

ISSAI400

INTOSAI



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

*Համապատասխանության
աուդիտի իրականացման
հիմնարար սկզբունքները*

INTOSAI ՄՏԱՆԴԱՐՏՆԵՐԻ 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.....	4
Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները.....	5
Համապատասխանության աուդիտի իրականացման շրջանակը	7
Համապատասխանության աուդիտի իրականացման նպատակը.....	7
Համապատասխանության աուդիտի իրականացման առանձնահատկությունները	8
Համապատասխանության աուդիտը՝ տարբեր տեսանկյուններից	10
Համապատասխանության աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ զուգորդված.....	11
Առանձին համապատասխանության աուդիտի իրականացում	12
Համապատասխանության աուդիտը՝ կատարողականի աուդիտի հետ զուգորդված.....	12
Համապատասխանության աուդիտի իրականացման հիմնական տարրերը.....	13
Իրավասություններն ու չափորոշիչները	13
Խնդրո առարկան	15
Համապատասխանության աուդիտում ներգրավված երեք կողմերը	15
Հավաստիացումը համապատասխանության աուդիտում	17
Համապատասխանության աուդիտի սկզբունքները.....	18
Ընդհանուր սկզբունքներ.....	18
Մասնագիտական դատողություն և թերահավատություն	18
Որակի հսկողություն.....	20
Աուդիտորական թիմի կառավարում և հմտություններ	20
Աուդիտորական ռիսկ	21
Էականություն	21
Փաստաթղթավորում.....	22
Հաղորդակցություն.....	23
Աուդիտի գործընթացին առնչվող սկզբունքները	23
Համապատասխանության աուդիտի պլանավորում և նախագծում	23
Խնդրո առարկան և չափորոշիչները.....	24
Աուդիտորական ապացույց.....	28
Աուդիտորական ապացույցների գնահատում և եզրակացությունների կազմում	29
Հաշվետվությունների ներկայացում	30
Հետհսկողություն (Follow-up).....	Error! Bookmark not defined.

Ներածություն

1. Մասնագիտական ստանդարտները և ուղեցույցները կարևորագույն նշանակություն ունեն հանրային հատվածի աուդիտի արժանահավատության, որակի և պրոֆեսիոնալիզմի տեսանկյունից: Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) կողմից մշակված աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային ստանդարտների (ISSAI) նպատակն է խթանել անկախ և արդյունավետ աուդիտների անցկացումը և աջակցել Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների միջազգային կազմակերպության (INTOSAI) անդամներին իրենց լիազորություններին և ազգային օրենքներին ու այլ իրավական ակտերին համահունչ մասնագիտական մոտեցումներ մշակելու գործում:
2. *Հանրային հատվածի աուդիտի հիմնարար սկզբունքները՝ ISSAI 100-ը*, սահմանում է հանրային հատվածի աուդիտի ընդհանուր սկզբունքներն ու հստակեցնում ISSAI-ների պահանջները:
ISSAI 400-ը, որը կրում է Համապատասխանության աուդիտի իրականացման հիմնարար սկզբունքներ վերնագիրը, հիմնվում և այնուհետ առավել մանրամասն անդրադարձ է կատարում ISSAI 100-ի սկզբունքներին համապատասխանության աուդիտի համատեքստում: ISSAI 400-ը պետք է դիտարկվի ու ընկալվի ISSAI 100-ի հետ շաղկապված, քանի որ այն առնչվում է նաև համապատասխանության աուդիտին:
3. Այսպիսով, ISSAI-ների համաձայն, ISSAI 400 կազմում է համապատասխանության աուդիտի ստանդարտների հիմքը: Սույն փաստաթղթում ներկայացվում են մանրամասն տեղեկություններ հետևյալ կետերի վերաբերյալ.
 - համապատասխանության աուդիտին առնչվող ISSAI-ների նպատակներն ու պահանջները,
 - համապատասխանության աուդիտի շրջանակը և աուդիտի իրականացման տարբեր եղանակները,
 - համապատասխանության աուդիտի տարրերը,
 - համապատասխանության աուդիտի սկզբունքները:

Համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքների նպատակն ու իրավասությունները

4. Համապատասխանության աուդիտին առնչվող ISSAI-ների¹ նպատակն է սահմանել սկզբունքների, ստանդարտների և ուղեցույցների համապարփակ, ամբողջական շարք՝ նախատեսված խնդրո առարկայի ինչպես որակական, այնպես էլ՝ քանակական տեսանկյունից համապատասխանության աուդիտի իրականացման համար, որի շրջանակը կարող է մեծապես տարբերվել, և կարող են կիրառվել մի շարք աուդիտորական մոտեցումներ և հաշվետվության ձևեր:
5. ISSAI 400-ը SAI-ներին տրամադրում է համապատասխանության աուդիտի ստանդարտների և ուղեցույցների մշակման և ընդունման հիմքեր: ISSAI 400-ի սկզբունքները կարող են կիրառվել երեք եղանակով.
 - որպես ստանդարտների մշակման հիմք
 - որպես հիմք՝ ազգային համանման ստանդարտների ընդունման համար,
 - որպես հիմք՝ համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներն իբրև պաշտոնական ստանդարտներ ընդունելու համար:
6. SAI-ները, լինի դա աուդիտորական հաշվետվությունում, թե այլ ձևաչափի հաշվետվություններում, համապատասխանության աուդիտի հիմնարար սկզբունքներին հղում պետք է կատարեն միայն այն դեպքում, եթե իրենց կողմից մշակված կամ ընդունված չափանիշներն ամբողջովին համապատասխանում են ISSAI400-ի ստանդարտներին: Այդ սկզբունքները որևէ գերակայություն չունեն ազգային օրենսդրության, իրավական ակտերի կամ լիազորությունների նկատմամբ:
7. Քանի որ համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցները (ISSAI400-4999) մշակվել են՝ որպես առկա լավագույն փորձի արտացոլում, ուստի դրանք որպես պաշտոնական ստանդարտներ ընդունելու SAI-ների ձգտումը խրախուսելի է: INTOSAI-ն գիտակցում է, որ որոշ միջավայրերում համապատասխան կազմակերպական կառուցվածքի բացակայության կամ կիրառվող օրենքների ու իրավական ակտերի համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներին ոչ համահունչ լինելու նախադրյալների

¹ ISSAI 400 և ISSAI-ներ 4000-4999

բացակայության պատճառով ստանդարտների ներդրումը կարող է անհնարին լինել: Նման պարագայում, SAI-ները, հնարավորություն ունեն մշակելու պաշտոնական ստանդարտներ՝ հիմք ընդունելով Համապատասխանության աուդիտի սկզբունքներին համահունչ ազգային չափորոշիչները:

8. Եթե SAI-ի աուդիտորական ստանդարտները հիմնվում են INTOSAI Աուդիտի հիմնարար սկզբունքների վրա կամ համահունչ են դրանց, ապա այս մասին կարելի է նշել՝ օգտագործելով հետևյալ ձևակերպումը.

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

9. Որոշ իրավական համակարգերում SAI-ները կարող են նախընտրել Համապատասխանության աուդիտի ուղեցույցներն ընդունել՝ որպես իրենց գործունեության պաշտոնական ստանդարտներ: Այս պարագայում, հղումը պետք է կատարվի հետևյալ կերպ.

... Մենք (համապատասխանության) աուդիտն (-ներն) իրականացրել ենք Աուդիտի բարձրագույն ինստիտուտների (համապատասխանության աուդիտի իրականացմանը վերաբերող) ստանդարտներին համահունչ:

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

Իրենց մանդատից կախված՝ SAI-ները կարող են իրականացնել համակցված աուդիտներ՝ ներառելով ֆինանսական, համապատասխանության և/կամ կատարողականի ասպեկտները: Նման դեպքերում անհրաժեշտ է ապահովել համապատասխանությունը աուդիտի յուրաքանչյուր տեսակի համար նախատեսված ստանդարտներին: Նույնը կարող է վերաբերել նաև ֆինանսական ու կատարողականի աուդիտների համադրության դեպքում ISSAI 200-ում և ISSAI 300-ում՝ համապատասխանաբար արվող հղումներին:

10. ISSAI100՝ Հանրային հաշվաճում աուդիտի իրականացման սկզբունքները,

տրամադրում են լրացուցիչ տեղեկություններ INTOSAI հիմնարար սկզբունքներին կից ներկայացվող պահանջների վերաբերյալ:

11. Երբ Աուդիտի իրականացման ընդհանուր սկզբունքները (ISSAI 1000-4999) օգտագործվում են իբրև ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ զուգահեռ անցկացվող համապատասխանության աուդիտի պաշտոնական ստանդարտներ, ապա հանրային հատվածի աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն ինչպես Համապատասխանության աուդիտի (ISSAI 4000-4999), այնպես էլ Ֆինանսական աուդիտի իրականացման ուղեցույցների (ISSAI 1000-2999) պահանջները²:

Համապատասխանության աուդիտի իրականացման շրջանակը

Համապատասխանության աուդիտի իրականացման նպատակը

12. Համապատասխանության աուդիտը խնդրո առարկայի՝ կիրառելի պահանջներին (հաստատված չափորոշիչներին) համապատասխանության անկախ գնահատումն է³: Համապատասխանության աուդիտն իրականացվում է գնահատելով, արդյոք գործունեությունը, ֆինանսական գործարքները և տեղեկատվությունը բոլոր էական առումներով համապատասխանում են աուդիտի ենթարկվող միավորի գործունեությունը կանոնակարգող կիրառելի պահանջներին:
13. Այսպիսով, հանրային հատվածի համապատասխանության աուդիտի նպատակն է հնարավորություն ընձեռել SAI-ներին գնահատել հանրային հատվածի միավորների գործողությունների համապատասխանությունը նշված միավորների գործունեությունը կանոնակարգող պահանջներին: Սա ներառում է հաշվետվություն այն մասին, թե որքանով է աուդիտի ենթարկվող միավորը համապատասխանում սահմանված չափանիշներին: Հաշվետվությունները կարող են ներկայացվել ինչպես համառոտ, ստանդարտ կարծիքների ձևով, այնպես էլ ընդարձակ կամ հակիրճ

² Ներկայում՝ ISSAI 1000-1810

³ Տես Իրավասություն հասկացությանը նվիրված պարագրֆներ28-29

ձևակերպված տարբեր եզրակացությունների տեսքով: Համապատասխանության աուդիտը կարող է վերաբերել կանոնավորությանը (regularity - կանոնավոր կերպով հետևել այնպիսի չափանիշներին, ինչպիսիք են համապատասխան օրենքները, իրավական ակտերն ու համաձայնագրերը) և պատշաճությանը (հետևել ֆինանսական հուսալի կառավարման և բարձրաստիճան պետական պաշտոնյաների վարքագիշը կանոնակարգող ընդհանուր սկզբունքներին): Չնայած համապատասխանության աուդիտի ուշադրության կենտրոնում է գտնվում հիմնականում կանոնավորությունը, սակայն պատշաճությունը նույնպես կարող է արդիական լինել՝ հաշվի առնելով հանրային հատվածի համատեքստը, որտեղ առկա են որոշակի ակնկալիքներ՝ ֆինանսական կառավարման և պաշտոնյաների վարքագծի առումով: Այսպիսով, SAI-իների մանդատից կախված, աուդիտի շրջանակը կարող է ներառել նաև պատշաճության⁴ էությունը:

14. Համապատասխանության աուդիտի արդյունքում դատական լիազորություններով օժտված SAI-ները կարող են դատողություններ անել կամ պատժամիջոցներ կիրառել պետական ֆինանսների կառավարման համար պատասխանատու անձանց նկատմամբ: Որոշ SAI-ներ օժտված են քրեական հետապնդման ենթակա փաստերը դատական իշխանություններին փոխանցելու իրավասությամբ: Այս համատեքստում, համապատասխանության աուդիտի նպատակը կարող է ընդլայնվել, և աուդիտորը աուդիտի ռազմավարությունը ձևավորելիս կամ այն պլանավորելիս, ինչպես նաև աուդիտի ողջ ընթացքում, կարող է հաշվի առնել համապատասխան հատուկ պահանջները:

Համապատասխանության աուդիտի իրականացման առանձնահատկությունները

15. Համապատասխանության աուդիտը կարող է ընդգրկել խնդրո առարկաների լայն շրջանակ և իրականացվել ողջամիտ կամ սահմանափակ հավաստիացումներ տրամադրելու նպատակով՝ կիրառելով տարբեր չափանորոշիչներ, ապացույցների հավաքագրման գործընթացներ և հաշվետվությունների ներկայացման ձևաչափեր: Համապատասխանության

⁴Տես իրավասություններին վերաբերող պարագրաֆ 32

աուդիտը կարող է հանդիսանալ ինչպես հավաստագրման, այնպես էլ՝ ուղիղ հաշվետվությունների առաջադրանք կամ համատեղել երկուսը միաժամանակ: Աուդիտի հաշվետվությունները կարող են լինել ընդարձակ կամ համառոտ, իսկ եզրակացությունները կարող են ներկայացվել իբրև հստակ ձևակերպված կարծիքի հիմնավորում կամ աուդիտի հատուկ հարցերի մանրակրկիտ պատասխաններ:

16. Հանրային հատվածի միավորների աուդիտի դեպքում, Համապատասխանության աուդիտը հաճախ SAI-ի մանդատի բաղկացուցիչ մաս է կազմում: Պատճառն այն է, որ օրենսդրությունն ու այլ պահանջներն այն առաջնային միջոցներն են, որոնցով օրենսդիրը պատշաճ վերահսկողություն է իրականացնում ծախսերի ու եկամուտների, ղեկավարության և մարդու իրավունքների պաշտպանության նկատմամբ՝ հանրային հատվածի հետ փոխհարաբերությունների ողջ ընթացքում: Պետական միջոցների հուսալի կառավարումը վստահվում է հանրային հատվածի միավորներին: Հանրային հատվածի մարմինները և այնտեղ աշխատող պաշտոնատար անձինք **պատասխանատու են** իրենց գործողությունների թափանցիկության ապահովման համար: Վերջիններս պարտավոր են նաև քաղաքացիների առջև **հաշվետու լինել** իրենց վստահված միջոցների համար և ապահովել այդ միջոցների **լավ կառավարումը**:

17. Համապատասխանության աուդիտի իրականացումը խթանում է **թափանցիկությունը**՝ տրամադրելով արժանահավատ հաշվետվություններ առ այն, արդյոք միջոցների տնօրինումը, կառավարումը և մարդու իրավունքների պաշտպանությունն իրականացվել է կիրառելի պահանջներին համահունչ, թե ոչ: Այն խթանում է **հաշվետվողականությունը**՝ իրավասություններից շեղվելու կամ դրանք խախտելու դեպքերի վերաբերյալ տեղեկությունների տրամադրման միջոցով, նախատեսելով, որ կձեռնարկվեն իրավիճակի շտկմանն ուղղված քայլեր և պատասխանատուները կենթարկվեն պատասխանատվության: Այն խթանում է **լավ կառավարումը**՝ թույլ կողմերը օրենքներից ու իրավական այլ ակտերից շեղումների դեպքերը վերհանելու միջոցով, ինչպես նաև գնահատելով

կանոնավորությունը, երբ օրենքներն ու նորմատիվային ակտերն անբավարար են կամ ոչ համարժեք: Խարդախությունն ու կոռուպցիան իրենց էությանմբ հակասում են հաշվետվողականությանն ու լավ տնտեսվարմանը: Ուստի, համապատասխանության աուդիտի իրականացումը խրախուսում է լավ կառավարումը հանրային հատվածում՝ համապատասխանության տեսանկյունից հաշվի առնելով խարդախության ռիսկը:

18. Հանրային հատվածի կազմակերպական կառուցվածքից և SAI-ի մանդատից կախված՝ համապատասխանության աուդիտը կարող է ընդգրկել կառավարման բոլոր մակարդակները. կենտրոնական, մարզային և տեղական: Հնարավոր է նաև մասնավոր կազմակերպությունների համապատասխանության աուդիտի իրականացում, եկամուտների տեսանկյունից կենտրոնանալով հարկատուների, իսկ ծախսերի մասով՝ նրանց վրա, ովքեր գործընկերային պայմանագրերի միջոցով կամ որպես պետական դրամաշնորհներ ու դոտացիաներ ստացողներ ներգրավված են հանրային սեփականության կամ ծառայությունների կառավարման գործընթացում:
19. Որոշ երկրներում SAI-ին հանդիսանում է դատարան, որը կազմված է դատավորներից, ում լիազորությունները տարածվում են պետական հաշվապահների և պետական այլ պաշտոնյաների վրա, ովքեր հաշվետու են վերջիններիս: Դատական ոլորտին բնորոշ այս գործառույթը պահանջում է, որ SAI-ն երաշխավորի, որ յուրաքանչյուրն, ով ստանձնում է հանրային ֆինանսների կառավարման պատասխանատվություն հաշվետու լինի այդ միջոցների համար և այս առումով հայտնվի իր իրավազորության ներքո: Նշված դատական լիազորությունների և համապատասխանության աուդիտի առանձնահատկությունների միջև գոյություն ունի կարևոր փոխլրացնող կապ: Սա կարող է առաջ բերել լրացուցիչ պահանջներ դատական մոդելում գործող աուդիտորների նկատմամբ, օրինակ, հաշվիչ դատարանների աուդիտորների նկատմամբ:

Համապատասխանության աուդիտը տարբեր տեսանկյուններից

20. Համապատասխանության աուդիտը կարող է հանդիսանալ համակցված աուդիտի մաս, որտեղ կարող են ներառվել նաև այլ սկզբունքներ:

Չնայած հնրավոր են այլ տարբերակներ, սակայն համապատասխանության աուդիտն, ընդհանուր առմամբ, իրականացվում է.

- ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ փոխկապակցված (լրացուցիչ ուղեցույցների համար տես՝ ISSAI 4200)
- ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտից առանձին (տես՝ ISSAI 4100), կամ
- կատարողականի աուդիտի հետ համատեղ:

Համապատասխանության աուդիտը՝ ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի հետ զուգորդված

21. Օրենսդիր մարմինը, որպես ժողովրդավարական հանրային գործընթացների առյան, սահմանում է հանրային հատվածի ծախսերի և եկամուտների, ինչպես նաև դրանց հաշվարկման ու հատկացման գերակայությունները: Օրենսդիր մարմինների գործունեության, ինչպես նաև վերջիններիս կողմից ընդունվող որոշումների հիմնավորումները հանդիսանում են հանրային հատվածի դրամական հոսքերի կառավարման լիազորությունների աղբյուրը: Համապատասխանությունը նշված պահանջներին, բյուջեի կատարողականի ֆինանսական հաշվետվությունների աուդիտի (ֆինանսական աուդիտի) հետ մեկտեղ, ձևավորում է ավելի լայն պատկեր:
22. Համապատասխանության աուդիտը, պետական բյուջեի կատարողականի հաշվետվությունների մաս հանդիսացող ֆինանսական աուդիտի հետ մեկտեղ, հաճախ կազմում է SAI մանդատի կարևոր մասը:
23. Օրենքներն ու այլ իրավական ակտերը կարևոր են ինչպես համապատասխանության, այնպես էլ ֆինանսական աուդիտում: Թե որ օրենքներն ու իրավական ակտերն են կիրարկվում յուրաքանչյուր ոլորտում կախված է աուդիտի նպատակից: Համապատասխանության աուդիտը հանդիսանում է, որպես չափանիշ սահմանված, կիրառելի պահանջներին աուդիտի առարկայի համապատասխանության վերաբերյալ անկախ գնահատում: Համապատասխանության աուդիտի ուշադրության կենտրոնում նշված չափանիշներին համապատասխանելու վերաբերյալ բավարար և պատշաճ ապացույցների ձեռքբերումն է: Ֆինանսական աուդիտը նպատակ

ունի պարզել արդյոք աուդիտի ենթակա միավորի կողմից ներկայացվող ֆինանսական հաշվետվությունները պատրաստված են ֆինանսական հաշվետվությունների կիրառելի հիմունքներին համապատասխան, ինչպես նաև փորձ է կատարում ձեռք բերել բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ ֆինանսական հաշվետվությունների վրա ուղղակի և էական ազդեցություն ունեցող օրենքների ու իրավական ակտերի կիրարկման վերաբերյալ⁵: Ֆինանսական աուդիտում արդիական են միայն այն օրենքներն ու իրավական ակտերը, որոնք ուղղակի և էական ազդեցություն են թողնում ֆինանսական հաշվետվությունների վրա, մինչդեռ համապատասխանության աուդիտում խնդրո առարկային առնչվող ցանկացած օրենք կամ իրավական ակտ կարող է կարևոր լինել աուդիտի իրականացման համար:

24. **ISSAI 4200-ը** տրամադրում է համապատասխանության աուդիտի՝ ֆինանսական աուդիտի հետ զուգորդված իրականացման ուղեցույցներ: Նշված ուղեցույցները պետք է դիտարկվեն Ֆինանսական աուդիտի ուղեցույցների (ISSAI 1000-2999) հետ շաղկապված:

Առանձին համապատասխանության աուդիտների իրականացում

25. Համապատասխանության աուդիտները կարող են պլանավորվել, իրականացվել և վերջիններիս վերաբերյալ հաշվետվությունները կարող են ներկայացվել ֆինանսական և կատարողականի աուդիտներից առանձին: Այս առնչությամբ **ISSAI 4100** ստանդարտը տրամադրում է համապատասխան ցուցումներ: Համապատասխանության աուդիտները կարող են անցկացվել ինչպես կանոնավոր պարբերականությամբ, այնպես էլ՝ որպես առանձին դեպքի համար նախատեսված, հստակ ձևակերպված աուդիտներ, որոնցից յուրաքանչյուրն առնչվում է հատուկ խնդրո առարկայի:

Համապատասխանության աուդիտը՝ կատարողականի աուդիտի հետ զուգորդված

26. Երբ համապատասխանության աուդիտը կազմում է կատարողականի աուդիտի մաս, համապատասխանությունը ընկալվում է որպես տնտեսման,

⁵ ISSAI 1250

նպատակային և ծախսային արդյունավետության ասպեկտներից մեկը: Անհամապատասխանությունը կարող է հանդիսանալ կատարողականի աուդիտի առարկա հանդիսացող միջոցառումների պատճառը, բացատրությունը կամ հետևանքը: Նման համակցված աուդիտների դեպքում, աուդիտորները պետք է օգտագործեն իրենց մասնագիտական դատողությունները՝ որոշելու համար արդյոք աուդիտի առաջնահերթ կիզակետը կատարողականը կամ համապատասխանությունն է, և արդյոք պետք է կիրառել կատարողականի կամ համապատասխանության աուդիտի ISSAI-ները, թե անհրաժեշտ է կիրառել երկուսը միասին:

Համապատասխանության աուդիտի իրականացման հիմնական տարրերը

27. Հանրային հատվածի իրականացման տարրերը ներկայացված են ISSAI 100-ում: Այս բաժինը նկարագրում է համապատասխանության աուդիտին առնչվող լրացուցիչ տարրերը, որոնք պետք է որոշվեն աուդիտորի կողմից՝ նախքան աուդիտի մեկնարկը:

Իրավասություններն ու չափորոշիչները

28. Իրավասությունները հանդիսանում են համապատասխանության աուդիտի ամենաառանցքային տարրերը, քանի որ իրավասությունների կառուցվածքն ու բովանդակությունն է ծառայում որպես աուդիտի չափորոշիչների աղբյուր՝ ձևավորելով կոնկրետ սահմանադրական կարգավորումների պայմաններում աուդիտի իրականացման հիմքերը:

29. Պահանջները կարող են ներառել կանոններ, օրենքներ և իրավական այլ ակտեր, բյուջետային որոշումներ, քաղաքականություններ, կանոնակարգեր, հանրային հատվածի ֆինանսական միջոցների հուսալի կառավարման, ինչպես նաև պետական պաշտոնյաների վարքագիծը կարգավորող համաձայնեցված պայմաններ կամ ընդհանուր սկզբունքներ: Իրավասությունների մեծ մասը բխում է հիմնական նախապայմաններից և օրենսդիր մարմնի որոշումներից, սակայն դրանք կարող են հրապարակվել նաև հանրային հատվածի կառուցվածքի ավելի ստորադաս մակարդակում:

30. Հնարավոր պահանջների բազմազանությունից ելնելով՝ դրանք կարող են

պարունակել միմյանց հակասող դրույթներ և տարբեր կերպ մեկնաբանվել: Ավելին, ստորադաս իրավասությունները կարող են չհամապատասխանել իրավակիրարկման լիազորություններով օժտող օրենսդրության պահանջներին կամ սահմանափակումներին, ինչպես նաև կարող են առկա լինել օրենսդրական բացեր: Արդյունքում, պահանջներին համապատասխանությունը հանրային հատվածում ստուգելու համար անհրաժեշտ է տիրապետել բուն իրավասությունների կառուցվածքին ու բովանդակությանը վերաբերող բավարար գիտելիքների: Սա առանձնահատուկ կարևորություն է ձեռք բերում հատկապես, երբ խոսքը վերաբերում է աուդիտի չափորոշիչների որոշմանը, քանի որ չափորոշիչների աղբյուրները կարող են կարևոր դերակատարում ունենալ աուդիտում՝ ինչպես աուդիտի շրջանակը սահմանելիս, այնպես էլ՝ աուդիտի բացահայտումները վերհանելիս:

31. Չափորոշիչներն այն նորմերն են, որոնք օգտագործվում են խնդրո առարկան հետևողականորեն ու ողջամիտ կերպով գնահատելու կամ չափելու համար: Աուդիտորը չափորոշիչները որոշում է համապատասխան պահանջների հիման վրա: Որպեսզի համարվեն կիրառելի, համապատասխանության աուդիտի չափորոշիչները պետք է լինեն արդիական, վստահելի, ամբողջական, ինչպես նաև օբյեկտիվ, ընկալելի, համադրելի, ընդունելի ու հասանելի: Առանց համապատասխան չափորոշիչներով ապահովված հղման աղբյուրների՝ ցանկացած եզրակացություն ենթակա է կողմնակալ մեկնաբանությունների և թյուրըմբռնման:
32. Համապատասխանության աուդիտը, ընդհանուր առմամբ, ենթադրում է իրավական դաշտին համապատասխանության գնահատում, ինչպիսիք են աուդիտի ենթակա միավորի ոլորտային օրենսդրությունը, օրենսդրության շրջանակում գործող ենթաօրենսդրական ակտերը և համապատասխան այլ օրենքներ, կանոնակարգեր ու պայմանագրեր, այդ թվում՝ նաև բյուջետային օրենքներ (*կանոնավորության տեսանկյունից*): Երբ պաշտոնական չափորոշիչներ չկան կամ առկա են դրանց կիրարկմանը վերաբերող ակնհայտ օրենսդրական բացեր, թերություններ, ապա նման պարագայում, աուդիտները կարող են ուսումնասիրել նաև ֆինանսական հուսալի

կառավարումը և պաշտոնատար անձանց վարքագիծը կանոնակարգող ընդհանուր սկզբունքների հետ համապատասխանության խնդիրը (պատշաճությունը): Պատշաճ չափորոշիչներ անհրաժեշտ են ինչպես այն աուդիտների դեպքում, որոնք կենտրոնանում են կանոնավորության վրա, այնպես էլ՝ այն դեպքում, երբ ուշադրության կենտրոնում պատշաճությունն է: Պատշաճության տեսանկյունից համապատասխանության աուդիտի համար նպատակահարմար չափորոշիչներ կարող են հանդիսանալ կամ ընդհանուր սկզբունքները, կամ տեղական ու միջազգային լավագույն փորձը: Որոշ դեպքերում դրանք կարող են չլինել մանրամասն, ոչ բացահայտ կամ անտեսել օրենքների սկզբունքները:

Խնդրո առարկան

33. Համապատասխանության աուդիտի առարկան սահմանվում է աուդիտի շրջանակով: Խնդրո առարկան կարող է կրել գործողությունների, ֆինանսական գործարքների կամ տեղեկությունների ձև: Համապատասխանության հավաստագրման առաջադրանքների պարագայում առավել նպատակահարմար է կորոշել խնդրո առարկային առնչվող տեղեկությունը, որը կարող է հանդիսանալ, օրինակ, համապատասխանության հիմնավորումը, որը համահունչ է հաշվետվողականության հաստատված, ստանդարտացված շրջանակին:
34. Խնդրո առարկան կախված է SAI-ի մանդատից, համապատասխան իրավասություններից և աուդիտի շրջանակից: Ուստի, համապատասխանության աուդիտի խնդրո առարկայի թե բովանդակությունը, թե շրջանակը կարող է մեծապես տարբերվել: Աուդիտի առարկան կարող է լինել կամ ընդհանուր բնույթի կամ հատուկ: Խնդրո առարկայի որոշ տեսակներ քանակական են և հաճախ հեշտ չափելի (օր. վճարումներ, որոնք չեն համապատասխանում որոշակի պայմանների), մինչդեռ այլ խնդրո առարկաներ որակական են և իրենց բնույթով ավելի սուբյեկտիվ (վարքագիծը կամ որոշակի ընթացակարգային պահանջներին հետևելը):

Համապատասխանության աուդիտում ներգրավված երեք կողմերը

35. Համապատասխանության աուդիտի իրականացումը հիմնվում է եռակողմ

հարաբերությունների վրա, որտեղ **աուդիտորի** նպատակն է ձեռք բերել բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ ներկայացնելու համար համապատասխան չափորոշիչների հիման վրա խնդրո առարկայի գնահատմանը կամ չափմանը վերաբերող եզրակացություն, որը նախատեսված է բարձրացնելու համար վստահությունը **այն օգտագործողների** շրջանում, որոնք չեն հանդիսանում պատասխանատու կողմ:

36. Համապատասխանության աուդիտում, **աուդիտորը** պատասխանատու է աուդիտի տարրերի որոշման, սահմանված չափանիշներին խնդրո առարկայի համապատասխանության գնահատման և համապատասխանության աուդիտի հաշվետվության ներկայացման համար:
37. **Պատասխանատու կողմը** իշխանության գործադիր ճյուղն է և/կամ հանրային հատվածի այն ստորադաս միավորներն ու պաշտոնատար անձիք են, որոնք պատասխանատու են հանրային միջոցների կառավարման, օրենսդիր մարմնի վերահսկողության ներքո լիազորությունների իրականացման համար: Պատասխանատու կողմը հանրային աուդիտի պարագայում պատասխանատու է աուդիտի առարկայի համար:
38. **Նախատեսված օգտագործողներն են այն անհատները, կազմակերպությունները կամ անհատների ու կազմակերպությունների խմբերը**, որոնց համար աուդիտորը պատրաստում է հաշվետվությունը: Օգտագործողների շարքը համապատասխանության աուդիտում, սովորաբար, ընդգրկում է նաև օրենսդիր մարմինը՝ որպես ժողովրդի ներկայացուցիչ, որը և հանդիսանում է համապատասխանության աուդիտի հաշվետվության վերջնական օգտագործողը: Օրենսդիրը ընդունում է որոշումներ և սահմանում է հանրային հատվածի ծախսերի և եկամուտների հաշվարկման ու նպատակների առաջնահերթությունները: Համապատասխանության աուդիտի դեպքում հիմնական օգտագործողը հաճախ այն միավորն է, որը հրապարակել է իբրև աուդիտորական չափորոշիչ սահմանված պահանջները:
39. Երեք կողմերի փոխհարաբերությունները պետք է դիտարկվեն յուրաքանչյուր աուդիտի համատեքստում. դրանք ուղիղ

հաշվետվությունների ու հավաստագրման առաջադրանքների դեպքում կարող են տարբեր լինել: Երեք կողմերի սահմանումը նույնպես կարող է տարբերվել՝ ըստ հանրային հատվածի ներգրավված միավորների:

Հավաստիացումը համապատասխանության աուդիտում

40. Աուդիտորը իրականացնում է ընթացակարգեր, որոնք միտված են նվազեցնելու կամ կառավարելու սխալ եզրակացությունների ռիսկերը, մինչև սահմանակ դիտակցելով, որ բոլոր աուդիտներին հատուկ ներքին սահմանափակումների պատճառով որևէ աուդիտ երբևէ բացարձակ հավաստիացում չի կարող ապահովել: Դրանք պետք է փոխանցվեն թափանցիկ ճանապարհով: Հիմնականում, համապատասխանության աուդիտը չի ընդգրկում խնդրո առարկայի բոլոր տարրերը, այլ հիմնվում է որակական և քանակական ընտրանքի վրա:

41. Հավաստիացումների ձեռքբերման միջոցով իրականացված համապատասխանության աուդիտը ամրապնդում է նախատեսված օգտագործողների վստահությունը աուդիտորի կամ այլ կողմի տրամադրած տեղեկատվության հանդեպ:

Համապատասխանության աուդիտում առանձնացվում է **հավաստիացման երկու մակարդակ**. *ողջամիտ հավաստիացում*, ինչը նշանակում է, որ աուդիտորի կարծիքով, խնդրո առարկան համապատասխանում է (կամ չի համապատասխանում) նշված չափանիշներին, և *սահմանափակ հավաստիացում*, ինչը նշանակում է, որ որևէ հանգամանք չի գրավել աուդիտորի ուշադրությունը, ինչը կստիպեր վերջինիս կարծել, որ խնդրո առարկան չի համապատասխանում չափորոշիչներին: Թե ուղիղ հաշվետվողականության, թե հավաստագրման առաջադրանքների դեպքում հնարավոր են ինչպես ողջամիտ, այնպես էլ՝ սահմանափակ հավաստիացումներ:

Համապատասխանության աուդիտի սկզբունքները

42. Համապատասխանության աուդիտը համակարգային բնույթ կրող գործընթաց է, որը միտված է որպես չափորոշիչ սահմանված պահանջներին խնդրո առարկայի համապատասխանության վերաբերյալ աուդիտորական ապացույցների ձեռքբերմանն ու դրանց օբյեկտիվ գնահատմանը: Ստորև ներկայացվող սկզբունքները առանցքային կարևորություն ունեն համապատասխանության աուդիտի իրականացման համար: Աուդիտը կրում է կրկնվող և կուտակող (կումուլյատիվ) բնույթ, սակայն ներկայացման նպատակով այս բաժինը բաժանվում է սկզբունքների, որոնք աուդիտորը պետք է հաշվի առնի նախքան աուդիտի մեկնարկը, ինչպես նաև բազմիցս անդրադառնա դրանց ողջ աուդիտի ընթացքում (ընդհանուր սկզբունքներ): Ներկայացվում են նաև այն սկզբունքները, որոնք առնչվում են աուդիտի ընթացքում ձեռնարկվող քայլերին:

Ընդհանուր սկզբունքներ

Մասնագիտական դատողություն և թերահավատություն

43. Աուդիտորները, պետք է պլանավորեն և իրականացնեն աուդիտը՝ դրսևորելով մասնագիտական թերահավատություն և գործի դնելով մասնագիտական դատողություն աուդիտի ողջ ընթացքում:

44. «Մասնագիտական դատողություն» և «մասնագիտական թերահավատություն» տերմինները արդիական են աուդիտորի կողմից գործողությունների համապատասխան ընթացքի վերաբերյալ որոշումներին առնչվող պահանջները ձևակերպելիս: Դրանք արտացոլում են աուդիտորի վերաբերմունքը, որը ներառում է կասկածամտություն:

Մասնագիտական դատողությունը աուդիտորը պետք է կիրառի աուդիտորական գործընթացի բոլոր փուլերում: Հասկացությունը վերաբերում է համապատասխան ուսուցման իրականացմանը, գիտելիքների և փորձառության կիրառմանը աուդիտի համատեքստում, գործողությունների ընթացքի վերաբերյալ այնպիսի հիմնավորված որոշումներ կայացնելու նպատակով, որոնք համահունչ կլինեն տվյալ աուդիտի պայմաններին:

Մասնագիտական թերահավատությունը առանցքային է բոլոր աուդիտների

համար: Աուդիտորը պետք է աուդիտները պլանավորի և իրականացնի՝ դրսևորելով մասնագիտական թերահավատություն և գիտակցելով, որ կարող են գոյություն ունենալ այնպիսի հանգամանքներ, որոնց պատճառով խնդրո առարկան կարող է շեղվել հիմնական չափանիշներից: Մասնագիտական թերահավատությունը նշանակում է, որ աուդիտորը, դրսևորելով կասկածամտություն, աուդիտի ողջ ընթացքում իրականացնում է ձեռք բերված աուդիտորական ապացույցների բավարարության և արդիականության քննադատական գնահատում:

Մասնագիտական դատողությունն ու թերահավատությունն անհրաժեշտ է գործի դնել համապատասխանության աուդիտի ողջ ընթացքում՝ գնահատելու համար աուդիտի տարրերը, խնդրո առարկան, համապատասխան չափորոշիչները, աուդիտի շրջանակը, ռիսկերը, էականությունը և աուդիտորական այն ընթացակարգերը, որոնք պետք է կիրառվեն հայտնաբերված ռիսկերին արձագանքելու համար: Այս երկու հասկացությունները կիրառվում են նաև ապացույցները և անհամապատասխանության դեպքերը գնահատելու, հաշվետվություններ ներկայացնելու, ինչպես նաև աուդիտի ընթացքում տեղի ունեցող հաղորդակցության ձևաչափը, բովանդակությունն ու հաճախությունը սահմանելու փուլերում: Համապատասխանության աուդիտում մասնագիտական դատողության և թերահավատության սկզբունքների պահպանման հատուկ պայմանն է պետական կառավարման մարմինների կառուցվածքն ու բովանդակությունը վերլուծելու կարողությունը, որը հիմք է հանդիսանում համապատասխան չափորոշիչների որոշման կամ օրենսդրական բացերի վերհանման համար այն դեպքերում, երբ ամբողջությամբ կամ մասամբ բացակայում են համապատասխան օրենքներ ու իրավական ակտեր: Հաջորդ պահանջը աուդիտորական մասնագիտական հասկացությունների կիրառումն է հայտնի և անհայտ խնդրո առարկաների նկատմամբ դրսևորվող մոտեցումներում: Աուդիտորը պետք է ունակ լինի գնահատել տարբեր աուդիտորական ապացույցներն՝ ըստ դրանց աղբյուրների, աուդիտի շրջանակին և խնդրո առարկային համապատասխանության: Աուդիտորը պետք է կարողանա նաև գնահատել աուդիտի ընթացքում ձեռք բերված ապացույցների բավարարությունն ու պատշաճությունը:

Որակի հսկողություն

Աուդիտորները պետք է պատասխանատվություն ստանձնեն աուդիտի ընդհանուր որակի համար:

Աուդիտորը պատասխանատու է աուդիտի իրականացման համար, և պետք է կիրառի որակի հսկողության ընթացակարգերը աուդիտի ողջ ընթացքում: Նման ընթացակարգերը պետք է միտված լինեն երաշխավորելու աուդիտի համապատասխանությունը կիրառելի չափանիշներին և ապահովելու աուդիտի հաշվետվության, եզրակացությունների կամ կարծիքի նպատակահարմարությունը տվյալ պայմաններում:

Աուդիտորական թիմի կառավարում և հմտություններ

45. Աուդիտորներին պետք է հասանելի լինեն անհրաժեշտ հմտությունները:

Աուդիտի թիմում ընդգրկված անհատները պետք է միասնականորեն տիրապետեն գիտելիքի, հմտությունների և մասնագիտական փորձի, որն անհրաժեշտ է աուդիտը հաջողությամբ իրականացնելու համար: Սա ներառում է իրականացվող աուդիտի տեսակի ընկալում, ինչպես նաև կիրառական փորձի առկայություն, գործող ստանդարտների ու օրենսդրության իմացություն, կազմակերպության գործունեության վերաբերյալ պատկերացում, մասնագիտական դատողություններ անելու ունակություն և փորձ: Բոլոր աուդիտներին բնորոշ է համապատասխան որակավորմամբ անձնակազմ հավաքագրելու անհրաժեշտությունը, աշխատակիցներին վերապատրաստման և որակավորման բարձրացման հնարավորությունների ընձեռումը, ձեռնարկների, ինչպես նաև աուդիտի անցկացմանը վերաբերող տպագիր այլ ուղեցույցների ու ցուցումների պատրաստումը և բավարար աուդիտորական ռեսուրսների հատկացումը: Աուդիտորները պետք է պահպանեն մասնագիտական որակավորման իրենց մակարդակը շարունակական մասնագիտական զարգացման միջոցով:

Աուդիտի իրականացման համար կարող են պահանջվել մասնագիտական մեթոդներ կամ հմտություններ գործունեության այնպիսի բնագավառներում, որոնք չեն գտնվում SAI-ի գործունեության շրջանակներում: Հրավիրվող փորձագետների ներուժը կարելի օգտագործել տարբեր կերպ. օրինակ՝ վերջիններս կարող են տրամադրել իրենց գիտելիքները կամ իրականացնել

կոնկրետ աշխատանքներ: Աուդիտորները պետք է գնահատեն արդյոք փորձագետները տիրապետում են անհրաժեշտ մասնագիտական գիտելիքների, կարողությունների, օբյեկտիվության, և սահմանեն արդյոք վերջիններիս կողմից իրականացված աշխատանքը համապատասխանում է աուդիտի նպատակին:

Աուդիտորական ռիսկ

46. Աուդիտորները ողջ աուդիտի ընթացքում պետք է հաշվի առնեն աուդիտորական ռիսկերը:

Աուդիտները պետք է անցկացվեն այնպես, որ աուդիտորական ռիսկերը լինեն կառավարելի կամ նվազեցվեն՝ հասցվելով ընդունելի նվազագույն մակարդակի: Աուդիտորական ռիսկն այն ռիսկն է, որը վերաբերում է աուդիտի հաշվետվության, կամավելի կոնկրետ՝ աուդիտորական եզրակացության և կարծիքի անհամապատասխանությանը աուդիտի պայմաններին: Աուդիտորական ռիսկը արդիական է ինչպես հավաստագրման, այնպես էլ ուղիղ հաշվետվությունների առաջադրանքների դեպքում: Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի աուդիտորական ռիսկերի երեք հարթությունները՝ բնորոշ ռիսկերը, հսկողության ռիսկերը, չբացահայտման ռիսկերը, որոնք կապված են խնդրո առարկայի կամ հաշվետվությունների ձևաչափի հետ, (այն է՝ արդյոք խնդրո առարկան քանակական, թե որակական բնույթ է կրում, և արդյոք աուդիտի հաշվետվությունը պետք է ներառի կարծիք կամ եզրակացություն): Նշված հարթությունների համեմատական կարևորությունը կախված է խնդրո առարկայի էությունից, այն հանգամանքից, արդյոք աուդիտը պետք է ապահովի ողջամիտ, թե սահմանափակ հավաստիացում, և արդյոք դա ուղիղ հաշվետվությունների, թե հավաստիացման առաջադրանք է:

Էականություն

47. Աուդիտորները աուդիտի ողջ ընթացքում պետք է հաշվի առնեն էականությունը:

Էականության սահմանումը մասնագիտական դատողությունների խնդիր է և կախված է նրանից, թե ինչպես է աուդիտորը մեկնաբանում աուդիտի արդյունքների օգտագործողների պահանջները: Խնդիրը էական է համարվում, եթե դրա իմացությունը կարող է ազդեցություն ունենալ

նախատեսված օգտագործողի որոշումների վրա: Այդ դատողությունը կարող է վերաբերել որևէ առանձին հարցի կամ հարցերի ընդհանուր խմբի՝ միասին վերցրած: Էականությունը հաճախ դիտարկվում է արժեքի տեսանկյունից, սակայն այն ունի նաև բազմաթիվ այլ քանակական ու որակական կողմեր: Տվյալ հարցին կամ հարցերի շարքին ներհատուկ առանձնահատկություններն իրենց բնույթով, խնդրին կարող են էականություն հաղորդել: Խնդիրը կարող է կարևորություն ձեռք բերել նաև կախված այն համատեքստից, որում այն հայտնվում է:

Ինչպես նշվել է վերևում, համապատասխանության աուդիտում, էականությունն ունի ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական կողմ, չնայած որակական ասպեկտներն, ընդհանուր առմամբ, ավելի կարևոր դերակատարություն ունեն հանրային հատվածում: Էականությունը պետք է հաշվի առնվի պլանավորման, հավաքագրված աուդիտորական ապացույցների գնահատման և հաշվետվողականության նպատակով: Էականության սահմանման կարևոր մասն է կազմում այն նկատառումը, արդյոք հնարավոր է հիմնավոր կերպով ակնկալել, որ ներկայացված համապատասխանության կամ անհամապատասխանության դեպքերը (հնարավոր կամ հաստատված) ազդեցություն կունենան օգտագործողների կողմից կայացվող որոշումների վրա: Տվյալ դատողությունը գնահատելիս անհրաժեշտ է հաշվի առնել այնպիսի գործոններ, ինչպիսիք են պարտադիր բնույթ կրող պահանջները, հանրության հետաքրքրությունը կամ ակնկալիքները, օրենսդրության ուշադրության կենտրոնում գտնվող կոնկրետ ոլորտները, հայտերն ու զգալի ծավալների հասնող ֆինանսավորումը: Այն խնդիրները, որոնք ունեն պակաս կարևորություն կամ ավելի փոքր տարածում, քան էականության ընդհանուր սահմանումը, օրինակ՝ խարդախությունը, նույնպես կարող են էական համարվել: Էականության գնահատումը պահանջում է համապարփակ մասնագիտական դատողություն աուդիտորի կողմից և կապված է աուդիտի շրջանակի հետ:

Փաստաթղթավորում

48. Աուդիտորի կողմից պետք է պատրաստվեն բավարար աուդիտորական փաստաթղթեր:

Փաստաթղթերը պետք է պատրաստվեն ճիշտ ժամանակին, ապահովեն հստակ պատկերացում կիրառված չափորոշիչների, աուդիտի շրջանակի,

դատողությունների, հավաքագրված ապացույցների և արված եզրակացությունների վերաբերյալ: Փաստաթղթերը պետք է բավական մանրամասն կազմված լինեն, որպեսզի հնարավորություն ընձեռեն փորձառու աուդիտորին, ով նախկինում որևէ առնչություն չի ունեցել տվյալ աուդիտի հետ, պատկերացում կազմել խնդրո առարկայի, չափորոշիչների, աուդիտի շրջանակի, ռիսկերի գնահատման, աուդիտի ռազմավարության և աուդիտի պլանի, բնույթի, ժամկետների, ծավալների, իրականացված ընթացակարգերի և արդյունքների միջև առկա կապի վերաբերյալ, ինչպես նաև աուդիտորական եզրակացության կամ կարծիքի հիմնավորման նպատակով ձեռքբերված աուդիտորական ապացույցների մասին: Պետք է հնարավորություն ընձեռվի ընկալել բոլոր էական հարցերի հիմքում ընկած հիմնավորումները, որոնց համար պահանջվել է կիրառել մասնագիտական դատողություններն, ինչպես նաև գաղափար կազմել առնչվող եզրակացությունների մասին: Աուդիտորի կողմից համապատասխան փաստաթղթերը պետք է պատրաստվեն նախքան աուդիտի հաշվետվության հրապարակումը և պահվեն որոշակի ժամանակ:

Հաղորդակցություն

49. Աուդիտորները աուդիտի ողջ ընթացքում պետք է պահպանեն արդյունավետ հաղորդակցությունը:

Հաղորդակցությունը տեղի է ունենում աուդիտի բոլոր փուլերում. նախքան աուդիտի մեկնարկը, նախնական պլանավորման ընթացքում, բուն աուդիտի ընթացքում, ինչպես նաև հաշվետվությունների ներկայացման փուլում: Ցանկացած զգալի դժվարության մասին, որ առաջանում է աուդիտի ընթացքում, ինչպես նաև անհամապատասխանության էական դեպքերի մասին անհրաժեշտ է հաղորդել համապատասխան ղեկավարությանը կամ ղեկավարման լիազորություններով օժտված անձանց: Աուդիտորը պետք է պատասխանատու կողմին տեղեկացնի նաև աուդիտի չափորոշիչների մասին:

Աուդիտի գործընթացին առնչվող սկզբունքները

Համապատասխանության աուդիտի պլանավորում և նախագծում

Աուդիտի շրջանակ

50. Աուդիտորները պետք է սահմանեն աուդիտի շրջանակը:

Այն դեպքերում, երբ աուդիտի շրջանակը չի սահմանվում SAI-ի մանդատով կամ գործող օրենսդրությամբ, այն որոշվում է աուդիտորի կողմից: Աուդիտի շրջանակը աուդիտի հիմնական ուշադրության առարկայի, աստիճանի և սահմանների հստակ ձևակերպումն է՝ չափորոշիչներին խնդրո առարկայի համապատասխանության տեսանկյունից: Աուդիտի շրջանակի սահմանման վրա իրենց ազդեցությունն են թողնում էականությունն ու ռիսկերը, դրանով է պայմանավորվում, թե որ պահանջները կամ այդ պահանջների որ հատվածը պետք է ընդգրկվի: Աուդիտի գործընթացն, ընդհանուր առմամբ, պետք է նախատեսվի այնպես, որ ընդգրկի աուդիտի ողջ շրջանակը:

Խնդրո առարկան և չափորոշիչները

51. Աուդիտորները պետք է որոշեն խնդրո առարկան և համապատասխան չափորոշիչները:

Խնդրո առարկայի և չափորոշիչների սահմանումը համապատասխանության աուդիտի առաջին քայլերից է: Խնդրո առարկան և չափորոշիչները կարող են սահմանվել օրենքով կամ SAI-ի մանդատով, կամ կարող են որոշվել աուդիտորի կողմից: Հավաստագրման առաջադրանքների դեպքում կարող է նպատակահարմար լինել նաև պատասխանատու միավորի կողմից ներկայացված տեղեկությունների հատկորոշումը, որոնք վերաբերում են որոշակի չափորոշիչներին խնդրո առարկայի համապատասխանությանը:

Խնդրո առարկաները կարող են տարբերվել թե իրենց ձևով, թե մի շարք առանձնահատկություններով: Խնդրո առարկան որոշելիս աուդիտորը պետք է գործի դնի մասնագիտական դատողությունն ու թերահավատությունը աուդիտի ենթարկվող միավորը վերլուծելու և էականությունն ու ռիսկերը գնահատելու համար:

Խնդրո առարկան պետք է հնարավոր լինի որոշել և գնահատել՝ ըստ համապատասխան չափորոշիչների: Վերջինիս բնույթը պետք է թույլ տա հավաքագրել բավարար ու պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ՝ իբրև աուդիտի հաշվետվության, եզրակացության կամ կարծիքի հիմնավորում:

Աուդիտորը պետք է սահմանի համապատասխան չափորոշիչներ՝ աուդիտորական ապացույցների գնահատման և աուդիտի բացահայտումների

ու եզրակացությունների մշակման հիմքերն ապահովելու համար: Նշված չափորոշիչները պետք է հասանելի լինեն նախատեսված օգտագործողին, ինչպես նաև այլ կողմերին: Դրանք պետք է հաղորդվեն նաև պատասխանատու կողմին:

Միավորի մասին պատկերացումը

52. Աուդիտորները պետք է պատկերացում կազմեն աուդիտի միավորի մասին՝ համապատասխան իրավասությունների լույսի ներքո:

Համապատասխանության աուդիտը կարող է ընդգրկել գործադիր իշխանության բոլոր մակարդակներն, ինչպես նաև վարչական տարբեր մակարդակներ, աուդիտի ենթարկվող տարբեր միավորներ ու դրանց տարատեսակ համադրություններ: Ուստի, աուդիտորը պետք է ծանոթ լինի աուդիտի ենթարկվող միավորի կառուցվածքին և գործունեությանը, ինչպես նաև համապատասխանության ապահովման նպատակով կիրառվող ընթացակարգերին: Այս գիտելիքներն աուդիտորը պետք է օգտագործի էականությունը սահմանելու և անհամապատասխանության ռիսկերը գնահատելու համար:

Ներքին հսկողության և հսկողական միջավայրի ընկալումը

53. Աուդիտորները պետք է պատկերացում ունենան հսկողական միջավայրի և համապատասխան ներքին հսկողական գործընթացների մասին և հավաստիանան, որ դրանք կարող են ապահովել համապատասխանությունը:

Աուդիտի ենթարկվող միավորի և/կամ աուդիտի շրջանակին համապատասխանող խնդրո առարկայի մասին պատկերացումը կախված է աուդիտորի՝ հսկողական միջավայրի իմացությունից: Հսկողական միջավայրը արտացոլում է ազնվության և էթիկայի վարքագծի մշակույթը, որն ապահովում է ներքին հսկողության համակարգի հիմքերը՝ համապատասխանությունը պահանջները երաշխավորելու համար: Համապատասխանության աուդիտի պարագայում հատկապես կարևորվում է հսկողության միջավայրը, որի կիզակետում համապատասխանության ապահովումն է:

Աուդիտի ենթարկվող միավորը կամ խնդրո առարկան ընկալելու համար աուդիտորը պետք է նաև հասկանա ներքին հսկողության համակարգը: Այն, թե հսկողության կոնկրետ որ տեսակի վրա է իր ուշադրությունը

կենտրոնացնում աուդիտորը կախված է խնդրո առարկայից և աուդիտի առանձնահատուկ բնույթից ու շրջանակից: Քանի որ խնդրո առարկան կարող է լինել ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական, ուստի աուդիտորը, կախված աուդիտի շրջանակից, պետք է կենտրոնանա որակական կամ քանակական ներքին հսկողության կամ դրանց համադրության վրա: Ներքին հսկողության համակարգը գնահատելու ընթացքում աուդիտորը պետք է հաշվի առնի այն վտանգը, որ վերջիններս հնարավոր է և չկանխեն կամ չբացահայտեն անհամապատասխանության էական ռիսկերը: Աուդիտորը պետք է դիտարկի՝ արդյոք ներքին հսկողության համակարգը համահունչ է հսկողության միջավայրին՝ բոլոր էական առումներով, պահանջվող համապատասխանությունը ապահովելու համար:

Ռիսկերի գնահատում

54. Աուդիտորները պետք է իրականացնեն ռիսկերի գնահատում, որպեսզի պարզեն անհամապատասխանության ռիսկերը:

Աուդիտորը, աուդիտորական չափորոշիչների, աուդիտի շրջանակի, ինչպես նաև աուդիտի ենթարկվող միավորի առանձնահատկություններից ելնելով, պետք է կատարի ռիսկերի գնահատում՝ իրականացվելիք աուդիտորական գործընթացների բնույթը, ժամկետները և ծավալները սահմանելու համար: Աուդիտորն այս համատեքստում պետք է հաշվի առնի խնդրո առարկայի՝ չափորոշիչներին անհամապատասխանության ռիսկը: Անհամապատասխանությունը կարող է առաջանալ խարդախության, սխալի հետևանքով, կարող է թխել նաև խնդրո առարկային ներհատուկ բնույթից և/կամ աուդիտի պայմաններից: Անհամապատասխանության ռիսկերի որոշումը, ինչպես նաև աուդիտորական գործընթացների վրա դրանց հնարավոր ազդեցությունը պետք է հաշվի առնվի աուդիտի ողջ ընթացքում: Որպես ռիսկերի գնահատման գործընթացի մաս, աուդիտորը, պետք է իրականացնի անհամապատասխանության հայտնի բոլոր դեպքերի գնահատում՝ էականությունը սահմանելու նպատակով:

Խարդախության ռիսկ

55. Աուդիտորները պետք է հաշվի առնեն խարդախության ռիսկը:

Եթե աուդիտորը հանդիպում է անհամապատասխանության դեպքերի, որոնք կարող են վկայել խարդախության մասին, ապա վերջինս պետք է դրսևորի

պատշաճ մասնագիտական զգոնության և զգուշավորություն՝ խուսափելու համար հետագա իրավական վարույթին կամ հետաքննությանը միջամտելուց: Համապատասխանության աուդիտի դեպքում խարդախությունը հիմնականում վերաբերում է պաշտոնեական լիազորությունների չարաշահմանը, սակայն այն առնչվում է նաև կեղծիքներով կազմված հաշվետվություններին, որոնք վերաբերում են համապատասխանության խնդիրներին: Պահանջներին չհամապատասխանելու դեպք կարող է համարվել պաշտոնեական լիազորությունների կանխամտածված չարաշահումը՝ ապօրինի օգուտներ ստանալու նպատակով: Հանրային ղեկավարման իրականացումը ներառում է որոշումների կայացում կամ որոշումն ընդունելուց հրաժարում, նախապատրաստական աշխատանքների իրականացում, խորհրդատվություն, տեղեկատվության կառավարում, ինչպես նաև պետական ծառայության ոլորտում իրականացվող այլ գործունեություն: Ապօրինի շահ կարող են հանդիսանալ ոչ-տնտեսական կամ տնտեսական բնույթի առավելությունները, որոնք ձեռք են բերվել ղեկավարության կամ կառավարման օղակներում ներգրավված մեկ կամ մի քանի անձանց, աշխատակիցների կամ երրորդ կողմ հանդիսացող միավորների կողմից՝ կանխամտածված գործողությունների արդյունքում:

Չնայած խարդախության բացահայտումը համապատասխանության աուդիտի հիմնական նպատակը չէ, այնուամենայնիվ, աուդիտորները խարդախության ռիսկի գործոնները պետք է ընդգրկեն ռիսկերի իրենց գնահատումներում և իրենց աշխատանքների ընթացքում աչալրջություն դրսևորեն նման նախանշանների նկատմամբ:

Աուդիտի ռազմավարությունը և ծրագիրը

56. Աուդիտորները պետք է մշակեն աուդիտի ռազմավարություն և աուդիտի ծրագիր:

Աուդիտի պլանավորումը ենթադրում է աուդիտի ընդհանուր ռազմավարության և ծրագրի մշակման նպատակով աուդիտի թիմի անդամների միջև ծավալվող քննարկում: Աուդիտի ռազմավարության նպատակն է մշակել անհամապատասխանության ռիսկերին արդյունավետ արձագանք: Այն պետք է ներառի կոնկրետ ռիսկերի արձագանքման համար

նախատեսված միջոցառումների դիտարկում՝ աուդիտի ծրագրի մշակման միջոցով: Ինչպես աուդիտի ռազմավարությունն, այնպես էլ՝ աուդիտի ծրագիրը պետք է ձևակերպվեն գրավոր: Պլանավորումը աուդիտի առանձին փուլ չէ, այլ շարունակական ու կրկնվող գործընթաց:

Աուդիտորական ապացույց

57. Աուդիտորները պետք է հավաքագրեն բավարար պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ աուդիտի ողջ շրջանակը ծածկելու համար:

Աուդիտորը պետք է հավաքագրի բավարար և պատշաճ ապացույցներ եզրակացությունների կամ կարծիքների հիմնավորումներ ապահովելու համար: **Բավարար** լինելը վերաբերում է ապացույցների քանակին, մինչդեռ համապատասխանությունն առնչվում է նաև ապացույցների որակական կողմին, այն է՝ դրանց արդիականությանը, հիմնավորվածությանն ու արժանահավատությանը: Ապացույցների անհրաժեշտ քանակը կախված է աուդիտորական ռիսկերից (որքան մեծ է ռիսկն, այնքան մեծ քանակությամբ ապացույցներ, հավանաբար, կարող են պահանջվել), և ապացույցների որակից (որքան բարձր է որակը, այնքան քիչ քանակությամբ ապացույցներ կարող են պահանջվել): Ուստի, ապացույցների բավարարությունն ու համապատասխանությունը փոխկապակցված են: Սակայն պարզապես ավելի շատ ապացույցների ձեռքբերումը չի փոխհատուցում դրանց ցածր որակը: Ապացույցի արժանահավատության վրա իր ազդեցությունն է թողնում դրա աղբյուրն ու բնույթը և այն կախված է որոշակի հանգամանքներից, որոնցում ձեռք են բերվել նշված ապացույցները: Աուդիտորը պետք է հաշվի առնի որպես աուդիտորական ապացույց օգտագործվող տեղեկությունների ինչպես արդիականությունն, այնպես էլ արժանահավատությունը և պահպանի ստացված աուդիտորական ապացույցների ու տեղեկությունների գաղտնիությունը:

Աուդիտորական գործընթացները պետք է համապատասխանեն աուդիտի պայմաններին և բավարար ու պատշաճ ապացույցներ ձեռքբերելու նպատակին: Անհրաժեշտ աուդիտորական ապացույցների բնույթն ու աղբյուրները պայմանավորված են չափորոշիչներով, խնդրո առարկայով և աուդիտի շրջանակով: Քանի որ խնդրո առարկան կարող է լինել որակական կամ քանակական, ուստի աուդիտորը, կախված աուդիտի շրջանակից,

ուշադրությունը պետք է կենտրոնացնի քանակական կամ որակական աուդիտորական ապացույցների, կամ էլ դրանց համադրության վրա: Համապատասխանության աուդիտը ներառում է տարբեր ընթացակարգեր՝ ուղղված ինչպես քանակական, այնպես էլ որակական բնույթի ապացույցների ձեռքբերմանը:

Համապատասխանության աուդիտ իրականացնող աուդիտորից հաճախ կարող է պահանջվել համադրել և համեմատել տարբեր աղբյուրներից ստացված ապացույցները՝ բավարարության և պատշաճության պահանջներին համապատասխանությունն ապահովելու համար:

Աուդիտորական ապացույցների գնահատում և եզրակացությունների կազմում

58. Աուդիտորները պետք է գնահատեն, արդյոք ձեռք են բերվել բավարար և պատշաճ աուդիտորական ապացույցներ և կազմեն համապատասխան եզրակացություն

Բուն աուդիտը պատշաճ կերպով ավարտին հասցնելուց հետո աուդիտորը պետք է վերանայի աուդիտորական ապացույցները՝ եզրակացություն կազմելու կամ կարծիք հրապարակելու նպատակով: Աուդիտորը պետք է գնահատի արդյոք ձեռք բերված ապացույցները բավարար և պատշաճ են՝ աուդիտորական ռիսկերը ընդունելի նվազագույն մակարդակի հասցնելու համար: Գնահատման գործընթացը ենթադրում է ապացույցների դիտարկում, որոնք հիմնավորում են աուդիտի հաշվետվությունը, համապատասխանությանը կամ անհամապատասխանությանը վերաբերող եզրակացությունները կամ կարծիքները: Այն ընդգրկում է նաև էականությանը վերաբերող նկատառումներ: Հաշվի առնելով աուդիտի հավաստիացման մակարդակը՝ ապացույցների բավարար և պատշաճ լինելը գնահատելուց հետո աուդիտորը պետք է դիտարկի նաև թե ինչպես ձեռք բերված ապացույցների դիտարկմամբ լավագույնս ձևակերպել եզրակացությունները:

Եթե մեկ աղբյուրից ստացված ապացույցները չեն համապատասխանում այն ապացույցներին, որոնք ձեռք են բերվել ուրիշ աղբյուրներից, կամ եթե կան կասկածներ որպես ապացույց օգտագործվող տեղեկությունների արժանահավատության վերաբերյալ, ապա աուդիտորը պետք է որոշի ինչպիսի փոփոխություններ կամ լրացումներ է անհրաժեշտ կատարել աուդիտորական գործընթացներում՝ խնդիրը կարգավորելու համար, և դիտարկի դրա հետևանքները, եթե այդպիսիք կան, աուդիտի այլ ասպեկտների տեսանկյունից:

Աուդիտն ավարտելուց հետո աուդիտորը պետք է վերանայի աուդիտին վերաբերող փաստաթղթերը՝ որոշելու համար արդյոք խնդրո առարկան բավարար և պատշաճ կերպով ուսումնասիրվել է, թե ոչ: Աուդիտորը պետք է նաև որոշի արդյոք ռիսկերի գնահատումը և էականության նախնական սահմանումը, հավաքված ապացույցների լույսի ներքո, ճիշտ է, թե անհրաժեշտ է դրանք վերանայել:

Հաշվետվությունների ներկայացում

59. Աուդիտորները պետք է մշակեն հաշվետվություն՝ հիմնվելով ամբողջականության, անկողմնակալության, արդիականության և հակասությունները հաշվի առնելու անհրաժեշտության սկզբունքների վրա:

Ամբողջականության սկզբունքը պահանջում է, որ աուդիտորը, նախքան հաշվետվության հրապարակումը, հաշվի առնի բոլոր համապատասխան ապացույցները: Անկողմնակալության սկզբունքը պահանջում է, որ աուդիտորը գործի դնի մասնագիտական դատողությունն ու թերահավատությունը՝ երաշխավորելու համար բոլոր հաշվետվությունների փաստացի ճշմարտացիությունը, ինչպես նաև բացահայտումների ու եզրակացությունների պատշաճ ու հավասարակշռված ներկայացումը: Արդիականության սկզբունքը ենթադրում է հաշվետվությունների պատրաստում՝ սահմանված ժամկետներում: Հակասությունները հաշվի առնելու անհրաժեշտության սկզբունքը ենթադրում է փաստերի ճշգրտության ստուգում աուդիտի ենթարկվող միավորի հետ՝ անհրաժեշտության դեպքում ներառելով պատասխանատու պաշտոնատար անձանց պատասխանները: Ինչպես իր ձևով, այնպես էլ իր բովանդակությամբ, համապատասխանության աուդիտի հաշվետվությունը պետք է համապատասխանի վերնշված բոլոր սկզբունքներին:

Հաշվետվությունների ձևաչափը կարող է սահմանվել օրենքով կամ SAI-ի մանդատով: Այնուամենայնիվ, աուդիտի հաշվետվությունը, սովորաբար պարունակում է եզրակացություն, որը հիմնված է իրականացված աուդիտորական աշխատանքների վրա: Հաշվետվությունը կարող է ներկայացնել նաև կառուցողական և գործնական առաջարկներ, որոնք ուղղված են բարելավումներին: Հավաստիացման առաջադրանքի դեպքում,

հաշվետվությունը հիմնականում կոչվում է «Աուդիտորի հաշվետվություն»:

Հաշվետվությունները կարող են ներկայացվել ինչպես հակիրճ, ստանդարտ կարծիքների այնպես էլ ընդարձակ կամ համառոտ ձևակերպված եզրակացությունների տեսքով: Սակայն ամեն պարագայում, հաշվետվությունը պետք է լինի ամբողջական, ճշգրիտ, անկողմնակալ, համոզիչ, պարզ ու հակիրճ, այնքանով, որքանով թույլ է տալիս խնդրո առարկան: Պետք է նկարագրվեն Աուդիտի շրջանակի բոլոր սահմանափակումները: Հաշվետվությունում պետք է հստակ արձանագրվի օգտագործվող չափորոշիչների համապատասխանությունը և ապահովվող հավաստիացման մակարդակը:

Եզրակացությունը կարող է ներկայացվել համապատասխանության վերաբերյալ հստակ ձևակերպված կարծիքի ձևով, որը հաճախ գալիս է լրացնելու ֆինանսական հաշվետվություններին վերաբերող կարծիքը: Դրանք կարող են ներկայացվել նաև աուդիտի հատուկ հարցերին տրվող մանրամասն պատասխանների ձևով: Հավաստագրման առաջադրանքներին առավել բնորոշ են կարծիքները, մինչդեռ աուդիտի հատուկ հարցերի պատասխանները առավել հաճախ կիրառվում են ուղիղ հաշվետվությունների առաջադրանքներում: Կարծիք ներկայացնելու դեպքում աուդիտորը պետք է նշի արդյոք այն չձևափոխված է, թե ենթարկվել է ձևափոխությունների՝ էականության և տարածվածության գնահատման հիման վրա: Կարծիքի ներկայացումը, սովորաբար, պահանջում է առավել մանրամասն մշակված աուդիտորական ռազմավարություն և մոտեցում:

Համապատասխանության աուդիտի հաշվետվությունները պետք է ներառեն հետևյալ տարրերը (սակայն ոչ անպայման, ստորև ներկայացվող հերթականությամբ).

- 1 վերնագիր
- 2 հասցեատերը
- 3 աուդիտի շրջանակը՝ ներառյալ այն ժամանակահատվածը, որը վերջինս ընդգրկում է ,
- 4 խնդրո առարկայի որոշում կամ նկարագրություն
- 5 չափորոշիչների (criteria) սահմանում
- 6 աշխատանքների իրականացման ընթացքում կիրառված աուդիտորական

ստանդարտների որոշում

7 կատարված աշխատանքների համառոտ նկարագրություն

8 բացահայտումներ

9 եզրակացություն/կարծիք

10 աուդիտի ենթարկված միավորից ստացված պատասխաններ (եթե անհրաժեշտ է)

11 առաջարկություններ (եթե անհրաժեշտ է)

12 Հաշվետվության հրապարակման ամսաթիվը

13 ստորագրություն

Հետիսկողություն

60. Անհրաժեշտության դեպքում աուդիտորները պետք է հետամուտ լինեն անհամապատասխանության վերհանված դեպքերին: Հետիսկողության իրականացման գործընթացը խթանում է իրավիճակի շտկմանն ուղղված միջոցառումների արդյունավետ իրականացումը և տրամադրում է օգտակար արձագանքներ՝ աուդիտի ենթարկված միավորին, աուդիտորական հաշվետվություններ՝ օգտագործողներին և աուդիտորին (աուդիտի հետագա պլանավորման համար): Նախկինում ներկայացված անհամապատասխանության դեպքերին հետամուտ լինելու անհրաժեշտությունը կախված է խնդրո առարկայի, վերհանված անհամապատասխանության դեպքերի բնույթից և աուդիտի կոնկրետ պայմաններից: Որոշ SAI-ների դեպքում, ինչպիսիք են. օրինակ. դատական լիազորություններով օժտված աուդիտի դատարանները, հետագա քայլերը կարող են ներառել պարտադիր իրավական ուժ ունեցող հաշվետվությունների և դատական որոշումների հրապարակում: Կանոնավոր պարբերականությամբ իրականացվող աուդիտների դեպքում, հետագա քայլերը կարող են կազմել հաջորդ տարվա ռիսկերի գնահատման մաս: