

**ՀՀ-ՈՒՄ ՈՉ ԱՌՆՏՐԱՅԻՆ ԿԱԶՄԱԿԵՐՊՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ ԱՌԴԻՏԻ
ԽՆԴԻՐՆԵՐԸ ԿԱՏԱՐՈՂԱԿԱՆԻ ԱՌԴԻՏԻ ԶԱԶԱՓՈՎ**

Արա ՔԱՌՅԱՆ
ԵՊՀ ֆինասահաշվային ամբիոնի դոցենտ, տնտեսագիտության թեկնածու
Լուսինե ԱՄԻՐՆԱՆՅԱՆ
ՀՊՏՀ Կառավարչական հաշվառում և աուդիտ ամբիոնի ասպիրանտ

Բանալի բառերը. աուդիտ, տնտեսողականություն, արդյունավետություն

Աշխարհաքաղաքական, տարածաշրջնային, երկրի և հասարակության դինամիկ փոփոխությունները առաջացնում են հասարակության պահանջների ոչ պակաս դինամիկ փոփոխություններ: Այս պարագայում միանգամայն բնական ու խիստ պահանջ է, որպեսզի հանրային ոլորտի, այդ թվում՝ հանրային ծառայությունների և ավելի լայն ոչ առևտրային ոլորտի մասնակիցները պարբերաբար գնահատեն իրենց գործունեությունն այն առաքելության, նպատակների և խնդիրների առումով, որոնց համար նրանք ստեղծված են: Միջազգային պրակտիկայում նման մոտեցումների ու գործիքների մեջ առանձնակի կարևորվում է կատարողականի աուդիտը (այսուհետ՝ ԿԱ):

Հարկ է նշել, որ ԿԱ-ը հանդիսանում է աուդիտի ոլորտի զարգացող հայեցակարգերից: Այն հիմնականում կենտրոնացած է հանրային ոլորտի՝ պետական բյուջեից ֆինանսավորվող տարբեր կազմակերպությունների, գործակալությունների և ծրագրերի, ոչ առևտրային կազմակերպությունների և ծրագրերի, դրանց գործառնությունների ու գործառնությունների կառավարման համակարգերի ու ընթացակարգերի վերահսկողության վրա: Չնայած դրան՝ ԿԱ-ը կիրառվում է նաև առևտրային կազմակերպությունների, այդ թվում, ինչու չէ՞ ֆինանսական ոլորտի, մասնավորապես՝ բանկերի գործունեության աուդիտի նպատակով¹:

Այն, որ ԿԱ-ի ստանդարտները հաջողությամբ կիրառվում են նաև ոչ առևտրային կազմակերպությունների աուդիտի իրականացման համար, հավաստում է տարբեր երկրների փորձը: Մասնավորապես՝ Հնդկաստանի ԿԱ-ի ուղեցույցում շեշտվում է. «Կատարողականի աուդիտն իրենից ներկայացնում է կազմակերպության, ծրագրի կամ սխեմայի տնտեսողականության,

¹ On Performance Audit Methods in Commercial Banks, Xiang Li School of Business, Tianjin Polytechnic University Tianjin 300387, China, International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 1, January 2010, <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/viewFile/4828/4075>

արդյունավետության և օգտավետության անկախ գնահատում կամ փորձաքննություն»²:

Հարկ է նկատել, որ ԿԱ-ի հայեցակարգի զարգացմանը նպաստել են մի շարք ներքին և արտաքին գործոններ: Այդ կարգի գործոններից են՝ իրազեկության բարձրացման հիման վրա հանրային հաշվետվողականության ու արդյունավետ կառավարման առավել բարձր պահանջը, միջազգային բազմաբնույթ համագործակցության աճը, տարբեր դոնորների կողմից տարաբնույթ ծրագրերի ֆինանսավորման պատրաստակամությունը, հասարակության և շահառուների կողմից աուդիտորական ոլորտի արհեստավարժության աճի պահանջը: Լ. Ինգլիշը և Պ. Սկերբիկը (L. English, P. Skaerbaek) կարևորել են «Նոր հանրային կառավարման» տեսության ներդրումն ու աուդիտի պրակտիկայի փոխհարաբերությունները: Ըստ նրանց մեկնաբանության ԿԱ-ը ավելին է, քան կոնկրետ տեխնիկական գործունեություն, որն իրեն դուրս է դնում էմպիրիկ գիտելիքներից ի հաշիվ սեփական հետևանքների և ներուժի ծրագրային հաստատման³:

ԿԱ-ը ռեսուրսների օգտագործման առումով կազմակերպության տնտեսողականության, արդյունավետության, օգտավետության աուդիտն է՝ նպատակ ունենալով գնահատել ինչքանով է կազմակերպությունը հասել նպատակադրված արդյունքներին՝ օգտագործելով առկա ռեսուրսները: ԿԱ-ի տեսամեթոդական հիմքերը ներկայումս ամրագրված են «Աուդիտի (վերահսկիչ) բարձրագույն մարմինների միջազգային կազմակերպության» (INTOSAI)⁴ Աուդիտի ստանդարտների կոմիտեի (Auditing Standards Committee) կողմից ընդունված «3100 Կատարողականի աուդիտի առանց-քային սկզբունքների ուղեցույցով»⁵ և «3000-3100 Կատարողականի աուդիտի ներդրման

² Performance Auditing Guidelines 2014, Comptroller and Auditor General of India, page 2, http://saiindia.gov.in/english/home/Our_Process/Audit_Methology/Guidelines_Notes/PA_Guidelines2014.pdf

³ Marie-Soleil Tremblay, Bertrand Malsch, A REVIEW OF PERFORMANCE AUDIT LITERATURE, February 2015, page 7, <http://irspm2015.com/sppa/index.php/irspm/IRSPM2015/paper/viewFile/1584/340>

⁴ Աուդիտի բարձրագույն մարմինների միջազգային կազմակերպությունը (INTOSAI) հանդիսանում է կառավարությունների արտաքին աուդիտի հանրային այն միավորումը, որն ինստիտուցիոնալ ձևաչափով ապահովում է աուդիտի (վերահսկիչ) բարձրագույն մարմինների զարգացման խթանումը և գիտելիքների փոխանցումը ամբողջ աշխարհում, բարելավելով կառավարումն ու բարձրացնելով անդամ երկրների մասնագիտական կարողությունները:

⁵ Performance Audit Guidelines – Key Principles, INTOSAI, http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf

ուղեցույց»-ով⁶, (այսուհետ ԿԱՆՈՒ): ԿԱՆՈՒ-ն ընդունվել է 2004թ., որի նախաբանում նշվում է, որ այն կիրառական ու կենսունակ փաստաթուղթ է, իր բնույթով չի հանդիսանում նորմատիվային կամ տեխնիկա-կան փաստաթուղթ, կամ ձեռնարկ, պարունակում է մի շարք ուղեցույցներ և այլ անհրաժեշտ տեղեկատվություն, որոնք գործնականում առնչվում են ԿԱ-ի առանձին ոլորտների և առանձնահատկությունների հետ:

ԿԱՆՈՒ-ում շեշտվում է, որ ԿԱ-ի հիմքերը հիմնված չեն մասնավոր հատվածի ընդհանուր աուդիտի վրա: ԿԱ-ի ձևաչափը բավականաչափ բարդ է: Համաձայն ԿԱՆՈՒ-ի այս ոլորտի աուդիտորները իրենց գործունեության մեջ կարող են բախվել զգալի բազմազանության և անորոշությունների հետ:⁷:

ԿԱ-ը կենտրոնացած է հետևյալ բաղադրիչները վրա.

(ա) տնտեսողականության աուդիտը (audit of the economy). Ենթադրում է խնայողաբար տնտեսվարություն ապահովող վարչարարության համապատասխանությունը առողջ վարչարարական սկզբունքներին ու գործելակարգերին և կառավարման քաղաքականությանը,

(բ) արդյունավետության աուդիտը (audit of the efficiency). Ենթադրում է մարդկային, ֆինանսական և այլ ռեսուրսների օգտագործման աուդիտը, այդ թվում, տեղեկատվական համակարգերի հետազոտությունը, միջոցառումների կատարողականի ապահովումը և մոնիթորինգի կառուցակարգերը, և աուդիտի ենթարկված անձի բացահայտված թերությունները վերացնելու ընթացակարգերը.

(գ) օգտավետության աուդիտը (audit of the effectiveness). Ենթադրում է կատարողականի արդյունավետության աուդիտը՝ կապված աուդիտի ենթարկվող անձի նպատակներին հասնելու օգտավետության հետ և փաստացի գործունեության ազդեցությունը նախանշված կամ ծրագրային ազդեցության համեմատ⁸: ԿԱՆՈՒ-ում նշվում է, որ ԿԱ-ը հաճախ փորձում է պատասխանել երկու հիմնական հարցերի.

✓ Արդյոք գործերը արվում են ճիշտ ճանապարհով,

⁶ Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI' s Auditing Standards and practical experience,

http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf. Ուղեցույցը հանդիսանում է կատարողականի աուդիտի արդի լավագույն փորձի ամփոփումը, մինչդեռ այն ամբողջովին չի ընդունվել INTOSAI բոլոր անդամների կողմից: Ուղեցույցի կիրառումն ու օգտագործումը հայեցողական է անդամների համար:

⁷ Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI' s Auditing Standards and practical experience, page 7,

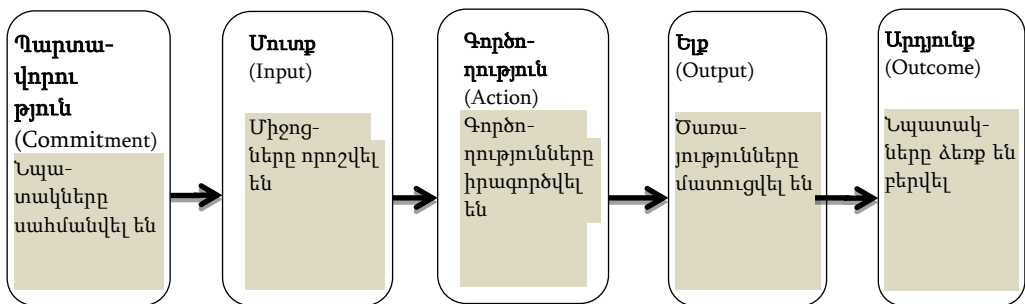
http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf

⁸ Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI' s Auditing Standards and practical experience, page 11,

http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf.

✓ Արդյոք ճիշտ գործեր են արվում:

Առաջին հարցադրումը գալիս է նրանից, թե արդյոք քաղաքականության որոշումները ճիշտ են կատարվել: Այս հարցը, որպես կանոն, թղթակցում է նորմատիվային առանցքի հետ, և խնդիր է դրվում պարզել՝ արդյոք կատարողականի իրագործողը սևեռվել է կանոնների և պահանջների վրա: Առավել լայն հետազոտության նպատակով հարցն ընթարձակվում է, և անդրադարձ է արվում իրականացված գործողությունների համարժեքությանը, այն է՝ արդյոք ճիշտ գործեր են արվել: Մինչ այս փուլը ԿԱ-ը սևեռվում է գործառնությունների տնտեսողականության և արդյունավետության վրա: Վերլուծության ոլորտը ընդարձակում է, երբ դրվում է երկրորդ հարցը՝ արդյոք ճիշտ գործեր են արվել: Այլ խոսքով՝ հարցադրումը հանգում է նրան, թե արդյոք ընդունված քաղաքականությունն իրացվել է հարկ եղած կարգով կամ համարժեք միջոցների օգտագործմամբ: Այս հարցը վերաբերում է օգտավետությանը կամ հանրության վրա ազդեցությանը: Իրականում այս հարցադրումը հանգում է նրան, որ վիճարկման ռիսկի է ենթարկվում որոշակի նպատակներին հասնելու համար կատարողի իրագործման օգտավետությունը կամ նրա կողմից միջոցների ընտրությունը: Այստեղ է, որ կատարողականի վերահսկողը (աուդիտորը) օրինակ՝ կարող է եզրակացնել, որ ընտրված միջոցները անարդյունավետ են եղել և դրված նպատակների ու խնդիրների հետ անհամատեղելի: Ինչևիցէ, դա լուրջ պնդում է, և աուդիտորը պետք է հիմնավորի, թե արդյոք հանրային պահանջն իրագործելու առումով այն հնարավոր էր: Այստեղ անհրաժեշտ է ապահովել զգուշավորություն, որպեսզի աուդիտը դուրս չգա իր մանդատի շրջանակներից՝ հատելով քաղաքականության սահմանագիծը: Պատկերավոր ԿԱ-ի գնահատումը ներկայացվում է այսպես կոչված «մուտք – ելք» մոդելով (մոդել տերմինը այստեղ կիրառվում է ԿԱՆՈՒ-ի բովանդակությանը համարժեք), որը հանդիսանում է միջոց՝ ցուցումն իրականացնելու համար, ինչը ներկայացված է ստորև.



Գծապատկեր 1. Կատարողականի աուդիտի «մուտք-ելք» սխեմատիկ ձևաչափը

Ելքերն⁹ արդյունք են մուտքերի և որոշակի նպատակին հասնելու համար իրականացված գործողությունների: Տեսականորեն այդ մոդելում կարող են գետնեղվել բոլոր բաղադրիչներն ու հարաբերությունները:

ԿԱ-ի իրականացման կարևոր խնդիրներից է աուդիտի չափորոշիչների սահմանումը: Դրանք օգնում են աուդիտորին պատասխանելու հետևյալ հարցերին՝ ինչ հիմքերով է հնարավոր գնահատել կատարողականի փաստացի վարքագիծը, ինչ է պահանջվում կամ սպասվում, ծրագրի միջոցով ինչ արդյունքներ են ձեռք բերվել և ինչպես: ԿԱ-ի չափորոշիչները ներկայացնում են լավագույն պրակտիկան և «ինչ լինելու» ակնկալիքը: Չափորոշիչը համադրելով իրականում տեղի ունեցածի հետ՝ աուդիտը գնահատում է եզրակացությունները: Բավարարված կամ գերազանցված չափորոշիչները վկայում են կատարողի փորձի մասին, իսկ չափորոշիչների չբավարարումը վկայում է բարելավումների անհրաժեշտության մասին:

ԿԱ-ն առաջնորդվում է առանցքային հետևյալ նպատակադրումներով.

- Համակարգային նպատակաուղղված մոտեցմամբ, որն ուսումնասիրում է կառավարման համակարգի ճիշտ գործելակարգը և գործառնությունները, մասնավորապես՝ ֆինանսական համակարգի կառավարումը:

- Արդյունքներին նպատակաուղղված մոտեցմամբ, որը գնահատում է, թե ինչպես են ելքերը կամ արդյունքները ձեռքբերվել, մասնավորապես՝ նախանշվածին կամ ծրագրին համապատասխան, կամ ծառայությունները մատուցվում են նախանշվածին համապատասխան:

- Խնդիրներին նպատակաուղղված մոտեցմամբ, երբ ուսումնասիրվում, ստուգվում և վերլուծվում են մասնակի խնդիրների պատճառները կամ չափորոշիչներից շեղումները:

Հնարավոր է իրականացնել նաև նշված երեք մոտեցումների համակցումը, որը կխթանի աուդիտի առավել արդյունավետ ձևաչափի կիրառմանը: Նշված նպատակադրումներով է սահմանվում կիրառվող ուսումնասիրության տեսակը և աուդիտի համար անհրաժեշտ գիտելիքների, տեղեկատվության դրանց ստացման և վերլուծության շրջանակը:

Ստորև ամփոփ ներկայացվում են կատարողական և ֆինանսական աուդիտների հիմնական առանձնահատկությունները: Աուդիտի նպատակի սահմանման առումով ԿԱ-ն առաջնորդվում է ներդրված ֆինանսական միջոցների օգտագործման տնտեսողականության, արդյունավետության և օգտավետության մակարդակի, իսկ ֆինանսական աուդիտում՝ ֆինանսական

⁹ Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI' s Auditing Standards and practical experience, p. 14, http://www.issai.org/media/13517/performance_audit_guidelines_e.pdf

գործառնությունների օրինականության, կանոնակարգված կատարման և հաշիվների արժանահավատության գնահատմամբ: ԿԱ-ի կիզակետն են ծրագրերը, կազմակերպությունները, դրանց քաղաքականությունը, գործունեությունը և կառավարման համակարգերը, իսկ ֆինանսական աուդիտում՝ ֆինանսական գործառնությունները, հաշվապահական հաշվառումն ու ֆինանսական հաշվետվությունները և առանցքային հսկիչ գործելակարգերը: ԿԱ ակադեմիական հիմքը շատ լայն է և ներառում է տնտեսագիտության, քաղաքական և սոցիոլոգիական գիտությունների առարկաները, իսկ ֆինանսական աուդիտում՝ ֆինանսական հաշվետվությունները, հաշվապահական հաշվառումը և օրենսդրությունը: ԿԱ-ում մեթոդաբանությունը տարբերվում է յուրաքանչյուր աուդիտի դեպքում, իսկ ֆինանսական աուդիտում այն ստանդարտացված ձևաչափում է: ԿԱ-ում աուդիտի չափորոշիչը յուրաքանչյուր առանձին աուդիտի դեպքում սահմանվում է աուդիտորների կողմից, իսկ ֆինանսական աուդիտում՝ օրենսդրությամբ կամ աուդիտի ոլորտի կարգավորումներով ստանդարտացված չափորոշիչներով: ԿԱ-ում հաշվետվությունները կազմված են առանձնահատուկ՝ տվյալ դեպքի համար նախատեսված հիմքով, որը տարբերվում է կառուցվածքով և բովանդակությամբ՝ կախված աուդիտի նպատակներից, իսկ ֆինանսական աուդիտում հիմնականում ստանդարտացված ձևաչափի է:

Հարկ է նկատել, որ աշխարհը վաղուց ի վեր թևակոխել է «աուդիտի հասարակության» շինարարության ու զարգացման դարաշրջանը, որում աուդիտը ներկայանում է, որպես ժամանակակից հասարակության ներքին կյանքի կամ հասարակական կազմակերպությունների «կանոնադրական սկզբունք» և «ինստիտուցիոնալ նորմ», և այն կարծրացած չէ, այլ ընդգրկում է նորանոր ոլորտներ ու գործառնություններ և ինքը ևս ենթարկվում է շարունակական փոփոխության¹⁰: ՀՀ-ում հանրային ոլորտի, մասնավորապես՝ ոչ առևտրային կազմակերպությունների գործունեության արդյունավետության բարձրացման անհրաժեշտությունից ելնելով՝ նպատակահարմար է մշակել հայաստանյան «Կատարողականի աուդիտի սոցիալական ուղղվածության սխեմայի» հայեցակարգը և դրա տեսագործնական հիմնական բաղադրիչները: Այն հիմք կհանդիսանա ՀՀ-ում աուդիտի այս կարևոր ոլորտի զարգացման համար և կօժանդակի բացահայտել կառավարման և վերահսկողության հիմնական գործնական թերությունները, խրախուսել կազմակերպությունների հաշվետվողականության համակարգը և կատարողա-

¹⁰ Josephine Maltby, There Is No Such Thing as Audit Society: A Reading of Power, M. (1994a) “The Audit Society”, *Ephemera, Theory & Politics in Organization*, <http://www.ephemerajournal.org/sites/default/files/8-4maltby.pdf>

կանի գնահատումը, առողջ կառավարման պրակտիկան և համապարփակ և համալիր հաշվետվողականության հակարգի ձևավորումը:

Ձուգահեռներ անցկացնելով իրավաբանության ոլորտի հետ՝ կարելի է նշել, որ կատարողականի աուդիտը, ի տարբերություն ֆինանսական և համապատասխանության աուդիտի, առավելապես հիմնված է նախադեպի կանխավարկածի վրա: Յուրաքանչյուր առանձին ԿԱ ի վերջո ստեղծում է հավելյալ արժեք, որը չի կարելի պնդել ֆինանսական և համապատասխանության առանձին մասնակի աուդիտների մասին: Եթե ֆինանսական աուդիտը բացահայտում է հաշվետվողականության սխալները, ապա կատարողականի աուդիտը առավելապես խնդիրները դիտարկում է տնտեսելու, արդյունավետության և օգտավետության տեսանկյունից, որը գործունեության կառավարման գործընթացին հաղորդում է նոր արժեք ստեղծելու կարողություն: Ի մի բերելով ԿԱ-ի բնութագրական հայտանիշները և տարբեր երկրներում դրա ներդրման մոտեցումները և գործընթացները՝ նպատակահարմար ենք համարում կատարողականի աուդիտի ներդրման համար առաջնորդվել. ա) ԿԱ-ի չեզոքության պահպանմամբ, բ) դիտարկվող խնդիրների գերակայությունների սահմանմամբ, գ) աստիճանակարգված մոտեցմամբ, դ) ըստ անհրաժեշտության խնդիրների սեգմենտավորման և քայլերի սելեկցիոն մոտեցման կիրառմամբ, ե) ստացված արդյունքների կանխատեսելիության ապահովմամբ, զ) խնդրո առարկայի նպատակադրմամբ՝

- խնդիրների վերցման ու կանխման, կամ
- նպատակների ձեռքբերման, կամ
- համակարգային լուծումներ ի հայտ բերելու վրա:

ԿԱ-ի հայաստանյան սոցիալական ուղղվածության սխեման նպատակ ունի ՀՀ-ում ներդնել սխեմատիկ գործուն հայեցակարգ, մասնավորապես՝ ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար՝ հիմնված միջազգային լավագույն փորձի վրա: Հարկ է ընդգծել, որ ԿԱ-ի առաջարկվող սխեման հիմք կհանդիսանա ՀՀ-ում ԿԱ-ն այլ ոլորտներում ներդրելու և հանրային լայն շրջանակներում դրա կիրառության նպատակով մասնագիտական երկխոսության համար:

Նպատակահարմար է նաև ոչ առևտրային կազմակերպությունների ներքին աուդիտում ներդնել ԿԱ-ի կիրառումը ապահովող հատուկ ձևաչափ, որի կառուցակարգը հնարավորություն կտա հաշվարկել ԿԱ-ի կատարողականի հիմնական բաղադրիչների՝ տնտեսողականության, արդյունավետության, օգտավետության արժեքները: Դրանց կտրվի համապատասխան կշիռներ և վարկանիշեր՝ «բարձր ապահովում», «մասնակի ապահովում» և «անբավարար ապահովում»: Մեթոդաբանության առումով առաջարկվող գնահատման համակարգի հիմք է հանդիսացել Ասիական զարգացման

բանկի «Ծրագրերի կատարման աուդիտի հաշվետվության նախապատրաստման ուղեցույց»-ում¹¹ կիրառվող մոտեցումը:

Աղյուսակ 1. Կատարողականի աուդիտի սկզբունքների համար սահմանվող վարկանիշերը

| | |
|---|---------------------|
| Գնահատման միջակայքը | Գնահատման վարկանիշը |
| 70 և ավելի %-ից հարցերի համար տրվել է բարձր վարկանշային նիշ | Բարձր ապահովում |
| 25-ից 69 % հարցերի համար տրվել է բարձր վարկանշային նիշ | Մասնակի ապահովում |
| Մինչև 25 % հարցերի համար է տրվել բարձր վարկանշային նիշ | Անբավարար ապահովում |

Աղյուսակ 2. Ծրագրի ամբողջ կատարման գնահատումը

| Սկզբունքը (1) | Կշիռը (2) | Գնահատման վարկանիշը (3) | Վարկանշի կշիռը (4) | Կշռված վարկանիշերը (2 x 4) |
|--------------------|--------------|--|-----------------------|-------------------------------|
| Տնտեսողականություն | 25 | Բարձր ապահովում (ԲԱ) Մասնակի ապահովում (ՄԱ) Անբավարար ապահովում (ԱԱ) | 3 2 1 | |
| Արդյունավետություն | 25 | Բարձր ապահովում (ԲԱ) Մասնակի ապահովում (ՄԱ) Անբավարար ապահովում | 3 2 1 | |
| Օգտավետություն | 30 | Բարձր ապահովում (ԲԱ) Մասնակի ապահովում (ՄԱ) Անբավարար ապահովում (ԱԱ) | 3 2 1 | |

Գնահատման բարձր վարկանիշի (ԲԱ) դեպքում, ընդհանուր կշռված միջին գործակիցը առաջարկվում է (ԲԱ) > 2.5, և միևնույն ժամանակ գնահատման յուրաքանչյուր բաղադրիչի համար կազմված ստուգաթերթի առնվազը 6 հարցադրումների ստացված նիշը ցածր չպետք է լինի 3-ից, իսկ ցածր լինելու դեպքում վարկանիշը կիջնի մեկ աստիճանով: Մասնակի ապահովում (ՄԱ) դեպքում, ընդհանուր կշռված միջինի համար առաջարկվում է $1.6 < ՄԱ < 2.5$ միջակայք և առնվազը 6 հարցադրումների ստացված նիշը ցածր չպետք է լինի 2-ից: Ցածր լինելու դեպքում վարկանիշը կիջնի մեկ

¹¹ GUIDELINES FOR THE PREPARATION OF PROJECT PERFORMANCE AUDIT REPORTS, ASIAN DEVELOPMENT BANK, 2000, p. 19-24, <http://www.oecd.org/derec/adb/35142714.pdf>

աստիճանով: Անբավարար ապահովում (ԱԱ) դեպքում ընդհանուր կշռված միջինը կընդգրկի $0 < ԱԱ < 1.6$ միջակայքը:

Աղյուսակ 3. Գնահատման բաղադրիչները և համապատասխան կշիռները

| Գնահատման հիմնական սկզբունքները | Կշիռը | Վարկանիշը | Վարկանշի կշիռը |
|---------------------------------|-------|---------------------|----------------|
| Տնտեսողականություն | 30 | (ԲԱ) | 3 |
| Արդյունավետություն | 30 | (ՄԱ) (ԱԱ) | 2 1 |
| Օգտավետություն | 40 | ԲԱ) (ՄԱ) (ԱԱ) | 3 2 1 |

ԿԱ-ի յուրաքանչյուր սկզբունքի՝ տնտեսողականության, արդյունավետություն և օգտավետության բացահայտման համար մշակվել են գնահատման ստուգաթերթեր: Ստորև ներկայացված է տնտեսողականության գնահատման օրինակելի ստուգաթերթը, որով բացահայտվում է տնտեսողականության սկզբունքն ապահովող խնդիրների համարժեքությունը և հետագայում դրանց պահպանման հավանականությունը:

Աղյուսակ 4. Տնտեսողականության գնահատման օրինակելի ստուգաթերթը

| Ստուգաթերթի հարցերը | Գնահատումը |
|---|------------|
| 1. Ծրագրի (և /կամ կատարողի գործունեության) կառավարման գործելակարգերի առկայության (համարժեքությունը և հետագայում դրանց պահպանման հավանականությունը): | Ա |
| 2. Ծրագրի համար գնումների և խորհրդատվությունների ձեռքբերման գործելակարգերի: | Ա |
| 3. Ծրագրի ֆինանսական կատարումն ապահովող գործելակարգերի, ներառյալ բյուջետավորման, ինքնաձայնաստեղծման և այլնի: | Ա |
| 4. Ռիսկերի (ներքին ու արտաքին) գնահատման և նույնականացման գործելակարգի: | Ա |
| 5. Տեղեկատվության և հաղորդակցության համակարգերը գործելակարգի | Ա |
| 6. Մոնիթորինգի գործելակարգի | Ա |
| 7. Ֆինանսավորումների ժամանակին հասանելիության | Ո |
| 8. Ծառայությունների դիմաց հատույթների ժամանակին ստացման | Բ |
| 9. Ծրագրի գործելու համար համապատասխան տեխնոլոգիաների և սարքավորումների ապահովելու | Ա |
| 10. Պահանջվող գործառնությունների, հմտությունների պահպանման, շարունակականության և աճի համար ֆինանսական միջոցների (կանխիկ հոսքերի) առկայության: | Բ |
| Տնտեսողականության ստուգաթերթը միջին տոկոսը | 87,5% |

Աղյուսակում գնահատման նիշերն են Ա՝ այո, Ո՝ ոչ, Բ՝ բացակայում է: Տոկոսադրույքի հաշվարկը՝ $87,5\% = 7 (Ա) / 8 (10-2 (Բ))$: Տասը հարցա-

դրումներից երկուսը եղել են բացասական, յոթին տրվել է «Այո» պատասխան: Տոկոսը հաշվարկվում է ստուգաթերթի մնացած 8 հարցերի նկատմամբ: Գնահատման օրինակելի ստուգաթերթ է սահմանվում նաև արդյունավետություն և օգտավետության բաղադրիչների համար, որոնցով բացահայտվում է նշված սկզբունքների համապատասխանությունը կամ համարժեքությունը և հետագայում դրանց պահպանման հավանականությունը (հողվածի ծավալից ելնելով դրանք բաց են թողնվում): Պայմանական ընդունենք, որ արդյունավետության համար համաձայն ստուգաթերթի գնահատման տոկոսադրույքի հաշվարկը կազմել 85,7%, իսկ օգտավետության համար՝ համապատասխանաբար 53,8%: Ելնելով դրանցից՝ կարելի կատարել կշռված ամփոփիչ վարկանիշերի հաշվարկը, որը ներկայացված է ստորև բերված աղյուսակում:

Աղյուսակ 5. Կշռված վարկանիշի պայմանական ամփոփիչ հաշվարկը

| Սկզբունքը | Գնահատումը | Վարկանիշը (1-3) | Կշիռը (%) | Կշռված վարկանիշը |
|---------------------|----------------------|-----------------|-----------|------------------|
| Տնտեսողականություն | Բարձր ապահովում (ԲԱ) | 3 | 25 | 0,75 |
| Արդյունավետություն | Բարձր ապահովում (ԲԱ) | 3 | 25 | 0,75 |
| Օգտավետություն | Մասնակի ահովում (ՄԱ) | 2 | 30 | 0,60 |
| Ընդհանուր վարկանիշը | | | 100 | 2,1 |

Ներկայացված օրինակում 2,1 կշռված միջին արժեքը համապատասխանում է մասնակի ապահովմանը, քանի որ այն գտնվում է $1.6 < ՄԱ < 2.5$ միջակայքում: Այն դեպքում, երբ առկա է 2014թ. ԿԱ-ի գնահատման արդյունքը, ապա նպատակահարմար է համեմատել այն հաջորդող տարիների գնահատումների հետ, որը հնարավորություն կտա բացահայտել որոշակի միտումները և առաջարկել հնարավոր խնդիրների համարժեք լուծումները: Ձևայնացված հաշվարկի մոդելը նախատեսված է բացառապես ԿԱ-ի ներքին աուդիտի կիրառման համար:

ԿԱ-ի առանձնահատուկ գործիքի ներդրումն ու կիրառումը հիմնավոր նախադրյալ կստեղծի և կբազմապատկի ՈԱԿ-ների կողմից իրենց կանոնադրական խնդիրների համար ֆինանսավորման հնարավորությունների էական ավելացման համար, այդ թվում՝ տարբեր դոնորներից և ՀՀ պետական բյուջեից դրամաշնորհների ձևաչափով ստացման համար:

Արա ՔԱՌՅԱՆ, Լուսինե ԱՄԻՐԻՆԱՆՅԱՆ

ՀՀ-ում ոչ առևտրային կազմակերպությունների աուդիտի խնդիրները
կատարողականի աուդիտի ձևաչափով
Բանալի բառերը. աուդիտ, տնտեսողականություն, արդյունավետություն

Հոդվածում ներկայացված է կատարողականի աուդիտի ձևաչափի առանձնահատկությունները և դրա կիրառման մոտեցումները: Ներկայացված է կատարողականի աուդիտի կիրառման նշանակությունը ոչ առևտրային կազմակերպությունների համար: Նշվում է հայաստանյան կատարողականի աուդիտի սոցիալական ուղվածության սխեմայի և դրա հիմնական բաղադրիչների տեսագործական հայեցակարգի անհրաժեշտության մասին: Մշակվել է ոչ առևտրային կազմակերպությունների ներքին աուդիտում կատարողականի աուդիտի կիրառումն ապահովող հատուկ ձևաչափ, որի կառուցակարգը հնարավորություն է տալիս հաշվարկել կատարողականի աուդիտի հիմնական բաղադրիչների՝ տնտեսողականության, արդյունավետության, օգտավետության արժեքները:

Արա КАРЯН, Лусине АМИРХАНЫ

Проблемы аудита некоммерческих организаций в формате аудита эффективности в РА

Ключевые слова: аудит, экономичность, эффективность

В статье представлены основные особенности формата и подходы применения аудита эффективности (или аудита исполнения): Представлена значимость аудита эффективности для некоммерческих организаций. Отмечается о необходимости научно-практической концепции и основных компонентах схемы аудита эффективности социальной направленности. Разработан специальный формат аудита эффективности для внутреннего аудита некоммерческих организаций, применение которого позволяет вычислить значения основных компонентов аудита эффективности: экономичности, эффективности и результативности.

Ara KARYAN, Lusine AMIRKHANYAN

Auditing issues in non-profit organizations in Armenia in the frame of performance audit

Keywords: audit, economy, efficiency

This article presents the main characteristics and application features of the performance audit format. It discusses the significance of applying performance audit for non-profit organizations. The importance of theoretical-practical concept and main components of performance audit in the social context is highlighted. A special format has been designed for conducting performance audit during the internal audit in non-profit organizations, which enables to account for the value of the main components of performance audit-economy, efficiency and effectiveness.