

# ԱՄՍ 700

## ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՏՎՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ՎԵՐԱԲԵՐՅԱԼ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԿԱՐԾԻՔԻ ՁԵՎԱՎՈՐՈՒՄ ԵՎ ՆԵՐԿԱՅԱՅՈՒՄ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1-4
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	5
Նպատակները.....	6
Սահմանումներ.....	7-9
<b>Պահանջները</b>	
Ֆինանսական հաշվետվության վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում.....	10-15
Կարծիքի ձևը.....	16-19
Աուդիտորական եզրակացություն.....	20-45
Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն .....	46-47
<b>Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր</b>	
Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ .....	Ա1-Ա3
Էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվության տրամադրած տեղեկատվությունում .....	Ա4
Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի նկարագրություն .....	Ա5- Ա10
Կարծիքի ձևը.....	Ա11-Ա12
Աուդիտորական եզրակացություն.....	Ա13-Ա44

Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն..... Ա45-Ա51

Հավելված: Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրինակ

<<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորում և ներկայացում>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 700-ը պետք է դիտարկել <<Անկախ աուդիտորի ընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների>> ԱՄՍ 200-ի հետ համատեղ:

## Ներածություն

### Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները

1. Սույն աուդիտի միջազգային ստանդարտը (ԱՄՍ) կարգավորում է աուդիտորի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորման հարցում: Միաժամանակ այն սահմանում է ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում կազմվող աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը:
2. ԱՄՍ 705<sup>1</sup>-ը և ԱՄՍ 706<sup>2</sup>-ը սահմանում են, թե ինչպիսի փոփոխության են ենթարկվում աուդիտորական եզրակացության ձևը և բովանդակությունը, երբ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացության մեջ ձևափոխում է կարծիքը կամ ներառում է <<Հանգամանքները լուսաբանող>> կամ <<Այլ հանգամանքների>> պարագրաֆներ:
3. Սույն ԱՄՍ-ն գրված է ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի համատեքստում: ԱՄՍ 800<sup>3</sup>-ը գործ ունի հատուկ նկատառումների հետ, որոնք վերաբերում են հատուկ նպատակի շրջանակներին համապատասխան կազմված ֆինանսական հաշվետվությունների: ԱՄՍ 805<sup>4</sup>-ը գործ ունի հատուկ նկատառումների հետ, որոնք վերաբերում են կամ առանձին ֆինանսական հաշվետվությանը կամ ֆինանսական հաշվետվության կոնկրետ տարրի, հաշվի կամ հոդվածի աուդիտին:
4. Սույն ստանդարտը նպաստում է հետևողականության պահպանմանը աուդիտորական եզրակացության մեջ: Երբ աուդիտը իրականացվել է համաձայն

<sup>1</sup> ԱՄՍ 705 <<Անկախ աուդիտորի եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում>>

<sup>2</sup> ԱՄՍ 706 <<Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ>>

<sup>3</sup> ԱՄՍ 800 <<Հատուկ նկատառումներ - հատուկ նպատակի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ>>

<sup>4</sup> ԱՄՍ 805 <<Հատուկ նկատառումներ - առանձին ֆինանսական հաշվետվությունների և ֆինանսական հաշվետվության առանձին տարրերի, հաշիվների կամ հոդվածների աուդիտ>>

ԱՄՄ-ների, հետևողականությունը աուդիտորական եզրակացության մեջ նպաստում է համաշխարհային շուկայում վստահության մեծացմանը՝ համաշխարհային մասշտաբով ճանաչված ստանդարտներին համապատասխան իրականացված աուդիտների նույնականացումը դարձնելով ավելի դյուրին: Այն նաև նպաստում է օգտագործողների ընկալման բարելավմանը և անսովոր իրավիճակների հայտնաբերմանը՝ դրանց տեղի ունենալուն պես:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

## Նպատակները

6. Աուդիտորի նպատակներն են՝
  - (ա) կարծիք ձևավորել ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ՝ հիմնվելով ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների հիման վրա կատարված եզրահանգումների ուսումնասիրության վրա, և
  - (բ) գրավոր հաշվետվության (եզրակացության) միջոցով հստակ արտահայտել այդ կարծիքը՝ նկարագրելով նաև այդ կարծիքի հիմնավորումը:

## Մահմանումներ

7. ԱՄՄ-ների նպատակով հետևյալ տերմինները ունեն ստորև նշված նշանակությունները՝
  - (ա) ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվություններ – ընդհանուր նպատակների սկզբունքներին համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվություններ,
  - (բ) ընդհանուր նպատակների ծառայող սկզբունքներ – ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքներ, որոնք ստեղծված են բավարարելու բազմաթիվ օգտագործողների՝ ֆինանսական տեղեկատվության հանդեպ ընդհանուր կարիքները: Ֆինանսական հաշվետվությունների սկզբունքները կարող են լինել կա՛մ ճշմարիտ ներկայացման, կա՛մ համապատասխանության:
    - <<Ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքներ>> տերմինը օգտագործվում է՝ նշելու ֆինանսական հաշվետվությունների այն սկզբունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն սկզբունքների պահանջներին, և՛
    - (i) բացահայտորեն կամ ներքուստ ընդունում են, որ ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումն ապահովելու համար հնարավոր է, որ անհրաժեշտություն առաջանա ղեկավարության

կողմից բացահայտումներ տրամադրելու, բացի նրանցից, որոնք հատուկ պահանջվում են սկզբունքներով, կամ

- (ii) բացահայտորեն ընդունում են, որ հնարավոր է՝ անհրաժեշտություն առաջանա, որպեսզի ղեկավարությունը շեղվի սկզբունքների պահանջներից՝ ապահովելու համար ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ ներկայացումը: Ակնկալվում է, որ նմանատիպ շեղումների անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ միայն ծայրահեղ հազվադեպ դեպքերում:

<<Համապատասխանության սկզբունքներ>> տերմինը օգտագործվում է՝ նշելու ֆինանսական հաշվետվությունների այն սկզբունքները, որոնք պահանջում են համապատասխանություն սկզբունքների պահանջներին, բայց չեն պարունակում վերոնշյալ (i)-ի կամ (ii)-ի ընդունման փաստերը,<sup>5</sup>

- (q) չձևավորված կարծիք - Աուդիտորի կողմից արտահայտվող այն կարծիքը, երբ աուդիտորը եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան:<sup>6</sup>

8. ԱՄՄ-ում հղումը <<ֆինանսական հաշվետվություններին>> նկատի ունի <<ընդհանուր նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը՝ ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները>>: Սովորաբար ծանոթագրությունները ներառում են հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագիրը և այլ պարզաբանող տեղեկատվություն: Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների պահանջները սահմանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ձևն ու բովանդակությունը, ինչպես նաև այն, ինչն իրենից ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթը:

9. ԱՄՄ-ում հղումը <<ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին>> նկատի ունի Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները, իսկ հղումը <<Հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին>>՝ Հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտները:

## Պահանջները

### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի ձևավորում

<sup>5</sup> ԱՄՄ 200, <<Անկախ աուդիտորի համընդհանուր նպատակները և աուդիտի իրականացումը՝ համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտներին>>, 13 (ա) պարագրաֆ

<sup>6</sup> 35-36 պարագրաֆները վերաբերում են այդ կարծիքն արտահայտելու համար օգտագործվող արտահայտություններին համապատասխանաբար ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների և համապատասխանության հիմունքների դեպքերում:

10. Աուդիտորը պետք է ձևավորի կարծիք՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների:<sup>7,8</sup>
11. Այդ կարծիքը ձևավորելու համար աուդիտորը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից: Նշված եզրահանգումը պետք է հաշվի առնի՝
- (ա) աուդիտորի եզրակացությունը՝ համաձայն ԱՄՄ 330-ի, արդյո՞ք ձեռք է բերվել բավարար համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ,<sup>9</sup>
  - (բ) աուդիտորի եզրակացությունը՝ համաձայն ԱՄՄ 450-ի, արդյո՞ք չուղղված խեղաթյուրումները էական են՝ առանձին կամ միասին վերցրած,<sup>10</sup> և
  - (գ) 12-15 պարագրաֆներով պահանջվող ուսումնասիրությունները:
12. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան: Այդ գնահատումը պետք է ներառի կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների դիտարկումը, այդ թվում՝ այնպիսի ցուցանիշների, որոնք վկայում են ղեկավարության դատողություններում հնարավոր կողմնակալության մասին: (հղում՝ պար. Ա1-Ա3)
13. Մասնավորապես, աուդիտորը պետք է գնահատի, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների պահանջների համատեքստում՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխան կերպով բացահայտում են ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը,
  - (բ) ընտրված և կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման սկզբունքներին համահունչ է և տեղին,
  - (գ) ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումները ողջամիտ են,
  - (դ) ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված տեղեկատվությունը տեղին է, վստահելի, համադրելի և հասկանալի,

<sup>7</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 11:

<sup>8</sup> 35-36 պարագրաֆները կարգավորում են այդ կարծիքն արտահայտելու համար օգտագործվող արտահայտություններին համապատասխանաբար ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների և համապատասխանության հիմունքների դեպքերում:

<sup>9</sup> ԱՄՄ 330, <<Աուդիտորի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ>>, պարագրաֆ 26:

<sup>10</sup> ԱՄՄ 450, <<Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը>>, պարագրաֆ 11:

(ե) ֆինանսական հաշվետվություններում առկա են համապատասխան բացահայտումներ, որոնք թույլ են տալիս նախատեսված օգտագործողներին ըմբռնել էական գործարքների և իրադարձությունների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների միջոցով հաղորդվող տեղեկատվության վրա, (հղում՝ պար. Ա4) և

(զ) ֆինանսական հաշվետվություններում օգտագործվող տերմինները, այդ թվում յուրաքանչյուր ֆինանսական հաշվետվության վերնագիրը, տեղին են:

14. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքների, ապա 12-13 պարագրաֆներով պահանջվող գնահատումը պետք է նաև ներառի այն փաստը, թե արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները կարողացել են ապահովել ճշմարիտ ներկայացումը: Ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ ներկայացված լինելու վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման մեջ պետք է ներառված լինի նաև հետևյալ հարցերի քննարկումը՝

(ա) ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացումը, կառուցվածքն ու բովանդակությունը, և

(բ) արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները, ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները, ներկայացնում են դրանց հիմքում ընկած գործարքներն ու իրադարձությունները այն ձևով, որն ապահովում է ճշմարիտ ներկայացումը:

15. Աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրիտ ձևով են հղում կատարում կամ նկարագրում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքները (հղում՝ պար.Ա5-Ա.10):

## **Կարծիքի ձևը**

16. Աուդիտորը պետք է արտահայտի չձևափոխված կարծիք, երբ եզրակացնում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան:

17. Եթե աուդիտորը՝

(ա) եզրակացնում է, որ, հիմնվելով աուդիտորական ապացույցների վրա, ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ գերծ չեն էական խեղաթյուրումներից, կամ

(բ) ի վիճակի չէ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ գերծ են էական խեղաթյուրումներից,

ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի աուդիտորական եզրակացության մեջ արտահայտած կարծիքը՝ համաձայն ԱՄՄ 705-ի:

18. Եթե ճշմարիտ ներկայացման սկզբունքների պահանջներին համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները իրականում ճշմարիտ ներկայացված չեն, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքների պահանջներից և նրանից, թե ինչ լուծում է ստանում տվյալ հարցը, որոշի՝ արդյո՞ք անհրաժեշտություն կա ձևափոխելու իր կարծիքը աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի (հղում՝ պար. Ա.11):
19. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն համապատասխանության սկզբունքի, աուդիտորը պարտավոր չէ գնահատել՝ արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշմարիտ են ներկայացված, թե՛ ոչ: Այնուամենայնիվ, եթե բացառիկ հազվադեպ հանգամանքներում աուդիտորը եզրակացնում է, որ նման ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, ապա աուդիտորը պետք է քննարկի այդ հարցը ղեկավարության հետ և, կախված դրա լուծումից, որոշի՝ պե՞տք է արդյոք այդ մասին նշել աուդիտորական եզրակացության մեջ և ինչպե՞ս դա անել (հղում՝ պար. Ա.12):

## **Աուդիտորական եզրակացություն**

20. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է լինի գրավոր (հղում՝ պար. Ա.13-Ա.14):  
*Աուդիտորական եզրակացությունը աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան իրականացված աուդիտների համար*

## **Վերնագիր**

21. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ունենա վերնագիր, որում հստակորեն նշվի, որ դա անկախ աուդիտորական եզրակացություն է (հղում՝ պար. Ա.15):

## **Հասցեատերը**

22. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է պարտադիր հասցեագրվի, ինչպես պահանջվում է ըստ աուդիտի առաջադրանքի (հղում՝ պար. Ա.16):

## **Ներածական պարագրաֆ**

23. Աուդիտորական եզրակացության ներածական պարբերության մեջ պետք է (հղում՝ պար. Ա.17-Ա.19).
- (ա) նշվի այն կազմակերպությունը, որի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել,
  - (բ) հաստատվի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել,
  - (գ) նշվի ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը,

- (դ) հղում կատարվի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության ամփոփ նկարագրին և այլ պարզաբանող տեղեկատվությանը, և
- (ե) նշվի ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության համար այն ամսաթիվը, որի դրությամբ կազմվել է հաշվետվությունը, կամ ժամանակաշրջանը, որին այն վերաբերում է:

### **Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար**

- 24. Աուդիտորական եզրակացության նշված մասը նկարագրում է կազմակերպության ներսում գտնվող այն անձանց պարտականությունները, որոնք պատասխանատու են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Պարտադիր չէ աուդիտորական եզրակացության մեջ նշել հատկապես «ղեկավարություն» անվանումը, այլ պետք է օգտագործել այնպիսի տերմին, որը համապատասխան է տվյալ իրավակարգի օրենսդրական շրջանակների ենթատեքստում: Որոշ իրավակարգերում համապատասխան անվանումը կարող է վերաբերել այն անձանց, ովքեր օժտված են կառավարման իրավասություններով:
- 25. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Ղեկավարության [կամ այլ տեղին տերմին] պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար» վերնագրով բաժին:
- 26. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նկարագրի ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Նկարագրությունը պետք է ներառի բացատրություն այն մասին, որ ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի սկզբունքներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, ինչպես նաև այնպիսի ներքին վերահսկողության համակարգի համար, ինչպիսին այն անհրաժեշտ է համարում, որպեսզի ապահովվի խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը (հղում՝ պար. Ա20-Ա23):
- 27. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների, աուդիտորական եզրակացության մեջ, ֆինանսական հաշվետվությունների համար ղեկավարության պատասխանատվության բացատրությունը պետք է օգտագործի «Սույն ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և ճշմարիտ ներկայացնելու» կամ «Ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում» արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը**

- 28. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի «Աուդիտորի պատասխանատվությունը» վերնագրով բաժին:

29. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նշի, որ աուդիտորի պարտականությունն է անցկացված աուդիտի արդյունքում արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ (հղում՝ պար. Ա24):
30. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հաստատի, որ աուդիտն իրականացվել է աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան: Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նաև պարզաբանի, որ այդ ստանդարտները պահանջում են, որպեսզի աուդիտորը պահպանի մասնագիտական վարքագծի կանոնները և աուդիտը պլանավորի ու իրականացնի այնպես, որ ձեռք բերի ողջամիտ հավաստիացում այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից (հղում՝ պար. Ա25-Ա26):
31. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նկարագրի աուդիտը՝ նշելով, որ՝
- (ա) աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր,
  - (բ) ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման և ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար: Այնպիսի հանգամանքներում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ մեկտեղ պարտավոր է նաև կարծիք արտահայտել ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ, ապա պետք է բաց թողնի վերը նշված արտահայտության այն մասը, ըստ որի աուդիտորը ուսումնասիրում է ներքին վերահսկողության համակարգը ոչ ներքին վերահսկողության համակարգի արդյունավետության մասին կարծիք արտահայտելու նպատակով, և
  - (գ) աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:
32. Եթե ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են համաձայն ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների, աուդիտի նկարագրությունը աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է օգտագործի <<Կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելու և ճշմարիտ ներկայացնելու>> կամ <<Կազմակերպության կողմից ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստում>> արտահայտությունները՝ ելնելով նրանից, թե որն է տեղին տվյալ հանգամանքներում:

33. Աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է նշում կատարել այն մասին, որ աուդիտորը համոզված է, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ և համապատասխան հիմք են հանդիսանում աուդիտորական կարծիք արտահայտելու համար:

### **Աուդիտորական կարծիք**

34. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ներառի <<Կարծիք>> վերնագրով բաժին:
35. Ճշմարիտ ներկայացման հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս աուդիտորական կարծիքը, եթե այլ բան չի պահանջվում օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով, պետք է օգտագործի հետևյալ արտահայտություններից որևէ մեկը, որոնք համարվում են համարժեք.
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում...՝ համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների], կամ
- (բ) ֆինանսական հաշվետվությունները տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների] (հղում՝ պար. Ա27-Ա33):
36. Համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ չձևափոխված կարծիք արտահայտելիս աուդիտորական կարծիքը պետք է հավաստի, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստված են համաձայն [ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքների] (հղում՝ պար. Ա27, Ա29-Ա33):
37. Եթե աուդիտորի կարծիքի մեջ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներին հղում կատարելիս այդ հիմունքները չեն վերաբերում Հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին կամ հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտների խորհրդի կողմից հրապարակված հանրային ոլորտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներին, ապա աուդիտորի կարծիքի մեջ պետք է հստակեցվի տվյալ հիմունքների ծագման իրավական համակարգը:

### **Եզրակացության մեջ այլ պարտականությունների ներառումը**

38. Եթե աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության մեջ նշում է իր պատասխանատվության այլ հիմունքների մասին՝ ի լրումն ԱՄՄ-ների շրջանակներում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության ներկայացման աուդիտորի պատասխանատվության, ապա այդ այլ պատասխանատվությունը պետք է աուդիտորական եզրակացության մեջ տեղ գտնի առանձին բաժնում՝ ենթավերնագրվելով <<Եզրակացություն այլ

օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ>> կամ այլ կերպ՝ այդ բաժնի բովանդակությանը համապատասխան (հղում՝ պար. Ա34-Ա35):

39. Եթե աուդիտորական եզրակացությունը պարունակում է առանձին բաժին պատասխանատվության այլ շրջանակների մասին, ապա 23-37 պարագրաֆներում նշված վերնագրերը, կարծիքը և պարզաբանումները պետք է լինեն <<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>> ենթավերնագրի ներքո: <<Եզրակացություն այլ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ>>-ը պետք է տեղակայվի <<Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ>>-ից հետո (հղում՝ պար. Ա36):

### **Աուդիտորի ստորագրությունը**

40. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է ստորագրվի (հղում՝ պար. Ա37):

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը**

41. Աուդիտորական եզրակացությունը պետք է թվագրվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքն արտահայտելու համար հիմք հանդիսացող բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու ամսաթվից ոչ շուտ, այդ թվում՝ ապացույցներ այն մասին, որ (հղում՝ պար. Ա38-Ա41)՝
- (ա) ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ դրանց ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և
  - (բ) համապատասխան ղեկավար մարմինները հաստատել են, որ պատասխանատվություն են ստանձնում այդ ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

### **Աուդիտորի հասցեն**

42. Աուդիտորական եզրակացության մեջ պետք է նշվի աուդիտորի գտնվելու վայրը՝ ըստ այն օրենսդրության, որում աուդիտորը գործում է:

*Օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված աուդիտորական եզրակացության ձևը*

43. Եթե կոնկրետ իրավակարգի օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով պահանջվում է, որ աուդիտորը օգտագործի աուդիտորական եզրակացության կոնկրետ ձև կամ շարադրանք, ապա աուդիտորական եզրակացությունը պետք է հղում կատարի աուդիտի միջազգային ստանդարտներին միայն այն դեպքում, երբ աուդիտորական եզրակացությունը ներառում է առնվազն բոլոր հետևյալ տարրերը (հղում՝ պար. Ա42).
- (ա) վերնագիր,
  - (բ) հասցեատեր, ինչպես պահանջվում է կոնկրետ առաջադրանքով,

- (գ) ներածական պարագրաֆ, որը սահմանում է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները,
- (դ) ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության (կամ դրա համար կիրառվող այլ համապատասխան տերմին, տե՛ս 24 պարագրաֆը) պատասխանատվության նկարագրություն,
- (ե) ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու աուդիտորի պատասխանատվության և աուդիտի շրջանակների նկարագրություն, որը ներառում է՝
  - հղում աուդիտի միջազգային ստանդարտներին և օրենքին կամ այլ իրավական ակտին, և
  - աուդիտի նկարագրություն՝ համաձայն այդ ստանդարտների,
- (զ) կարծիքի պարագրաֆ, որը պարունակում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքի արտահայտում և հղում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար օգտագործված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներին (ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման հիմունքների ծագման երկրի իրավակարգի հստակեցումը, որը տարբեր է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներից կամ հանրային ռըրտի հաշվապահական հաշվառման միջազգային ստանդարտներից (հղում՝ պար. 37),
- (է) աուդիտորի ստորագրությունը,
- (ը) աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը, և
- (թ) աուդիտորի հասցեն:

*Միաժամանակ և՛ տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտների համար աուդիտորական եզրակացությունը*

44. Հնարավոր է, որ աուդիտորից պահանջվի աուդիտն իրականացնել համաձայն տվյալ երկրի օրենսդրությամբ հաստատված աուդիտի ստանդարտների (<<աուդիտի ազգային ստանդարտներ>>), սակայն նա կարող է, ի լրումն վերը նշվածի, աուդիտն իրականացնել համաձայն ԱՄՄ-ների: Այդ դեպքում աուդիտորական եզրակացությունը կարող է հղում կատարել աուդիտի միջազգային ստանդարտներին՝ ի լրումն աուդիտի ազգային ստանդարտների, սակայն աուդիտորը պետք է այսպես վարվի միայն այն դեպքերում, եթե (հղում՝ պար.Ս43- Ս44).

- (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 <<Հանգամանքները լուսաբանող>>

պարագրաֆ, որը առանձնահատուկ հանգամանքներում պահանջվում է ԱՄՄ-ներով, և

- (բ) աուդիտորական եզրակացությունը առնվազն ներառում է 43(ա)-(թ) պարագրաֆներում նշված բոլոր տարրերը, երբ աուդիտորը օգտագործում է աուդիտի ազգային ստանդարտներով սահմանված ձևաչափն ու շարադրանքը: 43(ե) պարագրաֆի մեջ հղումը օրենքին կամ այլ իրավական ակտին պետք է ընթերցվի որպես հղում դեպի աուդիտի ազգային ստանդարտներ: Հետևաբար, աուդիտորական եզրակացությունը պետք է նշի այդ աուդիտի ազգային ստանդարտները:

- 45. Երբ աուդիտորական եզրակացությունը հղում է կատարում և՛ աուդիտի ազգային ստանդարտներին, և՛ աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, ապա այն պետք է հստակեցնի աուդիտի ազգային ստանդարտների ծագման երկրի օրենսդրությունը:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացվող լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում՝ պար. Ա45- Ա51)**

- 46. Եթե աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ ներկայացվում է լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներով, ապա աուդիտորը պետք է գնահատի՝ արդյո՞ք նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը հստակ տարանջատված է աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից: Եթե նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը հստակ տարանջատված չէ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից, ապա աուդիտորը պետք է խնդրի ղեկավարությանը փոփոխություն կատարել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության ներկայացման ձևի մեջ: Եթե ղեկավարությունը հրաժարվում է անել դա, ապա աուդիտորը պետք է բացատրի աուդիտորական եզրակացության մեջ, որ նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել:
- 47. Աուդիտորի կարծիքի մեջ պետք է լուսաբանվի այն լրացուցիչ տեղեկատվությունը, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառելի հիմունքներով, բայց, այնուամենայնիվ, ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս է կազմում, քանի որ չի կարող հստակորեն տարանջատվել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններից՝ իր բնույթի և ներկայացման ձևի պատճառով:

### **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Կազմակերպության հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշներ (հղում՝ պար. 12)**

- Ա1. Ղեկավարությունը կատարում է դատողություններ ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ:

Ա2. ԱՄՍ 260-ը ներառում է հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների քննարկում: <sup>11</sup> Հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական հատկանիշների դիտարկման ընթացքում աուդիտորը կարող է տեղեկանալ ղեկավարման դատողության մեջ հնարավոր կողմնակալության մասին: Աուդիտորը կարող է եզրահանգում կատարել, որ օբյեկտիվության պակասի հանրագումարը, չճշգրտված խեղաթյուրումների հետ միասին, առաջացնում է ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրում: Օբյեկտիվության պակասի հատկանիշները, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրման վերաբերյալ աուդիտորի գնահատման վրա, ներառում են հետևյալը՝

- աուդիտի ընթացքում ղեկավարության ուշադրությանը ներկայացված խեղաթյուրումների ընտրանքային ճշտումներ (օրինակ՝ ճշգրտում այն խեղաթյուրումների, որոնց արդյունքում աճում են ներկայացված հասույթները, սակայն չեն ճշգրտվում այն խեղաթյուրումները, որոնց արդյունքում ներկայացված հասույթները նվազում են),
- հաշվապահական գնահատումներում ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը:

Ա3. ԱՄՍ 540 դիտարկում է ղեկավարության հնարավոր կողմնակալությունը հաշվապահական հաշվառման գնահատումներ կատարելիս: <sup>12</sup> Ղեկավարության հնարավոր կողմնակալության հայտանիշները չեն նշանակում խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են առանձին հաշվապահական հաշվառման գնահատման ողջամտության վերաբերյալ եզրահանգումների հիմք հանդիսանալ: Սակայն դրանք կարող են ազդել աուդիտորի ուսումնասիրության վրա՝ արդյո՞ք ամբողջ ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

## **Էական գործարքների և դեպքերի ազդեցության բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվության տրամադրած տեղեկատվությունում (հղում՝ պար. 13(ե))**

Ա4. Ընդունված է, որ ընդհանուր նպատակներին ծառայող հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնեն կազմակերպության ֆինանսական վիճակը, ֆինանսական արդյունքները և դրամական հոսքերը: Նման իրավիճակներում աուդիտորը ուսումնասիրում է, արդյո՞ք ֆինանսական հաշվետվությունները տրամադրում են պատշաճ բացահայտումներ, ինչը թույլ է տալիս նախատեսվող օգտագործողներին հասկանալու էական գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը կազակերպության ֆինանսական վիճակի, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի վրա:

<sup>11</sup> ԱՄՍ 260, «Հաղորդակցությունը կառավարման օղակներում գտնվող անձանց հետ», հավելված 2:

<sup>12</sup> ԱՄՍ 540, «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների աուդիտ, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումներ», պարագրաֆ 21:

## **Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների նկարագրություն (հղում՝ պար. 15)**

- Ա5. Ինչպես բացատրված է ԱՄՍ 200-ում, ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում ներառել պատշաճ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ:<sup>13</sup> Այդ բացահայտումը կարևոր է, քանի որ այն ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողներին պարզաբանում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառված հիմունքները:
- Ա6. Նկարագրությունը առ այն, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են որոշակի ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն, տեղին է միայն այն դեպքում, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են տվյալ հիմունքների բոլոր պահանջներին, որոնք ուժի մեջ են ֆինանսական հաշվետվությունների ժամանակաշրջանի ընթացքում:
- Ա7. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը, որը պարունակում է ոչ հստակ կամ սահմանափակող բառեր (օրինակ՝ «ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում պատրաստված են Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն»), տվյալ շրջանակի պատշաճ բացահայտում չէ, քանի որ այն կարող է ապակողմնորոշել ֆինանսական հաշվետվությունները օգտագործողներին:

### *Հղում մեկից ավելի ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների*

- Ա8. Որոշ դեպքերում ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ներկայացնել, որ նրանք պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվության 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 պատրաստել երկու հիմունքների համաձայն, որի դեպքում երկուսն էլ ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքներ են: Նման նկարագրությունը պատշաճ է միայն այն դեպքում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած: Երկու հիմունքների համաձայն համարվելու համար ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է միաժամանակ համապատասխանեն երկու հիմունքներին էլ, և առանց որևէ համադրման հաշվետվության անհրաժեշտության: Գործնականում, միաժամանակյա համապատասխանությունը հավանական չէ, բացառությամբ այն դեպքի, երբ

<sup>13</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆներ Ա2 -Ա3:

տվյալ իրավակարգը ընդունել է մյուս ստանդարտը (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտները) որպես իր ազգային ստանդարտ, կամ վերացրել է համաձայնեցման բոլոր խոչընդոտները:

Ա9. Ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք պատրաստվել են համաձայն մեկ ֆինանսական հաշվետվության հիմունքների, և որոնք պարունակում են ծանոթագրություն կամ մեկ այլ հիմունքների ներկայացվելիք արդյունքներին համադրող լրացուցիչ հաշվետվություն, պատրաստված չեն մյուս հիմունքներին համապատասխան: Պատճառն անյ է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն ներառում ողջ տեղեկատվությունը այն ձևով, որը պահանջվում է մյուս հիմունքների կողմից:

Ա10. Այնուամենայնիվ, մեկ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների ծանոթագրությունում նկարագրել ֆինանսական հաշվետվությունների մեկ այլ հիմունքներին համապատասխանության աստիճանը (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ազգային հիմունքներով, և նաև նկարագրվում է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխանության աստիճանը): Նման նկարագրությունը հանդիսանում է լրացուցիչ ֆինանսական տեղեկատվություն, և որպես այդպիսին, ինչպես քննարկված է պարագրաֆ 47-ում, դիտարկվում է որպես ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական մաս, հետևաբար ընդգրկվում է աուդիտորի կարծիքում:

### **Կարծիքի ձևը (հղում՝ պար. 18-19)**

Ա11. Կարող են լինել դեպքեր, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները, չնայած 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, բացառիկ դեպքերում, շեղվի հիմունքների պահանջներից, որպեսզի հասնի ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացմանը:

Ա12. Խիստ բացառիկ դեպքերում միայն աուդիտորը կարող է համարել, որ համապատասխանության հիմունքների համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները մոլորեցնող են, եթե համաձայն ԱՄՍ 210-ի, աուդիտորը որոշի, որ այդ հիմունքը ընդունելի է:<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> ԱՄՍ 210, <<Աուդիտորական առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը>>, պարագրաֆ 6ա:

## **Աուդիտորական եզրակացություն (հղում՝ պար. 20)**

Ա13. Գրավոր եզրակացությունը վերաբերվում է փաստաթղթային կամ էլեկտրոնային միջոցներով հրապարակված եզրակացություններին:

Ա14. Հավելվածը ներառում է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացության օրինակ, որը ներառում է պարագրաֆներ 21-42-ում ներկայացված տարրերը:

*Աուդիտորի եզրակացությունը աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի համար*

## **Վերնագիր (հղում՝ պար. 21)**

Ա15. Եզրակացության վերնագիրը նշում է, որ դա անկախ աուդիտորի եզրակացությունն է, օրինակ <<Անկախ աուդիտորական եզրակացություն>>, որը հավաստում է, որ աուդիտորը պահպանել է անկախությանը վերաբերող համապատասխան վարքի բոլոր նորմերը, և հետևաբար, տարբերակում է անկախ աուդիտորի եզրակացությունը մյուսների կողմից ներկայացված հաշվետվություններից:

## **Հասցեատեր (հղում՝ պար. 22)**

Ա16. Օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտը հաճախ որոշակիորեն նշում է տվյալ դաշտում աուդիտորական եզրակացության հասցեատերերին: Աուդիտորական եզրակացությունը սովորաբար հասցեագրվում է նրանց, ում համար այդ եզրակացությունը պատրաստված է՝ հաճախ այն կազմակերպության բաժնետերերին կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, ում ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել:

## **Ներածական պարագրաֆ (հղում՝ պար. 23)**

Ա17. Ներածական պարագրաֆը նշում է, օրինակ, որ աուդիտորը աուդիտի է ենթարկել կազմակերպության կից ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են [նշել ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս կազմող յուրաքանչյուր հաշվետվության վերնագիրը որը պահանջվում է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող շրջանակի կողմից], ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրությունները:

Ա18. Երբ աուդիտորը տեղյակ է, որ աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունները ներառվելու են այլ տեղեկատվություն պարունակող փաստաթղթում, օրինակ, տարեկան հաշվետվությունում, աուդիտորը կարող է դիտարկել՝ արդյո՞ք ներկայացման ձևը թույլ է տալիս որոշակիացնել աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների էջերի համարները: Դա օժանդակում է

օգտագործողներին որոշակիացնելու ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնց աուդիտորական եզրակացությունը վերաբերվում է:

Ա19. Աուդիտորական եզրակացությունը տարածվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ողջ փաթեթի վրա, որը սահմանված է ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող հիմունքների կողմից: Օրինակ՝ ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքներից շատերի դեպքում ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը, ֆինանսական արդյունքների մասին, սեփական կապիտալում փոփոխությունների մասին և դրամական միջոցների հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվություններին կից հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը և այլ ծանոթագրություններ: Որոշ իրավակարգերում, լրացուցիչ տեղեկատվությունը նույնպես կարող է դիտարկվել որպես ֆինանսական հաշվետվությունների բաղկացուցիչ մաս:

#### **Ղեկավարության պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար (հղում՝ պար. 26)**

Ա20. ԱՄՄ 200-ը պարզաբանում է ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց, պատասխանատվության հիմնավորումը ԱՄՄ-ի համաձայն իրականացված աուդիտի առումով:<sup>15</sup> Ղեկավարությունը կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձինք, ընդունում են պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառվող հիմունքների, ներառյալ ճշմարիտ ներկայացման համար, եթե տեղին է: Ղեկավարությունը նմանապես ընդունում է պատասխանատվություն վերահսկողության համակարգի համար, ինչը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից: Աուդիտորական եզրակացությունում ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը ներառում է վերոնշյալ երկու պատասխանատվությունները, ինչը թույլ է տալիս օգտագործողներին պարզաբանել աուդիտի անցկացման հիմքերը:

Ա21. Կարող են լինել իրավիճակներ, երբ աուդիտորը պատշաճ է համարում պարագրաֆ 26-ում ներկայացված ղեկավարության պատասխանատվությանը ավելացնել լրացուցիչ պատասխանատվություններ, որոնք ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար տեղին են տվյալ իրավակարգում կամ կազմակերպության բնույթից ելնելով:

Ա22. Պարագրաֆ 26-ը հետևողական է ԱՄՄ 210-ում պահանջվող աուդիտի առաջադրանքում կամ այլ պատշաճ գրավոր համաձայնագրում

---

<sup>15</sup> ԱՄՄ 200, պարագրաֆ 13ժ

պատասխանատվության համաձայնեցված ձևի հետ: <sup>16</sup> ԱՄՍ 210-ը տալիս է որոշակի ճկունություն պարզաբանելու, որ եթե օրենսդրական դաշտը նկարագրում է ղեկավարության կամ, եթե տեղին է, կառավարման օղակներում գտնվող անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը կարող է որոշել, որ օրենսդրական դաշտում ներառված պահանջները համարժեք են ԱՄՍ 210-ով ներկայացված պահանջներին: Նման համարժեք պատասխանատվությունը նկարագրելու համար աուդիտորը կարող է աուդիտի առաջադրանքի կամ այլ պատշաճ համաձայնագրերում օգտագործել օրենսդրական դաշտում ներառված տեքստը: Նման դեպքերում տվյալ տեքստը կարելի է օգտագործել նաև աուդիտորական եզրակացության մեջ՝ նկարագրելու պարագրաֆ 26-ով պահանջվող ղեկավարության պատասխանատվությունը: Այլ հանգամանքներում, ներառյալ այն դեպքը, երբ աուդիտորը որոշում է չօգտագործել օրենսդրական դաշտում տրված տեքստը, որը ներառվել է աուդիտի առաջադրանքի համաձայնագրում, կարող է օգտագործվել պարագրաֆ 26-ի տեքստը:

Ա23. Որոշ իրավակարգերում ղեկավարության պատասխանատվությունը կարող է նկարագրված լինել, մասնավորապես շեշտելով պատասխանատվությունը հաշվապահական գրանցումների և փաստաթղթերի կամ հաշվապահական համակարգի պատշաճության համար: Քանի որ հաշվապահական գրանցումները, փաստաթղթերը և համակարգը կազմում են ներքին վերահսկողության բաղկացուցիչ մաս (ինչպես սահմանված է ԱՄՍ 315-ում<sup>17</sup>), ապա ԱՄՍ 210-ի և պարագրաֆ 26-ի նկարագրություններում դրանք հատուկ ձևով չեն մատնանշվում:

#### **Աուդիտորի պատասխանատվությունը (հղում՝ պար. 29-30)**

Ա24. Աուդիտորական եզրակացությունում պետք է նշվի, որ աուդիտորի պատասխանատվությունն է, հիմնվելով աուդիտի արդյունքների վրա, արտահայտել կարծիք ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որպեսզի այդ պատասխանատվությունը տարանջատվի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար ղեկավարության պատասխանատվությունից:

Ա25. Աուդիտի ստանդարտներին հղումը աուդիտորական եզրակացության օգտագործողներին վստահեցնում է, որ աուդիտը իրականացվել է հաստատված ստանդարտների համաձայն:

Ա26. ԱՄՍ 200-ի համաձայն՝ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում չի ներկայացնում համապատասխանություն ԱՄՍ-ներին, քանի դեռ աուդիտորը չի

<sup>16</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆներ 6բ.i-ii

<sup>17</sup> ԱՄՍ 315, <<Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով>>, պարագրաֆ 4գ:

պահպանել ԱՄՍ 200-ի և տվյալ աուդիտին առնչվող բոլոր ԱՄՍ-ների պահանջները:<sup>18</sup>

### **Աուդիտորական կարծիք** (հղում՝ պար. 35-37)

Աուդիտորական կարծիքի տեքստը սահմանվում է օրենսդրությամբ:

Ա27. ԱՄՍ 210-ը պարզաբանում է, որ որոշ դեպքերում օրենսդրական դաշտը տալիս է աուդիտորական եզրակացության տեքստը (որը մասնավորապես ներառում է աուդիտորական կարծիքը), որը նշանակալիորեն տարբերվում է ԱՄՍ-ների պահանջներից: Այդ իրավիճակում, ԱՄՍ 210-ը պահանջում է աուդիտորին ուսումնասիրել՝

- ա) արդյո՞ք օգտագործողները կարող են ապակողմնորոշվել ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի արդյունքում ձեռք բերված հավաստիացման հարցում, և այդ դեպքում,
- բ) արդյո՞ք աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ պարզաբանումները կարող են նվազեցնել հնարավոր ապակողմնորոշումը:

Եթե աուդիտորը եզրահանգում է, որ աուդիտորական եզրակացությունում լրացուցիչ պարզաբանումները չեն կարող նվազեցնել հնարավոր ապակողմնորոշումը, ապա ԱՄՍ 210-ը պահանջում է աուդիտորից՝ մերժել աուդիտորական առաջադրանքի ստանձնումը, բացառությամբ այն դեպքի, երբ օրենսդրական դաշտը չի թույլատրում անել դա: Ըստ ԱՄՍ 210-ի, նման օրենսդրության համաձայն իրականացված աուդիտը չի համապատասխանում ԱՄՍ-ներին: Հետևաբար, աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում չպետք է հղում կատարի այն մասին, որ աուդիտը իրականացվել է համաձայն աուդիտի միջազգային ստանդարտների:<sup>19</sup>

<<Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>>

Ա28. <<Բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում>> կամ <<տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը>> արտահայտությունների օգտագործումը կախված է տվյալ իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը կարգավորող օրենսդրական դաշտից, կամ տվյալ իրավակարգում ընդհանուր կիրառվող գործելակերպից: Երբ օրենսդրությունը պահանջում է օգտագործել այլ արտահայտություն, ապա այն չի ազդում սույն ԱՄՍ-ի պարագրաֆ 14-ի պահանջի վրա, ըստ որի աուդիտորը պետք է ուսումնասիրի արժանահավատ ներկայացման շրջանակի համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների արժանահավատ ներկայացումը:

<sup>18</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ 20:

<sup>19</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 21:

## **Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման տեղեկատվության նկարագրում**

Ա29. Արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համապատասխան պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում աուդիտորական կարծիքը նշում է, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում կամ տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը այն տեղեկատվության, որը ներկայացնելու նպատակով են նախագծվել ֆինանսական հաշվետվությունները, օրինակ՝ բազմաթիվ ընդհանուր նպատակների ծառայող հիմունքների դեպքում կազմակերպության տարեվերջի դրությամբ ֆինանսական վիճակը, և այդ դրությամբ ավարտվող ժամանակաշրջանի ֆինանսական արդյունքներն ու դրամական հոսքերը:

## **Ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի հիմունքների նկարագրությունը և դրա ազդեցությունը աուդիտորական կարծիքի վրա**

Ա30. Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների որոշակի դարձնելը աուդիտորական կարծիքում նպատակ է հետապնդում աուդիտորական եզրակացությունն օգտագործողներին պարզաբանելու աուդիտորական կարծիքի արտահայտման համատեքստը և նախատեսված չէ սահմանափակելու պարագրաֆ 14-ով պահանջվող ուսումնասիրությունները: Ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները որոշակիացվում են նման արտահայտություններով՝

<<...համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների>> կամ

<<...համաձայն X իրավական դաշտում ընդունված հաշվապահական հաշվառման հիմունքների...>>

Ա31. Երբ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտներ և իրավական ու մասնագիտական պահանջներ, ապա հիմունքները նկարագրվում են նման արտահայտությամբ <<...համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների և X իրավակարգում Ընկերությունների մասին օրենքի:>> ԱՄՍ 210-ը կարգավորում է այն իրավիճակները, երբ առկա են հակասություններ ֆինանսական հաշվետվությունների ստանդարտների և իրավական ու մասնագիտական պահանջների միջև:<sup>20</sup>

Ա32. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա8-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են պատրաստված լինել երկու ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համաձայն, որոնք երկուսն էլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներ են: Հետևաբար, յուրաքանչյուր հիմունքն առանձին է դիտարկվում

---

<sup>20</sup> ԱՄՍ 210, պարագրաֆ 18:

Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի ձևավորման համար, և պարագրաֆներ 35-36-ի համաձայն՝ աուդիտորական եզրակացությունը վերաբերվում է երկու հիմունքներին հետևյալ կերպ՝

(ա) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են յուրաքանչյուր հիմունքին առանձին վերցրած, ապա արտահայտվում է երկու կարծիք. այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվությունները պարտաստվել են ֆինանսական հաշվետվության կիրառելի երկու հիմունքներից մեկի համաձայն (օրինակ՝ ազգային հիմունքի) և մյուս կարծիքը, որ ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են մյուս ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համաձայն (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների): Այդ կարծիքները կարող են արտահայտվել առանձին կամ մեկ նախադասությունում (օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում՝ համաձայն X իրավական դաշտում ընդունված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների),

(բ) եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են մեկ հիմունքին, բայց չեն համապատասխանում մյուսին, ապա չձևափոխված կարծիք կարող է արտահայտվել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են մեկ հիմունքին (օրինակ՝ ազգային հիմունքին), սակայն արտահայտել կարծիքի ձևափոխում մյուս հիմունքի վերաբերյալ (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների)՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

Ա33. Ինչպես նշված է պարագրաֆ Ա10-ում, ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են համապատասխանել ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքին, և, ի լրում, նկարագրել մեկ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքի համապատասխանության աստիճանը: Ինչպես պարզաբանված է պարագրաֆ Ա46-ում, նման լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներգրավված է աուդիտորական կարծիքում, քանի որ հնարավոր չէ այն հստակորեն առանձնացնել ֆինանսական հաշվետվություններից՝

(ա) եթե այլ հիմունքին համապատասխանության բացահայտումը ապակողմնորոշող է, ապա համաձայն ԱՄՍ 705-ի արտահայտվում է ձևափոխված կարծիք,

(բ) եթե բացահայտումը ապակողմնորոշող չէ, սակայն աուդիտորի կարծիքով այն ունի այնպիսի կարևորություն, որ հիմնարար է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ օգտագործողների պատկերացումների համար, ապա ներառվում է հանգամանքներ լուսաբանող պարագաֆ՝ ծանոթագրության վրա ուշադրություն հրավիրելու համար՝ համաձայն ԱՄՍ 706-ի:

### **Այլ եզրակացության պատասխանատվություն (հղում՝ պար. 38-39)**

Ա34. Որոշ իրավակարգերում, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ԱՄՄ-ներով սահմանված պատասխանատվության, աուդիտորը կարող է ունենալ լրացուցիչ պատասխանատվություն՝ տրամադրելու եզրակացություն այլ հանգամանքների վերաբերյալ: Օրինակ՝ աուդիտորից կարող է պահանջվել եզրակացություն տրամադրել որոշ հանգամանքների վերաբերյալ, եթե դրանք ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի իրականացման արդյունքում գրավում են աուդիտորի ուշադրությունը: Կամ աուդիտորից կարող է պահանջվել իրականացնել և տրամադրել եզրակացություն այլ որոշակի ընթացակարգերի վերաբերյալ կամ արտահայտել կարծիք որոշակի հանգամանքների վերաբերյալ, ինչպիսիք են հաշվապահական գրանցումները և փաստաթղթերը: Որոշ իրավակարգերում, աուդիտի ստանդարտները տրամադրում են տվյալ իրավակարգում որոշակի լրացուցիչ եզրակացության պահանջների վերաբերող աուդիտորի պատասխանատվության ուղեցույց:

Ա35. Որոշ դեպքերում համապատասխան օրենսդրությունը կարող է աուդիտորից պահանջել (կամ թույլ տալ) նման այլ պատասխանատվության վերաբերյալ եզրակացությունը ներառելու ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական եզրակացությունում: Այլ դեպքերում աուդիտորից կարող է պահանջվել կամ թույլատրվել նման այլ պատասխանատվության վերաբերյալ տրամադրելու առանձին եզրակացություն:

Ա36. Նշված՝ այլ եզրակացության պատասխանատվությունը աուդիտորական եզրակացությունում ներկայացվում է առանձին ձևով, որպեսզի այն հստակորեն տարանջատվի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի պատասխանատվությունից՝ համաձայն ԱՄՄ-ների: Եթե տեղին է, այդ բաժինը կարող է ներառել ենթավերնագիր (ենթավերնագրեր), որոնք նկարագրում են այլ եզրակացության պատասխանատվության բովանդակությունը:

### **Աուդիտորի ստորագրությունը (հղում՝ պար. 40)**

Ա37. Աուդիտորի ստորագրությունը դրվում է կամ աուդիտորական ընկերության անունից, կամ ներկայացնում է աուդիտորի անձնական ստորագրությունը, կամ երկուսը միասին՝ համաձայն տվյալ իրավակարգի պահանջների: Ի լրումն աուդիտորի ստորագրության, որոշ իրավակարգերում պահանջվում է, որ աուդիտորը աուդիտորական եզրակացությունում նշի իր աուդիտորական որակավորումը կամ այն փաստը, որ աուդիտորը կամ ընկերությունը ստացել են լիցենզիա տվյալ իրավակարգում լիցենզիա տրամադրող մարմնից:

### **Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը (հղում՝ պար. 41)**

Ա38. Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը խոսում է այն մասին, որ աուդիտորը դիտարկել է մինչև այդ ամսաթիվը այն գործարքների և դեպքերի ազդեցությունը, որոնց աուդիտորը տեղյակ է: Աուդիտորի պատասխանատվությունը աուդիտորական եզրակացության ամսաթվից հետո տեղի ունեցած դեպքերի ու գործարքների վերաբերյալ ներկայացված է ԱՄՍ 560-ում:<sup>21</sup>

Ա39. Քանի որ աուդիտորի կարծիքը վերաբերվում է ֆինանսական հաշվետվություններին, և ղեկավարությունն է պատասխանատու ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը չի կարող համարել, որ բավականաչափ ու 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 ղեկավարությունը ընդունել է դրանց նկատմամբ իր պատասխանատվությունը:

Ա40. Որոշ իրավակարգերում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները տալիս են սահմանումներ այն անձանց կամ մարմինների (օրինակ՝ տնօրենների) վերաբերյալ, որոնք պատասխանատու են հավաստելու, որ ֆինանսական հաշվետվությունների փաթեթում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները պատրաստված են, և որոշակիացնում են հաստատման անհրաժեշտ գործընթացը: Նման դեպքերում նմանատիպ հաստատման ապացույց է ձեռք բերվում մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացության թվագրումը: Սակայն այլ իրավակարգերում, օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները չեն սահմանում հաստատման գործընթաց: Նման դեպքերում դիտարկվում են կազմակերպության կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ամփոփման գործառույթները կազմակերպչական կառուցվածքի տեսանկյունից, որպեսզի հստակ պատկերացում կազմվի ղեկավարման կամ կառավարման օղակներում գտնվող անձանց մասին, որոնք ունեն իրավասություն եզրակացնելու, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, պատրաստված են: Որոշ դեպքերում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները հստակեցնում են ֆինանսական հաշվետվության գործընթացի պահեր, երբ աուդիտը նախատեսվում է ավարտել:

Ա41. Որոշ իրավակարգերում, բաժնետերերի կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ է մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը: Այդ իրավակարգերում բաժնետերերի կողմից վերջնական հաստատումը անհրաժեշտ չէ աուդիտորին, որպեսզի վերջինս եզրակացնի, որ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ են ձեռք բերվել: Ըստ ԱՄՍ-ների, ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվը այն ամսաթիվն է, երբ

---

<sup>21</sup> ԱՄՍ 560, <<Հետագա դեպքեր>>, պարագրաֆ 10-17:

իրավասություն ունեցող մարմինը որոշում է, որ ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված բոլոր հաշվետվությունները, ներառյալ ծանոթագրությունները, պատրաստված են, և ինքը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

*Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով սահմանված աուդիտորական եզրակացություն (հղում՝ պար. 41)*

Ա42. ԱՄՍ 200-ը պարզաբանում է, որ աուդիտորից կարող է պահանջվել, ի լրումն ԱՄՍ-ների պահանջների, հետևել օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին:<sup>22</sup> Այդ դեպքում աուդիտորից կարող է պահանջվել օգտագործել աուդիտորական եզրակացության այնպիսի կառուցվածք և տեքստ, որոնք տարբերվում են սույն ԱՄՍ-ում նկարագրվածից: Ինչպես պարզաբանված է պարագրաֆ 4-ում, աուդիտորական եզրակացության հետևողականությունը, երբ աուդիտը իրականացվել է համաձայն ԱՄՍ-ների, խթանում է համաշխարհային շուկայի արժանահավատությանը՝ տրամադրելով հստակ տարբերակվող աուդիտ համաձայն համաշխարհային ճանաչված ստանդարտների: Երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների և ԱՄՍ-ների պահանջների միջև տարբերությունը վերաբերվում է միայն աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքին և տեքստին, և, առնվազն, պարագրաֆ 43ա-ի i-ով որոշակիացված բոլոր տարրերը ներառված են աուդիտորական եզրակացությունում, ապա վերջինիս եզրակացությունը կարող է հղում կատարել աուդիտի միջազգային ստանդարտներին: Հետևաբար, նման հանգամանքներում համարվում է, որ աուդիտորը համապատասխանել է ԱՄՍ-ների պահանջներին, նույնիսկ եթե աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքը և տեքստը սահմանված են օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներով: Եթե իրավական դաշտում որոշակի պահանջները չեն հակասում ԱՄՍ-ներին, ապա սույն ԱՄՍ-ով օգտագործված կառուցվածքը և տեքստը օժանդակում են աուդիտորական եզրակացությունը օգտագործողներին ավելի հստակ որոշիականացնել ԱՄՍ-ների համաձայն իրականացված աուդիտը: (ԱՄՍ 210-ը կարգավորում է իրավիճակներ, երբ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները սահմանում են աուդիտորական եզրակացության կառուցվածքը և տեքստը այն պայմաններով, որ դրանք նշանակալիորեն տարբերվում են ԱՄՍ-ների պահանջներից:)

*Աուդիտորի եզրակացությունը միաժամանակ որոշակի իրավական դաշտի և աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն իրականացված աուդիտի վերաբերյալ (հղում՝ պար. 44)*

Ա43. Աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորը կարող է հղում կատարել՝ ընդգծելով, որ աուդիտն իրականացվել է միաժամանակ աուդիտի միջազգային ստանդարտների և աուդիտի ազգային ստանդարտների համաձայն, երբ ի լրումն

---

<sup>22</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա55:

ազգային աուդիտորական ստանդարտների համապատասխանության, աուդիտորը պահպանում է նաև տվյալ աուդիտին առնչվող յուրաքանչյուր ԱՄՍ-ի պահանջը:<sup>23</sup>

Ա44. Հղումը միաժամանակ և աուդիտի միջազգային ստանդարտներին, և աուդիտի ազգային ստանդարտներին պատշաճ չէ, եթե առկա է հակասություն ԱՄՍ-ների պահանջների և ազգային ստանդարտների պահանջների միջև, ինչը կարող է հանգեցնել աուդիտորի տարբեր կարծիքների ձևավորմանը, կամ հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի չներառմանը, որը անհրաժեշտ է տվյալ իրավիճակում՝ համաձայն ԱՄՍ-ների: Օրինակ, որոշ ազգային ստանդարտներ արգելում են աուդիտորին անընդհատության սկզբունքի խնդրի վերաբերյալ հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆ ներառել, մինչդեռ ԱՄՍ 570-ը պահանջում է աուդիտորից ներառել հանգամանքները պարագրաֆում պարագրաֆ նման իրավիճակներում:<sup>24</sup> Նման դեպքում աուդիտորի եզրակացությունում հղում է տրվում միայն մեկ աուդիտորական ստանդարտի (աուդիտի միջազգային ստանդարտներին կամ ազգային աուդիտորական ստանդարտներին) համաձայն որի աուդիտորական եզրակացությունը պատրաստվել է:

### **Ֆինանսական հաշվետվությունների հետ ներկայացված լրացուցիչ տեղեկատվություն (հղում՝ պար. 46-47)**

Ա45. Որոշ դեպքերում օրենսդրական դաշտը կամ ստանդարտները կազմակերպությունից պահանջում են, կամ կազմակերպությունն ինքնակամ ընտրում է ֆինանսական հաշվետվությունների հետ համատեղ ներկայացնել լրացուցիչ տեղեկատվություն, որը չի պահանջվում ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներով: Օրինակ՝ լրացուցիչ տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել՝ զարգացնելու օգտագործողների պատկերացումները ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքների վերաբերյալ, կամ տալու լրացուցիչ պարզաբանումներ ֆինանսական հաշվետվությունների որոշակի տարրերի վերաբերյալ: Նման տեղեկատվությունը կարող է ներկայացվել որպես լրացուցիչ բաժին կամ որպես լրացուցիչ ծանոթագրություն:

Ա46. Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է այն լրացուցիչ տեղեկատվության վրա, որը հստակորեն չի տարանջատվում ֆինանսական հաշվետվություններից իր բնույթի կամ ներկայացման ձևի պատճառով: Օրինակ՝ դա կարող է տեղի ունենալ, երբ ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրությունները ներառում են պարզաբանում ֆինանսական հաշվետվությունների՝ մեկ այլ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների համապատասխանության աստիճանի վերաբերյալ: Աուդիտորի կարծիքը տարածվում է նաև այն նշումների կամ

<sup>23</sup> ԱՄՍ 200, պարագրաֆ Ա56:

<sup>24</sup> ԱՄՍ 570, «Կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը», պարագրաֆ 19:

բաժինների վրա, որոնք փոխադարձաբար հղումներ են կատարում ֆինանսական հաշվետվություններին:

Ա47. Լրացուցիչ տեղեկատվության վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի մասին անհրաժեշտ չէ հատուկ հղում կատարել աուդիտորական եզրակացության ներածական բաժնում, եթե ֆինանսական հաշվետվություններին կից ծանոթագրության հղումը բավարար է:

Ա48. Օրենսդրությունը կարող է չպահանջել, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի ենթարկվի, և ղեկավարությունը կարող է որոշել չպահանջել աուդիտորից ընդգրկել լրացուցիչ տեղեկատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի շրջանակի մեջ:

Ա49. Աուդիտորի կողմից այն փաստի գնահատումը, թե արդյո՞ք աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվությունը ներկայացված է այնպիսի ձևով, որ կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտի շրջանակներում, վերաբերում է, օրինակ, հետևյալին. որտե՞ղ է այդ տեղեկատվությունը ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների և այլ աուդիտի չենթարկված տեղեկատվության առնչությամբ, և արդյո՞ք այն հստակորեն նշված է որպես «աուդիտի չենթարկված»:

Ա50. Ղեկավարությունը կարող է փոփոխել աուդիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության, որը կարող է մեկնաբանվել որպես ընդգրկված աուդիտի շրջանակներում, ներկայացման ձևը, օրինակ, հետևյալ կերպ՝

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

Ա51. Փաստը, որ լրացուցիչ տեղեկատվությունը աուդիտի չի ենթարկվել, աուդիտորին չի ազատում տվյալ տեղեկատվությունը կարդալուց՝ բացահայտելու համար աուդիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ էական հակասությունների առկայությունը: Աուդիտորի պատասխանատվությունը

առողիտի չենթարկված լրացուցիչ տեղեկատվության նկատմամբ համապատասխանում է ԱՄՍ 720-ի պահանջներին:<sup>25</sup>

### **Հավելված (հղում՝ պար. U14) Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ առողիտորական եզրակացությունների օրինակներ**

- Օրինակ 1. Առողիտորական եզրակացություն արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ):
- Օրինակ 2. Առողիտորական եզրակացություն համապատասխանության հիմունքի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար:
- Օրինակ 3. Առողիտորական եզրակացություն արժանահավատ ներկայացման հիմունքի համաձայն պատրաստված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջները բավարարելու համար (օրինակ՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ):

#### **Օրինակ 1.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի առողիտ,
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների,
- առողիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՍ 210-ում,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների առողիտի, առողիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

#### **Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>26</sup>**

<sup>25</sup> ԱՄՍ 720, <<Առողիտի ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված առողիտորի պատասխանատվությունը>>:

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

*Ղեկավարության<sup>27</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար <sup>28</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

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

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների

---

<sup>26</sup> Ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ», անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, երբ երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ», կիրառելի չէ:

<sup>27</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>28</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>29</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար<sup>30</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

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

### *Կարծիք*

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

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

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

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 2.**

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

---

<sup>29</sup> Ծանոթագրություն 28-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:>>

<sup>30</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>> Ծանոթագրություն 28-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:>>

- ֆինանսական հաշվետվությունների ամբողջական փաթեթի աուդիտ՝ պահանջվող օրենքների և այլ իրավական ակտերի դաշտով՝
- ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվել են ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար, համաձայն X իրավակարգում ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքների (ԴԵՁ օրենք) (այսինքն՝ ֆինանսական հաշվետվությունների հիմունքներ՝ բաղկացած իրավական և կարգավորող պահանջներից, որոնք նախագծվել են օգտագործողների լայն շրջանակի ընդհանուր ֆինանսական տեղեկատվության պահանջի բավարարման համար, բայց որը արժանահավատ ներկայացման շրջանակ չէ),
- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը ներառված ԱՄՄ 210-ում:

ԱՆԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

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

*Ղեկավարության<sup>31</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է X իրավական դաշտում ԴԵՁ օրենքին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

*Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով մեզանից պահանջվում է բավարարել բարոյական վարքի կանոնները և պլանավորել և անցկացնել աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների

<sup>31</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

էական խեղաթուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր՝ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:<sup>32</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

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

### *Կարծիք*

Մեր կարծիքով, ԱԲԳ ընկերության 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ավարտվող տարվա կից ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով պատրաստվել են X իրավական դաշտում ԴԵԶ օրենքի համաձայն:

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

### **Օրինակ 3.**

**Հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- **համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, որոնք պատրաստվել են մայր կազմակերպության ղեկավարության կողմից ընդհանուր նպատակների համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների,**

<sup>32</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. <<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:>>

- աուդիտորական առաջադրանքի պայմանները արտացոլում են ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ ղեկավարության պատասխանատվության նկարագրությունը՝ ներառված ԱՄՄ 210-ում,
- ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի, աուդիտորը ունի այլ հաշվետվության պատասխանատվություն՝ պահանջվող տեղական օրենքով:

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԱԿԱՆ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ<sup>33</sup>

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

#### *Ղեկավարության<sup>34</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ընկերության ղեկավարությունը պատասխանատու է Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներին համապատասխան համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար<sup>35</sup>: Այդ նպատակով ղեկավարությունը սահմանում է անհրաժեշտ վերահսկողության համակարգ, որը թույլ է տալիս պատրաստել համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք ազատ են խարդախության կամ սխալի արդյունքում էական խեղաթյուրումից:

#### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մենք պատասխանատու ենք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համապատասխան մեր կողմից իրականացված աուդիտի հիման վրա նշված համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ մեր արտահայտած

<sup>33</sup> Ենթավերնագիրը՝, «Եզրակացություն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ» անհրաժեշտ չէ այն դեպքում, եթե երկրորդ ենթավերնագիրը՝ «Եզրակացություն այլ իրավական ու կարգավորող պահանջների վերաբերյալ» կիրառելի չէ:

<sup>34</sup> Կամ տվյալ իրավական դաշտում ընդունելի այլ տերմին:

<sup>35</sup> Եթե ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման համար, որոնք տալիս են համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ճշմարիտ և իրական պատկերը, ապա կարող է գրվել՝ «Ղեկավարությունը պատասխանատու է համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների, և այդ նպատակով...»

կարծիքի համար: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է աուդիտը պլանավորել և անցկացնել՝ համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու վերաբերյալ ողջամիտ երաշխիքներ ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում ու համապատասխան ծանոթագրություններում արտացոլված տվյալները հիմնավորող փաստերի ձեռքբերման նպատակով մշակված ընթացակարգեր, որոնց ընտրությունը կախված է խարդախությունների և սխալների հետևանքով համախմբված ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերի առկայության վերաբերյալ աուդիտորական գնահատումներից: Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման<sup>36</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման, այլ ոչ թե ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար <sup>37</sup>: Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև կիրառված հաշվապահական հաշվառման սկզբունքների և ղեկավարության կողմից կատարված գնահատումների, ինչպես նաև համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

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

### *Կարծիք*

Մեր կարծիքով, կից համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ, տալիս են ճշմարիտ ու իրական պատկերը) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ ԱԲԳ ընկերության և դուստր ընկերությունների ֆինանսական վիճակը, և նույն ամսաթվին ավարտվող տարվա ֆինանսական արդյունքները և դրամական միջոցների հոսքերը՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

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

---

<sup>36</sup> Ծանոթագրություն 35-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս՝ աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը, այլ ոչ թե Ընկերության ողջ ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք կազմելու համար:»

<sup>37</sup> Այն դեպքում, երբ աուդիտորը, ի լրումն համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորական կարծիքի, պարտավոր է ներկայացնել նաև կարծիք ներքին վերահսկողության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարելի է ձևակերպել այսպես. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ճշմարիտ ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար:» Ծանոթագրություն 35-ի պարագայում կարելի է գրել. «<Ռիսկերի գնահատումները կատարելիս աուդիտորը մշակում է համապատասխան ընթացակարգեր համախմբված ֆինանսական հաշվետվությունների կազմման և ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողության գնահատման համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկերը:»

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

[Առողիտորի ստորագրությունը]

[Առողիտորի եզրակացության ամսաթիվը]

[Առողիտորի հասցեն]