*Հավելված N 2*

*ՀՀ հաշվեքննիչ պալատի*

*2020 թվականի մարտի 26-ի թիվ 93-Լ որոշման*



**ՀՀ ՀԱՇՎԵՔՆՆԻՉ ՊԱԼԱՏ**

ՀԱՄԱՊԱՏԱՍԽԱՆՈՒԹՅԱՆ ՀԱՇՎԵՔՆՆՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

2020թ.

**Բովանդակություն**

[1 Օգտագործվող Հապավումներ 7](#_Toc37078773)

[2 Ներածություն 8](#_Toc37078774)

[3 Հանրային հատվածի արտաքին համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական տարրեր և սկզբունքներ 9](#_Toc37078775)

[3.1 Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական տարրեր 9](#_Toc37078776)

[3.1.1 Կիրառելի օրենսդրական պահանջներ և չափանիշներ 9](#_Toc37078777)

[3.1.2 Հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն 10](#_Toc37078778)

[3.1.3 Հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ 10](#_Toc37078779)

[3.1.4 Հաշվեքննության կողմեր 11](#_Toc37078780)

[3.1.5 Հավաստիացման տեսակներ 11](#_Toc37078781)

[3.1.6 Հավաստիացման տրամադրման ձևաչափ 12](#_Toc37078782)

[3.2 Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական սկզբունքներ 12](#_Toc37078783)

[3.2.1 Էթիկա և անկախություն 13](#_Toc37078784)

[3.2.2 Մասնագիտական դատաղություններ, պատշաճ մասնագիտական վերաբերմունք և մասնագիտական կասկածամտություն 13](#_Toc37078785)

[3.2.3 Որակի հսկողություն 13](#_Toc37078786)

[3.2.4 Հաշվեքննության առաջադրանքի խումբ 13](#_Toc37078787)

[3.2.5 Հաշվեքննության ռիսկ 14](#_Toc37078788)

[3.2.6 Էականություն 14](#_Toc37078789)

[3.2.7 Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում 15](#_Toc37078790)

[3.2.8 Հաղորդակցություն 15](#_Toc37078791)

[4 Էականություն 16](#_Toc37078792)

[4.1 Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկումը 17](#_Toc37078793)

[4.1.1 Կիրառելի հիմքի որոշում 17](#_Toc37078794)

[4.1.2 Տոկոսի խելամիտ մեծության որոշում 19](#_Toc37078795)

[4.2 Էականության հատուկ շեմ 19](#_Toc37078796)

[4.3 Անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմ 20](#_Toc37078797)

[4.4 Էականության ընդհանուր շեմի, հատուկ շեմի և անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմի վերանայում 21](#_Toc37078798)

[5 Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի պլանավորում 22](#_Toc37078799)

[5.1 Առաջադրանքի հաշվեքննության առարկայի, կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշ) և ժամկետների հատկորոշում 23](#_Toc37078800)

[5.1.1 Հաշվեքննության առարկա և Հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության հատկորոշում 23](#_Toc37078801)

[5.1.2 Կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշ) հատկորոշում 24](#_Toc37078802)

[5.1.3 Հաշվեքննության խմբի անդամների ընտրություն և ժամկետների հատկորոշում 26](#_Toc37078803)

[5.2 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության, հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն 27](#_Toc37078804)

[5.2.1 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեության ուսումնասիրություն 28](#_Toc37078805)

[5.2.2 Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ուսումնասիրություն 29](#_Toc37078806)

[5.3 Էականության շեմի որոշում 30](#_Toc37078807)

[5.4 Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում 30](#_Toc37078808)

[5.5 Գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում 32](#_Toc37078809)

[5.5.1 Բնորոշ ռիսկ 32](#_Toc37078810)

[5.5.2 Հսկողության ռիսկ 33](#_Toc37078811)

[5.5.3 Բնորոշ և հսկողության ռիսկերի համակցում 34](#_Toc37078812)

[5.6 Խարդախության ռիսկի գնահատում և արձագանք 35](#_Toc37078813)

[5.7 Արձագանք հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում գնահատված ռիսկերին 36](#_Toc37078814)

[5.8 Արձագանք գործառույթի մակարդակում գնահատված ռիսկերին 37](#_Toc37078815)

[5.9 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 39](#_Toc37078816)

[6 Հսկողության գործընթացներ 40](#_Toc37078817)

[7 Առաջադրանքի տեղային աշխատանքներ 41](#_Toc37078818)

[7.1 Հաշվեքննության ապացույցներ 41](#_Toc37078819)

[7.2 Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում 42](#_Toc37078820)

[7.3 Հսկողության գործընթացների նախագծման և ներդրման արդյունավետության թեստեր 42](#_Toc37078821)

[7.4 Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր 44](#_Toc37078822)

[7.5 Հսկողության թեստերի արդյունքների ամփոփում 44](#_Toc37078823)

[7.6 Ըստ էության թեստեր 46](#_Toc37078824)

[7.7 Գնումների գործընթացի հաշվեքննության առաջադրանքում իրականացվող հսկողության գործընթացների արդյունավետության գնահատման և ըստ էության թեստերի վերաբերյալ ուղեցույցներ 46](#_Toc37078825)

[7.7.1 Գնումների համար պատասխանատու ստորաբաժանում 48](#_Toc37078826)

[7.7.2 Գնում կատարելու ընթացակարգ 48](#_Toc37078827)

[7.7.3 Գնման առարկայի բնութագրեր 49](#_Toc37078828)

[7.7.4 Գնման հայտի կազմում 49](#_Toc37078829)

[7.7.5 Նախահաշվային գնի սահմանում 50](#_Toc37078830)

[7.7.6 Գնահատող հանձնաժողովի կազմավորումը և հայտարարության և/կամ հրավերի հրապարակումը 50](#_Toc37078831)

[7.7.7 Գնումներին մասնակցելու իրավունք 51](#_Toc37078832)

[7.7.8 Մասնակիցների Սև ցուցակ 51](#_Toc37078833)

[7.7.9 Մասնակիցների որակավորման չափանիշների գնահատում 51](#_Toc37078834)

[7.7.10 Հայտի ապահովումը 55](#_Toc37078835)

[7.7.11 Հայտերի բացում 55](#_Toc37078836)

[7.7.12 Հայտերի ստուգում 56](#_Toc37078837)

[7.7.13 Կանխավճարի ապահովում 56](#_Toc37078838)

[7.7.14 Պայմանագիր կնքելու որոշման մասին հայտարարությունն ու անգործության ժամկետը 56](#_Toc37078839)

[7.7.15 Կնքված գնման պայմանագրի մասին հայտարարության հրապարակումը 56](#_Toc37078840)

[7.7.16 Գնման ընթացակարգի արձանագրություն 57](#_Toc37078841)

[7.7.17 Տույժեր և տուգանքներ 57](#_Toc37078842)

[7.7.18 Կնքված պայմանագրի փոփոխություն 58](#_Toc37078843)

[7.7.19 Չկայացած պայմանագիր 58](#_Toc37078844)

[7.7.20 Ապրանքների հանձնման-ընդունման արձանագրություն և այլ փաստաթղթեր 58](#_Toc37078845)

[7.7.21 Մատակարարված ապրանքների բնութագրերը 59](#_Toc37078846)

[7.7.22 Ապրանքների պահատվություն 59](#_Toc37078847)

[7.7.23 Ապրանքների մատակարարման հարակից ծառայություններ 59](#_Toc37078848)

[7.7.24 Ծառայությունների հանձնում-ընդունում 59](#_Toc37078849)

[7.7.25 Շինարարական աշխատանքների ընթացքում հայտնաբերված նախագծային շեղումներ 60](#_Toc37078850)

[7.7.26 Շինարարական աշխատանքների երաշխքիային ժամկետ 60](#_Toc37078851)

[7.8 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 60](#_Toc37078852)

[8 Խարդախություն 61](#_Toc37078853)

[8.1 Ռիսկերի գնահատման և առնչվող այլ ընթացակարգեր 61](#_Toc37078854)

[8.2 Արձագանք գնահատված խարդախության ռիսկերին 62](#_Toc37078855)

[8.3 Խարդախության հայտնաբերում 62](#_Toc37078856)

[8.4 Իրավապահ մարմինների հետ հաղորդակցություն 62](#_Toc37078857)

[9 Հետագա դեպքեր 63](#_Toc37078858)

[10 Առաջադրանքի ամփոփում և վերստուգման գործընթաց 64](#_Toc37078859)

[10.1 Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված անհամապատասխանություններ 64](#_Toc37078860)

[10.2 Անկախության և վարքագծի սկզբունքների առնչվող հարցեր 65](#_Toc37078861)

[10.3 Անհամաձայնություններ հաշվեքննության խմբի ներսում 65](#_Toc37078862)

[10.4 Գրավոր հավաստումներ 65](#_Toc37078863)

[10.5 Կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության եզրակացության կազմում և հաստատում 65](#_Toc37078864)

[10.5.1 Հաշվեքննության եզրակացության կառուցվածքը 66](#_Toc37078865)

[10.5.2 Էական անհամապատասխանությունների բնույթը 67](#_Toc37078866)

[10.5.3 Հաշվեքննության կարծիք 68](#_Toc37078867)

[10.5.4 Բավարար համապատասխան ապացույցների հավաքագրման անհնարինությունը 70](#_Toc37078868)

[10.5.5 Համատարած ազդեցության սահմանում 70](#_Toc37078869)

[10.5.6 Հանգամանքների լուսաբանում և Այլ հանգամանքներ պարագրաֆներ 70](#_Toc37078870)

[10.6 Հաշվեքննության արդյունքների ներկայացում 71](#_Toc37078871)

[10.7 Վերստուգման գործընթաց 76](#_Toc37078872)

[10.7.1 Գործողությունների ծրագրով սահմանված բարելավումների մասին ծանուցում 76](#_Toc37078873)

[10.7.2 Գործողությունների ծրագրով շտկման միջոցառումների վերստուգում 77](#_Toc37078874)

[10.8 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 77](#_Toc37078875)

# Օգտագործվող Հապավումներ

ՀՊ ՀՀ հաշվեքննիչ պալատ

ԱԲՄՄՍ Հաշվեքննության բարձրագույն մարմինների միջազգային ստանդարտներ

ԱԺ Ազգային ժողով

ՀՀ Հայաստանի Հանրապետություն

# Ներածություն

ՀՊ-ն արտաքին պետական հաշվեքննություն իրականացնող անկախ պետական մարմինն է: Հաշվեքննիչ պալատի մասին ՀՀ օրենքով սահմանված արտաքին պետական հաշվեքննությունն ընդգրկում է համապատասխանության հաշվեքննության իրականացում:

Համապատասխանության հաշվեքննությունը ՀՊ–ի կողմից իրականացվող հաշվեքննության տեսակ է, որի միջոցով որոշվում է պետական բյուջեի և համայնքային բյուջեների միջոցների, ստացած փոխառությունների ու վարկերի, պետական և համայնքային սեփականության օգտագործման համապատաuխանությունն իրավական ակտերին, ինչպես նաև քաղաքացիաիրավական հարաբերությունների շրջանակներում կնքված այլ գործարքներով սահմանված չափանիշներին և պահանջներին։

Սույն մեթոդաբանությունը հիմնված է Հանրային հատվածի հաշվեքննության հիմնարար սկզբունքներ ԱԲՄՄՍ 100-ի, Համապատասխանության հաշվեքննության հիմնարար սկզբունքներ ԱԲՄՄՍ 400-ի, Համապատասխանության հաշվեքննության ուղեցույցներ. ներածական մաս ԱԲՄՄՍ 4000-ի և Համապատասխանության հաշվեքննության ուղեցույցներ. ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքներից առանձին իրականացվող համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքներ ԱԲՄՄՍ 4100-ի վրա:

Սույն փաստաթղթում ներկայացված որոշ գլուխներ և բաժիններ հղում են կատարում ֆինանսական հաշվեքննության փաստաթղթի համապատասխան գլուխներին, քանի որ ֆինանսական և համապատասխանության հաշվեքննությունում կիրառելի ուղեցույցները նույնն են նշված թեմաների համար:

# Հանրային հատվածի արտաքին համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական տարրեր և սկզբունքներ

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքներն իրականացվում են գործունեության, ֆինանսական գործառնությունների և տեղեկատվության բոլոր էական առումով կիրառելի օրենսդրական պահանջների համապատասխանության գնահատման նպատակով: Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործառնությունների համապատասխանության գնահատման առաջադրանքներով: Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները ներառում են նաև հաշվեքննության ենթակա գործունեություններ, որոնց հիմքում ուղղակիորեն ընկած չեն ֆինանսական գործառնություններ:

## Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական տարրեր

Համապատասխանության հաշվեքննությունը ներառում է հետևյալ հիմնական տարրերը.

* կիրառելի օրենսդրական պահանջներ և չափանիշներ.
* հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն.
* հաշվեքննության կողմեր.
* հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ.
* հավաստիացման տեսակներ.
* հավաստիացման տրամադրման ձևաչափեր:

### Կիրառելի օրենսդրական պահանջներ և չափանիշներ

Կիրառելի օրենսդրական պահանջները առանցքային նշանակություն ունեն համապատասխանության հաշվեքննության շրջանակներում, քանի որ դրանք ներկայացնում են այն չափանիշները, ի համեմատություն որոնց, պետք է գնահատվեն հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը՝ հաշվեքննության առարկան: Կիրառելի օրենսդրական պահանջները ներառում են օրենքները և այլ իրավական ակտերը, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա մարմնում գործող ներքին իրավական ակտերը, օրինակ, կանոնադրությունները, կանոնակարգերը և մշակված քաղաքականությունները:

Քանի որ կիրառելի օրենսդրական պահանջները կարող են ընդգրկել բազմաթիվ օրենքներ և նորմատիվ ու ներքին իրավական ակտեր, ապա հնարավոր է առկա լինեն երկիմաստություններ և տարընթերցումներ: Արդյունքում համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքներ իրականացնելիս ՀՊ-ն պետք է կարողանա ստանալ անհրաժեշտ պարզաբանումներ կիրառելի օրենսդրական պահանջների վերաբերյալ, որոնք պետք է օգտագործվեն որպես չափանիշ:

Համապատասխանության հաշվեքննության չափանիշները պետք է լինեն տեղին, արժանահավատ, ամբողջական, անկողմնակալ, հասկանալի, համադրելի, ընդունելի և հասանելի: Հատկորոշված չափանիշի նշված հատկանիշները այն դարձնում են կիրառելի:

### Հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն

Հաշվեքննության առարկան հաշվեքննվող օբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեությունն է, հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության իրականացման նպատակով հաշվեքննության առարկան իրենից ներկայացնում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գործունեությունը, ֆինանսական գործառնությունները և ֆինանսատնտեսական գործունեության վերաբերյալ այլ տեղեկատվություն:

### Հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ

Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննությունում տարբերակում են երկու տեսակ հաշվեքննության առաջադրանքներ՝

* Հաստատման առաջադրանքներ.
* Ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ:

Հաստատման առաջադրանքների դեպքում հաշվեքննության ենթակա մարմինը ներկայացնում է ստանդարտ հաշվետվություն, որը հանդիսանում է հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն:

Հաստատման առաջադրանքների դեպքում պատասխանատու կողմը գնահատում է հաշվեքննության առարկան ի համեմատություն չափանիշի և ներկայացնում հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ ներկայացված տեղեկատվության վերաբերյալ հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը հավաքագրում է բավարար համապատասխան տեղեկատվություն, որը հիմք է հանդիսանում հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության տրամադրման համար:

Ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների դեպքում հաշվեքննության ենթակա մարմինը չի ներկայացնում հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն:

Ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների դեպքում հաշվեքննողն է գնահատում հաշվեքննության առարկան՝ ի համեմատություն որպես չափանիշ հատկորոշված կիրառելի օրեսդրական պահանջների: Հաշվի առնելով հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ռիսկայնությունը և հաշվեքննության էականությունը՝ հաշվեքննողը ընտրում է հաշվեքննության առարկան և չափանիշը: Հաշվեքննողն ինքնուրույն է հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության մեջ ներկայացնում հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունը: Գնահատման արդյունքները ներկայացվում են հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացությունում:

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները կարող են լինել և հաստատման, և ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ: Սույն փաստաթղթի ուղեցույցները նախատեսված են ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների իրականացման համար՝ հաշվի առնելով, որ համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքների գերակշիռ մասը կատարվում է ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների իրականացման միջոցով: Սույն փաստաթուղթը կարող է կարող է կիրառվել նաև հաստատման առաջադրանքների համար:

### Հաշվեքննության կողմեր

Հանրային հատվածի արտաքին հաշվեքննությունը ներառում է երեք կողմեր. հաշվեքննողը, հաշվեքննության օբյեկտը և հաշվեքննության արդյունքների օգտագործողները:

Հաշվեքննողի դերն իրականացնում են ՀՊ-ի ծառայողները: Հաշվեքննվող օբյեկտներն են հանդիսանում հաշվեքննության ենթակա հանրային հատվածի մարմինները, հիմնարկները և օրենքով սահմանված դեպքերում իրավաբանական անձինք: Հաշվեքննության արդյունքի օգտագործողներն են ՀՀ ԱԺ-ն, հանրությունը և ՀՀ կառավարությունը։

### Հավաստիացման տեսակներ

Հանրային հատվածի հաշվեքննողը կարող է տրամադրել ողջամիտ կամ սահմանափակ հավաստիացում: Հաշվեքննողի կողմից տրամադրվող ողջամիտ հավաստիացումը հանդիսանում է ամենաբարձր հավաստիացման տեսակը, սակայն այն չի տրամադրում բացարձակ հավաստիացում: Համապատաասխանության հաշվեքննության առաջադրանքների արդյունքում հաշվեքննողի կողմից տրամադրվում է ողջամիտ հավաստիացում հաշվեքննության չձևափոխված կարծիքի տրամադրմամբ:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից ներկայացվող հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության առկայությամբ և համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի տեսակով (հաստատման առաջադրանք կամ ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանք) պայմանավորված՝ տարբերակվում է հաշվեքննության եզրակացության չձևափոխված կարծիքի պարագրաֆի երկու ձև՝

* հաստատման առաջադրանքի դեպքում՝ Հաշվեքննողի կարծիքով հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունը (հղում է կատարվում հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տրամադրված համապատասխան հաշվետվություններին) բոլոր էական առումներով ճշմարիտ/արժանահավատ են ներկայացնում է հաշվեքննության ենթարկված մարմնի (նշվում է համապատասխան հաշվեքննության ենթարկված մարմնի անվանումը) հաշվեքննության առարկան (նշվում է այն գործունեության տեսակները, որոնք ենթարկվել են հաշվեքննության) համապատասխան կիրառված չափանիշի (հղում է կատարվում չափանիշները սահմանող համապատասխան իրավական ակտին կամ նշվում է չափանիշի անվանումը).
* ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքի դեպքում՝ Հաշվեքննողի կարծիքով հաշվեքննության առարկան (նշվում է հաշվեքննության ենթարկված մարմնի հաշվեքննության ենթարկաված գործունեությունը, ֆինանսական գործառնությունները կամ այլ տեղեկատվություն) բոլոր էական առումներով համապատասխանում են կիրառելի օրենսդրական պահանջներին (հղում է կատարվում չափանիշները սահմանող համապատասխան իրավական ակտերին).

Գոյություն ունեն նաև սահմանափակ հավաստիացման տրամադրման առաջադրանքներ: Սահմանափակ հավաստիացման տրամադրման առաջադրանքներում հաշվեքննողի կողմից կատարված ընթացակարգերը սահմանափակ են՝ ի համեմատություն ողջամիտ հավաստիացման տրամադրման առաջադրանքների: ՀՊ-ն չի իրականացնում սահմանափակ հավաստիացման առաջադրանքներ:

### Հավաստիացման տրամադրման ձևաչափ

Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության հավաստիացումը տրամադրվում է հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացությամբ, որը բաղկացած է հետևյալ բաժիններից՝

* հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացություն, որն ունի ստանդարտ ձևաչափ, ներկայացնում է հաշվեքննողի կարծիքը հաշվեքննության առարկայի կամ հաշվեքննության առարկայի տեղեկատվության վերաբերյալ և օգտագործողներինն տրամադրում է ողջամիտ հավաստիացում.
* հայտնաբերված անհամապատասխանությունների, խեղաթյուրումների, ինչպես նաև առաջարկությունների վերաբերյալ տեղեկատվություն, որի միջոցով հաշվեքննողը օգտագործողներին տրամադրում է համապարփակ տեղեկատվություն հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ՝ մանրամասն ներկայացնելով հայտնաբերված անհամապատասխանությունները, դրանց հետևանքները և առաջարկությունները:

## Հանրային հատվածի համապատասխանության հաշվեքննության հիմնական սկզբունքներ

Համապատասխանության հաշվեքննությունը հիմնված է հետևյալ հիմնական սկզբունքների վրա՝

* Էթիկա և անկախություն.
* Մասնագիտական դատողություններ, պատշաճ մասնագիտական վերաբերմունք և մասնագիտական կասկածամտություն.
* Որակի հսկողություն.
* Հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի կառավարում.
* Հաշվեքննության ռիսկ.
* Էականություն.
* Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում.
* Հաղորդակցություն:

### Էթիկա և անկախություն

Հաշվեքննիչ պալատի անդամների և հաշվեքննողների վարքագիծը պետք է համապատասխանի Հաշվեքննիչ պալատի կողմից հաստատված վարքագծի կանոններին:

### Մասնագիտական դատաղություններ, պատշաճ մասնագիտական վերաբերմունք և մասնագիտական կասկածամտություն

Հաշվեքննողները պետք է ցուցաբերեն մասնագիտական վարքագիծ կիրառելով մասնագիտական կասկածամտություն, կատարելով մասնագիտական դատողություններ և ցուցաբերելով պատշաճ մասնագիտական վերաբերմունք:

Մասնագիտական կասկածամտությունը վերաբերմունք է, որը ներառում է զգոնություն և կասկածամտություն հավաքագրված ապացույցների համապատասխանության և համապատասխան ապացույցների բավարարության գնահատման ողջ ընթացքում՝ ուշադրություն ցուցաբերելով այն պայմանների նկատմամբ, որոնք կարող են վկայել կիրառելի օրենսդրական պահանջների անհամապատասխանությունների մասին:

Մասնագիտական դատողությունը ներառում է մասնագիտական գիտելիքների, հմտությունների և փորձառության կիրառումը հաշվեքննության ողջ ընթացքում՝ առաջադրանքի պլանավորման, իրականացման, ընթացիկ եզրակացությունների տրամադրման և վերստուգման գործընթացի ընթացքում:

### Որակի հսկողություն

Հաշվեքննողները պետք է հետևողականորեն կիրառեն ՀՊ-ի որակի հսկողության ընթացակարգերը, որոնք ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության փաստաթղթի գլուխ 4-ում, որպեսզի ապահովվի հաշվեքննության առաջադրանքների իրականացման բարձր որակական հատկանիշները:

### Հաշվեքննության առաջադրանքի խումբ

Հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամները պետք է հավաքական առումով տիրապետեն հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացման համար անհրաժեշտ գիտելիքներին, հմտություններին և փորձառությանը, որոնք ներառում են նմանատիպ առաջադրանքներում փորձառություն և պրակտիկ գիտելիքներ, կիրառելի օրենսդրական պահանջների իմացություն, հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվություն և մասնագիտական դատողությունների կատարելու ունակություններ:

Այս նպատակին հասնելու համար, անհրաժեշտ է հաշվեքննության առաջադրանքի խմբում հավաքագրել համապատասխան մասնագետներ, կազմակերպել վերապատրաստման դասընթացներ, մշակել համապատասխան փաստաթղթներ և ներգրավել անհրաժեշտ ռեսուրսներ: Հաշվեքննողներն իրենց գործիմացությունը պետք է պահպանեն շարունակական մասնագիտական զարգացման միջոցով:

### Հաշվեքննության ռիսկ

Հաշվեքննության ռիսկն այն ռիսկն է, որ հաշվեքննողը կարտահայտի անհամապատասխան կարծիք հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ:

Քանի որ հաշվեքննողները չեն տրամադրում բացարձակ հավաստիացում, ապա միշտ առկա է հաշվեքննության ռիսկ: Հաշվեքննության ռիսկը ընդունելի մակարդակում պահելու նպատակով հաշվեքննողները հավաքագրում են բավարար համապատասխան ապացույցներ, որ հաշվեքննության առարկան կամ հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունը էականորեն համապատասխանում է կիրառելի օրեսդրական պահանջներին: Հաշվեքննության ռիսկն առկա է հավաստիացման առաջադրանքների երկու տեսակների համար (հաստատման առաջադրանքներ և ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ):

### Էականություն

Տեղեկատվության էականության որոշումը հիմնված է հաշվեքննողի դատողության վրա և պայմանավորված է հաշվեքննողի կողմից օգտագործողների պահանջների մեկնաբանությունից: Տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե դրա իմացությունը կարող է ազդել օգտագործողների կայացրած որոշումների վրա: Ընդ որում տեղեկատվության էականության որոշումը կախված է ինչպես անհատական տարրի էականությունից, այնպես հավաքական տարրերի միասին վերցրած էականությունից: Տեղեկատվության էականությունը որոշվում է մասնագիտական դատողության հիման վրա և կախված է օգտագործողների պահանջների՝ հաշվեքննողի մեկնաբանությունից:

Տեղեկատվության էականությունը որոշվում է ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական հատկանիշներով: Էականության շեմը որոշելիս հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխանության, ինչպես նաև անհամապատասխանության դեպքերը կարող են ազդեցություն ունենալ օգտագործողների որոշումների վրա: Այդ նպատակով հաշվեքննողի կողմից կարող են հաշվի առնվել հանրային հետաքրքրություն առաջացնող թեմաները, օրենսդրի և/կամ գործադրի կողմից կարևորված ոլորտները և այլն:

Էականության որոշումից կախված փոխվում է հաշվեքննողի կողմից իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և իրականացման ժամկետները:

Էականության որոշման ուղեցույցները ներկայացված են սույն փաստաթղթի գլուխ 4-ում:

### Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում

Հաշվեքննության փաստաթղթավորումը պետք է իրականացվի ՀՊ հաշվեքննության փաստաթղթավորման ուղեցույցին համապատասխան:

### Հաղորդակցություն

Հաշվեքննողը պետք է հաստատի արդյունավետ հաղորդակցություն հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց հետ: Անհրաժեշտ է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հետ քննարկել հաշվեքննության արդյունքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները և խեղաթյուրումները:

# Էականություն

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքներն իրականացվում են գործունեության, ֆինանսական գործառնությունների և տեղեկատվության բոլոր էական առումներով կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխանության գնահատման նպատակով: Հետևաբար, էականության շեմի հաշվարկումը առանցքային նշանակություն ունի համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքների համար:

Տեղեկատվության էականությունը որոշվում է ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական հատկանիշներով:

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում կիրառելի օրենսդրական պահանջներին ֆինանսական հաշվետվությունների հիմքում ընկած գործառնությունների համապատասխանության գնահատման առաջադրանքներում: Այս խմբի համար էականության շեմի որոշումը հիմնականում կատարվում է հիմքում ընկած ֆինանսական գործառնությունների քանակական չափանիշներից: Համապատասխանության հաշվեքննության այն առաջադրանքների համար, որոնք ներառում են հաշվեքննության ենթակա գործունեություններ, որոնց հիմքում ուղղակիորեն ընկած չեն ֆինանսական գործառնություններ, էականության շեմի որոշման հարցն ավելի խրթին է:

Փաստաթղթի սույն գլխում ներկայացված են համապատասխանության հաշվեքննության հաշվեքննության առարկա հանդիսացող պետական գնումների հաշվեքննության էականության որոշման ուղեցույցներ:

Սակայն հաշվի առնելով համապաատասխանության հաշվեքննության համապարփակ շրջանակները՝ հաշվեքննության կարող են ենթարկվել նաև այլ գործունեության տեսակներ: Այս պարագայում հաշվեքննողը Էականության շեմը որոշելիս պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխանության, ինչպես նաև անհամապատասխանության դեպքերը կարող են ազդեցություն ունենալ օգտագործողների որոշումների վրա: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի այլ գործունեության տեսակների հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը պետք է առաջնորդվի սույն գլխում ներկայացված ուղեցույցներով, ինչպես նաև ֆինանսական հաշվեքննության փաստաթղթի գլուխ 6-ի ուղեցույցները համապատասխանեցնելով հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի առանձնահատկություններին:

Պետական գնումների յուրաքանչյուր հաշվեքննության առաջադրանքի համար հաշվեքննության խումբը պետք է հաշվարկի էականության շեմ: Ընդ որում, էականության շեմն առաջին անգամ հաշվարկվում է առաջադրանքի պլանավորման փուլում և վերանայվում առաջադրանքի տեղային աշխատանքների և ամփոփման փուլում: Հաշվարկված էականության շեմը հաշվեքննության խումբն օգտագործում է՝

* ռիսկերի գնահատման նպատակով.
* էական անհամապատասխանության ռիսկի հայտնաբերման և գնահատման նպատակով.
* հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալի և ժամկետների որոշման նպատակով:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից կատարված պետական գնումների կիրառելի օրենսդրության պահանջների անհամապատասխանությունները համարվում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել օգտագործողների որոշումների վրա: Էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են հաշվի առնելով առկա հանգամանքները և ներգործության են ենթարկվում անհամապատասխանության բնույթից կամ չափից կախված, կամ էլ երկուսից միասին վերցրած: Էականությունը որոշվում է մասնագիտական դատողության հիման վրա և կախված է օգտագործողների ընդհանուր պահանջների՝ հաշվեքննողի մեկնաբանությունից: Առանձին օգտագործողների պահանջները, որոնք կարող են էապես տարբերվել հաշվի չեն առնվում:

Պետական գնումների հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը հաշվարկում է էականության ընդհանուր և հատուկ շեմեր:

Էականության ընդհանուր շեմը հաշվարկվում է հաշվետու տարվա ընթացքում հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացված գնումների ընդհանուր գործընթացի (հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակ) անհամապատասխանությունների գնահատման նպատակով:

Էականության հատուկ շեմը հաշվարկվում է պետական գնումների շրջանակում կնքված առանձին պայմանագրին կամ շրջանակային համաձայնագրին առնչվող անհամապատասխանությունների գնահատման նպատակով:

## Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկումը

Էականության ընդհանուր շեմի ցածր մեծությունը կարող է հանգեցնել հաշվեքննության ընթացակարգերի անարդյունավետ (ավելի շատ քան անհրաժեշտ է) կատարմանը, իսկ բարձր էականության շեմը կարող է հանգեցնել բավարար համապատասխան ապացույցների չհավաքագրմանը: Ներկայացված երկու իրավիճակներից խուսափելու նպատակով հաշվեքննողը պետք է հաշվարկի էականության շեմը օգտագործելով՝

* էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմք.
* տոկոսի խելամիտ մեծություն:

### Կիրառելի հիմքի որոշում

Պետական գնումների համապատասխանության հաշվեքննության ընթացքում էականության շեմի հաշվարկման համար կարող են կիրառվել հետևյալ հիմքերը՝

| **N** | **Հաշվեքննության գործունեության տեսակի մաս կազմող գործառույթներ[[1]](#footnote-1)** | **Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքը** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Գնումների պլանավորում և նախապատրաստում | Պլանավորված և/կամ նախապատրաստված գնումների նախահաշվային գների հանրագումար |
|
|
| 2 | Պայմանագրի կնքում | Կնքված, դեռևս չկատարված և/կամ մասնակի չկատարված պայմանագրերի պայմանագրային գների հանրագումար |
| 3 | Պայմանագրի կատարում | Կատարված և/կամ մասնակի կատարված պայմանագրերի գծով կրած ծախսերի հանրագումար |

Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքի ընտրության դեպքում կարող են հաշվի առնվել հետևյալ գործոնները՝

| **N** | **Գործոն** | **Օրինակ** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Արդյոք գոյություն ունեն հաշվեքննության ենթակա գործունեության գործառույթներ, որոնց վրա սևեռված են օգտագործողների ուշադրությունը: | Կախված հաշվեքննության ենթակա գործունեության գործառույթներից՝ օգտագործողներին կարող է հետաքրքիր լինել հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից կատարված գնումների պայմանագրերը: Հետևաբար պետական գնումների բոլոր գործառույթների հաշվեքննության ընթացքում անհրաժեշտ կլինի կիրառել կատարված և/կամ մասնակի կատարված պայմանագրերի գծով կրած ծախսերի հանրագումարի հիման վրա հաշվարկված էականության շեմը: |
| 2 | Հաշվեքննության ենթակա գործունեության բնույթը | * հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում միայն պայմանագրերի կնքում իրականացրած հաշվեքննության ենթակա մարմնի դեպքում անհրաժեշտ կլինի էականության շեմը հաշվարկել կնքված պայմանագերի պայմանագրային գների հանրագումարի հիման վրա: * հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում գնումների յուրաքանչյուր գործառույթի մասնաբաժինը պետական գնումների շրջանակում իրականացված գործառույթներում: |

Հաշվեքննողը պետք է կատարի մասնագիտական դատողություններ էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման կիրառելի հիմքի ընտրության հարցում՝ հիմնավորելով և փաստաթղթավորելով կատարված դատողությունները, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա միևնույն գործունեության տեսակի համար տարբեր ժամանակաշրջաններում էականության շեմի հաշվարկման նպատակով տարբեր հիմքերի օգտագործումը:

### Տոկոսի խելամիտ մեծության որոշում

Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքի որոշումից հետո հաշվեքննողը որոշում է այն տոկոսի մեծությունը, որի միջոցով պետք է հաշվարկվի էականության ընդհանուր շեմը: Էականության ընդհանուր շեմի տոկոսի խելամիտ մեծության միջակայքը տատանվում է 0.5-ից մինչև 3 տոկոս: Նշված միջակայքից տոկոսի ընտրություն կատարելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել ներքոնշյալ գործոնները.

| **N** | **Գործոն** | **Տոկոսի բարձր մեծություն** | **Տոկոսի ցածր մեծություն** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից կատարված գնումների բնույթը | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իրականացնում է համեմատաբար պարզ գնումների գործընթացներ | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իրականացնում է բարդ գնումների գործընթացներ |
| 2 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնում գնումների հաշվեքննության առաջադրանքների քանակը | Պարբերաբար իրականացվել են հաշվեքննության առաջադրանքներ | Առաջին անգամ է կատարվում հաշվեքննություն |
| 3 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գնումների հանդեպ հասարակական/ օգտագործողների կարծիք | Հասարակական լավ կարծիք | Հասարակական վատ կարծիք |
| 4 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գնումների հանդեպ հասարակության/ օգտագործողների զգայունությունը | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գնումների նշանակալիությունը միջին կամ ցածր է | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գնումների նշանակալիությունը չափազանց բարձր է |

## Էականության հատուկ շեմ

Էականության ընդհանուր շեմը դեռ չի նշանակում որ այդ շեմից փոքր անհամապատասխանությունները չեն համարվում էական: Հաշվարկված էականության ընդհանուր շեմն օգտագործվում է հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը և բնույթը գնահատելու համար, սակայն այն չի բացառում, որ անհատապես ոչ էական անհամապատասխանությունների ընդհանուր գումարը չի գերազանցի հաշվարկված էականության ընդհանուր շեմը: Անհատապես էական չհամարվող անհամապատասխանությունների մեծությունները և քանակը կարող են հանգեցնել անհամապատասխանությունների կուտակային արժեքի էական դառնալու ռիսկին: Նշված ռիսկի նվազեցման նպատակով գնումների առանձին պայմանագրերում անհամապատասխանությունների գնահատման նպատակով հաշվարկվում է էականության հատուկ շեմը:

Էականության հատուկ շեմը ավելի փոքր է քան էականության ընդհանուր շեմը: Հատուկ շեմի միջոցով հավանականությունը նվազում է, որ անհատապես էական չհամարվող, սակայն միասին վերցրած էական համարվող անհամապատասխանությունների գումարը չի գերազանցի էականության ընդհանուր շեմը:

Էականության հատուկ շեմը հաշվարկվում է՝ բազմապատկելով հաշվեքննության խմբի կողմից որոշված տոկոսի մեծությունը էականության ընդհանուր շեմի մեծության հետ: Էականության հատուկ շեմը չի կարող գերազանցել էականության ընդհանուր շեմի 75 տոկոսը: Հատուկ շեմի հաշվարկման համար կիրառվող տոկոսադրույքի ընտրությունը կախված է ստորև ներկայացված գործոններից՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության թույլ/անարդյունավետ միջավայր.
* նախկինում հայտնաբերված նշանակալի անհամապատասխանություններ.
* ղեկավար անձանց փոփոխություն.
* առանձին պայմանագրերին առնչվող խնդիրներ.

Վերոնշյալ գործոնները սպառիչ չեն: Հետևաբար, յուրաքանչյուր առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը կատարում է մասնագիտական դատողություններ էականության հատուկ շեմի հաշվարկման և անհամապատասխանությունների կուտակային արժեքի էական դառնալու ռիսկի նվազեցման նպատակով: Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը գնահատում է անհամապատասխանությունների կուտակային արժեքի էական դառնալու ռիսկը բարձր, էականության հատուկ շեմը պետք է նվազի:

Էականության հատուկ շեմը հաշվեքննողի կողմից օգտագործվում է հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալի, բնույթի և ժամկետների որոշման, առանձին պայմանարգրերի ընտրության, ընտրանքի կազմման, վերլուծական ընթացակարգերի ընդունելի միջակայքի որոշման հարցերում:

## Անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմ

Հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը պետք է կուտակի բոլոր հայտնաբերված անհամապատասխանությունները, որոնք մեծ են անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմից, որպեսզի առաջադրանքի ամփոփման փուլում գնահատի կուտակված անհամապատասխանությունների միասին վերցրած էականությունը:

Անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմից փոքր անհամապատասխանությունները համարվում են աննշան և չեն կուտակվում առաջադրանքի ընթացքում: Այս դեպքում աննշան և ոչ էական տերմինները հավասարազօր չեն: Աննշան են համարվում այն անհամապատասխանությունները, որոնք բավականաչափ փոքր են՝ ի համեմատություն էականության ընդհանուր շեմի: Աննշան անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմը հաշվարկվում է էականության ընդհանուր շեմի 3-ից 5 տոկոս միջակայքում: Էականության հատուկ շեմը որոշելիս հաշվի առնված գործոնները հաշվի են առնվում նաև անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմի տոկոսի ընտրության ժամանակ:

## Էականության ընդհանուր շեմի, հատուկ շեմի և անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմի վերանայում

Առաջադրանքի ընթացքում էականության ընդհանուր շեմը կարող է վերանայվել հաշվի առնելով ներքոնշյալը՝

* հանգամանքների էական փոփոխություն, որոնք առնչվում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գնումների գործընթացին.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի վերաբերյալ հաշվեքննողի պատկերացումների էական փոփոխություն:

Հաշվեքննողի կողմից էականության ընդհանուր շեմի փոփոխությունը հանգեցնում է նաև էականության հատուկ շեմի և անհամապատասխանությունների նվազագույն շեմի փոփոխություններին, որը կարող է նաև ներառել կիրառված տոկոսների փոփոխություններ: Նշված փոփոխությունները կարող են հանգեցնել՝

* հաշվեքննության պլանավորված ընթացակարգերի փոփոխության,
* արդեն կատարված ընթացակարգերի վերանայման՝ մասնավորապես հաշվարկված ընտրանքների չափի առումով:

# Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի պլանավորում

Առաջադրանքի պլանավորումը հանդիսանում է առաջադրանքի իրականացման մեկնարկային փուլը: Առաջադրանքի պլանավորման գործընթացներն իրականացվում են ՀՊ-ի անդամի, հաշվեքննության առաջադրանքի ղեկավարի և խմբի ղեկավարի կողմից:

Առաջադրանքի պլանի նպատակն է ապահովել հաշվեքննության աշխատանքների բարձրորակ կատարումը՝ տնտեսման, օգտավետության և արդյունավետության, ինչպես նաև ժամանակին կատարելու տեսանկյունից: Առաջադրանքի պլանը մշակվում է առաջադրանքի ղեկավարի և խմբի ղեկավարի հետ համատեղ, որոնք հաշվեքննության ենթակա մարմնի նկատմամբ կիրառվող համապատասխանության պահանջների (օրենսդրություն, կանոնակարգեր, համաձայնեցված ընթացակարգեր, այլ) վերաբերյալ ունեն բավարար գիտելիքներ:

Արդյունավետ պլանավորման գործընթացը բնութագրող քայլերը հետևյալն են՝

* օժանդակել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամներին բացահայտել ռիսկային ոլորտները, որոնց վրա պետք է սևեռվի անդամների ուշադրությունը.
* օգնել ժամանակին լուծել առաջացող խնդիրները, տրամադրելով լուծման ուղեցույցներ.
* օժանդակել կազմակերպել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի աշխատանքն արդյունավետ և օգտավետ կերպով.
* օժանդակել ընտրել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամներ, որոնք ունեն համապատասխան գիտելիքներ և հմտություններ՝ ի համեմատություն նախատեսված հաշվեքննության աշխատանքի բարդության և բացահայտված ռիսկային ոլորտների.
* օժանդակել իրականացնել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամների վերահսկման աշխատանքները:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլի աշխատանքների ծավալը և բնույթը փոփոխության է ենթարկվում հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ծավալից և բնույթից:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում կատարվում է ռիսկերի գնահատում, որը հանդիսանում է հաշվեքննության հիմնական գործընթացներից մեկը: Հաշվեքննողին անհրաժեշտ է կատարել հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ռիսկերի գնահատում, որից հետո կմշակվեն և կիրականացվեն համապատասխան հաշվեքննության ընթացակարգեր՝ արձագանքելով այն ռիսկերին, որոնք հայտնաբերվել են առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում:

Առաջադրանքի պլանավորման նպատակն է մշակել այնպիսի հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք բավարար կլինեն բացահայտելու էական անհամապատասխանությունների ռիսկերը, որոնք առկա են գործունեության տեսակի և դրա գործառույթների մակարդակում:

Առաջադրանքի պլանավորման գործընթացը ներկայացված է հետևյալ տեսքով.

Առաջադրանքի պլանավորման վերոնշյալ գործընթացներն իրականացվում են առաջադրանքի պլանավորման հետևյալ փուլերի ընթացքում՝

* առաջադրանքի հաշվեքննության առարկայի, կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշների) և ժամկետների հատկորոշում.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության, հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն.
* Էականության շեմի որոշում.
* հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում.
* գործառույթների մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում.
* խարդախության ռիսկի գնահատում.
* առաջադրանքի պլանի կազմում և քննարկում:

## Առաջադրանքի հաշվեքննության առարկայի, կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշ) և ժամկետների հատկորոշում

### Հաշվեքննության առարկա և Հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության հատկորոշում

Հանրային հատվածի հաշվեքննության իրականացման նպատակով հաշվեքննության առարկան իրենից ներկայացնում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գործունեություն, որը պետք է գնահատվի ի համապատասխանություն կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշ), օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացված գնումների գնահատումը ի համապատասխանություն «Գնումների մասին» ՀՀ օրենքի և այլ կիրառելի իրավական ակտերի:

Հաշվեքննության առարկան պետք է համապատասխանի հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող ֆինանսատնտեսական գործունեությանը (հաշվեքննության առարկային):

Հաշվեքննության առարկան պետք է լինի որոշելի և հնարավոր լինի գնահատել ի համեմատություն կիրառելի օրենսդրական պահանջներին:

Որոշ դեպքերում հաշվեքննության առարկան սահմանվում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը կարգավորող օրենսդրությամբ կամ լիազորություններում: Սակայն որոշ դեպքերում հաշվեքննության առարկայի ընտրությունը պայմանավորված է նաև այլ գործոններով, օրինակ, միջազգային վարկային պայմանագրերով սահմանված գործառույթներ և այլն:

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի հաշվեքննության առարկան որոշվում է դեռևս ՀՊ-ի տարեկան ծրագրի հաստատման ընթացքում, սակայն առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում այն կարող է ենթարկվել փոփոխությունների՝ ելնելով հաշվեքննության ենթակա մարմնի առանձնահատկություններից:

Այն դեպքում, երբ ՀՊ-ի տարեկան ծրագրում հաշվեքննության առարկան ներառված է բավականին ընդհանրական տեսքով, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող լիցենզավորման գործընթաց, ապա առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննության խումբը պետք է այն հստակեցնի:

Հաշվեքննության պլանավորման փուլում հաշվեքննողը պետք է պարզի, թե արդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմինը ներկայացնում է հաշվեքննության ենթակա գործունեության իրականացման վերաբերյալ հաշվետվություն, որը կարող է ծառայել որպես հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Եթե համապատասխանության հաշվեքննության ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների դեպքում բացակայում են հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության ստանդարտացված ձևաչափով ներկայացվող հաշվետվություններ, ապա հաշվեքննողը պետք է որոշի, թե ինչ ձևաչափով է լինելու հաշվեքննության հաշվետվողականությունը, որը պետք է նաև ընդգրկի հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն:

### Կիրառելի օրենսդրական պահանջների (չափանիշ) հատկորոշում

Հաշվեքննության առաջադրանքի պլանավորման առաջնային և կարևորագույն մասն է կազմում չափանիշների որոշումը, որոնց նկատմամբ համեմատվում է հաշվեքննության առարկան: Չափանիշներն իրենցից ներկայացնում են կիրառելի օրենսդրական պահանջերը, որոնք կարգավորում են հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակը:

Ընդ որում, կիրառելի օրենսդրական պահանջները չեն սահմանափակվում միայն ՀՀ օրենքներով: Դրանք կարող են վերաբերել այլ նորմատիվ և ներքին իրավական ակտերին, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից մշակված մեթոդաբանություններին, վարքագծի սկզբունքներին, քաղաքականություններին և գործարար սովորույթներին: Կիրառելի օրենսդրական պահանջները կարող են ընդգրկել նաև միջազգային և տեղական պայմանագրային դրույթները և միջազգային իրավունքնի նորմերը:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում հատկորոշված կիրառելի օրենսդրական պահանջները հանդիսանում են այն չափանիշները, որոնց համեմատ պետք է գնահատվի հաշվեքննության ենթակա գործունեությունը: Հիմնականում կիրառելի օրենսդրական պահանջների հատկորոշման նպատակով հաշվեքննողը կարող է օգտվել հաշվեքննության ենթակա գործունեությունը կարգավորող նորմատիվ և ներքին իրավական ակտերից: Կիրառելի օրենսդրական պահանջների ամբողջականությունը մշտապես պետք է դիտարկվի հաշվեքննողի կողմից, քանի որ պլանավորման փուլում հատկորոշված կիրառելի օրենսդրական պահանջները կարող են փոփոխվել առաջադրանքի տեղային աշխատանքների և ամփոփման փուլերում:

Oրենսդրական պահանջները որպես չափանիշ հատկորոշվելու և կիրառելի դառնալու նպատակով պետք է համապատասխանեն ստորև ներկայացված բնութագրերին՝

* տեղին են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնք նպաստում են հաշվեքննության արդյունքների օգտագործողների կարիքների բավարարմանը և օգտագործողերի կողմից որոշումների կայացմանը.
* արժանահավատ են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնք ապահովում են միևնույն հանգամանքներում տարբեր ստուգող կամ հսկողություն իրականացնող մարմինների կողմից համանման եզրակացությունների կատարմանը.
* ամբողջական են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնք բավարար են հաշվեքննության նպատակի իրականացման համար և ներառում են բոլոր տեղին գործոնները: Ամբողջական օրենսդրական պահանջները նպաստում են օգտագործողների որոշումներ կայացնելուն և տեղեկատվական կարիքները բավարարելուն, տրամադրելով համապարփակ տեղեկատվություն.
* անկողմնակալ են համարվում այն չափանիշները, որոնք չեզոք են և զերծ են կողմնակալությունից և´ հաշվեքննողի, և´ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից: Նշվածը հիմնականում վերաբերում է, երբ չափանիշները ամբողջությամբ չեն սահմանափակվում նորմատիվ և ներքին իրավական ակտերով, այլ նաև ընդգրկում են մշակված սկզբունքներ, քաղաքականություններ կամ գործարար սովորույթով նախատեսված վարքագիծ: Չափանիշի անկողմնակալությունը ենթադրում է, որ այն պետք է լինի ֆորմալ այնքանով, որքանով, որ այդ չափանիշների կիրառումը այլ հաշվեքննողների, տարբեր ստուգող կամ հսկողություն իրականացնող մարմինների կողմից կհանգեցնի համանման եզրակացությունների կատարմանը.
* հասկանալի են համարվում այն չափանիշները, որոնք հստակ ամրագրված են, նպաստում են հստակ եզրակացության ձևավորմանը և հասկանալի են օգտագործողների համար, ինչպես նաև տեղիք չեն տալիս տարընթերցումների և երկիմաստությունների.
* համադրելի են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնք համապատասխանում են հանրային հատվածի համանման կազմակերպություններում համանման հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում կիրառվող և նախկին առաջադրանքների ընթացքում կիրառված չափանիշներին.
* ընդունելի են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնց հետ հիմնականում համաձայնվում են տվյալ բնագավառի անկախ փորձագետները, հաշվեքննության ենթակա մարմինները, օրենսդիր մարմինը, մամուլը և հանրությունը.
* հասանելի են համարվում այն օրենսդրական պահանջները, որոնք հայտնի են կամ ակնկալվում է, որ պետք է հայտնի լինեն, հաշվեքննության արդյունքների օգտագործողներին, որպեսզի նրանք կարողանան հասկանալ հաշվեքննության աշխատանքների բնույթը և հաշվեքննության եզրակացության հիմքը:

Այն դեպքում, երբ կիրառելի օրենսդրական պահանջները պարունակում են տարընթերուցումներ և երկիմաստությունները, ապա հաշվեքննողներն հաշվեքննության եզրակացությունում պետք է հստակ ներառեն կիրառելի օրենսդրական պահանջերի իրենց մեկնաբանությունը: Սակայն նշվածը կիրառվում է բացառիկ դեպքերում, երբ առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը չի կարողանում կիրառելի օրենսդրական պահանջների դրույթների համար ստանալ պաշտոնական պարզաբանում:

### Հաշվեքննության խմբի անդամների ընտրություն և ժամկետների հատկորոշում

Առաջնորդվելով տարեկան գործունեության ծրագրով՝ ՀՊ-ն որոշում է կայացնում հաշվեքննության ենթակա մարմնում համապատասխանության հաշվեքննության անցկացման վերաբերյալ: Ի լրումն դրա՝ որոշվում է հաշվեքննության առաջադրանքի ղեկավարը, առաջադրանքն իրականացնող հաշվեքննողներ և այն ՀՊ անդամը, որը համակարգելու է առաջադրանքը: ՀՊ-ի որոշման հիման վրա հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավարին տեղեկացնում է հաշվեքննության առաջադրանքի մասին:

Առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամը, ելնելով հաշվեքննության առարկայի բնութագրից, հաշվեքնողներից կազմում է հաշվեքննության առաջադրանքն իրականացնող խմբեր և խմբի ղեկավարներ:

Ստորև ներկայացված են այն գործոնները, որոնք պետք է հաշվի առնել հաշվեքննության խմբի անդամների ընտրության ընթացքում՝

* հաշվեքննողների անկախությանը սպառնացող հնարավոր գործոններ, որոնք կարող են խոչընդոտել առաջադրանքի աշխատանքների կատարմանը.
* հաշվեքննության ենթակա գործունության բարդության մակարդակը.
* հաշվեքննության ենթակա գործունեության ոլորտի ռիսկայնությունը.
* աշխատակիցների փորձառության մակարդակը և անհրաժեշտ հաշվեքննողների քանակը.
* լրացուցիչ վերապատրաստաման դասընթացների կազմակերպման հնա­րավորությունն աշխատանքային խմբում ներգրավված անդամների համար:

Ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման տեսանկյունից ելնելով՝ ՀՊ-ի ավելի փորձառու անդամներին ավելի նպատակահարմար է ներգրավել առաջադրանքի պլանավորման, վերահսկման և հաշվետվությունների ներկայացման աշխատանքներում, իսկ սկսնակ անդամներին ընդգրկել հաշվեքննության ընթացակարգերի և թեստերի կատարման աշխատանքներում: Հաշվեքննության առաջադրանքի խմբերում ներառված հաշվեքննողների օբյեկտիվության, հնարավոր շահերի բախման բացառման, ինչպես նաև հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի` առաջադրանքը պատշաճ կատարելու համար անհրաժեշտ գիտելիքների, հմտությունների և այլ ունակությունների ամբողջության համար պատասխանատվություն է կրում ՀՊ-ն և առաջադրանքը համակարգող անդամը:

Եթե առաջադրանքի աշխատանքները պահանջում են որոշակի նեղ մասնագիտական գիտելիքներ, օրինակ, տեղեկատվական տեխնոլոգիայի ոլորտում, ապա պետք է նախատեսել նման մասնագետի ներգրավվումը առաջադրանքի աշխատանքներին:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում անհրաժեշտ է առաջադրանքի խմբին ներկայացնել առաջադրանքի իրականացման ժամկետները՝ ներառյալ հաշվետվությունների տրամադրման ժամկետները:

Այդ նպակատով խմբի ղեկավարը կազմակերպում է մեկնարկային հանդիպում խմբի անդամների, առաջադրանքի ղեկավարի և ՀՊ անդամի մասնակցությամբ, որի ընթացքում ներկայացվում են աշխատանքների շրջանակները, ժամկետները, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը:

Անհրաժեշտության դեպքում առաջադրանքի ղեկավարը կարող է կազմակերպել նախնական հանդիպում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հետ: Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հետ նախնական հանդիպման ժամանակ անհրաժեշտ է քննարկել և համաձայնեցնել աշխատանքների ժամկետները, քանի որ առաջադրանքի կատարումը պահանջում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարության ներգրավվածությունը, ինչպես օրինակ` հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրում կամ հաշվեքննության արդյունքների նախնական տարբերակների վերաբերյալ արձագանք:

Առաջադրանքի խմբի հանդիպումը հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հետ առաջադրանքի մեկնարկից առաջ կարևոր դեր կարող է ունենալ առաջադրանքի հետագա ընթացքի վրա:

## Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության, հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության, հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրությունը հանդիսանում է ռիսկերի գնահատման նախնական գործընթացը, որի արդյունքում հայտնաբերվում են գործունեության ռիսկային ոլորտները: Չնայած որ առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողը գնահատելու է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող առանձին գործունեության տեսակը կամ տեսակները, հաշվեքննողին անհրաժեշտ է նաև ուսումնասիրել հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեությունը, որի մի մասն է կազմում հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակը: Այդ տեսանկյունից առաջադրանքի պլանավորման շրջանակներում իրականացվող ուսումնասիրությունը կարելի է կատարել երկու մակարդակում՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեության մակարդակ.
* հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակ:

Նշված մակարդակներում կատարված ուսումնասիրություններն անհրաժեշտ է իրականացնել ինչպես արտաքին միջավայրի, այնպես էլ ներքին միջավայրի գործոնների ազդեցության ներքո:

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքների շրջանակներում հաշվեքննողը գնահատում է հաշվեքննության ենթակա գրոծունեության տեսակը կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ: Կիրառելի օրենսդրական պահանջները հիմնականում սահմանում են այն հսկողության գործընթացները, որոնք պետք է ներդրվեն: Առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննողը պետք է ուսումնասիրի կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված հսկողության գործընթացները:

Հաշվեքննողի կողմից ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրությունը պետք է ներառի ինչպես գործառույթների մակարդակում հսկողության գործընթացների, այնպես էլ հաշվեքննության ենթակա մարմնի մակարդակում գործող ներքին հսկողության գործընթացների վրա, որոնք կիրառելի են հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի համատեքստում:

### Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեության ուսումնասիրություն

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունուեության ուսումնասիրության նպատակով հաշվեքննողը պետք է առնվազն ուսումնասիրի ստորև ներկայացված տեղեկատվությունը՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը սահմանող օրենքները և այլ իրավական ակտերը.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի կառուցվածքը, այդ թվում՝ առանցքային գործառույթներ իրականացնող վարչությունների և բաժինների ղեկավար անձանց կազմը.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գերակա խնդիրները և բարձր կարևորության գործընթացները.
* հաշվեքննության մարմնի կողմից հրապարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և նախահաշիվները.
* ներքին հսկողության համակարգը:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության բնույթի, գործունեության ոլորտի և այլ արտաքին գործոնների, հաշվեքննության ենթակա մարմնի նպատակների, խնդիրների և ռազմավարության, ֆինանսական գործունեության ցուցանիշների ու ներքին հսկողության համակարգի վերաբերյալ տեղեկատվության հավաքագրման նպատակով հաշվեքննողները կարող են օգտվել ստորև ներկայացված հիմնական աղբյուրներից՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար և այլ անձանց հետ հանդիպումներ և հարցումներ.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի տարածքներում շրջայց.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պատրաստված հաշվետվություններ.
* արտաքին կողմերի պատրաստած հաշվետվություններ, օրինակ, լիազոր մարմնի կողմից պատրաստած հաշվետվություններ.
* ներքին աուդիտի հաշվետվություններ.
* նախորդ տարիների աշխատանքային փաթեթներ:

### Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ուսումնասիրություն

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի շրջանակում հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ուսումնասիրությունը պետք է կենտրոնանա հաշվեքննության ենթակա գործունեության բաղկացուցիչ մաս կազմող գործառույթների վրա: Այս պարագայում կիրառելի օրենսդրական պահանջներն հաշվեքննողին կարող են տրամադրել նախնական տեղեկատվություն հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի համապատասխան գործառույթների տրոհման նպատակով:

Գործառույթը համապատասխանության հաշվեքննության ենթակա այն փոքրագույն միավորն է, որը կարող է պարունակել անհամապատասխանություն, որն առանձին կամ այլ անհամապատասխանությունների հետ միասին վերցրած կարող է համարվել էական:

Հիմնականում հաշվեքննության ենթակա գործառույթները համընկնում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը կարգավորող լիազորությունների հետ կամ իրականացվող գործընթացների հետ: Հաշվեքննողը պետք է կիրառի մասնագիտական դատողություն գործառույթների տրոհման նպատակով:

Կիրառելի օրենսդրական պահանջների հիման վրա գործառույթների տրոհմանը զուգահեռ հաշվեքննողը պետք է նշված գործառույթը տրոհի մի քանի բաղկացուցիչ գործառույթների միջև՝ ելնելով տվյալ գործառույթի տրոհված բաղկացուցիչների ռիսկերի քանակական և որակական գործոններից: Հաշվեքննողը պետք է ապահովի, որ հաշվեքննության ենթակա գործունեության յուրաքանչյուր գործառույթ ունենա ռիսկայնության համասեռ գործոններ:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննողը պետք է կազմի հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի գործառույթները, որոնց համար պետք է իրականացվեն ռիսկերի գնահատման, հսկողության և ըստ էության թեստերը:

## Էականության շեմի որոշում

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում էականության շեմը որոշվում է սույն փաստաթղթի գլուխ 4-ում ներկայացված մեթոդաբանությամբ:

## Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում

Հաշվեքննությանն բնորոշ սահմանափակումների պատճառով, համապատասխանության հաշվեքննությունը չի տրամադրում բացարձակ հավաստիացում, որ անհամապատասխանության բոլոր դեպքերը կհայտնաբերվեն: Ստորև ներկայացված են համապատասխանության հաշվեքննությանն բնորոշ սահմանափակումների օրինակներ՝

* կիրառելի օրենսդրական պահանջների տարաբնույթ մեկնաբանություններ.
* մարդկային սխալի հնարավորություն.
* անարդյունավետ ներքին հսկողության համակարգ.
* խարդախություն:

Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակի ռիսկերն առնչվում են ամբողջ գործունեությանը, կրում են համատարած բնույթ և կարող են առնչվել մի քանի գործառույթներին: Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի ռիսկերը չեն հատկորոշվում որևէ մի կամ մի քանի գործառույթների ռիսկերի համակցությամբ, այլ կրում են այնպիսի համատարած բնույթ, որոնք բարձրացնում են գործառույթների մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկերը, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից ներքին հսկողության գործընթացների շրջանցումը:

Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակի ռիսկերը տեղին են խարդախության ռիսկի հատկորոշման հարցում, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պետական գնումների իրականացում կապակցված կողմերից՝ շրջանցելով ներքին հսկողության գործընթացները: Այս պարագայում գնումների գործընթացը հանդիսանում է հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակ, իսկ գնումների պլանավորման, նախապատրաստման, պայմանագրերի կնքման և կատարման գործընթացները հանդիսանում են գործառույթներ: Գնումների գործընթացի մակարդակում առկա էական անհամապատասխանությունների ռիսկը համատարած ազդեցություն կունենա գնումների գործառույթների վրա:

Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկերը հիմնականում բաղկացած են հետևյալ խմբերից՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գերակա նպատակների իրագործմանը, արտաքին և ներքին միջավայրին և լիազորություններին առնչվող ռիկսեր.
  + արդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմնի լիազորությունները հստակ սահմանված են կիրառելի օրենսդրական պահանջներով.
  + արդյոք վերջերս կատարվել են կիրառելի օրենսդրական պահանջների փոփոխություններ.
  + արդյոք իրականացվող լիազորությունները կրկնում են կամ մասամբ համընկնում են այլ հանրային հատվածի կազմակերպությունների լիազորությունների հետ.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի կազմակերպաիրավական կառուցվածքին առնչվող ռիսկեր.
  + որն է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կազմակերպաիրավական ձևը (պետական կառավարչական հիմնարկ, պետական ոչ առևտրային կազմակերպություն, բաժնետիրական ընկերություն և այլն).
  + արդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմնում իրականացված է աշխատանքի պատշաճ բաժանում.
  + արդյոք վերջերս կատաարվել են փոփոխություններ հաշվեքննության ենթակա մարմնի կազմակերպաիրավական կառուցվածքում.
* կիրառելի օրենսդրական պահանջներին առնչվող ռիսկեր.
  + ինչպես է իրականացվում հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իր լիազորությունների ոչ պատշաճ կատարման դեպքում բողոքների տրամադրումը, հավաքագրումը և վերլուծությունը.
  + արդյոք կիրառելի օրենսդրական պահանջները կարող են տեղիք տալ հնարավոր խարադախության ռիսկերի.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավարման օղակին առնչվող ռիսկեր.
  + աւդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կազմը հաճախ ենթարկվում փոփոխության.
  + արդյոք գոյություն ունի կոլեգիալ մարմին, որը վերահսկում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց գործողությունները.
  + արդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց վարձատրությունը որևէ կերպ կապված է գործունեության արդյունքներին.
  + արդյոք ղեկավար անձինք ակտիվորեն մասնակցում և մոնիթորինգի են ենթարկում հսկողության գործընթացների պատշաճ իրականացումը:

Հիմնականում հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակի ռիսկերն առաջանում են անարդյունավետ ներքին հսկողության համակարգի արդյունքում:

Ներքին հսկողության անարդյունավետ համակարգի առկայությունը և/կամ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից ներքին հսկողության գործընթացների շրջանցումը կարող է հանգեցնել ներքոնշյալի՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց ազնվության վերաբերյալ մտահոգություններն այնքան հիմնավոր են, որ հանգեցնում են ղեկավար անձանց կողմից խեղաթյուրված հավաստումների տրամադրման էական ռիսկերի, որի հետևանքով հաշվեքննողը չի կարող տրամադրել հաշվեքննության եզրակացություն.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետության վերաբերյալ հիմնավոր մտահոգություններ, որոնց հետևանքով, հաշվեքննողի կարծիքով, հնարավոր չէ հավաքագրել բավարար համապատասխան ապացույցներ չձևափոխված կարծիքի տրամադրման նպատակով:

Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկը գնահատելիս (մասնավորապես խարդախության ռիսկերը), անհրաժեշտ է հաշվի առնել հանրային հատվածի տարբեր կազմակերպությունների միջև առկա հարաբերությունները և հաշվետվողականությունը:

Այս համատեքստում հնարավոր է առկա լինեն իրավիճակներ, երբ հանրային հատվածի մի կազմակերպություն իր ազդեցությունն է տարածում հանրային հատվածի մեկ այլ կազմակերպության վրա՝ վերջինիս ստիպելով իրականացնել ոչ պատշաճ գործողություններ, որը կարող է հանգեցնել անհամապատասխանության կամ, որոշ դեպքերում, խարդախության դեպքերի: Հաշվեքննողին անհրաժեշտ է նաև գնահատել հանրային հատվածի կազմակերպությունների միջև կատարվող գործառնությունների նկատմամբ հաշվետվողականության պահանջների անհամապատասխանության ռիսկը:

Հաշվեքննողի կողմից նման հիմնավոր մտահոգությունները կարող են հանգեցնել սույն փաստաթղթի գլուխ 10-ի ուղեցույցների համաձայն վերապահումով կամ բացասական կարծիքների տրամադրմանը կամ կարծիք տրամադրելուց հրաժարվելուն:

## Գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատում

Գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկերի գնահատումն անհրաժեշտ է բավարար համապատասխան ապացույցների հավաքագրման նպատակով իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և ժամկետները որոշելու համար:

Գործառույթի մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը բաղկացած են երկու բաղադրիչից՝

* բնորոշ ռիսկ.
* հսկողության ռիսկ:

### Բնորոշ ռիսկ

Բնորոշ ռիսկը գործառույթի հակվածությունն է անհամապատասխանությանը, որն առանձին կամ այլ անհամապատասխանությունների հետ միասին վերցրած կարող է լինել էական, այն դեպքում, երբ չկան ռիսկը նվազեցնող հսկողական տարրեր:

Յուրաքանչյուր գործառույթի բնորոշ ռիսկը պետք է գնահատվի՝ որպես նշանակալի կամ ոչ նշանակալի: Այս դեպքում անհրաժեշտ է նաև հաշվի առնել հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում հայտնաբերված ռիսկերն ինչ ազդեցություն ունեն գործառույթի ռիսկերի վրա: Ստորև ներկայացված են գործառույթի բնորոշ ռիսկի վրա ազդեցություն ունեցող գործոնների օրինակները.

* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնք ամբողջովին կարգավորված չեն իրավական ակտերով, կամ վերջերս հաստատվել է կարգավորման նոր պահանջներ.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնք ենթարկվել են ստուգումների այլ հսկողություն իրականացնող մարմինների կողմից և արդյունքները դրական չեն.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնց վերաբերյալ ստացվում են բողոքներ հանրության կողմից.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնք բաղկացած են բարդ գործընթացներից և ենթագործառույթներից.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնք իրականացնում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի մի քանի ստորաբաժանումներ.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է այն գործառույթների համար, որոնց կատարման արդյունքները ունեն հանրային բարձր հնչեղություն.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է պատասխատանատու ստորաբաժանման աշխատակիցների բարձր հոսունության դեպքում.
* Բնորոշ ռիսկն ավելի ցածր է պատաասխանատու ստորաբաժանման աշխատակիցների գործիմացության պատշաճ մակարդակի դեպքում:

### Հսկողության ռիսկ

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք նախագծում, ներդնում, գործարկում և պահպանում են ներքին հսկողության գործընթացներ հաշվեքննության ենթակա գործունեության կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխան իրականացման նպատակով: Հսկողության ռիսկն այն ռիսկն է, որը խաթարում է վերոնշյալ ներքին հսկողության գործընթացների արդյունավետությունը:

Սակայն նույնիսկ արդյունավետ նախագծված, ներդրված և գործող ներքին հսկողության գործընթացները չեն կարող ի սպառ վերացնել հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի անհամապատասխանության ռիսկերը: Հետևաբար հսկողության ռիսկը կարող է նվազել, բայց միշտ գոյություն ունենալ: Յուրաքանչյուր գործառույթի հսկողության ռիսկը պետք է գնահատվի որպես բարձր կամ ցածր:

Ստորև ներկայացված աղյուսակում ներկայացված են ուղեցույցներ հսկողության ռիսկերի գնահատման համար.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **N** | **Հսկողության ռիսկը գնահատական** | **Օրինակ** |
| 1 | Բարձր | * հսկողության գործընթացները չեն գնահատվել. * հսկողության գործընթացները արդյունավետ նախագծված և ներդրված են, սակայն չի գնահատվել հսկողության գործընթացները, գործունեությունը. * համաձայն իրականացված թեստի արդյունքների՝ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ նախագծված և/կամ ներդրված չեն. * համաձայն իրականցված թեստի արդյունքների՝ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ չեն գործում: |
| 2 | Ցածր | * համաձայն իրականցված թեստի արդյունքների՝ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ նախագծված ու ներդրված են և գործում են արդյունավետ՝ ըստ նախագծի: |

Հսկողության ռիսկը գնահատելիս անհարժեշտ է հաշվի առնել բոլոր հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետությունը, որոնք առնչվում են գործառույթի հետ:

Հավաքագրելով բավարար համապատասխան ապացույցներ հսկողության գործընթացների արդյունավետ գործունեության վերաբերյալ՝ առաջադրանքի խումբը կարող է նվազեցնել ըստ էության թեստերի քանակը, որոնք հաշվեքննության եզրակացության հիմնավորման նպատակով կիրականացվեին, եթե հսկողության գործընթացները գնահատվեին անարդյունավետ:

### Բնորոշ և հսկողության ռիսկերի համակցում

Բնորոշ և հսկողության ռիսկերի համակցման արդյունքում հաշվեքննողները գնահատում են գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկը: Ներքոնշյալ մատրիցան ներկայացնում է գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկը՝

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Էական անհամապատասխանությունների ռիսկի բաղադրիչներ** | | **Հսկողության ռիսկ** | |
| **Բարձր** | **Ցածր** |
| **Բնորոշ ռիսկ** | **Նշանակալի** | Բարձր | Միջին/Ցածր |
| **Ոչ նշանակալի** | Միջին/Ցածր | Ցածր |

Հաշվեքննողը պետք կատարի մասնագիտական դատողություններ էական անհամապատասխանությունների ռիսկը միջին կամ ցածր գնահատելու նպատակով: Ներքոնշյալ աղյուսակում ներկայացված են գործոնների օրինակներ, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել այդ որոշումը կայացնելիս՝

| **N** | **Գործոն** | **Գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների միջին ռիսկ** | **Գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ցածր ռիսկ** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Նախորդ տարիների համեմատ կիրառելի օրենսդրական պահանջների փոփոխություն | Փոփոխության բարձր մակարդակ | Փոփոխության ցածր մակարդակ |
| 2 | Հսկողության գործընթացների փոփոխություններ, ներառյալ ՏՏ գործընթացների | Մեծ փոփոխություն | Փոքր փոփոխություն |
| 3 | Գործառույթի արդյունքում գեներացված եկամտի կամ կրած ծախսերի (եթե կիրառելի է) գումարի փոփոխություն ի համեմատություն նախորդ տարվա | Մեծ գումարային փոփոխություն | Փոքր գումարային փոփոխություն |
| 4 | Գործառույթի բաղկացուցիչ մաս հանդիսացող գործընթացներ և ենթագործառույթներ | * Ոչ համասեռ գործընթացներ. * Ոչ պարբերաբար կատարվող գործընթացներ. * Բարդ գործընթացներ: | * Համասեռ գործարքներ. * Պարբերաբար կատարվող գործարքներ. * Պարզ գործարքներ: |
| 5 | Գործարքների քանակ (եթե կիրառելի է) | Մեծ թվով գործարքներ | Քիչ թվով գործարքներ |
| 6 | Գործառույթի անհամապատասխանության գծով պատմություն | Անհամապատասխա-նություններ հայտանբերվել են նախորդ ժամանակաշրջաններում | Անհամապատասխա-նություններ չեն հայտանբերվել նախորդ ժամանակաշրջաններում |
| 7 | Հսկողության գործընթացների անարդյունավետ գործունեության պատմություն | Հսկողության գործընթացները արդյունավետ չեն գործել նախորդ ժամանակաշրջաններում | Հսկողության գործընթացները արդյունավետ են գործել նախորդ ժամանակաշրջաններում |
| 8 | Հսկողության միջավայր | Անարդյունավետ | Արդյունավետ |

Եթե առաջադրանքի աշխատանքներին համընթաց հաշվեքննողը ստանում է տեղեկատվություն, որը հակասում է առաջադրանքի պլանավորման ռիսկերի գնահատման ընթացքում օգտագործված տեղեկատվությանը,հաշվեքննողը պետք է վերանայի ռիսկերի գնահատումը և համապատասխանաբար արձագանքի վերանայված ռիսկերին:

## Խարդախության ռիսկի գնահատում և արձագանք

Հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում, ինչպես նաև գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկերը ներառում են այն ռիսկերը, որոնք կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության հետևանքով: Խարդախության ռիսկի նշանակալիությունից ելնելով՝ խարդախության ռիսկի գնահատման և գնահատված ռիսկերի արձագանքման ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության փաստաթղթի գլուխ 13-ում:

## Արձագանք հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում գնահատված ռիսկերին

Ռիսկերի գնահատման գործընթացում հաշվեքննողները վերլուծում են հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում առկա ռիսկերը: Կախված ռիսկերի գնահատման արդյունքներից հաշվեքննողներին անհրաժեշտ է առաջադրանքն իրականացնել այնպես, որպեսզի արձագանքեն գնահատված ռիսկերին՝ հաշվեքննության ռիսկն ընդունելի միջակայքում պահելու նպատակով: Այդ նպատակով հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում հայտնաբերված ռիսկերին հաշվեքննողի արձագանքը ներառում է՝

* առաջադրանքի նշանակալի պարտականությունների բաշխում.
* հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք նախատեսում են անկանխատեսելիության տարրեր, որպեսզի հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից հաշվեքննողի իրականացվող թեստեր չլինեն կանխատեսված.
* առաջադրանքի խմբի անդամներին մասնագիտական կասկածամտության անհրաժեշտության և կարևորության ներկայացում.
* առաջադրանքի խմբում ավելի փորձառու անդամների ներգրավվում.
* առաջադրանքի ավագ անդամների կողմից իրականացվող վերահսկման գործընթացներ, որոնց քանակը, բնույթը և շրջանակները, որոշվում են ելնելով էական անհամապատասխանությունների ռիսկերի մակարդակից.
* հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթում, ծավալում և ժամկետներում փոփոխությունների իրականացում հետևյալ կերպ՝
  + իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր հաշվետու ժամակարշրջանի ավարտին, այլ ոչ թե այլ միջանկյալ ամսաթվին.
  + փոփոխել հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը ավելի համոզիչ հաշվեքննության ապացույցներ հավաքագրելու նպատակով, օրինակ, զննման, դիտարկման կամ հարցման իրականացում վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման փոխարեն.
  + մեծացնել հաշվեքննության ընթացակարգերի քանակը, եթե ներքին հսկողության գործընթացները արդյունավետ չեն գործում:

Ստորև ներկայացված են հաշվեքննության ընթացակարգերի օրինակներ, որոնք նախատեսում են անկանխատեսելիության տարրեր՝

* իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր այն գործառույթների գծով, որոնք չէին ենթարկվի հաշվեքննության հաշվի առնելով վերջիններիս ռիսկի գնահատականը.
* միևնույն գործընթացը մի քանի պատասխանատու աշխատակիցների կողմից կատարման դեպքում իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր՝ ընտրանքում ներառելով այն պատասխանատու անձանց կողմից կատարված գործընթացները, որոնք հազվագյուտ են իրականացնում նման գործընթացներ.
* Փոփոխել հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացման ժամկետները.
* առաջադրանքում առկա, սակայն նախապես չհայտարարված հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացում.
* տարբեր գործունեության վայրեր ունեցող հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր այն վայրերում իրականացվող գործունեության գծով, որոնք նախկինում չէին ենթարկվել հաշվեքննության:

## Արձագանք գործառույթի մակարդակում գնահատված ռիսկերին

Գործառույթի մակարդակում գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով հաշվեքննողը որդեգրում է հաշվեքննության համակցված մոտեցում, որի դեպքում իրականացվում են հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր և ըստ էության թեստեր: Գործառույթի մակարդակում գնահատված էական անհամապատասխանությունների ռիսկերին արձագանքելու նպատակով հաշվեքննողը պետք է փոփոխի հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և ժամկետները:

Հաշվեքննության ընթացակարգի բնույթը ներառում է թեստի նպատակը՝ հսկողության թեստեր կամ ըստ էության թեստեր, որն իր մեջ ներառում է հաշվեքննության ընթացակարգերը՝ զննում, դիտարկում, հարցում, արտաքին հաստատումներ, վերահաշվարկ, վերակատարում և վերլուծական ընթացակարգեր: Հաշվեքննողի կողմից էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատականի հիման վրա հաշվեքննողը ընտրում է հաշվեքննության ընթացակարգը: Օրինակ՝ այն դեպքում, երբ գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկը բարձր է գնահատված, հաշվեքննողը գնումների գործընթացի մասով պայմանագրի նշանակալի պայմանները կարող է հաստատել արտաքին հաստատումների միջոցով, այլ ոչ միայն պայմանագրերի ուսումնասիրությամբ:

Որոշ ընթացակարգեր կարող են նպատակահարմար չլինել հաշվեքննողի կողմից նախագծված հաշվեքննության առումով: Օրինակ՝ գնումների պլանավորման և նախապատրաստման գործընթացի ուսումնասիրության նպատակով ավելի նպատակահարմար է զննել գնահատող հանձնաժողովի նիստերի և որոշումների ընդունման արձանագրությունների համապատասխանությունը գնումները կարգավորող իրավական ակտերին, քան կատարել հարցումներ հանձանժողովի անդամներին իրականացված գործառույթների վերաբերյալ, քանի որ հարցումների ընթացքում կարող են չհայտնաբերվել տեղի ունեցած անհամապատասխանությունները:

Տվյալ գործառույթի գծով էական անհամապատասխանությունների ռիսկի գնահատականը նույնպես ազդեցություն ունի հաշվեքննության ընթացակարգի ընտրության հարցում: Օրինակ՝ եթե գնման պայմանագրի կնքման գործառույթի ռիսկը գնահատվել է բարձր, ապա նպատակահարմար է վերլուծական ընթացակարգը (հաշվարկել և վերլուծել մրցույթի այլ մասնակիցների գնային առաջարկների միջև տոկոսային տարբերությունը՝ ի համեմատություն պայմանագրային գնի) փոխարինել հաշվեքննության մյուս ընթացակարգերով (կատարել բոլոր մասնակիցների կողմից ներկայացված տեխնիակական առաջարկների և համապատասխան գնային առաջարկների համեմատում պայմանագրի գնի հետ՝ կատարելով որակ/գին վերլուծություն):

Հաշվեքննության ընթացակարգեր նախագծելիս հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի, որ անմիջապես անկախ երրորդ կողմից ստացված տեղեկատվությունն ավելի արժանահավատ է, քան հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից տրամադրած տեղեկատվությունը:

Հաշվեքննության ընթացակարգերի ժամկետ ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ, թե երբ է իրականացվում հաշվեքննության ընթացակարգը կամ այն հաշվետու ամսաթիվը կամ ժամանակաշրջանը, որին վերաբերում են հաշվեքննության ապացույցը:

Հաշվեքննողները կարող են իրականացնել հսկողության թեստեր և ըստ էության թեստեր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կամ այլ միջանկյալ ամսաթվին:

Որքան բարձր է տվյալ գործառույթի մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկը, այնքան ավելի նպատակահարմար է իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգերը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կամ դրան մոտ, ինչպես նաև իրականացնել անակնկալ հաշվեքննության ընթացակարգեր (խարդախության ռիսկի դեպքում):

Մյուս կողմից, միջանկյալ ամսաթվին հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացումը նպաստում է նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը հայտնաբերել խեղաթյուրումներ՝ հնարավորություն ընձեռելով հաշվեքննության ենթակա ղեկավար անձանց կատարել շտկումներ:

Ստորև ներկայացված են լրացուցիչ պայմաններ, որոնք ազդում են հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացման ժամկետի վրա՝

* հսկողության միջավայրի արդյունավետությունը.
* տեղեկատվության առկայությունը և հասանելիությունը, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմինն արդեն ամփոփել է նախորդ եռամսյակում կնքված գնման պայմանագրերը և կարող է ներկայացնել կնքված պայմանագրերի տեղեկագիր.
* ռիսկի բնույթը, օրինակ, հաշվեքննողի կարծիքով գնումներին առնչվող անհամապատասխանություններն իրականացվում են պայմանագրի կնքման փուլում:

Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը հիմնականում վերաբերում է իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի քանակին, օրինակ, ընտրանքի ծավալին: Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը մեծանում է գործառույթի մակարդակում էական անհամապատասխանությունների ռիսկի ավելացմանը համընթաց: Օրինակ՝ խարդախության ռիսկի դեպքում անհրաժեշտ է կազմել մեծ ծավալով ընտրանքներ: Սակայն հաշվեքննության ընթացակարգի ծավալի ավելացումն արդյունավետ է, եթե նախագծված հաշվեքննության ընթացակարգը իր բնույթով արդյունավետ է և տեղին է տվյալ ռիսկի դեպքում:

Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալի որոշումները հիմնված են հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության հիման վրա: Ավելի արժանահավատ և համոզիչ հաշվեքննության ապացույցներ հավաքարգրելու նպատակով անհրաժեշտ է ավելացնել հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը:

Հաշվեքննողի կողմից իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և ժամկետները ներկայավում են յուրաքանչյուր գործառույթի համար պատրաստված հաշվեքննության ծրագրում, որը պետք է ներառի՝

* իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերը.
* համապատասխան հաշվեքննության հաստատումները.
* առաջադրանքի տեղային աշխատանքներում պատրաստված աշխատանքային փաստաթղթերի հետ հղումներ:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 1-ում ներկայացված է առաջադրանքի պլանավորման փուլում ներկայացվող հաշվեքննության պլանի ձևաչափ: Հաշվեքննության պլանը քննարկվում է հաշվեքննության խմբի բոլոր անդամների հետ:

Սույն փաստաթղթի հավելված 2-ում ներկայացված է գործառույթի հաշվեքննության ծրագրի օրինակ:

# Հսկողության գործընթացներ

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքների իրականացման համատեքստում հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի հսկողության գործընթացների նախագծի, ներդրման և գործունեության արդյունավետության գնահատումը հանդիսանում է առաջադրանքի տեղային աշխատանքներից մեկը: Ընդ որում, համապատասխանության հաշվեքննության ընթացքում հաշվեքննողը պետք է որդեգրի համակցված մոտեցումը, որը ներառում է հսկողության թեստերի և ըստ էության թեստերի իրականացում: Այդ տեսանկյունից կազմակերպության մակարդակում և հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ուսումնասիրությունը առնացքային նշանակություն ունի հաշվեքննողի համար:

Ներքին հսկողության համակարգի հուսալիության գնահատումը խիստ կարևոր է համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի համակցված մոտեցումը պլանավորելու համար: Ներքին հսկողության համակարգը պետք է գնահատել էական անհամապատասխանությունները կանխելու կամ հայտնաբերելու և հատկորոշված անհամապատասխանություններն ուղղելու հնարավորության տեսանկյունից:

Հսկողության գործընթացների վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 10-ում: Ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության մեջ դիտարկվող գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները համապատասխանության հաշվեքննության համատեքսում անհրաժեշտ է նույնականացնել հաշվեքննության ենթակա գործունեության և դրա գործառույթների մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների հետ:

# Առաջադրանքի տեղային աշխատանքներ

Հաշվեքննողների նպատակն է նախագծել և իրականացնել հաշվեքննության այնպիսի ընթացակարգեր, որոնց արդյունքում հնարավոր կլինի հավաքագրել բավարար համապատասխան ապացույցներ՝ հաշվեքննողի կողմից ներկայացվող եզրակացութունը հիմնավորելու նպատակով:

Առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողը պետք է իրականացնի ստորև ներկայացված թեստերը՝

* հսկողության գործընթացների նախագծման և ներդրման արդյունավետության թեստեր (արդյոք գործընթացները պատշաճորեն նախագծված և ներդրված են` կանխարգելելու կամ բացահայտելու և ուղղելու սխալները).
* արդեն ներդրված ներքին հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր (արդյոք գործընթացները գործում են համաձայն նախագծի).
* ըստ էության թեստեր:

Հսկողության թեստերի իրականացման պարտադիր պահանջը պայմանավորված է կիրառելի օրեսդրությամբ պահանջների սահմանմամբ, որոնք իրենցից ներկայացնում են հսկողության գործընթացները:

## Հաշվեքննության ապացույցներ

Հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրումն անհրաժեշտ է հաշվեքննության եզրակացության տրամադրման համար: Հաշվեքննության ապացույցներն ունեն կուտակային բնույթ և հիմնականում հավաքագրվում են ընթացիկ հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում: Սակայն որոշ դեպքերում հաշվեքննության ապացույցները կարող են հավաքագրվել, օրինակ, նախկին հաշվեքննության առաջադրանքներից, եթե ստացված հաշվեքննության ապացույցները ժամանակավրեպ չեն:

Հաշվեքննության ապացույցների բավարարությունը և համապատասխանությունը փոխկապակցված են: Հաշվեքննության ապացույցների բավարարություն ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ հաշվեքննության ապացույցների քանակ: Հաշվեքննության ապացույցների համապատասխանություն ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ հաշվեքննության ապացույցների որակ, այսինքն հաշվեքննության ապացույցների արժանահավատությունը և տեղին լինելը:

Կիրառելի օրենսդրական պահանջներն իրականացնելիս հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն կատարում են որոշակի հաստատումներ կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված տարբեր գործառույթների և գործընթացների իրականացման վերաբերյալ: Առաջադրանքի ընթացքում այդ հաստատումների վերաբերյալ հաշվեքննողները հավաքագրում են հաշվեքննության ապացույցներ, որոնք հիմք են հանդիսանում հաշվեքննության եզրակացության տրամադրման համար: Հիմնականում հաշվեքննության հաստատումները կարելի է դասակարգել հետևյալ կերպ՝

* Տեղի ունենալը կամ առկայությունը
* Ամբողջականություն
* Ճշգրտություն
* Գնահատում
* Իրավունքներ և պարտականություններ
* Ներկայացում և բացահայտում:

Ապացույցների հավաքագրման նպատակով հաշվեքննողն իրականացնում է հաշվեքննության ընթացակարգեր.

* Զննում
* դիտարկում
* հարցում
* վերակատարում
* վերահաշվարկ
* արտաքին հաստատում
* վերլուծական ընթացակարգ:

Հաշվեքննողը օգտագործում է վերոնշյալ ընթացակարգերից մեկը կամ համակցում դրանցից մի քանիսը բավարար համապատասխան ապացույցների հավաքագրման նպատակով:

Ապացույցների հավաքագրման ընթացակարգերի տեսակների, ինչպես նաև հաշվեքննության ապացույցների վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 7-ում:

## Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում

Հաշվեքննության փաստաթղթավորումը պետք է իրականացվի ՀՊ հաշվեքննության փաստաթղթավորման ուղեցույցին համապատասխան:

## Հսկողության գործընթացների նախագծման և ներդրման արդյունավետության թեստեր

Հսկողության գործընթացը համարվում է արդյունավետ նախագծված, եթե այն թույլ է տալիս կանխարգելել կամ բացահայտել և ուղղել էական անհամապատասխանությունները կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ: Այս տեսանկյունից հաշվեքննողը պետք է նաև դիտարկի հսկողության գործընթացների նախագծի համապատասխանությունը կիրառելի օրենսդրական պահանջներին:

Նշվածը կարևոր է, օրինակ, եթե հաշվեքննության ենթակա մարմնի գնումները համակարգող բաժնի կանոնադրությամբ նախատեսված ընթացակարգերը տարբերվում են գնումների գործընթացը կարգավորող իրավական ակտերից: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին իրավական ակտերը պետք է լրացնեն կիրառելի օրենքները և նորմատիվ իրավական ակտերը: Նշվածների միջև հակասության դեպքում հաշվեքննողը պետք է առաջնորդվի նորմատիվ իրավական ակտերով:

Արդյունավետ նախագծված են համարվում այն հսկողության գործընթացները, որոնց նախագիծը համապատասխանում է կիրառելի օրենսդրական պահանջներին՝ մասնավորապես կիրառելի նորմատիվ իրավական ակտերին: Բացառություն են այն դեպքերը, երբ հաշվեքննողը կարող է հայտնաբերել հսկողության գործընթացների նախագծեր, որոնք, համաապատասխանելով կիրառելի նորմատիվ իրավական ակտերին, չեն հանդիսանում արդյունավետ, քանի որ չեն ապահովում նորմատիվ իրավական ակտով սահմանված գործառույթի իրականացումը: Նման դեպքերում հաշվեքննողը պետք է առաջարկի կատարել փոփոխություն կիրառելի նորմատիվ իրավական ակտերում:

Հսկողության գործընթացը համարվում է ներդրված, եթե այն գոյություն ունի և կիրառվում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից տվյալ գործառույթի իրականացման նպատակով: Հսկողության թեստերի իրականացման նպատակով հաշվեքննողը պետք է ընտրի գործառույթի իրականացմանն առնչվող հսկողության գործընթացները: Եթե հսկողության գործընթացը համարվում է անարդյունավետ նախագծված, ապա անիմաստ է իրականացնել անարդյունավետ հսկողության գործընթացի ներդրման գնահատում: Հսկողության գործընթացների ներդրման արդյունավետությունը հաշվեքննողը պետք է գնահատի ի համեմատություն հսկողության գործընթացի արդյունավետ գնահատված նախագծի:

Հսկողության գործընթացի նախագծի արդյունավետության թեստերն իրականացվում են ստորև ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերով՝

* հարցումներ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի աշխատակիցներին.
* հսկողության գործընթացների իրականացման դիտարկումներ.
* փաստաթղթերի, հաշվետվությունների զննում:

Նշված տեխնիկաների համակցմամբ հաշվեքննողը կատարում է հսկողության գործընթացի նախագծի նկարագրություն, որն իրականացվում է գծապատկերների միջոցով:

Հաշվեքննողը կարող է հարցումներ կատարել հաշվեքննության ենթակվող մարմնի ներքին աուդիտորներին, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա գործունեությունն իրականացնող ստորաբաժանմանը հսկողության գործընթացների նկարագրությունների (գծապատկերների) առկայության մասին:

Հսկողության գործընթացների ներդրման արդյունավետությունը որոշվում է հաջորդական քայլերի թեստի իրականացմամբ: Գործընթացի քայլերի հաջորդական ստուգումն իրականացվում է տվյալ գործընթացի մեկնարկից մինչև այդ գործարքի ավարտը:

Հսկողության գործընթացի փաստաթղթավորումից, վերջինիս հաջորդական քայլերի թեստի իրականացումից հետո պետք է անդրադառնալ այս փուլի վերջնական հարցին` արդյոք գործառույթի հսկողության գործընթացներն արդյունավետ են նախագծված և ներդրված: Հսկողության գործընթացի նախագծի արդյունավետությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնել, թե արդյոք այն կանխարգելում է էական անհամապտասխանությունների տեղի ունենալը կամ բացահայտում և ուղղում է դրանք: Էական անհամապատասխանությունները դիտարկվում են ի համեմատություն կիրառելի օրենսդրական պահանջների:

Ոչ պատշաճ նախագծված կամ ներդրված հսկողության գործընթացները կարող են հանդիսանալ հաշվեքննության եզրակցության ձևափոխման հիմք և պետք է ընդգրկվեն հաշվեքննության եզրակացության անհամապատասխանությունների և առաջարկությունների մասում, ինչպես ներկայացված է սույն փաստաթղթի գլուխ 10-ում:

Հսկողության գործընթացների նախագծի և ներդրման արդյունավետության թեստերի վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են սույն փաստաթղթի գլուխ 11-ում:

## Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր

Հաշվեքննողն իրականացնում է հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր հավաստիանալու, արդյոք հսկողության գործընթացները կանխարգելում կամ բացահայտում և ուղղում են էական անհամապատասխանությունները կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ:

Հսկողության գործընթացները գործունեության արդյունավետության թեստավորմամբ հաշվեքննողը պետք է գնահատի, թե արդյոք իրականացվող հսկողության գործընթացները թույլ են տալիս կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված գործառույթի իրագործումը:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերն իրականացվում են միայն այն հսկողության գործընթացների գծով, որոնք հաշվեքննողի կողմից գնահատվել են որպես արդյունավետ նախագծված և ներդրված:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատականից կախված հաշվեքննողը կարող է կրճատել ըստ էության թեստերի ծավալը (փոքր ընտրանքի համար մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացում), ինչպես նաև վերափոխել ըստ էության բնույթը (վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում) և ժամկետները (ըստ էության թեստերի իրականացում միջանկյալ ժամկետին հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի փոխարեն):

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալի և ժամկետների վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 11-ում:

## Հսկողության թեստերի արդյունքների ամփոփում

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի համատեքստում հսկողության թեստերի արդյունքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները պետք է ներառվեն ընթացիկ եզրակացության անհամապատասխանությունների և առաջարկությունների մասում: Որոշ դեպքերում հսկողության թեստերի արդյունքում հայտնաբերված հսկողության գործընթացների անհամապատասխանությունները կարող են նաև հանդիսանալ հաշվեքննության եզրակացության ձևափոխման հիմք:

Ստորև ներկայացված է սույն գլխում ներկայացված հսկողության գործընթացների թեստավորման գնահատականներով պայմանավորված հաշվեքննողի գործողությունները առաջադրանքի տեղային աշխատանքների փուլում

Ոչ

Այո

Արդյոք կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները արդյունավետ են:

Հաշվի առնել հնարավոր ազդեցությունը հաշվեքննության եզրակացության վրա:

Ուսումնասիրել գործունեության տեսակի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները:

Արդյոք հսկողության գործընթացները արդյունավետ նախագծված և ներդրված են:

Արդյոք հսկողության գործընթացների գործունեությունն արդյունավետ է:

Իրականացնել ըստ էության թեստեր:

Հաշվի առնել բացահայտված անհամապատասխանությունների ազդեցությունը հաշվեքննության եզրակացության վրա:

Իրականացնել նվազագույն ըստ էության թեստեր:

Այո

Ոչ

Ոչ

Այո

Իրականացնել ըստ էության թեստեր:

Հաշվի առնել բացահայտված անհամապատասխանությունները հաշվեքննության եզրակացության վրա:

## Ըստ էության թեստեր

Առաջադրանքի տեղային աշխատանքները ներառում են նաև ըստ էության թեստերի իրականացում: Հաշվեքննողը իրականացնում է ըստ էության թեստեր հսկողության գործընթացների արդյունավետության գնահատումից հետո: Ընդ որում, առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամը կարող է որոշում կայացնել չիրականացնել ըստ էության թեստեր, եթե հսկողության գործընթացների նախագիծը գնահատվել է անարդյունավետ և բացահայտված անհամապատասխանությունները, կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ անհամապատասխանությունները հիմք են հանդիսացել հաշվեքննության եզրակացության ձևափոխման համար և ներառվել են հաշվեքննության եզրակացությունում: Ըստ էության թեստերը նախագծվում են գործառույթի իրականացման ընթացքում կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ անհամապատասխանությունները, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կիրառելի օրենսդրական պահանջների համաձայն գործառույթների չիրականացումը հայտնաբերելու նպատակով:

Ըստ էության թեստերի տեսակներն են՝

* մանրամասների ստուգման թեստերը (բոլոր հաշվեքննության ընթացակարգերը բացի վերլուծական ընթացակարգից).
* վերլուծական ընթացակարգը:

Ըստ էության թեստերի տեսակների, բնույթի, ծավալների և ժամկետների վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 12-ում:

## ****Գնումների գործընթացի հաշվեքննության առաջադրանքում իրականացվող հսկողության գործընթացների արդյունավետության գնահատման և ըստ էության թեստերի վերաբերյալ ուղեցույցներ****

Քանի որ պետական գնումների գործընթացը հանդիսանում է համապատասխանության հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակներից մեկը, սույն բաժնում ներկայացված են գնումների հաշվեքննության առաջադրանքի տեղային աշխատանքներին վերաբերյալ ուղեցույցներ:

Հատկանշական է, որ գնումների դաշտի կանոնակարգումը հնարավոր չէ իրականացնել ամբողջ մանարամասնությամբ, քանի որ հնարավոր չէ բոլոր հավանական կարիքների բավարարման համար անհրաժեշտ ձեռքբերումների ընթացակարգերը նկարագրել մեկ փաստաթղթում: Այս առումով, թե գնումների ոլորտի միջազգային հայտնի ստանդարտները, և թե ՀՀ օրենսդրությունը գնումների ոլորտի կանոնակարգումն իրականացնում են սկզբունքների վրա հիմնված մոտեցմամբ: Կիրառելի օրենսդրական պահանջները սահմանում են գնումների սկզբունքներ, որոնք որևէ պարագայում չպետք է խախտվեն: Հաշվեքննության իրականացման ընթացքում հաշվեքննողը կարող է հանդիպել այնպիսի իրավիճակներ, որոնք հնարավոր չէ գնահատել իրավական ակտի դրույթների համապատասանության տեսանկյունից: Այդ նպատակով հաշվեքննողը պետք է իրականացնի գնահատում սահմանված սկզբունքներին համապատասխանության տեսնակյունից: Այս առումով գնումների իրականացման սկզբունքները, հանդիսանալով առանձին նորմատիվային կանոնակարգումներ, կկազմեն կիրառելի օրենսդրական պահանջների մի մասը: ՀՀ օրենսդրությամբ ամրագրված սկզբունքներն են մրցակցությունը, թափանցիկությունը, համաչափությունը, հրապարակայնությունը և այլն:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գնումների գործընթացի հաշվեքննության ենթարկելիս հաշվեքննողը պետք է գնումների գործունեության տեսակը տրոհի գործառույթների միջև, որոնք հանդիսանում են այն միավորները, որոնք կարող են պարունակել անհամապատասխանություն, որն առանձին կամ այլ անհամապատասխանությունների հետ միասին վերցրած կարող է համարվել էական:

Այդ նպատակով հաշվեքննողը, առաջնորդվելով գնումները գործընթացը կարգավորող իրավական ակտերով, գնումների գործընթացը կարող է տրոհել հետևյալ գործառույթների միջև՝

* գնումների պլանավորում և նախապատրաստում.
* գնման ընթացակարգի կազմակեպում (մատակարարի ընտրությունը կամ մրցույթի կազմակերպումը)
* պայմանագրի կնքում.
* պայմանագրի կատարում:

Եթե նշված գործառույթների գծով առկա է էական անհամապատասխանությունների ռիսկ, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հսկողության թեստեր և ըստ էության թեստեր: Գործառույթների տրոհումից հետո հաշվեքննողին անհրաժեշտ է հատկորոշել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի այն ստորաբաժանումը, որը պատասխանատու է գնումների գործընթացի իրականացման համար: Պատասխանատու կողմերը հիմնականում ներառում են գնումները համակարգողը (գնման գործընթացի կազմակերպման պատշաճ ընթացքի ապահովման պատասխանատուն) և պատասխանատու ստորաբաժանումը (գնման առարկայի` ապանքի, ծառայության կամ աշխատանքի կարիք առաջադրող ստորաբաժանում, ով տալիս է գնման առարկային նկարագրությունը, անհրաշետ քանակները, ծավալները, մատակարարման ժամկետները և այլն), գնահատող հանձնաժողովը (ժամանակավոր ստեղծված կոլեգիալ մարմինը, ով լիազորված է գնահատելու մասնակիցների կողմից մրցույթում ներկայացված հայտերի համապատասխանությունը մրցույթի, հրավերի պահանջներին և ընտրելու հաղթող մասնակցին), ինչպես նաև պատվիրատուի՝ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձը (հաստատում է մրցույթի արդյունքները և ստորագրում է պայմանագիրը հաղթող մասնակցի հետ):

Գնման գործընթացի դերակատարում ունեցող չորս օղակները ներկայացված են ՀՀ գնումների ոլորտը կարգավորող օրենսդրությանը համաձայն: Դոնոր կազմակերպությունների կողմից ֆինանսավորվող ծրագրերի ներքո և վերջիններիս ընթացակարգերով իրականացվող գնումների ժամանակ դերակատարները կարող են տարբերվել ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված դերակատարներից:

Գնումների գրոծընթացի մաս կազմող գործառույթների վերաբերյալ հսկողության և ըստ էության թեստերը հաշվեքննողի կողմից կարող են իրականացվել ամբողջ բազմության տարրերի, բազմության առանձին տարրերի և ընտրանքային ստուգման եղանակով:

Հիմնականում գնումների պլանավորման և նախապատրաստման ու պայմանագրերի կնքման գործառույթները ուսումնասիրելիս հաշվեքննողի կողմից որպես ընտրանքային կամ առանձին տարր է ընտրվում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կազմակերպված մրցույթը և վերջինիս հիմքում ընկած կարիքը, իսկ պայմանագրերի կատարման գործառույթի հաշվեքննության դեպքում՝ գնման պայմանագիրը:

### Գնումների համար պատասխանատու ստորաբաժանում

Գնումների պլանավորման և նախապատրաստման գործառույթը ուսումնասիրելիս հաշվեքննողը պետք է իր ուսումնասիրությունը մեկանարկի գնումների պլանից: Գնումների պլանավորման գործընթացի մեկնարկման համար անհրաժեշտ է, որպեսզի գնման առարկան ներառված լինի գնումների պլանում:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնումների պլանում ներառված յուրաքանչյուր գնման առարկայի համար սահմանվել է գնումները համակարգող և պատասխանատու ստորաբաժանում, որը հաստատել է գնման առարկայի բնութագրերը, մասնակիցների որակավորման չափանիշները և կիրառելիության դեպքում լիցենզիաների ցանկը:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ տվյալ գնումն իրականացնելու համար ստեղծվել է պատասխանատու ստորաբաժանում, ինչպես գնման հայտի նախագծմանը մասնակցած անձինք ունեն գնման առարկան բնութագրելու մասնագիտական կարողություն, որակավորում և փորձ:

Հսկողության թեստերի տեսանկյունից հաշվեքննողը պետք է նաև գնահատի գնումների պլանավորման և նախապատրաստման ընթացքում գնումների համակարգողի և գնումների ստորաբաժանման լիազորությունների պատշաճ իրականացումը: Այս տեսանկյունից հաշվեքննողը կարող է ուսումնասիրել գնման հայտի վերաբերյալ գնումների համակարգողի կողմից գնումների ստորաբաժանմանը տրված դիտարկումները, արձանագրված անհամապատասխանությունները և դրանց վերացման քայլերը:

### Գնում կատարելու ընթացակարգ

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնումների պլանավորման և նախապատրաստման ընթացքում պատասխանատու ստորաբաժանման կողմից որոշված գնում կատարելու ընթացակարգը համապատասխանում է կիրառելի օրենսդրական պահանջներին:

Հաշվեքննողը պետք է նաև հավաստիանա, որ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը օրենսդրական պահանջների համաձայն կազմակերպել է նախաորակավորման ընթացակարգ, եթե կիրառելի է:

### Գնման առարկայի բնութագրեր

Հաշվեքննողները պետք է գնահատեն հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հաստատած գնման առարկայի բնութագրերը մրցակցության ապահովման և խտրականության բացառման պահանջների պահպանման տեսանկյունից, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կարիքի բավարարման համարժեքության տեսանկյունից: Մասնավորապես գնման առարկայի բնութագրերը`

* պետք է մրցակցության հավասար պայմաններ ապահովեն հնարավոր մասնակիցների համար.
* չպետք է հանգեցնեն գնումների գործընթացում մրցակցության համար չհիմնավորված խոչընդոտների առաջացմանը.
* պետք է լինեն օբյեկտիվորեն հիմնավորված և համարժեք լինեն այն կարիքին, որի բավարարման նպատակով կատարվում է տվյալ գնումը:

Այսինքն չպետք է սահմանվեն չհիմնավորված այնպիսի գնման բնութագրեր, որոնք լինեն խտրական կամ արհեստականորեն սահմանափակեն մրցակցությունը, կամ սահմանվեն կարիքի բավարարման ոչ համարժեք գնման բնութագրեր, որի արդյունքում կատարվում են լրացուցիչ ծախսեր:

*Օրինակ՝ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը միջին դասի ավտոմեքենաների գնման նպատակով սահմանված գնման առարկայի բնութագիրը ներառում է, որ ավտոմեքենաները պետք է ունենան 7 անվտանգության բարձիկներ: Ավտոմեքենաների մրցույթի գնման առարկայի բնութագիրը առաջին հայացքից չի պարունակում որևէ խտրական տարր, սակայն վերջինիս մանրակրկիտ ուսումնասիրությունից պարզվում է, որ յոթ անվտանգության բարձիկների պահանջը միջին դասի մարդատար ավտոմեքենայի համար բավարարում են միայն «Վոլվո» մակնիշի ավտոմեքենաները:*

Շինարարական աշխատանքների դեպքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ նախագծման փաստաթղթերի մշակման ժամանակ նախագծողը հաշվի է առել գնման առարկային բնութագրերի նկատմամբ պահանջները նյութերի տեխնիկական բնութագրեր ներկայացնելիս:

Հաշվեքննողը պետք է նաև հավաստիանա, որ գնման առարկայի բնութագրերը ներառում են աշխատանքների կատարման համար պահանջվող լիցենզիային, մեքենա-սարքավորումներին և աշխատանքային ռեսուրսներին ներկայացվող պահանջներ, ինչպես նաև օգտագործված նյութերի, կոնստրուկացիաների և շինարարական այլ օբյեկտենրի երաշխիքային ժամկետներին ներկայացվող համապատասխան պահանջներ:

### Գնման հայտի կազմում

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ ներկայացված գնման առարկայի բնութագրերը և/կամ մասնակիցների որակավորման չափանիշները նախատեսված են մեկից ավելի հնարավոր մասնակիցների մասնակցության համար, քանի որ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը կարող է սահմանել այնպիսի բնութագրեր և չափանիշներ, որոնք անհիմն սահմանափակում են մասնակիցների շրջանակները: Այդ նպատակով հաշվեքննողը կարող է ուսումնասիրել մրցույթին մասնակցած մասնակիցների թիվը, ինչպես նաև նրանց հայտի մերժման հիմքերը:

### Նախահաշվային գնի սահմանում

Գնումների ստորաբաժանումը յուրաքանչյուր գնման գործընթացը սկսելուց առաջ սահմանում է գնման առարկայի նախահաշվային գին: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, արդյոք գնման հայտարարությունը հրապարակելուց առաջ գնահատող հանձնաժողովի մոտ առկա է գնման առարկայի նախահաշվային գինը: Հիմնականում այն ընդունվում է գնումների պլանում ներառված նախահաշվային գինը, սակայն շուկայի ուսումնասիրման արդյունքում գնումների ստորաբաժանումը կարող է վերանայել այն՝ սահմանելով նախահաշվային նոր գին:

Նախահաշվային գնի գերազանցման դեպքում, հաշվեքննողը պետք է նաև հավաստիանա, որ օրենքով սահմանված ընթացակարգերն իրականացվել են պատշաճ կերպով՝ ապահովելով գնման բոլոր սկզբունքները:

### Գնահատող հանձնաժողովի կազմավորումը և հայտարարության և/կամ հրավերի հրապարակումը

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հրամանով ձևավորվում է գնահատող հանձնաժողով:

Գնահատող հանձնաժողովը՝

1) հաստատում է հայտարարության և հրավերի տեքստերը,

2) փոփոխություններ է կատարում հրավերում.

3) պարզաբանումներ է ներկայացնում գնման ընթացակարգի վերաբերյալ.

4) բացում և գնահատում է հայտերը.

5) որոշում է գնման ընթացակարգի հաղթողին (հաղթողներին):

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հայտարարության/հրավերի տեքստը համապատասխան ժամկետում հրապարակվել է կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված ինտերնետային կայքում՝ հնարավորություն ընձեռելով մասնակիցներին ժամանակին ներկայացնել հայտեր:

Մասնակիցներն իրավունք ունեն պահանջելու հրավերի պարզաբանում: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մասնակիցները ստացել են իրենց հարցման համաձայն պարզաբանումներ: Ի լրումն՝ հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հարցումների և պարզաբանումների բովանդակության մասին հայտարարությունը հրապարակվում է առանց նշելու հարցումը կատարած մասնակցի տվյալները կիրառելի օրենսդրական պահանջների համաձայն:

Հաշվեքննողը պետք է նաև հավաստիանա, որ հրավերում և/կամ հայտարարությունում կատարված փոփոխությունները հրապարակվում են կիրառելի օրենսդրական պահանջների համաձայն:

### Գնումներին մասնակցելու իրավունք

Հաշվեքննության տեսանկյունից անհրաժեշտ է հավաստիանալ, որ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կազմակերպվող գնումների գործընթացին մասնակցում են այն մասնակիցները, որոնք ունեն կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված մասնակցության իրավունք: Օրինակ՝ դատական կարգով սնանկ ճանաչված, ՀՀ հարկային մարմիններին ժամկետանց պարտքեր ունեցող, ինչպես նաև գնումների գործընթացին մասնակցելու իրավունք չունեցող մասնակիցների ցուցակում («Սև ցուցակ») հայտնված անձինք և այլն չեն կարող մասնակցել գնումների գործընթացին:

Քանի որ մասնակցից պահանջվում է միայն կիրառելի օրեսդրական պահանջներին իր տվյալների համապատասխանության մասին գրավոր հայտարարության ներակայացում, հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը պատասխանատու է մասնակցությունը սահմանափակող նշված պայմանների իսկության ստուգման համար:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ նշված հայտարարությունից բացի մասնակցից այլ փաստաթղթեր չեն պահանջվել, կամ մասնակցի հայտը չի մերժվել այդ հայտարարությունից բացի մասնակցության իրավունքին առնչվող այլ փաստաթղթեր չներկայացնելու համար: Միաժամանակ, անհրաժեշտ է հավաստիանալ, որ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ստուգել է հայտարարությունում նշված տեղեկատվության արժանահավատությունը հարակից տեղեկատվական աղբյուրների միջոցով: Այդ նպատակով հաշվեքննողը կարող է ուղարկել արտաքին հաստատման նամակներ իրավասու մարմիններին:

### Մասնակիցների Սև ցուցակ

Օրենսդրությամբ նախատեսված են գնումների գործընթացին մասնակցելու իրավունք չունեցող մասնակիցների ցանկում գնման մասնակցին ընդգրկելու լիազորություններ:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ եթե կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված հիմքերից որևէ մեկն ի հայտ է եկել, ապա հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ապահովել է գնումների ոլորտի լիազոր մարմնի հետ օրենսդրությամբ սահմանված քայլերի իրականացումը:

### Մասնակիցների որակավորման չափանիշների գնահատում

Գնահատող հանձնաժողովը գնահատում է մասնակիցների կողմից ներկայացած հայտերը՝ գնահատման արդյունքներն կազմելով գննման արձանագրություն: Հաշվեքննողները պետք է հավաստիանան, որ գնահատող հանձնաժողովի անդամների կողմից որակավորման սահմանված չափանիշների նկատմամբ գնահատումը համապատասխանում է կիրառելի պահանջներին.

* մասնագիտական գործունեության համապատասխանությունը պայմանագրով նախատեսված գործունեությանը
* մասնագիտական փորձառությունը
* տեխնիկական միջոցները
* ֆինանսական միջոցները
* աշխատանքային ռեսուրսներ:

#### Մասնագիտական գործունեության համապատասխանություն պայմանագրով նախատեսված գործունեությանը

Այս չափանիշին բավարարելու նպատակով մասնակիցը հայտով ներկայացնում է հայտարարություն, որ հայտը ներկայացնելու տարվան և դրան նախորդող երեք տարիների ընթացքում վերջինս պատշաճ ձևով իրականացրել է գնման առարկա հանդիսացող կամ համանման ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման կամ ծառայությունների մատուցման գործարքներ: Նշված հայտարարության հետ ներկայացվում է նաև տեղակատվություն նախկինում կատարված պայմանագրերի առարկան, ծավալը` գումարային արտահայտությամբ, ինչպես նաև պատվիրատուի տվյալները:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մասնակցի մասնագիտական գործունեության գնահատումը պատշաճորեն կատարվել է՝ի համադրություն մրցույթի մյուս մասնակիցների: Հաշվեքննողը մասնակցի մասնագիտական գործունեության արժանահավատությունը պարզելու նպատակով կարող է կատարել հաշվեքննության լրացուցիչ ընթացակարգեր: Ընդ որում, հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնահատող հանձնաժողովի անդամները կատարել են նշված ստուգումները և գնահատել են մրցույթի մասնակիցներին:

#### Մասնագիտական փորձառություն

Այս չափանիշին բավարարելու նպատակով մասնակիցը ներկայացնում է հայտարարություն, որ հայտը ներկայացնելու տարվա և դրան նախորդող երեք տարվա ընթացքում պատշաճ ձևով իրականացրել է համանման (նմանատիպ) առնվազն մեկ պայմանագիր` ներկայացնելով նաև այդ պայմանագրերի գնման անվանումներն ու ընդհանուր արժեքը: Ընդ որում, ներկայացված պայմանագրերի ընդհանուր արժեքը պետք է պակաս չլինի տվյալ մասնակցի գնային առաջարկի կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված սահմանաչափը:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մրցույթի մասնակցի մասնագիտական փորձառության գնահատումը պատշաճորեն կատարվել է ի համադրություն մրցույթի մյուս մասնակիցների: Հաշվեքննողը մասնակցի մասնագիտական փորձառության արժանահավատությունը պարզելու նպատակով կարող է կատարել հարցումներ արտաքին կողմերին: Ընդ որում, հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնահատող հանձնաժողովի անդամները կատարել են նշված ստուգումները:

#### Տեխնիկական միջոցներ

Տեխնիկական միջոցների չափանիշներին բավարարելու նպատակով մասնակիցը ներկայացնում է հայտարարություն, որ վերջինս ունի պայմանագրի կատարման համար անհրաժեշտ տեխնիկական միջոցներ: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մասնակիցները ներկայացրել են նշված հայտարարությունը, իսկ հայտարարության չներկայացումը պատշաճորեն գնահատվել է գնահատող հանձնաժողովի անդամների կողմից:

#### Աշխատանքային ռեսուրսներ

Աշխատանքային ռեսուրսների չափանիշներին բավարարելու նպատակով մասնակիցը ներկայացնում է հայտարարություն, որ վերջինս ունի պայմանագրի կատարման համար անհրաժեշտ աշխատանքային ռեսուրսներ: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մասնակիցները ներկայացրել են նշված հայտարարությունը, իսկ հայտարարության չներկայացումը պատշաճորեն գնահատվել է գնահատող հանձնաժողովի անդամների կողմից:

#### Ֆինանսական միջոցներ

Այս չափանիշի գծով մասնակիցները հայտով որևէ փաստաթուղթ չեն ներկայացնում: Հետևաբար, հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ որևէ մասնակցից չի պահանջվել ֆինանսական միջոցների վերաբերյալ տեղեկատվություն կամ նման տեղեկատվության չներկայացումը չի անդրադարձել մասնակցի գնահատակնի վրա:

#### Առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակցի կողմից ներկայացվող փաստաթղթեր

Եթե մասնակիցը հայտով ներկայացրել է վերոհիշյալ պահանջներին բավարարող հայտարարություններն ու տեղեկատվությունը և ներկայացրել է ամենացածր գնային առաջարկը, ապա վերջինս կիրառելի օրենսդրության պահանջների համաձայն ճանաչվում է առաջին տեղը զբաղեցրած, որից պահանջվում է հրավերով սահմանված ժամկետում ներկայացնել իր` գնումներին մասնակցելու իրավունքը և հրավերով նախատեսված որակավորման չափանիշներին համապատասխանությունը հիմնավորող` հրավերով նախատեսված փաստաթղթերը (տեղեկությունները):

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ առաջին տեղ զբաղեցրած մասնակցի կողմից առաջարկված գինն ամենացածրն է մյուս մասնակիցների համեմատ: Հատկապես անհրաժեշտ է ուսումնասիրել այն մասնակիցների հայտերը, որոնք առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակցից ավելի ցածր գնային առաջարկ են ներկայացվել, սակայն մերժվել են:

Ի լրումն՝ հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակիցը ներկայացրել է վերոնշյալ պահանջները հիմնավորող տեղեկություններ:

##### Մասնագիտական գործունեության համապատասխանություն պայմանագրով նախատեսված գործունեությանը

Սույն չափանիշի գծով որևէ լրացուցիչ տեղեկություն առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակիցը չի ներկայացնում:

##### Մասնագիտական փորձառություն

Սույն չափանիշի բավարարման նպատակով մասնակիցը ներկայացնում է նախկինում կատարած պայմանագրի (կամ պայմանագրերի) պատճենը, իսկ դրա պատշաճ կատարումը գնահատելու համար` տվյալ պայմանագրի (կամ պայմանագրերի) կողմերի հաստատած` պայմանագրի (կամ պայմանագրերի) սահմանված ժամկետում կատարումը հավաստող ակտի (հանձնման-ընդունման արձանագրություն և այլն) պատճենը կամ տվյալ պայմանագրի (կամ պայմանագրերի) կատարումն ընդունած կողմի գրավոր հավաստումը:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հայտում նշված պայմանագրին առնչվող փաստաթղթերը ներկայացվել են գնահատող հանձնաժողովին: Հաշվեքննողը կարող է կատարել հաշվեքննության լրացուցիչ ընթացակարգեր պայմանագերի կատարումը հաստատելու նպատակով:

#### Տեխնիկական միջոցներ

Եթե հրավերով այս չափանիշի մասով սահմանված են համապատասխան պահանջներ, մասնակիցը ներկայացնում է այն տեխնիկական միջոցների տվյալները, որոնք վերջինս նախատեսում է օգտագործել պայմանագրի կատարման ժամանակ: Ընդ որում, տեխնիկական միջոցների առկայությունը հիմնավորելու համար առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակիցը ներկայացնում է դրանց տեխնիկական անձնագրերի և այդ միջոցների նկատմամբ մասնակցի սեփականության կամ ժամանակավոր օգտագործման իրավունքը հաստատող փաստաթղթերի պատճենները:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակցից չեն պահանջել անպիսի տեխնիկական միջոցների առկայություն, որը նշված չի եղել հրավերում և որոնց չներկայացումը հանդիսացել է առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակցի որակազրկման հիմք:

#### Ֆինանսական միջոցներ

Այս չափանիշի բավարարման նպատակով մասնակիցը ՀՀ օրենսդրությամբ սահմանված կարգով պետք է ստացած լինի արտաքին հաշվեքննության չձևափոխված եզրակացություն: Այսինքն այս չափանիշը վերաբերվում է միայն այն կազմակերպություններին, որոնց գործունեությունը ՀՀ օրենսդրության համաձայն ենթակա է պարտադիր արտաքին հաշվեքննության, իսկ այն կազմակերպությունները, որոնց համար արտաքին հաշվեքննությունը պարտադիր չէ, այս չափանիշի մասով չեն գնահատվում:

#### Աշխատանքային ռեսուրսներ

Եթե հրավերով այս չափանիշի մասով սահմանված են համապատասխան պահանջներ, ապա առաջին տեղը զբաղեցրած մասնակիցը ներկայացնում է պայմանագրի կատարման համար իր կողմից առաջարկվող աշխատակիցների ինքնակենսագրականը կիրառելի օրենսդրական պահանջների համաձայն ձևաչափով: Միաժամանակ, աշխատանքային ռեսուրսների առկայությունը հիմնավորելու համար մասնակիցը ներկայացնում է նաև առաջադրված աշխատակազմում ներգրավված մասնագետների հաստատած գրավոր համաձայնությունների` իրականացվելիք աշխատանքներում վերջիններիս ներգրավվելու մասին, ինչպես նաև մասնագետների անձնագրերի և որակավորումը հավաստող փաստաթղթերի (դիպլոմ, վկայագիր, հավաստագիր և այլն) պատճենները:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հրավերով սահմանված պահանջներին առնչվող փաստաթղթերը ներկայացվել են գնահատող հանձնաժողովին: Ընդ որում, հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ աշխատակիցների ինքնակենսագրականներում ներակայացված տեղեկությունները բավարարում են սահմանված չափանիշներին:

### Հայտի ապահովումը

Մասնակիցները ներկայացնում են հայտի ապահովում, որի չափը հավասար է հայտով առաջարկվող գնի մինչև հինգ տոկոսին: Հայտի ապահովումը ներկայացվում է միակողմանի հաստատված հայտարարության` տուժանքի կամ բանկային երաշխիքի կամ կանխիկ փողի ձևով: Օրենսդրությամբ սահմանված է մասնակցի կողմից հայտի ապահովման վճարման դեպքերը: Եթե առկա է դրանցից որևէ մեկը, ապա հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, արդյոք ձեռնարկվել են համապատասխան միջոցներ հայտի ապահովումը՝ տուժանքը գանձելու ուղղությամբ:

### Հայտերի բացում

Մինչև հայտերի բացումը հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը չի տրամադրում տեղեկություններ մրցույթի մասնակիցների մասին:

Հաշվեքննողը պետք է ստուգի, արդյոք առկա են բողոքարկման գրանցումները/արձանագրությունները և թեժ գծին ահազանգեր հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից տեղեկությունների կիրառելի օրենսդրական պահանջներով արգելված դեպքերում հաղորդումներ: Եթե առկա են նման ահազանգեր, ապա հաշվեքննողը պետք է հետամուտ լինի բողոքարկման խորհրդի կողմից որոշումներին:

Հայտերի բացման գործընթացը ստուգելիս հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ բոլոր հայտերը գրանցվել են գրանցամատյանում իրեն համաապատասխան վավերապայմաններով: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հայտերը ներկայացնելու վերջնաժամկետից ուշ հայտեր չեն ընդունվել կամ հետ են վերադարձվել և դրանց մասին չի կատարվել գրառում գրանցամատյանում:

### Հայտերի ստուգում

Գնահատող հանձնաժողովի կողմից ստուգվում են ոչ գնային պայմաններին համապատասխանող հայտերում գնային առաջարկները թվաբանական սխալների հայտնաբերման նպատակով:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ ոչ գնային պայմաններին համապատասխանող հայտերի գնային առաջարկները զերծ են թվաբանական սխալներից և գնահատող հանձնաժողովը պատշաճորեն իրականացրել է իր գործառույթը:

Շինարարական աշխատանքների դեպքում հաշվեքննողը պետք է ստուգի մասնակիցների կողմից ներկայացված ծավալաթերթ-նախահիշվները, որպեսզի հավաստիանա, որ միևնույն աշխատանքները ծավալաթերթում ներառված է նույն միավորի գնով:

### Կանխավճարի ապահովում

Եթե գնման պայմանագրով նախատեսված է կանխավճար, ապա հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ առկա է կանխավճարի ապահովում: Հաշվեքննողը պետք է ուշադրություն դարձնի նաև այն դեպքերին, երբ կանխավճար իրականացվել է, սակայն պայմանագրով նախատեսված չի եղել:

### Պայմանագիր կնքելու որոշման մասին հայտարարությունն ու անգործության ժամկետը

Մինչև պայմանագիր կնքելը, հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված ինտերնետային կայքում հրապարակում է հայտարարություն պայմանագիր կնքելու որոշման մասին: Նշված հայտարարության հրապարակման օրվան հաջորդող օրվանից սկսած պահվում է անգործության ժամկետ՝ եթե հայտ են ներկայացրել մեկից ավելի մասնակիցներ:

Անգործության ժամկետը սահմանվում է այլ մասնակիցների կողմից բողոքարկման գործընթացների համար: Հաշվեքննողները պետք է հավաստիանա, որ պայմանագրի կնքման որոշումը սահմանված ժամկետում հրապարակվել է և պահվել է սահմանված անգործության ժամկետ: Հաշվեքննողը պետք է նաև հետամուտ լինի անգործության ժամկետի ընթացքում ստացված բողոքների և ահազանգերին:

### Կնքված գնման պայմանագրի մասին հայտարարության հրապարակումը

Եթե կնքված պայմանագրի գինը գերազանցում է գնումների բազային միավորը, ապա հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը կիրառելի օրենսդրական պահանջներով սահմանված ինտերնետային կայքում հրապարակում է համապատասխան հայտարարություն կնքված գնման պայմանագրի վերաբերյալ: Նշված հայտարարության հրապարակմամբ ըստ էության ապահովվում է կազմակերպված գնման գործընթացի վերաբերյալ տեղեկատվության հրապարակայնությունը: Ուստի հաշվեքննողը պետք է ստուգի, արդյոք այդ հայտարարությունը հրապարակվել է, թե ոչ:

### Գնման ընթացակարգի արձանագրություն

Եթե գնման գինը գերազանցում է գնումների բազային միավորը, ապա հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը կազմում է գնման ընթացակարգի արձանագրություն: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնման ընթացակարգի արձանագրությունը պարունակում է`

* պատվիրատուի անվանումը, գտնվելու վայրը.
* գնման անհրաժեշտությունը և գնման ձևի ընտրության հիմնավորումը.
* հրավերը և դրանում կատարված փոփոխությունները.
* գնման վերաբերյալ ստացված հարցումները և ներկայացված պարզաբանումները.
* հայտեր ներկայացրած մասնակիցների տվյալները` անվանումը, գտնվելու կամ բնակության վայրը, կապի միջոցները.
* հայտերով ներկայացված գները.
* հայտերի գնահատման կարգը և դրանց գնահատման արդյունքները.
* հայտի մերժման դեպքում` դրա հիմնավորումը.
* պայմանագիրը, իսկ գնման գործընթացի արդյունքում պայմանագիր չկնքվելու դեպքում` դրա հիմնավորումը.
* գնման գործընթացի շրջանակներում հակաօրինական գործողություններ հայտնաբերվելու դեպքում դրանց և այդ կապակցությամբ ձեռնարկված գործողությունների համառոտ նկարագիրը.
* գնման գործընթացի վերաբերյալ ներկայացված բողոքները և դրանց վերաբերյալ կայացված որոշումները.
* այլ անհրաժեշտ տեղեկություններ:

Այս փաստաթուղթը հանդիսանում է գնման ընթացակարգը նկարագրող հիմնական փաստաթուղթը, որին կցվում են տվյալ գնման գործընթացին առնչվող բոլոր փաստաթղթերը, այդ թվում հրավերը, մասնակիցների հայտերը, գնահատող հանձնաժողովի նիստերի արձանագրությունները, հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հրամանները, կարգադրությունները և այլն: Գնման ընթացակարգի արձանագրություն հաստատվում է հաշվեքննության ենթարկվող ղեկավարի կողմից:

Սուդիտորը պետք է հավաստիանա, արդյոք գնման ընթացակարգի արձանագրությունը համապատասխանում է հաշվեքննողի կողմից գնումների պլանավորման, նախապատրաստման և պայմանագրի կնքման գործընթացների վերաբերյալ ստուգված տեղեկատվությանը: Այն ըստ էության հանդիսանում է ելակետային տեղեկություններ պարունակող այն փաստաթուղթը, որն ամբողջությամբ պետք է ենթարկվի ստուգման հաշվեքննողի կողմից, եթե նշված գնման առարկան ենթարկվում է հաշվեքննության:

### Տույժեր և տուգանքներ

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ կնքված պայմանագրում մատակարարի կողմից պարտավորությունների չկատարման և/կամ ոչ պատշաճ կատարման դեպքում սահմանված են տույժեր և տուգանքներ:

Նշված հիմքերի առկայության դեպքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ մատակարարից գանձվել են համախատասխան տույժերը և տուգանքը:

### Կնքված պայմանագրի փոփոխություն

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնման պայմանագրում կամ կից համաձայնագրերում չեն կատարվել այնպիսի փոփոխություններ, որոնք հանգեցրել են գնվող ապրանքների, աշխատանքների և ծառայությունների ծավալների և/կամ միավորի գնի, ինչպես նաև պայմանագրի գնի արհեստական փոփոխման: Արհեստական փոփոխման հայտանիշների օրինակներ կարող են հանդիսանալ՝

* պայմանագրի գնի անփոփոխ մնալու պայմանով` պայմանագրով նախատեսված ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների ծավալների նվազեցումը.
* պայմանագրով նախատեսված ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների ծավալների էական ավելացումը.
* պայմանագրով նախատեսված ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների փոխարինումն այլ բնութագրեր ունեցող ապրանքներով, աշխատանքներով կամ ծառայություններով, որոնք գումարային արտահայտությամբ գերազանցում են պայմանագրի գնի էական մասը: Պայմանագրի գնի տասնհինգ տոկոսի շրջանակում փոխարինումը կարող է կատարվել, եթե առկա է մասնագիտական եզրակացություն այն մասին, որ փոխարինումը հանգեցնում է պայմանագրի արդյունավետ իրականացմանը: Փոխարինումը համարվում է արդյունավետ, եթե դրա հետևանքով պայմանագրով նախապես սահմանված ոչ ֆինանսական արդյունքներն ստացվում են համեմատաբար քիչ ֆինանսական միջոցների ծախսմամբ.
* ապրանքների մատակարարման, աշխատանքների կատարման կամ ծառայությունների մատուցման ժամկետի մի քանի անգամ երկարաձգումը.
* պայմանագրով նախատեսված ապրանքների, աշխատանքների կամ ծառայությունների տեխնիկական բնութագրերի անփոփոխ մնալու պայմաններում պայմանագրի գնի ավելացումը:

### Չկայացած պայմանագիր

Հաշվեքննողի կողմից պետք է հատուկ ուսումնասիրվեն չկայացած գնման ընթացակարգերը: Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ գնման ընթացակարգերը չկայացած են համարվել կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխան:

### Ապրանքների հանձնման-ընդունման արձանագրություն և այլ փաստաթղթեր

Պայմանագրի կամ դրա մի մասի կատարման արդյունքները ընդունվում են հաշվեքննության ենթարկվող անձի կողմից հանձնման-ընդունման արձանագրության հաստատմամբ:

Ապրանքների մատակարարման դեպքում մատակարարը ներկայացնում է այդ ապրանքների՝ գնման հավաստող փաստաթուղթը: Սակայն այն դեպքում, երբ ապրանքի ձեռքբերմանը մասնակցում են մեկից ավելի միջնորդներ, ապա պահանջվում է միայն վերջին միջնորդից գնումը հավաստող փաստաթուղթը:

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ նշված փաստաթղթերը ներկայացվել են մատակարարի կողմից, իսկ չներկայացվելու դեպքում վերջինիս նկատմամբ կիրառվել է պայմանագրով նախատեսված միջոցները:

### Մատակարարված ապրանքների բնութագրերը

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա որ պայմանագրում ներկայացված ապրանքների բնութագիրը համապատասխանում է պայմանագրում ներկայացված ապրանքների բնութագրին: Նշվածը ներառում է, օրինակ, ապրանքների մոդելը, ծագման երկիրը, արտադրման տարեթիվը, վիճակը, գույնը, չափսը, քանակը և այլն: Ընդ որում, այս պարագայում կարևոր է հսկողության գործընթացների արդյունավետության թեստերի իրականացումը, որոնց արդյունքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ստուգում է մատակարարված ապրանքների համապատասխանությունը պայմանագրին:

### Ապրանքների պահատվություն

Այն դեպքում, երբ պայմանագրով նախատեսված ապրանքներն ի պահ են հանձնվել մատակարարին կամ երրորդ կողմին, քանի որ առաջացել են համապատասխան տարածքային խնդիրներ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի մոտ, ապա հաշվեքննողը պետք է կատարի այցելություններ ապրանքների պահառության վայր հավաստիանալու, որ ապրանքները գտնվում են համապատասխան վիճակում և պահառուն ապահովում է պահպանման կարգի համապատասխան պայմանները:

### Ապրանքների մատակարարման հարակից ծառայություններ

Հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ ապրանքներին հարակից տրամադրվելիք ծառայությունների մատուցվել են, օրինակ, առաքման, տեղադրման և այլ ծառայությունները:

### Ծառայությունների հանձնում-ընդունում

Պայմանագրի կամ դրա մի մասի ծառայությունների կատարման արդյունքները ընդունվում են հաշվեքննության ենթարկվող անձի կողմից հանձման-ընդունման արձանագրության հաստատմամբ: Հիմնականում, ծառայությունները մատուցվում են փուլային եղանակով: Նշվածի դեպքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ փուլային եղանակով ընդունված ծառայությունները համապատասխանում են պայմանագրում ներկայացված ժամանակացույցին և յուրաքանչյուր փուլով նախատեսված արդյունքներին:

Օրինակ՝ խորհրդատվական ծառայությունների դեպքում անհրաժեշտ է հավաստիանալ, որ յուրաքանչյուր փուլի արդյունքային հաշվետվությունները համապատասխանում են պայմանագրով նախատեսված փուլային աշխատանքներին:

Եթե համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի ժամկետը էապես տարբերվում է ծառայությունների մատուցման պայմանագրով նախատեսված փուլային աշխատանքների ներկայացման վերջնաժամկետից, ապա հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել ծառայություն մատուցողից պահանջել առաջընթացի վերաբերյալ հաշվետվություններ կամ կատարել դիտարկումներ: Նշվածը տեղին է, օրինակ, շինարարական աշխատանքների դեպքում:

### Շինարարական աշխատանքների ընթացքում հայտնաբերված նախագծային շեղումներ

Եթե շինարարական աշխատանքների կատարման ընթացքում հայտնաբերվել են նախագծային շեղումներ, ապա հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, թե արդյոք նախագծող և փորձաքննություն իրականացնող անձինք հաշվեքննության ենթարկվող մարմնին վճարել են տուգանքներ արձանագրված շեղման և դրա հետևանքով առաջացած կորստի չափով:

### Շինարարական աշխատանքների երաշխքիային ժամկետ

Շինարարական աշխատանքների իրականացման դեպքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ սահմանված երաշխիքային ժամկետում ի հայտ եկած թերությունները ողջամիտ ժամկետում վերացվել են կապալառուի կողմից իր միջոցներով:

Շինարարական աշխատանքների երաշխքային ժամկետում ի հայտ եկած անհամապատասխանությունների դեպքում հաշվեքննողը պետք է հավաստիանա, որ շինարարական ծրագրի նկատմամբ տեխնիկական հսկողություն իրականացնող անձանցից գանձվել է տուգանք՝ հայտնաբերված թերության վերացման փաստացի ծախսերի չափով:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 3-ում ներկայացված է հսկողության և ըստ էության թեստերի աշխատանքային փաստաթղթի օրինակներ:

# Խարդախություն

Համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության հետևանքով: Սխալը խարդախությունից տարբերակող հատկանիշը հիմքում ընկած գործողության դիտավորության բացակայությունն է: Համապատասխանության հաշվեքննության շրջանակներում խարդախության վերաբերյալ հաշվեքննողի նպատակն է՝

* հատկորոշել և գնահատել խարդախության ռիսկերը.
* նախագծել և իրականացնել համապատասխան ընթացակարգեր գնահատված ռիսկերի վերաբերյալ բավարար համապատասխան ապացույցներ՝ հավաքագրելու համար.
* արձագանքել հայտնաբերված կամ կասկածվող խարդախությանը:

Չնայած հաշվեքննողներն իրենց մասնագիտական պարտականությունների բերումով կարող են կասկածներ ունենալ, իսկ որոշ դեպքերում նաև հայտնաբերել խարդախության դեպքեր, սակայն հաշվեքննողը խարդախության տեղի ունենալու վերաբերյալ իրավական գնահատականներ տալ չի կարող: Եթե ֆինանսական հաշվեքննության շրջանակներում հաշվեքննողը կենտրոնանում է միայն կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և ակտիվների ապօրինի յուրացման խարդախության ռիսկերի վրա, ապա համապատասխանության հաշվեքննության շրջանակներում հաշվեքննողը դիտարկման դաշտն ավելի լայն է և ընդգրկում է կիրառելի օրենսդրական պահանջների նկատմամբ դիտավորությամբ իրականացված անհմաապատասխանությունները, որոնք առնչվում են հաշվեքննության ենթարկվող գործունեության տեսակին:

Խարդախության հետ առնչվող հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձի և հաշվեքննողի պատասխանատվության շրջանակները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 13-ում:

## Ռիսկերի գնահատման և առնչվող այլ ընթացակարգեր

Առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում հաշվեքննողն իրականացնում է ռիսկերի հատկորոշման և գնահատման ընթացակարգեր, որոնք հիմնականում ներառում են՝

* հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց.
* հարցումներ հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակի իրականացմանն առնչվող աշխատակիցներին.
* հարցումներ ներքին աուդիտորին.
* խարդախության վրա ազդող գործոնների գնահատում:

Խարդախության վրա ազդող գործոնների հատկորոշման և ռիսկերի գնահատման ընթացակարգերը ներկայացված են ֆինանսական մեթոդաբանության գլուխ 13-ում:

## Արձագանք գնահատված խարդախության ռիսկերին

Հաշվեքննողը պետք է արձագանքի առաջադրանքի ընթացքում հատկորոշված և գնահատված խարդախության ռիսկերին՝ իրականացնելով ներքոնշյալ ընթացակարգերը՝

* ներգրավի համապատասխան փորձառություն և գիտելիքներ ունեցող աշխատակիցներ առաջադրանքի խմբում, որոնք կվերահսկեն մյուս անդամների կողմից կատարված աշխատանքները.
* իրականացնի անկանխատեսելիության տարրեր ընդգրկող ընթացակարգեր, օրինակ, մեծացնի թեստերի ընտրանքի չափը, իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից չսպասված ժամկետների ընթացքում և վայրերում.
* մասնագիտական կասկածամտության կիրառում հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրման և գնահատման ընթացքում.
* ուսումնասիրի հաշվեքննության ենթակա գործունեության տեսակին առնչվող բողոքները և մարմնի կողմից տրված համապատաասխան արձագանքները.
* ուսումնասիրի հաշվետվողականության սովորական շղթայից դուրս ներկայացվող տեղեկատվությունը:

## Խարդախության հայտնաբերում

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը հայտնաբերում է փաստացի կամ կասկածվող խարդախության գործողություն, հաշվեքննողը դիտարկում է գործողության նշանակալիությունը գումարային (եթե կիրառելի է) և առարկայական առումով: Ստորև ներկայացված աշխատակիցների կողմից կատարված խադրախության գործողությունները հիմնականում համարվում են նշանակալի՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք.
* ներքին հսկողության համակարգում նշանակալի գործառույթներ ունեցող աշխատակիցները.
* այն անձինք, որոնց կողմից կատարված խարդախության գործողությունների հետևանքով առաջացած խեղաթյուրումը էական է ֆինանսական հաշվետվությունների առումով:

Հաշվեքննողը հաշվեքննության ընթացքում խարդախության կամ հանցագործության այլ առերևույթ հատկանիշների կասկածի ի հայտ գալու պարագայում անհապաղ տեղեկացնում է ՀՊ-ին: ՀՊ-ի և առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամի հետ պետք է նաև համաձայնեցվեն հետագա ըստ էության թեստերի իրականացման բնույթը, ծավալը և ժամկետները:

## Իրավապահ մարմինների հետ հաղորդակցություն

Եթե հաշվեքննության ընթացքում ՀՊ-ն գալիս է հետևության, որ կատարված արարքը պարունակում է առերևույթ հանցագործության հատկանիշներ, ապա համապատասխան նյութերը հաշվեքննիչ պալատի որոշմամբ անհապաղ, բայց ոչ ուշ, քան եռօրյա ժամկետում ուղարկվում են ՀՀ գլխավոր դատախազություն:

# Հետագա դեպքեր

Հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում կարող է անհրաժեշտություն առաջանալ կատարել լրացուցիչ աշխատանք՝ որոշելու արդյոք հաշվետու ամսաթվից հետո տեղի են ունեցել այնպիսի դեպքեր, որոնք կարող էին առաջացնել էական անհամապատասխանություններ:

Ի տարբերություն ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքների՝ համապատասխանության առաջադրանքները հիմնականում հանդիսանում են ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ, հետևաբար հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը չի ներկայացնում հաշվետվություն: Նշվածի դեպքում հետագա դեպքերը ընդգրկում են՝

* հաշվետու ամսաթվից հետո մինչև ընթացիկ եզրակացության հաստատման ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր.
* հաշվեքննության եզրակացության հաստատումից հետո հայտնի դարձած փաստեր:

Հետագա դեպքերին առնչվող ընթացակարգերի վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինասական հաշվեքննության մեթոդաբանության գլուխ 17-ում:

# Առաջադրանքի ամփոփում և վերստուգման գործընթաց

Առաջադրանքի ամփոփման ընթացքում հաշվեքննողն իրականացնում է հետևյալ աշխատանքները՝

* առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունների ամփոփում.
* անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցերի քննարկում.
* հաշվեքննության խմբի ներսում անհամաձայնությունների քննարկում և հանգուցալուծում.
* գրավոր հավաստումների պահանջում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից.
* կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության կազմում և հաստատում.
* Ընթացիկ եզրակացության ներկայացում.
* վերստուգման գործընթաց:

## Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված անհամապատասխանություններ

Հաշվեքննության ապացույցները համարվում են բավարար համապատասխան, եթե դրանք նվազեցնում են տվյալ հանգամանքներում ոչ տեղին հաշվեքննության եզրակացություն ներկայացնելու ռիսկը: Հաշվեքննողը պետք է գնահատի հաշվեքննության ապացույցները՝ կիրառելով մասնագիտական դատողություն և կասկածամտություն:

Հաշվեքննության ապացույցները յուրաքանչյուր գործառույթի համար պետք է գնահատվեն էականության տեսանկյունից: Հայտնաբերված տեղեկատվությունը պետք է պատշաճ ձևով հիմնավորել բավարար համապատասխան ապացույցներով:

Գնահատման հիմնական նպատակն է որոշել արդյոք կա խելամիտ հավաստիացում, որ հաշվեքննության առարկան բոլոր էական առումներով համապատասխանում է նախանշված կիրառելի օրենսդրական պահանջներին: Ի տարբերություն ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքների՝ համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքներում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները ոչ միշտ կարելի է ներկայացնել գումարային արտահայտությամբ, ինչն ավելի խրթին է դարձնում անհամապատասխանության էականության գնահատականը:

Հաշվեքննողը անհամապատասխանությունների էականության որոշման ժամանակ կիրառում է մասնագիտական դատողություններ՝ հաշվի առնելով ներքոնշյալ գործոնները՝

* անհամպատասխանության նշանակությունը.
* անհամապատասխանության բնույթը.
* անհամապատասխանության տեղի ունենալու պատճառները և հանգամանքերը.
* անհամապատասխանության հնարավոր հետևանքները և ազդեցությունները.
* հանրության տեսանկյունից հաշվեքննության առարկայի զգայունության աստիճանը.
* հաշվեքննության արդյունքների օգտագործողների (օրենսդիր մարմիններ, հանրություն և այլ օգտագործողներ) կարիքները.
* անհամապատասխանության չափը կամ գումարային արժեքը:

Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված անհամապատասխանությունները ներկայացվում են հաշվեքննության արձանագրություններում:

## Անկախության և վարքագծի սկզբունքների առնչվող հարցեր

Անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցերը ամփոփվում և փաստաթղթավորվում են առաջադրանքի ամփոփման փուլում ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության 19.3 բաժնում ներկայացված ուղեցույցների համարձայն:

## Անհամաձայնություններ հաշվեքննության խմբի ներսում

Առաջադրանքի խմբի անդամների, ինչպես նաև ՀՊ անդամների միջև առաջացած անհամաձայնությունները հանգուցաշուծվում և փաստաթղթավորվում են առաջադրանքի ամփոփման փուլում ֆինանսական հաշվեքննության մեթոդաբանության 19.4 բաժնում ներկայացված ուղեցույցների համաձայն:

## Գրավոր հավաստումներ

Գրավոր հավաստումները ընդգրկում են այն անհրաժեշտ տեղեկատվությունը, որոնք հաշվեքննողները պահանջում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից, և դրանք հանդիսանում են հաշվեքննության ապացույց: Եթե հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձինք փոփոխության են ենթարկում կամ հրաժարվում են գրավոր հավաստումներ տրամադրելուց, ապա դա կարող է վկայել նշանակալի ռիսկերի մասին:

Չնայած որ գրավոր հավաստումները տրամադրում են անհրաժեշտ հաշվեքննության ապացույցներ, սակայն դրանք առանձին վերցրած չեն հանդիսանում բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույց: Ավելին, ղեկավար անձանց կողմից հիմնավոր գրավոր հավաստումների տրամադրումը չի փոխում հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը և ծավալը:

Գրավոր հավաստումներից զատ կարևոր է նաև փաստերի արձանագրումը հաշվեքննության արձանագրություններում:

Գրավոր հավաստումների վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են ֆինանսական հաշվեքննության ուղեցույցի 19.6 բաժնում:

## Կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության եզրակացության կազմում և հաստատում

Հաշվեքննության առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննողը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերել ողջամիտ հավաստիացում հաշվեքննության կարծիքի ձևավորման համար: Նման եզրակացություն կատարելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել ստորև ներկայացվածը՝

* ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան ապացույցներ.
* հայտնաբերված անհամապատասխանություններն էական են առանձին կամ միասին վերցրած:

### Հաշվեքննության եզրակացության կառուցվածքը

Համապատասխանության հաշվեքննության մասին հաշվեքննության եզրակացությունը պետք է ներառի ներքոնշյալ պարբերությունները՝

* վերնագիր.
* հասցեատեր.
* հաշվեքննության շրջանակները՝ ներառյալ ժամանակաշրջանը, հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն, կիրառելիության դեպքում նաև հաշվեքննության առարկայի հատկորոշումը և նկարագրությունը.
* հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձանց պատասխանատվությունը.
* հաշվեքննողի պատասխանատվությունը.
* կարծիքը.
* ամսաթիվը.
* հաշվեքննողի անունը և տորագրությունը:

Եզրակացությունում հստակ պետք է նշել, թե ում է ուղղված եզրակացությունը, կողմերի պատասխանատվության շրջանակները և իրավական հիմքերը, հաշվեքննության առարկան և ընդգրկող ժամանակաշրջանը:

#### Հաշվեքննության շրջանակները

Հաշվեքննության եզրակացության այս պարագրաֆը պետք է ներառի՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը.
* հաշվեքննության ենթարկված գործունեության տեսակը (հաշվեքննության առարկա) կամ հաշվեքննության ենթարկված գործունեության տեսակի մասին տեղեկատվություն (հաշվեքննության առարկային վերաբերյալ տեղեկատվություն).
* կիրառելի օրենսդրական պահանջները, որոնց նկատմամբ գնահատվել է հաշվեքննության ենթարկված գործունեության իրականացման համապատասխանությունը.
* այն հաշվետու ժամանակաշրջանը, որի ընթացքում տեղի ունեցող գործառույթների իրականացումը ենթարկվել է հաշվեքննության:

#### Հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձի պատասխանատվությունը

Հաշվեքննության եզրակացության այս պարագրաֆը պետք է ներառի, որ հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք պատասխանատվություն են կրում հաշվեքննության առարկայի և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության կիրառելի օրենսդրական պահանջների համաձայն ներկայացման համար:

#### Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը

Հաշվեքննության եզրակացության այս պարագրաֆը պետք է ներառի, որ հաշվեքննողն հաշվեքննությունն իրականացրել է ԱԲՄՄՍ-ների համաձայն, ինչպես նաև այն պետք է ներառի հաստատում, որ հաշվեքննողն ինքնուրույն է ընտրում հաշվեքննության ընթացակարգերը սխալի կամ խարդախության հետևանքով առաջացող էական անհամապատասխանությունների ռիսկերի գնահատման հիման վրա: Հաշվեքննողի պատասխանատվությունն է առաջադրանքն իրականացնել այնպես, որպեսզի ձեռքբերվի բավարար համապատասխան ապացույցներ: Այս պարագրաֆում հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի արդյոք առաջադրանքի արդյունքում հավաքագրել է բավարար համապատասխան ապացույցներ:

#### Կարծիք

Հաշվեքննության եզրակացության այս պարագրաֆի վերաբերյալ մանրամասն ուղեցույցները ներկայացված են սույն փաստաթղթի 10.5.3 բաժնում:

#### Եզրակացության ներկայացման ամսաթիվը

Եզրակացության ամսաթիվը չպետք է լինի ավելի վաղ քան այն ամսաթիվը, երբ հաշվեքննողը ձեռք է բերել բավարար համապատասխան ապացույց այդ եզրակացությունը հիմնավորելու համար:

### Էական անհամապատասխանությունների բնույթը

Հաշվեքննության շրջանակներում հաշվեքննողի կողմից հայտնաբերված էական անհամապատասխանությունները առնչվում են՝

* հաշվեքննության ենթարկվող գործունեության տեսակի հսկողության գործընթացների արդյունավետությանը.
  + հսկողության գործընթացները չեն համապատասխանում կիրառելի օրենսդրական պահանջներին.
  + հսկողության գործընթացները տեղին չեն տվյալ հանգամանքներում.
  + ոչ արդյունավետ հսկողության գործընթացների արդյունքում առաջանում է ֆինանսական տեղեկատվության խեղաթյուրում:
* կիրառելի օրենսդրական պահանջների կիրառությանը.
  + ոչ հետևողական կիրառություն ժամկետային առումով, ինչպեսն համանման գործարքների դեպքում տարբեր մոտեցումների ցուցաբերում կամ տարբեր գործարքների դեպքում միևնույն մոտեցումների ցուցաբերում.
  + կիրառության սխալ մեթոդաբանություն.
  + անհամաձայնություններ ղեկավար անձանց հետ այն գործարքների առնչությամբ, որոնք կարգավորվում են կիրառելի օրենսդրական պահանջները.
  + հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կիրառելի օրենսդրական պահանջների թարմացումների անտեսումը:

### Հաշվեքննության կարծիք

Հաշվեքննության կարծիքը լինում է հետևյալ տեսակ՝

* չձևափոխված կարծիք՝ դրական եզրահանգում.
* ձևափոխված կարծիք.
  + Ոչ լիարժեք եզրահանգում.
  + բացասական եզրահանգում.
  + հրաժարում եզրահանգում ներկայացնելուց:

Հաշվեքննության կարծիքի տեսակը որոշելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել ՀՊ օրենքով սահմանված հիմքերը.

* դրական եզրահանգում, եթե ստացվել է բավարար տեղեկատվություն հաշվեքննություն իրականացնելու համար, և էական խեղաթյուրումներ (անհամապատասխանություններ, որոնք առաջացրել են խեղաթյուրումներ) չեն հայտնաբերվել,
* ոչ լիարժեք եզրահանգում, եթե հայտնաբերվել են էական խեղաթյուրումներ (անհամապատասխանություններ, որոնք առաջացրել են խեղաթյուրումներ), դրանց հետևանքները համատարած չեն, և հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են, կամ հայտնաբերվել են էական խեղաթյուրումներ (անհամապատասխանություններ, որոնք առաջացրել են խեղաթյուրումներ), դրանց հետևանքները համատարած չեն, և անհնար է ստանալ բավարար տեղեկատվություն հաշվեքննություն իրականացնելու համար,
* բացասական եզրահանգում, եթե հայտնաբերվել են էական խեղաթյուրումներ (անհամապատասխանություններ, որոնք առաջացրել են խեղաթյուրումներ), դրանց հետևանքները համատարած են, և հաշվետվություններն էականորեն խեղաթյուրված են,
* հրաժարում եզրահանգում ներկայացնելուց, եթե հայտնաբերվել են էական խեղաթյուրումներ (անհամապատասխանություններ, որոնք առաջացրել են խեղաթյուրումներ), դրանց հետևանքները համատարած են, և անհնար է ստանալ բավարար տեղեկատվություն հաշվեքննություն իրականացնելու համար:

Ներքոնշյալ գծապատկերը ներկայացնում է համապատասխան հաշվեքննության կարծիքի տեսակը, որը կիրառելի է կարծիքի ձևափոխման վերոնշյալ հիմքերի դեպքում՝

Արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապտասխան հաշվեքննության ապացույցներ:

Արդյոք շրջանակների սահմանափակումը էական և համատարած ազդեցություն ունի:

Ոչ լիարժեք եզրահանգում շրջանակների սահմանափակման հիմքով

Հրաժարում եզրահանգումից

Արդյոք անհամապատասխանությունների ընդհանուր ազդեցությունը էական է և համատարած:

Արդյոք հայտնաբերվել են էական անհամապատասխանություններ կիրառելի օրենսդրական պահանջների հետ:

Դրական եզրահանգում

Ոչ լիարժեք եզրահանգում ղեկավար անձանց հետ անհամաձայնության հիմքով

Բացասական եզրահանգում

Այո

Ոչ

Ոչ

Այո

Ոչ

Ոչ

Այո

Կարծիքի ձևափոխման դեպքում հաշվեքննողը հաշվեքննության եզրակացությունում ավելացնում է Կարծիքի ձևափոխման հիմքերը պարագրաֆ, որտեղ ներկայացնում է կարծիքի ձևափոխման կոնկրետ պատճառները, անհամապատասխանության գումարը (եթե կիրառելի է), բավարար համապատասխան ապացույցներ հավաքագրելու անկարողության պատճառները և օգտագործողներին կարիքներին բավարարող այլ տեղեկատվություն: Նշված պարագրաֆը ներկայացվում է կարծիքի պարագրաֆից առաջ:

Եթե հաշվեքննողը ներկայացնում է հրաժարում եզրահանգում ներկայացնելուց տարբերվող կարծիք, ապա հաշվեքննության պատասխանատվության պարագրաֆում հաշվեքննողը պետք է նշի, որ ձեռք են բերվել բավարար համապապտասխան ապացույցներ:

Եթե հաշվեքննողը հրաժարվում է եզրահանգում ներկայացնելուց, ապա հաշվեքննության պատասխանատվության պարագրաֆում հաշվեքննողը պետք է նշի, որ հնարավոր չի եղել ձեռքբերել բավարար համապատասխան ապացույցներ:

### Բավարար համապատասխան ապացույցների հավաքագրման անհնարինությունը

Հաշվեքննության շրջանակները համարվում են սահմանափակված, եթե հաշվեքննողը չի կարողանում հավաքագրի բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ: Նշվածը տեղի է ունենում, երբ առաջանում են սահմանափակող հանգամանքներ, որոնք՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողությունից դուրս են.
* առնչվում են հաշվեքննողի աշխատանքի բնույթին և ժամկետին.
* ստեղծվում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից:

Հաշվեքննության շրջանակները չեն համարվում սահմանափակված, եթե հաշվեքննողը անկարող է իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգ, սակայն կարող է այն փոխարինել այլընտրանքային ընթացակարգով, որի արդյունքում կարող են ձեռքբերվել բավարար համապատասխան ապացույցներ:

### Համատարած ազդեցության սահմանում

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը հայտնաբերում է էական անհամապատասխանություն կամ չի կարողանում հավաքագրել բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ էական գործառույթի վերաբերյալ, ապա հաշվեքննողը պետք է որոշում կայացնի, թե արդյոք հայտնաբերված անհամապատասխանությունը կամ բավարար համապատասխան ապացույցների բացակայությունը ունի համատարած ազդեցություն հաշվեքննության առարկայի վրա:

Համատարած են համարվում այն անհամապատասխանությունները, որոնք հաշվեքննողի դատողությամբ՝

* չեն սահմանափակվում առանձին գործառույթներով.
* եթե սահմանափակվում են առանձին գործառույթներով, ապա ունեն ազդեցություն կամ հնարավոր ազդեցություն հաշվեքննության ենթարկվող գործունեության տեսակի զգալի մասի վրա:

### Հանգամանքների լուսաբանում և Այլ հանգամանքներ պարագրաֆներ

Հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆ, երբ հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունում ներկայացված հարցը կիրառելի օրենսդրական պահանջներին համապատասխան բացահայտված է և հաշվեքննողը ցանկանում է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել այդ հարցի նկատմամբ: Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի ներկայացումը չի ձևափոխում հաշվեքննության կարծիքը:

Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆը ներկայացվում է կարծիքի պարագրաֆից անմիջապես հետո: Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆը պետք հղում կատարի հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունում այն հարցին, որի նկատմամբ հաշվեքննողը ցանկանում է հրավիրել օգտագործողների ուշադրությունը և նշի, որ հաշվեքննության կարծիքը չի ձևափոխվել:

Հաշվեքննողը կարող է ներկայացնել հաշվեքննության եզրակացությունում Այլ հանգամանքներ պարագրաֆ, երբ հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունում հարցը ներկայացված չէ, սակայն հաշվեքննողը ցանկանում է դրա մասին տեղեկացնել օգտագործողներին, օրինակ, իրավական ակտերի հակասությունների վերաբերյալ: Այլ հանգամանքներ պարագրաֆի ներկայացումը չի ձևափոխում հաշվեքննության կարծիքը:

Այլ հանգամանքներ պարագրաֆը ներկայացվում է կարծիքի պարագրաֆից անմիջապես հետո:

Վերոնշյալ երկու պարագրաֆների ներկայացման առանցքային տարբերությունը կայանում է նրանում, որ Այլ հանգամանքներ պարագրաֆում ներկայացված հարցը չի բացահայտվել հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունում՝ հակառակ հանգամանքների լուսաբանող պարագրաֆում ներկայացված հարցի:

## Հաշվեքննության արդյունքների ներկայացում

Հաշվեքննության արդյունքների ներկայացման հիմնական միջոցը ընթացիկ եզրակացության տրամադրումն է: Հաշվեքննության հաշվետվողականությամբ պետք է ապահովվի հաշվեքննության ընթացքում ի հայտ եկած բոլոր անհամապատասխանությունները:

Հաշվեքննողը առաջադրանքի ավարտին ներկայացնում է հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացություն, որը բաղկացած է հաշվեքննության կարծիքից և հայտնաբերված անհամապատասխանությունների ու առաջարկությունների հաշվետվությունից: Ի տարբերություն հաշվեքննության կարծիքի՝ հայտնաբերված անհամապատասխանությունների և առաջարկությունների մասը չունի ստանդարտացված կառուցվածք:

Քանի որ համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները հիմնականում կրում են ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների բնույթ, ապա ընթացիկ եզրակացությունը պետք է ներառի նաև հաշվեքննության ենթարկվող գործունեության տեսակի նկարագրության և կիրառելի օրենսդրական պահանջների մաս: Այն դեպքում, երբ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ներկայացնում է հաշվեքննության գործունեության տեսակի վերաբերյալ հաշվետվությունը, որը հանդիսանում է հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն, ապա հաշվեքննողը կարող է չներառել հաշվեքննության եզրակացությունում հաշվեքննության ենթարկված գործունեության տեսակի նկարագրության և կիրառելի օրենսդրական պահանջների մասը:

Ընթացիկ եզրակացությունը պետք է լինի՝

* **Ճշգրիտ** - երբ նյութը հիմնավորված է հաշվեքննության բավարար համապատասխան ապացույցներով և հիմնված է փաստերի վրա,
* **Օբյեկտիվ** - երբ նյութը արժանահավատ է, անաչառ, անկողմնակալ և հիմնված է փաստերի, ինչպես նաև հավասարակշռված գնահատումների վրա,
* **Հստակ** - երբ ձեռքբերված ապացույցների և եզրակացությունների միջև գոյություն ունի տրամաբանական կապ, պարունակում է հղումներ դեպի այլ համապատասխան փաստաթղթեր, օրենքներ և այլ իրավական ակտեր, զերծ է անտեղի տեխնիկական տերմիններից, տրամադրում է բարդ խնդիրների համապարփակ ներկայացում: Խրթին տեղեկատվությունը պետք է հստակեցվի գրաֆիկների, աղյուսակների կամ այլ նմանատիպ միջոցների օգնությամբ: Հաշվեքննողը պետք է ամբողջական պատկերացում ունենա հաշվեքննության այն ապացույցների մասին, որոնց վրա հիմնված են իրենց եզրակացությունները` բացահայտումները հստակ ներկայացնելու և հիմնավորելու համար,
* **Հակիրճ** - երբ նյութը ներկայացնում է խնդրի բուն էությունը և չի պարունակում անտեղի բարդացումներ, կրկնություն, ավելորդ մանրամասներ և բառեր: Երբ անհրաժեշտ է ներկայացնել զգալի ծավալի տեղեկատվություն, հաշվեքննողը պետք է կարողանա ամփոփ (կրճատ) ներկայացնել հիմնական խնդիրները,
* **Կառուցողական -** երբ նյութն օգտակար է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի համար, և հանգեցնում է անհրաժեշտ բարեփոխումների իրականացմանը: Կառուցողական հաշվետվությունները պետք է ներկայացվեն պատշաճ մասնագիտական ոճով: Եզրակացության հեղինակը պետք է խուսափի կոնկրետ անձանց կամ նրանց սխալները մատնանշելուց: Շեշտը պետք է դրվի ներկայացված խնդիրների կարևորության վրա` խուսափելով ոչ կարևոր խնդիրների դիտարկումից,
* **Ամբողջական -** երբ նյութն ավարտուն է և պարունակում է այն ողջ տեղեկատվությունը, որը կարևոր է նպատակային օգտագործողների համար և ներառում է եզրակացություններն ու առաջարկությունները հիմնավորող նշանակալի և տեղին տեղեկատվությունը,
* **Ժամանակին -** երբ ներակայացված ընթացիկ եզրակացությունները, կախված խնդրի էականությունից, հանգեցնում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց համապատասխան ուղղիչ գործողությունների կատարմանը: Էական բացահայտումների և ռիսկերի առկայության դեպքում հաշվեքննողը կարող է կազմակերպել ոչ պաշտոնական կամ միջանկյալ հանդիպումներ` հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հետ որոշումները և քայլերը արագացնելու նպատակով:

Ընթացիկ եզրակացությունը պետք է նպաստի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողության գործընթացների արդյունավետության բարելավմանը, անհամապատասխանություններից հետագայում խուսափմանը և շտկմանը, ինչպես նաև կարող է հիմք հանդիսանալ նոր իրավական ակտերի ընդունման և կիրառման համար:

Ստորև ներկայացված են հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության օգտակարության բարձրացման լրացուցիչ ուղեցույցներ՝

* խուսափել չափազանց երկար նախադասություններից, որոնք հասկանալը սովորաբար դժվար է.
* օգտագործել կարճ պարբերություններ և վերնագրեր.
* կիրառել դասակարգիչ կետեր, համարակալված ցանկեր և հստակ սահմանված հղումներ.
* պատրաստել տրամաբանական ներկայացում` խուսափելով ոչ կարևոր խնդիրներից.
* նախադասությունները դասավորելիս հետևել տեքստի կառուցվածքին և օգտագործվող բառապաշարին.
* խուսափել երկիմաստ դերանունների կիրառումից կամ բառերի անփույթ դասավորությունից.
* խուսափել խիստ տեխնիկական բառերի կիրառումից, որոնք հնարավոր է, որ անծանոթ լինեն ընթերցողի համար, իսկ, եթե անհրաժեշտ է դրանց կիրառությունը, ապա դրանք պետք է հստակ և պարզ բացատրվեն.
* օգտագործել օրենքներով կամ այլ իրավական ակտերով սահմանված եզրույթներ.
* նախադասությունները կազմելիս օգտագործել չեզոք, ոչ թե կրավորական սեռ:

Ստորև ներկայացված են հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության կառուվածքի տարրերի օրինակներ՝

| **N** | **Գլխի անվանումը** | **Բովանդակություն** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ընթացիկ եզրակացություն | Մանրամասն ուղեցույցները հաշվեքննության եզրակացության վերաբերյալ ներկայացված են սույն փաստաթղթի 10.5 բաժնում: |
| 2 | Ներածություն | Այս գլխում ներկայացվում է հաշվեքննության ենթարկված մարմինը, հաշվեքննության ենթարկված գործունեության տեսակը, առաջադրանքի իրականացման ժամանակահատվածը և այլն: |
| 3 | Հաշվեքննության ենթարկված գործունեության նկարագրությունը | Հաշվեքննողը այս գլխում ներկայացվում է հաշվեքննության ենթարկված գործունեության նպատակը, գործառույթները, էական գործարքները, հսկողության գործընթացները և այլ տեղեկատվություն, որն անհրաժեշտ է հաշվետվության օգտագործողներին: Հաշվեքննողը տեղեկատվությունը ներկայացնում է համապատասխան քանակական և որակական բնութագրերով: |
| 4 | Կիրառելի օրենսդրական պահանջներ | Սույն գլխում հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի որպես չափանիշ հատկորոշված կիրառելի օրենսդրական պահանջները, որոնք ներառում են նորմատիվ և ներքին իրավական ակտերը: Կիրառելի օրենսդրական պահանջների համապարփակ և պարզ ներկայացումը օգնում է օգտագործողներին հասկանալ հայտնաբորված անհամապատասխանությունների բնույթը և տրված առաջարկությունների նպատակը: Կիրառելի օրենսդրական պահանջների մեծ ծավալից ելնելով՝ նպատակահարմար է կատարել հղումներ համապատասխան նորմատիվ և ներքին իրավական ակտերին: Այն դեպքում, երբ ներքին իրավական ակտերը, որոնք կարող են ընդգրկել սահմանված կանոնակարգեր, քաղաքականություններ և մեթոդաբանություններ, հասանելի չեն օգտագործողներն, նշվածը պետք է ներառվի հաշվետվությունում որպես հավելված: |
| 5 | Հայտնաբերված անհամապատասխանություններ և առաջարկություններ | Հաշվետվությունում ներկայացված անհամապատասխանություններից յուրաքանչյուրը կարող է ներկայացվի հետևյալ կառուցվածքով՝   * Դիտարկում. * Հետևանք. * Առաջարկություն:   Դիտարկում բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է իր կողմից հայտնաբերված անհամապատասխանությունը՝ ներկայացնելով այն պարունակող գործառնության բնույթը, գումարը և այլ անհրաժեշտ պայմաններ և հղում կատարելով անհրաժեշտ փաստաթղթերին:  Հետևանք բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է հայտնաբերված անհամաատասխանության ազդեցությունը հաշվեքննության առարկայի վրա: Ընդ որում տույժերի և տուգանքների կիրառելի լինելու դեպքում, նաև ներկայացվում են թերության հետևանքով առաջացող տույժերը և տուգանքները:  Առաջարկություն բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է անհամապատասխանությունների վերացման իր լուծումները, որոնք իրատեսական են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի պարագայում:  Հաշվեքննության եզրակացություններն առավել արդյունավետ դարձնելու համար նպատակահարմար է կիրառել առաջարկությունների դասակարգման համակարգ: Առաջարկությունները ներկայացնելիս կարելի է վերջիններիս կարևորությունը դասակարգել հետևյալ չափանիշներով՝   * հիմնական, որը վերաբերում է հսկողության գործընթացների, կիրառելի օրենսդրական պահանջների գծով հույժ կարևոր անհամապատասխանություններին և պետք է արժանանա հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հրատապ ուշադրությանը. * միջին, որը վերաբերում է հսկողության գործընթացների, կիրառելի օրենսդրական պահանջների գծով կարևոր անհամապատասխանություններին: Թեև այս խմբում դասակարգված առաջարկությունները նույնպես կարող են պահանջել հրատապ լուծում, սակայն անհրաժեշտ չէ, որ դրանք անմիջապես կատարվեն հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից: * փոքր, որը վերաբերում է հսկողության գործընթացների, հսկողության գործընթացների, կիրառելի օրենսդրական պահանջների գծով ավելի քիչ կարևոր անհամապատասխանություններին: Փոփոխությունները պետք է իրականացվեն գործունեության ընթացքում, սակայն չպետք է դիտարկվեն որպես առաջնային լուծում պահաջող հարցեր: |
| 6 | Գործողութունների ծրագիր | Առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հետ անհրաժեշտ է համաձայնեցնել անհամապատասխանությունների շտկման գործողությունների ծրագիրը, որը կներառի՝   * հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հետագա գործողությունները. * անհամապատասխանությունների շտկման վերջնաժամկետը/ժամանակացույցը:   Համաձայնեցված գործողությունների ծրագիրը հաստատվում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից և ներառվում է հաշվեքննության եզրակացությունում: |

## Վերստուգման գործընթաց

Վերստուգման գործընթացի նպատակն է` համոզվել, որ հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք ձեռնարկել են հաշվեքննության արդյունքներից բխող գործողություններ և միջոցառումներ՝ շտկելու հայտնաբերված անհամապատասխանությունները և կատարել են ներկայացված առաջարկությունները: Վերստուգման գործընթացը բաղկացած է 2 կարևորագույն տարրերից՝

* իրականացված հաշվեքննության առաջադրանքի վերջում համաձայնեցնել հաշվեքննության ենթարկված միավորի հետ հայտնաբերված խնդիրները և կատարել առաջարկություններ, որոնց հիման վրա հաշվեքննության ենթարկված մարմինը հաստատում է գործողությունների ծրագիր,
* առաջնորդվելով հաստատված գործողությունների ծրագրով՝ համոզվել, որ հաշվեքննության ենթարկված մարմինը շտկել է հայտնաբերված խնդիրները:

### Գործողությունների ծրագրով սահմանված բարելավումների մասին ծանուցում

Հաշվեքննության եզրակացությունում ներառված գործողությունների ծրագրի հիման վրա հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք հաստատվում են այն միջոցառումները, որոնք պետք է իրականացվեն հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում բացահայտված անհամապատասխանությունների վերացման ուղղությամբ: Գործողությունների ծրագրով հաստատված ժամանակացույցի նկատմամբ հսկողությունը իրականացնում է հաշվեքննողը: Հաշվեքննության ենթարկված մարմինը պարտավոր է գործողությունների ծրագրում նախատեսված ժամկետում վերացնել արձանագրված անհամապատասխանությունները և այդ մասին գրավոր տեղեկացնել հաշվեքննողին: Ընդ որում, գործողությունների ծրագրով կարող է նախատեսվել շտկման փուլային գործողություններ, որի դեպքում հաշվեքննության ենթարկված մարմինը պետք է հաշվեքննողին գրավոր տեղեկացնի նշված փուլում կատարված գործողությունների վերաբերյալ:

### Գործողությունների ծրագրով շտկման միջոցառումների վերստուգում

Առաջնորդվելով հաստատված գործողությունների ծրագրով՝ հաշվեքննողը պետք է գնահատի անհամապատասխանությունների շտկման միջոցառումների համապատասխանությունը հաստատված գործողությունների ծրագրին:

Կախված հաշվեքննության եզրակացությունում ներկայացված անհամապատասխանության կարևորության դասակարգումից (հիմնական, միջին, փոքր)՝ հաշվեքննողը կարող է իրականացնել հետևյալ միջոցառումներից առնվազն մեկը՝

* իրականացնել գործողությունների ծրագրում ներկայացված անհամապատասխանությունների շտկման միջոցառումների գնահատում առանց այցելելու հաշվեքննության ենթարկված մարմին.
* իրականացնել գործողությունների ծրագրում ներկայացված անհամապատասխանությունների շտկման միջոցառումների գնահատում հաջորդ տարի պլանավորվող առաջադրանքի շրջանակում.
* իրականացնել գործողությունների ծրագրում ներկայացված անհամապատասխանությունների շտկման միջոցառումների գնահատում՝ հաշվեքննության ենթարկված մարմնում իրականացնելով նոր արտահերթ առաջադրանք:

Վերստուգման գործընթացներ իրականացնելիս հաշվեքննողը կիրառում է սույն փաստաթղթի 4 գլխում ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 4-ում ներկայացված է Առաջադրանքի ամփոփում փաստաթուղթը:

Սույն փաստաթղթի հավելված 5-ում ներկայացված են հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացությունների օրինակներ:

1. ՀՀ Կառավարության առ 2011 թվականի փետրվարի 10-ի թիվ 168-Ն որոշման գնումների գործընթացի կազմակերպման կարգի 4-րդ կետով սահմանված գնման գործընթացի ամբողջության մաս կազմող գործընթացներ: [↑](#footnote-ref-1)