

**საქართველოს მთავრობის
განკარგულება
N1014 2010 წლის 30 ივლისი ქ. თბილისი**

შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ

“სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ” საქართველოს კანონის 32-ე მუხლის პირველი პუნქტის შესაბამისად დამტკიცდეს თანდართული შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია.

პრემიერ-მინისტრი

ნიკა გილაური

დამტკიცებულია
საქართველოს მთავრობის
2010 წლის 30 ივლისის
N1014 განკარგულებით

შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია

1. შესავალი

გარე აუდიტისაგან განსხვავებით შიდა აუდიტორული საქმიანობა შედარებით ახალი პროფესიაა საქართველოსთვის, ისევე როგორც მთელი მსოფლიოსათვის. აქედან გამომდინარე, არ არის გასაკვირი, რომ ეს პროფესია მუდმივად იცვლება და იხვეწება. ამ დოკუმენტში მოცემულია შიდა აუდიტის განმარტება და განხილულია შიდა აუდიტის ძირითადი პრინციპები; დეტალურად არის განხილული, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს შიდა აუდიტის ფუნქცია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) მიერ შემუშავებული შიდა აუდიტის საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის სისტემის შესაბამისად. აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტისათვის დამახასიათებელი თვისება უნიკალურია ყველა დაწესებულებაში და დამოკიდებულია დაწესებულებაში შექმნილ გარემოზე, ამიტომ შიდა აუდიტის განხორციელებისათვის საჭიროა დაწესებულების კულტურის, პოლიტიკისა და „ბიზნესპროცესების“ სიღრმისეულად შესწავლა და გაცნობიერება. თანამედროვე შიდა აუდიტორები სწავლობენ სისტემებს, აკვირდებიან ეფექტიანობას – აუდიტის ობიექტის მიერ საქმიანობის განხორციელებისას გამოყენებული რესურსებიდან მაქსიმალური შედეგების მიღწევას, ეკონომიურობას, ეფექტურობას – აუდიტის ობიექტის მიერ დასახული ამოცანების მიღწევის ხარისხს განხორციელებული საქმიანობის ფაქტობრივი და მოსალოდნელი შედეგების გათვალისწინებით და, საჭიროების შემთხვევაში, იძლევიან რეკომენდაციებს. შიდა აუდიტორები შეისწავლიან აგრეთვე ფინანსურ, საოპერაციო, სტრატეგიულ და მათ შესაბამისობასთან დაკავშირებულ რისკებს, რათა უზრუნველყონ დაწესებულების კონტროლის სისტემის მდგრადობა. ისინი ახორციელებენ შეფასებას და განსაზღვრავენ, თუ რისი გაუმჯობესება შეიძლება. შიდა აუდიტორების ძირითადი ფუნქციაა ხელმძღვანელობისათვის დახმარების გაწევა დაწესებულების მიზნების მიღწევაში.

2. შიდა აუდიტის განმარტება და პრინციპები

რა არის შიდა აუდიტი?

შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტების შესაბამისად, “შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური მტკიცებულებითი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც ქმნის დამატებით ღირებულებას და აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას. იგი დაწესებულებას ეხმარება მიზნების მიღწევაში, რისკის მენეჯმენტის, კონტროლისა და მართვის ავტონომიური პროცესების შეფასებასა და გაუმჯობესებაში სისტემური, ორგანიზებული მიდგომის გამოყენებით”.

3. შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულება, შიდა აუდიტის სუბიექტი

შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულება ოფიციალური დოკუმენტია, რომლითაც განისაზღვრება შიდა აუდიტის საქმიანობის მიზანი, უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა. შიდა აუდიტის დებულებით დგინდება შიდა აუდიტის სუბიექტის, როგორც ორგანიზაციული სტრუქტურის განუყოფელი ნაწილის ადგილი დაწესებულებაში, განისაზღვრება დოკუმენტების, მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ხელმისაწვდომობის, აგრეთვე თანამშრომლების ინფორმაციასა და სხვადასხვა აქტივებზე ხელმისაწვდომობის უფლებამოსილება, რაც აუცილებელია შიდა აუდიტის ფუნქციის შესრულებისათვის. შიდა აუდიტის დებულებით განისაზღვრება აგრეთვე შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა პერიოდულად უნდა გადასინჯოს შიდა აუდიტის დებულება, რათა უზრუნველყოს მისი შესაბამისობა შიდა აუდიტის თანამედროვე ცნებასთან, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსსა და შიდა აუდიტის სტანდარტებთან.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა უზრუნველყოს შიდა აუდიტის სუბიექტის მუშაობის ხარისხის უზრუნველყოფის, შენარჩუნებისა და გაუმჯობესების სტრატეგიული პროგრამის (რომელსაც შეიმუშავებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი და ცენტრთან შეთანხმების შემდეგ მტკიცდება დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ) განხორციელება, რომელიც მოიცავს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის ყველა ასპექტს.

აღნიშნული პროგრამის მეშვეობით უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის შესაბამისობა შიდა აუდიტის დეფინიციასთან, შიდა აუდიტის სტანდარტებსა და შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსთან. ამ პროგრამის განხორციელებით უნდა შეფასდეს შიდა აუდიტის ფუნქციის ეფექტურობა და ეფექტიანობა, აგრეთვე უნდა წარმოჩინდეს მისი გაუმჯობესების შესაძლებლობები.

4. შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა

შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა იყოს დამოუკიდებელი, ხოლო შიდა აუდიტორები – ობიექტურნი შიდა აუდიტის განხორციელებისას.

შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მიზნით შიდა აუდიტის სუბიექტი ორგანიზაციულად უშუალოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის (მინისტრის,

სახელმწიფო რწმუნებულის, მერის და სხვ.) დაქვემდებარებაში უნდა იყოს. შიდა აუდიტორს დაწესებულების ხელმძღვანელთან ღია პროფესიული ურთიერთობის საშუალება უნდა ჰქონდეს, თუმცა შიდა აუდიტის სუბიექტს უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი სფეროს თავისუფლად შერჩევისა (თუნდაც შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს განსხვავებული მოსაზრება გააჩნდეს) და შემოწმების საშუალება, რომლის დროსაც მიიჩნევს, რომ არსებითი შეცდომების რისკი არსებობს.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შიდა აუდიტის სუბიექტის მოქმედების სფეროს შერჩევის, საქმიანობის განხორციელებისა და შედეგების ანგარიშგების ფორმის განსაზღვრისას უნდა იყოს დამოუკიდებელი.

5. შიდა აუდიტის ფუნქციის მიმოხილვა, აუდიტის მტკიცებულებები

აუდიტის მტკიცებულება არის მოპოვებული, გაანალიზებული და შეფასებული ინფორმაცია, რომელსაც ეფუძნება აუდიტორული დასკვნა. მტკიცებულება უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კონცეპტუალურ მოთხოვნებს და უნდა იყოს:

ა) საკმარისი – წარმოადგენს მტკიცებულების ოდენობის (მოცულობა) საზომს; მოპოვებული და შეფასებული უნდა იქნეს საკმარისი მტკიცებულება იმისათვის, რომ გონივრულად ინფორმირებული, მიუკერძოებელი პირი დაეთანხმოს შიდა აუდიტორის დასკვნებს;

ბ) საიმედო – წარმოადგენს მტკიცებულების წყაროს და მტკიცებულების მოძიების მეთოდის საიმედოობისა და შესაფერისობის საზომს; საზოგადოდ, მესამე, დამოუკიდებელი მხარისაგან მიღებული ინფორმაცია უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტის ობიექტისაგან მიღებული; მტკიცებულება საიმედოა, როდესაც იგი მოპოვებულია უშუალოდ ფიზიკური შემოწმების, დაკვირვებისა და ინსპექტირების გზით, და როდესაც მიღებულია დოკუმენტური სახით და არა ზეპირსიტყვიერად. მტკიცებულების საიმედოობის ხარისხი იზრდება, როდესაც იგი რამდენიმე წყაროდანაა მიღებული;

გ) შესაფერისი – წარმოადგენს მტკიცებულების შესაფერისობის საზომს; მტკიცებულება ლოგიკურ კავშირში უნდა იყოს იმასთან, რის დასამტკიცებლადაც ხდება მისი მოძიება. აუდიტის მტკიცებულება შეიძლება იყოს ფიზიკური, აღიარებითი, დოკუმენტური და ანალიტიკური.

6. მტკიცებულების მოძიების მეთოდები

როგორც წესი, აუდიტის მტკიცებულების მოპოვებისათვის სხვადასხვა ხერხს და მეთოდს იყენებენ. მტკიცებულების მოძიების მეთოდების შერჩევა ხდება მეთოდების მახასიათებლებისა და აუდიტის კონკრეტული მიზნის გათვალისწინებით. აუდიტის მტკიცებულებების მოძიების მეთოდები მნიშვნელოვნად განსხვავდება ერთმანეთისაგან (მაგ. შეიძლება იყოს უფრო საიმედო მეთოდი, მაგრამ მეტ დანახარჯებს მოითხოვდეს; შეიძლება უფრო მეტ ტექნიკურ ცოდნასა და გამოცდილებას მოითხოვდეს და სხვ.).

• აუდიტის მტკიცებულების მოპოვების გავრცელებული მეთოდებია:

ა) გასაუბრება – ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება მტკიცებულების მოპოვებისათვის. გასაუბრების ჩატარებისათვის საჭიროა ადეკვატური მომზადება და სათანადო უნარ-ჩვევები. გასაუბრების მეშვეობით შეიძლება გამოიკვეთოს პრობლემა, მოპოვებული

იქნეს მტკიცებულება აუდიტის დასკვნის გასამყარებლად და შეჯერდეს აუდიტორისა და აუდიტის ობიექტის პოზიციები აუდიტის დაკვირვებით აღმოჩენილი ხარვეზებისა და რეკომენდაციების თაობაზე;

ბ) აუდიტის ტესტი – ტესტირება ნიშნავს შერჩეული ქმედებების/ღონისძიებების ან ოპერაციების შემოწმებას მათი ხარისხობრივი მახასიათებლების გამოსავლენად. აუდიტის ტესტები ორი სახისაა: შესაბამისობის ტესტირება და დეტალური შემოწმება.

შესაბამისობის ტესტის მიზანია კონტროლის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შემოწმება.

ძირითადი პროცედურები გულისხმობს შერჩეული ოპერაციების/ჩანაწერების დეტალურ შემოწმებას.

ხშირად ტესტი ორივე მიზანს ემსახურება. მაგალითად, გაანგარიშების შემოწმებამ შეიძლება გვიჩვენოს, გამართულად მუშაობს თუ არა (შესაბამისობის ტესტი) შიდა კონტროლის მექანიზმი, აგრეთვე, თუ რამდენად ზუსტად არის სისტემაში ასახული თანხა (ეს ტესტი ამავდროულად დეტალური შემოწმების მიზანსაც ემსახურება).

ტესტის ტიპის შერჩევის შემდეგ განისაზღვრება, თუ რომელი ოპერაციების/ჩანაწერების ტესტირება განხორციელდება. შესაძლებელია ტესტირების კონკრეტული ობიექტი შერჩეულ იქნეს განსჯის საფუძველზე (მაგ. მათი მოცულობის, რისკის ან სხვა მახასიათებლების გათვალისწინებით). ასეთ შემთხვევაში გაკეთებული დასკვნა გავრცელდება მხოლოდ ტესტირების მოცემულ ობიექტებზე.

შესაძლებელია ტესტირების ობიექტი შერჩეულ იქნეს ისე, რომ შერჩეული ერთობლიობა წარმომადგენლობითი იყოს გარკვეული ოპერაციების/ჩანაწერების ჯგუფისათვის/პოპულაციისათვის. ასეთ შემთხვევაში გაკეთებული დასკვნა გავრცელდება არა მხოლოდ ტესტირების ობიექტებზე, არამედ მთელ პოპულაციაზე (ჯგუფზე);

გ) შერჩევა – პროცესი, რომლის მეშვეობით ხდება პოპულაციის ნაწილის შერჩევა მთლიანი პოპულაციის მახასიათებლებისა და პარამეტრების განსაზღვრისათვის. ეს მეთოდი მნიშვნელოვნად ამცირებს დანახარჯებს და უფრო ეფექტურს ხდის შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციონირებას, რის გამოც იგი ძალიან ფართოდ გამოიყენება.

თუმცა შერჩევას გააჩნია ნაკლოვანებებიც:

- ნაკლოვანებას წარმოადგენს “შერჩევის რისკი” – რისკი, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განხორციელებული შერჩევა შეიძლება არ იყოს წარმომადგენლობითი (შერჩევის მოცულობამ შესაძლებელია მთლიანად არ დაფაროს განსახილველი სფერო) მთელი პოპულაციისათვის, რის შედეგად შესაძლებელია გაკეთდეს არასწორი დასკვნები;

- არსებობს აგრეთვე “არაშერჩევის რისკი” – მაგალითისათვის, შეიძლება არ იქნეს შემჩნეული დარღვევა.

არსებობს ორი ძირითადი ტიპის შერჩევა:

- სტატისტიკური შერჩევა, რომელიც ეფუძნება სტატისტიკის მეცნიერებას;
- მსჯელობითი ან “არასტატისტიკური შერჩევა”, როდესაც აუდიტორები მსჯელობის შედეგად ახდენენ შერჩევას და საზღვრავენ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობას.

სტატისტიკურ შერჩევას აქვს შემდეგი ძირითადი უპირატესობები:

- საზოგადოდ შემცირებული შერჩეული ერთეულების მოცულობა ნიშნავს, რომ აუდიტის/ინსპექტირების საქმიანობა უფრო ეფექტურია;

- რისკის შეფასების საშუალებას იძლევა;

• უფრო დაცულია ისეთი ბრალდებებისაგან, როგორებიცაა მიკერძობა, არასაკმარისი ძალისხმევა;

დ) გამოკითხვა – დიდი პოპულაციიდან ინფორმაციის მოპოვების სტრუქტურული მიდგომა. მონიტორინგის გამოყენების მაგალითია მომსახურების მიმღებთა აზრის გაგება მიღებული მომსახურების ხარისხისა და დროულობის შესახებ. მისი ძირითადი ელემენტია ტესტირებული, სტრუქტურული კითხვარი. გამოკითხვა შეიძლება ჩატარდეს პირადი შეხვედრების, ტელეფონის, ინტერნეტის ან ფოსტის მეშვეობით;

ე) შემოწმება – ჩანაწერების, დოკუმენტების ან მატერიალური რესურსების არსებობის დადასტურება. მატერიალური აქტივების შემოწმება იძლევა საიმედო ინფორმაციას აღნიშნული აქტივების არსებობისა და მათი მდგომარეობის შესახებ. ჩანაწერების შემოწმებამ შეიძლება დაადასტუროს ან არ დაადასტუროს სააღრიცხვო ჩანაწერების პირველადი დოკუმენტების არსებობა;

ვ) დიაგრამა – პროცესის ან სისტემის გრაფიკული აღწერა, რომელიც იძლევა რთული ოპერაციების/სისტემების ანალიზის, კონტროლის მექანიზმების არსებობის დადგენისა და პროცესში ზედმეტი/უსარგებლო ქმედებების აღმოჩენის საშუალებას;

ზ) მოდელირება – მეთოდი, რომელიც მათემატიკური და სტატისტიკური მოდელებით რეალური პროცესების სიმულაციით აადვილებს გადაწყვეტილებათა მიღებას. მოდელები შეიძლება იყოს აღწერილობითი ან შეცნობითი. აღწერილობითი მოდელით ხდება ცვლადების კლასიფიკაცია და მათ შორის ურთიერთკავშირის ახსნა. შეცნობითი მოდელის მეშვეობით კეთდება პროგნოზი – როგორ შეიცვლება ცვლადებს შორის ურთიერთკავშირი, თუ ერთი ან რამდენიმე მათგანი შეიცვლება;

თ) დაკვირვება – შემოწმების მსგავსი. დაკვირვება გულისხმობს პროცესის ან პროცედურის პირადად შემოწმებას. არის შემთხვევები, როდესაც ოპერაციებისა და შიდა კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ მათ მუშაობაზე უშუალოდ დაკვირვების შედეგად;

ი) დადასტურება – წერილობითი მოთხოვნა აუდიტის ობიექტის ან მესამე მხარისადმი, რომ აგრეთვე წერილობით დაადასტუროს ესა თუ ის ინფორმაცია;

კ) ანალიზი – მოპოვებული ინფორმაციის კვლევა და მისი გამოყენება დასკვნების გასაკეთებლად, აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შედეგების ინდიკატორებთან, წარსულში მიღწეულ შედეგებთან ან სხვა დაწესებულებაში მსგავსი ოპერაციების შედეგებთან შესადარებლად ან დაწესებულების პოლიტიკასა და მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დასადგენად.

7. შიდა აუდიტის დაგეგმვა

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა კანონმდებლობის მოთხოვნათა გათვალისწინებით დაწესებულების ხელმძღვანელთან და ცენტრთან შეთანხმებით უნდა შემუშავოს შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა და შიდა აუდიტის წლიური გეგმა.

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა, ისევე როგორც შიდა აუდიტის წლიური გეგმა, უნდა შემუშავდეს აუდიტის რისკის შეფასების შედეგების საფუძველზე, ადრინდელი აუდიტის გამოცდილების, არსებული რესურსების (დროის და ადამიანური) გათვალისწინებით.

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმის შემუშავების პროცესი აუდიტის სუბიექტის უფროსს ეხმარება ისეთი საკითხების განსაზღვრაში, როგორებიცაა:

- ადამიანური რესურსის განაწილება აუდიტის სხვადასხვა სფეროზე – თანამშრომლების ცოდნის, უნარ-ჩვევებისა და გამოცდილების მიხედვით განაწილება რთული და მაღალი რისკის ოპერაციების/სისტემების და შედარებით ნაკლები ტექნიკური ცოდნით განსახორციელებელ აუდიტებზე;

- როგორ განხორციელდება აუდიტის პროცესის მართვა და ზედამხედველობა;
- ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამის შემუშავება და სხვა.

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმის შემუშავების შემდეგ უნდა შემუშავდეს შიდა აუდიტის წლიური გეგმა. შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა შემუშავდება ერთხელ, თუმცა მისი გადასინჯვა აუცილებელია პერიოდულად (ორ წელიწადში ერთხელ მაინც). შიდა აუდიტის წლიური გეგმა უნდა შემუშავდეს ყოველი წლის ბოლოს, ახალი ფინანსური წლის დაწყებამდე მინიმუმ ერთი თვით ადრე. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შიდა აუდიტის სტრატეგიულ გეგმას, ისევე როგორც შიდა აუდიტის წლიურ გეგმას, დასამტკიცებლად წარუდგენს დაწესებულების ხელმძღვანელს.

შიდა აუდიტის წლიური გეგმა უფრო დეტალურია, ვიდრე შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა. შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში, პირველ რიგში, აისახება რისკის შეფასების შედეგების ანალიზი, ხოლო შემდეგ – აუდიტის დანარჩენი პროცედურების განხორციელების გეგმები. აღნიშნული მოიცავს როგორც აუდიტის პროცედურის ხასიათს, ისე აუდიტის მოქმედების სფეროს და თითოეული აუდიტის განხორციელების ვადებს. შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს (წარსული გამოცდილების საფუძველზე) გარკვეული თავისუფალი დრო (სხვადასხვა გამოცდილების, ცოდნის და უნარ-ჩვევების მქონე თანამშრომლების არაგეგმური აუდიტის ჩასატარებლად დაწესებულების ხელმძღვანელის მოთხოვნის ან გადაცდომის ეჭვის საფუძველზე).

8. შიდა აუდიტის განხორციელება

შიდა აუდიტების უმეტესობის განხორციელების პირველი ნაბიჯია იმ სტრუქტურის/დაწესებულების შესაბამისი სტრუქტურული ერთეულის/სისტემის ორგანოს ხელმძღვანელობის ინფორმირება აუდიტის ჩატარების შესახებ, რომელშიც აუდიტის განხორციელება არის დაგეგმილი. ეს ხორციელდება ოფიციალური წერილის მეშვეობით, რომლითაც აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას ოფიციალურად ეცნობება დაგეგმილი აუდიტის შესახებ. აღნიშნულ წერილში მოცემული უნდა იყოს ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ როდის არის დაგეგმილი აუდიტის ჩატარება, ვინ ჩაატარებს აუდიტს და რატომ ტარდება აუდიტი (მიმდინარე, გეგმური, ხელმძღვანელობის მოთხოვნა და სხვ.). აღნიშნული ოფიციალური წერილი, აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის გარდა, უნდა გაეგზავნოს უშუალო ხელმძღვანელსაც და მასში უნდა აისახოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ა) აუდიტის მიზნები და მოქმედების სფერო;
- ბ) აუდიტის დაწყების თარიღი და ხანგრძლივობა;
- გ) აუდიტის ჩატარებისათვის პასუხისმგებელი პირების (მინიმუმ ჯგუფის ხელმძღვანელის) სახელი და გვარი.

აუდიტის ობიექტისაგან წინასწარ უნდა იქნეს მოთხოვნილი ფინანსური ანგარიშგება, სტატისტიკური ანგარიშები და კონკრეტული აუდიტის მიზნის სხვა შესაბამისი ანგარიშები, რაც აუდიტორებს დაეხმარება არსებული მდგომარეობის უკეთ აღქმასა და ტენდენციების დადგენაში.

არსებობს შემთხვევები, როდესაც აუდიტის ობიექტს არ ეგზავნება აუდიტის დაწყების შესახებ ოფიციალური წერილი, მაგალითად, როდესაც გადაცდომასთან დაკავშირებით მოულოდნელად ტარდება აუდიტი და მის შესახებ მხოლოდ დაწესებულებათა ხელმძღვანელებმა შეიძლება იცოდნენ. თუმცა გათვალისწინებულ უნდა იქნეს, რომ არაგეგმური აუდიტის ჩატარება არღვევს აუდიტის ობიექტის მუშაობის ჩვეულებრივ რიტმს და ქმნის სირთულეებს მათ მიერ დაკისრებულ მოვალეობათა სრულფასოვნად შესრულებასთან დაკავშირებით. ამიტომ არაგეგმური აუდიტის ჩატარება უმჯობესია მხოლოდ აუცილებელ, უკიდურეს შემთხვევებში. ამასთან, არაგეგმური აუდიტის ხშირად ჩატარებამ შეიძლება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ დაგეგმილი, შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში ასახული აუდიტების განხორციელება დააყენოს საფრთხის წინაშე.

9. შიდა აუდიტის ფარგლებში განხორციელებული ობიექტის გამოკვლევა

აღნიშნულ გამოკვლევას დიდი მნიშვნელობა აქვს აუდიტორული ძალისხმევის მიმართულების, კონკრეტული სფეროებისა და მასშტაბის დასადგენად; ეს არის პირველი ეტაპი, რომელიც ხორციელდება აუდიტის ჩატარების ადგილზე. დაუშვებელია შიდა აუდიტორმა კონკრეტული მიზნის ან ამოცანების გარეშე დაიწყოს დოკუმენტების აუდიტორული შემოწმება და საქმიანობაზე დაკვირვების განხორციელება. ობიექტზე გამოკვლევის ჩატარება აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს:

ა) გაეცნონ სხვადასხვა სისტემას;

ბ) შეაფასონ აუდიტორული შემოწმების სფეროებში შემავალი სხვადასხვა სისტემის კონტროლის სტრუქტურა და კონტროლის რისკი.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ჯგუფის წევრებისათვის უცნობია აუდიტორული შემოწმების ობიექტის ადგილი და მისი ხელმძღვანელობა, აუცილებელია მათი გაცნობა, ამასთან, აუდიტის დაწყების შესახებ წერილში წარდგენილი ნებისმიერი შეკითხვის დაზუსტება. ამავე დროს, ჯგუფის ხელმძღვანელმა აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს მოთხოვნები დაგეგმილი გასაუბრებისათვის და შეადგინოს გრაფიკი. ობიექტზე ტიპური გამოკვლევის განხორციელებისას ჯგუფის ხელმძღვანელმა აუდიტორმა და ჯგუფის წევრებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი კომპონენტები:

• ორგანიზება

ობიექტზე გამოკვლევის განხორციელებისას აუდიტორებმა უნდა გადაამოწმონ დაწესებულების სტრუქტურა, მათ შორის, სწორად არის თუ არა მითითებული კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებული ძირითადი თანამშრომლების სახელები და გვარები. აუდიტორი უნდა გაეცნოს ფუნქციურ პასუხისმგებლობებს და საქმიანობის მონაწილე ძირითად პირებს.

ხშირად დაწესებულების სტრუქტურაში მითითებული თანამდებობების დასახელებები არ ასახავს მოცემული თანამდებობის რეალურ ფუნქციებს. შესაბამის დროს მოთხოვნილ უნდა იქნეს ოფიციალური თანამდებობრივი მოვალეობების აღწერილობები. იმ შემთხვევაში, თუ მოცემულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფს (ერთეულს) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებულ ერთეულს არ გააჩნია ფუნქციური განაწილება, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს ორგანიზაციული სტრუქტურის სავარაუდო მონახაზი და თავისი ვარაუდი განიხილოს იმ სტრუქტურის ხელმძღვანელობასთან, რომლის აუდიტორული შემოწმებაც მიმდინარეობს.

• სახელმძღვანელოები და მითითებები

შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების სახელმძღვანელოების ასლებისა და საჭირო მონაცემების მიღება აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებისათვის შესაძლოა ონლაინ რეჟიმში, რისთვისაც მოპოვებულ უნდა იქნეს მათზე შესაბამისი დაშვება. შესწავლილ უნდა იქნეს შესაბამისი კანონები და მარეგულირებელი წესები, ასევე ხელმძღვანელობის დირექტივები, რომლებიც უნდა შესრულდეს. აუდიტის საერთო ამოცანებიდან გამომდინარე, საჭიროა კორესპონდენციის ასლების განხილვაც შესაბამისი მასალის გასაცნობად.

• ანგარიშები

საჭიროა გაანალიზდეს შესაბამისი ანგარიშები (ხელმძღვანელის მიერ წარდგენილი) და შეხვედრათა ჩანაწერები, რომლებიც დაკავშირებულია განსახორციელებელ აუდიტთან, როგორცაა – ბიუჯეტის შედგენა, ოპერაციები, ხარჯების ანალიზი და პერსონალთან დაკავშირებული საკითხები, ასევე ნებისმიერი გარე აუდიტის შედეგები ან ხელმძღვანელობის მიერ განხორციელებული მიმოხილვა, ასევე შესრულებული ღონისძიებები. მაგალითები შესაძლოა მოიცავდეს ტექნიკურ-ეკონომიკური ეფექტურობის შესახებ ანგარიშებს ან საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ შედგენილ დასკვნას. ამგვარმა ანგარიშებმა აუდიტორს შესაძლოა მისცეს რაიმე მინიშნება, ასევე მასში წარდგენილ იქნება არსებული პრობლემების რეზიუმე, შეთავაზებული რეკომენდაციები და მათი განხორციელების შემთხვევაში მიღწეული შედეგები.

• პირადი დაკვირვება

ობიექტის დათვალიერება შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს, გაეცნონ მოცემულ სტრუქტურულ ქვედანაყოფს (ერთეულს) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებულ ერთეულს, მის ძირითად საქმიანობასა და თანამშრომლებს. ეს ასევე შესაძლებლობას აძლევს აუდიტის ჯგუფს, დასვას შეკითხვები და დააკვირდეს ერთეულის საქმიანობას. აუდიტორებს ხშირად საყვედურობენ, რომ ისინი მთელ თავიანთ დროს ბუღალტრულ აღრიცხვაში ან ადმინისტრაციულ ოფისში ატარებენ და აუდიტს ისე ახორციელებენ, რომ ცხადი წარმოდგენა არ აქვთ იმ საქმიანობის შესახებ, რომელთან დაკავშირებითაც ხორციელდება აუდიტორული შემოწმება. ამის გამო, შესაძლოა მნიშვნელოვანი საკითხი იქნეს გამოტოვებული აუდიტორის მიერ წარდგენილ საბოლოო ნაშრომში. აღნიშნული დათვალიერების შედეგად მიღებული შთაბეჭდილებები უნდა აისახოს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში. სავალდებულოა აგრეთვე აუდიტის ობიექტის პროცედურების შესრულებაზე დაკვირვების განხორციელება და აღნიშნულის დოკუმენტირება.

• დისკუსია კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებულ თანამშრომლებთან

დისკუსიების გამართვა იმ სფეროში მომუშავე თანამშრომლებთან, რომლის აუდიტორული შემოწმებაც მიმდინარეობს, გამოსადეგია, რათა დადგინდეს ნებისმიერი პრობლემატური საკითხი, სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებული ერთეულის საქმიანობის შედეგები და დაგეგმილი ცვლილებები ან რეორგანიზაცია. შეკითხვები უნდა დაისვას წინასწარ განხილული მონაცემების ან ობიექტის დათვალიერების დროს განხორციელებული დაკვირვებების საფუძველზე.

ობიექტზე გამოკვლევა არის პირველი შეხება აუდიტს დაქვემდებარებულ სუბიექტთან ნებისმიერი სახის მიმოხილვის ჩატარების მიზნით; ამ დროს ხელმძღვანელობა ხვდება აუდიტის ჯგუფს და მოცემული აუდიტის შესასრულებლად გამოყოფილ აუდიტორებს პირველი შეხება აქვთ შესამოწმებელ სტრუქტურულ ქვედანაყოფთან (ერთეულთან) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებულ ერთეულთან. შესაძლებელია, რომ ამ ეტაპზე წარმოიშვას პრობლემები ან გაუგებრობა. თუმცა სასურველია, რომ ეს საკითხები აუდიტის დაწყების შესახებ წერილის წარდგენის დროს გადაიჭრას. სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელმა შესაძლოა ყოველთვის არ იცოდეს, რა აინტერესებთ შიდა აუდიტორებს, ან შესაძლოა შიდა აუდიტორებს სწორი წარმოდგენა არ ჰქონდეთ სტრუქტურული ერთეულის შესახებ, წინასწარ განხორციელებული დაგეგმვის მიუხედავად.

შესაბამისად, შესაძლოა საჭირო გახდეს დაგეგმილი მიმოხილვის, აუდიტორული პროცედურების ან მთლიანად აუდიტის მოქმედების სფეროს შეცვლა კი. ასეთ შემთხვევაში ხელმძღვანელი აუდიტორი უნდა დაუკავშირდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს მითითებების მისაღებად.

მთლიანად შიდა აუდიტის სამსახურის თანამშრომლების რაოდენობისა და აუდიტის დაწყების შესახებ წერილის შინაარსის გათვალისწინებით, მიმოხილვა შესაძლოა ჩაატაროს ერთმა ან რამდენიმე შიდა აუდიტორმა. ერთ-ერთი მათგანი შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ ყოველთვის დასახელებულ უნდა იქნეს შიდა აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელ აუდიტორად, რომლის პასუხისმგებლობა გულისხმობს ადგილზე აუდიტორულ გადაწყვეტილებათა მიღებას. ჩვეულებისამებრ, ხელმძღვანელი აუდიტორის პასუხისმგებლობა ეკისრება მთავარ აუდიტორს აუდიტორთა შემადგენლობიდან, მაგრამ ეს პასუხისმგებლობა როტაციის პრინციპით უნდა დაეკისროთ სხვა აუდიტორებსაც, რათა ნაკლებად გამოცდილ აუდიტორებს მიეცეთ აუდიტის პროცესის ხელმძღვანელობის გამოცდილება.

10. შიდა აუდიტის ფარგლებში ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევის დოკუმენტირება

ჩვეულებისამებრ, ობიექტზე (შიდა აუდიტის ობიექტის ტერიტორიაზე) გამოკვლევას თავდაპირველად ერთი ან ორი დღე ეთმობა. უფრო ფართო მიმოხილვის შემთხვევაში გამოკვლევა შესაძლოა განხორციელდეს ცალკე, წინასწარი ვიზიტის დროს, იმ დრომდე, სანამ აუდიტორი განხორციელებს ძირითად პროცედურებს და ჩაატარებს ანალიტიკურ სამუშაოს. ორივე შემთხვევაში განხორციელებული სამუშაო, აგრეთვე მონაცემების რეზიუმეები, რომლებიც შეგროვდება ობიექტზე გამოკვლევის დროს, უნდა აისახოს აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებში. მოპოვებულ უნდა იქნეს ძირითადი ანგარიშებისა და არსებული წერილობითი სახით ჩამოყალიბებული პროცედურების ასლები, ჩანაწერების რეზიუმე და ყველა გასაუბრებისა და ობიექტის დათვალიერების დროს განხორციელებული დაკვირვებები, რომლებიც დოკუმენტირებულ იქნა. ამასთან, ყველა სისტემის ან პროცესისათვის უნდა მომზადდეს დიაგრამები.

ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევა ასევე არის საშუალება, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია ახალი და ინოვაციური მიდგომების განსაზღვრა აუდიტის ჩასატარებლად. მსგავსი ახალი მეთოდები გათვალისწინებულ უნდა იქნეს შეცვლილი პროცედურების ან სამუშაო პირობების ფონზე. მაგალითად, რომელიმე ფუნქცია, რომლის

შესრულებაც წარსულში არაავტომატიზებულად ხდებოდა, ახლა უკვე ავტომატიზებულია (ხორციელდება გარკვეული ტექნოლოგიური ინოვაციების მეშვეობით). საჭიროა სქემების შედგენა ძირითადი პროცესების, საკონტროლო რისკებისა და შიდა კონტროლის მექანიზმების აღწერისათვის. ოპერაციათა სერიებისა და მონაცემების შემაჯამებელი გრაფიკული გამოხატულების მეშვეობით დიაგრამები ასახავს რთულ სისტემებს, პროცესებსა და კონტროლის მექანიზმებს.

მრავალი მიდგომა არსებობს დიაგრამების შესამუშავებლად, მაგრამ დიაგრამებში აუცილებლად უნდა აისახოს სხვადასხვა საოპერაციო კომპონენტებს შორის არსებული კავშირი და კონტროლის ის მექანიზმები, რომლებიც პროცესში არსებობს. მათზე მუშაობის დასრულების შემდეგ დიაგრამები აუდიტორის მუდმივი სამუშაო დოკუმენტის ნაწილი ხდება მოცემული სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებული ერთეულისათვის. ეს ასევე ხელს შეუწყობს იმ მოთხოვნების შესრულებას, რომელთა მიხედვითაც დაწესებულებებმა უნდა აწარმოონ დოკუმენტაცია და ასახონ შიდა კონტროლის მექანიზმები. მრავალ შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელს შესაძლოა დიაგრამები მომზადებული ჰქონდეს წინა მიმოხილვის ფარგლებში და მხოლოდ განახლება იყოს საჭირო. ზოგჯერ თვითონ დაწესებულებას აქვს მომზადებული შიდა დიაგრამები პროცედურების დოკუმენტირების ან სხვა რაიმე მიზნით. ეს დიაგრამები, რა თქმა უნდა, გამოყენებულ უნდა იქნეს, მაგრამ აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ისინი სწორი და განახლებულია.

11. ობიექტზე გამოკვლევის შედეგად აუდიტორის დასკვნები

შიდა აუდიტის ფარგლებში ობიექტზე გამოკვლევის განხორციელების მიზანია იმ მოსაზრებების რეალურობის გადამოწმება, რომლებიც აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის დროს გაკეთდა. ამასთან, აუცილებელია ძირითადი სისტემებისა და პროცესების შესწავლა, რადგან ის ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტის წინასწარი დაგეგმვა ეფუძნება, ხშირად არ არის სრულყოფილი. ეს არის მნიშვნელოვანი ეტაპი, როდესაც მოცემული აუდიტის შესასრულებლად გამოყოფილი აუდიტის ჯგუფს შეუძლია ცვლილებები შეიტანოს მის მიერ დაგეგმილი აუდიტის მასშტაბსა და ამოცანებში.

უფრო მასშტაბური აუდიტორული შემოწმებების დროს ხშირად უმჯობესია, რომ აუდიტის სუბიექტის უფროსი ეწვიოს ჯგუფს, რომელიც ობიექტზე ახორციელებს გამოკვლევას და განიხილოს მიღწეული შედეგები. ამ გზით შესაძლებელი იქნება ყველა იმ ცვლილების შეტანა აუდიტის მოქმედების სფეროში, რომლებიც ხელმძღვანელობის თანხმობას მოითხოვს. ობიექტზე ყოფნის შედეგად შესაძლებელია პასუხი გაეცეს პოტენციურ შეკითხვებს, რომლებიც შესაძლოა შემდგომ წამოიჭრას. შიდა აუდიტორი შესაძლოა აღმოჩნდეს ისეთ სიტუაციაში, როდესაც ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევის შედეგად მიღებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით აუდიტის ჯგუფმა შესაძლოა განახორციელოს წინასწარ დაგეგმილი აუდიტის მოქმედების სფეროს კორექტირება ან კონკრეტული აუდიტის სამუშაოს მთლიანად გაუქმება. ზოგჯერ წინასწარ დაგეგმვის მონაწილე აუდიტის ჯგუფი შესაძლოა დაუკავშირდეს შემოწმების ობიექტს, რომელიც დიდი მანძილით არის დაშორებული და მიიღოს ინფორმაცია აუდიტორისათვის საინტერესო სფეროში ცვლილებების არარსებობის შესახებ. აუდიტის ჯგუფის ადგილზე მისვლის შემდეგ, ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევის შედეგად შესაძლოა მნიშვნელოვანი ცვლილებები გამოვლინდეს, მაგალითად, როგორცაა

ახალი საინფორმაციო სისტემის დანერგვა, რაც მთლიანად ცვლის კონტროლის გარემოს და შესაძლოა საჭირო იყოს, რომ შიდა აუდიტის ჯგუფმა კიდევ ერთი სპეციალისტი გამოეყოს პროექტზე სამუშაოდ, რაც განაპირობებს კორექტირებას როგორც პერსონალით დაკომპლექტებაში, ისე აუდიტორული ტესტირების სტრატეგიაში. სხვა შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფმა შესაძლოა დაადგინოს, რომ მომხდარი ცვლილებები უმნიშვნელოა და დაგეგმილი აუდიტი უნდა გაუქმდეს ან გადაიდოს. თუმცა უმეტესწილად ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევა აუდიტის ჯგუფს დამატებით მონაცემებს აძლევს, რაც დაეხმარება მას, ცვლილებები შეიტანოს დაგეგმილ პროცედურებში. შიდა აუდიტის ფარგლებში ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევა გამოყენებულ უნდა იქნეს დოკუმენტირების მიზნით ან მუდმივი სამუშაო ფაილის გასაახლებლად.

იმ შემთხვევაში, თუ ობიექტზე არ იმყოფება აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობა, გამოკვლევის შედეგები წერილობითი ფორმით უნდა შეჯამდეს და ელექტრონული ფოსტით გაეგზავნოს ობიექტის უფროსს, რა შემთხვევაშიც იგულისხმება, რომ უფროსი გაეცნო მოცემულ დასკვნას.

12. აუდიტის პროგრამების გამოყენება შიდა აუდიტის განსახორციელებლად

შიდა აუდიტი ორგანიზებული და განხორციელებული უნდა იქნეს თანმიმდევრულად, თვითნებური ან არასაჭირო პროცედურების მინიმუმამდე შემცირების მიზნით.

დახმარებისა და მითითებების მისაცემად შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ ე.წ. აუდიტის პროგრამები, რათა აუდიტის პროცედურები შეასრულონ თანმიმდევრულად და ეფექტურად ანალოგიური ტიპის აუდიტორული შემოწმებების განხორციელებისას. ტერმინი “პროგრამა” აღნიშნავს მთელ რიგ აუდიტორულ პროცედურებს, რომლებიც კომპიუტერული პროგრამის ეტაპების ანალოგიურია და შეიცავს ინსტრუქციებს, რომლებიც ყოველ ჯერზე, პროცესის მიმდინარეობისას, გაივლის ერთსა და იმავე პროგრამულ ინსტრუქციებს.

მაგალითად, კომპიუტერული პროგრამა, რომლითაც ხდება ხელფასების გაანგარიშება, შეიცავს ინსტრუქციებს ნამუშევარი დღეების აღმრიცხველი ბარათების ფაილის წაკითხვის, დასაქმებულთა თანამდებობრივი სარგოს, სხვა ფაილში შენახული ინფორმაციის მონახვისა და მთლიანი ხელფასის გაანგარიშების შესახებ. ყოველი თანამშრომლის შემთხვევაში ერთი და იმავე ეტაპების განმეორება ხდება, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სახელფასო პროგრამაში აღინიშნება ზეგანაკვეთური სამუშაო საათები. ანალოგიურად, აუდიტის პროგრამა არის წინასწარგანსაზღვრული ეტაპების ერთობლიობა, რომელსაც ახორციელებს შიდა აუდიტორი.

აუდიტის პროგრამა არის დაგეგმვის, მიმართულების მიცემისა და აუდიტის სამუშაოს გაკონტროლების საშუალება და მოქმედებათა მონახაზი, რომელშიც კონკრეტულად არის მითითებული ის ეტაპები, რომლებიც აუდიტის ამოცანების შესასრულებლად უნდა განხორციელდეს. აღნიშნული წარმოადგენს აუდიტორის საუკეთესო მეთოდების კრებულს აუდიტის განსახორციელებლად და უზრუნველყოფს შესრულებული ეტაპების დოკუმენტირებას. შიდა აუდიტის სუბიექტს, რომელსაც სურს, რომ მისი საქმიანობა შეფასდეს, როგორც „ეფექტური“ და „პროფესიონალური“, მომზადებული უნდა ჰქონდეს მთელი რიგი განზოგადებული აუდიტის პროგრამები განმეორებადი

აუდიტის საქმიანობათა შესასრულებლად. მრავალი ასეთი პროგრამა (მაგ. ერთ-ერთი მათგანია ინვენტარიზაციის განხორციელებაზე დაკვირვება) ხშირად გამოიყენება წლების განმავლობაში მრავალი დაწესებულების მიერ მხოლოდ მცირეოდენი ცვლილებების შეტანით. სხვა შემთხვევებში აუდიტორს შესაძლოა მოუწიოს მხოლოდ სტანდარტული პროგრამის მოდიფიცირება, რათა მოარგოს ის კონკრეტული აუდიტის უნიკალურ ასპექტებს. ზოგიერთ შემთხვევაში კი აუდიტის სტანდარტული პროგრამის გამოყენება არ არის მართებული. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტორს სურს, შეამოწმოს სტრუქტურული ქვედანაყოფი (ერთეული) განსხვავებული/უნიკალური საკონტროლო მახასიათებლებით, ან თუ აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობას სურს, განსხვავებული მიდგომა გამოიყენოს იმ პრობლემების დასაძლევად, რომლებიც მას შეხვდა წარსულში განხორციელებული მიმოხილვების დროს.

სტანდარტული პროგრამების უპირატესობა იმაში მდგომარეობს, რომ ისინი ხელს უწყობს სამუშაოს რაციონალურად წარმართვას, ასრულებს შევსებული საკონტროლო კითხვარის როლს და უზრუნველყოფს, რომ გათვალისწინებულ იქნეს აუდიტისათვის მნიშვნელოვანი ყველა საკითხი. სტანდარტული პროგრამები აუმჯობესებს აუდიტის მწარმოებლურობას და აადვილებს სამუშაოთა დელეგირებისა და კონტროლის პროცესს. თუმცა სტანდარტულ პროგრამებს ნაკლოვანებაც გააჩნია: თუ მათი გამოყენების შესახებ გადაწყვეტილება არ იქნება მიღებული გააზრებულად, ამან შესაძლოა ჩაახშოს პროფესიული განსჯა. სამუშაოს შესრულების დროს აუდიტორს ყოველთვის ესაჭიროება პროფესიული განსჯა, ვინაიდან ყველა აუდიტი განსხვავებულია და, ამდენად, აუცილებელია, რომ ტესტები შემუშავებული იყოს თითოეული აუდიტის განსხვავებული პირობების გათვალისწინებით.

აუდიტის დაგეგმილი ამოცანების მიხედვით და იმ მონაცემებზე დაყრდნობით, რომლებიც შეგროვდა წინასწარი და ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევების დროს, ხელმძღვანელმა აუდიტორმა შესაძლოა გადაწყვიტოს აუდიტის პროგრამის კორექტირება. ეს შესაძლოა იყოს სტანდარტულ პროგრამაში მცირეოდენი ლოკალური ცვლილებების შეტანა ან შედგებოდეს აუდიტის უნიკალური პროცედურებისაგან, რომლებიც დაეფუძნა წინასწარ განხორციელებულ დაგეგმვას და ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევის შედეგებს. ამ პროგრამის შესამუშავებლად შიდა აუდიტორმა, პირველ რიგში, უნდა შეისწავლოს ის მახასიათებლები, რომელთაგაც აუდიტის ადეკვატური პროგრამა შედგება.

13. აუდიტის პროგრამის ფორმატები და მათი შემუშავება

აუდიტის პროგრამა არის დოკუმენტი, რომლითაც აღიწერება ეტაპები, პროცედურები და აუდიტორის მიერ განსახორციელებელი ტესტები აუდიტის ფაქტობრივად განხორციელების დროს. პროგრამის შემუშავება უნდა დასრულდეს ობიექტზე გამოკვლევის განხორციელებამდე და მას შემდეგ, ადგილზე ფაქტობრივი აუდიტორული სამუშაოს განხორციელებამდე. იგი შემუშავებულ უნდა იქნეს რამდენიმე კრიტერიუმის გათვალისწინებით, რომელთაგან ყველაზე მნიშვნელოვანია, რომ პროგრამაში იდენტიფიცირებულ იქნეს იმ სფეროს ასპექტები, რომელიც შემდგომ შემოწმებას საჭიროებს და მგრძნობიარე სფეროები (საუბარია, მაღალი რისკის შემცველ სფეროებზე), რომლებიც აუდიტორის ყურადღებას მოითხოვს.

აუდიტის პროგრამის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დანიშნულებაა, რომ იგი მიმართულებას აძლევს როგორც ახალბედა, ისე უფრო გამოცდილ აუდიტორებს, მაგა-

ლითად, ხელმძღვანელობამ შიდა აუდიტის სუბიექტს შესაძლოა სთხოვოს წლიურ ინ-ვენტარიზაციაზე დაკვირვების განხორციელება. ამ ტიპის მიმოხილვა შედეგა საკმაოდ სტანდარტული პროცედურებისაგან. ნაკლებად გამოცდილმა აუდიტორმა შესაძლოა არ იცოდეს ეს პროცედურული ეტაპები; შესაძლოა თვით გამოცდილ შიდა აუდიტორებსაც დაავიწყდეთ რომელიმე მათგანი. აუდიტის პროგრამა შეიცავს აუდიტის აუცილებელ ეტაპებს.

შიდა აუდიტის სუბიექტი დროთა განმავლობაში ჩამოაყალიბებს პროგრამების ბიბლიოთეკას ისეთი დავალებებისათვის, როგორებიცაა ინვენტარიზაციაზე დაკვირვება ან გრძელვადიანი აქტივების მიმოხილვა. ისეთი მიმოხილვის დაგეგმვისას, რომლისთვისაც არსებობს დამკვიდრებული პროგრამა, აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობა გამოიყენებს მოცემულ პროგრამას შეცვლილი მდგომარეობის გათვალისწინებით, რომელიც მისთვის ცნობილი გახდება წინასწარი ან ობიექტზე განხორციელებული გამოკვლევებისას. აუდიტის პროგრამის გადასინჯვა ხდება საჭიროებისამებრ; ცვლილებებს ამტკიცებს აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობა მიმოხილვის დაწყებამდე. შიდა აუდიტის ბევრ სუბიექტს შესაძლოა მრავალი წლის განმავლობაში არ ჰქონდეს ჩამოყალიბებული აუდიტის პროგრამები. ეს იმიტია გამოწვეული, რომ შიდა აუდიტორებს, ჩვეულებისამებრ, მიმოხილვის განხორციელება უწყვეტ ფართო და მრავალფეროვან სფეროებში, მაგრამ მათ არ აქვთ დრო ან რესურსები, რათა რეგულარულად მიმოიხილონ ყოველი სფერო. წარსულში განხორციელებული აუდიტის შედეგად შემუშავებული აუდიტის პროგრამები ხშირად მოძველებული ხდება ახალი სისტემების შემოღების ან დაგეგმარებაში ცვლილებების შეტანის გამო. ობიექტზე გამოკვლევის განხორციელებისათვის პასუხისმგებელმა აუდიტორმა ან აუდიტის სამსახურის რომელიმე ხელმძღვანელმა არსებული აუდიტის პროგრამები უნდა განაახლოს, ანუ მოამზადოს აუდიტის პროგრამების გადასინჯული ვერსიები დაგეგმილი აუდიტისათვის. დაგეგმილი აუდიტის ტიპიდან გამომდინარე, პროგრამებში, ჩვეულებისამებრ, სამი ზოგადი ფორმატიდან გამოიყენება ერთ-ერთი: აუდიტორული ზოგადი პროცედურების ნაკრები; აუდიტორული პროცედურები აუდიტორისათვის განკუთვნილი დეტალური ინსტრუქციებით და საკონტროლო სია (ეს უკანასკნელი იმ შემთხვევაში, თუ ტარდება შესაბამისობის აუდიტი).

აუდიტის პროგრამა, რომელიც შეიცავს დეტალურ ინსტრუქციებს ან პროცედურებს, გულისხმობს, რომ აუდიტორს, რომელიც ამ პროგრამას იყენებს, არ გააჩნია საკმარისი ტექნიკური ცოდნა, რომელიც საჭიროა მიმოხილვის განსახორციელებლად. ხშირად ეს პროგრამები გამოიყენება ერთჯერადი მიმოხილვისათვის ზოგიერთი საკმაოდ სპეციფიკური სფეროსათვის, რომელსაც შეიმუშავებს აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობა, რათა შესაბამისი საქმის მცოდნე აუდიტის სპეციალისტმა, რომელსაც გააჩნია ადეკვატური ცოდნა იმისათვის, რომ დაგეგმოს აუდიტის პროგრამაში დეტალურად მოცემული ყველა პროცედურა, შეძლოს, განახორციელოს აუდიტი გარკვეული მითითებების მიღების შემდეგ. აუდიტის ამგვარი პროგრამის ფორმატის გამოყენება სასარგებლოა შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განხორციელებული აუდიტის მართვის ჯგუფისათვის, რომლის აუდიტორები ცენტრისაგან ადმინისტრაციულად დაშორებულ ადგილებში ახორციელებენ აუდიტს და მას სურს, რომ მისმა აუდიტორებმა ერთი და იგივე ზოგადი პროცედურები განახორციელონ.

საკონტროლო სიის მქონე აუდიტის პროგრამები წარსულში შიდა აუდიტის სფეროში ყველაზე გავრცელებული ფორმატი იყო. აუდიტორს აძლევდნენ აუდიტის პროგრამას, რომელიც შედგებოდა შეკითხვების ვრცელი სიისაგან და მოითხოვდა “დიახ”, “არა” ან “არ შეესაბამება” პასუხების გაცემას. ამ პროგრამის განხორციელება ხდებოდა დოკუმენტების გამოკვლევის ან გასაუბრების ჩატარების შედეგად.

„დიახ-არა“ პასუხების გაცემა შეკითხვებზე, რომელთა დასმაც ინფორმაციის შეგროვების კონტექსტში ხდება, ხშირად მისაღებია. თუმცა საკონტროლო სიის ფორმატის მქონე აუდიტის პროგრამას ორი ნაკლი აქვს. პირველი, “დიახ-არა” ტიპის გასაუბრების დროს შემოწმების სუბიექტის მიერ გაცემული პასუხების მიხედვით გამოცდილ აუდიტორს შეუძლია განიხილოს პრობლემატური სფეროები ან დასვას სხვა შეკითხვა, მაგრამ იგივე ნიუანსები შესაძლოა გამორჩეს ნაკლებად გამოცდილ აუდიტორს, რომელიც უბრალოდ შეავსებს კითხვარს, არ გასცდება “დიახ-არა” შეკითხვებს და უფრო სიღრმისეულად არ გამოიკვლევს პრობლემებს, რაზეც შეიძლება მიუთითებდეს ეს პასუხები. პროცედურებზე ორიენტირებული აუდიტის პროგრამა უფრო ხელს შეუწყობს დამატებითი შეკითხვების დასმას იმ საკითხებზე, რომელთა მიმართაც შესაძლოა გაჩნდეს შეკითხვები შეგროვებული ინფორმაციის საფუძველზე.

კითხვარის ფორმატის მქონე აუდიტის პროგრამა, როდესაც აუდიტორი მხოლოდ შეკითხვებს სვამს, ასევე განაპირობებს აუდიტორის მიერ საჭირო მტკიცებულებითი საკითხების გამოკვლევის იგნორირებას. უფრო გამოუცდელმა აუდიტორმა შეიძლება კითხვარში მარტივად შემოხაზოს “დიახ” პასუხი ისე, რომ არ დაადგინოს, მაგალითად, დადებითი პასუხი სათანადოდ არის განმტკიცებული აუდიტორული მტკიცებულებით თუ არა. მაგალითად, შეკითხვა იმის შესახებ, ხდება თუ არა რომელიმე მნიშვნელოვანი დოკუმენტების რეგულარული დამტკიცება. ადვილია შეკითხვის დასმა და დადებითი პასუხის მიღება, მაგრამ შემდეგ არასოდეს არ ხდება იმის გადამოწმება, აღნიშნული დოკუმენტები სინამდვილეში დამტკიცებულია თუ არა. აუდიტის პროგრამის თითოეული ფორმატი გამოსადეგი იქნება სხვადასხვა ტიპის მიმოხილვისათვის, თუ შიდა აუდიტორი გარკვეულ დროს დაუთმობს და გაიაზრებს პროგრამის შეკითხვებს.

ძირითადი პრობლემაა ის, რომ აუდიტორული შემოწმებები უნდა ეფუძნებოდეს გარკვეული ტიპის აუდიტის პროგრამას, რომლითაც მოხდება განხორციელებული მიმოხილვის ეტაპების დოკუმენტირება. ეს მიდგომა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას აძლევს, იცოდეს, თუ რა პროცედურები განხორციელეს ან არ განხორციელეს აუდიტორებმა მოცემული მიმოხილვის დროს. კარგი და თანმიმდევრული აუდიტის პროგრამები მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორული შემოწმებების ხარისხის გასაუმჯობესებლად.

განსახილველი მტკიცებულებისა და სხვა ტიპის არსებული ინფორმაციის საიმედოობა ასევე გათვალისწინებულ უნდა იქნეს აუდიტის პროგრამის საბოლოო სახით შემუშავებისას. არავითარ ღირებულებას არ წარმოადგენს ისეთი სისტემებისა და პროცედურების შენარჩუნება აუდიტის პროგრამაში, რომელიც ამჟამად აღარ გამოიყენება.

აუდიტის პროგრამის შემუშავებისას შიდა აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს ისეთი ეტაპები, რომლებიც მნიშვნელოვანია და უზრუნველყოფს საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოძიებას. მაგალითად, ხშირად საჭიროა, აუდიტის პროგრამა შეიცავდეს ძირითად პროცედურებს მაღალი რისკის შემცველ მნიშვნელოვან სფეროში,

იმის ნაცვლად, რომ შეიცავდეს მხოლოდ რეკომენდაციას ინფორმაციის გასაუბრების მეშვეობით შეგროვების შესახებ.

აუდიტის თანამედროვე მეთოდები ასევე მოიცავს აუდიტის კომპიუტერულ პროგრამებს, როდესაც ეს პრაქტიკულად შესაძლებელია. მაგალითად, კომპიუტერზე დაფუძნებული აუდიტის მეთოდებით (CAATS), შესაძლებელია აუდიტის ცალკეული ეტაპების განხორციელება უფრო თანამედროვე აუდიტის პროცედურის (მაგ. სტატისტიკური შერჩევის პროცედურები) ანალოგიურად, რათა აუდიტორს შესაძლებლობა ჰქონდეს, უფრო ფართო სპექტრი მოიცვას. მსგავსი აუდიტის მომზადებისას საჭიროა კონსულტაციების მიღება აუდიტის სამსახურის იმ თანამშრომლებისაგან, რომელთაც გააჩნიათ საინფორმაციო სისტემების აუდიტის ჩატარების გამოცდილება ან სხვა ტექნიკური უნარ-ჩვევები.

აუდიტის პროგრამისათვის არ არსებობს საუკეთესო ან რომელიმე ერთი დადგენილი ფორმატი, თუმცა პროგრამა ისეთი დოკუმენტი უნდა იყოს, რომლის გაცნობაც აუდიტორებს შეუძლიათ თავიანთი ძალისხმევის წარმართვისათვის, ასევე საქმიანობის დოკუმენტირების მიზნით. აუდიტის პროგრამა შემდგომში თან დაერთვება სამუშაო დოკუმენტებს და შეასრულებს აუდიტის იმ საქმიანობების სარჩევის ფუნქციას, რომლებიც ამ სამუშაო დოკუმენტებშია აღწერილი.

14. ობიექტზე შიდა აუდიტის პროცედურების განხორციელება

აუდიტის განხორციელებამ შესაძლოა გამოიწვიოს იმ დაწესებულების სისტემის ორგანოს ყოველდღიური საქმიანობის შეფერხება და შექმნას პრობლემები, სადაც მიმდინარეობს აუდიტი.

ხელმძღვანელმა აუდიტორმა და აუდიტის ჯგუფის წევრებმა ობიექტზე მუშაობა უნდა დაიწყონ აუდიტს დაქვემდებარებული ობიექტის ხელმძღვანელობის შესაბამის წევრებთან შეხვედრით, რათა მათ წარადგინონ აუდიტის გეგმა, მათ შორის, განსაზღვრონ ის სფეროები, რომელთა შემოწმებაც განხორციელდება, ასევე სპეციალური ანგარიშები ან საჭირო დოკუმენტაცია და წარუდგინონ ის თანამშრომლები, რომელთაც გაესაუბრებინ.

შიდა აუდიტის განხორციელების პროცესის ეტაპების შეჯამება შემდეგნაირად შეიძლება:

- რისკის ანალიზის ჩატარება კონტროლის პოტენციური რისკების გამოვლენის მიზნით;
- რისკის ანალიზის საფუძველზე, არსებული დროისა და სხვა რესურსების გათვალისწინებით, შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმისა და შიდა აუდიტის წლიურ გეგმის შემუშავება ან მასში ცვლილების განხორციელება;
 - აუდიტის დაგეგმვა და რესურსების განაწილება;
 - აუდიტის ობიექტისათვის აუდიტის დაწყების შესახებ წერილის გაგზავნა;
 - აუდიტორული გამოკვლევის ჩატარება;
 - სამუშაო დოკუმენტების მომზადება;
 - აუდიტორული პროცედურების განხორციელება;
- კონტროლის ძირითადი მექანიზმების გამოკვლევა და პროცედურების დოკუმენტირება;
 - აუდიტის შედეგების შეჯამება და აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობასთან განხილვა.

15. შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები

მეთოდოლოგიის ეს ნაწილი შეიცავს მითითებებს შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მომზადებასთან, განხილვასა და შენახვასთან დაკავშირებით.

სამუშაო დოკუმენტების წარმოების აუცილებლობა წარმოიქმნება იმის გამო, რომ საჭიროა შიდა აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოსა და აუდიტის ანგარიშს შორის დამაკავშირებელი რგოლის არსებობა.

15.1. სამუშაო დოკუმენტებთან დაკავშირებული მოთხოვნები

სამუშაო დოკუმენტები აუდიტის მიერ ჩატარებულ სამუშაოსა და აუდიტის ანგარიშს შორის დამაკავშირებელი რგოლია. სამუშაო დოკუმენტები წარმოადგენს ორგანიზებულ ჩანაწერთა სისტემას, რომელიც სრულად ასახავს ჩატარებულ სამუშაოს და მოიცავს აუდიტორის მიერ შექმნილ ან შეგროვებულ ყველა დოკუმენტსა და ელექტრონული სახით არსებულ ინფორმაციას, რომლებიც მოიცავს მტკიცებულებებს, რომლებიც ამყარებენ, ადასტურებენ აუდიტორის მიერ გაკეთებულ აღმოჩენებს, აუდიტორის მოსაზრებებსა და დასკვნებს. სამუშაო დოკუმენტებში ასახული მტკიცებულებები აუდიტორის მიერ გაკეთებული აღმოჩენებისა და აუდიტის ანგარიშის გამყარებისათვის ადეკვატური უნდა იყოს. სამუშაო დოკუმენტები უნდა შემუშავდეს და განხილულ იქნეს საყოველთაოდ აღიარებული აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად.

15.2. შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების მომზადების დაგეგმვა, შექმნა და ორგანიზება

კარგად სისტემატიზებული სამუშაო დოკუმენტები აუცილებელია პროფესიული დონის აუდიტის ჩატარებისათვის. პროფესიული სამუშაო დოკუმენტების შექმნისა და მომზადებისათვის საჭიროა ადეკვატური დაგეგმვა. სამუშაო დოკუმენტების მომზადების წინ აუდიტორმა კარგად უნდა გააცნობიეროს სამუშაო დოკუმენტების მომზადების ძირითადი და დამატებითი მიზეზები. სამუშაო დოკუმენტების შექმნის, დაგეგმვის, მომზადებისა და ორგანიზების დროს გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ქვემოთ მოცემული მითითებები.

15.3. სამუშაო დოკუმენტების მომზადების დაგეგმვა

- სამუშაო დოკუმენტების შექმნა ისე უნდა დაიგეგმოს, რომ მასში აისახოს სრული მონაცემები აუდიტის ყველა ასპექტის შესახებ, ამასთან, იგი არ უნდა ასახავდეს იმ მონაცემებს, რომელთა მიღება სხვა წყაროდან არის შესაძლებელი;

- თითოეული აუდიტის გეგმა უნდა მოიცავდეს ინსტრუქციებს სამუშაო დოკუმენტების შემუშავებისათვის და მითითებებს ფაილების სტრუქტურის, ინდექსის მინიჭებისა და სხვადასხვა დოკუმენტის დამაკავშირებელი მინიშნებების გაკეთების პროცედურების შესახებ. გათვალისწინებულ უნდა იქნეს აგრეთვე მითითება სამუშაო დოკუმენტების გადახედვის თაობაზე;

- ფაილებში უნდა ჩაიდოს და შენახულ იქნეს აუდიტის დროს მომზადებული შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტები;

- სამუშაო დოკუმენტებით დოკუმენტირებული უნდა იყოს საზედამხედველო მითითებები, განხორციელებული გადახედვა/გადასინჯვა და კომენტარები. თუ რომელიმე

კონკრეტული ასპექტის აუდიტორების შესახებ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება, სამუშაო დოკუმენტებში გაწერილ უნდა იქნეს აღნიშნულის მიზეზები. როდესაც აუდიტის რომელიმე აღმოჩენა არ აისახება საბოლოო ანგარიშში, აღნიშნული აღმოჩენის გამოტოვების მიზეზები გაწერილ უნდა იქნეს სამუშაო დოკუმენტებში, რათა აუდიტის განმხილველმა/შემმოწმებელმა შეძლოს აუდიტის წინასწარი მიგნებების/აღმოჩენების მიკვლევა.

15.4. სამუშაო დოკუმენტების მომზადება

- სამუშაო დოკუმენტები უნდა იყოს სრული და ზუსტი, რათა გამყარებულ იქნეს აუდიტის აღმოჩენების, განსჯის, დასკვნების საფუძველი და ნაჩვენები იქნეს ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოს ხასიათი და მასშტაბი;
- სამუშაო დოკუმენტები აუდიტის მცოდნე მკითხველისათვის გასაგები უნდა იყოს. არ უნდა საჭიროებდეს დამატებით დეტალურ ზეპირ ახსნას;
- სამუშაო დოკუმენტები გარკვევით და ნათლად უნდა მომზადდეს;
- სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს მხოლოდ ის ინფორმაცია, რომელიც ეხება არსებითად მნიშვნელოვან საკითხებს და შესაფერისია მოცემული აუდიტის მიზნებისათვის.

15.5. სამუშაო დოკუმენტების ორგანიზება

- სამუშაო დოკუმენტების ფაილები ორ ძირითად ჯგუფად იყოფა: მუდმივი და მიმდინარე. მუდმივ ფაილებში უნდა აისახოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც გარდამავალია და გამოსადეგი იქნება სამომავლო აუდიტების დროსაც. მაგალითად, მუდმივ ფაილში უნდა აისახოს საწყისი მონაცემები, წინა აუდიტის შედეგები და ინსპექტირების ანგარიშები;
- მიმდინარე ფაილები ორგანიზებულ უნდა იქნეს მოცემული აუდიტისათვის შემუშავებული ფაილის სტრუქტურის მიხედვით. მასშტაბური აუდიტების მიმდინარე ფაილები შეიძლება შედგებოდეს შემდეგი ნაწილებისაგან: თითოიფაილი _ თითოეულ შემოწმებულ სფეროზე, სხვა ფაილები _ მთლიანობაში აუდიტის ზოგადი ნაწილის შესახებ და ერთი ფაილი _ აუდიტის ადმინისტრირების საკითხებისათვის. მიმდინარე ფაილი მინიმუმ შემდეგ ინფორმაციას მანც უნდა მოიცავდეს: შინაარსი, მიმოხილვის ფურცლები, აუდიტის რეზიუმე, აუდიტის პროგრამა ურთიერთმინიშნებებით, ანალიზი, გაანგარიშებები და სხვა დამხმარე ინფორმაცია.

15.6. სამუშაო დოკუმენტების დოკუმენტირების პრინციპები

ა) სამუშაო დოკუმენტები საკმარისად მოწესრიგებული უნდა იყოს იმისათვის, რომ საკითხის მცოდნე მკითხველისათვის გასაგები იყოს, და იგი დამხმარე ზეპირი ახსნის გარეშე მივიდეს იმავე დასკვნამდე, რაც აუდიტორმა გააკეთა. სამუშაო დოკუმენტებში ინფორმაცია უნდა აისახოს სრულად, გარკვევით და მოკლედ. ადეკვატურად მომზადებული სამუშაო დოკუმენტები იძლევა მოცემული აუდიტის სხვა აუდიტორის მიერ ნებისმიერ მომენტში (მაგალითად, შემოწმების ეტაპის დასრულებისას) გაგრძელების საშუალებას;

ბ) როგორც წესი, ყველა სამუშაო დოკუმენტი ან მჭიდროდ დაკავშირებული სამუშაო დოკუმენტების ჯგუფები უნდა შეიცავდეს გარკვეულ საბაზისო ინფორმაციას. გამო-

ნაკლისს შეიძლება წარმოადგენდეს, მაგალითად, კორესპონდენციის ფაილები, ადმინისტრაციული ფაილები და სხვა, სადაც შეიძლება უფრო გამართლებული იყოს სამუშაო დოკუმენტის ფაილის თავფურცელზე ან პირველ ფურცელზე საჭირო ინფორმაციის ანოტაციის ასახვა. აღნიშნული გამოწვევის დაშვების შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს აუდიტის ხელმძღვანელი ან მოცემული აუდიტისათვის პასუხისმგებელი პირი;

გ) მოითხოვება, რომ სამუშაო დოკუმენტების უმეტესობა მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

- სამუშაო დოკუმენტის ან თემის დასახელება;
- იმ საქმიანობის ან ფუნქციის დასახელება, რომლის აუდიტიც ხორციელდება, სამუშაო დოკუმენტის შემსრულებლის და განხილველის/შემმოწმებლის სახელი;
- სამუშაო დოკუმენტის მომზადების და განხილვის თარიღები;
- გამოყენებული ნიშნების, სიმბოლოების ან აბრევიატურის ახსნა;
- სამუშაო დოკუმენტის საინდექსო ნომერი ფაილში მოთავსებისა და მინიშნებისათვის.

აუცილებელია აგრეთვე სხვა ნებისმიერი ინფორმაციის ასახვა, რათა შესაძლებელი გახდეს კონკრეტული სამუშაო დოკუმენტის, მიზნის, წყაროს, სფეროს, მეთოდოლოგიის, კრიტერიუმების და დასკვნების გაგება.

15.7. სამუშაო დოკუმენტების რეზიუმე

სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს აუდიტორის მიერ აუდიტის თითოეულ სფეროზე მომზადებულ მოკლე აღწერას, მიუხედავად იმისა, დარღვევები აღმოჩენილი იქნება თუ არა. რეზიუმეში მოცემული ინფორმაცია უნდა ამყარებდეს აუდიტის აღმოჩენებს და ასახავდეს ნაკლოვანებებს. რეზიუმეში მოცემული უნდა იყოს აგრეთვე აუდიტორის მიერ გაკეთებული რეკომენდაციები.

15.8. სამუშაო დოკუმენტების ინდექსაცია

ინდექსების სისტემა უნდა იყოს მარტივი, მაგრამ შესაძლებელი იყოს მისი გავრცობა. იგი კონკრეტულ აუდიტზე უნდა იყოს მორგებული აუდიტის მიზნის, მოცემულ შემთხვევაში აქტუალური სფეროებისა და აუდიტის გეგმის შესაბამისად. სამუშაო დოკუმენტების ინდექსაცია უნდა განხორციელდეს სამუშაო დოკუმენტების შექმნის პროცესში ან მათი მომზადების დასრულებისთანავე.

15.9. სამუშაო დოკუმენტების ურთიერთმინიშნებები

სამუშაო დოკუმენტების ურთიერთმინიშნებები უზრუნველყოფს იმ ყველა შესაბამისი ფაქტისა და დასკვნების გათვალისწინებას, რომლებიც ამყარებენ აუდიტორის მოსაზრებას (აუდიტის ანგარიშის პროექტის ასლზე კეთდება მინიშნებები შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტების თაობაზე). საბოლოო ანგარიშში ახალი ინფორმაციის დამატების შემთხვევაში ამ ინფორმაციასაც უნდა გაუკეთდეს მინიშნება.

15.10. სამუშაო დოკუმენტების მიმოხილვა

პერიოდულად უნდა მოხდეს სამუშაო დოკუმენტების განხილვა, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს მათი შიდა აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობის დაცვა. ხშირი განხილვა შესაძლებლობას იძლევა სამუშაო დოკუმენტის ხარისხის, აუდიტის

მიზნებისა და ჩატარებულ სამუშაოს შორის კავშირისა და აუდიტის მიერ ჩატარებული შემოწმების სისრულის შეფასების საშუალებას. ამასთან, განხილვა იძლევა აუდიტორული დასკვნების შეფასების საშუალებასა და შესაძლებლობას, განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა დამატებითი სამუშაოს ჩატარება.

განმხილველმა (იმ პირმა, რომელიც ახორციელებს განხილვას, და რომელიც განისაზღვრება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ) წერილობითი შენიშვნები უნდა მოამზადოს განხილვის დასრულების შემდეგ; აუდიტორმა კი, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა გადასინჯოს სამუშაო დოკუმენტები და ჩაატაროს დამატებითი სამუშაო. განმხილველი და აუდიტორი უნდა შეთანხმდნენ კომენტარებსა და დამატებით ჩასატარებელი სამუშაოს მოცულობაზე. უნდა მოხდეს ამ პროცესის დოკუმენტირება.

აუდიტის ანგარიშის გასამყარებელი ფაქტებისა და ციფრების სიზუსტის უზრუნველყოფის მიზნით მინიშნებების მქონე ანგარიშის ასლი დამოუკიდებელმა განმხილველმა უნდა განიხილოს. დამოუკიდებელი განმხილველი უნდა იყოს მთავარი აუდიტორი, რომელიც არ მონაწილეობს მოცემული აუდიტის ჩატარებაში. ამასთან, თუ შესაძლებელია, დამოუკიდებელი განმხილველი არ უნდა იყოს იმ პირის უშუალო დაქვემდებარებაში, რომელიც პასუხისმგებელია აღნიშნული აუდიტის ჩატარებისათვის. განხილვის დოკუმენტირება ხდება სამუშაო დოკუმენტებში, სადაც აისახება დამოუკიდებელი განმხილველის კომენტარები და ის ქმედებები, რომელთა მეშვეობით მოხდა წარმოჩენილი პრობლემების გადაჭრა (დამოუკიდებელი განმხილველის მონაწილეობა არ წარმოადგენს სავალდებულო კომპონენტს).

15.11. სამუშაო დოკუმენტების ფაილების

შენახვა და დაცვა

სამუშაო დოკუმენტები საბოლოო ანგარიშის გამოქვეყნებიდან მინიმუმ 6 წლის განმავლობაში უნდა ინახებოდეს, თუ სხვა ფაქტორების გამო (მაგალითად, გამოძიება) არ მოითხოვება სამუშაო დოკუმენტების უფრო ხანგრძლივი ვადით შენახვა. ის მასალა, რომელიც შეგროვებულ იქნა აუდიტის პროცესში და აღარ არის საჭირო, უნდა განადგურდეს და არ დაარქივდეს.

სამუშაო დოკუმენტის ფაილები უნდა იქნეს დაცული და ხელმისაწვდომი მხოლოდ შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე თანამშრომლებისათვის.

16. შიდა აუდიტის ანგარიშგება (დასკვნა)

შიდა აუდიტის ანგარიშგება არის შიდა აუდიტორის მიერ ჩატარებული სამუშაოს საბოლოო შედეგი. შიდა აუდიტის ანგარიშის შემუშავების მრავალი მიზეზი ან მიზეზთა ერთობლიობა არსებობს, კერძოდ:

ა) რეკომენდაციების შემუშავება და ორგანიზაციული ცვლილებების ინიცირება – სუბიექტის მიერ მომზადებულ ობიექტურ, დამოუკიდებელ ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების საფუძველზე შეიძლება დაწესებულებამ ძირეული ორგანიზაციული ცვლილებები განახორციელოს;

ბ) შიდა კონტროლის კუთხით არსებული პრობლემების შესწავლა და განხილვა – შიდა კონტროლის ანგარიში ხელმძღვანელობას ეხმარება შიდა კონტროლთან დაკავშირებული პრობლემებისა და საკითხების საფუძვლიანად აღქმასა და შესწავლაში;

გ) აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ფაქტებისა და რეკომენდაციების გათვალისწინება და შესაბამისი ზომების მიღება ხელმძღვანელობის მიერ – ოფიციალური რეკომენდაციების ოფიციალური წერილობითი ფორმით მიწოდება და შემდგომ ხელ-მძღვანელის მხრიდან სათანადო რეაგირების მონიტორინგი უზრუნველყოფს ხელმძღვანელობის მიერ რეკომენდაციების შესაბამისი ცვლილებების დროულად გატარებას;

დ) ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოების დოკუმენტირება – შიდა აუდიტის ანგარიშით ხორციელდება აუდიტის მტკიცებულებების დოკუმენტირება. ამასთან, მასში მითითებულ უნდა იქნეს ჩატარებული სამუშაოს მოცულობა, განხილული საკითხები და დასკვნების საფუძველი, იმ საკითხებთან ერთად, რომლებიც მოცემული აუდიტის ფარგლებში არ იქნა შესწავლილი;

ე) შიდა აუდიტორის მიერ ხელმძღვანელობისთვის სათანადო მტკიცებულებების მოპოვება და ამის შესახებ სათანადო ინფორმაციის მიწოდება – შიდა აუდიტის ფუნქციაა ხელმძღვანელობის სათანადო მტკიცებულებებით უზრუნველყოფა, რაც ხორციელდება შიდა აუდიტის ანგარიშის ოფიციალური წარდგენის მეშვეობით. ამასთან, ანგარიშში აისახება დამოუკიდებელი მხარის მიერ შემუშავებული რჩევები და ინფორმაცია რისკისა და კორპორატიული მმართველობის შესახებ.

შიდა აუდიტის საბოლოო, ოფიციალური ანგარიშის წარდგენამდე შიდა აუდიტორი შიდა ანგარიშის პროექტს წარუდგენს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას. შემდეგ ხდება აღნიშნული ანგარიშის პროექტის განხილვა, რათა უზრუნველყოფილ იქნეს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშის სრულად აღქმა, ანგარიშში დასმული საკითხებისა და რეკომენდაციების შესახებ ღია დისკუსიის გამართვა და პოზიციების შეჯერება საბოლოო ანგარიშის წარდგენამდე. აღნიშნული დისკუსიის შედეგად შეიძლება შეიცვალოს ანგარიშის პროექტი.

17. შიდა აუდიტის ანგარიშის შინაარსი

შიდა აუდიტის ანგარიშში უნდა აისახოს შემდეგი ძირითადი საკითხები: ანგარიშის თავფურცელში მოცემული უნდა იყოს აუდიტის თემის დასახელება, იმ პირთა სახელები და თანამდებობები, რომელთაც ეგზავნებათ ანგარიში და დასმული იქნება ანგარიშის მომზადებისა და წარდგენის თარიღი.

ანგარიშის ძირითადი ტექსტი ორი ნაწილისგან შედგება: I – ძირითადი აუდიტორული აღმოჩენები და რეკომენდაციები; II – დეტალური ინფორმაცია აღმოჩენილი ფაქტებისა და შეთანხმებული ქმედებების შესახებ.

ანგარიშის ძირითად ტექსტს წინ უძღვის ანგარიშის რეზიუმე, სადაც შეჯამებულია შიდა აუდიტის განხორციელების ძირითადი შედეგები და შედგება შემდეგი ნაწილებისაგან:

- შიდა აუდიტის მოკლე მიმოხილვა;
- შესავალი;
- შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო;
- ძირითადი რისკები;
- შიდა აუდიტორის მოსაზრება.

შიდა აუდიტის ანგარიშის ტექსტის I ნაწილში განხილული იქნება ძირითადი აღმოჩენები, რისკები და მათი მნიშვნელობები, აგრეთვე – ძირითადი რეკომენდაციები.

ხოლო II ნაწილში უფრო დეტალურად იქნება განხილული ჩატარებული სამუშაოს შედეგად მიღებული შედეგები. ქვემოთ მოცემული შიდა აუდიტის ანგარიში უნდა მოიცავდეს შემდეგ ინფორმაციას:

- რისკები;
- შეთანხმებული ღონისძიებები;
- პასუხისმგებლობა;
- შეთანხმებული ღონისძიებების განხორციელების ვადები.

საზოგადოდ, შიდა აუდიტის ანგარიშს თან ერთვის დანართი, სადაც მოცემულია უფრო დეტალური ახსნა-განმარტებები და შესაფერისი ანალიზი, რასაც ეფუძნება ანგარიშის ძირითად ტექსტში ასახული რეკომენდაციები და მოსაზრებები.

18. შიდა კონტროლი

შიდა კონტროლის განმარტება მოცემულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 400 – რისკის შეფასება და შიდა კონტროლი). აღნიშნული საერთაშორისო სტანდარტის მიხედვით, შიდა კონტროლის სისტემა კონტროლის გარემოსა და კონტროლის პროცედურების ერთობლიობაა. შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს ყველა მიმართულებასა და პროცედურას, რომლებიც დადგენილია შესაბამისი ერთეულის ხელმძღვანელობის მიერ, შესაძლებლობის ფარგლებში, საქმიანობის მოწესრიგებული და ეფექტური წარმართვის მიზნის მისაღწევად, მათ შორის, ხელმძღვანელობის პოლიტიკის თანმიმდევრულად განხორციელების უზრუნველსაყოფად, აქტივების დასაცავად, გადაცდომისა და შეცდომების თავიდან ასაცილებლად და გამოსავლენად, ბუღალტრული ჩანაწერების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველსაყოფად და საიმედო ფინანსური ინფორმაციის დროულად მოსამზადებლად.

19. ხარისხის კონტროლი

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა შეიმუშაოს ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამა, რომელიც შიდა აუდიტის ფუნქციის ყველა ასპექტს მოიცავს და უზრუნველყოფს აუდიტის ხარისხიანად და ეფექტურად ჩატარებას. ამასთან, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა განახორციელოს აღნიშნული პროგრამის განხორციელების მონიტორინგი და მასში ცვლილებების შეტანა შიდა აუდიტის სწრაფად განვითარებად პროფესიაში მომხდარი ცვლილებების გათვალისწინების მიზნით. უნდა მოხდეს შიდა აუდიტის ეფექტურობისა და ეფექტიანობის შეფასება, ასევე გაუმჯობესების შესაძლებლობების გამოვლენა და გამოყენება.

ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამით, რომელიც უნდა შემუშავდეს თითოეულ შიდა აუდიტის სუბიექტში, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს აგრეთვე შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომლების მიერ ჩატარებული აუდიტის მიმოხილვა, რაც გულისხმობს უკვე ჩატარებული აუდიტის შემოწმებას იმ აუდიტორის მიერ, ვინც არ მონაწილეობდა აუდიტის ჩატარების პროცესში. ჩატარებული აუდიტის მიმოხილვა ორი სახისაა: ა) შიდა მიმოხილვა; ბ) გარე მიმოხილვა. შიდა მიმოხილვაში მონაწილეობენ მოცემული შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომლები. გარე მიმოხილვას კი ატარებენ მოწვეული და-მოუკიდებელი შიდა აუდიტორები.

ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამით ხორციელდება ქვეყანაში მოქმედი შიდა აუდიტის დარგობრივი კანონმდებლობის, სსიპ – სახელმწიფო შიდა კონტროლის

ეროვნული ცენტრის მიერ გაცემული მითითებების, შიდა აუდიტის სტანდარტების, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის, შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულების მოთხოვნების შესაბამისობის დაცვა.

ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამაში უნდა აისახოს აგრეთვე შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომლების კვალიფიკაციის ამაღლების ღონისძიებების პროგრამა. შიდა აუდიტის სუბიექტის ყველა თანამშრომელს უნდა ჰქონდეს შიდა აუდიტორის სერტიფიკატი, ან მუშაობის პარალელურად სწავლობდეს აღნიშნული სერტიფიკატის მიღების მიზნით.