

ISSAI 300

Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքները



Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտները (ISSAI) մշակվել են Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) կողմից: Լրացուցիչ տեղեկությունների համար այցելեք www.issai.org:

INTOSAI, 2019

- 1) Հաստատվել է որպես կառավարության աուդիտի իրականացման գործնական չափոնոշիչներ և էթիկական նշանակությամբ չափորոշիչներ՝ 2016 թ.
- 2) Բովանդակությունը վերաձևակերպվել և հաստատվել է որպես Ֆինանսական կատարողականի աուդիտի հիմնական սկզբունքներ 2013 թ
- 3) INTOSAI Մասնագիտական փաստաթղթերի համակարգի (IFPP) ստեղծումից հետո՝ 2019թ. վերանվանվել է Կատարողականի աուդիտի սկզբունքներ՝ խմբագրական փոփոխություններով
- 4) ISSAI 300-ը հասանելի է INTOSAI բոլոր պաշտոնական լեզուներով՝ արաբերեն, անգլերեն, ֆրանսերեն, գերմաներեն և իսպաներեն

Բովանդակություն

Ներածություն.....	4
Կատարողականի աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները.....	5
Կատարողականի աուդիտի իրականացման հիմունքները	6
Կատարողականի աուդիտի սահմանումը	6
Տնտեսում, նպատակային արդյունավետություն, ծախսային արդյունավետություն.....	7
Կատարողականի աուդիտի նպատակները	8
ISSAI 300-ի կիրառությունը	9
Կատարողականի աուդիտի տարրերը	9
Կատարողականի աուդիտում ներգրավված երեք կողմերը.....	10
Կատարողականի աուդիտում խնդրո առարկան և չափորոշիչները.....	10
Վստահությունը և հավաստիացումը կատարողականի աուդիտում	11
Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքները.....	13
Ընդհանուր սկզբունքներ.....	13
Աուդիտի նպատակը.....	13
Աուդիտորական մոտեցում	14
Չափորոշիչներ.....	15
Աուդիտորական ռիսկեր	17
Հաղորդակցություն	18
Հմտությունները.....	20
Մասնագիտական դատողություն և թերահավատություն.....	21
Որակի հսկողություն	22
Էականություն.....	23
Փաստաթղթավորում	24
Աուդիտի գործընթացին առնչվող սկզբունքներ	27
Պլանավորում.....	28
Թեմաների ընտրություն	28
Աուդիտի նախագծում	28
Իրականացում	31
Ապացույցներ, բացահայտումներ և եզրակացություններ.....	31
Հաշվետվությունների ներկայացում.....	33
Հաշվետվության բովանդակությունը	33
Առաջարկություններ	34
Հաշվետվությունների հրապարակումը.....	35
Հետհսկողություն (follow-up)	35

Ներածություն

1. Մասնագիտական ստանդարտները և ուղեցույցները կարևորագույն նշանակություն ունեն հանրային հատվածի աուդիտի արժանահավատության, որակի և պրոֆեսիոնալիզմի տեսանկյունից: Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOՍԲՄ) կողմից մշակված աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտների (ISSAI) նպատակն է խթանել անկախ և արդյունավետ աուդիտների անցկացումը և աջակցել Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOՍԲՄ) անդամներին իրենց լիազորություններին և ազգային օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին համահունչ մասնագիտական մոտեցումներ մշակելու գործում:

2. *Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար սկզբունքները՝ ISSAI 100-ը*, սահմանում է հանրային հատվածի աուդիտի ընդհանուր սկզբունքներն ու հստակեցնում ISSAI-ների իրավասությունները:

ISSAI 300-ը՝ Կատարողականի աուդիտի իրականացման հիմնարար սկզբունքները կառուցվում է ISSAI 100-ով սահմանված հիմնարար սկզբունքների վրա և զարգացնում դրանք՝ հարմարեցնելով կատարողականի աուդիտի հատուկ համատեքստին: ISSAI 300-ը պետք է դիտարկվի ու ընկալվի ISSAI 100-ի հետ շաղկապված, որը նույնպես առնչվում է կատարողականի աուդիտին:

3. *ISSAI 300-ը՝ Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքները, բաղկացած է երեք բաժնից.*

ա) Առաջին հատվածում սահմանվում են կատարողականի աուդիտի հիմունքները և հղումներ են կատարվում Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտների շրջանակին (ISSAI-ներին):

բ) Երկրորդ մասը ներառում է կատարողականի աուդիտի ընդհանուր սկզբունքները, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ինչպես նախքան աուդիտի մեկնարկը, այնպես էլ՝ ողջ աուդիտի ընթացքում,

գ) Երրորդ մասը ներառում է աուդիտի գործընթացի հիմնական փուլերին առնչվող սկզբունքները:

Յուրաքանչյուր սկզբունքի նկարագրությանը հաջորդում են համառոտ բացատրություններ:

Կատարողականի աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները

4. Սույն փաստաթղթի նպատակն է կատարողականի աուդիտի էության վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացման ձևավորումը, ներառյալ այն սկզբունքները, որոնք պետք է կյանքի կոչվեն աուդիտի բարձր ստանդարտներին հասնելու համար: Խրախուսվում է INTOUAFU-ի անդամների կողմից ISSAI 100-ին և 300-ին համահունչ ազդեցիկ ստանդարտների մշակումն ու ընդունումը՝ հաշվի առնելով կատարողականի աուդիտին առնչվող INTOUAFU ուղեցույցները:

5. Կատարողականի աուդիտի իրականացման ստանդարտները պետք է արտացոլեն առանձին առաջադրանքների մշակման գործընթացում ճկունության ապահովման անհրաժեշտությունը, ինչպես նաև հաշվեքննողների կողմից իրենց աշխատանքում ընկալունակություն և ստեղծագործ մոտեցում դրսևորելու ընդունակության, ինչպես նաև աուդիտի բոլոր փուլերում մասնագիտական դատողություններ կատարելու անհրաժեշտությունը:

6. INTOUAFU-ն ընդունում է, որ **Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտներն (ԱԲՄ)** ունեն տարբեր մանդատներ և իրենց գործունեությունը ծավալում են տարբեր պայմաններում: Տարբեր իրողությունների և ԱԲՄ կառուցվածքային հատկությունների հետևանքով աուդիտի ոչ բոլոր ստանդարտները կամ ուղեցույցները կարող են կիրառվել վերջիններիս գործունեության ուղղություններում: Ուստի, ԱԲՄ-ներն ունեն պաշտոնական ստանդարտներ մշակելու հնարավորություն, որոնք հիմնվում են կամ Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքների վրա, կամ համահունչ են նշված սկզբունքներին: Եթե ԱԲՄ-ն որոշում է իր ստանդարտները մշակել այս սկզբունքներին համահունչ, ապա այդ ստանդարտները պետք է համապատասխանեն սկզբունքներին բոլոր հնարավոր և կիրառելի դեպքերում:

7. Եթե ԱԲՄ-ի աուդիտորական ստանդարտները հիմնվում են Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքների վրա կամ համահունչ են դրանց, ապա այս մասին կարելի է նշել՝ օգտագործելով հետևյալ

ձևակերպումը.

... Մենք մեր աուդիտն (ներք) իրականացրել ենք համաձայն [ստանդարտների], որոնք հիմնված են [կամ համահունչ են] ISSAI 100-ի՝ Հանրային հատվածի աուդիտի իրականացման հիմնարար սկզբունքների կամ ISSAI 300 – ի՝ Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքների հիման վրա (կամ դրանց համահունչ):

Նշված հղումը կարող է ներառվել աուդիտորական հաշվետվությունում կամ առավել ընդհանուր ձևով փոխանցվել ԱԲՄ կողմից՝ ընդգրկելով աուդիտորական առաջադրանքների սահմանված շրջանակը:

8. ԱԲՄ-ները կարող են իրենց հայեցողությամբ Կատարողականի աուդիտի ստանդարտները (ISSAI 3000-3899 համարները) ընդունել՝ որպես իրենց գործունեության պաշտոնական ստանդարտներ: Եթե ԱԲՄ-ն որոշում է ընդունել այդ ստանդարտները, ապա այն պարտավոր է համապատասխանել դրանց բոլոր առումներով: Նման դեպքերում կարելի է ստանդարտին հղում կատարվել՝ նշելով.

... Մենք իրականացրել ենք մեր կատարողականի աուդիտը (աուդիտները) Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների կատարողականի աուդիտի միջազգային ստանդարտների համաձայն:

Կատարողականի աուդիտի իրականացման հիմունքները

Կատարողականի աուդիտի սահմանումը

9. ԱԲՄ-ների կողմից իրականացվող կատարողականի աուդիտը անկախ, անկողմնակալ և վստահելի ուսումնասիրություն է, որը ցույց է տալիս, արդյոք կառավարության նախաձեռնությունները, համակարգերը, գործառնությունները, ծրագրերը, միջոցառումները կամ կազմակերպությունները գործում են տնտեսման, նպատակային արդյունավետության և ծախսային արդյունավետության սկզբունքներին համահունչ և արդյոք բարելավման հնարավորություն կա, թե ոչ:

10. Կատարողականի աուդիտի միջոցով փորձ է կատարվում տրամադրել նոր տեղեկություններ, վերլուծություններ, ապահովել խորքային պատկերացում, իսկ անհրաժեշտության դեպքում նաև ներկայացնել բարելավմանն ուղղված

առաջարկներ: Կատարողականի աուդիտը տրամադրում է նոր տեղեկություններ, գիտելիքներ կամ արժեք՝

- ապահովելով նոր վերլուծական խորքային ընկալում (ավելի լայն կամ ավելի խոր վերլուծություն, նոր հայացք)
- դարձնելով առկա տեղեկություններն ավելի հասանելի տարբեր շահագրգիռ կողմերի համար,
- ներկայացնելով աուդիտորական ապացույցների վրա հիմնված անկախ և պաշտոնական տեսակետներ կամ եզրակացություններ,
- ներկայացնելով աուդիտի արդյունքների վրա հիմնված առաջարկություններ:

Տնտեսում, նպատակային արդյունավետություն, ծախսային արդյունավետություն

11. *Տնտեսման, նպատակային արդյունավետության և ծախսային արդյունավետության սկզբունքները կարող են սահմանվել հետևյալ կերպ.*

- *Տնտեսման սկզբունքը նշանակում է նվազագույնի հասցնել ռեսուրսների ծախսը: Օգտագործվող ռեսուրսները պետք է հասանելի լինեն ճիշտ ժամանակին, անհրաժեշտ քանակությամբ և պատշաճ որակով, ինչպես նաև լավագույն գնով:*
- *Ծախսային արդյունավետության սկզբունքը նշանակում է առավելագույնը քաղել առկա ռեսուրսներից: Սա վերաբերում է օգտագործված ռեսուրսների և արդյունքի փոխհարաբերակցությանը՝ քանակի, որակի և ժամանակի տեսանկյունից,*
- *Նպատակային արդյունավետությունն առնչվում է սահմանված նպատակների իրագործմանը և նախանշված արդյունքներին հասնելուն:*

Կատարողականի աուդիտները հաճախ ընդգրկում են տնտեսման, նպատակային և ծախսային արդյունավետության սկզբունքներն ապահովման անհրաժեշտ պայմանների վերլուծություն: Այս պայմանները կարող են ներառել լավ կառավարման գործելակերպերն ու ընթացակարգերը, որոնք ապահովում են ծառայությունների ճիշտ և ժամանակին մատուցումը: Անհրաժեշտության դեպքում, պետք է հաշվի առնվի նաև կարգավորիչ կամ ինստիտուցիոնալ շրջանակի ազդեցությունը աուդիտի ենթարկվող միավորի կատարողականի վրա:

Կատարողականի աուդիտի նպատակները

12. Կատարողականի աուդիտի հիմնական նպատակն է կառուցողական ձևով խթանել տնտեսող, նպատակային և ծախսային տեսանկյունից արդյունավետ կառավարումը: Դա նաև նպաստում է հաշվետվողականությանը և թափանցիկությանը:

Կատարողականի աուդիտը խթանում է *հաշվետվողականությունը*՝ օգնելով կառավարման և վերահսկողական լիազորություններով օժտված անձանց բարելավել կատարողականը: Դա իրականացվում է վերլուծելով, արդյոք օրենսդիր և գործադիր մարմինների որոշումները նպատակային և ծախսային տեսանկյունից արդյունավետորեն են մշակվում և իրականացվում, և արդյոք քաղաքացիներին, հարկատուներին մատուցվում է գնի և որակի լավագույն համադրությունը: Այն կասկածի տակ չի դնում օրենսդիրի նպատակներն ու որոշումները, այլ վերլուծում է, արդյոք օրենքներում, իրավական ակտերում առկա որևէ բաց կամ վերջիններիս կիրարկմանն առնչվող որևէ թերություն խոչընդոտում է առանձին նպատակների իրագործումը: Կատարողականի աուդիտի ուշադրության կենտրոնում են այն ոլորտները, որտեղ այն կարող է քաղաքացիների համար առավելագույն արժեք ստեղծել և այն ուղղությունները, որոնք ունեն բարելավման ամենամեծ ներուժը: Կատարողականի աուդիտը պատասխանատու կողմերի համար համապատասխան քայլեր ձեռնարկելու կառուցողական խթաններ է ստեղծում:

Կատարողականի աուդիտը խթանում է թափանցիկությունը՝ խորհրդարանին, հարկատուներին, ֆինանսավորման աղբյուր հանդիսացող այլ օղակներին, պետական քաղաքականությունների հասցեատերերին և զանգվածային լրատվամիջոցներին տրամադրելով խորքային տեղեկություններ կառավարության տարատեսակ գործողությունների կառավարման և դրանցից ստացված վերջնական արդյունքների վերաբերյալ: Այն այսպիսով, անմիջականորեն նպաստում է օգտակար տեղեկությունների տրամադրմանը քաղաքացիներին, մինևույն ժամանակ հիմք ծառայելով գիտելիքների ընդլայնման ու բարելավումների համար: ԱԲՄ-ներն, իրենց մանդատի շրջանակում, ազատ են որոշել, թե **որ** միավորները պետք է ենթարկվեն աուդիտի, **երբ** և քաղաքացիներին, և չպետք է կաշկանդված լինեն խախտումների հրապարակման հարցում:

ISSAI 300-ի կիրառությունը

13. Կատարողականի աուդիտի սկզբունքները հիմք են հանդիսանում ԱԲՄ-ի կողմից ստանդարտների ընդունման կամ մշակման համար: Դրանք ձևակերպվել են հաշվի առնելով ԱԲՄ-երի ինստիտուցիոնալ հիմքերը, այդ թվում INTOSAI-ի հիմնական սկզբունքների (INTOSAI-P 10-99) անկախության և սահմանադրական մանդատների վերաբերյալ ԱԲՄ-ների պատշաճ գործունեության նախապայմանները և ԱԲՄ-ների այլ կազմակերպական պահանջներ (ISSAI 130-199):

14. Աուդիտի տեսակների միջև համընկումների (overlap) (կամ համակցված աուդիտների (combined audits)) հետ գործ ունենալիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել հետևյալ կետերը.

- Հնարավոր է, որ անհրաժեշտ լինի ճշգրտել աուդիտի ընթացքում կիրառված ստանդարտների մասին հայտարարությունը (վերը նշված կետ 7 կամ 8)՝ համաձայն ISSAI 100-ի 9-րդ կամ 10-րդ կետի:
- Կատարողականի աուդիտի տարրերը կարող են ավելի ընդգրկուն աուդիտի մաս կազմել, որը կներառի նաև համապատասխանության և ֆինանսական աուդիտի ասպեկտները,
- Նման դեպքերում, Հաշվեքննողները պետք է առաջնորդվեն աուդիտի կիրառման առաջնային նպատակով: Երբ սահմանվում է, որ աուդիտորական առաջադրանքի առաջնային նպատակը կատարողականի նկատառումներն են, ապա անհրաժեշտ է նկատի ունենալ, որ կատարողականի աուդիտի ուշադրության կենտրոնում ավելի շատ գործողություններն ու արդյունքներն են, քան հաշվետվությունները կամ հաշվետվողականությունը, ինչպես նաև անհրաժեշտ է հիշել, որ հիմնական նպատակն ավելի շատ տնտեսման, ծախսային և նպատակային արդյունավետության խթանումն է, քան համապատասխանության վերաբերյալ հաշվետվության ներկայացումը:

Կատարողականի աուդիտի տարրերը

15. ISSAI 100-ով սահմանված հանրային հատվածի աուդիտի տարրերին (հաշվեքննող, պատասխանատու կողմ, նախատեսված օգտագործողներ, խնդրո առարկա և չափորոշիչներ), կատարողականի աուդիտի պարագայում կարող են վերագրվել տարբեր հատկանիշներ: Հաշվեքննողները պետք է հստակ

հատկորոշեն յուրաքանչյուր աուդիտի տարրերը, ինչպես նաև պատկերացում կազմեն դրանց հետևանքների մասին, որպեսզի կարողանան իրականացնել աուդիտները դրանց համապատասխան:

Կատարողականի աուդիտում ներգրավված երեք կողմերը

16. Հաճախ, խնդրո առարկայի ընտրությունը կատարելիս և չափորոշիչները որոշելիս հաշվեքննողներին տրվում է զգալի ազատություն, ինչն իր հերթին ազդեցություն ունի պատասխանատու կողմերի և նախատեսված օգտագործողների սահմանման վրա: Հաշվեքննողները առաջարկություններով հանդես գալիս, այնուամենայնիվ, պետք է հավաստիանան, որ չեն ստանձնում պատասխանատու կողմի պարտականությունները: Կատարողականի աուդիտում Հաշվեքննողները, սովորաբար, աշխատում են թիմով՝ առաջարկելով միմյանց փոխլրացնող տարբեր հմտություններ:

17. Պատասխանատու կողմի պարտականությունները կարող են բաշխվել մի շարք անհատների կամ միավորների միջև, որոնցից յուրաքանչյուրը պատասխանատվություն է կրում խնդրո առարկայի տարբեր ասպեկտների համար: Որոշ կողմեր կարող են պատասխանատու լինել այնպիսի գործողությունների համար, որոնք հանդիսացել են խնդիրների առաջացման պատճառ: Մյուսները կարող են նախաձեռնել փոփոխություններ կատարողականի աուդիտի արդյունքում ներկայացված առաջարկություններին արձագանքելու նպատակով: Երրորդներն էլ՝ կարող են պատասխանատվություն կրել աուդիտորներին համապատասխան տեղեկություններ ու ապացույցներ տրամադրելու համար:

18. Նախատեսված օգտագործողները նրանք են, ում համար հաշվեքննողը պատրաստում է կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունները: Նախատեսված օգտագործող կարող է հանդիսանալ օրենսդիր մարմինը, պետական կառույցները, ինչպես նաև հասարակությունը: Նախատեսված օգտագործողը նաև կարող է հանդես գալ իբրև պատասխանատու կողմ, սակայն հազվադեպ է պատահում, որ այն հանդիսանա միակ պատասխանատուն:

Կատարողականի աուդիտում խնդրո առարկան և չափորոշիչները

19. Կատարողականի աուդիտի խնդրո առարկան չպետք է սահմանափակվի

հատուկ ծրագրերով, միավորներով կամ ֆինանսական միջոցներով, այլ կարող է ընդգրկել նաև միջոցառումներ (դրանց արդյունքները, վերջնարդյունքներն ու ազդեցությունը) կամ առկա իրավիճակը, (ներառյալ՝ պատճառներն ու հետևանքները): Որպես օրինակ կարող է ծառայել պատասխանատու միավորների կողմից ծառայությունների մատուցումը կամ կառավարության քաղաքականությունների ու իրավական ակտերի ազդեցությունը վարչակազմի, շահառուների, բիզնեսի, քաղաքացիների և հասարակության վրա: Խնդրո առարկան որոշվում է նպատակով և ձևակերպվում աուդիտորական հարցերի միջոցով:

20. Երբեմն կատարողականի աուդիտում հաշվեքննողը ներգրավվում է աուդիտի չափորոշիչների մշակման ու ընտրության գործընթացում: 27-րդ կետում նկարագրված է, թե կոնկրետ ինչ պահանջներ են սրանից հետևում հաշվեքննողի համար:

Վստահությունը և հավաստիացումը կատարողականի աուդիտում

21. Ինչպես բոլոր աուդիտների, այնպես էլ՝ կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունների օգտագործողները ցանկանում են համոզված լինել, որ այն տեղեկությունները, որ օգտագործում են իրենց որոշումները կայացնելիս, արժանահավատ են: Ուստի նրանք ակնկալում են ստանալ ուսումնասիրվող առարկայի վերաբերյալ ԱԲՄ-ների ապացույցի վրա հիմնված դիրքորոշումը սահմանվող արժանահավատ հաշվետվություններ:

Հետևաբար, կատարողականի հաշվեքննողները, ամեն դեպքում, պետք է ներկայացնեն բավարար և պատշաճ ապացույցների վրա հիմնված բացահայտումներ և ակտիվորեն կառավարեն ոչ պատշաճ հաշվետվությունների ներկայացման ռիսկերը: Այնուամենայնիվ, սովորաբար, չի ակնկալվում, որ կատարողականի հաշվեքննողները կներկայացնեն աուդիտի օբյեկտի կողմից տնտեսման, ծախսային և նպատակային արդյունավետության ապահովմանը վերաբերող ամբողջական կարծիք, որը համադրելի կլինի ֆինանսական հաշվետվություններում ներկայացված կարծիքի հետ: Ուստի, սա չի հանդիսանում ISSAI հիմունքների պահանջ:

22. Կատարողականի աուդիտի միջոցով ապահովվող հավաստիացման մակարդակը պետք է ներկայացվի թափանցիկ եղանակով: Տնտեսման, նպատակային և ծախսային արդյունավետության մակարդակը, որը հաջողվել է ապահովել, կարող է տարբեր կերպ արտացոլվել կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունում.

- տնտեսման, նպատակային արդյունավետության, ծախսային արդյունավետության ասպեկտների ընդհանուր պատկերի ապահովման միջոցով, եթե աուդիտի նպատակը, խնդրո առարկան, ստացված աուդիտորական ապացույցները և բացահայտումները նման եզրակացություն անելու հնարավորություն են ընձեռում,
- կամ տրամադրելով հստակ տեղեկություններ մի շարք կետերի, այդ թվում նաև աուդիտի նպատակների, առաջադրվող հարցերի, ձեռք բերված ապացույցների, կիրառվող չափորոշիչների և հատուկ եզրակացությունների վերաբերյալ:

23. Կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունում պետք է ընդգրկվեն միայն այն արդյունքները, որոնք հիմնված են բավարար և պատշաճ ապացույցների վրա: Հաճախ, օգտագործողներին բավարար տեղեկատվությամբ ապահովելու նպատակով, անհրաժեշտ է լինում մանրակրկիտ կերպով մշակել հավասարակշռված հաշվետվությունների պատրաստման, եզրակացությունների կազմման և առաջարկների ձևակերպման ընթացքում կայացված որոշումները: Կատարողականի հաշվեքննողները պետք է հատուկ կերպով նկարագրեն, ինչպես են իրենց հայտնաբերած թերությունները հանգեցրել որոշակի եզրակացությունների, և, եթե կիրառելի է, ներկայացնեն մեկ ամփոփիչ եզրակացություն: Սա նշանակում է, որ անհրաժեշտ է բացատրել, թե որ չափորոշիչներն են ձևավորվել, կիրառվել և ինչու, և արձանագրել, որ բոլոր տեսակետները հաշվի են առնվել, որը հնարավորություն կտա ներկայացնելու հավասարակշռված հաշվետվություն:

Կատարողականի աուդիտի իրականացման սկզբունքները

Ընդհանուր սկզբունքներ

24. Ստորև ներկայացված ընդհանուր սկզբունքները տրամադրում են կատարողականի աուդիտի տարբեր ասպեկտներին առնչվող ուղեցույցներ, որոնք արդիական են աուդիտի ողջ գործընթացի համար.

- Որոշ ուղղություններ, որոնց վերաբերում են այս սկզբունքները ընդգրկված չեն ISSAI 100-ում: Դրանք են աուդիտների թեմաների ընտրությունը, աուդիտի նպատակների հատկորոշումը, ինչպես նաև աուդիտորական մոտեցման և չափորոշիչների սահմանումը,
- Այլ ուղղություններում, ինչպիսիք են, օրինակ, աուդիտորական ռիսկերը, հաղորդակցությունը, հմտությունները, մասնագիտական դատողությունները, որակի հսկողությունը, էականությունը և փաստաթղթավորումը, ընդհանուր սկզբունքները հիմնվում են ISSAI-ի ISSAI ստանդարտի վրա և ներկայացնում բացատրություններ՝ կոնկրետ կատարողականի աուդիտի գործընթացում դրանց կիրառման վերաբերյալ,
- Վերջապես, ներկայումս որոշ ոլորտներ, ինչպիսիք են էթիկան և անկախությունը, ներառված են ISSAI 100-ում, INTOSAI-ի հիմնական սկզբունքներում (INTOSAI-P 10-99) և ԱՄԲ-ների նկատմամբ կազմակերպչական պահանջներում (ISSAIs 130-199)::

Աուդիտի նպատակը

25. Հաշվեքննողները պետք է սահմանեն հստակ ձևակերպված աուդիտի նպատակ, որն առնչվում է տնտեսման, նպատակային և ծախսային արդյունավետության սկզբունքներին:

Աուդիտի նպատակով են որոշվում աուդիտորական առաջադրանքի մոտեցումներն ու կառուցվածքը: Այն կարող է ուղղված լինել պարզապես իրավիճակի նկարագրությանը: Այնուամենայնիվ, նորմատիվային ակտերով սահմանվող աուդիտորական նպատակներն (արդյոք այնպես է, ինչպես պետք է լինի), ինչպես նաև վերլուծական նպատակներն (ինչու՞ այնպես չէ, ինչպես պետք

է լինի) առավել հավանական է, որ արժեքավոր լինեն: Ամեն դեպքում, Հաշվեքննողները պետք է հաշվի առնեն, թե ինչին է աուդիտը վերաբերում, որ կազմակերպություններն ու մարմիններն են ներգրավված և ում են վերջնական առաջարկները վերաբերում: Հստակ սահմանված աուդիտորական նպատակները վերաբերում են մեկ միավորին կամ կառավարության նախաձեռնությունների որոշակի խմբին, համակարգերին, գործողություններին, միջոցառումներին կամ կազմակերպություններին:

Աուդիտորական բազմաթիվ առաջարկներ կարող են ձևակերպվել՝ որպես աուդիտի հարց, որը կարող է բաժանվել ավելի հստակ ենթահարցերի: Դրանք պետք է լինեն միմյանց հետ թեմատիկորեն փոխկապակցված, փոխլրացնող, չկրկնվող և պետք է սպառիչ կերպով անդրադառնան աուդիտի ընդհանուր հարցին: Հարցին առնչվող բոլոր պայմանները պետք է հստակ սահմանվեն: Աուդիտի հարցերի ձևակերպումը կրկնվող գործընթաց է, որտեղ հարցերը շարունակաբար հստակեցվում և մշակվում են, հաշվի առնելով հայտնի դարձած համապատասխան տեղեկությունները և իրագործելիությունը:

Մեկ առանձին նպատակ կամ ընդհանուր աուդիտորական հարց սահմանելու փոխարեն, աուդիտորը կարող է մշակել մի քանի աուդիտորական նպատակներ, որոնք պարտադիր չէ, որ միշտ բաժանվեն ենթահարցերի:

Աուդիտորական մոտեցում

26. Հաշվեքննողները աուդիտի կառուցվածքի հուսալիությանը նպաստելու համար պետք է ընտրեն արդյունքին, խնդրին կամ համակարգին միտված մոտեցում կամ դրանց համադրությունը:

Աուդիտի ընդհանուր մոտեցումը յուրաքանչյուր աուդիտի առանցքային տարրերից է: Այն որոշում է իրականացվելիք ուսումնասիրության բնույթը: Այն սահմանում է նաև այն գիտելիքը, տեղեկությունները և տվյալները, ինչպես նաև աուդիտորական գործընթացները, որոնք անհրաժեշտ են ուսումնասիրության իրականացման համար:

Կատարողականի աուդիտն, ընդհանուր առմամբ, հետևում է երեք մոտեցումներից որևէ մեկին.

- համակարգին միտված մոտեցում (system-oriented approach), որը վերլուծում է կառավարման համակարգերի, օրինակ՝ ֆինանսական կառավարման

համակարգերի, պատշաճ գործունեությունը,

• արդյունքին միտված մոտեցում (result-oriented approach), որը գնահատում է արդյոք վերջնական նպատակին կամ արդյունքին հաջողվել է հասնել, կամ արդյոք ծրագրերն ու ծառայությունները գործում են այնպես, ինչպես նախատեսված էր,

• խնդրին ուղղված մոտեցում (problem-oriented approach), որն ուսումնասիրում, հաստատում և վերլուծում է որոշակի խնդրից կամ չափորոշիչներից շեղվելու պատճառները:

Բոլոր երեք մոտեցումներին էլ կարելի է հետևել ինչպես վերնից ներքև, այնպես էլ՝ ներքևից վերև ուղղություններով: Վերնից ներքև իրականացվող աուդիտները հիմնականում կենտրոնանում են օրենսդրի պահանջների, ինչպես նաև մտադրությունների, նպատակների և ակնկալիքների վրա: Ներքևից վերև աուդիտն ուշադրությունը կենտրոնացնում է մարդկանց ու հանրության համար կարևոր նշանակություն ունեցող խնդիրների վրա:

Չափորոշիչներ

27. Հաշվեքննողները պետք է սահմանեն պատշաճ չափորոշիչներ, որոնք համահունչ են աուդիտի հարցերին և առնչվում են տնտեսման, նպատակային և ծախսային արդյունավետության սկզբունքներին:

Չափորոշիչներն այն նորմերն են, որոնք օգտագործվում են խնդրո առարկան գնահատելու համար: Կատարողականի աուդիտի չափորոշիչները ողջամիտ են և ծառայում են՝ որպես աուդիտին հատուկ ստանդարտներ, որոնցով և կարող է գնահատվել գործողությունների տնտեսական, նպատակային և ծախսային արդյունավետությունը:

Չափորոշիչները հիմքեր են ապահովում ապացույցների գնահատման, աուդիտորական բացահայտումների մշակման և աուդիտի նպատակների վերաբերյալ եզրակացությունների ձևակերպման համար: Դրանք նաև հանդիսանում են աուդիտորական թիմի ներսում, ԱԲՄ-ի ղեկավարության հետ համատեղ անցկացվող քննարկումների, ինչպես նաև աուդիտի ենթարկվող միավորի հետ հաղորդակցության առանցքային բաղադրիչներից մեկը:

Չափորոշիչները կարող են լինել որակական կամ քանակական: Դրանք պետք է

սահմանեն նաև, թե ինչի հիման վրա է իրականացվում աուդիտի ենթարկվող միավորի գնահատումը: Չափորոշիչները կարող են լինել ընդհանուր կամ առանձնահատուկ բնույթի՝ ուշադրությունը կենտրոնացնելով այն հարցի վրա թե *ի՞նչ պետք է լինի՝* ըստ օրենքների և իրավական ակտերի, *ի՞նչ է ակնկալվում՝* համաձայն ողջամիտ սկզբունքների, գիտական հենքի կամ լավագույն փորձի, կամ *ի՞նչ կարող էր լինել* (ավելի լավ պայմանների դեպքում):

Չափորոշիչների ընտրության համար կարող են օգտագործվել տարբեր աղբյուրներ, այդ թվում նաև կատարողականի գնահատման շրջանակներ: Պետք է թափանցիկ կերպով ցույց տրվի, թե որ աղբյուրներն են օգտագործվել: Այդ չափորոշիչները պետք է լինեն նաև արդիական և օգտագործողների համար հասկանալի, ինչպես նաև, խնդրո առարկայի և աուդիտի նպատակների համատեքստում, ամբողջական, հուսալի և օբյեկտիվ:

Չափորոշիչները պետք է քննարկվեն աուդիտի ենթարկվող միավորների հետ, բայց, ի վերջո, ճիշտ չափորոշիչների ընտրությունն աուդիտորի պատասխանատվության շրջանակում է: Չնայած պլանավորման փուլում չափորոշիչների սահմանումը և դրանց շուրջ հաղորդակցումը կարող է ամրապնդել դրանց հուսալիությունը, այնուամենայնիվ, բարդ խնդիրների անդրադարձող աուդիտներում միշտ հնարավոր չէ նախապես սահմանել չափորոշիչները: Փոխարենը, չափորոշիչները կարող են սահմանվել աուդիտի ընթացքում:

Չնայած աուդիտի որոշ տեսակների դեպքում գործում են հստակ օրենսդրական չափորոշիչներ, այնուամենայնիվ, սա բնորոշ չէ կատարողականի աուդիտին: Աուդիտի նպատակով, հարցերով և մոտեցումներով է որոշվում համապատասխան չափորոշիչների տեսակը, իսկ օգտագործողի վստահությունը աուդիտի բացահայտումների և եզրակացությունների հանդեպ մեծապես կախված է կիրառվող չափորոշիչներից: Ուստի, չափազանց կարևոր է ընտրել վստահելի և օբյեկտիվ չափանիշներ:

Խնդրին միտված կատարողականի աուդիտի դեպքում ելակետային են հայտնի դարձած շեղումները կամ դրանց առկայության վերաբերյալ կասկածները: Հիմնական նպատակն, ուստի, ոչ միայն խնդիրը հաստատելն է, (շեղումը չափորոշիչից և դրա հետևանքները), այլ նաև պատճառները վերհանելն է:

Այսպիսով, չափազանց կարևոր է որոշել, թե ինչպես պետք է նախագծման փուլում ուսումնասիրվեն և հաստատվեն պատճառները: Եզրակացություններն ու առաջարկները, նախ և առաջ հիմնվում են պատճառների սահմանման և վերլուծության վրա, չնայած այն հանգամանքին, որ դրանք մշտապես բխում են նորմատիվային ակտերով սահմանված չափորոշիչներից:

Աուդիտորական ռիսկեր

28. Հաշվեքննողները պետք է ակտիվորեն կառավարեն աուդիտի ռիսկերը, որոնք են սխալ կամ ոչ լիարժեք եզրակացությունների կազմումը, ոչհավասարակշռված կամ օգտագործողների համար արժեք չներկայացնող տեղեկությունների տրամադրումը:

Կատարողականի աուդիտի շատ թեմաներ բարդ են և քաղաքականապես զգայուն: Չնայած, որ նման թեմաներից խուսափելով հնարավոր է նվազեցնել անճշտությունների և ոչ ամբողջական լինելու ռիսկը, սակայն սա կարող է նաև սահմանափակել արդյունավետության հետագա բարձրացման հնարավորությունը:

Վտանգը, որ աուդիտի արդյունքում չի հաջողվի բարձրացնել արդյունավետությունը ենթադրում է նոր տեղեկություններ կամ պատկերացումներ հաղորդելու անկարողությունից, մինչև կարևոր սխալների անտեսում, ինչի հետևանքով էլ հնարավորություն չի լինում աուդիտորական հաշվետվությունն օգտագործողներին տրամադրել այնպիսի գիտելիք կամ առաջարկներ, որոնք իրապես կնպաստեին ավելի լավ կատարողականին:

Ռիսկերին առնչվող կարևոր ասպեկտներից են բավականաչափ լայն ու խորը վերլուծության համար անհրաժեշտ կարողությունների բացակայությունը, որակյալ տեղեկատվություն ստանալու հնարավորության բացակայությունը, ոչ ճշգրիտ տեղեկությունների ստացումը (օր. խարդախության կամ անօրինական գործունեության արդյունքում) բոլոր բացահայտումները ճիշտ գնահատելու և բոլոր կարևոր փաստարկները հավաքելու ու դրանց անդրադառնալու անկարողությունը:

Այսպիսով, Հաշվեքննողները պետք է ակտիվորեն կառավարեն ռիսկերը: Աուդիտի ռիսկերի հետ աշխատանքը շաղկապված է կատարողականի աուդիտի

ողջ գործընթացի և մեթոդաբանության հետ: Աուդիտի պլանավորման փաստաթղթերում անհրաժեշտ է նշել նախատեսված աշխատանքների առնչվող հայտնի կամ հնարավոր ռիսկերը և ցույց տալ, թե ինչպես են դրանք դիմագրավվելու:

Հաղորդակցություն

29. Հաշվեքննողները աուդիտի ողջ ընթացքում պետք է պահպանեն արդյունավետ և պատշաճ կապը աուդիտի ենթարկվող միավորների և համապատասխան շահառուների հետ, ինչպես նաև սահմանեն յուրաքանչյուր աուդիտի հաղորդակցության բովանդակությունը, ընթացքը և հասցեատերերին:

Աուդիտի ենթարկվող միավորի հետ հաղորդակցության նախատեսումը առանձնահատուկ կարևորություն ունի մի քանի պատճառներով:

- Քանի որ աուդիտի միևնույն առարկան սովորաբար, կանոնավոր, բնույթ կրող կատարողականի աուդիտի չի ենթարկվում (օր. տարին մեկ անգամ) ուստի, հաղորդակցության ուղիներ կարող են և գոյություն չունենալ: Չնայած, որ օրենսդրի, պետական կառավարման մարմինների հետ կապ հաստատել հնարավոր է և եղել է, սակայն այլ խմբեր (օրինակ ակադեմիական և գործարար լսարանները կամ քաղաքացիական հասարակության կազմակերպությունները) գուցե և նախկինում ներգրավված չեն եղել:

- Հաճախ նախապես սահմանված չափորոշիչներ չկան (ինչպես օրինակ, ֆինանսական հաշվետվությունների շրջանակը): Ուստի, անհրաժեշտ է տեսակետների ինտենսիվ փոխանակում աուդիտի ենթարկվող միավորների հետ:

- Հավասարակշռված հաշվետվությունների համար պահանջվում են ակտիվ ջանքեր՝ ուղղված տարբեր շահառուների տեսակետների վերաբերյալ խորքային պատկերացումներ ձեռք բերելուն:

Հաշվեքննողները պետք է որոշեն պատասխանատու կողմերին և այլ առանցքային շահառուներին, ինչպես նաև իրենց ձեռքը վերցնեն արդյունավետ երկկողմ հաղորդակցություն հաստատելու նախաձեռնությունը: Պատշաճ հաղորդակցության միջոցով Հաշվեքննողները կարող են բարելավել տեղեկատվական աղբյուրների, տվյալների և աուդիտի ենթարկվող միավորներից

ստացվող կարծիքների հասանելիությունը: Կատարողականի աուդիտի նպատակը շահառուներին հաղորդակցության ուղիների օգտագործումը բացատրելու համար ևս մեծացնում է աուդիտի առաջարկությունների կյանքի կոչման հնարավորությունը: Աուդիտորներն, այսպիսով, պետք է ձգտեն մասնագիտական լավ հարաբերություններ պահպանել համապատասխան բոլոր շահառուների հետ, խթանեն տեղեկատվության ազատ ու ազնիվ հոսքը՝ այնքանով, որքանով դա թույլ կտան գաղտնիության պահպանման պահանջները, ինչպես նաև ծավալեն քննարկումներ՝ փոխադարձ հարգանքի մթնոլորտում և շահառուներից յուրաքանչյուրի դերի ու պարտականությունների գիտակցմամբ: Այնուամենայնիվ, անհրաժեշտ է ցուցաբերել աչալրջություն՝ երաշխավորելու համար, որ շահառուների հետ կապը չվարկաբեկի ԱԲՄ-ների անկախությունը և անաչառությունը:

Հաշվեքննողները աուդիտի օբյեկտին պետք է տեղեկացնեն աուդիտի առանցքային ասպեկտների, այդ թվում նաև աուդիտի նպատակների, աուդիտի հարցերի և խնդրո առարկայի մասին: Ծանուցումը, սովորաբար, ներկայացվում է առաջադրանքի նամակի տեսքով կամ աուդիտի ընթացքում կանոնավոր հաղորդակցության միջոցով: Հաշվեքննողները պետք է կապի մեջ գտնվեն աուդիտի ենթարկվող միավորների հետ աուդիտի ողջ ընթացքում՝ կառուցողական համագործակցության միջոցով իրականացնելով, օրինակ, տարբեր բացահայտումների, փաստարկների և հեռանակարների գնահատում:

Աուդիտի ենթարկվող միավորներին պետք է հնարավորություն ընձեռվի ներկայացնել մեկնաբանություններ աուդիտի բացահայտումների վերաբերյալ: Ցանկացած անհամաձայնություն պետք է վերլուծվի և փաստացի սխալները պետք է ուղղվեն: Արձագանքների ուսումնասիրության փաստը պետք է գրանցվի աշխատանքային փաստաթղթերում, որպեսզի աուդիտի հաշվետվության նախնական տարբերակում կատարվող փոփոխությունները կամ նման փոփոխություններ չկատարելու պատճառները ձևակերպվեն փաստաթղթերով:

Աուդիտի գործընթացի ավարտին կարող է հաշվի առնվել նաև հրապարակված աուդիտի հաշվետվության որակի վերաբերյալ շահառուների արձագանքը: Նաև կարող է հայցվել աուդիտի որակի վերանբերյալ աուդիտի օբյեկտի կարծիքը:

Հմտությունները

30. Որպես մեկ ամբողջություն, աուդիտի թիմը պետք է օժտված լինի աուդիտի իրականացման համար անհրաժեշտ բոլոր մասնագիտական ունակություններով: Սա ներառում է աուդիտի բավարար գիտելիքներ, հետազոտությունների նախագծում, հասարակագիտական մեթոդների, հետաքննական կամ գնահատման մեթոդների իմացություն: Աուդիտի թիմը պետք է առանձնապես նաև անհատական առավելություններով, ինչպիսիք են օրինակ վերլուծական, գրավոր խոսքի և հաղորդակցության հմտությունները:

Կատարողականի աուդիտի իրականացման համար կարող են պահանջվել հատուկ հմտություններ, ինչպիսիք են, օրինակ, գնահատման տեխնիկան և հասարակական գիտությունների մեթոդները, ինչպես նաև անձնական ունակություններ՝ հաղորդակցության և գրավոր խոսքի հմտություններ, վերլուծական կարողություններ, ստեղծագործական մոտեցում դրսևորելու և նորն ընկալելու ունակություններ: Հաշվեքննողները պետք է տիրապետեն կառավարության կազմակերպություններին, ծրագրերին ու գործառնություններին վերաբերող համապատասխան գիտելիքների, որը կերաշխավորի աուդիտի ոլորտների ճիշտ ընտրությունը և աուդիտորների կողմից կառավարության ծրագրերի և գործողությունների արդյունավետ վերանայումը:

Կարող են լինել նաև անհրաժեշտ հմտությունների ձեռքբերման առանձնահատուկ եղանակներ: Յուրաքանչյուր կատարողականի աուդիտի իրականացման համար Հաշվեքննողները պետք է ամբողջական պատկերացում կազմեն աուդիտի առարկա հանդիսացող կառավարության միջոցառումների, ինչպես նաև դրանց հիմքում ընկած պատճառների և հնարավոր ազդեցությունների մասին: Նման գիտելիքները հաճախ անհրաժեշտ է ձեռք բերել կամ խորացնել որոշակի առաջադրանքի իրականացման նպատակով: Կատարողականի աուդիտները, որպես աուդիտի բաղկացուցիչ մաս, հաճախ ընդգրկում են նաև գիտելիքի ձեռքբերման գործընթաց և մեթոդաբանության մշակում: Աշխատավայրում իրականացվող ուսուցումն ու վերապատրաստումը, այսպիսով, պետք է հասանելի լինի աուդիտորներին, որպեսզի Հաշվեքննողները կպահպանեն իրենց մասնագիտական հմտությունները շարունակական մասնագիտական կրթության և կարողությունների զարգացման միջոցով: Նորը սովորելու ձգտումը, կառավարման մշակույթի խթանումը աուդիտորի մասնագիտական կարողությունների հզորացման կարևոր նախապայմաններից

են:

Հատուկ ուղորտներում իրականացվող կատարողականի աուդիտում կարող են հրավիրվել փորձագետներ որոնց միջոցով կհամալրվեն աուդիտորական թիմի գիտելիքները: Հաշվեքննողները պետք է գնահատեն արդյոք կա փորձագիտական վերլուծության անհրաժեշտություն և որ ուղորտներում է նկատվում այն, ինչպես նաև պետք է իրականացնեն անհրաժեշտ կազմակերպչական միջոցառումներ:

Մասնագիտական դատողություն և թերահավատություն

31. Հաշվեքննողները պետք է դրսևորեն մասնագիտական թերահավատություն, սակայն պետք է նաև ընդունակ լինեն նորն ընկալելու և պատրաստ լինեն վերափոխվելու:

Չափազանց կարևոր է, որ Հաշվեքննողները դրսևորեն մասնագիտական թերահավատություն և որդեգրեն քննադատական մոտեցում՝ օբյեկտիվ հեռավորությունից դիտարկելով տրամադրված տեղեկությունները: Ակնկալվում է, որ Հաշվեքննողները կիրականացնեն ողջամիտ գնահատում՝ անտեսելով իրենց սեփական, ինչպես նաև այլոց նախապատվությունները:

Միևնույն ժամանակ, նրանք պետք է բաց լինեն ներկայացվող տեսակետները և փաստարկներն ընկալելու համար: Սա անհրաժեշտ է դատողություններում, ճանաչողական հիմքերում խեղաթյուրումներից խուսափելու համար: Հարգանքը, ճկունությունը, հետաքրքրասիրությունը և նորն ընկալելու, վերափոխվելու պատրաստակամությունը հավասարապես կարևոր են: Նորարարությունը վերաբերում է ոչ միայն հենց բուն աուդիտի գործընթացին, այլ նաև աուդիտի ենթակա գործընթացներին կամ միջոցառումներին:

Ակնկալվում է, որ Հաշվեքննողները պետք է խնդիրները դիտարկեն տարբեր տեսանկյուններից և բաց ու անաչառ մոտեցում դրսևորեն տարբեր տեսակետների ու փաստարկների նկատմամբ: Եթե նրանք ընկալելու ունակ չլինեն, ապա կարող են բաց թողնել կարևոր փաստարկներ կամ առանցքային նշանակության ապացույցներ: Քանի որ աուդիտորներն աշխատում են նաև նոր գիտելիքներ զարգացնելու համար, ուստի տվյալներ հավաքելու, մեկնաբանելու և վերլուծելու իրենց ջանքերում նրանք պետք է դրսևորեն ստեղծագործական մոտեցում, լինեն խոհեմ, ճկուն, հնարամիտ և պրակտիկ:

Աուդիտի ողջ ընթացքում՝ թեմայի ընտրությունից ու աուդիտի պլանավորումից, մինչև պատշաճ աուդիտի իրականացում ու հաշվետվությունների ներկայացում, պետք է պահպանվեն մասնագիտական վարքագծի բարձր ստանդարտները: Աուդիտորների համար չափազանց կարևոր է գործել համակարգված՝ դրսևորելով զգոնություն և օբյեկտիվություն, և գործունեությունը ծավալել համապատասխան վերահսկողության ներքո:

Որակի հսկողություն

32. Հաշվեքննողները պետք է կիրառեն որակի ապահովման ընթացակարգեր, որոնք ապահովում են կիրառվող պահանջների բավարարումը, առանձնահատուկ ընդգծելով նաև հավասարակշռված և անաչառ հաշվետվությունների կարևորությունը, որոնք նպաստում են արդյունավետության բարձրացմանն ու պատասխանում են աուդիտի հարցերին:

ISSAI-40՝ Որակի հսկողություն՝ ԱԲՄ-ների համար, փաստաթղթում ներկայացվում են կազմակերպական մակարդակում հաստատված որակի հսկողության համակարգին վերաբերող ընդհանուր ուղեցույցները, որոնք ընդգրկում են աուդիտի բոլոր տեսակները: Կատարողականի աուդիտի իրականացման ժամանակ անհրաժեշտ է դիտարկել հետևյալ հարցերը.

- կատարողականի աուդիտը մի գործընթաց է, որի ընթացքում աուդիտի թիմը հավաքում է աուդիտին վերաբերող մեծ քանակությամբ տեղեկություններ և գործի է դնում մասնագիտական բարձր դատողությունը և համապատասխան հարցերում դրսևորում շրջահայացություն: Սա անհրաժեշտ է հաշվի առնել որակի հսկողությունն իրականացնելիս:

Փոխադարձ վստահության և պատասխանատվության մթնոլորտով առանձնացող աշխատանքային միջավայր ձևավորելու և աուդիտի թիմին աջակցելու անհրաժեշտությունը պետք է դիտվի՝ որպես որակի կառավարման համակարգի բաղկացուցիչ մաս: Սա կարող է հանգեցնել համապարժեք և հեշտ կառավարելի որակի հսկողության ընթացակարգերի կիրառմանը երաշխավորելով, որ Հաշվեքննողները բաց են որակի հսկողությունից ստացվող արձագանքների համար: Եթե հսկողություն իրականացնողների ու աուդիտի թիմի կարծիքները տարբերվում են, ապա անհրաժեշտ է ձեռնարկել համապատասխան քայլեր, որպեսզի երաշխավորվի

աուդիտի թիմի տեսակետների բավարար իրացումը և ԱԲՄ-ի քաղաքականություններին հետևում:

• Կատարողականի աուդիտում անգամ երբ հաշվետվությունը հիմնված է ապացույցների վրա, փաստաթղթերով հիմնավորված է և ճշգրիտ, միևնույնն է այն կարող է դեռևս բավարար ու համարժեք չլինել, եթե չի ներկայացնում հավասարակշռված և անկողմնակալ տեսակետներ, ներառում է շատ փոքր թվով կարծիքներ կամ ոչ բավարար կերպով է անդրադառնում աուդիտի հարցերին: Ուստի այս նկատառումները պետք է հանդիսանան որակի ապահովման միջոցառումների կարևորագույն մասը:

• Քանի որ աուդիտի նպատակները մեծապես տարբերվում են՝ կախված աուդիտորական առաջադրանքներից, ուստի չափազանց կարևոր է հստակ սահմանել թե ինչ է իրենից ներկայացնում բարձրորակ հաշվետվությունը՝ աուդիտի առաջադրանքի որոշակի համատեքստում: Այդ իսկ պատճառով, որակի հսկողության ընդհանուր միջոցառումները պետք է համալրվեն հատուկ տվյալ աուդիտի համար նախատեսված միջոցառումներով:

Որակի հսկողական որևէ ընթացակարգ առանձին աուդիտի մակարդակում չի կարող երաշխավորել, որ կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունները կլինեն բարձր որակի: Աուդիտորների համար նույնչափ կարևոր է լինել բանիմաց ու մոտիվացված և մնալ այդպիսին: Հսկողական մեխանիզմները, այսպիսով, պետք է համալրվեն աշխատավայրում իրականացվող վերապատրաստման ու աուդիտի թիմի ուղղորդիչ աջակցության տրամադրմամբ:

Էականություն

33. Հաշվեքննողները աուդիտի գործընթացի բոլոր փուլերում պետք է հաշվի առնեն էականությունը: Անհրաժեշտ է մտածել խնդրո առարկայի ոչ միայն ֆինանսական, այլ նաև սոցիալական և քաղաքական նշանակության մասին՝ նպատակ ունենալով ապահովել առավելագույն հավելյալ արժեք:

Էականությունը կարելի է ընկալել՝ որպես հարցի հարաբերական կարևորությունն այն համատեքստում, որի շրջանակում այն դիտարկվում է: Աուդիտի թեմայի էականությունը կախված է դրա ազդեցության չափից, ինչպես նաև այն հանգամանքից արդյոք միջոցառումը համեմատաբար փոքր կարևորություն ունի և արդյոք կարող են տվյալ ոլորտի թերությունները ազդեցություն ունենալ այլ միջոցառումների վրա՝ աուդիտի ենթարկվող միավորի

ներսում:

Խնդիրն էական է համարվում, եթե թեման ունի առանձնահատուկ կարևորություն և եթե բարելավումների ազդեցությունը նշանակալի է: Այն պակաս կարևոր է, երբ գործողությունը կրում է սովորական, առօրեական բնույթ և վատ կատարողականի ազդեցությունը սահմանափակվում է փոքր շրջանակով կամ նվազագույնի է հասցվում:

Կատարողականի աուդիտում էականությունն՝ ըստ դրամական արժեքի, կարող է, սակայն ամեննին պարտադիր չէ, որ կրի առաջնային կարևորություն:

Էականությունը սահմանելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի նաև թե ինչն է հասարակայնորեն և քաղաքականապես կարևոր, միևնույն ժամանակ հիշելով, որ ժամանակի ընթացքում դա ենթարկվում է փոփոխությունների և կախված է համապատասխան օգտագործողների և պատասխանատու կողմերի պատկերացումներից: Քանի որ կատարողականի աուդիտի խնդրո առարկաները կարող են մեծապես տարբեր լինել, իսկ չափանիշներն էլ հաճախ օրենսդրորեն սահմանված չլինեն, ուստի տեսակետները կարող են աուդիտից աուդիտ տարբերվել: Դրա գնահատումը պահանջում է աուդիտորի մանրագնին դատողություն:

Էականությունը վերաբերում է կատարողականի աուդիտի բոլոր ասպեկտներին, ինչպիսիք են թեմաների ընտրությունը, չափանիշների սահմանումը, ապացույցների և փաստաթղթերի գնահատումը, ինչպես նաև փոքր ազդեցություն ունեցող ոչ պատշաճ աուդիտորական բացահայտումների կամ հաշվետվությունների պատրաստման ռիսկերի կառավարումը:

Փաստաթղթավորում

34. Հաշվեքննողները պետք է փաստաթղթավորեն իրենց աշխատանքը հատուկ հանգամանքներին համապատասխան: Տեղեկությունները պետք է բավականաչափ ամբողջական և մանրամասն լինեն՝ հնարավորություն ընձեռելով փորձառու աուդիտորին, ով նախկինում որևէ առնչություն չի ունեցել աուդիտի հետ, սահմանելու, թե ինչ աշխատանք է իրականացվել աուդիտի այդ բացահայտումներին հասնելու, նման եզրակացությունների հանգելու և առաջարկություններ ներկայացնելու համար:

Ինչպես բոլոր աուդիտներում, կատարողականի աուդիտ իրականացնող

Հաշվեքննողները պետք է փաստաթղթերում պատշաճ կերպով արձանագրեն նախապատրաստական աշխատանքները, գործընթացները և յուրաքանչյուր աուդիտի բացահայտումները: Այնուամենայնիվ, կատարողականի աուդիտի փաստաթղթավորման նպատակը և համատեքստը ինչ-որ առումով առանձնահատուկ է:

- Հաճախ հաշվեքննողը ձեռք է բերում աուդիտի թեմային վերաբերող հատուկ գիտելիքներ, որոնք ԱԲՄ-ներում հեշտությամբ չեն վերարտադրվում: Քանի որ աուդիտի մեթոդաբանությունը և չափորոշիչները կարող են մշակված լինել հատուկ տվյալ աուդիտի առաջադրանքի համար, ուստի աուդիտորը առանձնահատուկ պատասխանատվություն է կրում իր փաստարկների թափանցիկության համար,

- Կատարողականի աուդիտի պարագայում, ի հավելումն բացահայտումների ու առաջարկների, հաշվետվությունները նկարագրում են նաև հաստատված շրջանակը, հեռանկարները և վերլուծական կառուցվածքը, ինչպես նաև այն գործընթացները, որոնց հետևելով արվել են եզրահանգումները: Հաշվետվությունը իրականացնում է այն գործառույթը, որն աուդիտի այլ տեսակների պարագայում ապահովում են ընդհանուր ստանդարտները և աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերը:

- Փաստաթղթերը ոչ միայն պետք է հաստատեն փաստերի ճշգրտությունը, այլ պետք է նաև երաշխավորեն, որ հաշվետվությունը ներկայացնում է աուդիտի ենթարկված հարցի կամ խնդրո առարկայի հավասարակշռված, անկողմնակալ և ամբողջական ուսումնասիրություն:

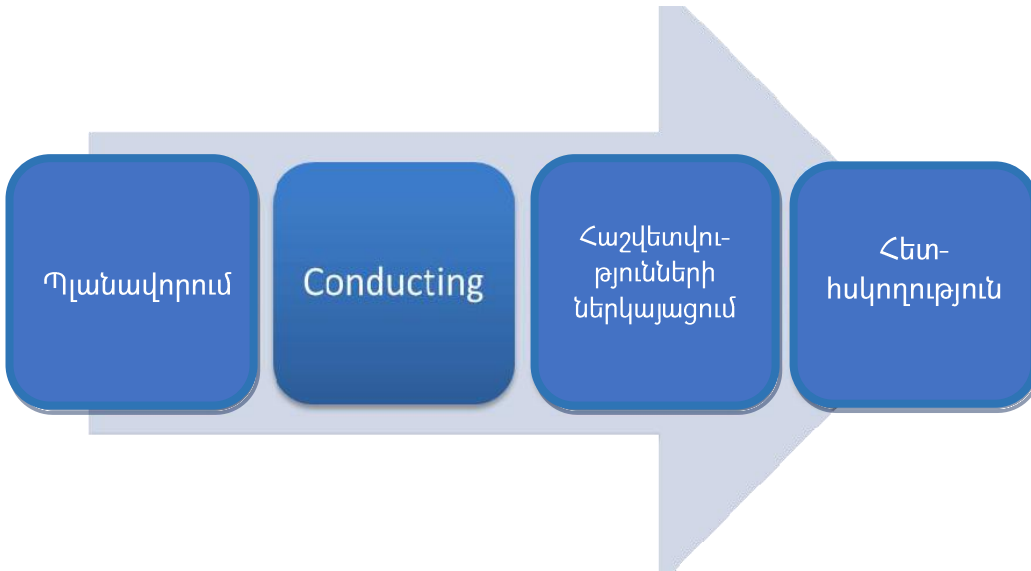
- Կատարողականի աուդիտի դեպքում աուդիտի հաշվետվության նպատակը հաճախ բանիմաց օգտագործողներին համոզելն է նոր գիտելիք հաղորդելու, այլ ոչ թե ֆորմալ հավաստիացում տրամադրելու միջոցով: Ինչպես աուդիտի նպատակներով սահմանվում է ապացույցների բնույթը, այդպես էլ՝ սահմանվում է նաև փաստաթղթերի բնույթը:

- Համապատասխան փաստաթղթերի պահպանումը ոչ միայն որակի երաշխավորման, (օր. օգնելով երաշխավորել, որ պատվիրակված աշխատանքները գոհացուցիչ մակարդակով կկատարվեն, և որ աուդիտի նպատակները կիրագործվեն) այլ նաև ԱԲՄ-ի և անհատ աուդիտորի մասնագիտական զարգացման բաղկացուցիչ մասն է կազմում, քանի որ այն կարող է ձևավորել ապագայում նմանատիպ աուդիտների իրականացման

լավագույն գործելակերպը:

Աուդիտի գործընթացին առնչվող սկզբունքներ

35. Կատարողականի աուդիտն ընդգրկում է հետևյալ հիմնական քայլերը.



- Պլանավորում՝ թեմաների ընտրություն, նախնական ուսումնասիրություն և աուդիտի նախապատրաստում,
- Իրականացում՝ տվյալների և տեղեկությունների հավաքագրում և վերլուծություն,
- Հաշվետվությունների ներկայացում՝ աուդիտի վերջնական արդյունքների ներկայացում. պատասխաններ աուդիտի հարցերին, բացահայտումներ, եզրակացություններ և առաջարկություններ օգտագործողներին,
- Հետհսկողություն՝ սահմանել արդյոք բացահայտումներին ի պատասխան ձեռնարկված քայլերը և ներկայացված առաջարկները լուծել են հիմքում ընկած խնդիրները և/կամ թույլ կետերը, թե ոչ:

Այս քայլերը կարող են կրել կրկնվող բնույթ, օրինակ՝ գործընթացների փուլում ստացվող նոր գիտելիքը կարող է աուդիտի ծրագրում փոփոխություններ կատարելու անհրաժեշտություն առաջ բերել, ինչպես նաև կարող են ուրվագծվել կամ նույնիսկ ամբողջական տեսք ստանալ հաշվետվությունների ներկայացման կարևոր տարրերը:

Պլանավորում

Թեմաների ընտրություն

36. Հաշվեքննողները պետք է աուդիտի թեմաների ընտրությունը կատարեն ԱԲՄ-ի ռազմավարական պլանավորման գործընթացի միջոցով՝ վերլուծելով հավանական թեմաները և իրականացնելով հետազոտություն՝ ռիսկերն ու խնդիրները վերհանելու նպատակով:

Որ Աուդիտների իրականացման որոշումը, սովորաբար, հանդիսանում է ԱԲՄ-ների ռազմավարական պլանավորման գործընթացի մաս: Անհարժեշտության դեպքում, Հաշվեքննողները պետք է իրենց ներդրումն ունենան այս գործընթացում՝ ըստ իրենց համապատասխան մասնագիտական ոլորտների: Նրանք կարող են կիսվել նախորդ աուդիտներից ստացված գիտելիքներով, իսկ ռազմավարական պլանավորման գործընթացի արդյունքում ձեռքբերված տեղեկությունները կարող են կարևոր նշանակություն ունենալ աուդիտորի հետագա գործունեության համար:

Նշված գործընթացում, Հաշվեքննողները պետք է հաշվի առնեն որ աուդիտի թեմաների բավականաչափ կարևորությունը, աուդիտի ենթակա և համապատասխանեն ԱԲՄ-ի մանդատին: Թեմայի ընտրության գործընթացը պետք է միտված լինի աուդիտի ակնկալվող ազդեցությունն առավելագույնի հասցնելուն՝ միևնույն ժամանակ հաշվի առնելով աուդիտի կարողությունները (օր. մարդկային ռեսուրսները և մասնագիտական հմտությունները):

Ռազմավարական պլանավորման գործընթացի նախապատրաստման պաշտոնապես ընդունված մեթոդներն, ինչպիսիք են օրինակ ռիսկերի վերլուծությունն ու խնդիրների գնահատումը, կարող են օգնել գործընթացին համապատասխան կառուցվածք հաղորդելու գործում, սակայն դրանք պետք է համալրվեն մասնագիտական դատողությամբ միակողմանի գնահատականներից խուսափելու համար:

Աուդիտի նախագծում

37. Հաշվեքննողները պետք է աուդիտը պլանավորեն այն մեթոդով, որը նպաստում է ճիշտ ժամանակին բարձր որակի աուդիտի իրականացմանը՝ տնտեսապես, նպատակային ու ծախսային տեսանկյունից արդյունավետ կերպով, և նախագծի հաջող կառավարման սկզբունքներին համահունչ:

Աուդիտի պլանավորման ընթացքում կարևոր է հաշվի առնել հետևյալը.

- բազային գիտելիքներն ու տեղեկությունները, որոնք անհրաժեշտ են աուդիտի ենթարկվող միավորի վերաբերյալ պատկերացում կազմելու համար՝ հնարավորությունն ընձեռելով գնահատել խնդիրներն ու ռիսկերը, ապացույցների հնարավոր աղբյուրները, աուդիտի ենթարկելու հնարավորությունն ու աուդիտի ենթակա ոլորտի կարևորությունը,
- Աուդիտի նպատակները, հարցերը, չափորոշիչները, խնդրո առարկան և մեթոդաբանությունը (այդ թվում նաև ապացույցների հավաքագրման և աուդիտի վերլուծության նպատակով կիրառվող առավել արդյունավետ մեթոդները),
- Անհրաժեշտ միջոցառումները, կադրերով համալրմանը և հմտություններին ներկայացվող պահանջները, (ներառյալ՝ աուդիտորական թիմի անկախությունը, մարդկային ռեսուրսները և հնարավոր փորձագիտական վերլուծությունները՝ արտաքին փորձագետների ներգրավմամբ), աուդիտի իրականացման մոտավոր արժեքը, ծրագրի հիմնական ժամկետներն ու առանցքային փուլերը, ինչպես նաև հսկողության ենթակա հիմնական կետերը:

Աուդիտի պատշաճ պլանավորումը երաշխավորելու համար, Հաշվեքննողները պետք է ձեռք բերեն խնդրո առարկայի մասին բավարար գիտելիքներ: Կատարողականի աուդիտի իրականացումն, ընդհանուր առմամբ, պահանջում է, նախքան աուդիտի մեկնարկը, ձեռքբերել տվյալ աուդիտին վերաբերող առարկայական և մեթոդաբանական գիտելիքներ (pre study - նախնական ուսումնասիրություն):

Աուդիտը պլանավորելու ընթացքում աուդիտորը պետք է մշակի բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման նպատակով կիրառվող աուդիտորական գործընթացներ: Դա կարելի է իրականացնել մի քանի փուլերով. ա) որոշել աուդիտի ընդհանուր կառուցվածքը (օր. ինչպիսի հարցեր առաջադրել՝ բացատրական, նկարագրական, թե գնահատող), որոշել վերլուծության մակարդակը (ստուգել ողջ գործընթացը, թե առանձին փաստաթղթեր), մեթոդաբանություն (ամբողջական, թե ընտրանքային վերլուծություն), տվյալների հավաքագրման կոնկրետ մեթոդներ (հարցազրույցներ, թե ֆոկուս խմբերի հետ աշխատանք): Տվյալների հավաքագրման ու ընտրանքի իրականացման մեթոդների ընտրությունը պետք է մանրակրկիտ կերպով իրականացվի: Պլանավորման փուլը պետք է ներառի նաև հետազոտական աշխատանք՝ միտված գիտելիքների բազայի ստեղծմանը, աուդիտի տարբեր նախագծերի փորձարկմանը և անհրաժեշտ տվյալների

հասանելիության ստուգմանը: Սա հեշտացնում է առավել նպատակահարմար աուդիտորական մեթոդի ընտրությունը:

Բարձրաստիճան ու գործադիր ղեկավարությունն, ինչպես նաև աուդիտի թիմը պետք է լիարժեքորեն տեղյակ լինեն աուդիտի ընդհանուր կառուցվածքից և դրանից բխող քայլերից: Աուդիտի ընդհանուր կառուցվածքի և ռեսուրսների տեսանկյունից վերջինիս ազդեցությանը վերաբերող որոշումներում հաճախ ընդգրկվում է ԱԲՄ բարձրաստիճան ղեկավարությունը, որը կարող է երաշխավորել աուդիտի նպատակներին ու հարցերին անդրադառնալու համար անհրաժեշտ հմտությունների, ռեսուրսների ու կարողությունների առկայությունը:

Պլանավորումը պետք է նաև ճկունություն դրսևորելու հնարավորություն ընձեռի, այնպես, որ Հաշվեքննողները կարողանան օգուտ քաղել աուդիտի ընթացքում ձեռքբերված խորքային ընկալումներից: Պետք է ընտրվեն աուդիտորական այն մեթոդները, որոնք թույլ կտան առավել արդյունավետ կերպով հավաքագրել աուդիտի տվյալները: Չնայած այն հանգամանքին, որ աուդիտորներն իրենց ջանքերը պետք է ուղղեն լավագույն փորձի յուրացմանը, ընտրության մեթոդները կարող են սահմանափակվել՝ ելնելով այնպիսի գործնական նկատառումներից, ինչպիսիք են, օրինակ, տվյալների առկայությունը: Ուստի, խորհուրդ է տրվում այս առումով լինել ճկուն և պրագմատիկ: Այդ իսկ պատճառով կատարողականի աուդիտի ընթացակարգերը չպետք է խիստ ստանդարտացված լինեն: Ցուցումներին չափազանց խստորեն հետևելը կարող է արգելք հանդիսանալ ճկունության, մասնագիտական դատողության, և այն բարձրակարգ վերլուծական հմտությունների դրսևորման համար, որոնք պահանջվում են կատարողականի աուդիտի իրականացման համար: Որոշ դեպքերում, եթե օրինակ, աուդիտը պահանջում է հավաքագրել տվյալներ տարբեր մարզերից կամ ոլորտներից, կամ այն դեպքերում, երբ աուդիտն իրականացվում է մեծ թվով աուդիտորների կողմից, կարող է առավել մանրամասն աուդիտի ծրագրի անհրաժեշտություն առաջանալ, որտեղ աուդիտորական հարցերն ու գործընթացները հստակ սահմանված կլինեն:

Աուդիտը պլանավորելիս Հաշվեքննողները պետք է գնահատեն խարդախության ռիսկերը: Եթե այն աուդիտի նպատակների համատեքստում կարևոր է, ապա Հաշվեքննողները պետք է պատկերացում կազմեն ներքին հսկողության համապատասխան համակարգերի մասին, ինչպես նաև վերլուծեն, թե արդյոք

կան խախտումներ, որոնք խոչընդոտ են հանդիսանում կատարողականի համար: Նրանց կողմից պետք է սահմանվի նաև, արդյոք դիտարկվող միավորները ձեռնարկել են համապատասխան գործողություններ նախորդ աուդիտի արդյունքում ներկայացված այն առաջարկներին կամ վերլուծություններին արձագանքելու նպատակով, որոնք կարևոր են, արդիական և համապատասխանում են տվյալ աուդիտի նպատակներին:

Աուդիտը պլանավորելու ընթացքում Հաշվեքննողները պետք է գնահատեն խարդախության ռիսկը: Եթե աուդիտի նպատակների համատեքստում խարդախության ռիսկն էական է, ապա Հաշվեքննողները պետք է պատկերացում ձեռք բերեն ներքին հսկողության համապատասխան համակարգերի մասին, ինչպես նաև ուսումնասիրեն, արդյոք կան այնպիսի խախտումներ, որոնք խոչընդոտ են հանդիսանում կատարողականի համար: Հաշվեքննողները պետք է սահմանեն նաև արդյոք դիտարկվող միավորները ձեռնարկել են համապատասխան գործողություններ՝ ի պատասխան նախորդ աուդիտների արդյունքում ստացված առաջարկների կամ վերլուծությունների, որոնք առնչվում են աուդիտի նպատակներին: Եվ ի վերջո, Հաշվեքննողները պետք է փորձեն հաղորդակցվել շահառուների, այդ թվում նաև գիտնականների կամ տվյալ ոլորտի այլ փորձագետների հե համապատասխան գիտելիք ձևավորելու համար, օրինակ՝ առկա լավ կամ լավագույն գործելակերպի մասին: Պլանավորման փուլի ընդհանուր նպատակն է ,օրինակ, գիտելիքների ձեռքբերման կամ տարատեսակ ռազմավարությունների դիտարկման միջոցով որոշել, թե ինչպես լավագույնս իրականացնել աուդիտը:

Իրականացում

Ապացույցներ, բացահայտումներ և եզրակացություններ

38. Հաշվեքննողները պետք է ձեռք բերեն բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ՝ բացահայտումները հաստատելու, աուդիտի նպատակներին և հարցերին համապատասխան եզրակացություններ կազմելու և առաջարկություններ ներկայացնելու համար:

Աուդիտի բոլոր բացահայտումները և եզրակացությունները պետք է հիմնավորվեն բավարար և պատշաճ ապացույցներով: Սա անհրաժեշտ է տեղավորել որոշակի համատեքստում և նախքան եզրակացություններ անելը, դիտարկել բոլոր փաստարկները, կողմ և դեմ փաստերն ու տեսակետները:

Կատարողականի աուդիտում եզրակացությունների համար պահանջվող աուդիտորական ապացույցների բնույթը որոշվում է խնդրո առարկայով, աուդիտի նպատակով և աուդիտի հարցերով:

Աուդիտորը պետք է գնահատի աուդիտորական ապացույցները՝ նպատակ ունենալով ձեռք բերել աուդիտորական բացահայտումներ: Եզրակացություններ կազմելու համար աուդիտորը պետք է գործի դնի մասնագիտական դատողությունները՝ հիմնվելով բացահայտումների վրա: Բացահայտումներն ու եզրակացություններն այն վերլուծությունների արդյունքն են, որոնք իրականացվել են ի պատասխան աուդիտի նպատակների: Դրանք պետք է պատասխանեն աուդիտի հարցերին:

Եզրակացությունները կարող են հիմնվել քանակական ապացույցների վրա, որոնք ստացվում են գիտական կամ ընտրանքի իրականացման մեթոդների կիրառման արդյունքում: Եզրակացությունների ձևակերպման համար կարող են պահանջվել զգալի ծավալով դատողություններ և մեկնաբանություններ աուդիտի հարցին պատասխանելու համար, քանի որ ապացույցը կարող է կրել ավելի շուտ համոզիչ (մատնանշելով այն եզրակացությունը, որը...), քան ամփոփող (ճիշտ/սխալ) բնույթ: Ճշգրտության անհրաժեշտությունը պետք է համադրելի լինի նրա հետ, ինչն է ողջամիտ, տնտեսապես շահավետ և նպատակահարմար: Խորհուրդ է տրվում ապահովել բարձրաստիճան ղեկավարության ներգրավվածությունը:

Կատարողականի աուդիտը ներառում է վերլուծական գործընթացների շարք, որոնք փոխգործակցության միջոցով աստիճանաբար զարգանում են՝ հնարավորություն ընձեռելով խորացնել ու բարդացնել կիրառվող հարցերն ու մեթոդները:

Վերլուծական գործընթացները կարող են ներառել տարբեր աղբյուրներից ստացված տվյալների համակցում և համեմատություն, հիպոթեզներ մշակելու համար նախնական եզրակացությունների կազմում, որոնք պետք է ստուգվեն լրացուցիչ տվյալների հետ համադրության միջոցով: Ողջ գործընթացը սերտորեն կապված է աուդիտի հաշվետվության նախնական տարբերակի պատրաստման աշխատանքների հետ: Այն կարող է դիտվել որպես վերլուծական գործընթացի առանցքային մաս, որի վերջնակետը աուդիտի հարցերի պատասխանների ստացումն է: Աուդիտորների համար չափազանց կարևոր է լինել նպատակին միտված, աշխատել համակարգված՝ դրսևորելով զգոնություն և անաչառություն:

Հաշվետվությունների ներկայացում

Հաշվետվության բովանդակությունը

39. Հաշվեքննողները պետք է ձգտեն ներկայացնել համապարփակ, համոզիչ, ժամանակին, ընթերցողի համար հասկանալի և հավասարակշռված աուդիտորական հաշվետվություններ:

Համապարփակ լինելու համար հաշվետվությունը պետք է ընդգրկի աուդիտի նպատակին և աուդիտի հարցերին արձագանքելու համար անհրաժեշտ ողջ տեղեկատվությունը, մինևույն ժամանակ լինելով բավականաչափ մանրամասնեցված, որպեսզի ապահովվի խնդրո առարկայի, բացահայտումների, եզրակացությունների և առաջարկների ամբողջական ընկալումը: Համոզիչ լինելու համար այն պետք է տրամաբանորեն կառուցված լինի և ցույց տա հստակ կապը աուդիտի նպատակի, չափորոշիչների, բացահայտումների և առաջարկների միջև: Անհրաժեշտ է անդրադառնալ բոլոր համապատասխան փաստարկներին:

Կատարողականի աուդիտում Հաշվեքննողները ներկայացնում են մի հաշվետվություն, որը վերաբերում է տնտեսման և ռեսուրսների ձեռքբերման ու օգտագործման արդյունավետությանը, ինչպես նաև նախանշված նպատակների իրագործման արդյունավետությանն առնչվող իրենց բացահայտումներին: Հաշվետվությունները կարող են էապես տարբերվել իրենց շրջանակով և բնույթով, գնահատելով, օրինակ, արդյոք ռեսուրսները ռացիոնալ են օգտագործվել թե ոչ, մեկնաբանելով քաղաքականությունների և ծրագրերի ազդեցությունը և առաջարկելով փոփոխություններ, որոնք կհանգեցնեն բարելավումների:

Հաշվետվությունը պետք է ներառի տեղեկություններ աուդիտի նպատակի, հարցերի և այդ հարցերի պատասխանների վերաբերյալ: Այն պետք է ընդգրկի նաև տեղեկություններ, որոնք վերաբերում են խնդրո առարկային, չափորոշիչներին, մեթոդաբանությանը, տվյալների աղբյուրների, դրանց օգտագործմանն առնչվող սահմանափակումներին ու աուդիտի բացահայտումներին: Այն պետք է հստակ պատասխանի աուդիտի հարցերին կամ բացատրի, թե ինչու հնարավոր չէ տալ պատասխան: Այլապես, Հաշվեքննողները պետք է դիտարկեն աուդիտի հարցերը վերաձևակերպելու խնդիրը, որպեսզի վերջիններս համապատասխանեն ստացված աուդիտորական

ապացույցներին՝ այդպիսով հանգեցնելով մի իրավիճակի, երբ հնարավոր է պատասխանել նշված հարցերին: Հարցերը պետք է դիտարկել ավելի լայն համատեքստում, և անհրաժեշտ է ապահովել համապատասխանությունն աուդիտի նպատակի, աուդիտի հարցերի, բացահայտումների և եզրակացությունների միջև: Հաշվետվությունը պետք է բացատրի, թե ինչու և ինչպես են արձանագրված բացահայտումները խոչընդոտում կատարողականի արդյունավետությանը՝ քաջալերելով աուդիտի միավորին կամ հաշվետվությունն օգտագործողին նախաձեռնել իրավիճակի շտկմանն ուղղված քայլեր: Անհրաժեշտության դեպքում, այն պետք է ներառի նաև կատարողականի բարելավմանն ուղղված առաջարկություններ:

Հաշվետվությունը պետք է լինի պարզ ու հակիրճ, այնքանով, որքանով դա թույլ է տալիս խնդրո առարկան: Այն պետք է ձևակերպվի երկիմաստությունից զերծ բառապաշարով: Ընդհանուր առմամբ, այն պետք է լինի կառուցողական, նպաստի ավելի խորը գիտելիքների ձեռքբերմանը և ընդգծի անհրաժեշտ բարելավումները:

Առաջարկություններ

40. Նպատակահարմար և ԱԲՄ-ի մանդատով նախատեսված լինելու դեպքում Հաշվեքննողները պետք է փորձեն ներկայացնել կառուցողական առաջարկություններ, որոնք կարող են էապես նպաստել աուդիտի արդյունքում վերհանված թույլ կողմերի ու խնդիրների հաղթահարմանը:

Առաջարկությունները պետք է լինեն լավ հիմնավորված և նպաստեն արդյունավետության բարձրացմանը: Դրանք պետք է անդրադառնան խնդիրների կամ թերությունների պատճառներին: Այնուամենայնիվ, դրանք ձևակերպելիս պետք է խուսափել պարզունակ ճշմարտություններից կամ աուդիտորական եզրակացությունների խեղաթուրումներից, դրանք չպետք է ներխուժեն նաև ղեկավարության պարտականությունների ոլորտ: Պետք է հստակ լինի, թե ում և ինչին է ուղղված յուրաքանչյուր առաջարկություն, ով է պատասխանատու որևէ նախաձեռնություն իրականացնելու համար և ինչ նշանակություն ունեն ներկայացված առաջարկությունները, այն է՝ ինչպես դրանք կարող են նպաստել ավելի բարձր կատարողականին: Առաջարկությունները պետք է լինեն պրակտիկ և հասցեագրվեն այն կողմին, որը ունի լիազորություն և կարողություն իրականացնելու դրանք:

Առաջարկությունները պետք է լինեն հստակ և ներկայացվեն տրամաբանորեն փաստարկված ու հիմնավորված: Դրանք պետք է կապված լինեն աուդիտի նպատակների, բացահայտումների և եզրակացությունների հետ: Հաշվետվության ամբողջական տեքստի հետ միասին դրանք պետք է համոզեն ընթերցողին, որ հնարավոր է զգալիորեն բարելավեն կառավարության գործողությունների ու ծրագրերի իրականացումը, օր. նվազեցնելով ծախսերը կամ պարզեցնելով վարչարարությունը, բարձրացնելով մատուցվող ծառայությունների որակն ու ավելացնելով դրանց թիվը կամ բարելավելով արդյունավետությունը, ազդեցությունն ու հասարակության համար օգտակարությունը:

Հաշվետվությունների հրապարակումը

41. Հաշվի առնելով ԱԲՄ-ի մանդատը, Հաշվեքննողները պետք է ձգտեն իրենց հաշվետվությունները առավել հասանելի դարձնել:

Հաշվեքննողները պետք է հիշեն, որ աուդիտի հաշվետվությունների տարածումը կարող է մեծապես խթանել աուդիտի գործառույթի հանդեպ վստահությունը: Այդ իսկ պատճառով հաշվետվությունները պետք է տրամադրվեն աուդիտի ենթարկված միավորներին, գործադիր և/ կամ օրենսդիր մարմիններին, իսկ անհրաժեշտության դեպքում դրանք պետք է ՋԼՄ-ների միջոցով կամ անմիջականորեն հասանելի դառնան նաև հանրության և շահագրգիռ այլ կողմերի համար:

Հետհսկողություն (follow-up)

42. Հաշվեքննողները պետք է հետամուտ լինեն նախորդ աուդիտի բացահայտումներին ու առաջարկություններին: Հետհսկողության, ինչպես նաև եզրակացությունների ու իրավավիճակի շտկմանն ուղղված այլ համապատասխան միջոցառումների և դրանց ազդեցության մասին, հնարավորության դեպքում, պետք է պատշաճ կերպով հաղորդվի հետադարձ կապը օրենսդրի հետ ապահովելու համար:

Հետհսկողական միջոցառումները վերաբերում են աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության կամ պատասխանատու այլ միավորի կողմից իրավավիճակի շտկմանն ուղղված քայլերի աուդիտորի վերլուծությանը՝ հիմնված կատարողականի աուդիտի արդյունքների վրա: Այն հանդիսանում է անկախ գործողություն, որը բարձրացնում է աուդիտորական գործընթացների արդյունավետությունը՝ ուժեղացնելով աուդիտի ազդեցությունը և դնելով աուդիտորական հետագա գործունեության բարելավման հիմքերը: Այն նաև

դրդում է աուդիտի ենթարկվող միավորներին ու հաշվետվության այլ օգտագործողներին լուրջ մոտեցում ցուցաբերել հաշվետվության նկատմամբ, ինչպես նաև օգտակար դասեր է տալիս և կատարողականի ցուցանիշներ տրամադրում աուդիտորներին: Հետհսկողությունը չի սահմանափակվում առաջարկությունների իրագործմամբ, այլ ուշադրությունը կենտրոնացնում են այն հանգամանքի վրա, արդյոք աուդիտի ենթարկվող միավորը համարժեք կերպով է արձագանքում խնդիրներին և ողջամիտ ժամկետներում շտկում իրավիճակը:

Աուդիտի հաշվետվության հետհսկողություն իրականացնելիս աուդիտորը իր ուշադրությունը պետք է կենտրոնացնի բացահայտումների և առաջարկությունների վրա, որոնք դեռևս արդիական են հետագա քայլերի իրականացման փուլում և որդեգրի անկողմնակալ և անկախ մոտեցում:

Հետհսկողության արդյունքները կարող են ներկայացվել առանձին-առանձին կամ ամփոփ հաշվետվությունում, որն իր հերթին կարող է ներառել տարբեր աուդիտների վերլուծություն, հնարավոր է նաև առանձնացնի հաշվետվողականության մի շարք ոլորտների համար ընդհանուր հանդիսացող միտումներն ու թեմաները: Հետհսկողությունը կարող է նպաստել կատարողականի աուդիտի կողմից որոշակի ժամանակահատվածում կամ բնագավառում ստեղծած հավելյալ արժեքի պատշաճ ընկալմանը: