

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 705 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

## ԱՆԿԱՆ 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 .....	7
Աուդիտորի եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է .....	7
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 հետ.....	10
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր .....	10
Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ.....	10
Հանգամանքներ, երբ պահանջվում է ձևափոխել աուդիտորի կարծիքը.....	10
Էական խեղաթյուրումների բնույթը .....	12
Բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը.....	13
Աուդիտորի կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը.....	13
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 է .....	14
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 հետ.....	17
Հավելված.....	17
Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորի եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ.. <a href="#">17</a>	
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

---

<p><i>«Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում» ԱՄՍ 705-ը (վերանայված) պետք է դիտարկել «Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը Աուդիտի միջազգային սրանդարտների համաձայն» ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:</i></p>
--

# 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)<sup>1</sup> 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
  - (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՝

---

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

- 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 նվազագույն, 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 մեջ<sup>2</sup>, 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 նվազագույն, 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),

<sup>2</sup>ԱՄՍ 260 (վերանայված), Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ, պարագրաֆ 13

(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 հաշվետվությունում<sup>3</sup> կհակասի ֆինանսական 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

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

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 «Կարծիքից 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 «Կարծիքից հիմք» վերնագիրը, «Վերապահումով կարծիքի հիմք», «Բացասական 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 փոխի հետևյալի 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:

*Նկատառումներ, 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-ի<sup>4</sup> համաձայն, կամ «Այլ տեղեկատվություն» բաժին՝ ԱՄՍ 720-ի (վերանայված)<sup>5</sup> 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):

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

<sup>5</sup> 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 ընդհանուր է ազդում արտահայտվելիք կարծիքի տեսակի վրա:

Ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը	Աուդիտորի դատողությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ	
	Հական է, բայց ոչ համատարած	Հական 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

Հական 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, գերծ են էական խեղաթյուրումներից<sup>6</sup>: Եզրակացության համար հաշվի է առնվում ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, եթե այդպիսիք կան, աուդիտորի գնահատումը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի<sup>7</sup>:

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՝

- ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը,
- բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը, կամ

<sup>6</sup>ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ 11

<sup>7</sup>ԱՄՍ 450, Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը, պարագրաֆ 11

գ) ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների համապատասխանությունը կամպատշաճ 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» պարբերություն<sup>8</sup>:

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

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

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 համաձայն<sup>9</sup>,
- երբ ֆինանսական արդյունքի և դրամական միջոցների հոսքերի վերաբերյալ արտահայտվում է Կարծիքից հրաժարում, և չձևափոխված կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես՝ ԱՄՍ 510)<sup>10</sup>: 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: 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 ԱՄՍ-ների հավելվածներ, որոնք ներառում են աուդիտորական եզրակացության պահանջները ներկայացնող օրինակներ, ներառյալ ԱՄՍ 570-ը<sup>11</sup>(վերանայված), նաև ներառում են աուդիտորի եզրակացությունների օրինակներ՝ ձևափոխված կարծիքներով:

<sup>9</sup>ԱՄՍ 700 (վերանայված), պարագրաֆ Ա31

<sup>10</sup>ԱՄՍ 510, պարագրաֆ 10

<sup>11</sup>ԱՄՍ 570 (վերանայված), *Անընդհատության հիմունք*

*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 միատեսակությունը 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

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 պատրաստման պատվության 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 պատրաստման պատվությունները*» 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:

*Նկատարումներ, 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, *աուդիտորի 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 «Աուդիտորի 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 *աուդիտորի 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 պարճառով*

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<sup>12</sup> 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 ղեկավարի 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:

### ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ<sup>14</sup>

<sup>12</sup>ԱՄՍ 600, *Հարուկ նկատումներ. խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ (ներառյալ բաղադրիչի աուդիտորների աշխատանքը)*

<sup>13</sup>ԱՄՍ 210, *Աուդիտի առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը*

<sup>14</sup>«Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն ղեկավարում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

## **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 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 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

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 համար<sup>15</sup>**

*[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**

*[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]*

---

<sup>15</sup>Աուդիտորի 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 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 վերաբերյալ<sup>16</sup>**

#### **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 տալիս 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 ընկերությանը, 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 [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:

<sup>16</sup> «*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:



**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 ձևափոխվի՝ 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 համար<sup>17</sup>**

*[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]*

---

<sup>17</sup>Աուդիտորի 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:

## ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

### **Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ<sup>18</sup>**

#### **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:

Աուդիտն անց ենք կացրել 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 [իրավահամակարգում] համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտին վերաբերող էթիկայի պահանջների, և պահպանել ենք էթիկայի այլ պահանջները՝ համաձայն այդ կանոնների: Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել

<sup>18</sup> «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի է:

բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ մերվերապահումով 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 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՝ ԱՄՄ 701-ի համաձայն]*

**Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար<sup>19</sup>**

*[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]

<sup>19</sup>Աուդիտորի 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 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 ն՛հական, ն՛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:

## ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

### **Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ<sup>20</sup>**

#### **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 կարծիքի սահմանափակ 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 XYZ համատեղ ձեռնարկումում Խմբի ֆինանսական վիճակի մասին համախմբված հաշվետվությունում ներկայացված է xxx գումարով, որը ներկայացնում է Խմբի գույքի 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:

### **Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար<sup>21</sup>**

*[Տեղեկատվությունը ներկայացվում է ԱՄՄ 700-ի համաձայն (վերանայված). տես՝ ԱՄՄ 700-ի (վերանայված) Ցուցադրական օրինակ 2-ը]*

<sup>20</sup> «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:

<sup>21</sup> Աուդիտորի 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:

## **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]

## 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:



## ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին (կամ այլ համապատասխան անձանց)

### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ<sup>22</sup>

#### 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, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունների տարրերի ճշգրտումներ:

### Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար<sup>23</sup>

<sup>22</sup> «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ» ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ «Եզրակացություն օրենսդրական և կարգավորող նորմերով սահմանված այլ պահանջների վերաբերյալ» երկրորդ ենթավերնագիրը կիրառելի է:

<sup>23</sup> Աուդիտորի եզրակացության այս ցուցադրական օրինակներում օգտագործված ղեկավարություն և կառավարման օղակներում գրնվող 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 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]*