*Հավելված N 1*

*ՀՀ հաշվեքննիչ պալատի*

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



**ՀՀ ՀԱՇՎԵՔՆՆԻՉ ՊԱԼԱՏ**

ՖԻՆԱՆՍԱԿԱՆ ՀԱՇՎԵՔՆՆՈՒԹՅԱՆ ՄԵԹՈԴԱԲԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

2020թ.

**Բովանդակություն**

[1 Օգտագործվող Հապավումներ 8](#_Toc39080071)

[2 Ներածություն 9](#_Toc39080072)

[3 Հանրային հատվածի արտաքին ֆինանսական հաշվեքննության հիմնական տարրեր եվ սկզբունքներ 10](#_Toc39080073)

[3.1 Հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվեքննության հիմնական տարրեր 10](#_Toc39080074)

[3.1.1 Հաշվեքննության կողմեր 10](#_Toc39080075)

[3.1.2 Հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն 10](#_Toc39080076)

[3.1.3 Հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ 11](#_Toc39080077)

[3.1.4 Հավաստիացման տրամադրման ձևաչափ 12](#_Toc39080078)

[3.1.5 Հավաստիացման տեսակներ 12](#_Toc39080079)

[3.2 Հանրային հատվածի հաշվեքննության հիմնական սկզբունքներ 13](#_Toc39080080)

[3.2.1 Էթիկա և անկախություն 13](#_Toc39080081)

[3.2.2 Մասնագիտական դատողություններ, պատշաճ մասնագիտական վերաբերմունք և մասնագիտական կասկածամտություն 13](#_Toc39080082)

[3.2.3 Որակի հսկողություն 13](#_Toc39080083)

[3.2.4 Հաշվեքննության առաջադրանքի խումբ 14](#_Toc39080084)

[3.2.5 Հաշվեքննության ռիսկ 14](#_Toc39080085)

[3.2.6 Էականություն 14](#_Toc39080086)

[3.2.7 Հաշվեքննության առաջադրանքի փաստաթղթավորում 14](#_Toc39080087)

[3.2.8 Հաղորդակցություն 15](#_Toc39080088)

[4 Որակի հսկողության համակարգ 16](#_Toc39080089)

[4.1 Որակի հսկողության համակարգի համար ՀՊ-ի անդամների պատասխանատվությունը 16](#_Toc39080090)

[4.2 Էթիկա և վարքագիծ 17](#_Toc39080091)

[4.3 Մարդկային ռեսուրսներ 17](#_Toc39080092)

[4.4 Առաջադրանքի իրականացում 17](#_Toc39080093)

[4.5 Մոնիթորինգ 17](#_Toc39080094)

[5 Էականություն 19](#_Toc39080095)

[5.1 Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկումը 20](#_Toc39080096)

[5.1.1 Կիրառելի հիմքի ընտրություն 20](#_Toc39080097)

[5.1.2 Տոկոսի խելամիտ մեծության որոշում 22](#_Toc39080098)

[5.2 Էականության հատուկ շեմ 23](#_Toc39080099)

[5.3 Խեղաթյուրումների նվազագույն շեմ 24](#_Toc39080100)

[5.4 Էականության ընդհանուր շեմի, հատուկ շեմի և խեղաթյուրումների նվազագույն շեմի վերանայում 25](#_Toc39080101)

[6 Հաշվեքննության ապացույցներ 26](#_Toc39080102)

[6.1 Հաշվեքննության ապացույցների բավարարությունը և համապատասխանությունը 26](#_Toc39080103)

[6.2 Հաշվեքննության հաստատումներ 27](#_Toc39080104)

[6.3 Հաշվեքննության թեստեր 29](#_Toc39080105)

[6.4 Հաշվեքննության ընթացակարգեր 29](#_Toc39080106)

[6.5 Հաշվեքննության ապացույցների տեղին և արժանահավատ լինելը 33](#_Toc39080107)

[6.5.1 Տեղին լինելը 33](#_Toc39080108)

[6.5.2 Արժանահավատ լինելը 33](#_Toc39080109)

[7 Առաջադրանքի պլանավորում 35](#_Toc39080110)

[7.1 Առաջադրանքի շրջանակների և ժամկետների հատկորոշում 36](#_Toc39080111)

[7.2 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին ու ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն 39](#_Toc39080112)

[7.2.1 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար և այլ անձանց հետ հանդիպումներ և հարցումներ 41](#_Toc39080113)

[7.2.2 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի տարածքների շրջայց 41](#_Toc39080114)

[7.2.3 Պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի և այլ վերլուծական մոդելների արդյունքների մեկնաբանություններ 41](#_Toc39080115)

[7.2.4 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պատրաստված հաշվետվություններ 43](#_Toc39080116)

[7.2.5 Արտաքին կողմերի պատրաստած հաշվետվություններ 43](#_Toc39080117)

[7.2.6 Նախորդ տարիների աշխատանքային փաթեթներ 44](#_Toc39080118)

[7.3 Էականության շեմի որոշում 44](#_Toc39080119)

[7.4 Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում 44](#_Toc39080120)

[7.5 Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների և դրանց հաստատումների հատկորոշում 45](#_Toc39080121)

[7.6 Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում ռիսկի գնահատում 46](#_Toc39080122)

[7.6.1 Բնորոշ ռիսկ 47](#_Toc39080123)

[7.6.2 Հսկողության ռիսկ 47](#_Toc39080124)

[7.6.3 Բնորոշ և հսկողության ռիսկերի համակցում 48](#_Toc39080125)

[7.7 Խարդախության ռիսկի գնահատում և արձագանք 51](#_Toc39080126)

[7.8 Արձագանք ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված ռիսկերին 51](#_Toc39080127)

[7.9 Արձագանք նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին 53](#_Toc39080128)

[7.10 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 56](#_Toc39080129)

[8 Հսկողության գործընթացներ 57](#_Toc39080130)

[8.1 Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներ 57](#_Toc39080131)

[8.1.1 Հսկողության միջավայր 58](#_Toc39080132)

[8.1.2 Ռիսկերի գնահատում 60](#_Toc39080133)

[8.1.3 Տեղեկատվական հոսքեր և հաղորդակցում 61](#_Toc39080134)

[8.1.4 Հսկողության գործընթացների գործունեության մոնիթորինգ 61](#_Toc39080135)

[8.1.5 Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ազդեցությունը հաշվեքննության վրա 62](#_Toc39080136)

[8.2 Գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներ 63](#_Toc39080137)

[8.2.1 Կանխարգելիչ կամ բացահայտող հսկողության գործընթացներ 65](#_Toc39080138)

[8.2.2 Ավտոմատացված, չավտոմատացված կամ մասնակի ավտոմատացված հսկողության գործընթացներ 66](#_Toc39080139)

[8.2.3 Փաստաթղթավորված կամ չփաստաթղթավորված հսկողության գործընթացներ 67](#_Toc39080140)

[8.3 Որոշումների ծառ 67](#_Toc39080141)

[9 Հսկողության թեստերի իրականացում 69](#_Toc39080142)

[9.1 Հսկողության գործընթացների նախագծման և ներդրման արդյունավետության թեստեր 69](#_Toc39080143)

[9.2 Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր 72](#_Toc39080144)

[9.2.1 Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման բնույթը 73](#_Toc39080145)

[9.2.2 Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ծավալը 75](#_Toc39080146)

[9.2.3 Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ժամկետը 78](#_Toc39080147)

[9.3 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 81](#_Toc39080148)

[10 Ըստ էության թեստերի իրականացում 82](#_Toc39080149)

[10.1 Ըստ էության թեստերի բնույթը 83](#_Toc39080150)

[10.2 Ըստ էության թեստերի ծավալը 87](#_Toc39080151)

[10.3 Հսկողության թեստերի արդյունքների ազդեցությունը ըստ էության թեստերի վրա 87](#_Toc39080152)

[10.4 Ըստ էության թեստերի ժամկետը 88](#_Toc39080153)

[10.5 Վերլուծական ընթացակարգեր 89](#_Toc39080154)

[10.5.1 Վերլուծական ընթացակարգերի կիրառելիությունը նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման համար 89](#_Toc39080155)

[10.5.2 Տվյալների արժանահավատությունը 92](#_Toc39080156)

[10.5.3 Սպասվող գումարի հաշվարկում և սպասվող ու փաստացի գումարների միջև շեղումներ 92](#_Toc39080157)

[10.6 Մանրամասների ստուգման թեստեր 93](#_Toc39080158)

[10.6.1 Ամբողջ բազմության մեթոդ 94](#_Toc39080159)

[10.6.2 Բազմության առանձին տարրերի մեթոդ 94](#_Toc39080160)

[10.6.3 Ընտրանքային մեթոդ 96](#_Toc39080161)

[10.7 Արտաքին հաստատում 104](#_Toc39080162)

[10.8 Նյութական արժեքների գույքագրում 105](#_Toc39080163)

[10.9 Ըստ էության թեստերի արդյունքների հիման վրա եզրակացություններ 106](#_Toc39080164)

[10.10 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 107](#_Toc39080165)

[11 Խարդախություն 108](#_Toc39080166)

[11.1 Խարդախության կանխարգելման և ուղղման պատասխանատվություն 109](#_Toc39080167)

[11.2 Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը 109](#_Toc39080168)

[11.3 Ռիսկերի գնահատման և դրան առնչվող այլ ընթացակարգեր 110](#_Toc39080169)

[11.3.1 Հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց 110](#_Toc39080170)

[11.3.2 Հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի այլ աշխատակիցներին 111](#_Toc39080171)

[11.3.3 Հարցումներ ներքին աուդիտորին 112](#_Toc39080172)

[11.3.4 Խարդախության վրա ազդող գործոնների գնահատում 112](#_Toc39080173)

[11.4 Խարդախության ռիսկերի հատկորոշում և գնահատում 113](#_Toc39080174)

[11.5 Արձագանք գնահատված խարդախության ռիսկերին 114](#_Toc39080175)

[11.5.1 Արձագանք ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին 114](#_Toc39080176)

[11.5.2 Արձագանք նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին 115](#_Toc39080177)

[11.5.3 Արձագանք ղեկավար անձանց կողմից հսկողության գործընթացները շրջանցելու ռիսկին 116](#_Toc39080178)

[11.6 Խարդախության հայտնաբերում 116](#_Toc39080179)

[11.7 Իրավապահ մարմինների հետ հաղորդակցություն 117](#_Toc39080180)

[11.8 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 117](#_Toc39080181)

[12 Անընդհատության հիմունք 118](#_Toc39080182)

[12.1 Դեպքերը և հանգամանքները, որոնք կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու կարողությունը 119](#_Toc39080183)

[12.2 Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատության խաթարմանն առնչվող լրացուցիչ հաշվեքննության ընթացակարգեր 120](#_Toc39080184)

[12.3 Ազդեցությունը հաշվեքննության եզրակացության վրա 121](#_Toc39080185)

[13 Ֆինանսական հաշվեքննության ընթացքում օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության ուսումնասիրություն 123](#_Toc39080186)

[13.1 Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ուսումնասիրություն և նշանակալի ռիսկերի հատկորոշում 124](#_Toc39080187)

[13.2 Անհամապատասխանությունների բացահայտում 125](#_Toc39080188)

[13.3 Բացահայտված անհամապատասխանությունների հետևանքի գնահատում 125](#_Toc39080189)

[14 Դատական գործընթացներ 127](#_Toc39080190)

[14.1 Դատական գործընթացների վերաբերյալ տեղեկատվության հայտնաբերում 128](#_Toc39080191)

[14.2 Ղեկավար անձանց կողմից դատական գործընթացների հավանական արդյունքների գնահատականի ուսումնասիրություն 128](#_Toc39080192)

[14.3 Դատական գործընթացների արդյունքների ամփոփում 129](#_Toc39080193)

[15 Հետագա դեպքեր 130](#_Toc39080194)

[15.1 Հաշվետու ամսաթվից հետո մինչև հաշվեքննության արդյունքների հաստատման ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր 130](#_Toc39080195)

[15.2 Հաշվեքննության արդյունքների հաստատումից հետո հայտնի դարձած փաստեր նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը 132](#_Toc39080196)

[15.3 Ֆինասնական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո հայտնի դարձած փաստեր 132](#_Toc39080197)

[16 Կապակցված կողմեր 134](#_Toc39080198)

[16.1 Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի և կապակցված կողմերի միջև գործարքների հատկորոշում 134](#_Toc39080199)

[16.2 Կապակցված կողմերի գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում և արձագանքում 135](#_Toc39080200)

[16.3 Կապակցված կողմերի հետ գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատում 136](#_Toc39080201)

[17 Առաջադրանքի ամփոփում և վերստուգման գործընթաց 137](#_Toc39080202)

[17.1 Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ 137](#_Toc39080203)

[17.2 Նախորդ տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումներ 138](#_Toc39080204)

[17.3 Անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցեր 139](#_Toc39080205)

[17.4 Անհամաձայնություններ հաշվեքննության խմբի ներսում 139](#_Toc39080206)

[17.5 Ավարտական վերլուծական ընթացակարգեր 140](#_Toc39080207)

[17.6 Գրավոր հավաստումներ 142](#_Toc39080208)

[17.6.1 Գրավոր հավաստումներ տրամադրող անձինք 142](#_Toc39080209)

[17.6.2 Գրավոր հավաստումների բովանդակությունը 142](#_Toc39080210)

[17.6.3 Գրավոր հավաստումների կառուցվածքը 144](#_Toc39080211)

[17.6.4 Գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը 144](#_Toc39080212)

[17.6.5 Գրավոր հավաստումների տրամադրման մերժում 144](#_Toc39080213)

[17.7 Կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության եզրակացության կազմում և հաստատում 144](#_Toc39080214)

[17.7.1 Հանգամանքների լուսաբանում և Այլ հանգամանքներ պարագրաֆներ 146](#_Toc39080215)

[17.7.2 Հաշվեքննության ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատում 147](#_Toc39080216)

[17.7.3 Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական բնութագրեր 148](#_Toc39080217)

[17.7.4 Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներով ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և համապատասխան հղումը կիրառելի հիմունքներին 148](#_Toc39080218)

[17.8 Հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության ներկայացում 148](#_Toc39080219)

[17.9 Այլ տեղեկատվության ուսումնասիրություն 153](#_Toc39080220)

[17.10 Հետհսկողություն (FOLLOW-UP) 153](#_Toc39080221)

[17.10.1 Գործողությունների ծրագրով սահմանված անհամապատասխանությունների/խեղաթյուրումների շտկման միջոցառումների կատարման մասին ծանուցում 154](#_Toc39080222)

[17.10.2 Գործողությունների ծրագրով սահմանված անհամապատասխանությունների/խեղաթյուրումների շտկման միջոցառումների հետհսկողություն 154](#_Toc39080223)

[17.11 Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր 155](#_Toc39080224)

[18 Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման հետ համագործակցության շրջանակները 156](#_Toc39080225)

[18.1 Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը 156](#_Toc39080226)

[18.2 Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման աշխատանքների օգտագործումը առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում 156](#_Toc39080227)

[18.3 Ներքին աուդիտորի կողմից կատարված այլ աշխատանքների օգտագործումը 158](#_Toc39080228)

# Օգտագործվող Հապավումներ

ՀՊ ՀՀ հաշվեքննիչ պալատ

ԱԲՄՄՍ Հաշվեքննության բարձրագույն մարմինների միջազգային ստանդարտներ

ՖՀՄՍ Ֆինանսական հաշվետվությունների միջազգային ստանդարտներ

ՀՀՀՀՍ Հայաստանի Հանրապետության հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման ստանդարտ

ԲՀՀՀՀԴ Բյուջետային ու հանրային հատվածի հաշվապահական հաշվառման դասակարգումները և դրանց կիրառման ցուցումները

ՀԲ Համաշխարհային բանկ

ԱԺ Ազգային ժողով

ՀՀ Հայաստանի Հանրապետություն

ԴՄԸ Դրամային միավորի ընտրանք

ՍԲԸ Ստրատիֆիկացված բազմության ընտրանք

# Ներածություն

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

Ֆինանսական հաշվեքննությունը ՀՊ–ի կողմից իրականացվող հաշվեքննության տեսակ է, որի միջոցով որոշվում են պետական բյուջեի և համայնքային բյուջեների միջոցների, ստացած փոխառությունների ու վարկերի, պետական և համայնքային սեփականության օգտագործման ֆինանսական փաստաթղթերի վարման պահանջների կատարումը և դրա արդյունքում ձևավորված հաշվետվությունների արժանահավատությունը։

Համաձայն ԱԲՄՄՍ-ների՝ ֆինանսական հաշվեքննության դեպքում տրամադրվում է հավաստիացում, որ ֆինանսական տեղեկատվությունը, բոլոր էական առումներով, խեղաթյուրված չէ սխալի կամ խարդախության պատճառով և ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների համաձայն:

Սույն մեթոդաբանությունը հիմնված է ԱԲՄՄՍ-ների վրա:

# Հանրային հատվածի արտաքին ֆինանսական հաշվեքննության հիմնական տարրեր եվ սկզբունքներ

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 100 | «Հանրային հատվածի հաշվեքննության հիմնարար սկզբունքներ» |
| ԱԲՄՄՍ 200 | «Ֆինանսական հաշվեքննության հիմնարար սկզբունքներ» |
| ԱԲՄՄՍ 1000 | «ԻՆՏՈՍԱԻ ֆինանսական հաշվեքննության ուղեցույցների ներածություն» |

Ֆինանսական հաշվեքննության նպատակն է տրամադրել կարծիք, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, խեղաթյուրված չեն սխալի կամ խարդախության հետևանքով և պատրաստված են կիրառելի ֆինանսական հիմունքներին համախպատասխան: Սույն գլխում ներկայացվում են ֆինանսական հաշվեքննության հիմնական տարրերը և սկզբունքները:

## Հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվեքննության հիմնական տարրեր

Ֆինանսական հաշվեքննությունը ներառում է հետևյալ հիմնական տարրերը.

* հաշվեքննության կողմեր.
* հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն.
* հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ.
* հավաստիացման տրամադրման ձևաչափեր.
* հավաստիացման տեսակներ:

### 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։

### Հաշվեքննության առարկա և հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն

Հաշվեքննության առարկան հաշվեքննվող օբյեկտի ֆինանսատնտեսական գործունեությունն է, իսկ հանրային հատվածի հաշվեքննության իրականացման նպատակով հաշվեքննության առարկան հաշվեքննվող օբյեկտի կողմից ֆինանսատնտեսական գործունեության շրջանակներում իրականացվող գործունեությունը, ֆինանսական գործառնությունները և ֆինանսատնտեսական գործունեության վերաբերյալ այլ տեղեկատվություն: Ֆինանսական հաշվեքննության շրջանակներում հաշվեքննության առարկան հանդիսանում է հաշվեքննվող օբյեկտի ֆինանսական հաշվետվությունները։

Հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն է հանդիսանում պատասխանատու մարմնի կամ հաշվեքննողի կողմից ներկայացված տեղեկատվությունը, օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունները, իսկ չափանիշն իրենից ներկայացնում է այն իրավական ակտերը և կիրառելի ֆինանսական հիմունքները, որոնց միջոցով անհրաժեշտ է գնահատել հաշվեքննության առարկան:

Ֆինանսական հաշվեքննության հաշվեքննության առարկա է հանդիսանում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից իրականացված ֆինանսատնտեսական գործունեությունը: Հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունը ներկայացվում է ընդհանուր կամ հատուկ նշանակության ֆինանսական հաշվետվությունների տեսքով՝ կիրառելի ֆինանսական հիմունքներին համաձայն:

ՀՀ-ում մասնավոր կազմակերպությունների և հանրային հատվածի կազմակերպությունների կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման ֆինանսական հիմունքները տարբերվում են. մասնավոր կազմակերպությունները և պետական ու համայնքային մասնակցությամբ բաժնետիրական ընկերությունները ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են համաձայն ՖՀՄՍ-ների, իսկ հանրային հատվածի կազմակերպությունները՝ բացառությամբ պետական ու համայնքային մասնակցությամբ բաժնետիրական ընկերությունների ֆինանսական հաշվետվությունները ներկայացնում են համաձայն ՀՀՀՀՍ–ի:

Վերոնշյալ ֆինանսական հիմունքները հանդիսանում են ՀՊ-ի կողմից իրականացվող ֆինանսական հաշվեքննության չափանիշներ:

### Հաշվեքննության առաջադրանքների տեսակներ

Հանրային հատվածի հաշվեքննությունն իրականացում է երկու տեսակի հաշվեքննության առաջադրանքների միջոցով՝

* հաստատման առաջադրանքներ.
* ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ:

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 եզրակացության տրամադրման համար:

Ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքների դեպքում հաշվեքննողն է գնահատում հաշվեքննության առարկան ի համեմատություն չափանիշի: Հաշվի առնելով հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ռիսկայնությունը և հաշվեքննության էականությունը՝ հաշվեքննողը ընտրում է հաշվեքննության առարկան և չափանիշը: Գնահատման արդյունքները ներկայացվում են հաշվեքննության եզրակացությունում հայտնաբերված անհամապատասխանությունների, խեղաթյուրումների և առաջարկությունների տեսքով:

Ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքները հիմնականում հանդիսանում են հաստատման առաջադրանքներ, իսկ համապատասխանության հաշվեքննության առաջադրանքները կարող են լինել և՛ հաստատման, և՛ ուղղակիորեն հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ:

### Հավաստիացման տրամադրման ձևաչափ

Հանրային հատվածի ֆինանսական հաշվեքննության հավաստիացումը տրամադրվում է հաշվեքննության ընթացիկեզրակացությամբ, որը բաղկացած է հետևյալ բաժիններից՝

* հաշվեքննության կարծիք, որն ունի ստանդարտ ձևաչափ, ներկայացնում է հաշվեքննողի կարծիքը հաշվեքննության առարկայի 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 և խեղաթյուրումները, դրանց հետևանքները և առաջարկությունները:

### 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:

Ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքների արդյունքում հաշվեքննողի կողմից տրամադրվում է ողջամիտ հավաստիացում հաշվեքննության չձևափոխված կարծիքի տրամադրմամբ: Հաշվեքննության եզրակացության մեջ ներառված չձևափոխված կարծիքը տրամադրվում է հետևյալ կերպ. Հաշվեքննողի կարծիքով հաշվեքննության առարկային վերաբեյալ 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):

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

## Հանրային հատվածի հաշվեքննության հիմնական սկզբունքներ

Ֆինանսական հաշվեքննությունը հիմնված է հետևյալ հիմնական սկզբունքների վրա՝

* Էթիկա և անկախություն.
* Մասնագիտական դատաղություններ, 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 դատողություններ, 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 սխալի կամ խարդախության հետևանքով հնարավոր խեղաթյուրման մասին:

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

Մասնագիտական պատշաճ վերաբերմունքը ներառում է հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացում համաձայն ԱԲՄՄՍ-ների, լավագույն գործելակերպի և կիրառելի իրավական ակտերի:

### Որակի հսկողություն

Հաշվեքննողները պետք է հետևողականորեն կիրառեն ՀՊ-ի որակի հսկողության ընթացակարգերը, որոնք ներկայացված են սույն 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, համապատասխան իրավական ակտերի և/կամ կիրառելի ստանդարտների իմացություն, հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվություն և մասնագիտական դատողություններ կատարելու ունակություններ:

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

### Հաշվեքննության ռիսկ

Հաշվեքննության ռիսկը 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 առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվությունը խեղաթյուրված չէ:

### Էականություն

Տեղեկատվությունը համարվում է էական, եթե դրա բացթողումը կամ սխալ ներկայացումը կարող է ազդել օգտագործողների՝ հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվության հիման վրա կայացրած որոշումների վրա: Տեղեկատվության էականությունը որոշվում է մասնագիտական դատողության հիման վրա և կախված է օգտագործողների պահանջների՝ հաշվեքննողի մեկնաբանությունից: Այն կարող է վերաբերել հաշվեքննության առարկայի վերաբերյալ հաշվետվության որևէ տեղեկատվության կամ մի քանի տեղեկատվությունից բաղկացած խմբից: Տեղեկատվության էականությունը կարելի է որոշել ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական հատկանիշներով: Էականության որոշումից կախված՝ փոխվում է հաշվեքննողի կողմից իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և իրականացման ժամկետները:

Էականության որոշման ուղեցույցները ներկայացված են սույն փաստաթղթի գլուխ 5-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:

# Որակի հսկողության համակարգ

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 140 | Որակի հսկողություն |
| ԱԲՄՄՍ 1200 | «Անկախ հաշվեքննողի ընդհանուր նպատակները և հաշվեքննության իրականացումը՝ ԱՄՍ-ների համաձայն» |
| ԱԲՄՄՍ 1220 | «Ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության որակի հսկողություն» |

Սույն մեթոդաբանությունը սահմանում է որակի հսկողության համակարգի ընթացակարգեր, որոնք ենթակա են կատարման ՀՊ-ի կողմից իրականացվող ֆինանսական հաշվեքննության առաջադրանքների ընթացքում: Որակի հսկողության համակարգի հիմնական տարրերն են՝

* որակի հսկողության համար ՀՊ-ի անդամների պատասխանատվությունը.
* էթիկա և վարքագիծ.
* մարդկային ռեսուրսներ.
* առաջադրանքի իրականացում.
* մոնիթորինգ:

## Որակի հսկողության համակարգի համար ՀՊ-ի անդամների պատասխանատվությունը

ՀՊ անդամները պատասխանատվություն են կրում հաշվեքննության իրականացրած յուրաքանչյուր առաջադրանքի համար: Այդ նպատակով ՀՊ-ում ներդրված է որակի հսկողության համակարգ, որը ներառում է վերոնշյալ տարրերը: Ստանձնելով առաջադրանքների որակի նկատմամբ իր պատասխանատվությունը՝ ՀՊ-ն խթանում է՝

* հաշվեքննության առաջադրանքների որակը, ներառյալ՝
  + իրականացված աշխատանքների համապատասխանությունը ԱԲՄՄՍ-ներին, սույն փաստաթղթին և կիրառելի իրավական ակտերին.
  + իրականացված աշխատանքների համապատասխանությունը ՀՊ-ի որակի հսկողության համակարգին.
  + Հաշվեքննողների մտահոգությունների արտահայտման նկատմամբ ճնշումների և խոչընդոտների բացառում:
* կարևորում է հաշվեքննությունների որակը հաշվեքննության առաջադրանքի իրականցման համար:

Որակի հսկողություն ԱԲՄՄՍ 140-ը սահմանում է պահանջներ ՀՊ-ի կողմից որակի հսկողության համակարգի մշակման և ներդրման համար: Այն ներառում է այնպիսի ընթացակարգերի մշակում և ներդրում, որը ՀՊ-ին կտրամադրի ողջամիտ հավաստիացում, որ՝

* ՀՊ-ի աշխատակիցները պահպանում են համապատասխան էթիկայի և վարքագծի սկզբունքները.
* ՀՊ-ի աշխատակիցները պահպանում են համապատասխան ԱԲՄՄՍ-ների, սույն փաստաթղթի և կիրառելի իրավական ակտերի պահանջները.
* ՀՊ-ի կողմից տրամադրված հաշվեքննության եզրակցությունները տեղին են տվյալ հանգամանքների դեպքում:

## Էթիկա և վարքագիծ

Հաշվեքննողների էթիկայի և վարքագծի համար պարտադիր է Հաշվեքննիչ պալատի կողմից հաստատված վարքագծի կանոններին հետևումը:

## Մարդկային ռեսուրսներ

ՀՊ-ի աշխատակիցները հանդիսանում են քաղաքացիական ծառայողներ: Աշխատակիցների ծառայությունը կարգավորվում է Քաղաքացիական ծառայության մասին ՀՀ օրենքով և այլ իրավական ակտերով: Նշված կարգավորումն ընդգրկում է ՀՊ-ի աշխատակիցների պաշտոնի նշանակման, ատեստավորման և վերապատրաստման, կադրային ռեզերվի, քաղաքացիական ծառայության կազմակերպման և ղեկավարման, ինչպես նաև այլ հարաբերություններ:

## Առաջադրանքի իրականացում

Սույն փաստաթղթի դրույթները միտված են ապահովել ՀՊ-ի կողմից առաջադրանքի իրականացման որակի համապատասխանությունը ԱԲՄՄՍ-ների պահանջներին: Առաջադրանքի իրականացման ուղեցույցները ներառում է պլանավորման փուլից մինչև վերստուգման գործընթաց հաշվեքննողի կողմից իրականացվող ընթացակարգերը, ինչպես նաև փաստաթղթավորման օրինակելի ձևաչափերը, որոնք համահունչ են ԱԲՄՄՍ-ների պահանջներին:

## Մոնիթորինգ

Որակի հսկողության մոնիթորինգը ներառում է առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողների կողմից կատարված աշխատանքների վերստուգում խմբի ավելի փորձառու անդամի կողմից: Ընդ որում, խմբի ավելի փորձառու անդամի կողմից աշխատանքի վերստուգումը փաստաթղթավորվում է աշխատանքային փաստաթղթով: Որակի հսկողությունն իրականացվում է քառաստիճան մոնիթորինգի համակարգի միջոցով և ներառում է հետևյալ աստիճանները՝

* առաջին աստիճան՝ խմբի անդամների աշխատանքները, որոնք ներկայացված են համապատասխան աշխատանքային փաստաթղթերում վերահսկվում և վերստուգվում են խմբի ղեկավարի կողմից.
* երկրորդ աստիճան՝ խմբի ղեկավարի կողմից վերստուգված աշխատանքային փաստաթղթերը վերստուգվում են առաջադրանքի ղեկավարի կողմից.
* երրորդ աստիճան՝ առաջադրանքի ղեկավարի կողմից վերստուգված աշխատանքային փաստաթղթերը վերստուգվում են առաջադրանքը համակարգող պալատի անդամի կողմից.
* չորրորդ աստիճան՝ ՀՊ-ի նիստի ընթացքում քննարկվում և հաստատվում են հաշվեքննությանարդյունքները: Առանցքային նշանակություն ունեցող աշխատանքային փաստաթղթերի վերստուգման անհրաժեշտության դեպքում ՀՊ-ն կարող է նախատեսել ևս մեկ պալատի անդամի կողմից վերստուգման պահանջ:

Մոնիթորինգի ընթացակարգերի մանրամասն նկարագրությունը ներկայացված է ՀՊ հաշվեքննության փաստաթղթավորման ուղեցույցում:

# Էականություն

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1320 | «Էականությունը հաշվեքննության պլանավորման և իրականացման գործընթացում» |

Հաշվեքննողները պատասխանատու են տրամադրել ողջամիտ հավաստիացում, որ ֆինանսական հաշվետվությունները բոլոր էական առումներով խեղաթյուրված չեն սխալի կամ խարդախության հետևանքով և համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներին: Հետևաբար, հաշվեքննությունը մի գործընթաց է, որն ուղղված է հայտնաբերելու խեղաթյուրումները (սխալ կամ խարդախություն), որոնք անհատապես կամ միասին վերցրած էական են: Այդ նպատակով յուրաքանչյուր հաշվեքննության առաջադրանքի համար հաշվեքննության խումբը պետք է հաշվարկի էականության շեմ: Ընդ որում, էականության շեմը 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 խեղաթյուրման ռիսկի հայտնաբերման և գնահատման նպատակով.
* հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալի և ժամկետների որոշման նպատակով:

Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման տարբեր հիմունքներում (ՖՀՄՍ-ները և ՀՀՀՀՍ-ն) էականության սկզբունքը հա­ճախ քննարկվում է ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայաց­ման տեսանկյունից: Չնայած ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքները էականությունը կարող են քննարկել տարբեր առումներով, այնուհանդերձ դրանք հիմնականում բացատրում են, որ`

* խեղաթյուրումները, ներառյալ նաև բացթողումները, համարվում են էական, եթե կարելի է ողջամտորեն ակնկալել, որ դրանք առանձին կամ միասին վերցրած, կարող են ազդել օգտագործողների` ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա կայացրած տնտեսական որոշումների վրա.
* էականության վերաբերյալ դատողությունները կատարվում են` հաշվի առնելով առկա հանգամանքները և ներգործության են ենթարկվում խեղաթյուր­ման բնույթից կամ չափից կախված, կամ էլ երկուսը 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:

Հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը հաշվարկում է էականության ընդհանուր և հատուկ շեմեր: Էականության ընդհանուր շեմը հաշվարկվում է ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակով խեղաթյուրումների գնահատման նպատակով: Էականության հատուկ շեմը հաշվարկվում է առանձին դասերում, գործառնություններում, հաշվի մնացորդներում կամ բացահայտումներում խեղաթյուրումների 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 ընտրություն

Կախված առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննության ենթարկվող ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման հիմունքներից՝ էականության շեմի հաշվարկման համար կիրառվում են հետևյալ հիմքերը.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Հաշվեքննության ենթակա մարմնի տեսակը** | **Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման կիրառելի հիմունքներ** | **Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքը** |
| 1 | Պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպություններ և մասնավոր կազմակերպություններ | ՖՀՄՍ-ներ | Ընդհանուր ակտիվներ |
| Հասույթ |
| Շահույթ մինչև հարկում |
| 2 | Հանրային հատվածի կազմակերպություններ՝ բացառությամբ պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունների | ՀՀՀՀՍ | Ընդհանուր ակտիվներ |
| Հասույթ |
| ԲՀՀՀՀԴ-ներ | Բյուջետային ծախսեր |

Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքի ընտրության դեպքում առնվազն հաշվի են առնվում հետևյալ գործոնները.

| **N** | **Գործոն** | **Օրինակ** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Արդյոք գոյություն ունեն հոդվածներ, որոնց վրա սևեռված է օգտագործողների ուշադրությունը: | Կախված հանրային հատվածի կազմակերպության գործառույթներից՝ օգտագործողներին կարող են հետաքրքիր լինել կազմակերպության կողմից գեներացվող եկամուտները: Հետևաբար, և ծախսերի, և եկամուտների հաշվեքննության նպատակով անհրաժեշտ կլինի կիրառել եկամուտների հիման վրա հաշվարկված էականության շեմը: |
| 2 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի բնույթը և գործունեության միջավայրը: | * Եկամուտներ չգեներացնող և ծախսեր չունեցող հաշվեքննության ենթակա մարմնի դեպքում անհրաժեշտ կլինի էականության շեմը հաշվարկել բյուջետային ծախսերի հիման վրա: * Եկամուտներ գեներացնող և ծախսեր կրող հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում հաշվեքննողը պետք է հաշվարկի էականության տարբերակված երկու մեծություն՝ եկամուտների և ծախսերի հաշվեքննության նպատակով և բյուջետային ծախսերի հաշվեքննության նպատակով: * Այն պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունների և մասնավոր կազմակերպությունների դեպքում, որոնք ունեն ցածր շահութաբերություն, անհրաժեշտ կլինի էականության շեմը հաշվարկել ընդհանուր ակտիվների մեծության կամ հասույթի հիման վրա: * Ընդհանուր ակտիվների մեծության հիման վրա էականության շեմի հաշվարկումը նպատակահարմար կլինի այն պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունների դեպքում, որոնք ծավալում են իրենց գործունեությունը և գեներացնում են իրենց եկամուտների մեծ մասը գույքի միջոցով: |
| 3 | Էականության հաշվարկման համար կիրառվող հիմքի փոփոխականությունը | Այն պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունների և մասնավոր կազմակերպությունների դեպքում, որոնց շահույթ մինչև հարկումը ենթարկվում է նշանակալի փոփոխությունների տարիների ընթացքում, ապա նպատակահարմար կլինի օգտագործել ընդհանուր ակտիվների կամ հասույթի մեծությունը: |

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

### Տոկոսի խելամիտ մեծության որոշում

Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքի ընտրությունից հետո հաշվեքննողը որոշում է այն տոկոսի մեծությունը, որի միջոցով պետք է հաշվարկվի էականության ընդհանուր շեմը: Կիրառելի հիմքի ընտրությունով պայմանավորված է նաև տոկոսի մեծության որոշումը: Ստորև ներկայացված է տոկոսի խելամիտ մեծության միջակայքեր՝

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| N | **Էականության ընդհանուր շեմի հաշվարկման համար կիրառելի հիմքը** | **Տոկոսի խելամիտ մեծության միջակայք** |
| 1 | Զուտ մեծություններ (շահույթ մինչև հարկում) | 3-ից մինչև 10 տոկոս |
| 2 | Համախառն մեծություններ (ընդհանուր ակտիվներ, հասույթ, եկամուտներ, ծախսեր և բյուջետային ծախսեր) | 0.5-ից մինչև 3 տոկոս |

Վերոնշյալ միջակայքերից տոկոսի ընտրություն կատարելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել ներքոնշյալ գործոնները.

| **N** | **Գործոն** | **Տոկոսի բարձր մեծություն** | **Տոկոսի ցածր մեծություն** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության բնույթը: | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իրականացնում է պարզ գործառույթներ: | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իրականացնում է համեմատաբար բարդ գործառույթներ: |
| 2 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության միջավայրը: | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իր գործունեությունն է ծավալում համեմատաբար կայուն միջավայրում: | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն իր գործունեությունն է ծավալում համեմատաբար փոփոխուն միջավայրում: |
| 3 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնում հաշվեքննության առաջադրանքների քանակը: | Պարբերաբար իրականացվել են հաշվեքննության առաջադրանքներ: | Առաջին անգամ է կատարվում հաշվեքննություն։ |
| 4 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գործառույթների հանդեպ հասարակական/օգտագործողների կարծիք: | Հասարակական լավ կարծիք: | Հասարակական վատ կարծիք: |
| 5 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվող գործառույթների հանդեպ հասարակության/օգտագործողների զգայունությունը: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործառույթների նշանակալիությունը միջին կամ ցածր է: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործառույթների նշանակալիությունը չափազանց բարձր է: |

## Էականության հատուկ շեմ

Էականության ընդհանուր շեմը դեռ չի նշանակում, որ այդ շեմից փոքր խեղաթյուրումները չեն համարվում էական: Հաշվարկված էականության ընդհանուր շեմն օգտագործվում է հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը և բնույթը գնահատելու համար, սակայն այն չի բացառում, որ անհատապես ոչ էական խեղաթյուրումների ընդհանուր գումարը չի գերազանցի հաշվարկված էականության ընդհանուր շեմը: Անհատապես էական չհամարվող խեղաթյուրումների մեծությունները և քանակը կարող են հանգեցնել խեղաթյուրումների կուտակային արժեքի էական դառնալու ռիսկին: Նշված ռիսկի նվազեցման նպատակով առանձին դասերում, գործառնություններում, հաշվի մնացորդներում կամ բացահայտումներում խեղաթյուրումների 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 խեղաթյուրումների 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 (թույլատրելի միջակայքը՝ 50-75%): Հատուկ շեմի հաշվարկման համար կիրառվող տոկոսադրույքի ընտրությունը կախված է ստորև ներկայացված գործոններից՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության թույլ/անարդյունավետ միջավայր.
* նախկինում հայտնաբերված նշանակալի խեղաթյուրումներ.
* ղեկավար անձանց փոփոխություն.
* նշանակալի հաշվապահական գնահատականներ և գործառնությունների հաշվառում, որոնք պահանջում են նշանակալի դատողությունների իրականացում.

Վերոնշյալ գործոնները սպառիչ չեն: Հետևաբար, յուրաքանչյուր առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը կատարում է մասնագիտական դատողություններ էականության հատուկ շեմի հաշվարկման և խեղաթյուրումների կուտակային արժեքի էական դառնալու ռիսկի նվազեցման նպատակով: Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը գնահատում է խեղաթյուրումների 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, նշանակալի հաշիվների ընտրության, ընտրանքի կազմման, վերլուծական ընթացակարգերի ընդունելի միջակայքի որոշման համար:

## Խեղաթյուրումների նվազագույն շեմ

Հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը պետք է կուտակի բոլոր հայտնաբերված խեղաթյուրումները, որոնք մեծ են խեղաթյուրումների նվազագույն շեմից, որպեսզի առաջադրանքի ամփոփման փուլում գնահատի կուտակված խեղաթյուրումների միասին վերցրած էականությունը: Խեղաթյուրումների նվազագույն շեմից փոքր խեղաթյուրումները համարվում են աննշան և չեն կուտակվում առաջադրանքի ընթացքում: Այս դեպքում աննշան և ոչ էական տերմինները հավասարազոր չեն: Աննշան են համարվում այն խեղաթյուրումները, որոնք բավականաչափ փոքր են էականության ընդհանուր շեմի նկատմամբ: Աննշան խեղաթյուրումների նվազագույն շեմը հաշվարկվում է էականության ընդհանուր շեմի 3-ից 5 տոկոս միջակայքում: Էականության հատուկ շեմը որոշելիս նշված գործոնները հաշվի են առնվում նաև խեղաթյուրումների նվազագույն շեմի տոկոսի ընտրության ժամանակ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին ձևերի նկատմամբ էականության ընդհանուր շեմը, հատուկ շեմը և խեղաթյուրումների նվազագույն շեմը չի հաշվարկվում: Էականության ընդհանուր շեմը, հատուկ շեմը և խեղաթյուրումների նվազագույն շեմը որոշվում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունների համար:

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

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

* հանգամանքների էական փոփոխություն՝
  + հաշվեքննության ենթակա մարմնի մի մասի լուծարում.
  + նոր գործառույթների և իրավասությունների տրամադրում.
  + հաշվեքննության ենթակա մարմնի միացում մեկ այլ մարմնին.
  + կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի փոփոխություն:
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի վերաբերյալ հաշվեքննողի պատկերացումների էական փոփոխություն:

Հաշվեքննողի կողմից էականության ընդհանուր շեմի փոփոխությունը հանգեցնում է նաև էականության հատուկ շեմի և խեղաթյուրումների նվազագույն շեմի փոփոխության, 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:

Առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննողը վերանայում է էականության հաշվարկման համար հաշվարկված հիմքը: Եթե նշվածը հիմքը, օրինակ, բյուջետային ծախսերը, հաշվեքննության ճշգրտումների արդյունքում ենթարկվել են փոփոխության, ապա այն հանգեցնում է էականության ընդհանուր շեմի, հատուկ շեմի և խեղաթյուրումների նվազագույն շեմի փոփոխություններից: Այս պարագայում հաշվեքննողը պետք է քննարկի, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան ապացույցներ առաաջադրանքի իրականացման ընթացքում:

# Հաշվեքննության ապացույցներ

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1500 | «Հաշվեքննության ապացույցներ» |

Հաշվեքննություն իրականացնելիս հաշվեքննողը հավաքագրում է բավարար համապատասխան ապացույցներ, որոնց հիման վրա տրամադրում է հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացություն: Հաշվեքննողի նպատակն է նախագծել և իրականացնել այնպիսի հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնց արդյունքում հնարավոր կլինի հավաքագրել բավարար համապատասխան ապացույցներ:

Հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրումն անհրաժեշտ է հաշվեքննության եզրակացության տրամադրման համար, և այն հիմնականում ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների համար հիմք հանդիսացող հաշվապահական հաշվառման գրանցումների տեղեկատվությունը, ինչպես նաև այլ տեղեկատվություն: Հաշվեքննության ապացույցներն ունեն կուտակային բնույթ և հիմնականում հավաքագրվում են ընթացիկ հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում: Որոշ դեպքերում հաշվեքննության ապացույցները կարող են հավաքագրվել, օրինակ, նախկին հաշվեքննության առաջադրանքներից, եթե ստացված հաշվեքննության ապացույցները ժամանակավրեպ չեն:

## Հաշվեքննության ապացույցների բավարարությունը և համապատասխանությունը

Հաշվեքննության ապացույցների բավարարությունը և համապատասխանությունը փոխկապակցված են և սահմանվում են հետևյալ կերպ՝

|  |  |
| --- | --- |
| Բավարարություն | Հաշվեքննության ապացույցների բավարարություն ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ հաշվեքննության ապացույցների քանակ: Հաշվեքննության ապացույցների քանակը կախված է հետևյալ գործոններից՝   * ռիսկերի գնահատականից (հաշվեքննության ապացույցների քանակն ավելանում է ռիսկի գնահատկանի բարձրացմանը համընթաց). * հաշվեքննության ապացույցների որակից (հաշվեքննության ապացույցների քանակը նվազում է հաշվեքննության ապացույցների որակի բարձրացմանը համընթաց):   Սակայն անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ մեծ քանակի հաշվեքննության ապացույցները չեն կարող փոխահատուցել հաշվեքննության ապացույցների ցածր որակը: |
| Համապատասխանություն | Հաշվեքննության ապացույցների համապատասխանություն ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ հաշվեքննության ապացույցների որակ, այսինքն հաշվեքննության ապացույցների արժանահավատությունը և տեղին լինելը, որոնց վրա հիմնված է հաշվեքննության եզրակացությունը: Հաշվեքննության ապացույցների արժանահավատությունը պայմանավորված է ստացման աղբյուրով, ապացույցի բնույթով և այն հանգամանքներով, որոնց պարագայում այն ստացվում է:  Հաշվեքննության ենթակա մարմնից անկախ, երրորդ կողմից ստացված հաշվեքննության ապացույցները հիմնականում ավելի արժանահավատ են, քան հաշվեքննության ենթակա մարմնից ստացված տեղեկատվությունը: Երրորդ կողմերից ստացված տեղեկատվությունը ներառում է արտաքին հաստատման նամակների միջոցով ստացված տեղեկատվությունը, անկախ փորձագետների հաշվետվությունները և այլն: |

## Հաշվեքննության հաստատումներ

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստելիս հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն կատարում են որոշակի հաստատումներ ֆինանսական հաշվետվությունների տարբեր տարրերի և բացահայտումների ճանաչման, գնահատման և ներկայացման 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՝

| **N** | **Հաստատում** | **Եկամուտներ և ծախսեր** | **Ֆինանսական հաշվեկշռի տարրեր** |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Տեղի ունենալ կամ առկայություն | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից գրանցված գործառնությունները և դեպքերը տեղի են ունեցել և գրանցվել են ճիշտ հաշվետու ժամանակաշրջանում: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ակտիվները և պարտավորությունները առկա են հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: |
|  | Ամբողջականություն | Գոյություն չունեն հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից չգրանցված գործառնություններ և դեպքեր, որոնք պետք է գրանցվեին հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում: | Բոլոր ակտիվները և պարտավորությունները, որոնք պետք է գրանցվեին հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից, գրանցվել են հաշվետու ամսաթվի դրությամբ: |
|  | Ճշգրտություն | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացված գործառնությունները և դեպքերը պատշաճորեն գրանցված են հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ակտիվների և պարտավորությունների մնացորդը պատշաճորեն գրանցված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից: |
|  | Գնահատում | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ծախսերը ճիշտ արժեքով են գրանցված ֆինանսաական հաշվետվություններում: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից ակտիվները և պարտավորությունները ճիշտ արժեքով են ճանաչված ֆինանսական հաշվետվություններում՝ հաշվի առնելով գնահատման ճշգրտումները: |
|  | Իրավունքներ և պարտականություններ | Հաշվեքննության ենթակա մարմինն ունի իրավունքներ և պարտականություններ ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ծախսերի և եկամուտների նկատմամբ: | Հաշվեքննության ենթակա մարմնին են պատկանում ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված ակտիվները: Ֆինանսական հաշվետվություններում ճանաչված պարտավորությունները հաշվեքննության ենթակա մարմնի կատարման ենթակա պարտականություններն են: |
|  | Ներկայացում և բացահայտում | Ֆինանսական տեղեկատվությունը պատշաճորեն ներկայացված է ֆինանսական հաշվետվություններում: | |
| Ֆինանսական հաշվետվություններում դեպքերը, գործառնությունները և այլ փաստերը՝   * բացահայտված են պատշաճ գումարներով. * տեղի են ունեցել տվյալ հաշվետու ժամանակաշրջանում. * վերաբերում են հաշվեքննության ենթակա մարմնին:   Այն դեպքերը, գործառնությունները և փաստերը, որոնք պետք է բացահայտվեին ֆինասնական հաշվետվություններում բացահայտվել են: | |

## Հաշվեքննության թեստեր

Հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրման նպատակով հաշվեքննողներն իրականացնում են երկու տեսակի թեստեր` հսկողության թեստեր և ըստ էության թեստեր:

Հսկողության թեստերը նպատակ ունեն ստանալ հաշվեքննության ապացույցներ` գնահատելով՝

* ներքին հսկողության գործընթացների նախագծման և ամբողջական ներդրման արդյունավետությունը (արդյոք նրանք պատշաճորեն նախագծված և ներդրված են` կանխարգելելու կամ բացահայտելու և ուղղելու սխալները).
* արդեն ներդրված ներքին հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետությունը:

Ըստ էության թեստերը նպատակ ունեն բացահայտելու խեղաթյուրումներ նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում: Նրանք բաժանվում են երկու խմբերի՝

* վերլուծական ընթացակարգեր.
* մանրամասների ստուգման թեստեր (7.4 ենթագլխով սահմանված ընթացակարգերը):

## Հաշվեքննության ընթացակարգեր

Վերոնշյալ հաշվեքննության հաստատումների վերաբերյալ ապացույցների հավաքագրման նպատակով հաշվեքննողն իրականացնում է հաշվեքննության ընթացակարգեր ՝

| **N** | **Անվանումը** | **Սահմանումը** | **Ստացված հաստատումը և օգտագործման նպատակը** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Զննում | Զննման դեպքում հաշվեքննողն ուսումնասիրում է հաշվապահական գրանցումները և փաստաթղթերը, որոնք կարող են լինել էլեկտրոնային կամ թղթային, ներքին կամ արտաքին: | Այս դեպքում ստացվում է գործառնությունների տեղի ունենալու կամ ակտիվների առկայության հաս­տա­տում: Եթե համե­մատ­վում են սկզբնական փաստա­թղթերը հաշվապահական գրան­ցումների հետ, ստացվում է ամբողջակա­նու­թյան հաս­տատում: Բացի դրանից զննման միջոցով կարելի է ստանալ գնա­հատ­ման, ճշգրտու­թյան, իրա­վունքների և պար­տա­կա­նությունների, ինչպես նաև ներկայացման ու բացահայտման հաստա­տում­ներ:  Հսկողության թեստերի դեպքում այս տեխնիկայի միջոցով կարելի է ուսումնասիրել փաստաթղթերի` լիազորված մարմինների կողմից հաստատված լինելը և օրենքներին ու այլ իրա­վական նորմերին համապատաս­խա­ն փաստաթղթերի պատշաճ ներկայացման կարգի պահպանումը և այլն: |
| Զննումը նաև ներառում է ակտիվների, կատարված աշխատանքի, մատուցված ծառայության և մատակարարված ապրանքի փաստացի վիճակի ուսումնասիրություն. | Այն տրամադրում է առկա­յու­թյան, գնա­հատման հաստա­տում­ներ, սա­կայն չի տրա­մա­դ­րում իրավունքների և պար­տա­կանությունների հաս­տա­տում: Եթե ակտիվների ֆիզի­կա­­­կան առկա­յությունը համե­մատվի հաշ­վա­պահական գրան­ցում­նե­­րի հետ, ապա այս տեխնիկայի միջոցով հաշվեքննողը կստանա նաև ամ­բող­ջականության հաս­տա­տում: |
| 2 | Դիտարկում | Այս դեպքում հաշվեքննողը ականատես է լինում այլ անձանց կողմից որոշակի ընթացակարգի կամ գործընթացի կատարմանը: | Այն ունի շատ սահմանափակ կի­րա­ռություն, քանի որ հաս­տատում է գործընթացի տեղի ունենալը միայն այն պահին, երբ հաշվեքննողը ներկա է գտնվում այդ իրա­դարձության իրականաց­ման ընթացքում: Մեծամա­սամբ օգտագործ­վում է հսկողու­թյան թեստերի ընթացքում: |
| 3 | Հարցում | Հաշվեքննության օբյեկտի պատասխանատու անձանց գրավոր և բանավոր կարգով ներկայացվում է տեղեկատվության ստացման պահանջ. | Հարցումները լայնորեն օգ­տա­­գործ­վում են և՛ ըստ էության, և՛ հսկո­ղու­թյան հա­մա­կարգի թեստերի ըն­թաց­քում, սակայն այս տեխնիկա­յի մի­ջոցով ստացված հաշվեքննության ա­պա­ցույ­ցի որակը մեծապես կախ­ված է տեղե­կատվություն տրամադրող անձի գիտե­լիքներից և ազնվությունից: Հարցումը` որպես այդպիսին, չի կարող տրա­մադրել արժանահավատ հաշվեքննության ապա­ցույց: Այն ավելի արդյու­նավետ է կիրառել` մեկ այլ տեխնիկայի հետ համակ­ցելով կամ այլ անձանցից ստացված տեղեկատվության հետ համադրելով: |
| 4 | Արտաքին հաստատման նամակներ | Այս դեպքում հաշվեքննողը արտաքին կողմից է ստանում իր հարցման գրա­վոր պատասխանը թղթային կամ էլեկտրոնային եղանակով: | Այս ընթացակարգերը մեծա­մասամբ օգտագործվում են ըստ էության թեստերի իրա­կանացման ընթացքում: Ի լրումն՝ արտաքին հաստատումները նաև օգտագործվում են պայմանագրային պայմանների հաստատման, ի պահ տրված նյութական արժեքների մնացորդի հաստատման և այլնի վերաբերյալ: |
| 5 | Վերահաշվարկ | Այս դեպքում հաշվեքննողը կատարված հաշվարկների ճշտությունը պարզելու նպատակով ելա­­կետային տվյալների հիման վրա կա­տարում է վերահաշվարկ: | Վերա­հաշ­վարկները մեծ մա­սամբ օգտագործվում են ըստ էության թեստեր իրա­կա­նաց­նելիս, օրինակ, մաշվածության ծախսերի վերահաշվարկման նպատակով: |
| 6 | Վերակատա­րում | Վերա­կա­տար­ման դեպքում հաշվեքննողները վե­րար­տադրում են հսկո­ղու­թյան գոր­ծընթացները` մե­խա­նիկական կամ հա­մա­կարգ­չային եղանակով: | Վե­րակատարումները վերաբերում են հսկո­­ղության հա­մակարգի թեստերին: |
| 7 | Վերլուծական ընթացակարգեր | Ֆինանսական կամ/և ոչ ֆի­նան­սական տվյալների համե­­­մատում և արդյունք­ների գնահատում, որոնց մի­ջև գոյություն ունի կորելացիա: | Վերլուծական ընթացա­կար­գերը օգ­տա­գործվում են ըստ էության թես­տեր իրա­կանաց­նելիս, որոնց ար­դյունքում կա­րող են ստացվել ամբող­ջակա­նու­թյան, տեղի ունե­նալու, ճշգրտության հաստա­տում­ներ: |

Վերոնշյալ աղյուսակում ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերն առանձին կամ մի քանիսի համակցությամբ հաշվեքննողը ձեռք է բերում հաշվեքննության ապացույցներ: Հաշվեքննության ընթացակարգերի արդյունքում ստացված հավաստիացման մակարդակը մեծապես կախված է հաշվեքննության ընթացքում օգտագործվող ընթացակարգերի համակցությունից: Օրինակ՝ ավելի արդյունավետ է համակցել հարցման ընթացակարգը զննման, վերակատարման կամ վերահաշվակման հետ, քան՝ դիտարկման հետ:

## Հաշվեքննության ապացույցների տեղին և արժանահավատ լինելը

Հաշվեքննության ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի այն տեղեկատվության տեղին և արժանահավատ լինելը, որը հանդիսանում է որպես հաշվեքննության ապացույց: Հաշվեքննության ապացույցների որակը մեծապես կախված է դրանց հիմքում ընկած տեղեկատվության տեղին և արժանահավատ լինելուց:

### Տեղին լինելը

Հաշվեքննության ապացույցը համարվում է տեղին, եթե գոյություն ունի տրամաբանական կապ հաշվեքննության ընթացակարգի և հաստատման միջև: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների ամբողջականության հաստատման նպատակով անհրաժեշտ է ֆիզիկապես առկա հիմնական միջոցը համեմատել հաշվապահական գրանցումների հետ: Հակառակ դրան՝ հաշվապահական գրանցումները հիմնական միջոցների ֆիզիկական առկայության հետ համադրելու արդյունքում ստացված տեղեկատվությունը չի համարվի տեղին տեղեկատվության ամբողջականության հաստատման նպատակով:

Հաշվեքննության ընթացակարգի և կիրառվող տեխնիկայի ընտրությունից կախված՝ ձեռքբերված տեղեկատվությունը կարող է լինել տեղին կամ ոչ տեղին տվյալ հաստատման համար: Օրինակ՝ արտաքին հաստատման նամակների միջոցով կարելի է հաստատել դեբիտորական պարտքերի առկայութունը, ճշգրտությունը և ամբողջականությունը, սակայն ոչ գնահատումը:

### Արժանահավատ լինելը

Հաշվեքննության ապացույցի հիմքում ընկած տեղեկատվության արժանահավատությունը պայմանավորված է տեղեկատվության ստացման աղբյուրից, բնույթից և վերջինիս ստացման հանգամանքներից: Հետևաբար, ստացված տեղեկատվության արժանահավատության գնահատման նպատակով անհրաժեշտ է հաշվի առնել տարբեր գործոններ: Հիմնականում արտաքին կողմերից ստացված տեղեկատվությունը համարվում է արժանահավատ, սակայն որոշ դեպքերում կարող են լինել այնպիսի գործոններ, որոնք կազդեն արտաքին կողմերից ստացված տեղեկատվության արժանահավատության վրա:

Հետևաբար հաշվի առնելով որոշակի բացառող հանգամանքներ, այլ հավասար պայմանների դեպքում տեղեկատվությունը համարվում է արժանահավատ, եթե՝

* տեղեկատվությունը ձեռք է բերվել հաշվեքննության ենթակա մարմնից անկախ արտաքին կողմերից.
* առնչվող հսկողության գործընթացները հաշվեքննողի կողմից գնահատվել են արդյունավետ (սա հիմնականում վերաբերում է հաշվեքննության ենթակա մարմնից ստացված տեղեկատվությանը).
* տեղեկատվությունն ուղղակիորեն ստացված է հաշվեքննողի կողմից, օրինակ, արտաքին հաստատման նամակներն անմիջականորեն ուղարկվել են հաշվեքննողին.
* տեղեկատվությունը ստացվել է գրավոր՝ թղթային կամ էլեկտրոնային եղանակով, այլ ոչ թե բանավոր, օրինակ, հանդիպման գրավոր արձանագրությունը.
* տեղեկատվությունը տրամադրված է բնօրինակի, այլ ոչ թե պատճենի, լուսապատճենի տեսքով կամ ֆաքսի միջոցով:

# Առաջադրանքի պլանավորում

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1210 | «Հաշվեքննության առաջադրանքի պայմանների համաձայնեցումը» |
| ԱԲՄՄՍ 1300 | «Ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության պլանավորումը» |
| ԱԲՄՄՍ 1315 | «Էական խեղաթյուրումների ռիսկերի հայտնաբերումն ու գնահատումը՝ կազմակերպության և դրա միջավայրի վերաբերյալ պատկերացումների միջոցով» |
| ԱԲՄՄՍ 1330 | «Հաշվեքննողի գործողությունները գնահատված ռիսկերի առնչությամբ» |

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

Արդյունավետ պլանավորումն օժանդակում է՝

* հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամներին, որպեսզի բացահայտեն ռիսկային ոլորտներ, որոնց վրա պետք է սևեռվի ուշադրությունը.
* ժամանակին լուծել առաջացող խնդիրները՝ տրամադրելով լուծման ուղեցույցներ.
* կազմակերպել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի աշխատանքը արդյունավետ և օգտավետ կերպով.
* ընտրել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամներ, որոնք ունեն համապատասխան գիտելիքներ և հմտություններ ի համեմատություն նախատեսված հաշվեքննության աշխատանքի բարդության և բացահայտված ռիսկային ոլորտների.
* իրականացնել հաշվեքննության առաջադրանքի խմբի անդամների աշխատանքների վերստուգումը:

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

Պլանավորումը հանդիսանում է շարունակական գործընթաց, որը սկսվում է ՀՀ պետական բյուջեի ընդունմանը հաջորդող ժամանակաշրջանից: Առաջադրանքի պլանավորման աշխատանքներն, ըստ էության, հանդիսանում են ռիսկերի գնահատման գործընթացներ:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում կատարվում է ռիսկերի գնահատում, որը հանդիսանում է հաշվեքննության հիմնական գործընթացներից մեկը: Հաշվեքննողին անհրաժեշտ է կատարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի 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 խեղաթյուրումների ռիսկերը, որոնք առկա են ֆինանսական հաշվետվությունների և նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների մակարդակում:

Առաջադրանքի պլանավորման գործընթացը ներկայացված է հետևյալ տեսքով.

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

* առաջադրանքի շրջանակների և ժամկետների հատկորոշում.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին և ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն.
* Էականության շեմի որոշում.
* ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում.
* նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների (ակնկալվող խնդիրների) հատկորոշում.
* նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում.
* խարդախության ռիսկի գնահատում.
* առաջադրանքի պլանի կազմում և քննարկում:

## Առաջադրանքի շրջանակների և ժամկետների հատկորոշում

Հաշվեքննության առաջադրանքի շրջանակը ձևավորվում է հետևյալ կերպ.

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի և առաջադրանքի խմբի անդամների որոշում.
* ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման կիրառելի հիմունքների հատկորոշում.
* ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար կիրառելի այլ պահանջներ:

Առաջնորդվելով տվյալ տարվա գործունեության ծրագրով ՀՊ-ն որոշում է կայացնում հաշվեքննության ենթակա մարմնում ֆինասնական հաշվեքննության անցկացման վերաբերյալ: Ի լրումն՝ որոշվում են հաշվեքննության առաջադրանքն իրականացնող ստորաբաժանումը, առաջադրանքի և խմբերի ղեկավարներըը և ՀՊ այն անդամը, որը համակարգելու է առաջադրանքը: ՀՊ-ի որոշման հիման վրա հաշվեքննվող մարմնի ղեկավարին ուղարկվում է ծանուցում հաշվեքննության առաջադրանքի մեկնարկի վերաբերյալ:

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 մարմնի չափը և իրականացվող գործունության բարդության մակարդակը.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ոլորտի ռիսկայնությունը.
* աշխատակիցների փորձառության մակարդակը և հաշվեքննողների անհրաժեշտ քանակը.
* լրացուցիչ վերապատրաստման դասընթացների կազմակերպման հնա­րավորությունն աշխատանքային խմբում ներգրավված անդամների համար:

Ռեսուրսների արդյունավետ օգտագործման տեսանկյունից ելնելով՝ ՀՊ-ի ավելի փորձառու ծառայողներին ավելի նպատակահարմար է ներգրավել առաջադրանքի պլանավորման, վերահսկման և հաշվեքննության արդյունքների ներկայացման աշխատանքներում, իսկ սկսնակ անդամներին ընդգրկել հաշվեքննության ընթացակարգերի և թեստերի կատարման աշխատանքներում:

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

Հաշվեքննության ենթակա մարմիններն իրենց ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստում և ներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար կիրառելի տարբեր հիմունքներով, որոնք ներառում են՝

| **N** | **Հաշվեքննության ենթակա մարմնի տեսակը** | **Ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման կիրառելի հիմունքներ** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպություններ | ՖՀՄՍ-ներ |
| 2 | Մասնավոր կազմակերպություններ | ՖՀՄՍ-ներ |
| 2 | Հանրային հատվածի կազմակերպություններ՝ բացառությամբ պետական կամ համայնքային մասնակցությամբ կազմակերպությունների | ՀՀՀՀՍ-ներ և/կամ ԲՀՀՀՀԴ-ներ |

Կախված ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման կիրառելի հիմունքներից առաջադրանքի պլանավորումը կարող է ենթարկվել փոփոխությունների՝ արտացոլելու այն մոտեցումները, որոնք կիրառելի են այն ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության համար, որոնք պատրաստվել են տվյալ հիմունքներով:

Կախված հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության ոլորտից համապատասխան լիազոր մարմնի կողմից կարող են սահմանվել լրացուցիչ կանոնակարգեր և ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման պահանջներ, որոնք նույնպես կարող են ազդեցություն ունենալ առաջադրանքի պլանի վրա:

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 համակարգող ՀՊ անդամի հետ, որի ընթացքում ներկայացվում են աշխատանքների շրջանակները, ժամկետները, ինչպես նաև հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը:

Ի լրումն, անհրաժեշտության դեպքում առաջադրանքի ղեկավարը կարող է կազմակերպել նախնական հանդիպում նաև հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հետ: Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարի հետ նախնական հանդիպման ժամանակ անհրաժեշտ է քննարկել աշխատանքների ժամկետները: Նշվածը կարևոր է, քանի որ առաջադրանքի կատարումը պահանջում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավարության ներգրավվածությունը, ինչպես օրինակ` հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի վերաբերյալ տեղեկատվության տրամադրում կամ հաշվեքննության նախնական արդյունքների վերաբերյալ արձագանքում:

## Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին ու ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրություն

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին և ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրությունը հանդիսանում է ռիսկերի գնահատման նախնական գործընթացը, որի արդյունքում հայտնաբերվում են գործունեության ռիսկային ոլորտները: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին և ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրությունը նպաստում է նաև առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողների կողմից արդյունավետ առաջարկությունների ներկայացմանը: Առաջադրանքի պլանավորման փուլից սկսած առաջադրանքի խումբը պետք է հավաքագրի այն առաջարկությունները և նկատառումները, որոնք ուղղված են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին հսկողության համակարգի ուժեղացմանը: Ստորև ներկայացված են հինգ հիմնական բնագավառները, որոնց վերաբերյալ անհրաժեշտ է հավաքագրել տեղեկատվություն հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին և ներքին միջավայրի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրության նպատակով ՝

| **Բնագավառ** | **Օրինակ** |
| --- | --- |
| Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության բնույթը | 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 գործունեության ֆինանսավորման աղբյուրները և համամասնությունը, որոնք կօգնեն հատկորոշել նշանակալի հաշիվները և բացահայտումները. |
| հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից ընտրված հաշվապահական քաղաքականությունները. |
| Գործունեության ոլորտը և այլ արտաքին գործոններ, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքները | հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության ոլորտի վերաբերյալ առկա տեղեկատվություն. |
| լիազոր մարմնի կողմից գործունեության ոլորտը կարգավորող պահանջներ |
| տնտեսական պայմաններ, գնաճ, միցակցային դաշտ. |
| Նպատակները, խնդիրները, ռազմավարությունը և դրանց առնչվող ռիսկերը | հաշվեքննության ենթակա մարմնի գերակա խնդիրները և բարձր կարևորության գործընթացները, ինչպես նաև դրանց չիրագործման ռիսկերը, որոնք կարող են արտացոլվել ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում. |
| հաշվեքննության ենթակա մարմնում տեղեկատվական տեխնոլոգիաների առկայությունը. |
| Ֆինանսական գործունեության ցուցանիշներ | հաշվեքննության մարմնի կողմից հրապարկված ֆինանսական հաշվետվությունները և նախահաշիվները, այդ թվում՝ նախորդ տարիների ֆինանսական հաշվետվությունները և նախահաշիվները. |
| աշխատակիցների արդյունավետության մակարդակը. |
| Ներքին հսկողության համակարգ | ներքին աուդիտորների հաշվետվությունները. |
| կազմակերպության մակարդակում գործող ներքին հսկողության գործընթացներ. |
| գործառույթի մակարդակում գործող ներքին հսկողության գրոծընթացներ: |

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության բնույթի, գործունեության ոլորտի և այլ արտաքին գործոնների, ներառյալ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների, 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.
* հաշվեքննողի կողմից իրականացված պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի և այլ վերլուծական մոդելների արդյունքների մեկնաբանություններ.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պատրաստված հաշվետվություններ.
* արտաքին կողմերի պատրաստած հաշվետվություններ, օրինակ, լիազոր մարմնի կողմից պատրաստած հաշվետվություններ.
* նախորդ տարիների աշխատանքային փաթեթներ:

### Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար և այլ անձանց հետ հանդիպումներ և հարցումներ

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար և այլ անձանց հետ հանդիպումների և/կամ հարցումների միջոցով հաշվեքննողը կարող է ստանալ տեղեկատվություն հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության վերաբերյալ: Հարցումների հիմնական մասն ուղղված կլինի հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց, սակայն որոշակի դեպքերում առանձնակի հարցումների և հարցազրույցների անցկացման անհրաժեշտություն կարող է առաջանալ նաև այլ անձանց հետ, օրինակ, ներքին աուդիտորների և այլ ծառայողների հետ, որոնք տիրապետում են ներքին հսկողության համակարգին, ինչպես նաև այլ ոլորտների առանձնահատկություններին:

Ղեկավար և այլ անձանց հետ հանդիպումները Հաշվեքննողներից պահանջում են առանձնահատուկ հաղորդակցման ունակություններ, քանի որ սովորաբար հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար և այլ անձինք կարող են չլինել պատրաստակամ աջակցելու հաշվեքննության ընթացքին: Այդ նպատակով նման հանդիպումները նպատակահարմար է անցկացնել պալատի անդամի և/կամ առաջադրանքի ղեկավարի կողմից:

### Հաշվեքննության ենթակա մարմնի տարածքների շրջայց

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում շրջայցերի կազմակերպումն առավելապես արդյունավետ է կատարել այն հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում, որոնք ունեն բարդ գործառնական ցիկլ, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմինն իրականացնում է բարդ գործառույթներ (պետական մասնակցությամբ առևտրային կազմակերպություններ), հանրությանը մատուցում է բազմաթիվ ծառայություններ (ՀՀ կադաստրիկոմիտե) և այլն:

### Պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի և այլ վերլուծական մոդելների արդյունքների մեկնաբանություններ

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման նպատակն է բացահայտել ֆինանսական հաշվետվություններում արտասովոր փոփոխությունները և/կամ ակնկալվող փոփոխությունների բացակայությունները: Այս փուլում հիմնականում կիառելի վերլուծական ընթացակարգերն են ցուցանիշերի և միտումների վերլուծությունները, որոնք իրականացվում են նախորդ և ընթացիկ տարիների ֆինանսական հաշվետվությունների և/կամ ընթացիկ տարվա նախահաշվի և ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա: Կիրառելիության դեպքում հաշվեքննողները կարող են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ֆինանսական հաշվետվությունների ցուցանիշները համեմատել նմանատիպ այլ կազմակերպությունների (հանրային և/կամ մասնավոր) կազմակերպությունների ցուցանիշների հետ: Պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը հիմնված է այն ենթադրության վրա, որ նախորդ և ընթացիկ և/կամ նախահաշվով նախատեսված և փաստացի մեծությունների միջև չի ակնկալվում արտասովոր փոփոխություն կամ ակնկալվում է փոփոխություն, որը պայամանավորված է որոշակի գործոնի կամ պայմանի փոփոխությամբ: Չպարզաբանված փոփոխությունները և կամ ակնկալվող փոփոխությունների բացակայությունը կարող են հանգեցնել հաշվեքննողի կողմից հետագա ուսումնասիրության և տվյալ նշանակալի հաշվի և բացահայտման գծով ռիսկի բարձրացմանը: Ստորև ներկայացված են պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի օրինակներ՝

| **N** | **Վերլուծական ընթացակարգի տեսակ** | **Թեստ** |
| --- | --- | --- |
| 1. | Ֆինանսական ցուցանիշների վերլուծություններ | ծախսային հոդվածների համեմատում նախորդ տարիների հետ և էական տարբերությունների բացահայտում |
| 2. | Միտումների վերլուծություններ | պահպանման ծախսերի ավելացման հաշվարկ` տոկոսային արտահայտությամբ և համեմատում աշխատակիցների քանակի ավելացման հետ |

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեության ուսումնասիրման նպատակով վերը ներկայացված պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի հետ մեկտեղ կարելի է նաև օգտագործել ուսումնասիրման այնպիսի մոդելներ, ինչպիսիք են հաշվեքննության ենթակա մարմնի վրա ազդող քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական և տեխնոլոգիական գործոնների ազդեցության ուսումնասիրման մոդելը (անգլերեն` PEST մոդել), կազմակերպության ուժեղ և թույլ կողմերի ու հնարավոր օգուտների և վտանգների ուսումնասիրության մոդելը (անգլերեն` SWOT վերլուծություն) և այլն: Ստորև ներկայացված են այս երկու մոդելների բնութագրերը:

* PEST մոդելի անվանումը հապավում է, որն առաջացել է Political, Economic, Social and Technological անգլերեն բառերի առաջին տառերից, որոնք համապատասխանաբար թարգմանելով` նշանակում են քաղաքական, տնտեսական, սոցիալական և տեխնոլոգիական գործոններ: PEST մոդելի օգնությամբ հնարավոր է իրականացնել համակարգի` տվյալ դեպքում հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության ուսումնասիրություն` վերոնշյալ գործոնների տեսանկյունից: Ժամանակակից զարգացումներից ելնելով` այս մոդելին հավելվել են նաև իրավական, շրջակա միջավայրի և էթիկայի գործոնները: Այս մոդելի օգնությամբ իրականացված ուսումնասիրությունների ընթացքում շեշտը դրվում է կազմակերպության արտաքին միջավայրի ուսումնասիրության վրա:
* Ի տարբերություն վերլուծությունների իրականացման նախորդ մոդելի` այս մոդելը ներառում է համակարգի վրա ազդող և՛ արտաքին, և՛ ներքին գործոնները: SWOT հապավումն առաջացել է անգլերեն Strenghts, Weaknesses, Opportunities and Threats բառերի առաջին տառերից, որոնք թարգմանաբար նշանակում են առավելություններ, թերություններ, հնարավորություններ և վտանգներ: Առավելություններն ու թերություններն անդրադառնում են համակարգի ներքին գործոններին, իսկ հնարավորություններն ու վտանգները` արտաքին գործոններին:

Այս երկու մեթոդներով կատարված հաշվեքննության ենթակա մարմնի ընդհանուր գործունեության վերլուծության օրինակները նկարագրված են սույն փաստաթղթի հավելված 1-ում: Հարկ է նշել, որ վերոնշյալ մեթոդների կիրառումը չի կրում պարտադիր բնույթ, և առաջադրանքի ղեկավարը կարող է օգտագործել կազմակերպության ընդհանուր գործունեության ուսումնասիրման այլ մեթոդաբանություններ: Սակայն, համաձայն ԱԲՄՄՍ-ների, վերլուծական ընթացակարգերի իրականացումը և ստացված արդյունքների մեկնաբանումը պլանավորման փուլում կրում է պարտադիր բնույթ:

### Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պատրաստված հաշվետվություններ

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում անհրաժեշտ է հավաքագրել հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պատրաստված և հրապարակված հաշվետվությունները: Հրապարակված հաշվետվությունների վերլուծությունը կնպաստի հաշվեքննողի կողմից հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործառույթների և արձանագրված արդյունքների վերաբերյալ տեղեկատվության հավաքագրմանը:

### Արտաքին կողմերի պատրաստած հաշվետվություններ

Հաշվեքննողը կարող է հավաքագրել հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության վերաբերյալ տեղեկատվություն նաև այլ մարմինների, օրինակ, լիազոր մարմնի, ինչպես նաև մամուլի հրապարակումներից: Ընդ որում, արտաքին կողմերի պատրաստած հաշվետվությունները կարող են վերաբերել հաշվեքննության ենթակա մարմնին կամ հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության ոլորտին: Օրինակ՝ հիմնադրամում ստուգում իրականացնելիս անհրաժեշտ է նաև ուսումնասիրել այլ մասնավոր և/կամ պետական բուհերի կողմից հրապարակված հաշվետվությունները: Վերջիններիս ուսումնասիրությունը խթանում է ոլորտի վերաբերյալ հաշվեքննողի գիտելիքների խորացմանը:

### Նախորդ տարիների աշխատանքային փաթեթներ

Նախորդ տարիների ընթացքում ՀՊ-ի կողմից հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացման արդյունքում պարտաստված աշխատանքային փաթեթի ուսումնասիրությունը ընթացիկ առաջադրանքի խմբի անդամներին տրամադրում է համապարփակ տեղեկատվություն հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության վերաբերյալ: Հետևաբար, առաջադրանքի պլանավորման փուլում անհրաժեշտ կլինի ուսումնասիրել նախորդ առաջադրանքների աշխատանքային փաթեթները՝ հաշվի առնելով այլ աղբյուրներից ձեռքբերված տեղեկատվությունը:

## Էականության շեմի որոշում

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում էականության շեմը որոշվում է սույն փաստաթղթի գլուխ 5-ում ներկայացված մեթոդաբանության հիման վրա:

## Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում

Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակի ռիսկերն առնչվում են բոլոր ֆինանսական հաշվետվություններին, կրում են համատարած բնույթ և կարող են առնչվել մի քանի նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումներին: Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակի ռիսկերը չեն հատկորոշվում որևէ մի կամ մի քանի հաստատումների ռիսկերի համակցությամբ, այլ կրում են այնպիսի համատարած բնույթ, որոնք բարձրացնում են առանձին հաստատումների խեղաթյուրման ռիսկերը: Օրինակ՝ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից ներքին հսկողության գործընթացների շրջանցումը: Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակի ռիսկերը տեղին են, մասնավորպես, խարդախության ռիսկի հատկորոշման հարցում: Օրինակ՝ հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններն ավելի լավ լույսի ներքո ներկայացման նպատակով, հաշվեքննության ենթակա մարմինը կարող է ուռճացնել եկամուտը՝ շրջանցելով ներքին հսկողության գործընթացները:

Հիմնականում ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակի ռիսկերն առաջանում են անարդյունավետ ներքին հսկողության համակարգի արդյունքում, սակայն հնարավոր են նաև այլ գործոնների ազդեցություններ, օրինակ, վատթարացող տնտեսական վիճակ:

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 կասկածներն 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 կասկածներ, որոնց հետևանքով, հաշվեքննողի կարծիքով, հնարավոր չէ հավաքագրել բավարար համապատասխան ապացույցներ չձևափոխված կարծիքի տրամադրման համար:

Հաշվեքննողի կողմից նման հիմնավոր կասկածները կարող են հանգեցնել սույն փաստաթղթի գլուխ 17-ի ուղեցույցների համաձայն վերապահումով կամ բացասական կարծիքների տրամադրմանը կամ կարծիք տրամադրելուց հրաժարվելուն:

## Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների և դրանց հաստատումների հատկորոշում

Նշանակալի հաշիվն այն հաշիվն է, որի գծով առկա է ողջամիտ հնարավորություն, որ հաշիվը կարող է պարունակել խեղաթյուրում, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին կարող է ունենալ էական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ներառյալ թերագնահատման և գերագնահատման խեղաթյուրումները: Հաշվի նշանակալի լինելու փաստը որոշվում է բնորոշ ռիսկի հիման վրա՝ առանց հաշվի առնելու առնչվող ներքին հսկողության տարրերը:

Նշանակալի բացահայտումն այն բացահայտումն է, որի գծով առկա է ողջամիտ հնարավորություն, որ բացահայտումը կարող է պարունակել խեղաթյուրում, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած կարող է ունենալ էական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Բացահայտման նշանակալի լինելու փաստը որոշվում է բնորոշ ռիսկի հիման վրա առանց հաշվի առնելու առնչվող ներքին հսկողության տարրերը:

Հաստատումն առնչվում է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հետ, որի գծով առկա է ողջամիտ հնարավորություն, որ այն կարող է պարունակել խեղաթյուրում, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած կարող է ունենալ էական ազդեցություն ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, ներառյալ թերագնահատման և գերագնահատման խեղաթյուրումները: Հաստատման տեղին լինելու փաստը որոշվում է բնորոշ ռիսկի հիման վրա՝ առանց հաշվի առնելու առնչվող ներքին հսկողության տարրերը:

Առաջադրանքի պլանավորման փուլում խումբն իրականացնում է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների և վերջիններիս հաստատումների հատկորոշում՝ գնահատելով ռիսկերի քանակական և որակական գործոնները, որոնք առնչվում են ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածներին և բացահայտումներին: Համաձայն սույն փաստաթղթի գլուխ 6-ում ներկայացված հաստատումների՝ հաշվեքննողը որոշում է տվյալ նշանակալի հաշվի հաստատումները՝ հաշվի առնելով խեղաթյուրումների ռիսկերը:

Նշանակալի հաշիվները և բացահայտումները որոշելու նպատակով որպես ելակետային տեղեկատվություն հիմնականում օգտագործվում են ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները: Սակայն ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները կարող են ներառել տարբեր հաշիվներ, որոնք ենթարկվում են տարբեր ռիսկերի: Այս դեպքում հաշվեքննողները կարող են բաղդատել ֆինանսական հաշվետվությունների հոդվածները համապատասխան հաշիվների միջև, քանի որ վերջիններս կարող են ենթարկվել տարբեր բնորոշ և/կամ խարդախության ռիսկերի, ինչպես նաև դրանց մասով կարող են առկա լինել տարբեր հսկողության գործընթացներ: Օրինակ՝ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են դեբիտորական պարտավորությունների հոդվածը, որը բաղկացած է առևտրային դեբիտորական պարտքերից, տրված կանխավճարներից և պետական բյուջեից ստացվելիք գումարներից: Դեբիտորական պարտքերի երեք հաշիվները ենթարկվում են տարբեր բնորոշ ռիսկերի: Հետևաբար, այլ հավասար պայմանների դեպքում, դեբիտորական պարտքերը բաղկացած են երեք նշանակալի հաշիվներից:

Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածը չի բաղդատվել հաշվեքննողի կողմից նշանակալի հաշիվների միջև և վերջինիս գումարը գերազանցում է էականության հատուկ շեմը, ապա այն հանդիսանում է նշանակալի հաշիվ: Եթե ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված հոդվածի մնացորդը մեծ է էականության հատուկ շեմից և այն հաշվեքննողի կողմից բաղդատվել է մի քանի նշանակալի և ոչ նշանակալի հաշիվների միջև, ապա ոչ նշանակալի հաշիվների մնացորդների հանրագումարը չպետք է գերազանցի էականության հատուկ շեմը:

Ստորև ներկայացված են նշանակալի հոդվածների ու բացահայտումների և տեղին հաստատումների հատկորոշման ռիսկային գործոնները՝

* նախորդ տարվանից հետո հաշվի քանակական և որակական (գումար և բնույթ) փոփոխությունները.
* հաշվի մնացորդի գումարի համեմատությունը էականության հատուկ շեմի հետ.
* գործարքների քանակը.
* հաստատումներ, որոնք առնչվում են հաշվապահական գնահատումների հետ.
* ոչ համասեռ գործարքների միավորում միևնույն հաշվի ներքո.
* կապակցված կողմերի հետ գործարքների առկայություն, որոնք արտացոլված են տվյալ հաշվում:

Հաշվեքննողների ջանքերը պետք է ավելանան նշանակալի հաշիվների և դրանց տեղին հաստատումների գծով առկա ռիսկերի մեծացմանը համընթաց: Օրինակ՝ հիմնական միջոցների առկայության, ճշգրտության և ամբողջականության բնորոշ ռիսկերը հիմնականում ավելի փոքր են, քան հիմնական միջոցների գնահատման հաստատման բնորոշ ռիսկերը: Հետևաբար, առաջադրանքի խմբի ռեսուրսները, համապատասխանաբար, անհրաժեշտ է բաշխել ներկայացված հաստատումների միջև՝ հիմք ընդունելով դրանց գծով առկա ռիսկի մակարդակը:

## Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում ռիսկի գնահատում

Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկերի գնահատումն անհրաժեշտ է բավարար համապատասխան ապացույցների հավաքագրման նպատակով իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը, ծավալը և ժամկետները որոշելու համար:

Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը բաղկացած են երկու բաղադրիչից՝

* բնորոշ ռիսկ.
* հսկողության ռիսկ:

### Բնորոշ ռիսկ

Բնորոշ ռիսկը սահմանվում է որպես նշանակալի հաշվի և բացահայտման (անհամապատասխանության) հակվածությունն խեղաթյուրմանը, որն առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին կարող է լինել էական, այն դեպքում, երբ չկան ռիսկը նվազեցնող հսկողական տարրեր: Յուրաքանչյուր նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման բնորոշ ռիսկը պետք է գնահատվի որպես նշանակալի կամ ոչ նշանակալի: Այս դեպքում անհրաժեշտ է նաև հաշվի առնել, թե ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում հայտնաբերված ռիսկերն ինչ ազդեցություն ունեն նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների ռիսկերի վրա: Ստորև ներկայացված են հաշվեքննության հաստատումների բնորոշ ռիսկի վրա ազդեցություն ունեցող գործոնների օրինակները.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **N** | **Բնորոշ ռիսկի վրա ազդող գործոններ** | **Օրինակ** |
| 1 | Նշանակալի հաշիվների և բացահատումների և դրանց հաստատումների բնույթը | Բնորոշ ռիսկն ավելի բարձր է բարդ հաշվարկների դեպքում կամ հաշվապահական գնահատականներ պարունակող հաշիվների համար, որոնցում անորոշությունները զգալի են: |
| 2 | Գործունեության հետ կապված ռիսկեր առաջացնող արտաքին գործոններ | Տեխնոլոգիական առաջընթացները կարող են հանգեցնել հաշվեքննության ենթակա մարմնի մասնագիտացված սարքավորումների և պաշարների մնացորդի գերագնահատված լինելուն: |
| 3 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության արտաքին և ներքին միջավայրում առկա գործոնները, որոնք վերաբերում են մի քանի կամ բոլոր նշանակալի հաշիվներին և բացահայտումներին | Աշխատակիցների բարձր հոսունությունը, ֆինանսավորման ցածր մակարդակը կարող են հանգեցնել մի քանի կամ բոլոր նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների խեղաթյուրմանը |

### Հսկողության ռիսկ

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք նախագծում, ներդնում, գործարկում և պահպանում են ներքին հսկողության գործընթացները ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և արժանահավատ ներկայացման 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 ֆինանսական հաշվետվություններում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը: Հետևաբար, հսկողության ռիսկը կարող է նվազել, բայց միշտ գոյություն ունենալ: Յուրաքանչյուր նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման հսկողության ռիսկը պետք է գնահատվի որպես բարձր կամ ցածր:

Ստորև ներկայացված աղյուսակում ներկայացված են ուղեցույցներ հսկողության ռիսկերի գնահատման համար՝

| **N** | **Հսկողության ռիսկի 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 իրականացված թեստի արդյունքների՝ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ չեն գործում: |
| 2 | Ցածր | * համաձայն իրականացված թեստի արդյունքների՝ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ նախագծված ու ներդրված են և գործում են արդյունավետ՝ ըստ նախագծի: |

Հսկողության ռիսկը գնահատելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել բոլոր հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետությունը, որոնք առնչվում են նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման 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 նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկը: Ներքոնշյալ մատրիցան ներկայացնում է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկը՝

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

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

| **N** | **Գործոն** | **Հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների միջին ռիսկ** | **Հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ցածր ռիսկ** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Նախորդ տարիների համեմատ փոփոխություն | Փոփոխության մեծ գումար կամ տոկոս | Փոփոխության փոքր գումար կամ տոկոս |
| 2 | Նշանակալի հաշվի մնացորդի գումարը ի համեմատություն էականության հատուկ շեմի | Մեծ գումար | Փոքր գումար |
| 3 | Հաշվի գործարքների բնույթը | * Ոչ համասեռ գործարքներ. * Ոչ պարբերաբար կատարվող գործարքներ. * Բարդ գործարքներ. * Բարդ հաշվապահական հաշվառում ունեցող գործարքներ: | * Համասեռ գործարքներ. * Պարբերաբար կատարվող գործարքներ. * Պարզ գործարքներ. * Պարզ հաշվապահական հաշվառում ունեցող գործարքներ: |
| 4 | Գործարքների քանակ | Մեծ թվով գործարքներ | Քիչ թվով գործարքներ |
| 5 | Հաշվապահական գնահատականներին առնչվող հաստատումներ | * Բարդ հաշվարկներ. * Ղեկավար անձանց կողմից կատարված դատողությունների մեծ մասնաբաժին. * Գնահատման հետ կապված անորոշությունների մեծ մասնաբաժին: | * Պարզ հաշվարկներ. * Ղեկավար անձանց կողմից կատարված դատողությունների փոքր մասնաբաժին. * Գնահատման հետ կապված անորոշությունների փոքր մասնաբաժին: |
| 6 | Հաշվի մնացորդի ենթարկվածությունը կորուստների | Մեծ ենթարկվածություն | Փոքր ենթարկվածություն |
| 7 | Հաշվի հետ առնչվող պայմանական պարտավորությունների առաջացման հավանականություն | Մեծ հավանականություն | Փոքր հավանականություն |
| 8 | Հաստատման խեղաթյուրման գծով պատմություն | Խեղաթյուրումներ հայտանբերվել են նախորդ ժամանակաշրջաններում | Խեղաթյուրումներ չեն հայտանբերվել նախորդ ժամանակաշրջաններում |
| 9 | Հսկողության գործընթացների անարդյունավետ գործունեության պատմություն | Հսկողության գործընթացները արդյունավետ չեն գործել նախորդ ժամանակաշրջաններում | Հսկողության գործընթացները արդյունավետ են գործել նախորդ ժամանակաշրջաններում |
| 10 | Հսկողության գործընթացների փոփոխություններ, ներառյալ ՏՏ գործընթացներ | Մեծ փոփոխություն | Փոքր փոփոխություն |
| 11 | Հսկողության միջավայր | Անարդյունավետ | Արդյունավետ |
| 12 | Ներդրված ՏՏ հսկողության գործընթացներ | Անարդյունավետ | Արդյունավետ |

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

## Խարդախության ռիսկի գնահատում և արձագանք

Ֆինանսական հաշվետվությունների, ինչպես նաև նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկերը ներառում են այն ռիսկերը, որոնք կարող են առաջանալ սխալի կամ խարդախության հետևանքով: Խարդախության ռիսկի նշանակալիությունից ելնելով՝ խարդախության ռիսկի գնահատման և գնահատված ռիսկերին արձագանքելու ուղեցույցները ներկայացված են սույն փաստաթղթի գլուխ 11-ում:

## Արձագանք ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված ռիսկերին

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

* առաջադրանքի պարտականությունների բաշխում.
* հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք նախատեսում են անկանխատեսելիության տարրեր, որպեսզի հաշվեքննության ենթակա մարմնի համար հաշվեքննողի կողմից իրականացվող թեստերը չլինեն կանխատեսելի.
* գնահատումներ, թե արդյոք համապատասխան հաշվապահական մոտեցումների և քաղաքականության ընտրությունը պայմանավորված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմնակալության հետևանքով ֆինանսական հաշվետվությունների ավելի լավ լույսի ներքո ներկայացմամբ.
* առաջադրանքի խմբի անդամների կողմից մասնագիտական կասկածամտության անհրաժեշտություն և կարևորություն.
* առաջադրանքի խմբում ավելի փորձառու անդամների ներգրավվում.
* առաջադրանքի ավագ անդամների կողմից իրականացվող վերահսկման գործընթացներ, որոնց քանակը, բնույթը և շրջանակները համապատասխանում են էական խեղաթյուրումների ռիսկերի մակարդակին.
* հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալների և ժամկետների փոփոխությունների իրականացումը հետևյալ կերպ՝
  + իրականացնել ըստ էության թեստեր հաշվետու ժամանակարշրջանի ավարտին, այլ ոչ թե այլ միջանկյալ ամսաթվին.
  + փոփոխել հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը ավելի հուսալի հաշվեքննության ապացույցներ հավաքագրելու նպատակով, օրինակ, մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացում վերլուծական ընթացակարգերի փոխարեն.
  + մեծացնել նշանակալի հաշիվների գնահատման հաստատման գծով ըստ էության թեստերի քանակը.
  + մեծացնել ըստ էության թեստերի քանակը, եթե ներքին հսկողության գործընթացները արդյունավետ չեն գործում:

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

* իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր այն հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների գծով, որոնք չէին ենթարկվի հաշվեքննության հաշվի առնելով վերջիններիս մնացորդը և/ կամ ռիսկի գնահատականը.
* փոփոխել հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացման ժամկետները.
* ընտրանքում ներառել գործարքներ, որոնց արժեքը փոքր է սովորաբար հաշվեքննության ենթարկվող գործարքների արժեքից.
* չհայտարարված հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացում, օրինակ, դրամական միջոցների անակնկալ վերահաշվարկ.
* տարբեր գործունեության վայրեր ունեոցող հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր այն վայրերում իրականացվող գործունեության գծով, որոնք նախկինում չէին ենթարկվել հաշվեքննության:

Ստորև ներկայացված են մասնագիտական կասկածամտության վերաբերյալ օրինակներ, որոնք ուղղված են արձագանքելու խարդախության ռիսկերին՝

* փոփոխության ենթարկել հաշվեքննության պլանավորված ընթացակարգերը տեղին հաստատումների գծով ավելի արժանահավատ ապացույցների հավաքագրման նպատակով.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից ներկայացված հավաստումները ստուգելու նպատակով ստանալ երրորդ կողմերի հաստատման նամակներ, ներգրավել անկախ մասնագիտացված փորձագետների կամ կատարել անկախ աղբյուրներից ստացված փաստաթղթերի ուսումնասիրություններ:

Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում ռիսկերի գնահատումը և հաշվեքննողը արձագանքը գնահատված ռիսկերին մեծապես կախված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին հսկողության միջավայրից: Ներքին հսկողության արդյունավետ միջավայրը նպաստում է ներքին հսկողության համակարգի արդյունավետությանը: Ներքին հսկողության միջավայրի թերությունների առկայության դեպքում հաշվեքննողները պետք է՝

* հավաքագրեն ավելի շատ հաշվեքննության ապացույցներ ըստ էության թեստերի իրականացման միջոցով.
* իրականացնեն ըստ էության թեստեր հաշվետու ժամանակարշրջանի ավարտին, այլ ոչ թե այլ միջանկյալ ամսաթվին.
* տարբեր գործունեության վայրեր ունեցող հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր այն վայրերում իրականացվող գործունեության գծով, որոնք նախկինում չէին ենթարկվել հաշվեքննության:

## Արձագանք նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին

Նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների մակարդակում գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով հաշվեքննողը կիրառում է հաշվեքննության համապատասխան մոտեցում և նախագծում ու իրականացնում է համապատասխան հաշվեքննության ընթացակարգեր: Հաշվեքննողը կարող է կիրառել ստորև ներկայացված մոտեցումներից որևէ մեկը՝

* հսկողության թեստերի իրականացման մոտեցում, որի դեպքում իրականացվում են հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստավորում և նվազագույն ըստ էության թեստեր.
* ըստ էության թեստերի իրականացման մոտեցում, որի դեպքում բացառվում է հսկողության ռիսկի գնահատման դեպքում վերջինիս ազդեցությունը էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման վրա: Տվյալ նշանակալի հաշվի համապատասխան հաստատման գծով չեն իրականացվում հսկողության թեստեր, քանի որ հաշվեքննողի կողմից չեն հայտնաբերվել արդյունավետ նախագծված հսկողության գործընթացներ կամ քանի որ հսկողության գործընթացների թեստավորման իրականացումը հաշվեքննողի կողմից համարվել է ոչ օգտավետ.
* համակցված մոտեցում, որի դեպքում իրականացվում են հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր և ըստ էության թեստեր:

Առաջադրանքի խումբը յուրաքանչյուր նշանակալի հաշվի և բացահայտման յուրաքանչյուր տեղին հաստատման համար ընտրվում է վերոնշյալ մոտեցումներից որևէ մեկը: Այն դեպքում, երբ տվյալ նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման համար ընտրվել է ըստ էության թեստերի իրականացում, սակայն, եթե միայն ըստ էության թեստեր իրականացնելով, հաշվեքննողը չի կարող ձեռքբերել բավարար համապատասխան ապացույցներ, հաշվեքննողն իրականացնում է նաև հսկողության թեստեր:

Որոշ ռիսկերի դեպքում ավելի նպատակահարմար է իրականացնել հսկողության թեստեր, քանի որ միայն ըստ էության թեստերի իրականացումը չի ապահովում բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ: Նման դեպքերում նշանակալի հաշվի գործարքները կազմված են պարբերաբար կրկնվող և ավտոմատացված գործարքներից, որտեղ մարդկային սխալի գործոնը գրեթե բացակայում է: Նման գործարքները կարող են ներառել, օրինակ, հասույթի ճանաչման գործարքներ, որոնք կատարվում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ավտոմատացված (բիլինգ) համակարգով, դրամական միջոցների վճարման գործարքները, որոնք ավտոմատ ձևակերպվում են բանկային վճարումների ավտոմատացված համակարգի միջոցով: Նման գործարքների դեպքում նշանակալի հաշվի գործարքների մեծ մասը մեկնարկվում, հաստատվում, գրանցվում, կատարվում և ամփոփվում է միայն էլեկտրոնային համակարգի միջոցով: Այս դեպքերում՝

* հաշվեքննության ապացույցները հասանելի են միայն էլեկտրոնային ձևաչափով և ապացույցների բավականաչափ համապատասխան լինելը կախված է հսկողության գործընթացների արդյունավետությունից, որոնք գործում են ամբողջական և ճշգրիտ տվյալներ համակարգում գրանցելու նպատակով.
* ավտոմատացված համակարգում տվյալների խեղաթյուրում կարող է տեղի ունենալ անարդյունավետ հսկողության գործընթացների հետևանքով, որոնք չեն կանխում չլիազորված անձանց կողմից համակարգում տվյալների խմբագրումը, հեռացումը և/կամ մուտքագրումը:

Ներքոնշյալ աղյուսակում ներկայացված են ուղեցույցներ հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետի և քանակի վերաբերյալ՝

| **N** | **Գործոն** | **Ուղեցույց** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Բնույթ | Հաշվեքննության ընթացակարգի բնույթը ներառում է թեստի նպատակը՝ հսկողության թեստեր կամ ըստ էության թեստեր և հաշվեքննության ընթացակարգերը՝ զննում, դիտարկում, հարցում, արտաքին հաստատումներ, վերահաշվարկ, վերակատարում և վերլուծական ընթացակարգեր: Հաշվեքննողի կողմից էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատականի հիման վրա հաշվեքննողը ընտրում է հաշվեքննության ընթացակարգի տեխնիկան: Օրինակ՝ այն դեպքում, երբ հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկը բարձր է գնահատված, հաշվեքննողը գործընկերների հետ մնացորդները կարող է հաստատել արտաքին հաստատումների միջոցով, այլ ոչ միայն հիմնավորող փաստաթղթերի ուսումնասիրությամբ:Որոշ ընթացակարգեր կարող են տեղին չլինել հաշվեքննողի կողմից նախագծված տվյալ հաշվեքննության ընթացակարգի կիրառման ընթացքում: Օրինակ՝ հասույթի ամբողջականության հաստատման նպատակով ավելի նպատակահարմար է իրականացնել հսկողության թեստեր, սական հասույթի առկայության և ճշգրտության նպատակով ավելի նպատակահարմար է իրականացնել ըստ էության թեստեր:  Տվյալ հաստատման գծով էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատականը նույնպես ազդեցություն ունի հաշվեքննության ընթացակարգի նպատակի և տեխնիկայի ընտրության հարցում: Օրինակ, եթե տվյալ հաստատման գծով էական խեղաթյուրումների ռիսկը գնահատվել է ցածր, ելնելով տվյալ հաշվի առանձնահատկություններից առանց հիմնվելու տվյալ հաստատման գծով առկա հսկողության գործընթացների վրա, հաշվեքննողը կարող է իրականացնել վերլուծական թեստեր: Այն դեպքում, երբ տվյալ հաստատման գծով էական խեղաթյուրումների ռիսկը գնահատվել է ցածր, հիմնվելով հսկողության գործընթացների վրա, հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության ստուգման թեստեր, որպեսզի իրականացնի նվազագույն ըստ էության թեստեր:  Հաշվեքննության ընթացակարգերը նախագծելիս հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի, որ անմիջապես անկախ երրորդ կողմից ստացված տեղեկատվությունն ավելի արժանահավատ է, քան հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից տրամադրած տեղեկատվությունը: |
| 2 | Ժամկետ | Հաշվեքննության ընթացակարգերի ժամկետ ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ, թե երբ է իրականացվում հաշվեքննության ընթացակարգը կամ այն հաշվետու ամսաթիվը կամ ժամանակաշրջանը, որին վերաբերում են հաշվեքննության ապացույցները:  Հաշվեքննողները կարող են իրականացնել հսկողության թեստեր և ըստ էության թեստեր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կամ այլ միջանկյալ ամսաթվին:  Որքան բարձր է տվյալ հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկն, այնքան ավելի նպատակահարմար է իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգերը հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կամ դրան մոտ, ինչպես նաև իրականացնել նախապես չզգուշացված հաշվեքննության ընթացակարգեր (խարդախության ռիսկի դեպքում):  Մյուս կողմից, միջանկյալ ամսաթվին հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացումը նպաստում է նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը հայտնաբերել խեղաթյուրումներ՝ հնարավություն 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 եռամսյակի հաշվապահական գրանցումները և կազմել է եռամսյակային ֆինանսական հաշվետվություններ. * ռիսկի բնույթը, օրինակ, հաշվեքննողի կարծիքով հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կատարվում են անհարկի ճշգրտումներ ֆինանսական տեղեկատվությունում: |
| 3 | Ծավալ | Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը հիմնականում վերաբերում է իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերի քանակին, օրինակ, ընտրանքի ծավալին: Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը մեծանում է հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրման ռիսկի ավելացմանը համընթաց: Օրինակ՝ խարդախության ռիսկի դեպքում անհրաժեշտ է կազմել մեծ ծավալով ընտրանքներ: Սակայն հաշվեքննության ընթացակարգի ծավալի ավելացումն արդյունավետ է, եթե նախագծված հաշվեքննության ընթացակարգը տեղին է տվյալ ռիսկի դեպքում:  Հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը որոշելը հիմնված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության վրա: Ավելի արժանահավատ և համոզիչ հաշվեքննության ապացույցներ հավաքարգրելու նպատակով անհրաժեշտ է ավելացնել հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալը: |

Յուրաքանչյուր նշանակալի հաշվի և բացահայտման համար հաշվեքննողը պետք է պատրաստի հաշվեքննության ծրագիր, որը պետք է ներառի՝

* իրականացվելիք հաշվեքննության ընթացակարգերը.
* համապատասխան հաշվեքննության հաստատումները.
* առաջադրանքի տեղային աշխատանքներում պատրաստված աշխատանքային փաստաթղթերին հղումները:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 1-ում ներկայացված են հաշվեքննության ենթակա մարմնի արտաքին և ներքին միջավայրի PEST և SWOT վերլուծության մոդելներով կատարված ուսումնասիրության աշխատանքային փաստաթղթեր: Աշխատանքային փաստաթուղթը ներառում է վերլուծության ընթացքում հաշվի առնվող գործոնների նկարագրությունը: Առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննողից պահանջվում է նաև տրամադրել նշված գործոնների օրինակներ: Այս վերլուծությունների առկայությունը պարտադիր պահանջ չէ:

Սույն փաստաթղթի հավելված 2-ում ներկայացված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի արտաքին և ներքին միջավայրի ուսումնասիրության շրջանակում կատարվող պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի աշխատանքային փաստաթղթի օրինակ:

Սույն փաստաթղթի հավելված 3-ում ներկայացված է առաջադրանքի պլանավորման փուլում ներկայացվող հաշվեքննության պլանի ձևաչափ: Հաշվեքննության պլանը քննարկվում է հաշվեքննության խմբի բոլոր անդամների հետ:

Սույն փաստաթղթի հավելված 4-ում ներկայացված է նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաշվեքննության ծրագրի օրինակ:

# Հսկողության գործընթացներ

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1265 | «Ներքին հսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման մարմիններում գտնվող անձանց» |

Հաշվեքննողների կողմից հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության գործընթացների գնահատում իրականացվում է առաջադրանքի պլանավորման փուլի ընթացքում հետևյալ նպատակներով՝

* գնահատել ներքին հսկողության թերությունները, որոնք կարող են հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկերին.
* տրամադրել հիմքեր հաշվեքննության ընթացակարգերի նախագծման համար գնահատված ռիսկերին արձագանքելու նպատակով:

Ներքին հսկողության համակարգի գնահատման ընթացքում Հաշվեքննողներին անհրաժեշտ է կիրառել վերից վար մոտեցում, որը ներառում է կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների, իսկ այնուհետև գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ուսումնասիրություն և գնահատում: Կազմակերպության կամ հաշվեքննության ենթակա մարմնի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ուսումնասիրության հիման վրա հաշվեքննողներն իրականացնում են ռիսկերի գնահատում, ինչպես նաև հետագա վերանայում: Այնուհետև, եթե առաջադրանքի խումբը պլանավորման փուլում որդեգրում է հսկողության թեստերի իրականացման մոտեցում, իրականացվում են գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների և տարրերի նախագծի և ներդրման, ինչպես նաև գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստեր:

## Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներ

Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները բաղկացած են հետևյալ բաղադրիչներից՝

* հսկողության միջավայր.
* ռիսկերի գնահատում.
* տեղեկատվական հոսքեր և հաղորդակցում.
* հսկողության գործընթացների գործունեության մոնիթորինգ:

Ֆինանսական հաշվեքննության տեսանկյունից հաշվեքննողներից չի պահանջվում իրականացնել կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստավորում, սակայն անհրաժեշտ է իրականացնել նախագծի և ներդրման արդյունավետության գնահատում: Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների գնահատում անհրաժեշտ է իրականացնել առաջադրանքի պլանավորման փուլում, քանի որ այդ փուլում հաշվեքննողի կողմից կատարված գնահատականից կախված կլինի հսկողության գործընթացների հետագա թեստավորումը, ինչպես նաև ըստ էության թեստերի ծավալը, բնույթը և ժամկետները

### Հսկողության միջավայր

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության միջավայրը կախված է հսկողության համակարգին առնչվող ղեկավար անձանց մոտեցումներից, ներդրված կառավարչական մշակույթից և իրականացվող կառավարչական գործընթացներից:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին հսկողության համակարգը բաղկացած է կազմակերպության մակարդակում և գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներից: Հսկողության գործընթացները ընդգրկում են տվյալ գործառույթի իրագործմանն առնչվող հսկողության տարրերը: Հսկողության միջավայրը ձևավորում է հաշվեքննության ենթակա մարմնում վերաբերմունքը հսկողության համակարգին, գործընթացներին և տարրերին և հանդիսանում է հսկողության գործընթացների մյուս բաղկացուցիչների հիմքը:

Հսկողության միջավայրի վերաբերյալ հաշվեքննության ապացուցյների ձեռքբերման նպատակով անհրաժեշտ է կատարել հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի աշխատակիցներին և ղեկավար անձանց և համադրել ստացված տեղեկատվությունները: Հսկողության միջավայրի գնահատման նպատակով Հաշվեքննողներին անհրաժեշտ է նաև ուսումնասիրել հաշվեքննության ենթակա մարմնում գործող քաղաքականությունները, կարգերը և այլ կանոնակարգերը, ինչպես նաև ուսումնասիրել դրանցում ներկայացված հսկողության գործընթացների ներդրված լինելը, պահպանումը և մոնիթորինգը ղեկավար անձանց կողմից:

Հսկողության միջավայրը բաղկացած է ստորև ներկայացված հիմնական տարրերից, որոնց վերաբերյալ հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի տեղեկատվություն՝

| **N** | **Տարր** | **Բնութագիր** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ազնվության (բարեվարքության) և էթիկայի այլ սկզբունքների խթանում | Հսկողության գործընթացների արդյունավետությունը մեծապես պայմանավորված է ղեկավար անձանց և աշխատակիցների ազնվության և էթիկայի այլ սկզբունքների պահպանումից: Ազնվության և էթիկայի այլ սկզբունքների խթանումն ապահովում են այն գործառույթները, որոնք բացառում կամ նվազեցնում են անազնիվ, անօրինական գործողությունների կատարման նախադրյալները: |
| 2 | Գործիմացության խթանում | Գործիմացությունը ներառում է այն գիտելիքները և ունակությունները, որոնք անհրաժեշտ են աշխատակիցներին իրենց գործառույթների իրականացման նպատակով: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք, հաշվի առնելով աշխատանքի համար պահանջվող գործիմացության տարբեր մակարդակները և յուրաքանչյուր մակարդակի համար պահանջվող համապատասխան գիտելիքներն ու ունակությունները, պետք է խթանեն տվյալ աշխատանքի համար գործիմաց համապատասխան աշխատակիցների ներգրավումը: |
| 3 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կոլեգիալ կառավարման օղակի մասնակցությունը | Հաշվեքննության ենթակա մարմնում հսկողության համակարգի վրա իր ազդեցությունն ունի կոլեգիալ մարմինը կամ խորհուրդը: Առանձնահատուկ նշանակություն ունի կոլեգիալ մարմնի կամ խորհրդի անդամների փորձառությունը, գիտելիքները, ներգրավվածության աստիճանը, իրազեկության մակարդակը, ղեկավար անձանցից անկախությունը: |
| 4 | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կառավարման ոճը և կառավարչական գործընթացները | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կառավարման ոճը և կառավարչական գործընթացներն ընդգրկում են ղեկավար անձանց դիրքորոշումը գործունեության ռիսկերի ընդունման, ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և հաշվապահական հաշվառման նկատմանբ: |
| 5 | Կազմակերպաիրավական կառուցվածք | Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կազմակերպաիրավական կառուցվածքը ներկայացնում է այն միջավայրը, որտեղ հաշվեքննության ենթակա միավորն իրականացնում է իր գործառույթները, հասնում է իր առջև դրված նպատակներին: Կազմակերպաիրավական կառուցվածքի տեսակը մեծապես կախված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունից: |
| 6 | Իրավասությունների և պարտականությունների բաշխման հիերարխիա | Իրավասությունների և պարտականությունների բաշխման հիերարխիան մեծապես պայմանավորված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կազմակերպաիրավական կառուցվածքից և աշխատանքի բաժանումից: |
| 7 | Մարդկային ռեսուրսների կառավարման քաղաքականություն | Մարդկային ռեսուրսների կառավարման քաղաքականությունն ընդգրկում է աշխատանքի ընդունման, վերապատրաստման, գնահատման, պաշտոնի վերանայման, վարձատրության գործողությունները: Բացառությամբ պետական մասնակցությամբ առևտրային կազմակերպությունների, այլ հանրային հատվածի կազմակերպություններում նշված հարցերը կարգավորվում են լիազոր մարմնի կողմից և կրում են ստանդարտացված բնույթ, չնայած որ կարող են առկա լինել չկարգավորված հարցեր, որոնց վերաբերյալ հաշվեքննության ենթակա մարմինը որդեգրում է համապատասխան քաղաքականություն: |

### Ռիսկերի գնահատում

Հաշվեքննության ենթակա մարմնում գործող ռիսկերի գնահատման համակարգը բաղկացած է գործունեության ռիսկերի հատկորոշման, գնահատման և դրանց արձագանքման գործընթացներից:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համատեքստում ռիսկերի գնահատումն ընդգրկում է, թե ինչպես են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք հատկորոշում գործունեության այն ռիսկերը, որոնք տեղին են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար: Օրինակ՝ հաշվեքննության ենթակա մարմնում գործող ռիսկերի գնահատման համակարգը անդրադառնում է հաշվապահական հաշվառման համակարգում գրանցված գործառնությունների ամբողջականությանը:

Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման վրա կարող են ազդեցություն ունենալ արտաքին և ներքին գործոններ և դեպքեր՝ փոփոխելով ֆինանսական տվյալների գրանցման, մշակման և ներկայացման գործընթացները: Ռիսկերի գնահատման համակարգը նաև հաշվի է առնում հատկորոշված ռիսկերի տեղի ունենալու հավանականությունը և ազդեցությունը, ինչի հիման վրա որոշվում է, թե ինչպես են ռիսկերը կառավարվելու: Ստորև ներկայացված են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և հաշվապահական հաշվառման վրա ազդեցություն ունեցող ռիսկերի օրինակներ՝

* նոր աշխատակիցների ներգրավում.
* նոր տեղեկատվական համակարգի ներդնում.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործառույթների ավելացում և գործունեության ոլորտի մեծացում.
* կազմակերպաիրավական կառուցվածքի փոփոխություն.
* ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման հիմունքներում փոփոխություններ.
* նոր իրավական ակտեր:

Հաշվեքննողը պետք է տեղեկատվություն հավաքագրի հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից ռիսկերի գնահատման գործընթացների վերաբերյալ:

### Տեղեկատվական հոսքեր և հաղորդակցում

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք ոչ միայն իրականացնում են հաշվապահական հաշվառմանն ու ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանն առնչվող պարտականությունների բաշխում, այլ նաև հաղորդում են տեղեկատվություն բաշխված պարտականությունների և աշխատանքի վերաբերյալ: Աշխատակիցներին իրենց պարտականությունների վերաբերյալ տեղեկատվության հաղորդումը կարող է կատարվել տարբեր միջոցներով, մասանավորապես, պաշտոնի անձնագրերի, մշակված քաղաքականությունների, աշխատանքային բնութագրերի միջոցով: Հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի տեղեկատվություն, թե ինչպես են հաշվեքննության ենթակա ղեկավար անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը և հաշվապահական հաշվառմանն առնչվող պարտականությունները հաղորդում համապատասխան աշխատակիցներին և ինչքանով են հաղորդման մեթոդները արդյունավետ:

Ի լրումն՝ հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի տեղեկատվություն, թե ինչպես են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք իրենց ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ տեղեկատվություն հաղորդում արտաքին կողմերին՝ լիազոր մարմիններին, միջազգային գործընկերներին:

### Հսկողության գործընթացների գործունեության մոնիթորինգ

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց հիմնական գործառույթներից է ներդնել և պահպանել ներքին հսկողության համակարգ: Ներքին հսկողության գործընթացների գործունեության մոնիթորինգի նպատակն է հավաստիանալ, որ հսկողության գործընթացը գործում է ղեկավար անձանց կողմից նախագծված ձևով: Ստորև ներկայացված են հսկողության գործընթացների գործունեության մոնիթորինգի օրինակներ՝

* բանկային քաղվածքների և հաշվապահական մնացորդների համադրումների պարբերական մոնիթորինգ (արդյոք ֆինանսատնտեսական վարչության կողմից կատարավում են պարբերական համադրումներ).
* ներքին աուդիտի ստորաբաժանման կողմից հաշվեքննության ենթակա մարմնի գնումների գործընթացի՝ գնումները կարգավորող իրավական ակտերի պահանջների հետ համապատասխանության գնահատում:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից հսկողության գործընթացների մոնիթորինգը ներառում է պարբերական գանահատումներ և շտկման գործողություններ, եթե հսկողության գործընթացները չեն գործում նախագծված կերպով:

Հսկողության գործընթացների արդյունավետության գնահատում հիմնականում իրականացնում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ներքին աուդիտորները՝ պարբերաբար ներկայացնելով հաշվետվություններ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց: Ներքին աուդիտորաուդիտորները կարող են նաև իրականացնել խորհրդատվական գործառույթներ, որոնք առնչվում են հսկողության գործընթացների արդյունավետության բարձրացմանը:

Հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի տեղեկատվություն ղեկավար անձնաց կողմից, ներառյալ ներքին աուդիտորների կողմից, կատարվող մոնիթորինգի արդյունքների վերաբերյալ:

Հաշվեքննողի կողմից ներքին աուդիտի աշխատանքի գնահատումը և կիրառումը ներկայացված է սույն փաստաթղթի գլուխ 18-ում:

### Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ազդեցությունը հաշվեքննության վրա

Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները չեն տրամադրում բավարար համապատասխան ապացույցներ նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների տեղին հաստատումներին առնչվող ներքին հսկողության գործընթացների արդյունավետ գործունեության վերաբերյալ: Հետևաբար, կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների գնահատումը բավարար չէ այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը որդեգրել է հսկողության թեստերի իրականացման հաշվեքննության մոտեցում և անհրաժեշտ է գնահատել նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների տեղին հաստատումներին առնչվող ներքին հսկողության գործընթացների արդյունավետությունը:

Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների անարդյունավետությունը կարող է հանգեցնել խարդախության ռիսկերի և ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակի էական խեղաթյուրումների ռիսկի: Հետևաբար, կազմակերպության մակարդակում գրոծող հսկողության գործընթացների վերաբերյալ կատարած հաշվեքննողի գնահատականը կարող է հանգեցնել հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց ազնվության վերաբերյալ մտահոգությունների, որի հետևանքով առկա չեն լինի բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ չձևափոխված հաշվեքննության կարծիքի տրամադրման համար:

Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները նպաստում են այն էական խեղաթյուրումների համատարած ռիսկերի նվազեցմանը, որոնք ազդեցություն ունեն նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումների վրա, քանի որ կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների թերություններն ազդում են գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները վրա: Նման ազդեցությունը բացատրվում է հետևյալ կերպ. քանի որ գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներն իրականացվում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի աշխատակիցների կողմից, հետևաբար, եթե հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք չեն իրականացնում հսկողություն մարդկային ռեսուրսների անընդհատ վերապատրաստման գործառույթների իրականացման հանդեպ, ապա չկան ապացույցներ, որ մարդկային ռեսուրսների կառավարմանն առնչվող գործառույթներն արդյուավետորեն կատարվում են, հետևաբար հաշվեքննողը չի կարող հիմնվել այն հսկողության գործընթացների վրա, որոնք իրականացնում են աշխատակիցները: Արդյունքում, հաշվեքննողները փոփոխում են հաշվեքննության մոտեցումը և հիմնվում են ըստ էության թեստերի իրականացման վրա:

Ստորև ներկայացված են կազմակերպության մակարդակում գործող թերի/արդյունավետ հսկողության գործընթացների ազդեցությունը հաշվեքննության վրա՝

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների գնահատական** | **Հավանական ազդեցությունը գործառույթի մակարդակում գործող գործընթացների վրա** | **Ազդեցությունը հաշվեքննության մոտեցման վրա** |
| 1 | Արդյունավետ նախագծված և ներդրված | Արդյունավետ | Հսկողության թեստերի վրա հիմնված հաշվեքննության մոտեցում |
| 2 | Որոշակի վերապահումներով արդյունավետ նախագծված և ներդրված | Արդյունավետ/թերի կախված գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների հետագա թեստավորումից | Համակցված հաշվեքննության մոտեցում կամ ըստ էության թեստերի վրա հիմնված հաշվեքննության մոտեցում |
| 3 | Թերի | Թերի | Ըստ էության թեստերի վրա հիմնված հաշվեքննության մոտեցում |

## Գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներ

Գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներն իրականացվում են յուրաքանչյուր գործառույթի կամ գործառնության իրականացման ընթացքում, օրինակ, գործառնությունների մեկնարկի, կատարման և գրանցման համար գործող հսկողության գործընթացներ: Հսկողության գործընթացներն իրականացվում են ցանկացած գործառույթի կամ գործառնության կատարման ընթացքում սխալների և խարդախության ռիսկերը նվազեցնելու նպատակով: Գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների ուսումնասիրության նպատակով հաշվեքննողիներին անհրաժեշտ է ուսումնասիրել ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար տեղեկատվական հոսքերի համակարգը և առնչվող գործընթացները, որոնք ներկայացված են ստորև՝

* գործառույթներ կամ գործառնություններ, որոնք նշանակալի են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար.
* ՏՏ-ի միջոցով ավտոմատացված և չավտոմատացված ընթացակարգերը, որոնց միջոցով գործառնությունները մեկնարկում են, կատարվում, գրանցվում, խմբագրվում, հեռացվում, համադրվում և ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններում.
* համապատասխան հաշվապահական գրանցումները, հիմնավորող փաստաթղթերը, ֆինանսական հաշվետվության առանձին հաշիվները, որոնք օգտագործվում են գործառնությունները մեկնարկելու, կատարելու, գրանցելու, ներկայացնելու նպատակով: Գրանցումները կարող են իրականցվել էլեկտրոնային եղանակով կամ ձեռքով.
* ինչպես է տեղեկատվական համակարգը հայտնաբերում և գրանցում ֆինանսական հաշվետվության տեսանկյունից նշանակալի իրադարձութ­յուններն ու պայմանները.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանն առնչվող գործըն­թացները, ներառյալ նշանակալի հաշվապահական գնահատումներն ու բացահայտումները.
* հաշվապահական գրանցումներին, ներառյալ ոչ ստանդարտ գրանցումներին վերաբերող հսկողության գործընթացներ, որոնք օգտագործվում են չկրկնվող, արտասովոր գործառնությունները կամ ճշգրտումները գրանցելու համար:

Հսկողության գործընթացները հանդիսանում են այն ընթացակարգերը և քաղաքականությունները, որոնք ներդրված են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից նախագծված գործընթացների և նպատակների ապահովման նպատակով: Ստորև ներկայացված են առանձին հսկողության գործընթացների օրինակներ՝

* **լիազորված անձանց կողմից փաստաթղթերի/գործառնությունների հաստատում.** հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործառնությունները պետք է հաստատվեն համապատասխան լիազորություններ ունեցող անձի կողմից: Օրինակ` հաշիվ ապրանքագրերը պետք է հաստատված լինեն հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավարի կողմից.
* **վերահսկում**. հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք պետք է վերահսկեն ավելի ցածր օղակների աշխատանքը: Օրինակ` վարչության ղեկավարը պարբերաբար պետք է հաշվետվություններ ստանա բաժնի ղեկավարներից կատարված աշխատանքի վերաբերյալ: Վերահսկող օղակը նաև պետք է իրականացնի կանոնավոր դիտարկումներ` համոզվելու, որ հաշվետվություններում արտացոլված տեղեկատվությունը ճշմարիտ է:
* **համադրում**. հաշվեքննության ենթակա մարմնի տարբեր միավորներից, ինչպես նաև արտաքին աղբյուրներից ստացված տեղեկատվությունները պետք է համադրվեն առկա տվյալների հետ և անհամապատասխանությունները ուսումնսաիրվեն: Օրինակ` ֆինանսատնտեսական վարչության կողմից պետք է պարբերաբար իրականացվեն բանկային քաղվածքների և հաշվապահական մնացորդների համադրում:
* **դրամական միջոցների և նյութական արժեքների գույքագրման արդյունքների ամփոփում.** հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պետք է պարբերաբար անցկացվեն դրամական միջոցների և նյութական արժեքների գույքագրում և փաստացի ու հաշվապահական տվյալների համադրում:
* **ակտիվների և գրանցումների նկատմամբ չլիազորված հասանելիության արգելում.** միայն լիազորված անձինք պետք է ունենան հասանելիության իրավունք հաշվեքննության ենթակա մարմնի ակտիվներից և գրանցումներից օգտվելու համար: Օրինակ` մուտքը դեպի պահեստ թույլատրվում է միայն նյութական պատասխանատուի ներկայությամբ:
* **գործառույթների տարանջատում.** հաշվեքննության ենթակա մարմնի հաշվառման գործընթացի տարբեր փուլերն իրականացվում են տարբեր անձանց կողմից: Գործառնության կատարումը, հաշավապահական համակարգում գործառնության գրանցումը և ակտիվների հսկողությունը պետք է իրականացվեն տարբեր անձանց կողմից: Օրինակ` կազմակերպության բանկային հաշիվների նկատմամբ հսկողությունը, բանկային գործառնությունների հաշվառումը և բանկային վճարումները պետք է իրականացվեն երեք տարբեր անձանց կողմից:
* **տեղեկատվական տեխնոլոգիաների հսկողական տարրեր.** հաշվեքննության ենթակա մարմնում կարող են առկա լինել համակարգչային ծրագրի ընդհանուր և առանձին հսկողական տարրեր: Ընդհանուր հսկողական տարրերը նպատակ ունեն սահմանել հսկողություն ամբողջ տեղեկատվական հոսքերի նկատմամբ: Իսկ առանձին համակարգչային ծրագրի հսկողական տարրերը միտված են հսկողություն սահմանելու միայն ծրագրի որոշակի տվյալների պահոցի, ինչպես նաև այլ գործառույթների անձեռնամխելիության նկատմամբ: Ընդհանուր հսկողական տարրի օրինակ է համակարգիչներից որևէ տեղեկատվության արտահանման կամ ջնջման հնարավորության բացակայությունը: Իսկ առանձին համակարգչային ծրագրի հսկողական տարրի օրինակ է հաշվապահական ծրագրում աշխատակիցների ցանկում նոր աշխատակից ավելացնելու համար գլխավոր հաշվապահի էլեկտրոնային հաստատումը:

Հսկողության գործընթացները կարող են դասակարգվել մի քանի խմբերի: Ստորև ներկայացված են հսկողության գործընթացների տեսակները՝

* կանխարգելիչ կամ բացահայտող.
* ավտոմատացված, չավտոմատացված կամ մասնակի ավտոմատացված.
* փաստաթղթավորված կամ չփաստաթղթավորված:

### Կանխարգելիչ կամ բացահայտող հսկողության գործընթացներ

Հսկողության գործընթացների սույն դասակարգումը պայմանավորված է հսկողության գործընթացի իրականացման ժամանակով: Կանխարգելիչ հսկողության գործընթացը թույլ չի տալիս որևէ գործառնության կամ ընթացակարգի սխալ ընթացքը մինչև գործառնության մեկնարկը: Օրինակ` նախքան աշխատակիցներին վճարումների իրականացումը` աշխատավարձի վճարացուցակի ուսումնասիրումը և հաստատումը ղեկավար անձի կողմից նպաստում է սխալ վճարումների իրականացման կանխմանը: Բացահայտող հսկողության գործընթացներն ուսումնասիրում և հայտնաբերում են գործառնության կամ ընթացակարգի խեղաթյուրումները գործառնության կամ ընթացակարգի իրականացումից հետո: Օրինակ` դրամարկղի հաշվապահական մնացորդը դրամարկղում առկա փաստացի դրամական միջոցների մնացորդի հետ համադրելով՝ կարող է բացահայտվել դրամական միջոցների հաշվառման կամ առանց փաստաթղթի օգտագործման դեպքեր:

Կանխարգելիչ հսկողության գործընթացներն ավելի նախընտրելի են քան բացահայտող հսկողության գործընթացները, քանի որ կանխարգելիչ հսկողության գործընթացները խոչընդոտում են սխալների տեղի ունենալը նախքան գործառնության իրականացումը: Սակայն, ներքին հսկողության համակարգին բնորոշ ռիսկերից ելնելով՝ հաշվեքննության ենթակա մարմնում պետք է համակցվեն կանխարգելիչ և բացահայտող հսկողության գործընթացները, քանի որ վերջիններս նվազեցնում են խեղաթյուրումների մնացորդային ռիսկը:

### Ավտոմատացված, չավտոմատացված կամ մասնակի ավտոմատացված հսկողության գործընթացներ

Հսկողության գործընթացները լինում են ավտոմատացված, չավտոմատացված և մասնակի ավտոմատացված:

Չավտոմատացված՝ ձեռքով իրականացվող հսկողության գործընթացները նպատակահարմար է իրականացնել նշանակալի գնահատումներ և գնահատումներ պարունակող գործառնությունների համար: Ստորև ներկայացված են նմանատիպ գործառնությունների տեսակները՝

* մեծ գումարով, արտասովոր և չկրկնվող գործառնություններ.
* խեղաթյուրումների հայտնաբերմանը և դրանց կանխատեսելիությանն առնչվող նշանակալի ռիսկերի առկայություն.
* փոփոխվող միջավայր, որտեղ առաջանում է հսկողության գործընթացներն անընդհատ փոփոխելու կարիք.
* ավտոմատացված հսկողության գործընթացների մոնիթորինգի դեպքեր:

Չավտոմատացված հսկողության գործընթացները կարող են ավելի պակաս հուսալի լինել քան ավտոմատացված հսկողության գործընթացերը, քանի որ չավտոմատացված հսկողության գործընթացները կարող են շրջանցվել կամ պատշաճորեն չիրականացվել: Հետևաբար, չավտոմատացված հսկողության գործընթացների իրականցման հետևողականությունը կարող է չպահպանվել:

Ավտոմատացված հսկողության գործընթացները ներառում են հաշվարկներ, հաշիվների փակում, հաշվետվությունների պատրաստում և այլն: Ավտոմատացված հսկողության գործընթացները հիմնականում կիրառելի են մեծաքանակ, կրկնվող, համասեռ գործարքների իրականացման դեպքում:

Սովորաբար հսկողության գործընթացները ներառում են ավտոմատացված և չավտոմատացված տարրեր: Այդ հսկողության գործընթացները հանդիսանում են մասնակի ավտոմատացված գործընթացներ: Օրինակ՝ ավտոմատացված համակարգը գեներացնում է կրեդիտորական պարտավորությունների մնացորդները հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, իսկ պատասխանատու անձը համադրում է մնացորդները հաստատված փոխադարձ հաշվարկների ակտի մնացորդի հետ:

### Փաստաթղթավորված կամ չփաստաթղթավորված հսկողության գործընթացներ

Փաստաթղթավորված հսկողության գործընթացների իրականացման դեպքում առկա է համապատասխան հիմնավորող փաստաթղթավորում հսկողության գործընթացի իրականացման, ինչպես նաև գործընթացի արդյունքների վերաբերյալ: Հիմնականում չավտոմատացված հսկողության գործընթաացները փաստաթղթավորվում են և հաշվեքննողի կողմից կարող են ստուգվել: Չփաստաթղթավորված հսկողության գործընթացները նույնպես կարող են լինել արդյունավետ: Հաշվեքննողը կարող է գնահատել չփաստաթղթավորված հսկողության գործընթացները հարցման և դիտարկման միջոցով:

Հսկողության գործընթացի փաստաթղթավորումը կարող է իրականացվել ստորագրման միջոցով: Օրինակ՝ գլխավոր հաշվապահը ստորագրում է ստացված ծառայությունների հաշիվը: Սակայն փաստաթղթավորված հսկողության գործընթացը չի վկայում, որ պատասխանատուն արդյունավետ է իրականացրել հսկողության գործընթացը: Օրինակ՝ գլխավոր հաշվապահի կողմից ստուգվել է, արդյոք ստացված ծառայությունների հաշվում ներառված տեղեկատվության ճշգրտությունը, որից հետո հաստատվել է արդյոք այն:

## Որոշումների ծառ

Ստորև ներկայացված է սույն գլխում ներկայացված հսկողության գործընթացների վերաբերյալ հաշվեքննողի գործողությունները առաջադրանքի տեղային աշխատանքների փուլում՝

Ոչ

Այո

Արդյոք կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացներն 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 անհամապատասխանությունները/խեղաթյուրումները հաշվեքննության եզրակացության վրա:

Իրականացնել նվազագույն ըստ էության թեստեր:

Այո

Ոչ

Ոչ

Այո

Իրականացնել ըստ էության թեստեր:

Հաշվի առնել բացահայտված անհամապատասխանությունները/խեղաթյուրումները հաշվեքննության եզրակացության վրա:

# Հսկողության թեստերի իրականացում

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1265 | «Ներքին հսկողության համակարգում առկա թերությունների մասին տեղեկացումը կառավարման մարմիններում գտնվող անձանց» |

Առաջադրանքի տեղային աշխատանքների փուլում հաշվեքննողներն իրականացնում են հսկողության թեստեր, եթե՝

* համաձայն հաշվեքննության պլանի, առաջադրանքի խումբը նշանակալի հաշվի և բացահայտման տեղին հաստատման համար որդեգրել է հսկողության թեստերի իրականացման կամ համակցված մոտեցումներից որևէ մեկը.
* համաձայն հաշվեքննության պլանի՝ նշանակալի հաշվի և բացահայտման համապատասխան հաստատման համար ընտրվել է ըստ էության թեստերի իրականացման մոտեցում, սակայն միայն ըստ էության թեստեր իրականացնելով հաշվեքննողը չի կարող ձեռքբերել բավարար համապատասխան ապացույցներ.
* համաձայն հաշվեքննության պլանի՝ նշանակալի հաշվի և բացահայտման համապատասխան հաստատման մակարդակում գոյություն ունի խարդախության ռիսկ:

Առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողը կարող է իրականացնել ստորև ներկայացված հսկողության 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):

## Հսկողության գործընթացների նախագծման և ներդրման արդյունավետության թեստեր

Հսկողության գործընթացը համարվում է արդյունավետ նախագծված, եթե այն թույլ է տալիս կանխարգելել կամ բացահայտել և ուղղել էական խեղաթյուրումները, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի ֆինանսատնտեսական վարչության կանոնադրությամբ նախատեսված ընթացակարգերը թույլ չեն տալիս որևէ մատակարարի վճարել առանց գլխավոր հաշվապահի հաստատման:

Հսկողության գործընթացը համարվում է ներդրված, եթե այն գոյություն ունի և կիրառվում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից: Հսկողության թեստերի իրականացման նպատակով հաշվեքննողը պետք է ընտրի այն հսկողության գործընթացը, որն առնչվում է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների հաստատումներին: Եթե հսկողության գործընթացը համարվում է անարդյունավետ նախագծված, ապա անիմաստ է իրականացնել անարդյունավետ հսկողության գործընթացի ներդրման գնահատում: Հսկողության գործընթացների արդյունավետությունը հաշվեքննողը պետք է գնահատի ի ապահովումն տեղին հաստատման:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության գործընթացների նախագծի արդյունավետության գնահատման նպատակով հաշվեքննողն ուսումնասիրում է հսկողության գործընթացները նկարագրող իրավական ակտերը, քաղաքականությունը, կանոնադրությունը, կանոնակարգը և այլ փաստաթղթեր: Այդ նպատակով հաշվեքննողը կարող է կիրառել հետևյալ հաշվեքննության տեխնիկաները՝

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

Միայն հարցումների արդյունքում ստացված ապացույցները չեն համարվում բավարար հսկողության գործընթացների նախագծման արդյունավետությունը գնահատելու համար:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողության գործընթացների նախագծի ուսումնասիրության արդյունքում հաշվեքննողը կազմում է հսկողութայն գործընթացների նկարագիրը, որը կարելի է իրականացնել գծապատկերների միջոցով: Հսկողության գործընթացների գծապատկերներում ներկայացվում է ամբողջ գործընթացի քայլերի հաջորդականությունը, ինչպես նաև գործընթացում ներառված ղեկավար անձանց կողմից հսկողության գործընթացները, օրինակ, հաստատման գործընթացները:

Հսկողության գործընթացների նկարագրությունը (փաստաթղթավորումը) պետք է ներառի հետևյալ տեղեկատվությունը.

* հսկողության գործընթացի նպատակը,
* հսկողություն գործընթացի առանձին քայլերը կամ տարրերը իրենց հերթական հաջորդականությամբ,
* հսկողության գործընթացի տեղի ունենալու հաճախականությունը,
* հսկողության գործընթացի տեսակը (չավտոմատացված, ավտոմատացված, մասնակի ավտոմատացված),
* հսկողության գործընթացի իրականացման համար պատասխանատու անձը, եթե հսկողության գործընթացն ավտոմատացված չէ,
* հսկողության գործընթացի կողմից կանխարգելման կամ բացահայտման և ուղղման ենթակա խեղաթյուրման բնույթը և մեծությունը:

Հսկողության գործընթացների նման նկարագիրը հիմք է հանդիսանում այդ գործընթացի նախագծման արդյունավետության գնահատման համար:

Համակարգը փաստաթղթավորելիս անհրաժեշտ է գործընթացում տեղի ունեցող յուրաքանչյուր քայլ գրանցել իր համապատասխան փաստաթղթով, ինչպես նաև բարդ համակարգերի դեպքում անհրաժեշտ կլինի նաև ներառել փաստաթղթի յուրաքանչյուր օրինակի հոսքը:

Հսկողության գործընթացը փաստաթղթավորելուց հետո անհրաժեշտ է հավաստիանալ, որ այդ գործընթացն իրականում տեղի է ունենում այնպես, ինչպես այն փաստաթղթավորվել է: Այս դեպքում հաշվեքննողի կողմից իրականացվում է քայլերի հաջորդական ստուգման թեստ: Քայլերի հաջորդական ստուգման թեստի նպատակն է համոզվել, որ գործընթացի փաստաթղթավորումը, հետևաբար նաև գործընթացի նախագծված ընթացքը համապատասխանում է իրականությանը՝ այսինքն տեղի է ունենում: Քայլերի հաջորդական թեստ իրականացվում է առաջադրանքի խմբի համապատասխան փորձառություն ունեցող անդամի կողմից առաջադրանքի տեղային աշխատանքների ընթացքում: Փորձառության մակարդակը պայմանավորված է նշանակալի հաշվի և բացահայտման տեղին հաստատման գծով առկա բնորոշ և հսկողության ռիսկերից, գործընթացի բարդությունից, տեսակից և բնույթից: Օրինակ՝ մասնակի ավտոմատացված կամ ավտոմատացված հսկողության գործընթացների գծով թեստերի իրականացման համար անհրաժեշտ են համապատասխան համակարգչային գիտելիքներ:

Հաշվեքննողի նպատակն է համոզվել, որ ճիշտ է նախանշել գործընթացի տարրերի բնույթը և դերը, ինչի համար պետք է ընտրվի հսկողության գործընթաց և քայլ առ քայլ ուսումնասիրվի վերջինիս տարրերը` համոզվելու, որ ակնկալվող ընթացակարգերը ներդրված են: Այս թեստն իրականացնելիս հաշվեքննողը ոչ միայն պետք է կենտրոնանա կազմված փաստաթղթերի վրա, այլև հետևի փաստաթղթերի հոսքին` միաժամանակ օգտագործելով այն տեղեկատվական տեխնոլոգիաները կամ այն միջոցները, որոնք օգտագործում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի աշխատակիցները տեղեկատվության և փաստաթղթերի ստացման համար: Գործընթացի քայլերի հաջորդական ստուգումն իրականացվում է տվյալ գործընթացի մեկնարկից մինչև այդ գործարքի ավարտը:

Քայլերի հաջորդական ստուգումը թույլ է տալիս հաստատել, որ`

* հսկողության գործընթացի նախագծի փաստաթղթավորումը՝ գծապատկերը ճշգրիտ է, և հսկողության գործընթացի բոլոր տարրերը գրանցված են գծապատկերում,
* հսկողության տարրերը, որոնք պետք է կիրառվեն, համաձայն նախագծի, իրականում կիրառվում են:

Քայլ առ քայլ ստուգումն իրականցնելու համար` առաջին քայլը, որ հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի որևէ գործարքն ընտրելն է: Ընտրությունը կարող է կատարվել կամայական հիմունքով: Այնուհետև անհրաժեշտ է սահմանել տվյալ գործարքի սկիզբը և հետամուտ լինել գործընթացի ամբողջ ընթացքին, որը ներառում է գործարքների մեկնարկի, կատարման, հաստատման և գրանցման ուսումնասիրություն: Թեստի արդյունավետ իրականացման նպատակով հաշվեքննողին անհրաժեշտ է հարցումներ կատարել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի համապատասխան աշխատակիցներին հսկողական տարրերի վերաբերյալ և ցանկացած շեղումների դեպքում պարզել պատճառները:

Քայլերի հաջորդական ստուգումն ավարտվում է այդ գործարքի ավարտի հետ մեկտեղ: Թեստի ընթացքում հաշվեքննողը կարող է անդրադառնալ նաև շեղումների հայտնաբերման դեպքում իրականացվելիք ընթացակարգերին: Օրինակ, ինչ է տեղի ունենում, երբ ամսական կտրվածքով բանկային քաղվածքների և հաշվապահական մնացորդների համադրման արդյունքում հայտնաբերվում են շեղումներ, ինչպիսին են լինում աշխատակիցների հետագա գործողությունները և ղեկավար անձնաց արձագանքը:

Քայլերի հաջորդական ստուգման թեստը հաշվեքննողի կողմից փաստաթղթավորվում է համաապտասխան աշխատանքային փաստաթղթում, որը պետք է առնվազն ներառի՝

* ստուգվող գործարքի մանրամասները (գումար, ամսաթիվ, գործարքի գրանցման համար, պատասխանատու անձինք և այլն).
* գործարքի հետ առնչվող և հաշվեքննողի կողմից ստուգված փաստաթղթերի վավերապայմանները.
* թեստի ընթացքում կատարված հարցումների մանրամասները (աշխատակցի անունը, հարցման ամսաթիվը, վայրը).
* հղումներ հսկողության գործընթացի նկարագրին՝ գծապատկերին:

Հսկողության գործընթացի փաստաթղթավորումից, վերջինիս հաջորդական քայլերի ուսումնասիրությունից հետո պետք է անդրադառնալ այս փուլի վերջնական հարցին` արդյոք հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողության գործընթացներն արդյունավետ են նախագծված և ներդրված: Հսկողության գործընթացի նախագծի արդյունավետությունը գնահատելիս պետք է հաշվի առնել, թե արդյոք այն կանխարգելում է էական խեղաթյուրումների տեղի ունենալը կամ բացահայտում և ուղղում է դրանք: Էական խեղաթյուրումները պետք է դիտարկել համապատասխան հաշվեքննության հաստատումների համատեքստում: Անհրաժեշտ է որոշել, թե արդյոք տվյալ հսկողության գործընթացը արդյունավետ է և ապահովում է նշված հաստատումը:

Ոչ պատշաճ նախագծված կամ ներդրված հսկողության գործընթացները հանդիսանում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողության համակարգի թերացումները կամ թույլ կողմերը, որոնց հաշվեքննողը կարող է անդրադառնալ հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության մեջ, ինչպես ներկայացված է սույն փաստաթղթի գլուխ 17-ում:

## Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր

Առաջադրանքի տեղային աշխատանքների շրջանակներում հսկողության գործընթացների նախագծի և ներդրման արդյունավետության գնահատումից հաջորդիվ իրականացվում են հսկողության գորընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր, ինչպես նաև ըստ էության թեստեր:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերն իրականացվում են հավաստիանալու, թե արդյոք հսկողության գործընթացները կանխարգելում կամ բացահայտում և ուղղում են էական խեղաթյուրումները: Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի նպատակն է հավաքագրել ապացույցներ հսկողության գործընթացի պատշաճ գործունեության և/կամ շեղումների վերաբերյալ: Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստեր իրականացվում են միայն այն հսկողության գործընթացների գծով, որոնք հաշվեքննողի կողմից գնահատվել են որպես արդյունավետ նախագծված և ներդրված:

Հաշվեքննողն իրականացնում է հսկողության գործընթացների գործունեության թեստեր՝

* ըստ էության թեստերի ծավալը կրճատելու (փոքր ընտրանքի համար մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացում), ինչպես նաև բնույթը (վերլուծական թեստերի իրականացում մանրամասների ստուգման թեստերի փոխարեն) և ժամկետները (ըստ էության թեստերի իրականացում միջանկյալ ժամկետին հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտի փոխարեն) փոխելու նպատակով.
* քանի որ միայն ըստ էության թեստերը չեն կարող տրամադրել բավարար համապատասխան ապացույցներ, օրինակ, մեծածավալ, կրկնվող և ավտոմատացված գործարքների դեպքում:

### Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման բնույթը

Հաշվեքննողը պետք է նախագծի և իրականացնի այնպիսի հսկողության թեստեր, որոնց արդյունքում կհավաքագրվի բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ: Հաշվեքննության ապացույցների որակը և քանակը պայմանավորված է առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում հաշվեքննողի կողմից հսկողության գործընթացների վրա հիմնվելու աստիճանով:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման նպատակով հաշվեքննողը կարող է օգտագործել ստորև ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը՝

* հարցումներ ուղղված հսկողության գործընթացներն իրականացնող աշխատակիցներին,
* հսկողության գործընթացի իրականացման դիտարկում,
* հսկողության գործընթացի իրականացման արդյունքում ներկայացվող հաշվետվությունների և փաստաթղթերի ստուգում,
* հսկողության գործընթացի վերակատարում:

Վերոնշյալ հաշվեքննության ընթացակարգերի հանգամանքներով պայմանավորված՝ կարող են լինել արդյունավետ կամ ոչ արդյունավետ: Հիմնականում հաշվեքննողի կողմից միայն հարցումների արդյունքում ստացված հաշվեքննության ապացույցները չեն համարվում բավարար համապատասխան: Այդ նպատակով, անհարժեշտ է համակցել հաշվեքննության ընթացակարգերը միևնույն թեստի շրջանակներում:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման ընթացքում հաշվեքննողին անհրաժեշտ է հաշվի առնել ստորև ներկայացված գործոնները՝

| **N** | **Հանգամանք** | **Ազդող գործոններ** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Հաշվեքննողը դիտարկում է հսկողության գործընթացի իրականացումը | Հաշվեքննողի ներկայությամբ պայմանավորված՝ հսկողության գործընթացն արդյունավետ է իրականացվում: Սա կարող է տեղին լինել, եթե հսկողության գործընթացն իրականացվում է, օրինակ, տարեկան մեկ անգամ (նյութական արժեքների գույքագրում): |
| 2 | Հսկողության գործընթացի արդյունքում չի բացահայտվում որևէ խեղաթյուրում: | Սա չի նշանակում, որ հսկողության գործընթացն արդյունավետ է գործում, քանի որ հնարավոր է խեղաթյուրումները բացակայում են իրականացված գործընթացում: |
| 3 | Հսկողության գործընթացը բացահայտել է խեղաթյուրում: | Հսկողության գործընթացի կողմից խեղաթյուրման բացահայտումը փաստում է, որ հսկողության գործընթացը արդյունավետ նախագծված է և ներդրված, ինչպես նաև գործում է արդյունավետ: Հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի արդյոք հաշվեքննության ենթակա մարմինն ուղղում է հսկողության գործընթացի արդյունքում բացահատյված խեղաթյուրումը: |
| 4 | Հսկողության գործընթացը չի բացահայտում առկա խեղաթյուրումը: | Հաշվեքննողին անհրաժեշտ է գնահատել հսկողության գործընթացի կողմից խեղաթյուրման չբացահայտման պատճառները, արդյոք այն կրում է եզակի, թե համատարած բնույթ: |

Այն հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման նպատակով, որոնք ներառում են ղեկավար անձանց կողմից հաստատման հսկողության տարրեր, հաշվեքննողները պետք է հարցումներ կատարեն համապատասխան անձանց, թե ինչ տեղեկատվության վրա են նրանք ուշադրություն դարձնում հաստատման հսկողության գործընթացներ իրականացնելիս: Օրինակ՝ գլխավոր հաշվապահի կողմից աշխատավարձի վճարացուցակի հաստատումը, վճաարացուցակի համադրումը հրամանների հետ: Ի լրումն՝ անհրաժեշտ է հարցումներ կատարել ղեկավար անձանց հետագա գործողությունների վերաբերյալ, եթե հաստատման արդյունքում բացահայտվում են թերություններ:

Որոշ դեպքերում հաշվեքննողները կարող են նախագծել և իրականացնել հսկողության գործընթացների արդյունավետության գնահատման թեստեր ըստ էության թեստերի հետ մեկտեղ: Օրինակ՝ հաշվեքննողը կարող է ստուգել ընտրանքում ներառված հաշիվ ապրանքագրերի հաստատված լինելը, ինչպես նաև հաշիվների համապատասխանությունը հաշվապահական համակարգում գրանցված գործառնություններին: Այս դեպքում իրականացված թեստի արդյունքները գնահատվում են առանձին հսկողության թեստի և ըստ էության թեստի համար:

### Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ծավալը

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ծավալը կախված է թեստի ընտրանքի չափից: Հիմնականում հսկողության գործընթացի գործունեության անարդյունավետության վերաբերյալ հաշվեքննողի գնահատականը հիմնված է ավելի քիչ հաշվեքննության ապացույցների վրա, քան վերջինիս վերաբերյալ կատարված արդյունավետության հաշվեքննողի գնահատականը: Սակայն թեստերի ավելացումը կամ ընտրանքի մեծացումը չի կարող լինել արդյունավետ, եթե թեստն, ըստ էության, չի ապահովում նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման գծով հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրումը:

Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ծավալը ավելացնելիս հաշվեքննողին անհրաժեշտ է հաշվի առնել առնվազն հետևյալը՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից հսկողության գործընթացի իրականացման հաճախականությունը.
* հաշվեքննության ենթարկվող հաշվետու ժամանակաշրջանի երկարությունը.
* հսկողության ռիսկի վերաբերյալ հաշվեքննողի գնահատականը.
* հսկողության գործընթացի ավտոմատացման աստիճանը.
* այլ հսկողության թեստերից ստացվող հաշվեքննության ապացույցները:

Ստորև ներկայացված են հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստերի նպատակով ընտրանքների կազմման վրա ազդող գործոնները՝

| **N** | **Ընտրանքի տեսակ** | **Մոտեցում** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ամբողջ բազմության ստուգում | Հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել կատարել հսկողության գործընթացի ամբողջ բազմության ստուգումը, ինչը հազվադեպ է կատարվում հսկողութայն թեստերի կատարելիս: Ողջ բազմության ստուգումը նպատակահարմար է, երբ՝   * բազմությունը բաղկացած է փոքր թվով, բայց մեծ գումարով գործարքներից. * առկա է նշանակալի ռիսկ և այլ թեստերի միջոցով չի հավաքագրվում բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ. * ավտոմատացված համակարգչային ծրագրի միջոցով ողջ բազմության թեստավորումը կատարվում է արդյունավետ: |
| 2 | Առանձին տարրերի ընտրություն | Հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել կազմել ընտրանքը՝ բազմությունից ընտրելով առանձին տարրեր՝ գործարքներ, որոնք համապատասխանում են նախօրոք որոշված պայմանին: Սակայն նման դեպքերում հաշվեքննողը կրում է ընտրանքային ռիսկ: Առանձին գործարքներից կազմած ընտանքի վերաբերյալ եզրակացությունները և գնահատականները չեն կարող էքստրապոլացվել ամբողջ բազմության համար: Այսպիսի ընտրանքի հիման վրա կատարված թեստերը չեն տրամադրում բավարար համապատաասխան ապացույցներ, եթե չեն համակցվում այլ թեստերի հետ: |
| 3 | Հաշվեքննության ընտրանք | Հաշվեքննության ընտրանքների կազման դեպքում ընտրանքի վերաբերյալ եզրակացությունների և գնահատականների հիման վրա կարելի է եզրակացություններ և գնահատականներ կազմել ամբողջ բազմության համար: |

Հաշվեքննության ընտրանքը կարող է իրականացվել վիճակագրական և ոչ վիճակագրական մոտեցումներով:

Ընտրանքի չափից կախված՝ հաշվեքննողը կրում է ընտրանքային ռիսկ: Ընտրանքային ռիսկն այն ռիսկն է, որի դեպքում հաշվեքննողը, որոշակի ծավալի ընտրանքի վրա հիմնվելով, կարող է կատարել այնպիսի եզրակացություններ, որոնք կտարբերվեին, եթե նա ստուգեր բազմության ողջ տարրերը:

Հսկողության թեստերի իրականացման նպատակով հաշվեքննողները հաշվի են առնում հսկողության գործընթացների իրականացման հաճախականությունը և հսկողության ռիսկի գնահատականը: Ստորև ներկայացված են ընտրանքի չափի նվազագույն միջակայքերը չավտոմատացված հսկողության գործընթացների համար՝

| **Հսկողության գործընթացի հաճախականություն** | **Հսկողության ռիսկ** | |
| --- | --- | --- |
| **Ցածր** | **Բարձր** |
| **Դեպքերի քանակ** | |
| Տարեկան կտրվածքով մեկ անգամ իրականացվող հսկողության գործընթաց | 1 | 1 |
| Եռամսյակային (այդ թվում՝ ժամանակաշրջանի ավարտին 1 անգամ) | 1+1 | 1+1 |
| Ամսական | 2 | 3 |
| Շաբաթական | 5 | 8 |
| Օրական | 15 | 25 |
| Օրվա ընթացքում բազմաթիվ անգամ | 25 | 40 |

Որոշ դեպքերում միևնույն հսկողության գործընթացը գործում է նույն կերպ նշանակալի հաշվի տարբեր տարրերի համար, հետևաբար ավելի արդյունավետ կլինի, եթե հաշվեքննողը տարրերի ընտրությունն իրականացնի՝ ընդգրկելով տարբեր տարրերի համար կատաարված հսկողության գործընթացներ: Օրինակ՝ հաշվեքննության ենթակա մարմինը պատրաստում է ամսական բանկային քաղվածքների և հաշվապահական մնացորդների համարդումներ յուրաքանչյուր բանկային հաշվի համար: Քանի որ հսկողության գործընթացը հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից իրականացվում է ամսական կտրվածքով, ապա հաշվեքննողի ընտրանքում ներառում է երկու ամսական համադրում: Յուրաքանչյուր բանկային հաշվի համար միևնույն ամիսների համար ամսական կտրվածքով կատարված երկու համադրումների ստուգման փոխարեն ավելի արդյունավետ է թեստն իրականացնել՝ ընդգրկելով յուրաքանչյուր բանկային հաշվի համար տարբեր ամիսներ:

Եթե հսկողության գործընթացներն իրականացվում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ոչ համասեռ վայրերում, հաշվեքննողի մասնագիտական դատողությունից կախված ընտրանքի չափը պետք է ավելացվի:

Ընտրանքում ներառված տարրերի ընտրությունն իրականացվում է հետևյալ մեթոդներով՝

* *պատահական ընտրության (վիճակագրական)* դեպքում բազմության յուրաքանչյուր տարր ունի հավասար հնարավորություն ընտրանքի մեջ ընդգրկվելու համար: Պատահական ընտրանքները մեծամասամբ կազմվում են համակարգչային ծրագրերի օգնությամբ, որոնք պատահականորեն բազմությունից ընտրում են որոշակի քանակությամբ տարրեր.
* *կամայական ընտրության* *(ոչ վիճակագրական)* դեպքում հաշվեքննողն ինքնուրույն ընտրում է բազմության տարրեր և կազմում ընտրանք: Կամայական և պատահական ընտրությունների տարբերությունը կայանում է նրանում, որ կամայական ընտրությունը կատարվում է հաշվեքննողի կողմից, որը կարող է, օրինակ, միտված լինել ընտրել այնպիսի տարրեր, որոնց ուսումնասիրությունը չի պահանջում մեծ ջանքեր: Այն չի օգտագործվում վիճակագրական ընտրանքների կազմման ընթացքում.
* *դրամային միավորի ընտրության* *(վիճակագրական)* դեպքում բազմության յուրաքանչյուր դրամ ընտրանքում ներառվելու հավասար հնարավորություն ունի: Այս դեպքում, այն գործարքները, որոնք դրամային արտահայտությամբ մեծ արժեք ունեն, ընտրանքի կազմում ընդգրկվելու առավել մեծ հնարավորություն ունեն: Նման մեթոդն արդյունավետ է, երբ ընտրությունը կատարվում է համակարգչային ծրագրի օգնությամբ:

Եթե կազմված ընտրանքում ներառված տարրի ուսումնասիրությունն անհնարին է փաստաթղթերի կորստի կամ գործարքի հետագա չեղարկման պատճառով, հաշվեքննողին անհրաժեշտ է պարզել, թե արդյոք ընտրանքի տարրի ուսումնասիրության անհնարինությունը պարունակում է դիտավորություն: Դիտավորության բացակայության դեպքում, անհրաժեշտ է փոխարինել չուսումնսաիրված տարրը մեկ այլ տարրով:

Հսկողության գործընթացի թերությունները կարող են վերաբերել հսկողության գործընթացների նախագծին և գործունեությանը: Թերությունը վերաբերում է հսկողության գործընթացի նախագծին, երբ անհրաժեշտ հսկողական տարրը բացակայում է կամ պատշաճ կերպով նախագծված չէ և չի բավարարում իր նպատակին: Հսկողության գործընթացի թերությունը վերաբերում է վերջինիս անարդյունավետ գործունեությանը, երբ պատշաճորեն նախագծված հսկողության գործընթացը չի գործում իր նախագծի համաձայն կամ հսկողության գործընթացն իրականացնող անձը չունի համապատասխան լիազորություններ կամ որակավորումներ հսկողության գործընթացն արդյունավետորեն իրականացնելու համար:

Եթե թեստի արդյունքում ընտրանքում թերություններ չեն հայտնաբերվում, ապա թեստի նպատակը կարող է համարվել իրականացված, և հետագա որևէ լրացուցիչ աշխատանք չի պահանջվում:

Եթե հայտնաբերվում է առնվազն մեկ թերություն, ապա անհրաժեշտ է դիտարկել հայտնաբերված թերության բնույթը և հասկանալ, թե արդյոք հայտնաբերված թերությունը հանդիսանում է եզակի դեպք: Շատ կարևոր է նաև հաշվի առնել, թե արդյոք թերություն պարունակող հսկողության գործընթացը փոխկապակցված է մեկ այլ հսկողության գործընթացի հետ, թե` ոչ:

Եթե կա կասկած, որ հայտնաբերված թերությունները դիտավորության արդյունք են, ապա հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի հայտնաբերված թերությունների ազդեցությունը խարդախության ռիսկի վրա: Եթե հայտնաբերված թերությունները պայմանավորված են այլ գործոններով, ապա հաշվեքննողը հաշվի է առնում թերությունների ազդեցությունը հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալի և ժամկետների վրա:

Եթե այլ թերություններ չեն հայտնաբերվում, ապա թեստի նպատակը համարվում է իրականացված, և հետագա որևէ լրացուցիչ աշխատանք չի պահանջվում:

### Հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության թեստերի ժամկետը

Հսկողության թեստերի ժամկետ ասելով՝ անհրաժեշտ է հասկանալ, թե երբ է հսկողության թեստն իրականացվում հաշվեքննողի կողմից: Բարձր էական խեղաթյուրումների ռիսկով պայմանավորված՝ հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել թեստն իրականացնել՝ նախապես չհայտարարելով դրանց մասին: Հիմնականում որքան բարձր է գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկը, այնքան հսկողության թեստերն իրականցվում են հաշվետու ժամանակաշրջանին ավարտին մոտ ամսաթվին: Հսկողության թեստերի ժամկետների վերաբերյալ որոշում կայացնելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ գործոնները.

* հսկողության միջավայրի արդյունավետությունը.
* տեղեկատվության հասանելիությունը, եթե հաշվեքննողը որոշում է կայացնում թեստերն իրականացնել նախքան հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը.
* գնահատված ռիսկերը, իսկ այն դեպքում, երբ առկա է խարդախության ռիսկ, հաշվեքննողը իրականացնում է չհայտարարված թեստեր.
* այն հաշվետու ամսաթիվը կամ ժամանակաշրջանը, որին կվերաբերեն հաշվեքննության ապացույցները:

Այն դեպքում, երբ հսկողության գործընթացը հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից տեղի է ունենում տարեկան մեկ անգամ, օրինակ նյութական արժեքների կամ դրամական միջոցների գույքագրում, Հաշվեքննողները հիմնական թեստն իրականացնում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից հսկողության գործընթացի իրականացման պահին՝ կիրառելով դիտարկման հաշվեքննության տեխնիկան:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կատարվում են հսկողության գործընթացին առնչվող փոփոխություններ, հաշվեքննողները պետք է իրականացնեն հսկողության թեստեր հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետո՝ հաշվի առնելով փոփոխությունների ազդեցությունը և ուժի մեջ մտնելու ժամանակահատվածը:

Եթե հաշվեքննողի կողմից իրականացվում են հսկողության թեստեր որևէ միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար, օրինակ, երկրորդ եռամսյակի համար, ապա կատարված բոլոր գնահատականները և թեստի արդյունքները տեղափոխվում են առաջ մինչև հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտը: Միջանկյալ ժամանակաշրջանի և հաշվետու ժամանակաշրջանների միջև ընկած ժամանակահատվածը կոչվում է առաջ տեղափոխման ժամանակահատված: Գնահատումների ընթացքում միջանկյալ ժամանակաշրջանի վերաբերյալ հաշվեքննության ապացույցներ հավաքագրելիս հաշվեքննողը պետք է՝

* հավաքագրի հաշվեքննության ապացույցներ միջանկյալ ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող նշանակալի փոփոխությունների վերաբերյալ, որոնք վերաբերում են հաշվեքննության ենթարկված հսկողության գործընթացներին.
* հավաքագրի լրացուցիչ հաշվեքննության ապացույցներ առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի վերաբերյալ:

Այն դեպքում, երբ տեղի են ունեցել նշանակալի փոփոխություններ, որոնք առնչվում են միջանկյալ ժամանակաշրջանում թեստավորված հսկողության գործընթացներին, հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի նոր հաշվեքննության ապացույցներ ձևափոխված կամ նոր հսկողության գործընթացի արդյունավետության վերաբերյալ:

Ստորև ներկայացված են հաշվեքննողի կողմից առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի վերաբերյալ կատարվող թեստերի օրինակներ՝

| **N** | **Թեստ** | **Մոտեցում** |
| --- | --- | --- |
| 1 | * Հաշվետու ժամանակաշրջանն ընդգրկում է 1 հունվարից մինչև 31 դեկտեմբեր. * Հսկողության ենթակա գործընթաց՝ կրկնվող չավտոմատացված օրական իրականացվող գործողություն, որը չի ենթարկվել փոփոխության. * Ընտրանքի չափ՝ 25 գործարք, քանի որ հսկողության ռիսկը գնահատվել է բարձր. * Թեստի ժամկետը՝ ստուգել հսկողության գործընթացների 20 տեղի ունենալու դեպք առաջին, երկրորդ և երրորդ եռամսյակներում և 5 տեղի ունենալու դեպք՝ չորրորդ եռամսյակում: | Հաշվեքննողն ընտրել է կատարել հսկողության գործընթացների թեստավորում ամբողջ տարվա կտրվածքով:  Հաշվեքննողը չի կատարել միջանկյալ ժամկետի վերաբերյալ ձեռքբերված հաշվեքննության ապացույցների հիման վրա գնահատական:  Հետևաբար, չի պահանջվում կատարել առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի վերաբերյալ ընթացակարգեր: |
| 2 | * Հաշվետու ժամանակաշրջանն ընդգրկում է 1 հունվարից մինչև 31 դեկտեմբեր. * Հսկողության ենթակա գործընթաց՝ կրկնվող չավտոմատացված գործողություն, որը չի ենթարկվել փոփոխության. * Ընտրանքի չափ՝ 25 գործարք, քանի որ հսկողության ռիսկը գնահատվել է բարձր. * Թեստի ժամկետը՝ ստուգել հսկողության գործընթացների 25 տեղի ունենալու դեպք առաջին, երկրորդ և երրորդ եռամսյակներում: | Հաշվեքննողը կատարել է հսկողության թեստ, որը ներառում է միայն առաջին, երկրորդ և երրորդ եռամսյակները:  Կատարված թեստի արդյունքում հաշվեքննողը տալիս է գնահատական, որը վերաբերում միայն նշված եռամսյակներին:  Հետևաբար անհրաժեշտ է իրականացնել առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի վերաբերյալ ընթացակարգեր, որոնք կընդգրկեն չորրորդ եռամսյակը: Առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի վերաբերյալ ընթացակարգերի բնույթը և ծավալը պայմանավորված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողությամբ: |

Առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի ընթացակարգեր իրականացնելիս հաշվեքննողը հաշվի է առնում հաշվեքննության ապացույցների բնույթը: Այն դեպքում, երբ անհրաժեշտ է հավաքագրել ավելի համոզիչ և հիմնավոր հաշվեքննության ապացույցներ, ապա հաշվեքննողը ավելացնում է առաջ տեղափոխման ընթացակարգերի ծավալը և խորությունը: Ըստ այդմ, էական խեղաթյուրումների ռիսկի ավելացմանը զուգահեռ հաշվեքննողը խորացնում է առաջ տեղափոխման ընթացակարգերը և ավելացնում ծավալը: Նման դեպքերում միայն հարցումներով չեն սահմանափակվի առաջ տեղափոխման ժամանակահատվածի ընթացակարգերը: Այս դեպքում անհրաժեշտ կլինի իրականացնել դիտարկման, ինչպես նաև վերակատարման կամ վերահաշարկի ընթացակարգեր:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 5-ում ներկայացված է հսկողության գործընթացների նախագծի և ներդրման արդյունավետության թեստավորման և գործունեության արդյունավետության թեստավորման աշխատանքային փաստաթղթերի օրինակներ:

# Ըստ էության թեստերի իրականացում

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1450 | «Հաշվեքննության ընթացքում հայնտաբերված խեղաթյուրումների գնահատումը» |
| ԱԲՄՄՍ 1501 | «Հաշվեքննության ապացույցներ՝ հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար» |
| ԱԲՄՄՍ 1500 | «Հաշվեքննության ապացույցներ» |
| ԱԲՄՄՍ 1505 | «Արտաքին հաստատումներ» |
| ԱԲՄՄՍ 1520 | «Վերլուծական ընթացակարգեր» |
| ԱԲՄՄՍ 1530 | «Հաշվեքննության ընտրանք» |
| ԱԲՄՄՍ 1540 | «Հաշվապահական հաշվառման գնահատումների հաշվեքննություն, ներառյալ իրական արժեքի հաշվապահական հաշվառման գնահատումները, և համապատասխան բացահայտումները» |

Ինչպես ներկայացված է սույն փաստաթղթի 6.3 բաժնում հաշվեքննության ընթացակարգերը կազմված են երկու խոշոր խմբից՝ հսկողության թեստերից և ըստ էության թեստերից, որոնք ներկայացված են սույն գլխում: Սույն փաստաթղթի գլուխ 10-ում ներկայացված են ուղեցույցներ հսկողության թեստերի վերաբերյալ:

Ըստ էության թեստերը նախագծվում և իրականացվում են նշանակալի հաշվի կամ բացահայտման հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրումների բացահայտման նպատակով: Ըստ էության թեստերի տեսակներն են՝ մանրամասների ստուգման թեստերը և վերլուծական ընթացակարգերը, որոնք ներկայացված են ստորև.

Ըստ էության թեստեր

Վերլուծական ընթացակարգեր

Մանրամասների ստուգման թեստեր

Կանխատեսումների վերլուծություն

Տվյալների վերլուծություն

Ցուցանիշների վերլուծություն

Ամբողջ բազմության նկատմամբ

Բազմության առանձին տարրերի նկատմամբ

Ընտրանքային

## Ըստ էության թեստերի բնույթը

Հաշվեքննողը պետք է իրականացնի ըստ էության թեստեր բոլոր նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների վերաբերյալ՝ անկախ հսկողության ռիսկի գնահատականից, քանի որ ըստ էության թեստերի արդյունքում ստացված ապացույցները կրում են ավելի համոզիչ և հիմնավոր բնույթ: Ըստ էության թեստերի բնույթը պայմանավորված է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատականով, որն ազդեցություն ունի հաշվեքննության ընթացակարգի ընտրության և տարբեր ընթացակարգերի համակցման վրա: Օրինակ՝ եթե վարչական ծախսերի տեղի ունենալու և ճշգրտության հաստատման ռիսկը գնահատվել է բարձր, ապա հաշվեքննողը իրականացնում է մատակարարներից ստացված հաշիվ ապրանքագրերի և պայմանագրերի զննում և համադրում հաշվապահական հաշվառման համակարգում գրանցված գործարքների հետ, ինչպես նաև կարող է ստանալ արտաքին հաստատման նամակներ խոշոր պայմանագրերի նշանակալի պայմանների հաստատման վերաբերյալ:

Հաշվեքննողի կողմից իրականացվող ըստ էության թեստերը ներառում են մանրամասների ստուգման թեստեր, վերլուծական ընթացակարգեր և երկուսի համակցությունը: Հաշվեքննության ընթացակարգերի ընտրությունը կատարվում է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության հիման վրա:

Հիմնականում, նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների բարձր ռիսկայնությամբ հաստատումների ստուգման նպատակով հաշվեքննողները իրականացնում են այնպիսի հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք տրամադրում են ավելի հիմնավոր և համոզիչ հաշվեքննության ապացույցներ: Այդ նպատակով հաշվեքննողի կողմից ըստ էության մանրամասների թեստերը կարող են գերադասելի լինել հսկողության թեստերից կամ վերլուծական թեստերից: Հատկանշական է, որ հաշվեքննողը կարող է համակցել տարբեր տեսակի հաշվեքննության ընթացակարգերն ավելի համոզիչ և հիմնավոր հաշվեքննության ապացույցների ստացման նպատակով: Հանգամանքներից և գնահատված ռիսկերից ելնելով՝ հաշվեքննողը կարող է որոշել՝

* վերլուծական ընթացակարգերը բավարար են հաշվեքննության ռիսկը ընդունելի միջակայքում պահելու նպատակով, օրինակ, երբ էական խեղաթյուրումների ցածր ռիսկը հիմնված է հսկողության թեստերի միջոցով ստացված ապացույցներով.
* մանրամասների ստուգման թեստերն ամենաարդյունավետն են նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման ստուգման համար.
* վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների ստուգման թեստերի համակցությունը ամենաարդյունավետն է նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման ստուգման համար:

Ստորև ներկայացված են ըստ էության թեստերի օրինակներ աշխատավարձի վճարման համակարգում.

| **N** | **Հաստատում** | **Ըստ էության թեստեր** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Տեղի ունենալը կամ առկայությունը | * համեմատել աշխատակցի գծով հաշվարկված աշխատավարձն աշխատանքային պայմանագրի, պաշտոնի անձնագրերի, այլ համաձայնագրերի, աշխատաժամանակի տեղեկագ­րերի հետ. * ստուգել աշխատակցին տրամադրված պարգևա­վճարների համապատասխանությունը հրամանի հետ. * համեմատել աշխատավարձի ծախսերի փոփոխությունը նախորդ տարվա համեմատ և աշխատակիցների թվի փոփոխության տոկոսի հետ: |
| 2 | Ճշգրտություն | * վերահաշվարկել աշխատավարձը և աշխատավարձից պահված հար­կերը և այլ կիրառելի վճարները. |
| 3 | Ամբողջականություն | * հաստատել առձեռն աշխատավարձի վճարումը դեպի բանկային քաղվածք, * բանկային քաղվածքում արտացոլված աշխատավարձի վճարումները ստուգել դեպի աշխատավարձի վճարման ձևակերպումներ: |

Միևնույն հաշվեքննության ընթացակարգը կարող է կիրառելի չլինել տարբեր հաստատումների համար: Օրինակ՝ աշխատավարձի ծախսերի առկայության հաստատման նպատակով հաշվեքննողը զննում է հաշվապահական գրանցումներն՝ ի համեմատություն սկզբնական փաստաթղթերի, իսկ ամբողջականության հաստատման նպատակով անհրաժեշտ է սկզբնական հաշվառման փաստաթղթերը կամ վճարումները համադրել հաշվապահական գրանցումների հետ:

Ներքոնշյալ որոշումների ծառը ներկայացնում է վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների ստուգման թեստերի ընտրության վերաբերյալ ուղեցույցներ՝

Ոչ

Ոչ

Այո

Արդյոք հայտնաբերվել են նշանակալի ռիսկեր:

Խարդախության ռիսկ

Արդյոք վերլուծական ընթացակարգերը տեղին են:

Իրականացնել ըստ էության թեստեր՝ վերլուծական ընթացակարգեր և մանրամասների ստուգման թեստեր:

Այո

Այո

Ոչ

Բարձր բնորոշ ռիսկ

Իրականացնել վերլուծական ընթացակարգեր

Իրականանցնել մանրամասների ստուգման թեստեր

Արդյոք վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում ստացվել են բավարար համապատասխան ապացույցներ:

Իրականանցնել մանրամասների ստուգման թեստեր:

Անհրաժեշտ չէ իրականացնել այլ թեստեր:

Արդյոք հաշվեքննողը կիրառել է ըստ էության թեստերի իրականցման մոտեցումը:

Այո

Ոչ

## Ըստ էության թեստերի ծավալը

Ներքին հսկողության համակարգի (այդ թվում՝ ներքին աուդիտի արդյունավետ համակարգի) գնահատականն ազդեցություն ունի ըստ էության թեստերի ծավալի վրա: Հաշվեքննողը նվազեցնում է ըստ էության թեստերի ծավալը, երբ՝

* հաշվեքննողը հիմնվում է հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության վրա.
* հսկողության գործընթացների նախագիծը և ներդրումը գնահատվել է արդյունավետ.
* հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստերի արդյունքները դրական են:

Հաշվեքննողը պետք է կատարի միայն այնպիսի հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք տեղին են նշված հաստատման ռիսկի պարագայում: Հաշվեքննողը պետք է որոշում կայացնի ավելացնել միայն տեղին հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալ:

Մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացման պարագայում հաշվեքննության ընթացակարգերի ծավալն ուղղակիորեն դիտարկվում է ընտրանքի ծավալի համատեքստում, սակայն գոյություն ունեն այլ գործոններ, որոնք անհրաժեշտ է հաշվի առնել, օրինակ ընտրանքային կամ բազմության առանձին տարրերի ստուգման մեթոդների ընտրություն:

## Հսկողության թեստերի արդյունքների ազդեցությունը ըստ էության թեստերի վրա

Ներքոնշյալ որոշումների ծառը ներկայացնում է հաշվեքննողի որոշումը կապված վերլուծական ընթացակարգերի և մանրամասների ստուգման թեստերի ընտրության հետ, եթե իրականցվել են հսկողության թեստեր.

Արդյոք իրականացվել են հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստեր:

Իրականացնել ըստ էության թեստեր՝ վերլուծական ընթացակարգեր և մանրամասների ստուգման թեստեր:

Ոչ

Ոչ

Հայտնաբերվել են նշանակալի ռիսկեր:

Այո

Արդյոք թեստերի արդյունքում հաշվեքննողը հավաստիացել է, որ հսկողության գործընթացները արդյունավետ են:

Իրականացնել ըստ էության թեստեր՝ վերլուծական ընթացակարգեր և մանրամասների ստուգման թեստեր:

Իրականացնել նվազագույնըստ էության թեստեր:

Այո

## Ըստ էության թեստերի ժամկետը

Ըստ էության թեստերը կարող են իրականացվել միջանկյալ ժամանակաշրջանի կամ հաշվետու ժամանակաշրջանի համար: Որքան բարձր է գնահատված էական խեղաթյուրումների ռիսկը, այնքան ընտ էության թեստերն իրականացվում են հաշվետու ամսաթվին մոտ: Ստորև ներկայացված են այն գործոնները, որոնք ազդեցություն ունեն ըստ էության թեստերի ժամկետի վրա՝

* ներքին հսկողության միջավայրի արդյունավետությունը.
* տեղեկատվության հասանելիությունը.
* գնահատված ռիսկի բնույթը, օրինակ, եթե հաշվեքննողը կարծում է, որ որոշակի խարդախ գործարքներ գրանցվում են հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին կամ ավարտից հետո, ապա նպատակահարմար չէ ըստ էության թեստերն իրականացնել միջանկյալ ժամանակաշրջանի համար.
* այն ժամանակաշրջանը կամ ամսաթիվը, որին վերաբերում է հաշվեքննության ապացույցը:

## Վերլուծական ընթացակարգեր

Վերլուծական ընթացակարգերը ներառում են ֆինանսական և ոչ ֆինանսական տեղեկատվության միջև կորելացիայի, ինչպես նաև ակնկալվող և փաստացի արդյունքների միջև ուսումնասիրությունը և համեմատությունը: Վերլուծական ընթացակարգերի կիրառումը հիմնված է այն ենթադրության վրա, որ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների միջև առկա է կորելացիոն կապ: Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունավետությունը կախված է նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման բնույթից, օգտագործվող ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների կորելացիայի աստիճանից, հաշվեքննողի կողմից նշանակալի հաշվի և բացահայտման սպասվող գումարի հաշվարկման նպատակով օգտագործվող տվյալների հասանելիությունից և արժանահավատությունից, սպասվող գումարի մոտավորության աստիճանից և այլն:

Վերլուծական ընթացակարգեր նախագծելիս և իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է՝

* որոշի, թե արդյոք վերլուծական ընթացակարգերը կիրառելի են նշանակալի հաշվի և բացահայտման տվյալ հաստատման համար.
* գնահատի տվյալների արժանահավատությունը, որի հիման վրա հաշվեքննողը հաշվարկելու է նշանակալի հաշվի և բացահայտման սպասվող գումարի մեծությունը՝ հաշվի առնելով տվյալների աղբյուրը, պատրաստման ընթացակարգը և այլն.
* հաշվարկի նշանակալի հաշվի և բացահայտման սպասվող գումարի մեծությունը և գնահատի մոտավորության աստիճանը.
* համադրի հաշվեքննության սպասվող գումարի մեծությունը փաստացի գումարի հետ, հաշվարկի շեղումների մեծությունը և որոշի, թե արդյոք ստացված շեղման մեծությունը գտնվում է հաշվեքննության ընդունելի միջակայքում:

Սույն փաստաթղթի հավելված 9-ում ներկայացված է վերլուծական ընթացակարգի պարունակող աշխատանքային փաստաթուղթ:

### Վերլուծական ընթացակարգերի կիրառելիությունը նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման համար

Վերլուծական ընթացակարգերը հիմնականում կիրառելի են մեծաքանակ գործարքների համար, որոնք կորելացված են ոչ ֆինանսական ցուցանիշների հետ, օրինակ, համալսարանի հասույթը ուսանողների քանակի հետ: Ի լրումն՝ վերլուծական ընթացակարգերն արդյունավետ են նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների այն հաստատումների համար, որոնց խեղաթյուրումները կարող են չբացահայտվել մանրամասների ստուգման արդյունքում:

Էական խեղաթյուրումների բարձր ռիսկի դեպքում վերլուծական ընթացակարգերը կարող են արդյունավետ չլինել:

Ստորև ներկայացված են վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման մեթոդները՝

* Կանխատեսումների վերլուծություններ.
* Տվյալների վերլուծություններ.
* Ցուցանիշների վերլուծություններ.
* Միտումների վերլուծություններ:

Ներքոնշյալ աղյուսակը ներկայացնում է վերլուծական ընթացակարգերի տարբեր մեթոդների կիրառության ուղեցույցներ և օրինակներ՝

| **N** | **Վերլուծական ընթացակարգի մեթոդ** | **Ուղեցույց** | **Օրինակ** |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | Կանխատեսումների վերլուծություններ | Կանխատեսումների վերլուծության ընթացքում իրականացվում է ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների կորելացիոն կապի հիման վրա սպասվող գումարի մեծության հաշվարկում: | Համալսարանի հասույթի ամբողջականության հաստատման նպատակով հաշվեքննողը ուսանողների քանակը բազմապատկում է ուսման տարեկան վարձերի գումարի հետ:  Աշխատավարձի ծախսերի առկայության հաստատման նպատակով աշխատակիցների ընդհանուր թվաքանակի և միջին դրույքի հիման վրա (եթե միջին դրույքը հայտնի է արժանահավատ աղբյուրից, բացառությամբ հաշվապահական/ֆինանսական բաժնից) աշխատավարձի ծախսերի սպասվող գումարի հաշվարկում: |
| 2 | Տվյալների վերլուծություններ | Տվյալների վերլուծության դեպքում հաշվեքննողը ուսումնասիրում է կատարված գործարքները արտասովոր գործարքների հայտնաբերման նպատակով: Այն կարող է ներառել մեծ գումարով գործարքները, ոչ աշխատանքային ժամերին գրանցված գործարքները, չլիազորված անձանց կողմից գրանցված գործարքները և այլլն: | Բենֆորդի օրինաչափության հիման վրա կատարված վերլուծություններ, որոնք հայտնաբերում են մեծաքանակ տվյալներում ոչ օրինաչափ տվյալների կամ չլիազորված փոփոխությունների արդյունքում տվյալների պարունակությունը: |
| 3 | Ցուցանիշների վերլուծություններ | Ցուցանիշների վերլուծության դեպքում իրականացվում է ֆինանսական ցուցանիշների հաշվարկում և համադրում: Հաշվարկված ցուցանիշները կարող են նաև ներառել ոչ ֆինանսական տվյալներ: | Առևտրային կազմակերպությունների դեպքում կիարռելի են դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերի շրջանառության օրերի ցուցանիշները, համախառն շահույթի և հասույթի հարաբերակցության ցուցանիշների ամսական համադրումները, աշխատակիցների հոսունության ցուցանիշների վերլուծությունները և այլն: |
| 4 | Միտումների վերլուծություններ | Միտումների վերլուծության դեպքում որոշակի ժամանակահատվածիհամար հաշվարկվում են նշանակալի հաշվի գումարի փոփոխությունները: | Ընթացիկ և նախրոդ տարվա ցուցնաիշների փոփոխություն.  Ծառայությունների մատուցմամբ զբաղվող առևտրային ընկերության ամսական հասույթի դինամիկան տարվա ընթացքում: |

Վերլուծական ընթացակարգերը կարող են ընդգրկել նաև այլ մեթոդներ, օրինակ, ռեգրեսիոն և միգրացիոն վերլուծություններ:

Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունավետությունը կախված է նաև հաշվեքննողի կողմից վերլուծական ընթացակարգի մեթոդի ընտրությամբ: Վերլուծական ընթացակարգերի տարբեր մեթոդներ տրամադրում են տարբեր հավաստիացման մակարդակներ: Օրինակ, հաշվեքննողը կանխատեսում է տարվա ընթացքում վարձակալական եկամուտը՝ բազմապատկելով պայմանագրում նշված ամսական վարձակալակն վճարը վարձակալության ժամկետի ամսիների քանակով: Այս վերլուծական ընթացակարգի արդյունքում հաշվեքննողը ստանում է հիմնավոր և համոզիչ հաշվեքննության ապացույցներ վարձակալական եկամտի վերաբերյալ և չի առաջանում անհրաժեշտություն իրականացնել մարմասների ստուգման թեստեր:

Մեկ այլ օրինակում հաշվեքննողը հասույթի ամբողջականության հաստատման նպատակով հաշվարկում է առևտրային կազմակերպության համախառն շահույթի ցուցանիշը և համադրում նախորդ տարվա ցուցանիշի հետ: Արդյունքում, եթե հաշվեքննողը չի ստանում ցուցանիշների փոփոխություն, ապա դա փաստում է կազմակերպության կողմից վարվող կայուն գնային քաղաքականությամբ: Ի տարբերություն նախորդ օրինակի՝ վերլուծական ընթացակարգի միջոցով հաշվեքննողը չի կարող ստանալ բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ հասույթի ամբողջականության վերաբերյալ, հետևաբար, անհրաժեշտ կլինի իրականացնել նաև մանրամասների ստուգման թեստեր:

### Տվյալների արժանահավատությունը

Տվյալների արժանահավատությունը պայմանավորված է տվյալների ստացման աղբյուրով և բնույթով, ինչպես նաև տվյալների ստացման հանգամանքներով: Սույն փաստաթղթի 7.5.2 բաժնում ներկայացված են տվյալների արժանահավատության վրա ազդող գործոնները:

### Սպասվող գումարի հաշվարկում և սպասվող ու փաստացի գումարների միջև շեղումներ

Հաշվեքննողների կողմից ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների միջև կորելացիոն կապի հայտնաբերման նպատակով հաշվեքննողը ուսումնասիրում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեությունը: Որոշ ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցնաիշների միջև կորելացիոն կապը բավականին ակնհայտ է, օրինակ աշխատավարձի ծախսումների և աշխատակիցների քանակի միջև կապը, սակայն կախված գործունեության առանձնահատկությունից որոշ կորելացիոն կապեր կարող են միանգամից չհայտնաբերվել հաշվեքննողի կողմից: Կորելացիոն կապի հատկորոշման նպատակով անհրաժեշտ է հարցումներ կատարել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի համապատասխան անձանց: Հիմնականում, ֆինանսական և ոչ ֆինանսական ցուցանիշների կորելացիոն կապի հիման վրա ղեկավար անձինք կատարում են բյուջետավորում և փաստացի արդյունքների հետ համադրումներ, հետևաբար ղեկավար անձանց կողմից հատկորոշված կորելացիոն կապերը հաշվեքննողների համար կարող են ծառայել՝ որպես նախնական տեղեկատվություն:

Հաշվեքննողի կողմից սահմանվում է Վերլուծական ընթացակարգի արդյունքում հաշվարկված սպասվող և փաստացի գումարների շեղումների ընդունելի միջակայքը: Ընդունելի շեղումների միջակայքի սահմանման վրա ազդեցություն ունի էական խեղաթյուրումների ռիսկը, էականության հատուկ շեմը և ընթացակարգի մոտավորության աստիճանը: Էական խեղաթյուրումների ռիսկի բարձր գնահատականը և ընթացակարգերի մոտավորության ցածր աստիճանը ազդում է շեղումների միջակայքի փոքրացման վրա, իսկ էականության հատուկ շեմի բարձր լինելը մեծացնում է շեղումների միջակայքը:Որքան շեղումների ընդունելի միջակայքը փոքր է, այնքան վերլուծական ընթացակարգի արդյունքում ստացված հաշվեքննության ապացույցները ավելի հիմնավոր և համոզիչ են: Հիմնականում, ընդունելի շեղումների միջակայքը սահմանավում է տոկոսային արտահայտությամբ: Օրինակ՝ հաշվեքննողն իրականացնում է լողացող տոկոսադրույքով վարկի տոկոսային ծախսումների վերաբերյալ վերլուծական ընթացակարգ: Հաշվեքննողը կարող է սահմանել, որ սպասվող գումարի և փաստացի տոկոսային ծախսերի տարբերությունը չպետք է գերազանցի կամ փոքր լինի սպասվող գումարի 5 տոկոսից (+/- 5%): Հաշվեքննողը կարող է նաև սահմանել շեղումների առավելագույն բացարձակ մեծություն: Հիմնականում, Վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում ստացված շեղումների միջակայքը սահմանվում է 5 տոկոս (+/- 5%), սակայն շեղման բացարձակ արժեքը չպետք է գերազանցի էականության հատուկ շեմը:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողի կողմից սպասվող գումարի և փաստացի գումարի միջև շեղումը չի գերազանցում ընդունելի միջակայքը և էականության հատուկ շեմը, վերլուծական ընթացակարգը համարվում է արդյունավետ: Հակառակ դեպքում, հաշվեքննողի կողմից իրականացվում են այլ հաշվեքննության ընթացակարգեր, օրինակ, հարցումներ են կատարվում ղեկավար անձանց կատարված շեղումների վերաբերյալ, կատարվում է տվյալների համադրում մոտավորության ավելի ցածր աստիճան ստանալու նպատակով և այլն:

Օրինակ՝ հաշվեքննողը ստուգում է գիշերօթիկ դպրոցի սննդի ծախսերը՝ իրականացնելով վերլուծական ընթացակարգ: Տվյալ դեպքում առկա է կորելացիոն կապ գիշերօթիկ դպրոցի սաների քանակի և սննդի ծախսերի միջև: Հաշվարկելով մեկ սանի գծով օրական սննդի ծախսերը՝ հաշվեքննողը հաշվարկում է ընդհանուր տարեկան սննդի ծախսերի սպասվող գումարը, բազմապատկելով տարեվերջի դրությամբ սաների քանակը մեկ սանի գծով սննդի ծախսի հետ և սպասվող գումարը համեմատում փաստացի գումարի հետ: Եթե շեղումը գերազանցում է հաշվեքննողի կողմից նախանշված ընդունելի շեղումների միջակայքը, հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել ուսումնասիրել սաների քանակը ամսական կտրվածքով, քանի որ այն կարող է ենթարկվել փոփոխության տարվա ընթացքում: Այս դեպքում հաշվեքննողը բաղդատում է տվյալները և հաշվարկում է սննդի ծախսը յուրաքանչյուր ամսվա համար:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը տվյալների բաղդատումների արդյունքում ստանում է շեղումների ընդունելի մակարդակը գերազանցող շեղումներ, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի մանրամասների ստուգման թեստեր:

Վերլուծական ընթացակարգերը, հիմնականում հաշվեքննողին մատնանշում են սխալի առկայության մասին և դրանց արդյունքները չեն կարող հիմք ծառայել խեղաթյուրման վերջնական գումարի հաշվարկման համար:

## Մանրամասների ստուգման թեստեր

Մանրամասների ստուգման թեստերն իրականացնելու դեպքում Հաշվեքննողները կիրառում են ստորև ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը՝

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

Բավարար համապատասխան ապացույցներ հավաքագրելու նպատակով հաշվեքննողը օգտագործում է վերոնշյալ տեխնիկաներից որևէ մեկը և/կամ կատարում է մի քանի տեխնիկաների համակցում: Սակայն միայն հարցումների տեխնիկայի օգտագործմամբ հաշվեքննողները չեն կարող հավաքարգրել բավարար համապատասխան ապացույցներ: Հարցումների տեխնիկան անհրաժեշտ է համակցել այլ տեխնիկաների հետ արդյունավետ մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացման նպատակով: Ստորև ներկայացված են մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացման մեթոդները.

| **N** | **Թեստավորման մեթոդ** | **Կիրառությունը** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ամբողջ բազմության մեթոդ | Այս մեթոդը կիրառվում է այն դեպքում, երբ բազմությունը կազմված է փոքր թվով տարրերից կամ համակարգչային ծրագրերի միջոցով հնարավոր է կատարել ամբողջ բազմության ստուգում առանց անհարկի ռեսուրսների օգտագործման: Հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել իրականացնել ամբողջ բազմության տարրերի ստուգում, եթե նշանակալի հաշվի կամ բացահայտման էական խեղաթյուրման ռիսկը չափազանց բարձր է գնահատվել: |
| 2 | Բազմության առանձին տարրերի մեթոդ | Այս դեպքում հաշվեքննողն ընտրում է բազմության այն տարրերը, որոնք համապատասխանում են որոշված չափանիշին: Օրինակ՝ գործարքի գումարը մեծ է էականության հատուկ շեմի 50 տոկոսից, դեբիտորական պարտքերը չեն վճարվել 90 օր և ավելի: |
| 3 | Ընտրանքային մեթոդ | Հաշվեքննողը կիրառում է ընտրանքային ստուգում, եթե բազմությունը բաղկացած է մեծ թվով համասեռ տարրերից՝ օգտագործելով վիճակագրական ընտրանքի մեթոդաբանությունը: |

Մանրամասների ստուգման թեստերի արդյունքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները, որոնք գերազանցում են խեղաթյուրումների նվազագույն շեմը, գրանցվում են Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում (հավելված 11):

### Ամբողջ բազմության մեթոդ

Հաշվեքննողի կողմից իրականացվում են մանրամասների ստուգման թեստեր՝ ընտրելով բազմության բոլոր տարրերը, եթե՝

* բազմությունը բաղկացած է փոքր թվով գործարքներից.
* հաշվեքննողի կողմից էական խեղաթյուրման ռիսկը գնահատվել է նշանակալի և այլ հաշվեքննության ընթացակարգերի միջոցով հնարավոր չէ ստանալ բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ.
* հաշվարկման կրկնվող բնույթից ելնելով՝ հաշվեքննողը կարող է իրականացնել բազմության ամբողջ տարրերի վերահաշավարկ համակարգչային ծրագրի միջոցով առանց անհարկի ռեսուրսների օգտագործման:

### Բազմության առանձին տարրերի մեթոդ

Հաշվեքննողի կողմից բազմության առանձին տարրերի մեթոդի որոշումը պայմանավորված է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության առանձնահատկություններով, էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատականներով և զննման ենթակա բազմության առանձնահատկություններով:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողի կողմից իրականացվում է բազմության առանձին տարրերի զննում, հաշվեքննողը կրում է ոչ ընտրանքային ռիսկ: Հաշվեքննողը կարող է իրականացնել բազմության առանձին տարրերի ստուգում և ընտրանքում ընդգրկել հետևյալ բնութագրերով տարրերը՝

* բազմության բարձր գումարով տարրերը/գործարքները, օրինակ, բազմության 10 ամենաբարձր գումարներով գործարքները.
* բազմության կասկածելի և արտասովոր տարրերը, օրինակ նյութական արժեքների գույքագրման նպատակով կարող են ստուգվել այն նյութական արժեքները, որոնք տարվա ընթացքում չեն օգտագործվել.
* որոշակի մեծությունից բարձր բոլոր գործարքները, օրինակ, այն գործարքները, որոնց գումարը գերազանցում է էականության հատուկ շեմի 10 տոկոսը.
* բազմության այն տարրերը, որոնց վերաբերյալ հաշվեքննողը ցանկանում է հավաքագրել տեղեկատվություն, օրինակ, նշված մատակարարից կատարված բոլոր ձեռքբերումները:

Առանձին տարրերի զննմամբ մանրամասների ստուգման թեստերը արդյունավետորեն կարելի է համակցել վերլուծական ընթացակարգերի հետ: Օրինակ՝ հաշվեքննողը կարող է իրականացնել վերլուծական ընթացակարգ տվյալների վերլուծության մեթոդով և հատկորոշել բազմության արտասովոր գործարքները, որոնք որպես առանձին տարրեր ներառվում են մանրամասների ստուգման թեստի ընթացքում:

Չնայած, որ առանձին տարրերի ստուգման միջոցով հաշվեքննողը կարող է հավաքագրել հաշվեքննության ապացույցներ, առանձին տարրերը չեն հանդիսանում հաշվեքննության ընտրանք: Հետևաբար, առաձին տարրերի ստուգման արդյունքները չեն կարող տարածվել ամբողջ բազմության վրա, ինչպես նաև առանձին տարրերի ստուգումը չի տրամադրում բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ բազմության չստուգված մասի վերաբերյալ:

Սակայն առանձին տարրերի մեթոդի կիրառման արդյունքները կարող են հիմնավորել հաշվեքննողի ռիսկերի գնահատականը բազմության չստուգված մասի վերաբերյալ: Օրինակ, եթե հաշվեքննողը չի հայտնաբերել խեղաթյուրումներ առանձին տարրերի զննման արդյունքում, ապա այն հիմնավորում է հաշվեքննողի կողմից ռիսկի ցածր գնահատականը կամ հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետությունը:

Առանձին տարրերի զննում իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է նաև իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր չստուգված բազմության մասով:

Խարդախության ռիսկի առկայության դեպքում առանձին տարրերի մեթոդը հանդիսանում է ամենաարդյունավետ մեթոդը, քանի որ հաշվեքննողն ընտրում է այն տարրերը, որոնք կարող են խեղաթյուրված լինել խարդախության ռիսկի հետևանքով:

Առանձին տարրերի մեթոդի դեպքում հաշվեքննողը աշխատանքային փաստաթղթում պետք է մանրամասն ներկայացնի առանձին տարրերի որոշման չափանիշները: Օրինակ՝ այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը զննել է որոշակի օրերին իրականացված գործարքները, ապա աշխատանքային փաստաթուղթը պետք մանրամասնի այն փաստաթղթերի և/կամ գործարքի վավերապայմանները, որոնք կատարվել են նշված օրերին: Այն դեպքում, որբ հաշվեքննողը դիտարկել է որոշակի գումարից բարձր գործարքները, ապա աշխատանքային փաստաթուղթը պետք է ներառի ամբողջ բազմության գումարը և տարրերի քանակը, ինչպես նաև նշված գումարից բարձր տարրերը/գործարքները:

### Ընտրանքային մեթոդ

Ըստ էության թեստերի ընթացքում իրականացվող ընտրանքային մեթոդը հիմնականում իրականացվում է ներքոնշյալ երկու մեթոդներով՝

* դրամային միավորի ընտրանքի (ԴՄԸ) դեպքում բազմության յուրաքանչյուր դրամ ընտրանքում ներառվելու հավասար հնարավորություն ունի: Այս դեպքում, այն գործարքները, որոնք դրամային արտահայտությամբ մեծ արժեք ունեն, ընտրանքի կազմում ընդգրկվելու առավել մեծ հնարավորություն ունեն: Նման մեթոդն իրականացվում է համակարգչային ծրագրի օգնությամբ.
* ստրատիֆիկացված բազմությունից ընտրանքի (ՍԲԸ) դեպքում բազմությունը բաժանվում է երեք ենթաբազմությունների՝ նշանակալի հաշիվներ, վերին ստրատա և ստորին ստրատա, որոնցից յուրաքանչյուրից կամայական կամ պատահական եղանակով կատարվում է ընտրանքի տարրերի ընտրություն: Այս մեթոդն իրականացվում է համակարգչային ծրագրի օգնությամբ:

Հաշվեքննողների կողմից ընտրանքային մեթոդ կիրառվում է, երբ՝

* վերլուծական ընթացակարգերից հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցները բավարար չեն տվյալ հաստատման ստուգման նպատակով.
* արդյունավետ չէ իրականացնել ամբողջ բազմության ստուգում.
* առանձին տարրերի ստուգման արդյունքում հաշվեքննողը չի հավաքագրել բավարար համապատասխան ապացույցներ:

Ստորև ներկայացված են ընտրանքային ստուգման կիրառության վերաբերյալ ուղեցույցներ՝

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Նկատառումներ** | **Ընտրանքային ստուգումը տեղին է** | **Ընտրանքային ստուգումը տեղին չէ** |
| 1 | Հաստատումներ | Առկայության կամ տեղի ունենալու, ճշգրտության, իրավունքների և պարտականությունների, ներկայացման և մասամբ գնահատման հաստատումների համար | Ամբողջականության հաստատման համար |
| 2 | Սպասվող խեղաթյուրում | Այն դեպքում, երբ բազմության գծով հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումը փոքր է   * էականության հատուկ շեմից (ԴՄԸ). * Էականության հատուկ շեմի 50 տոկոսից (ՍԲԸ): | Այն դեպքում, երբ բազմության գծով հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումը մեծ է կամ հավասար՝   * էականության հատուկ շեմից (ԴՄԸ). * Էականության հատուկ շեմի 50 տոկոսից (ՍԲԸ): |

Սույն փաստաթղթում ներկայացված ԴՄԸ և ՍԲԸ ընտրանքի մեթոդներն առավել արդյունավետ են գերագնահատված գումարների հայտնաբերման համար: Այն դեպքում, երբ բազմությունը բաղակացած է քիչ թվով տարրերից ընտրանքային ստուգումը կարող է արդյունավետ չլինել:

Ստորև ներկայացված են ԴՄԸ և ՍԲԸ ընտրանքի մեթոդների հիմնական հատկանիշները՝

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **N** | **Նկատառումներ** | **ԴՄԸ** | **ՍԲԸ** |
| 1 | Տեսակ | Վիճակագրական | Ոչ վիճակագրական |
| 2 | Ընտրություն | Տարրերի ընտրությունն իրականացվում է տարրի կշռին (գումար) համամասնությամբ որոշված հավանականության հիման վրա: | Տարրերի ընտրությունը յուրաքանչյուր ստրատայում իրականացվում է կամայական կամ պատահական եղանակով: |
| 3 | Բազմության ստրատիֆիկացում | Տարրերի գումարային արտահայտությունից ելնելով՝ անհարժեշտ չէ կատարել բազմության ստրատիֆիկացում:  Ստրատիֆիկացում անհրաժեշտ է կատարել, երբ բազմության տարբեր ենթաբազմությունների տարրեր ունեն տարբեր ռիսկային բնութագրեր: | Տարրերի գումարային արտահայտության հիման վրա կատարված բազմության ստրատիֆիկացումը նվազեցնում է ընտրանքի չափը: |
| 4 | Ընտրանքի չափ | Ընտրանքի չափն ավելի փոքր է քան ՍԲԸ-ի դեպքում: Ընտրանքի նվազագույն չափը կազմում է 3: | Ընտրանքի չափն ավելի մեծ է քան ԴՄԸ-ի դեպքում: Ընտրանքի նվազագույն չափը կազմում է 5: |
| 5 | Ընտրանքի ավելացում | Ընտրանքի չափը կարող է մեծացվել մոտավորության աստիճանը նվազեցնելու նպատակով: | Ընտրանքը կարող է մեծացվել ընտրանքային ռիսկը փոքրացնելու նպատակով: |
| 6 | Նշանակալի տարրեր | ԴՄԸ-ն սահմանում է ընտրանքի միջակայք, որից բարձր գումարային արտահայտություն ունեցող տարրերը համարվում են նշանակալի և ավտոմատ ներառվում են ընտրանքում: | ՍԲԸ-ն հաշվարկում է գումար, որից բարձր գումարային արտահայտություն ունեցող տարրերը համարվում են նշանակալի և ներառվում են ընտրանքում: Հաշվարկված գումարը կարող է նվազեցվել: |
| 7 | Ընթացակարգ | ԴՄԸ-ն իրականացնում է հետևյալը՝   * հաշվարկում է ընտրանքի չափը և նշանակալի տարրերի շեմը. * առանձնացնում է նշանակալի տարրերը մնացած մասից և պատահական եղանակով ընտրում տարրեր. * հաշվարկում է էքստրապոլացված խեղաթյուրումը, վերին մոտավորության աստիճանը և ընտրանքային ռիսկի թույլատրելի շեմը: | ՍԲԸ-ն իրականացնում է հետևյալը`   * հաշվարկում է ընտրանքի չափը և նշանակալի տարրերի առաջարկվող շեմը. * հաշվարկում է փաստացի և էքստրապոլացված խեղաթյուրումը ընտրանքում: |

Հաշվեքննողի կողմից վիճակագրական կամ ոչ վիճակագրական ընտրանքի մեթոդի ընտրությունը հիմնված է մասնագիտական դատողության հիման վրա: Հիմնականում, հաշվեքննողն օգագործում է ԴՄԸ ընտրանքի մեթոդը, եթե հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից տրամադրվել են կամ որևէ այլ կերպ հասանելի են էլեկտրոնային որոշակի ձևաչափով տվյալներ: Հակառակ դեպքում, հաշվեքննողն օգտագործում է ՍԲԸ ընտրանքի մեթոդը, որը չի պահանջում որոշակի էլեկտրոնային ձևաչափով տվյալների առկայություն:

Ընտրանքի միջոցով մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի բազմության տարրերի բնույթը: Այն կիրառվում է համասեռ տարրերից բաղկացած բազմության համար, որպեսզի կազմված ընտրանքը լինի ներկայացուցչական և հայտնաբերված խեղաթյուրումները հնարավոր լինի էքստրապոլացնել ամբողջ բազմության համար:

#### Ամբողջականության հաստատումը ընտրանքային մեթոդի համատեքստում

Նշանակալի հաշվիների և բացահայտումների ամբողջականության հաստատման նպատակով նպատակահարմար չէ կիրառել ընտրանքային զննման մեթոդը: Ամբողջականության հաստատման նպատակով անհրաժեշտ է դիտարկել հանդիպակաց բազմության ստուգման միջոցով: Օրինակ՝ նյութական արժեքների ամբողջականության հաստատման դեպքում աննպատակահարմար է հաշվապահական մնացորդներից կազմել ընտրանք և կատարել ընտրանքում ներառված տարրերի գույքագրում, քանի որ ավելցուկ նյութական արժեքների առկայության դեպքում, այդ նյութական արժեքները չեն կարող ներառվել հաշվեքննության ընտրանքում: Այդ նպատակով հաշվեքննողը զննում է հանդիպակաց բազմությունը՝ ստուգելով պահեստում փաստացի առկա նյութական արժեքների քանակը հաշվապահական մնացորդների համեմատման միջոցով:

Հանդիպակաց բազմությունների զննումը կիրառվում է նաև կրեդիտորական պարտավորությունների ամբողջականության հաստատման նպատակով: Հաշվապահական հաշվառման մնացորդների հիման վրա ընտրված կրեդիտորներից արտաքին հաստատման նամակների միջոցով հաշվեքննողը չի կարող հայտնաբերել այն կրեդիտորական պարտքերը, որոնք գրանցված չեն հաշվապահական հաշվառման համակարգում: Ամբողջականության հաստատման նպատակով հաշվեքննողը զննում է հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից կատարված վճարումները, որի հետևանքով կարող են հայտնաբերվել այն կրեդիտորները, որոնց կատարվել են վճարումներ, սակայն որոնց պարտավորությունը չի ճանաչվել հաշվետու ժամանակաշրջանում:

#### Բազմության հատկորոշում

Ընտրանքային զննման նպատակով անհրաժեշտ է հատկորոշել այն բազմությունը, որից կազմվելու է ընտրանքը, քանի որ ընտրանքի վերաբերյալ կատարված եզրակացությունները չեն կարող վերաբերել բազմությունում չներառված տարրերին:

Հատկանշական է նաև, եթե կատարվել է բազմությանը չպատկանող տարրերի տարանջատում, ապա այդ տարրերը պետք է ենթարկվեն առանձին ուսումնասիրության: Օրինակ՝ եթե հաշվեքննության ենթարկվող միավորի հաշվապահական հաշվառման համակարգում գրանցված ծախսերի բացվածքը ներառում է դրական և բացասական գումարներ, ապա անհրաժեշտ է պարզել բացասական գումարների գրանցման նպատակը տարրերի տարանջատման համար:

Այն դեպքում, որբ բացասական գումարով ձևակերպումը ուղղում է մեկ դրական գումար ունեցող ձևակերպում, ապա տվյալ գործարքը/տարրը պետք ընդգրկվի բազմությունում զուտ հիմունքով: Այն դեպքում, երբ բացասական գումարով ձևակերպումները օգտագործվում են, օրինակ, վարչական ծախսերից դեպի իրացման ծախսերի վերաբշխման նպատակով, ապա բացասական գումարներով գործարքները պետք է առանձնացվեն բազմությունից և չմասնակցեն ընտրանքի կազմմանը: Բացասական գումարներով գործարքները պետք է առանձին թեստավորվեն հաշվեքննողի կողմից:

#### Ընտրանքային տարրի որոշում

Ընտրանքային տարրն այն տարրն է, որի բնութագրերը գնահատվում են հաշվեքննողի կողմից ամբողջ բազմության վերաբերյալ եզրակացություններ կազմելու նպատակով: Օրինակ՝ դեբիտորական պարտքերի թեստավորման դեպքում ընտրանքային տարր կարող է հանդիսանալ դեբիտորների հաշվետու ամսաթվի դրությամբ մնացորդը կամ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ չմարված հաշիվ ապրանքագրերը:

Ընտրանքի չափի վրա ազդում են բազում գործոններ, որոնցից են էական խեղաթյուրումների ռիսկը, ընտրանքային ռիսկը, այլ ընթացակարգերի միջոցով ձեռքբերված հաշվեքննության ապացույցները և այլն: Որքան մեծ է ընտրանքի չափը, այնքան փոքր է ընտրանքային ռիսկը: Ներքոնշյալ աղյուսակը ներկայացնում է ընտրանքի չափի վրա ազդող գործոնները՝

| **N** | **Գործոն** | **Ընտրանքի չափ** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկ | Նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատումների մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի մեծացումը ավելացնում է ընտրանքի չափը: |
| 2 | Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցներ | Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցները նվազեցնում են ընտրանքի չափը: |
| 3 | Հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումներ մակարդակ | Հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումներ մակարդակի բարձրացումը ավելացնում է ընտրանքի չափը: |
| 4 | Էականության հատուկ շեմ | Էականության հատուկ շեմի բարձրացումը նվազեցնում է ընտրանքի չափը: |
| 5 | Բազմության տարրերի ընդհանուր գումար | Բազմության տարրերի ընդհանուր գումարի ավելացումը ավելացնում է ընտրանքի չափը: |
| 6 | Ստրատիֆիկացում | ՍԲԸ-ի դեպքում, երբ բազմության տարրերի գումարները ներառում են բավականին մեծ միջակայքերում, բազմության ստրատիֆիկացումը նպաստում է ընտրանքի չափի նվազմանը: Եթե հաշվեքննողը չի կատարում ստրատիֆիկացում, ապա չստրատիֆիկասցված բազմության ընտրանքի չափը ավելի մեծ է լինում, քան միևնույն բազմության յուրքանաչյուր ստրատային ընտրված տարրերի հանրագումարը:  ԴՄԸ-ի դեպքում գումարային արտահայտության հիմքով բազմության ստրատիֆիկացումը հիմնականում ազդեցություն չունի ընտրանքի չափի վրա: |
| 7 | Բազմության տարրերի քանակ | Մեծ բազմությունների դեպքում բազմության տարրերի ընդհանուր քանակը բավականին փոքր ազդեցություն ունի ընտրանքի չափի վրա: |

#### Էականության հատուկ շեմի վերանայման ազդեցությունը ընտրանքի վրա

Առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը կարող է վերանայել էականության հատուկ շեմը, որն իր ազդեցություն ունի մինչ այդ կազմված ընտրանքի չափի վրա: Էականության հատուկ շեմի նվազեցման դեպքում հաշվեքննողը պետք է վերանայի ըստ էության թեստերը և որոշի, թե արդյոք անհրաժեշտ է կատարել լրացուցիչ աշխատանք:

#### Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցներ

Ընտրանքային մեթոդով զննման նպատակով հաշվեքննողի կողմից ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցների մակարդակի գնահատականը տրամադրվում է հետևյալ կերպ՝

* բացակայում է.
* փոքր.
* միջին.
* ծավալուն:

Ներքոնշյալ աղյուսակը ներկայացնում է ուղեցույցներ ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցների մակարդակի գնահատման նպատակով՝

| **N** | **Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում հավաքագրված հաշվեքննության ապացույցների մակարդակ** | **Սահմանում** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Բացակայում է | Ըստ էության այլ թեստերից չի ակնկալվում ստանալ հաշվեքննության ապացույցներ կամ չեն իրականացվելու այլ ըստ էության թեստեր: |
| 2 | Փոքր | Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում ստացվելիք ապացույցները հաշվեքննողին թույլ չեն տալիս եզրակացնել, որ նշանակալի հաշվում առկա չեն էականության հատուկ շեմը գերազանցող խեղաթյուրումներ: |
| 3 | Միջին | Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում ստացվելիք ապացույցները հաշվեքննողին թույլ են տալիս եզրակացնել, որ նշանակալի հաշվում առկա չեն էականության հատուկ շեմը գերազանցող խեղաթյուրումներ: |
| 4 | Ծավալուն | Ըստ էության այլ թեստերի արդյունքում ակնկալվում է ստանալ բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ, որոնք թույլ են տալիս եզրակացնել, որ նշանակալի հաշվում առկա չեն էականության հատուկ շեմը գերազանցող խեղաթյուրումներ: |

#### Հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումների մակարդակ

Հաշվեքննողի կողմից սպասվող խեղաթյուրումների մակարդակը հիմնված է մասնագիտական դատողության վրա և ուղղակիորեն կապված է նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրումների գնահատականի հետ: Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը ակնկալում է էականության հատուկ շեմի 50 տոկոսից (ՍԲԸ-ի դեպքում) կամ 100 տոկոսից (ԴՄԸ-ի դեպքում) բարձր խեղաթյուրումներ, ապա նպատակահարմար չէ կիրառել ընտրանքային մեթոդ: Հաշվեքննողը կարող է պահանջել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից իրականացնել ուղղիչ միջոցառումներ, որից հետո հնարավոր կլինի իրականացնել ընտրանքային մեթոդներ:

#### Բազմության ստրատիֆիկացում և նշանակալի տարրերի որոշում

Բազմության ստրատիֆիկացման նպատակն է նվազեցնել տարրերի գումարների միջակայքերը, ինչի արդյունքում ընտրանքի չափը կարող է փոքրանալ: Բազմության ստրատիֆիկացումը կիրառելի է ՍԲԸ-ի դեպքում, սակայն կարող է նաև կիրառվել ԴՄԸ-ի դեպքում, եթե բազմության տարրերն ունեն տարբեր ռիսկային բնույթագրեր: Միայն նշանակալի տարրերի ստրատայի որոշումը բավարար չէ բազմության ստրատիֆիկացման համար: Համաձայն ՍԲԸ ընտրանքի մեթոդի՝ ի լրումն նշանակալի տարրերի ստրատային, անհրաժեշտ է իրականացնել ևս երկու ստրատայի որոշում ընտրանքի չափի նվազեցման նպատակով:

#### Ընտրանքի կազմում և թեստավորում

ԴՄԸ ընտրանքի մեթոդի դեպքում ընտրանքի տարրերը ընտրվում են համակարգչային ծրագրի կողմից տարրի կշռի համամասնությամբ հաշվարկված հավանականության հիման վրա: ՍԲԸ-ի դեպքում տարրերի ընտրությունն իրականացվում է պատահական եղանակով կամ հաշվեքննողի կողմից կամայական եղանակով: Ընտրանքային ստուգման արդյունավետության տեսանկյունից կարևոր է, որպեսզի կամայական եղանակով ընտրված տարրերի ընտրությունը կատարվի անկողմնակալ: Եթե հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստերի դեպքում ընտրանքում ներառված տարրի ուսումնասիրության անհնարինության դեպքում, օրինակ փաստաթղթերի կորստի, կամ գործարքի հետագայում չեղարկման պատճառով, հաշվեքննողը կարող էր փոխարինել չուսումնասիրված տարրը մեկ այլ տարրով, եթե չկար դիտավորություն, ապա ըստ էության թեստերի դեպքում նման դեպքը պետք է գրանցվի որպես խեղաթյուրում, եթե հնարավոր չլինի կիրառել այլընտրանքային ստուգման մոտեցումներ:

#### Արդյունքների ամփոփում

Ընտրանքային մեթոդի կիրառման արդյունքում հաշվեքննողի կողմից հայտնաբերված խեղաթյուրումները հիմք են հանդիսանում խեղաթյուրումների գումարի էքստրապոլացիայի համար: Հաշվեքննողի կողմից հայտնաբերված տվյալների միջինացման հետևանքով առաջացած տարբերությունները և նշանակալի տարրերի խեղաթյուրումները չեն էքստրապոլացվում ամբողջ բազմության վրա:

Տվյալների միջինացման հետևանքով կարող են առաջանալ տարբերություններ, օրինակ, մեծ զանգված ունեցող նյութական արժեքների գույքագրման ընթացքում, եթե հաշվեքննողի կողմից նյութական արժեքների զանգվածը հաշվարկվել է նյութական արժեքի ծավալի և խտության հիման վրա: Տվյալների միջինացման հետևանքով կարող են առաջանալ տարբերություններ հաշվապահական հաշվառման գնահատականների ստուգման արդյունքում: Սակայն, հաշվեքննողը պետք է կիրառի մասնագիտական դատողություն շեղումների պատճառը գնահատելու համար, թե արդյոք դրանք հանդիսանում են խեղաթյուրումներ, թե հանդիսանում են տվյալների միջինացման արդյունք: Այն ընտրանքային մեթոդի կիրառման ընթացքում, երբ հաշվեքննողի կողմից հայտնաբերված շեղումները չեն հանդիսանում տվյալների միջինացման հետևանք, ապա հայտնաբերված շեղումները հանդիսանում են խեղաթյուրումներ և պետք է էքստրապոլացվեն ամբողջ բազմության համար:

Նշանակալի տարրերի խեղաթյուրումները նույնպես չեն էքստրապոլացվում ամբողջ բազմության համար: Սակայն նշանակալի տարրերում առկա խեղաթյուրումները կարող են վկայել բազմության մյուս մասում առկա խեղաթյուրումների մասին: Այս դեպքում հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել նշանակալի տարրերի շեմի նվազեցման մասին և իրականացնել չստուգված տարրերի ստուգում: Նշանակալի տարրերի խեղաթյուրումները պետք է ուղղվեն, հակառակ դեպքում պետք է ներառվեն Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում (հավելված 11):

Ընտրանքի արդյունքում էքստրապոլացված խեղաթյուրումները ներառվում են Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում (հավելված 11):

## Արտաքին հաստատում

Արտաքին հաստատման ընթացակարգն օգտագործվում են մանրամասների ստուգման թեստերի իրականացման ընթացքում և հիմնականում ներառում են հաշվի մնացորդների հաստատումներ, սակայն կարող են նաև օգտագործվել այլ տեղեկատվության, օրինակ, պայմանագրային դրույթների, հաստատման կամ դրանց բացակայության հաստատման նպատակով: Ստորև ներկայացված են արտաքին հաստատման նամակների կիրառության հիմնական դեպքերը՝

* բանկային մնացորդների և այլ բանկային տվյալներին առնչվող հաստատման նամակներ.
* դեբիտորական և կրեդիտորական պարտքերին առնչվող հաստատման նամակներ.
* երրորդ անձանց ի պահ տրված նյութական արժեքներին առնչվող հաստատման նամակներ.
* տրված երաշխավորություններին առնչվող հաստատման նամակներ.
* պայմանական պարտավորություններին առնչվող հաստատման նամակներ.
* անշարժ գույքի գրանցմանն առնչվող հաստատման նամակներ:

Ստորև ներկայացված են արտաքին հաստատման նամակներին առնչվող ուղեցույցներ՝

* հաշվեքննողը պետք է հստակ որոշի այն տեղեկատվությունը, որը ենթակա է արտաքին կողմի կողմից հաստատման.
* հաշվեքննողը պետք է հատկորոշի արտաքին կողմին, որը կարող է պատասխանել հաշվեքննողի հարցադրմանը: Ընդ որում, արտաքին հաստատման նամակը պետք է ուղղվի արտաքին կողմի այն պաշտնոյային, որը իրավասու է պատասխանել տրված հարցադրմանը և որը ունի համապատասխան գիտելիքներ.
* հաշվեքննողը պետք է մշակի արտաքին հաստատման նամակի բովանդակությունը և ձևաչափը: Ընդ որում, հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել ուղարկել`
  + բացասական արտաքին հաստատման նամակներ, երբ արտաքին կողմը նամակում ներառված տեղեկատվության ճիշտ լինելու դեպքում կարող է չպատասխանել հաշվեքննողին կամ դրական արտաքին հաստատման նամակներ, երբ արտաքին կողմը նամակում ներառված տեղեկատվության և ճիշտ, և սխալ լինելու դեպքում պետք է պատասխանի հաշվեքննողին.
  + բաց արտաքին հաստատման նամակներ, երբ հաստատման ենթակա տեղեկատվությունը, օրինակ, պարտավորության մնացորդը, բաց է թողնված արտաքին կողմի կողմից լրացման համար կամ փակ արտաքին հաստատման նամակներ, երբ հաստատման ենթակա տեղեկատվությունը ներառված է նամակում.
* արտաքին հաստատման նամակները պետք է ուղարկվեն և ստացվեն հաշվեքննողի անմիջական հսկողության ներքո.
* հաշվեքննողը պետք է հետամուտ լինի արտաքին հաստատման նամակների հավաքագրմանը:

Արտաքին հաստատման նամակների անհավաքագրելիության դեպքում հաշվեքննողն իրականացնում է ըստ էության այլընտրանքային թեստեր: Ստորև ներկայացված են այլընտրանքային թեստերի օրինակներ.

* դեբիտորական պարտքերի դեպքում հաշվեքննողը կարող է ուսումնասիրել հաշվետու ամսաթվից հետո տեղի ունեցող վճարումները, ինչպես նաև տարվա ընթացքում դրուսգրված հաշիվները և կատարված վճարումների փաստաթղթերը.
* կրեդիտորական պարտքերի դեպքում հաշվեքննողը կարող է ուսումնասիրել հաշվետու ամսաթվից հետո տեղի ունեցող վճարումները, ինչպես նաև փոխադարձ հաշվարկային ակտերը և սկզբնական փաստաթղթերը.

Արտաքին հաստատման նամակների անհավաքագրելիության բարձր անկանխատեսելի ցուցանիշը կարող է ծառայել որպես խարդախության ռիսկի առկայության հայտանիշ:

## Նյութական արժեքների գույքագրում

Հաշվեքննության ենթարկվող օբյեկտները տարեկան առնվազն մեկ անգամ պետք է իրականացնեն նյութական արժեքների գույքագրում: Հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել մասնակցել գույքագրման աշխատանքներին ստորև ներկայացված նպատակներից ելնելով՝

* դիտարկել գույքարգման աշխատանքները, արդյոք պատշաճորեն պահպանվում են հսկողության բոլոր գործընթացները.
* իրականացնել նյութական արժեքների թեստային հաշվարկներ (վերակատարում):

Վերոնշյալ նպատակներով պայմանավորված գույքագրմանն առնչվող հաշվեքննողի կողմից իրականացվող ընթացակարգերն ունեն երկակի բնույթ: Դրանք հանդիսանում են հսկողության թեստեր, քանի որ դիտարկվում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից հսկողության գործընթացի իրականացումը և ըստ էության մանրամասների ստուգման թեստ, քանի որ իրականացնելով թեստային հաշվարկներ հաշվեքննողը կարող է ստուգել նյութական արժեքների առկայությունը, ինչպես նաև գնահատումը: Նյութական արժեքների գնահատման նպատակով հաշվեքննողը գույքագրման ընթացքում դիտարկում է նյութական արժեքների վիճակը: Եթե հայտնաբերվում են ոչ պիտանի նյութական արժեքներ, ապա դրանց արժեքը պետք է նվազեցվի:

Եթե պաշարները հանդիսանում են նշանակալի հաշիվ, ապա հաշվեքննողը պետք է՝

* ներկա գտնվի նյութական արժեքների տարեկան գույքագրման աշխատանքներին՝
  + դիտարկելու գույքագրման հանձնաժողովի կողմից իրականացվող գործառույթները
  + գնահատելու հանձնաժողովի գործողությունների համապատասխանությունը նյութական արժեքների գույքագրման համար սահմանված կարգի կամ այլ հրահանգներին.
  + իրականացնելու թեստային հաշվարկներ.
  + գնահատելու և ստուգելու նյութական արժեքների վիճակը.
* իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր համոզվելու, որ գույքագրման արդյունքները գրանցված են հաշվապահական հաշվառման համակարգում:

Նյութական արժեքների թեստային հաշվարկներ իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է որոշում կայացնի՝ արդյոք իրականացնելու է ամբողջ բազմության տարրերի, թե ընտրանքային ստուգում: Ընտրանքային ստուգման դեպքում հաշվեքննողը պետք է կազմի հաշվեքննության ընտրանք նյութական արժեքների առկաության ստուգման նպատակով:

Նյութական արժեքների գնահատման ստուգման նպատակով ավելի նպատակահարմար կլինի ընտրանքը կազմել բազմության առանձին տարրերի ընտրությամբ՝ ընտրանքում ներառելով այն տարրերը, որոնք, օրինակ, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում չեն ունեցել որևէ շրջանառություն: Նշվածը կարող է հանդիսանալ նյութական արժեքների անպիտանելիության հայտանիշ:

Եթե նյութական արժեքների գույքագրման աշխատանքները չեն իրականացվում հաշվետու ամսաթվի դրությամբ, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի առաջ/հետ տեղափոխման ժամանակահատվածի գործարքների ստուգում:

## Ըստ էության թեստերի արդյունքների հիման վրա եզրակացություններ

Առաջադրանքի տեղային աշխատանքների ավարտին հաշվեքննողն ամփոփում է իրականացված ընթացակարգերը և որոշում, թե արդյոք բավարար համապատասխան ապացույցներ են հավաքագրել հաշվեքննության եզրակացությունը հիմնավորելու համար: Նման որոշում կայացնելիս հաշվեքննողը հաշվի է առնում տարրերի այն բազմությունը, որոնց վերաբերյալ չեն իրականացվել ըստ էության թեստեր: Այն դեպքում, երբ իրականացվել են բազմության առանձին տարրերի կամ ընտրանքներ, ակնհայտ է, որ բազմության մի մասը չի ենթարկվելհաշվեքննության : Հիմնվելով արդեն իրականացված հաշվեքննության ընթացակարգերի վրա՝ հաշվեքննողը պետք է գնահատի, թե արդյոք առկա է խելամիտ հավանականություն, որ չդիտարկված բազմությունը կարող է ներառել առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած էական խեղաթյուրում: Նշված գնահատումը կատարվում է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության հիման վրա, որի վրա կարող են ազդել հետևյալ գործոնները՝

* չդիտարկված բազմության էականությունը.
* էական խեղաթյուրումների ռիսկը:

Կախված հաշվեքննողի կողմից իրականացված հաշվեքննության ընթացակարգից՝ հաշվեքննողն իրականացնում է գնահատում չդիտարկված բազմության վերաբերյալ: Ստորև ներկայացված են նշված գնահատման անհրաժեշտության դեպքերը՝

| **N** | **Իրականացված հաշվեքննության ընթացակարգի տեսակ** | **Գնահատել՝ արդյոք չդիտարկված բազմությունը կարող է ներառել առանձին կամ այլ խեղաթյուրումների հետ միասին վերցրած էական խեղաթյուրում** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Նշանակալի հաշվի և բացահայտման վերաբերյալ վերլուծական ընթացակարգեր | Կիրառելի չէ |
| 2 | Ամբողջ բազմության մեթոդ | Կիրառելի չէ |
| 3 | Բազմության առանձին տարրերի մեթոդ | Այո |
| 4 | Ընտրանքային մեթոդ | Եթե հաշվեքննողն ընտրանքն իրականացրել է հաշվեքննության ընտրանքի մեթոդաբանության հիման վրա (դրամային հոդվածի ընտրանքի մեթոդ) նշանակալի հաշվի և բացահայտման ամբողջ բազմությունից կազմելով ընտրանք, ապա անհրաժեշտ չէ կատարել գնահատում, քանի որ հաշվեքննության ընթացակարգն իրականացվել է ներկայացուցչական ընտրանքի համար:  Եթե ընտրանքը կատարվել է նշանակալի հաշվի և բացահայտման բազմության որոշակի ենթաբազմությունից, ապա հաշվեքննողը պետք է կատարի գնահատում: |

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 6-ում ներկայացված են ըստ էության ընթացակարգերի իրականացման աշխատանքային փաստաթղթերի օրինակելի ձևեր:

# Խարդախություն

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1240 | «Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության ընթացքում խարդախության դեպքերի առնչությամբ» |

Ֆինանսական հաշվետությունների խեղաթյուրումները տեղի են ունենում խարդախության կամ սխալի հետևանքով: Սխալը խարդախությունից տարբերակող հատկանիշը հիմքում ընկած գործողության դիտավորության բացակայությունն է: Ֆինանսական հաշվեքննության շրջանակներում խարդախության դեպքերը հայտնաբերելու վերաբերյալ հաշվեքննողի նպատակն է՝

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

Չնայած հաշվեքննողներն իրենց մասնագիտական պարտականությունների շրջանակներում կարող են ցուցաբերել մասնագիտական կասկածամտություն, իսկ որոշ դեպքերում նաև հայտնաբերել խարդախության դեպքեր, սակայն հաշվեքննողը չի կարող կատարել խարդախության տեղի ունենալու վերաբերյալ իրավական որակումներ:

Խարդախությունն իր մեջ ընդգրկում է բազմաթիվ գործողություններ, սակայն ֆինանսական հաշվեքննության նպատակով հաշվեքննողների ուշադրության կենտրոնում են ստորև ներկայացված խեղաթյուրումները՝

* կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման հետևանքով խեղաթյուրումներ.
* ակտիվների ապօրինի յուրացմանն առնչվող խեղաթյուրումներ:

Կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունները ներառում են դիտավորությամբ տեղեկատվության խեղաթյուրված ներկայացում կամ բացթողում: Կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը կարող է պայմանավորված լինել ղեկավար անձանց կողմից ֆինանսական հաշվետվությունները դրական լույսի ներքո ներկայացնելու ցանկությամբ:

Կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման նպատակով հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք հիմնականում շրջանցում են հսկողության գործընթացները:

Կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը կարող է իրականացվել հետևյալ կերպ՝

* հաշվապահական հաշվառման գրանցումների և/կամ սկզբնական փաստաթղթերի փոփոխությամբ, հեռացմամբ կամ այլ կերպ խեղաթյուրելով.
* ֆինանսական հաշվետվություններում որոշակի տեղեկատվության և դեպքերի դիտավորյալ բաց թողմամբ կամ խեղաթյուրված ներկայացմամբ.
* հաշվապահական սկզբունքների և/կամ քաղաքականությունների դիտավորյալ խեղաթյուրված կիրառությամբ:

Ակտիվների ապօրինի յուրացմանն առնչվող խեղաթյուրումները հիմնականում իրականացվում են աշխատակցիների կողմից: Նման խեղաթյուրումները ներառում են՝

* դեբիտորական պարտքերի վճարումների յուրացում.
* մտավոր սեփականության և ֆիզիկական ակտիվների գողություն.
* չստացված ապրանքների և ծառայությունների համար վճարումներ.
* ակտիվների օգտագործում անձնական նպատակներով:

## Խարդախության կանխարգելման և ուղղման պատասխանատվություն

Խարդախության կանխարգելման և ուղղման համար վերջնական պատասխանատվություն են կրում հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի կոլեգիալ մարմինը, առկայության դեպքում, նույնպես կարող է ունենալ որոշակի պարտականություններ խարդախության կանխարգելման և ուղղման գծով:

Ղեկավար անձանց հիմնական պարտականությունն է նախագծել, ներդնել և պահպանել այնպիսի հսկողության համակարգ և ստեղծել այնպիսի հսկողության միջավայր, որը կնվազեցնի խարդախության ռիսկը:

Շատ կարևոր է նաև կազմակերպության այնպիսի մշակույթի ստեղծումը և ներդնումը, որը կլինի արդար և թափանցիկ՝ օգնելով խուսափել խարդախության գործողություններից: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության միջավայրի անարդյունավետությունը, ինչպես նաև թույլ հսկողության համակարգը նպաստում է հաշվեքննության ենթակա մարմնում խարդախության ռիսկերի ավելացմանը:

## Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննություն իրականացնելիս հաշվեքննողների պատասխանտվությունն է հավաքագրել բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ, որոնք թույլ կտան եզրակացնել, որ ֆինանսական հաշվետվությունները, բոլոր էական առումներով, զերծ են խեղաթյուրումներից, որոնք առաջացել են սխալի կամ խարդախության հետևանքով: Հաշվի առնելով հաշվեքննության բնորոշ ռիսկը՝ գոյություն ունի անխուսափելի ռիսկ, որ որոշ էական խեղաթյուրումներ կարող են չհայտնաբերվել նույնիսկ, եթե հաշվեքննության առաջադրանքը պատշաճ պլանավորված և իրականացված է:

Հիմնականում հաշվեքննողի համար մտահոգիչ ենէ ֆինանսական հաշվետվությունների այն խեղաթյուրումները, որոնք առաջացել են խարդախության հետևանքով: Նման խեղաթյուրումները չհայտնաբերման հաշվեքննողի ռիսկն ավելի նշանակալի է այն խարդախությունների դեպքում, որոնք կատարվել են ղեկավար անձանց կողմից:

Հաշվեքննողի կողմից խարդախության չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան սխալի չհայտնաբերման ռիսկը, քանի որ դիտավորությամբ կատարված խեղաթյուրումները կարող են ներառել կազմակերպման և քողարկման արդյունավետ մեխանիզմներ: Ի լրումն՝ խարդախության գործողությունները հիմնականում ուղեկցվում են նաև խարդախություն իրականացրած անձանց հանցավոր համաձայնությամբ, որը կարող է ստիպել հաշվեքննողին հավատալ, որ ձեռքբերված հաշվեքննության ապացույցները կեղծ չեն:

Հաշվեքննողի՝ ղեկավար անձանց կողմից գործած խարդախության գործողությունների չհայտնաբերման ռիսկն ավելի բարձր է, քան աշխատակցի կողմից իրականացված խարդախության գործողությունները:

Այդ նպատակով առաջադրանքի իրականացման՝ ներառյալ պլանավորման ընթացքում հաշվեքննողը պետք է պահպանի մասնագիտական կասկածամտությունը: Հաշվեքննողի մասնագիտական կասկածամտության դրսևորումները արտահայտվում են վերջինիս կողմից ավելի պակաս համոզիչ և հիմնավոր ապացույցներով չսահմանափակվելու կարողությամբ: Հիմնականում հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացումը չի ենթադրում փաստաթղթերի փորձաքննություն: Օրինակ՝ հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողին ներկայացված կեղծ փաստաթղթերի պատճառով հաշվեքննողը կարող է չհայտնաբերել խարդախության գործողությունները: Այդ նպատակով, եթե հաշվեքննողի կողմից հայտնաբերվում են խարդախության հայտանիշներ, հաշվեքննողը կարող է իրականացնել հետևյալը.

* ուղղակիորեն երրորդ կողմից պահանջել հաստատում.
* ներգրավել փորձագետ փաստաթղթերը
* հանցագործության առերևույթ կասկածի դեպքում անհապաղ տեղեկացնել առաջադրանքի ղեկավարին:

## Ռիսկերի գնահատման և դրան 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 մարմնի այլ աշխատակիցներին.
* հարցումներ ներքին աուդիտորին.
* խարդախության վրա ազդող գործոնների գնահատում:

### Հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց

Քանի որ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք պատասխանատվություն են կրում խարդախության ռիսկի նվազեցման համար, ապա հաշվեքննության առաջադրանք իրականացնելիս հաշվեքննողը պետք է հարցումներ կատարի հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց հետևյալի վերաբերյալ՝

* որևէ կասկածելի կամ փաստացի խարդախության գործողությունների ՝ ներառյալ էթիկայի սկզբունքներին հակասող վարքագծի մասին, որն առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը և/կամ ակտիվների ոչ օրինաչափ տնօրինմանը, տիրապետմանը և օգտագործմանը: Նման գործողությունների վերաբերյալ տեղեկատվության առկայության դեպքում հաշվեքննողը պետք է ճշտի, թե արդյոք այդ գործողությունները պատշաճորեն կասեցվել և ուղղվել են.
* ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրմանն առնչվող խարդախության ռիսկը ղեկավար անձանց կողմից գնահատելու վերաբերյալ.
* խարդախության գործողությունների հատկորոշման և ղեկավար անձանց կողմից համարժեք կերպով արձագանքելու վերաբերյալ.
* խարդախության առանձին ռիսկեր, որոնք հայտնաբերվել են ղեկավար անձանց կողմից.
  + այն հաշիվները և բացահայտումները, որոնց կարող են առնչվել խարդախության գործողությունները.
  + հաշվապահական հաշվառման համակարգում ՏՏ-ի միջոցով կամ ձեռքով կատարվող փոփոխությունների հավանականությունը, որոնք կարող են հանգեցնել խարդախության գործողությունների.
  + խարդախության իրականացման հնարավորությունները, ճնշումները կամ խթանները.
  + հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության հատուկ խարդախության սխեմաները:
* կոլեգիալ մարմնի մասնակցությունը խարդախության ռիսկի նվազեցման հարցում, ինչպես նաև համապատասխան հաղոդրակցությունները կոլեգիալ մարմնի և ղեկավար անձանց միջև.
* ղեկավար անձանց հաղորդակցությունները աշխատակիցների հետ, որն առնչվում է էթիկայի սկզբունքներին և խարդախության գործողությունների բացառմանը.
* ներդրված հսկողության գործընթացները, որոնք նվազեցնում են խարդախության ռիսկերը:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողի կողմից կատարված հարցումներին ղեկավար անձինք չեն տրամադրում հիմնավոր պատասխաններ, հաշվեքննողը կարող է եզրակացնել, որ ղեկավար անձինք չեն ստանձնել խարդախության ռիսկը նվազեցնելու պատասխանատվությունը և արդյունավետ չեն իրականացնում իրենց պարտականությունները:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննության ենթակա մարմինն իր գործունեությունն իրականացնում է մի քանի վայրերում, անհրաժեշտ է նաև պարզել ղեկավար անձանց կողմից տարբեր գործունեության վայրերում իրականացվող աշխատանքների և ներդրված հսկողության գործընթացների վերաբերյալ:

Հիմնականում նման հարցումներն արդյունավետ է կատարել հարցազրույցի միջոցով և/ կամ տրված հարցադրումներին գրավոր պատասխանների ստացման միջոցով:

### Հարցումներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի այլ աշխատակիցներին

Հաշվեքննության առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը կարող է հարցումներ կատարել նաև հաշվեքննության ենթակա մարմնի այլ աշխատակիցներին, որոնք չեն մասնակցում ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման գործընթացին և հաշվապահական հաշվառման աշխատանքներին: Կատարված հարցումներին ստացված պատասխանները կարող են նպաստել ղեկավար անձանց կողմից ստացված պատասխանների համեմատման համար: Հաշվեքննողները կարող են նաև ստանալ տեղեկատվություն այլ աշխատակիցներից ղեկավար անձանց կողմից ներդրված հսկողության գործընթացների վերաբերյալ:

### Հարցումներ ներքին աուդիտորին

Այն հաշվեքննության ենթակա մարմիններում, որտեղ առկա է ներքին աուդիտի ստորաբաժանում, հաշվեքննողը պետք է հարցումներ ուղղի նաև ներքին աուդիտորին հետևյալի վերաբերյալ՝

* արդյոք ներքին աուդիտորը տեղյակ է որևէ կասկածելի կամ փաստացի խարդախության գործողությունների մասին՝ ներառյալ էթիկայի սկզբունքներին հակասող վարքագծի մասին, որը առնչվում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը և/կամ ակտիվների ոչ օրինաչափ տնօրինմանը, տիրապետմանը և օգտագործմանը: Նման գործողությունների վերաբեյալ տեղեկատվության առկայության դեպքում, արդյոք այդ գործողությունները պատշաճորեն կասեցվել և ուղղվել են.
* ներքին աուդիտորի տեսակետը խարդախության ռիսկի վերաբերյալ, այդ թվում՝
  + ֆինանսական հաշվետվությունները խարդախության հետևանքով էականորեն խեղաթյուրման վերաբերյալ ներքին աուդիտորի գնահատականը.
  + խարդախության ռիսկերը, որոնք հայտնաբերվել են Ներքին աուդիտորի կողմից.
  + ղեկավար անձանց և ներքին աուդիտի կոմիտեի (առկայության դեպքում) արձագանքը հայտնաբերված խարդախության ռիսկերին:
* հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում Ներքին աուդիտորի կողմից խարդախության ռիսկի հայտնաբերման նպատակով պլանավորվող կամ արդեն կատարված ընթացակագերը.
* արդյոք ներքին աուդիտորը հայտնաբերել է խարդախության կանխարգելման հսկողության գործընթացների թերություններ.
* արդյոք ներքին աուդիտորը ներկայացրել է խարդախության դեպքերին առնչվող հաշվետվություններ.
* արդյոք ներքին աուդիտորը տեղյակ է ղեկավար անձանց կողմից հսկողության գործընթացները շրջանցելու դեպքերի մասին:

Ներքին աուդիտորների աշխատանքներին առնչվող հաշվեքննության ընթացակարգերը մանրամասն ներկայացված են սույն փաստաթղթի գլուխ 18-ում:

### Խարդախության վրա ազդող գործոնների գնահատում

Վերոնշյալ հարցումների, պլանավորման փուլում վերլուծական ընթացակարգերի, ինչպես նաև առաջադրանքի խմբի անդամների հետ քննարկումների արդյունքում հաշվեքննողը կատարում է խարդախության վրա ազդող գործոնների գնահատում:

Քանի որ կատարված խարդախության գործողությունները քողարկվում են, վերջինիս հայտնաբերումը հաշվեքննողի կողմից դառնում է խրթին: Սակայն, հաշվեքննողները կարող են հայտնաբերել խարդախության հայտանիշներ, օրինակ՝

* անարդյունավետ հսկողության/ներքին աուդիտի համակարգ,
* ճնշումներ ղեկավար անձանց նկատմամբ գործունեության որոշակի նպատակներին հասնելու համար.
* դրամաշնորհների կամ ֆինանսավորման միջոցների ստացման նպատակով որոշակի ֆինանսական ցուցանիշների առկայություն:

Խարդախության վրա ազդող գործոնների կամ խարդախության հայտանիշների առկայության որոշումը կախված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողությունից: Հիմնականում խարդախության վրա ազդող գործոնները կարելի է դասակարգել երեք խմբի՝

* խարդախություն գործելու ճնշման կամ խթանի առկայություն.
* խարդախություն գործելու ենթադրվող հնարավորություն.
* խարդախության արարքի արդարացման/հիմնավորման ընդունակություն:

## Խարդախության ռիսկերի հատկորոշում և գնահատում

Համաձայն առաջադրանքի պլանավորման փուլում իրականացվող ռիսկերի գնահատման գործընթացի՝ հաշվեքննողը պետք է իրականացնի ֆինանսական հաշվետվությունների, ինչպես նաև նշանակալի հաշվի և բացահայտման մակարդակում խարդախության ռիսկերի հատկորոշում և գնահատում:

Հաշվեքննության ենթակա մարմինների, հիմնականում առևտրային գործունեութուն իրականացնող կազմակերպությունների խարդախության հետևանքով էական խեղաթյուրումների ռիսկը գնահատելիս հաշվեքննողը պետք է ելնի հասույթի ճանաչման հետ կապված խարդախության ռիսկի առկայության ենթադրությունից: Ընդ որում գոյություն կարող են ունենալ ինչպես հասույթի գերագնահատման, այնպես էլ թերագնահատման ռիսկեր: Ոչ առևտրային գործունեությամբ զբաղվող կազմակերպությունների, օրինակ, ուսումնական հաստատությունների, մոտ նույնպես առկա կարող է լինել հասույթի ճանաչման հետ կապված խարդախության ռիսկ: Հետևաբար, հաշվեքննողը յուրաքանչյուր առաջադրանքի ընթացքում ոչ թե պետք է որոշի արդյոք առկա են հասույթի ճանաչման հետ առնչվող խարդախության ռիսկեր, այլ պետք է հիմնավորի նման ռիսկերի բացակայությունը: Ստորև ներկայացված են այն հանգամանքները, որոնք կարող են վկայել հասույթի ճանաչման հետ առնչվող խարդախության ռիսկերի բացակայության կամ ցածր հավանականության մասին՝

* խարդախություն գործելու ճնշման կամ խթանի բացակայություն կամ սահմանափակ դեպքեր, օրինակ, հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը չի գնահատվում գեներացված հասույթի գումարով.
* խարդախություն գործելու սահմանափակ ենթադրվող հնարավորություն, օրինակ, վաճառքները ընդգրկում են պարզ գործարքներ ինչպիսիք են վարձակալական գործարքները.
* ղեկավար անձանց կողմից էթիկայի սկզբունքներին հետևելը:

Հաշվեքննողը պետք փաստաթղթավորի առաջադրանքի պլանում խարդախության ռիսկերը, ինչպես նաև հասույթի ճանաչմանն առնչվող խարդախության ռիսկի բացակայության մասին իր մասնագիտական դատողությունները:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք նախագծում, ներդնում և պահպանում են այնպիսի հսկողության գործընթացներ, որոնք նվազեցնում են խարդախության ռիսկերը: Սակայն ղեկավար անձինք կարող են ընդունել խարդախության տեղի ունենալու ռիսկը և ներդնեն համապատասխան հսկողության գործընթացներ՝ հաշվի առնելով հսկողության գործընթացներ ներդրմանն առնչվող ծախսերը: Հաշվեքննողը պետք է նաև ուսումնասիրի, արդյոք ղեկավար անձինք դիտավորյալ չեն ներդրել հսկողության գործընթացները, որոնք կարող էին կանխարգելել կամ հայտնաբերել խարդախության գործողությունները:

## Արձագանք գնահատված խարդախության ռիսկերին

Հաշվեքննողը պետք է արձագանքի ինչպես ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին, այնպես էլ նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին:

### Արձագանք ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին

Ֆինանսական հաշվետվությունների մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին հաշվեքննողի արձագանքը ներառում է՝

* համապատասխան փորձառություն և գիտելիքներ ունեցող աշխատակիցների ներգրավվում առաջադրանքի խմբում և նրանց կողմից հսկման գործառույթների ավելացում խարդախության հայտանիշների հայտնաբերման նպատակով.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից հաշվապահական գնահատումների իրականացման և նշանակալի հաշվապահական քաղաքականության ընտրության և կիրառման ընթացակարգերի ստուգում, որոնք ներառում են բարդ հաշվարկներ և դատողություններ.
* անկանխատեսելիության տարրեր ընդգրկող հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացում
* մասնագիտական կասկածամտության կիրառում հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրման և գնահատման ընթացքում.

#### Առաջադրանքի խմբին համապատասխան անդամների կցում և հսկում

Խարդախության ռիսկի հայտնաբերման դեպքում առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամը կարող է որոշում կայացնել առաջադրանքի խմբին կցել այնպիսի աշխատակիցների կամ փորձագետների, որոնք ունեն խարդախության գործողությունների հայտնաբերման համապատասխան փորձառություն և գիտելիքներ, ինչպես նաև հաշվեքննության աշխատանքներում ավելացնել վերահսկման գործառույթները:

#### Հաշվապահական գնահատումների իրականացման և նշանակալի հաշվապահական քաղաքականությունների ընտրության և կիրառման ստուգում

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք կարող են լինել կողմնակալ հաշվապահական գնահատումների և նշանակալի հաշվապահական քաղաքականությունների ընտրության և կիրառման հարցերում: Քանի որ նշվածը կատարվում է ղեկավար անձանց դատողությունների և գնահատականների հիման վրա, հաշվեքննողի կողմից պետք է ստուգվեն ղեկավար անձանց դատողությունների և գնահատականների հիմնավորվածությունը:

#### Հաշվեքննության ընթացակարգերի անկանխատեսելիության տարրերը

Հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթի, ծավալի և ժամկետի որոշման ժամանակ հաշվեքննողը պետք է ներառի անկանխատեսելիության տարր, որպեսզի հաշվեքննության ենթակա մարմնի այն աշխատակիցները, որոնք ծանոթ են հաշվեքննության ընթացակարգերին, չկարողանան ներկայացնել կեղծ տվյալներ: Հաշվեքննության ընթացակարգերն անկանխատեսելի կարելի է դարձնել՝ իրականացնելով հետևյալը՝

* իրականացնել ըստ էության թեստեր ոչ նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների գծով.
* նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների գծով կատարվող ըստ էության թեստերի ընտրանքի ավելացում.
* հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացում հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից չսպասված ժամկետների ընթացքում.
* ընտրանքային մեթոդի դեպքում այնպիսի տարրերի ընտրություն, որոնք ունեն փոքր գումար և այլ հավասար պայմանների դեպքում չենդիտարկվում.
* չզգուշացված հաշվեքննության ընթացակարգերի իրականացում հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության տարբեր վայրերում:

#### Մասնագիտական կասկածամտություն

Ստորև ներկայացված են մասնագիտական կասկածամտության դրսևորման օրինակներ՝

* հաշվեքննության պլանավորված մոտեցման փոփոխություն ավելի հուսալի հաշվեքննության ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակով.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից տրամադրված տեղեկատվության ստուգում արտաքին հաստատման միջոցով:

### Արձագանք նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում գնահատված խարդախության ռիսկերին

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը հայտնաբերել է խարդախության ռիսկ նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում, ապա հաշվեքննողը պետք է որոշի, թե հայտնաբերված ռիսկն առնչվում է կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացմանը, թե ակտիվների ոչ օրինաչափ տնօրինմանը, տիրապետմանը և օգտագործմանը: Գնահատված խարդախության ռիսկի դեպքում հաշվեքննողը, անկախ առաջադրանքի պլանավորման փուլում ընտրված հաշվեքննության մոտեցումից, պետք է իրականացնի՝

* խարդախության ռիսկը նվազեցնող հսկողության գործընթացների նախագծի և ներդրման արդյունավետության գնահատման թեստեր.
* նշված հսկողության գործընթացների գործունեության արդյունավետության գնահատման թեստեր.
* ըստ էության թեստեր, որոնք նախագծված են հայտնաբերել խարդախության գործողություններ, օրինակ, նյութական արժեքների և դրամական միջոցների չհայտարարված գույքագրումներ/հաշվարկներ:

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը եզրակացրել է, որ գոյություն ունի կեղծ ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման ռիսկ, հաշվեքննողը հիմնականում չի կարողանա հիմնվել հսկողության գործընթացների գործունեության գնահատման թեստերի արդյունքների վրա, քանի որ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք հնարավորություն ունեն շրջանցել հսկողության գործընթացները:

### Արձագանք ղեկավար անձանց կողմից հսկողության գործընթացները շրջանցելու ռիսկին

Քանի որ ղեկավար անձինք հնարավորություն ունեն կատարել փոփոխություններ հաշվապահական հաշվառման գրանցումներում, ապա վերջիններիս պաշտոնեական դիրքը թույլ է տալիս նրանց կատարել խադախության գործողություններ և դրանք քողարկել: Նման դեպքերում հաշվեքննողի կողմից հսկողության գործընթացները կարող են գնահատվել արդյունավետ, չնայած որ ղեկավար անձինք ներկայացրել են կեղծ ֆինանսական հաշվետվություններ: Նման դեպքերում հաշվեքննողը կարող է կատարել ստորև ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը՝

* հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին մոտ գրանցումների, ինչպես նաև արտասովոր գրանցումների ստուգում.
* հաշվապահական գնահատումների ուսումնասիրություն և ստուգում.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության համար արտասովոր համարվող գործաքների ուսումնասիրություն:

## Խարդախության հայտնաբերում

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը հայտնաբերում է փաստացի կամ խարդախության առումով կասկածելի գործողություն, հաշվեքննողը դիտարկում է գործողության նշանակալիությունը գումարային և առարկայական առումով: Ստորև ներկայացված խարդախության գործողությունները հիմնականում համարվում են նշանակալի, եթե դրանք կատարվել են՝

* հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավարների կողմից.
* ներքին հսկողության համակարգում նշանակալի գործառույթներ ունեցող աշխատակիցների կողմից.
* այն անձանց կողմից, որոնց խարդախության գործողությունների հետևանքով առաջացած խեղաթյուրումն 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

ՀՊ-ն իր լիազորությունների իրականացման ընթացքում առերևույթ հանցագործության հատկանիշների ի հայտ գալու դեպքում տեղեկատվությունը պետք է ներկայացվի ՀՀ գլխավոր դատախազություն՝ ՀՊ օրենքով սահմանված կարգով:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 8-ում ներկայացված են խարդախությանն առնչվող աշխատանքային փաստաթղթի օրինակելի ձևը:

# Անընդհատության հիմունք

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1570 | «Անընդհատության հիմունք» |

Անընդհատության հիմունքով ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացումը կիրառելի է ՀՀՀՀՍ-ի և ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար: Ֆինանսական հաշվետվություններ ներկայացնելիս հաշվեքննության ենթակա մարմինը պետք է իրականացնի կազմակերպության անընդհատ գործելու կարողության գնահատում: Ֆինանսական հաշվետվությունները պետք է պատրաստվեն կազմակերպության անընդհատության հիմունքով, բացառությամբ այն դեպքերի, երբ առկա է հաշվեքննության ենթակա մարմինը լուծարելու կամ գործունեությունը դադարեցնելու մտադրություն, կամ չկա դրանցից խուսափելու իրատեսական այլընտրանք:

Երբ այդպիսի գնահատական տալու ընթքցքում ղեկավար անձինք տեղյակ են դեպքերին կամ իրադարձություններին վերաբերող էական անորոշություններին, որոնք կարող են նշանակալի կասկածներ հարուցել անընդհատության հիմունքով գործելու` կազմակերպության կարողության վերաբերյալ, այդ անորոշությունները պետք է բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում:

Էական անորոշությունն առկա է, եթե վերջինիս տեղի ունենալու հավանականությունը և ազդեցությունը պահանջում է ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտում: Երբ ֆինանսական հաշվետվությունները չեն պատրաստվում կազմակերպության անընդհատության հիմունքով, ապա այդ փաստը պետք է բացահայտվի` այն հիմունքների հետ միասին, որոնցով պատրաստվել են ֆինանսական հաշվետվությունները, ինչպես նաև պետք է բացահայտվի այն պատճառը, թե ինչու հաշվեքննության ենթակա մարմինը չի համարվում անընդհատ գործող:

Սովորաբար ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստվում են այն ենթադրությամբ, որ հաշվեքննության ենթակա մարմինն անընդհատ գործող է և շարունակելու է իր գործունեությունը և կատարելու է իր պարտականությունները տեսանելի ապագայում: Գնահատելու համար, արդյոք անընդհատության ենթադրությունը տեղին է, ղեկավար անձինք հաշվի են առնում տեսանելի ապագային վերաբերող հասանելի ամբողջ տեղեկատվությունը, որն ընդգրկում է ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատումից հետո ոչ պակաս, քան տասներկու ամսյա ժամանակաշրջանը:

Անընդհատության վերաբերյալ ենթադրությունը վերաբերում է առանձին հաշվեքննության ենթակա մարմիններին: Առանձին հաշվեքննության ենթակա մարմինների դեպքում, նախքան անընդհատության հիմունքի կիրառման նպատակահարմարության որոշումը, ղեկավար անձանց կողմից կարող է անհրաժեշտ լինել դիտարկել գործոնների լայն շրջանակ, որոնք կապված են ընթացիկ և ակնկալվող գործունեության, կազմակերպչական միավորների հնարավոր և հայտարարված վերակազմավորման, հասույթի գնահատման կամ պետական շարունակական ֆինանսավորման հավանականության և այլընտրանքային ֆինանսավորման պոտենցիալ աղբյուրների հետ:

Հաշվեքննողի պատասխանատվություն է հավաքագրել բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց անընդատության հիմունքով պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների տեղին լինելու վերաբերյալ: Հաշվեքննողն իր պարտականությունները կատարելիս իրականացնում է ստորև ներկայացված ընթացակարգերը՝

* հատկորոշել դեպքերը և հանգամանքները, որոնք կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու կարողությունը.
* այն դեպքում, երբ առկա են նման դեպքեր և հանգամանքներ, իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր հավաստիանալու՝ արդյոք գոյություն ունի նման դեպքերի և պայմանների հետ առնչվող էական անորոշություն.
* հաշվի առնել նման դեպքերի և հանգամանքների ազդեցությունը հաշվեքննության եզրակացության վրա:

## Դեպքերը և հանգամանքները, որոնք կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու կարողությունը

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձինք պատասխանատվություն են կրում կազմակերպության գործունեության անընդհատությունը գնահատելու համար: Այդ իմաստով, հաշվեքննողները պետք է իրականացնեն հետևյալ ընթացակարգերը՝

* եթե ղեկավար անձինք կատարել են հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատության գնահատում, ապա հաշվեքննողը քննարկում է կատարված գնահատումը ղեկավար անձանց հետ և որոշում՝ արդյոք ղեկավար անձինք հայտնաբերել են դեպքեր և հանգամանքներ, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու կարողությունը.
* եթե ղեկավար անձինք չեն կատարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատնության գնահատում, ապա հաշվեքննողը քննարկում է ղեկավար անձանց հետ անընդհատության հիմունքի ենթադրությունը և հարցումներ կատարում այնպիսի դեպքերի և հանգամանքներ մասին, որոնք առանձին կամ միասին վերցրած կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու կարողությունը:

Հաշվեքննողը պետք է հարցումներ կատարի հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց անընդհատության վերաբերյալ գնահատական տալու նպատակով, որը պետք է գերազանցի հաշվետու ժամանակաշրջանին հաջորդող 12 ամսյա ժամանակահատվածը:

Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատությունը խաթարող դեպքերի օրինակներ են՝

* սեփական կապիտալի բացասական մեծությունը.
* դրամական հոսքերի բացասական մեծությունը.
* վարկերի, փոխառությունների և այլ պարտավորությունների մարման ժամկետների մոտ լինելը և հաշվեքննության ենթակա մարմնի կողմից պարտավորությունների մարման անհնարինությունը.
* ֆինանսավորման պայմաններին և սահմանափակումներին առնչվող խախտումներ.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի լուծարման դեպքում ղեկավար անձանց մտադրությունները.
* աշխատանքային ռեսուրսների պակասը.
* մի քանի պետական մարմինների միավորումը և/կամ լուծարումը.
* հասարակությանը մատուցվող ծառայությունների արդիականության կորուստը.
* իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունները.
* իրավական ակտերում կատարված փոփոխություններ, որոնք խաթարում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեությունը:

## Հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատության խաթարմանն առնչվող լրացուցիչ հաշվեքննության ընթացակարգեր

Եթե հայտնաբերվել են այնպիսի դեպքեր կամ հանգամանքներ, որոնք կարող են էական կասկած առաջացնել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու հնարավորու­թյան վերաբերյալ, ապա հաշվեքննողը լրացուցիչ հաշվեքննության ընթացակարգեր իրականացնելու միջոցով, ներառյալ կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորությունը խաթարող գործոնները ուսումնա­սիրելու միջոցով, պետք է ձեռք բերի բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ, թե արդյոք գոյություն ունի որևէ էական անորոշություն կազմակերպության անընդհատ գործելու հնարավորության վերաբերյալ: Այդ ընթացակարգերը ներառում են՝

* եթե ղեկավար անձինք դեռ չեն իրականացրել հաշվեքննության ենթակա մարմնի անընդհատ գործելու հնարավորության գնահատում, պահանջել, որ ղեկավար անձինք կատարեն նման գնահատում.
* գնահատել ղեկավար անձանց անընդհատ գործելու հնարավորության հետ կապ­ված ապագա գործողությունների պլանը, արդյոք այդ նախատեսված միջոցառումների արդյունքում հնարավոր է շտկել իրավիճակը և արդյոք ղեկավար անձանց պլաններն իրատեսական են ստեղծված հանգամանքներում.
* ուսումնասիրել ղեկավար անձանց կողմից գնահատականը տալու ամսաթվից հետո հայտնի դարձած լրացուցիչ փաստերը կամ տեղեկատվությունը.
* գրավոր հավաստումներ պահանջել ղեկավար անձանցից ապագա գործունեության հետ կապված նրանց պլանների և այդ պլանների իրատեսական լինելու վերաբերյալ:

Ղեկավար անձանց կողմից ներկայացված ապագա գործողությունների պլանը կարող է ներառել, օրինակ՝

* ակտիվների վաճառք և ստացված ֆինանսական միջոցների օգտագործում իրավիճակի շտկման նպատակով.
* պարտավորությունների մարման ժամկետների հետաձգում.
* հասարակության համար հետաքրքրություն առաջացնող նոր ծառայությունների մատուցում.
* հաշվեքննության ենթակա մարմնի լուծարման կամ մեկ այլ մարմնի հետ միավորման պլանների հետաձգում կամ չեղարկում:

Ղեկավար անձանց կողմից պատրաստած գործողությունների պլանի գնահատման ընթացքում հաշվեքննողը հաշվի է առնում ղեկավար անձանց գործողությունների ազդեցությունը այն դեպքերի և հանգամանքների վրա, որոնք խաթարում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատությունը: Ի լրումն՝ հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի նշված գործողությունները ի կատար ածելու ղեկավար անձանց ունակությունը, քանի որ հաճախ գործունեության անընդհատությունը խաթարող դեպքերը և հանգամանքները չեն գտնվում ղեկավար անձանց հսկողության ներքո:

## Ազդեցությունը հաշվեքննության եզրակացության վրա

Եթե առկա են դեպքեր և հանգամանքներ, որոնք խաթարում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատությունը, սակայն առկա չէ էական անորոշություն, ապա դրանք ազդեցություն չունեն հաշվեքննության եզրակացության վրա: Հակառակ դեպքում, հաշվեքննողը պետք է հաշվեքննության եզրակացությունում ավելացնի հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆ, որտեղ պետք է բացահայտվեն էական անորոշություն առաջացնող դեպքերն ու հանգամանքները ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների համար:

Եթե հաշվեքննողը եզրակացրել է, որ անընդհատություն հիմունքի հիման վրա պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները տեղին են, սակայն առկա է էական անորոշություն, ապա

* հաշվեքննողը պետք է որոշի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճորեն բացահայտված են՝
* այն դեպքերը և հանգամանքները, որոնք կարող են խաթարել հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատությունը, ինչպես նաև ղեկավար անձանց կողմից ձեռնարկվող և/կամ ձեռնարկվելիք գործողությունների պլանը.
* էական անորոշությունները, որոնց հետևանքով հաշվեքննության ենթակա մարմինը չի կարողանա իրականացնել իր սովորական գործունեությունը:
* հաշվեքննողը պետք է որոշի, թե արդյոք հաշվեքննության եզրակացությունը տեղին է, ինչը ենթադրում է՝
* հաշվեքննության եզրակացությունում լուսաբանող պարագրաֆի ներառում, եթե ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճորեն բացահատյված են էական անորոշությունները, որոնք կարող են հանգեցնել հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործության անընդհատության խաթարմանը.
* հաշվեքննության եզրակացության ձևափոխում, եթե ֆինանսական հաշվետվություններում պատշաճորեն բացահատյված չեն էական անորոշությունները, որոնք կարող են հանգեցնել հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատության խաթարմանը:

Ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումների պատշաճությունը գնահատելու նպատակով անհրաժեշտ է հաշվի առնել, թե արդյոք բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվությունների օգտագործողների ուշադրությունն է հրավիրում հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության անընդհատության խաթարման հնարավորության վրա:

Եթե հաշվեքննողը եզրակացրել է, որ անընդհատություն հիմունքի հիման վրա պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունները տեղին չեն, ապա պետք է տրամադրվի հաշվեքննության եզրակացություն բացասական կարծիքով՝ անկախ ֆինանսական հաշվետվություններում էական անորոշության վերաբերյալ բացահայտման առկայությունից:

# Ֆինանսական հաշվեքննության ընթացքում օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համապատասխանության ուսումնասիրություն

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1250 | «Ֆինանսական հաշվեքննության ընթացքում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների ուսումնասիրություն» |

Մեթոդաբանության սույն գլուխը նախատեսված չէ հաշվեքննողների կողմից համապատասխանության հաշվեքննությանն առնչվող ուղեցույցներ տրամադրելու համար: Սույն գլխում դիտարկվում է օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների և հաշվեքննության եզրակացության վրա, քանի որ որոշ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների խախտումները կարող են հանգեցնել տույժերի և տուգանքների, որոնք պետք արտացոլվեն ֆինանսական հաշվետվություններում, ինչպես նաև գործունեության դադարեցմանը:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց պատասխանատվությունն է հանդիսանում ապահովել կազմակերպության գործունեության համապատասխանությունը օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին: Իր պարտականությունները կատարելու նպատակով հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձինք պետք է նախագծեն, ներդնեն և պահպանեն համապատասխան հսկողության գործընթացներ, որոնք կապահովեն համապատասխանությունը օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահաջներին: Օրինակ՝ այդ նպատակին է ծառայում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնում գործող իրավաբանական վարչությունը, ներքին աուդիտի ստորաբաժանումը կամ ռիսկերի կառավարման վարչությունը:

Հաշվեքննողի պատասխանատվությունն է հայտնաբերել ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումները, որոնք առաջացել են օրենքներին և այլ իրավական ակտերին անհամապատասխանության հետևանքով: Ֆինանսական հաշվեքննության շրջանակներում հաշվեքննողից չի պահանջվում բացահայտել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի՝ օրենքների և իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության բոլոր դեպքերը:

Հաշվի առնելով հաշվեքննությանն բնորոշ ռիսկը և սահմանափակումները՝ գոյություն ունի ռիսկ, որ հաշվեքննողը չի բացահայտի ֆինանսական հաշվետվությունների բոլոր էական խեղաթյուրումները: Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության պատճառով առաջացած խեղաթյուրումների գծով առկա հաշվեքննության ռիսկն ավելի բարձր է, քանի որ՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեությունը կարգավորող իրավական դաշտը բաղկացած է բազմաթիվ իրավական ակտերից, որոնք կարող են նաև ներառել հակասություններ և տարընթերցումներ.
* իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունը հիմնականում ներառում է այդ անհամապատասխանության քողարկում և տարբեր կողմերի կողմից քողարկման համաձայնության ձեռքբերում, ինչպես նաև հսկողության գործընթացների շրջանցում.
* օրենքների և իրավական ակտերի պահանջների անհամապատասխանության արդյունքում անօրինաչափ վարքագծի դրսևորման վերաբերյալ վերջնական վճիռ են ընդունում դատական մարմինները:

Օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին համապատասխանության ուսումնասիրության նպատակով հաշվեքննողը պետք է իրականացնի՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ուսումնասիրություն և նշանակալի ռիսկերի հատկորոշում.
* անհամապատասխանությունների բացահայտում.
* բացահայտված անհամապատասխանությունների հետևանքի գնահատում.
* հաղորդակցություն ղեկավար անձանց և իրավապահ մարմինների հետ:

## Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ուսումնասիրություն և նշանակալի ռիսկերի հատկորոշում

Հաշվեքննողը պետք է ուսումնասիրի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեությունը: Այդ շրջանակներում հաշվեքննողը պետք է ձեռքբերի գիտելիքներ՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեությունը կարգավորող օրենքների և իրավական ակտերի վերաբերյալ.
* այն հսկողության գործընթացների վերաբերյալ, որոնք նախագծվել, ներդրվել և պահպանվում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից կարգավորող օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանաջների համապատասխանության ապահովման նպատակով:

Վերոնշյալ տեղեկատվության ձեռքբերման նպատակով հաշվեքննողը կարող է հարցումներ կատարել ղեկավար անձանց և ուսումնասիրել կազմակերպության և գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները:

Ի լրումն այն օրենքների և այլ իրավական ակտերի, որոնք ուղղակիորեն կարգավորում են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեությունը, գոյություն ունեն օրենքներ և այլ իրավական ակտեր, որոնք կիրառելի են գրեթե բոլոր կազմակերպությունների համար, օրինակ, հարկային օրենսդրությունը:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության ուսումնասիրության շրջանակներում հաշվեքննողը պետք է նաև ուսումնասիրի վերջինիս գործունեությունը կարգավորող մարմինների և հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի միջև նամակագարությունը կիրառելի օրենքների ու իրավական ակտերի վերաբերյալ տեղեկատվություն հավաքագրելու, ինչպես նաև նշանակալի ռիսկերի հատկորոշման նպատակով:

Եթե հաշվեքննողը հսկողության գործընթացների թեստավորման փուլում եզրակացրել է, որ հսկողության գործընթացներն արդյունավետ չեն գործում, հետևաբար հավանական է, որ գոյություն ունեն օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանության նշանակլի ռիսկեր, որոնց նվազեցման համար պատասխանատու են ոչ արդյունավետ գործող հսկողության գործընթացները:

## Անհամապատասխանությունների բացահայտում

Առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը կարող է իրականացնել ստորև ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների հետ անհամապատասխանության բացահայտման նպատակով՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց և իրավաբանին անհամապատասխանությունների դեպքերի մասին հարցումների կատարում.
* ըստ էության թեստերի իրականացում՝ համեմատելով կիրառելի օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջները փաստացի կատարված գործարքների մանրամասների հետ:

Վերոնշյալ հաշվեքննության ընթացակարգերի արդյունքում անհամապատասխանության դեպքերի չբացահայտման դեպքում հաշվեքննողը կարող է իրականացնել հետագա ընթացակարգեր:

## Բացահայտված անհամապատասխանությունների հետևանքի գնահատում

Եթե հաշվեքննողին հայտնի է դառնում օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջ­ներին անհամապատասխանության կամ ենթադրվող անհամապա­տաս­խանության դեպքերի մասին, ապա հաշվեքննողը՝

* Ծանոթանում է անհամապատասխանության առաջացման պատ­ճառ հանդի­սա­ցող գործողության բնույթի և դրա կատարման հանգամանքներին.
* ձեռք է բերում լրացուցիչ տեղեկություններ՝ ֆի­նան­սա­կան հաշվետվությունների վրա այդ անհամապատասխանության հնա­րա­վոր ազ­­դեցությունը գնահատելու համար:

Ստորև ներկայացված են օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջներին անհամապատասխանությունների՝ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա դրանց հետևանքների վերաբերյալ օրինակներ՝

* տույժերի և տուգանքների հաշվեգրում.
* ակտիվների նկատմամբ բռնագանձում.
* գործունեության դադարեցում.
* դատական գործընթացների արդյունքում լրացուցիչ պարտավորությունների ստանձնում:

Օրենքների և այլ իրավական ակտերի անհամապատասխանության հետևանքների նշանակալիության գնահատման նպատակով հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի և անհամապատասխանության բնույթը և անհամապատասխանության հետևանքի գումարը: Ստորև ներկայացված աշխատակիցների կողմից կատարված օրենքների և այլ իրավական ակտերի պահանջների խախտումները հիմնականում համարվում են նշանակալի,եթե՝

* խախտումները կատարվել են անմիջականորեն հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից.
* խախտումները կատարվել են անմիջականորեն ներքին հսկողության համակարգում նշանակալի գործառույթներ ունեցող աշխատակիցների կողմից.
* անհամապատասխանության հետևանքով առաջացած խեղաթյուրումը էական է ֆինանսական հաշվետվությունների առումով:

# Դատական գործընթացներ

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1501 | «Հաշվեքննության ապացույցներ – հատուկ նկատառումներ ընտրված հոդվածների համար» |

Ընթացիկ և/կամ հնարավոր դատական գործընթացներից առաջացող պահուստների և պայմանական պարտվորությունների ճանաչումը և/կամ բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում կիրառելի է ՀՀՀՀՍ-ի և ՖՀՄՍ-ների համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման համար: Սույն գլուխը նախատեսված է հաշվեքննողների կողմից հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի դատական գործընթացներից առաջացող պահուստների և պայմանական պարտավորությունների արդյունքում ֆինանսական հաշվետվությունների էական խեղաթյուրումների գնահատման համար:

Պահուստը անորոշ ժամկետով կամ գումարով պարտավորություն է:

Պայմանական պարտավորությունը՝

* հնարավոր պարտականություն է, որն առաջացել է որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որի գոյությունը հաստատվելու է միայն մեկ կամ ավելի ապագա անորոշ դեպքերի տեղի ունենալով կամ չունենալով, որոնք ամբողջովին չեն վերահսկվում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից. կամ
* ներկա պարտականություն է, որն առաջացել է որպես անցյալ դեպքերի արդյունք, որը սակայն չի ճանաչվում հետևյալ պատճառներով`
  + հավանական չէ, որ այդ պարտականությունը մարելու համար կպահանջվի տնտեսական օգուտներ կամ օգտակար պոտենցիալ մարմնավորող միջոցների արտահոսք, կամ
  + պարտականության գումարը չի կարող չափվել բավարար արժանահավատությամբ:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ընթացիկ և հնարավոր դատական գործընթացների արդյունքում առաջացած պահուստը և/կամ պայմանական պարտավորությունը պետք է համապատաասխանաբար ճանաչի կամ բացահայտի ֆինանսական հաշվետվություններում:

Հաշվեքննողը դատական գործընթացների առնչությամբ իրականացնում է հետևյալ ընթացակարգերը՝

* դատական գործընթացների վերաբերյալ տեղեկատվության հայտնաբերում.
* ղեկավար անձանց կողմից դատական գործընթացների հավանական արդյունքների գնահատականի ուսումնասիրություն.
* դատական գործընթացների արդյունքների ամփոփում:

## Դատական գործընթացների վերաբերյալ տեղեկատվության հայտնաբերում

Հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի դատական գործընթացների և հայցերի հայտնաբերմանն ուղղված հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնց արդյունքում գոյություն ունի ֆինանսական հաշվետվությունների խեղաթյուրման ռիսկը: Այդ նպատակով հաշվեքննողն իրականացնում է՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց ուղղված հարցումներ, և որտեղ կիրառելի է, կազմակերպու­թյան այլ անձանց կատարված հարցումներ, ներառյալ կազմակերպության աշխատակից իրավաբանին.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց ժողովների և խորհրդակցությունների արձանագրությունների ուսումնասիրում.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ու արտաքին իրավաբանների հետ ունե­ցած նամակագրու­թյան ուսումնասիրում.
* դատական ծախսերի հետ կապված հաշիվների ստուգում:

Առաջադրանքի շրջանակներում հաշվեքննողը կարող է կազմակերպության աշխատակից չհամարվող իրավաբանին ուղարկել արտաքին հաստատման նամակ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա դատական գործընթացների վերաբերյալ, որտեղ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը հանդիսանում է հայցվոր կամ պատասխանող, ինչպես նաև դատական գործընթացի հավանական արդյունքի և հետևանքի (պահանջի գումար) մասին:

Որոշ դեպքերում հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել հանդիպել իրավաբանի հետ՝ դատական գործընթացների հավանական արդյունքը քննարկելու նպատակով:

## Ղեկավար անձանց կողմից դատական գործընթացների հավանական արդյունքների գնահատականի ուսումնասիրություն

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից դատական գործընթացների հավանական արդյունքների գնահատականի ուսումնասիրությունը ներառում է՝

* դատական գործընթացներին առնչվող փաստաթղթերի ուսումնասիրություն, որոնց վրա հիմնված է ղեկավար անձանց գնահատականները.
* իրավաբանի կողմից ներկայացված լրացուցիչ փաստաթղթերի ուսումնասիրություն և համադրում ղեկավար անձանց կողմից կատարված գնահատականի հետ.
* այն դեպքում, երբ առկա է անհամապատասխանություն ղեկավար անձանց և իրավաբանի գնահատականների միջև կազմակերպել եռակողմ հանդիպում փոխադարձ տեսակետների համադրման և ամփոփման նպատակով:

Քանի որ հաշվեքննության եզրակացությունը տրվում է հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտից հետ, հաշվեքննողը հնարավորություն ունի ուսումնասիրել դատական գործընթացների զարգացման հետագա ընթացքը մինչև հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության տրամադրումը և հաստատել կամ չհաստատել ղեկավար անձանց կողմից կատարված գնահատականները:

## Դատական գործընթացների արդյունքների ամփոփում

Այն դեպքում, երբ հաշվետու ամսաթվի դրությամբ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինն ունի դատական գործընթացներից առաջացող պահուստ և/կամ պայմանական պարտավորություն, ապա դրանք պետք է համապատասխանաբար ճանաչվեն և բացահայտվեն ֆինանսական հաշվետվություններում: Չճանաչված պահուստի և չբացահայտված պայմանական պարտավորության էական լինելում դեպքում հաշվեքննողը պետք է ձևափոխի հաշվեքննության եզրակացությունը:

# Հետագա դեպքեր

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1560 | «Հետագա դեպքեր» |

Ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են ենթարկվել փոփոխության հաշվետու ամսաթվից հետո: Սույն գլուխը տրամադրում է ուղեցույցներ հաշվեքննության ընթացակարգերի վերաբերյալ, որոնք վերաբերում են հետագա դեպքերին:

Հիմնականում հետագա դեպքերը կարելի է դասակարգել հետևյալ կերպ.

Հետագա դեպքեր

Հաշվետու ամսաթիվ

Ֆինանսական հաշվետվությունների հաստատման ամսաթիվ

Հաշվեքննության եզրակացության ամսաթիվ

Ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվ

Վերոնշյալ պատկերից ելնելով՝ հետագա դեպքերը կարելի է դասակարգել որպես՝

* հաշվետու ամսաթվից հետո մինչև հաշվեքննության եզրակացության հաստատման ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր.
* հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվից հետո հայտնի դարձած փաստեր նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը.
* ֆինասնական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո հայտնի դարձած փաստեր:

## Հաշվետու ամսաթվից հետո մինչև հաշվեքննության արդյունքների հաստատման ամսաթիվը տեղի ունեցող դեպքեր

Հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր, որպեսզի ձեռք բերի բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ այն մասին, որ հաշվեքննության եզրակացութ­յան ամսաթվի և հաշվետու ամսաթվի միջև տեղի ունեցող բոլոր դեպքերը, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություն­ներում, հայտնաբերվել են: Այնուամենայնիվ, հաշվեքննողից չի ակնկալվում իրականացնել լրացուցիչ հաշվեքննության ընթացակարգեր այն հարցերի նկատմամբ, որոնց վերաբերյալ նախկինում կիրառված հաշվեքննության ընթացակարգերի արդյունքում կատարվել են բավարար եզրահանգումներ:

Հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգերն այնպես, որ դրանք ընդգրկեն հաշվետու ամսաթվից մինչև հաշվեքննության եզրակացության ամսաթիվն ընկած ժամանակահատվածը կամ, որքան գործնականում հնարավոր է, դրան մոտ ժամանակաշրջան: Նշված հաշվեքննության ընթացակարգերը ներառում են՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից սահմանված բոլոր այն ընթացակարգերի ուսումնասիրություն, որոնք նախատեսված են ապահովելու հետագա դեպքերի հայտնաբերումը.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հարցումների կատարում հաշվետու ամսաթվից հետո տեղի ունեցող հետագա դեպքերի վերաբերյալ, որոնք կարող են ազդել ֆինանսական հաշվետվությունների վրա.
* հաշվետու ամսաթվից հետո ղեկավար անձանց ժողովների և քննարկումների արձանագրությունների, տրված հրամանների ուսումնասիրություն.
* առկայության դեպքում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի վերջին միջանկյալ ֆինանսական հաշվետվութ­յունների ուսումնասիրում:

Եթե նշված ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում հաշվեքննողը հայտնաբերում է դեպքեր, որոնք պահանջում են ճշգրտում կամ բացահայտում ֆինանսական հաշվետվություններում, հաշվեքննողը պետք է որոշի, արդյոք յուրաքանչյուր այսպիսի դեպք համապատասխանորեն է արտացոլված ֆինանսական հաշվետվություններում` համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների:

ՀՀՀՀՍ-ն և ՖՀՄՍ-ները պահանջում են հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերի (բարենպաստ և ոչ բարենպաստ) ճշգրտումը և/կամ բացահայտումը ֆինանսական հաշվետվություններում: Հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող դեպքերը տեղի են ունենում հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի և այն ամսաթվի միջև ընկած ժամանակաշրջանում, երբ ֆինանսական հաշվետվությունները վավերացվում են հրապարակման (ներկայացման) համար: Տարբերակվում է դեպքերի երկու տեսակ`

* դեպքեր, որոնք վկայում են հաշվետու ժամանակաշրջանի վերջի դրությամբ առկա պայմանների վերաբերյալ (հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող ճշգրտող դեպքեր). և
* դեպքեր, որոնք ցույց են տալիս հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո առաջացած պայմանները (հաշվետու ժամանակաշրջանից հետո տեղի ունեցող չճշգրտող դեպքեր):

Հաշվի առնելով վերանշյալը՝ հաշվեքննողը պետք բացահայտի հաշվետու ամսաթվի և հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվի ընկած ժամանակահատվածում տեղի ունեցող դեպքերը և որոշի, թե արդյոք դրանք պատշաճորեն ճշգրտվել և/կամ բացահայտվել են ֆինանսական հաշվետվություններում:

Հաշվեքննողը պետք է նաև պահանջի հետագա դեպքերի վերաբերյալ գրավոր հավաստումներ: Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք թվագրված լինի հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվով:

## Հաշվեքննության արդյունքների հաստատումից հետո հայտնի դարձած փաստեր նախքան ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակման ամսաթիվը

Հաշվեքննողը պարտավոր չէ իրականացնել այլ հաշվեքննության ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվից հետո: Այնուամենայնիվ, եթե հաշվեքննության եզրակացության ամսա­թվից հետո, մինչև ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումը հաշվեքննողին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվի դրութամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի հաշվեքննողը փոփոխություն կատարեր հաշվեքննության եզրակացության մեջ, հաշվեքննողը պետք է՝

* քննարկի այդ հարցը հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձանց հետ.
* որոշի, թե արդյոք անհարժեշտ է կատարել ճշգրտում ֆինանսական հաշվետվություններում.
* հարցումներ կատարի հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձանց ֆինանսական հաշվետվութ­յուններում հայտնաբերված փաստերի արտացոլման վերաբերյալ:

Եթե հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք փոփոխություն են կատարում ֆինանսական հաշվետվություններում, ապա հաշվեքննողն իրականացնում է լրացուցիչ ընթացակարգեր կատարված փոփոխությունների հաստատման նպատակով և տրամարդում նոր հաշվեքննության եզրակացություն:

Եթե հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք չենք կատարում փոփոխություն ֆինանսական հաշվետվություններում և հաշվեքննության եզրակացության հետ մեկտեղ հրապարակում են ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի համապատասխան գործողություններ, որոնք օգտագործողների կողմից հաշվեքննության եզրակացության վրա հիմնվելը կկանխեն, օրինակ, մամլո հաղորդագրության հրապարակում:

## Ֆինասնական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո հայտնի դարձած փաստեր

Հաշվեքննողը չէ իրականացնում հաշվեքննության ընթացակարգեր ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարակումից հետո: Այնուամենայնիվ, եթե ֆինանսական հաշվետվությունների հրապարկման ամսա­թվից հետո հաշվեքննողին հայտնի է դառնում փաստ, որը, եթե հայտնի լիներ հաշվեքննության եզրակացության ամսաթվի դրութամբ, կարող էր պատճառ հանդիսանալ, որպեսզի հաշվեքննողը փոփոխություն կատարեր հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության մեջ, հաշվեքննողը պետք է՝

* քննարկի այդ հարցը հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձանց հետ.
* որոշի, թե արդյոք անհրաժեշտ է վերաներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունները.
* հարցումներ կատարի հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձանց ֆինանսական հաշվետվութ­յունների վերաներկայացման վերաբերյալ:

Եթե հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք վերաներկայացնում են ֆինանսական հաշվետվու­թյուն­ները, ապա պետք է ՀՊ կողմից դիտարկվի նոր հաշվեքննության առաջադրանքի հաստատումը, որի հիման վրա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի վերաներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների համար անհրաժեշտ հաշվեքննության ընթացակարգեր և տրամադրի նոր հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացություն:

Եթե հաշվեքննության ենթարկված մարմնի ղեկավար անձինք չեն վերաներկայացնում հրապարակված ֆինանսական հաշվետվություն­ները, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի համապատասխան գործողություններ որոնք օգտագործողների կողմից հաշվեքննության եզրակացության վրա հիմնվելը կկանխեն, օրինակ, մամլո հաղորդագրության հրապարակում:

# Կապակցված կողմեր

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1550 | «Կապակցված կողմեր» |

Կապակցված կողմերի առկայությանն առնչվող բացահայտումները պահանջվում են ՀՀՀՀՍ-ի և ՖՀՄՍ-ների համաձայն ներկայացված ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության նպատակով: Սույն գլուխը նախատեսված է Հաշվեքննողների կողմից կապակցված կողմերի վերաբերյալ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտումները պատշաճ կերպով գնահատելու համար:

Կողմերը համարվում են կապակցված, եթե մի կողմը, ֆինանսական և գործառնական որոշումներ կայացնելիս, ունի մյուս կողմին վերահսկելու իրավասություն կամ նշանակալի ազդեցություն վերջինիս վրա, կամ եթե կապակցված կողմ համարվող կազմակերպությունը և մեկ այլ կազմակերպություն ընդհանուր վերահսկման առարկա են:

Կապակցված կողմերը ներառում են միևնույն խմբի կազմակերպությունները (վերջնական վերահսկող կողմը, դուստր կամ ասոցիացված կազմակերպությունները), անհատներին, որոնք ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն, հաշվեքննության ենթարկվող մարմնում ունեն նշանակալի մասնակցություն, ինչպես նաև ընտանիքի մտերիմ անդամները, հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձինք և նրանց ընտանիքի մտերիմ անդամները և այլն:

Կապակցված կողմերի միջև գործարքների մի մասը տեղի է ունենում սովորական գործունեության ընթացքում և չի կրում բարձր ռիսկ: Սակայն որոշ դեպքերում, կապակցված կողմերի միջև գործարքները կրում են բարձր ռիսկ, քանի որ, օրինակ, կարող են կատարվել սովորական գործունեության պայմաններից դուրս:

Հաշվեքննողի պատասխանատվությունն է հատկորոշել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կապակցված կողմերին, հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում այդ կողմերի հետ կատարված գործարքները, ինչպես նաև հաշվետու ամսաթվի դրությամբ առկա մնացորդները: Այդ նպատակով հաշվեքննողները պետք է իրականացնեն՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի և կապակցված կողմերի միջև գործարքների հատկորոշում.
* կապակցված կողմերի գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում և այդ ռիսկին արձագանքում.
* կապակցված կողմերի հետ գործարքների հաշվառում, բացահայտում և դրանց ազդեցության գնահատում:

## Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի և կապակցված կողմերի միջև գործարքների հատկորոշում

Առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը պետք հարցումներ կատարի՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կապակցված կողմերի հատկորոշման նպատակով.
* կապկացված կողմերի և հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հարաբերությունների բնույթի վերաբերյալ.
* հաշվետու ժամանակաշրջանի ընթացքում կապակցված կողմերի հետ կատարված գործարքների առնչությամբ.
* արդյոք առկա են կապակցված կողմերի հետ գործարքներ, որոնք չեն հաշվառվել և հետագայում չեն բացահայտվել ֆինանսական հաշվետվություններում:

Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձինք ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներին համապատասխան պետք է նախագծեն, ներդնեն և պահպանեն անպիսի հսկողության գործընթացներ, որոնց արդյունքում կապակցված կողմերի միջև գործարքները պատշաճորեն կհաշվառվեն և կբացահայտվեն:

Հաշվեքննողը առաջադրանքի իրականացման ողջ ընթացքում պետք է զգոն լինի կապակցված անձանց առկայության առնչությամբ՝ վերջիններիս վերաբերյալ տեղեկատվություն հավաքագրելու և հետագայում հաշվի առնելու նպատակով: Այդ նպատակով հաշվեքննողը պետք է հավաքագրի՝

* տեղեկատվություն, որը կարող է հուշել կապակցված կողմ հանդիսանալու մասին.
* Տեղեկատվություն այն գործարքների մասով, որոնք իրենց բնույթով կարող են համարվել կապակցված կողմերի հետ գործարքներ, օրինակ, սովորական պայմաններից տաբերվող գործարքներ:

## Կապակցված կողմերի գործարքների առնչությամբ էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատում և արձագանքում

Կապակցված կողմերի հետ որոշ գործարքներ կարող են կատարվել սովորական գործունեության պայմաններից տարբերվող պայմաններով, ինչը կարող է հանգեցնել էական խեղաթյուրումների ռիսկի մեծացմանը:

Ղեկավար անձանց որևէ ներկայացուցչի կամ մի քանի ներկայացուցիչների խմբի կողմից գերակայումը, որոնք կարող են շրջանցել հսկողության գործընթացները, կարող է հանգեցնել սովորական գործունեության պայմաններից տարբերվող պայմաններով կապակցված կողմերի հետ գործարքների իրականացմանը: Կապակցված կողմերի գործարքների մասին վկայում են՝

* ղեկավար անձանց կողմից ընդունված որոշման չեղյալ հայտարարում կապակցված կողմերի պահանջով.
* նշանակալի գործարքներ կապակցված կողմերի հետ, որոնք չեն կատարվում սովորական պայմաններով.
* կապակցված կողմերի հետ գործարքների իրականացում միջնորդների միջոցով գործարքի էությունը քողարկելու նպատակով.
* կապակցված կողմերի հետ գործարքները չեն համապատասխանում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության նպատակներին և անհրաժեշտ չեն հաշվեքննության ենթարկվող մարմնին.
* կապակցված կողմերի կողմից կատարված առաջարկությունների անվերապահորեն կատարում.
* կապակցված կողմերի հետ գործարքները հազվագյուտ են առարկվում և միանգամից հաստատվում են:

Նման հայտանիշները վկայում են խարդախություն ռիսկի ավելացման մասին: Հաշվեքննողը պետք է իրականացնի սույն փաստաթղթի գլուխ 11-ի պահանջները խարդախության ռիսկը նվազեցնելու նպատակով: Ի լրումն հաշվեքննողը պետք է իրականացնի՝

* կասկածելի կապակցված կողմերի հետ գործարքների սկզբնական փաստաթղթերի ուսումնասիրություն.
* ղեկավար անձանց կողմից կապակցված կողմերի հետ կատարված կասկածելի գործարքների քննարկում.
* կասկածելի կապակցված կողմերի վերաբերյալ մամուլում և այլ հասանելի աղբյուրներում հրապարակված տեղեկատվության հավաքագրում.
* կապակցված կասկածելի կողմերի վերաբերյալ հարցումների կատարում:

Հաշվեքննողը պետք է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնից պահանջի կապակցված կողմերի ցանկի մասին գրավոր հավաստում:

## Կապակցված կողմերի հետ գործարքների հաշվառման և բացահայտման գնահատում

Կապակցված կողմերի հետ գործարքների նշանակալիությունը ֆինանսական հաշվետվությունների առումով գնահատելու համար հաշվեքննողը դիտարկում է այդ գործարքների բնույթը և գումարը:

Կապակցված կողմերի հետ գործարքները համարվում են պատշաճորեն բացահայտված, եթե ֆինանսական հաշվետվություններում ներառված են՝

* կապակցված կողմի և հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հարաբերությունների բնույթը.
* գործարքի էությունը.
* գործարքի գումարը.
* հաշվետու ամսաթվի դրությամբ կապակցված կողմի մնացորդը.
* գործարքի նշանակալի պայմանները:

# Առաջադրանքի ամփոփում և վերստուգման գործընթաց

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1580 | «Գրավոր հավաստումներ» |
| ԱԲՄՄՍ 1700 | «Ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվեքննության կարծիքի ձևավորում և ներկայացում» |
| ԱԲՄՄՍ 1705 | «Անկախ հաշվեքննության եզրակացությունում կարծիքի ձևափոխում» |
| ԱԲՄՄՍ 1706 | «Անկախ հաշվեքննության եզրակացությունում հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆներ և այլ հանգամանքների պարագրաֆներ» |
| ԱԲՄՄՍ 1710 | «Համադրելի տեղեկատվություն՝ համապատասխան թվային տվյալներ և համադրելի ֆինանսական հաշվետվություններ» |
| ԱԲՄՄՍ 1720 | «Հաշվեքննության ենթարկված ֆինանսական հաշվետվություններ պարունակող փաստաթղթերում առկա այլ տեղեկատվության հետ կապված հաշվեքննողի պատասխանատվությունը» |

Առաջադրանքի ամփոփման ընթացքում հաշվեքննողն իրականացնում է հետևյալ աշխատանքները՝

* առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների ամփոփում.
* նախորդ տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումներ.
* անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցերի քննարկում.
* հաշվեքննության խմբի ներսում անհամաձայնությունների քննարկում և հանգուցալուծում.
* ավարտական վերլուծական ընթացակարգեր.
* գրավոր հավաստումների պահանջում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից.
* կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության եզրակացության կազմում և հաստատում.
* հաշվեքննության եզերակացությաններկայացում.
* այլ տեղեկատվության ուսումնասիրություն.
* հետհսկողության (follow-up) գործընթաց:

## Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ

Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումները հաշվեքննողը հավաքագրում է Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում (հավելված 11): Հաշվեքննողը Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում ներառում է այն խեղաթյուրումները, որոնք գերազանցում են խեղաթյուրումների նվազագույն շեմը:

Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթուղթը բաղկացած է ճշգրտվող և չճշգրտվող խեղաթյուրումների ցանկերից: Չճշգրտվող խեղաթյուրումների ցանկում ներառված խեղաթյուրումների հանրագումարը չպետք է գերազանցի առաջադրանքի էականության ընդհանուր շեմը:

Հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացմանը համընթաց հաշվեքննողը պետք է որոշի, թե արդյոք հաշվեքննության պլանը պետք է վերանայվի, եթե՝

* հայտնաբերված խեղաթյուրումների բնույթը և դրանց տեղի ունենալու հանգամանքները վկայում են այլ խեղաթյուրումների առկայությամ մասին, որոնք միասին վերցրած կարող են լինել էական.
* հայտնաբերված են պայմաններ, որոնք հայտնի չեն եղել առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում:

Եթե առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը հայտնաբերում է գործոններ, որոնք հայտնի չէին առաջադրանքի պլանավորման փուլում, ապա հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի վերջիններիս ազդեցությունն էականության շեմի վրա:

Ընդ որում՝ առաջադրանքի իրականացման ընթացքում հաշվեքննողի կողմից էականության շեմի վերանայման դեպքում չճշգրտվող խեղաթյուրումների հանրագումարը համեմատվում է վերանայված էականության ընդհանուր շեմի հետ:

Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթուղթը հաստատվում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձի կողմից և կցվում է ղեկավար անձանց կողմից տրամադրվող գրավոր հավաստումներին: Հաստատելով Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթուղթը՝ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը համաձայնում է հաշվեքննության ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումների գծով (ճշգրտվող խեղաթյուրումների ցանկում ներառված խեղաթյուրումներ) կատարել ճշգրտումներ ֆինանսական հաշվետվություններում և ընդունում է, որ գոյություն ունեն խեղաթյուրումներ (չճշգրտվող խեղաթյուրումների ցանկում ներառված խեղաթյուրումներ), որոնք առանձին կամ միասին վերցրած էական չեն և չեն ճշգրտվում ֆինանսական հաշվետվություններում:

## Նախորդ տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումներ

Նախորդ տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումների ազդեցությունը կարող է էական լինել հաշվետու ժամանակաշրջանի հաշվեքննության համար: Այդ նպատակով հաշվեքննողը պետք է գնահատի նախորդ տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումների ազդեցությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա՝ իրականացնելով հետևյալը՝

* ուսումնասիրել նախորդող տարիների ընթացքում հայտնաբերված և չճշգրտված խեղաթյուրումների բնույթը.
* հատկորոշել այն խեղաթյուրումները, որոնք ազդեցություն ունեն հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա (կիրառելի խեղաթյուրումներ).
* հաշվարկել կիրառելի խեղաթյուրումների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված մնացորդային հոդվածների վրա, օրինակ, դեբիտորական պարտքեր, հիմնական միջոցներ, պաշարներ և այլն (եթե հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը ներկայացնում է ֆինանսական հաշվետվությունները ՖՀՄՍ-ների կամ ՀՀՀՀՍ-ի համաձայն, ապա հաշվեքննողը պետք է հաշվարկի նախորդ տարիների չճշգրտված խեղաթյուրումների ազդեցությունը հաշվեկշռային հոդվածների վրա).
* հաշվարկել կիրառելի խեղաթյուրումների ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվություններում արտացոլված ծախսային և եկամտային հոդվածների վրա (հաշվեքննողը այստեղ նաև պետք է հաշվի առնի նախորդ ժամանակաշրջաններում չճշգրտված, սակայն հաշվետու ժամանակաշրջանում ճշգրտված խեղաթյուրումները, որոնց արդյունքում հաշվետու ժամանակաշրջանի եկամտային և ծախսային հոդվածները նույնպես խեղաթյուրվում են):

Հաշվեքննողը հաշվի է առնում կիրառելի խեղաթյուրումների ազդեցությունը հաշվետու ժամանակաշրջանի ֆինանսական հաշվետվությունների վրա անկախ հերթական հաշվետու ժամանակաշրջանների համար ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության փաստից: Նույնիսկ այն դեպքում, երբ, օրինակ, հաշվեքննության են ենթարկվել 2011 և 2013 թվականների ֆինանսական հաշվետվությունները, ապա 2014 թվականի ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության ընթացքում հաշվեքննողը պետք է հաշվարկի 2011 և 2013 թվականների ֆինանսական հաշվետվությունների հաշվեքննության ընթացքում հայտնաբերված, սակայն չճշգրտված խեղաթյուրումները և դրանք ներառի Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթում:

## Անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցեր

Առաջադրանքի ամփոփման փուլում պետք է քննարկվեն և ամփոփվեն հաշվեքննության խմբի անդամների անկախության և վարքագծի սկզբունքներին առնչվող հարցերը, որոնք հայտնի են դարձել առաջադրանքի իրականացման ընթացքում: Այս փուլում պետք է փաստաթղթավորվեն՝

* առաջադրանքի խմբի անդամների անկախությանը սպառնացող վտանգները, որոնք հայտնի են դարձել առաջադրանքի ամփոփման փուլում և տրված լուծումները.
* առաջադրանքի պլանավորման փուլում ներկայացված անկախության հայտարարագրերի փոփոխության դեպքերը:

## Անհամաձայնություններ հաշվեքննության խմբի ներսում

Հաշվեքննության առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կարող են տեղի ունենալ խմբի անդամների, ՀՊ անդամների միջև անհամաձայնություններ, քանի որ խմբի անդամները, ինչպես նաև ՀՊ անդամները կարող են ունենալ տարբեր տեսակետներ հաշվեքննության առաջադրանքի առնչությամբ: Առաջադրանքի մոտեցումների վերաբերյալ անհամաձայնությունները կարող են առաջանալ նաև խորհրդակցելու արդյունքում:

Առաջադրանքի խմբի անդամների միջև առաջացած անհամաձայնությունները քննարկվում են հաղորդակցության սովորական շղթայում ներգրաված անձանց հետ ստորև ներկայացված հերթականությամբ՝

* խմբի ղեկավար.
* առաջադրանքի ղեկավար.
* առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամ.
* ՀՊ:

Առաջադրանքի ընթացքում առաջացած անհամաձայանությունների վերջնական հանգուցալուծումը տրվում է ՀՊնիստում, եթե առաջադրանքի անդամները չեն կարողացել հանգուցալուծել անհամաձայնությունները սովորական շղթայի այլ օղակներում իրականացված քննարկումմների արդյունքում: Հիմնականում, առաջադրանքի ընթացքում առաջացած անհամաձայնությունները ՀՊ-ի նիստում ներկայացնում է տվյալ առաջադրանքը համակարգող ՀՊ անդամը: Սակայն յուրաքանչյուր հաշվեքննող իրավունք ունի ՀՊ-ին ներկայացնել իր անհամաձայնությունները, մտահոգությունները և տարակարծությունը առաջադրանքի առնչությամբ՝ շրջանցելով հաղորդակցության սովորական շղթան, եթե հաղորդակցության սովորական շղթայի օղակներում քննարկումները արդյունավետ չեն եղել վերջինիս կարծիքով:

Առաջադրանքի իրականացման վերաբերյալ անհամաձայնությունների առկայության դեպքում հաշվեքննողը առաջադրանքի ամփոփման փուլում պետք է փաստաթղթավորի՝

* անհամաձայնության առարկան.
* առաջադրանքի խմբի անդամների, ինչպես նաև անձանց միջև առաջադրանքի իրականացմանն առնչվող հարցերի վերաբերյալ տարբեր տեսակետները.
* անհամաձայնությունների հանգուցալուծման դեպքում վերջնական որոշումը՝ խմբի անդամների միջև քննարկման և/կամ ՀՊ-ի քննարկման արդյունքում:

## Ավարտական վերլուծական ընթացակարգեր

Հաշվեքննողը առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ֆինանսական հաշվետվությունների հիման վրա (ճշգրտվող խեղաթյուրումների ցանկի ճշգրտումներից հետո տրամադրված) իրականացնում է ավարտական վերլուծական ընթացակարգեր, որոնց օգնությամբ

* հաշվեքննողը ձևավորում է կարծիք, որ ֆինանսական հաշվետվությունները համահունչ են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության և իրականացված գործառնությունների մասին հաշվեքննողի պատկերացումների հետ.
* Առաջադրանքի ընթացքում հաշվեքննողը գնահատում է նշանակալի հաշիվների և բացահայտումների վերաբերյալ կատարված եզրակացությունները.
* հաշվեքննողը եզրակացնում է, որ ամբողջական ֆինանսական հաշվետվությունները զերծ են էական խեղաթյուրումներից:

Ստորև ներկայացված են վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման ուղեցույցներ՝

| **N** | **Նկատառում** | **Ուղեցույց** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի իրականացում | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի արդյունքում կատարված եզրակացությունները համադրվում են ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերի հաշվեքննության արդյունքների հետ, ինչի օգնությամբ հաշվեքննողը հաստատում է իր կողմից կատարված եզրակացությունները:  Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերը կարող են վկայել նախկինում չբացահայտված ռիսկերի մաին, ինչի արդյունքում անհրաժեշտ կլինի վերանայել հաշվեքննության պլանը և կատարել լրացուցիչ ընթացակարգեր: |
| 2 | Խարդախություն | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի միջոցով հնարավոր կլինի հատկորոշել որոշակի միտումներ և կորելացիոն կապեր, որոնք պետք է հաշվի առնվեին խարդախության ռիսկը գնահատելիս: Այն դեպքում, եթե նշված միտումները և կորելացիոն կապերը հաշվի չեն առնվել, ապա անհրաժեշտ կլինի իրականացնել լրացուցիչ ընթացակարգեր: Հաշվեքննողը որոշում է, թե որ կորելացիոն կապերը և միտումները կարող են վկայել խարդախության ռիսկի մասին մասնագիտական դատողության հիման վրա: Արտասովոր միտումների և կորելացիոն կապերի հայտնաբերման ընթացքում առանձնահատուկ ուշադրություն է անհրաժեշտ դարձնել հաշվետու ժամանակաշրջանի ավարտին ճանաչված գրանցված գործարքներին: |
| 3 | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման մեթոդներ | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգեր իրականացնելիս հաշվեքննողը հիմնականում օգտվում է միտումների և ցուցանիշների հաշվարկման մեթոդներից: |
| 4 | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի մշակում | Ավարտական վերլուծական ընթացակարգերը կարելի է իրականացնել պլանավորման վերլուծական ընթացակարգերի նման: Սակայն ավարտական վերլուծական ընթացակարգերն իրականացվում են ճգրտվող խեղաթյուրումների ցանկում ներառված ճշգրտումների հիման վրա ճշգրտված ֆինանսական տեղեկատվության հիման վրա: |

## Գրավոր հավաստումներ

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

Չնայած որ գրավոր հավաստումները հանդիսանում են հաշվեքննության ապացույցներ՝ դրանք առանձին վերցրած չեն կարող հանդիսանալ որպես՝ բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ: Ավելին, ղեկավար անձանց կողմից հիմնավոր գրավոր հավաստումների տրամադրումը չի փոխում հաշվեքննության ընթացակարգերի բնույթը և ծավալը:

### Գրավոր հավաստումներ տրամադրող անձինք

Հաշվեքննողը գրավոր հավաստումներ կարող է պահանջել հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից, որոնք պատաասխանատու են հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և հաստատման համար:

### Գրավոր հավաստումների բովանդակությունը

Գրավոր հավաստումները պետք է առնվազն ընդգրկեն ստորև ներկայացված թեմաները՝

* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց պատասխանատվությունը ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման համար.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց պատասխանատվությունը տրամադրած տեղեկատվության և գործառնությունների ամբողջականության համար.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց պատասխանատվությունը ներքին հսկողության գործընթացների նախագծման, ներդրման և պահպանման համար.
* հավաստումներ նշանակալի հաշվապահական քաղաքականությունների և հաշվեքննողի կողմից պահանջվող այլ առանձին թեմաների վերաբերյալ:

Հաշվեքննողը հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից պետք է պահանջի գրավոր հավաստում, որ վերջիններս պատասխանտվություն են կրում ֆինանսական հաշվետվությունները ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների համապատասխան պատրաստելու և ներկայացնելու համար և որ իրենց կողմից կատարվել է իրենց վրա դրված այդ պարտականությունը:

Հաշվեքննողը պետք է գրավոր հավաստումներ պահանջի ղեկավար անձանցից, որ՝

* ղեկավար անձինք հաշվեքննողին տրամադրել են անհրաժեշտ ամբողջ տեղեկատվությունը և ապահովել են պահանջվող տեղեկատվություններին հաշվեքննողի հասանելիությունը.
* բոլոր գործառնությունները գրանցված են և արտացոլված են ֆինանսական հաշվետվություններում:

Անհրաժեշտ տեղեկատվությունը պետք է նաև ներառի ղեկավար անձանց ժողովների արձանագրությունները, նամակագրությունը կարգավորող մարմինների հետ, ինչպես նաև հաշվապահական համակարգում գրանցված գործառնությունները հիմնավորող սկզբնական փաստաթղթերը և այլն:

Հաշվեքննողը հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից պետք է պահանջի գրավոր հավաստում առ այն, որ վերջինս պատասխանատու է այնպիսի ներքին հսկողության համակարգի մշակման, ներդրման և գործարկման համար, որը թույլ կտա պատրաստել և ճշմարիտ կերպով ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվություններ, որոնք զերծ են էական խեղաթյուրումներից՝ պայմանավորված խարդախությամբ կամ սխալով:

Հաշվեքննության տեսանկյունից բավարար չէ միայն առաջադրանքի ընթացքում եզրակացնել, որ ղեկավար անձինք պատշաճորեն կատարել են իրենց պարտականությունները, անհրաժեշտ է անմիջականորեն ղեկավար անձանցից ստանալ այդ պարտականությունների կատարման հաստատումը:

Հաշվեքննողը գրավոր հավաստումներ պահանջելիս պետք է հաշվի առնի էականության շեմը:

Առաջադրանքի կատարման ընթացքում հաշվեքննողները կարող են հայտնաբերել նաև այլ հարցեր, որոնց վերաբերյալ անհրաժեշտ է ստանալ ղեկավար անձանց հավաստումները: Ստորև ներկայացված են նշված հարցերի օրինակներ՝

* նշանակալի հաշվապահական քաղաքականությունների մոտեցումներ, կատարված դատողություններ և ենթադրություններ.
* ակտիվների նկատմամբ սեփականության իրավունքի առկայության հաստատում.
* պայմանական պարտավորությունների հաստատում.
* կապակցված կողմերի ցանկի և գործարքների հաստատում.
* ղեկավար անձանց մտադրությունը գործունեության դադարեցման կամ էական անորոշության մասին վկայող այլ գործոնների մասին:

### Գրավոր հավաստումների կառուցվածքը

Գրավոր հավաստումները պետք է տրվեն նամակի տեսքով հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից հասցեագրված հաշվեքննողին: Գրավոր հավաստումների ամսաթիվը պետք է համընկնի հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության հաստատման ամսաթվի հետ: Գրավոր հավաստումները չեն կարող թվագրված լինել ավելի ուշ քան հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության ամսաթիվը:

Եթե նախքան հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության հաշվեքննողի կողմից պահանջվել է գրավոր հավաստում որևէ հարցի վերաբերյալ առաջադրանքի ընթացքոմ տրամադրումը, ապա հաշվեքննողը կարող է պահանջել գրավոր հավաստման թարմացված տարբերակ:

Գրավոր հավաստումները պետք է ընդգրկեն այն հաշվետու ժամանակաշրջանը, որի համար ներկայացվել են ֆինանսական հաշվետվություններ:

### Գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը

Գրավոր հավաստումները հանդիսանում են հաշվեքննության ապացույցների ձեռքբերման կարևոր աղբյուր, սակայն եթե հաշվեքննողն ունի մտահոգություններ հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց ազնվության և էթիկայի սկզբունքների պահպանման առնչությամբ, ապա հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի այդ գործոնները գրավոր հավաստումների արժանահավատությունը գնահատելիս:

Եթե գրավոր հավաստումներում ներկայացված տեղեկատվությունը համահունչ չէ այլ աղբյուրներից ձեռքբերված տեղեկատվության հետ, հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր առաջացած տարբերությունները պարզաբանելու նպատակով:

### Գրավոր հավաստումների տրամադրման մերժում

Եթե հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը հրաժարվում է գրավոր հավաստումներ տրամադրելուց, հաշվեքննողը պետք է հարցը քննարկի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հետ՝ ներկայացնելով այն հետևանքները, որոնք կարող առաջանալ հաշվեքննության եզրակցության դեպքում:

Այն դեպքում, երբ ղեկավար անձինք չեն համաձայնում տրամադրել գրավոր հավաստումներ, հաշվեքննության առաջադրանքի ղեկավարը քննարկում է ՀՊ-ի հետ հաշվեքննության եզրակացությունում կարծիքից հրաժարման հարցը:

## Կարծիքի ձևավորում և հաշվեքննության եզրակացության կազմում և հաստատում

Հաշվեքննողը պետք է ձևավորի կարծիք` արդյոք ֆինանսական հաշվետվութ­յունները, բոլոր էական առումներով, խեղաթյուրված չեն և պատրաստված են համաձայն ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների:

Այդ կարծիքը ձևավորելու համար հաշվեքննողը պետք է եզրակացնի, թե արդյոք ձեռք է բերել ողջամիտ երաշխիք այն մասին, որ ֆինանսական հաշվետվությունները ընդհանուր առմամբ զերծ են խարդախության կամ սխալի հետևանքով առաջացած էական խեղաթյուրումներից: Այդ նպատակով հաշվեքննողը պետք է՝

* գնահատի, թե արդյոք ձեռք են բերվել բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ.
* գնահատի, թե արդյոք չճշգրտված խեղաթյուրումներն առանձին կամ միասին վերցրած էական չեն ֆինանսական հաշվետվությունների առումով.
* գնահատի, թե արդյոք հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական բնութագրերը համապատասխանում են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներին և չեն վկայում ղեկավար անձանց կողմնակալության հայտանիշներ.
* գնահատի, թե ադյոք ֆինանսական հաշվետվությունները ճշգրիտ ձևով հղում են կատարում և պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքների համաձայն:

Հաշվեքննության կարծիքի ձևավորման նպատակով հաշվեքննողը հավաքարգում է բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ: Հաշվեքննության կարծիքը լինում է հետևյալ տեսակների՝

* չձևափոխված կարծիք (դրական եզրահանգում) այդ թվում՝

լուսաբանող պարագրաֆով չձևափոխված կարծիք.

* ձևափոխված կարծիք.
  + ոչ լիարժեք եզրահանգում.
  + բացասական եզրահանգում.
  + հրաժարում եզրահանգում ներկայացնելուց:

Հաշվեքննության կարծիքի տեսակը որոշելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել ստորև ներկայացված հիմքերը՝

* կարծիքի ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը.
* ֆինանսական հաշվետվությունների վրա հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության համատարած լինելուց, որը հիմնված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության վրա:

Ներքոնշյալ աղյուսակը ներկայացնում է համապատասխան հաշվեքննության կարծիքի տեսակը, որը կիրառելի է կարծիքի ձևափոխման վերոնշայլ հիմքերի դեպքում՝

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Կարծիքի ձևափոխում առաջացնող հարցի բնույթը | Հարցի ազդեցության կամ հնարավոր ազդեցության համատարած լինելը | |
| Էական, բայց ոչ համատարած | Էական և համատարած |
| Ֆինանսական հաշվետվությունները էականորեն խեղաթյուրված են | ոչ լիարժեք եզրահանգում | Բացասական եզրաանգում |
| Բավարար համապատասխան ապացույցներ հավաքագրելու անկարողություն | ոչ լիարժեք եզրահանգում | Հրաժարում եզրահանգում ներկայացնելուց |

Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը հայտնաբերում է էական խեղաթյուրում 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 ֆինանսական հաշվետվությունների վրա:

Համատարած են համարվում այն խեղաթյուրումները, որոնք հաշվեքննողի դատողությամբ՝

* չեն սահմանափակվում ֆինանսական հաշվետվությունների առանձին տարրերով, հաշիվներով կամ հոդվածներով.
* եթե ունեն այդպիսի սահմանափակում, ապա ներկայացնում են կամ կարող են ներկայացնել ֆինանսական հաշվետվությունների զգալի մասը, կամ բացահայտումների առումով կարևոր նշանակություն ունեն օգտագործողների կողմից ֆինանսական հաշվետվությունների մեկնաբանման համար:

Այն դեպքում, երբ անհամապատասխանությունները էական են և համատարած, հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի բացասական կարծիք (եզրահանգում): Այն դեպքում, երբ խեղաթյուրումները էական են, բայց ոչ համատարած, հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի ոչ լիարժեք եզրահանգում:

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

Հաշվեքննողը պետք է ներկայացնի հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆ, երբ ֆինանսական հաշվետվություններում բացահայտված հարցը կիրառելի հիմունքների համաձայն բացահայտված է և հաշվեքննողը ցանկանում է օգտագործողների ուշադրությունը հրավիրել այդ հարցի նկատմամբ, օրինակ, էական անորոշություն, որը կարող է ազդեցություն ունենալ հաշվեքննության ենթարկված մարմնի գործունեության վրա: Հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆի ներկայացումը չի ձևափոխում հաշվեքննության կարծիքը:

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

Հաշվեքննողը կարող է ներկայացնել հաշվեքննության եզրակացությունում Այլ հանգամանքներ պարագրաֆ, երբ ֆինանսական հաշվետվությունում հարցը ներկայացված չէ, սակայն հաշվեքննողը ցանկանում է դրա մասին տեղեկացնել օգտագործողներին: 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 տեղեկատվության մեջ՝ ի տարբերություն հանգամանքները լուսաբանող պարագրաֆում ներկայացված հարցի:

### Հաշվեքննության ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատում

Հաշվեքննողի կողմից բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցների հավաքագրումը թույլ է տալիս հաշվեքննության ռիսկը նվազեցնել մինչև ընդունելի միջակայքը: Հաշվեքննության ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատականը հիմնված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության վրա, որի վրա ազդում են հետևյալ գործոնները՝

* հավաստումների մակարդակում հնարավոր խեղաթյուրման կարևորությունը ու դրա առանձին կամ միասին վերցրած այլ հնարավոր խեղաթյուրումների հետ էական ազդեցության հավանականությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա,
* հսկողության ռիսկերի նկատմամբ հաշվեքննության ենթրակվող մարմնի ղեկավար անձանց արձագանքը.
* նախորդ հաշվեքննության առաջադրանքների ընթացքում նմանատիպ հնարավոր խեղաթյուրումների առնչությամբ ձեռք բերված փորձառությունը.
* իրականացված հաշվեքննության ընթացակարգերի արդյունքները, ներառյալ՝ հաշվեքննության ընթացակարգերի արդյունքում հայտնաբերված խարդախության կամ սխալի առանձին դեպքերը.
* առկա տեղեկատվության աղբյուրն ու արժանահավատությունը.
* հաշվեքննության ապացույցների համոզիչ և հիմնավոր լինելը.
* հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի արտաքին և ներքին միջավայրի ուսումնասիրությունը՝ ներառյալ ներքին հսկողության համակարգը:

Եթե առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննողը գնահատում է, որ ձեռք չեն բերվել նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման գծով բավարար համապատասխան հաշվեքննության ապացույցներ, ապա հաշվեքննողը պետք է իրականացնի լրացուցիչ հաշվեքննության ընթացակարգեր:

Եթե հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձինք խոչընդոտում են հաշվեքննողին ձեռքբերել բավարար համապատասխան ապացույցներ կամ որևէ կերպ սահմանափակում են նրա գործողությունները, ապա հաշվեքննողը պետք է այդ հարցը քննարկի ղեկավար անձանց հետ՝ ներկայացնելով նման խոչընդոտների և սահմանափակումների հետևանքը հաշվեքննության եզրակացության վրա: Հաշվեքննողը ղեկավար անձանց խոչընդոտող և սահմանափակող վարքագիծը պետք է ներկայացնի ՀՊ-ին և քննարկի հաշվեքննության կարծիքի ձևափոխման հիմքերը:

### Հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հաշվապահական հաշվառման գործելակերպի որակական բնութագրեր

Ստորև ներկայացվում են այն ոլորտները, որոնց որակական բնութագրերը պետք է ուսումնասիրվեն հաշվեքննողի կողմից՝

* հաշվապահական քաղաքականություններ.
* հավապահական գնահատումներ.
* ֆինանսական հաշվետվությունների բացահայտումներ:

Կախված ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներից՝ հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը կարող է ընտրություն կատարել հաշվապահական քաղաքականությունների միջև և կատարել հաշվապահական գնահատումներ: Սովորաբար նման մոտեցումները կիրառելի են ՖՀՄՍ-ների և ՀՀՀՀՍ-ի համաձայն պատրաստված ֆինանսական հաշվետվությունների դեպքում:

Հաշվեքննության ընթացքում հաշվեքննողը կարող է եզրակացնել, որ ղեկավար անձինք չեն պահպանել չեզոքության սկզբունքը՝ կատարելով դատողություններ և ենթադրություններ, որոնց հիման վրա ընտրվում են հաշվապահական քաղաքականությունները և կատարվում են գնահատումները: Օրինակ՝ ղեկավար անձանց կողմից հաշվապահական գնահատումները կարող են կատարվել այնպես, որպեսզի նվազեցնեն ծախսերը և ավելի լավ լույսի ներքո ներկայացնեն ֆինանսական հաշվետվությունները:

### Ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներով ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստումը և համապատասխան հղումը կիրառելի հիմունքներին

Ֆինանսական հաշվետվությունները կարող են հղում կատարել ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման կիրառելի հիմունքներին, եթե ֆինանսական հաշվետվությունները համապատասխանում են նշված հիմունքների բոլոր կիրառելի պահանջներին: Ֆինանսական հաշվետվություններում չպետք է կատարվեն ոչ հստակ հղումներ կիրառելի հիմունքներին, օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունները հիմնականում պատրաստված են ՀՀՀՀՄ-ի համաձայն:

## Հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացության ներկայացում

Հաշվեքննողը առաջադրանքի ավարտին ներկայացնում է հաշվեքննության եզրակացություն և հայտնաբերված անհամապատասխանություններ, խեղաթյուրումներ ու առաջարկությունների հաշվետվություն, որոնք միասին կազմում են հաշվեքննության ավարտական հաշվետվությունը: Ի տարբերության հաշվեքննության եզրակացության՝ հայտնաբերված անհամապատասխանություններ, խեղաթյուրումներ ի և առաջարկությունների հաշվետվությունը չունի ստանդարտացված կառուցվածք:

Հայտնաբերված խեղաթյուրումների, անհամապատասխանությունների, եզրահանգումների և առաջարկությունների միջոցով հաշվեքննողը պետք է նպաստի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի գործունեության դրական փոփոխությունների իրականացմանը:

Առաջադրանքի ամփոփման փուլում առաջադրանքի ղեկավարը պետք է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց տեղեկացնի աշխատանքի ընթացքում հայտնաբերված խնդիրների մասին:

Հաշվեքննության եզրկացությունը պետք է լինի՝

* **Ճշգրիտ**, երբ այն հիմնավորված է հաշվեքննության բավարար համապատասխան ապացույցներով և հիմնված է փաստերի վրա,
* **Օբյեկտիվ**, երբ այն 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 այններկայացնում 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 այնօգտակար է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի համար, և հանգեցնում է անհրաժեշտ բարեփոխումների իրականացմանը: Կառուցողական հաշվետվությունները պետք է ներկայացվեն պատշաճ մասնագիտական ոճով: Կառուցողական հաշվետվություն պատրաստողը պետք է խուսափի կոնկրետ անձանց կամ նրանց սխալները մատնանշելուց: Շեշտը պետք է դրվի ներկայացված խնդիրների կարևորության վրա` խուսափելով ոչ կարևոր խնդիրների դիտարկումից,
* **Ամբողջական,** երբ այն 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 արդյունքները, 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:

Եզրակացությունը պետք է նպաստի հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հսկողության գործընթացների արդյունավետության բարելավմանը, ինչպես նաև կարող է հիմք հանդիսանալ նոր իրավական ակտերի ընդունման և կիրառման համար:

Ստորև ներկայացված են հաշվեքննության արդյունքների 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:

Չնայած, որ հայտնաբերված անհամապատասխանությունները, խեղաթյուրումները և առաջարկությունները չունեն ստանդարտացված ձևաչափ, ստորև ներկայացված է ընթացիկ եզրակացության կառուցվածքի օրինակ՝

| **N** | **Գլխի անվանումը** | **Բովանդակություն** |
| --- | --- | --- |
| 1 | Ներածություն | Ներածությունում ներկայացվում են առաջադրանքի նպատակը, առաջադրանքի իրականացման ժամանակահատվածը, հաշվետվության նպատակը և այլն: |
| 2 | Հայտնաբերված անհամապատասխանություններ/  խեղաթյուրումներ և առաջարկություններ | Ներկայացված անհամապատասխանություններից կամ խեղաթյուրումներից յուրաքանչյուրը կարող է ներկայացվի հետևյալ կառուցվածոքով՝   * Դիտարկում. * Հետևանք. * Առաջարկություն:   Դիտարկում բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է իր կողմից հայտնաբերված անհամապատասխանությունը/ խեղաթյուրումը՝ ներկայացնելով դրա բնույթը, գումարը և այլ անհրաժեշտ պայմաններ և հղում կատարելով անհրաժեշտ փաստաթղթերին:  Հետևանք բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է հայտնաբերված թերության ազդեցությունը ֆինանսական հաշվետվությունների վրա: Ընդ որում տույժերի և տուգանքների կիրառելի լինելու դեպքում, նաև ներկայացվում են գործառնության հետևանքով առաջացող տույժերը և տուգանքները:  Առաջարկություն բաժնում հաշվեքննողը ներկայացնում է թերության վերացման իր լուծումները, որոնք իրատեսական են հաշվեքննության ենթարկվող մարմն ի 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, ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և հաշվապահական հաշվառման համակարգի հույժ կարևոր անհամապատասխանություններին/ խեղաթյուրումներին և պետք է արժանանա հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հրատապ ուշադրությանը. * միջին, որը վերաբերում է հսկողության գործընթացների, ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և հաշվապահական հաշվառման համակարգի կարևոր անհամապատասխանություններին/խեղաթյուրումներին: Թեև այս խմբում դասակարգված առաջարկությունները նույնպես կարող են պահանջել հրատապ լուծում, սակայն պարտադիր չէ, որ դրանք անմիջապես կատարվեն հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից: * փոքր, որը վերաբերում է հսկողության գործընթացների, ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման և հաշվապահական հաշվառման համակարգի ավելի քիչ կարևոր անհամապատասխանություններին/ խեղաթյուրումներին: Փոփոխությունները պետք է իրականացվեն գործունեության ընթացքում, սակայն չպետք է դիտարկվեն որպես առաջնային լուծում պահաջող հարցեր: |
| 3 | Գործողութունների ծրագիր | Առաջադրանքի ամփոփման փուլում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց հետ անհրաժեշտ է համաձայնեցնել անհամապատասխանությունների/ խեղաթյուրումների շտկման գործողությունների ծրագիրը, որը կներառի՝   * հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի հետագա գործողությունները. * Անհամապատասխանությունների և խեղաթյուրումների շտկման վերջնաժամկետը/ ժամանակացույցը:   Համաձայնեցված գործողությունների ծրագիրը հաստատվում է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց կողմից և ներառվում է հաշվեքննության եզրակացության մեջ: |

## Այլ տեղեկատվության ուսումնասիրություն

Հիմնականում հաշվեքննության ենթարկվող մարմինը հաշվեքննության ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ հրապարակում է նաև այլ տեղեկատվություն: Այլ տեղեկատվության օրինակներ են հանդիսանում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի կողմից հրապարակված գործունեության հաշվետվությունը, բյուջեի կատարման հաշվետվության ուղերձը, սեղմագիրը և այլն:

Հաշվեքննության շրջանակները հիմնականում չեն ներառում այլ տեղեկատվության ստուգում: Քանի որ այլ տեղեկատվությունը հրապարակվում է հաշվեքննության ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների հետ մեկտեղ, ապա հաշվեքննողը պետք է ուսումնասիրի այլ տեղեկտավությունը վերջինիս և հաշվեքննության ենթարկված ֆինանսական հաշվետվությունների միջև էական անհամապատասխանությունների հայտնաբերման նպատակով: Այլ տեղեկատվությունը կարող է ներառել ինչպես ֆինանսական, այնպես էլ ոչ ֆինանսական տեղեկատվություն: Էական անհամապատասխանություն է համարվում այլ տեղեկատվության հակասությունը ֆինանսական հաշվետվություններին:

Այլ տեղեկատվության ուսումնասիրության նպատակով հաշվեքննողը պետք է հաշվեքննության ենթարկվող մարմնից պահանջի հրապարակման ենթակա այլ տեղեկատվությունը նախքան հաշվեքննության եզրակացության տրամադրումը:

Եթե այլ տեղեկատվության և հաշվեքննության ենթարկած ֆինանսական հաշվետվությունների միջև առկա է էական անհամապատասխանություն, ապա հաշվեքննողը պետք է

* վերանայի ֆինանսական հաշվետվությունները և առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կատարված թեստերի արդյունքները, որպեսզի պարզի, թե արդյոք ֆինանսական հաշվետվությունները պահանջում են վերանայում.
* եթե հաշվեքննողի կարծիքով այլ տեղեկատվությունը վերանայում է պահանջում, ապա հաշվեքննողը հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանցից պետք է պահանջի փոփոխություն կատարել այլ տեղեկատվությունում նախքան դրա հրապարակումը: Եթե ղեկավար անձինք հրաժարվեն այլ տեղեկատվությունում կատարել փոփոխություն, ապա հաշվեքննողը պետք է հաշվեքննության եզրակացությունում ներառի Այլ հանգամանքներ պարագրաֆը՝ բացահայտելով այլ տեղեկատվությունը:

Եթե այլ տեղեկատվությունը հայտնի է դարձել հաշվեքննողին հաշվեքննության եզրակացության տրամադրումից հետո, ապա հաշվեքննողը պետք կիրառի սույն փաստաթղթի գլուխ 15-ում ներկայացված ցուցումները հետագա դեպքերի նկատմամբ:

## Հետհսկողություն (FOLLOW-UP)

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

* իրականացված հաշվեքննության առաջադրանքի վերջում համաձայնեցնել հաշվեքննության ենթարկված միավորի հետ հայտնաբերված անհամապատասխանությունները/խեղաթյուրումները և դրանց շտկման համար 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 անհամապատասխանությունների/խեղաթյուրումների շտկման միջոցառումների կատարման մասին ծանուցում

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

### Գործողությունների ծրագրով սահմանված անհամապատասխանությունների/խեղաթյուրումների շտկման միջոցառումների հետհսկողություն

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

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

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

Հետհսկողության գործընթացներ իրականացնելիս հաշվեքննողը կիրառում է սույն փաստաթղթի 10 և 11 գլուխներում ներկայացված հաշվեքննության ընթացակարգերը:

## Ներկայացման ենթակա փաստաթղթեր

Սույն փաստաթղթի հավելված 9-ում ներկայացված են առաջադրանքի ամփոփման շրջանակում ներկայացվող ավարտական վերլուծական ընթացակարգերի իրականացման աշխատանքային փաստաթղթի ձևերը:

Սույն փաստաթղթի հավելված 10-ում ներկայացված է Առաջադրանքի ամփոփում փաստաթղթի ձևը:

Սույն փաստաթղթի հավելված 11-ում ներկայացված է հաշվեքննության ենթակա մարմնի ղեկավար անձանց կողմից տրամադրվող գրավոր հավաստման օրինակ, որին կցված է Առաջադրանքի ընթացքում հայտնաբերված խեղաթյուրումներ փաստաթղթի ձևը:

Սույն փաստաթղթի հավելված 12-ում ներկայացված են հաշվեքննության ընթացիկ եզրակացությունների օրինակներ:

# Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման հետ համագործակցության շրջանակները

|  |  |
| --- | --- |
| ԱԲՄՄՍ 1610 | «Ներքին աուդիտորների աշխատանքի օգտագործում» |

Հաշվի առնելով հանրային հատվածի կազմակերպություններում միջազգային ստանդարտների հիման վրա մշակված ներքին աուդիտի մեթոդաբանության համաձայն ներքին աուդիտի ստորաբաժանումների գործունեությունը՝

Սույն գլուխը անդրադառնում է ՀՊ-ի հաշվեքննողների և հաշվեքննության ենթարկվող մարմինների ներքին աուդիտորների միջև համագործակցությանը: Ներկայացված ուղեցույցները հիմնված են հանրային հատվածի կազմակերպություններում գործող միջազգային ստանդարտների հիման վրա մշակված ներքին աուդիտի մեթոդաբանության վրա:

Հաշվեքննողը առաջադրանքի իրականացման ընթացքում կարող է օգտագործել ներքին աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքը, եթե ներքին աուդիտի ստորաբաժանման գործառույթներն առնչվում են հաշվեքննության առաջադրանքի բնույթին: Սակայն, հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել չօգտագործել ներքին աուդիտի ստորաբաժանման աշխատանքը` հաշվի առնելով կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների և ներքին աուդիտի ստորաբաժանման գործառույթների կազմակերպական անկախության գնահատականը:

## Հաշվեքննողի պատասխանատվությունը

Հաշվեքննողը պատաասխանատվություն է կրում ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ հաշվեքննության եզրակացության տրամադրման համար, և այն չի պատվիրակվում կամ այլ կերպ նվազեցվում՝ պայմանավորված ներքին աուդիտորի աշխատանքի օգտագործմամբ:

Չնայած այն փաստին, որ ներքին աուդիտորը կարող է իրականացնել հաշվեքննության ընթացակարգեր, որոնք մոտ են արտաքին հաշվեքննողի կողմից իրականացվող ընթացակարգերին, ներքին աուդիտորը չի կարող բացարձակապես անկախ լինել հաշվեքննության ենթակա մարմնից, ինչը համարվում է արտաքին հաշվեքննության իրականացման պարտադիր պայման:

## Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման աշխատանքների օգտագործումը առաջադրանքի պլանավորման ընթացքում

Ներքին աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքը հիմնականում օգտագործվում է հաշվեքննողի կողմից առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննության ենթակա մարմնի արտաքին և ներքին միջավայարի, ներառյալ ներքին հսկողության համակարգի ուսումնասիրության շրջանակներում: Ներքին աուդիտորի կողմից կատարված առաջադրանքները ներկայացված են ներքին աուդիտի ավտոմատցված միասնական համակարգում, որը շահագործվում է օնլայն ռեժիմով: Հաշվեքննության ենթակա մարմնի հսկողության համակարգի ներառյալ կազմակերպության մակարդակում և գործառույթի մակարդակում գործող հսկողության գործընթացների վերաբերյալ կարելի է պատկերացում կազմել՝ օգտվելով ավտոմատացված համակարգում գրացնված ներքոնշյալ փաստաթղթերից՝

* Ներքին աուդիտի կանոնադրություն.
* ներքին աուդիտի ռազմավարական ծրագիր.Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման/կոմիտեի կանոնադրություն,
* ներքին աուդիտիստորաբաժանման կողմից լրացված ընդհանուր հսկողության միջավայրի ստուգաթերթ.
* առաջադրանքի ամփոփման փաստաթղթեր:

Վերոնշյալ փաստաթղթերի ուսումնասիրությունից հաշվեքննողը կարող է պատկերացում կազմել հաշվեքննության ենթակա մարմնում գործող հսկողության գործընթացների մասին, ինչպես այդ գործընթացների նախագծի, ներդրման և գործունեության արդյունավետության վերաբերյալ ներքին աուդիտորի գնահատականի մասին:

Յուրաքանչյուր տարի ներքին աուդիտորները կատարում են հաշվեքննության ենթակա մարմնի ռիսկերի գնահատում, որի հիման վրա կազմում են ներքին աուդիտիռազմավարական և տարեկան ծրագրերը: Ներքին աուդիտորի կողմից կատաարված ռիսկերի գնահատումները կարող են օգտագործվել հաշվեքննողի կողմից ֆինանսական հաշվետվություններում և նշանակալի հաշվի և բացահայտման հաստատման մակարդակում էական խեղաթյուրումների ռիսկի գնահատման ժամանակ, մասնավորապես, հսկողության ռիսկի գնահատման ընթացքում:

Ներքին հաշվեքննողի կողմից ռիսկերի գնահատումը կատարվում է վերից վար մոտեցման հիման վրա: Ընդհանուր հսկողության միջավայրի ստուգաթերթի միջոցով ներքին հաշվեքննողները գնահատում են կազմակերպության մակարդակում գործող հսկողության գործընթացները: Այնուհետև, գնահատում են ներքին հաշվեքննության ռազմավարական ծրագրում ընդգրկված հաշվեքննության ենթակա մարմնի յուրաքանչյուր միավորի ռիսկը:

Ներքին հաշվեքննողը համակցում է հաշվեքննության ենթակա մարմնի առանձին միավորների ռիսկային խումբը և ընդհանուր հսկողության միջավայրի գնահատականները՝ հաշվեքննության ենթարկվող միավորի ռիսկի վերջնական գործակիցը հաշվարկելու համար:

Ընդ որում, ներքին աուդիտի ռազմավարական ծրագրում ռիսկերի գնահատման համար որպես ելակետային տեղեկատվություն են օգտագործվում հաշվեքննության ենթակա մարմնի տարբեր միավորների կողմից կատարված ռիսկի գնահատականները, որոնք ներքին աուդիտորի կողմից ճշգրտվում են՝ ռիսկի չափորոշիչներին տալով համաապատասխան գործակիցներ:

Ներքին աուդիտիռազմավարական ծրագրի հիման վրա հաշվեքննողը կարող է պարզել ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար պատասխանատու միավորների ռիսկի գնահատականները և ներքին աուդիտորի կողմից դրանց ճշգրտման չափորոշիչները: Բացի ֆինանսական հաշվետվությունների պատրաստման և ներկայացման համար պատասխանատու միավորների ռիսկի գնահատականներից՝ հաշվեքննողի կողմից պետք է նաև ուսումնասիրվեն մնացած միավորների ռիսկերի գնահատականները, քանի որ այդ միավորների ռիսկայնությունը կարող է ազդեցություն ունենալ հաշվեքննության ենթակա մարմնի գործունեության ռիսկի վրա:

## Ներքին աուդիտորի կողմից կատարված այլ աշխատանքների օգտագործումը

Հաշվեքննողը կարող է որոշում կայացնել օգտագործել ներքին աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքները ոչ միայն առաջադրանքի պլանավորման փուլում հաշվեքննության ենթակա մարմնի արտաքին և ներքին միջավայարի, ներառյալ հսկողության համակարգի մասին պատկերացում կազմելու և ռիսկերի գնահատման նպատակով, այլ նաև առաջադրանքի տեղային աշխատանքներում: Օրինակ՝ հաշվեքննողը կարող է օգտագործել ներքին աուդիտորի կողմից նյութական արժեքների առկայության հաստատման նպատակով կատարված գույքագրման աշխատանքները:

Նախքան ներքին աուդիտորի աշխատանքի օգտագործումը հաշվեքննողը պետք է գնահատի ներքին աուդիտի ստորաբաժանման՝

* կազմակերպական անկախությունը.
* գործիմացությունը.
* որակի հսկողության համակարգի առկայությունը:

Ներքին աուդիտորի անկախությունը ենթադրում է վերջինիս կարողությունը անկողմնակալ, առանց շահերի բախումների և ճնշումների կատարել իր գործառույթները:

Ներքին աուդիտորի գործիմացությունը ներառում է ներքին աուդիտորի գիտելիքները, հմտությունները և այլ ունակությունները, որոնք թույլ են տալիս վերջինիս կատարել իր մասնագիտական պարտականությունները:

Ներքին աուդիտորի կազմակերպական անկախությունը և գործիմացությունն առանցքային նշանակություն ունեն ներքին աուդիտորի աշխատանքի օգտագործման վերաբերյալ հաշվեքննողի որոշման վրա: Ներքին աուդիտորի կազմակերպական անկախության և գործիմացության գնահատականը հիմնված է հաշվեքննողի մասնագիտական դատողության վրա:

Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման կողմից որակի հսկողության համակարգի ներդրման և պահպանման հարցերը նույնպես նշանակալի ազդեցություն ունեն ներքին աուդիտորի աշխատանքի օգտագործման վերաբերյալ հաշվեքննողի որոշման վրա: Ներքին աուդիտի ստորաբաժանաման որակի հսկողության համակարգը կոչվում է որակի երաշխավորման և բարելավման ծրագիր: Որակի ծրագիրը բաղկացած է արտաքին և ներքին գնահատումներից:

Որակի ծրագրի արտաքին գնահատումները կատարվում են լիազոր մարմնի (ՀՀ Ֆինանսների նախարարություն) և/կամ համապատասխան փորձառություն ունեցող մասնավոր կազմակերպության կողմից: Այն ներքին աուդիտիստորաբաժանումները (արտապատվիրման դեպքում՝ կազմակերպությունները), որոնք անցել են որակի ծրագրի արտաքին գնահատումներ և ստացել դրական գնահատական, ավելի ցածր ռիսկանություն ունեն ի համեմատություն արտաքին գնահատում չանցած կամ բացասական գնահատական ստացած ներքին աուդիտի միավորների՝ հաշվի առնելով արտաքին գնահատողի մասնագիտական որակավորումը և համբավը:

Որակի ծրագրի ներքին գնահատումները կատարվում են ներքին աուդիտի գործադիր ղեկավարի կողմից և գրանցվում են ներքին աուդիտի ավտոմատացված համակարգում:

Ներքին աուդիտի ստորաբաժանման ընդհանուր գնահատումից հետո հաշվեքննողը պետք է իրականացնի հաշվեքննության ընթացակարգեր՝ մասնավորապես հսկողության թեստեր ներքին աուդիտորի կողմից կատարված այն աշխատանքների գծով, որոնք հաշվեքննողը նախատեսում է օգտագործել: Այդ նպատակով հաշվեքննողը պետք է գնահատի՝

* արդյոք ներքին աուդիտի աշխատանքը պատշաճորեն պլանավորվել, իրականացվել, վերահսկվել և փաստաթղթավորվել է.
* արդյոք ներքին աուդիտորի կողմից կատարված եզրակացությունները հիմնված են ներքին աուդիտորի կողմից ձեռքբերած բավարար համապատասխան ապացույցների վրա.
* արդյոք ներքին աուդիտորի կողմից կատարված եզրակացությունները կամ ներքին աուդիտի հաշվետվությունը տեղին է կատարված աշխատանքի շրջանակում և պայմաններում:

Վերոնշյալ գնահատումներ իրականացնելու նպատակով հաշվեքննողը կատարում է ստորև ներկայացված ընթացակարգերը՝

* հարցումներ է կատարում ներքին աուդիտի ստորաբաժանման ղեկավարին և անմիջականորեն աշխատանքը կատարած ներքին աուդիտորին աշխատանքների կատարման մանրամասների վերաբերյալ.
* վերանայում է ներքին աուդիտորի կողմից պատրաստած աշխատանքային փաստաթղթերը և աշխատանքային ծրագիրը.
* եթե աշխատանքի արդյունքում հայտնաբերվել է անհամապատասխանություն/խեղաթյուրում, որը ներկայացված է ներքին աուդիտի հաշվետվությունում, ապա հաշվեքննողը հարցումներ է կատարում հաշվեքննության ենթարկվող մարմնի ղեկավար անձանց և ներքին աուդիտի կոմիտեին (առկայության դեպքում) հաշվետվությունում ներկայացված թերությունների վերացման միջոցառումների ընթացքի մասին.
* վերակատարում է ներքին աուդիտորի աշխատանքի նշանակալի մասերը:

Ներքին աուդիտորի կողմից կատարված աշխատանքների օգտագործումը հաշվեքննության ընթացքում կախված է նաև այլ գործոններից: Որքան բարձր է նշանակալի հաշվի և բացայատման հաստատման էական խեղաթյուրումների ռիսկը, որին վերաբերում է ներքին աուդիտորի աշխատանքը, այնքան փոքր է հավանականությունը, որ հաշվեքննողը կօգտագործի ներքին աուդիտորի աշխատանքը:

Վերոնշյալ ընթացակարգերի իրականացման արդյունքում, եթե հաշվեքննողը որոշում է օգտագործել ներքին աուդիտորի աշխատանքը, ապա հաշվեքննողը պետք է փաստաթղթավորի՝

* ներքին աուդիտորի ստորաբաժանման գնահատման արդյունքները (անկախություն, գործիմացություն և որակի հսկողության համակարգ).
* ներքին աուդիտորի աշխատանքի գնահատման արդյունքները.
* ներքին աուդիտորի աշխատանքի բնույթը և ծավալը, որն օգտագործվել է հաշվեքննողի կողմից.
* ներքին աուդիտորի աշխատանքային փաստաթղթերի պատճենները՝ կցված հաշվեքննության աշխատանքային փաստաթղթերին: