

GUID 3910

Կատարողականի աուդիտի առանցքային հասկացությունները



INTOSAI ուղեցույցները հրապարակվել են Աուդիտի գերագույն մարմինների միջազգային կազմակերպության՝ INTOSAI-ի կողմից, որպես INTOSAI-ի մասնագիտական փաստաթղթերի համակարգի մաս :

Լրացուցիչ տեղեկությունների համար այցելեք

www.issai.org

IFPP նախորդող փաստաթուղթ. Սույն փաստաթուղթը մշակվել է 2016թ. INTOSAI Մասնագիտական փաստաթղթերի համակարգի (IFPP) ստեղծումից հետո: այդ պատճառով նրա պաշտոնական նպատակը կարող է տարբերվել INTOSAI ավելի թարմ աուդիտի ուղեցույցներից

INTOSAI, 2019

- 1) Նախկին ISSAI 3100՝ Կատարողականի աուդիտի ուղեցույցները. Հիմնական սկզբունքները, հաստատված 2010թ.
- 2) Բովանդակությունը վերաձևակերպվել է և հաստատվել որպես ISSAI 3100. Կատարողականի աուդիտի առանցքային հասկացությունների ուղեցույցներ 2016 թ.
- 3) INTOSAI Մասնագիտական փաստաթղթերի համակարգի (IFPP) ստեղծումից հետո՝ 2019թ. վերանվանվել է GUID 3910. Կատարողականի աուդիտի առանցքային հասկացություններ՝ իմբագրական փոփոխություններով

GUID 3910-ը հասանելի է INTOSAI բոլոր պաշտոնական լեզուներով՝ արաբերեն, անգլերեն, ֆրանսերեն, գերմաներեն և իսպաներեն

Ցանկ

1. ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ.....	22
2. ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՍԱՀՄԱՆՈՒՄԸ.....	23
ՏՆՏԵՍՈՒՄ, ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԱՐՏԱԴՐՈՂԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ.....	23
3. ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ.....	25
ԱՆԿԱԽՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԷԹԻԿԱ.....	25
ՆԱԽԱՏԵՍՎԱԾ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՂՆԵՐ ԵՎ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՈՒ ԿՈՂՄԵՐ.....	29
ԱՈՒԴԻՏԻ ԱՌԱՐԿԱՆ.....	30
ՎՍՏԱՀՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՈՒՄԸ ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՈՒԴԻՏՈՒՄ.....	31
ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ.....	34
ԱՈՒԴԻՏԻ ՆՊԱՏԱԿԸ/ՆՊԱՏԱԿՆԵՐԸ.....	34
ՏՆՏԵՍՈՒՄ.....	36
ԱՐՏԱԴՐՈՂԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ.....	37
ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ.....	38
ԾԱԽՍԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ.....	41
ԱՈՒԴԻՏԻ ՄՈՏԵՑՈՒՄԸ.....	42
ԱՈՒԴԻՏԻ ՉԱՓԱՆԻՇՆԵՐԸ.....	44
ԱՈՒԴԻՏԻ ՌԻՍԿԸ.....	47
ՀԱՂՈՐԱԿՑՈՒԹՅՈՒՆ.....	47
ԱՈՒԴԻՏԻ ՍՈՒԲՅԵԿՏԸ.....	48
ԱՅԼ ՇԱՀԱԳՐԳԻՌ ԿՈՂՄԵՐ.....	50
ՀՄՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ.....	51
ԱՐՏԱՔԻՆ ՓՈՐՁԱԳԵՏՆԵՐԻ ՆԵՐԳՐԱՎՈՒՄ.....	53
ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ.....	54
ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ ԴԱՏՈՂՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԹԵՐԱՀԱՎԱՏՈՒԹՅՈՒՆ.....	55
ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ.....	62
ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՍԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ (ԱՈՒԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ).....	62
ՈՐԱԿԻ ԱՊԱՀՈՎՈՒՄ (ԱՈՒԴԻՏԻ ԱՎԱՐՏԻՑ ՀԵՏՈ).....	65
ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ.....	66
ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄ.....	68

1. ՆԵՐԱԾՈՒԹՅՈՒՆ

- 1) Մասնագիտական ստանդարտները և ուղեցույցները առանցքային դեր ունեն պետական հատվածի աուդիտի հուսալիության, որակի և արհեստավարժության համար: ISSAI 100-ը՝ Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար հիմունքները, ի թիվս այլոց, սահմանում է ISSAI - ների նպատակը և իրավասությունը և պետական հատվածի աուդիտի շրջանակները: ISSAI 300՝ Կատարողականի աուդիտի սկզբունքները հիմնված են ISSAI 100-ի հիմնարար սկզբունքների վրա և գործում են՝ դրանք համապատասխանելով կատարողականի աուդիտի հատուկ համատեքստին:
- 2) ISSAI 3000-ը Կատարողականի աուդիտի ստանդարտն է, որը պետք է ընթերցել և հասկանալ ISSAI 100-ի և ISSAI 300-ի հետ միասին: Այն ներկայացնում է կատարողականի աուդիտի մասնագիտական գործելակերպերի պահանջները, որին հաջորդում են բացատրությունները՝ չափորոշի պարզությունն ու ընթեռնելիությունը բարելավելու համար: ISSAI 3000-ը կատարողականի աուդիտի հեղինակավոր ստանդարտն է, և, հետևաբար, նրա յուրաքանչյուր պահանջ պետք է կատարվի, եթե ԱԲՄ-ն որոշի այն ընդունել:
- 3) ISSAI 3000-ում սահմանված յուրաքանչյուր պահանջի համար ներկայացված է օժանդակ ոչ պարտադիր ուղղորդում GUID 3910՝ Կատարողականի աուդիտի հիմնական հասկացություններում, և GUID 3920՝ Կատարողականի աուդիտի գործընթացում: .
- 4) GUID 3910-ը նախատեսված է օգնելու հաշվեքննողին մեկնաբանել ISSAI 3000-ում օգտագործված կատարողականի աուդիտի հիմնական հասկացությունները: Այսպիսով, սույն փաստաթղթում ներկայացված ուղեցույցը պետք է ավելի դյուրին դարձնի կատարողականի աուդիտի չափորոշի պահանջների ընկալումը և կատարումը:
- 5) GUID 3910-ը բաղկացած է երկու բաժնից: Առաջինը սահմանում է

կատարողականի աուդիտը և ներկայացնում է տնտեսման, արտադրողականության և արդյունավետության նշանակությունը: Երկրորդ բաժինը վերաբերում է առանցքային հասկացություններին: Այս հասկացությունների մի մասը վերաբերում է աուդիտին, ինչպիսիք են նախատեսված օգտագործողները և պատասխանատու կողմերը, առարկան, վստահությունը և ապահովումը, աուդիտի նպատակ(ներ)ը, աուդիտի մոտեցումը, աուդիտի չափանիշները, աուդիտի ռիսկը, որակի վերահսկումը և էականությունը: Որոշ հասկացություններ կենտրոնացած են հաշվեքննողի շուրջ, ինչպես օրինակ՝ անկախության և էթիկայի հասկացությունը, հմտությունները, վերահսկողությունը, մասնագիտական դատողությունը և թերահավատությունը: Այլ հասկացություններ կապված են հիմնական խնդիրների հետ, ինչպիսիք են հաղորդակցությունը և փաստաթղթավորումը:

- 6) GUID 3910- ը և GUID 3920- ը պետք է ընթերցվեն միասին՝ ավելի խորը ընկալելու համար, թե ինչպես են դիտարկվում առանցքային հասկացությունները աուդիտի ընթացքում:

2. ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ՄԱՀՄԱՆՈՒՄԸ

ԱՈՒԴԻՏԻ

ՏՆՏԵՍՈՒՄ, ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԱՐՏԱԴՐՈՂԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

- 7) ԱԲՄ-երի կողմից իրականացվող կատարողականի աուդիտը անկախ, օբյեկտիվ և վստահելի փորձաքննություն է՝ պարզելու համար, թե արդյոք կառավարության նախաձեռնությունները, համակարգերը, գործունեությունը, ծրագրերը, գործողությունները կամ կազմակերպությունները գործում են տնտեսման, արդյունավետության և (կամ) արտադրողականության սկզբունքներին համապատասխան, և արդյոք բարելավման անհրաժեշտություն կա:
- 8) Տնտեսման, արդյունավետության և արտադրողականության

սկզբունքները կարող են սահմանվել հետևյալ կերպ.

ա) տնտեսման սկզբունքը նշանակում է ռեսուրսների ծախսերի նվազեցում: Օգտագործված ռեսուրսները պետք է հասանելի լինեն ժամանակին, լինեն համապատասխան քանակի և որակի և հասանելի լինեն լավագույն գնով:

բ) Արտադրողականության սկզբունքը նշանակում է առկա ռեսուրսներից առավելագույնի օգտագործում: Այն վերաբերում է քանակի, որակի և ժամանակի առումով օգտագործված ռեսուրսների և ստացված արդյունքների միջև հարաբերակցությանը:

գ) Արդյունավետության սկզբունքը վերաբերում է սահմանված նպատակների բավարարմանը և նախատեսված արդյունքների իրականացմանը:

- 9) Կատարողականի աուդիտը խթանում է հաշվետվողականությունը՝ օժանդակելով կառավարման և վերահսկողական պարտականություններ ունեցողներին բարելավել կատարողականը: Դա արվում է՝ ուսումնասիրելով, թե արդյոք օրենսդիր մարմնի կամ գործադիրի որոշումները տնտեսման, արտադրողականության և արդյունավետության սկզբունքներին համապատասխան են պատրաստված և իրականացված, և արդյոք հարկ վճարողները կամ քաղաքացիները ստացել են փողի համար արժեք: Կատարողականի աուդիտը նպաստում է թափանցիկությունը՝ օգնելով օրենսդիր մարմնին, գործադիրին, հարկ վճարողներին և ֆինանսների այլ աղբյուրներին, ինչպես նաև կառավարության քաղաքականության և լրատվամիջոցների թիրախում գտնվողներին պատկերացում կազմել կառավարության տարբեր գործառնությունների կառավարման և վերջնարդյունքների մասին: (Երեք E- երի (Economy, Efficiency, Effectiveness) վերաբերյալ հետագա ուղեցույցները տե՛ս Աուդիտի նպատակը բաժնում):

3. ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՈՒԴԻՏԻ ՀԻՄՆԱԿԱՆ ՀԱՍԿԱՑՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԸ

ԱՆԿԱԽՈՒԹՅՈՒՆ ԵՎ ԷԹԻԿԱ

Պահանջ՝ ըստ ISSAI 3000-ի

Հաշվեքննողը պետք է համապատասխանի Անկախության և Էթիկայի վերաբերյալ ԱԲՄ-ի ընթացակարգերին, որոնք, իրենց հերթին, պետք է համապատասխանեն անկախության և Էթիկայի վերաբերյալ համապատասխան ISSAI- ներին:

(ISSAI 3000/21)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

10) Էթիկա նշանակում է անհատի բարոյական սկզբունքները, ներառյալ՝ անկախություն, բարեվարքություն, օբյեկտիվություն, մասնագիտական կարողունակություն և պատշաճ ուշադրություն, գաղտնապահություն և մասնագիտական վարքագիծ: Անկախ լինելու և որպես այդպիսին դիտվելու համար հաշվեքննողը պետք է զերծ մնա այնպիսի իրավիճակներից, որոնք կարող են խաթարել նրա օբյեկտիվությունը: Անկախությունը ներառում է

ա) Փաստացի անկախություն. Հաշվեքննողին թույլ է տալիս իրականացնել գործունեություն առանց ենթարկվելու մասնագիտական դատողությունը վտանգող ազդեցությունների, գործել բարեվարքությամբ և դրսևորել օբյեկտիվություն և մասնագիտական թերահավատություն:

բ) Տեսանելի անկախություն. Այնպիսի հանգամանքների բացակայություն, որոնք կարող են ստիպել ողջամիտ և իրազեկ շահագրգիռ կողմին, տիրապետելով համապատասխան տեղեկությունների, հիմնավոր կասկածներ ունենալ հաշվեքննողի բարեվարքության, օբյեկտիվության կամ մասնագիտական թերահավատության նկատմամբ, կամ եզրակացնել, որ դրանք վտանգված են:

11) Անկախությունը կարևոր է կատարողականի աուդիտի համատեքստում հաշվեքննողի կողմից ընդունված այնպիսի առանցքային որոշումների

պատճառով, ինչպիսին են.

ա) աուդիտի թեմայի սահմանում և որոշում.

բ) աուդիտի նպատակի սահմանում.

գ) կիրառելի չափանիշների սահմանում.

դ) աուդիտի մեթոդաբանական մոտեցման սահմանում

ե) աուդիտի ապացույցների գնահատում և եզրակացությունների ձևավորում.

զ) աուդիտի չափանիշների և արդյունքների քննարկում աուդիտի սուբյեկտի հետ

զ) տարբեր շահագրգիռ կողմերի դիրքորոշումների գնահատում, և

ը) արդար և հավասարակշռված զեկույցի պատրաստում

12) Հաշվեքննողը պետք է տեղյակ լինի ցանկացած խնդրի կամ իրավիճակի մասին, որը կարող է սպառնալ ԱԲՄ- ի և (կամ) աուդիտորական խմբի անդամների անկախությանը:

Պահանջ՝ ըստ ISSAI 3000-ի
Հաշվեքննողը պետք է ապահովի իր անկախ լինելը, որպեսզի աուդիտի արդյունքները և եզրակացությունները լինեն անկողմնակալ և դիտվեն որպես այդպիսին նախատեսված օգտագործողների կողմից:
(ISSAI 3000/23)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

13) Բացի իր անկախությունը հաստատելուց, աուդիտի ողջ ընթացքում հաշվեքննողը պետք է աուդիտի պատասխանատու կողմի հետ պատշաճ և բաց հաղորդակցություն հաստատի հաշվեքննողի անկախության մասին նրա պատկերացումների վերաբերյալ: (Այս թեմայի վերաբերյալ հետագա ուղեցույցները համար տե՛ս «Նախատեսված օգտվողներ և հաղորդակցություն» բաժնում):

14) Անկախության համապատասխան պահանջներին համապատասխանության սպառնալիքները պետք է հաշվի առնվեն աուդիտից առաջ և դրա ընթացքում: Սպառնալիքները կարող են լինել հետևյալ կատեգորիաներից մեկը կամ մի քանիսը

ա) Սեփական շահ. Այս սպառնալիքը ի հայտ է գալիս այն ժամանակ, երբ հաշվեքննողը կարող է ուղղակիորեն կամ անուղղակիորեն օգուտ ունենալ պատասխանատու կողմի հետ շահերից կամ փոխհարաբերություններից:

բ) Շահերի պաշտպանություն. Այս սպառնալիքը ի հայտ է գալիս այն ժամանակ, երբ հաշվեքննողը պաշտպանում է մի դիրքորոշում կամ կարծիք այն աստիճանի, որ չեզոքությունը և (կամ) օբյեկտիվությունը կարող են վտանգվել կամ ընկալվել որպես այդպիսին:

գ) Ծանոթություն: Այս սպառնալիքը առաջանում է այն դեպքում, երբ պատասխանատու կողմի հետ սերտ հարաբերությունների շնորհիվ հաշվեքննողը չափազանց կարեկից է դառնում նրա շահերի նկատմամբ:

դ) Ահաբեկում: Այս սպառնալիքը առաջանում է այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը կարող է ձեռնպահ մնալ օբյեկտիվորեն գործելուց և մասնագիտական թերահավատություն ցուցաբերելուց պատասխանատու կողմի իրական կամ որպես այդպիսին ընկալվող սպառնալիքների միջոցով:

ե) Ինքնագնահատում: Այս սպառնալիքը առաջանում է այն դեպքում, երբ նախորդ հանձնառության ցանկացած արդյունք կամ դատողություն պետք է գնահատվի՝ ներկայիս հանձնառության համար եզրակացությունների հանգելու նպատակով:

զ) Ղեկավարության մասնակցություն: Այս սպառնալիքը ի հայտ է գալիս այն ժամանակ, երբ աուդիտի սուբյեկտը անտեղի ներգրավվում է աուդիտի մեջ, օրինակ՝ որպես թիմի անդամ:

- 15) Սպառնալիքների բնույթը և դրանց վերացման կամ ընդունելի մակարդակի նվազեցման համար անհրաժեշտ մեխանիզմները տարբեր են՝ կախված աուդիտի առանձնահատկություններից:
- 16) Ցանկացած առանձին հարցի նշանակությունը դիտարկելիս՝ պետք է հաշվի առնել որակական գործոնները: Խնդիրը կարող է համարվել աննշան միայն այն դեպքում, եթե այն միաժամանակ չնչին է և անհետևանք:
- 17) Եթե սպառնալիքն աննշան չէ, անհրաժեշտ է սահմանել վերահսկման կառավարման մեխանիզմներ և, անհրաժեշտության դեպքում, դրանք կիրառել սպառնալիքը վերացնելու կամ այն ընդունելի մակարդակի իջեցնելու համար: Այն դեպքում, երբ հաշվեքննողը չի բավարարում անկախության պահանջներին, ԱԲՄ-ն պետք է հաշվի առնի, թե արդյոք կա կարգապահական գործողությունների անհրաժեշտություն՝ ընդհուպ մինչև աշխատանքից ազատում:
- 18) Վերահսկման մեխանիզմների կիրառումը վերացնում կամ նվազեցնում է սպառնալիքները ընդունելի մակարդակի: Երաշխիքներ են անհրաժեշտ են, երբ հայտնաբերված սպառնալիքները գտնվում են այնպիսի մակարդակի վրա, երբ ողջամիտ դիտորդը, ամենայն հավանականությամբ, կարող է եզրակացնել, որ համապատասխան էթիկական կամ անկախության պահանջներին համապատասխանությունը կարող է վտանգվել:
- 19) Աուդիտին առնչվող հատուկ վերահսկման մեխանիզմների օրինակները կարող են ներառել հետևյալը.
 - ա) մեկ այլ անձի ներգրավում՝ կատարված աշխատանքը վերանայելու կամ անհրաժեշտության դեպքում խորհուրդ տալու համար, առանց հաշվեքննողի անկախությունը վտանգելու: Տվյալ անձը կարող է լինել ԱԲՄ-ից դուրս կամ ներսից որևէ մեկը, ով այլ կերպ կապված չէ աուդիտորական խմբի հետ: Անձը պետք է անկախ լինի պատասխանատու կողմից և կատարված վերանայման կամ տրված խորհրդատվության պատճառով չպետք է դիտվի որպես աուդիտորական խմբի անդամ,
 - բ) խորհրդակցություն երրորդ կողմի հետ, ինչպիսիք են անկախ տնօրենների կոմիտեն, մասնագիտական կարգավորող մարմինը կամ աշխատանքային գործընկերը,
 - գ) մի քանի տարի անց տարբեր սուբյեկտների կատարողականի աուդիտների համար անձնակազմի ռոտացիա՝ ծանոթության սպառնալիքին հակազդելու համար,
 - դ) աուդիտի շուրջ աշխատող բոլոր անձինք պետք է հաստատեն իրենց անկախությունը նախքան աուդիտի աշխատանքների սկիզբը և սա հաշվի առնեն աուդիտի ամբողջ ընթացքում, և
 - ե) անձին աուդիտորական խմբից հեռացնելը, երբ այդ անձի ֆինանսական

շահերը, հարաբերությունները կամ գործունեությունը անկախության սպառնալիք են առաջացնում:

ՆԱԽԱՏԵՍՎԱԾ ՕԳՏԱԳՈՐԾՈՂՆԵՐ ԵՎ ՊԱՏԱՍԽԱՆԱՏՈՒ ԿՈՂՄԵՐ

Պահանջ ըստ ISSAI 3000-ի՝

Աուդիտորը պետք է բացահայտ սահմանի աուդիտի նախատեսված օգտագործողներին և պատասխանատու կողմերին և աուդիտի ընթացքում հաշվի առնի այդ դերերի ազդեցությունը՝ աուդիտը համապատասխանաբար իրականացնելու համար:

(ISSAI 3000/25)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 20) Նախատեսված օգտագործողները այն անձինք են, որոնց համար աուդիտորը պատրաստում է կատարողականի աուդիտը: Օրենսդիր մարմինը, գործադիրը, պետական գործակալությունները, աուդիտի հաշվետվությամբ շահագրգիռ երրորդ անձինք և հասարակությունը կարող են լինել նպատակային օգտագործողներ: Պատասխանատու կողմը նույնպես կարող է լինել նախատեսված օգտագործող, սակայն հազվադեպ է հանդիսանում միակը: Շատ դեպքերում օրենսդիր կամ գործադիր մարմինն է աուդիտի հաշվետվության հիմնական նպատակային օգտագործողը: Այնուամենայնիվ, կարող են գոյություն ունենալ այլ նախատեսված օգտագործողներ ևս, ինչպես գործադիրի ներսում, այնպես էլ դրանից դուրս: Քաղաքացիները կարող են օգտագործել արդյունքները՝ ավելի հիմնավորված ընտրություններ կատարելու համար, և այդպիսով կարող են հանդիսանալ նպատակային օգտագործողներ: Շահագրգիռ խմբերը, քաղաքականության իրականացման գործընթացում ներգրավված կազմակերպությունները, գիտաուսումնական հանրությունը և, վերջապես, ինչը կարևոր է, լրատվամիջոցները կոնկրետ համատեքստում նույնպես կարող են նախատեսված օգտագործողներ լինել: Խորհուրդ է տրվում պարզել, թե ովքեր են համապատասխան նախատեսված օգտագործողները աուդիտի հենց վաղ փուլերում:
- 21) Նախատեսված օգտագործողների մի հատուկ խումբ են կազմում հատուկ աուդիտի կոնկրետ ոլորտի մասնագետները: Հեղինակավոր զեկույցների

համար օգտակար է նրանց օժանդակությունը: Մյուս կողմից, զեկույցների հեղինակության կորստի վտանգ կա, երբ փորձագետները վիճարկում են եզրակացություններն ու առաջարկությունները:

- 22) Պատասխանատու կողմերն առաջին հերթին նրանք են, որոնք ենթադրաբար պետք է գործեն աուդիտի հաշվետվության եզրակացությունների և առաջարկությունների հիման վրա: Պատասխանատու կողմի դերը կարող են ստանձնել մի շարք անհատներ, յուրաքանչյուրը՝ աուդիտի առարկայի որևէ ասպեկտի համար պատասխանատվությամբ: Պատասխանատու կողմ կարող են հանդիսանալ աուդիտի առարկայի համար օպերատիվ կամ վերահսկիչ պաշտոն ստանձնող պատասխանատուները: Պատասխանատվության շղթայի վերջում միշտ գտնվում է պատասխանատու կողմը (օրինակ՝ նախարարը), որը պատասխանատվության կենթարկվի օրենսդիր մարմնի կողմից որոշակի ոլորտում ծախսերի և կատարողականի համար:
- 23) Կատարողականը հաշվեքննողը հաճախ զգալի հայեցողություն ունի աուդիտի առարկայի ընտրության և չափանիշների սահմանման գործում, ինչն էլ իր հերթին ազդում է այն բանի վրա, թե ովքեր են համապատասխան պատասխանատու անձինք և նախատեսված օգտագործողները: Հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի նախատեսված օգտագործողների դերը աուդիտը նախագծելիս և իրականացնելիս և միաժամանակ պահպանել անկախություն:

ԱՌԴԻՏԻ ԱՌԱՐԿԱՆ

Պահանջ ըստ ISSAI 3000-ի՝

Հաշվեքննողը պետք է սահմանի կատարողականի աուդիտի առարկան:
(ISSAI 3000/29)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 24) Աուդիտի առարկան վերաբերում է աուդիտի խնդրին: Կատարողականի աուդիտի առարկան չպետք է սահմանափակվի կոնկրետ ծրագրերով, սուբյեկտներով կամ ֆինանսական ռեսուրսներով, այլ կարող է ներառել գործողություններ կամ առկա իրավիճակներ (ներառյալ պատճառներն ու հետևանքները): Մրա օրինակներից են պատասխանատու կողմերի մատուցած ծառայությունները կամ կառավարության քաղաքականության և կանոնակարգերի ազդեցությունը վարչարարության, շահագրգիռ կողմերի, բիզնեսների, քաղաքացիների և հասարակության վրա: Առարկան սահմանվում է նպատակով և ձևակերպվում աուդիտի

հարցերում:

- 25) Բազմաթիվ ԱԲՄ-ներում կատարողականի աուդիտի մանդատը գերծ է մնում կառավարության ծրագրերի քաղաքականության հիմքերը վերանայելուց: Այս դեպքերում կատարողականի աուդիտը կասկածի չի ենթարկում քաղաքականության նպատակների արժեքը, այլ ավելի շուտ կարող է ներառել այդ քաղաքականության արդյունքների ձևավորման, իրականացման կամ գնահատման ուղղությամբ ձեռնարկված գործողությունների քննություն և կարող է ենթադրել քաղաքականության որոշումների հանգեցնող տեղեկատվության համարժեքության քննություն:
- 26) Աուդիտի առարկան պետք է արտացոլի աուդիտի ոլորտում ռիսկը և էականությունը: Սա կարևոր է արժեք ավելացնելու և աուդիտը համապատասխանությունը ապահովելու համար: Առարկայական սահմանումը հաճախ կատարվում է ռիսկերի վերլուծության հիման վրա: Առարկան վերաբերում է աուդիտի ենթարկվող նյութին, մինչդեռ շրջանակը սահմանում է տվյալ առարկայի սահմանները:

ՎՍՏԱՀՈՒԹՅՈՒՆԸ ԵՎ ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՈՒՄԸ
ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՌԻԴԻՏՈՒՄ

Պահանջ ըստ ISSAI 3000-ի՝

Հաշվեքննողը թափանցիկ ձևով պետք է հավաստիացնի առարկայի աուդիտի վերաբերյալ՝ ըստ չափանիշների:

(ISSAI 3000/32)

27) Աուդիտի ամբողջ գործունեությունը հավաստիացման ծառայության տեսակ է, այսինքն՝ հաշվեքննողը հուսալի և վավեր տեղեկատվություն է տրամադրում նախատեսված օգտագործողին (սովորաբար օրենսդիր մարմնում կամ գործադիրին) պատասխանատու կողմի (որպես կանոն, պետական գործակալության կամ գործադիրի) գործունեության վերաբերյալ:

Այս համատեքստում «Հուսալի և վավեր տեղեկատվությունը» ենթադրում է, որ առարկայի վերաբերյալ եզրակացությունները տրամաբանորեն կապված են աուդիտի նպատակների (նպատակների) և չափանիշների հետ և հիմնավորված են բավարար և համապատասխան աուդիտի:

28) Այսպիսով, հավաստիացման զեկույցները կոչված են նախատեսված օգտագործողներին վստահություն ներշնչել, որ աուդիտի եզրակացությունները ճշգրիտ արտացոլում են քննվող առարկայի վիճակը: Պարզ ասած, հավաստիացման զեկույցների նախատեսված օգտագործողները պետք է կարողանան ողջամիտ ձևով համոզված լինել, որ եզրակացությունը/եզրակացությունները հուսալի և վավեր են:

29) Դրան հասնելու համար եզրակացությունը/եզրակացությունները պետք է հստակ կապված լինեն աուդիտի աուդիտի նպատակների (նպատակների) և չափանիշների հետ և ձևակերպվեն այնպես, որպեսզի ամրապնդեն նախատեսված օգտագործողների վստահության աստիճանը ըստ չափանիշների հիմնական առարկայի գնահատման նկատմամբ:

- 30) Աուդիտի եզրակացության հասնելը զգալի դատողություն ենթադրող տրամաբանական գործողություն է: Այս պատճառով շատ կարևոր է, որ եզրակացության/եզրակացությունների բոլոր ասպեկտները հիմնավորված լինեն աուդիտի չափանիշների հիման վրա ապացուցահեն եզրակացություններով: Մյուս կողմից, անհրաժեշտ է հաշվի առնել բոլոր արդյունքները նաև եզրակացությունն արտահայտելիս: Տրամաբանությունը հետևյալն է. «Հաշվի առնելով Ա, Բ, Գ և Դ արդյունքները՝ համեմատած աուդիտի կիրառելի X չափանիշների հետ, բնականոն եզրակացությունը հետևյալն է »:
- 31) Երկրորդ, եզրակացության հանգելու համար շատ կարևոր է, որ արդյունքները հիմնված լինեն բավարար և համապատասխան ապացույցների վրա: Եթե ապացույցները որևէ կերպ թերի են, ապա արդյունքները և եզրակացությունները ևս թերի կլինեն:
- 32) Այս իմաստով հավաստիացում ապահովելը պահանջում է, որ եզրակացությունները հիմնված լինեն աուդիտի չափանիշների համեմատությամբ հիմնավոր եզրակացությունների վրա, և որ եզրակացությունները հիմնված են հիմնավոր ապացույցների վրա: Այնուամենայնիվ, կարևոր է նաև այդ կապերը պարզ դարձնել նախատեսված օգտագործողների համար: Դա արվում է պարզաբանելով՝ թե ինչպես են արդյունքները, չափանիշները և եզրակացությունները մշակվել հավասարակշռված և ողջամիտ ձևով, և թե ինչու են արդյունքների և չափանիշների համադրությունները հանգեցնում որոշակի ընդհանուր եզրակացության կամ եզրակացությունների շարքի (ISSAI 100/32): Եթե դա արվում է պատշաճ կերպով, ապա նախատեսված օգտագործողները կարող են վստահ լինել եզրակացությունների վավերականության վերաբերյալ: Այս դեպքում հաշվեքննողը տրամադրել է հավաստիացում:

ՀԱՎԱՍՏԻԱՑՄԱՆ ԵՂԱՆԱԿՆԵՐԸ

33) Հավաստիացում կարող է տրամադրվել տարբեր ձևերով: Որոշ օրինակներ, թե ինչպես կարելի է դա անել, ներառում են, բայց չեն սահմանափակվում հետևյալով՝

ա) տնտեսման, արդյունավետության և արտադրողականության ասպեկտների վերաբերյալ ընդհանուր պատկերացմամբ, երբ աուդիտի նպատակը, առարկան, ձեռք բերված ապացույցները և արդյունքները թույլ են տալիս գալ նման եզրահանգման, կամ

բ) տրամադրելով հատուկ տեղեկատվություն մի շարք կետերի վերաբերյալ՝ ներառյալ աուդիտի նպատակը, տրված հարցերը, ձեռք բերված ապացույցները, օգտագործված աուդիտի չափանիշները, ձեռք բերված արդյունքները և առանձին եզրահանգումները:

34) Լավագույն գործելակերպերից է հիմնավորված ընտրությունը հավաստիացման տրամադրման եղանակի վերաբերյալ, կախված հանգամանքներից: Կարևոր է նաև այլընտրանք չներառել՝

ա) պաշտոնական ատեստավորման եզրակացության հետ, որը բացահայտ հաղորդում է հավաստիացման մակարդակը (ISSAI 300/21): Պաշտոնական կարծիքը, ինչպես օրինակ ֆինանսական հաշվետվությունների վերաբերյալ կարծիքն է, կատարողականի աուդիտի մեջ հնարավոր չէ: Այսպիսով, հավաստիացման տրամադրումը գտնվում է «Այլ եղանակներով» ձևակերպման ներքո խորագրի ներքո, ինչպես նկարագրված է ISSAI 100/32- ում:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՆՊԱՏԱԿԸ/ՆՊԱՏԱԿՆԵՐԸ

Պահանջ ըստ ISSAI 3000-ի՝

Հաշվեքննողը պետք է սահմանի հստակ սահմանված աուդիտի նպատակ(ներ), որոնք վերաբերում են տնտեսման, արդյունավետության և (կամ) արտադրողականության սկզբունքներին

(ISSAI 3000/35)

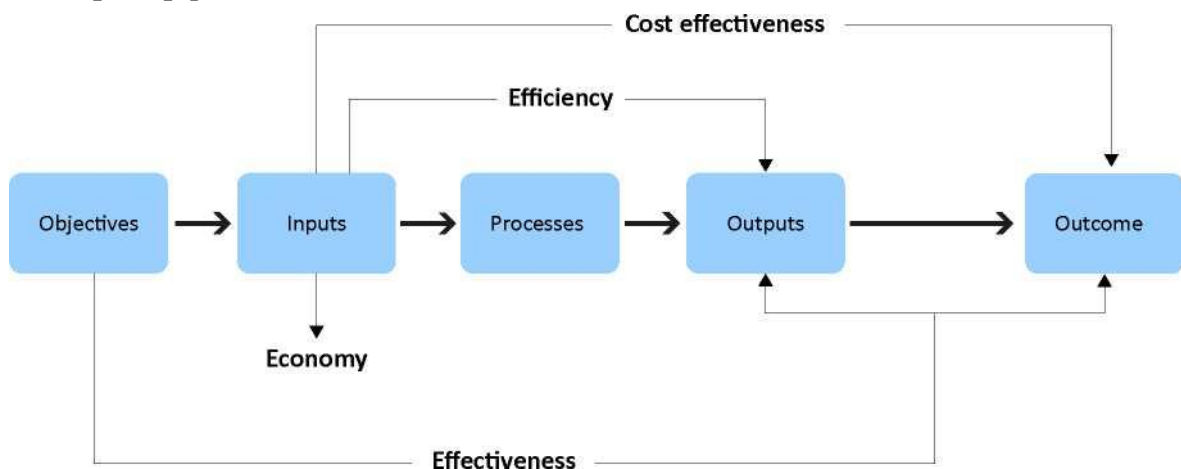
ՑՈՒՑՈՒՄ

35) Աուդիտի նպատակները սահմանում են աուդիտի նպատակը (ներ)ը և թե ինչի է ձգտում հասնել հաշվեքննողը աուդիտի իրականացման միջոցով Աուդիտի նպատակը/նպատակները պետք է ձևակերպվի այնպես, որ հնարավոր լինի եզրակացնել, թե արդյոք աուդիտի ավարտից

նպատակները իրականացվել են:

- 36) Լավ գործելակերպերից է պլանավորման գործընթացում աուդիտի նպատակի/նպատակների սահմանումը՝ օժանդակելու համար աուդիտի իրականացման և զեկուցման ենթակա խնդիրների սահմանմանը: Աուդիտի նպատակ/նպատակները սահմանում են առարկան, որը ձևակերպված է աուդիտի հարցերում և տալիս է պատասխան, թե ինչու է իրականացվում աուդիտը: Աուդիտի նպատակը/նպատակները և շրջանակը փոխկապակցված են և պետք է դիտարկվեն համատեղ: Աուդիտի նպատակի/նպատակների սահմանման վերաբերյալ լրացուցիչ տեղեկատվություն տրամադրված է GUID 3920- ում:
- 37) Աուդիտի գործունեության բնորոշման մեջ կենտրոնական դերակատարում ունեն տնտեսումը, արդյունավետությունը և արտադրողականությունը: Այս երեք սկզբունքների միջև կապը բացատրված է ստորև՝ պատկեր 1-ում: Այս պատկերում մուտքը (input) վերաբերում է կառավարության միջամտության համար (պետական ձեռնարկություն, քաղաքականություն, համակարգ, գործողություն, ծրագիր, գործունեություն կամ կազմակերպություն) օգտագործված ֆինանսական, մարդկային և նյութական ռեսուրսներին: Ելքը (output) վերաբերում է այն ապրանքներին, կապիտալ ապրանքներին և ծառայություններին, կառավարության միջամտության արդյունք են: Վերջնարդյունքը վերաբերում է միջամտության ելքերի հավանական կամ տեղի ունեցած հետևանքներին: Դրանք կարող են լինել կարճաժամկետ, միջնաժամկետ կամ նույնիսկ երկարաժամկետ (երկարաժամկետ հետևանքները նաև կարելի է անվանել «ազդեցություն»):

Գծապատկեր 1.



ՏՆՏԵՍՈՒՄ

- 38) Աուդիտում տնտեսումը կենտրոնանում է այն բանի շուրջ թե որքանով է աուդիտի սուբյեկտին հաջողվել նվազագույնի հասցնել ռեսուրսների

(մուտքի) ծախսերը՝ հաշվի առնելով այդ ռեսուրսների պատշաճ որակը: Աուդիտի այս տեսակը կենտրոնանում է միայն մուտքի վրա: Հիմնական հարցը հետևյալն է. «Արդյո՞ք օգտագործված ռեսուրսները հասանելի են ժամանակին, համապատասխան քանակի և որակի են, և հասանելի լավագույն գնով»: Որակը կարևոր հասկացություն է մուտքի առումով (ինչպես տնտեսման այնպես էլ արտադրողականության համար):»

ԱՐՏԱԴՐՈՂԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

- 39) Արտադրողականության աուդիտը կենտրոնանում է այն հարցի շուրջ, թե արդյո՞ք ռեսուրսները օգտագործվել են օպտիմալ կամ բավարար ձևով, կամ արդյո՞ք քանակի, որակի և ժամանակի առումով նույն արդյունքները կարող էին ստացվել ավելի քիչ ռեսուրսներով: Արտադրողականությունը գնահատում է մուտքերի և ելքերի միջև փոխհարաբերությունները: Հիմնական հարցերն են. «Արդյո՞ք մենք ստանում ենք ամենամեծ արդյունքը մեր մուտքերից՝ քանակի և որակի տեսանկյունից » կամ «Կարո՞ղ էր նույն արդյունքը ձեռք բերել ավելի քիչ ներդրմամբ»:
- 40) Արտադրողականության աուդիտը կարող է ուղղված լինել տեխնիկական արտադրողականությանը (օրինակ՝ կարո՞ղ են վերակազմակերպվել գործընթացները՝ կատարողականի բարելավման համար), բաշխիչ արտադրողականությանը (օրինակ՝ արդյո՞ք կարող է արդյունավետությունը բարելավվել՝ ռեսուրսները այլ կերպ բաշխելով, օրինակ՝ դրանք տեղափոխելով դեպի գործիքներ, որոնք նպաստում են առավելագույն արդյունքին), կամ մասշտաբի կամ սիներգիայի արտադրողականության (օրինակ, կարո՞ղ է նույն արդյունքը իրականացվել ավելի փոքր ներդրումով՝ ընդհանուր միջոցներով կամ գործընթացներով, կամ նույնիսկ կազմակերպությունների միավորումով):
- 41) Արտադրողականությունը հարաբերական հասկացություն է: Գործընթացը, գործիքը կամ ծրագիրը ավելի կամ պակաս արտադրողական են, քան մյուսները: Սա նշանակում է, որ արտադրողականության աուդիտի համար անհրաժեշտ է որոշակի համեմատություն: Օրինակները հետևյալն են. Համեմատելի հաստատություններում նմանատիպ գործողությունների համեմատություն, նույն հաստատությունում մեկ գործընթացի համեմատություն նախկինում իզականացված նույն գործընթացի հետ, գործընթացի համեմատություն քաղաքականության կամ ընթացակարգի ներմուծումից առաջ և հետո գործընթացի հետ, կազմակերպության արտադրողականության համեմատություն ընդունված արտադրողական կազմակերպությունների շարքի հետ: Արտադրողականությանն ուղղված

աուդիտները կարող են նաև ուսումնասիրել մուտքերից մինչև ելք գործընթացները՝ այս գործընթացներում կամ դրանց իրականացման մեջ առկա թերությունները բացահայտելու նպատակով: Մա կարող է հանգեցնել գործընթացները արտադրողականության պատճառների ավելի լավ ընկալման, նույնիսկ առանց զուտ արտադրողականությունը չափելու:

ԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ

- 42) Արդյունավետությունը ցույց է տալիս թե որքանով են բավարարվել քաղաքականության նպատակները՝ արտադրված արդյունքի առումով: Այն առնչվում է մի կողմից նպատակների կամ նշանակետերի միջև հարաբերակցությանը, մյուս կողմից՝ վերջնարդյունքին: Ինչպես ցույց է տրված պատկերում, արդյունավետության հարցը բաղկացած է երկու մասից: Առաջինը՝ որքանով են իրականացվում նպատակները և երկրորդը, կարող է դա վերագրվել վարվող քաղաքականության արդյունքին: Երկու մասերն էլ ներկայացված են ստորև:

Որակը

Երեք E-երի սահմանման մեջ արդյունքի որակը կարևոր գործոն է: Եթե ապրանքների կամ ծառայությունների արժեքը նվազում է, և միևնույն ժամանակ նվազում է դրանց որակը, կարելի է կասկածի տակ դնել, թե արդյոք առկա են տնտեսում, արդյունավետություն և արտադրողականություն: Հետևաբար կարևոր է գնահատել, թե ինչպես ինչպես է որակի վրա ազդում տնտեսման, արդյունավետության և (կամ) արտադրողականության ձգտումը: Երբեմն հատուկ ապրանքների կամ ծառայությունների համար հստակ սահմանված են որակի չափանիշները և կարող են օգտագործվել այդ գնահատականների համար: Ապրանքների կամ ծառայությունների որակի գնահատման այլ հնարավոր եղանակներից մեկը հաճախորդների բավարարվածության չափումն է:

- 43) Առաջին հարցին, թե որքանով են իրականացվում ծրագրի կամ քաղաքականության նպատակները, կարելի է պատասխանել արդյունքների միտված աուդիտի միջոցով: Այդպիսի աուդիտներում հիմնական շեշտադրումը նպատակներն են (թե արդյոք դրանք կոնկրետ և չափելի են) և համեմատությունը փաստացի ելքի և/կամ վերջնարդյունքի և այդ նպատակների միջև (Տես նաև Կետ 61. արդյունքների միտված մոտեցում):
- 44) Ելքերի կամ վերջնարդյունքների չափումը և համեմատությունը

նպատակների հետ արդյունքների միտված մոտեցմամբ կարող է վկայել արդյունավետության մասին, բայց չի ստեղծում պատճառահետևանքային կապ վերջնարդյունքի և աուդիտի ենթարկվող ծրագրի միջև: Այն նաև տեղեկատվություն չի տրամադրում կատարման պատճառների վերաբերյալ: Արդյունավետության հարցի երկրորդ մասը, այնուամենայնիվ, կարող է անդրադառնալ ներդրումին, որը կատարում է ծրագիրը նպատակների իրականացման համար: Արդյունավետության աուդիտի ժամանակ պետք է փորձել սահմանել նպատակների իրականացման և իրականացվող ծրագրի միջև եղած կապը: Դրա համար օգտակար գործիք է «փոփոխության տեսությունը»:

Փոփոխության տեսություն

Նկարագրում է, թե ինչպես և ինչու է ակնկալվում նախաձեռնության կամ ծրագրի աշխատանքը: Սա ավելին է, քան սլաքներով նկարագրված ակնկալվող մուտքի, ելքի և արդյունքների սխեմատիկ նկարագրությունը (նկար 1): Այն նկարագրում է սլաքների հետևում առկա ենթադրությունները, թե ինչպես մուտքերը կհանգեցնեն ցանկալի ելքի և ինչպես այս ելքը կհանգեցնի ցանկալի արդյունքի: Այլ կերպ ասած, ինչպես է տեղի կունենա փոփոխությունը: Ծրագրի կամ քաղաքականության հիմքում ընկած գտնված տեսության սահմանումը կարող է իրականացվել այն հիմնական փաստաթղթերի վերլուծության միջոցով, որոնցում նկարագրված է քաղաքականությունը՝ քաղաքականության կամ ծրագրի համար պատասխանատու անձանց հետ հարցազրույցի միջոցով: Այն կարող է օգնել հաշվեքննողին (իսկ երբեմն նաև պատասխանատուներին)՝ ստանալ հստակ նկարագրություն և ավելի լավ պատկերացում կազմել քաղաքականության կամ ծրագրի ելքի և նախատեսվող վերջնարդյունքի (նպատակների) միջև պատճառահետևանքային կապի վերաբերյալ:

- 45) Արդյունավետությունը կարելի է չափել տարբեր մեթոդներով: Առավել բարդ մեթոդներով համեմատվում է իրավիճակը քաղաքականության կամ ծրագրի ներդրումից առաջ և հետո և ներառվում է քաղաքականությանը կամ ծրագրին չներգրավված վերահսկիչ խմբի վարքագծի չափում (հակառակը): Սա կարող է իրականացվել պատահական ընտրանքի կամ քվազի-փորձի միջոցով: Այնուամենայնիվ, մեթոդի այս տեսակը միշտ չէ, որ հնարավոր է: Երբեմն որակական մեթոդները ավելի լավ են աշխատում քաղաքականության կամ ծրագրի և դրա ազդեցության միջև պատճառահետևանքային կապի վերաբերյալ

պատկերացում կազմելու համար, հատկապես այն հարցերի պատասխանները գտնելու դեպքում, ինչպիսիք են՝ «ի՞նչն է աշխատում ում համար, ի՞նչ պայմաններում»: Քաղաքականության կամ ծրագրի և ազդեցության միջև պատճառահետևանքային կապի վերաբերյալ եզրակացություններ անելիս անհրաժեշտ է թափանցիկ լինել օգտագործվող մեթոդների ուժեղ կողմերի և սահմանափակումների վերաբերյալ: Կան տարբեր (գնահատման) ձեռնարկներ, որոնք ուղղորդում են ճիշտ մեթոդների ընտրության հարցում:

- 46) Կատարողականի աուդիտում հաճախ օգտագործվող մեկ այլ մոտեցում է ոչ թե բուն արդյունավետությունը չափելը, այլ կենտրոնացումը պայմանների վրա, որոնք անհրաժեշտ են (համարվում է, որ անհրաժեշտ են) արդյունավետության ապահովման համար: Այս պայմանները կարող են ներառել կառավարման լավ գործելակերպեր և ընթացակարգեր՝ ծառայությունների ճիշտ և ժամանակին տրամադրումը ապահովելու համար (տե՛ս 8-րդ կետի նկարում նշված արդյունքը): Այլ պայմաններ կարող են լինել թե որքանով են հասել թիրախային խմբերին կամ կատարողականի մակարդակը: Այս տեսակի աուդիտները հաճախ ունենում են գործընթացների վրա հիմնված աուդիտի կամ ծրագրի գնահատման բնութագրեր: Կատարողականի կառավարման համակարգերի տվյալները կարող են շատ օգտակար լինել այս տեսակի աուդիտների համար. սակայն այդ տվյալների որակի գնահատումը մեծ նշանակություն ունի:
- 47) Աուդիտը հաճախ կենտրոնանում է երեք E-երից միայն մեկի շուրջ, քանի որ արտադրողականության արդյունավետության ստուգումը հաճախ ժամանակատար է և կարող է պահանջել հատուկ մասնագիտական գիտելիք: Այնուամենայնիվ, խորհուրդ է տրվում չուսումնասիրել գործունեության տնտեսման կամ արդյունավետության կամ արտադրողականության ասպեկտները առանձին-առանձին: Օրինակ՝ տնտեսումը դիտարկելը առանց առանց հաշվի առնելու, գոնե համառոտ, քաղաքականության վերջնարդյունքը կարող է հանգեցնել էժան, բայց անարդյունավետ միջամտությունների: Եվ հակառակը, արդյունավետության աուդիտի ընթացքում հաշվեքննողը կարող է նաև հաշվի առնել տնտեսման և արտադրողականության ասպեկտները՝ Աուդիտի սուբյեկտի վերջնարդյունքները, գործունեությունը, ծրագիրը կամ գործողությունը գուցե ցանկալի վերջնարդյունք են ունեցել, բայց ռեսուրսները չափազանց ծախսատար են եղել:
- 48) Պարտադիր չէ, որ աուդիտը կենտրոնանա միայն քաղաքականության նախատեսված հետևանքների վրա: Ոչ միտումնավոր հետևանքները (դրական կամ բացասական) կարող են նաև հաշվեքննողի համար կարևոր

լինել: Ոչ միտումնավոր հետևանքները, օրինակ, կարող են բացահայտվել միջամտության նպատակային խմբի, աուդիտի ծրագիրը քննադատողների կամ այլ համապատասխան շահագրգիռ կողմերի հարցազրույցի միջոցով: Ոչ միտումնավոր հետևանքներին անդրադառնալը կարող է հատկապես տեղին լինել, եթե աուդիտի սուբյեկտը կարծես տեղյակ չէ այդ հետևանքների մասին, կամ եթե հետևանքները ներառված չեն փոփոխության տեսության մեջ, ինչպես նկարագրված է աուդիտի ենթարկված քաղաքականության կամ ծրագրի հիմնական փաստաթղթերում:

ԾԱԽՍԱՐԴՅՈՒՆԱՎԵՏՈՒԹՅՈՒՆ

49) Ծախսարդյունավետությունը համատեղում է ինչպես արդյունավետության, այնպես էլ արտադրողականության բաղադրիչները (տե՛ս նկար 1)՝ վերլուծելով գործիքի, ծրագրի կամ նախագծի ելքի և մուտքի միջև փոխհարաբերությունները փողի և մարդկային կապիտալի տեսանկյունից: Այս տեսակի վերլուծության արդյունքը կարող է արտահայտվել որպես հարաբերակցություն. վերջնարդյունքի միավորի ծախսը կամ ելքը ըստ ծախսի միավորի: Օրինակ՝ CO₂-ի արտանետումների կրճատման ծախսը: Սա կարելի է բնութագրել որպես X եվրո / կգ ով խուսափել CO₂ արտանետումներից կամ այլ կերպ, X kg- ը խուսափում է ծախսած CO₂ / եվրո:

Սոցիալական արդարությունը և կատարողականի աուդիտը

Որոշ ԱԲՄ-ներ սոցիալական արդարությունը առանձնացնում որպես չորրորդ E(Equity): Սա հիմնված է այն սկզբունքի վրա, որ բոլորը պետք է կարողանան իրականացնել իրենց քաղաքացիական իրավունքները (օր.՝ խոսքի ազատություն, տեղեկատվության մատչելիություն, անդամակցելու ազատություն, քվեարկելու ազատություն, գենդերային հավասարություն), և իրենց քաղաքական և սոցիալական իրավունքները (օր.՝ առողջություն, կրթություն, բնակարանային ապահովում և անվտանգություն): Պաշտպանության և սոցիալական զարգացման հանրային քաղաքականությունները կարևոր դեր են խաղում արդարության ձևավորման գործում: Սոցիալական արդարության հիմնահարցերը կարող են դիտվել որպես լրացուցիչ թեմա՝ կատարողականի աուդիտներում կամ որպես արդյունավետության խնդիր, երբ այն քաղաքականության կամ ծրագրի բացահայտ նպատակ է հանդիսանում: Սոցիալական արդարության ստուգումը կարող է ներառել, օրինակ, ծառայությունների հասանելիության հավասարության, բաշխողական ազդեցություններ և տարածաշրջանային անհամաչափությունների վրա ազդեցության:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՄՈՏԵՑՈՒՄԸ

Պահանջը համաձայն ISSAI 3000-ի

Հաշվեքննողը պետք է ընտրի աուդիտի՝ արդյունքի, խնդրի կամ համակարգի միտված մոտեցում կամ դրանց համադրությունը:

(ISSAI 3000/40)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

50) Աուդիտի մոտեցման միջոցով սահմանվում է կատարվելիք քննության բնույթը: Աուդիտի մոտեցումը կարևոր օղակ է աուդիտի նպատակի (ներ) ի, աուդիտի չափանիշների և ապացույցներ հավաքելու ուղղությամբ կատարված աշխատանքների միջև: Կատարողականի աուդիտը հիմնականում հիմնված է երեք մոտեցումներից մեկի կամ դրանց համադրության վրա.

ա) արդյունքի վրա հիմնված մոտեցում, որը գնահատում է, թե արդյոք վերջնարդյունքի կամ ելքի նպատակները նպատակները իրականացվել են ըստ նախատեսվածի, կամ կամ ծրագրերն ու ծառայությունները գործում են ըստ նախատեսվածի;

բ) խնդրի վրա հիմնված մոտեցում, որի միջոցով ուսումնասիրվում, ստուգվում և վերլուծվում են կոնկրետ խնդիրների կամ աուդիտի չափանիշներից շեղումների պատճառները;

գ) համակարգի վրա հիմնված մոտեցում, որն ուսումնասիրում է կառավարման համակարգերի պատշաճ գործունեությունը:

51) Արդյունքների վրա հիմնված մոտեցումը հիմնականում վերաբերում այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են.

Ի՞նչն է կատարողականը կամ ինչ արդյունքներ են ձեռք բերվել, և արդյո՞ք պահանջները կամ նպատակները իրականացվել են: Այս մոտեցմամբ հաշվեքննողը ուսումնասիրում է իրական կատարողականը, արդյունքները և վերջնարդյունքները և դրանք կապակցում է է քաղաքականության նպատակներին / նշանակետերին (չափանիշներին համապատասխան): Հետևաբար, արդյունքները հաճախ լինում են չափանիշներից շեղվելու տեսքով: Առաջարկությունները, ներկայացվելու դեպքում, հաճախ ուղղված են նման շեղումների վերացմանը: Տեսանկյունն այդ իմաստով հիմնականում նորմատիվ է:

- 52) Խնդիրների վրա հիմնված մոտեցումը հիմնականում վերաբերում է խնդրի ստուգմանը և խնդիրների վերլուծությանը: Այն ունի սկզբնակետ խնդրի մեջ կամ «հայտնի» շեղում այն բանից, ինչը պետք է կամ կարող էր լինել: Աուդիտի չափանիշները այստեղ պակաս նշանակալի դեր ունեն, քան արդյունքների վրա հիմնված մոտեցման մեջ: Դրանք հիմնականում օգտագործվում են խնդիրը (ներ) ը որպես աուդիտի սկզբնակետ ճանաչելու համար: Աուդիտի հիմնական խնդիրն է ստուգել նշված խնդիրների առկայությունը և դրանց պատճառները վերլուծել տարբեր տեսանկյուններից (պետական ձեռնարկություններում կամ ծրագրերում տնտեսման, արդյունավետության և արտադրողականության հետ կապված խնդիրներ): Խնդիրների վրա հիմնված մոտեցումը վերաբերում է այնպիսի հարցերի, ինչպիսիք են. «Ո՞րն է խնդիրը: Որո՞նք են խնդրի պատճառները: Որքանո՞վ կարող է կառավարությունը լուծել խնդիրը: Որն է խնդրի լուծման կառավարության ծրագիրը, եթե կա այդպիսինը:
- 53) Հեռանկարը վերլուծական և գործիքային է, նպատակը նշված խնդիրների և դրանց վարվելու ձևի վերաբերյալ թարմացված տեղեկատվություն տրամադրելն է: Հաշվեքննողը կարող է օգտագործել տարբեր մեթոդներ և իր վերլուծություններում սահմանափակված չէ: Մոտեցումը կարող է կամ կիրառել աուդիտորական հարցերին պատասխաններ տալու տեխնիկան կամ կենտրոնանալ նշված վարկածների ստուգման վրա: Հաշվի են առնվում բոլոր հնարավոր էական պատճառները (միայն ընդհանուր նպատակներն են ընդունվում որպես այդպիսին): Այնպես որ, կառավարության նախաձեռնությունների օրենքները, կանոնակարգերը և կառուցվածքային ձևաչափը փոփոխելու առաջարկները չեն բացառվում, եթե ցույց տրվի, որ գործող կառուցվածքը լուրջ և ստուգված խնդիրների տեղիք է տալիս:
- 54) Համակարգի վրա հիմնված հիմնականում չի կենտրոնանում քաղաքականության կամ նպատակների վրա, այլ կառավարման արդյունավետ համակարգերի վրա՝ որպես արդյունավետ և արտադրողական քաղաքականության պայման: Այս համակարգերի օրինակներ են ֆինանսական կառավարման համակարգերը, գնահատման համակարգերը, վերահսկման համակարգերը կամ S2S համակարգերը: Աուդիտի այս տեսակը կարող է օգտագործել նկարագրական հարցեր, ինչպիսիք են.

ա) Ո՞րն է համակարգի նպատակը:

բ) Ովքե՞ր են համակարգի ներսում պատասխանատու դերակատարները:

զ) Որո՞նք են յուրաքանչյուր դերակատարի ի պարտականությունները:

դ) Որո՞նք են համապատասխան կանոնները, կանոնակարգերը և ընթացակարգերը:

ե) Որո՞նք են համապատասխան տեղեկատվական հոսքերը:

Եվ կարող են լրացնել ավելի գնահատող բնույթի հարցերով, ինչպիսիք են.

ա) Որքանո՞վ կա առողջ պլան:

բ) Կա՞ որակի մշտադիտարկման լավ համակարգ:

գ) Արդյո՞ք անհրաժեշտության դեպքում մշտադիտարկման համակարգի տեղեկատվության և ծրագրի համեմատությունը հանգեցնում է ճշգրտումների:

դ) Արդյո՞ք պլանավորումը, մշտադիտարկումը և ճշգրտումը գրանցվում են համակարգված ձևով՝ ապահովելով հաշվետվողականության ավելի բարձր վարչական մակարդակի առջև :

ե) Արդյո՞ք գործընթացները պատշաճ ձևով պարբերաբար գնահատվում են:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՉԱՓԱՆԻՇՆԵՐԸ

Պահանջները, համաձայն ISSAI 3000:

Հաշվեքննողը պետք է սահմանի աուդիտի համապատասխան չափանիշներ, որոնք համապատասխանում են աուդիտի նպատակին/նպատակներին և աուդիտի հարցերին և համապատասխանում են տնտեսման, արդյունավետության և (կամ) արտադրողականության սկզբունքներին:

ISSAI 3000/45

Որպես պլանավորման և (կամ) աուդիտի իրականացման մաս՝ Հաշվեքննողը, աուդիտի ենթարկվող սուբյեկտի հետ քննարկում է աուդիտի չափանիշները:

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

55) Աուդիտի չափանիշները ներկայացնում են այն ստանդարտները, ըստ որոնց դատում են աուդիտի ապացույցների մասին: Կատարողականի աուդիտի չափանիշները ողջամիտ և իրագործելի են: Աուդիտին հատուկ չափանիշները, ըստ որոնց կարող է գնահատվել տնտեսումը, արդյունավետությունը և արտադրողականությունը՝ սահմանելու համար, թե արդյոք կատարողականը ցածր է, բավարարում է, կամ գերազանցում է ակնկալիքները: Աուդիտի չափանիշները կոչված են ուղղորդելու գնահատումը (հաշվեքննողին օգնելու պատասխանել այնպիսի հարցերին, ինչպիսիք են՝ «Ինչ հիմքերով է հնարավոր գնահատել իրական կատարողականը»: «Ի՞նչ է պահանջվում կամ ակնկալվում», «Ինչ արդյունքներ պետք է իրականացվեն և ինչպես »):

56) Աուդիտի չափանիշները սահմանելիս հաշվեքննողը պետք է ապահովի չափանիշների տեղին, հասկանալի, լիարժեք, հուսալի և օբյեկտիվ լինելը: Այս հատկանիշները կարելի է նկարագրել հետևյալ կերպ.

ա) Աուդիտի համապատասխան չափանիշները նպաստում են եզրակացություններին, որոնք օժանդակում են նախատեսված օգտագործողների կողմից որոշումների կայացմանը և աուդիտի հարցերին պատասխանող եզրակացություններին:

բ) Հասկանալի աուդիտի չափանիշները հստակ նշված են, նպաստում են հստակ եզրակացություններին և հասկանալի են նախատեսված օգտագործողների համար: Դրանց մեկնաբանումը ենթակա չէ երկիմաստության:

գ) Աուդիտի լիարժեք չափանիշները նրանք են, որոնք բավարար են աուդիտի նպատակների համար և չեն անտեսում համապատասխան գործոնները: Նրանք իմաստալից են և հնարավոր են դարձնում նախատեսված օգտագործողներին գործնական ամփոփման տրամադրումը՝ նրանց տեղեկատվական և որոշումների կայացման կարիքների համար:

դ) Աուդիտի հուսալի չափանիշները հանգեցնում են ողջամիտ հետևողական եզրակացությունների, երբ նույն հանգամանքներում մեկ այլ հաշվեքննողի կողմից կիրառվելու դեպքում:

ե) աուդիտի օբյեկտիվ չափանիշները գերծ են հաշվեքննողի կամ աուդիտի սուբյեկտի որևէ կողմնակալությունից:

- 57) Աուդիտի չափանիշները կարող են լինել որակական կամ քանակական և կարող են լինել ընդհանուր կամ առանձնահատուկ՝ կենտրոնանալով ակնկալվողի վրա՝ ըստ հստակ սկզբունքների, գիտական նյութի և լավագույն լինել (ավելի լավ պայմանների դեպքում) կամ թե ինչ պետք է լինի՝ օրենքների, կանոնակարգերի կամ նպատակների համաձայն: Բացի օրենսդրությունից աուդիտի չափանիշները սահմանելու համար կարող են օգտագործվել տարբեր աղբյուրներ, այդ թվում՝ կանոնակարգեր, ստանդարտներ, կայուն սկզբունքները և լավագույն փորձ, կատարողականի չափման շրջանակներ և կազմակերպչական քաղաքականություն ու ընթացակարգեր:
- 58) Չափանիշները կարող են կատարել մի շարք կարևոր դերեր՝ կատարողականի աուդիտի անցկացմանը օժանդակելու համար, ներառյալ.
- ա) ստեղծել հիմք, որի հիման վրա կարող են կառուցվել աուդիտի ապացույցների հավաքման ընթացակարգերը.
 - բ) ստեղծել հիմք ապացույցների գնահատման, աուդիտի արդյունքների մշակման և աուդիտի նպատակների վերաբերյալ եզրակացությունների ապահովման համար.
 - գ) օգնել դիտարկումներին ձև և կառուցվածք հաղորդել,
 - դ) ընդհանուր հիմք ձևավորել աուդիտի խմբի ներսում և ԱԲՄ ղեկավարության հետ աուդիտի բնույթի վերաբերյալ հաղորդակցման համար, և
 - ե) աուդիտի սուբյեկտի ղեկավարության հետ հաղորդակցության հիմքեր ձևավորել:
- 59) Կատարողականի աուդիտի ժամանակ տնտեսման, արդյունավետության և արտադրողականության ընդհանուր հասկացությունները պետք է մեկնաբանվեն աուդիտի առարկայի հետ կապված, և արդյունքում ստացված չափանիշները սովորաբար տարբերվում են տարբեր աուդիտներում: Այնուամենայնիվ, սահմանված չափանիշները կարող են նաև օգտակար լինել նույն աուդիտի սուբյեկտի այլ աուդիտների համար կամ նման շրջանակ ունեցող հաստատությունների աուդիտների համար:
- 60) Աուդիտի չափանիշները սահմանում է հաշվեքննողը: Այնուամենայնիվ, դրանք պետք է քննարկվեն աուդիտի սուբյեկտի հետ (և հնարավոր է՝ այլ շահագրգիռ կողմերի հետ) պլանավորման փուլում, կամ ամենաուշը՝ աուդիտի իրականացման փուլում: Աուդիտի սուբյեկտի հետ աուդիտի չափանիշների քննարկումը ծառայում է ապահովելուն, որ առկա է ընդհանուր պատկերացում, թե որ չափանիշներն են օգտագործվելու

որպես հենանիշ աուդիտի սուբյեկտին գնահատելիս: Հետևաբար կարևոր է հստակ սահմանել այն չափանիշները, որոնց համաձայն գնահատվելու է աուդիտի սուբյեկտը:

ԱՌԻԴԻՏԻ ՌԻՍԿ

Պահանջը, համաձայն ISSAI 3000-ի
Հաշվեքննողը պետք է ակտիվորեն կառավարի աուդիտի ռիսկը՝ խուսափելու աուդիտի սխալ կամ թերի արդյունքների, եզրակացությունների և առաջարկությունների մշակումից՝ անհավասարակշիռ տեղեկատվություն տրամադրելուց կամ արժեք չավելացնելուց:
(ISSAI 3000/52)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 61) Աուդիտի ռիսկը հավանականությունն է, որ հաշվեքննողի արդյունքները, եզրակացությունները և առաջարկությունները կարող են լինել ոչ պատշաճ կամ թերի մի շարք գործոնների արդյունքում, ինչպիսիք են ապացույցների անբավարարությունը կամ անհամապատասխանությունը, աուդիտի անհամարժեք գործընթացը կամ դիտավորյալ բացթողումները կամ ապատեղեկատվությունը սխալ հայտարարությունների կամ խարդախության պատճառով:
- 62) Աուդիտի ռիսկի հետ առնչվելը ներառված է կատարողականի աուդիտի ամբողջ գործընթացում և մեթոդաբանության մեջ: Աուդիտի ռիսկի կառավարման համար հաշվեքննողը պետք է.
- ա) սահմանի ռիսկերը,
 - բ) գնահատի այդ ռիսկերը,
 - գ) մշակի և իրականացնել ռազմավարություններ՝ ռիսկերը կանխելու և մեղմելու համար,
 - դ) Աուդիտի ընթացքում մշտադիտարկի աուդիտի ռիսկը և մեղմման ռազմավարությունները և անհրաժեշտության դեպքում կատարի անհրաժեշտ ճշգրտումները ըստ փոփոխվող հանգամանքների (այսինքն աուդիտի ռիսկին անդրադառնալիս կիրառել ռիսկերի կառավարման մոտեցում):

ՀԱՂՈՐԴԱԿՑՈՒԹՅՈՒՆ

Պահանջները, համաձայն ISSAI 3000-ի՝
Հաշվեքննողը պետք է աուդիտի գործընթացի ընթացքում պլանավորի և

պահպանի արդյունավետ և պատշաճ հաղորդակցություն աուդիտի հիմնական ասպեկտների վերաբերյալ աուդիտի սուբյեկտի և համապատասխան շահագրգիռ կողմերի հետ

(ISSAI 3000/55)

Հաշվեքննողը պետք է ապահովի, որ շահագրգիռ կողմերի հետ շփումը չվտանգի ԱԲՄ-ի անկախությունը և անկողմնակալությունը:

(ISSAI 3000/59)

ԱԲՄ-ը պետք է հստակ ներկայացնի ստանդարտները , որոնք կիրառվել են կատարողականի աուդիտի իրականացման ընթացքում:

(ISSAI 3000/61)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

63) Պատշաճ արտաքին հարաբերությունների ստեղծումը հաճախ հանդիսանում է կառավարության ծրագրերի արտադրողական և արդյունավետ աուդիտի իրականացման առանցքային գործոնը: Աուդիտի առաջընթացը և վերջնարդյունքը կբարելավվեն, եթե հաշվեքննիչ խումբը կարողանա լավ կապեր հաստատել և վստահություն ձեռք բերել ` աուդիտի ընթացքում ցուցաբերելով լիովին արհեստավարժ մոտեցում: Պետք է հիշել, ԱԲՄ-ն է, որին աուդիտի ժամանակ անհրաժեշտ են աղբյուրներ, տվյալներ և փաստարկներ: Առանց լավ հաղորդակցության կարող է դժվար լինել ստեղծել մի մթնոլորտ, որը կծառայի այդ շահին:

ԱՌԴԻՏԻ ՍՈՒԲՅԵԿՏԸ

64) Հաշվեքննողի և աուդիտի սուբյեկտի միջև հաղորդակցման գործընթացը սկսվում է աուդիտի պլանավորման փուլում և շարունակվում է աուդիտի ողջ ընթացքում, փոխգործակցության կառուցողական գործընթացի միջոցով, քանի որ գնահատվում են տարբեր արդյունքներ, փաստարկներ և հեռանկարներ:

65) Հաշվեքննողը պետք է աուդիտի սուբյեկտին տեղեկացնի աուդիտի առարկայի, աուդիտի նպատակի/նպատակների, աուդիտի չափանիշների, աուդիտի հարցերի, աուդիտի ենթակա ժամանակաշրջանի և պետական նախաձեռնությունների,

կազմակերպությունների և (կամ) ծրագրերի մասին, որոնք ընդգրկվելու են աուդիտում՝ աուդիտ սկսելու որոշում կայացնելուց հետո հնարավորինս շուտ:

66) Այս առանցքային ասպեկտների հաղորդակցությունը տալիս է հստակ պատկերացում այն մասին, թե ինչ է աուդիտը և ինչու է այն իրականացվում, ինչ արդյունք կարող է ունենալ, և ինչպես աուդիտը կազմի աուդիտի սուբյեկտի վրա (օրինակ՝ ժամանակ, փաստաթղթավորում, ռեսուրսներ) նախքան աուդիտի սկսվելը: Ավելին, այն հիմք է ձևավորում տեսակետներ փոխանակելու, թյուրմեբնումներից խուսափելու և գործընթացը հեշտացնելու համար: Սա չի նշանակում, որ աուդիտի սուբյեկտը պայմաններ է թելադրում կամ որևէ կերպ վերահսկում է աուդիտի գործընթացը, այլ ենթադրում է փոխգործակցության կառուցողական գործընթացի հաստատում: Որպես կանոն, աուդիտի սուբյեկտը ներկայացնող անձանց օժանդակությունը կարևոր է արդյունավետ աուդիտի համար: Աուդիտի սուբյեկտի, փորձագետների և այլոց հետ աուդիտի ընթացքում ակտիվ երկխոսությունը հեշտացնում է գործընթացը: Օրինակ՝ հաշվեքննողի ընկալումը և աուդիտի նախնական արդյունքների շարունակական ստուգումը:

67) Հետևյալ թեմաները կարող են օրինակ հանդիսանալ հաշվեքննողի և աուդիտի սուբյեկտի միջև հետագա քննարկման համար.

ա) աուդիտի շրջանակը, աուդիտի չափանիշները, մեթոդաբանությունը և աուդիտի ակնկալվող գործընթացը;

բ) տվյալների հավաքման համար կարևոր գործառույթներ և անձինք, որոնց հետ կարող է կապ հաստատել ԱԲՄ-ն, ԱԲՄ-նի կողմից պահանջվող փաստաթղթերի ակնկալվող տեսակներն ու քանակները

գ) ինչպես աուդիտի սուբյեկտի ղեկավարությանը տեղյակ պահել աուդիտի առաջընթացի և առաջացող բացահայտումների վերաբերյալ.

դ) աուդիտը ըստ նախատեսվածի իրականացնելու կարողություն (օր.՝ ռեսուրսներ, ժամանակացույց, շրջանակ):

68) Երբ աուդիտի ընթացքում կարևոր արդյունքներ են բացահայտվում, ԱԲՄ-ն պետք է ժամանակին տեղեկացնի արդյունքների մասին կորպորատիվ կառավարման մեջ ներգրավված անձանց:

69) Վերջապես, հարկ է հիշել հետադարձ կապի կարևորությունը աուդիտի սուբյեկտից այն մասին, թե աուդիտի ընթացքում որքանով լավ է գործել

հաղորդակցության գործընթացը, և արդյոք կա բարելավման հնարավորություն: Կարևոր է նաև հետհսկողությունը այն առումով, թե արդյոք աուդիտի սուբյեկտը կարծում է, որ զեկույցը արդար է, բալանսավորված և օգտակար:

ԱՅԼ ՇԱՀԱԳՐԳԻՌ ԿՈՂՄԵՐ

- 70) Լավ արտաքին հարաբերությունները կարևոր են ոչ միայն կարճաժամկետ հեռանկարում տեղեկատվության հասանելիության և աուդիտի առարկայի լավ ընկալման հասնելու համար. երկարաժամկետ հեռանկարում այն նույնքան կարևոր է, որպեսզի ԱԲՄ-ի նկատմամբ շահագրգիռ կողմերի վստահություն, հարգանք և արժանահավատություն ձևավորվի:
- 71) Հիմնական շահագրգիռ խմբերից են.
- ա) օրենսդիր մարմինը
 - բ) գործադիրը (բացի աուդիտի սուբյեկտից)
 - գ) քաղաքացիները
 - դ) լրատվամիջոցները
 - ե) գիտաուսումնական հանրությունը
 - զ) հասարակական կազմակերպությունները
- 72) Շահագրգիռ կողմերի հետ շփման ընթացքում հաշվեքննողը պետք է լինի և զերծ լինի է այն ազդեցություններից, որոնք կարող են խաթարել ԱԲՄ-ի կամ հաշվեքննողի օբյեկտիվությունը, ինչպես նաև պետք է դիտվի որպես այդպիսին: Ըստ այդմ, հաշվեքննողը պետք է լինի անկախ: Անկախության մասին ավելի մանրամասն տեղեկատվություն տրամադրվում է «Անկախություն և էթիկա» բաժնում:
- 73) Հաղորդակցության գործընթացին վերաբերող լրացուցիչ տեղեկություններ կարելի է գտնել GUID 3920-ում:

ՀՄՏՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝

ԱԲՄ-ը ապահովում է, որ Աուդիտի խումբը հավաքականորեն ունենա անհրաժեշտ մասնագիտական կարողունակություն աուդիտի իրականացման համար:

(ISSAI 3000/63)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 74) Կատարողականի աուդիտը գիտելիքի վրա հիմնված, բարդ հետաքննական գործունեություն է, որում կենտրոնական դիրք են զբաղեցնում մասնագիտական արժեքները: Այս արժեքները ներառում են հաշվեքննողին հմտություններ զարգացնելու և աուդիտում որակյալ արդյունքների հասնելու հնարավորության ընձեռումը: Սա ներառում է խթանող և որակի բարելավմանը նպաստող միջավայրի ստեղծումը:
- 75) Կատարողականի հաշվեքննող կատարողականի աուդիտի թիմի ղեկավար կամ կատարողականի աուդիտի ղեկավար դառնալու համար դառնալու համար անհրաժեշտ են մի շարք հմտություններ և գիտելիքներ, ներառյալ.
- ա) հետազոտության ձևավորում,
 - բ) սոցիալական գիտություններ.
 - գ) գիտական հետաքննության / գնահատման մեթոդներ և այդպիսի գիտելիքների կիրառման համար անհրաժեշտ փորձը.
 - դ) կազմակերպչական կառավարման լավ իմացություն, պետական կազմակերպությունների, ծրագրերի և գործառույթների իմացություն,
 - ե) անձնական հատկանիշներ, ներառյալ բարեվարքություն, ստեղծագործականություն, դատողություն, վերլուծական հմտություններ, թիմային աշխատանք,
 - զ) բանավոր և գրավոր հստակ և արդյունավետ հաղորդակցվելու կարողություն, և

է) հատուկ հմտություններ՝ կախված աուդիտի բնույթից (օր. վիճակագրության, տեղեկատվական տեխնոլոգիաների (SS), ինժեներական) կամ աուդիտի առարկայի մասնագիտական գիտելիքներ:

- 76) Աուդիտի ենթակա տարբեր ֆունկցիոնալ ոլորտների հատուկ գիտելիքները ևս կարող են կարևոր լինել, սակայն հաշվապահական հաշվառման և ֆինանսական աուդիտի խորացված հմտություններ, որպես կանոն, կատարողականի աուդիտի, համար անհրաժեշտ չեն: Կարևոր է ապահովել կարողունակության քայլ առ քայլ կառուցումը և կազմակերպությունում գիտելիքների փոխանակման ու ուսումնասիրության խթանումը: Աշխատանքի ընթացքում ուսուցումը և վերապատրաստումը կարող են օգնել հաշվեքննողին զարգացնել կատարողականի աուդիտի համար անհրաժեշտ մասնագիտական գիտելիքներն ու հմտությունները:
- 77) Հաճախ ԱԲՄ- ները կազմակերպում են իրենց կատարողականի աուդիտը ֆինանսական և համապատասխանության աուդիտից առանձին, ընդ որում՝ կատարողականի աուդիտի համար ընտրված անձնակազմի գիտելիքն և հմտությունները տարբերվում են աուդիտի մյուս ուղղությունների համար ընտրվածներից: Որակի պահանջները բավարարելու համար ԱԲՄ-ի համար լավ պրակտիկա է ունենալ վերապատրաստման և անձնակազմի զարգացման ծրագիր՝ ապահովելու համար աշխատակազմի մասնագիտական հմտությունների պահպանումը՝ շարունակական կրթության և վերապատրաստման միջոցով: Զարգացման գործընթացում առանցքային գործոն է գործնական հաշվեքննողական աշխատանքի միջոցով սովորելը:
- 78) Շարունակական կրթությունն ու վերապատրաստումը կարող են ներառել այնպիսի թեմաներ, ինչպիսիք են կատարողականի աուդիտի մեթոդաբանության ընթացիկ զարգացումները, հետազոտության ձևավորումը, կառավարումը կամ վերահսկողությունը, որակական հետաքննության մեթոդները, դեպքերի ուսումնասիրության վերլուծությունը, վիճակագրական ընտրանքը, տվյալների հավաքման քանակական մեթոդները, գնահատման ձևավորում, տվյալների վերլուծություն և ընթերցողին հաշվի իառնելով գրելը: Այն կարող է ներառել նաև հաշվեքննողի դաշտային աշխատանքներին վերաբերող թեմաներ, ինչպիսիք են պետական կառավարումը, հանրային քաղաքականությունը և կառուցվածքը, կառավարության վարչարարության քաղաքականությունը, տնտեսագիտությունը, սոցիալական գիտությունները կամ տեղեկատվական տեխնոլոգիաները: Լավ գործելակերպերից մեկն է հաշվեքննողից պահանջել պահպանել իր հմտությունները՝ մասնակցելով որոշակի թվով շարունակական

մասնագիտական կրթության դասաժամերի ամեն տարի կամ տարին երկու անգամ:

- 79) Քանի որ կատարողականի աուդիտը թիմային աշխատանք է, լավ չէ աուդիտի եզրակացությունը տալ միայնակ, քանի որ ներգրավված հարցերը բարդ են: Հետևաբար, ոչ բոլոր անդամները պետք է ունենան վերը նշված բոլոր հմտությունները: Ավելին, ԱԲՄ-ի համար միշտ չէ, որ հնարավոր է թիմը համալրել բոլոր պահանջները բավարարող մարդկանցով: Այդպիսով՝ անհրաժեշտ հմտությունները կարող են զարգանալ անձի ծառայության ընթացքում, եթե նշանակման թեկնածուները հստակ ցուցաբերել են համապատասխան մտածելակերպի ներուժ և ընդունակություններ կատարողականի աուդիտ ենթադրող աշխատանքի համար:
- 80) Աուդիտորը պետք է ունենա առաջադրանքների կատարման համապատասխան մասնագիտական հմտություն: ԱԲՄ-ները պետք է հավաքագրեն համապատասխան որակավորում ունեցող աշխատակիցների, ընդունեն ԱԲՄ աշխատակիցների զարգացման և վերապատրաստման քաղաքականություն և ընթացակարգեր՝ իրենց առջև դրված խնդիրները արդյունավետորեն կատարելու համար, աուդիտի անցկացման վերաբերյալ գրավոր ուղեցույցներ պատրաստեն, աջակցեն ԱԲՄ-ում առկա հմտություններին և փորձին և վերանայեն ներքին ընթացակարգերը:

ԱՐՏԱՔԻՆ ՓՈՐՁԱԳԵՏՆԵՐԻ ՆԵՐԳՐԱՎՈՒՄ

- 81) Կատարողականի աուդիտում անձնակազմի հմտությունների լրացման և աուդիտի որակի բարելավման նպատակով հաճախ ներգրավվում են փորձագետներ: Անհրաժեշտության դեպքում փորձագետ կարող է լինել այն անձը կամ ընկերությունը, որն ունի հատուկ հմտություններ, գիտելիքներ և փորձառություն բացի աուդիտից այլ ոլորտում: Մինչև փորձագետի ներգրավումը հաշվեքննողը պետք է ապահովի, որ փորձագետն ունի աուդիտի նպատակների համար պահանջվող անհրաժեշտ կարողունակությունը, և որ տեղեկացված լինի անհրաժեշտ պայմանների և էթիկայի վերաբերյալ: Փորձագետը պետք է լավ տեղեկացված լինի գաղտնիության կանոնների մասին: Աուդիտում ներգրավված ցանկացած արտաքին փորձագետ նույնպես պետք է անկախ լինեն իրավիճակներից և հարաբերություններից, որոնք կարող են խաթարել արտաքին փորձագետների օբյեկտիվությունը: Չնայած կատարողականի հաշվեքննողը կարող է օգտագործել փորձագետի աշխատանքը որպես ապացույց, հաշվեքննողը կրում է աուդիտի

հաշվետվության մեջ եզրակացությունների համար ողջ
պատասխանատվությունը:

ՎԵՐԱՀՄԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝

ԱԲՄ-ը պետք է ապահովի աուդիտի ընթացքում յուրաքանչյուր
մակարդակում և աուդիտի յուրաքանչյուր փուլում աուդիտի
անձնակազմի աշխատանքը պատշաճ վերահսկողությունը:

(ISSAI 3000/66)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

82) Վերահսկողությունը կարևոր է՝ աուդիտի նպատակների բավարարման և
աուդիտի աշխատանքների որակի ապահովման համար: Ուստի՝
պատշաճ վերահսկողությունը և հսկողությունը անհրաժեշտ են բոլոր
դեպքերում՝ անկախ առանձին հաշվեքննողի կարողունակությունից:
Աուդիտի վերահսկողությունը ներառում է աուդիտի համար նշանակված
անձնակազմի բավարար ուղղորդում և ուղղության տրամադրում,
աուդիտի նպատակներին անդրադառնալը և կիրառելի
մեթոդաբանությանը հետևելը՝ տեղեկացված լինելով առկա
հիմնախնդիրների մասին և վերանայելով կատարված աշխատանքը:
Ավելի կոնկրետ՝ վերահսկողությունը ներառում է.

ա) թիմի բոլոր անդամների կողմից աուդիտի նպատակների լիարժեք
գիտակցման ապահովում;

բ) աուդիտի ընթացակարգերի պատշաճ և համարժեք իրականացման
ապահովում;

գ) աուդիտի ապացույցների համապատասխանության, հուսալիության,
բավարարության և փաստաթղթավորված լինելու ապահովում;

դ) աուդիտի միջազգային և ստանդարտներին համապատասխանության
ապահովում;

ե) հանձնառության առաջընթացի հետագծումը՝ բյուջեների,
ժամանակացույցների և ժամասանդակների կատարման ապահովման համար;

զ) Հաշվի առնելով թիմի առանձին անդամների կարողունակությունն ու
հնարավորությունները արդյոք նրանք ունեն իրենց աշխատանքների
իրականացման համար բավարար ժամանակ, արդյոք նրանք հասկանում են
ցուցումները և արդյոք աշխատանքներն իրականացվում են հանձնառության

պլանավորված մոտեցման համաձայն.

է) հանձնառության ընթացքում ծագած էական հարցերի լուծում, հաշվի առնելով դրանց նշանակությունը և պատշաճ ձևափոխելով ծրագրված մոտեցումը.

ը) անհրաժեշտության դեպքում աջակցություն հաշվեքննողին աուդիտի մարտահրավերները հաղթահարելու համար.

թ) ծագած հարցերի լուծման գործում օգտակար աջակցության ցուցաբերում;

ժ) հանձնառության ընթացքում թիմի ավելի փորձառու անդամների կողմից խորհրդատվության կամ քննարկման համար անհրաժեշտ հարցերի բացահայտում.

ի) աուդիտի աշխատանքների վերանայում:

83) Աշխատակազմի վերահսկողության բնույթը և չափը, աուդիտի աշխատանքի վերանայումը և դրա ապացույցները տարբեր են՝ կախված մի շարք գործոններից, ինչպիսիք են աուդիտի սուբյեկտի չափը, աշխատանքի նշանակությունն ու բարդությունը և աշխատակազմի փորձառությունը;

84) Աուդիտի բոլոր աշխատանքները պետք է վերանայվեն աուդիտի խմբի ավագ անդամի կողմից, աուդիտը առաջընթացին զուգահեռ, մասնավորապես աուդիտի հաշվետվությունների ավարտականացումից առաջ: Վերանայումն աուդիտորական առաջադրանքի համար ապահովում է ավելի քան մեկ մակարդակի փորձառություն և դատողություն, և անհրաժեշտ է ապահովել հետևյալը.

ա) Աուդիտի աշխատանքների իրականացումը աուդիտի պլանի համաձայն.

բ) Կատարված ընթացակարգերի բնույթը, ժամկետը և չափը համահունչ են աուդիտի ծրագրերին.

գ) Աուդիտի ընթացակարգերի արդյունքների և ձեռք բերված ապացույցների հստակ արտացոլումը աուդիտի փաստաթղթերում, և ձեռք բերված եզրակացությունների համապատասխանությունը կատարված աշխատանքների արդյունքներին.

դ) Անհրաժեշտության դեպքում խորհրդակցությունների անցկացում, և արդյունքում ստացված խորհուրդների փաստաթղթավորում և իրականացում;

ե) Ձեռք բերված ապացույցները բավարար և տեղին են զեկույցում կատարված դիտարկումների, եզրակացությունների և առաջարկությունների հիմնավորման համար:

ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ

ԴԱՏՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

ԵՎ

ԹԵՐԱՀԱՎԱՏՈՒԹՅՈՒՆ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝

Հաշվեքննողը պետք է ցուցաբերի մասնագիտական դատողություն և թերահավատություն և հարցերը դիտարկի տարբեր տեսանկյուններից՝ տարբեր տեսակետների և փաստարկների նկատմամբ բաց և օբյեկտիվ վերաբերմունք ցուցաբերելով:

(ISSAI 3000/68)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 85) Մասնագիտական դատողությունը համապատասխան ուսուցման, գիտելիքների և փորձի կիրառումն է՝ գործի ընթացքի վերաբերյալ իրազեկ որոշումներ կայացնելու նպատակով՝ որոնք համարժեք են աուդիտի հանձնառության հանգամանքներում: Կատարողականի աուդիտի ժամանակ աուդիտի խումբը հավաքում է աուդիտի հատուկ տեղեկատվության մեծ ծավալ և ցուցաբերում բարձր մակարդակի մասնագիտական դատողություն և հայեցողություն համապատասխան հարցերի վերաբերյալ:
- 86) Աուդիտում անմիջականորեն ներգրավված անձնակազմից բացի, մասնագիտական դատողությունը կարող է ներառել աուդիտորական կազմակերպությունում այլ շահագրգիռ կողմերի, արտաքին մասնագետների և ղեկավարության հետ համագործակցություն:
- 87) Մասնագիտական դատողությունը անհրաժեշտ է աուդիտի պատշաճ իրականացման համար: Ստորև ներկայացված են օրինակներ, թե ինչպես է մասնագիտական դատողություն պահանջվում կատարողականի աուդիտների համատեքստում.

ա) անկախության սպառնալիքների բացահայտում և գնահատում, ներառյալ՝ դիտարկելի անկախության սպառնալիքները.

բ) որոշում, թե ինչն է ենթարկվում աուդիտի.

գ) աուդիտի առարկայի և հարակից հանգամանքների ընկալման պահանջվող մակարդակի որոշում.

դ) աուդիտի նպատակի (հարցերի), հարցերի և շրջանակների սահմանում.

ե) չափանիշների սահմանում.

զ) աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետի և ծավալի որոշում;

է) աուդիտի համար պահանջվող վերանայման և խորհրդատվության ընթացակարգերի որոշում, և ինչպես անդրադառալ խորհրդատվությանը;

ը) սահմանել, թե որ արդյունքներն են բավական նշանակալի զեկուցման համար;

թ) գնահատում, թե արդյո՞ք ձեռք են բերվել բավարար և համապատասխան աուդիտի ապացույցներ, և արդյո՞ք անհրաժեշտ է անել ավելին՝ աուդիտի հարցերին պատասխանելու և ըստ նպատակի (նպատակների) եզրակացության գալու համար.

ժ) ստացված աուդիտի ապացույցների հիման վրա եզրակացություններ անել, չափանիշների և աուդիտի նպատակների (նպատակների) համեմատությամբ. և

ի) Կատարվելիք առաջարկությունների սահմանում:

88) Մասնագիտական թերահավատությունը նշանակում է աուդիտի սուբյեկտից մասնագիտական հեռավորության պահպանում և զգոն և հարցաքննող վերաբերմունք՝ աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված աուդիտի ապացույցների բավարարության և համապատասխանության գնահատման ժամանակ: Անհրաժեշտ է, որ հաշվեքննողը կիրառի մասնագիտական թերահավատություն և որդեգրի քննադատական մոտեցում, կատարի ողջամիտ գնահատականներ և անտեսի անձնական և այլոց նախապատվությունները: Ստորև ներկայացված են օրինակներ այն մասին, թե ինչպես է մասնագիտական թերահավատությունը հատկապես կարևոր կատարողականի աուդիտի համատեքստում.

ա) հաշվի է առնվում ղեկավարության բարեվարքությունը;

բ) կասկածի տակ են դրվում ղեկավարության և կառավարման պատասխանատու անձանցից ստացված հարցումների պատասխանները և այլ տեղեկատվությունը;

գ) բացահայտված նյութի կամ էական հակասական տեղեկատվության արդյունքում ռիսկերի գնահատման վերանայում;

դ) Աուդիտի ընթացքում օգտագործվելիք տվյալների հուսալիությունը գնահատելու համար բավարար ընթացակարգերի պլանավորում. և

ե) զգոնություն աուդիտի ապացույցների նկատմամբ, որոնք հակասում են ձեռք բերված այլ ապացույցների:

89) Մասնագիտական թերահավատությունը հաճախ դրսևորվում է հաշվեքննիչ խմբի, ղեկավարության կամ կառավարման պատասխանատուների հետ տարբեր քննարկումներում: Ստորև, ոչ լրիվ թվարկմամբ, ներկայացված են օրինակներ, թե ինչպես աուդիտի յուրաքանչյուր փուլում կարող է կիրառվել և գնահատվել մասնագիտական թերահավատությունը.

ա) Հաշվեքննողը գնահատում է աուդիտի փաստարկների տրամաբանությունը, ներկայացված այլընտրանքային հեռանկարներն ու տեսակետները, և անհրաժեշտության դեպքում փոխում է իր տեսակետը աուդիտի ընթացքում, այլ ոչ թե պարզապես ապավինում վերջնական եզրակացությունը հիմնավորող ապացույցներին:

բ) Հաշվեքննողը վիճարկում է ղեկավարության տեսակետները, ենթադրությունները, այլ ոչ թե դրանք պարզապես ընդունում:

զ) Հաշվեքննողը գնահատում է փաստաթղթերի աղբյուրի հուսալիությունը:

90) Հաշվեքննողը պետք է ընկալունակ լինի տեսակետների և փաստարկների նկատմամբ և դիտարկի խնդիրները տարբեր տեսանկյուններից: Մասնհրաժեշտ է դատողության սխալներից կամ ճանաչողական կողմնակալությունից խուսափելու համար: Հետևաբար կարևոր է, որ հաշվեքննողը կիրառի մասնագիտական արհեստավարժ թերահավատություն և որդեգրի քննադատական մոտեցում, կատարի ողջամիտ գնահատումներ և զերծ մնա անձնական և այլոց նախապատվություններից:

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝
Հաշվեքննողը պետք է աուդիտը պլանավորելիս գնահատի խարդախության ռիսկը և զգոն լինի աուդիտի իրականացման ընթացքում խարդախության հնարավորության նկատմամբ
(ISSAI 3000/73)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

91) Խարդախությունը սահմանվում է որպես դիտավորյալ գործողություն աշխատողների, ղեկավարության, կառավարման պատասխանատուների կամ երրորդ անձանց շրջանից մեկ կամ մի քանի անհատների կողմից, որը ներառում է խաբեության կիրառում անարդար կամ ապօրինի առավելություն ստանալու համար, ինչպիսիք են.

- ա) վստահության չարաշահում,
- բ) դրամաշնորհների և մասնաբաժինների տրամադրման գաղտնի համաձայնություն,
- գ) մրցութների գներ կամ պայմանագրերի շնորհման գաղտնի համաձայնություն,
- դ) խաբեություն,
- ե) անազնիվ գործողություններ.
- զ) կեղծ ներկայացուցչություն.
- է) կեղծ կոծկում,
- ը) ապօրինի գործողություններ.
- թ) դիտավորյալ սխալ հայտարարություններ,
- ժ) խախտումներ,
- ի) փայադարձեր (ատկատ),
- լ) գաղտնի միջնորդավճարներ և
- խ) գողություն:

92) Ի տարբերություն սխալի, խարդախությունը դիտավորյալ բնույթ է կրում և

սովորաբար ենթադրում է փաստերի դիտավորյալ կոծկում: Այն կարող է ներգրավել աուդիտի կազմակերպության կամ երրորդ անձանց մեկ կամ մի քանի անդամների: Խարդախության կանխարգելման և հայտնաբերման առաջնային պատասխանատվությունը կրում են աուդիտի սուբյեկտի ղեկավարը և կառավարման պատասխանատուն: Հաշվեքննողի պարտականություններն են խարդախության ռիսկի հայտնաբերումն ու գնահատումը, եթե ռիսկն էական է: Հաշվեքննողը պետք է նաև որոշի աուդիտի ընթացակարգերը՝ ի պատասխան այդ ռիսկերի:

- 93) Հաշվեքննողը պետք է դրսևորի մասնագիտական թերահավատություն պլանավորման փուլում և ամբողջ աուդիտի ընթացքում, քանի որ, որպես կանոն, խարդախության մեջ ներգրավված ղեկավարությունը և աշխատակիցները քայլեր են ձեռնարկում հաշվեքննողից և աուդիտի սուբյեկտի ներսում և դրանից դուրս այլ անձանցից խարդախությունը կոծկելու համար: Աուդիտ իրականացնելիս հաշվեքննողը իրագեկ լինի աուդիտի առարկայի հետ կապված խարդախության հնարավորության մասին (օրինակ, պայմանագրային կամ դրամաշնորհների և ներդրումների վերաբերյալ): Եթե հաշվեքննողը կասկածում է խարդախության առկայություն կամ բախվում դրա հետ, ապա նա հետագա գործողությունների համար ստիպված է այդ հարցը ներկայացնել վերահսկողի և համապատասխան մարմինների ուշադրությանը:

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝
Հաշվեքննողը պետք է ցուցաբերի մասնագիտական վարքագծի բարձր ստանդարտներ:
(ISSAI 3000/75)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

- 94) Հաշվեքննողի մասնագիտության նկատմամբ բարձր ակնկալիքները ներառում են բոլոր համապատասխան իրավական, կարգավորիչ և մասնագիտական պարտավորությունների կատարումը և այնպիսի վարքագծից խուսափելը, որը կարող է վարկաբեկել աուդիտի գործունեությունը, ներառյալ այն գործողությունները, որոնք օբյեկտիվ համապատասխան տեղեկատվության տիրապետող երրորդ կողմին կստիպեն եզրակացնել, որ աուդիտորի աշխատանքը մասնագիտական

տեսանկյունից անբավարար էր: Ակնկալվում է, որ հաշվեքննողը կկիրառի աուդիտի համակարգված մոտեցում և պատշաճ զգուշություն աուդիտի գործընթացի բոլոր փուլերում: Պատշաճ զգուշությունը, ընդհանուր առմամբ, վերաբերում է այն զգուշությանը, որը սովորաբար զգուշավոր անձը կցուցաբերեր տվյալ գործը կատարելիս: Սա ներառում է պատշաճ զգուշություն աուդիտի պլանավորման, ապացույցների հավաքման և գնահատման, ինչպես նաև արդյունքների, եզրակացությունների և առաջարկությունների մասին զեկուցելիս: Աուդիտի խումբը և ԱԲՄ-ն պետք է պատշաճ զգուշություն և մտահոգություն ցուցաբերեն աուդիտի ստանդարտները կատարելիս:

95) Օրենսդիր մարմինները և քաղաքացիները ակնկալում են ԱԲՄ-ից և նրա հաշվեքննողներից կարողունակության բարձր մակարդակի պահպանում: Սա ընդգծում է անհատական մասնագիտական հմտության ու կարողունակության պահպանման անհրաժեշտությունը՝ հետևելով մասնագիտական ստանդարտների և համապատասխան օրենսդրության զարգացումներին: Համապատասխան զգուշությամբ աշխատելու ակնկալիքն հաշվեքննողից պահանջում է ջանասիրաբար և համապատասխան տեխնիկական և մասնագիտական ստանդարտներով աշխատանք կատարողականի աուդիտ իրականացնելիս: Ջանասիրությունը ներառում է հանձնառության առումով զգուշությամբ գործելու պատասխանատվություն:

96) Մասնագիտական վարքագծի բարձր ստանդարտը պետք է պահպանվի աուդիտի ամբողջ ընթացքում՝ թեմաների ընտրությունից և աուդիտի պլանավորումից մինչև հաշվետվություն: Հաշվեքննողի համար կարևոր է աշխատել համակարգված, պատշաճ զգուշությամբ և օբյեկտիվությամբ: Լավ գործելակերպերից է աուդիտորական ծրագրերի օգտագործումը, որոնք աշխատանքների կատարումը ուղղորդող մանրամասն աշխատանքային ծրագրեր են:

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝
Հաշվեքննողը պետք է աուդիտի ընթացքում պատրաստ լինի նորարարության:
(ISSAI 3000/77)

ՈՒՂԵՅՈՒՅՑ

- 97) Լինելով ստեղծագործ, ճկուն և հնարամիտ՝ Հաշվեքննողը ավելի լավ դիրքում կգտնվի՝ տեղեկատվություն հավաքելու, մեկնաբանելու և վերլուծելու նոր Աուդիտի մոտեցումներ մշակելու հնարավորությունների բացահայտման համար: Կարևոր է ընդունել, որ աուդիտի գործընթացի տարբեր փուլերը տրամադրում են նորարարական հնարավորությունների տարբեր մակարդակներ: Պլանավորման փուլում Հաշվեքննողը կարող է ունենալ նորարարություն ներմուծելու ամենամեծ հնարավորությունը, երբ դեռ ընթացքի մեջ է աուդիտի համար կիրառվող լավագույն մոտեցումներն ու տեխնիկան սահմանելու գործընթացը:
- 98) Աուդիտի շրջանակներում և գնահատման և սոցիալական գիտությունների ոլորտներում կզարգանա և կմշակվի մեթոդաբանություն, և կարող են ստեղծվել ապացույցների հավաքման և վերլուծության նոր մեթոդներ և տեխնոլոգիաներ, որոնք բարձրացնում են աուդիտի և աուդիտի հաշվետվությունների որակը: Քանի որ ԱԲՄ-ները արդյունքում ձեռք են բերում նոր տեխնիկա և տեխնոլոգիաներ, հաշվեքննողը պետք է ընկալունակ և պատրաստ լինի փորձելու այս նոր տեխնիկան և մեթոդաբանությունը: Տվյալների վերլուծության և տվյալների մայնինգի նման գործիքներ կարող են օգտագործվել, օրինակ, տվյալների մեծ քանակության միտումները, օրինաչափությունները և գիտելիքները հայտնաբերելու համար: Տվյալների բարելավված վերլուծությունների օգտագործումը կարող է հանգեցնել ռիսկերի առավել կենտրոնացված գնահատման, աուդիտի ավելի արդյունավետ իրականացման և ավելի արդյունավետ հաշվետվությունների: Նորարարության այլ օրինակներից են էլեկտրոնային աշխատանքային փաստաթղթերի և գիտելիքների կառավարման համակարգերի ընդլայնված օգտագործումը՝ տեղեկատվության փոխանակման համար, որը կարող է օգտակար լինել մեկից ավելի աուդիտի խմբերի համար, ինչպես նաև անօդաչու սարքերի (դրոնների) օգտագործումը լուսանկարչական նպատակներով (օրինակ, գյուղատնտեսության կատարողականի աուդիտներում):
- 99) ԱԲՄ- ին անհրաժեշտ է խթանել նորարարական մշակույթ, և հաշվեքննողները պետք է միմյանցից սովորեն և պատրաստ լինեն աշխատանքներն այլ կերպ կատարելուն համար: Այլ կերպ ասած, ԱԲՄ-ները կարող են.

ա) Խթանել նորարար, ցածր ծախսային, կայուն և համացանցահեն

եղանակներ, որոնցով ԱԲՄ-ները կարող են փոխանակել տեսակետներ, փաստաթղթեր և փորձառություն,

բ) խրախուսել համապատասխան թեմաների համատեղ աուդիտները և խթանել մոտեցումներով, տեխնիկայով և հաշվետվություններով փորձնական գործողությունները,

գ) առաջնորդել սեփական օրինակով իր կառավարման և գործելակարգերի մեջ,

դ) Դիմել սեփական կառավարման և գործելակարգերի անկախ գնահատման,

ե) կազմակերպել գործողություններ՝ « ուղերձը արդյունավետ փոխանցելու » իր կարողությունը զարգացնելու համար, և

զ) Տեղեկացված լինել գնահատման նոր մեթոդաբանությունների վերաբերյալ:

ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՄԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝
ԱԲՄ-ը պետք է ստեղծի և վարի որակի պահպանման համակարգ, որին պետք է համապատասխանի Հաշվեքննողը՝ բոլոր պահանջների բավարարումն ապահովելու համար և որտեղ շեշտը պետք է դրվի աուդիտի համապատասխան, հավասարակշռված և արդար գեկույցների վրա, որոնք արժեք են ավելացնում և պատասխանում են աուդիտի հարցերին:
(ISSAI 3000/79)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

ՈՐԱԿԻ ՎԵՐԱՀՄԿՈՂՈՒԹՅՈՒՆ (ԱՌԻԴԻՏԻ ԻՐԱԿԱՆԱՑՄԱՆ ԸՆԹԱՑՔՈՒՄ)

- 100) Որակի վերահսկողության համակարգը ներառում է քաղաքականություն և ընթացակարգեր, որոնք նախատեսված են ԱԲՄ-ի ողջամիտ հավաստիացում տրամադրելու համար առ այն, որ այն և իր անձնակազմը համապատասխանում են մասնագիտական ստանդարտներին և կիրառելի իրավական և կարգավորիչ պահանջներին: Նպատակն է, որ աուդիտներն իրականացվեն հետևողականորեն բարձր մակարդակի վրա: Որակի վերահսկման ընթացակարգերը ներառում են այնպիսի խնդիրներ, ինչպիսիք են աուդիտի ընթացքի ուղղությունը, վերահսկողությունը և վերանայումն ու խորհրդատվության անհրաժեշտությունը՝ դժվար կամ վիճահարույց հարցերի վերաբերյալ որոշումներ կայացնելու համար:
- 101) Որակի վերահսկման համակարգը (ՈՎ) պետք է նախագծված լինի ԱԲՄ-ի մանդատին և հանգամանքներին համապատասխան և ի վիճակի լինի արձագանքել դրանց որակի ռիսկերին: Որակի վերահսկման համակարգի արդյունավետության համար այն պետք է ԱԲՄ-ի ռազմավարության, մշակույթի և քաղաքականության ու ընթացակարգերի մաս կազմի: Այս եղանակով որակը ներկառուցված է աուդիտի կատարման և հաշվետվության կազմման մեջ, և ոչ թե՛ լրացուցիչ գործընթաց է հաշվետվությունը կազմելուց հետո (տե՛ս ստորև նշված որակի ապահովումը): Որակի վերահսկման համակարգի վարումը պահանջում է շարունակական մշտադիտարկում և շարունակական բարելավման հանձնառություն:
- 102) ՈՎ ընթացակարգերը պետք է յուրաքանչյուր կատարողականի աուդիտի վարման բաղկացուցիչ մաս լինեն՝ սխալմունքի ռիսկը նվազագույնի հասցնելու և հետևողական վարքագիծ ապահովելու համար: Այդ ընթացակարգերը պետք է փաստաթղթավորվեն և ներառեն, օրինակ, աուդիտի գործընթացում իրականացվող տարբեր քայլերը, կատարվելիք ստուգումները (օրինակ՝ կառավարման վերանայում, աշխատանքների նախագծի ուսումնասիրություն համարժեք մարմինների կողմից և վերջնական հաշվետվությունների խմբագրական վերանայում): Կարող է օգտակար լինել, եթե ԱԲՄ-ն առաջին հերթին հստակ սահմանի բարձրորակ աուդիտի հաշվետվության առանձնահատկությունները:

- 103) Ցանկացած կատարողականի աուդիտի հիմնական կողմը պաշտոնական և ոչ պաշտոնական խորհրդատվությունն է, որը տեղի է ունենում աուդիտի խմբերի կազմում, աուդիտի խմբերի միջև և ներքին կամ արտաքին մասնագետների հետ: Հավաստիացման հանձնառության ընթացքում խորհրդատվությունը կարևոր է, քանի որ այն նպաստում է որակի բարձրացմանը և մասնագիտական դատողության կիրառման կատարելագործմանը, ինչպես նաև սխալմունքի ռիսկի նվազեցմանը: Խորհրդատվությունը օգտակար է հիմնավոր եզրակացությունների հանգելու համար, զեկույցը տեղին, արդար և հավասարակշռված լինելը և նրա ավելացրած արժեքը ապահովելու համար: Լավ գործելակերպերից է հիմնական խորհրդատվությունների, ստացված խորհուրդների բնույթի և աուդիտի թիմի կողմից խորհրդատվության կիրառման ձևի փաստաթղթավորումը:
- 104) ՈՎ- ի առանցքային բաղադրիչներից է հանձնառության որակի վերահսկման ստուգողը (EQCR): EQCR- ը աուդիտի թիմից անկախ անհատ է, որն իրականացնում է էական հարցերի օբյեկտիվ գնահատում, ներառյալ աուդիտորական խմբի կողմից ընդունված ռիսկերը և դատողությունները, և թիմի եզրակացությունները՝ աուդիտի եզրակացության ձևավորման գործընթացում: Լավ գործելակերպերից է EQCR- ին նշանակել ԱՄԲ- ի կողմից որպես բարձր ռիսկային սահմանված աուդիտների:
- 105) ԱԲՄ-ի համար դժվար է անհատական հիմունքներով մշակել որակի վերահսկման արդյունավետ ընթացակարգեր, որոնք կարող են երաշխավորել բարձրորակ կատարողականի աուդիտի հաշվետվություններ ամբողջ կազմակերպությունում: Հետևաբար կարևոր է նման ընթացակարգերի մշակումը ինստիտուցիոնալ մակարդակում: Հավասարապես կարևոր է, որ աուդիտորը լինի և մնա կարողունակ և մոտիվացված, ինչպես նաև բաց լինի որակի վերահսկման հետադարձ կապի համար: Հետևաբար, վերահսկման ընթացակարգերը պետք է լրացվեն օժանդակությամբ, ինչպիսիք են աշխատանքի ընթացքում ուսուցումը և ուղղորդումը աուդիտորական խմբի համար:
- 106) Որակի վերաբերյալ լրացուցիչ ցուցումների համար տե՛ս ISSAI 140՝ ԱԲՄ- ների որակի վերահսկողություն

ՈՐԱԿԻ ԱՊԱՀՈՎՈՒՄ (ԱՌԻԴԻՏԻ ԱՎԱՐՏԻՑ ՀԵՏՈ)

107) Որակի ապահովման (ՈԱ) գործընթացը թույլ է տալիս աուդիտների անկախ գնահատում դրանց ավարտից հետո՝ կայուն չափանիշների համաձայն, կայուն հիմունքներով: ՈԱ գործընթացի հիմնական նպատակը ԱԲՄ-ի որակի հսկողության համակարգի մշտադիտարկումն է, և գնահատումը, թե արդյոք առկա են համապատասխան հսկողության մեխանիզմներ և արդյոք դրանք պատշաճ կերպով գործում են: Վերոնշյալ ՈԱ գործընթացն իրականացումը կլինի այն առաջին քայլը, որը վերանայվելու է ՈԱ գործընթացով, և ԱԲՄ-ն իր առանձնահատուկ հանգամանքների հիման վրա կարող է մշակել իր չափանիշները՝ չափանիշների վրա հիմնված հարցերի օրինակներով, ներառյալ.

ա) Որքանո՞վ հստակ է զեկույցը նկարագրում այն համատեքստը, որի շրջանակներում իրականացվում է ուսումնասիրվող ոլորտը:

բ) Որքանո՞վ է զեկույցը լավ կառուցված և լավ գրված, և արդյո՞ք այն պարունակում է արդյունավետ ամփոփագիր:

գ) Որքանո՞վ հստակ է սահմանված շրջանակի հիմնավորումը:

դ) Արդյո՞ք հստակ սահմանված է աուդիտի մեթոդաբանությունը:

ե) Որքանո՞վ էին զեկույցի արդյունքները, եզրակացությունները և առաջարկությունները հավասարակշռված, տրամաբանական, հետևողական և հիմնավորված մեջբերված ապացույցներով:

զ) Որքա՞ն է աուդիտը կարողացել եզրակակացությունների հանգել ըստ իր նպատակների և օգտակար տեղեկատվություն տրամադրել հանրային ծառայությունների բարելավմանը նպաստելու համար:

է) Որքանո՞վ կա թիմային կարողունակությունների, իրականացված աուդիտի ընթացակարգերի, ապացույցների հիմնավորման համար կատարված խորհրդատվությունների և ստացված մեկնաբանությունների օգտագործման և վերահսկողության վերաբերյալ բավարար փաստաթղթավորում:

108) Անկախ ՈԱ իրականացնողները կարող են հանդիսանալ կատարողականի աուդիտի ստորաբաժանման ավագ անդամներ (առանց աուդիտի անցկացման աշխատանքներին ներգրավվածության) կամ արտաքին մասնագետներ: Այդ նպատակով կարող է դիտարկվել նաև այլ ազգային ԱԲՄ- ների անդամների կողմից իրականացված գործընկերային ստուգում: Այսպիսի ստուգման առավելությունն այն է, որ անդամները հստակ հասկանում են ԱԲՄ-ի դերն ու պարտականությունները, և միևնույն ժամանակ նրանք հեռու են ԱԲՄ-ից՝ ապահովելով գնահատականի անկախությունը: Արտաքին ՈԱ օգտագործումը հնարավորություն է տալիս ԱԲՄ-ին ցուցադրել իր հաշվետվողականությունը շահագրգիռ կողմերին՝ հասկանալով, որ ՈԱ-ի հիմնական պատճառը աուդիտների աուդիտի գործընթացի և որակի վերահսկման համակարգի կատարելագործումն է: ԱԲՄ-ն կարող է օգտագործել ՈԱ ստուգումների արդյունքները՝ շրջանառելով կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունների լավ օրինակներ ի օգուտ ԱԲՄ-ի բոլոր հաշվեքննողների: Այն դեպքում, երբ կատարողականի աուդիտի հաշվետվությունները ամրապնդման կարիք ունեն, բարձրաստիճան աշխատակիցները պետք է գնահատեն ՈԱ համակարգը որոշելու համար, թե որ վերահսկողության մեխանիզմները կարող են ամրապնդման կարիք ունենալ, ԱԲՄ ստանդարտներին համապատասխանող կատարողականի աուդիտի հաշվետվություններ կազմելու համար, և աշխատեն աուդիտորական խմբերի հետ՝ քաղված դասերը սահմանելու և հատուկ ոլորտներում դասընթացների, մենթորինգի և խորհրդատվության համար հնարավորությունները բացահայտելու համար:

ԷԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝

Հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի էականությունը աուդիտի գործընթացի բոլոր փուլերում՝ ներառյալ աուդիտի առարկայի ֆինանսական, սոցիալական և քաղաքական ասպեկտները՝ նպատակ ունենալով տրամադրել հնարավորինս շատ ավելացված արժեք:

(ISSAI 3000/83)

ՈՒՂԵՑՈՒՅՑ

109) Էականությունը նյութի հարաբերական նշանակությունն է, այն քննարկման համատեքստում, որը կարող է փոխել կամ ազդել զեկույցի օգտագործողների որոշումների վրա, ինչպիսիք են օրենսդիր մարմինները կամ գործադիրը: Էականությունը կարելի է դիտարկել քանակական և որակական գործոնների համատեքստում, ինչպիսիք են հարաբերական մեծությունը, առարկայի էությունը և ազդեցությունը աուդիտի առարկայի վրա և նախատեսվող օգտագործողների կամ ստացողների կողմից արտահայտված հետաքրքրությունները: Բացի դրամական արժեքից, էականությունը ներառում է սոցիալական և քաղաքական նշանակության, համապատասխանության, թափանցիկության, կառավարման և հաշվետվողականության հարցեր: Էականությունը կարող է փոփոխվել ժամանակի հետ և կարող է կախված լինել նախատեսված օգտագործողների և պատասխանատու կողմերի տեսանկյունից:

110) Որակական գործոնները կարող են ներառել այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են.

ա) Արդյո՞ք բացահայտումը դիտավորյալ արարքի (խարդախության) արդյունք է, թե ոչ միտումնավոր է:

բ) Արդյոք ծրագրի կամ կազմակերպության որոշակի կողմը նշանակալի է՝ կապված ծրագրի կամ աուդիտի սուբյեկտի բնույթի, տեսանելիության և զգայունության առումով:

գ) Արդյոք կա ազդեցություն քաղաքացիների առողջության կամ անվտանգության վրա:

դ) Արդյո՞ք բացահայտումը վերաբերում է թափանցիկությանը կամ հաշվետվողականությանը:

111) Էականության դիտարկումը կարևոր է կատարողականի աուդիտների բոլոր առումներով: Հետևաբար հաշվեքննողը պետք է էականությունը հաշվի առնի աուդիտի թեմաները ընտրելիս, աուդիտի նպատակը/նպատակները, հարցերը և շրջանակը սահմանելիս, չափանիշները սահմանելիս, ապացույցները գնահատելիս, բացահայտումները փաստաթղթավորելիս և եզրակացություններն ու առաջարկությունները մշակելիս:

112) Բացահայտումները համարվում են էական, եթե ողջամտորեն ակնկալվում է, որ դրանք, անհատապես կամ համախառն, կազդեն աուդիտի եզրակացության հիման վրա նախատեսված օգտագործողների կողմից ընդունված համապատասխան որոշումների վրա: Հաշվեքննողի կողմից էականության դիտարկումը մասնագիտական դատողության առարկա է և ազդում է հաշվեքննողի օգտագործողների ընդհանուր տեղեկատվական կարիքների ընկալման վրա:

113) Քանակական գործոնները վերաբերում են բացահայտումների մեծությանը՝ թվային արտահայտությամբ: Հաշվեքննողը պետք է հաշվի առնի անհատապես աննշան արդյունքների համախառն ազդեցությունը:

ՓԱՍՏԱԹՂԹԱՎՈՐՈՒՄ

Պահանջը՝ համաձայն ISSAI 3000-ի՝

**Հաշվեքննողը պետք է փաստաթղթավորի աուդիտը բավարար
և մանրամասն ձևով:**

(ISSAI 3000/86)

ՈՒՂԵՅՈՒՅՑ

114) Հաշվեքննողը պետք է պահպանի բոլոր համապատասխան փաստաթղթերը, որոնք հավաքվել և ստեղծվել են կատարողականի աուդիտի ընթացքում: Գրանցումների տեսակների օրինակները, որոնք, ընդհանուր առմամբ, ակնկալվում է, որ պետք է փաստաթղթավորվեն կատարողականի աուդիտի մեծ մասի համար, ներառում են (ա) աուդիտի պլանի և մեթոդաբանության մանրամասները, (բ) դաշտային աշխատանքների և վերլուծության արդյունքները, գ) աուդիտի սուբյեկտի հետ հաղորդակցումը և հետադարձ կապը, և դ) վերահսկողության ստուգումներ և որակի վերահսկման այլ երաշխիքներ: Այնուամենայնիվ, կատարողականի աուդիտի հատուկ հանգամանքներով է որոշվելու են աուդիտորական փաստաթղթերի առանձնահատուկ նպատակը և համատեքստը: Սա ներառում է էլեկտրոնային փոստի էական

հաղորդակցություն, որը ուղարկվել կամ ստացվել է աուդիտի սուբյեկտի կամ արտաքին կողմի պաշտոնատար անձանց, որոնք կապ ունեն աուդիտի և զեկույցի հետ: Փաստաթղթերում նշվում են, թե ովքեր են իրականացրել աուդիտը և աշխատանքի ավարտի ամսաթիվը: Աուդիտի աշխատանքների փաստաթղթերը պետք է բավարար լինեն, որպեսզի փորձառու հաշվեքննողը, որը նախկինում կապ չի ունեցել աուդիտի հետ, հասկանա հետևյալը.

ա) իրականացված աշխատանքների բնույթը, ժամկետը և ծավալը.

բ) աուդիտի աշխատանքի եզրակացությունները և ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցները. և

գ) աուդիտի ընթացքում ծագած էական հարցերը (օրինակ՝ աուդիտի շրջանակի կամ մոտեցման փոփոխություններ, աուդիտի ընթացքում հայտնաբերված ռիսկի նոր գործոնի վերաբերյալ որոշումներ, աուդիտի սուբյեկտ և թիմի միջև տարաձայնությունների արդյունքում ձեռնարկված գործողություններ), եզրահանգումները և այդպիսի եզրահանգումների հասնելու համար արված նշանակալի մասնագիտական դատողությունները:

115) Եթե կատարողականի աուդիտի համատեքստում հաշվեքննողը հավաքում է անձնական տվյալներ կամ տեղեկատվություն, ապա նա պետք է վերջինս պատշաճ պաշտպանությունը: Տեղեկատվության բնույթը և զգայունությունը այն գործոններն են որոնց հիման վրա որոշվում է անվտանգության համարժեք մակարդակը:

116) Որոշակի աուդիտի բնույթի և ծավալի կամ ընթացակարգային քայլի համար փաստաթղթավորման բնույթը և չափը որոշելու ժամանակ հաշվեքննողին, ընդհանուր առմամբ, անհրաժեշտ են ավելի շատ աուդիտորական փաստաթղթեր, երբ

ա) ռիսկը բարձր է (աուդիտ անցկացնելու հետ կապված ռիսկը կամ

երբ բացահայտումը նշանակալի է, զգայուն կամ վիճահարույց);

բ) աշխատանքների կատարման կամ արդյունքների գնահատման համար ավելի շատ դատողություն է անհրաժեշտ. և

գ) ապացույցներն առավել նշանակալից են (այսինքն՝ ապացույցները վճռորոշ են աուդիտի նպատակների վերաբերյալ եզրակացության համար):

117) Խորհուրդ է տրվում փաստաթղթերը ներառել համակարգ, որը աուդիտի հաշվետվությունը խաչաձև հղում է կատարում աշխատանքային փաստաթղթերին:

118) Հաշվեքննողը պետք է որդեգրի համապատասխան ընթացակարգեր՝ աշխատանքային փաստաթղթերի գաղտնիությունն ու անվտանգ պահպանումը ապահովելու համար: Հաշվեքննողը նաև պետք է աշխատանքային փաստաթղթերը պահպանի այնպիսի ժամանակահատվածի ընթացքում, որը համապատասխանում է իրավական, կարգավորիչ, վարչական և մասնագիտական գրառումների պահպանման պահանջներին և հնարավորություն է ընձեռում աուդիտի հետհսկողության համար: