

# ԱՌԻԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 510

## ՄԿԶԲՆԱԿԱՆ ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՌԱՋԱԴՐԱՆՔՆԵՐ – ՄԿԶԲՆԱԿԱՆ ՄՆԱՑՈՐԴՆԵՐ

### ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ

Պարագրաֆ

#### Ներածություն

Սույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
Նպատակը.....	3
Սահմանումներ.....	4

#### Պահանջները

Աուդիտորական ընթացակարգեր.....	5-9
Աուդիտորական եզրահանգումներ և հաշվետվության պատրաստում.....	10-13

#### Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր

Աուդիտորական ընթացակարգեր.....	Ա1-Ա7
Աուդիտորական եզրահանգումներ և հաշվետվության պատրաստում.....	Ա8-Ա9
Հավելված. Ձևափոխված կարծիքներով աուդիտորների հաշվետվությունների օրինակներ	

<<Սկզբնական աուդիտի առաջադրանքներ–սկզբնական մնացորդներ>> աուդիտի միջազգային ստանդարտ (ԱՄՍ) 510-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) առնչվում է սկզբնական աուդիտի առաջադրանքի ժամանակ սկզբնական մնացորդների հետ կապված աուդիտորի պարտականություններին: Ի լրումն ֆինանսական հաշվետվությունների գումարների, սկզբնական մնացորդները ներառում են հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում առկա բացահայտում պահանջող այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են պայմանական դեպքերը և պարտավորությունները: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են համադրելի ֆինանսական տեղեկատվություն, ԱՄՍ 710<sup>1</sup>-ի պահանջները և ուղեցույցը

<sup>1</sup> ԱՄՍ 710, <<Համադրելի տեղեկատվություն – համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ>>:

նույնպես կիրառելի են: ԱՄՍ 300<sup>2</sup>-ը ներառում է սկզբնական աուդիտը սկսելուց առաջ կատարվող գործողությունների վերաբերյալ լրացուցիչ պահանջներ և ուղեցույցներ:

## Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը

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

## Նպատակը

3. Սկզբնական աուդիտի առաջադրանք իրականացնելիս, սկզբնական մնացորդների հետ կապված, աուդիտորի նպատակն է ձեռք բերել բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք՝
  - (ա) սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրումներ, որոնք էականորեն ազդում են ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, և
  - (բ) սկզբնական մնացորդներում արտացոլված համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետևողականորեն է կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում կամ դրանում տեղ գտած փոփոխությունները համապատասխան ձևով են հաշվի առնվել և պատշաճ ձևով են ներկայացվել ու բացահայտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների:

## Սահմանումներ

4. ԱՄՍ-ների նպատակներով հետևյալ տերմիններն ունեն ստորև բերված նշանակությունները՝
  - (ա) սկզբնական աուդիտի առաջադրանք՝ առաջադրանք, որում կամ՝
    - (i) նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի չեն ենթարկվել, կամ էլ
    - (ii) նախարդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից,
  - (բ) սկզբնական մնացորդներ՝ հաշիվների այն մնացորդներն են, որոնք առկա են ժամանակաշրջանի սկզբում: Սկզբնական մնացորդները հիմնված են նախորդ ժամանակաշրջանի վերջնական մնացորդների վրա և արտացոլում են նախորդ ժամանակաշրջաններում կատարված գործարքների ու դեպքերի արդյունքները և նախորդ ժամանակաշրջանում կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը: Սկզբնական մնացորդները ներառում են նաև հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում առկա բացահայտում պահանջող այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են պայմանական դեպքերը և պարտավորությունները,

<sup>2</sup> ԱՄՍ 300, <<Ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի պլանավորումը>>:

- (գ) նախկին աուդիտոր՝ այլ աուդիտորական ընկերության աուդիտորը, որն իրականացրել է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը նախորդող ժամանակաշրջանում, և որը փոխարինվել է ներկայիս աուդիտորով:

## Պահանջները

### Աուդիտորական ընթացակարգեր

#### Սկզբնական մնացորդներ

5. Աուդիտորը պետք է ծանոթանա ամենավերջին ֆինանսական հաշվետվությանը և դրա վերաբերյալ նախկին աուդիտորական եզրակացությանը, եթե այդպիսիք առկա են, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ տեղեկատվություն ձեռք բերելու համար, ներառյալ բացահայտումները:
6. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ այն մասին, թե արդյոք սկզբնական մնացորդները պարունակում են այնպիսի խեղաթյուրումներ, որոնք էական ազդեցություն են գործում հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հետևյալի միջոցով (հղում՝ պար.Ա1-Ա2).
- (ա) որոշելով, թե արդյոք նախորդ ժամանակաշրջանի վերջնական մնացորդները ճշգրտորեն են փոխանցվել հաշվետու ժամանակաշրջան կամ անհրաժեշտության դեպքում վերահաշվարկվել են,
- (բ) որոշելով, թե արդյոք սկզբնական մնացորդներն արտացոլում են համապատասխան հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության կիրառումը,
- (գ) կատարելով ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը (հղում՝ պար.Ա3-Ա7).
- (i) եթե նախորդ տարվա ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի, ուսումնասիրել նախկին աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ապացույցներ ձեռք բերելու համար,
- (ii) գնահատել, թե արդյոք ընթացիկ ժամանակաշրջանում կատարված աուդիտորական ընթացակարգերը ապահովում են ապացույցներ, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ, կամ
- (iii) կատարել հատուկ աուդիտորական ընթացակարգեր, սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ապացույցներ ձեռք բերելու համար:
7. Եթե աուդիտորը ձեռք է բերում աուդիտորական ապացույցներ առ այն, որ սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրումներ, որոնք կարող են էական ազդեցություն ունենալ հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ապա նա պետք է իրականացնի այնպիսի աուդիտորական ընթացակարգեր, որոնք համապատասխանում են տվյալ հանգամանքներին, որպեսզի որոշի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրանց ազդեցության չափը: Եթե աուդիտորը գալիս է եզրահանգման, որ նման խեղաթյուրումները առկա են հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա նա պետք է այդ խեղաթյուրումների մասին տեղեկացնի

համապատասխան մակարդակի ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց, համաձայն ԱՄՍ 450-ի:<sup>3</sup>

### *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետևողականությունը*

8. Աուդիտորը պետք է ձեռք բերի բավականաչափ և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, թե արդյոք սկզբնական մնացորդներում արտացոլված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը հետևողականորեն է կիրառվել ընթացիկ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում և արդյոք հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության մեջ փոփոխությունները համապատասխան ձևով են հաշվի առնվել և պատշաճ ձևով են ներկայացվել ու բացահայտվել՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների:

### *Նախկին աուդիտորի եզրակացությունն ան տեղեկատվությունը*

9. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել նախկին աուդիտորի կողմից և եղել է կարծիքի ձևափոխություն, ապա աուդիտորը՝ հաշվետու ժամանակաշրջանի էական խեղաթյուրման ռիսկերը գնահատելիս, պետք է գնահատի ձևափոխության պատճառ հանդիսացող հարցի ազդեցությունը, համաձայն ԱՄՍ 315-ի:<sup>4</sup>

## **Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում**

### *Սկզբնական մնացորդներ*

10. Եթե աուդիտորն ի վիճակի չի լինում սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ ձեռք բերել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, ապա աուդիտորը պետք է ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ արտահայտի համապատասխանաբար՝ ձևափոխված կարծիք կամ հրաժարվի կարծիք արտահայտելուց, համաձայն ԱՄՍ 705-ի<sup>5</sup> (հղում՝ պար. Ա8):

11. Եթե աուդիտորը գալիս է այն եզրահանգման, որ սկզբնական մնացորդները պարունակում են խեղաթյուրում, որն էական ազդեցություն ունի հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա և խեղաթյուրման արդյունքը համապատասխան ձևով հաշվի չի առնվել և պատշաճ ձևով չի ներկայացվել կամ բացահայտվել, ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի համապատասխանաբար՝ վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք, համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

### *Հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հետևողականությունը*

12. Եթե աուդիտորը գալիս է այնպիսի եզրահանգման, որ՝

(ա) հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվապահական հաշվառման քաղաքականությունը՝ սկզբնական մնացորդների առումով, համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների հետևողականորեն չի կիրառվում, կամ

<sup>3</sup> ԱՄՍ 450, «Աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը» պարագրաֆներ 8 և 12:

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

<sup>5</sup> ԱՄՍ 705, «Անկախ աուդիտորական եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում»:

(բ) հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության փոփոխությունը համապատասխան ձևով հաշվի չի առնվել և պատշաճ ձևով չի ներկայացվել կամ բացահայտվել համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման կիրառվող հիմունքների,

ապա աուդիտորը պետք է արտահայտի համապատասխանաբար՝ վերապահումներով դրական կամ բացասական կարծիք՝ համաձայն ԱՄՍ 705-ի:

### *Նախկին աուդիտորի եզրակացության կարծիքի ձևափոխությունը*

13. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ նախկին աուդիտորի կարծիքը ներառել է աուդիտորի կարծիքի այնպիսի ձևափոխություն, որը շարունակում է տեղին և էական լինել հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների համար, ապա աուդիտորը պետք է ձևափոխի հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական կարծիքը համաձայն ԱՄՍ 705-ի և ԱՄՍ 710-ի (հղում՝ պար. Ա9):

\*\*\*

## **Կիրառումը և այլ բացատրական նյութեր**

### **Աուդիտորական ընթացակարգեր**

#### *Հանրային ոլորտի կազմակերպությունների համար հատուկ նկատառումներ* (հղում՝ պար. 6)

Ա1. Հանրային ոլորտում հնարավոր են օրենքների և այլ իրավական ակտերի սահմանափակումներ այն տեղեկատվության վերաբերյալ, որը գործող աուդիտորը կարող է ձեռք բերել նախկին աուդիտորից: Օրինակ, եթե հանրային ոլորտի կազմակերպությունը, որը նախկինում աուդիտի է ենթարկվել օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորի կողմից, մասնավորեցվում է, ապա աշխատանքային փաստաթղթերին կամ այլ տեղեկատվությանը հասու լինելու աստիճանը, որ օրենքով հաստատված աուդիտորը կարող է թույլ տալ մասնավոր հատվածում գործող նոր նշանակված աուդիտորին՝ կարող է սահմանափակվել անձեռնմխելիության կամ գաղտնիության օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով: Այնպիսի իրավիճակներում, երբ նման հաղորդակցությունները սահմանափակ են, կարող է այլ միջոցների հաշվին աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհրաժեշտություն առաջանալ և, եթե բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցնոր հնարավոր չէ ձեռք բերել, ապա դիտարկվում է աուդիտորական կարծիքի վրա դրա ազդեցությունը:

Ա2. Եթե օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորը հանրային ոլորտի կազմակերպության աուդիտի համար ներգրավում է մասնավոր հատվածի աուդիտորական ընկերություն, և օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորը որպես աուդիտոր է հաստատում այնպիսի աուդիտորական ընկերության, որը չի իրականացրել հանրային ոլորտի կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտը նախորդ ժամանակաշրջանում, ապա դա սովորաբար, օրենքով նախատեսված կարգով հաստատված աուդիտորի համար չի համարվում աուդիտորի փոփոխություն: Այնուամենայնիվ, կախված ներգրավման համաձայնագրի բնույթից, աուդիտորական առաջադրանքը կարող է մասնավոր հատվածի աուդիտորի

տեսանկյունից՝ իր պարտականությունները կատարելու առումով, դիտարկվել որպես սկզբնական աուդիտի առաջադրանք, և այդ պատճառով սույն ստանդարտը կրավում է:

*Սկզբնական մնացորդներ (հղում՝ պար. 6(զ))*

Ա3. Սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու համար անհրաժեշտ աուդիտորական ընթացակարգերի բնույթն ու ծավալը կախված են այնպիսի հարցերից, ինչպիսիք են.

- կազմակերպության կողմից հաշվապահական հաշվառման որդեգրած քաղաքականությունը,
- հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված հաշիվների մնացորդների, գործառնությունների դասերի ու բացահայտումների և էական խեղաթյուրման ռիսկերի բնույթը,
- հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների նկատմամբ սկզբնական մնացորդների էականությունը,
- թե արդյոք կազմակերպության նախորդ ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունները ենթարկվել են աուդիտի և, եթե այո, արդյոք նախկին աուդիտորի կարծիքը եղել է ձևափոխված:

Ա4. Եթե նախորդ ժամանակաշրջանների ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտն իրականացրել է նախկին աուդիտորը, ապա գործող աուդիտորը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ կարող է ձեռք բերել՝ ուսումնասիրելով նախկին աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերը: Արդյոք նման ուսումնասիրությունը ապահովում է բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ, կախված է նախկին աուդիտորի մասնագիտական ունակությունից և անկախությունից:

Ա5. Վարքագծի և մասնագիտական համապատասխան պահանջները կարգավորում են գործող աուդիտորի և նախկին աուդիտորի միմյանց հետ հաղորդակցվելու հարցերը:

Ա6. Ընթացիկ ակտիվների ու պարտավորությունների վերաբերյալ որոշ աուդիտորական ապացույցներ կարող է ձեռք բերվել հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական ընթացակարգերի միջոցով: Օրինակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում սկզբնական դեբիտորական պարտքի հավաքագրումը (կամ կրեդիտորական պարտքի մարումը) կտրամադրի որոշ աուդիտորական ապացույցներ ժամանակաշրջանի սկզբում դրանց առկայության, իրավունքների ու պարտականությունների, ամբողջականության և գնահատումների վերաբերյալ: Պաշարների դեպքում, այնուամենայնիվ, պաշարների վերջնական մնացորդի վերաբերյալ հաշվետու ժամանակաշրջանի աուդիտորական ընթացակարգերը քիչ աուդիտորական ապացույցներ են ապահովում հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբում պաշարների մնացորդի վերաբերյալ: Այդ պատճառով, կարող է լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգերի անհրաժեշտության առաջանալ, և ստորև նշվածներից մեկը կամ մի քանիսը կարող են ապահովել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝

- պաշարների ընթացիկ ֆիզիկապես գույքագրմանը հետևելը (դիտելը) և դրանց համաձայնեցումը իրենց սկզբնական քանակական մնացորդների հետ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների գնահատման վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելը,

- համախառն շահույթի և ճիշտ ժամանակաշրջանում հաշվառելու վերաբերյալ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնելը:

Ա7. Ոչ ընթացիկ ակտիվների և պարտավորությունների առումով, ինչպիսիք են՝ հիմնական միջոցները, ներդրումները և երկարաժամկետ պարտավորությունները, որոշ աուդիտորական ապացույցներ կարելի է ձեռք բերել սկզբնական մնացորդների հիմքում ընկած հաշվապահական հաշվառման գրանցումների և այլ տեղեկատվության ուսումնասիրության միջոցով: Որոշ դեպքերում, աուդիտորը սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ տեղեկություններ կարող է ձեռք բերել երրորդ կողմերի հաստատման միջոցով, օրինակ, երկարաժամկետ պարտավորությունների կամ ներդրումների համար: Այլ դեպքերում, աուդիտորը կարող է անհրաժեշտ լինել լրացուցիչ աուդիտորական ընթացակարգեր իրականացնել:

## **Աուդիտորական եզրահանգումներ և եզրակացության պատրաստում**

### *Սկզբնական մնացորդներ (հղում՝ պար. 10)*

Ա8. ԱՄՄ 705-ը սահմանում է պահանջներ և ուղեցույց է տրամադրում՝ այն դեպքերի համար, որոնք կարող են ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ աուդիտորի կարծիքի ձևափոխության բերել, տվյալ հանգամանքներում համապատասխան կարծիքի տեսակի և աուդիտորական եզրակացության բովանդակության վերաբերյալ, երբ աուդիտորի կարծիքը ձևափոխվում է: Աուդիտորի կողմից սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինությունը կարող է աուդիտորական եզրակացությունում աուդիտորի կարծիքի հետևյալ ձևափոխություններից մեկի արդյունք հանդիսանալ՝

- (ա) վերապահումներով դրական կարծիք կամ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելը,
- (բ) եթե օրենքով կամ այլ իրավական ակտերով արգելված չէ, գործառնությունների արդյունքների և դրամական հոսքերի վերաբերյալ վերապահումներով դրական կարծիք արտահայտելը կամ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան կարծիք արտահայտելուց հրաժարվելը, և ֆինանսական վիճակի մասին հաշվետվություն վերաբերյալ դրական կարծիք արտահայտելը:

Հավելվածը ներառում է աուդիտորական եզրակացությունների օրինակելի ձևեր:

### *Նախկին աուդիտորի եզրակացության կարծիքի ձևափոխությունը (հղում՝ պար. 13)*

Ա9. Որոշ իրավիճակներում, նախկին աուդիտորի կարծիքի ձևափոխությունը կարող է տեղին կամ էական չլինել հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների կարծիքի համար, դա կարող է լինել այն դեպքում, երբ օրինակ, նախորդ ժամանակաշրջանում առկա էր շրջանակների սահմանափակում, սակայն հարցը, որն առաջացրել էր շրջանակների սահմանափակում հաշվետու ժամանակաշրջանում լուծվել է:

## Ձևափոխված կարծիքներով աուդիտորական եզրակացությունների օրինակներ

### Օրինակ 1`

Պարագրաֆ Ա8(ա)-ում նկարագրված հանգամանքները ներառում են հետևյալը`

- աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների ֆիզիկապես գույքագրմանը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնարինության հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատարած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,<sup>6</sup>
- ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,
- կոնկրետ սույն օրենսդրությունում օրենքը կամ այլ իրավական ակտերը արգելում են աուդիտորին այնպիսի կարծիք տրամադրելուց, որը վերապահումով դրական է ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված է` ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ:

ԱՆԿԱԽ ԱՌԻԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն<sup>7</sup>

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը` առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական դրույթները և այլ բացատրական տեղեկատվություն:

*Ղեկավարության<sup>8</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների` Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների<sup>9</sup> համաձայն պատրաստման և

<sup>6</sup> Եթե հնարավոր ազդեցությունները, ըստ աուդիտորի դատողության, դիտարկվում են որպես էական և համատարած կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի համար, ապա աուդիտորը պետք է հրաժարվի ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց:

<sup>7</sup> <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ` <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

<sup>8</sup> Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում:



Ճշմարիտ ներկայացման համար, և այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, ինչպիսին որ դեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում ունենալ՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պատասխանատվությունն է մեր կողմից անցկացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելը: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համաձայն: Այդ ստանդարտներով պահանջվում է, որ մենք համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք՝ ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են այնպիսի ընթացակարգերի իրականացում, որոնք թույլ են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է աուդիտորի դատողությունից, ներառյալ խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը: Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման<sup>10</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ:<sup>11</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև՝ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, դեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

---

<sup>9</sup> Երբ դեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Դեկավարությունը պատասխանատու է այնպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն, և այնպիսի...>>

<sup>10</sup> 9-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար, բայց ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով>>:

<sup>11</sup> Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված ունի նաև ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու պարտականություն, այդ նախադասությունը կարող է շարադրվել հետևյալ կերպ՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր>>: 9-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «<Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար>>:

Մենք գտնում ենք, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ մեր վերապահումներով դրական կարծիքի հիմքը հանդիսանալու համար:

*Վերապահումով դրական կարծիքի հիմք*

Մենք հաստատվել ենք որպես ընկերության աուդիտորներ 20X1թ. հունիսի 30-ին և այդպիսով չենք հետևել տարվա սկզբի պաշարների փաստացի գույքագրմանը: Մենք ի վիճակի չենք եղել այլընտրանքային միջոցներով համոզվել 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ պաշարների առկա քանակության վերաբերյալ: Հաշվի առնելով, որ պաշարների սկզբնական մնացորդները մասնակցում են ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի որոշմանը, մենք ի վիճակի չենք եղել որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ կլինեին ճշգրտումներ հաշվետու տարվա շահույթի առնչությամբ՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից զուտ դրամական հոսքերի առնչությամբ՝ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

*Վերապահումով դրական կարծիք*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ վերապահումով դրական կարծիքի հիմքում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը(ի) առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., ինչպես նաև այդ ամսաթվին ավարտված տարվա նրա գործունեության արդյունքներն(ի) ու դրամական հոսքերը(ի) (վերաբերյալ)՝ համաձայն Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Այլ հարց*

ԱԲԳ ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դրական կարծիք է արտահատել 20X1թ. մարտի 31-ին:

**Այլ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն**

[Աուդիտորական եզրակացության նշված հատվածի ձևն ու բովանդակությունը կտարբերվի, կախված աուդիտորի այլ հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտականության բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**Օրինակ 2՝**

**Պարագրաֆ Ա8(բ)-ում նկարագրված հանգամանքները ներառում են հետևյալը՝**

- աուդիտորը չի հետևել (դիտել) պաշարների փաստացի գույքագրմանը հաշվետու ժամանակաշրջանի սկզբին և ի վիճակի չի եղել բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերել պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ,
- պաշարների սկզբնական մնացորդների վերաբերյալ բավականաչափ ու համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ ձեռք բերելու անհնրինության հնարավոր ազդեցությունները համարվում են էական, սակայն համատարած չեն կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի առումով,<sup>12</sup>
- ֆինանսական վիճակը տարեվերջի դրությամբ ճշմարիտ է ներկայացված,
- կարծիքը, որը վերապահումով դրական է ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ և չձևափոխված՝ ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ, տվյալ հանգամանքներում դիտարկվում է որպես համապատասխան:

## ԱՆԿԱՆ ԱՈՒԴԻՏՈՐԻ ԵԶՐԱԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆ

[Համապատասխան հասցեատեր]

### Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ եզրակացություն<sup>13</sup>

Մենք աուդիտի ենք ենթարկել ԱԲԳ ընկերության կից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները, որոնք ներառում են հաշվապահական հաշվեկշիռը՝ առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ., այդ ամսաթվին ավարտված տարվա ֆինանսական արդյունքների, սեփական կապիտալում փոփոխությունների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, ինչպես նաև հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության հիմնական դրույթները և այլ բացատրական տեղեկատվություն:

### *Ղեկավարության<sup>14</sup> պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների համար*

Ղեկավարությունը պատասխանատու է սույն ֆինանսական հաշվետվությունների՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների<sup>15</sup> համաձայն պատրաստման և ճշմարիտ ներկայացման համար, և այնպիսի ներքին վերահսկողության համար, ինչպիսին որ ղեկավարությունը անհրաժեշտ է համարում ունենալ՝ խարդախության կամ սխալի պատճառով էական խեղաթյուրումից զերծ ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար:

### *Աուդիտորի պատասխանատվությունը*

Մեր պատասխանատվությունն է մեր կողմից անցկացված աուդիտի հիման վրա ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիք արտահայտելը: Մենք աուդիտն անցկացրեցինք աուդիտի միջազգային ստանդարտներին համաձայն: Այդ ստանդարտ-

<sup>12</sup> Եթե հնարավոր ազդեցությունները, ըստ աուդիտորի դատողության, դիտարկվում են որպես էական և համատարած կազմակերպության ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի համար, ապա աուդիտորը պետք է հրաժարվի ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ կարծիք արտահայտելուց:

<sup>13</sup> <<Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը անհրաժեշտ չէ այն դեպքերում, երբ երկրորդ <<Այլ օրենսդրական և կանոնակարգող պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն>> ենթավերնագիրը կիրառելի չէ:

<sup>14</sup> Կամ այլ տերմին, որը համապատասխանում է կոնկրետ իրավասության տարածքի օրենսդրական հիմունքների համատեքստում:

<sup>15</sup> Երբ ղեկավարության պատասխանատվությունն է պատրաստել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր, դա կարող է կարդացվել որպես՝ <<Ղեկավարությունը պատասխանատու է այնպիսի ֆինանսական հաշվետվություններ պատրաստելու համար, որոնք տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր՝ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների համաձայն, և այնպիսի...>>

ներով պահանջվում է, որ մենք համապատասխանենք վարքագծի պահանջներին և աուդիտը պլանավորենք և իրականացնենք՝ ֆինանսական հաշվետվությունները էական խեղաթյուրումներից զերծ լինելու մասին ողջամիտ երաշխիք ձեռք բերելու նպատակով:

Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են այնպիսի ընթացակարգերի իրականացում, որոնք թույլ են տալիս ձեռք բերել աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված գումարների և բացահայտումների վերաբերյալ: Ընթացակարգերի ընտրությունը կախված է աուդիտորի դատողությունից, ներառյալ խարդախությամբ կամ սխալներով պայմանավորված էական խեղաթյուրումների ռիսկերի գնահատումը: Նշված ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման<sup>16</sup> համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր՝ բայց ոչ կարծիք արտահայտել կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ:<sup>17</sup> Աուդիտորական աշխատանքները ներառում են նաև՝ կիրառված հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության համապատասխանության, ղեկավարության կողմից կատարված հաշվապահական հաշվառման գնահատումների խելամտության, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվետվությունների ընդհանուր ներկայացման գնահատումը:

Մենք գտնում ենք, որ ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները բավականաչափ ու համապատասխան են՝ մեր կողմից ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ դրական կարծիքի և ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ վերապահումներով դրական կարծիքի հիմքը հանդիսանալու համար:

### *Վերապահումով դրական կարծիքի հիմքը ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ*

Մենք հաստատվել ենք որպես ընկերության աուդիտորներ 20X1թ. հունիսի 30-ին և այդպիսով չենք հետևել տարվա սկզբի պաշարների փաստացի գույքագրմանը: Մենք ի վիճակի չենք եղել այլընտրանքային միջոցներով համոզվել՝ 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ի դրությամբ պաշարների առկա քանակության վերաբերյալ: Հաշվի առնելով, որ պաշարների սկզբնական մնացորդները մասնակցում են ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի որոշմանը, մենք ի վիճակի չենք եղել որոշելու, թե արդյոք անհրաժեշտ կլինեին ճշգրտումներ հաշվետու տարվա շահույթի առնչությամբ՝ ֆինանսական արդյունքների մասին հաշվետվության մեջ և գործառնական գործունեությունից գուտ դրամական հոսքերի առնչությամբ՝ դրամական հոսքերի մասին հաշվետվության մեջ:

<sup>16</sup> 15-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար, բայց ոչ կազմակերպության ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ կարծիք արտահայտելու նպատակով»:

<sup>17</sup> Այն դեպքերում, երբ աուդիտորը ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ կապված պարտականություն ունի նաև կարծիք արտահայտելու ներքին վերահսկողության արդյունավետության վերաբերյալ, այդ նախադասությունը կարող է շարադրվել հետևյալ կերպ՝ «Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ճշմարիտ կերպով ներկայացման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ նպատակ ունենալով նախագծել տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր»:<sup>15</sup>-րդ ծանոթագրության դեպքում, դա կարող է կարդացվել որպես՝ «Այս ռիսկերը գնահատելիս, աուդիտորը դիտարկում է կազմակերպության՝ ճշմարիտ և իրական պատկեր տվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար կիրառվող ներքին վերահսկողությունը՝ տվյալ հանգամանքներին համապատասխան աուդիտորական ընթացակարգեր նախագծելու համար»:

*Վերապահումով դրական կարծիք ֆինանսական արդյունքի և դրամական հոսքերի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով, բացառությամբ վերապահումով դրական կարծիքի հիմքում նկարագրված հարցի հնարավոր ազդեցության, ֆինանսական արդյունքների և դրամական հոսքերի մասին հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ են ներկայացնում (կամ տալիս են ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական արդյունքը(ի) և դրամական հոսքը(ի) (վերաբերյալ) 20X1թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Կարծիք ֆինանսական վիճակի վերաբերյալ*

Մեր կարծիքով, հաշվապահական հաշվեկշիռը, բոլոր էական առումներով, ճշմարիտ է ներկայացնում (կամ տալիս է ճշմարիտ և իրական պատկեր) ԱԲԳ ընկերության ֆինանսական վիճակը(ի) (վերաբերյալ) առ 31-ը դեկտեմբերի 20X1թ.՝ համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտների:

*Այլ հարց*

ԱԲԳ ընկերության 20X0թ. դեկտեմբերի 31-ին ավարտված տարվա համար ֆինանսական հաշվետվությունները աուդիտի են ենթարկվել այլ աուդիտորի կողմից, որն այդ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ դրական կարծիք է արտահատել 20X1թ. մարտի 31-ին:

**Այլ օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների վերաբերյալ հաշվետվություն**

[Աուդիտորական եզրակացության նշված հատվածի ձևն ու բովանդակությունը կտարբերվի, կախված աուդիտորի այլ հաշվետվություններ ներկայացնելու պարտականության բնույթից:]

[Աուդիտորի ստորագրությունը]

[Աուդիտորական եզրակացության ամսաթիվը]

[Աուդիտորի հասցեն]

**ԱՈՒԴԻՏԻ ՄԻՋԱԶԳԱՅԻՆ ՍՏԱՆԴԱՐՏ 520**

**ՎԵՐԼՈՒԾԱԿԱՆ ԸՆԹԱՑԱԿԱՐԳԵՐ**

**ԲՈՎԱՆԴԱԿՈՒԹՅՈՒՆ**

---

	Պարագրաֆ
<b>Ներածություն</b>	
Մույն ԱՄՍ-ի շրջանակները.....	1
Ուժի մեջ մտնելու ամսաթիվը.....	2
<b>Նպատակները.....</b>	<b>3</b>