

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 705

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԷԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՈՒՄ  
ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՓՈԽՈՒՄ

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

**Ներածություն**

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Կարծիքի ձևափոխման տեսակներ.....	2
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	3

<b>Նպատակները</b> .....	4
-------------------------	---

<b>Սահմանումներ</b> .....	5
---------------------------	---

**Պահանջները**

Հանգամանքներ, երբ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է..	6
Աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը.....	7 - 15
Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է.....	16-27
Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.....	28

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ.....	Ա1
Էական խեղաթյուրումների բնույթը.....	Ա2-Ա7
Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը.....	Ա8-Ա12
Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները.....	Ա13-Ա15
Բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ.....	Ա16
Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է.....	Ա17-Ա24
Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ.....	Ա25
Հավելված: Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ	

<<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 705-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## **Ներածություն**

### **Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները**

1. Մույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը՝ տրամադրելու համապատասխան եզրակացություն այն հանգամանքներում, երբ ԱՄՍ 700-ի<sup>38</sup> համաձայն կարծիքի ձևավորման ժամանակ աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է:

### **Կարծիքի ձևափոխման տեսակներ**

2. Մույն ԱՄՍ-ն տալիս է կարծիքի ձևափոխման երեք տեսակներ, որոնք են՝ ձևափոխված կարծիք, բացասական կարծիք և կարծիքից հրաժարում: Որոշումը, թե կարծիքի ձևափոխման որ տեսակն է տեղին, կախված է՝

<sup>38</sup> ԱՄՍ 700, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>>

- (ա) ձևափոխման հիմք հանդիսացող հարցի բնույթից, այսինքն՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են, կամ համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության պարագայում, էական խեղաթյուրումը հնարավո՞ր է, և
- (բ) աուդիտորի դատողությունից ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հարցերի ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա1):

### **Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը**

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

### **Նպատակները**

4. Աուդիտորի նպատակն է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հստակորեն արտահայտել համապատասխանորեն ձևափոխված կարծիք, որն անհրաժեշտ է, երբ՝
  - (ա) աուդիտորը, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, և
  - (բ) աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից:

### **Սահմանումներ**

5. Սույն ԱՄՄ-ի առումով հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝
  - (ա) համատարած՝ տերմին, որն օգտագործվում է խեղաթյուրումների համատեքստում՝ նկարագրելու համար խեղաթյուրումների ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, կամ խեղաթյուրումների հնարավոր ազդեցությունները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, եթե կան այդպիսիք, որոնք չեն հայտնաբերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման անկարողության պատճառով: Ֆինանսական հաշվետվությունների համար համատարած են այն ազդեցությունները, որոնք, աուդիտորի դատողությամբ՝
    - (i) չեն սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով, եթե ունեն այդպիսի սահմանափակում, ապա ներկայացնում են կամ կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների զգալի մասը, կամ բացահայտումների առումով կարևոր նշանակություն ունեն օգտվողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների ըմբռնման համար,
  - (բ) կարծիքի ձևափոխում՝ ձևափոխված կարծիք, բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում:

### **Պահանջները**

## **Հանգամանքներ, երբ աուդիտորական կարծիքի ձևափոխումը անհրաժեշտ է**

6. Աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտած կարծիքը, եթե՝
  - (ա) եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ չեն էական խեղաթյուրումից, կամ (հղում՝ պար. Ա2-Ա7),
  - (բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու համար, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, ամբողջականորեն վերցրած, զերծ են էական խեղաթյուրումից (հղում՝ պար. Ա8-Ա12):

## **Աուդիտորական կարծիքի ձևափոխման տեսակի որոշումը**

### *Ձևափոխված կարծիք*

7. Աուդիտորը պետք է արտահայտի ձևափոխված կարծիք, երբ՝
  - (ա) եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները՝ առանձին վերցրած կամ միասին, էական են, սակայն համատարած չեն ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ, կամ
  - (բ) ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, սակայն եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված սխալների հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական, սակայն ոչ համատարած:

### *Բացասական կարծիք*

8. Աուդիտորը պետք է արտահայտի բացասական կարծիք, երբ եզրակացնում է՝ հիմնվելով ձեռք բերված բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցների վրա, որ խեղաթյուրումները, առանձին վերցրած կամ միասին, էական են և համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների մեջ:

### *Կարծիքից հրաժարում*

9. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, երբ ի վիճակի չէ կարծիքի հիմնավորման համար ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, և եզրակացնում է, որ չհայտնաբերված սխալների հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա կարող է լինել էական և համատարած:
10. Աուդիտորը պետք է հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց բազմաթիվ անորոշություններ պարունակող բացառիկ հանգամանքներում, երբ, չնայած որ աուդիտորը յուրաքանչյուր անորոշության համար ձեռք է բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, հնարավոր չէ կարծիք կազմել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ելնելով անորոշությունների հավանական փոխկա-

պակցվածությունից, և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրանց հնարավոր հանրագումարային ազդեցությունից:

*Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները*

11. Երբ առաջադրանքի ստանձնումից հետո աուդիտորը տեղեկանում է, որ ղեկավարությունը սահմանափակում է աուդիտի շրջանակները, ինչը կարող է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ձևափոխված կարծիքի արտահայտման կամ կարծիքից հրաժարվելու անհրաժեշտություն առաջացնել, ապա պետք է պահանջի ղեկավարությանից վերացնել սահմանափակումը:
12. Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է վերացնել պարագրաֆ 11-ում նկարագրված սահմանափակումը, աուդիտորը պետք է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տեղեկացնի տվյալ սահմանափակման վերաբերյալ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ կառավարման օղակներում գտնվող բոլոր անձինք ներգրավված են կազմակերպության ղեկավարման մեջ,<sup>39</sup> և որոշել՝ թե արդյո՞ք հնարավոր է իրականացնել այլընտրանքային ընթացակարգեր՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու նպատակով:
13. Եթե աուդիտորը ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա պետք է որոշի հետևանքը հետևյալ ձևով՝
  - (ա) եթե աուդիտորը հանգում է այն եզրակացության, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չբացահայտված խեղաթյուրումների հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական, բայց ոչ համատարած, ապա պետք է արտահայտի ձևափոխված կարծիք, կամ
  - (բ) եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չբացահայտված խեղաթյուրումների հնարավոր հետևանքը կարող է լինել էական և համատարած, որի դեպքում ձևափոխված կարծիք արտահայտելը կարող է լինել թերի՝ իրավիճակի ողջ լրջությունը հաղորդելու տեսանկյունից, ապա աուդիտորը պետք է՝
    - (i) կասեցնի աուդիտը, եթե դա կիրառելի է և հնարավոր կիրառվող իրավական ու կարգավորող միջավայրի պայմաններում, կամ (հղում՝ պար. Ա13-Ա14),
    - (ii) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հրաժարվի կարծիք արտահայտել, եթե մինչև աուդիտորական եզրակացության հրատարակումը աուդիտի կասեցումը կիրառելի կամ հնարավոր չէ:
14. Եթե աուդիտորը կասեցնում է աուդիտը, ինչպես նկարագրված է պարագրաֆ 13բ-ի i-ում, ապա մինչև կասեցումը նա կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի աուդիտի ընթացքում բացահայտված խեղաթյուրումների վերաբերյալ, որոնք կարող էին առաջացնել աուդիտորական կարծիքի ձևափոխում (հղում՝ պար. Ա15):

*Բացասական կարծիքի կամ կարծիքից հրաժարման վերաբերյալ այլ նկատառումներ*

<sup>39</sup> ԱՄՍ 260, <<Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ>>, պարագրաֆ 13:

15. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ անհրաժեշտ է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, ամբողջականորեն վերցրած, արտահայտել բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, ապա աուդիտորական եզրակացությունը չպետք է միաժամանակ ներառի չձևափոխված կարծիք որևէ առանձին ֆինանսական հաշվետվության կամ ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի հատուկ տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ՝ համաձայն միևնույն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի: Այդ հանգամանքում նման չձևափոխված կարծիքի ներառումը նույն աուդիտորական եզրակացության մեջ<sup>40</sup> կհակասի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի արտահայտած բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը (հղում՝ պար. Ա16):

## **Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է**

### *Կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆ*

16. Եթե աուդիտորը ձևափոխում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքը, ապա պարտավոր է աուդիտորական եզրակացությունում ներառել կարծիքի ձևափոխմանը հանգեցնող հարցերը նկարագրող պարագրաֆ, ի լրումն ԱՄՍ 700-ով պահանջվող որոշակի տարրերի: Աուդիտորը պետք է աուդիտորական եզրակացությունում այդ պարագրաֆը տեղադրի անմիջապես աուդիտորական կարծիքի պարագրաֆից առաջ և օգտագործի համապատասխան վերնագիր՝ «Ձևափոխված կարծիքի հիմքեր», «Բացասական կարծիքի հիմքեր» կամ «Կարծիքից հրաժարման հիմքեր» (հղում՝ պար. Ա17):
17. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի գումարների (ներառյալ քանակական բացահայտումները), աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում պետք է ներառի խեղաթյուրման նկարագրությունը և ֆինանսական ազդեցությունների գումարային հետևանքը, բացառությամբ եթե դա անհնարին չէ: Եթե հնարավոր չէ որոշել ֆինանսական ազդեցությունների գումարային հետևանքը, աուդիտորը պետք է դա նշի կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում (հղում՝ պար. Ա18):
18. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում, որը վերաբերում է ոչ գումարային բացահայտումներին, ապա աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման հիմքերի պարագրաֆում պետք է ներառի պարզաբանում, թե ինչ կերպ են խեղաթյուրված բացահայտումները:
19. Եթե առկա է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում բացահայտում պահանջող տեղեկատվության չներկայացման պատճառով, ապա աուդիտորը պետք է՝

<sup>40</sup> ԱՄՍ 805-ը, «Հատուկ նկատառումներ - առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ», վերաբերում է այն հանգամանքներին, երբ աուդիտորը ստանձնել է առաջադրանք արտահայտելու առանձին կարծիք ֆինանսական հաշվետվության մեկ կամ մի քանի որոշակի տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների վերաբերյալ:

- (ա) տեղեկացնի կառավարման օղակներում գտնվող անձանց չբացահայտման վերաբերյալ,
  - (բ) նկարագրի բաց թողնված տեղեկատվության բնույթը կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում, և
  - (գ) բացառությամբ այն դեպքի երբ արգելված է իրավական ու կարգավորող միջավայրով, ներառի բաց թողնված տեղեկատվությունը, եթե դա հնարավոր է և իր կողմից ձեռք են բերվել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ բաց թողնված տեղեկատվության վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա19):
20. Եթե ձևափոխումը բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանք է, ապա աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում պետք է ներառի այդ անկարողության պատճառները:
21. Նույնիսկ եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտում է բացասական կարծիք կամ կարծիքից հրաժարում, պարտավոր է կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում ներկայացնել կարծիքի ձևափոխմանը հանգեցնող այլ հանգամանքների նկարագրությունը և նրանց ազդեցությունը, որոնց ինքը տեղյակ է (հղում՝ պար. Ա20):

#### *Կարծիքի պարագրաֆ*

22. Եթե աուդիտորը ձևափոխում է աուդիտորական եզրակացությունը, ապա պետք է օգտագործի համապատասխան վերնագիր՝ «Ձևափոխված կարծիք», «Բացասական կարծիք» կամ «Կարծիքից հրաժարում» (հղում՝ պար. Ա21, Ա23-24):
23. Եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվություններում առկա էական խեղաթյուրման պատճառով ձևափոխում է իր կարծիքը, ապա աուդիտորը կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ աուդիտորի կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության,
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը)՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է համապատասխանության հիմունքի համաձայն:

Երբ ձևափոխումը առաջանում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա աուդիտորը կարծիքի ձևափոխման համար պետք է օգտագործի համապատասխան արտահայտություն՝ «բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) հնարավոր ազդեցության...»:

24. Եթե աուդիտորը արտահայտում է բացասական կարծիք, ապա կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ, աուդիտորի կարծիքով, *Բացասական կարծիքի հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության կարևորության հետևանքով՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ, չեն տալիս ճշմարիտ և իրական պատկերը)՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն, կամ
  - (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով չեն պատրաստվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, եթե եզրակացությունը տրամադրվում է համապատասխանության հիմունքի համաձայն:
25. Երբ աուդիտորը հրաժարվում է կարծիքից բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա կարծիքի պարագրաֆում պետք է նշի, որ՝
- (ա) կարծիքի հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) ազդեցության կարևորության հետևանքով աուդիտորը չի կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ աուդիտորական կարծիքը հիմանավորելու համար, և համապատասխանաբար,
  - (բ) չի արտահայտում կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ բացասական կարծիք*

26. Եթե աուդիտորը արտահայտում է ձևափոխված կարծիք կամ բացասական կարծիք, ապա պետք է փոփոխի աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը՝ նշելով, որ համոզված է, որ իր կողմից ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան հիմք են հանդիսանում ձևափոխված կարծիքն արտահայտելու համար:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը, երբ աուդիտորը արտահայտում է կարծիքից հրաժարում*

27. Եթե աուդիտորը հրաժարվում է կարծիքից՝ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքով, ապա պետք է փոփոխի աուդիտորական եզրակացության ներածության պարագրաֆը՝ նշելով, որ ինքը հրավիրված էր իրականացնելու ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ: Աուդիտորը պետք է փոփոխի նաև աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությունը և աուդիտի շրջանակի նկարագրությունը՝ նշելով միայն հետևյալը. <<Մենք պատասխանատու ենք մեր կողմից աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտած կարծիքի համար: Մակայն, կարծիքից հրաժարման հիմքերի պարագրաֆում նկարագրված հարցի(երի) պատճառով, մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ աուդիտորական կարծիքը հիմնավորելու համար:>>:

**Հաղորդակցություն կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ**



28. Երբ աուդիտորը ակնկալում է աուդիտորական եզրակացությունում ձևափոխել կարծիքը, ապա աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պետք է տեղեկացնի կարծիքի ձևափոխում առաջացնող հանգամանքների և ձևափոխման ակնկալվող տեքստի վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա25):

\*\*\*

## Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

### Ձևափոխված կարծիքի տեսակներ (հղում՝ պար. 2)

Ա1. Ներքոհիշյալ աղյուսակը ներկայացնում է, թե, կախված աուդիտորի դատողությունից, ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթի և ֆինանսական հաշվետվությունների վրա նրա ազդեցությունների կամ հնարավոր ազդեցությունների համատարած լինելու վերաբերյալ ինչպիսի՞ կարծիքի արտահայտման տեսակ է ընտրվում.

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

### Էական խեղաթյուրումների բնույթը (հղում՝ պար. 6ա)

Ա2. ԱՄՍ 700-ը աուդիտորից պահանջում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիք ձևավորելու համար եզրակացնել, թե արդյո՞ք ձեռք է բերվել ողջամիտ երաշխիք ֆինանսական հաշվետվությունների, ամբողջականորեն վերցրած, էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ:<sup>41</sup> Եզրակացության համար հաշվի է առնվում աուդիտորի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում չճշգրտված սխալների, եթե այդպիսիք կան, ուսումնասիրությունը՝ համաձայն ԱՄՍ 450-ի:<sup>42</sup>

Ա3. ԱՄՍ 450-ը խեղաթյուրումը սահմանում է ներկայացված ֆինանսական հաշվետվության գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման և ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն անհրաժեշտ համապատասխան

<sup>41</sup> ԱՄՍ 700, պարագրաֆ 11:

<sup>42</sup> ԱՄՍ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>, պարագրաֆ 4ա:

գումարի, դասակարգման, ներկայացման կամ բացահայտման տարբերությունը: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ, կախված հետևյալից՝

- (ա) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության համապատասխանությունը,
- (բ) հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը, կամ
- (գ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճությունը և համապատասխանությունը:

*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, կամ
- (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, չեն ներկայացնում գործարքները և դեպքերը այնպես, որպեսզի ապահովի ճշմարիտ ներկայացումը:

Ա5. Ֆինանսական հաշվետվության հիմունքները հաճախ պահանջում են հաշվառել և բացահայտել հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունները: Այն դեպքում, երբ կազմակերպությունը փոխել է հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը, ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումը կարող է առաջանալ, եթե կազմակերպությունը չի պահպանել այդ պահանջները:

*Հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության կիրառումը*

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

- (ա) երբ ղեկավարությունը պատշաճորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվության հիմունքի, ներառյալ այն դեպքը, երբ ղեկավարությունը հետևողականորեն չի կիրառում հաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականությունը տարբեր ժամանակաշրջանների, նմանատիպ գործարքների կամ դեպքերի համար, կամ
- (բ) ֆաշվապահական հաշվառման ընտրված քաղաքականության մեթոդի պատճառով (ինչպես, օրինակ, կիրառության չկանխամտածված սխալը):

*Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճությունը և համապատասխանությունը*

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

- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում բոլոր պահանջվող բացահայտումները՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,
- (բ) ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները չեն ներկայացված համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի, կամ
- (գ) Ֆինանսական հաշվետվությունները չեն տրամադրում բավարար բացահայտումներ ճշմարիտ ներկայացումը ապահովելու համար:

**Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության բնույթը (հղում՝ պար. 6բ)**

Ա8. Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու աուդիտորի անկարողության (որը նաև անվանվում է աուդիտի շրջանակների սահմանափակում) պատճառները կարող են լինել հետևյալները՝

- (ա) կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքները,
- (բ) աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամանակի հետ կապված հանգամանքները, կամ
- (գ) ղեկավարության կողմից սահմանափակումները:

Ա9. Որոշակի ընթացակարգի իրականացմանը անկարողությունը չի հանդիսանում աուդիտի շրջանակների սահմանափակում, եթե աուդիտորը կարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ իրականացնելով այլընտրանքային ընթացակարգեր: Եթե դա հնարավոր չէ, ապա պարագրաֆներ 7բ և 10-ի պահանջները կիրառվում են ըստ համապատասխանության: Ղեկավարության կողմից սահմանափակումները կարող են աուդիտի համար ունենալ այլ հետևանքներ նույնպես, ինչպես օրինակ՝ խարդախության ռիսկի վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման և առաջադրանքի հետագա շարունակման առնչությամբ:

Ա10. Կազմակերպության վերահսկողությունից դուրս հանգամանքների օրինակներ են՝

- կազմակերպության հաշվապահական փաստաթղթերը ոչնչացվել են,
- կարևոր բաղադրիչի հաշվապահական փաստաթղթերը կալանվել են անորոշ ժամկետով պետական մարմինների կողմից:

Ա11. Աուդիտորական աշխատանքների բնույթի կամ ժամանակի հետ կապված հանգամանքների օրինակներ են՝

- կազմակերպությունը պարտավոր է ասոցիացված ընկերությունը հաշվառել բաժնեմասնակցության մեթոդով, սակայն աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ վերջինիս ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ուսումնասիրելու համար՝ արդյո՞ք բաժնեմասնակցության մեթոդը ճիշտ է կիրառվել,
- աուդիտորի առաջադրանքի ստանձնման ժամանակը այնպիսին է, որ աուդիտորը անկարող է դիտարկել պաշարների գույզագրման գործընթացը,
- աուդիտորը որոշում է, որ զուտ համապարփակ ընթացակարգերի կիրառումը բավարար չէ, սակայն կազմակերպության վերահսկողության համակարգը արդյունավետ չէ:

Ա.12. Ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու օրինակներ են՝

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

**Աուդիտորի կողմից առաջադրանքի ստանձնումից հետո ղեկավարության կողմից սահմանափակումների հետևանքով բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հետևանքները** (հղում՝ պար. 13(բ)-14)

Ա.13. Աուդիտի առաջադրանքից հրաժարվելու իրագործելիությունը կարող է կախված լինել ղեկավարության կողմից աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պահին առաջադրանքի ավարտվածության աստիճանից: Եթե աուդիտորը մեծամասամբ ավարտել է աուդիտը, սպա մինչև առաջադրանքից հրաժարվելը աուդիտորը կարող է որոշել հնարավորության սահմաններում ավարտել աուդիտը, արտահայտել կարծիքից հրաժարում և բացատրել աուդիտի շրջանակների սահմանափակումը կարծիքից հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում:

Ա.14. Որոշ հանգամանքներում աուդիտի առաջադրանքից հրաժարումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե աուդիտորը պարտավոր է շարունակել առաջադրանքը՝ համաձայն իրավական ու կարգավորող միջավայրի: Այսպիսի հանգամանք կարող է առաջանալ այն աուդիտորի համար, որը նշանակվել է իրականացնելու աուդիտ հանրային ոլորտի հաստատության համար: Այսպիսի հանգամանք կարող է ստեղծվել նաև այն իրավական ու կարգավորող դաշտում, որտեղ աուդիտորը նշանակվել է իրականացնելու որոշակի ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, կամ նշանակվել է որոշակի ժամանակահատվածով և նրան արգելված է հրաժարվել առաջադրանքից մինչև համապատասխանաբար նշված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի կամ նշված ժամանակահատվածի ավարտը: Աուդիտորը կարող է նաև ուսումնասիրել աուդիտորական եզրակացությունում այլ տեղեկատվության վերաբերյալ պարագրաֆ ներառելու անհրաժեշտությունը:<sup>43</sup>

Ա.15. Երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ աուդիտի շրջանակների սահմանափակման պատճառով աուդիտի առաջադրանքից հրաժարումը անհրաժեշտ է, սպա աուդիտորից կարող է պահանջվել կազմակերպության ղեկավարությանը կամ պետական մարմիններին հաղորդել հրաժարմանը առնչվող հանգամանքները՝ համաձայն մասնագիտական, իրավական ու կարգավորող պահանջների:

**Բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող այլ նկատառումներ** (հղում՝ պար. 15)

Ա.16. Ստորը բերված են եզրակացության հանգամանքների այնպիսի օրինակներ, որոնք չեն հակասում աուդիտորի կողմից արտահայտված բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը՝

<sup>43</sup> ԱՄՄ 706, <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>, պարագրաֆ Ա5:

- որոշակի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիքի արտահայտում և միննույն եզրակացության մեջ նույն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ բացասական կարծիքի արտահայտում՝ համաձայն այլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի,<sup>44</sup>
- ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց հրաժարում, և չձևափոխված կարծիքի արտահայտում ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ (տես ԱՄՍ 510<sup>45</sup>): Այդ դեպքում, աուդիտորը չի հրաժարվում կարծիքի արտահայտումից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ ամբողջականորեն վերցրած:

**Աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ կարծիքը ձևափոխված է (հղում՝ պար. 16-17,19,21)**

Ա.17. Աուդիտորական եզրակացության հետևողականությունը օգնում է խթանելու հասկանալիությունը օգտագործողների համար և բացահայտելու անսովոր հանգամանքները, երբ դրանք ի հայտ են գալիս: Հետևաբար, չնայած որ ձևափոխված կարծիքների տեքստի և ձևափոխման հիմքերի նկարագրման նույնատիպությունը միգուցե հնարավոր չլինի ապահովել, սակայն աուդիտորական եզրակացությունների ձևի ու բովանդակության հետևողականությունը խիստ ցանկալի է:

Ա.18. Աուդիտորական եզրակացությունում, *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում աուդիտորի կողմից նկարագրվող էական խեղաթյուրումների ֆինանսական ազդեցությունների օրինակ է շահութահարկի, մինչև հարկումը շահույթի, գուտ շահույթի և սեփական կապիտալի վրա պաշարների գերագնահատման գումարային ազդեցությունը:

Ա.19. *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում բաց թողնված տեղեկատվության բացահայտումը կարող է հնարավոր չլինել, եթե՝

- (ա) դեկավարությունը չի պատրաստել բացահայտումները, կամ այլ կերպ բացահայտումները մատչելի չեն աուդիտորին, կամ
- (բ) ըստ աուդիտորի դատողության, բացահայտումները չափից ավելի ծավալուն են աուդիտորական եզրակացության համեմատ:

Ա.20. *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում՝ բացասական կարծիքին կամ կարծիքից հրաժարմանը վերաբերող որոշակի հարցի նկարագրությունը, չի արդարացնում այլ բացահայտված հարցերի բացթողումը, որոնք այլ կերպ առաջ կբերեին աուդիտորական եզրակացության ձևափոխման կարիք: Նման դեպքերում նմանատիպ այլ հարցերի բացահայտումը, որոնց աուդիտորը տեղյակ է, կարող է տեղին լինել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողների համար:

***Կարծիքի պարագրաֆ* (հղում՝ պար. 22-23)**

<sup>44</sup> Տես ԱՄՍ 700-ի պարագրաֆ Ա32-ը տվյալ հանգամանքի նկարագրության վերաբերյալ:

<sup>45</sup> ԱՄՍ 510, <<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ - սկզբնական մնացորդներ>>, պարագրաֆ 10:

Ա21. Այս պարագրաֆի վերնագրի ներառումը օգտագործողների համար հստակ է դարձնում այն, որ աուդիտորական եզրակացությունը ձևափոխված է, և մատնանշում է ձևափոխման տեսակը:

Ա22. Երբ աուդիտորը ձևափոխում է կարծիքը, հետևյալ արտահայտությունների օգտագործումը կարծիքի պարագրաֆում կարող է պատշաճ չլինել՝ «վերոնշված բացատրությունների համաձայն» կամ «հաշվի առնելով», որ նրանք բավարար հստակ և ազդեցիկ չեն:

### **Աուդիտորական եզրակացության օրինակ**

Ա23. Հավելվածում ներառված օրինակ 1-ը և օրինակ 2-ը ներկայացնում են էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ համապատասխանաբար ձևափոխված կարծիք և բացասական կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություններ:

Ա24. Հավելվածում ներառված օրինակ 3-ը ներկայացնում է ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ: Հավելվածում ներառված օրինակ 4-ը ներկայացնում է կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ: Հավելվածում ներառված օրինակ 5-ը ներկայացնում է կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ: Վերջին երկու դեպքերից յուրաքանչյուրի պարագայում անկարողության հնարավոր հետևանքները ֆինանսական հաշվետվությունների վրա էական են և համատարած:

### **Հաղորդակցում կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ (հղում՝ պար. 28)**

Ա25. Կառավարման օղակներում գտնվող անձանց աուդիտորական կարծիքի ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող հանգամանքների և ձևափոխման նախատեսվող տեքստի հաղորդումը հնարավորություն է տալիս՝

- (ա) աուդիտորին՝ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց ծանուցելու ակնկալվող ձևափոխման(ումների) և ձևափոխման պատճառների (հանգամանքների) վերաբերյալ,
- (բ) համաձայնության գալ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող խնդրի(իրների)ն առնչվող փաստերի վերաբերյալ, կամ հաստատելու այդ հարցերում ղեկավարության հետ անհամաձայնությունը, և
- (գ) կառավարման մարմնին տալ հնարավորություն, համապատասխան հանգամանքներում, աուդիտորին տրամադրել լրացուցիչ տեղեկատվություն և պարզաբանումներ՝ ակնկալվող ձևափոխում առաջացնող խնդրի (խնդիրների) առնչությամբ:

**Կարծիքի ձևափոխմամբ աուդիտորական եզրակացությունների ցուցադրական օրինակներ**

- Օրինակ 1. Ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն՝ էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ:
- Օրինակ 2. Բացասական կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն՝ էական խեղաթյուրում պարունակող ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ:
- Օրինակ 3. Ձևափոխված կարծիք արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ:
- Օրինակ 4. Կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ:
- Օրինակ 5. Կարծիքից հրաժարում արտահայտող աուդիտորական եզրակացություն, երբ աուդիտորը անկարող է ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ:

**Օրինակ 1.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,<sup>46</sup>
- պաշարները գերազանահատված են: Խեղաթյուրումը համարվում է էական բայց ոչ համատարած ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>47</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա

<sup>46</sup> ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը:>>

<sup>47</sup> Ենթավերնագիրը՝ <<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>>, անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ <<Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ,>> կիրառելի չէ:

Ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարության<sup>48</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններին կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>49</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>50</sup> կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>51</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված

<sup>48</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>49</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

<sup>50</sup> Ծանոթագրություն 12-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:»

<sup>51</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:» Ծանոթագրություն 12-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:»



գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

*Կարծիքի ձևավորման հիմքեր*

Ընկերության պաշարները հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացված են xxx գումարով: Ղեկավարությունը պաշարները չի ներկայացրել ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, այլ միայն ինքնարժեքով, ինչը հանդիսանում է շեղում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների պահանջներից: Ընկերության հաշվապահական տվյալները մատնանշում են, որ եթե ղեկավարությունը պաշարները ներկայացներ ինքնարժեքի և վաճառքի զուտ գնի նվազագույնով, ապա կապահանջվեր պաշարների արժեքը նվազեցնել xxx գումարով՝ հասցնելով այն վաճառքի զուտ գնին: Հետևաբար, վաճառքի ինքնարժեքը կաճեր xxx գումարով, և շահութահարկը, զուտ շահույթը և սեփական կապիտալը կնվազեին համապատասխանաբար xxx, xxx և xxx գումարներով:

*Ձևավորված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևավորման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի հետևանքների, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

**Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**Օրինակ 2.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- մայր կազմակերպության ղեկավարության կողմից Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,

- Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են դուստր ընկերության չհամախմբման պատճառով: Էական խեղաթյուրումը ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ համարվում է համատարած: Ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ազդեցությունը չի որոշվել գործնական անհնարինության պատճառով,
- Ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

**Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>52</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության և իր դուստր ընկերությունների կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ համախմբված հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա համախմբված ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

*Ղեկավարության<sup>53</sup> պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>54</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ռոզամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

<sup>52</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>53</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>54</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>55</sup> կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>56</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

### *Բացասական կարծիքի հիմքեր*

Ինչպես պարզաբանված է Ծանոթագրություն X-ում, ընկերությունը չի համախմբել 20X1թ.-ին ձեռք բերված դուստր ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական հաշվետվությունները, քանի որ դեռևս չի կարողացել ձեռքբերման օրվա դրությամբ գնահատել դուստր ընկերության որոշ էական ակտիվների ու պարտավորությունների իրական արժեքը: Ուստի այդ ներդրումը հաշվառվել է սկզբնական արժեքով: Համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների՝ դուստր ընկերությունը պետք է համախմբվեր, քանի որ այն վերահսկվում է ընկերության կողմից: Եթե ԴԵԶ ընկերությունը համախմբվեր, ապա կից ֆինանսական հաշվետվությունների բազմաթիվ տարրեր էականորեն կփոփոխվեին: Համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վրա չհամախմբման ազդեցությունը չի որոշվել:

### *Բացասական կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացասական կարծիքի ձևափոխման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի ազդեցության նշանակալիության պատճառով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ չեն ներկայացնում (կամ, չեն տալիս ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության և նրա դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինան-

<sup>55</sup> Ծանոթագրություն 17-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>56</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 17-ի պարագայում կարելի է գրել. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

սական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Տինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 3.**

#### **Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից Տինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,
- աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ օտարերկրյա ասոցիացված ընկերությունում ներդրման վերաբերյալ: Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվում է էական, բայց ոչ համատարած,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>57</sup>**

Մեր կողմից իրականացվել է ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

*Ղեկավարության<sup>58</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

<sup>57</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>58</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>59</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>60</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>61</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք համոզված ենք, որ ձեռք ենք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ մեր կարծիքն արտահայտելու համար:

### *Կարծիքի ձևավորման հիմքեր*

<sup>59</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

<sup>60</sup> Ծանոթագրություն 22-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:»

<sup>61</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:» Ծանոթագրություն 22-ի պարագայում կարելի է գրել. «Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:»

ԱԲԳ ընկերության ներդրումը տարվա ընթացքում ձեռք բերված օտարերկրյա ասոցիացված ԴԵԶ ընկերությունում հաշվառվում է բաժնեմասնակցության մեթոդով և հաշվապահական հաշվեկշռում 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ներկայացված է xxx գումարով, իսկ ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա գուտ շահույթի բաժնեմասը xxx գումարով ներկայացված է ԱԲԳ ընկերության տարվա եկամուտներում: Մենք անկարող էինք ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում ներդրման 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ընթացիկ արժեքի և ԱԲԳ ընկերության ԴԵԶ ընկերությունում տարվա գուտ շահույթի բաժնեմասի վերաբերյալ, քանի որ մեզ հասանելի չէին ԴԵԶ ընկերության ֆինանսական տեղեկատվությունը, ղեկավարությունը և աուդիտորը: Հետևաբար, մենք անկարող էինք որոշել՝ արդյո՞ք նշված գումարների որևէ ճշգրտում անհրաժեշտ էր:

### *Ձևափոխված կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ *Կարծիքի ձևափոխման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 4.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՄ 210-ում,
- աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրի վերաբերյալ: Այսինքն՝ աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ համատեղ ձեռնարկման ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ, որը կազմում է ընկերության գուտ ակտիվների 90%-ը: Բավականաչափ ու համապատասխան

աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվում է էական և համատարած,

- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>62</sup>

Մենք հրավիրվել էինք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարության<sup>63</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>64</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Սակայն կարծիքից հրաժարման հիմքերը ներկայացնող պարագրաֆում նկարագրված հարցի պատճառով, մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար հիմք կհանդիսանային աուդիտորական կարծիքի համար:

### *Կարծիքի հրաժարման հիմքեր*

Ընկերության ներդրումը համատեղ ձեռնարկում ԴԵԶ ընկերությունում (X երկիր) ընկերության հաշվապահական հաշվեկշռում հաշվառվում է xxx գումարով, որը 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ կազմում է ընկերության զուտ ակտիվների 90%-ը: Մեզ հասանելի չէին ԴԵԶ ընկերության ղեկավարությունը և աուդիտորը, ներառյալ ԴԵԶ

<sup>62</sup> Ենթավերնագիրը, «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>63</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>64</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը համաձայն՝ Ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

ընկերության աուդիտորի աուդիտորական փաստաթղթերը: Արդյունքում, մենք անկարող էինք որոշել՝ արդյո՞ք որևէ ճշգրտում անհրաժեշտ էր ԴԵՁ ընկերությունում ընկերության կողմից համատեղ վերահսկվող ակտիվներում համամասնական բաժնեմասի, ԴԵՁ ընկերությունում ընկերության համատեղ պարտավորություններում համամասնական բաժնեմասի, ԴԵՁ ընկերության եկամուտներում ու ծախսերում, սեփական կապիտալի ու դրամական հոսքերի մասին հաշվետվություններում ներառված տարրերում իր համամասնական բաժնեմասի վերաբերյալ:

### *Կարծիքից հրաժարում*

Կարծիքից հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար հինք կհանդիսանային աուդիտորական կարծիքի համար: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում կարծիք կից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձեր և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 5.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- կազմակերպության ղեկավարության կողմից Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ,
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՄ 210-ում,
- աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների մեկից ավելի տարրերի վերաբերյալ: Այսինքն՝ աուդիտորը անկարող է եղել ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ պաշարների և դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ: Բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անկարողության հնարավոր հետևանքը ֆինանսական հաշվետվությունների համար համարվում է էական և համատարած,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:



[Համապատասխան հասցեատեր]

## **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>65</sup>**

Մենք հրավիրվել էինք իրականացնելու ԱԲԳ ընկերության կից ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, ընդ որում այդ հաշվետվությունները ներառում են 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշիռը, նույն ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ:

### *Ղեկավարության<sup>66</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>67</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Սակայն, *Կարծիքից հրաժարման հիմքեր* պարագրաֆում նկարագրված հարցերի պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար հիմք կհանդիսանային աուդիտորական կարծիքի համար:

### *Կարծիքից հրաժարման հիմքեր*

Մենք նշանակվել էինք ընկերության աուդիտոր 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ից հետո, ուստի չենք հետևել պաշարների գույզագրման գործընթացին տարվա սկզբում և վերջում: Մենք անկարող էինք իրականացնել այլընտրանքային ընթացակարգեր, որպեսզի մենք ինքներս համոզվեինք պաշարների քանակության վերաբերյալ 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի և 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ, որոնք հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացված են համապատասխանաբար xxx և xxx գումարներով: Ի լրումն, 2001թ. սեպտեմբերին դեբիտորական պարտքերի հաշվառման նոր համակարգչային համակարգի ներդրման հետևանքով դեբիտորական պարտքերում առաջացել են բազմաթիվ սխալներ: Մեր աուդիտի եզրակացության ստորագրման ամսաթվի դրությամբ ղեկավարությունը շարունակում էր պարզել համակարգի թերությունները և ճշտել սխալները: Մենք անկարող էինք

<sup>65</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ», անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>66</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>67</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական Հաշվետվությունների Միջազգային Ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

իրականացնել այլընտրանքային ընթացակարգեր, որպեսզի մենք ինքներս համոզվեինք 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ հաշվապահական հաշվեկշռում ներկայացված xxx գումարով դեբիտորական պարտքերի վերաբերյալ: Նշված հարցերի արդյունքում, մենք անկարող էինք որոշել, արդյո՞ք որևէ ճշգրտում անհրաժեշտ էր հաշվառված կամ չհաշվառված պաշարների և դեբիտորական պարտքերի, ֆինանսական արդյունքերի, սեփական կապիտալի և դրամական հաշվետվություններում ներառված տարրերի վերաբերյալ:

### *Կարծիքից հրաժարում*

Կարծիքի հրաժարման հիմքեր պարագրաֆում նկարագրված հարցերի նշանակալիության պատճառով մենք չենք կարողացել ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար հինք կհանդիսանային աուդիտորական կարծիքի համար: Հետևաբար, մենք չենք արտահայտում կարծիք կից ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ:

### **Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ**

[Աուդիտորական եզրակացության սույն բաժինը, ձևը և բովանդակությունը կախված են աուդիտորի այլ հաշվետվողականության պարտականությունների բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]