

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 570

ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅԱՆ ԳՈՐԾՈՒՆԵՈՒԹՅԱՆ ԱՆԸՆԴՀԱՏՈՒԹՅՈՒՆԸ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները..... 1

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության
ենթադրությունը..... 2

Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ
գործելու հնարավորությունը գնահատելու համար..... 3-7

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը..... 8

Նպատակները..... 9

Պահանջները

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված
գործողությունները..... 10-11

Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը 12-14

Ղեկավարության գնահատման ժամականաշրջանից տարբերվող
ժամանակահատվածը..... 15

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների
հայտնաբերման դեպքում..... 16

Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն..... 17

Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության
անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը..... 18-20

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության
կիրառման տեղին չլինելը..... 21

Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ
գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը..... 22

Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու
անձանց հետ..... 23

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման էական ուշացումը..... 24

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը.... Ա1

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված

գործողությունները..... Ա2-Ա6

Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը..... Ա7-Ա12

Ղեկավարության գնահատականից տարբերվող ընկած

ժամանակահատվածը..... Ա13-Ա14

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների

հայտնաբերման դեպքում..... Ա15-Ա18

Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն..... Ա19

Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության

անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը..... Ա20-Ա24

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության

կիրառման տեղին չլինելը..... Ա25-Ա26

Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը

ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը..... Ա27

<<Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՄ) 570-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՄ 200-ի հետ համատեղ:

Ներածություն

Մույն ԱՄՄ-ի շրջանակները

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտն առնչվում է կազմակերպության ղեկավարության կողմից կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում աուդիտորի պարտականություններին:

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը

2. Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա կազմակերպությունը դիտվում է որպես անընդհատ գործող տեսանելի ապագայում: Ընդհանուր օգտագործման ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության հիման վրա,

քանի դեռ կազմակերպության ղեկավարությունը չի նախատեսում լուծարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել դրա գործունեությունը կամ չունի իրատեսական այլընտրանք, բացի նշվածները: Հատուկ օգտագործման ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել այն ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներին համապատասխան, որոնց բնորոշ է կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վրա հիմնվելը կամ կարող են պատրաստվել ոչ այդ հիմունքներին համապատասխան (օրինակ կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության վրա հիմնվելը տեղին չէ որոշ երկրներում հարկային հիմունքներով պատրաստված որոշ ֆինանսական հաշվետվությունների համար): Երբ տեղին է կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը, ակտիվները և պարտավորությունները գրանցվում են սովորական գործունեության ընթացքում կազմակերպության ակտիվներն իրացնելու և պարտավորությունները մարելու հնարավորության հիման վրա (հղում՝ պար. 1ը):

Պատասխանատվությունը կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը գնահատելու համար

3. Որոշ ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներ կազմակերպության ղեկավարությանն համար սահմանում են հստակ պահանջներ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու, ստանդարտներ՝ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությանն առնչվող հարցերի ուսումնասիրման և բացահայտումների կատարման վերաբերյալ: Օրինակ, հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ ՀՀՄՍ 1-ը պահանջում է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը¹: Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը գնահատելու ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ մանրամասն պահանջները և դրա հետ կապված ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների անհրաժեշտությունը կարող են սահմանվել նաև օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով:
4. Այլ ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներում կարող է չսահմանեն ղեկավարությանն համար հստակ պահանջներ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ: Այնուամենայնիվ, քանի որ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը, ինչպես ներկայացված է 2-րդ պարագրաֆում, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմնարար սկզբունքն է, ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ անհրաժեշտ է, որ ղեկավարությունը գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը, եթե նույնիսկ ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքները չեն սահմանում գնահատում կատարելու համար հստակ պահանջ:
5. Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության ղեկավարության գնահատականը ներառում է ժամանակի որոշակի պահին դատողություն անելը՝ իրենց բնույթով անորոշ դեպքերի կամ հանգամանքների ապագա արդյունքների վերաբերյալ: Հետևյալ գործոնները տեղին են այդ դատողությունը անելու համար.

¹ 2009 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը>> ՀՀՄՍ 1, 25-26-րդ կետեր

- դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն ավելացնում է ապագայում դեպքի կամ հանգամանքի կամ արդյունքի տեղի ունենալու հավանականությունը: Այդ պատճառով մեծ թվով ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներ, որոնք սահմանում են ղեկավարությանն ուղղված պահանջ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության հստակ գնահատում կատարելու վերաբերյալ, սահմանում են հաշվետու ժամանակաշրջանը, որի համար ղեկավարությունից պահանջվում է հաշվի առնել ամբողջ առկա տեղեկատվությունը,
- կազմակերպության ծավալներն ու բարդությունը, դրա գործունեության բնույթն ու պայմանները և արտաքին գործոններից ազդվելու աստիճանը ազդում են դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների վերաբերյալ դատողության վրա,
- ապագայի վերաբերյալ ցանկացած դատողություն կատարվում է այն պահի դրությամբ առկա տեղեկատվության հիման վրա, երբ այն կատարվում է: Հետագա դեպքերը կարող են այնպիսի արդյունքների բերել, որոնք անհամատեղելի են այն դատողության հետ, որը հիմնավորված էր այն կատարելու պահին:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը

6. Աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման ժամանակ ղեկավարության կողմից կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության տեղին լինելու վերաբերյալ և եզրահանգում կատարել, թե արդյոք կա որևէ էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդ պատասխանատվությունը առկա է նաև այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքները չեն սահմանում ղեկավարությանն համար հստակ պահանջ՝ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության առանձնահատուկ գնահատում կատարելու վերաբերյալ:
7. Այնուամենայնիվ, ինչպես նկարագրված է ԱՄ 200-ում², էական սխալները բացահայտելու հարցում աուդիտորի կարողության վրա բնորոշ սահմանափակումների հնարավոր ազդեցությունը ավելի մեծ է ապագա դեպքերի կամ հանգամանքների դեպքում, որոնք կարող են հանգեցնել կազմակերպության գործունեության անընդհատության դադարեցմանը: Աուդիտորը չի կարող կանխատեսել նման ապագա դեպքերը կամ հանգամանքները: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացության մեջ կազմակերպության գործունեության անընդհատության անորոշության վերաբերյալ որևէ հիշատակման բացակայությունը չի կարող դիտվել որպես կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության երաշխիք:

Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

8. Սույն ԱՄՄ-ն կիրառելի է 2009 թվականի դեկտեմբերի 15-ից կամ դրանից հետո սկսվող ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար:

² ԱՄՄ 200, «Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների»

Նպատակները

9. Աուդիտորի նպատակներն են.
 - (ա) ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ընթացքում որպես հիմք ընդունված՝ կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության տեղին լինելու վերաբերյալ,
 - (բ) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա հետևություն անել, թե արդյոք առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, և
 - (գ) որոշել աուդիտորական եզրակացության վրա հնարավոր հետևանքները:

Պահանջները

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և դրա հետ կապված գործողությունները

10. Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը իրականացնելիս, ինչպես պահանջվում է ԱՄ 315-ում³՝ աուդիտորը պետք է քննարկի արդյոք առկա են դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդպիսի դեպքերում աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունն իրականացրել է կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության նախնական գնահատումը, և (հղում՝ պար. Ա2-Ա5).
 - (ա) եթե նման գնահատումը կատարված է, աուդիտորը պետք է քննարկի գնահատումը ղեկավարության հետ և որոշի, թե արդյոք ղեկավարությունը հայտնաբերել է դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք առանձին - առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, և եթե դա այդպես է, դրանք չեզոքացնելու հետ կապված ղեկավարության ծրագրերը, կամ
 - (բ) եթե նման գնահատումը դեռևս կատարված չէ, աուդիտորը պետք է ղեկավարության հետ քննարկի կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման մտադրությունը և հարցում կատարի ղեկավարությանը, արդյոք առկա են դեպքեր կամ հանգամանքներ որոնք առանձին - առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ:

11. Աուդիտորը պետք է զգոն լինի աուդիտի ողջ ընթացքում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ էական կասկած առաջացնող դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար (հղում՝ պար. Ա6):

Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը

³ ԱՄՍ 315 <<էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, 5-րդ պարբերություն

12. Աուդիտորը պետք է գնահատի կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը (հղում՝ պար. Ա7-Ա9, Ա11-Ա12):
13. Կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականի գնահատում իրականացնելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի այն նույն հաշվետու ժամանակաշրջանը, որը կիրառվել է ղեկավարության կողմից իրենց գնահատականը կատարելու համար, ինչպես պահանջվում է ընդունելի ֆինանսական հաշվետվողական հիմունքներով կամ սահմանված է օրենքով և այլ իրավական ակտերով, եթե այն ավելի երկար ժամանակահատված է: Երբ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատականը ընդգրկում է, ինչպես սահմանված է ԱՍ 560-ում⁴, ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից տասներկու ամսից ավելի քիչ ժամանակաշրջան աուդիտորը պետք է պահանջի ընդլայնել գնահատման ժամանակաշրջանը այդ ամսաթվից մինչև առնվազն տասներկու ամսի:
14. Ղեկավարության գնահատականը գնահատելիս աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի, թե արդյոք ղեկավարության գնահատականը ներառում է ամբողջ համապատասխան տեղեկատվությունը, որին աուդիտորը տեղեկացել է աուդիտի անցկացման արդյունքում:

Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանից տարբերվող ժամանակահատվածը

15. Աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ղեկավարությանը ղեկավարության գնահատականից տարբերվող ժամանակաշրջանում տեղի ունեցած դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ իրազեկվածության մասին, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա13-Ա14):

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ հանգամանքների հայտնաբերման դեպքում

16. Եթե հայտնաբերվել են այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելու միջոցով, ներառյալ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը չեզոքացնող գործոնների ուսումնասիրությունը, պետք է ձեռք բերի բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք գոյություն ունի որևէ էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդ ընթացակարգերը պետք է ներառեն (հղում՝ պար. Ա15).
 - (ա) եթե ղեկավարությունը դեռ չի իրականացրել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության գնահատականը, պահանջել, որ ղեկավարությունը կատարի իր գնահատումը,

⁴ ԱՄՍ 560 <<Հետագա դեպքեր>>, 5-րդ պարբերություն

- (բ) գնահատել ղեկավարության անընդհատ գործելու հնարավորության հետ կապված ապագա գործողությունների պլանը, արդյոք այդ պլանների արդյունքում հնարավոր է շտկել իրավիճակը և արդյոք ղեկավարության պլաններն իրատեսական են ստեղծված հանգամանքներում (հղում՝ պար. Ա16),
- (գ) եթե ղեկավարությունը պատրաստել է դրամական միջոցների հոսքերի կանխատեսում և այդ կանխատեսման վերլուծությունը նշանակալի գործոն է դեպքերի կամ հանգամանքների ապագա արդյունքները հաշվի առնելու հարցում ղեկավարության ապագա գործունեության գնահատման ծրագրերում (հղում՝ պար. Ա17-Ա18).
 - (i) գնահատել կանխատեսումը պատրաստելու հիմքում ընկած տվյալների արժանահավատությունը, և
 - (ii) որոշել կանխատեսման հիմքում ընկած ենթադրությունների համապատասխան հիմնավորվածությունը.
- (դ) ուսումնասիրել ղեկավարության կողմից գնահատականը տալու ամսաթվից հետո հայտնի դարձած լրացուցիչ փաստերը կամ տեղեկատվությունը,
- (ե) գրավոր հաստատումներ պահանջել ղեկավարությունից կամ ղեկավարման համար պատասխանատու անձանցից, ապագա գործունեության հետ կապված նրանց պլանների և այդ պլանների իրատեսական լինելու վերաբերյալ:

Աուդիտրական եզրահանգումներ և եզրակացություն

17. Աուդիտորը, ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա հիմնվելով, աուդիտորի դատողության համաձայն պետք է եզրահանգում կատարի, թե արդյոք դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություններ կան, որոնք առանձին-առանձին կամ միասին վերցրած կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Էական անորոշություն գոյություն ունի, երբ դրա հնարավոր ազդեցության չափը և տեղի ունենալու հավանականությունը այնպիսին է, որ աուդիտորի դատողության համաձայն անհրաժեշտ է համապատասխան բացահայտում կատարել անորոշության բնույթի և հետևանքների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա19).
 - (ա) ֆինանսական հաշվետվողականության արժանահավատ ներկայացման հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացում, կամ
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվողականության համապատասխանության հիմունքների դեպքում, ֆինանսական հաշվետվությունները չպետք է ապակողմնորոշող լինեն:

Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառման տեղին լինելը

18. Եթե աուդիտորը եզրակացնում է, որ ստեղծված հանգամանքներում կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառումը տեղին է, բայց առկա է էական անորոշություն, ապա աուդիտորը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները՝
 - (ա) բավարար չափով նկարագրել են այն հիմնական դեպքերը կամ հանգամանքները, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության և այդ դեպքերի կամ հանգամանքների առնչությամբ ղեկավարության պլանների վերաբերյալ, և

(բ) պարզորոշ բացահայտել, որ առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ և, որի հետևանքով կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել սովորական գործունեության ընթացքում իրացնել ակտիվները և մարել պարտավորությունները (հղում՝ պար. Ա20):

19. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում կատարվել են համապատասխան բացահայտումներ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք և աուդիտորական եզրակացության մեջ ներառի հանգամանքները լուսաբանող մաս՝

(ա) ընդգծել էական անորոշության առկայությունը այն դեպքերի կամ հանգամանքների առնչությամբ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ. և

(բ) ուշադրություն դարձնել ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրությանը, որը բացահայտում է 18-րդ պարագրաֆում ներկայացված հարցերը (տես՝ ԱՄՍ 706-ը⁵) (հղում՝ պար. Ա21-Ա22):

20. Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտում չի կատարվում, ապա աուդիտորը, ելնելով նպատակահարմարությունից, պետք է արտահայտի վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք՝ ԱՄՍ 705-ին համապատասխան⁶: Աուդիտորը պետք է նշի աուդիտորական եզրակացության մեջ, որ առկա է էական անորոշություն, որը կարող է էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա23-Ա24):

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը

21. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են հիմք ընդունելով կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը, սակայն աուդիտորը գտնում է, որ ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս հիմք ընդունված կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք (հղում՝ պար. Ա25-Ա26 ը):

Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու մտադրության բացակայությունը

22. Եթե ղեկավարությունը մտադիր չէ կատարել գնահատում կամ ընդլայնել իր գնատումը, երբ դա պահանջվում է աուդիտորի կողմից, աուդիտորը պետք է քննարկի դրա հետևանքները աուդիտորական եզրակացության վրա:

Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ

⁵ ԱՄՍ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

⁶ ԱՄՍ 705, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

23. Եթե կառավարման համար պատասխանատու բոլոր անձինք են ներգրավված կազմակերպության ղեկավարման հարցերում⁷, աուդիտորը պետք է հաղորդակցվի այն անձանց հետ, ովքեր հայտնաբերել են այն դեպքերը կամ հանգամանքները, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Ղեկավարման համար պատասխանատու անձանց հետ հաղորդակցությունը պետք է ներառի հետևյալը.
- (ա) դեպքերը կամ հանգամանքները պարունակում են արդյոք էական անորոշություն,
 - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս և ներկայացնելիս արդյոք տեղին է կիրառել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը, և
 - (գ) ֆինանսական հաշվետվություններում համապատասխան բացահայտումների կատարման տեղին լինելը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման նշանակալի ուշացումը

24. Եթե ղեկավարությունը կամ կառավարման համար պատասխանատու անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո զգալիորեն ուշացում են դրանց հաստատումը, աուդիտորը պետք է հարցում կատարի ուշացման պատճառների մասին: Եթե աուդիտորը վստահ է, որ ուշացումը կապված է կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությանն առնչվող դեպքերի կամ հանգամանքների հետ, աուդիտորը պետք է իրականացնի անհրաժեշտ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր, ինչպես նկարագրված է 16-րդ պարագրաֆում, ինչպես նաև պետք է հաշվի առնի էական անորոշության առկայության ազդեցությունը աուդիտորական կարծիքի վրա, ինչպես նկարագրված է 17-րդ պարագրաֆում:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը (հղում՝ պար. 2)

Հանրային ոլորտի կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

- Ա1. Ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը տեղին է նաև հանրային հատվածի կազմակերպությունների համար: Օրինակ, հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտ (ՀՀՀՀՄՍ) 1-ը ուշադրություն է դարձնում հանրային հատվածի կազմակերպությունների անընդհատ գործելու կարողության հարցերին:⁸ Կազմակերպության անընդհատ գործելու հետ կապված ռիսկերը կարող են առաջանալ, բայց չսահմանափակվել այնպիսի իրավիճակներում, որտեղ հանրային հատվածի կազմակերպությունները հանդիսանում են շահույթ հետապնդող, որտեղ պետական աջակցությունը կարող է կրճատվել կամ դադարեցվել, կամ սեփականաշնորհման դեպքում: Հանրային հատվածի կազմակերպության անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ հարուցող դեպքերը կամ հանգամանքները կարող են ներառել իրավիճակներ, երբ հանրային հատվածի

⁷ <<Հաղորդակցությունը կառավարման համար պատասխանատու անձանց հետ>> ԱՄՍ 260, 13-րդ պարբերություն

⁸ ՀՀՀՀՄՍ 1, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացում>>, 2009 թվականի հունվարի 1-ի դրությամբ, կետեր 38-41

կազմակերպությունն անընդհատ գործելու համար չունի ֆինանսավորում կամ երբ ընդունվել է քաղաքական որոշում, որն ազդում է հանրային հատվածի կազմակերպության կողմից մատուցվող ծառայությունների վրա:

Ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը և կապակցված գործողությունները

Դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ (հղում՝ պար. 10)

Ա2. Հետևյալները դեպքերի կամ հանգամանքների օրինակներ են, որոնք առանձին վերցված կամ ընդհանուր, կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ: Ցանկը սպառնիչ չէ, ոչ էլ այդ հանգամանքներից մեկի կամ մի քանիսի առկայությունը նշանակում է, որ գոյություն ունեն էական անորոշություններ:

Ֆինանսական

- գուտ պարտավորությունների կամ գուտ ընթացիկ պարտավորությունների վիճակը,
- ժամկետային փոխառությունները, որոնց մարման ժամկետը մոտենում է, և վճարելու կամ դրանց ժամկետը երկարաձգելու իրական հնարավորություններ չկան, կամ երկարաժամկետ ակտիվները ֆինանսավորելու համար կարճաժամկետ փոխառություններին հիմնվելը,
- կրեդիտորների կողմից ֆինանսական աջակցության դադարեցման հայտանիշներ,
- անցյալ կամ ապագա ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված բացասական գործառնական դրամական հոսքեր,
- անբարենպաստ հիմնական ֆինանսական գործակիցները,
- գործառնական զգալի վնասները կամ դրամական հոսքեր առաջացնող ակտիվների արժեքի նշանակալի անկումը,
- շահաբաժինների գծով պարտավորությունները կամ դրանց վճարման դադարեցումը,
- սահմանված ժամկետներում կրեդիտորներին վճարելու անկարողությունը,
- մատակարարների հետ գործարքների անկանխիկ հիմունքներից անցումը կանխիկի,
- նոր կարևոր ապրանքատեսակների մշակման կամ այլ էական ներդրումների համար ֆինանսավորում ձեռք բերելու անկարողությունը,

Գործառնական

- կազմակերպության ղեկավարության մտադրությունները օտարել կազմակերպությունը կամ դադարեցնել նրա գործունեությունը,
- կազմակերպության առանցքային ղեկավարության աշխատանքից ազատվելը առանց փոխարինման,
- հիմնական շուկաների, առաջնային գնորդների, վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ հիմնական մատակարարի կորուստը,
- աշխատուժի հետ կապված դժվարությունները,
- կարևոր մատակարարումների պակասությունը,
- առավել հաջողակ մրցակիցների հայտնվելը:

Այլ

- օրենսդրական պահանջներին անհամապատասխանությունը,
- ընթացքի մեջ գտնվող դատական գործընթացներն ընդդեմ կազմակերպության, երբ հայցի բավարարման դեպքում կարող են կայացվել դատավճիռներ, որոնց կատարումը կազմակերպության համար քիչ հավանական է,
- օրենքի կամ կանոնադրության մեջ կատարված կամ պետական քաղաքականության փոփոխությունները, որոնք սպասվում է, որ բացասաբար կազդեն կազմակերպության վրա,
- չապահովագրված կամ ոչ լրիվ ապահովագրված աղետները, երբ դրանք տեղի են ունենում:

Այսպիսի դեպքերի կամ հանգամանքների 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: Նման կերպով կարող է մեղմացվել հիմնական մատակարարի կորուստը մատակարարման համապատասխան այլընտրանքային աղբյուրների առկայությամբ:

- Ա3. Պարագրաֆ 10-ով պահանջվող ռիսկի գնահատման ընթացակարգերը օգնում են աուդիտորին որոշելու, թե հնարավոր է արդյոք ղեկավարության օգտագործած կազմակերպության անընդհատության ենթադրությունը կարևոր հարց լինի և դրա ազդեցությունը աուդիտի պլանավորման վրա: Նշված ընթացակարգերը նաև հնարավորություն են տալիս պարբերաբար քննարկումներ ունենալ կազմակերպության ղեկավարության հետ, ներառյալ ղեկավարության ծրագրերի քննարկումը և կազմակերպության անընդհատության հետ կապված ցանկացած հարցերի լուծումը:

Առավել փոքր կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ

- Ա4. Կազմակերպության չափսը կարող է ազդել անբարենպաստ պայմաններին դիմակայելու նրա ունակության վրա: Փոքր կազմակերպությունները կարող են ունակ լինել արագորեն արձագանքելու բարենպաստ պայմաններին, սակայն գործողություններին դիմակայելու տնտեսական պաշարների անբավարարություն ունենալ:
- Ա5. Փոքր կազմակերպությունների համար նշանակալի հայտանիշները ներառում են ռիսկը, որ բանկը կամ այլ վարկատուներ կարող են դադարեցնել կազմակերպության ֆինանսավորումը, ինչպես նաև հիմնական մատակարարի, հիմնական գնորդի, առանցքային աշխատակիցների, կամ վստահագրի (ֆրանչայզինգի), լիցենզիայի կամ այլ իրավական համաձայնագրերի ներքո գործունեության իրավունքի հնարավոր կորուստը:

Աուդիտի ընթացքում դեպքերի կամ հանգամանքների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների նկատմամբ զգուշություն ցուցաբերելը (հղում՝ պար. 11)

- Ա6. ԱՄՄ 316-ը պահանջում է, որ աուդիտորը վերանայի աուդիտորական ռիսկի գնահատականը և ձևափոխի հետագա պլանավորված աուդիտորական ընթացակարգերը,

այն դեպքում, երբ աուդիտի ընթացքում ձեռք են բերվում լրացուցիչ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ազդում են աուդիտորական ռիսկի գնահատականի վրա:⁹ Եթե դեպքերն ու հանգամանքները, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության վերաբերյալ, հայտնաբերվում են աուդիտորի ռիսկի գնահատականը տալուց հետո, ի լրումն պարագրաֆ 16-ում իրականացվող ընթացակարգերի, աուդիտորի ռիսկի գնահատման էական սխալ ցուցումները կարող են վերանայման կարիք ունենալ: Այսպիսի դեպքերի և հանգամանքների առկայությունը կարող է ազդել նաև աուդիտորի հետագա գործողությունների բնույթի, տևողության և քանակի վրա՝ կախված գնահատված ռիսկերից: ԱՄՍ 310¹⁰-ը այդ հարցի վերաբերյալ սահմանում է պահանջներ և տրամադրում ուղեցույցներ:

Ղեկավարության գնահատականի գնահատումը

Ղեկավարության գնահատումը, հիմնավորող վերլուծություններ և աուդիտորի գնահատականը (հղում՝ պար. 12)

- Ա7. Կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատումը ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառման վերաբերյալ աուդիտորի դատողությունների առանցքային մասն է:
- Ա8. Աուդիտորի պատասխանատվության մեջ չի մտնում վերլուծությունների կատարումը, որոնք պետք է կատարվեն ղեկավարության կողմից: Այնուամենայնիվ, որոշ դեպքերում, ղեկավարության կողմից իր գնահատումը հաստատելու համար մանրամասն վերլուծություններ չկատարելը, չեն կարող խոչընդոտել աուդիտորի կողմից եզրակացության տրամադրմանը և արդյոք ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառությունը տեղին է: Օրինակ, երբ առկա է շահութաբեր գործարքների պատմություն և ֆինանսական ռեսուրսների հասանելիություն, ղեկավարությունն իր գնահատումը կարող է կատարել առանց մանրամասն վերլուծությունների: Տվյալ դեպքում ղեկավարության գնահատման համապատասխանության վերաբերյալ աուդիտորի գնահատականը կարող է պատրաստվել առանց գնահատման գործընթացների վերաբերյալ իրականացված մանրամասն վերլուծության, եթե աուդիտորի կողմից իրականացված այլ աուդիտորական ընթացակարգերը բավարար են աուդիտորին հնարավորություն են տալու՝ եզրակացնել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման ժամանակ ղեկավարության կողմից կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը տվյալ հանգամանքներում տեղին է:
- Ա9. Այլ հանգամանքներում կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության գնահատման մասին կարծիքի տրամադրումը, ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 12-ով, կարող է ներառել այն գործընթացների և ենթադրության գնահատումը, որոնց հետևել է ղեկավարությունը՝ իր գնահատումը կատարելիս, հետագա գործընթացների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը և արդյոք ղեկավարության ծրագրերը իրատեսական են տվյալ հանգամանքներում:

⁹ ԱՄՍ 315, կետ 31.

¹⁰ ԱՄՍ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>

Ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածը (հղում՝ պար. 13)

Ա.10. Ֆինանսական հաշվետվողականության շատ հիմունքներ ղեկավարությունից պահանջում են մանրամասն գնահատական սահմանել այն ժամանակաշրջանների համար, որոնց համար ղեկավարությունը հաշվի է առնում հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը:¹¹

Առավել փոքր կազմակերպություններին վերաբերող առանձնահատուկ նկատառումներ (հղում՝ պար. 12-13)

Ա.11. Շատ դեպքերում առավել փոքր կազմակերպությունների ղեկավարությունը կարող է կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ չունենալ մանրամասն գնահատական, բայց, փոխարենը, հիմնվի իր գործի քաջատեղյակության և սպասվելիք ապագա հեռանկարների վրա: Այնուամենայնիվ, սույն ԱՄՄ-ի պահանջներին համապատասխան, աուդիտորին անհրաժեշտ է գնահատել կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ղեկավարության կողմից տրված գնահատականը: Առավել փոքր կազմակերպությունների համար կարող է տեղին լինել միջին և երկարաժամկետ ֆինանսավորման հարցը կազմակերպության ղեկավարության հետ քննարկելը, պայմանով, որ ղեկավարության հետ տարաձայնությունները կլուծվեն բավականաչափ փաստաթղթային ապացույցներով և չկա անհամապատասխանություն կազմակերպության և աուդիտորի պատկերացումներում: Հետևաբար պարագրաֆ 13-ով աուդիտորից պահանջվող ընթացակարգերը, այն է՝ ղեկավարությունից պահանջել տրամադրելու իր գնահատականը, օրինակ, կարող է բավարարվել քննարկումներով, անհրաժեշտ փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ և ստուգմամբ, օրինակ՝ ապագա մատակարարումների պատվերների խմբաքանակի գնահատականը՝ կապված դրանց իրականացման կամ այլ հիմնավորումների հետ:

Ա.12. Առավել փոքր կազմակերպությունների գործունեության անընդհատության համար հաճախ կարևոր է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից շարունակական աջակցությունը: Երբ փոքր կազմակերպությունը հիմնականում ֆինանսավորվում է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից տրված վարկերի միջոցով, կարևոր է, որ այդ միջոցները չընդհատվեն: Օրինակ, ֆինանսական դժվարությունների դեպքում փոքր կազմակերպությունների գործունեության շարունակականությունը կարող է կախված լինել սեփականատեր-ղեկավարի կողմից կազմակերպությանը տրամադրվող վարկերի ստորադասումը բանկի կամ այլ վարկատուների օգտին, կամ սեփականատեր-ղեկավարը իր անձնական ակտիվներով որպես գրավ ապահովում է կազմակերպությանը տրամադրվող վարկը: Նման հանգամանքներում աուդիտորը պետք է անհրաժեշտ փաստաթղթային ապացույցներ ձեռք բերի սեփականատեր-ղեկավարի վարկի կամ գրավի կախվածության վերաբերյալ: Երբ կազմակերպությունը կախված է սեփականատեր-ղեկավարի կողմից լրացուցիչ աջակցությունից, աուդիտորը կարող է գնահատել սեփականատեր-ղեկավարի աջակցության դեպքում պարտավորությունը կատարելու կարողությունը: Ի լրումն, աուդիտորը կարող է պահանջել նմանատիպ աջակցության և սեփականատեր-ղեկավարի մտադրությունների կամ պատկերացումների հետ կապված ժամկետների ու պայմանների գրավոր հաստատումը:

¹¹ Օրինակ, ՀՀՄՄ 1-ը այն սահմանում է որպես ժամանակաշրջան, որը պետք է ընդգրկի հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո ոչ պակաս, քան տասներկուամսյա ժամանակաշրջան:

Ղեկավարության գնահատման ժամանակաշրջանից տարբերվող ժամանակահատվածը
(հղում՝ պար. 15)

Ա.13. Ինչպես պահանջվում է պարագրաֆ 11-ով, աուդիտորը պետք է զգուշություն ցուցաբերի պլանավորված կամ այլ դեպքերի ի հայտ գալու հավանականության կամ հանգամանքների հանդեպ, որոնք կարող են տեղի ունենալ ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածից տարբեր ժամանակահատվածում և որոնք օգտագործվել են ղեկավարության կողմից՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ ենթադրություններ կատարելիս: Քանի որ, դեպքերի կամ հանգամանքների արդյունքների հետ կապված անորոշության աստիճանը զգալիորեն ավելացնում է ապագայում դեպքի կամ հանգամանքի կամ արդյունքի տեղի ունենալու հավանականությունը, ապագայում սպասվող դեպքերն ու հանգամանքները հաշվի առնելիս գործունեության անընդհատության հարցերի հետ կապված հայտանիշները պետք է էական լինեն՝ նախքան աուդիտորի կողմից հետագա քայլերի ձեռնարկումը: Երբ այսպիսի դեպքերն ու հանգամանքները բացահայտված են, աուդիտորը կարող է ղեկավարությունից պահանջել գնահատել պոտենցիալ դեպքի կամ հանգամանքի կարևորությունը կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ իր գնահատման վրա: Նման հանգամանքներում կիրառվում են պարագրաֆ 16-ի ընթացակարգերը:

Ա.14. Ղեկավարությունից կատարված հարցումներից բացի աուդիտորը պատասխանատվություն չի կրում իրականացնելու այլ լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր՝ ղեկավարության կողմից սահմանված ժամանակահատվածից տարբերվող ժամանակաշրջանում դեպքեր կամ հանգամանքներ հայտնաբերելու համար, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության գործունեության անընդհատության վերաբերյալ, որոնք ինչպես սահմանված է պարագրաֆ 13-ում, պետք է լինեն ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման ամսաթվից հետո տասներկու ամսվա ընթացքում:

Լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերը՝ դեպքերի կամ պայմանների հայտնաբերման դեպքում (հղում՝ պար. 16)

Ա.15. Պարագրաֆ 16-ի պահանջներին վերաբերվող աուդիտորական ընթացակարգերը ներառում են հետևյալները՝

- կազմակերպության ղեկավարության հետ դրամական միջոցների հոսքերի, շահույթի կամ այլ կարևոր կանխատեսումների վերլուծություն և քննարկում,
- կազմակերպության վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվությունների վերլուծություն և քննարկում,
- պարտատոմսերի և վարկային համաձայնագրերի պայմանների ուսումնասիրում, ինչպես նաև որևէ պայմանի խախտումն արձանագրող փաստի որոշումը,
- բաժնետերերի ընդհանուր ժողովի, կառավարման համար վերջնական պատասխանատվություն կրող անձանց և այլ կարևոր հանձնաժողովների անցկացրած նիստերի արձանագրությունների ընթերցում՝ ֆինանսական դժվարությունները պարզելու նպատակով,
- դատական գործընթացների և հայցերի, դրանց արդյունքների վերաբերյալ ղեկավարության կողմից ընդունված դիրքորոշման, դրանց ֆինանսական

հետևանքների գնահատականի վերաբերյալ հարցումների ուղղումը կազմակերպության փաստաբանին,

- կապակցված և երրորդ կողմերի հետ ֆինանսական օգնություն տրամադրելու կամ տրամադրումը շարունակելու վերաբերյալ համաձայնագրերի առկայության, օրինականության և իրագործելիության հաստատում, ինչպես նաև այդպիսի կողմերից լրացուցիչ ֆինանսավորում ստանալու հնարավորությունների գնահատում,
- պատվիրատուի չկատարված պատվերների վերաբերյալ կազմակերպության վիճակի գնահատում,
- աուդիտորական ընթացակարգերի իրականացում կապված այն հայտնաբերված հետագա դեպքերի հետ, որոնք կամ մեղմացնում, կամ այլ կերպ ազդեցություն են գործում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վրա,
- փոխառու միջոցների առկայության, ժամկետների և բավարարվածության գնահատում,
- կանոնակարգող գործողությունների վերաբերյալ հաշվետվությունների ձեռք բերում և ուսումնասիրում,
- պլանավորված որևէ ակտիվի օտարման համար համարժեք աջակցության որոշում:

Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը (հղում՝ պար. 16(բ))

Ա.16. Հետագա գործողությունների վերաբերյալ ղեկավարության ծրագրերի գնահատումը կարող է ներառել կազմակերպության ղեկավարության հետ հետագա գործողությունների վերաբերյալ նրանց ծրագրերի ուսումնասիրությունն և քննարկումը, օրինակ, ակտիվներն իրացնելու, փոխառություններ ստանալու կամ առկա պարտքը վերականգնվողով, ծախսումները նվազեցնելու կամ հետաձգելու, կապիտալը մեծացնելու ծրագրերը:

Ղեկավարության գնահատման ժամանակահատվածը (հղում՝ պար. 16(գ))

Ա.17. Ի լրումն պարագրաֆ 16-ի <<գ>> կետով պահանջվող ընթացակարգերի, աուդիտորը կարող է համեմատել՝

- նախորդ ժամանակաշրջաններում ակնկալվող տվյալները փաստացի արդյունքների հետ, և
- ընթացիկ ժամանակաշրջանում ակնկալվող տվյալները տվյալ պահի դրությամբ ստացված արդյունքների հետ:

Ա.18. Երբ ղեկավարության ենթադրությունները ներառում են երրորդ կողմերից վարկերի կամ այլ միջոցով շարունակական աջակցություն, լրացուցիչ ֆինանսավորում կամ երաշխիքներ տալու պարտավորություն, և այսպիսի աջակցությունները կարևոր են կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողությունը պահպանելու համար, աուդիտորը կարող է այդ երրորդ կողմերից պահանջել գրավոր հաստատում (ներառյալ ժամկետները և պայմանները) և ձեռք բերի ապացույցներ՝ այդ աջակցությունը տրամադրելու նանց կարողության վերաբերյալ:

Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացություն (հղում՝ պար. 17)

Ա19. <<Էական անորոշություններ>> արտահայտությունն օգտագործված է ՀՀՄՍ 1-ում՝ այն դեպքերին կամ հանգամանքներին վերաբերող անորոշությունները քննարկելիս, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ, այդ անորոշությունները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Ֆինանսական հաշվետվողականության այլ հիմունքներում <<Էական անորոշություններ>> արտահայտությունն օգտագործված է համանման հանգամանքներում:

Էական անորոշության առկայության պայմաններում կազմակերպության անընդհատ գործելու ենթադրության կիրառումը

Էական անորոշությունների բացահայտման համապատասխանությունը (հղում՝ պար. 18)

Ա20. Ֆինանսական հաշվետվություններում կատարված բացահայտումների համապատասխանության ուսումնասիրումը կարող է ներառել այն հարցի դիտարկումը, թե արդյոք այդ տեղեկատվությունը ընթերցողների ուշադրությանը մանրամասնորեն է ներկայացնում այն ենթադրությունները, որ կազմակերպությունն իր կանոնավոր գործունեության ընթացքում կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու պարտավորությունները:

Աուդիտորական եզրակացությունը, երբ էական անորոշությունների բացահայտումը համապատասխան է (հղում՝ պար. 19)

Ա21. Ստորև ներկայացվածը <<Լուսաբանող մաս>> պարբերության օրինակ է, երբ աուդիտորը բավարարված է՝ կապված ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրություններում բացահայտման համապատասխանության հետ՝

Լուսաբանող մաս

Առանց վերապահումներով դրական կարծիք արտահայտելու, մեր ուշադրությունը գրավեց ֆինանսական հաշվետվություններին կից X ծանոթագրությունը: Կազմակերպությունը 20X1 թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտվող հաշվետու տարվա ընթացքում կրել է ZZZ դրամի գուտ վնաս, և այդ օրվա դրությամբ Կազմակերպության ընթացիկ պարտավորությունները գերազանցում են նրա ընդհանուր ակտիվները YYY դրամով: Այդ գործոնների, ինչպես նաև X ծանոթագրությունում բերված այլ հարցերի առկայությունը էական անորոշություններ է առաջացնում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ:

Ա22. Այն իրավիճակներում, որոնք ներառում են բազմաթիվ էական անորոշություններ և որոնք էական են ֆինանսական հաշվետվությունների համար՝ որպես մեկ ամբողջության, աուդիտորը ծայրահեղ հազվադեպ դեպքերում կարող է անհրաժեշտ համարել *Լուսաբանող մաս* պարբերություն ավելացնելու փոխարեն հրաժարվել կարծիք արտահայտելուց:

Աուդիտորական եզրակացությունը, երբ էական անորոշությունների բացահայտումը անհամապատասխան է (հղում՝ պար. 20)

Ա23. Ստորև ներկայացված են պարբերություններ, երբ արտահայտվում է վերապահումներով դրական կարծիք՝

Հիմք վերապահումներով դրական կարծիքի համար

Կազմակերպության ֆինանսավորման պայմանագրերի ժամկետն ավարտվում է և չմարված գումարները ենթակա են վճարման 20X1 մարտի 19-ին: Կազմակերպությունն ի վիճակի չի եղել վերաձևակերպելու բանկային փոխառության պայմանագրերը կամ ստանալ փոխարինող ֆինանսավորում: Նման դեպքում էական անորոշություններ են առաջանում, որը կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ է հարուցում կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ և հետևաբար, կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու իր պարտավորությունները կանոնավոր գործունեության ընթացքում: Ֆինանսական հաշվետվությունները (և դրանց կից ծանոթագրությունները) չեն բացահայտում այդ փաստը:

Վերապահումներով դրական կարծիք

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Հիմք վերապահումներով դրական կարծիքի համար* պարբերությունում նշված տեղեկատվության բացակայության, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը) կազմակերպության ֆինանսական վիճակն՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X0թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ...

Ա.24. Ստորև ներկայացված են պարբերություններ, երբ արտահայտվում է բացասական կարծիք՝

Հիմք բացասական կարծիքի համար

Կազմակերպության ֆինանսավորման պայմանագրերի ժամկետն ավարտվել է և չմարված գումարները ենթակա էին վճարման 20X0 դեկտեմբերի 31-ին: Կազմակերպությունն ի վիճակի չի եղել վերաձևակերպելու բանկային փոխառության պայմանագրերը կամ ստանալ այլընտրանքային ֆինանսավորում և ստեղծված պայմաններում հայտարարություն է տալիս անվճարունակության մասին: Նման դեպքերը էական անորոշություններ են առաջացնում, որը կազմակերպության՝ անընդհատության հիմունքով շարունակելու կարողության վերաբերյալ նշանակալի կասկածներ է հարուցում և հետևաբար, կազմակերպությունը կարող է ի վիճակի չլինել իրացնելու իր ակտիվները և մարելու իր պարտավորությունները կանոնավոր գործունեության ընթացքում: Ֆինանսական հաշվետվությունները (և դրանց կից ծանոթագրությունները) չեն բացահայտում այդ փաստը:

Բացասական կարծիք

Մեր կարծիքով, *Հիմք բացասական կարծիքի համար* պարբերությունում հիշատակված տեղեկատվության բացակայության պատճառով, ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը) կազմակերպության ֆինանսական

վիճակն՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X0թ., ինչպես նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն ...

Կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրության կիրառման տեղին չլինելը (հղում՝ պար. 21)

Ա25. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են անընդհատության հիմունքով, սակայն ըստ աուդիտորի դատողությունների՝ ֆինանսական հաշվետվություններում կազմակերպության կիրառած անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ, պարագրաֆ 21-ը աուդիտորից պահանջում է արտահայտել բացասական կարծիք, ուշադրություն դարձնելով՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են բացահայտումներ կազմակերպության կիրառած անընդհատության ենթադրության տեղին չլինելու վերաբերյալ:

Ա26. Եթե տվյալ հանգամանքներում անընդհատության ենթադրությունը տեղին չէ և կազմակերպության ղեկավարությունը պարտավոր է, կամ ընտրում է ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստել, ապա ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այլընտրանքային հիմունքով (օրինակ՝ օտարման հիմունքով): Աուդիտորը կարող է իրականացնել այդ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը, պայմանով, եթե նա սահմանում է, որ այլընտրանքային հիմունքը տվյալ պայմաններում կիրառելի է ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքներով: Աուդիտորն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարող է կարծիք չձևավորել այն դեպքում, եթե դրանցում կա համապատասխան բացահայտում, սակայն կարող է անհրաժեշտ համարել աուդիտորական եզրակացությունում ներառել <<Լուսաբանող մաս>> պարբերություն՝ օգտագործողների ուշադրությանը ներկայացնելու այլընտրանքային հիմունքը և դրա կիրառման պատճառը:

Ղեկավարության կողմից իր գնահատականը կատարելու կամ գնահատումը ընդլայնելու ցանկության բացակայությունը (հղում՝ պար. 22)

Ա27. Կոնկրետ հանգամանքներում աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ համարել ղեկավարությունից պահանջելու կատարել կամ ընդլայնել իրենց գնահատականը: Եթե ղեկավարությունը պատրաստակամ չէ դա անելու, ապա աուդիտորական եզրակացությունում կարող է տեղ գտնել վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք, քանի որ աուդիտորը կարող է հնարավորություն չունենալ ձեռք բերելու ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառվող կազմակերպության գործունեության անընդհատության ենթադրությունը հաստատող բավականաչափ և համապատասխան ապացույցներ, ինչպես օրինակ ղեկավարության գործողությունների ծրագրերի առկայության կամ այլ մեղմացուցիչ գործոնների վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցներ: