկ էական անորոշություն առկա չէ, պարագրաֆ 20-ը աուդիտորից պահանջում է գնահատել՝ արդյոք, հաշվի առնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները, ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են բավարար բացահայտումներ այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվողականության որոշ հիմունքներ կարող են անդրադառնալ ստորև ներկայացված հարցերի բացահայտումներին՝

- հիմնական դեպքեր կամ իրավիճակներ,
- ղեկավարության գնահատումը այդ դեպքերի կամ իրավիճակների նշանակալիության վերաբերյալ, որոնք կապված են կազմակերպության կողմից իր պարտականությունները բավարարելու կարողության հետ,
- ղեկավարության ծրագրերը այդ դեպքերի կամ իրավիճակների ազդեցությունը մեղմելու վերաբերյալ, կամ
- ղեկավարության կողմից կատարած նշանակալի դատողությունները, որոնք կազմում են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության իր գնահատման մասը:

Ա25 Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, աուդիտորի գնահատումը՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման, կառուցվածքի և բովանդակության դիտարկումը, ինչպես նաև հարցը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները՝ ներառյալ կից ծանոթագրությունները, ներկայացնում են հիմքում ընկած գործարքները և դեպքերն այնպես, որ ապահովվում է ճշմարիտ ներկայացում¹³: Փաստերից և հանգամանքներից կախված, աուդիտորը կարող է որոշել, որ անհրաժեշտ է կատարել լրացուցիչ բացահայտումներ ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար: Նշվածը տեղի է ունենում այն դեպքում, երբ բացահայտվում են դեպքեր կամ իրավիճակներ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, սակայն հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրակացնում է որ առկա չէ էական անորոշություն, և այս հանգամանքների հետ կապված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն հստակորեն չի պահանջվում կատարել որևէ բացահայտում:

Հետևանքները աուդիտորի եզրակացության համար

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ

(Տես՝ պարագրաֆ 21)

Ա26. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են կիրառելով հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ, պարագրաֆ 21-ի պահանջը աուդիտորին՝ արտահայտել բացասական կարծիք,

¹³ ԱՄՍ 700, *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*, պարագրաֆ 14

կիրառվում է անկախ նրանից՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման անհամապատասխանության մասին, թե ոչ:

Ա27 Այն դեպքում, երբ հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին չէ տվյալ հանգամանքներում, ղեկավարությունից կարող է պահանջվել, կամ ղեկավարությունը կարող է իր ընտրությամբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստել այլ հիմունքի համաձայն (օրինակ՝ իրացվելիության հիմունքի համաձայն): Աուդիտորը միգուցե կարողանա իրականացնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, եթե աուդիտորը որոշում է, որ հաշվապահական հաշվառման այդ այլ հիմունքը ընդունելի է այս հանգամանքներում: Աուդիտորը միգուցե կարողանա այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել չձևափոխված կարծիք, եթե ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված են բավարար բացահայտումներ հաշվապահական հաշվառման այն հիմունքի վերաբերյալ, որոնց հիման վրա պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, այնուհանդերձ, աուդիտորը կարող է տեղին համարել ԱՄՍ 706-ի¹⁴ համաձայն (վերանայված) աուդիտորի եզրակացությունում ներառել «Հանգամանքի շեշտադրում» պարբերություն՝ օգտագործողների համար ընդգծելու հաշվապահական հաշվառման այդ այլընտրանքային հիմունքը և դրա կիրառման պատճառները:

Հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, սակայն առկա է էական անորոշություն

(Տես՝ պարագրաֆներ 22-23-րդ)

Ա28 Էական անորոշության բացահայտումը այն հարցն է, որը կարևոր է օգտագործողներին ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար: Առանձին բաժնի կիրառումը այնպիսի վերնագրով, որը վկայակոչում է այն փաստին, որ առկա է էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ զգուշացնում է օգտագործողներին այդ հանգամանքի մասին:

Ա29 Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են հաղորդակցությունների ցուցադրական օրինակներ, որոնք պետք է ներառվեն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունք են հանդիսանում ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ները): Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքը ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված հաղորդակցությունների ցուցադրական օրինակները կարող են հարմարեցվել՝ արտացոլելու ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքների կիրառումը ստեղծված հանգամանքներում:

Ա30 Պարագրաֆ 22-ով սահմանվում է այն նվազագույն տեղեկատվությունը, որը պետք է ներկայացնել աուդիտորի եզրակացությունում նկարագրված յուրաքանչյուր հանգամանքի դեպքում: Աուդիտորը կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն պահանջվող հաղորդակցությունները լրացնելու համար, օրինակ՝ բացատրելու,

- որ էական անորոշության առկայությունը հիմնարար է օգտագործողների համար

¹⁴ ԱՄՍ 706, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքների պարբերություններ*

հասկանալու ֆինանսական հաշվետվությունները¹⁵,

- թե հարցին ինչպիսի անդրադարձ է կատարվել աուդիտի ընթացքում (տես՝ պարագրաֆ Ա1):

Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է էական անորոշության բավարար բացահայտում (տես՝ պարագրաֆ 22)

Ա31 Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 1-ը ներկայացնում է աուդիտի եզրակացության օրինակ, երբ աուդիտորը հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի ղեկավարության կիրառման վերաբերյալ ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույց, սակայն առկա է էական անորոշություն, որի վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել է բավարար բացահայտում: ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Հավելվածը նաև ներառում է անընդհատության հիմունքի հետ կապված բոլոր կազմակերպությունների համար աուդիտորի եզրակացության շարադրանքի ցուցադրական օրինակ՝ նկարագրելու անընդհատության հետ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվություն կրող անձանց և աուդիտորի համապատասխան պարտականությունները:

Ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում (տես՝ պարագրաֆ 23)

Ա32. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 2-ը և Ցուցադրական օրինակ 3-ը հանդիսանում են աուդիտորի եզրակացությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք համապատասխանաբար, երբ աուդիտորը ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման համապատասխանության վերաբերյալ, սակայն ֆինանսական հաշվետվություններում չի կատարվել էական անորոշության բավարար բացահայտում:

Ա33. Այնպիսի իրավիճակներում, որտեղ առկա են բազմաթիվ անորոշություններ, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների համար որպես ամբողջություն, աուդիտորը կարող է տեղին համարել բացառիկ դեպքերում արտահայտել կարծիքից հրաժարում՝ չներառելով պարագրաֆ 22-ով պահանջվող հաղորդակցությունները: ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) այս հարցի վերաբերյալ տրամադրում է ուղեցույց¹⁶:

Հաղորդակցումը կարգավորող մարմինների հետ (տես՝ պարագրաֆներ 22-23-րդ)

Ա34. Այն դեպքում, երբ կարգավորվող կազմակերպության աուդիտորը դիտարկում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել հղում անընդհատության հարցերի վերաբերյալ, ապա այդ դեպքում աուդիտորի համար կարող է ծագել պարտականություն՝ այդ հարցը ներկայացնել կարգավորող կամ իրավասու կամ վերահսկող մարմնին, որը կիրառելի է:

Ղեկավարության կողմից գնահատում կատարելու կամ այդ գնահատումն ընդլայնելու չկամություն (տես՝ պարագրաֆ 24)

¹⁵ ԱՄՍ 706, պարագրաֆ Ա2

¹⁶ ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 10

Ա35. Որոշ դեպքերում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել պահանջելու ղեկավարությանը կատարելու կամ ընդլայնելու իր գնահատումը: Եթե ղեկավարությունը չի ցանկանում այդպես վարվել, ապա կարող է տեղին լինի աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտել վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, քանի որ աուդիտորը հնարավոր է չկարողանա ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս ղեկավարության կողմից կիրառած հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ, օրինակ՝ ձեռք բերել աուդիտորական ապացույց ղեկավարության կողմից ձեռնարկված ծրագրերի կամ այլ մեղմացնող գործոնների առկայության վերաբերյալ:

Հավելված

(Տես՝ պարագրաֆներ Ա29, Ա31-Ա32)

Անընդհատությանը վերաբերող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

- Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է չձևափոխված կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է
- Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է վերապահումով կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով
- Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորի եզրակացությունը ներառում է բացասական կարծիք, երբ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններում բաց են թողնված էական անորոշության վերաբերյալ պահանջվող բացահայտումները

Ցուցադրական օրինակ 1

Չձևափոխված կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, և ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումը բավարար է

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը¹⁷ չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210¹⁸-ի համաձայն,
- աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Էական անորոշության վերաբերյալ բացահայտումը բավարար կերպով ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվություններում,
- առանցքային աուդիտորական հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում:
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

¹⁷ ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*

¹⁸ ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁹

Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ների):

Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն

Ձեր ուշադրություն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից Ծանոթագրություն 6-ի վրա, որտեղ նշվում է, որ Ընկերությունը կրել է xxx գումարի զուտ կորուստ 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող տարվա ընթացքում, և այդ ամսաթվի դրությամբ Ընկերության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցել են իր ընդհանուր ակտիվները xxx գումարի չափով: Ինչպես նշված է Ծանոթագրություն 6-ում, այս

¹⁹ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

դեպքերը կամ իրավիճակները, ի թիվս Ծանոթագրություն 6-ում նշված այլ հարցերի, ցույց են տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Մեր կարծիքը չի ձևափոխվել այս հարցի կապակցությամբ:

Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Առանցքային աուդիտորական հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ: Ի լրումն «Անընդհատության հիմունքին վերաբերող էական անորոշություն» բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներքո ներկայացված հարցերն առանցքային աուդիտորական հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում:

[Ներկայացնել առանցքային աուդիտորական հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ “Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը”]

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության համաձայն – տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար²⁰

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²¹

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²¹

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

²⁰ Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում

²¹ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված:

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի գործընկերն է [անվանումը]:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

Ցուցադրական օրինակ 2

Վերապահումով կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն և ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են ոչ բավարար բացահայտման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվություններին կից X Ծանոթագրությունում բացահայտված է ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների ծավալը, ընդհանուր ֆինանսավորումը և ֆինանսավորման մարման ժամկետը, սակայն ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում բացահայտում դրանց ազդեցության կամ վերաֆինանսավորման հնարավորության վերաբերյալ, ինչպես նաև այս իրավիճակը չեն բնութագրում որպես էական անորոշություն,
- ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են էական անորոշության հետ կապված ոչ բավարար բացահայտման պատճառով: Աուդիտորի կողմից արտահայտվել է վերապահումով կարծիք, քանի որ, ըստ աուդիտորի եզրահանգման, ոչ բավարար բացահայտման ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական է, սակայն ո՛չ համատարած,
- առանցքային աուդիտորական հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ²²

Վերապահումով կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նշված տեղեկատվության ոչ լիարժեք բացահայտման, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ):

Վերապահումով կարծիքի հիմք

Ինչպես ներկայացված է X Ծանոթագրությունում, Ընկերության ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների մարման ժամկետները ավարտվում են և չմարված գումարները ենթակա են վճարման 20X2 թվականի մարտի 19-ին: Ընկերությունը չի կարողացել երկարաձգել մարումը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում: Այս իրավիճակը ցույց է տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվություններում այս հարցը բավարար կերպով չի բացահայտվել:

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու

²² «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է համաձայն ԱՄՍ 720-ով (Վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (Վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]

Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Առանցքային աուդիտորական հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ: Ի լրումն «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներքո ներկայացված հարցերն առանցքային աուդիտորական հարցեր են, որոնք հաղորդակցում ենք մեր եզրակացությունում:

[Ներկայացնել առանցքային աուդիտորական հարցերը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]

Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար²³

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²⁴

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²⁴

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունը ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

²³ Աուդիտի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

²⁴ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված:

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի գործընկերն է *[անվանումը]*:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

Ցուցադրական օրինակ 3

Բացասական կարծիք, երբ առկա է էական անորոշություն, որը ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված չէ

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- չցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող վարքագծի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա է էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ, և կազմակերպությունը դիտարկում է սնանկության գործընթացը: Ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված չեն էական անորոշության հետ կապված պահանջվող բացահայտումները: Արտահայտվել է բացասական կարծիք, որովհետև այսպիսի բացթողման ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և՛ էական է, և՛ համատարած,
- աուդիտորից չի պահանջվում, կամ էլ աուդիտորը չի որոշել առանցքային աուդիտորական հարցեր ներկայացնել ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և բացասական կարծիք առաջացնող հարցը նաև ազդում է այլ տեղեկատվության վրա.
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ պայմանավորված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ²⁵

Բացասական կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նշված տեղեկատվության բացթողման պատճառով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ):

Բացասական կարծիքի հիմք

Ընկերության ֆինանսավորման պայմանավորվածությունների ժամկետները ավարտվել են, և չմարված գումարները ենթակա էին վճարման 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ին: Ընկերությունը չի կարողացել երկարաձգել մարումը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում, և դիտարկում է նախաձեռնել սնանկության գործընթաց: Այս իրավիճակը ցույց է տալիս, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ: Ֆինանսական հաշվետվություններում այս հարցը բավարար կերպով բացահայտված չէ:

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն [իրավահամակարգում] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար:

²⁵ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]
[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 7-ը: Ցուցադրական օրինակ 7-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]

Ղեկավարության և կառավարման լիազոր անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար²⁶
[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²⁷

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]²⁷

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ
[Եզրակացությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) - տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

²⁶ Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման լիազոր անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

²⁷ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 33 և 38-րդ պարագրաֆներով պահանջվում է, որ բոլոր կազմակերպությունների աուդիտորի եզրակացությունում ներառվեն համապատասխան բացատրություններ անընդհատության հիմունքի վերաբերյալ՝ նկարագրելու ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատու անձանց համապատասխան պարտականությունները անընդհատության հիմունքի հետ կապված:

**ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 700 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)
ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ
ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ
(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող
ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)**

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ	4
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	69
Ուժի մեջ մտնելը	5
Նպատակը	5
Սահմանումներ	5
Պահանջներ	7
Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում	7
Կարծիքի ձևը	9
Աուդիտորի եզրակացությունը	10
Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն	10
Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն ...	19
Աուդիտորի եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ	21
Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն	21
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	23
Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները	23
Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում	24
Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի	24

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում.....24

Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը 25

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն26

Կարծիքի ձևը 28

Աուդիտորի եզրակացությունը 28

Աուդիտորի եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ..... 29

Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն

Աուդիտորի եզրակացություն կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի մասին

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն 48

Հավելված..... 51

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ 51

Ցուցադրական օրինակ 1..... 52

Ցուցադրական օրինակ 2

Ցուցադրական օրինակ 3..... 67

Ցուցադրական օրինակ 4.....72

«Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում» Աուդիտի միջազգային ստանդարտ ԱՄՍ 700-ը (վերանայված) պետք է ընթերցել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն Աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) սահմանում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելիս: Միաժամանակ, այն նաև սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը:
2. ԱՄՍ 701-ը¹ սահմանում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնելու աուդիտի առանցքային հարցերը: ԱՄՍ 705²-ը (վերանայված) և ԱՄՍ 706³-ը (վերանայված) սահմանում են, թե ինչպես են փոխվում աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորն աուդիտորի եզրակացության մեջ արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ ներառում է «Հանգամանքի շեշտադրում» կամ «Այլ հանգամանքի» պարբերություններ: Այլ ԱՄՍ-ները ևս, պարունակում են աուդիտորի եզրակացության նկատմամբ կիրառվող պահանջներ, որոնք կիրառելի են այդ եզրակացությունը հրատարակելիս:
3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի նկատմամբ: ԱՄՍ 800-ը⁴ անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն: ԱՄՍ 805-ը⁵ նույնպես անդրադառնում է հատուկ նկատառումներին, որոնք վերաբերում են առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին: Սույն ԱՄՍ-ն կիրառվում է նաև այն աուդիտների նկատմամբ, որոնց նկատմամբ կիրառվում են ԱՄՍ 800 կամ ԱՄՍ 805-ը:
4. Սույն ստանդարտի պահանջները նպատակ ունեն մի կողմից ամրագրելու հետևողական և համադրելի աուդիտորի եզրակացություն ունենալու անհրաժեշտությունը, մյուս կողմից՝ նպաստելու այդ հաշվետվողականության արժեքի բարձրացմանը՝ աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող տեղեկատվությունն օգտագործողների համար առավել տեղին դարձնելու միջոցով: Թեև սույն ստանդարտը պահանջում է աուդիտի հաշվետվողական համակարգում պահպանել հետևողականություն, այնուհանդերձ նաև

¹ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում*

² ԱՄՍ 705 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*

³ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքների շեշտադրում պարբերություններ և Այլ հանգամանքների պարբերություններ*

⁴ԱՄՍ 800, *Հատուկ նկատառումներ. հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*

⁵ԱՄՍ 805, *Հատուկ նկատառումներ. առանձին ֆինանսական հաշվետվության և ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ*

ընդունում է, որ այն պետք է ճկուն լինի՝ ներառելու առանձին իրավահամակարգերին բնորոշ յուրահատուկ հանգամանքները: Աուդիտորի եզրակացության հետևողական պահպանումը, երբ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, համաշխարհային շուկայում բարձրացնում է աուդիտի նկատմամբ վստահությունը՝ հեշտացնելով համընդհանուր ընդունված ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի հատկորոշելիությունը: Ի լրումն, աուդիտը նաև օգնում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ աուդիտի ենթակա կազմակերպությանը և հատկորոշել ոչ սովորական հանգամանքները, եթե դրանք տեղի են ունենում:

Ուժի մեջ մտնելը

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակներն են՝

ա) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարած եզրահանգումների արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,

բ) աուդիտորի գրավոր եզրակացությունում հստակ արտահայտել այդ կարծիքը:

Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

Ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվություններ՝ ընդհանուր նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ:

Ընդհանուր նպատակի հիմունքներ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք նախագծված են բավարարելու մեծ թվով օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ ունեցած ընդհանուր կարիքները: Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները կարող են լինել կա՛մ ճշմարիտ ներկայացման կա՛մ համապատասխանության հիմունքներ:

«Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ» տերմինն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, ինչպես նաև՝

- ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար, ի լրումն հիմունքների շրջանակներում պահանջվող կոնկրետ բացահայտումների, կարող է անհրաժեշտություն առաջանա ղեկավարության կողմից ներկայացնել նաև այլ բացահայտումներ, կամ
- ուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար ղեկավարության համար հնարավոր է, որ

անհրաժեշտություն առաջանա շեղվել հիմունքների որոշ պահանջից: Այնուհանդերձ, նման անհամապատասխանությունները թույլատրվում են բացառիկ դեպքերում:

«Համապատասխանության հիմունքներ» տերմինն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերոնշյալ երկու կետերի դրույթները⁶:

Չձևափոխված կարծիք⁷ աուդիտորի կարծիքը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան⁷:

8. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը *«ֆինանսական հաշվետվություններին»* նշանակում է *«ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը»*⁸: Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջները հատկորոշում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևը և բովանդակությունը և այն, թե ինչն է կազմում ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:
9. Սույն ԱՄՍ-ում հղումը *«ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին»* նշանակում է Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ներ)*, իսկ հղումը *«Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին»*⁹ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները (ՀՀՀՀՄՍ-ներ)*:

Պահանջներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

10. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն^{9, 10}:

⁶ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները եվ աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտներին*, պարագրաֆ 13(ա)

⁷24-25 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար:

⁸ԱՄՍ 200, *Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները եվ աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտներին*, պարագրաֆ 13(գ)-ն ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների բովանդակությունը:

⁹ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 11

¹⁰25-26 պարագրաֆներն անդրադառնում են այն արտահայտություններին, որոնք կիրառվում են չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ ճշմարիտ ներկայացման և համապատասխանության հիմունքների դեպքում, համապատասխանաբար:

11. Կարծիք ձևավորելու նպատակով աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ անկախ նրանից, արդյոք դրանք առաջացել են սխալի, թե խարդախության հետևանքով: Նշված եզրահանգումը պետք է հաշվի առնի՝
- ա) աուդիտորի եզրահանգումը՝ ԱՄՍ 330-ի համաձայն, արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ¹¹,
 - բ) աուդիտորի եզրահանգումը՝ ԱՄՍ 450-ի համաձայն, արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն առանձին կամ միասին վերցրած էական են¹², և
 - գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումները:
12. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան: Այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաճի որակական հատկանիշների դիտարկումը, այդ թվում՝ այնպիսի ցուցանիշների, որոնք վկայում են ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3) :
13. Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների համատեքստում՝
- ա) ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականությունը: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի կազմակերպության համար տվյալ հաշվապահական հաշվառման տեղին լինելը, ինչպես նաև, որ դրանք ներկայացված են հասկանալի ձևով; (Տես՝ պարագրաֆ Ա4)
 - բ) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և տեղին է,
 - գ) ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումները խելամիտ են,
 - դ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի արդյոք.
 - Տեղեկատվությունը որը պետք է ներառվեր՝ ներառվել է, և որ այդ տեղեկատվությունը պատշաճ դասակարգվել է, միավորվել կամ տարանջատվել, և բնութագրվել.

¹¹ԱՄՍ 330, *Աուդիտորի արձագանքը գնահատված ռիսկերին*, պարագրաֆ 26

¹²ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*, պարագրաֆ 11

- Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացումը խաթարվել է ներառելով ոչ տեղին տեղեկատվություն, կամ դժվարացնելով բացահայտված տեղեկատվության հասկանալիությունը: (տես՝ պարագրաֆ Ա5)

ե) Ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ՝ հնարավորություն տալով նպատակային օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչպիսի ազդեցություն են ունեցել էական գործառնությունները և դեպքերը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա6), և

զ) Ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործված տերմինաբանությունը, ներառյալ՝ յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվան տեղին լինելը:

14. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, 12-13 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի գնահատումները նաև պետք է ներառեն՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում: Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, ներառում է դիտարկումներ ստորև ներկայացվածների վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա7-Ա9)՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, և

բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, ներկայացնում են հիմքում ընկած գործառնություններն ու դեպքերն այնպես, որ հնարավոր է դառնում ապահովել ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը:

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով մատնանշում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները կամ պատշաճ կերպով նկարագրում են դրանք (տես՝ Ա5-Ա10 պարագրաֆները) :

Կարծիքի ձևը

16. Աուդիտորն արտահայտում է չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան:

17. Եթե աուդիտորը՝

ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից,

ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտած կարծիքը՝ ԱՄՍ 705-ի համաձայն (վերանայված):

18. Եթե ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում չի ապահովվում ճշմարիտ ներկայացումը, աուդիտորն այդ հարցը պետք է քննարկի կազմակերպության ղեկավարության հետ և, ելնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներից, և թե ինչպիսի լուծում է ստանում տվյալ հարցը, պետք է որոշի՝ արդյոք անհրաժեշտ է ձևափոխել աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտած կարծիքը ԱՄՍ 705-ի համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա16) :
19. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանության հիմունքների համաձայն, աուդիտորից չի պահանջվում գնահատել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, թե ոչ: Այնուհանդերձ, եթե բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ նման ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված հարցի լուծումից, որոշի՝ ներկայացնել և ինչպես ներկայացնել այդ հարցը աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ Ա17):

Աուդիտորի եզրակացությունը

20. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր (տես՝ պարագրաֆ Ա18-Ա19):

Աուդիտորի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն

Վերնագիր

21. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ունենա վերնագիր՝ հստակ նշելով, որ այն հանդիսանում է անկախ աուդիտորի եզրակացություն (տես՝ պարագրաֆ Ա20) :

Հասցեատեր

22. Աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե ում է այն ուղղված՝ հիմք ընդունելով առաջադրանքի հանգամանքները (տես՝ պարագրաֆ Ա21) :

Աուդիտորի կարծիք

23. Աուդիտորի եզրակացության առաջին բաժինը պետք է ներկայացնի աուդիտորի կարծիքը՝ վերնագրելով այն «*Կարծիք*» արտահայտությամբ:

24. Աուդիտորի հաշվետվության «Կարծիք» բաժնում նաև պետք է՝

- ա) նշել այն կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի,
- բ) ամրագրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի,
- գ) նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող աուդիտի ենթարկված յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը,
- դ) հղում կատարել ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններին, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ շարադրանքին, և
- ե) նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքան-չյուր հաշվետվության ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է (տես՝ պարագրաֆ Ա22-Ա23):

25. Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ աուդիտորի կարծիքում պետք է հնչեցվի ստորև նշված և իրար համարժեք համարվող արտահայտություններից որևէ մեկը, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ կանոնակարգերով՝

- ա) մեր կարծիքով, կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում, [...]՝ [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ
- բ) մեր կարծիքով կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները [...] վերաբերյալ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա19-Ա26):

26. Համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ աուդիտորի կարծիքում պետք է նշել, որ կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] (տես՝ պարագրաֆ Ա26-Ա31) :

27. Եթե աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները, որոնց հղում է կատարվում, չեն հանդիսանում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված ՖՀՄՄ-ները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված ՀՀՀՀՄՄ-ները, ապա աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքում պետք է հստակեցվի, թե դրանք որ իրավահամակարգի հիմունքներն են հանդիսանում:

Կարծիքի հիմք

28. Աուդիտորի եզրակացությունը «Կարծիք» բաժնից անմիջապես հետո պետք է ներառի «Կարծիքի հիմք» վերնագրով բաժին (տես՝ պարագրաֆ 32), որը
- ա) նշում է, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա33),
 - բ) հղում է կատարում աուդիտորի եզրակացության այն բաժնին, որտեղ նկարագրվում են ԱՄՍ-ների համաձայն ստանձնած աուդիտորի պատասխանատվությունները,
 - գ) ներառում է հայտարարություն այն մասին, որ աուդիտորը անկախ է աուդիտի ենթարկվող կազմակերպությունից՝ աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների համաձայն, և դրանց շրջանակներում իրականացրել է աուդիտորի այլ պարտականությունները՝ այդ պահանջներին համապատասխանելու համար: Այս հայտարարությունում պետք է նշել այն իրավահամակարգը, որին պատկանում են այդ էթիկայի պահանջները, կամ հղում կատարել Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքին* (*ՀԷՄՄԽ կանոնագիրք*) (տես՝ պարագրաֆներ Ա34-Ա39),
 - դ) նշել՝ արդյոք աուդիտորի կարծիքով աուդիտորի կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցը բավարար համապատասխան է՝ աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար:

Անընդհատության հիմունք

29. Եթե կիրառելի է, աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի ԱՄՍ 570-ի (վերանայված)¹³ համաձայն:

Աուդիտի առանցքային հարցեր

30. Ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը աուդիտի առանցքային հարցերը պետք է ներկայացնի աուդիտորի եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 701 ստանդարտի համաձայն:
31. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ իրավական ակտերով, ինքն է որոշում աուդիտի առանցքային հարցերը ներառել աուդիտորի եզրակացությունում, ապա աուդիտորն իրականացնում է այն ԱՄՍ 701-ի համաձայն (տես՝ պարագրաֆներ Ա40-Ա42):

Այլ տեղեկատվություն

32. Եթե կիրառելի է, ապա աուդիտորը պետք է եզրակացություն ներկայացնի համապատասխան ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) :

Պատասխանատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների համար

¹³ԱՄՍ 570 (Վերանայված), *Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը*, պարագրաֆներ 21-23

33. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի բաժին՝ «Ղեկավարության պատրաստիանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» վերնագրով: Այս պարբերության համար աուդիտորի հաշվետվությունում պետք է կիրառել այն տերմինաբանությունը, որը համապատասխանում է տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտին: Որոշ իրավահամակարգերում պարտադիր չէ կիրառել «ղեկավարություն» տերմինը, երբեմն կիրառվում է նաև «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը (տես՝ պարագրաֆ Ա44) :
34. Աուդիտորի եզրակացության «Ղեկավարության պատրաստիանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» բաժինը նկարագրում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ստորև ներկայացվածների համար (տես՝ պարագրաֆ Ա45-Ա48)՝
- ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև կազմակերպությունում այնպիսի ներքին հսկողության համակարգի ներդրման համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար, և
 - բ) կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար¹⁴, և արդյոք հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, ինչպես նաև, եթե կիրառելի է, անընդհատության հետ կապված տեղեկատվության բացահայտման համար: Այս գնահատման համար ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ բացատրությունում պետք է նկարագրել, թե երբ է հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը համարվում տեղին (տես՝ պարագրաֆ Ա48):
35. Ի լրումն վերը նշվածի՝ «Ղեկավարության պատրաստիանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» բաժինը պետք է հատկորոշի այն անձանց, ովքեր պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար, եթե վերահսկում իրականացնող անձինք տարբերվում են պարագրաֆ 34-ում նշված անձանցից: Այս դեպքում սույն բաժնի վերնագրում հարկ է նշել «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը կամ այլ համապատասխան տերմին, որը կիրառելի է տվյալ իրավահամակարգում (տես՝ պարագրաֆ Ա49) :
36. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորի եզրակացությունում ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվության նկարագրության շրջանակներում պետք է օգտագործվեն «այս ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ճշմարիտ ներկայացումը» կամ «ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը,

¹⁴ԱՄՍ 570 (Վերանայված), պարագրաֆ 2

որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր» արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

37. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» վերնագրով բաժին:

38. «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում պետք է նշել, որ (տես՝ պարագրաֆ Ա50)՝

ա) աուդիտորի նպատակներն են՝

(i). ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքի, և

(ii). տրամադրել աուդիտորի եզրակացություն՝ ներառող աուդիտորի կարծիքը (տես՝ պարագրաֆ Ա51) ,

բ) ամրագրել, որ ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՄ-ներին համապատասխան իրականացրած աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է, և

գ) ամրագրել, որ խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ խարդախության կամ սխալի հետևանքով, և

(i). նկարագրել, որ դրանք համարվում են էական, խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա, կամ⁵

(ii). ներկայացնել էականության սահմանումը կամ նկարագրությունը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան (տես՝ պարագրաֆ Ա52):

39. Ի լրումն վերը նշվածի՝ աուդիտորի եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժինը (հղում՝ պարագրաֆ Ա50)՝

ա) ամրագրում է, որ որպես ԱՄՄ-ների համաձայն իրականացվող աուդիտի մաս, աուդիտի ողջ ընթացքում աուդիտորը կիրառել է մասնագիտական դատողություն և պահպանել է մասնագիտական կասկածամտություն, և

բ) նկարագրում է աուդիտի առաջադրանքը՝ ամրագրելով աուդիտորի պատասխանատվությունները՝

⁵ԱՄՄ 320, *Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում*, պարագրաֆ 2

- (i) հատկորոշել և գնահատել խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծել և իրականացնել աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք կհանդիսանան աուդիտորի կարծիք արտահայտելու համար: Խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերելու ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության չարաշահում,
- (ii) ձեռք բերել աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար: Այն հանգամանքներում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ միասին, աուդիտորը նաև պատասխանատու է կազմակերպության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք հայտնելու համար, ապա աուդիտորը պետք է բաց թողնի այն արտահայտությունը, ըստ որի աուդիտորի նպատակը կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելը չէ,
- (iii) գնահատել կիրառած հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը,
- (iv) եզրահանգել ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելը, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատել՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա: Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, իսկ եթե այդ բացահայտումները բավարար չեն, ապա ձևափոխել կարծիքը: Աուդիտորի եզրահանգումները հիմնված են մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել կազմակերպությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.

(v) երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, գնահատել ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը՝ ներառյալ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործառնությունների և դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը,

գ) այն դեպքերում, երբ կիրառվում է ԱՄՍ 600¹⁶, նկարագրել աուդիտորի պատասխանատվությունները խմբի աուդիտի դեպքում, ամրագրելով, որ՝

(i) աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար,

(ii) աուդիտորը պատասխանատու է խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար, և

(iii) աուդիտորն ամբողջությամբ պատասխանատվություն է կրում աուդիտորական կարծիքի համար:

40. Ի լրումն՝ աուդիտորի եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժինը (տես՝ պարագրաֆ Ա50)

ա) սահմանում է, որ ի լրումն այլ հարցերի, աուդիտորից պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտի առաջադրանքի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերող նշանակալի թերությունները,

բ) ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրում է հավաստիացում, որ աուդիտորը պահպանել է անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում է բոլոր հարաբերությունների և հարցերի մասին, որոնք, ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ աուդիտորի անկախության վրա և, որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ, և

գ) ցուցակված կազմակերպությունների, ինչպես նաև այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, որի շրջանակներում աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն, նշել, որ

¹⁶ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ՝ բաղադրիչ հանդիսացող միավորի աուդիտորների աշխատանքը)*

կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից աուդիտորը որոշում այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են: Աուդիտորը այդ հարցերը նկարագրում է աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրությամբ կամ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը (տես՝ պարագրաֆ Ա53):

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության տեղը աուդիտորի եզրակացությունում

41. Ինչպես պահանջվում է 39-40-րդ պարագրաֆներով, ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պետք է ներառել (տես՝ պարագրաֆ Ա54)՝

ա) աուդիտորի եզրակացության հիմնական մասում,

բ) աուդիտորի եզրակացության հավելվածում, որի դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ հավելվածին (տես՝ պարագրաֆ Ա54-Ա55),

գ) համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքում, եթե օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորին թույլատրվում է վարվել նման ձևով, որի դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հղում կատարել տվյալ կայքին (տես՝ պարագրաֆ Ա54, Ա56-Ա57):

42. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում հղում է կատարում ինտերնետային կայքում տեղադրված աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, որ նման նկարագրությունն անդրադառնում է և համապատասխանում է սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆների պահանջներին (տես՝ պարագրաֆ Ա56):

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ

43. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններին, որոնք ներկայացվում են ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների, ապա այդ պատասխանատվությունները աուդիտորի եզրակացությունում պետք է ներկայացվեն առանձին բաժնով՝ «Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով, կամ այլ կերպ՝ հաշվի առնելով տվյալ բաժնի բովանդակությունը, եթե այդ այլ պատասխանատվությունները չեն ներկայացնում այն նույն տեղեկատվությունը, որը

ներկայացվել է հաշվետվողականության նկատմամբ ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվություններում: Այս դեպքում, հաշվետվողականության նկատմամբ պատասխանատվությունները կարող են ներկայացվել միևնույն բաժնում (տես՝ պարագրաֆ Ա58-Ա60):

44. Եթե հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվությունները ներկայացվում են ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրման միևնույն բաժնում, ապա աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ տարանջատվեն այլ պատասխանատվությունների նկարագրությունը և ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ Ա60) :
45. Եթե աուդիտորի եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին, որտեղ ներկայացվում են հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվություններ, սույն ԱՄՍ-ի 21-40-րդ պարագրաֆների պահանջները պետք է ներառվեն «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին» վերնագրի ներքո ներկայացված բաժնում: «Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով բաժինը պետք է ներկայացնել «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին» բաժնից հետո (տես՝ պարագրաֆ Ա60) :

Առաջադրանքի պատասխանատու

46. Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը պետք է նշել ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի արդյունքում ներկայացվող աուդիտորի եզրակացությունում, եթե (հազվադեպ դեպքերում), այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն չի ակնկալվում, որ կվտանգի տվյալ անձի անվտանգությունը: Հազվադեպ դեպքերում, երբ աուդիտորը նախատեսում է աուդիտորի եզրակացությունում չներառել առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, նա պետք է քննարկի իր մտադրությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ և նրանց հաղորդի աուդիտորի գնահատականը՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը նշելու հետ կապված անձնական անվտանգությունը վտանգված լինելու հավանականության մասին (տես՝ պարագրաֆ Ա61-63):

Աուդիտորի ստորագրությունը

47. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ստորագրված լինի (տես՝ պարագրաֆ Ա64-Ա65) :

Աուդիտորի հասցեն

48. Աուդիտորի եզրակացությունում պետք է նշել աուդիտորի գործունեության իրավաբանական հասցեն:

Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը

49. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է թվագրվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքն արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ամսաթվից ոչ շուտ, այդ թվում՝ ապացույցներ այն մասին, որ (տես՝ պարագրաֆ Ա66-Ա69)՝

ա) ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և

բ) համապատասխան ղեկավար մարմինները հաստատել են, որ պատասխանատու են այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն

50. Եթե որևէ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ պահանջվում է, որ աուդիտորն օգտագործի աուդիտորի եզրակացության յուրահատուկ ձև կամ շարադրանք, ապա աուդիտորի եզրակացությունը պետք է հղում կատարի Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին միայն այն դեպքում, երբ աուդիտի եզրակացությունը ներառում է նվազագույնը բոլոր հետևյալ տարրերը (տես՝ պարագրաֆ Ա70-71) .

ա) վերնագիրը,

բ) հասցեատերը, ինչպես պահանջվում է տվյալ առաջադրանքով,

գ) «Կարծիք» բաժին, որտեղ ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքը աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին (ներառյալ՝ նշելով ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների իրավահամակարգը, եթե այդ հիմունքները չեն հանդիսանում ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, (տես՝ պարագրաֆ 27).

դ) հատկորոշի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,

ե) հայտարարություն, որ աուդիտորը անկախ է կազմակերպությունից՝ աուդիտի վերաբերող էթիկայի համապատասխան կանոնների համաձայն, ինչպես նաև, որ պահպանել է էթիկայի այլ պահանջները այդ կանոնների համաձայն: Հայտարարության մեջ պետք է նշել էթիկայի համապատասխան պահանջների աղբյուրը, կամ հղում կատարել ՀԷՄՄԽ կանոնագրքին,

զ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 22-ի հաշվետվողականության պահանջներին,

է) որտեղ կիրառելի է, «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 23-ի հաշվետվողականության պահանջներին,

ը) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որը ներառում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվությունը, կամ օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտի վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է այդ ԱՄՍ-ի հաշվետվողականության պահանջներին¹⁷ (տես՝ պարագրաֆ Ա72-Ա75),

թ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որը անդրադառնում է ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) հոդված 24-ում ներառված հաշվետվողականության պահանջները.

ժ) Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության համար պատասխանատու անձանց հատկորոշումը՝ 33-36-րդ պարագրաֆների պահանջների համաձայն,

ժա) հղում Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, օրենքին կամ կարգավորող նորմերին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը՝ 37-40-րդ պարագրաֆների համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա50-Ա53),

ժբ) ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, բացառությամբ հազվագյուտ դեպքերի, երբ այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն կարող է ակնկալվել որպես սպառնալիք տվյալ անձի անվտանգությանը,

ժգ) աուդիտորի ստորագրությունը,

ժդ) աուդիտորի հասցեն,

ժե) աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը:

Աուդիտորի եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի սրանդարտների և Աուդիտի միջազգային սրանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ

51. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների («աուդիտի ազգային ստանդարտներ») համաձայն՝ համապատասխանելով նաև ԱՄՍ-ների պահանջներին: Այդ դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը, ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, կարող է հղում կատարել նաև Աուդիտի միջազգային

¹⁷ԱՄՍ 701, պարագրաֆներ 11-16

ստանդարտներին: Սակայն, աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե (տես՝ պարագրաֆ Ա76- Ա77)՝

(ա) գոյություն չունի որևէ հակասություն աուդիտի ազգային ստանդարտների և ԱՄՍ-ների պահանջների միջև, որոնք կարող են աուդիտորին ստիպել՝ (i) այլ կարծիք կազմել կամ (ii) չներառել «Հանգամանքների շեշտադրում» պարբերությունը կամ «Այլ հանգամանքների» պարբերությունը, որոնք առանձնահատուկ հանգամանքներում պահանջվում են ԱՄՍ-ներով, և

(բ) աուդիտորի եզրակացությունը նվազագույնը ներառում է 50-րդ պարագրաֆի (ա) - (ժդ) կետերում նշված բոլոր տարրերը, երբ աուդիտորն օգտագործում է աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված ձևաչափն ու շարադրանքը: Այնուհանդերձ, 50-րդ պարագրաֆի (ժ) կետում նշված «օրենսդրությունը» կամ «այլ իրավական ակտերը» պետք է ընկալվեն որպես հղում աուդիտի ազգային ստանդարտներին: Հետևաբար, աուդիտորի եզրակացությունը պետք է հատկանշի այդ աուդիտի ազգային ստանդարտները:

52. Երբ աուդիտորի եզրակացությունը հղում է կատարում և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտներին, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, ապա աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ նշել, թե որ իրավահամակարգին են պատկանում աուդիտի ազգային ստանդարտները:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն (տես՝ պարագրաֆ Ա78- Ա84)

53. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, ներկայացվում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ միասին, աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք աուդիտորի մասնագիտական դատողության համաձայն, այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունն այնուհանդերձ կազմում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս՝ կամ իր բնույթի, կամ ներկայացման ձևի պատճառով: Եթե այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը կազմում է ֆինանսական հաշվետվությունների անբաժանելի մասը, ապա այդ լրացուցիչ տեղեկատվությանը աուդիտորը պետք է անդրադառնա աուդիտորի կողմից արտահայտվող կարծիքում:

54. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, չի հանդիսանում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս, աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպես, որ բավարար կերպով և հստակ տարանջատված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից: Եթե այդպես չէ, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի կազմակերպության ղեկավարությանը փոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման ձևը: Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի

խնդրանքը, աուդիտորը պետք է հատկանշի աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը և աուդիտորի եզրակացությունում նշի, որ այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկված չէ:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները (տես՝ պարագրաֆ 12)

Ա1. Ղեկավարությունը կատարում է մի շարք դատողություններ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացվող գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ:

Ա2. ԱՄՍ 260-ում (վերանայված) քննարկվում են հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները¹⁸: Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները դիտարկելիս՝ աուդիտորին կարող է հայտնի դառնալ ղեկավարության դատողություններում կիրառած հնարավոր կողմնակալության մասին: Աուդիտորը կարող է եզրակացնել, որ անաչառության բացակայության կուտակային հետևանքը՝ չուղղված խեղաթյուրումների հետ միասին, կհանգեցնի ֆինանսական հաշվետվությունների՝ որպես ամբողջություն, էական խեղաթյուրման: Անաչառության բացակայության մասին վկայող հայտանիշները, որոնք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատականի վրա՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն էականորեն խեղաթյուրված են թե ոչ, ներառում են՝

- աուդիտի առաջադրանքի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշտումները (օրինակ՝ ուղղվում են այն խեղաթյուրումները, որոնց արդյունքում աճում է ներկայացված հասույթը, սակայն չեն ուղղվում այն խեղաթյուրումները որոնց արդյունքում ներկայացված հասույթը նվազում է) ,
- հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը:

Ա3. ԱՄՍ 540 դիտարկում է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս¹⁹: Ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները չեն ներառում խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են հաշվապահական հաշվառման առանձին գնահատման ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումների հիմք հանդիսանալ: Սակայն, դրանք կարող են ազդել աուդիտորի գնահատականի վրա՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները որպես ամբողջություն զերծ են էական խեղաթյուրումներից, թե ոչ:

Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում (տես՝պարագրաֆ 13 (ա))

Ա4. Գնահատելու համար, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ են բացահայտում ընտրված ու կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը, աուդիտորի դիտարկումները ներառում են.

¹⁸ԱՄՍ 260, Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, Հավելված 2

¹⁹ԱՄՍ 540, Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ՝ իրական արժեքի հավապահական հաշվառման գնահատումներ և կից բացահայտումներ, պարագրաֆ 21

- Արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են ներառել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքի համաձայն, բացահայտվել են;
- Արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բացահայտված տեղեկատվությունը տեղին է, և հետևաբար, արտացոլում է, թե ինչպես են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքի ճանաչման, չափման և ներկայացման հայտանիշները կիրառվել գործարքների, հողվածների մնացորդների և ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումների դասերի նկատմամբ՝ հաշվի առնելով կազմակերպության գործունեության և շրջակա միջավայրի առանձնահատկությունները; և
- Հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ներկայացման հստակությունը:

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի (տես՝ պարագրաֆ 13 (դ))

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվությունների հասկանալիության գնահատման նպատակով դիտարկվում են, թե արդյոք

- Ֆինանսական հաշվետվություններում տեղեկատվությունը ներկայացված է հստակ և հակիրճ տեսքով;
- Նշանակալի բացահայտումների տեղակայումը նրանց տալիս է պատշաճ կարևորությունը (օրինակ՝ երբ առկա է կազմակերպության առանձնահատուկ տեղեկատվության տրամադրում օգտագործողների համար), և արդյոք բացահայտումներում առկա են պատշաճ հղումներ, որպեսզի օգտագործողների համար դժվար չլինի հատկորոշել անհրաժեշտ տեղեկատվությունը:

Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում (տես՝ պարագրաֆ 13(ե))

Ա6. Ընդունված է, որ ընդհանուր նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը: Նման իրավիճակներում աուդիտորի գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են պատշաճ բացահայտումներ, ինչը թույլ է տալիս նպատակային օգտագործողներին հասկանալ էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական միջոցների հոսքերի վրա, ներառում է.

- Ինչ չափով է ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին և հատուկ կազմակերպության կոնկրետ հանգամանքներին; և
- Արդյոք բացահայտումները բավարար են, որպեսզի օգտագործողներին օգնեն հասկանալու.

- Կազմակերպության պոտենցիալ ակտիվների և պարտավորությունների բնույթը և չափը, որոնք առաջանում են կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողականության ճանաչման չափանիշը (կամ ապաճանաչման չափանիշը) չբավարարող գործարքներից և դեպքերից:
- Գործարքներից և դեպքերից առաջացող էական խեղաթյուրման ռիսկերի բնույթը և չափը:
- Օգտագործված մեթոդները, ենթադրությունները և դատողությունները, ինչպես նաև նրանցում փոփոխությունները, որոնք ազդում են ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկատվության վրա, ներառյալ համապատասխան զգայնության վերլուծությունները:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը
(տես՝ պարագրաֆ 14)

Ա7. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ ուղղակի կամ անուղղակի կերպով ճանաչում են ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքը²⁰: Ինչպես նշված է այս ԱՄՍ-ի 7 (բ) պարագրաֆում, ֆինանսական հաշվետվողականության ճշմարիտ ներկայացումը²¹ ոչ միայն պահանջում է հայեցակարգի պահանջներին համապատասխանությունը, բայց նաև ուղղակի կամ անուղղակի ձևով ընդունում է, որ կարող է անհրաժեշտ լինել, որ ղեկավարությունը տրամադրի բացահայտումներ հայեցակարգի պահանջներից ավելի²²:

Ա8. Աուդիտորի գնահատումը, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում՝ ներկայացման և բացահայտման առումներով, մասնագիտական դատողության հարց է: Այս գնահատումը հաշվի է առնում այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են կազմակերպության հանգամանքները և փաստերը, ինչպես նաև նրանցում փոփոխությունները, որոնք հիմնված են կազմակերպության վերաբերյալ աուդիտորի հասկացողության և աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Այս գնահատումը նաև ներառում է դիտարկումներ. օրինակ՝ հնարավոր էական հարցերի ճշմարիտ ներկայացումը (օրինակ՝ ընդհանուր դեպքում, խեղաթյուրումը կարող է համարվել էական, եթե ողջամտորեն ակնկալվում է, որ այն կազմի ֆինանսական հաշվետվությունների, որպես ամբողջականություն վերցրած, տեղեկատվության հիման վրա օգտագործողի որոշման վրա), ինչպիսին են ֆինանսական հաշվետվողականության զարգացումները կամ տնտեսական միջավայրի փոփոխությունը:

²⁰Օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները (ՖՀՄՍ-ներ) նշում են, որ ճշմարիտ ներկայացումը պահանջում է գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքերի ազդեցության հավաստի ներկայացում՝ համաձայն ակտիվների, պարտավորությունների, եկամտի և ծախսերի սահմանման և ճանաչման չափանիշների:

²¹Տես՝ ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ա)

²²Օրինակ, ՖՀՄՍ-ները պահանջում են, որ կազմակերպությունը տրամադրի լրացուցիչ բացահայտումներ, երբ ՖՀՄՍ-ների որոշակի պահանջներին համապատասխանությունը բավարար չէ օգտագործողների համար՝ հասկանալու մասնավոր գործարքների, այլ դեպքերի և հանգամանքների ազդեցությունը կազմակերպության ֆինանսական վիճակի և ֆինանսական արդյունքների վրա (Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ 1, ֆինանսական Հաշվետվությունների Ներկայացում, պարագրաֆ 17(գ)):

Ա9. Գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, կարող է ներառել, օրինակ՝ կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումներ, թե ինչու է տվյալ ներկայացումը ընտրվել, ինչպես նաև այլընտրանքները որոնք կարող էին դիտարկվել: Քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ.

- Ֆինանսական հաշվետվություններում գումարների միավորման կամ տարանջատման աստիճանը, և արդյոք գումարների և բացահայտումների ներկայացումը տեսանելի է դարձնում կարևոր տեղեկատվությունը, թե առաջացնում է ապակողմնորոշող տեղեկատվություն:
- Տվյալ ոլորտի գործելաոճին համապատասխանություն, կամ արդյոք դրանցից որևէ շեղումը տեղին է կազմակերպության հանգամանքներին և հետևաբար երաշխավորված է:

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն (տես՝ պարագրաֆ 15)

Ա10. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում, ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել պատշաճ նկարագրություն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ²³: Այդ նկարագրությունը կարևոր է, քանի որ այն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին տեղեկացնում և նկարագրում է այն հիմունքները, որոնց վրա հիմնված են ֆինանսական հաշվետվությունները:

Ա11. Նկարագրությունը, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կոնկրետ կիրառելի հիմունքների համաձայն, տեղին է միայն, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են այդ հիմունքների բոլոր պահանջներին, որոնք ուժի մեջ են այն ժամանակաշրջանի ընթացքում, որին վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունները:

Ա12. Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը, որը պարունակում է ոչ հստակ կամ սահմանափակող բառեր (օրինակ՝ «ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում (ըստ էության) պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ների) համաձայն», չի հանդիսանում հիմունքների պատշաճ նկարագրություն, քանի որ այն կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին:

Հղում ֆինանսական հաշվետվողականության մեկից ավել հիմունքներին

Ա13. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է նշվել, որ դրանք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն): Դա կարող է լինել այն դեպքում, եթե

²³ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա2-Ա3

ղեկավարությունը պարտավոր է կամ ընտրել է ֆինանսական հաշվետվությունները երկու հիմունքների համաձայն պատրաստելու ճանապարհը, որի դեպքում երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ: Նման նկարագրությունը տեղին է միայն այն դեպքում, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած: Երկու հիմունքներին համապատասխան համարվելու համար, ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է միաժամանակ համապատասխանեն երկու հիմունքներին՝ առանց այդ հաշվետվությունները համադրելու որևէ անհրաժեշտության: Գործնականում, միաժամանակյա համապատասխանությունը հավանական չէ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ կազմակերպությունն այդ երկրորդ հիմունքները (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները) ընդունել է որպես իր ազգային հիմունքներ կամ վերացրել է այդ հիմունքներին համաձայնեցնելու բոլոր խոչընդոտները:

Ա14. Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվողականության միայն մեկ հիմունքի համաձայն, և որոնք պարունակում են ծանոթագրություն կամ լրացուցիչ հաշվետվություն՝ որտեղ համաձայնեցվում են վերոհիշյալ հաշվետվությունների և այն հաշվետվությունների արդյունքները, որոնք կներկայացվեին մեկ այլ հիմունքի համաձայն, չեն հանդիսանում պատրաստված այդ մյուս հիմունքներին համապատասխան: Պատճառն այն է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ողջ տեղեկատվությունն այն ձևով, որը պահանջվում է այդ մյուս հիմունքների համաձայն:

Ա15. Այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվողականության միայն մեկ կիրառելի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում նկարագրել ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության աստիճանը (օրինակ՝ ազգային հիմունքներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ, որտեղ նաև նկարագրվում է, թե որքան են դրանք համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին): Այդ նկարագրությունը հանդիսանում է լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն և, ինչպես քննարկված է պարագրաֆ 53-ում, ընդգրկվում է աուդիտորի կարծիքում, եթե այն հստակ չի կարող տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից:

Կարծիքի ձևը

Ա16. Կարող են լինել դեպքեր, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները, թեև պատրաստված են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն, չեն ապահովում արժանահավատ ներկայացում: Նման դեպքերում հնարավոր է, որ ղեկավարությունը ֆինանսական հաշվետվություններում ներառի լրացուցիչ բացահայտումներ՝ ի լրումն հիմունքներով պահանջվող բացահայտումների, կամ, խիստ բացառիկ դեպքերում, շեղվի հիմունքների պահանջներից՝ ապահովելու ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացումը: (տես՝ պարագրաֆ 18)

Ա17. Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական

հաշվետվությունները մուրհոցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշել է, որ այդ հիմունքն ընդունելի է²⁴: (տես՝ պարագրաֆ 19)

Աուդիտորի եզրակացությունը (տես՝ պարագրաֆ 20)

Ա18. Գրավոր եզրակացությունը վերաբերում է փաստաթղթային կամ էլեկտրոնային միջոցներով հրապարակված եզրակացություններին:

Ա19. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության օրինակներ՝ ներառելով 20-48-րդ պարագրաֆներում ներկայացված տարրերը: Բացառությամբ «Կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների՝ սույն ԱՄՍ-ով չեն սահմանվում աուդիտորի եզրակացության այլ տարրերի ներկայացման հերթականության վերաբերյալ կոնկրետ պահանջներ: Սակայն, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է կիրառել կոնկրետ վերնագրեր, որոնց միջոցով այն, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, կրառնա ճանաչելի, մասնավորապես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի եզրակացության տարրերը ներկայացված են այնպիսի հերթականությամբ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներից:

Աուդիտորի եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ

Վերնագիր (տես՝ պարագրաֆ 21)

Ա20. Եզրակացության վերնագիրը նշում է, որ եզրակացությունը ներկայացնում է անկախ աուդիտորի եզրակացություն, օրինակ՝ «Անկախ աուդիտորի եզրակացություն», որն այդ եզրակացությունը տարանջատում է մյուսների կողմից ներկայացրած հաշվետվություններից:

Հասցեատեր (տես՝ պարագրաֆ 22)

Ա21. Օրենսդրությունը, իրավական ակտերը կամ առաջադրանքի պայմանները կարող են սահմանել, թե կոնկրետ իրավահամակարգում ով է աուդիտորի եզրակացության հասցեատերը: Սովորաբար աուդիտորի եզրակացությունը հասցեագրվում է նրանց, ում համար այդ եզրակացությունը պատրաստվում է՝ հաճախ կա՛մ կազմակերպության բաժնետերերի, կա՛մ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց համար, որոնց ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել:

Աուդիտորի կարծիքը (տես՝ պարագրաֆներ 24-26)

Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին

Ա22. Աուդիտորի եզրակացությունը սահմանում է, որ, օրինակ՝ աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են [անվանել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի մաս կազմող յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը՝ ամրագրելով յուրաքանչյուր

²⁴ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում*, պարագրաֆ 6(ա)

Ֆինանսական հաշվետվության ամսաթիվը կամ ընդգրկող ժամանակաշրջանը], ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը

Ա23. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է ներառվեն այնպիսի փաստաթղթում, որը պարունակում է այլ տեղեկատվություն ևս, ինչպես օրինակ՝ տարեկան հաշվետվություն, ապա աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ներկայացման ձևաչափը թույլ է տալիս նշել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող էջերի համարակալումները: Այս կերպ օգտագործողները հեշտությամբ կարող են տարբերակել այն ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց վերաբերում է աուդիտի եզրակացությունը:

«Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» կամ «տալիս է իրական և ճշմարիտ պատկեր»

Ա24. «Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ է ներկայացնում» կամ «տալիս է իրական և ճշմարիտ պատկեր» արտահայտությունները դիտարկվում են որպես համարժեք արտահայտություններ: Անհրաժեշտ է արդյոք կոնկրետ իրավահամակարգում կիրառել վերոհիշյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, թե ոչ՝ սահմանվում է այդ իրավահամակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, կամ այդ իրավահամակարգում ընդհանուր ընդունված գործելաոճով: Եթե օրենքով կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է այլ շարադրանք, նշվածը չի ազդում սույն ԱՄՄ-ի 14-րդ պարագրաֆի պահանջի վրա, ըստ որի աուդիտորը պետք է գնահատի ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը:

Ա25. Երբ աուդիտորն արտահայտում է չձևափոխված կարծիք, տեղին չէ կիրառել այն-պիսի արտահայտություններ, ինչպիսիք են «վերը նշված բացատրության հետ միասին» կամ «հաշվի առնելով» արտահայտությունները, քանի որ այս արտահայտությունների կիրառումը նպաստում է պայմանական կարծիքի ձևավորմանը, կամ թուլացնում կամ ձևափոխում է կարծիքը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներկայացված հարցերի նկարագրությունը

Ա26. Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթեթ-թի վրա, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն: Օրինակ՝ ընդհանուր նպատակի հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, որոնք սովորաբար ներառում են հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփը և այլ բացատրական նյութեր: Որոշ

իրավահամակարգերում, լրացուցիչ տեղեկատվությունը նույնպես կարող է դիտարկվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս:

Ա27. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորի կարծիքը ամրագրում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր այն հարցերի վերաբերյալ, որոնց համար պատրաստվում են ֆինանսական հաշվետվությունները: Օրինակ, ՖՀՄՍ-ների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում, այս բոլոր հարցերը կազմում են՝ *ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ավարտված ժամանակաշրջանի համար ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը*: Հետևաբար, պարագրաֆ 25-ի և սույն ԱՄՍ-ի այլ պարագրաֆներում [...]–ը պետք է փոխարինել նախորդ նախադասության շեղ տառերով գրված բառերով, եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ներն են, իսկ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի այլ հիմունքների դեպքում, պետք է փոխարինվեն այն բառերով, որոնք նկարագրում են այն հարցերը, որոնք այդ ֆինանսական հաշվետվությունները կազմված են ներկայացնելու:

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը և, թե ինչպես այն կարող է ազդել աուդիտորի կարծիքի վրա

Ա28. Աուդիտորի կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների հատկանշումը նպատակ ունի աուդիտորի եզրակացության օգտագործողներին իրազեկել այն հիմունքների մասին, որոնց համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է աուդիտորի կարծիքը: Դրանով չի նախատեսվում սահմանափակել պարագրաֆ 14-ում պահանջվող գնահատումը: Աուդիտորի կարծիքում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հատկորոշվում են հետևյալ արտահայտություններով՝

«Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն», կամ

«X իրավահամակարգում հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր ընդունված սկզբունքների համաձայն»

Ա29. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներն ընդգրկում են և՛ ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտները, և՛ իրավական կամ կարգավորող պահանջներ, ապա հիմունքները հատկորոշվում են հետևյալ արտահայտությամբ՝ «Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավահամակարգի կարգավորող նորմերի համաձայն»: ԱՄՍ 210-ն անդրադառնում է այն հանգամանքներին, երբ հակասություններ են առաջանում ֆինանսական հաշվետվողականության ստանդարտների և օրենսդրական կամ կարգավորող դաշտի հետ²⁵:

Ա30. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա8-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների համաձայն, որոնք երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի

²⁵ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18

հիմունքներ: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարծիք ձևավորելիս յուրաքանչյուր կիրառելի հիմունք դիտարկվում է առանձին-առանձին, և 25-27-րդ պարագրաֆների համաձայն աուդիտորի կողմից արտահայտած կարծիքը՝ վերաբերում է երկու հիմունքներին հետևյալ կերպ՝

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են վերը նշված հիմունքներին առանձին-առանձին, արտահայտվում է երկու կարծիք, ըստ որի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներից մեկի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների համաձայն), և ֆինանսական հաշվետվողականության այլ կիրառելի հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն): Նշված երկու կարծիքը կարելի է արտահայտել առանձին կամ մեկ նախադասությամբ (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացված՝ X իրավահամակարգի հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր ընդունված սկզբունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն),

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են հիմունքներից որևէ մեկին, սակայն չեն համապատասխանում մեկ այլ հիմունքի, կարող է արտահայտվել չձևափոխված կարծիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են մեկ հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների համաձայն), սակայն ձևափոխված կարծիք՝ երկրորդ հիմունքներին չհամապատասխանելու վերաբերյալ (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին չհամապատասխանելու համար)՝ 705-ի (վերանայված) համաձայն:

Ա31. Ինչպես ներկայացված է պարագրաֆ Ա13-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ներկայացնել համապատասխանությունը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և, ի լրումն, բացահայտել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի մեկ այլ հիմունքի համապատասխանությունը: Այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքում, եթե այդ տեղեկատվությունը հստակ չի կարող տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից (տես՝ 53-54 պարագրաֆները և Ա78-Ա86 պարագրաֆներին կից կիրառման նյութերը): Հետևաբար,

ա) եթե բացահայտումները, որոնք վկայում են մեկ այլ հիմունքին համապատասխանության մասին, ապակողմնորոշող են, ձևափոխված կարծիք արտահայտվում է ԱՄՍ 705-ի (վերանայված) համաձայն,

բ) եթե բացահայտումները ապակողմնորոշող չեն, սակայն աուդիտորի դատողության համաձայն դրանք նշանակալի են այնքան, որ խիստ էական են օգտագործողների համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից, ավելացվում է «Հանգամանքների շեշտադրում» պարբերություն՝ ԱՄՍ 706-ի (վերանայված) համաձայն՝ ուշադրությունը բևեռելով բացահայտումների վրա:

Կարծիքի հիմք (տես՝ պարագրաֆ 28)

Ա32. «Կարծիքի հիմք» բաժինը պարունակում է նշանակալի բովանդակություն՝ աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար: Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է, որ աուդիտորի եզրակացությունում «Կարծիքի հիմք» բաժինը ուղղակիորեն հետևի «Կարծիք» բաժնին:

Ա33. Հղումը աուդիտի ընթացքում կիրառած ստանդարտներին հատկանշում է աուդիտի եզրակացության օգտագործողներին, որ աուդիտն իրականացվել է սահմանված ստանդարտների համաձայն:

Էթիկայի համապատասխան պահանջներ (տես պարագրաֆ 28 (գ))

Ա34. Հատկանշումը, թե որ իրավահամակարգին են պատկանում էթիկայի համապատասխան պահանջները՝ բարձրացնում է այդ պահանջների նկատմամբ կոնկրետ աուդիտի առաջադրանքի թափանցիկության աստիճանը: ԱՄՍ 200-ը բացատրում է, որ էթիկայի համապատասխան պահանջները սովորաբար պարունակում են *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի Ա և Բ մասերը*, որոնք վերաբերում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին՝ ազգային պահանջների հետ միասին, որոնք սովորաբար ավելի սահմանափակ են²⁶: Երբ էթիկայի համապատասխան պահանջները ներառում են *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքը*, եզրակացությունում կարելի է նաև հղում կատարել այդ օրենսգրքին: Եթե *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքը* պարունակում է աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող էթիկայի բոլոր պահանջները, կարիք չկա, որ եզրակացությունում հատկանշվի, թե որ իրավահամակարգին է այդ օրենսգրքը պատկանում:

Ա35. Որոշ իրավահամակարգերում էթիկայի համապատասխան պահանջները կարող են ներկայացված լինել մի քանի աղբյուրներում, ինչպես օրինակ՝ էթիկայի օրենսգրք կամ իրավական նորմերով սահմանված էթիկայի պահանջներ: Երբ աուդիտորի անկախությունը և էթիկային վերաբերող այլ համապատասխան պահանջներ ներկայացված են սահմանափակ աղբյուրներում, աուդիտորը կարող է ընտրել հատկանշել համապատասխան աղբյուրը (օրինակ՝ նշել օրենսգրքի անվանումը կամ տվյալ իրավահամակարգում գործող իրավական նորմերը), կամ կարող է կիրառել տերմին, որը լայնորեն հասկանալի է և պատշաճ կերպով ամփոփում է այդ աղբյուրները (օրինակ՝ X իրավահամակարգի մասնավոր կազմակերպությունների աուդիտին վերաբերող անկախության պահանջներ):

Ա36. Օրենսդրությունը կամ իրավական նորմերը, աուդիտի ազգային ստանդարտները կամ աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կարող են աուդիտորից պահանջել աուդիտորի

²⁶ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 14

եզրակացությունում էթիկայի պահանջների աղբյուրի վերաբերյալ ներկայացնել առավել կոնկրետ տեղեկատվություն, այդ թվում՝ անկախությանը վերաբերող պահանջների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ:

Ա37. Որոշելիս, թե աուդիտորի եզրակացությունում ինչ ծավալի տեղեկատվություն է անհրաժեշտ ներառել, երբ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ առկա են էթիկայի պահանջներին վերաբերող բազմաթիվ աղբյուրներ, անհրաժեշտ է ապահովել տեղեկատվության թափանցիկության և այլ օգտակար տեղեկատվությունը չթաքցնելու ռիսկի հավասարակշռությունը:

Նկատարումներ, որոնք հարույկ են խմբի աուդիտի դեպքում

Ա38. Խմբի աուդիտի դեպքում, երբ առկա են էթիկայի պահանջների բազմաթիվ աղբյուրներ, ներառյալ նրանք, որոնք վերաբերում են աուդիտորի անկախությանը, աուդիտորի եզրակացությունում վկայակոչված իրավահամակարգը սովորաբար վերաբերում է էթիկայի համապատասխան պահանջներին, որոնք կիրառելի են խմբի առաջադրանքի թմի նկատմամբ: Պատճառն այն է, որ խմբի աուդիտի դեպքում, տվյալ խմբի բաղադրիչի աուդիտորները (բաղադրիչ աուդիտորներ) նույնպես ենթակա են էթիկայի պահանջներին, որոնք տեղին են խմբի աուդիտի համար²⁷:

Ա39. ԱՄՍ-ները աուդիտորների (ներառյալ՝ խմբի մեկ բաղադրիչի աուդիտորների) համար չեն սահմանում անկախությանը վերաբերող կամ էթիկայի հատուկ պահանջներ, հետևաբար չեն ընդլայնում, կամ այլ կերպ վերանայում *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի* անկախության պահանջները կամ էթիկայի այլ պահանջներ, որոնց ենթակա է խմբի առաջադրանքի թմը, ինչպես նաև ԱՄՍ-ները չեն պահանջում խմբի մեկ ընկերության աուդիտորին բոլոր դեպքերում պահպանել ամբողջ խմբի աուդիտի առաջադրանքի անդամների նկատմամբ կիրառվող անկախության միևնույն կանոնները: Արդյունքում, խմբի աուդիտի համատեքստում, էթիկայի պահանջները, ներառյալ՝ անկախությանը վերաբերող պահանջները, կարող են լինել բավականին բարդ: ԱՄՍ 600²⁸-ը սահմանում է պահանջներ խմբի մեկ բաղադրիչի գծով ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աուդիտ իրականացնող աուդիտորների համար՝ ներառելով այնպիսի իրավիճակներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորը չի բավարարում անկախության պահանջները, որոնք տեղին են ամբողջ խմբի համար:

Աուդիտի առանցքային հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 31)

²⁷ԱՄՍ 600, պարագրաֆ Ա37

²⁸ԱՄՍ 600, պարագրաֆներ 19-20

Ա40. Բացի ցուցակված կազմակերպություններից՝ օրենքով կամ իրավական նորմերով կարող է պահանջվել այլ կազմակերպությունների համար նույնպես ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, օրինակ՝ օրենքով կամ իրավական նորմերով բնութագրված հանրային հետաքրքրություն ներկայացնող կազմակերպություններ:

Ա41. Աուդիտորը կարող է նաև որոշել այլ կազմակերպությունների համար ևս ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, ներառյալ այն կազմակերպությունները, որոնց նկատմամբ կարող է լինել նշանակալի հանրային հետաքրքրություն, օրինակ՝ այն կազմակերպությունները, որոնք ունեն մեծ թվով բաժնետերեր, և հաշվի առնելով այդ կազմակերպությունների կողմից իրականացվող ձեռնարկատիրական գործունեության բնույթը և ծավալը: Այսպիսի կազմակերպությունների թվին են պատկանում ֆինանսական հաստատությունները (բանկերը, ապահովագրական ընկերությունները և կենսաթոշակային հիմնադրամները), նաև բարեգործական ընկերությունները:

Ա42. ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է համաձայնեցնել աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, ինչպես նպատակահարմար է, և պարզաբանում է, որ ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պարտականությունն է, աուդիտի առաջադրանքի պայմանները համաձայնեցնելիս, հիմք ընդունել կազմակերպության կառավարման ընթացակարգերը և համապատասխան օրենսդրությունը²⁹: ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է նաև ներկայացնել աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագիր կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթուղթ՝ հղում կատարելով աուդիտորի կողմից ներկայացվող հաշվետվությունների ակնկալվող ձևին և բովանդակությանը³⁰: Եթե աուդիտորից այլ կերպ չի պահանջվում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր, ապա ԱՄՍ 210-ը³¹ նշում է, որ աուդիտորի համար օգտակար կլինի աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում հիշատակել աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման հնարավորությունը աուդիտորի եզրակացությունում: Որոշ իրավահամակարգերում աուդիտորից կարող է պահանջվել նշել նման հնարավորությունը՝ հետագայում այդ կարողությունն ապահովելու համար:

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա43. Ցուցակված կազմակերպությունները տարածված չեն հանրային հատվածում: Սակայն, հանրային հատվածի կազմակերպությունները կարող են իրենց մեծությամբ, գործունեության բարդությամբ կամ հանրային հետաքրքրություն պարունակող ասպեկտներով լինել նշանակալի և կարող են ունենալ շահառուների լայն շրջանակ: Նման դեպքերում, այսպիսի կազմակերպության աուդիտորից օրենքով կամ կարգավորող այլ նորմերով կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը:

Պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում, պար.՝ 33-35)

²⁹ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 9 և 21

³⁰ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10

³¹ԱՄՍ 210, պարագրաֆ Ա23(ա)

Ա44. ԱՄՍ 200-ը բացատրում է ղեկավարության և, որտեղ կիրառելի է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության հետ կապված հիմնական նախապայմանները, որոնց հիման վրա ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացվում է աուդիտի առաջադրանքը³²: Ղեկավարությունը կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ներառյալ՝ որտեղ տեղին է, նաև դրանց ճշմարիտ ներկայացման համար: Ղեկավարությունը նաև պատասխանատու է այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար: Աուդիտորի եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրության մեջ սահմանվում է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը, քանի որ դրանով հնարավորություն է ընձեռվում օգտագործողներին հասկանալ այն նախապայմանը, որի հիման վրա իրականացվում է աուդիտը: ԱՄՍ 260 (վերանայված) կիրառում է «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը՝ նկարագրելու այն անձին/անձանց կամ կազմակերպությանը/ կազմակերպություններին, որոնք ունեն կազմակերպության նկատմամբ վերահսկողություն իրականացնելու պատասխանատվություն: Ի լրումն, նշված ստանդարտը նկարագրում է կառավարման կառուցվածքի տարբերություններն ըստ տարբեր իրավահամակարգերի և կազմակերպությունների:

Ա45. Կարող են հանդիպել իրավիճակներ, երբ աուդիտորի համար տեղին է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության նկարագրությունում (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի 34-35-րդ պարագրաֆները) ներառել նաև լրացուցիչ պատասխանատվություններ, որոնք վերաբերում են կոնկրետ իրավահամակարգում կամ հատուկ բնույթի կազմակերպության համար պատրաստվող ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա46. ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է ղեկավարության պատասխանատվությունները համաձայնեցնել (ներկայացնել) աուդիտի առաջադրանքի պայմանների վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր համաձայնության այլ փաստաթղթում³³: Այս առումով ԱՄՍ 210-ը ճկուն է՝ սահմանելով, որ եթե տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ սահմանվում են ֆինանսական հաշվետվողականության հետ կապված կազմակերպության ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվության շրջանակները, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ տվյալ օրենսդրությունը սահմանում է պատասխանատվության շրջանակներ, որոնք ըստ աուդիտորի դատողության, համարժեք են ԱՄՍ 210-ում սահմանված պատասխանատվության շրջանակներին: Համարժեք համարվող պատասխանատվության շրջանակների համար, աուդիտորը կարող է օգտագործել օրենքի կամ կանոնակարգող նորմերի շարադրանքը՝ առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցման վերաբերյալ նամակ-պարտավորագրում կամ գրավոր ներկայացման

³²ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ժ)

³³ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(i)-(ii)

այլ համապատասխան փաստաթղթերում: Նման դեպքերում այդ շարադրանքը նաև կարող է օգտագործվել աուդիտորի եզրակացությունում՝ նկարագրելու սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 34(ա) կետում պահանջվող պատասխանատվության շրջանակները: Այլ հանգամանքներում, երբ աուդիտորը որոշում է չկիրառել օրենքի կամ կարգավորող նորմերի շարադրանքը, ապա կիրառվում է սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 34(ա) կետի շարադրանքը: Ի լրումն աուդիտորի եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվությունների նկարագրության ներառմանը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 34-ով, աուդիտորը կարող է հղում կատարել նաև այդ պատասխանատվությունների առավել մանրամասն նկարագրությանը՝ հատկանշելով, թե նման տեղեկատվությունը որտեղից կարելի է ձեռք բերել (օրինակ՝ կազմակերպության տարեկան հաշվետվությունում կամ համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքում):

Ա47. Որոշ իրավահամակարգերում, ղեկավարության պատասխանատվության շրջանակները սահմանող օրենսդրությունն այդ շրջանակներում կարող է կոնկրետ հատկանշել հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանների պատշաճ գրառումների կամ հաշվապահական հաշվառման համակարգի պատշաճ պահպանման համար ղեկավարության պատասխանատվությունը: Հաշվի առնելով այն, որ հաշվապահական հաշվառման գրանցամատյանները, գրառումները և համակարգերը հանդիսանում են ներքին հսկողության համակարգի անբաժանելի մասը (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315-ում (վերանայված)³⁴), ԱՄՍ 210-ի և պարագրաֆ 34-ի նկարագրությունները կոնկրետ հղում դրանց չեն կատարում:

Ա48. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են ցուցադրական օրինակներ, թե ինչպես կարող են կիրառվել պարագրաֆ 34(բ) կետի պահանջները, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ները: Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված ցուցադրական օրինակները պետք է համապատասխանեցվեն՝ արտացոլելու կոնկրետ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքների կիրառումը:

Ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության իրականացում (տես՝ պարագրաֆ 35)

Ա49. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման մեջ ներառված են որոշ (ոչ բոլորը) անձինք, ովքեր ներառված են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման մեջ, սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 35-ով պահանջվող նկարագրությունը պետք է փոխվի՝ պատշաճ կերպով արտացոլելու կազմակերպության յուրահատուկ հանգամանքները: Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար պատասխանատու անձինք պատասխանատու են նաև ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, չի պահանջվում նշել վերահսկողություն իրականացնող մարմնի (անձանց) պատասխանատվությունները:

³⁴ԱՄՍ 315(վերանայված), *Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպությունը և դրա միջավայրը հասկանալու միջոցով*, պարագրաֆ 4(գ)

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար (հղում՝ պար. 37-40)

Ա50. Աուդիտորի պատասխանատվությունների շրջանակը, ինչպես պահանջվում է սույն ԱՄՍ-ի 37-40-րդ պարագրաֆներում, կարելի է փոխել՝ արտացոլելու կազմակերպության յուրահատուկ բնույթը, օրինակ՝ երբ աուդիտորի եզրակացությունը կազմվում է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում: Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը նշվածի վերաբերյալ տրամադրում է ցուցադրական օրինակ (տես Հավելված, Ցուցադրական օրինակ 2) :

Աուդիտորի նպատակը (տես՝ պարագրաֆ 38(ա))

Ա51. Աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվում է, որ աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել աուդիտորի կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն: Աուդիտորի նպատակները ներկայացվում են ի հակադրություն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության:

Էականության նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 38 (գ))

Ա52. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում բերված են ցուցադրական օրինակներ, թե ինչպես է պարագրաֆ 38 (գ) կետի պահանջը՝ ներկայացնել էականության նկարագրություն, կիրառվում, երբ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները հանդիսանում են ՖՀՄՍ-ները: Եթե ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները ՖՀՄՍ-ները չեն, սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում ներկայացված ցուցադրական օրինակները պետք է համապատասխանեցվեն՝ արտացոլելու կոնկրետ հանգամանքներում ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքների կիրառումը:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ԱՄՍ 701-ի վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ 40 (գ))

Ա53. Աուդիտորը կարող է նաև համարել, որ օգտակար կլինի աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանն առնչվող պարբերությունում տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ ի լրումն սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 40(գ) կետով պահանջվող նկարագրության: Օրինակ՝ աուդիտորը կարող է վկայակոչել ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 9-ի պահանջը՝ ա) որոշելու այն հարցերը, որոնք աուդիտ իրականացնելիս պահանջում են աուդիտորի կողմից հատուկ ուշադրության բևեռում՝ հաշվի առնելով էական խեղաթյուրման գնահատված բարձր ռիսկը կամ նշանակալի ռիսկ պարունակող աուդիտի ենթակա ոլորտները (նշանակալի հաշիվները)՝ ԱՄՍ 315-ի (վերանայված) համաձայն, բ) աուդիտորի կողմից կիրառած նշանակալի դատողությունները՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների այն ոլորտների հետ, որոնք ներառում են ղեկավարության կողմից նշանակալի դատողություններ, ներառյալ հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, որոնք հատկորոշվել են որպես բարձր անորոշություն ունեցող գնահատումներ, և գ) ժամանակաշրջանի ընթացքում տեղի ունեցած նշանակալի դեպքերի կամ գործառնությունների ազդեցությունը աուդիտի վրա:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության ներկայացման վայրը (տես՝ պարագրաֆ 41 և պարագրաֆ 50 (ժ))

Ա54. Սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության վերաբերյալ տեղեկատվության ներառումը եզրակացության հավելվածում, կամ, օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով թույլատրվելու դեպքում, նման տեղեկատվություն պարունակող իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջին հղում կատարելը կարող է համարվել աուդիտորի եզրակացության բովանդակությունը բարելավելու օգտակար միջոց: Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը պարունակում է տեղեկատվություն, որով օգտագործողներին պարտադիր կերպով տեղեկացվում է, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, աուդիտորի եզրակացությունում անհրաժեշտ է հստակ հղում կատարել, թե որտեղ է ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրությունը:

Հավելվածում աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող նկարագրության վայրը (տես՝ պարագրաֆ 41(բ) և պարագրաֆ 50(ժ))

Ա55. Պարագրաֆ 41-ով աուդիտորին թույլ է տրվում 39 և 40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող հայտարարությունները, որոնք նկարագրում են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունը, ներկայացնել աուդիտի եզրակացությանը կից հավելվածում, եթե աուդիտի եզրակացության հիմնական մասում նշվում է հավելվածի համապատասխան հատվածը (բաժինը, պարբերությունը): Ստորև ներկայացվում է, թե ինչպես է աուդիտորի եզրակացության հավելվածում կատարվում համապատասխան հղումը՝

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն: Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության լրացուցիչ նկարագրությունը ներկայացված է այս աուդիտորի եզրակացության Հավելված X-ում: Այս նկարագրությունը, որը տեղակայված է (նշել էջը կամ այլ որոշակի հղում նկարագրության տեղակայման վերաբերյալ), կազմում է մեր աուդիտորական եզրակացության մաս:

Հղում համապատասխան իրավասու մարմնի ինտերնետային կայքէջին (տես՝ պարագրաֆ 41(գ), 42)

Ա56. Պարագրաֆ 41-ի համաձայն աուդիտորը կարող է հղում կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջում տեղակայված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը, եթե դա թույլատրվում է օրենքով կամ իրավական նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով: Նշված կայքէջում ներկայացված տեղեկատվությամբ կարելի է նկարագրել ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքը կամ աուդիտի գործընթացն առավել համապարփակ, սակայն այն չի կարող չհամապատասխանել սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող նկարագրությանը: Սա նշանակում է, որ աուդիտի պատասխանատվությունների նկարագրության շարադրանքը կարող է լինել ավելի մանրամասն, կամ վերաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի այլ հարցերին ևս, եթե այդ շարադրանքը արտացոլում է և չի հակասում 39-40-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հարցերին:

Ա57. Վերը նշված համապատասխան մարմինը կարող է լինել աուդիտի ստանդարտների մշակմամբ զբաղվող ազգային մարմին, կարգավորող կառույց կամ աուդիտը վերահսկող մարմին: Այսպիսի կազմակերպությունները կոչված են ապահովելու ներկայացման ենթակա ստանդարտ տեղեկատվության ճշգրտությունը, ամբողջականությունը և շարունակական առկայությունը: Աուդիտորի համար հարմար չի լինի նման կայքի պահպանումը: Ստորև ներկայացված օրինակում նշվում է, թե ինչպես է կատարվում նման հղումը աուդիտորի եզրակացությունում՝

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր աուդիտի նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն: Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար մեր պատասխանատվության շրջանակների նկարագրությունը, որը կազմում է սույն եզրակացության մի մասը, ներկայացված է (նշել կազմակերպության անվանումը) կայքէջում (նշել էջը):

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություն (տես՝ 43-45-րդ պարագրաֆները)

Ա58.Որոշ իրավահամակարգերում աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն եզրակացություն ներկայացնելու այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք, ըստ ԱՄՍ-ների, աուդիտորի պատասխանատվության համար հանդիսանում են լրացուցիչ: Օրինակ՝ հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա աուդիտորի համար եզրակացություն ներկայացնել այն հարցերի վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում գրավել են վերջինիս ուշադրությունը: Հետևաբար, անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ տվյալ առաջադրանքի շրջանակներում իրականացնել և, այնուհետև, ներկայացնել համապատասխան բնույթի աուդիտորական ընթացակարգեր, կամ կարծիք արտահայտել այդ հարցերի վերաբերյալ (ինչպես օրինակ՝ հաշվապահական հաշվառման գրքերի և գրանցամատյանների պատշաճ լինելը, ֆինանսական հաշվետվողականության նկատմամբ ներքին հսկողության համակարգի համապատասխանությունը կամ այլ տեղեկատվություն): Կոնկրետ իրավահամակարգերում աուդիտի ստանդարտներով հաճախ նախատեսվում է ցուցումներ/ուղեցույց՝ կապված տվյալ իրավահամակարգին բնորոշ աուդիտորի հաշվետվողականության լրացուցիչ պատասխանատվությանը:

Ա59.Որոշ դեպքերում, համապատասխան օրենսդրությամբ հնարավոր է, որ պահանջվի կամ թույլատրվի լրացուցիչ պատասխանատվության շրջանակներում իրականացրած գործողությունները ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում: Այլ դեպքերում, հնարավոր է աուդիտորից պահանջվի կամ թույլատրվի լրացուցիչ հարցերը ներկայացնել առանձին եզրակացության տեսքով:

Ա60.Սույն ԱՄՍ-ի 43-45-րդ պարագրաֆներով թույլատրվում է հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվության և ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության միասնական ներկայացում այն և միայն այն դեպքում, եթե դրանք անդրադառնում են միևնույն հարցերին և աուդիտորի եզրակացության շարադրանքը հստակ տարանջատում է այլ պատասխանատվությունը ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունից: Հստակ տարանջատման նպատակով կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ՝ աուդիտորի եզրակացությունում նշել հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվության աղբյուրը, ինչպես նաև նշել, որ հաշվետվողականության նկատմամբ լրացուցիչ պատասխանատվությունն իրականացվում է ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվության: Այլապես, հաշվետվողականության նկատմամբ լրացուցիչ պատասխանատվությունը պետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացության առանձին բաժնում՝ «Եզրակացություն իրավական և կարգավորող այլ պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով կամ տվյալ բաժնի բովանդակությանը համապատասխանող որևէ այլ կերպ : Նման դեպքերում, պարագրաֆ 44-ով պահանջվում է, որ աուդիտորը ԱՄՍ-ների համաձայն ներկայացվող պատասխանատվությունը ներառի «Եզրակացություն Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» վերնագրով պարբերությունում:

Առաջադրանքի պարասխանատուի անունը (տես՝ պարագրաֆ 46)

Ա61. Որակի վերահսկողության միջազգային ստանդարտ ՈՎՄՍ 1-ով³⁵ պահանջվում է, որ աուդիտորական ընկերությունները սահմանեն քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ տրամադրելու ողջամիտ հավաստիացում, որ աուդիտի առաջադրանքներն իրականացվում են մասնագիտական ստանդարտների և իրավական և կարգավորող կիրառելի նորմերի համաձայն: Չնայած ՈՎՄՍ 1-ի այս պահանջին, աուդիտորի եզրակացությունում առաջադրանքի պատասխանատուին նշելը նպատակ ունի ցուցակված կազմակերպության ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտորի եզրակացության օգտագործողների մոտ ստեղծել լրացուցիչ վստահություն եզրակացության թափանցիկության վերաբերյալ:

Ա62. Օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունը ներառի աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատուի անունը՝ բացառությամբ ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքի: Օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով աուդիտորից կարող է պահանջվել, կամ աուդիտորը կարող է որոշել աուդիտորի եզրակացությունում՝ բացի առաջադրանքի պատասխանատուի անունը նշելուց, ներառել նաև լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն առավել մանրամասն կհատկանշի առաջադրանքի պատասխանատուին, օրինակ՝ նրա մասնագիտական գործունեություն իրականացնելու լիցենզիայի համարը, որը համապատասխանում է այն իրավահամակարգին, որտեղ աուդիտորը իրականացնում է գործունեություն:

Ա63. Հազվադեպ հանգամանքներում, աուդիտորը կարող է հատկանշել տեղեկատվություն կամ ենթարկվել այնպիսի գործողության, որոնք մատնանշում են անձնական անվտանգությանը սպառնացող վտանգի հավանականությունը, որի դեպքում, եթե առաջադրանքի պատասխանատուի անունը հրապարակավ հայտնի դառնա, հնարավոր է նրա կամ աուդիտի թիմի անդամներից որևէ մեկին կամ վերջիններիս մտերիմ անձանց ֆիզիկական վտանգ սպառնա: Այնուհանդերձ, այս վտանգն իր մեջ չի ներառում օրինակ՝ իրավական պատասխանատվության ենթարկում կամ մասնագիտական տույժերի կիրառում: Քննարկումները կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ այն հանգամանքների վերաբերյալ, որոնց դեպքում հնարավոր է առաջանա ֆիզիկական վտանգի սպառնալիք, կարող են տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն անձնական անվտանգությանը սպառնացող նշանակալի վտանգի հավանականության վերաբերյալ: Օրենքը, կարգավորող նորմերը կարող են սահմանել լրացուցիչ պահանջներ, որոնք կհամարվեն տեղին որոշելիս՝ արդյոք առաջադրանքի պատասխանատուի անունը կարելի է չնշել, թե ոչ:

Աուդիտորի ստորագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 47)

³⁵ՈՎՄՍ 1 Որակի հսկողություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, դիտարկում և այլ հավաստիացման և հարակից ծառայությունների առաջադրանքներ իրականացնող ընկերությունների նկատմամբ, պարագրաֆ 32

Ա64. Աուդիտորի ստորագրությունը դրվում է կամ աուդիտորական ընկերության անունից, կամ ներկայացնում է աուդիտորի անձնական ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին՝ համաձայն տվյալ իրավահամակարգի պահանջների: Ի լրումն աուդիտորի ստորագրության, որոշ իրավահամակարգերում պահանջվում է, որ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում նշի իր աուդիտորի որակավորումը կամ այն փաստը, որ աուդիտորը կամ ընկերությունը ստացել են մասնագիտական գործունեություն իրականացնելու լիցենզիա՝ տվյալ իրավահամակարգում լիցենզիա տրամադրող իրավասու մարմնից:

Ա65.Որոշ դեպքերում, օրենսդրությամբ կարող է նաև թույլատրվել աուդիտորի եզրակացությունում կիրառել աուդիտորի էլեկտրոնային ստորագրությունը:

Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը (տես՝ պարագրաֆ 49)

Ա66. Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը օգտագործողներին հայտնում է այն մասին, որ աուդիտորը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվն ընկած այն դեպքերի և գործառնությունների ազդեցությունը, որոնց մասին աուդիտորը տեղեկացվել է, և որոնք տեղի են ունեցել մինչ այդ ամսաթիվը: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտի եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ու գործառնությունների համար ներկայացված է ԱՄՍ 560-ում³⁶:

Ա67.Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել, քանի դեռ ձեռք չի բերվել հավաստում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ ծանոթագրությունները, պատրաստված են, իսկ ղեկավարությունն ընդունել է դրանց նկատմամբ իր պատասխանատվությունը:

Ա68.Որոշ իրավահամակարգերում, օրենսդրությունը սահմանում է անձիք կամ մամիները (օրինակ՝ տնօրեններ) որոնք պատասխանատու են եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող ողջ հաշվետվությունները և բացահայտումները պատրաստվել են, և հստակեցնում է հաստատման գործընթացը: Նման դեպքերում, նման հաստատման ապացույցը ստացվում է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը: Սակայն, այլ իրավահամակարգերում, օրենսդրությունը նման հաստատման համակարգ չի սահմանում: Նման դեպքերում, դիտարկվում է կազմակերպության կառավարման համակարգի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ամփոփման կազմակերպության կողմից կիրառվող ընթացակարգերը, որպեսզի հատկորոշվեն այն անձիք կամ մարմիները, որոնք լիազորված են եզրահանգելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվելիք բոլոր հաշվետվությունները և համապատասխան ծանոթագրությունները պատրաստվել են: Որոշ դեպքերում, օրենսդրությունը սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների

³⁶ԱՄՍ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 10-17

հաշվետվողականության գործընթացի պահը, որի դրությամբ աուդիտը ակնկալվում է որ պետք է ավարտված լինի:

Ա69 Որոշ իրավահամակարգերում, բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ իրավահամակարգերում բաժնետերերի կողմից վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին, որպեսզի վերջինս եզրակացնի, որ ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Ըստ ԱՄՍ-ների, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվն այն ամսաթիվն է, որի դրությամբ իրավասություն ունեցող անձինք որոշում են, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառվող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, պատրաստվել են, և որ իրավասություն ունեցող այդ անձինք հաստատել են իրենց պատասխանատվությունը դրանց նկատմամբ:

Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն (տես՝ պարագրաֆ 50)

Ա70.ԱՄՍ 200-ում նշվում է, որ բացի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխանելուց, աուդիտորից կարող է պահանջվել համապատասխանել նաև օրենսդրական կամ իրավական պահանջներին³⁷: Այն դեպքում, երբ ԱՄՍ-ների և օրենսդրական պահանջների միջև գոյություն ունեցող տարբերությունները վերաբերում են միայն աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքին կամ շարադրանքին, ապա պարագրաֆ 50 (ա) կետից մինչև (ժդ) կետերը սահմանում են այն նվազագույն տարրերը, որոնք պետք ներառվեն աուդիտորի եզրակացությունում, որպեսզի եզրակացությունը համարվի ԱՄՍ-ների պահանջներին համապատասխան կազմված: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորի համար անհրաժեշտ չէ կիրառել 21-49-րդ պարագրաֆների պահանջները, որոնք չեն ներառվում 49 (ա) կետից մինչև (ժդ) կետերում, ներառյալ, օրինակ՝ «Աուդիտորի կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների հերթականությունը:

Ա71.Եթե հատուկ իրավահամակարգի հատուկ պահանջները չեն հակասում ԱՄՍ-ների պահանջներին, ապա սույն ԱՄՍ-ի 21-49-րդ պարագրաֆներով պահանջվող եզրակացության կառուցվածքը և շարադրանքը աուդիտորի եզրակացության օգտագործողներին օգնում են աուդիտորի եզրակացությունն առավել հեշտությամբ ճանաչել որպես ԱՄՍ-ների համապատասխան իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն:

ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվություն (տես՝ պարագրաֆ 50(ը))

Ա72.Օրենսդրությունը կամ իրավական ակտերը աուդիտորից կարող են պահանջել իրականացված աուդիտի վերաբերյալ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը կհամապատասխանի ԱՄՍ 701-ի նպատակներին, կամ կարող է սահմանել այդ նպատակների ներկայացման բնույթը և ծավալները:

Ա73.ԱՄՍ-ները չեն գերակայում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենսդրությանը կամ իրավական ակտերին: Եթե ԱՄՍ 701-ը կիրառելի է, ապա հղումը ԱՄՍ-ներին միայն կարելի է կատարել աուդիտորի եզրակացությունում,

³⁷ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա55

եթե օրենսդրություն կամ կարգավորող նորմեր կիրառելիս, սույն ԱՄՍ-ի 50(է) պարագրաֆով պահանջվող բաժինը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող հաշվետվողականության պահանջներին: Այսպիսի հանգամանքներում աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի տեսանկյունից կարևոր համարվող հարցերի ներկայացմանը վերաբերող որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցվեն ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, օրինակ՝

- Ձևափոխելով *առանցքային աուդիտորական հարցեր* պարբերության վերնագիրը, եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվում է այլ վերնագիր:
- Բացատրելով, թե ինչու է օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով պահանջվող տեղեկատվությունը ներկայացվում աուդիտորի եզրակացությունում, օրինակ հղում անելով համապատասխան օրենսդրությանը կամ կարգավորող նորմերին և նկարագրելով, թե ինչպես է այդ տեղեկատվությունը վերաբերում աուդիտի առանցքային հարցերին:
- Եթե օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը սահմանում են նկարագրության բնույթը և ծավալը՝ լրացնելով սահմանված տեղեկատվությունը աուդիտի առանցքային հարցերի վերաբերյալ ամբողջական նկարագրություն ստանալու նպատակով, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի պարագրաֆ 13-ի պահանջներին:

Ա74. ԱՄՍ 210-ը վերաբերում է այն հանգամանքներին, երբ տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրությունը կամ կարգավորող նորմերը սահմանում են աուդիտորի եզրակացության կառուցվածքը կամ շարադրանքը այն դեպքերում, երբ դրանք նշանակալիորեն տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից: Սա մասնավորապես վերաբերում է աուդիտորի կարծիքին: Այսպիսի դեպքերում ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է գնահատել՝

- ա) որքանով է հնարավոր, որ օգտագործողները լիարժեք չհասկանան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացումը, և եթե այդպես է
- բ) որքանով է հնարավոր աուդիտորի եզրակացությունում առկա լրացուցիչ բացատրության միջոցով մեղմել հնարավոր թյուրընկալումները:

Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվող լրացուցիչ բացահայտումը չի կարող մեղմել հնարավոր թյուր ընկալումները, ԱՄՍ 210-ը աուդիտորից պահանջում է չստանձնել աուդիտի առաջադրանքը, եթե այն չի պահանջվում օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով: ԱՄՍ 210-ի համաձայն, այդպիսի օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն իրականացված աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ներին: Հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում չի կարող նշել, որ աուդիտն իրականացվել է Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն³⁸:

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ

Ա75. Հանրային հատվածի կազմակերպություններին աուդիտորները օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն կարող են հրապարակավ որոշ հարցերի վերաբերյալ

³⁸ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21

Եզրակացություն ներկայացնել կամ աուդիտորի եզրակացությունում, կամ լրացուցիչ հաշվետվությունում՝ ներառելով տեղեկատվություն, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի նպատակներին: Նման հանգամանքներում, աուդիտորից կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցնել ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, կամ աուդիտորի եզրակացությունում հղում կատարել լրացուցիչ եզրակացությունում տվյալ հարցի նկարագրությանը:

Աուդիտորի եզրակացություն կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի մասին (տես՝ պարագրաֆ 51)

Ա76. Աուդիտորը կարող է աուդիտորի եզրակացությունում հղում կատարել և՛ Աուդիտի միջազգային ստանդարտների, և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտին, որի դեպքում աուդիտի ազգային ստանդարտներին համապատասխանելու հետ մեկտեղ, աուդիտորը համապատասխանում է տվյալ աուդիտի առաջադրանքին վերաբերող բոլոր ԱՄՍ-ներին³⁹:

Ա77. Հղումը միաժամանակ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին և աուդիտի ազգային ստանդարտներին տեղին չէ, եթե առկա է հակասություն ԱՄՍ-ների և աուդիտի ազգային ստանդարտների պահանջների միջև, որն աուդիտորին կստիպի կազմել այլ կարծիք, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի տարբեր կարծիքների ձևավորմանը, կամ *Հանգամանքների շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանքներ* պարբերությունների չներառմանը, որոնք անհրաժեշտ են տվյալ հանգամանքներում՝ համաձայն ԱՄՍ-ների: Նման դեպքերում աուդիտորի եզրակացությունը հղում է կատարում միայն աուդիտի ստանդարտներին (կամ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներին), որոնց համաձայն պատրաստվել է աուդիտորի եզրակացությունը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն (տես՝ պարագրաֆներ 53-54)

Ա78. Որոշ դեպքերում օրենսդրության, կարգավորող նորմերի կամ ստանդարտների համաձայն կազմակերպությունից կարող է պահանջվել, կամ կազմակերպությունը կարող է, իր ինքնակամ ընտրությամբ, ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն: Օրինակ, լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել՝ բարձրացնելու ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների մասին օգտագործողների հասկացության աստիճանը, կամ ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ հոդվածների վերաբերյալ տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն: Այսպիսի տեղեկատվությունը սովորաբար ներկայացվում է կամ լրացուցիչ հավելվածների, կամ լրացուցիչ ծանոթագրությունների տեսքով:

³⁹ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա56

Ա79. Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 53-ը բացատրում է, որ աուդիտորի եզրակացությունն ընդգրկում է լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն, իր բնույթով և ներկայացման ձևով պայմանավորված, հանդիսանում է ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մասը: Այս գնահատականը հանդիսանում է մասնագիտական դատողության խնդիր: Այսպես՝

- երբ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները ներառում են բացատրություն կամ համադրում, թե որքանով են դրանք համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվողականության մեկ այլ հիմունքների, աուդիտորը կարող է դիտարկել նշվածը որպես լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը հստակ հնարավոր չէ տարանջատել ֆինանսական հաշվետվություններից: Այս դեպքում աուդիտորի կարծիքը պետք է ընդգրկի ծանոթագրությունները կամ լրացուցիչ բաժինները, որոնց փոխադարձ հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվություններում,
- եթե շահույթի կամ վնասի լրացուցիչ հաշիվը, որը պարունակում է ծախսերի հատուկ հոդվածներ, բացահայտվում է որպես ֆինանսական հաշվետվություններին կից Հավելվածի առանձին տեղեկատվություն, աուդիտորը կարող է նշվածը դիտարկել որպես լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը կարող է հստակ տարանջատվել ֆինանսական հաշվետվություններից:

Ա80. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության հղումը բավարար է, անհրաժեշտություն չկա աուդիտորի եզրակացությունում հատուկ հղում կատարել լրացուցիչ տեղեկատվությանը, որը ներառվում է աուդիտորի կարծիքում:

Ա81. Օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կարող է չպահանջվել լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկել, և ղեկավարությունը կարող է որոշել չպահանջել աուդիտորից ընդգրկել լրացուցիչ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում:

Ա82. Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպիսի ձևով, որ կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտորի կարծիքում, ներառում է՝ օրինակ, թե որտեղ է այդ տեղեկատվությունը ներկայացված՝ կապված ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի ենթարկված այլ լրացուցիչ տեղեկատվության հետ, և արդյոք այն հստակ հատկանշված է որպես «աուդիտի չենթարկված»:

Ա83. Ղեկավարությունը կարող է փոփոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացումը, որը կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտորի կարծիքում, օրինակ, հետևյալ կերպ՝

- վերացնելով ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի չենթարկված բաժինների կամ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունների միջև փոխադարձ հղումները՝ այնպես, որ աուդիտի ենթարկված և չենթարկված տեղեկատվությունները հստակ տարանջատված լինեն,
- աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը տեղադրելով ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս կամ, եթե դա հնարավոր չէ տվյալ հանգամանքներում,

նվազագույնը՝ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները միասին տեղադրել ֆինանսական հաշվետվությունների վերջում և հստակորեն վերնագրել դրանք որպես աուդիտի չենթարկված: Աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները, որոնք ներառված են աուդիտի ենթարկված ծանոթագրություններում, կարող են սխալմամբ դիտարկվել որպես աուդիտի ենթարկված:

Ա84. Փաստը, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել, աուդիտորին չի ազատում ԱՄՍ 720⁴⁰-ի աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող պահանջներից:

⁴⁰ ԱՄՍ 720 (վերանայված), *Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ:*

Հավելված

(տես՝ պարագրաֆ Ա19)

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

- Ցուցադրական օրինակ 1. Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ
- Ցուցադրական օրինակ 2. Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ
- Ցուցադրական օրինակ 3. Աուդիտորի եզրակացություն՝ ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության (երբ հղում է կատարվում իրավասու մարմնի պաշտոնական կայքէջի տեղեկատվությանը)
- Ցուցադրական օրինակ 4. Աուդիտորի եզրակացություն՝ ընդհանուր նպատակի համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության

Ցուցադրական օրինակ 1

Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

- Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում).
- Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ).
- Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.
- Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները ներառում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը*՝ տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոնների հետ միասին, և աուդիտը հղում է կատարում երկու աղբյուրներին.
- Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված).
- Աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
- Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
- Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի տեղական օրենսդրությամբ պայմանավորված հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ⁴¹

Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքը և դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՍԽ կանոնագիրք) և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն ՀՄԷՄԽ կանոնների: Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Առանցքային աուդիտորական հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ:

⁴¹« Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրն անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

[Առանցքային աուդիտորական յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունն ըստ ԱՄՍ 701-ի]:
Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]
[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության–տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար⁴²

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁴³, և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլնտրանք:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են Ընկերության ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն:

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն

⁴²Մույն ցուցադրական օրինակների շրջանակներում «ղեկավարություն» կամ «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտում:

⁴³Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք . . . »:

Ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մզացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում: Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունը, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(գ)), եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը:

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն: Ի լրումն՝

- հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար: Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում:
- ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար⁴⁴:
- գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը:
- եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վրա: Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը: Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Սակայն, ապագա դեպքերը կամ

⁴⁴Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև արտահայտելու կարծիք կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին:

իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.

- գնահատում ենք ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև տրամադրում ենք հավաստիացում, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում ենք բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ մեր անկախության վրա, և որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են: Այս հարցերը նկարագրում ենք աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրությամբ կամ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը:

Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

[Աուդիտորի եզրակացության այս բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը: Այլ օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում է Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացության մաս կազմող «ԱՄՄ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները» բաժինը: Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՄ-ները, կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն» բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), եթե աուդիտի եզրակացության շարադրանքը կարողանում է

հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ
տարանջատել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի
տարբերություն առկա է]:

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատու [նշել անունը]:

[Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի
համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

Ցուցադրական օրինակ 2

Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

- Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ: Աուդիտը կազմակերպության և նրա դուստր կազմակերպությունների խմբի աուդիտ է (այսինքն կիրառելի է ԱՄՍ 600-ը.
- Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ).
- Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա .
- Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը*՝ ներառում է աուդիտին վերաբերող էթիկայի բոլոր պահանջները.
- Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ դեպքերի կամ իրադարձությունների հետ կապված որևէ էական անորոշություն, որը կարող է կասկածի տակ դնել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը, չի հայտնաբերվել՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն.
- Աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն.
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
- Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
- Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի տեղական օրենսդրությամբ պայմանավորված հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ⁴⁵

Կարծիքը

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համար համապարփակ ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքը և համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

Կարծիքի հիմքեր

Մենք աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «*Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*» բաժնում: Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված *Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի (ՀԷՄՄԽ կանոնագրք)*, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն ՀՄԷԽ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ մեր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար և համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի

⁴⁵« Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող այլ պահանջներին համապատասխանության վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ:

[Աուդիտի յուրաքանչյուր առանցքային հարցի նկարագրությունն ըստ ԱՄՄ 701-ի]:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՄ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության – տես ԱՄՄ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար⁴⁶

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՄ-ների համաձայն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁴⁷ և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է խմբի անընդհատ գործելու կարողությունը գնահատելու համար, համապատասխան դեպքերում անընդհատության հետ կապված հարցերը բացահայտելու և կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա հաշվետվությունները պատրաստելու համար, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ ղեկավարությունը մտադիր է լուծարել խումբը, ընդհատել դրա գործունեությունը, կամ երբ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձիք պատասխանատու են խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման գործընթացի նկատմամբ վերահսկողության համար :

Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն:

⁴⁶Կամ այլ տերմիններով, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտում:

⁴⁷Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՄ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք»:

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողներին՝ այդ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մզացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում: Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունները, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(գ)) , եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը:

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն: Ի լրումն՝

- հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար: Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում,
- ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Խմբի ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար⁴⁸ . ,
- գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը,
- եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Խմբի անընդհատ գործելու կարողության վրա: Եթե

⁴⁸Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև արտահայտելու կարծիք կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին:

մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը: Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Խմբին դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը,

- գնահատում ենք համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը.
- ձեռք ենք բերում բավարար համապատասխան ապացույցներ Խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Մենք պատասխանատու ենք Խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար: Մենք ամբողջովին պատասխանատու ենք մեր աուդիտորական կարծիքի համար:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց նաև տրամադրում ենք հավաստիացում, որ պահպանել ենք անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում ենք բոլոր հարաբերությունների կամ այլ հարցերի մասին, որոնք ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ մեր անկախության վրա, և որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից, որոշում ենք այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար հանդիսանում են աուդիտի առանցքային հարցեր են: Մենք նկարագրում ենք այդ հարցերը մեր աուդիտորական եզրակացությունում, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ օրենքով կամ կարգավորող ակտերով արգելված է այդպիսի հարցերի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, որոշում ենք, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացումից հանրային օգուտը :

Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

[Աուդիտորի եզրակացության այս բաժնի կառուցվածքը և բովանդակությունը տարբերվում են, հաշվի առնելով տեղական օրենսդրությամբ, իրավական ակտերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվությունների բնույթը: Այլ օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով (որոնք կոչվում են «հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ») կարգավորվող հարցերը պետք է ներկայացվեն այս բաժնում, եթե հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ չեն անդրադառնում այն նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում է Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացության մաս կազմող «ԱՄՍ-ների համաձայն սահմանվող հաշվետվողականության պահանջները» բաժնում: Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունների ներկայացումը, որոնք անդրադառնում են նույն թեմաներին, որոնց անդրադառնում են նաև ԱՄՍ-ները կարող են միացվել (այսինքն՝ ներառվել «Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ եզրակացություն» բաժնում՝ առանձին ենթավերնագրերով), եթե աուդիտի եզրակացության շարադրանքը կարողանում է հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվությունները հստակ տարանջատել ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվություններից, եթե այդպիսի տարբերություն առկա է]:

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն [նշել անունը]:

[Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

Ցուցադրական օրինակ 3

Աուդիտորի եզրակացություն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

- Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում) .
- Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ).
- Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն.
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա.
- Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններ են.
- Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված).
- Աուդիտորից չի պահանջվել և աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել հաղորդակցել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի.
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում.
- Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից.
- Տեղական օրենսդրության համաձայն աուդիտորը չունի հաշվետվողականության հետ կապված որևէ այլ պատասխանատվություն.
- Աուդիտորը նախընտրել է հղում կատարել համապատասխան կարգավորող մարմնի կայքէջում ներառված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Աուդիտորի կարծիքը

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, և ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը և դրամական միջոցների հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ) :

Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության՝ «*Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար*» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության-տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության⁴⁹ և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁵⁰, և այնպիսի ներքին

⁴⁹Կոնկրետ իարվահամակարգին հատուկ պատասխանատու այլ անձինք, եթե նպատակահարմար է:

հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն:

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակներում աուդիտորի պատասխանատվությանը վերաբերող լրացուցիչ նկարագրությունները ներկայացված են [Կազմակերպության] կայքէջում՝ [նշել կայքէջի հասցեն]: Այս նկարագրությունը կազմում է մեր աուդիտորական եզրակացության մասը:

[Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

⁵⁰Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք . . . »:

Ցուցադրական օրինակ 4

Աուդիտորի եզրակացություն ընդհանուր նպատակի համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, բացառությամբ ցուցակված կազմակերպության

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

- Օրենսդրությամբ պահանջվող ոչ ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում)։
- Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են X իրավահամակարգի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների (XYZ օրենսդրությունը, նշել անվանումը) համաձայն (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ, որոնք ներառում են համապատասխան օրենսդրությունը, կարգավորող նորմերը՝ նախագծված բավարարելու օգտագործողների լայն շրջանակների ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվական կարիքները, սակայն որոնք չեն հանդիսանում ճշմարիտ ներկայացման հիմունքներ)։
- Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն։
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա։
- Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոններն են։
- Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված)։
- Աուդիտորից չի պահանջվել կամ աուդիտորը այլ նկատառումներից ելնելով չի որոշել հաղորդակցել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի։
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում։
- Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից։
- Տեղական օրենսդրության համաձայն աուդիտորը չունի հաշվետվողականության հետ կապված որևէ այլ պատասխանատվություն։

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

Կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով համապատասխանում են X իրավահամակարգի XYZ օրենքին:

Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվությունը համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության– տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության⁵¹ և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավահամակարգի XYZ օրենսդրության համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁵², և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության,

⁵¹Կոնկրետ իրավահամակարգին հատուկ պատասխանատու այլ անձինք, եթե նպատակահարմար է:

⁵²Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՍ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք . . . »:

անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձինք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր նպատակն է ձեռք բերել ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով զերծ են էական խեղաթյուրումներից, անկախ դրանց խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացման հանգամանքից, և ներկայացնել մեր կարծիքը ներառող աուդիտորի եզրակացություն:

Ողջամիտ հավաստիացումը բարձր մակարդակի հավաստիացում է, բայց այն չի երաշխավորում, որ ԱՄՍ-ներին համապատասխան իրականացված աուդիտը միշտ կհայտնաբերի էական խեղաթյուրումը, երբ այն առկա է: Խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության արդյունքում, և համարվում են էական, երբ խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կազդեն ֆինանսական հաշվետվություններն օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա:

Սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մզացված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում: Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունները, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ (տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(բ)) , եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը:

ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացրած աուդիտի ողջ ընթացքում կիրառում ենք մասնագիտական դատողություն և պահպանում մասնագիտական կասկածամտություն: Ի լրումն՝

- հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար: Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն,

զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում.

- ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար⁵³.
- գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը.
- եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության վրա: Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը: Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը:

Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ի թիվս այլ հարցերի, հաղորդակցում ենք աուդիտի առաջադրանքի պլանավորված շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողությանը վերաբերող նշանակալի թերությունների մասին:

[Աուդիտորական ընկերության անունից ստորագրությունը և աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատու աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

⁵³Այս նախադասությունը կարող է ձևափոխվել, ինչպես նպատակահարմար է, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, պատասխանատվություն է կրում նաև կազմակերպության ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու համար:

**ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 705 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)
ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ԿԱՐԾԻՔԻ
ՁԵՎԱՓՈԽՈՒՄ**

(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական
հաշվետվությունների աուդիտի համար)

Բովանդակություն

Ներածություն	3
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	3
Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ	3
Ուժի մեջ մտնելը	3
Նպատակը	3
Սահմանումներ	3
Պահանջներ	4
Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է	4
Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը	4
Վերապահումով կարծիք	4
Բացասական կարծիք	4
Կարծիքից հրաժարում	4
Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը	5
Բացասական կարծիքի կամ Կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ	138
Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է	139
Աուդիտորի կարծիք	6
Կարծիքի հիմք	7
Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում	8

Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում..... 9

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ10
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր10

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ10

Հանգամանքներ, երբ պահանջվում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը10

Էական խեղաթյուրումների բնույթը 12

Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը 13

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը13

Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարությունից բխող սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները..... 13

Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ 14

Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է14

Աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ..... 14

Աուդիտորի կարծիք 14

Կարծիքի հիմք 15

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում...15

Նկատառումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում..... 16

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ17
Հավելված..... 17

Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ..17

Ցուցադրական օրինակ 1.Վերապահումով կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով..... 18

Ցուցադրական օրինակ 2.Բացասական կարծիք՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով..... 21

Ցուցադրական օրինակ 3.Վերապահումով կարծիք՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով.....24

Ցուցադրական օրինակ 4.Կարծիքից հրաժարում՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով.....27

Ցուցադրական օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով..... 30

«Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևավորում» ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի պատասխանատվությանը՝ տրամադրելու համապատասխան եզրակացություն այն հանգամանքներում, երբ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված)¹ համաձայն կարծիք ձևավորելիս, աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է: Սույն ԱՄՍ-ն նաև անդրադառնում է այն հարցին, թե ինչպիսի ազդեցություն են կրում աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք: Բոլոր դեպքերում կիրառվում են ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) հաշվետվողականության պահանջները, և դրանք նորից չեն շարադրվում սույն ԱՄՍ-ում, բացառությամբ եթե դրանք ուղղակիորեն չեն դիտարկվում կամ փոփոխվում սույն ԱՄՍ-ի պահանջների արդյունքում:

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ

2. Սույն ԱՄՍ-ն սահմանում է ձևափոխված կարծիքի երեք տեսակ՝ վերապահումով կարծիք, բացասական կարծիք և կարծիքից հրաժարում: Որոշումը, թե կարծիքի ձևափոխման որ տեսակն է տեղին, կախված է՝

ա) ձևափոխման հիմք հանդիսացող հարցի բնույթից, այսինքն՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պարագայում, հնարավոր է էականորեն խեղաթյուրված լինեն, և

բ) աուդիտորի դատողությունից՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա տվյալ հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության համատարած լինելու վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ Ա1):

Ուժի մեջ մտնելը

3. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակը

4. Աուդիտորի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հստակ կերպով արտահայտել համապատասխանորեն ձևափոխված կարծիք, որն անհրաժեշտ է, երբ՝

(ա) աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ

¹ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*

(բ) աուդիտորն ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից:

Սահմանումներ

5. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները՝

ա) **համատարած՝** տերմինը, խեղաթյուրումների համատեքստում, կիրառվում է նկարագրելու խեղաթյուրումների ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, որոնք չեն հայտնաբերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողության պատճառով: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա համատարած են այն ազդեցությունները, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության՝

(i.) չեն սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով,

(ii.) եթե նման ձևով սահմանափակվում են, ապա ներկայացնում են կամ կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների զգալի մասը, կամ

(iii.) բացահայտումների առումով, հիմնարար են ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների կողմից՝ այդ հաշվետվությունները հասկանալու համար,

բ) **ձևափոխված կարծիք՝** ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք, բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում:

Պահանջներ

Հանգամանքներ, երբ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխումն անհրաժեշտ է

6. Աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ձևափոխի կարծիքը, եթե՝

ա) եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ (տես՝ պարագրաֆներ Ա2-Ա7),

բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումից (տես՝ պարագրաֆներ Ա8-Ա12):

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը

Վերապահումով կարծիք

7. Աուդիտորը պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք, երբ՝

ա) եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները՝ առանձին կամ

միասին, էական են, սակայն ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար, կամ

- բ) ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական, սակայն ոչ համատարած:

Բացասական կարծիք

8. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք, երբ հիմնվելով ձեռք բերված բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա աուդիտորը եզրակացնում է, որ խեղաթյուրումները, առանձին կամ միասին, և՛ էական են, և՛ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

Կարծիքից հրաժարում

9. Աուդիտորը պետք է արտահայտի կարծիքից հրաժարում, երբ նա ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ և եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել և՛ էական, և՛ համատարած:

10. Աուդիտորը պետք է արտահայտի կարծիքից հրաժարում, երբ, բազմաթիվ էական անորոշություններ ներառող խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը եզրակացնում է, որ թեև յուրաքանչյուր անորոշության համար ձեռք է բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն հնարավոր չէ կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ելնելով անորոշությունների հավանական փոխկապակցվածությունից և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց հնարավոր կուտակային ազդեցությունից:

Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքը

11. Եթե առաջադրանքի ստանձնումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարությունը սահմանափակում է աուդիտի ընդգրկման շրջանակները, ինչը աուդիտորի դիտարկմամբ հավանաբար կառաջացնի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում արտահայտելու անհրաժեշտություն, ապա աուդիտորը պետք է պահանջի ղեկավարությունից վերացնել սահմանափակումը:

12. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է վերացնել սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 11-ում նկարագրված սահմանափակումը, աուդիտորը պետք է տվյալ հարցը հաղորդակցի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, բացառությամբ եթե կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման

մեջ², և որոշի՝ արդյոք հնարավոր է իրականացնել այլընտրանքային աուդիտորական ընթացակարգեր բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույց ձեռք բերելու նպատակով:

13. Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է հետևանքները որոշի հետևյալ կերպ՝

ա) եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական, բայց ոչ համատարած, ապա պետք է արտահայտի վերապահումով կարծիք, կամ

բ) եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհայտնաբերված խեղաթյուրումների, եթե այդպիսիք կան, հնարավոր հետևանքը կարող է լինել և՛ էական, և՛ համատարած, որի դեպքում վերապահումով կարծիք արտահայտելը կարող է լինել ոչ բավարար՝ ներկայացնելու իրավիճակի ողջ լրջությունը, ապա աուդիտորը պետք է՝

(i.) դադարեցնի աուդիտը, եթե դա կիրառելի է և հնարավոր գործող օրենսդրության շրջանակներում, կամ (տես՝ պարագրաֆ Ա13),

(ii.) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտի կարծիքից հրաժարում, եթե նախքան աուդիտորի եզրակացության տրամադրումը աուդիտի դադարեցումը կիրառելի կամ հնարավոր չէ (տես՝ պարագրաֆ Ա14):

14. Եթե աուդիտորը դադարեցնում է աուդիտը, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 13-ի (բ) կետի (i) ենթակետում, ապա նախքան դադարեցնելը, նա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, որոնք կարող էին հանգեցնել աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման (տես՝ պարագրաֆ Ա15):

Բացասական կարծիքի կամ Կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ

15. Երբ աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, արտահայտել Բացասական կարծիք կամ Կարծիքից հրաժարում, ապա աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է միաժամանակ ներառի չձևափոխված կարծիք ֆինանսական հաշվետվողականության միևնույն հիմունքների հիման վրա պատրաստված որևէ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի հատուկ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ: Այդպիսի հանգամանքներում նման չձևափոխված կարծիքի ներառումը աուդիտորի նույն հաշվետվությունում³ կհակասի ֆինանսական

²ԱՄՄ 260 (վերանայված), *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ*, պարագրաֆ 13

³ԱՄՄ 805-ը, *Հատուկ նկատառումներ. առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ*, վերաբերում է այն հանգամանքներին, երբ աուդիտորը ստանձնել է առաջադրանք՝ արտահայտելու առանձին կարծիք ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի որոշակի տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ:

հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, աուդիտորի արտահայտած Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը (տես՝ պարագրաֆ Ա16):

Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

Աուդիտորի կարծիք

16. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է աուդիտորական կարծիքը, ապա աուդիտորը *Կարծիքբաժնում* պետք է կիրառի «Վերապահումով կարծիք», «Բացասական կարծիք» կամ «Կարծիքից հրաժարում» վերնագրերը, ինչպես տեղին է (տես՝ պարագրաֆներ Ա17-Ա19):

Վերապահումով կարծիք

17. Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման պատճառով, աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, բացառությամբ «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության.

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)[...][ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են համապատասխանության հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն:

Երբ կարծիքի ձևափոխումն առաջանում է բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը վերապահումով կարծիք արտահայտելու դեպքում պետք է կիրառի համապատասխան արտահայտություն՝ «բացառությամբ հարցի(երի) հնարավոր ազդեցության...» (տես՝ պարագրաֆ Ա20):

Բացասական կարծիք

18. Երբ աուդիտորն արտահայտում է Բացասական կարծիք, ապա աուդիտորը պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) նշանակալիության պատճառով՝

ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)[...][ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն, կամ

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացվում են համապատասխանության հիմունքի համաձայն, ապա կից ֆինանսական

հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] համաձայն:

Կարծիքից հրաժարում

19. Երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է՝
- ա) նշի, որ աուդիտորը չի արտահայտում կարծիք՝ կից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
 - բ) նշի, որ «Կարծիքի հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) նշանակալիության պատճառով աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք հիմնավորելու համար, և
 - գ) փոփոխի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 24 (բ) կետով պահանջվող արտահայտությունը, որտեղ նշվում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի, հաստատելով, որ աուդիտորը ներգրավվել է իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ:

Կարծիքի հիմք

20. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքը, ապա աուդիտորը պարտավոր է, ի լրումն ԱՄՍ 700-ով (վերանայված) պահանջվող որոշակի տարրերի (տես՝ պարագրաֆ Ա21)՝
- ա) փոխարինել ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ով պահանջվող «Կարծիքի հիմք» վերնագիրը, «Վերապահումով կարծիքի հիմք», «Քաջասական կարծիքի հիմք» կամ «Կարծիքից հրաժարման հիմք» վերնագրերով, ինչպես տեղին է, և
 - բ) այս բաժնի շրջանակներում, ներառել այն հարցի նկարագրությունը, որը հանգեցրել է կարծիքի ձևափոխման:
21. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի գումարների (ներառյալ՝ ֆինանսական հաշվետվությունների կից ծանոթագրություններում քանակական բացահայտումները), աուդիտորը «Կարծիքի հիմք» բաժնում պետք է ներառի խեղաթյուրման նկարագրությունը և ֆինանսական ազդեցությունների գումարային արտահայտությունը, եթե դա իրագործելի է: Եթե հնարավոր չէ որոշել ֆինանսական ազդեցությունների գումարը, ապա աուդիտորը պետք է դրա մասին նշի այդ նույն բաժնում (տես՝ պարագրաֆ Ա22):
22. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է որակական բացահայտումներին, ապա աուդիտորը «Կարծիքի հիմք» բաժնում պետք է ներառի պարզաբանում, թե ինչ կերպ են խեղաթյուրվել բացահայտումները:
23. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է բացահայտման ենթակա տեղեկատվության չբացահայտմանը, ապա աուդիտորը պետք է՝

- ա) չբացահայտման վերաբերյալ քննարկի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ,
- բ) «Կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրի բաց թողնված տեղեկատվության բնույթը, և
- գ) բացառությամբ, եթե արգելված է օրենսդրությամբ, ներառի բաց թողնված բացահայտումները, պայմանով, որ դա իրագործելի է, և աուդիտորի կողմից ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ բաց թողնված տեղեկատվության վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆ Ա23):

24. Եթե կարծիքի ձևափոխումը առաջացել է բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը «Կարծիքի հիմք» բաժնում պետք է ներառի այդ անկարողության պատճառները:

25. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Վերապահումով կարծիք կամ Բացասական կարծիք, աուդիտորը պետք է փոխհիստևյալի վերաբերյալ շարադրանքը՝ արդյոք ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (դ) կետով պահանջվող աուդիտորի կարծիքի հիմք հանդիսանալու համար՝ ներառելով «վերապահումով» կամ «բացասական» բառերը, ինչպես տեղին է:

26. Երբ աուդիտորը արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է ներառի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (բ) և 28 (դ) կետերով պահանջվող տարրերը: Այդ տարրերն են՝

ա) հղում աուդիտորի եզրակացության այն բաժնին, որտեղ նկարագրվում են աուդիտորի պատասխանատվությունները, և

բ) հայտարարություն այն բանի վերաբերյալ, թե արդյոք ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում աուդիտորի կարծիքի արտահայտման համար:

27. Նույնիսկ, եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել է Բացասական կարծիք կամ Կարծիքից հրաժարում, աուդիտորը պետք է «Կարծիքի հիմք» բաժնում ներկայացնի իրեն հայտնի բոլոր այլ հանգամանքների նկարագրությունը և նրանց ազդեցությունը, և որոնք կառաջացնեին կարծիքի ձևափոխում (տես՝ պարագրաֆ Ա24):

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորն արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում

28. Եթե աուդիտորը արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է փոխի ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) 38-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ նշելով միայն հետևյալը (տես՝ պարագրաֆ Ա25).

ա) հայտարարություն, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է իրականացնել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն, և տրամադրել աուդիտորի եզրակացություն,

բ) հայտարարություն, որ «Կարծիքի հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի(երի) պատճառով, սակայն, աուդիտորն ի վիճակի չի եղել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույց՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք հիմնավորելու համար,

գ) հայտարարություն աուդիտորի անկախության և էթիկայի այլ պահանջների պահպանման մասին, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28 (գ)-ով:

Նկատարումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում

29. Եթե օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով այլ բան չի պահանջվում, ապա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից Կարծիքից հրաժարում արտահայտելու դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը չպետք է ներառի «Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին՝ ԱՄՍ 701-ի⁴ համաձայն, կամ «Այլ տեղեկատվություն» բաժին՝ ԱՄՍ 720-ի (վերանայված)⁵ համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա26):

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

30. Երբ աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորի եզրակացությունում ձևափոխել կարծիքը, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի այն հանգամանքների վերաբերյալ, որոնք հանգեցրել են կարծիքի ձևափոխման, ինչպես նաև ներկայացնի ձևափոխման շարադրանքը (տես՝ պարագրաֆ Ա27):

⁴ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացում* պարագրաֆներ, 11-13-րդ

⁵ ԱՄՍ 720, *Աուդիտորի պատասխանատվությունը այլ տեղեկատվության վերաբերյալ*, պարագրաֆ Ա54

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ (տես՝ պարագրաֆ 2)

Ա1. Ստորև բերված աղյուսակը ներկայացնում է, թե ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթի և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ աուդիտորի դատողությունը ինչպես է ազդում արտահայտվելիք կարծիքի տեսակի վրա:

Ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը	Աուդիտորի դատողությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ	
	Էական է, բայց ոչ համատարած	Էական է և համատարած
Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են	Վերապահումով կարծիք	Բացասական կարծիք
Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողություն	Վերապահումով կարծիք	Կարծիքից հրաժարում

Հանգամանքներ, երբ պահանջվում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը

Էական խեղաթյուրումների բնույթը (տես՝ պարագրաֆ 6(ա))

Ա2. ԱՄՍ 700-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու համար եզրակացնել, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, զերծ են էական խեղաթյուրումներից⁶: Եզրակացության համար հաշվի է առնվում ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան, աուդիտորի գնահատումը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի⁷:

Ա3 ԱՄՍ 450-ի համաձայն՝ խեղաթյուրումը սահմանվում է որպես ֆինանսական հաշվետվության ներկայացված հոդվածի գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման, և ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքի համաձայն տվյալ հոդվածի համար պահանջվող գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման միջև տարբերություն: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում կարող է առաջանալ հետևյալների գծով՝

⁶ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ 11

⁷ԱՄՍ 450, *Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը*, պարագրաֆ 11

ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը,

բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը, կամ

գ) ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների համապատասխանությունը կամ պատշաճ կամ պատշաճ լինելը:

Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը

Ա4. Ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանության հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում կարող են առաջանալ էական խեղաթյուրումներ, երբ՝

ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը չի համապատասխանում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին,

բ) ֆինանսական հաշվետվությունները ճիշտ չեն ներկայացնում ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունում, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունում կամ դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունում ներկայացված նշանակալի հոդվածի վերաբերյալ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,

գ) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներկայացնում կամ բացահայտում հիմքում ընկած գործարքները և դեպքերն այնպես, որպեսզի ապահովվի ճշմարիտ ներկայացում:

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքները հաճախ պարունակում են պահանջներ՝ հաշվառելու և բացահայտելու հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները: Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը նշանակալի փոփոխություն է կատարել հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրում կարող է առաջանալ, եթե կազմակերպությունը չի պահպանել վերը նշված պահանջները:

Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը

Ա6. Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառման հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ՝

ա) երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը՝ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներին համապատասխան, ներառյալ, երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը տարբեր ժամանակաշրջանների, կամ նմանատիպ գործարքների կամ դեպքերի համար (հետևողական կիրառում), կամ

բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառման մեթոդի պատճառով (ինչպես, օրինակ, կիրառության ոչ միտումնավոր սխալը):

Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների համապատասխանությունը և պատշաճ ներկայացումը

Ա7. Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճ ներկայացման և համապատասխանության հետ կապված՝ ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումները կարող են առաջանալ, երբ՝

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն պահանջվող բոլոր բացահայտումները,

(բ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները չեն ներկայացվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, կամ

(գ) ֆինանսական հաշվետվությունները, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով հստակ պահանջվող բացահայտումների, չեն տրամադրում լրացուցիչ բացահայտումներ, որոնք անհրաժեշտ են ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու համար:

ԱՄՍ 450-ի Ա13ա պարագրաֆում բերված են էական խեղաթյուրումների լրացուցիչ օրինակներ, որոնք կարող են ծագել որակական բացահայտումներում:

Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը (տես՝ պարագրաֆ 6(բ))

Ա8. Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու աուդիտորի անկարողությունը (որը նաև անվանվում է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում) կարող է առաջանալ՝

ա) կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքներից,

բ) աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամկետների հետ կապված հանգամանքներից, կամ

գ) ղեկավարությունից բխող սահմանափակումներից:

Ա9. Աուդիտորական կոնկրետ ընթացակարգի կիրառման անկարողությունը չի հանդիսանում աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, եթե աուդիտորը կարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այլընտրանքային ընթացակարգեր կիրառելով: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա 7(բ) և 9-10-րդ պարագրաֆները կիրառվում են ըստ համապատասխանության: Ղեկավարությունից բխող սահմանափակումները կարող են աուդիտի համար ունենալ այլ հետևանքներ նույնպես, ինչպես օրինակ՝ խարդախության ռիսկերի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և առաջադրանքի հետագա շարունակման առնչությամբ:

Ա10. Կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքների օրինակներ են հանդիսանում՝

- կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գրանցումների կորուստը,
- նշանակալի բաղադրիչի հաշվապահական հաշվառման գրանցումների անորոշ ժամկետով առգրավվումը պետական մարմինների կողմից:

Ա11. Որպես աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամկետների հետ կապված հանգամանքների օրինակներ կարելի է նշել հետևյալը՝

- երբ կազմակերպությունից պահանջվում է ասոցիացված կազմակերպության նկատմամբ կիրառել հաշվապահական հաշվառման բաժնեմասնակցության մեթոդը, սակայն աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերջինիս ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ գնահատելու՝ արդյոք բաժնեմասնակցության մեթոդը ճիշտ է կիրառվել,
- աուդիտորի առաջադրանքի նշանակման ժամկետը այնպիսին է, որ աուդիտորը անկարող է դիտել պաշարների գույքագրման գործընթացը,
- աուդիտորը որոշում է, որ համապարփակ ընթացակարգերի կիրառումը ինքնին բավականաչափ չէ, սակայն կազմակերպության հսկողական գործընթացներն արդյունավետ չեն:

Ա12. Ստորև բերված են օրինակներ, երբ աուդիտորն անկարող է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների հետևանքով՝

- ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին դիտել պաշարների գույքագրման գործընթացը,
- ղեկավարությունն արգելում է աուդիտորին որոշ հաշիվների մնացորդների վերաբերյալ արտաքին հաստատումներ պահանջել:

Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը

Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարությունից բխող սահմանափակումների հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները (տես՝ պարագրաֆ 13(բ)(i))-14

Ա13. Աուդիտի առաջադրանքը դադարեցնելու իրագործելիությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պահին առաջադրանքի ավարտվածության աստիճանից: Եթե աուդիտորը հիմնականում ավարտել է առաջադրանքը, ապա նախքան առաջադրանքի դադարեցումը աուդիտորը կարող է որոշել հնարավորության սահմաններում ավարտել առաջադրանքը, արտահայտել Կարծիքից հրաժարում և բացատրել աուդիտի շրջանակների սահմանափակումը «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում:

Ա14 Որոշ հանգամանքներում աուդիտի առաջադրանքի դադարեցումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե աուդիտորը, օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն, պարտավոր է շարունակել առաջադրանքը: Այսպիսի հանգամանք կարող է առաջանալ այն աուդիտորի համար, ով նշանակվել է իրականացնելու հանրային հատվածի կազմակերպության աուդիտ: Այսպիսի հանգամանք կարող է ստեղծվել նաև այն իրավահամակարգերում, որտեղ աուդիտորը նշանակվել է իրականացնելու որոշակի

ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, կամ նշանակվել է որոշակի ժամանակահատվածով և նրան արգելված է դադարեցնել առաջադրանքը մինչև նշված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կամ նշված ժամանակահատվածի ավարտը, համապատասխանաբար: Աուդիտորը կարող է նաև անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել «Այլ հանգամանքներ» պարբերություն⁸:

Ա15 Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պատճառով աուդիտի առաջադրանքի դադարեցումը անհրաժեշտ է, ապա մասնագիտական, իրավական կամ կարգավորող նորմերի պահանջի համաձայն, աուդիտորից կարող է պահանջվել առաջադրանքի դադարեցման հետ կապված հանգամանքների մասին տեղեկացնել կարգավորող մարմիններին կամ կազմակերպության սեփականատերերին:

Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ (տես՝ պարագրաֆ 15)

Ա16. Ստորև բերված են աուդիտորական եզրակացության հետ կապված հանգամանքների այնպիսի օրինակներ, որոնք չեն հակասում աուդիտորի կողմից արտահայտած Բացասական կարծիքին կամ Կարծիքից հրաժարմանը՝

- երբ ֆինանսական հաշվետվողականության տվյալ կիրառելի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է չձևափոխված կարծիք, և միևնույն եզրակացությունում նույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտվում է Բացասական կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի այլ հիմունքների համաձայն⁹,
- երբ ֆինանսական արդյունքի և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ արտահայտվում է Կարծիքից հրաժարում, և չձևափոխված կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես՝ ԱՄՍ 510)¹⁰: Այս դեպքում, աուդիտորը չի արտահայտում Կարծիքից հրաժարում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն:

Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է

Աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ (տես՝ պարագրաֆ 16)

Ա17. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի Ցուցադրական օրինակներ 1-ը և 2-ը ներկայացնում են աուդիտորի հաշվետվությունների օրինակներ, որոնք պարունակում են վերապահումով կարծիք և բացասական կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով:

Ա18 Հավելվածի Ցուցադրական օրինակ 3-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է վերապահումով կարծիք՝ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռքբերելու անկարողության պատճառով:

⁸ԱՄՍ 706 (վերանայված), *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանքներ* պարբերությունները, պարագրաֆ Ա10

⁹ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ Ա31

¹⁰ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 10

Ցուցադրական օրինակ 4-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ տարրի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով: Ցուցադրական օրինակ 5-ը ներկայացնում է աուդիտորի եզրակացության օրինակ, որը պարունակում է Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ աուդիտորի կողմից բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով: Վերջին երկու օրինակներից յուրաքանչյուրի դեպքում, անկարողության հնարավոր ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և՛ էական է, և՛ համատարած: Այլ ԱՄՄ-ների հավելվածներ, որոնք ներառում են աուդիտորական եզրակացության պահանջները ներկայացնող օրինակներ, ներառյալ ԱՄՄ 570-ը¹¹(վերանայված), նաև ներառում են աուդիտորի եզրակացությունների օրինակներ՝ ձևափոխված կարծիքներով:

Աուդիտորի կարծիք(տես՝ պարագրաֆ 16)

Ա19. Այս վերնագրի փոփոխումը օգտագործողի համար հստակեցնում է, որ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխված է, և փոփոխված վերնագրից կարելի է հասկանալ ձևափոխման տեսակը:

Վերապահումով կարծիք (տես՝ պարագրաֆ 17)

Ա20. Երբ աուդիտորն արտահայտում է վերապահումով կարծիք, «*Կարծիք*» բաժնում տեղին չի լինի օգտագործել այնպիսի արտահայտություններ, ինչպիսիք են՝ «վերոնշված բացատրություններով հանդերձ» կամ «պայմանավորված» արտահայտությունները, քանի որ դրանք բավարար հստակ և ազդեցիկ չեն:

Կարծիքի հիմք (տես՝ պարագրաֆներ 20,21,23,27)

Ա21. Աուդիտորի եզրակացությունում հետևողականության պահպանումը խթանում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ եզրակացությունը և հատկորոշել ոչ սովորական հանգամանքները, երբ դրանք տեղի են ունենում: Հետևաբար, թեև ձևափոխված կարծիքի շարադրանքը և այդ ձևափոխման պատճառների նկարագրության միատեսականությունը կարող է հնարավոր չլինել պահպանել, այնուհանդերձ աուդիտորի եզրակացության ձևի և բովանդակության հետևողականության պահպանումը ցանկալի է:

Ա22. Աուդիտորի եզրակացությունում «*Կարծիքի հիմք*» բաժնում աուդիտորի կողմից նկարագրվող էական խեղաթյուրումների ֆինանսական ազդեցությունների օրինակ է շահութահարկի, մինչև հարկումը շահույթի, զուտ շահույթի և սեփական կապիտալի վրա պաշարների գերազնահատման ազդեցությունը:

Ա23. «*Կարծիքի հիմք*» բաժնում բաց թողնված տեղեկատվության բացահայտումը կարող է իրագործելի չլինել, եթե՝

- ա) ղեկավարությունը չի պատրաստել բացահայտումներ, կամ էլ բացահայտումները հեշտությամբ հասանելի չեն աուդիտորին, կամ

¹¹ԱՄՄ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*

բ) ըստ աուդիտորի դատողության, բացահայտումները չափից ավելի ծավալուն կլինեն աուդիտորի եզրակացության համեմատ:

Ա24. «Կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված կոնկրետ հարցի պատճառով բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարումի արտահայտումը չի արդարացնում այլ հայտնաբերված հարցերի բացթողումը, որոնք այլապես կպահանջեին աուդիտորի կարծիքի ձևափոխում: Նման դեպքերում այդ այլ հարցերի բացահայտումը, որոնց մասին աուդիտորը տեղյակ է, կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում (տես՝ պարագրաֆ 28)

Ա25. Երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում, ստորև ներկայացված հայտարարությունները առավել նպատակահարմար են աուդիտորի եզրակացության «*Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունները*» բաժնում, ինչպես ներկայացված է սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածի 4-րդ և 5-րդ Ցուցադրական օրինակներում՝

- ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ի (ա) կետով պահանջվող հայտարարությունը փոփոխվել է՝ նշելու, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է իրականացնել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ԱՄՍ-ների համաձայն,
- ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) պարագրաֆ 28-ի (գ) կետով պահանջվող հայտարարությունը աուդիտորի անկախության և էթիկայի այլ պահանջների պահպանման վերաբերյալ:

Նկարատումներ, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է Կարծիքից հրաժարում (տես՝ պարագրաֆ 29)

Ա26. Աուդիտորի եզրակացությունում «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում ներկայացնելով աուդիտորի բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառները, օգտագործողներին տրամադրում են օգտակար տեղեկատվություն՝հասկանալու, թե ինչու է աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտել Կարծիքից հրաժարում, ինչպես նաև նրանց զգուշացնել անհարկի չվստահել այդ հաշվետվություններին: Այնուամենայնիվ, *աուդիտի առանցքային* հարցերի ներկայացումը, ի լրումն այն հարցերի, որոնց արդյունքում արտահայտվել է Կարծիքից հրաժարում, կարող են ենթադրել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները՝ որպես ամբողջություն, ավելի վստահելի են այդ հարցերի վերաբերյալ, քան պատշաճ է տվյալ հանգամանքներում, և չեն համապատասխանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ որպես ամբողջություն, արտահայտված Կարծիքից հրաժարումին: Նմանապես, տեղին չի լինի ներառել «*Այլ տեղեկատվություն*» բաժին ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) համաձայն՝ անդրադառնալով այլ տեղեկատվության և ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխանության վերաբերյալ աուդիտորի դիտարկմանը: Հետևաբար, սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 29-ով արգելվում է

«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին կամ «Այլ տեղեկատվություն» բաժին ներառել աուդիտորի եզրակացությունում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է *Կարծիքից հրաժարում*, բացառությամբ, եթե աուդիտորից օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն պահանջվում է ներկայացնել *աուդիտի առանցքային* հարցերը կամ հաշվետու լինել այլ տեղեկատվության վերաբերյալ:

Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես՝ պարագրաֆ 30)

Ա27. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցելով այն հանգամանքների ներկայացումը, որոնք հանգեցրել են աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման, ինչպես նաև այդ ձևափոխման տեքստի շարադրանքը, հնարավորություն է տալիս՝

ա) աուդիտորին ծանուցել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ակնկալվող ձևափոխման(ումների) և ձևափոխման պատճառների (հանգամանքների) մասին,

բ) համաձայնության գալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հարցին(երին) առնչվող փաստերի վերաբերյալ, կամ հաստատել ղեկավարության հետ անհամաձայնության հարցերը, որպես այդպիսիք, և

գ) կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն տալ, եթե տեղին է, աուդիտորին տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հարցի(երի) առնչությամբ:

Հավելված

(տես՝ պարագրաֆներ Ա17-Ա18, Ա25)

Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ

- Ցուցադրական օրինակ 1. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
- Ցուցադրական օրինակ 2. Բացասական կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով
- Ցուցադրական օրինակ 3. Վերապահումով կարծիք պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
- Ցուցադրական օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով
- Ցուցադրական օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում պարունակող աուդիտորի եզրակացություն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

•

Ցուցադրական օրինակ 1

Վերապահումով կարծիք՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը¹² չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210¹³-ի համաձայն,
- պաշարները խեղաթյուրված են: Խեղաթյուրումը համարվել է էական, սակայն ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ վերապահումով կարծիքի արտահայտումը տեղին է),
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
- աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

¹²ԱՄՍ 600, *Հատուկ նկատառումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*

¹³ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁴

Վերապահումով կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքը ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

Վերապահումով կարծիքի հիմք

Ընկերության պաշարները ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլված են xxx գումարով: Ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, այլ դրանք ներկայացրել է միայն ինքնարժեքով, ինչը հանդիսանում է շեղում ՖՀՄՍ-ներից: Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ, եթե ղեկավարությունը պաշարները ներկայացներ ինքնարժեքից և իրացման զուտ արժեքից նվազագույնով, ապաանհրաժեշտ կլիներ պաշարները xxx-գումարով նվազեցնել մինչև դրանց իրացման զուտ արժեք: Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կավելանար xxx գումարով, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին xxx, xxx և xxx գումարներով, համապատասխանաբար:

Աուդիտն անց ենք կացրել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն [իրավահամակարգում] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին

¹⁴ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր վերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևավորվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք, մեր մասնագիտական դատողության համաձայն, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ: Ի լրումն «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի՝ մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցերն են՝ ներկայացվող մեր եզրակացությունում:

[Նկարագրել աուդիտի առանցքային հարցերից յուրաքանչյուրը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար¹⁵

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

¹⁵Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

[Եզրակացությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [անվանումը]:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

Ցուցադրական օրինակ 2

Բացասական կարծիք՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները

- ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են՝ դուստր ընկերության չհամախմբման պատճառով: Էական խեղաթյուրումը համարվել է համատարած՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար: Խեղաթյուրման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել՝ գործնականում դրա որոշման անհնարինության պատճառով (այսինքն՝ բացասական կարծիքի արտահայտումը տեղին է),
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
- կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, այնուհանդերձ, աուդիտորը որոշել է, որ բացի «*Բացասական կարծիքի հիմք*» բաժնում նկարագրված հարցի, այլ աուդիտի առանցքային հարցեր առկա չեն,
- աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁶

Բացասական կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, մեր եզրակացության «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նշված հարցի նշանակալիության պատճառով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն փալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը) Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքը ու համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

Բացասական կարծիքի հիմք

Ինչպես ներկայացված է X Ծանոթագրությունում, Խումբը չի համախմբել 20X1 թվականի ընթացքում ձեռք բերած դուստր ԲԳԴ ընկերությունը, քանի որ Խումբը դեռևս չի կարողացել որոշել ձեռք բերման ամսաթվի դրությամբ այդ դուստր ընկերության որոշ էական նյութական ակտիվների և պարտավորությունների իրական արժեքը: Հետևաբար, այս ներդրումը հաշվառվել է ինքնարժեքով: ՖՀՄՍ-ների համաձայն, Խումբը պետք է համախմբեր այս դուստր ընկերությունը և հաշվառեր ձեռք բերումը, հիմնվելով նախնական գնահատումների վրա: Եթե ԲԳԴ ընկերությունը համախմբվեր, համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր կկրեին էական ազդեցություն: Չհամախմբման ազդեցությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չի որոշվել:

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է «Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն

¹⁶« Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

[*իրավահամակարգում*] խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր բացասական կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[*Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՄ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՄ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 7-ը: Ցուցադրական օրինակ 7-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևավորվի՝ նկարագրելու համար, որ բացասական կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:*]

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Բացի «Բացասական կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի, մենք որոշել ենք, որ ներկայացվող մեր եզրակացությունում առկա չեն այլ *աուդիտի առանցքային* հարցեր:

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար¹⁷

[*Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[*Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[*Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [*անվանումը*]:

[*աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում*]

[*աուդիտորական ընկերության հասցեն*]

[*ամսաթիվը*]

¹⁷Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

Ցուցադրական օրինակ 3

Վերապահումով կարծիք՝ արտերկրյա ասոցիացված ընկերության վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացությանսույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ցուցակված կազմակերպության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ արտերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ: Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համարվել են էական, սակայն ոչ համատարած համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ վերապահումով կարծիքը տեղին է),
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգել է, որ առկա չէ էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) համաձայն,
- աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ վերապահումով կարծիք առաջացնող հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա,
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁸

Վերապահումով կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվի դրությամբ ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ մեր եզրակացության «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ *տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Խմբի համախմբված ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքն ու համախմբված դրամական միջոցների հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ):

Վերապահումով կարծիքի հիմք

ԱԲԳ ընկերության ներդրումը տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ԲԳԴ ընկերությունում հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով, և ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության ԲԳԴ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասը՝ xxx գումարով, ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության տարվա շահույթում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԲԳԴ ընկերությունում ԱԲԳ ընկերության ներդրման հաշվեկշռային արժեքի և ԱԲԳ ընկերության ԲԳԴ ընկերությունում տարվա զուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին ԲԳԴ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել՝ արդյոք անհրաժեշտ էր կատարել նշված գումարների որևէ ճշգրտում:

¹⁸ « Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

Աուդիտն անց ենք կացրել Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պատասխանատվությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբվածֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն [իրավահամակարգում] համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝մերվերապահումով կարծիքն արտահայտելու համար:

Այլ տեղեկատվություն [կամ այլ վերնագիր, օրինակ՝ «Ֆինանսական հաշվետվություններից բացի այլ տեղեկատվություն և Աուդիտորի եզրակացությունը»]

[Տեղեկատվություն համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվության. տես ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 6-ը: Ցուցադրական օրինակ 6-ի այլ տեղեկատվության բաժնի վերջին պարբերությունը պետք է ձևափոխվի՝ նկարագրելու համար, որ վերապահումով կարծիք առաջացնող որոշակի հարցը ազդում է նաև այլ տեղեկատվության վրա:]

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ: Ի լրումն «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի՝ մենք որոշել ենք, որ ստորև նկարագրված հարցերն աուդիտի առանցքային հարցերն են՝ ներկայացվող մեր եզրակացությունում:

[Ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերից յուրաքանչյուրը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար¹⁹

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

¹⁹Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [անվանումը]:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

Ցուցադրական օրինակ 4

Կարծիքից հրաժարում՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- չցուցակված ընկերության համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը հանդիսանում է դուստր ընկերություններ ունեցող ընկերության խմբի աուդիտ (այսինքն՝ կիրառվում է ԱՄՍ 600-ը),
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ների համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ: Այսինքն, աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ համատեղ ձեռնարկումում ներդրման վերաբերյալ, որը ներկայացնում է ընկերության զուտ ակտիվների 90%-ը: Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները համարվել են Ա՛հական, Ա՛համատարած համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար (այսինքն՝ Կարծիքից հրաժարման արտահայտումը տեղին է),
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- աուդիտորի պատասխանատվությունների բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում,
- ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ²⁰

Կարծիքից հրաժարում

Մենք ներգրավվել ենք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների (այսուհետ՝ «Խումբ») համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը: Հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մենք չենք արտահայտում կարծիքսմբինկից ներկայացված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մեր եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք ապահովելու համար:

Կարծիքից հրաժարման հիմք

Խմբի ներդրումը XYZհամատեղ ձեռնարկումում Խմբի ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացված է xxx գումարով, որը ներկայացնում է Խմբիզուտ ակտիվների 90 տոկոսից ավելին դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ: Մեզ հասանելի չէին ԲԳԴ ընկերության ղեկավարությունը և աուդիտորները, ինչպես նաև նույն ընկերության աուդիտորների աուդիտի փաստաթղթերը: Արդյունքում, մենք անկարող էինք որոշել՝ արդյոք անհրաժեշտ են ճշգրտումներ, կապված ԲԳԴ ընկերության ակտիվներում (որոնց նկատմամբ Խումբը ունի համատեղ վերահսկում) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ԲԳԴ ընկերության պարտավորություններում (որոնց համար Խումբը կրում է համատեղ պարտականություն) Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ԲԳԴ ընկերության տարեկան եկամուտներում և ծախսերում Խմբի համամասնական մասնաբաժնի հետ, ինչպես նաև սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին համախմբված հաշվետվությունների տարրերի հետ:

²⁰ « Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար²¹
[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր պատասխանատվությունն է իրականացնել Խմբի համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ համաձայն Աուդիտի միջազգային ստանդարտների (ԱՄՍ-ներ), և ներկայացնել աուդիտորի եզրակացություն: Սակայն, մեր եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի պատճառով մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ապահովելու համար:

Մենք անկախ ենք Խմբից՝ համաձայն [իրավահամակարգում] Խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների:

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [անվանումը]:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

²¹Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

Ցուցադրական օրինակ 5

Կարծիքից հրաժարում՝ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պատճառով

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- չցուցակված կազմակերպության ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ չի կիրառվում ԱՄՍ 600-ը),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ՖՀՄՍ-ներին համապատասխան (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրերի վերաբերյալ, այսինքն՝ աուդիտորը նաև չի կարողացել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույց ընկերության պաշարների և դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ: Բավարար համապատասխան ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվել են և՛ էական, և՛ համատարած,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբեր են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- աուդիտորի պատասխանատվությունների բաժնի ավելի սահմանափակ նկարագրություն է պահանջվում,
- ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ, սահմանված տեղական օրենսդրությամբ:

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ²² **Կարծիքից հրաժարում**

Մենք ներգրավվել ենք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ «Ընկերություն») ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը: Հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մենք չենք արտահայտում կարծիք Ընկերության կից ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ: Մեր եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի հիմք ապահովելու համար:

Կարծիքից հրաժարման հիմք

Մենք չենք նշանակվել որպես Ընկերության աուդիտորներ նախքան 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ը, ուստի չենք դիտել պաշարների գույքագրումը այդ տարվա սկզբի և վերջի դրությամբ: Մենք չենք կարողացել այլընտրանքային միջոցների կիրառմամբ համոզվել 20X0 և 20X1 թվականների դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ առկա պաշարների վերաբերյալ, որոնք ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx և xxx գումարներով, համապատասխանաբար: Բացի դրանից, 20X1 թվականի սեպտեմբեր ամսին դեբիտորական պարտքերի համակարգչային նոր համակարգի ներդրումը առաջացրել է դեբիտորական պարտքերի բազմաթիվ անճշտություններ: Մեր եզրակացության ամսաթվի դրությամբ, Ընկերության ղեկավարությունը դեռևս գտնվում էր այդ համակարգչային թերությունների շտկման և անճշտությունների ճշտման փուլում: Մենք անկարող էինք այլընտրանքային միջոցների կիրառմամբ հաստատել կամ ստուգել 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ xxx ընդհանուր գումարով ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արտացոլված դեբիտորական պարտքերի գումարը: Նշված հարցերի արդյունքում, մենք չենք կարողացել որոշել արդյոք անհրաժեշտ կլինեին կատարել պաշարների և դեբիտորական պարտքերի արտացոլված կամ չարտացոլված գումարների ճշգրտումներ, ինչպես նաև համապարփակ ֆինանսական արդյունքի,

²² «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունների տարրերի ճշգրտումներ:

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար²³

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

Մեր պատասխանատվությունն է իրականացնել Ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ՝ Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան, և ներկայացնել աուդիտորի եզրակացություն: Սակայն, մեր եզրակացության «Կարծիքից հրաժարման հիմք» բաժնում նկարագրված հարցերի պատճառով, մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ այս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ապահովելու համար:

Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների:

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է *[անվանումը]*:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

²³Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

**ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 706 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)
ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔԻ
ՇԵՇՏԱԴՐՈՒՄ ԵՎ ԱՅԼ ՀԱՆԳԱՄԱՆՔ ՊԱՐԲԵՐՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ
(Կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող
ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար)**

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Ներածություն	3
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	3
Ուժի մեջ մտնելը	3
Նպատակը	3
Սահմանումներ	4
Պահանջներ	4
Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ	4
Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները	5
Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ	5
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	6
Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը	6
Իրավիճակներ, երբ Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել	7
Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերության ներառումը	7
Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները	8
Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանք պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորի եզրակացությունում	10
Հավելված 1	13
ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ ներառելու պահանջներ	13
ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Այլ հանգամանք պարբերություններ ներառելու պահանջներ	14

«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ պարունակող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ.....15

Աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է Վերապահումով կարծիք և Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն 20

«Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում հանգամանք լուսաբանող և Այլ հանգամանք պարբերություններ» ԱՄՍ 706-ը (վերանայված) պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային սրանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն (ԱՄՍ) անդրադառնում է աուդիտորի եզրակացությունում տեղ գտած լրացուցիչ հաղորդակցությանը, երբ աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում՝
 - ա) օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված կամ ներկայացված հանգամանքի կամ հանգամանքների վրա, որոնք ունեն այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար դեր են խաղում օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար, կամ
 - բ) օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված կամ չներկայացված հանգամանքի կամ հանգամանքների վրա, որոնք տեղին են օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար:
2. ԱՄՍ 701¹-ը սահմանում է պահանջներ և տրամադրում է ուղեցույց աուդիտորի կողմից աուդիտի առանցքային հարցերը որոշելիս և աուդիտորի եզրակացությունում դրանք ներկայացնելիս: Երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնում է «Աուդիտի առանցքային հարցեր» վերնագրով բաժին, ապա սույն ԱՄՍ-ն անդրադառնում է աուդիտի առանցքային հարցերին և սույն ԱՄՍ-ի համաձայն աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվող այլ լրացուցիչ հաղորդակցության միջև փոխհարաբերություններին (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3):
3. ԱՄՍ 570-ը (վերանայված)² և ԱՄՍ 720-ը (վերանայված)³ սահմանում են պահանջներ և տրամադրում են ուղեցույց՝ աուդիտորի եզրակացությունում համապատասխանաբար կազմակերպության գործունեության անընդհատության և այլ տեղեկատվության հետ կապված հարցերը ներկայացնելիս:
4. Սույն ԱՄՍ-ի Հավելված 1-ը և Հավելված 2-ը ներկայացնում են այն ԱՄՍ-ները, որոնք պարունակում են հատուկ պահանջներ՝ աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանք լուսաբանող* պարբերություններ կամ *Այլ հանգամանք* պարբերություններ ներառելու վերաբերյալ: Այդպիսի դեպքերում այդ պարբերությունների ձևաչափի նկատմամբ կիրառվում են սույն ԱՄՍ-ի պահանջները (տես՝ պարագրաֆ Ա4):

Ուժի մեջ մտնելը

5. Սույն ԱՄՍ-ն կիրառելի է 2016 թվականի դեկտեմբերի 15-ին կամ դրանից հետո ավարտվող ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակն է, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք ձևավորելուց հետո, եթե ըստ աուդիտորի դատողության անհրաժեշտ է, աուդիտորի

¹ԱՄՍ 701, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում առանցքային աուդիտորական հարցերի ներկայացում*

²ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*

³ԱՄՍ 720 (վերանայված), *Աուդիտորի պատասխանատվությունն այլ տեղեկատվության նկատմամբ*

եզրակացությունում հստակ ներկայացված լրացուցիչ հաղորդակցության միջոցով օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել՝

- ա) այն հանգամանքին, որը թեև պատշաճ կերպով ներկայացվել և բացահայտվել է ֆինանսական հաշվետվություններում, այնուհանդերձ, այնքան կարևոր է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար,
- բ) եթե տեղին է, որևէ այլ հանգամանքին, որը տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտի, աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար:

Սահմանումներ

7. ԱՄՍ-ների նպատակով ստորև նշված տերմիններն ունեն հետևյալ նշանակությունները

- ա) **Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն՝** աուդիտորի եզրակացությունում ներառվող պարբերություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճ կերպով ներկայացված կամ բացահայտված հանգամանքին, որը, սակայն ըստ աուդիտորի դատողության, ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար,
- բ) **Այլ հանգամանք պարբերություն՝** աուդիտորի եզրակացությունում ներառված պարբերություն, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններում չբացահայտված կամ չներկայացված հանգամանքին, որը, սակայն, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտի առաջադրանքը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար:

Պահանջներ

Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ

8. Եթե աուդիտորը համարում է, որ անհրաժեշտ է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված կամ ներկայացված հանգամանքի վրա, որն, ըստ աուդիտորի դատողության, ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ներառի *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն, եթե (տես՝ պարագրաֆներ Ա5-Ա6)՝

- ա) այդ հանգամանքի պատճառով աուդիտորից չի պահանջվի ձևափոխել կարծիքը ԱՄՍ 705-ի⁴ (վերանայված) համաձայն, և
- բ) եթե կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, այդ հանգամանքը չի համարվել որպես ուղիտի առանցքային հարց, որը պետք է հաղորդակցվի աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3):

⁴ԱՄՍ 705, *Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում*

9. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներառում է *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն, ապա աուդիտորը պետք է՝
- ա) աուդիտորի եզրակացության մեջ առանձին բաժնում ընդգրկի պարբերություն՝ համապատասխան վերնագրով, որի մեջ առկա է «Հանգամանքի շեշտադրում» տերմինը,
 - բ) այդ պարբերությունում հստակ հղում կատարի լուսաբանվող հանգամանքին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, որտեղ ամբողջովին նկարագրված է տվյալ հանգամանքը: Պարբերությունը պետք է հղում կատարի միայն ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված կամ բացահայտված տեղեկատվությանը, և
 - գ) նշի, որ հանգամանքի շեշտադրումը չի ձևափոխում աուդիտորի կարծիքը (տես՝ պարագրաֆներ Ա7-Ա8, Ա16-Ա17):

Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունը

10. Եթե աուդիտորն անհրաժեշտ է համարում աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել այնպիսի հանգամանք, որը ֆինանսական հաշվետվություններում չի ներկայացվել կամ չի բացահայտվել և, որը, սակայն, աուդիտորի դատողության համաձայն, տեղին է օգտագործողների կողմից աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը հասկանալու համար, ապա աուդիտորը պետք է աուդիտորի եզրակացությունում ներառի *Այլ հանգամանք* պարբերություն, եթե՝

ա) նշվածը չի արգելվում օրենքով կամ կարգավորող նորմերով, և

բ) ԱՄՍ 701-ի կիրառման ժամանակ այդ հանգամանքը՝ ներկայացվող աուդիտորի եզրակացությունում չի համարվել որպես աուդիտի առանցքային հարց՝ (տես՝ պարագրաֆներ Ա9-Ա14):

11. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում ներառում է *Այլ հանգամանք* պարբերություն, ապա աուդիտորը այդ պարբերությունը պետք է ներառի առանձին բաժնում՝ «Այլ հանգամանք» կամ այլ համապատասխան վերնագրով (տես՝ պարագրաֆներ Ա15-Ա17):

Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ

12. Եթե աուդիտորն ակնկալում է աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Հանգամանքի շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանք* պարբերություններ, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է հաղորդակցի իր մտադրությունը և այդ պարբերության շարադրանքը (տես՝ պարագրաֆ Ա18):

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունների և Աուդիտի առանցքային հարցերի միջև կապը (տես՝ պարագրաֆ 2, 8(բ))

Ա1 Աուդիտի առանցքային հարցերը ԱՄՍ 701-ում սահմանվում են որպես այնպիսի հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Աուդիտի առանցքային հարցերն ընտրվում են օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկած հարցերի ցանկից, որոնք ներառում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում հայտնաբերած նշանակալի փաստերը⁵: Աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացումը ֆինանսական հաշվետվությունների նպատակային օգտագործողներին տրամադրում է լրացուցիչ տեղեկատվություն՝ օժանդակելու նրանց հասկանալ այդ հարցերը, որոնք, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, առավել նշանակալի էին աուդիտի ընթացքում, և նաև կարող են օժանդակել նրանց հասկանալ կազմակերպությունը և աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններում ղեկավարության կողմից կիրառած նշանակալի դատողություններն ընդգրկող ոլորտները: Երբ կիրառվում է ԱՄՍ 701-ը, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության կիրառումը չի փոխարինում աուդիտի առանցքային առանձին հարցերի նկարագրությանը:

Ա2 Հարցերը, որոնք ԱՄՍ 701-ի համաձայն որոշվել են որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, ըստ աուդիտորի մասնագիտական դատողության, նույնպես կարող են լինել հիմնարար օգտագործողների համար՝ ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից: Այսպիսի դեպքերում, ԱՄՍ 701-ի համաձայն ուդիտի առանցքային հարցը ներկայացնելիս, աուդիտորը կարող է ցանկանալ ընդգծել կամ լրացուցիչ ուշադրություն հրավիրել այդ հարցի հարաբերական կարևորությանը: Աուդիտորը կարող է այս անել, տվյալ հարցին տալով առավել ընդգծում՝ *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժնում ներառված այլ հարցերի համեմատ (օրինակ՝ այն առաջինը ներկայացնելով), կամ աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունում ներառելով լրացուցիչ տեղեկատվություն և այսպիսով նշելով հարցի կարևորությունը՝ օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու տեսանկյունից:

Ա3 Կարող է լինել հարց, որը ԱՄՍ 701-ի համաձայն չի որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարց (այսինքն՝ քանի որ այն չի պահանջում աուդիտորի նշանակալի ուշադրությունը), սակայն, որը, ըստ աուդիտորի դատողության, հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար (օրինակ՝ հետագա դեպք): Եթե աուդիտորը անհրաժեշտ է համարում օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել այսպիսի հարցի, ապա այդ հարցը ներկայացվում է, սույն ԱՄՍ-ի համաձայն, աուդիտորի եզրակացության Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունում:

⁵ԱՄՍ 260, *Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, պարագրաֆ 16*

Իրավիճակներ, երբ Հանգամանքի շեշտադրում պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել (տես՝ պարագրաֆներ 4 և 8)

Ա4 Հավելված 1-ը նշում է այն ԱՄՄ-ները, որոնք աուդիտորի համար պարունակում են կոնկրետ պահանջներ որոշակի հանգամանքներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառելու *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն: Այս հանգամանքները ներառում են՝

- երբ օրենքով կամ կարգավորող նորմերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն անընդունելի են, բայց հենց դրանք են սահմանված օրենքով կամ կարգավորող նորմերով,
- երբ անհրաժեշտ է օգտագործողներին տեղեկացնել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են հատուկ նպատակի հաշվետվության հիմունքի համաձայն,
- երբ աուդիտորը աուդիտորի եզրակացության ամսաթվից հետո տեղեկանում է փաստերի մասին, և աուդիտորը ներկայացնում է նոր կամ փոփոխված աուդիտորի եզրակացություն (այսինքն՝ հետագա դեպքեր)⁶:

Ա5 Հանգամանքների օրինակներ, երբ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության ներառումը.

- անորոշություն՝ կապված բացառիկ դատական հայցի կամ կարգավորող մարմինների գործողությունների ապագա արդյունքի հետ,
- նշանակալի հետագա դեպք, որը տեղի է ունենում ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում⁷,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական ազդեցություն ունեցող հաշվապահական հաշվառման նոր ստանդարտի վաղաժամկետ կիրառումը (եթե թույլատրվում է),
- խոշոր աղետ, որը ունեցել է կամ շարունակում է ունենալ նշանակալի ազդեցություն կազմակերպության ֆինանսական վիճակի վրա:

Ա6 Այնուհանդերձ, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունների լայնածավալ օգտագործումը կարող է նվազեցնել աուդիտորի կողմից տվյալ հանգամանքների վերաբերյալ հաղորդակցության արդյունավետությունը:

Աուդիտորի եզրակացությունում Հանգամանքի շեշտադրում պարբերության ներառումը (տես՝ պարագրաֆ 9)

Ա7 Աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերության ներառումը չի ազդում աուդիտորի կարծիքի վրա: *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությանը չի փոխարինում՝

ա) ԱՄՄ 705-ի (վերանայված) համաձայն ձևափոխված կարծիքին, որը պահանջվում է աուդիտի կոնկրետ առաջադրանքի հանգամանքներից ելնելով,

⁶ԱՄՄ 560, *Հետագա դեպքեր*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16

⁷ԱՄՄ 560, պարագրաֆ 6

- (բ) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով կամ ճշմարիտ ներկայացում ապահովելու նպատակով ղեկավարությունից պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներին, կամ
- գ) ԱՄՍ 570-ի⁸ (վերանայված) համաձայն ներկայացմանը, երբ առկա է էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ:

Ա8 Ա16-Ա17 պարբերությունները ներառում են լրացուցիչ ցուցումներ, թե կոնկրետ հանգամանքներով պայմանավորված, որտեղ տեղադրել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունները:

Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերությունները (տես՝ պարագրաֆներ 10-11)

Իրավիճակներ, երբ Այլ հանգամանք պարբերությունը կարող է անհրաժեշտ լինել

Տեղին է աուդիտի առաջադրանքը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով

Ա9 ԱՄՍ 260-ը (վերանայված) աուդիտորից պահանջում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ներկայացնել աուդիտի պլանավորված շրջանակը և ժամկետները, որը նաև ներառում է աուդիտորի կողմից հատկորոշված նշանակալի ռիսկերի ներկայացում⁹: Թեև նշանակալի ռիսկերի հետ կապված հարցերը կարող են որոշվել որպես աուդիտի առանցքային հարցեր, այնուհանդերձ, քիչ հավանական է, որ պլանավորման և ընդգրկման շրջանակների հետ կապված այլ հարցեր (օրինակ՝ աուդիտի պլանավորված շրջանակը կամ աուդիտի համատեքստում էականության կիրառումը) համարվեն աուդիտի առանցքային հարց՝ հաշվի առնելով, թե ինչպես են աուդիտի առանցքային հարցերը սահմանվում ԱՄՍ 701-ում: Այնուհանդերձ, օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով կարող է աուդիտորից պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել աուդիտի պլանավորման և ընդգրկման շրջանակի հետ կապված հարցեր, կամ աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել դրանք ներկայացնել *Այլ հանգամանք* պարբերությունում:

Ա10 Հազվագյուտ հանգամանքներում, երբ աուդիտորը չի կարող հրաժարվել առաջադրանքից, թեև ղեկավարության կողմից թելադրված աուդիտի շրջանակների սահմանափակման հետևանքով բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռք բերման անկարողության հնարավոր ազդեցությունը համատարած է¹⁰, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ բացատրելու առաջադրանքից հրաժարվելու անհնարինությունը:

Տեղին է աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով

⁸ԱՄՍ 570 (վերանայված), պարագրաֆներ 22-23

⁹ԱՄՍ 260 (վերանայված), պարագրաֆ 15

¹⁰ԱՄՍ 705 (վերանայված), պարագրաֆ 13 (բ)(ii)

Ա11 Որևէ իրավահամակարգի օրենսդրությամբ, կարգավորող նորմերով կամ ընդհանուր ընդունված գործելաոճով կարող է աուդիտորից պահանջվել կամ թույլատրել մանրամասնել այն հանգամանքները, որոնք լրացուցիչ պարզաբանումներ են տրամադրում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվության կամ աուդիտորի եզրակացության վերաբերյալ: Երբ Այլ հանգամանք բաժինը ներառում է մեկից ավել հարցեր, որոնք, ըստ աուդիտորի դատողության, տեղին են աուդիտը, աուդիտորի պատասխանատվությունը կամ աուդիտորի եզրակացությունը օգտագործողներին հասկանալի դարձնելու նպատակով, ապա յուրաքանչյուր հարցի համար կարող է օգտակար լինել առանձին ենթավերնագրի կիրառումը:

Ա12. Այլ հանգամանքներ պարբերությունը չի առնչվում այն իրավիճակներին, երբ աուդիտորն, ի լրումն ԱՄՍ-ներով նախատեսված հաշվետվողականության հետ կապված պատասխանատվության, ունի նաև հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ (տես ԱՄՍ 700-ի¹¹ (վերանայված) *Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ* բաժինը), կամ երբ աուդիտորին խնդրել են իրականացնել լրացուցիչ կոնկրետ ընթացակարգեր և ներկայացնել դրանք, կամ կարծիք արտահայտել կոնկրետ հարցերի վերաբերյալ:

Եզրակացություն մեկից ավելի ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթի վերաբերյալ
Ա13 Կազմակերպությունը կարող է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթ՝ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվողականության ազգային հիմունքներ), և ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ՝ մեկ այլ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ), և աուդիտորից ստանալ հաշվետվություններ ֆինանսական հաշվետվությունների երկու փաթեթների վերաբերյալ: Եթե աուդիտորը համարում է, որ հաշվետվողականության վերը նշված հիմունքները տվյալ իրավիճակում ընդունելի են, աուդիտորը կարող է աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ նշելու, որ միևնույն կազմակերպությունը պատրաստել է ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ փաթեթ՝ մեկ այլ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, և որ աուդիտորը ներկայացրել է եզրակացություն նաև այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Աուդիտորի եզրակացության օգտագործման կամ բաշխման սահմանափակումներ

Ա14. Հատուկ նպատակներով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն, քանի որ նպատակային օգտագործողները որոշել են, որ այդ ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունները բավարարում են ֆինանսական տեղեկատվության իրենց պահանջները: Հաշվի առնելով այն, որ աուդիտորի եզրակացությունը նախատեսված է որոշակի օգտագործողների համար, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել տվյալ իրավիճակում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն՝ նշելով, որ աուդիտորի եզրակացությունը նախատեսված է

¹¹ԱՄՍ 700 (վերանայված), *Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում և եզրակացության ներկայացում*, պարագրաֆներ 43-44

բացառապես նպատակային օգտագործողների համար և չպետք է բաշխվի կամ օգտագործվի այլ կողմերի կողմից:

Աուդիտորի եզրակացությունում Այլ հանգամանք պարբերության ներառումը

Ա15 *Այլ հանգամանք* պարբերության բովանդակությունը հստակորեն արտահայտում է այն, որ այդ հանգամանքը չի պահանջվում ներկայացնել կամ բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում: *Այլ հանգամանք* պարբերությունը չի ներառում տեղեկատվություն, որն աուդիտորին արգելված է ներկայացնել՝ համաձայն իրավական ու կարգավորող կամ այլ մասնագիտական ստանդարտների, օրինակ՝ տեղեկատվության գաղտնիության հետ կապված էթիկայի կանոնների: *Այլ հանգամանք* պարբերությունը նմանապես չի ներառում տեղեկատվություն, որը պարտավոր էր տրամադրվել ղեկավարությունը:

Հանգամանքի շեշտադրում և Այլ հանգամանք պարբերությունների ներկայացման տեղը աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆներ 9, 11)

Ա16 Աուդիտորի եզրակացությունում *Հանգամանքի շեշտադրում* կամ *Այլ հանգամանք* պարբերությունների ներկայացման տեղը կախված է ներկայացման ենթակա տեղեկատվության բնույթից, ինչպես նաև աուդիտորի դատողությունից՝ հաշվի առնելով նպատակային օգտագործողների համար այդպիսի տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունը՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) համաձայն ներկայացման ենթակա այլ տարրերի հետ համեմատ: Այսպես՝

Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ

- Երբ *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին, ներառյալ այն հանգամանքները, երբ աուդիտորը որոշում է, որ օրենսդրությամբ կամ կարգավորող նորմերով սահմանված ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներն այլապես կլինեին անընդունելի¹², աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել այդ պարբերությունը տեղադրել անմիջապես *Կարծիքի հիմք* բաժնից հետո՝ աուդիտորի կարծիքի համար համապատասխան ենթատեքստ ապահովելու նպատակով
- Երբ աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվում է *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժինը, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը կարող է ուղղակիորեն ներկայացվել կամ *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժնից անմիջապես առաջ, կամ անմիջապես հետո՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա և կախված *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունում ներառված տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունից: Ի լրումն, աուդիտորը «Հանգամանքի շեշտադրում» վերնագրին կարող է ավելացնել լրացուցիչ բովանդակություն, օրինակ՝ «Հանգամանքի շեշտադրում – հետագա դեպքեր»՝ *Հանգամանքի շեշտադրում*

¹²Օրինակ, ինչպես պահանջվում է ԱՄՍ 210-ով՝ *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցում*, պարագրաֆ 19 և ԱՄՍ 800-ով, *Հատուկ նկատառումներ - Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*

պարբերությունը տարբերակելու *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից:

Այլ հանգամանք պարբերություններ

- Երբ *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժինը ներկայացվում է աուդիտորի եզրակացությունում և *Այլ հանգամանք* պարբերությունը նույնպես համարվում է ներկայացման համար անհրաժեշտ, աուդիտորը կարող է «Այլ հանգամանք» վերնագրին ավելացնել լրացուցիչ բովանդակություն, ինչպես օրինակ՝ «Այլ հանգամանք – Աուդիտի ընդգրկման շրջանակը», որպեսզի *Այլ հանգամանք* պարբերությունը տարբերակվի *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժնում առանձին ներկայացված հարցերից
- Երբ *Այլ հանգամանք* պարբերությունը ներառվում է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրելու այն հանգամանքին, որը վերաբերում է աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացված հաշվետվողականության հետ կապված աուդիտորի այլ պատասխանատվություններին, ապա *Այլ հանգամանք* պարբերությունը կարող է ներառվել *Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջներ* բաժնում
- Երբ *Այլ հանգամանք* պարբերությունը վերաբերում է աուդիտորի բոլոր պատասխանատվություններին կամ տեղին է օգտագործողների համար՝ հասկանալու աուդիտորի եզրակացությունը, ապա այն կարող է աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացվել որպես առանձին բաժին՝ *Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին և Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջներ* բաժիններից հետո՝:

Ա17 Հավելված 3-ը ներկայացնում է *Աուդիտի առանցքային հարցեր* բաժնի *Հանգամանքի շեշտադրում* և *Այլ հանգամանք* պարբերությունների փոխադարձ կապը, երբ այս ամենը ներկայացված է աուդիտորի եզրակացությունում: Հավելված 4-ի ցուցադրական եզրակացությունը ներառում է Հանգամանքները լրսաբանող պարբերության օրինակ այն կազմակերպության համար, որը չի հանդիսանում ցուցակված կազմակերպություն և, որի նկատմամբ արտահայտվել է վերապահումով կարծիք և, որի դեպքում չեն ներկայացվել աուդիտի առանցքային հարցեր:

Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (տես՝ պարագրաֆ 12)

Ա18 Պարագրաֆ 12-ի համաձայն պահանջվող հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հնարավորություն է տալիս տեղյակ լինել աուդիտորի կողմից աուդիտորի եզրակացությունում հատկորոշվող կոնկրետ հարցերի բնույթի վերաբերյալ և, անհրաժեշտության դեպքում, աուդիտորից ստանալ լրացուցիչ պարզաբանումներ: Երբ կոնկրետ հարցի վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացությունում *Այլ հանգամանք* պարբերությունը կրկնվում է յուրաքանչյուր հաջորդ առաջադրանքում, աուդիտորը կարող է համարել, որ անհրաժեշտ չէ ամեն անգամ այդ մասին հաղորդել կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, եթե այդպես չի պահանջվում օրենքով կամ կարգավորող նորմերով:

Հավելված 1

(տես՝ պարագրաֆ 4,Ա4)

ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Սույն Հավելվածը հատկորոշում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերություն: Նշված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջներին, կից կիրառություններին և այլ բացատրական նյութերին՝

- ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքների պայմանների համաձայնեցումը*, պարագրաֆ 19 (բ),
- ԱՄՍ 560, *Հերազա դեպքեր*, պարագրաֆ 12(բ) և պարագրաֆ 16,
- ՍՄՍ 800, *Հատուկ նկատառումներ — Հատուկ նպատակի ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*, պարագրաֆ 14:

ԱՄՍ-ների ցանկ, որոնք պարունակում են Այլ հանգամանք պարբերություններ ներառելու պահանջներ

Սույն Հավելվածը հատկորոշում է այլ ԱՄՍ-ներում առկա պարբերությունները, որոնց համաձայն աուդիտորից պահանջվում է որոշակի իրավիճակներում աուդիտորի եզրակացությունում ներառել *Այլ հանգամանք* պարբերություն: Նշված ցանկը չի փոխարինում ԱՄՍ-ների պահանջներին, կից կիրառություններին և այլ բացատրական նյութերին՝

- ԱՄՍ 560, *Հեղազա դեպքեր*, պարագրաֆ 12 (բ) և պարագրաֆ 16,
- ԱՄՍ 710, *Համադրելի տեղեկատվություն — համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ*, պարագրաֆներ 13-14, 16-17 և պարագրաֆ 19,
- ԱՄՍ 720, *Աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված աուդիտորի պատասխանատվությունը*, պարագրաֆ 10(ա):

«Աուդիտի առանցքային հարցեր» բաժին, «Հանգամանքի շեշտադրում» և «Այլ հանգամանք» պարբերություններ պարունակող աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով, ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը¹³ չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված (այսինքն՝ «մաքուր») աուդիտորական կարծիքը տեղին է՝ հաշվի առնելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմք ընդունելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները՝ աուդիտորը եզրակացրել է, որ առկա չէ էական անորոշություն այն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված),
- ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում կազմակերպության արտադրական միավորումում տեղի է ունեցել հրդեհ, որը կազմակերպության կողմից բացահայտվել է որպես հետագա դեպք: Ըստ աուդիտորի դատողության, նշված դեպքն այնքան նշանակալի է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար: Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում այս դեպքը չի պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը,
- աուդիտի առանցքային հարցերը ներկայացված են ԱՄՍ 701-ի համաձայն,
- աուդիտորի կողմից ձեռք է բերվել մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի դրությամբ առկա այլ տեղեկատվությունը, և այդ այլ տեղեկատվության վերաբերյալ որևէ էական խեղաթյուրում չի հայտնաբերվել,
- համապատասխան գումարները ներկայացվում են, և նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախորդ աուդիտորի կողմից: Օրենքով կամ կարգավորող նորմերով աուդիտորին չի արգելվում համապատասխան գումարների վերաբերյալ հղում կատարել նախորդ աուդիտորի

¹³ԱՄՍ 600, *Չատուկ նկատառումներ - խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*

Եզրակացությանը, և աուդիտորը որոշել է այդպես վարվել,

- Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև, հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁴ **Կարծիք**

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (*տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների (ՖՀՄՍ-ներ):

Կարծիքի հիմք

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է այս եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն *[իրավահամակարգում]* ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Հանգամանքի շեշտադրում¹⁵

Ձեր ուշադրությունն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացված են հրդեհի հետևանքները Ընկերության արտադրական սարքավորումների համար: Մեր կարծիքը չի ձևափոխվում այս հարցի առնչությամբ:

¹⁴ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

¹⁵ Ինչպես նշվում է Ա16 պարագրաֆում, *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունը կարող է ներկայացվել կամ ուղղակիորեն *Առանցքային աուդիտորական հարցեր* բաժնից անմիջապես առաջ, կամ անմիջապես հետո՝ հիմնվելով աուդիտորի դատողության վրա՝ հաշվի առնելով *Հանգամանքի շեշտադրում* պարբերությունում ներառված տեղեկատվության հարաբերական նշանակալիությունը:

Աուդիտի առանցքային հարցեր

Աուդիտի առանցքային հարցերն այն հարցերն են, որոնք մեր մասնագիտական դատողության համաձայն՝ առավել նշանակալի էին ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում: Այդ հարցերը դիտարկվել են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համատեքստում՝ որպես մեկ ամբողջություն, և համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Մենք չենք տրամադրում առանձին կարծիք այդ հարցերի վերաբերյալ:

[Յուրաքանչյուր աուդիտի առանցքային հարցի նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 701-ի համաձայն]

Այլ հանգամանք

ԱԲԳ ընկերության 20X0 թվականի դեկտեմբերի 31-ի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, ով 20X1 թվականի մարտի 31-ին արտահայտել է չձևափոխված կարծիք այդ հաշվետվությունների վերաբերյալ:

Այլ տեղեկատվություն [կամ, եթե նպատակահարմար է, այլ վերնագիր, ինչպես օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանց վերաբերյալ Աուդիտորի եզրակացությունից բացի այլ տեղեկատվություն]

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 720-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար¹⁶

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

¹⁶Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործած *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարելի է փոխարինել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում:

[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՍ 700-ի համաձայն (վերանայված) —տես՝ ԱՄՍ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է [անվանումը]:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը]

Աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակ, որը ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով պարունակում է վերապահումով կարծիք և Հանգամանքի շեշտադրում պարբերություն

Աուդիտորի եզրակացության սույն ցուցադրական օրինակի նպատակով ենթադրվում են ստորև ներկայացված հանգամանքները՝

- ոչ ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ կիրառելով ճշմարիտ ներկայացման հիմունքը: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում),
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին (ՖՀՄՍ-ներ) համապատասխան, (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ),
- աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն,
- ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները չպահպանելու հետևանքով արտահայտվել է *վերապահումով կարծիք*,
- աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի համապատասխան կանոնները գործում են տվյալ իրավահամակարգում,
- հիմք ընդունելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները՝ աուդիտորը եզրակացրել է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են նշանակալի կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վերաբերյալ՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված),
- ֆինանսական հաշվետվությունների ամսաթվի և աուդիտորի եզրակացության ամսաթվի միջև ընկած ժամանակահատվածում կազմակերպության արտադրական միավորումում տեղի է ունեցել հրդեհ, որը կազմակերպության կողմից բացահայտվել է որպես հետագա դեպք: Ըստ աուդիտորի դատողության, նշված դեպքն այնքան նշանակալի է, որ հիմնարար է օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները հասկանալու համար: Ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտում այս դեպքը չի պահանջում աուդիտորի հատուկ ուշադրությունը,
- աուդիտորից չի պահանջվում, կամ աուդիտորն այլ կերպ չի որոշել ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցեր՝ համաձայն ԱՄՍ 701-ի,
- աուդիտորը ձեռք չի բերել որևէ այլ տեղեկատվություն մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը,
- ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորն ունի նաև, հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ՝ սահմանված տեղական օրենսդրությամբ

ԱՆԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ¹⁷

Վերապահումով կարծիք

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության (այսուհետ՝ Ընկերություն) ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը՝ առ 31 դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվով ավարտված տարվա համապարփակ ֆինանսական արդյունքի, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը:

Մեր կարծիքով, բացառությամբ «Վերապահումով կարծիքի հիմք» բաժնում ներկայացված հարցի ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (*տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը*) Ընկերության ֆինանսական վիճակը 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքն ու դրամական միջոցների հոսքերը՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն (ՖՀՄՍ-ներ):

Վերապահումով կարծիքի հիմք

Ընկերության կարճաժամկետ իրացվելի արժեթղթերը ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում ներկայացված են xxx գումարով: Ղեկավարությունն այս արժեթղթերը չի չափել շուկայական արժեքով, այլ ներկայացրել է ինքնարժեքով, որը չի համապատասխանում ՖՀՄՍ-ների պահանջներին: Ընկերության գրանցումները ցույց են տալիս, որ եթե ղեկավարությունը արժեթղթերը չափեր շուկայական արժեքով, ապա Ընկերությունը պետք է համապարփակ ֆինանսական արդյունքների մասին տարեկան հաշվետվությունում ճանաչեր չիրացված վնաս xxx գումարով: Ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունում արժեթղթերի հաշվեկշռային արժեքը պետք է նվազեցվեր նույն գումարով 20X1 թվականի դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, իսկ շահութահարկը, զուտ շահույթը և բաժնետիրական կապիտալը պետք է նվազեցվեին xxx, xxx, xxx գումարներով, համապատասխանաբար:

Աուդիտն անցկացրել ենք Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին (ԱՄՍ-ներ) համապատասխան: Այդ ստանդարտներից բխող մեր պարտականությունը լրացուցիչ նկարագրված է մեր եզրակացության «Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար» բաժնում: Մենք անկախ ենք Ընկերությունից՝ համաձայն [*իրավահամակարգում*] ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին

¹⁷ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն հանգամանքներում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

Հանգամանքի շեշտադրում – Հրդեհի հետևանքները

Ձեր ուշադրությունն ենք հրավիրում ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրության վրա, որտեղ ներկայացվում են հրդեհի հետևանքները Ընկերության արտադրական սարքավորումների համար: Մեր կարծիքը չի ձևափոխվում այս դեպքի առնչությամբ:

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ¹⁸

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ

[Եզրակացությունները ներկայացվում են ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված) — տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 1-ը]

Անկախ աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն է *[անվանումը]*:

[աուդիտորական ընկերության անունից ներկայացվող ստորագրություն, աուդիտորի անուն, ազգանուն, կամ երկուսն էլ, ինչպես ընդունված է տվյալ իրավահամակարգում]

[աուդիտորական ընկերության հասցեն]

[ամսաթիվը] »:

ՀԱՅԱՍՏԱՆԻ ՀԱՆՐԱՊԵՏՈՒԹՅԱՆ
ԿԱՌԱՎԱՐՈՒԹՅԱՆ ԱՇԽԱՏԱԿԱԶՄԻ
ՂԵԿԱՎԱՐ

Վ. ՍՏԵՓԱՆՅԱՆ

¹⁸Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված *ղեկավարություն* և *կառավարման օղակներում գտնվող անձինք* տերմինները կարող են փոխարինվել այլ տերմիններով, որոնք տեղին են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտի շրջանակներում: