

ISSAI 100

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

INTOSAI



*Հանրային հաշվածի
աուդիտի հիմնարար
սկզբունքները*

INTOSAI ՍՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ ՄԱՍՆԱԳԻՏԱԿԱՆ ՀԱՆՁՆԱԺՈՂՈՎ

PSC-Ի ՔԱՐՏՈՒՂԱՐՈՒԹՅՈՒՆ

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Փոստարկղ 9009 • 1022 Կոպենհագեն • Դանիա
Հեռ.՝ + 45 3392 8400 • Ֆաքս՝ + 45 3311 0415 • Էլ. Հասցե՝ INFO@RIGSREVISIONEN.DK

I N T O S A I



INTOSAI Գլխավոր քարտուղարություն- RECHNUNGSHOF

(Ավստրիայի հաշվիչ դատարան)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 Վիեննա

Ավստրիա

Հեռ.՝ ++43 (1) 711 71 • Ֆաքս՝ ++43 (1) 718 09 69

Էլ. հասցե՝ intosai@rechnungshof.gv.at, Վեբկայք՝ <http://www.intosai.org>

Բովանդակություն

Ներածություն

ISSAI-ների նպատակն ու իրավասությունները

Հանրային հատվածի աուդիտի շրջանակը

Մանդատ

Հանրայի հատվածի աուդիտը և դրա նպատակները

Հանրային հատվածի աուդիտի տեսակները

Հանրային հատվածի աուդիտի տարրերը

Երեք կողմերը

Խնդրո առարկան, չափորոշիչները և խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունները

Առաջադրանքների տեսակները

Վստահելիությունն ու հավաստիացումը հանրային հատվածի աուդիտում

Վստահելիության և հավաստիացման անհրաժեշտությունը

Հավաստիացումների տրամադրման ձևերը

Հավաստիացման մակարդակները

Հանրային հատվածի աուդիտի սկզբունքները

Կազմակերպական պահանջներ

Ընդհանուր սկզբունքներ

Էթիկա և անկախություն

Մասնագիտական դատողություն, մտահոգություն և թերահավատություն

Որակի հսկողություն

Աուդիտորական թիմի կառավարում և հմտություններ

Աուդիտորական ռիսկեր

Էականություն

Փաստաթղթավորում

Հաղորդակցություն

Աուդիտորական գործընթացներին առնչվող սկզբունքները

Աուդիտի պլանավորում Աուդիտի իրականացում

Հաշվետվությունների ներկայացում և հետհսկողություն (follow-up)

Ներածություն

1. Մասնագիտական չափորոշիչները և ուղեցույցները առանցքային նշանակություն ունեն հանրային հատվածի աուդիտի արժանահավատության, որակի և պրոֆեսիոնալիզմի տեսանկյունից:

Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտները (ISSAI) մշակվել են Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) կողմից:

2. Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտները (ISSAI-ներ) ներառում են հանրային հատվածի աուդիտի պահանջները՝ կազմակերպական մակարդակում, մինչդեռ առանձին աուդիտների մակարդակում ստանդարտների նպատակն է աջակցել INTOSAI անդամներին ձևավորել իրենց սեփական, մասնագիտական մոտեցումները՝ համաձայն իրենց լիազորությունների (մանդատի), ազգային օրենքների և այլ իրավական ակտերի:

3. INTOSAI-ի մասնագիտական ստանդարտների շրջանակը ներառում է չորս մակարդակ:

Մակարդակ 1-ը ներառում է նշված շրջանակի հիմնարար սկզբունքները: Մակարդակ 2 –ը (ISSAI 10-99) սահմանում է Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների (SAI) բնականոն գործունեության համար անհրաժեշտ նախապայմանները և կազմակերպական տեսանկյունից մասնագիտական վարքագծին ներկայացվող պահանջները, որոնք ներառում են անկախության, թափանցիկության և հաշվետվողականության ապահովումը, էթիկայի կանոնները և որակի հսկողությունը, ինչը արդիական է SAI բոլոր աուդիտների համար: Մակարդակ 3-ը և 4-ն անդրադառնում են առանձին աուդիտների իրականացմանը, և ներառում են համընդհանուր ճանաչված մասնագիտական այն սկզբունքները, որոնք ընկած են հանրային հատվածի միավորներում արդյունավետ և անկախ աուդիտի անցկացման հիմքում:

4. Աուդիտի հիմնարար սկզբունքները Երրորդ մակարդակում (ISSAI 100-999) պատկերում են և այնուհետև ծավալվում են Լիմայի հռչակագրի և 2-րդ մակարդակի ISSAI-ների շուրջ ու ծառայում որպես պաշտոնական հղումների միջազգային աղբյուր՝ սահմանելով հանրային հատվածի աուդիտը:

5. Մակարդակ 4-ում աուդիտի հիմնարար սկզբունքները վերաժվում են ավելի կոնկրետ և մանրամասն գործողությունների ուղեցույցների, որոնք կարող են օգտագործվել աուդիտների իրականացման ընթացքում ամենօրյա կտրվածքով, իսկ այն դեպքերում, երբ աուդիտի ազգային ստանդարտները մշակված չեն, կարող են ծառայել որպես աուդիտի ստանդարտներ: Այս մակարդակն ընդգրկում է Աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցը (General Auditing Guidelines) (ISSAI-ներ 1000-4999), որով սահմանվում են ֆինանսական, համապատասխանության և կատարողականի աուդիտների իրականացման պահանջները:

6. ISSAI100 – Հանրային հատվածի աուդիտի իրականացման հիմնարար սկզբունքները մանրամասն տեղեկություններ են տրամադրում

ISSAI-ների նպատակի ու իրավասության,
հանրային հատվածի աուդիտի շրջանակի,
հանրային հատվածի աուդիտի տարրերի,
հանրային հատվածի աուդիտում կիրառվող սկզբունքների վերաբերյալ:

ISSAI-ների նպատակն ու իրավասությունները

7. ISSAI 100-ը սահմանում է այն հիմնարար սկզբունքները, որոնք կիրառելի են հանրային հատվածի աուդիտի բոլոր առաջադրանքներում, անկախ դրանց ձևից և համատեքստից: ISSAI 200, 300 և 400-ը որպես հիմք են ծառայում և այնուհետ առավել մանրամասն մշակում են այն սկզբունքները, որոնք պետք է կիրառվեն համապատասխանաբար ֆինանսական, կատարողականի և համապատասխանության աուդիտի համատեքստում: Դրանք պետք է կիրառվեն ISSAI 100-ով սահմանված սկզբունքների հետ համատեղ: Այդ սկզբունքները որևէ գերակայություն չունեն ազգային օրենսդրության, իրավական ակտերի կամ մանդատի նկատմամբ, չեն խոչընդոտում *Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների կողմից հետաքննությունների, վերլուծությունների կամ այլ հանձնարարությունների իրականացմանը, որոնք ընդգրկված չեն գոյություն ունեցող ISSAI-ներում:*
8. Աուդիտի հիմնարար սկզբունքները ISSAI շրջանակի 4-րդ մակարդակում կազմում են աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցների առանցքը: Պաշտոնական ստանդարտները սահմանելիս, սկզբունքները կարելի է կիրառել երեք եղանակով.
- որպես հիմք, որի վրա SAI-ները կարող են մշակել ստանդարտները
 - որպես հիմք՝ կայուն ազգային ստանդարտների ընդունման համար
 - որպես հիմք՝ Աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցներն իբրև ստանդարտներ ընդունելու համար:

SAI-ները կարող են նախընտրել կազմել մեկ միասնական փաստաթուղթ, որով կսահմանվեն ստանդարտները, կամ կարող են մշակել նմանատիպ փաստաթղթերի շարք, ստանդարտները սահմանող փաստաթղթերի համակցություն, ինչպես նաև պաշտոնական այլ փաստաթղթեր:

SAI-ները պետք է հայտնեն, թե ինչ ստանդարտներ են կիրառում աուդիտներն իրականացնելիս, և այս մասին արված հայտարարությունը պետք է հասանելի լինի բոլոր նրանց համար, ովքեր օգտվում են SAI-ների հաշվետվություններից: Եթե ստանդարտների հիմքում ընկած է միաժամանակ մի քանի աղբյուր, ապա այս մասին ևս անհրաժեշտ է նշել: Նման հայտարարությունները SAI-ների կողմից իրենց հաշվետվությունների մաս դարձնելը խրախուսվում է, սակայն SAI-ները կարող են կիրառել հաղորդակցման ավելի ընդհանուր ձևեր:

9. SAI-ն կարող է պնդել, որ իր կողմից մշակված կամ ընդունված ստանդարտները հիմնված են կամ համապատասխանում են աուդիտի հիմնարար սկզբունքներին միայն այն դեպքում, եթե դրանք ամբողջովին համահունչ են համապատասխան բոլոր սկզբունքներին:

Աուդիտի հաշվետվություններում կարող է հղում արվել այն փաստին, որ աուդիտորական աշխատանքներում կիրառված ստանդարտները հիմնված էին կամ համահունչ էին SSAI-իներին: Նման հղում կատարելիս, կարելի է օգտագործել հետևյալ ձևակերպումը.

Մենք մեր աուդիտը իրականացրել ենք Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտների (ISSAI) աուդիտի հիմնարար սկզբունքների (ISSAI-ներ 100-999) վրա հիմնված (կամ դրանց համահունչ) չափորոշիչների համաձայն:

Աուդիտի հիմնարար սկզբունքների վրա հիմնված ստանդարտները պատշաճ կերպով յուրացնելու կամ դրանք մշակելու համար անհրաժեշտ է սկզբունքները ներկայացնող բովանդակության ամբողջական ընկալում: Դրան հասնելու համար կարելի է օգտվել Աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցների համապատասխան ուղենիշներից:

10. SAI-ները կարող են ընտրել Աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցները՝ որպես պաշտոնական ստանդարտներ ընդունելու ուղին: Նման դեպքերում աուդիտորը պետք է համապատասխանի աուդիտի հետ առնչություն ունեցող բոլոր ISSAI-ներին: Կարելի է հղում կատարել կիրառված ISSAI-ներին, նշելով, հետևյալը.

Մենք իրականացրել ենք մեր աուդիտը (ները) Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտներին (ISSAI) համահունչ:

Թափանցիկությունը բարելավելու նպատակով, հաղորդման մեջ կարող է հստակեցվել նաև, թե որ ISSAI-ները կամ ISSAI շրջանակն է աուդիտորը համարել համապատասխան և կիրառել:

Աուդիտը (ները) հիմնվում է xxx ISSAI-ի (ների) վրա (ISSAI-ների քանակը և անվանումները կամ ISSAI(-ների) շրջանակը):

11. Հաշվապահների միջազգային ֆեդերացիայի (IFAC) կողմից հրապարակված Աուդիտի միջազգային ստանդարտները (ISA), ներառված են ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցներում (ISSAI 1000-2999): Ուստի, ֆինանսական աուդիտներում կարող է հղում կատարվել կամ ISSAI-ներին, կամ ISA-ին: ISSAI-ները տրամադրում են հանրային հատվածի լրացուցիչ ուղեցույցներ (գործնական ցուցումներ), բայց աուդիտի պահանջները ֆինանսական աուդիտներում նույնն է: ISA-ները հանդիսանում են ստանդարտների միասնական ամբողջություն, և այն ISSAI-ները, որոնցում դրանք ներառված են, չեն կարող ծառայել որպես հղման առանձին աղբյուր: Եթե ISSAI-ները կամ ISA-ն ընդունվում են՝ որպես SAI ֆինանսական աուդիտի ստանդարտ, ապա աուդիտորի հաշվետվությունները պետք է ներառեն հղումներ նշված ստանդարտներին: Սա հավասարապես վերաբերում է ֆինանսական աուդիտի հետ զուգակցմամբ իրականացվող աուդիտի այլ տեսակներին:

12. Աուդիտները կարող են անցկացվել ինչպես Աուդիտի ընդհանուր ուղեցույցներին, այնպես էլ այլ աղբյուրներում ներկայացված ստանդարտներին համահունչ, եթե դրանց միջև որևէ հակասություն չի առաջանում: Նման դեպքերում հղում է կատարվում ինչպես այդ ստանդարտներին, այնպես էլ ISSAI-ներին:

Հանրային հատվածի աուդիտի շրջանակը

Մանդատ

13. SAI-ն կիրացնի հանրային հատվածի աուդիտի իր գործառույթը սահմանադրական կարգավորման որոշակի շրջանակում իր որակական հատկանիշների և իրավասությունների միջոցով, ինչը կերաշխավորի վերջինիս բավարար անկախությունը և սեփական հայեցողությամբ որոշումներ ընդունելու լիազորության իրականացումը: SAI-ի մանդատով կարող են սահմանվել հանրային հատվածի աուդիտին առնչվող վերջինիս պարտականությունները, ինչպես նաև նախատեսվել աուդիտին և իրականացվելիք այլ գործողություններին վերաբերող հետագա ցուցումներ:
14. SAI-ները կարող են ունենալ կառավարման հանրային ֆինանսների ու ակտիվների պատշաճ օգտագործմանն առնչվող ցանկացած առարկայի շուրջ տարատեսակ գործողություններ իրականացնելու մանդատ: Այս առաջադրանքների ծավալն ու ձևաչափը, ինչպես նաև դրանց վերաբերող հետագա հաշվետվությունները կարող են տարբերվել կախված տվյալ SAI-ին տրված լիազորություններից:
15. Որոշ երկրներում SAI-ն իրենից ներկայացնում է դատարան, որը կազմված է դատավորներից, ում հաշվետվու են պետական հաշվապահները և պետական այլ պաշտոնյաներ: Նշված դատական իրավասություններին և հանրային հատվածի աուդիտին բնորոշ առանձնահատկությունների միջև առկա է կարևոր կապ: Դատական գործառույթ ունեցող SAI-ի դեպքում հանրային ֆինանսների հետ կապված պարտականություններ ունեցող յուրաքանչյուր ոք , հաշվետու է SAI-ին և գտնվում է վերջինիս իրավազորության տակ:
16. Իր լիազորություններին, ինչպես նաև իրավական այլ պահանջներին արձագանքելու համար SAI-ն կարող է ընդունել ռազմավարական որոշումներ: Նման որոշումները կարող են վերաբերել այն հարցին, թե աուդիտի ինչ ստանդարտներ են կիրառելի, ինչպես նաև այն խնդրին, թե ինչ գործողություններ պետք է իրականացվեն և ինչպիսի առաջնահերթությամբ:

Հանրայի հատվածի աուդիտը և դրա նպատակները

17. Հանրային հատվածի աուդիտի միջավայրն այն դաշտն է, որտեղ կառավարությունները և հանրային հատվածի այլ միավորներ կատարում են քաղաքացիներին և այլ շահառուներին ծառայություններ մատուցելու նպատակով հարկերից և այլ աղբյուրներից ստացված միջոցները օգտագործելու պարտականությունը: Այս միավորները կառավարման, կատարողականի, և միջոցների օգտագործման համար հաշվետու են ինչպես միջոցներ տրամադրողների, այնպես էլ՝ նրանց առջև (ներառյալ քաղաքացիները), ովքեր կախված են այդ միջոցների օգտագործմամբ մատուցվող ծառայություններից: Հանրային հատվածի աուդիտն օգնում է ստեղծել համապատասխան պայմաններ և ամրապնդել ակնկալիքը, որ հանրային հատվածի միավորները և պետական ծառայողները իրենց պարտականությունները կիրականացնեն *արդյունավետ, էթիկայի կանոններին, գործող օրենքներին և այլ իրավական ակտերին համահունչ*:
18. Ընդհանուր առմամբ, հանրային աուդիտը կարելի է բնութագրել՝ որպես ապացույցների հավաքման և օբյեկտիվ գնահատման համակարգված գործընթաց, որի նպատակն է որոշել,

արդյոք գոյություն ունեցող տեղեկությունները և իրական վիճակը համապատասխանում են սահմանված չափանիշներին: Հանրային հատվածի աուդիտը կարևոր է այն տեսանկյունից, որ օրենսդիր և վերահսկողական մարմիններին, կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց և հանրությանն ապահովում է տեղեկատվությամբ, ինչպես նաև տրամադրում է կառավարության կողմից իրականացվող քաղաքականությունների, ծրագրերի, գործողությունների կառավարման ու կատարողականի անկախ ու անաչառ գնահատականը:

19. Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտներն, այսպիսով, ծառայում են որպես ազգային ժողովրդավարական համակարգերի ու կառավարման մեխանիզմների հենասյուն և կարևոր դեր են կատարում հանրային հատվածի կառավարման բարելավման գործում՝ շեշտը դնելով թափանցիկության, հաշվետվողականության, կառավարման ու կատարողականի վրա: */SSAI/ 20-ը՝ թափանցիկության և հաշվետվողականության սկզբունքները, պարունակում են վերոնշյալին վերաբերող ուղենիշեր:*

20. Հանրային հատվածի բոլոր աուդիտները սկսվում են նպատակների սահմանումից, որոնք, աուդիտի տեսակից կախված, կարող են տարբեր լինել: Սակայն, հանրային հատվածի բոլոր աուդիտները նպաստում են լավ կառավարմանը՝

- օգտագործողներին տրամադրելով անկախ, անկողմնակալ և հուսալի տեղեկատվություն, եզրակացություններ կամ կարծիքներ՝ հիմնված հանրային հատվածի միավորներին վերաբերող բավարար և պատշաճ ապացույցների վրա,
- բարելավելով հաշվետվողականությունը և թափանցիկությունը, խթանելով շարունակական բարելավումները և կայուն վստահությունը հանրային միջոցների ու ակտիվների պատշաճ օգտագործման և հանրային կառավարման արդյունավետ գործունեության հանդեպ,
- ամրապնդելով սահմանադրական դրույթների շրջանակում կառավարության գործունեության մշտադիտարկման ու ուղղիչ գործողություններ իրականացնող մարմինների, ինչպես նաև հանրային ֆինանսավորմամբ իրականացվող աշխատանքների կառավարման համար պատասխանատու միավորների արդյունավետությունը,
- ստեղծելով փոփոխությունների խթաններ բարելավմանն ուղղված գիտելիքի, համապարփակ վերլուծությունների և հիմնավոր առաջարկների միջոցով:

21. Ընդհանուր առմամբ, հանրային հատվածի աուդիտները կարող են դասակարգվել մեկից երեք հիմնական տեսակի՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտ, համապատասխանության աուդիտ և կատարողականի աուդիտ: Աուդիտներից յուրաքանչյուրի նպատակով է պայմանավորված, թե որ ստանդարտն է կիրառելի:

Հանրային հատվածի աուդիտի տեսակները

22. Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնական երեք տեսակների սահմանումները ներկայացվում են ստորև.

Ֆինանսական աուդիտը նպատակաուղղված է որոշելու, արդյոք միավորը ֆինանսական տեղեկությունները տրամադրում է ֆինանսական հաշվետվությունների ներկայացման պահանջներին և գործող իրավական դաշտին համապատասխան: Դա իրականացվում է բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման միջոցով, ինչը թույլ է տալիս աուդիտորին կարծիք հայտնել, այն հարցի շուրջ, արդյոք ֆինանսական տեղեկատվությունը, սխալի կամ խարդախության հետևանքով էական առումով խեղաթյուրված է, թե ոչ:

Կատարողականի աուդիտի ուշադրության կենտրոնում է այն հարցը, արդյոք պետական միջամտությունները (ինտերվենցիաները), ծրագրերը և պետական մարմինները գործում են տնտեսման, ծախսային և նպատակային արդյունավետության սկզբունքներին համահունչ, և արդյոք բարելավման հնարավորություն կա, թե ոչ: Կատարողականի ուսումնասիրությունն իրականացվում է հաստատված չափանիշների, ինչպես նաև այդ չափանիշներից շեղումների պատճառների կամ այլ խնդիրների վերլուծության հիման վրա: Նպատակն է ստանալ աուդիտի հիմնական հարցերի պատասխանը և ներկայացնել բարելավումներին ուղղված առաջարկներ:

Համապատասխանության աուդիտի ուշադրության կենտրոնում է չափանիշներ հանդիսացող կիրառելի պահանջներին տվյալ խնդրո առարկայի համապատասխանության հարցը: Համապատասխանության աուդիտն իրականացվում է գնահատելով, թե որքանով են գործողությունները, ֆինանսական գործարքները և տեղեկատվությունը համապատասխանում, բոլոր էական առումներով, աուդիտի ենթարկվող միավորի գործունեությունը կարգավորող իրավասություններին: Այս իրավասությունները կարող են ներառել կանոններ, օրենքներ և կանոնակարգեր, բյուջետային բանաձևեր և սահմանված օրենսգրքեր, համաձայնեցված պայմաններ կամ ընդհանուր սկզբունքներ, որոնցով ղեկավարվում է հանրային հատվածի ողջամիտ ֆինանսական կառավարումը և պետական պաշտոնյաների վարքագիծը:

23. SAI-ները կարող են իրականացնել աուդիտ կամ որևէ այլ առաջադրանք, որն առնչվում է ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում ներգրավված անձնանց պարտականություններին կամ հանրային միջոցների կառավարմանն ու պատշաճ օգտագործմանը: Այս առաջադրանքները կարող են ընդգրկել միավորի կողմից ծառայությունների մատուցման վերաբերյալ քանակական արդյունքների և վերջնական արդյունքների վերաբերյալ հաշվետվություններ, շարունակականության ապահովման վերաբերյալ հաշվետվություններ, ապագայում պահանջվելիք միջոցների հայտեր, ներքին աուդիտի ստանդարտների պահպանման, ծրագրերի կամ այլ խնդիրների իրական ժամանակի ռեժիմում իրականացվող աուդիտի հաշվետվություններ: SAI-ները կարող են իրականացնել նաև համակցված աուդիտներ, որոնցում ներառված են ֆինանսական, կատարողականի և/կամ համապատասխանության ասպեկտները միաժամանակ:

Հանրային հատվածի աուդիտի տարրերը

24. Հանրային հատվածի աուդիտը հանրային կառավարման անբաժանելի մասն է, քանի որ հանրային միջոցների կառավարումը հանդիսանում է վստահության խնդիր: Նախանշված նպատակներին համահունչ հանրային միջոցների կառավարումը վստահվում է որևէ

միավորի կամ անհատի, ով գործում է հանրության անունից: Հանրային հատվածի աուդիտն ամրապնդում է նախատեսված օգտագործողների վստահությունը՝ տրամադրելով տեղեկություններ և ընդունված ստանդարտներից կամ լավ կառավարման սկզբունքներից շեղումների վերաբերյալ անկախ ու անաչառ գնահատական:

Հանրային հատվածի բոլոր աուդիտներն ունեն նույն հիմնական տարրերը. աուդիտոր, պատասխանատու կողմ, օգտագործող (աուդիտի երեք կողմերը), խնդրո առարկան ուսումնասիրելու չափանիշներ և արդյունքում խնդրո առարկայի վերաբերյալ տեղեկատվություն: Դրանք կարող են դասակարգվել որպես աուդիտորական երկու տարբեր տիպի առաջադրանք. հաստատման առաջադրանք, և ուղիղ հաշվետվողականության առաջադրանք:

Երեք կողմերը

25. Հանրային հատվածի աուդիտում ներգրավված է առնվազն երեք անկախ կողմ. աուդիտոր, պատասխանատու կողմ և նախատեսված օգտագործող կամ օգտագործող: Կողմերի միջև փոխհարաբերությունները պետք է դիտարկվեն աուդիտի յուրաքանչյուր տեսակի համար նախատեսված սահմանադրական կարգավորումների համատեքստում:

Աուդիտոր. հանրային հատվածի աուդիտում աուդիտորի դեր է կատարում SAI-ի ղեկավարը և այն անձինք, ում պատվիրակվում է աուդիտ իրականացնելու առաջադրանքը: Հանրային հատվածի աուդիտի իրականացման ընդհանուր պատասխանատվությունը սահմանված է Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտի մանդատով:

Պատասխանատու կողմը. Հանրային հատվածի աուդիտում պատասխանատվության համապատասխան շրջանակը սահմանվում է սահմանադրական և օրենսդրական կարգավորումներով: Պատասխանատու կողմերը կարող են պատասխանատվություն կրել խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկատվության, խնդրո առարկայի կառավարման կամ առաջարկների ուղղությամբ քայլեր ձեռնարկելու համար: Պատասխանատու կողմ կարող են հանդիսանալ ինչպես անհատներ, այնպես էլ կազմակերպություններ:

Օգտագործողը. Անհատներ, կազմակերպություններ կամ անհատների ու կազմակերպությունների խմբեր, որոնց համար աուդիտորը պատրաստում է աուդիտի հաշվետվությունը: Օգտագործողներ կարող են հանդիսանալ օրենսդիր կամ վերահսկիչ մարմինները, կառավարման լիազորություններով օժտված անհատները կամ հանրությունը:

Խնդրո առարկան, չափորոշիչները և խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունները

26. Խնդրո առարկան անդրադառնում է այն տեղեկատվությանը, պայմաններին կամ գործունեությանը, որը կախված աուդիտի նպատակից, գնահատվում է որոշակի չափանիշներով: Այն կարող է տարբեր ձևեր ու առանձնահատկություններ ունենալ: Խնդրո առարկան հնարավոր է ճանաչել, հետևողականորեն գնահատել ու չափել՝ ըստ չափանիշների, այնպես որ հնարավոր լինի համապատասխանեցնել նրան աուդիտի եզրակացությունների ու կարծիքների հիմնավորման համար բավարար և պատշաճ ապացույցներ հավաքելու գործընթացին:

27. Չափանիշներն այն ելակետային հիմքերն են, որոնք կիրառվում են խնդրո առարկան գնահատելու համար: Յուրաքանչյուր աուդիտ պետք է ունենա չափանիշներ, որոնք

համապատասխանում են տվյալ աուդիտի պայմաններին: Չափորոշիչների համապատասխանությունը որոշելիս աուդիտորը հաշվի է առնում այն հանգամանքը, թե որքանով են դրանք արդիական ու հասկանալի օգտագործողների համար, ինչպես նաև այդ չափանիշների ամբողջականությունը, արժանահավատությունը և անկողմնակալությունը (չեզոքությունը, դրանց համընդհանուր ընդունելի լինելը և համադրելիությունը նմանատիպ աուդիտներում կիրառվող այլ չափորոշիչների հետ): Կիրառվող չափանիշները կարող են կախված լինել մի շարք գործոններից, այդ թվում նաև աուդիտի նպատակից և տեսակից: Չափանիշները կարող են լինել հատուկ նշանակության կամ ընդհանուր բնույթի, և կարող են վերցվել տարբեր աղբյուրներից, այդ թվում նաև օրենքներից, իրավական ակտերից, ստանդարտներից, բխել ողջամիտ սկզբունքներից ու առկա լավագույն փորձից: Դրանք պետք է հասանելի լինեն օգտագործողներին, հնարավորություն ընձեռելով վերջինիս հասկանալու, թե ինչպես է գնահատվել կամ չափվել խնդրո առարկան:

28. Խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունը վերաբերում է չափանիշների հիման վրա իրակացված խնդրո առարկայի գնահատման կամ չափման վերջնական արդյունքներին: Աուդիտի նպատակից ու շրջանակից կախված՝ այն կարող է կրել տարբեր ձևեր ու ունենալ տարբեր առանձնահատկություններ:

Առաջադրանքների տեսակները

29. Գոյություն ունի երկու տեսակի առաջադրանք .

Հաստատման առաջադրանքներում, պատասխանատու կողմը խնդրո առարկան չափում է՝ ըստ սահմանված չափորոշիչների և ներկայացնում է խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկություններ, որոնց վերաբերյալ աուդիտորն այնուհետև հավաքում է բավարար և հիմնավոր աուդիտորական ապացույցներ՝ ապահովելով ողջամիտ հիմքեր եզրակացությունների ներկայացման համար:

Ուղիղ հաշվետվողականության առաջադրանքներում աուդիտորն է չափում կամ գնահատում խնդրո առարկան՝ ըստ չափանիշների: Աուդիտորը կատարում է խնդրո առարկայի և չափանիշների ընտրությունը՝ հաշվի առնելով ռիսկերը և էականությունը: Ըստ չափանիշների խնդրո առարկայի գնահատման արդյունքը ներկայացվում է աուդիտի հաշվետվությունում բացահայտումների, եզրակացությունների, առաջարկների կամ կարծիքի տեսքով: Խնդրո առարկայի աուդիտը կարող է տրամադրել նաև նոր տեղեկություններ, վերլուծություններ կամ խորքային ուսումնասիրություններ:

30. Ֆինանսական աուդիտը մշտապես հանդիսանում է հաստատման առաջադրանք, քանի որ այն հիմնվում է պատասխանատու կողմի ներկայացրած ֆինանսական տեղեկությունների վրա: Կատարողականի աուդիտները, սովորաբար, ուղիղ հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ են: Համապատասխանության աուդիտները կարող են լինել ինչպես հաստատման, այնպես էլ՝ անմիջական հաշվետվությունների տրամադրման առաջադրանքներ, կամ երկուսը միաժամանակ: Ստորև ներկայացվում են ISSAI-ներում ընդգրկված երեք տիպի աուդիտների խնդրո առարկաները կամ խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունները.

- *Ֆինանսական աուդիտ*. Ֆինանսական աուդիտի խնդրո առարկան ֆինանսական վիճակն է, կատարողականը, դրամական միջոցների հոսքերը կամ այլ տարրեր, որոնք հաստատվում, չափվում կամ ներկայացվում են ֆինանսական հաշվետվություններում: Խնդրո առարկան ֆինանսական հաշվետվություններն են:
- *Կատարողականի աուդիտ*. Կատարողականի աուդիտի խնդրո առարկան որոշվում է աուդիտի նպատակներով և աուդիտի հարցերով: Խնդրո առարկա կարող են լինել հատուկ ծրագրերը, պետական մարմինները, դրամական միջոցները կամ կոնկրետ գործողությունները (իրենց արդյունքներով, վերջնական արդյունքով և ազդեցությամբ), առկա իրավիճակը (ներառյալ պատճառներն ու հետևանքները), ինչպես նաև նշված տարրերից որևէ մեկին վերաբերող ֆինանսական կամ ոչ-ֆինանսական տեղեկությունները: Սահմանված չափանիշների բավարարման աստիճանը որոշելու համար աուդիտորն իրականացնում է խնդրո առարկայի չափում կամ գնահատում:
- *Համապատասխանության աուդիտ*. Համապատասխանության աուդիտի խնդրո առարկան որոշվում է աուդիտի շրջանակով: Դրանք կարող են լինել գործունեությունը, ֆինանսական գործառնությունները կամ տեղեկությունները: Համապատասխանության հաստատման առաջադրանքներում առավել նպատակահարմար է ուշադրությունը կենտրոնացնել խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունների վրա, որոնք կարող են ծառայել որպես հիմնավորում առ այն, որ ներկայացված հաշվետվությունները համապատասխանում են սահմանված և ստանդարտացված հաշվետվությունների ձևաչափին:

Վստահությունն ու հավաստիացումը հանրային հաշվաժի աուդիտում

Վստահության և հավաստիացման անհրաժեշտությունը

31. Օգտագործողը ցանկանում է վստահ լինել այն տեղեկատվության հուսալիության ու արդիականության վրա, որն ընդունում է իբրև հիմք որոշումների կայացման համար: Ուստի, աուդիտները տրամադրում են տեղեկատվություն, որը հիմնված է բավարար ու պատշաճ ապացույցների վրա, իսկ աուդիտորներն իրականացնում են ընթացակարգեր անհամապատասխան եզրակացությունների հետ կապված ռիսկերը կառավարելու կամ նվազեցնելու համար: Օգտագործողին տրամադրվող հավաստիացումների մակարդակը պետք է փոխանցվի թափանցիկ եղանակով: Որոշ հատուկ սահմանափակումների պատճառով աուդիտները երբևէ չեն կարող բացարձակ հավաստիացումներ տրամադրել:

Հավաստիացումների տրամադրման ձևերը

32. Կախված ինչպես աուդիտից, այնպես էլ օգտագործողի պահանջներից, հավաստիացումները կարող են փոխանցվել երկու ճանապարհով.

- * Կարծիքների ու եզրակացությունների միջոցով, որոնք հստակորեն արտահայտում են հավաստիացումների մակարդակը: Սա վերաբերում է բոլոր հաստատման առաջադրանքներին, ինչպես նաև որոշ ուղիղ հաշվետվողականությամբ առաջադրանքներին:

- * Այլ եղանակներով, ուղիղ հաշվետվողականությամբ որոշ առաջադրանքների դեպքում աուդիտորը խնդրո առարկայի վերաբերյալ հստակ հավաստիացում չի տրամադրում: Նման պարագայում, աուդիտորն ապահովում է օգտագործողների վստահության անհրաժեշտ մակարդակը՝ ներկայացնելով հավասարակշռված ու հիմնավոր բացատրություններ, թե ինչպես են մշակվել բացահայտումները, չափանիշները և եզրակացությունները, և ինչու են բացահայտումների ու չափորոշիչների համադրության արդյունքում ձևավորվել որոշակի ընդհանուր եզրակացություններ ու առաջարկներ:

Հավաստիացման մակարդակները

33. Հավաստիացումները կարող են լինել ողջամիտ կամ սահմանափակ:

Ողջամիտ հավաստիացումների մակարդակը բարձր է, սակայն ոչ բացարձակ: Աուդիտի եզրակացությունը դրական է և տեղեկություն է տրամադրում առ այն, որ աուդիտորի կարծիքով, խնդրո առարկան, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում է (կամ չի համապատասխանում) սահմանված չափանիշներին, իսկ անհրաժեշտության դեպքում, նշում է, որ խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկությունը ներկայացնում է ճիշտ և իրական պատկերը՝ համապատասխանելով կիրառվող չափանիշներին:

Սահմանափակ հավաստիացում տրամադրելիս, աուդիտի եզրակացությունում նշվում է, որ որևէ հանգամանք չի գրավել աուդիտորի ուշադրությունը, որը, հիմնվելով իրականացված գործընթացների վրա, կստիպեր աուդիտորին կարծել, որ խնդրո առարկան չի համապատասխանում գործող չափանիշներին: Այն ընթացակարգերը, որ իրականացվում են սահմանափակ ապացույցներ, հավաստիացումներ տրամադրող աուդիտի շրջանակում, ողջամիտ հավաստիացումների ձեռքբերման համար անհրաժեշտ ընթացակարգերի համեմատ սահմանափակ են, սակայն ակնկալվում է, որ հավաստիացումների մակարդակը, աուդիտորի մասնագիտական կարծիքով, բավարար բովանդակալից կլինի օգտագործողի համար: Սահմանափակ հավաստիացումներով կազմված աուդիտորական հաշվետվությունն ունի հավաստիացումների սահմանափակ բնույթ:

Հանրային հատվածի աուդիտի սկզբունքները

34. Ստորև մանրամասն ներկայացվող սկզբունքները հիմնարար նշանակություն ունեն աուդիտի իրականացման համար: Աուդիտի իրականացումը կուտակային (կումուլյատիվ) և կրկնվող գործընթաց է: Սակայն, ներկայացման նպատակով առանցքային սկզբունքները խմբավորվում են՝ ըստ SAI-ի կազմակերպական պահանջների, ընդհանուր սկզբունքների, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի նախքան գործընթացի մեկնարկը, և բազմիցս նկատի ունենա ողջ աուդիտի ընթացքում, ինչպես նաև դասակարգվում է ըստ աուդիտի գործընթացում հատուկ քայլերին վերաբերող սկզբունքների:

Բնագավառներ, որոնք ընդգրկված են հանրային հատվածի աուդիտում



Կազմակերպական պահանջներ

35. SAI-ները պետք է սահմանեն և հետևեն էթիկայի ու որակի հսկողության համապատասխան ընթացակարգերին

Յուրաքանչյուր SAI պետք է կազմակերպական մակարդակում սահմանի և հետևի էթիկայի ու որակի հսկողության ընթացակարգերին, որը վերջինիս կտրամադրի ողջամիտ հավաստիացում առ այն, որ SAI-ին և իր աշխատակազմը համապատասխանում են մասնագիտական ստանդարտներին և գործող էթիկական, իրավական և կանոնակարգային պահանջներին: ISSAI 30 –ը՝ *Էթիկայի կանոնները*, և ISSAI 40 –ը՝ *Որակի հսկողությունը SAI – ի համար*, այս առնչությամբ հանդիսանում են ուղենիշներ: Այս ընթացակարգերի աուդիտությունը SAI-ի մակարդակում աուդիտի հիմնարար սկզբունքների վրա հիմնված ազգային ստանդարտների կիրառման կամ մշակման նախապայմաններից է:

Ընդհանուր սկզբունքներ

Էթիկա և անկախություն

36. Աուդիտորները պետք է համապատասխանեն էթիկայի պահանջներին և լինեն անկախ

Էթիկայի սկզբունքները պետք է մարմնավորվեն աուդիտորի մասնագիտական վարքագծում: SAI-ներն ունեն քաղաքականություններ, որոնք անդրադառնում են էթիկայի պահանջներին և ընդգծում յուրաքանչյուր աուդիտորի համար դրանց համապատասխանելու անհրաժեշտությունը: Աուդիտորները պետք է պահպանեն իրենց անկախությունը, որպեսզի իրենց պատրաստած հաշվետվությունները լինեն անկողմնակալ և օգտագործողի կողմից նույնպես ընկալվեն որպես այդպիսին:

Աուդիտորները կարող են անկախության վերաբերյալ առաջնորդվել ISSAI10 ստանդարտով՝ SAI-ի անկախության մասին Մեխիկոյի հռչակագիր: Էթիկայի առանցքային սկզբունքներին՝ ազնվությանը (օրինավորությանը), անաչառությանը, մասնագիտական ունակություններին և պատշաճ ուշադրությանը, գաղտնիությանն ու մասնագիտական վարքագծին առնչվող ուղեցույցները սահմանված են ISSAI 30 ստանդարտում՝ Էթիկայի կանոններում:

Մասնագիտական դատողություն, պատշաճ ուշադրություն և թերահավատություն

37. Աուդիտորները պետք է հետևեն մասնագիտական պատշաճ վարքագծին՝ աուդիտի ընթացքում կիրառելով մասնագիտական թերահավատության, մասնագիտական դատողության և պատշաճ ուշադրության սկզբունքները

Աուդիտորի կեցվածքին պետք է բնորոշ լինի մասնագիտական թերահավատությունը և մասնագիտական դատողությունը, որոնք պետք է գործի դրվեն աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների պատշաճության և համապատասխանության գնահատման վերաբերյալ որոշումների կայացման ժամանակ: Աուդիտորները պետք է պատշաճ ուշադրություն դարձնեն մասնագիտական պատշաճ վարքագծի ապահովմանը:

Մասնագիտական թերահավատություն ասելով հասկանում ենք մասնագիտական հեռավորության պահպանում, զսպվածության, մասնագիտական զգոնության և կասկածամիտ վերաբերմունքի դրսևորում աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների բավարար և համապատասխան լինելու հանգամանքը գնահատելիս: Սա նաև ենթադրում է լայնախոհություն և ներկայացվող բոլոր տեսակետներն ու փաստարկները հեշտությամբ ընկալելու ունակություն: Մասնագիտական դատողությունը ենթադրում է կոլեկտիվ գիտելիքի, հմտությունների և փորձի կիրառում՝ աուդիտի գործընթացում: Պատշաճ ուշադրությունը նշանակում է, որ աուդիտորը պետք է բարեխնդրեն պլանավորի և իրականացնի աուդիտները: Աուդիտորները պետք է խուսափեն այնպիսի վարքագծի դրսևորումից, որը կարող է վարկաբեկել իրենց աշխատանքը:

Որակի հսկողություն

38. Աուդիտորները պետք է աուդիտն իրականացնեն որակի հսկողության մասնագիտական ստանդարտներին համապատասխան

Որակի հսկողության քաղաքականությունները և ընթացակարգերը պետք է համապատասխանեն մասնագիտական ստանդարտներին՝ նպատակ ունենալով

հետևողականորեն ապահովել աուդիտների բարձր մակարդակով իրականացումը: Որակի հսկողության ընթացակարգերը պետք է ընդգրկեն այնպիսի հարցեր, ինչպիսիք են աուդիտի գործընթացների ուղղությունը, դրանց վերանայումը և հսկողությունը, ինչպես նաև բարդ և խնդրահարույց հարցերի շուրջ որոշումներ կայացնելիս խորհրդակցության անհրաժեշտության խնդիրը: Այս առնչությամբ լրացուցիչ կողմնորոշող ցուցումներ աուդիտորները կկարողանան գտնել ISSAI-40 ստանդարտում՝ որակի հսկողությունը SAI-ների համար՝:

Աուդիտի թիմի կառավարում և հմտություններ

39. Աուդիտորները պետք է տիրապետեն անհրաժեշտ հմտությունների կամ այդ հմտությունները պետք է հասանելի լինեն վերջիններիս

Աուդիտի թիմում ընդգրկված անհատներն աուդիտը հաջողությամբ իրականացնելու համար պետք է ամբողջությամբ տիրապետեն անհրաժեշտ գիտելիքի, հմտությունների և մասնագիտական փորձի: Սա ներառում է իրականացվող աուդիտի տեսակի վերաբերյալ պատկերացման ինչպես նաև պրակտիկ փորձի առկայություն, կիրառվող չափանիշների ու օրենսդրության իմացություն, կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ պատկերացում, մասնագիտական դատողություններ անելու ունակություն և փորձ: Բոլոր աուդիտների համար անհրաժեշտ է համապատասխան որակավորմամբ անձնակազմի հավաքագրման անհրաժեշտությունը, աշխատակիցներին վերապատրաստման և որակավորման մակարդակի բարձրացման հնարավորության ընձեռումը, ձեռնարկների, ինչպես նաև աուդիտի անցկացմանը վերաբերող տպագիր այլ ուղեցույցների ու ցուցումների մշակումը և բավարար աուդիտորական ռեսուրսների հատկացումը: Աուդիտորները պետք է պահպանեն մասնագիտական որակավորման իրենց մակարդակը շարունակական մասնագիտական զարգացման միջոցով:

Անհրաժեշտության կամ հնարավորության դեպքում, աուդիտորը SAI-ի լիազորությունների շրջանակում և կիրառվող օրենսդրության համաձայն, կարող է օգտվել ներքին աուդիտորների, այլ աուդիտորների կամ փորձագետների աշխատանքներից: Աուդիտորի կողմից իրականացվող գործընթացները պետք է բավարար հիմքեր ապահովեն այլոց աշխատանքներից օգտվելու համար, և աուդիտորը, ցանկացած պարագայում, պետք է ձեռք բերի ապացույցներ, որոնք կվկայեն այլ աուդիտորների կամ փորձագետների կոմպետենտության և անկախության, կատարված աշխատանքի որակի մասին: Սակայն խնդրո առակային առնչվող ցանկացած աուդիտորական կարծիքի կամ հաշվետվության պատրաստման համարպատասխանատու է միայն SAI-ին: Այլոց աշխատանքների օգտագործումը չի նվազեցնում այդ պատասխանատվության աստիճանը:

Ներքին աուդիտի նպատակները տարբերվում են արտաքին աուդիտի նպատակներից: Այնուամենայնիվ, թե ներքին, թե արտաքին աուդիտները խթանում են լավ կառավարումը, նպաստելով հանրային ռեսուրսների օգտագործման թափանցիկությանն ու հաշվետվողականությանը, ինչպես նաև հանրային կառավարման ոլորտում տնտեսման, ծախսային և նպատակային արդյունավետության մակարդակի բարձրացմանը: Սա համակարգման, համագործակցության, ինչպես նաև կրկնվող աշխատանքները բացառելու հնարավորություն է ընձեռում:

Որոշ SAI-ներ կարող են պետական, մարզային, տարածաշրջանային, վարչատարածքային կամ տեղական մակարդակում օգտագործել այլ աուդիտորների աշխատանքները, կամ

հանրային ոլորտում հաշվապահական այն ընկերությունների աշխատանքները, որոնք ավարտին են հասցրել աուդիտի նպատակին առնչվող իրենց աուդիտորական գործողությունները: Անհրաժեշտ է նախատեսել գործողություններ, որոնցով կերաշխավորվի, որ ցանկացած նման աշխատանք իրականացվել է հանրային հատվածի աուդիտի ստանդարտներին համապատասխան:

Աուդիտների անցկացման համար կարող են պահանջվել մասնագիտական մեթոդներ կամ հմտություններ գործունեության այնպիսի բնագավառներում, որոնք առկա չեն SAI –ում: Նման դեպքերում, գիտելիք ստանալու, այլ առաջադրանքներ կատարելու, ինչպես նաև այլ նպատակներով կարելի է դիմել փորձագետների օգնությանը:

Աուդիտորական ռիսկեր

40. Աուդիտորները պետք է կարողանան կառավարել այն ռիսկերը, որոնք կարող են հանգեցնել ոչ պատշաճ հաշվետվության ներկայացնելուն

Աուդիտորական ռիսկը աուդիտի հաշվետվության անհամապատասխան կամ ոչ պատշաճ լինելու ռիսկն է: Աուդիտորներն իրականացնում են աուդիտորական ապացույցների հավաքագրմանը միտված ընթացակարգեր, նվազեցնելու կամ կառավարելու համար ոչ տեղին եզրակացությունների հետ կապված ռիսկերը, միաժամանակ ընդունելով, որ բոլոր աուդիտներին հատուկ սահմանափակումները ենթադրում են, որ աուդիտը երբևէ չի կարող ապահովել խնդրո առարկայի վիճակի բացարձակ ճշմարիտ պատկերը:

Երբ նպատակը արժանահավատության վերաբերյալ հավաստիացումների տրամադրումն է, աուդիտորը պետք է աուդիտորական ռիսկը հասցնի ընդունելի նվազագույնի՝ հաշվի առնելով աուդիտի հանգամանքները: Աուդիտի նպատակը կարող է լինել նաև սահմանափակ հավաստիացումների տրամադրումը: Այս դեպքում, ռիսկը, որ համապատասխանությունը չափորոշիչներին չի ապահովվում, ավելի մեծ է, քան ողջամիտ հավաստիացումների դեպքում: Սահմանափակ հավաստիացում տրամադրող աուդիտը երաշխավորում է հավաստիացման մակարդակ, որը, աուդիտորի մասնագիտական դատողությամբ, բավականաչափ բովանդակալից է օգտագործողների համար:

Էականություն

41. Աուդիտորները աուդիտի ողջ գործընթացում պետք է հաշվի առնեն էականությունը

Էականությունը հատուկ է բոլոր աուդիտներին: Երևույթը կարող է էական համարվել միայն այն դեպքում, եթե դրա իմացությունը հնարավոր ազդեցություն կարող է ունենալ օգտագործողի որոշումների վրա: Էականության սահմանումը մասնագիտական դատողությունների խնդիր է և կախված է նրանից, թե ինչպես է աուդիտորը մեկնաբանում օգտագործողների պահանջները: Այդ դատողությունը կարող է վերաբերել որևէ առանձին երևույթի կամ մի խումբ երևույթների միասին վերցված: Էականությունը երբեմն դիտարկվում է արժեքի տեսանկյունից, բայց այն ունի նաև ուրիշ քանակական, ինչպես նաև որակական ասպեկտներ: Երևույթի կամ դրա խմբին հատուկ առանձնահատկություններն իրենց բնույթով, երևույթին կարող են էականություն հաղորդել: Երևույթը կարող է կարևորություն ստանալ նաև կախված այն համատեքստից, որում այն հայտնվում է:

էականության նկատառումները, կարող են ազդեցություն ունենալ աուդիտի ընթացակարգերի բնույթի, ժամկետների, և ծավալի վրա:

Փաստաթղթավորում

42. Աուդիտորները պետք է բավականին մանրամասն պատրաստեն աուդիտորական փաստաթղթեր, որոնք հստակ պատկերացում կտան իրականացված աշխատանքների, ձեռք բերված ապացույցների ու արված եզրակացությունների վերաբերյալ

Աուդիտի փաստաթղթերը պետք է ներառեն աուդիտի ռազմավարությունը և աուդիտի ծրագիրը: Փաստաթղթերում պետք է արձանագրվեն իրականացված գործընթացներն ու ձեռքբերված ապացույցները և հիմնավորվեն աուդիտի ներկայացված արդյունքները: Փաստաթղթերը պետք է լինեն բավականաչափ մանրամասն, որպեսզի փորձառու աուդիտորը հնարավորություն ունենա պատկերացում կազմել իրականացված գործընթացների բնույթի, ժամկետների, շրջանակի և արդյունքների մասին, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացությունները, առաջարկները հիմնավորող ապացույցների, կարևոր խնդիրների հիմքում ընկած պատճառաբանությունների մասին, որոնք առաջ են բերում մասնագիտական դատողություններ և եզրահանգումներ կատարելու անհրաժեշտություն:

Հաղորդակցություն

43. Աուդիտորները պետք է հաստատեն պատշաճ հաղորդակցություն աուդիտի ողջ ընթացքում

Չափազանց կարևոր է, որ աուդիտի ենթարկվող միավորը տեղեկացվի աուդիտին առնչվող բոլոր հարցերի մասին: Սա կառուցողական աշխատանքային հարաբերությունների ձևավորման գրավականներից է: Հաղորդակցությունը ենթադրում է աուդիտին վերաբերող համապատասխան տեղեկատվության ստացում՝ աուդիտորական ապացույցների հավաքման ողջ ընթացքում, ինչպես նաև ղեկավարությանը և կառավարման օղակներում ներգրավված անձանց սահմանված -ժամկետներում դիտարկումների և բացահայտումների տրամադրում: Աուդիտորը կարող է նաև աուդիտին առնչվող հարցերի վերաբերյալ տեղեկություններ հաղորդել այլ շահառուներին, օրինակ, օրենսդիր և վերահսկողական մարմիններին

Աուդիտորական գործընթացներին առնչվող սկզբունքները

Պլանավորում և աուդիտ

44. Աուդիտորները պետք է երաշխավորեն աուդիտի պայմանների հստակ սահմանումը

Աուդիտը կարող է լինել օրենքի պահանջ, իրականացվել օրենսդիր կամ վերահսկողական մարմնի առաջարկի հիման վրա, նախաձեռնվել SAI կողմից, կամ աուդիտի ենթարկվող միավորի հետ ձեռք բերված պարզ համաձայնության հիման վրա: Ամեն դեպքում աուդիտորը, աուդիտի ենթարկվող կազմակերպության ղեկավարությունը, ղեկավար լիազորություններով օժտված անձինք, իսկ համապատասխան դեպքերում նաև այլ կողմեր պետք է ձեռք բերեն ընդհանուր ֆորմալ փոխըմբռնում՝ աուդիտի պայմանների, ինչպես նաև իրենց դերակատարության և պատասխանատվության շրջանակի վերաբերյալ: Աուդիտը ներառում է հետևյալ կարևոր տեղեկատվությունը՝ աուդիտի առարկան, շրջանակը և նպատակները, հասանելի տվյալները, հաշվետվությունը, որ բխում է աուդիտից, աուդիտի գործընթացը,

կոնտակտային անձանց տվյալները, ինչպես նաև ներգրավված տարբեր կողմերի դերն ու պարտականությունների նկարագրությունը:

45. Աուդիտորները պետք է ձեռք բերեն պատկերացում աուդիտի ենթարկվող միավորի/ծրագրի վերաբերյալ

Այն ներառում է համապատասխան նպատակների, գործողությունների, կարգավորող միջավայրի, ներքին աուդիտի, ֆինանսական և այլ համակարգերի, բիզնես գործընթացների ընկալում, ինչպես նաև աուդիտորական ապացույցների հնարավոր աղբյուրների ուսումնասիրում: Գիտելիքը կարող է ձեռք բերվել ղեկավարության, ղեկավար լիազորություններով օժտված անձանց, ինչպես նաև այլ շահառուների հետ կանոնավոր շփումների արդյունքում: Այն կարող է ենթադրել խարիրդատվություն փորձագետների հետ ինչպես նաև փաստաթղթերի (այդ թվում նաև ավելի վաղ իրականացրված հետազոտությունների, այլ աղբյուրների), ուսումնասիրություն՝ աուդիտի ենթարկվող խնդրո առարկայի և դրա համատեքստի վերաբերյալ ավելի խորը պատկերացում ձեռք բերելու նպատակով:

46. Աուդիտորները պետք է իրականացնեն ռիսկերի գնահատում ու խնդիրների վերլուծություն, ու ըստ անհրաժեշտության վերանայեն դրանք՝ արձագանքելով աուդիտի բացահայտումներին

Վերհանված ռիսկերի բնույթը կարող է տարբերվել՝ կախված աուդիտի նպատակից: Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի և գնահատի տարատեսակ թերությունների, շեղումների և խեղաթյուրումների ռիսկերը, որոնք կարող են առաջանալ խնդրո առարկայի հետ կապված: Անհրաժեշտ է հաշվի առնել ինչպես ընդհանուր, այնպես էլ կոնկրետ ռիսկերը: Սա հնարավոր է իրականացնել այնպիսի գործընթացների միջոցով, որոնք ծառայում են աուդիտի ենթարկվող մարմնի կամ իրականացվող ծրագրի ու այդ ծրագրի միջավայրի, այդ թվում՝ համապատասխան ներքին հսկողության մասին պատկերացման ձևավորմանը: Աուդիտորը պետք է գնահատի, թե ինչպես է ղեկավարությունն արձագանքում վերհանված ռիսկերին, այդ թվում նաև վերլուծի վերջինիս կողմից այդ ռիսկերին ուղղված ներքին հսկողության իրականացումն ու դրա մշակումը: Խնդիրների վերլուծությունում աուդիտորը պետք է հաշվի առնի խնդիրների փաստացի նախանշանները, շեղումները նախնական ակնկալիքներից: Այս գործընթացը ներառում է աուդիտի նպատակները սահմանելու համար խնդրահարույց երևույթների վերլուծություն: Ռիսկերի և աուդիտի վրա ռիսկերի ազդեցության վերհանումը պետք է հաշվի առնվի աուդիտի ողջ ընթացքում:

47. Աուդիտորները պետք է վերհանեն և գնահատեն աուդիտի հետ կապված խարդախության ռիսկերը:

Աուդիտի հետ կապված խարդախության ռիսկերը վերհանելու և դրանց արձագանքելու նպատակով աուդիտորները պետք է իրականացնեն հարցումներ և աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման ընթացակարգեր: Նրանք պետք է պահպանեն մասնագիտական թերահավատ կեցվածքը, և աուդիտի ողջ ընթացքում ցուցաբերեն զգոնություն՝ հնարավոր խարդախությունների վտանգի հանդեպ:

48. Աուդիտորները պետք է կազմակերպեն իրենց աշխատանքներն այնպես, որ երաշխավորվի աուդիտի՝ ծախսային և նպատակային արդյունավետության տեսանկյունից իրականացումը

Յուրաքանչյուր աուդիտի պլանավորում ներառում է ռազմավարական, ինչպես նաև գործառնական ասպեկտներ:

Ռազմավարական տեսանկյունից, պլանավորմամբ պետք է սահմանվի աուդիտի շրջանակը, նպատակները և մոտեցումները: Նպատակները վերաբերում են աուդիտի առջև դրված խնդիրների իրականացմանը: Շրջանակը վերաբերում է խնդրո առարկային և այն չափանիշներին, որոնք աուդիտորները օգտագործում են խնդրո առարկան գնահատելիս ու դրա վերաբերյալ հաշվետվություն ներկայացնելիս, ինչն անմիջականորեն կապված է նպատակների հետ: Մոտեցումը նկարագրում է աուդիտորական ապացույցներ հավաքագրելիս կիրառվող գործընթացների բնույթն ու շրջանակը: Աուդիտը պետք է պլանավորվի այնպես, որ ռիսկերը նվազեցվեն, հասնելով ընդունելի նվազագույն մակարդակի:

Գործառնական տեսանկյունից, պլանավորումը ենթադրում է աուդիտի ժամանակացույցի, ինչպես նաև աուդիտորական գործընթացների բնույթի, ժամկետների և շրջանակի սահմանում: Պլանավորման ընթացքում, աուդիտորները պետք է պատշաճ կերպով հանձնարարություններ տան իրենց թիմի անդամներին և առանձնացնեն այն միջոցները, որոնց անհրաժեշտությունը կարող է առաջանալ (օրինակ որևէ հատուկ բնագավառի փորձագետ):

Աուդիտի պլանավորման գործընթացը պետք է արձագանքի հանգամանքների ու պայմանների էական փոփոխություններին: Սա շարունակական գործընթաց է, որ տեղի է ունենում ողջ աուդիտի ընթացքում:

Աուդիտի իրականացում

49. Աուդիտորները պետք է իրականացնեն աուդիտի գործընթացներ, որոնք կապահովեն բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտի հաշվետվության հիմնավորման համար

Աուդիտի գործընթացների բնույթի, ժամկետների և ծավալի վերաբերյալ աուդիտորների որոշումները ազդում են ձեռք բերվող ապացույցների վրա: Գործընթացների ընտրությունը կախված կլինի ռիսկերի գնահատումից կամ խնդիրների վերլուծությունից:

Աուդիտորական ապացույց է հանդիսանում ցանկացած տեղեկատվություն, որ օգտագործվում է աուդիտորի կողմից որոշելու համար, արդյոք խնդրո առարկան համապատասխանում է գոծող չափանիշներին, թե ոչ: Ապացույցները կարող են տարբեր լինել: Օրինակ, դրանք կարող են լինել գործառնությունների էլեկտրոնային և թղթային արձանագրություններ, գրավոր և էլեկտրոնային հաղորդակցություն արտաքին կողմերի հետ, աուդիտորի դիտարկումներ և աուդիտի ենթակա մարմնի բանավոր կամ գրավոր հայտարարություններ: Աուդիտորական ապացույցների հավաքագրման մեթոդները կարող են ներառել ստուգում, դիտարկում, հարցում, հաստատում, վերահաշվարկ, վերստուգում, վերլուծական ընթացակարգ և/կամ հետազոտական այլ մեթոդներ: Ապացույցները պետք է լինեն բավարար (քանակը) համոզելու համար բանիմաց անձնավորությանը, որ արված բացահայտումները ողջամիտ են, պատշաճ (որակը), այսինքն դրանք տեղին, հիմնավոր և հուսալի են: Աուդիտորի կողմից ապացույցներին տրվող գնահատականը պետք է լինի օբյեկտիվ, անաչառ և հավասարակշռված: Նախնական բացահայտումները պետք է փոխանցվեն հաշվեքննվող միավորին և քննարկվեն՝ հաստատելու

համար դրանց հիմնավորվածությունը: Աուդիտորը պետք է պահպանի գաղտնիությանը վերաբերող բոլոր պահանջները:

50. Աուդիտորները պետք է իրականացնեն աուդիտորական ապացույցների գնահատում և կազմեն եզրակացություններ

Աուդիտորական գործընթացներն ավարտելուց հետո աուդիտորը ուսումնասիրում է աուդիտորական փաստաթղթերը որոշելու համար, արդյոք խնդրո առարկան բավարար և պատշաճ աուդիտի ենթարկվել է, թե ոչ: Նախքան եզրակացություններ անելը, աուդիտորը, ապացույցների լույսի ներքո կվերանայի ռիսկերի և էականության նախնական գնահատականը, և կորոշի, արդյոք կա աուդիտորական լրացուցիչ ընթացակարգերի անհրաժեշտություն, թե ոչ: Աուդիտի ընթացքում խախտումներ հայտնաբերելու նպատակով աուդիտորը պետք է իրականացնի աուդիտորական ապացույցների գնահատում: Աուդիտորական ապացույցների գնահատելիս և խախտումների էականությունը չափելիս աուդիտորը պետք է հաշվի առնի ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական գործոնները:

Հիմնվելով խախտումների վրա՝ աուդիտորը պետք է կիրառի մասնագիտական դատողություններ խնդրո առարկայի և դրան առնչվող տեղեկությունների վերաբերյալ եզրակացություններ կազմելու նպատակով:

Հաշվետվությունների ներկայացում և հետհսկողություն (follow-up)

51. Աուդիտորները պետք է պատրաստեն հաշվետվություն ստացված եզրակացությունների հիման վրա

Աուդիտի գործընթացը ներառում է հաշվետվության պատրաստում՝ շահառուներին, կառավարման այլ պատասխանատուներին և հանրությանը աուդիտի արդյունքները հաղորդելու նպատակով: Հաշվետվողականությունը նաև նպատակն է հետապնդում առավել դյուրին դարձնելու հետագա հսկողությունը և ուղղիչ գործողությունների իրականացումը: Որոշ SAI-ների դեպքում, ինչպիսիք են աուդիտի դատարանները, որոնք օժտված են դատական լիազորություններով, դա կարող է ներառել պարտադիր իրավական ուժ ունեցող հաշվետվությունների հրապարակում և դատական որոշումների կայացում:

Հաշվետվությունները պետք է լինեն դյուրըմռելի, զերծ անհստակությունից կամ երկիմաստությունից և ամբողջական: Դրանք պետք է լինեն օբյեկտիվ ու անաչառ, ներառեն միայն այն տեղեկությունները, որոնք հիմնված են բավարար և համապատասխան ապացույցների վրա՝ ապահովելով խախտումների ներկայացումը իր համապատասխան համատեքստում:

Հաշվետվության ձևը և բովանդակությունը պետք է կախված լինի աուդիտի բնույթից, նախատեսվող օգտվողից, գործող չափորոշիչներից և իրավական պահանջներից: SAI լիազորությունները, ինչպես նաև համապատասխան այլ օրենքներն ու իրավական ակտերը, կարող են սահմանել հաշվետվությունների դասավորությունն ու օգտագործվող ձևակերպումները, բառապաշարը: Հաշվետվությունները կարող են լինել ինչպես կարճ (համառոտ), այնպես էլ ընդլայնված տարբերակով:

Ընդլայնված հաշվետվությունները, սովորաբար, մանրամասն կերպով ներկայացնում են աուդիտի շրջանակը, բացահայտումները և եզրակացությունները, այդ թվում նաև հնարավոր

հետևանքները և կառուցողական առաջարկները՝ ընձեռելով ուղղիչ գործողությունների հնարավորություն:

Համառոտ հաշվետվությունները ավելի սեղմ են և սովորաբար ստանդարտացված ձևաչափ ունեն:

Հաստատման առաջադրանքներ

Հաստատման առաջադրանքների դեպքում աուդիտի հաշվետվությունը կարող է կարծիք ներկայացնել այն հարցի շուրջ, արդյոք խնդրո առարկային վերաբերող տեղեկություններն, բոլոր էական առումներով, զերծ են խեղաթյուրումներից, և /կամ արդյոք խնդրո առարկան, բոլոր էական առումներով, համապատասխանում է սահմանված չափանիշներին, թե ոչ: Հաստատման առաջադրանքների դեպքում հաշվետվությանը, սովորաբար, անդրադարձ է կատարվում իբրև աուդիտորական հաշվետվության:

Ուղիղ առաջադրանքներ

Ուղիղ առաջադրանքների դեպքում, աուդիտի հաշվետվությունը պետք է ներկայացնի աուդիտի նպատակները և նկարագրի, թե ինչպիսի միջոցներ են աուդիտի շրջանակում ձեռնարկվել դրանց ուղղությամբ: Այն ներառում է բացահայտումներ և եզրակացություններ խնդրո առարկայի վերաբերյալ, ինչպես նաև կարող է ներառել համապատասխան առաջարկներ: Այն կարող է տրամադրել լրացուցիչ տեղեկություն չափանիշների, մեթոդաբանության, տվյալների աղբյուրների վերաբերյալ, ինչպես նաև կարող է ներկայացնել աուդիտի շրջանակի ցանկացած սահմանափակումների նկարագրությունը:

Աուդիտի հաշվետվությունում պետք է բացատրվի, թե ստացված ապացույցներն ինչպես են օգտագործվել և ինչու են դրանցից բխող եզրահանգումներ արվել: Սա թույլ կտա օգտագործողների համար ապահովել վստահության անհրաժեշտ մակարդակը:

Կարծիք

Երբ աուդիտորական կարծիքն օգտագործվում է հավաստիացման նպատակով, այն պետք է ներկայացվի ստանդարտացված ձևաչափով: Կարծիքը կարող է լինել ձևափոխված և չձևափոխված: Չձևափոխված կարծիքը կիրառվում է, երբ ձեռք է բերվում սահմանափակ կամ ողջամիտ հավաստիացում: Ձևափոխված կարծիքը կարող է լինել.

- * *Վերապահումներով կարծիք (բացառությամբ...)* - երբ աուդիտորը արտահայտում է անհամաձայնություն, կամ խնդրո առարկայի որոշ հարցերի վերաբերյալ չի կարողանում ձեռք բերել բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, որոնք ունեն կամ կարող են ունենալ էական նշանակություն, սակայն չեն կրում համատարած բնույթ:
- * *Բացասական կարծիք* - երբ աուդիտորը, ձեռք բերելով բավարար ու պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ, եզրակացնում է, որ շեղումները կամ խեղաթյուրումները, ինչպես առանձին վերցված այնպես էլ միասնաբար, և էական են, և համատարած:
- * *Կարծիքից հրաժարում* - երբ աուդիտորը չի կարողանում ձեռք բերել բավարար և համապատասխան աուդիտորական ապացույցներ՝ պայմանավորված անորոշությամբ կամ շրջանակի սահմանափակումով, որը և էական է, և համատարած:

Այն դեպքերում, երբ կարծիքը ձևափոխվում է, անհրաժեշտ է ճիշտ գնահատել դրա պատճառները, հստակ բացատրելով փոփոխությունների բնույթն ու աստիճանը, ծավալը, չափը հղում կատարելով կիրառվող չափանիշներին: Աուդիտի տեսակից կախված՝ հաշվետվությունում

կարող են ներառվել ուղղիչ, ինչպես նաև ներքին հսկողության թերությունների վերացման նպաստող գործողությունների վերաբերյալ առաջարկություններ:

Հետհսկողություն (follow-up)

SAI-ները գործուն դերակատարություն ունեն մոնիտորինգի գործողություններում, որոնք իրականացնում է պատասխանատու կողմը՝ արձագանքելով աուդիտի հաշվետվությունում բարձրացված խնդիրներին: Հետհսկողության ուշադրության կենտրոնում է այն հարցը, արդյոք աուդիտի ենթարկված միավորը համաթեքորեն անդրադարձել է բարձրացված խնդիրներին, դրանից բխող հետևանքներով հանդերձ: Ոչ բավարար կամ չգոհացնող գործողությունների իրականացումը կարող է առաջ բերել SAI հետագա հաշվետվության անհրաժեշտություն: