

ԱՌԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 700 (ՎԵՐԱՆԱՅՎԱԾ)

**ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՌԴԻՏՈՐԱԿԱՆ
ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՑՈՒՄ**

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

ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ	4
Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը	3
Ուժի մեջ մտնելը	5
Նպատակը	5
Սահմանումներ	5
Պահանջներ	7
Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում	7
Կարծիքի ձևը	9
Աուդիտորի եզրակացությունը	10
Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն	10
Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն	19
Աուդիտորի եզրակացությունը՝ միաժամանակ և կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ	21
Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն	21
Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր	23
Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշները	23
Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը պատշաճ բացահայտված է ֆինանսական հաշվետվություններում	24
Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի	24
Ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա էական գործառնությունների և դեպքերի ազդեցության բացահայտում	24
Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը	25
Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն	26

Կարծիքի ձևը 28

Աուդիտորի եզրակացությունը 28

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

Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն 46

Աուդիտորի եզրակացություն կոնկրետ իրավահամակարգի աուդիտի ստանդարտների և Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի մասին 48

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն 48

Հավելված..... 51

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ 51

Ցուցադրական օրինակ 1..... 52

Ցուցադրական օրինակ 2 60

Ցուցադրական օրինակ 3 67

Ցուցադրական օրինակ 4 72

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

Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի գործողության ոլորտը

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

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

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

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

⁴ԱՄՍ 800, *Հարուկ նկատառումներ. հարուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պարրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ*

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

ընդունված ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի հատկորոշելիությունը: Ի լրումն, աուդիտը նաև օգնում է օգտագործողներին առավել լավ հասկանալ աուդիտի ենթակա կազմակերպությանը և հատկորոշել ոչ սովորական հանգամանքները, եթե դրանք տեղի են ունենում:

Ուժի մեջ մտնելը

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

Նպատակը

6. Աուդիտորի նպատակներն են՝

- ա) ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարած եզրահանգումների արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ,
- բ) աուդիտորի գրավոր եզրակացությունում հստակ արտահայտել այդ կարծիքը:

Սահմանումներ

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

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

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

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

- ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար, ի լրումն հիմունքների շրջանակներում պահանջվող կոնկրետ բացահայտումների, կարող է անհրաժեշտություն առաջանա ղեկավարության կողմից ներկայացնել նաև այլ բացահայտումներ, կամ
- ուղղակիորեն ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար ղեկավարության համար հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա շեղվել հիմունքների որոշ պահանջից: Այնուհանդերձ, նման անհամապատասխանությունները թույլատրվում են բացառիկ դեպքերում:

«Համապատասխանության հիմունքներ» տերմինն օգտագործվում է վկայակոչելու ֆինանսական հաշվետվողականության այն հիմունքները, որոնք պահանջում են

համապատասխանություն այդ հիմունքների պահանջներին, սակայն չեն պարունակում վերոնշյալ երկու կետերի դրույթները⁶:

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

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

Պահանջներ

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

10. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն^{9, 10}:
11. Կարծիք ձևավորելու նպատակով աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերվել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումից՝ անկախ նրանից, արդյոք դրանք առաջացել են սխալի, թե խարդախության հետևանքով: Նշված եզրահանգումը պետք է հաշվի առնի՝
 - ա) աուդիտորի եզրահանգումը՝ ԱՄՍ 330-ի համաձայն, արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ¹¹,

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

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

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

⁹ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 11

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

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

- բ) աուդիտորի եզրահանգումը՝ ԱՄՍ 450-ի համաձայն, արդյոք չուղղված խեղաթյուրումներն առանձին կամ միասին վերցրած էական են¹², և
- գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումները:
12. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան: Այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելաոճի որակական հատկանիշների դիտարկումը, այդ թվում՝ այնպիսի ցուցանիշների, որոնք վկայում են ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին (տես՝ պարագրաֆներ Ա1-Ա3) :
13. Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջների համատեքստում՝
- ա) ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականությունը: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի կազմակերպության համար տվյալ հաշվապահական հաշվառման տեղին լինելը, ինչպես նաև, որ դրանք ներկայացված են հասկանալի ձևով; (Տես՝ պարագրաֆ Ա4)
- բ) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը համապատասխանում է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին և տեղին է,
- գ) ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումները խելամիտ են,
- դ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, արժանահավատ, համադրելի և հասկանալի: Այս գնահատումը կատարելիս, աուդիտորը պետք է դիտարկի արդյոք.
- Տեղեկատվությունը որը պետք է ներառվեր՝ ներառվել է, և որ այդ տեղեկատվությունը պատշաճ դասակարգվել է, միավորվել կամ տարանջատվել, և բնութագրվել.
 - Ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական ներկայացումը խաթարվել է ներառելով ոչ տեղին տեղեկատվություն, կամ դժվարացնելով բացահայտված տեղեկատվության հասկանալիությունը: (տես՝ պարագրաֆ Ա5)
- ե) ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են համապատասխան բացահայտումներ՝ հնարավորություն տալով նպատակային օգտագործողներին հասկանալ, թե ինչպիսի ազդեցություն են ունեցել էական գործառնությունները և դեպքերը ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվության վրա (տես՝ պարագրաֆ Ա6), և
- զ) ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործված տերմինաբանությունը, ներառյալ՝ յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվան տեղին լինելը:

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

14. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, 12-13 պարագրաֆներով պահանջվող աուդիտորի գնահատումները նաև պետք է ներառեն՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում: Աուդիտորի գնահատականը՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, ներառում է դիտարկումներ ստորև ներկայացվածների վերաբերյալ (տես՝ պարագրաֆներ Ա7-Ա9)՝
- ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, և
 - բ) արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ՝ կից ծանոթագրությունները, ներկայացնում են հիմքում ընկած գործառնություններն ու դեպքերն այնպես, որ հնարավոր է դառնում ապահովել ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը:
15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պատշաճ կերպով մատնանշում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքները կամ պատշաճ կերպով նկարագրում են դրանք (տես՝ Ա5-Ա10 պարագրաֆները) :

Կարծիքի ձևը

16. Աուդիտորն արտահայտում է չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան:
17. Եթե աուդիտորը՝
- ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ
 - բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններն ընդհանուր առմամբ զերծ են էական խեղաթյուրումներից, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտած կարծիքը՝ ԱՄՍ 705-ի համաձայն (վերանայված):
18. Եթե ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների պահանջների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններում չի ապահովվում ճշմարիտ ներկայացումը, աուդիտորն այդ հարցը պետք է քննարկի կազմակերպության ղեկավարության հետ և, ելնելով ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների պահանջներից, և թե ինչպիսի լուծում է ստանում տվյալ հարցը, պետք է որոշի՝ արդյոք անհրաժեշտ է ձևափոխել աուդիտորի եզրակացությունում արտահայտած կարծիքը ԱՄՍ 705-ի համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա16) :
19. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համապատասխանության հիմունքների համաձայն, աուդիտորից չի պահանջվում գնահատել՝ արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններն ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, թե ոչ: Այնուհանդերձ, եթե բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ նման ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված հարցի լուծումից, որոշի՝ ներկայացնել և ինչպես ներկայացնել այդ հարցը աուդիտորի եզրակացությունում (տես՝ պարագրաֆ Ա17):

Աուդիտորի եզրակացությունը

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

Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացրած աուդիտի արդյունքում պատրաստված աուդիտորի եզրակացություն

Վերնագիր

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

Հասցեատեր

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

Աուդիտորի կարծիք

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

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

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

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

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

26. Համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս՝ աուդիտորի

կարծիքում պետք է նշել, որ կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն [ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների] (տես՝ պարագրաֆ Ա26-Ա31) :

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

Կարծիքի հիմք

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

Անընդհատության հիմունք

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

Աուդիտի առանցքային հարցեր

30. Ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում, աուդիտորը աուդիտի առանցքային հարցերը պետք է ներկայացնի աուդիտորի եզրակացությունում՝ ԱՄՍ 701 ստանդարտի համաձայն:

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

31. Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, եթե այլ բան նախատեսված չէ օրենքով կամ իրավական ակտերով, ինքն է որոշում աուդիտի առանցքային հարցերը ներառել աուդիտորի եզրակացությունում, ապա աուդիտորն իրականացնում է այն ԱՄՍ 701-ի համաձայն (տես՝ պարագրաֆներ Ա40-Ա42):

Այլ տեղեկատվություն

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

Պատասխանատվություն ֆինանսական հաշվետվությունների համար

33. Աուդիտորի եզրակացությունը պետք է ներառի բաժին՝ «Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» վերնագրով: Այս պարբերության համար աուդիտորի հաշվետվությունում պետք է կիրառել այն տերմինաբանությունը, որը համապատասխանում է տվյալ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտին: Որոշ իրավահամակարգերում պարտադիր չէ կիրառել «ղեկավարություն» տերմինը, երբեմն կիրառվում է նաև «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը (տես՝ պարագրաֆ Ա44) :

34. Աուդիտորի եզրակացության «Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» բաժինը նկարագրում է ղեկավարության պատասխանատվությունը ստորև ներկայացվածների համար (տես՝ պարագրաֆ Ա45-Ա48)՝

ա) ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման, ինչպես նաև կազմակերպությունում այնպիսի ներքին հսկողության համակարգի ներդրման համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար, և

բ) կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար¹⁴, և արդյոք հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը տեղին է, ինչպես նաև, եթե կիրառելի է, անընդհատության հետ կապված տեղեկատվության բացահայտման համար: Այս գնահատման համար ղեկավարության պատասխանատվության վերաբերյալ բացատրությունում պետք է նկարագրել, թե երբ է հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառումը համարվում տեղին (տես՝ պարագրաֆ Ա48):

35. Ի լրումն վերը նշվածի՝ «Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» բաժինը պետք է հատկորոշի այն անձանց, ովքեր պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկման համար, եթե վերահսկում իրականացնող անձինք տարբերվում են պարագրաֆ 34-ում նշված անձանցից: Այս դեպքում սույն բաժնի վերնագրում հարկ է նշել «կառավարման օղակներում գտնվող անձինք» տերմինը կամ այլ համապատասխան տերմին, որը կիրառելի է տվյալ իրավահամակարգում (տես՝ պարագրաֆ Ա49) :

¹⁴ԱՄՍ 570 (վերանայված), պարագրաֆ 2

36. Այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն, աուդիտորի եզրակացությունում ֆինանսական հաշվետվությունների համար պատասխանատվության նկարագրության շրջանակներում պետք է օգտագործվեն «այս ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և ճշմարիտ ներկայացումը» կամ «ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր» արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

ա) աուդիտորի նպատակներն են՝

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

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

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

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

(i). նկարագրել, որ դրանք համարվում են էական, խելամտորեն կարող է ակնկալվել, որ դրանք, առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվություններ օգտագործողների՝ այդ ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացվող տնտեսական որոշումների վրա, կամ¹⁵

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

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

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

բ) նկարագրում է աուդիտի առաջադրանքը՝ ամրագրելով աուդիտորի պատասխանատվությունները՝

¹⁵ԱՄՄ 320, *Էականությունը աուդիտի պլանավորման և իրականացման ընթացքում*, պարագրաֆ 2

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

- գ) այն դեպքերում, երբ կիրառվում է ԱՄՍ 600¹⁶, նկարագրել աուդիտորի պատասխանատվությունները խմբի աուդիտի դեպքում, ամրագրելով, որ՝
- (i). աուդիտորի պատասխանատվությունն է ձեռք բերել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ խմբի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար,
 - (ii). աուդիտորը պատասխանատու է խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար, և
 - (iii). աուդիտորն ամբողջությամբ պատասխանատվություն է կրում աուդիտորական կարծիքի համար:

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

- ա) սահմանում է, որ ի լրումն այլ հարցերի, աուդիտորից պահանջվում է կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցել աուդիտի առաջադրանքի պլանավորած շրջանակի և ժամկետների, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված նշանակալի հարցերի, ներառյալ՝ ներքին հսկողության վերաբերող նշանակալի թերությունները,
- բ) ցուցակված կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, աուդիտորը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց տրամադրում է հավաստիացում, որ աուդիտորը պահպանել է անկախության վերաբերյալ էթիկայի պահանջները, ինչպես նաև նրանց տեղեկացնում է բոլոր հարաբերությունների և հարցերի մասին, որոնք, ըստ ողջամիտ ենթադրության, կարող են անդրադառնալ աուդիտորի անկախության վրա և, որտեղ կիրառելի է, անկախության պահպանմանն ուղղված միջոցառումների վերաբերյալ, և
- գ) ցուցակված կազմակերպությունների, ինչպես նաև այլ կազմակերպությունների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի դեպքում, որի շրջանակներում աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվում են ԱՄՍ 701-ի համաձայն, նշել, որ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հաղորդակցված հարցերից աուդիտորը որոշում այն հարցերը, որոնք համարվել են առավել նշանակալի ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի ընթացքում, և հետևաբար աուդիտի առանցքային հարցեր են: Աուդիտորը այդ հարցերը նկարագրում է աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրությամբ կամ իրավական ակտերով չի արգելվում տվյալ հարցի հրապարակային բացահայտումը, կամ, երբ խիստ բացառիկ հանգամանքներում, աուդիտորը որոշում է, որ տվյալ հարցը չպետք է ներկայացվի աուդիտորի եզրակացությունում, քանի որ կարող է ողջամտորեն ակնկալվել, որ դրա ներկայացման հետ կապված բացասական հետևանքները ավելի շատ կլինեն, քան դրա ներկայացմամբ պայմանավորված հանրային օգուտը (տես՝ պարագրաֆ Ա53):

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրության տեղը աուդիտորի եզրակացությունում

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

ա) աուդիտորի եզրակացության հիմնական մասում,

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

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

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

Հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններ

43. Եթե աուդիտորը աուդիտորի եզրակացությունում անդրադառնում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվողականության հետ կապված այլ պատասխանատվություններին, որոնք ներկայացվում են ի լրումն ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների, ապա այդ պատասխանատվությունները աուդիտորի եզրակացությունում պետք է ներկայացվեն առանձին բաժնով՝ «Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով, կամ այլ կերպ՝ հաշվի առնելով տվյալ բաժնի բովանդակությունը, եթե այդ այլ պատասխանատվությունները չեն ներկայացնում այն նույն տեղեկատվությունը, որը ներկայացվել է հաշվետվողականության նկատմամբ ԱՄՍ-ներով պահանջվող աուդիտորի պատասխանատվություններում: Այս դեպքում, հաշվետվողականության նկատմամբ պատասխանատվությունները կարող են ներկայացվել միևնույն բաժնում (տես՝ պարագրաֆ Ա58-Ա60):

44. Եթե հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվությունները ներկայացվում են ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրման միևնույն բաժնում, ապա աուդիտորի եզրակացությունում պետք է հստակ տարանջատվեն այլ պատասխանատվությունների նկարագրությունը և ԱՄՍ-ներով պահանջվող պատասխանատվությունների նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ Ա60) :

45. Եթե աուդիտորի եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին, որտեղ ներկայացվում են հաշվետվողականության նկատմամբ այլ պատասխանատվություններ, սույն ԱՄՍ-ի 21-40-րդ պարագրաֆների պահանջները պետք է ներառվեն «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին» վերնագրի ներքո ներկայացված բաժնում: «Եզրակացություն այլ իրավական և կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» վերնագրով

բաժինը պետք է ներկայացնել «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի մասին» բաժնից հետո (տես՝ պարագրաֆ Ա60) :

Առաջադրանքի պատասխանատու

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

Աուդիտորի ստորագրությունը

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

Աուդիտորի հասցեն

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

Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը

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

- ա) ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ կից ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և
- բ) համապատասխան ղեկավար մարմինները հաստատել են, որ պատասխանատու են այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

Օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորի եզրակացություն

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

- ա) վերնագիրը,
- բ) հասցեատերը, ինչպես պահանջվում է տվյալ առաջադրանքով,
- գ) «Կարծիք» բաժին, որտեղ ներկայացվում է աուդիտորի կարծիքը աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ և հղում է կատարվում ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս կիրառված ֆինանսական

հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներին (ներառյալ՝ նշելով ֆինանսական հաշվետվողականության հիմունքների իրավահամակարգը, եթե այդ հիմունքները չեն հանդիսանում Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները կամ Հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները, (տես՝ պարագրաֆ 27).

- դ) հատկորոշի աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,
- ե) հայտարարություն, որ աուդիտորը անկախ է կազմակերպությունից՝ աուդիտի վերաբերող էթիկայի համապատասխան կանոնների համաձայն, ինչպես նաև, որ պահպանել է էթիկայի այլ պահանջները այդ կանոնների համաձայն: Հայտարարության մեջ պետք է նշել էթիկայի համապատասխան պահանջների աղբյուրը, կամ հղում կատարել ՀԷՄՄ կանոնագրքին,
- զ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 22-ի հաշվետվողականության պահանջներին,
- է) որտեղ կիրառելի է, «Վերապահումով (բացասական) կարծիքի հիմք» բաժին, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է ԱՄՍ 570-ի (վերանայված) պարագրաֆ 23-ի հաշվետվողականության պահանջներին,
- ը) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որը ներառում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող տեղեկատվությունը, կամ օրենքով կամ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտի վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվություն, որն անդրադառնում է և համապատասխանում է այդ ԱՄՍ-ի հաշվետվողականության պահանջներին¹⁷ (տես՝ պարագրաֆ Ա72-Ա75),
- թ) որտեղ կիրառելի է, բաժին, որը անդրադառնում է ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) հոդված 24-ում ներառված հաշվետվողականության պահանջները.
- ժ) Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվողականության գործընթացի վերահսկողության համար պատասխանատու անձանց հատկորոշումը՝ 33-36-րդ պարագրաֆների պահանջների համաձայն,
- ժա) հղում Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, օրենքին կամ կարգավորող նորմերին, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար աուդիտորի պատասխանատվությունների նկարագրությանը՝ 37-40-րդ պարագրաֆների համաձայն (տես՝ պարագրաֆ Ա50-Ա53),
- ժբ) ցուցակված կազմակերպությունների ընդհանուր նպատակի ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտի դեպքում՝ առաջադրանքի պատասխանատուի անունը, բացառությամբ հազվագյուտ դեպքերի, երբ այդպիսի բացահայտումը խելամտորեն կարող է ակնկալվել որպես սպառնալիք տվյալ անձի անվտանգությանը,
- ժգ) աուդիտորի ստորագրությունը,
- ժդ) աուդիտորի հասցեն,

¹⁷ԱՄՍ 701, պարագրաֆներ 11-16

ժե) աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը:

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

51. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների («աուդիտի ազգային ստանդարտներ») համաձայն՝ համապատասխանելով նաև ԱՄՄ-ների պահանջներին: Այդ դեպքում աուդիտորի եզրակացությունը, ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, կարող է հղում կատարել նաև Աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Սակայն, աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե (տես՝ պարագրաֆ Ա76- Ա77)

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

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

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

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

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

54. Եթե լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն, չի հանդիսանում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս, աուդիտորը պետք է

գնահատի՝ արդյոք այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպես, որ բավարար կերպով և հստակ տարանջատված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից: Եթե այդպես չէ, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի կազմակերպության ղեկավարությանը փոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման ձևը: Եթե ղեկավարությունը մերժում է աուդիտորի խնդրանքը, աուդիտորը պետք է հատկանշի աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը և աուդիտորի եզրակացությունում նշի, որ այդ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկված չէ:

Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

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

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

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

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

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

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

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

- Արդյոք հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության վերաբերյալ բոլոր բացահայտումները, որոնք պահանջվում են ներառել

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

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

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառվող հիմունքի համաձայն, բացահայտվել են;

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

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

Ա5 Ֆինանսական հաշվետվությունների հասկանալիության գնահատման նպատակով դիտարկվում են, թե արդյոք

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

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

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

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

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացման գնահատումը (տես՝ պարագրաֆ 14)

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

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

Ա9 Գնահատումը՝ թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ապահովում են ճշմարիտ ներկայացում, կարող է ներառել, օրինակ՝ կազմակերպության ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ քննարկումներ, թե ինչու է տվյալ

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

²¹Տես՝ ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(ա)

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

ներկայացումը ընտրվել, ինչպես նաև այլընտրանքները որոնք կարող էին դիտարկվել: Քննարկումը կարող է ներառել, օրինակ.

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

Ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների նկարագրություն (տես՝ պարագրաֆ 15)

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

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

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

Հղում ֆինանսական հաշվետվողականության մեկից ավել հիմունքներին

Ա13 Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվություններում կարող է նշվել, որ դրանք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների և ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն): Դա կարող է լինել այն դեպքում, եթե ղեկավարությունը պարտավոր է կամ ընտրել է ֆինանսական հաշվետվությունները երկու հիմունքների համաձայն պատրաստելու ճանապարհը, որի դեպքում երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ: Նման նկարագրությունը տեղին է միայն այն դեպքում, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած: Երկու հիմունքներին համապատասխան համարվելու համար, ֆինանսական հաշվետվությունները

²³ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա2-Ա3

պետք է միաժամանակ համապատասխանեն երկու հիմունքներին՝ առանց այդ հաշվետվությունները համադրելու որևէ անհրաժեշտության: Գործնականում, միաժամանակյա համապատասխանությունը հավանական չէ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ կազմակերպությունն այդ երկրորդ հիմունքները (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները) ընդունել է որպես իր ազգային հիմունքներ կամ վերացրել է այդ հիմունքներին համաձայնեցնելու բոլոր խոչընդոտները:

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

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

Կարծիքի ձևը

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

Ա17 Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշել է, որ այդ հիմունքն ընդունելի է²⁴: (տես՝ պարագրաֆ 19)

Աուդիտորի եզրակացությունը (տես՝ պարագրաֆ 20)

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

Ա19 Սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի եզրակացության օրինակներ՝ ներառելով 20-48-րդ պարագրաֆներում

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

ներկայացված տարրերը: Բացառությամբ «Կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների՝ սույն ԱՄՍ-ով չեն սահմանվում աուդիտորի եզրակացության այլ տարրերի ներկայացման հերթականության վերաբերյալ կոնկրետ պահանջներ: Սակայն, սույն ԱՄՍ-ով պահանջվում է կիրառել կոնկրետ վերնագրեր, որոնց միջոցով այն, որ աուդիտն իրականացվել է ԱՄՍ-ների համաձայն, կդառնա ճանաչելի, մասնավորապես այն դեպքերում, երբ աուդիտորի եզրակացության տարրերը ներկայացված են այնպիսի հերթականությամբ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ի Հավելվածում աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներից:

Աուդիտորի եզրակացությունը Աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացրած աուդիտի վերաբերյալ

Վերնագիր (տես՝ պարագրաֆ 21)

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

Հասցեատեր (տես՝ պարագրաֆ 22)

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

Աուդիտորի կարծիքը (տես՝ պարագրաֆներ 24-26)

Հղում աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններին

Ա22 Աուդիտորի եզրակացությունը սահմանում է, որ, օրինակ՝ աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են [անվանել ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներով պահանջվող ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի մաս կազմող յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության անվանումը՝ ամրագրելով յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության ամսաթիվը կամ ընդգրկող ժամանակաշրջանը], ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, ներառյալ՝ հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը՝

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

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

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

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների և դրանցում ներկայացված հարցերի նկարագրությունը

Ա26 Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթեթի վրա, ինչպես սահմանված է ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքների համաձայն: Օրինակ՝ ընդհանուր նպատակի հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվությունը, համապարփակ ֆինանսական արդյունքի մասին հաշվետվությունը, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին հաշվետվությունը, դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունը, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները, որոնք սովորաբար ներառում են հաշվապահական հաշվառման նշանակալի քաղաքականության ամփոփը և այլ բացատրական նյութեր: Որոշ իրավահամակարգերում, լրացուցիչ տեղեկատվությունը նույնպես կարող է դիտարկվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս:

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

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

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

«Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն», կամ

«X իրավահամակարգում հաշվապահական հաշվառման ընդհանուր ընդունված սկզբունքների համաձայն»

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

Ա30 Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա8-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստվել ֆինանսական հաշվետվողականության երկու հիմունքների համաձայն, որոնք երկուսն էլ հանդիսանում են ֆինանսական հաշվետվողականության կիրառելի հիմունքներ: Հետևաբար, ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կողմից կարծիք ձևավորելիս յուրաքանչյուր կիրառելի հիմունք դիտարկվում է առանձին-առանձին, և 25-27-րդ պարագրաֆների համաձայն աուդիտորի կողմից արտահայտված կարծիքը՝ վերաբերում է երկու հիմունքներին հետևյալ կերպ՝

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

բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են հիմունքներից որևէ մեկին, սակայն չեն համապատասխանում մեկ այլ հիմունքի, կարող է արտահայտվել

²⁵ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18

չձևափոխված կարծիք առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են մեկ հիմունքների համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքների համաձայն), սակայն ձևափոխված կարծիք՝ երկրորդ հիմունքներին չհամապատասխանելու վերաբերյալ (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին չհամապատասխանելու համար)՝ 705-ի (վերանայված) համաձայն:

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

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

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

Կարծիքի հիմք (տես՝ պարագրաֆ 28)

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

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

Էթիկայի համապատասխան պահանջներ (տես պարագրաֆ 28 (գ))

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

²⁶ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 14

կարիք չկա, որ եզրակացությունում հասկանչվի, թե որ իրավահամակարգին է այդ օրենսգիրքը պատկանում:

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

Ա36 Օրենսդրությունը կամ իրավական նորմերը, աուդիտի ազգային ստանդարտները կամ աուդիտի առաջադրանքի պայմանները կարող են աուդիտորից պահանջել աուդիտորի եզրակացությունում էթիկայի պահանջների աղբյուրի վերաբերյալ ներկայացնել առավել կոնկրետ տեղեկատվություն, այդ թվում՝ անկախությանը վերաբերող պահանջների վերաբերյալ, որոնք կիրառվել են ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի նկատմամբ:

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

Նկատարումներ, որոնք հափուկ են խմբի աուդիտի դեպքում

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

Ա39 ԱՄՄ-ները աուդիտորների (ներառյալ՝ խմբի մեկ բաղադրիչի աուդիտորների) համար չեն սահմանում անկախությանը վերաբերող կամ էթիկայի հատուկ պահանջներ, հետևաբար չեն ընդլայնում, կամ այլ կերպ վերանայում Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագրքի անկախության պահանջները կամ էթիկայի այլ պահանջներ, որոնց ենթակա է խմբի առաջադրանքի թիմը, ինչպես նաև ԱՄՄ-ները չեն պահանջում խմբի մեկ ընկերության աուդիտորին բոլոր դեպքերում պահպանել ամբողջ խմբի աուդիտի առաջադրանքի անդամների նկատմամբ կիրառվող անկախության միևնույն կանոնները: Արդյունքում, խմբի աուդիտի համատեքստում, էթիկայի պահանջները, ներառյալ՝ անկախությանը վերաբերող պահանջները, կարող են լինել բավականին բարդ: ԱՄՄ 600²⁸։

²⁷ԱՄՄ 600, պարագրաֆ Ա37

²⁸ԱՄՄ 600, պարագրաֆներ 19-20

ը սահմանում է պահանջներ խմբի մեկ բաղադրիչի գծով ֆինանսական տեղեկատվության նկատմամբ աուդիտ իրականացնող աուդիտորների համար՝ ներառելով այնպիսի իրավիճակներ, երբ բաղադրիչի աուդիտորը չի բավարարում անկախության պահանջները, որոնք տեղին են ամբողջ խմբի համար:

Աուդիտի առանցքային հարցեր (տես՝ պարագրաֆ 31)

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

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

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

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին բնորոշ նկատառումներ

Ա43 Ցուցակված կազմակերպությունները տարածված չեն հանրային հատվածում: Սակայն, հանրային հատվածի կազմակերպությունները կարող են իրենց մեծությամբ, գործունեության բարդությամբ կամ հանրային հետաքրքրություն պարունակող ասպեկտներով լինել նշանակալի և կարող են ունենալ շահառուների լայն շրջանակ: Նման դեպքերում, այսպիսի կազմակերպության աուդիտորից օրենքով կամ կարգավորող այլ

²⁹ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 9 և 21

³⁰ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 10

³¹ԱՄՍ 210, պարագրաֆ Ա23(ա)

նորմերով կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում ներկայացնել աուդիտի առանցքային հարցերը:

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

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

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

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

³²ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 13(Ժ)

³³ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 6(բ)(i)–(ii)

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

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

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

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

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

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

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

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

Աուդիտորի նպատակը (տես՝ պարագրաֆ 38(ա))

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

էականության նկարագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 38 (գ))

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

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

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

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

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

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

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

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

Ա56 Պարագրաֆ 41-ի համաձայն աուդիտորը կարող է հղում կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջում տեղակայված աուդիտորի պատասխանատվության նկարագրությանը, եթե դա թույլատրվում է օրենքով կամ իրավական նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով: Նշված կայքէջում ներկայացված տեղեկատվությամբ

կարելի է նկարագրել ԱՄՍ-ների համաձայն աուդիտորի կողմից իրականացրած աշխատանքը կամ աուդիտի գործընթացն առավել համապարփակ, սակայն այն չի կարող չհամապատասխանել սույն ԱՄՍ-ի 39-40-րդ պարագրաֆներով պահանջվող նկարագրությանը: Սա նշանակում է, որ աուդիտի պատասխանատվությունների նկարագրության շարադրանքը կարող է լինել ավելի մանրամասն, կամ վերաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի այլ հարցերին ևս, եթե այդ շարադրանքը արտացոլում է և չի հակասում 39-40-րդ պարագրաֆներում ներկայացված հարցերին:

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

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

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

համակարգի համապատասխանությունը կամ այլ տեղեկատվություն): Կոնկրետ իրավահամակարգերում աուդիտի ստանդարտներով հաճախ նախատեսվում է ցուցումներ/ուղեցույց՝ կապված տվյալ իրավահամակարգին բնորոշ աուդիտորի հաշվետվողականության լրացուցիչ պատասխանատվությանը:

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

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

Առաջադրանքի պատասխանատուի անունը (տես՝ պարագրաֆ 46)

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

Ա62 Օրենքով, կարգավորող նորմերով կամ աուդիտի ազգային ստանդարտներով կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունը ներառի աուդիտի առաջադրանքի համար պատասխանատուի անունը՝ բացառությամբ ցուցակված կազմակերպությունների

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

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

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

Աուդիտորի ստորագրությունը (տես՝ պարագրաֆ 47)

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

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

Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը (տես՝ պարագրաֆ 49)

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

Ա67 Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերում է ֆինանսական հաշվետվություններին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա

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

աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել, քանի դեռ ձեռք չի բերվել հավաստում առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ՝ ծանոթագրությունները, պատրաստված են, իսկ ղեկավարությունն ընդունել է դրանց նկատմամբ իր պատասխանատվությունը:

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

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

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

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

³⁷ԱՄՄ 200, պարագրաֆ Ա55

(ա) կետից մինչև (ժդ) կետերում, ներառյալ, օրինակ՝ «Աուդիտորի կարծիք» և «Կարծիքի հիմք» բաժինների հերթականությունը:

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

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

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

Ա73 ԱՄՍ-ները չեն գերակայում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենսդրությանը կամ իրավական ակտերին: Եթե ԱՄՍ 701-ը կիրառելի է, ապա հղումը ԱՄՍ-ներին միայն կարելի է կատարել աուդիտորի եզրակացությունում, եթե օրենսդրություն կամ կարգավորող նորմեր կիրառելիս, սույն ԱՄՍ-ի 50(է) պարագրաֆով պահանջվող բաժինը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ով պահանջվող հաշվետվողականության պահանջներին: Այսպիսի հանգամանքներում աուդիտորից կարող է պահանջվել, որ աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի տեսանկյունից կարևոր համարվող հարցերի ներկայացմանը վերաբերող որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցվեն ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, օրինակ՝

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

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

ա) որքանով է հնարավոր, որ օգտագործողները լիարժեք չհասկանան ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացումը, և եթե այդպես է

բ) որքանով է հնարավոր աուդիտորի եզրակացությունում առկա լրացուցիչ բացատրության միջոցով մեղմել հնարավոր թյուրընկալումները:

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

Հանրային հատվածի կազմակերպություններին վերաբերող հատուկ նկատառումներ

Ա75 Հանրային հատվածի կազմակերպությունների աուդիտորները օրենսդրության կամ կարգավորող նորմերի համաձայն կարող են հրապարակավ որոշ հարցերի վերաբերյալ եզրակացություն ներկայացնել կամ աուդիտորի եզրակացությունում, կամ լրացուցիչ հաշվետվությունում՝ ներառելով տեղեկատվություն, որը համապատասխանում է ԱՄՍ 701-ի նպատակներին: Նման հանգամանքներում, աուդիտորից կարող է պահանջվել աուդիտորի եզրակացությունում աուդիտի առանցքային հարցերի ներկայացման որոշ ասպեկտներ համապատասխանեցնել ԱՄՍ 701-ի պահանջներին, կամ աուդիտորի եզրակացությունում հղում կատարել լրացուցիչ եզրակացությունում տվյալ հարցի նկարագրությանը:

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

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

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

³⁸ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21

³⁹ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա56

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

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

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

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

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

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

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

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

- վերացնելով ֆինանսական հաշվետվությունների և աուդիտի չենթարկված բաժինների կամ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունների միջև փոխադարձ հղումները՝ այնպես, որ աուդիտի ենթարկված և չենթարկված տեղեկատվությունները հստակ տարանջատված լինեն,
- աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը տեղադրելով ֆինանսական հաշվետվություններից դուրս կամ, եթե դա հնարավոր չէ տվյալ հանգամանքներում, նվազագույնը՝ աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները միասին տեղադրել ֆինանսական հաշվետվությունների վերջում և հստակորեն վերնագրել դրանք որպես աուդիտի չենթարկված: Աուդիտի չենթարկված ծանոթագրությունները, որոնք ներառված են աուդիտի ենթարկված ծանոթագրություններում, կարող են սխալմամբ դիտարկվել որպես աուդիտի ենթարկված:

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

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

Հավելված

(տես՝ պարագրաֆ Ա19)

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ անկախ աուդիտորի եզրակացության ցուցադրական օրինակներ

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

Ցուցադրական օրինակ 1

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

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

- Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ցուցակված կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ: Աուդիտը չի հանդիսանում խմբի աուդիտ (այսինքն՝ ԱՄՍ 600-ը չի կիրառվում):
- Ֆինանսական հաշվետվությունները կազմակերպության ղեկավարության կողմից պատրաստվել են համաձայն ՖՀՄՍ-ների (ընդհանուր նպատակի հիմունքներ):
- Աուդիտի առաջադրանքի պայմաններն արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվությունը՝ ԱՄՍ 210-ի համաձայն:
- Աուդիտորը եզրահանգել է, որ չձևափոխված աուդիտորական կարծիքը տեղին է (այսինքն՝ «մաքուր»)՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա:
- Աուդիտի նկատմամբ կիրառվող էթիկայի պահանջները ներառում են Հաշվապահների էթիկայի միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակած Պրոֆեսիոնալ հաշվապահի էթիկայի կանոնագիրքը՝ տվյալ իրավահամակարգում աուդիտին վերաբերող էթիկայի կանոնների հետ միասին, և աուդիտը հղում է կատարում երկու աղբյուրներին:

- Հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա, աուդիտորը եզրահանգում է, որ առկա չէ էական անորոշություն դեպքերի կամ իրավիճակների վերաբերյալ, որոնք կարող են կասկած հարուցել կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության վրա՝ համաձայն ԱՄՍ 570-ի (վերանայված)։
- Աուդիտի առանցքային հարցերը հաղորդակցվել են ԱՄՍ 701-ի համաձայն։
- Աուդիտորը ձեռք է բերել ողջ այլ տեղեկատվությունը մինչև աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը, և դեռևս չի բացահայտել այլ տեղեկատվության գծով էական խեղաթյուրում։
- Ֆինանսական հաշվետվությունների վերահսկման համար պատասխանատու անձինք տարբերվում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար պատասխանատու անձանցից։
- Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի՝ աուդիտորն ունի տեղական օրենսդրությամբ պայմանավորված հաշվետվողականության հետ կապված այլ պարտականություններ։

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի վերաբերյալ⁴¹

Կարծիք

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

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

Կարծիքի հիմք

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

Առանցքային աուդիտորական հարցեր

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

[Առանցքային աուդիտորական յուրաքանչյուր հարցի նկարագրությունն ըստ ԱՄՍ 701-ի]:

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

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

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

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար⁴²

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

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

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

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

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

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

սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 41(գ)), եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը:

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

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

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

իրավիճակները կարող են ստիպել Ընկերությանը դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը.

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

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

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

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

Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

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

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատու [նշել անունը]:

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

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

Ցուցադրական օրինակ 2

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

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

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

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ⁴⁵

Կարծիքը

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

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

Կարծիքի հիմքեր

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

Աուդիտի առանցքային հարցեր

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

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

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

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

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

Ղեկավարության և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համար⁴⁶

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

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

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

Սույն ԱՄՄ-ի պարագրաֆ 41(բ) բացատրում է, որ ստորև մագսված տեքստը կարող է ներառվել աուդիտորի եզրակացության հավելվածում: Այն դեպքում, երբ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն թույլատրվում է, ապա համապատասխան հղում կարելի է կատարել համապատասխան մարմնի պաշտոնական կայքէջին, որտեղ նկարագրված կլինեն աուդիտորի պատասխանատվությունները, և չներառել այն աուդիտորի եզրակացության մեջ

⁴⁶Կամ այլ տերմիններով, որոնք կիրառելի են կոնկրետ իրավահամակարգի օրենսդրական դաշտում:
⁴⁷Այն դեպքում, երբ ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, այս միտքը կարելի է ներկայացնել հետևյալ կերպ՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր ՖՀՄՄ-ների համաձայն և որպես այդպիսիք»:

(տես՝ սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 41(գ)) , եթե կայքի նկարագրությունը համապատասխանում է ստորև ներկայացված աուդիտորի պատասխանատվությանը:

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

- հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար: Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում,
- ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու, և ոչ թե Խմբի ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար⁴⁸ .,
- գնահատում ենք հաշվապահական հաշվառման կիրառված քաղաքականության տեղին լինելը, ինչպես նաև ղեկավարության կողմից կատարած հաշվապահական հաշվառման գնահատումների և կից բացահայտումների խելամտությունը,
- եզրահանգում ենք ղեկավարության կողմից հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքի կիրառման տեղին լինելու վերաբերյալ, և հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա՝ գնահատում ենք՝ արդյոք առկա է դեպքերի կամ հանգամանքների հետ կապված էական անորոշություն, որը կարող է նշանակալի կասկած հարուցել Խմբի անընդհատ գործելու կարողության վրա: Եթե մենք եզրահանգում ենք, որ առկա է էական անորոշություն, ապա մեզանից պահանջվում է աուդիտորի եզրակացությունում ուշադրություն հրավիրել համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների համապատասխան բացահայտումներին, կամ, եթե այդպիսի բացահայտումները բավարար չեն, ձևափոխել մեր կարծիքը: Մեր եզրահանգումները հիմնված են մինչև մեր եզրակացության ամսաթիվը ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների վրա: Սակայն, ապագա դեպքերը կամ իրավիճակները կարող են ստիպել Խմբին դադարեցնել անընդհատության հիմունքի կիրառումը,
- գնահատում ենք համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքը և բովանդակությունը, ներառյալ՝ բացահայտումները, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործարքների ու դեպքերի ճշմարիտ ներկայացումը.

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

- ձեռք ենք բերում բավարար համապատասխան ապացույցներ Խմբի ներսում գործող կազմակերպությունների կամ ձեռնարկատիրական գործունեությունների ֆինանսական տեղեկատվության վերաբերյալ՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով: Մենք պատասխանատու ենք խմբի աուդիտի ուղղորդման, ղեկավարման և իրականացման համար: Մենք ամբողջովին պատասխանատու ենք մեր աուդիտորական կարծիքի համար:

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

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

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

Եզրակացություն օրենսդրական և իրավական այլ պահանջներին համապատասխանելու վերաբերյալ

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

Այս աուդիտի առաջադրանքի պատասխանատուն [նշել անունը]:

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

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

Ցուցադրական օրինակ 3

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

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

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

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

ԱԲԳ ընկերության բաժնետերերին [կամ համապատասխան այլ հասցեատիրոջը]

Աուդիտորի կարծիքը

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

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

Կարծիքի հիմք

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

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

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

Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության⁴⁹ և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁵⁰, և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար:

Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության

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

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

դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք:

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

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

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

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

Ցուցադրական օրինակ 4

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

Սույն ցուցադրական եզրակացության համար ենթադրվում են ներքո ներկայացված հանգամանքները՝

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

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

Կարծիք

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

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

Կարծիքի հիմք

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

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

[Տեղեկատվությունը համաձայն ԱՄՍ 720-ով (վերանայված) պահանջվող տեղեկատվությանը՝ սրտա ԱՄՍ 720-ի (վերանայված) Հավելված 2-ի Ցուցադրական օրինակ 1-ը:]

Ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության⁵¹ և կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը

Ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավահամակարգի XYZ օրենսդրության համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման⁵², և այնպիսի ներքին հսկողության համար, որն ըստ ղեկավարության, անհրաժեշտ է խարդախության կամ սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը ապահովելու համար: Ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս՝ ղեկավարությունը պատասխանատու է Ընկերության անընդհատ գործելու կարողության գնահատման համար՝ անհրաժեշտության դեպքում բացահայտելով անընդհատությանը վերաբերող հարցերը, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման անընդհատության հիմունքը կիրառելու համար, եթե ղեկավարությունը չունի Ընկերությունը լուծարելու կամ Ընկերության

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

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

գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չունի այդպես չվարվելու որևէ իրատեսական այլընտրանք:

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

Աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի համար

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

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

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

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

- հատկորոշում և գնահատում ենք խարդախության կամ սխալի հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման ռիսկերը, նախագծում և իրականացնում ենք աուդիտորական ընթացակարգեր՝ այդ ռիսկերին արձագանքելու նպատակով, և ձեռք ենք բերում աուդիտորական ապացույցներ, որոնք բավարար համապատասխան հիմք են հանդիսանում մեր կարծիքի համար: Խարդախության հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի հետևանքով էական խեղաթյուրման չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ խարդախությունը կարող է ներառել հանցավոր համաձայնություն, զեղծարարություն, միտումնավոր բացթողումներ, սխալ ներկայացումներ կամ ներքին հսկողության համակարգի չարաշահում.
- ձեռք ենք բերում աուդիտին վերաբերող ներքին հսկողության մասին պատկերացում՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր

նախագծելու, և ոչ թե Ընկերության ներքին հսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու համար⁵³.

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

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

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

[Աուդիտորական ընկերության հասցե]

[Ամսաթիվ]

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