საჯარო
აუდიტის
ინსტიტუტი

საჯარო სექტორის აუდიტორთა სერტიფიცირების სახელმძღვანელო

III–IV–V კარი

2022

საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლების მოპოვების მსურველ პირთა სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო შემუშავდა საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მიერ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან თანამშრომლობითა და საქართველოს გენერალური აუდიტორის ერეკლე მექვაბიშვილის მხარდაჭერით.

პროექტის ხელმძღვანელები: გელა წიკლაური, გიორგი ალასანია, თინათინ სიყმაშვილი.

პროექტის კოორდინატორები: ირაკლი პეტრიაშვილი, არჩილ კიკვაძე.

ფინანსური აუდიტი

სამუშაო ჯგუფის ხელმძღვანელები: დავით ქინქლაძე, თორნიკე შერმადინი.

სამუშაო ჯგუფი: თამარ ბარბაქაძე, თამუნა ბერუაშვილი, ანა ზავრაშვილი, მალხაზ კენტელაძე, თეკლა ონიანი, ვახტანგ პერტაია, ნათია ტეფნაძე, გიორგი ჭოლოკავა, მარიამ ჭოლოკავა, ეკატერინე ჯალაღანია.

შესაბამისობის აუდიტი

სამუშაო ჯგუფი: მაკა ჭიხორია, თაია ცისკარაული, ანა ზავრაშვილი, გურამ დუმბაძე, ნაზი ჩაგანავა.

ეფექტიანობის აუდიტი

სამუშაო ჯგუფი: გიორგი კაპანაძე, ბიძინა მაყაშვილი, აკაკი დუმბაძე, ნანა ვაჩაძე, მარიამ ზაალიშვილი, სესილი ტაბატაძე, თათია ცისკარაული.

რედაქტორი: მანონი ღუდუშაური, ნანა სუხიტაშვილი, სოფიო ნარიმანიძე.

დამკაბადონებელი: რუსუდან ონეზაშვილი, ლია სულაქველიძე.

© ყველა უფლება დაცულია.

ISBN 978-9941-8-4234-4

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი
თბილისი, 2022

საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების უფლების მოპოვების მსურველ პირთა სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო მომზადებულია საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მიერ აშშ-ის საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივის (GGI) პროექტის მხარდაჭერით.

სახელმძღვანელოში გამოთქმული შეხედულებები არ გამოხატავს ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID), დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივის (GGI) ან ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობის შეხედულებებს.

სარჩევი

სერტიფიცირების პროგრამის შესახებ XII
სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანი XII
სერტიფიცირების პროგრამის თემატიკა, სტრუქტურა და შეფასების მეთოდოლოგია ... XIII
როგორ დაგეხმარებათ სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო XIII
თქვენი აზრი მნიშვნელოვანია XV
შემოკლებანი XVI

ფინანსური აუდიტი III კარი 1

1. ფინანსური აუდიტის საფუძვლები 9
მარწმუნებელი დავალების განმარტება 11
საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიული ვალდებულებები
ფინანსურ აუდიტთან მიმართებაში 11
ფინანსური აუდიტის მიზანი 13
ფინანსური აუდიტის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა 14
აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია 16
ხარისხის კონტროლი 18
წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები 19
პრაქტიკული სავარჯიშოები 24
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 28

2. აუდიტის დაგეგმვა 31
დაგეგმვის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა 33
არსებითობის განსაზღვრა 37
სამუშაო არსებითობა 41
აშკარად ტრივიალური თანხები 43
რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტები 46
რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტის ობიექტის,
მისი გარემოსა და შიდა კონტროლის შესწავლის გზით 48
აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შესაფერისი
კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესწავლა 54
თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება 58
აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლი 64
აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა 67

კონტროლის რისკის გამოვლენა და შეფასება 70
შეუმჩენლობის რისკის განსაზღვრა 74
რწმუნების მოდელი 74
აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბება 77
საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობის,
რელევანტურობისა და საიმედოობის განხილვა 79
აუდიტორული მტკიცებულების სახეები....83
აუდიტორული მტკიცებეულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი
აუდიტორული პროცედურები....84
აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა....87
როგორ განვსაზღვროთ/დავგეგმოთ აუდიტორული პროცედურები....93
აუდიტორული მტკიცებები 95
კონტროლის ტესტების განსაზღვრა/დაგეგმვა –
ხასიათი, ვადები და მოცულობა....98
ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა –
ხასიათი, ვადები და მოცულობა....106
აუდიტორული შერჩევა და ტესტირებისთვის მუხლების
შერჩევის სხვა მეთოდები....108
აუდიტის გეგმის შედგენა....114
პრაქტიკული სავარჯიშოები....115
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები....122

3. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო 127
აუდიტორული პროცედურების ჩატარება 131
აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასება....138
კონტროლის ტესტები....140
უზუსტობებისა და მათი შესაძლო მიზეზების დადგენა....145
უზუსტობების გავლენა აუდიტის მიდგომაზე 147
ფინანსური ანგარიშგების შეფასება მთლიანობაში....150
ანალიტიკური პროცედურები....152
როდის გამოიყენება ანალიტიკური პროცედურები....154
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია 157
ხელმძღვანელობის მიერ თავისი პასუხისმგებლობების
წერილობით აღიარება 158
სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება....161
სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება 162
შიდა აუდიტის სამსახურის განხილვა 164

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება 167
სხვა აუდიტორული პროცედურები 170
სააღრიცხვო შეფასებები 170
შემდგომი მოვლენები 172
გარეშე მხარეთა (გარე) დადასტურება 175
დაკავშირებული მხარეები 178
აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხების გარკვევა 182
პრაქტიკული სავარჯიშოები 184
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 190

4. აუდიტის ანგარიშის მომზადება 194
აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესის ზოგადი მიმოხილვა 196
ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის დამახასიათებელი ნიშნები 198
დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში – მოსაზრების ჩამოყალიბება 199
აუდიტის ანგარიშის ფორმა და შინაარსი 203
დამატებითი და სხვა ინფორმაცია 207
არამოდიფიცირებული მოსაზრება 209
მოდიფიცირებული მოსაზრება 211
სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრების დახასიათება 213
აუდიტის ძირითადი საკითხები 221
მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და
სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები 224
შესადარისი ინფორმაცია 228
საეჭვო თაღლითობასთან დაკავშირებული საკითხები 230
პრაქტიკული სავარჯიშოები 231
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 238
დანართი 1. საინფორმაციო ტექნოლოგიური (სტ) გარემოს
შესწავლა და შეფასება 242
დანართი 2. ხელმძღვანელობის ექსპერტების სამუშაოს გამოყენება 251
დანართი 3. აუდიტორული მოსაზრებები აუდიტის ობიექტის შესახებ,
რომელიც მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს 254
დანართი 4. კომპონენტის არსებითობა ჯგუფის აუდიტისთვის 258
ტერმინთა განმარტებები 262

შესაბამისობის აუდიტი IV კარი.....273
შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელოს მიზანი და მიდგომა.....278
შესაბამისობის აუდიტის მეთოდოლოგიის საფუძვლები და შემადგენლობა.....278
შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელოს სტრუქტურა.....279

1. შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლები და ზოგადი მოთხოვნები..... 280
შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი ელემენტები.....282
შესაბამისობის აუდიტის საგანი.....284
კანონმდებლობა და კრიტერიუმები შესაბამისობის აუდიტში.....285
შესაბამისობის აუდიტი, როგორც მარწმუნებელი დავალება.....288
შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების სხვადასხვა გზა.....290
კანონშესაბამისობის და მართლზომიერების შესაბამისობის აუდიტი.....293
აუდიტის სამუშაოს დოკუმენტაცია.....294
ხარისხის კონტროლის მექანიზმი.....296
კომუნიკაცია.....297
შესაბამისობის აუდიტის პროცესი.....299
პრაქტიკული სავარჯიშოები.....301
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები.....305

2. შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვა..... 307
დაგეგმვის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა.....309
დაგეგმვის ეტაპის საფეხურები.....311
წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები.....313
აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობა.....318
დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები.....319
ეთიკური შეფასებები.....319
აუდიტის წერილი.....321
აუდიტის სტრატეგია.....322
არსებითობის განსაზღვრა.....323
ინფორმაციის მომხმარებლები.....323
რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტები.....324
არსებითობის დოკუმენტირება.....329
შეუსაბამობის რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტის
ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით.....330
აუდიტორული რისკი და რისკის შეფასების პროცედურები.....331
თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება.....335
აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლი.....340

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა 344
კონტროლის რისკის გამოვლენა და შეფასება 347
შეუმჩნევლობის რისკის განსაზღვრა 348
თაღლითობის რისკის განსაზღვრა 349
რისკის შეფასების შედეგი: გაერთიანებული რისკების რეესტრი 351
რწმუნების მოდელი 352
დოკუმენტაცია 354
აუდიტორული მტკიცებულებები 355
აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად
განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები 360
აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა 362
როგორ განვსაზღვროთ/დავგეგმოთ აუდიტორული პროცედურები 363
კონტროლის ტესტირების განსაზღვრა/დაგეგმვა –
ხასიათი, ვადები და მოცულობა 365
ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა –
ხასიათი, ვადები და მოცულობა 370
აუდიტორული შერჩევა და ტესტირებისთვის მუხლების
შერჩევის სხვა მეთოდები 371
აუდიტის გეგმის შედგენა 379
დოკუმენტაცია 379
პრაქტიკული სავარჯიშოები 380
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 383

3. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები 387
ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების მიმოხილვა 388
აუდიტორული პროცედურების ჩატარება 389
შიდა კონტროლის ტესტირება 389
აუდიტის მტკიცებების შეფასება 392
ანალიტიკური პროცედურები 396
როდის უნდა იქნას გამოყენებული ანალიტიკური პროცედურები 398
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია 399
ხელმძღვანელობის მიერ საკუთარი პასუხისმგებლობების
წერილობით აღიარება 400
ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის
საიმედოობის შეფასება 400
სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება 401
სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება 402

შიდა აუდიტის ფუნქციის განხილვა 403
აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება 404
სხვა აუდიტორული პროცედურები 405
დაკავშირებული მხარეები 405
შემდგომი მოვლენები 406
აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხების გარკვევა 407
პრაქტიკული სავარჯიშოები 408
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 413

4. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადება 416
ანგარიშის მიმოხილვა 417
ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები 418
შესაბამისობის აუდიტის ანგარიში - ფორმა, შემადგენლობა და დასკვნები 419
ანგარიშის საფუძველი 419
შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმა და შინაარსი 420
შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის დასკვნები 423
შესაძლო უკანონო ქმედებების ანგარიშების მომზადებასთან
დაკავშირებული მოსაზრებები 424
აუდიტის დასრულების კითხვარი 425
პრაქტიკული სავარჯიშოები 426
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 430

დანართი I. თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები 434
დანართი II. კითხვების მაგალითები, რომლებიც დაგეხმარებათ
შესაბამისობის აუდიტში რისკების შესაფასებლად 436
დანართი III. კონკრეტულ აუდიტის საგანთან დაკავშირებული
რისკ-ფაქტორების მაგალითები 439
დანართი IV. წყაროთა ჩამონათვალი, რომელიც შესაძლოა
გამოიყენოს აუდიტორმა აუდიტის შესაბამისი
კრიტერიუმების განსაზღვრის პროცესში 440
დანართი V. აუდიტის საგანი, აუდიტის საგანთან დაკავშირებული
ინფორმაცია და კრიტერიუმები შესაბამისობის აუდიტში 441
დანართი VI. სტატისტიკური შერჩევის დამხმარე ცხრილები 443

ეფექტიანობის აუდიტი V კარი 445

1. ეფექტიანობის აუდიტის არსი 452
ეფექტიანობის აუდიტის განმარტება.....453
ეფექტიანობის აუდიტის 3 ძირითადი პრინციპი 455
ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი.....456
ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომები 461
ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკური მახასიათებლები 462
ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის საფეხურები 464
აუდიტის სტანდარტის მოთხოვნები.....466
ეთიკის კოდექსი 467
კომუნიკაცია 468
პრაქტიკული სავარჯიშოები 469
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 471

2. ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა 473
აუდიტის თემის შერჩევა და ინიცირება.....475
სფეროზე დაკვირვება 475
ზოგადი კვლევა 476
აუდიტის თემის შერჩევის კრიტერიუმები და თემის შერჩევა 476
წინასწარი შესწავლა 479
აუდიტის პრობლემის განსაზღვრა.....480
„პრობლემის ხე“.....480
აუდიტის შესწავლის საგანი 482
აუდიტის მიზანი 482
აუდიტის მასშტაბი.....483
აუდიტის კითხვები.....484
შეფასების კრიტერიუმები.....485
მეთოდები და ინფორმაციის წყაროები.....487
აუდიტის რისკი 489
დიზაინ მატრიცა 490
წინასწარი შესწავლის მემო და აუდიტის გეგმა 491
პრაქტიკული სავარჯიშოები 492
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 495

3. აუდიტის ძირითადი შესწავლა და ანალიზი 502
ძირითადი შესწავლის პროცესი.....504
აუდიტის მტკიცებულებები 505

გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება 508
დოკუმენტური მტკიცებულება 511
ფიზიკური მტკიცებულება 513
კონკრეტული შემთხვევის განხილვა 513
ანალიზისთვის მომზადება მონაცემების შეგროვებისას 514
აუდიტის მტკიცებულებების ანალიზი 514
დოკუმენტაცია 524
მითითებები სამუშაო დოკუმენტების მომზადების შესახებ 525
აუდიტის დოკუმენტაცია 525
აუდიტის მიგნებების, მიზეზებისა და შედეგების ჩამოყალიბება 527
პრაქტიკული სავარჯიშოები 532
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 535

4. ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენა 538

აუდიტის ანგარიშის მომზადება 539
ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები 539
ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის ფორმატი 541
აუდიტის რეკომენდაციები 544
ანგარიშის შეჯერება 546
პირველადი ანგარიშის გადახედვა 546
პირველადი აუდიტის ანგარიშის ობიექტისთვის გაგზავნა 547
დასკვნითი შეხვედრა 547
ანგარიშის დაბოლოება/დასრულება ორგანიზაციის შიგნით 548
პრაქტიკული სავარჯიშოები 549
პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები 552

5. შემდგომი რეაგირება 554

შემდგომი რეაგირება საკუთარ საქმიანობაზე 555
გაცემულ რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება 555
შემდგომი რეაგირების აუდიტი 556
შემდგომი რეაგირების აუდიტების დაგეგმვა 557
დანართი I. ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში ხარისხის შემოწმება 558
დანართი II. ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროდუქტიულობის შემოწმება 564
დანარი III. ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროგრამის შედეგების შემოწმება 573

სერტიფიცირების პროგრამის შესახებ

საჯარო სექტორის აუდიტორთა სასერტიფიკაციო პროგრამა შესაძლებლობას აძლევს დაინტერესებულ პირს სასწავლო კურსის გავლისა და გამოცდის წარმატებით ჩაბარების შემთხვევაში მოიპოვოს საჯარო სექტორის ორგანიზაციებში აუდიტორული მომსახურების განახორციელების სამართლებლივი უფლება.

შესაბამისად, პროგრამა შემუშავებულია დაინტერესებულ პირთათვის, შემდეგი კომპეტენციების გასავითარებლად:

- სპეციალური წესების, ხერხებისა და იმ მეთოდების გამოყენების უნარი, რომლებიც გამოიყენება აუდიტორულ საქმიანობაში, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) შესაბამისად;
- აუდიტის საკანონმდებლო ბაზის, ასს-ის შინაარსის, მოქმედების სფეროებისა და სტრუქტურის შესახებ ცოდნა;
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებში ორიენტაციის უნარის ჩამოყალიბება;
- აუდიტორებისათვის საჭირო პრაქტიკული უნარ-ჩვევების გამომუშავება.

სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანი

სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს მიზანია, დაინტერესებულ პირს დაეხმაროს, საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების გაწევის უფლების მოპოვებაში.

სახელმძღვანელო აერთიანებს სერტიფიცირების პროგრამის ყველა მოდულის სასწავლო მასალას, შესაბამის პროფესიულ და საკანონმდებლო მოთხოვნებს. ამასთან, სახელმძღვანელო შეიცავს თითოეული მოდულის სალექციო მასალას, რომელიც დამატებით მიეწოდება პრეზენტაციებისა და სავარჯიშო დავალებების სახით, რომლებიც სწავლების ინტერაქციული პროცესის ნაწილია.

აღნიშნული სახელმძღვანელო მსმენელს შესაძლებლობას აძლევს:

- შეიძინოს პროფესიული ანალიზის, მოქმედებებისა და სხვა ამოცანების შესასრულებლად პრაქტიკული მითითებების მიწოდებით სათანადო ცოდნა და უნარ-ჩვევები;
- მოემზადოს სასერტიფიკაციო გამოცდისთვის;
- სერტიფიკატის მოპოვების შემდგომ, პროფესიულ საქმიანობაში, მაღალკვალიფიციურად განახორციელოს სახელმძღვანელო მითითებები.

სერტიფიცირების პროგრამის თემატიკა, სტრუქტურა და შეფასების მეთოდოლოგია

სერტიფიცირების პროგრამა მოიცავს ხუთ დისციპლინას – მოდულს:

- საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობა;
- საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრული აღრიცხვა და ფინანსური ანგარიშგება;
- ფინანსური აუდიტი;
- შესაბამისობის აუდიტი;
- ეფექტიანობის აუდიტი.

სახელმძღვანელო გამოიცემა ორ წიგნად – საჯარო ფინანსები და აუდიტორული მიმართულებები.

პირველი ორი მოდული მოიცავს საჯარო ფინანსებს – საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობას და საბიუჯეტო ორგანიზაციების ბუღალტრულ აღრიცხვასა და ანგარიშგებას, ხოლო დანარჩენი სამი ნაწილი აუდიტორულ დისციპლინებს აერთიანებს – ფინანსურ, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტს.

სერტიფიცირების პროგრამა შედგება ორი კომპონენტისგან: სწავლებისა და გამოცდისაგან.

სწავლება მოიცავს როგორც სალექციო, ასევე პრაქტიკულ სამუშაოებს და თითოეული მოდული სრულდება შუალედური გამოცდით.

მიღებული პროფესიული ცოდნა მოწმდება პროგრამის მეორე კომპონენტით – სასერტიფიკაციო გამოცდით.

გამოცდაზე დაიშვებიან მსმენელები, რომლებმაც ხუთივე შუალედურ გამოცდაში დააგროვეს ქულათა 30%.

გამოცდაზე მოწმდება საჯარო სექტორში ფინანსური, შესაბამისობის და ეფექტიანობის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი პროფესიული უნარ-ჩვევები.

სასერტიფიკაციო გამოცდის ჩასაბარებლად სარეკომენდაციოდ გამოყოფილია სახელმძღვანელოზე დამოუკიდებლად მუშაობის დრო – 180 საათი.

როგორ დაგეხმარებათ სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო

სერტიფიცირების პროგრამა გამოირჩევა მაღალი ეთიკური სტანდარტებითა და იმ კომპეტენციის, უნარ-ჩვევები და ცოდნის სიღრმითა და მასშტაბით, რომლის განვითარებასაც აღნიშნული კურსი ისახავს მიზნად. ცალკე აღებული თითოეული მოდულის თაობაზე მიღებული ცოდნა პროფესიული ზრდის საფუძველია.

საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაცია მოითხოვს ამ სასწავლო კურსის ფარ-

გლებში შესწავლილი საერთაშორისოდ აღიარებული პროფესიული სტანდარტების დაცვასა და განგრძობად პროფესიულ განვითარებას.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელოს აქტიური გამოყენება როგორც სწავლების, ისე შემდგომი საქმიანობის განხორციელების პროცესში პროფესიული წარმატების საწინდარია.

სერტიფიცირების პროგრამის სახელმძღვანელო ეფუძნება კერძო და საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიულ პრაქტიკას, საერთაშორისო სტანდარტებსა და საუკეთესო გამოცდილებას.

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საერთაშორისო რეპუტაციის მქონე პროფესიონალთა ჩართულობით განსაზღვრავს იმ უნარ-ჩვევებს, კომპეტენციასა და ცოდნას, რომელთა ფლობა და სწორი გამოყენება აუცილებელია საჯარო სექტორში აუდიტორული მომსახურების განსახორციელებლად. ზემოაღნიშნულ კრიტერიუმებზე დაყრდნობით, ცალკეული მოდულის შემუშავებასა და მუდმივ განახლებას უზრუნველყოფენ გამოცდილ პროფესიონალთა თემატური ჯგუფები, რომლებიც ფლობენ მაღალ აკადემიურ განათლებას, ხანგრძლივ პროფესიულ და აკადემიური სწავლების გამოცდილებას. აღნიშნულთან ერთად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსისა და ფორმატის შემუშავებისას, გათვალისწინებულია მსმენელთა მოსაზრებები და შენიშვნები, აღნიშნულთან ერთად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსია და ფორმატის შემუშავებისას, მისი შემდგომი სრულყოფის მიზნით, გათვალისწინებულია მსმენელთა მოსაზრებები და შენიშვნები.

სასერტიფიკაციო კურსის სახელმძღვანელო ეფუძნება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტის მეთოდოლოგიას, რომელიც, თავის მხრივ, სრულ თანხვედრაშია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI)[1] პროფესიული განაცხადების საერთაშორისო ჩარჩოსთან (IFPP)[2]. პროგრამა, აგრეთვე ეფუძნება საქართველოში საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვისა და საბიუჯეტო სისტემის მარეგულირებელ მოქმედ კანონმდებლობასა და ნორმატიულ აქტებს.

სახელმძღვანელო მოიცავს ცალკეული მოდულის სავალდებულო სასწავლო მასალას და, საჭიროების შემთხვევაში, მითითებას – დამატებით არასავალდებულო საკითხავ ლიტერატურაზე, რაც მსმენელს დაეხმარება აუცილებელი ცოდნის ათვისებასა და მის შემდგომ გაღრმავებაში.

სერტიფიცირების პროგრამის მიზანია, დაინტერესებულ პირს განუვითაროს უნარ-ჩვევები და კომპეტენცია ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის დამოუკიდებლად განსახორციელებლად. ამ შედეგის მისაღწევად, თითოეული მოდულისა და მოდულის ნაწილისთვის სახელმძღვანელო ითვალისწინებს მასალის შესწავლით მისაღებ ძირითად შედეგებს, რაც მსმენელს აძლევს შესაძლებლობას, სწორად განსაზღვროს მოლოდინი იმ უნარჩვევებთან, კომპეტენციასა და ცოდნასთან დაკავშირებით, რომელიც მან კურსის გავლის შედეგად უნდა შეიძინოს და გაზომოს მიღებული პროფესიული ცოდნა.

ამასთან, გავნილილი მასალის ცოდნის შესამოწმებლად, თითოეული კარის ბოლოს მოცემულია პრაქტიკული პრობლემის გადაწყვეტის სავარჯიშოები ან მრავალვარიანტული ტესტები.

სასერტიფიკაციო გამოცდის ტესტები ეფუძნება კომპეტენციისა და უნარ-ჩვევების

[1] https://www.intosai.org/

[2] https://www.issai.org/professional-pronouncements/

განვითარების აღნიშნულ მოსალოდნელ შედეგებს. სწავლის მოსალოდნელი შედეგები ფორმულირებულია კონკრეტული ამოცანებისა და მოქმედებების სახით, რომლის შესრულება მსმენელმა უნდა შეძლოს დამოუკიდებლად, რაც მისი საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის დადასტურების საფუძველია.

თქვენი აზრი მნიშვნელოვანია

საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი სრულად იღებს პასუხისმგებლობას, დაინტერესებულ პირებს მიაწოდოს ყოვლისმომცველი და საფუძვლიანი ცოდნა, რაც აუცილებელია კომპეტენტური და მაღალეთიკური საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიული განვითარებისთვის. ამდენად, სასერტიფიკაციო კურსის შინაარსის, დიზაინისა და ფორმატის შემდგომი სრულყოფისთვის, მნიშვნელოვანია მსმენელთა და კურსდამთავრებულთა მოსაზრებები, რომელთა წარდგენა შესაძლებელია ელექტრონულ ფოსტაზე sai@sao.ge. სასერტიფიკაციო კურსის განგრძობადი განახლება და გაუმჯობესება საჯარო სექტორის აუდიტორის კვალიფიკაციის მუდმივი სრულყოფის საფუძველია.

შემოკლებანი

ასს	აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები
ბასს	ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები
ბსფ	ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია
მშპ	მთლიანი შიდა პროდუქტი
ფასს	ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორის სტანდარტები
სსბასს	საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები
CAATs	Computer-aided audit Tools (კომპიუტერის დახმარებით გამოყენებადი აუდიტორული ტესტები)
CIS	Computerised Information Systems (კომპიუტერიზებული საინფორმაციო სისტემები)
COSO	Committee of Sponsoring Organisations of Treadway Commission (ტრედვეის კომისიის სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტი)
IASB	International Accounting Standards Board (ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭო)
IDEA	მონაცემთა ანალიზის პროგრამა
IFAC	International Federation of Accountants (ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაცია)
IFPP	International Framework of Professional Pronouncements (პროფესიული განაცხადების საერთაშორისო ჩარჩო)
IFRS	Internationa Financial Reporting Standards (ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები)
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია)
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards (საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები)
ISAs	International Standards of Auditing (აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები)
ISSAIs	International Standards of Supreme Audit Institution (უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტები)
KPIs	Key Performance Indicators
VFM	Value-For-Money (დახარჯული თანხის თანაბარზომიერი; ფასის შესაბამისი)

III ᲜᲐᲬᲘ

ᲤᲘᲜᲐᲜᲡᲣᲠᲘ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘ

პროგრამა

მოდული	კარი	თემატიკა	ნაწილები
ფინანსური აუდიტი	III	ფინანსური აუდიტის საფუძვლები	1
		აუდიტის დაგეგმვა	2
		ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო	3
		აუდიტის ანგარიშის მომზადება	4

კარი III
ფინანსური აუდიტის მოდული

მოდულის სტრუქტურა

ნაწილი 1
ფინანსური აუდიტის საფუძვლები

ნაწილი 2
აუდიტის დაგეგმვა

ნაწილი 3
ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო

ნაწილი 4
აუდიტის ანგარიშის მომზადება

ფინანსური აუდიტის მოდულის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ფინანსური აუდიტის მოდულის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. საჯარო სექტორის აუდიტის ძირითადი მიზნებისა და პრინციპების განსაზღვრა;
☐	2. საჯარო სექტორის აუდიტორის ეთიკური პრინციპების განმარტება და სათანადო გარემოებაში შესაბამისად მოქმედება;
☐	3. ფინანსური აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბება;
☐	4. აუდიტის პროცესის დეტალური აღწერა;
☐	5. აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების მოთხოვნების განსაზღვრა;
☐	6. ხარისხის კონტროლის დანიშნულების აღწერა;
☐	7. წინასწარ ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, მათ შორის, ეთიკური საფრთხეების გარჩევა და იდენტიფიცირება;
☐	8. აუდიტის წერილის შედგენა;
☐	9. საერთო, ოპერაციების/ნაშთების დონეზე და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა;
☐	10. რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობის იდენტიფიცირება;
☐	11. აუდიტორული რისკის შეფასება და განსაზღვრა;
☐	12. ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული არსებითობის განსაზღვრისა და არსებითი უზუსტობების განხილვა;
☐	13. აუდიტის ობიექტის გარემოს შესწავლა;
☐	14. შიდა კონტროლის გარემოს შესწავლა და გაანალიზება;
☐	15. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
☐	16. აუდიტორული მტკიცებულებებისა და მათ მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების შერჩევა და დაგეგმვა;
☐	17. კონტროლის მექანიზმების ტესტირების მეთოდების შერჩევა;
☐	18. აუდიტორული შერჩევის განხორციელება;
☐	19. აუდიტის გეგმის შემუშავება;
☐	20. კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა;

☐	21. კონტროლის ტესტების ჩატარება;
☐	22. ელემენტების ტესტების ჩატარება;
☐	23. შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების შეფასება;
☐	24. კონტროლისა და ელემენტების ტესტების შედეგების შეფასება;
☐	25. უზუსტობებისა და მათი შესაძლო მიზეზების დადგენა;
☐	26. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ, სათანადო საპასუხო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით;
☐	27. აუდიტორული ტესტების შედეგების დოკუმენტირება;
☐	28. საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება;
☐	29. ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება;
☐	30. გადაწყვეტილების მიღება სხვათა მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებაზე;
☐	31. აუდიტის ანგარიშის შედგენა;
☐	32. გარემოების შესაბამისად აუდიტის მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;
☐	33. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა, რომლებიც აისახება აუდიტის ანგარიშში;
☐	34. მნიშვნელოვან და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების საჭიროების განსაზღვრა და ჩამოყალიბება;
☐	35. სათანადო საპასუხო რეაგირება აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ან საეჭვო თაღლითობასთან მიმართებით.

მეთოდოლოგიის საფუძვლები და შემადგენლობა

ფინანსური აუდიტის მეთოდოლოგიაში ჩამოყალიბებულია პრინციპები, რომლებსაც მოიცავს ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, ასევე უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) მიერ გამოცემული სტანდარტები, კერძოდ, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოებისთვის განკუთვნილი საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAIs), რომლებიც შესაფერისია საჯარო სექტროში ჩასატარებელი აუდიტისთვის.

ასს-ები

მეთოდოლოგია ასევე მოიცავს სახელმძღვანელო მითითებებს, როგორ უნდა გამოიყენოს საჯარო სექტორის აუდიტორმა ეს სტანდარტები ფინანსური აუდიტის ჩატარებისას. გარდა ამისა, მეთოდოლოგიის პრაქტიკაში გამოყენების მიზნით, შექმნილია მთელი რიგი სამუშაო დოკუმენტებისა, როგორიცაა: საკონტროლო კითხვარები, ინსტრუქციები, დეტალური მეთოდები.

მეთოდოლოგიაში არ მეორდება ISSAI-ს სრული ტექსტი, მოცემულია მხოლოდ ყველაზე მნიშვნელოვანი ელემენტები შესაბამისი სტანდარტებიდან, რომლებიც აუდიტორმა სრულად უნდა გამოიყენოს აუცილებლობის შემთხვევაში. ზემოაღნიშნული სტანდარტები მოიცავს სრულყოფილ სახელმძღვანელო მითითებებს ფინანსური აუდიტის ყველა სფეროში, ასევე სასარგებლო მაგალითებსა და საილუსტრაციო დანიშნულების ნიმუშებს.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAIs)

ვინაიდან ISSAIs გამოცემულია INTOSAI -ის მიერ, საჯარო სექტორში ფინანსური აუდიტის განმახორციელებელმა ყველა აუდიტორმა საფუძვლიანად უნდა იცოდეს აღნიშნული სტანდარტები.

საყურადღებოა, რომ აუდიტორს მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლია აუდიტის ანგარიშში იმის განცხადება, რომ აუდიტი ჩატარდა ISSAI-ს შესაბამისად, როდესაც ჩატარებული აუდიტი, ყველა არსებით ასპექტში, შეესაბამება ამ სტანდარტების მოთხოვნებს – ასეთი განცხადების გასაკეთებლად საკმარისი არ არის ISSAI-ის გამოყენება შერჩევით.

ფინანსური აუდიტის მეთოდოლოგიის სტრუქტურა

ოთხი ნაწილი

სახელმძღვანელო შედგება ოთხი ნაწილისაგან, რომლებიც ეხება შემდეგ სფეროებს:

პირველი ნაწილი ადგენს ფინანსური აუდიტის საფუძვლებს, საქართველოს საჯარო სექტორის კონტექსტისთვის.

მე-2 ნაწილში აღწერილია აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, მათ შორის არსებითობის დონის დადგენა, ძირითადი რისკების მატარებელი სფროების გამოვლენა აუდიტის ობიექტის შესწავლის გზით და სათანადო აუდიტორული პროცედურებისა და ტესტების განსაზღვრა, რაც პროდუქტიული და ეფექტიანი აუდიტის აუცილებელი საფუძველია.

მე-3 ნაწილში ჩამოყალიბებულია მეთოდოლოგია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის პროცესში აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე, საკმარისი, შესაფერისი და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, აუდიტის მიზნის (მიზნების) შესახებ დასკვნის გამოსატანად.

მე-4 ნაწილში აღწერილია აუდიტის ანგარიშები და მოსაზრების ტიპები, რომელთა გამოთქმაც შესაძლებელია ჩატარებული ფინანსური აუდიტის შედეგების მიხედვით შედგენილ ანგარიშში.

მეთოდოლოგიაში ტერმინი „უნდა“ გამოიყენება იმ სავალდებულო ელემენტებთან მიმართებაში, რომლებიც ზუსტად არის განსაზღვრული ISSAI სტანდარტებში.

1. ფინანსური აუდიტის საფუძვლები

ფინანსური აუდიტის საფუძვლების ნაწილში განხილულია ფინანსური აუდიტის, როგორც მარწმუნებელი დავალების არსი და მიზნები, აღწერილია აუდიტის მთლიანი პროცესი და აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების მოთხოვნები, რომლებიც გათვალისწინებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით. ამასთან ერთად, ჩამოყალიბებულია წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები, რომელთა განხორციელება აუცილებელია ფინანსური აუდიტის დაწყებამდე.

სასწავლო მასალა

ფინანსური აუდიტის საფუძვლების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში მოცემული ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია სავალდებულო სასწავლო მასალა:

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ლიმას დეკლარაცია (INTOSAI-P 1)	სრულად	-
მეხიკოს დეკლარაცია (INTOSAI-P 10)	სრულად	
ეთიკის კოდექსი (ISSAI 130)	სრულად	
ასს N200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად	1-12; 14-16; 18-24	გ11, გ59
ასს N210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება	სრულად	გ27, გ37
ასს N230 აუდიტის დოკუმენტაცია	2-3	-

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების მიზნით მსმენელებისთვის რეკომენდებულია წინამდებარე აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

- 1.1 კომპეტენციის მატრიცა;
- 1.2 აუდიტის ჯგუფის შეხვედრა;
- 1.3 დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები;
- 1.4 აუდიტის წერილი;
- 1.5 პირველადი კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტთან.

ფინანსური აუდიტის საფუძვლების შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ფინანსური აუდიტის საფუძვლების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. საჯარო სექტორის აუდიტის ძირითადი მიზნებისა და პრინციპების განსაზღვრა;
☐	2. აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას საჯარო სექტორის აუდიტორის ეთიკური პრინციპების დაცვა;
☐	3. ფინანსური აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბება;
☐	4. აუდიტის პროცესის დეტალური აღწერა;
☐	5. აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების მოთხოვნების განსაზღვრა;
☐	6. ხარისხის კონტროლის დანიშნულების აღწერა;
☐	7. წინასწარ ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, მათ შორის, ეთიკური საფრთხეების გარჩევა და იდენტიფიცირება;
☐	8. აუდიტის წერილის შედგენა.

მარწმუნებელი დავალების განმარტება

ფინანსური აუდიტის სარგებელი

საჯარო სექტროში ფინანსური აუდიტი ტარდება იმ მიზნით, რომ აუდიტორმა გამოთქვას მოსაზრება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის[1] სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. ფინანსური აუდიტის დავალებებს მარწმუნებელი დავალებები ეწოდება, ვინაიდან ისინი განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების სამიზნე მომხმარებლების ნდობის ან რწმუნების დონის ასამაღლებლად, ფინანსური ანგარიშგების მიმართ ობიექტური კრიტერიუმების გამოყენების გზით.

მართალია, ფინანსური აუდიტი, ძირითადად, მიმართულია ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების რწმუნებით უზრუნველყოფაზე, მაგრამ ის, ამავე დროს მამოძრავებელი ძალის როლს ასრულებს საქართველოს მთავრობის ფინანსურ რეფორმაში, კერძოდ, ხელს უწყობს ანგარიშვალდებულების ამაღლებასა და რეკომენდაციებს აძლევს სახელმწიფო ორგანოებს ფინანსური კონტროლის გაუმჯობესებასთან დაკავშირებით.

დასაბუთებული რწმუნება

ფინანსური აუდიტი დასაბუთებული რწმუნების დავალებებია. ასეთი ტიპის დავალებები საჯარო სექტორის აუდიტორს ავალდებულებს რისკის მისაღებ დონემდე შემცირებას, რათა მან მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება, რომლის საფუძველზეც იგი ჩამოაყალიბებს აუდიტორულ მოსაზრებას იმის თაობაზე, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

საჯარო სექტორის აუდიტორის პროფესიული ვალდებულებები ფინანსურ აუდიტთან მიმართებაში

ასს და INTOSAI-ის სტანდარტები

საჯარო სექტორში ყველა აუდიტი უნდა ჩატარდეს მაღალი ეთიკური სტანდარტების შესაბამისად, რომელიც, თავის მხრივ, ეფუძნება INTOSAI-ის მიერ გამოცემულ საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და ეთიკის კოდექსს.

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომელიც გამოიყენება კერძო სექტორში, შემუშავებულია ბსფ-ის (IFAC) მიერ. საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ცნობილია, როგორც უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAIs), შემუშავებულია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ (INTOSAI). INTOSAI იყენებს ბსფ-ის მიერ დადგენილ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს სრულად, საჯარო სექტორისათვის სპეციფიკური პრაქტიკული მითითებების დამატებით.

[1] *როგორიცაა, მაგალითად ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (ფასს სტანდარტები), საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს), ან ბუღალტრული აღრიცხვის ეროვნული სტანდარტები.*

პროფესიული განაცხადების საერთაშორისო ჩარჩო (IFPP)

საჯარო სექტორის სპეფიციკისა და ფართო კონტექსტის წარმოსაჩენად, რომელიც ხასიათდება დაინტერესებული მხარეების სიმრავლითა და მათი განსაკუთრებული მოლოდინით საჯარო სექტორის აუდიტისა და აუდიტორის მიმართ, INTOSAI-ის მიერ შემუშავებულია დამფუძნებელი და ძირითადი პრინციპები (INTOSAI-P). აღნიშნული პრინციპები, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტებთან ერთად, (ISSAIs) ქმნის პროფესიული განაცხადების საერთაშორისო ჩარჩოს (IFPP), რომელიც აღწერილია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 1. INTOSAI-ის მიერ მიღებული სტანდარტები

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის პრინციპები (INTOSAI – P)	INTOSAI-ის პრინციპები მოიცავს ძირითად პრინციპებს. სადამფუძნებლო პრინციპებს აქვს ისტორიული მნიშვნელობა და განსაზღვრავს იმ როლსა და ფუნქციებს, რომლებისკენაც უნდა მიისწრაფოდეს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოები (SAI). ეს პრინციპები შეიძლება იყოს ინფორმაციული, როგორც საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოებისთვის, ისე უმაღლესი აუდიტორული ორგანოებისა და ფართო საზოგადოებისთვის. ისინი ასევე შეიძლება გამოყენებული იყოს, როგორც მითითება უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების ეროვნულ დონეზე მანდატის დადგენისას. ძირითადი პრინციპები უზრუნველყოფს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების სადამფუძნებელო პრინციპებს, განმარტავს მის როლს საზოგადოებაში და ქმნის მაღალი დონის წინაპირობებს მისი სათანადო ფუნქციონირებისა და პროფესიული ქცევისთვის.
უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAI)	ISSAIs არის ავტორიტეტული საერთაშორისო სტანდარტები საჯარო სექტორის აუდიტის შესახებ, რომელიც მოიცავს: • კონცეფციებისა და პრინციპების ძირითად კომპლექტს, რომლებიც განსაზღვრავს საჯარო სექტორის აუდიტისა და სხვადასხვა ტიპის დავალების პროცესებს, რომლებიც დადგენილია ISSAIs-ის მიერ. • ძირითად პრინციპებს, რომლებიც განსაზღვრულია INTOSAI–ის მიერ, არის საყოველთაოდ მოქმედი პროფესიული სტანდარტები. ყველა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს აუდიტორული პრაქტიკა უნდა შეესაბამებოდეს მას, ისე როგორც სახელმწიფო სექტორის აუდიტის ნებისმიერი ეროვნული სტანდარტი. • ორგანიზაციის დონისა და დავალების დონის მოთხოვნებს, რომლებსაც უნდა შეესაბამებოდეს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოები და აუდიტორები, თუ ისინი ხელმძღვანელობენ ISSAIs-ის სტანდარტებით. • განაცხადს იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ფუნდამენტური პრინციპები და მოთხოვნები გამოყენებული იქნება ინდივიდუალური დავალების პირობების შესაბამისად.
INTOSAI-ის სახელმძღვანელო (GUID)	სახელმძღვანელო (GUIDs) უზრუნველყოფს მითითებებს, რომლებიც ეხმარება უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების: • ორგანიზაციული საქმიანობის გაღრმავებას ორგანიზაციულ მოთხოვნებთან და ISSAIs-ის დანერგვასა და გამოყენებას პრაქტიკაში; • კომპეტენციების განვითარების მექანიზმებისა და პროგრამების განხორციელებას ISSAIs-ი ს შესაბამისად; სახელმძღვანელო (GUIDs) უზრუნველყოფს მითითებებს, რომლებიც ეხმარება აუდიტორებს: • გამოიყენონ პრაქტიკაში ISSAIs ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის დროს. • გამოიყენონ ISSAI პრაქტიკაში სხვადასხვა დავალებების დროს. • კონკრეტული საგნის გააზრებასა და შესაბამისი ISSAIs-ის პროგრამულ გამოყენებაში.
კომპეტენციის განაცხადები (COMP)	COMP – განსაზღვრავს კომპეტენციებსა და პროფესიულ უნარებს, ცოდნას, ეთიკას, ღირებულებებსა და დამოკიდებულებებს, რომლებიც საჭიროა საჯარო სექტორის აუდიტორის მიერ აუდიტის ISSAIs-ის შესაბამისად ჩასატარებლად.

ლიმას დეკლარაცია INTOSAI-P 1

ლიმას დეკლარაცია, რომელიც წარმოადგენს INTOSAI-ის დამფუძნებელი პრინციპების ერთობლიობას, მოიცავს საჯარო სექტორში აუდიტის ძირითადი მიზნების, აუდიტორის მიმართ მოლოდინების, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების მანდატისა და დაინტერესებულ მხარეებთან ურთიერთობების ფუნდამენტურ საკითხებს. ლიმას დეკლარაცია მთლიანობაში აყალიბებს საჯარო სექტორში აუდიტის საერთო კონტექსტს, რომლიც ფარგლებშიც უნდა მოქმედებდეს საჯარო სექტორის ყველა აუდიტორი.

მეხიკოს დეკლარაცია INTOSAI-P 10

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების დამოუკიდებლობის შესახებ მეხიკოს დეკლარაცია განსაზღვრავს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების დამოუკიდებლობის გარანტიებსა და მანდატის შეუფერხებლად განხორციელების მინიმალურ ეროვნულ საკანონმდებლო მოთხოვნებს.

ეთიკის კოდექსი (ISSAI 130)

INTOSAI-ის ეთიკის კოდექსი გამიზნულია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების ყველა მოსამსახურისათვის, რომელიც მონაწილეობს აუდიტში.

საჯარო სექტორის აუდიტორის დამოუკიდებლობა, უფლება-მოვალეობები და პასუხისმგებლობა მის მიმართ აყენებს მაღალი ეთიკური სტანდარტების დაცვის მოთხოვნებს, რომლებიც ითვალისწინებს კონკრეტულ პროფესიულ ვალდებულებებს.

ფინანსური აუდიტის მიზანი

მიზანი

ISSAIs-ს თანახმად, ფინანსური აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მიეცეს აუდიტორს:

- მოიპოვოს დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, რაც, თავის მხრივ, აუდიტორს შესაძლებლობას მისცემს, გამოთქვას მოსაზრება, ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია თუ არა, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- შეადგინოს ანგარიში ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და ინფორმაცია წარმოადგინოს ISSAIs-ის მოთხოვნების დაცვით, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი საკითხების შესაბამისად.

ამასთან, საჯარო სექტორის აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ საჯარო სექტორში ფინანსური აუდიტის მიზანი ხშირად უფრო ფართოა, ვიდრე მხოლოდ მოსაზრების გამოთქმა იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

გარდა ამისა, შესაძლებელია, რომ ფართო საზოგადოება საჯარო სექტორის აუდიტორებისგან ინფორმაციის მიღებას მოელოდეს მაგალითად, იმის თაობაზეც, რომ ბიუჯეტი, ან სხვა შესაფერისი ნორმატიული აქტებისა და მარეგულირებელი ნორმების მოთხოვნები არ შესრულდა.

საჯარო სექტორის აუდიტორებმა უნდა იცოდნენ, რომ საქართველოს საჯარო სექტორის სუბიექტებისთვის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები გარდამავალ მოთხოვნებს ექვემდებარება და დამოკიდებლია სრულად დარიცხვის მეთოდზე დაფუძნებული სსბასსების გამოყენების მოთხოვნის ამოქმედებაზე.

შიდა კონტროლის სისტემა

ფინანსური აუდიტი გულისხმობს აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლას იმისათვის, რომ აუდიტორმა კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები დაგეგმოს და არა იმ მიზნით, რომ მოსაზრება გამოთქვას აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ.

ფინანსური აუდიტის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა

გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი საღი პროფესიული განსჯის/ განხილვის საფუძველზე

ფინანსური აუდიტი მოიცავს სხვადასხვა წყაროდან ინფორმაციის შეგროვების, განახლებისა და გაანალიზების პროცესებს, რომლის საბოლოო მიზანია გადაწყვეტილებების მიღება, დასკვნების გამოტანა და აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბება საღი პროფესიული განსჯის/განხილვის საფუძველზე.

ფინანსური აუდიტის დაგეგმვის (სტრატეგიული და დეტალური), ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისა და ანგარიშის მომზადების სტადიები შემდგომ მეთოდოლოგიაში თანამიმდევრულად არის განხილული. თუმცა, აუდიტის მთელი პროცესი იტერაციული პროცესია, როგორც ეს ნაჩვენებია დიაგრამა N1-ზე. შესაბამისად, აუდიტორებს უფლება აქვთ, ზოგიერთი პროცედურა პარალელურად ჩაატარონ, ან, პროცესის ნებისმიერ მომენტში დაუბრუნდნენ წინა საფეხურს და ხელახლა განიხილონ საკითხები მოპოვებული ახალი ინფორმაციის საფუძველზე. მაგალითად, თუ ადგილზე მუშაობის პროცესში ახალი ინფორმაცია გახდება ცნობილი ან ახალი რისკები გამოვლინდება, აუდიტორებმა შესაძლოა შეასწორონ არსებითობის დონეები და შესაძლოა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები დაგეგმონ ახლად გამოვლენილ რისკებზე რეაგირების მიზნით.

დიაგრამა 1. ფინანსური აუდიტის პროცესი

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

ISSAI 2230

[ასს 230]

აუდიტორის მიზანია, მოამზადოს საკმარისი და შესაფერისი დოკუმენტაცია აუდიტის ანგარიშის საფუძვლისა და იმის მტკიცებულებებისა, რომ აუდიტი დაიგეგმა და ჩატარდა ასს-ებისა და სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად.

აუდიტის დოკუმენტაციის დროულად მომზადება

ნებისმიერი სამუშაოსა და შედეგების დოკუმენტირება სამუშაოს შესრულების პროცესში

აუდიტორმა დროულად **უნდა** მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია. კონკრეტულ აუდიტში რა მიიჩნევა „დროულად“, განსაზღვრული უნდა იყოს აუდიტის გეგმაში, სადაც ჩამოყალიბებულია ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რაც განსხვავებული იქნება თითოეულ აუდიტში. თუმცა, როგორც წესი, ნებისმიერი სამუშაოს დოკუმენტირება უნდა მოხდეს სამუშაოს მიმდინარეობისას და არა მისი დასრულების შემდეგ. მოსალოდნელია, რომ აუდიტის ანგარიშები დათარიღებული არ იქნება იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, რომლისთვისაც აუდიტორმა მოიპოვა და დოკუმენტებში ასახა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი მოსაზრების განსამტკიცებლად.

აუდიტორული მტიცებულებების დოკუმენტირება მათი მოპოვებისთანავე

დოკუმენტაცია, რომელიც მომზადდება აუდიტის სამუშაოს დასრულების შემდეგ, სავარაუდოდ, ნაკლებად ზუსტი იქნება იმ დოკუმენტაციასთან შედარებით, რომელიც მზადდება სამუშაოს შესრულების პროცესში. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის დროულად მომზადება, გარდა იმისა, რომ აუმჯობესებს დოკუმენტაციის ხარისხს, ასევე ამაღლებს ჩატარებული აუდიტის ხარისხსაც და ხელს უწყობს მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის ანგარიშის შედგენამდე გამოტანილი დასკვნების მიმოხილვისა და შეფასების პროცესის ეფექტიანად ჩატარებას.

ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება

აუდიტორმა აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია **უნდა** მოამზადოს, რომ **გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც არ მონაწილეობდა მოცემულ აუდიტში, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას:**

- ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების **ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ;**
- ამ პროცედურების **შედეგებისა** და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შესახებ;
- აუდიტის პროცესში წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, გამოტანილი დასკვნებისა და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი პროფესიული განხილვების შესახებ.

აუდიტორს უნდა ჰქონდეს:

- საკმარისი და შესაფერისი ჩანაწერები (დოკუმენტაცია) აუდიტის პროცესში გამოტანილი დასკვნებისა და აუდიტორული მოსაზრების საფუძვლის შესახებ; ასევე
- იმის მტკიცებულებები, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და საქართველოს საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად.

ელექტრონული ან სხვა სახის მტკიცებულებები

აუდიტის დაგეგმვის, ადგილზე ჩატარებული სამუშაოსა და აუდიტის შედეგების შესახებ ანგარიშის მონაცემების დოკუმენტირება უნდა განხორციელდეს დროულად, აუდიტის მართვის პროგრამულ უზრუნველყოფაში ან აუდიტის სტანდარტულ სამუშაო პროგრამებსა და სამუშაო დოკუმენტებში, ასევე შესაძლებელია ქაღალდზეც, ნაბეჭდი სახით.

აუდიტის საბოლოო ფაილების ნაკრები

აუდიტის მიმდინარე ფაილი

აუდიტორმა, აუდიტის მიმდინარეობის დროს, მუდმივად უნდა აწარმოოს სამუშაო დოკუმენტაცია მიმდინარე აუდიტში ჩატარებული სამუშაოს ასახვის მიზნით და აუდიტორის ანგარიშის თარიღის შემდეგ დროულად უნდა დაასრულოს აუდიტის საბოლოო (მიმდინარე) ფაილის დაკომპლექტება.

მუდმივი ფაილი

გრძელვადიანი დანიშნულების ინფორმაცია, რომელიც სასარგებლოა მომავალი პერიოდების აუდიტისთვის, უნდა ინახებოდეს მუდმივი დოკუმენტების ბიბლიოთეკაში, რომელიც რეგულარულად განახლდება და შესაძლებელი იქნება მომდევნო პერიოდებში გადატანა ადაპტირებულ შაბლონებთან ერთად და ა.შ. ინფორმაცია მიმდინარე აუდიტის შესახებ უნდა აისახოს მიმდინარე ფაილში. გრძელვადიანი დოკუმენტაციის მაგალითებია სუბიექტის შესწავლის შედეგად მოპოვებული ინფორმაცია, სისტემების დოკუმენტაცია, გრძელვადიანი ხელშეკრულებები და სესხები და ა.შ.

ხარისხის კონტროლი

ხკსს 1 ISSAI 140 ISSAI 2220 [ასს 220]	*აუდიტორმა უნდა დანერგოს და გამოიყენოს ისეთი ხარისხის კონტროლის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს დასაბუთებულ რწმუნებას იმის შესახებ, რომ:* *(ა) პროფესიული სტანდარტები და სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები დაცულია აუდიტის პროცესში;* *(ბ) აუდიტორის მიერ გამოცემული ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.*

ხარისხის კონტროლის განმარტება

ხარისხის კონტროლი მოიცავს აუდიტის პროცესში განხორციელებულ ყველა ღონისძიებასა და პროცედურას, რომელთა მიზანია აუდიტის პროცესში შესრულებულ სამუშაოთა და აუდიტის შედეგების მიხედვით მომზადებული აუდიტის ანგარიშის ხარისხის უზრუნველყოფას.

ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტები

როგორც წესი, აუდიტორულ ორგანიზაციაში ინერგება და გამოიყენება ხარისხის კონტროლის სისტემა, მათ შორის, ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელო, შესაბამისი პოლიტიკითა და პროცედურებით, რომლებიც დაკავშირებულია ISSAI 140-ში განსაზღვრულ თითოეულ ელემენტთან, ესენია:

- ორგანიზაციაში ხარისხის მართვაზე პასუხისმგებლობა, მათ შორის, მართვის პროცესის ნათლად განსაზღვრული იერარქია და დელეგირებისა და ანგარიშვალდებულების არხები;
- სათანადო ეთიკური ნორმები, როგორიცაა ეთიკის კოდექსი;
- დავალებაზე დათანხმება და დავალების გაგრძელება;
- ადამიანური რესურსები: შესაბამისი პოლიტიკისა და პროცედურების შემუშავება, რომლებიც უზრუნველყოფს თანამშრომლების სათანადოდ მომზადებას ტექნიკური და ორგანიზაციული კომპეტენციების განვითარების მიმართულებით;
- დავალების შესრულება (ხარისხის კონტროლი);
- მონიტორინგი (ხარისხის უზრუნველყოფა).

წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები

ISSAI 2210 [ასს 210]
ISSAI 2220 [ISA 220]

იმისათვის, რომ დაადგინოს, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცლებელი წინაპირობები, აუდიტორმა უნდა:
(ა) განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;
(ბ) მოიპოვოს ხელმძღვანელობის თანხმობა იმაზე, რომ ისინი აღიარებენ თავიანთ პასუხისმგებლობას და ესმით, რა პასუხიმგებლობა ეკისრებათ.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შეფასება

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები

აუცილებელია, რომ წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურების ფარგლებში აუდიტორებმა გააანალიზონ, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩატარების აუცილებელი წინა პირობები. ამასთან დაკავშირებით, მთავარია იმის განხილვა, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები.

აუდიტორებმა აუცილებლად უნდა შეაფასონ, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას სრულად შესრულდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების მოთხოვნები და ეს საფუძვლები მოცემული სუბიექტისთვის შესაფერისია თუ არა. ამის დადგენას განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმ შემთხვევაში, როდესაც სუბიექტს სპეციალური საანგარიშგებო მოთხოვნები ეხება, მაგალითად, დონორი ორგანიზაციების მიერ დადგენილი, ან როდესაც სუბიექტი, თავისი არსით, კომერციული საწარმოა.

აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის პროცესის ფარგლებში აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ, რომ მათ:

- **სამუშაო დოკუმენტებში** ასახეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;
- გაარკვიეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლებში დადგენილი **საანგარიშგებო მოთხოვნები.**

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 1.2 აუდიტის ჯგუფის შეხვედრა.

აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობა

საკმარისად კომპეტენტური აუდიტის ჯგუფის მნიშვნელობა

იმისათვის, რომ უზრუნველყოფილი იყოს ჩატარებული აუდიტის მაღალი ხარისხი, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ჯგუფი კომპეტენტური იყოს, კვალიფიკაციისა და აუდიტის ჩატარებაში მონაწილეობის გამოცდილების თვალსაზრისით.

თუ პრაქტიკული თვალსაზრისით შესაძლებელია, რეკომენდებულია, რომ ჯგუფში იყოს რამდენიმე აუდიტორი, რომელთაც ექნებათ ამა თუ იმ კონკრეტულ სუბიექტში ან დარგში აუდიტის ჩატარებაში მონაწილეობის გამოცდილება, რადგან მათ ეცოდინებათ მოცემული სუბიექტის ან დარგის სისტემები და პროცედურები. ეს კი მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რაც ხელს შეუწყობს აუდიტის დაგეგმვის პროცესისა და ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეფექტიანობის ამაღლებას.

ასევე მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ჯგუფი კარგად იყოს სტრუქტურირებული და ჯგუფის პასუხისმგებლობები ნათლად იყოს დელეგირებული ჯგუფის წევრებზე და არსებობდეს აუდიტის ხარისხის მიმოხილვის პროცესი (პროცედურა). როგორც წესი, აუდიტის ჯგუფი შედგება აუდიტორებისგან (უმცროსი და უფროსი აუდიტორები), ჯგუფის უფროსისა (აუდიტის მენეჯერი) და დავალებაზე პასუხისმგებელი პირისგან.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 1.1 ჯგუფის კომპეტენტურობის მატრიცა, რომლის მიზანია ჯგუფის კომპეტენტურობის შეფასება, გამოვლენილი განსხვავებების გამოსასწორებელი რეკომენდაციების მომზადება/შეთავაზება, პასუხისმგებლობების განსაზღვრა და ა.შ. აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე, მას შემდეგ, რაც დეტალურად დამუშავდება აუდიტის ჩატარების მიდგომა, პასუხისმგელობების განაწილება უნდა გადაისინჯოს.

დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები

დროის ბიუჯეტის შედგენის მნიშვნელობა

აუდიტის პროდუქტიულობის გაუმჯობესების ერთ-ერთი ძირითადი საშუალებაა აუდიტის საგნის თითოეული კომპონენტის აუდიტისთვის დროის ბიუჯეტის შედგენა და აუდიტზე დახარჯული ფაქტობრივი საათების სამუშაო დოკუმენტებში ასახვა. წინასწარი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების სტადიაზე დავალებაზე პასუხისმგებელმა პირმა და ჯგუფის უფროსმა უნდა შეადგინონ დროის ბიუჯეტი საათებში – აუდიტის საგანი დაყონ აუდიტის სფეროებად და კომპონენტებად და აუდიტის ცალკეულ სფეროზე გაანაწილონ აუდიტის ჯგუფის წევრები, მათი გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის გათვალისწინებით. როგორც წესი, აუდიტის მართვის პროგრამებს აქვს ამ ამოცანის შესრულების პროგრამული შესაძლებლობა. აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე ბიუჯეტი უნდა გადაისინჯოს მას შემდეგ, რაც დეტალურად დამუშავდება აუდიტის ჩატარების მიდგომა.

აუდიტის დასრულებისას, ფაქტობრივი საათების შესახებ მონაცემები უნდა შეიტანონ სისტემაში, ბიუჯეტით გათვალისწინებულ საათებთან შედარების მიზნით, და დავალებაზე პასუხისმგებელმა პირმა უნდა გამოიკვლიოს მნიშვნელოვანი განსხვავებები.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 1.3 დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები.

ეთიკური შეფასებები

აუდიტორის ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა

იმისთვის, რომ უზრუნველყონ ობიექტური და დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარება, აუდიტორებმა უნდა დაიცვან აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი (რომელიც ეფუძნება ISSAI 130-ს – „ეთიკის კოდექსი“). გარდა ამისა, არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ აუდიტორებს არ ჰქონდეთ ინტერესთა კონფლიქტი[2] აუდიტის ობიექტთან. სავალდებულოა, რომ აუდიტორებმა ხელი მოაწერონ წერილობით განცხადებას, რომ:

[2] *სიტუაცია, როდესაც პირადი და პროფესიული ინტერესები წინააღმდეგობაში მოდის, მაგალითად, აუდიტის ობიექტისგან საჩუქრების მიღების, ან როდესაც აუდიტის ობიექტის წამყვანი თანამშრომელი დაკავშირებულია აუდიტის ჯგუფის რომელიმე წევრთან.*

- ისინი იცავენ ეთიკის კოდექსის პრინციპებს;
- მათ არა აქვთ ინტერესთა კონფლიქტი. თუ ინტერესთა კონფლიქტი გამოვლინდება, ეს მითითებული უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში და ჯგუფის შესაბამისი წევრები უნდა მოიხსნან მოცემული აუდიტიდან.

ეთიკური საფრთხეები

აუდიტორებმა ფორმალურად **უნდა განსაზღვრონ, სამუშაო დოკუმენტებში ასახონ და შეამცირონ** ნებისმიერი ეთიკური საფრთხე, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს/წარმოიქმნას აუდიტის მიმდინარეობისას, როგორიცაა, მაგალითად:

- **თვითშეფასების საფრთხე** – აუდიტორი ატარებს საკუთარი სამუშაოს მიმოხილვას და, ამის გამო, არ გამოავლენს ამ სამუშაოს ნაკლოვანებებს (მაგალითად, თუ აუდიტორი უწინ მონაწილეობდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში და შემდეგ ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებს);
- **პირადი ანგარების საფრთხე** – აუდიტის ჯგუფის წევრების, ან მათი ახლო ნათესავების ფინანსური ან სხვა სახის ინტერესები (მაგალითად, აუდიტორს ამჟამად განცხადება აქვს შეტანილი აუდიტის ობიექტში ბუღალტრის თანამდებობის დასაკავებლად);
- **ფამილარული ურთიერთობის საფრთხე** – აუდიტორი ენდობა აუდიტის ობიექტს იმის გამო, რომ ახლო ურთიერთობა აქვს მასთან (მაგალითად, აუდიტორის მეგობარს აუდიტის ობიექტის საბუღალტრო სამსახურში (დეპარტამენტში) მაღალი თანამდებობა უკავია;
- **არალეგალური დაცვის საფრთხე** – აუდიტორს სთხოვენ აუდიტის ობიექტის პოზიციის დაცვას, ან ამა თუ იმ გზით მისი სახელით მოქმედებას, მაგალითად, სასამართლო პროცესზე;
- **შანტაჟის საფრთხე** – აუდიტორს ობიექტურად მოქმედებაში ხელი ეშლება მუქარის გამო, მაგალითად, სასამართლო პროცესით დამუქრება/დაშინება.

ამასთან დაკავშირებით, ჯგუფის უფროსს მოეთხოვება აუცილებელი დამცავი ზომების მიღება, რათა საფრთხეები შეამციროს მისაღებ დაბალ დონემდე.

აუდიტის წერილი

წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები მოიცავს აუდიტის დავალების პირობების ფორმალურად დადგენას (შეთანხმებას) აუდიტორებსა და აუდიტის ობიექტს შორის; შეთანხმებული პირობები უნდა დაადასტუროს ხელმძღვანელობამ, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელმა პირებმა[3].

ამგვარ საკითხებში შედის:

- ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და მასშტაბი;
- აუდიტორის პასუხისმგებლობები;

[3] *პირები, რომლებსაც პასუხისმგებლობა ეკისრებათ აუდიტის ობიექტის სტრატეგიულ მიმართულებაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. როგორც წესი, ისინი ანგარიშვალდებულნი არიან სუბიექტის საქმიანობასთან მიმართებაში.*

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები;
- ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების იდენტიფიკაცია;
- ნებისმიერი ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერა, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა;
- შესაბამისი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტზე.

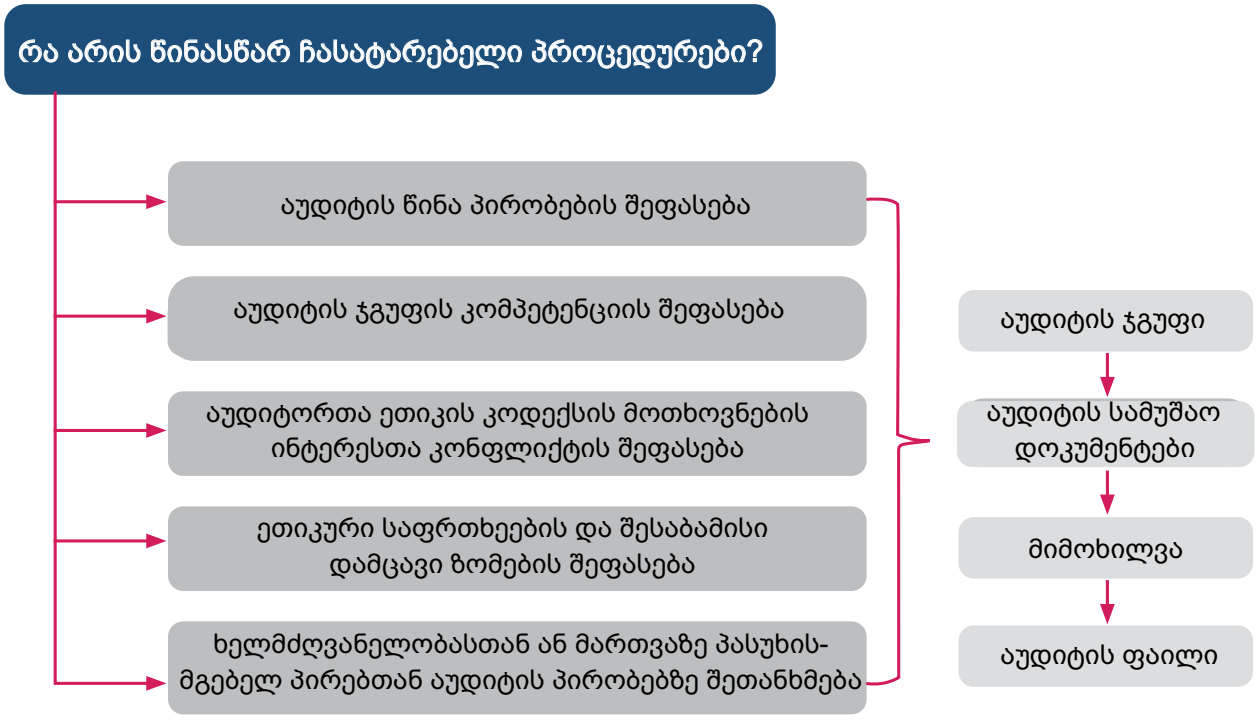
აუდიტორებმა აუდიტის წერილში უნდა გაითვალისწინონ დამატებითი საკითხები, რომელთა შესახებაც ინფორმირება ევალებათ აუდიტის ანგარიშში, როგორც ეს განსაზღვრულია ISSAI 2210-ში, პრაქტიკული შენიშვნის მე-7 პუნქტში. ეს საკითხებია:

- არსებული საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შეუსრულებლობა;
- ოპერაციების არაეფექტური შედეგები, რაც დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან, სუბიექტის საქმიანობა წარმართოს ეფექტიანად და პროდუქტიულად;
- რესურსების არაეკონომიურად გამოყენების ფაქტები.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები 1.4 აუდიტის წერილი და 1.5 პირველადი კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტთან.

დიაგრამაში (დიაგრამა N2) შეჯამებულია წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები.

დიაგრამა 2. წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები



პრაქტიკული სავარჯიშოები ფინანსური აუდიტის საფუძვლებისთვის

1. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, რომელი არ არის დაკავშირებული ეთიკურ საფრთხესთან, რომელიც აუდიტის მიმდინარეობისას შეიძლება გამოვლინდეს?

ა) პირადი ანგარების საფრთხე;

ბ) თვითშეფასების საფრთხე;

გ) არალეგალური დაცვის საფრთხე;

დ) ფიზიკური საფრთხე.

2. წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები მოიცავს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შეფასებას;

ბ) ორგანიზაციის შიდა კონტროლის შესწავლას;

გ) არსებითობის გამოთვლას;

დ) ჩასატარებელი ძირითადი პროცედურების განსაზღვრას.

3. აუდიტის მიზანია:

ა) ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლების შემოწმება;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლების ნდობის ხარისხის ამაღლება;

გ) ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის რეკომენდაციების გაცემა;

დ) არც ერთი არ არის სწორი.

4. რომელი შედის ეთიკის ძირითად პრინციპებში:

ა) პატიოსნება;

ბ) ობიექტურობა;

გ) ურთიერთობის ეთიკა;

დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი.

5. იმისათვის, რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის საჭირო წინა პირობები, აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები.

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

6. აუდიტორმა ისე უნდა დაგეგმოს და წარმართოს აუდიტი, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მიიღოს აბსოლუტური რწმუნება.

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

7. _____ არის განწყობილება, რომელშიც იგულისხმება კრიტიკული აზროვნება და სიფრთხილის გამოჩენა ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე – აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასება.

ა) პროფესიული მსჯელობა;

ბ) პროფესიული სკეპტიციზმი;

გ) პროფესიული კომპეტენტურობა;

დ) პროფესიული ობიექტურობა.

8. ეთიკის რომელი პრინციპის განმარტებაა მოცემული: აუდიტორი სამსახურებრივ უფლებამოვალეობათა განხორციელებისას, არ უნდა მოექცეს აუდიტის ობიექტის, თანამდებობის პირის, საჯაროდ გამოხატული შეფასების ან სხვა ისეთი ფაქტორების გავლენის ქვეშ, რამაც შეიძლება ხელი შეუშალოს სამსახურებრივი საქმიანობის ჯეროვნად განხორციელებას.

ა) პატიოსნება;

ბ) პოლიტიკური ნეიტრალიტეტი;

გ) დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;

დ) პროფესიონალიზმი.

9. აუდიტის დოკუმენტაცია არის ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების ჩანაწერი:

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

10. ლიმას დეკლარაცია ყურადღებას ამახვილებს:

ა) უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების ანგარიშვალდებულებაზე;

ბ) აუდიტორთა პატიოსნებასა და პროფესიონალიზმზე;

გ) აუდიტის უმაღლესი ორგანოების დამოუკიდებლობაზე;

დ) აუდიტის ჩატარების ეტაპებზე.

11. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელი მტკიცებაა სწორი:

ა) თუ აუდიტორი საჭიროდ ჩათვლის, აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს აუდიტის საერთო სტრატეგია;

ბ) თუ გარიგების პარტნიორი საჭიროდ ჩათვლის, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს აუდიტის საერთო სტრატეგია;

გ) თუ გარიგების პარტნიორი საჭიროდ ჩათვლის, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს როგორც აუდიტის საერთო სტრატეგია, ისე აუდიტის გეგმა;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

12. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, ხარისხის კონტროლის ელემენტებია:

1. სათანადო ეთიკური ნორმები;

2. ორგანიზაციაში ხარისხის მართვაზე პასუხისმგებლობა;

3. მონიტორინგი;

4. ადამიანური რესურსები.

ა) მხოლოდ 1-ლი და მე-2;

ბ) მხოლოდ 1-ლი, მე-2 და მე-3;

გ) მხოლოდ მე-2;

დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი.

13. აუდიტის წერილი არ ითვალისწინებს:

ა) ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანს და მასშტაბს;

ბ) აუდიტორის პასუხისმგებლობებს;

გ) აუდიტის დასრულების თარიღს;

დ) აუდიტის ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერას.

14. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების დროს, აუდიტორის საერთო ამოცანებია: დასაბუთებული რწმუნების მოპოვება, ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას და დასკვნის შედგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

15. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში გამოიყენება:

ა) აბსოლუტური რწმუნება;

ბ) დასაბუთებული რწმუნება;

გ) როგორც დასაბუთებული, ისე აბსოლუტური რწმუნება;

დ) არც ერთი ზემოთ ჩამოთვლილი არ არის სწორი.

16. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტები შეიძლება იყოს მუდმივი და მიმდინარე:

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

17. რეკომენდირებულია, რომ აუდიტორებმა ხელი მოაწერონ წერილობით განცხადებას, რომ ისინი იცავენ ეთიკის კოდექსის პრინციპებს, და მათ არა აქვთ ინტერესთა კონფლიქტი. თუ ინტერესთა კონფლიქტი გამოვლინდება, ეს მითითებული უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში და ჯგუფის შესაბამისი წევრები უნდა მოიხსნან მოცემული აუდიტიდან.

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

18. იმისათვის რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა აუდიტისთვის საჭირო წინა პირობები, აუდიტორი ვალდებულია:

1. განსაზღვროს, მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;

2. ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს დასტური, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

3. ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს დასტური, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა შიდა კონტროლის განხორციელებაზე;

4. ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს დასტური, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა, რომ აუდიტორი უზრუნველყონ იმ ინფორმაციით, რომელსაც შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმები ითვალისწინებს.

ა) ყველა პასუხი სწორია;

ბ) მხოლოდ 1- ლი , მე-2 და მე-3;

გ) მხოლოდ მე-2 და მე-3;

დ) მხოლოდ 1- ლი.

19. ეთიკის რომელი პრინციპის განმარტებაა მოცემული: აუდიტორი უნდა იყოს სამართლიანობის იდეების ერთგული, კეთილსინდისიერად და პირნათლად უნდა ასრულებდეს სამსახურებრივ მოვალეობებს:

ა) პატიოსნება;

ბ) პოლიტიკური ნეიტრალიტეტი;

გ) დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;

დ) პროფესიონალიზმი.

20. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა არის პროცესი, რომლის მიზანია, დასკვნის შედგენამდე ან შედგენისთვის ობიექტურად შეფასდეს გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები და გარიგების დასკვნის (ანგარიშის) შესადგენად გამოტანილი დასკვნები. გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის პროცესი ეხება საფონდო ბირჟებზე კოტირებული სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს და სხვა გარიგებებს, რომელთა ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის ჩატარებაც აუცილებლად მიიჩნია ფირმამ:

ა) სწორია;

ბ) მცდარია.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ფინანსური აუდიტის საფუძვლებისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“. ეთიკური საფრთხეებია თვითშეფასების საფრთხე, პირადი ანგარების საფრთხე, ფამილარული ურთიერთობის საფრთხე, არალეგალური დაცვის საფრთხე, შანტაჟის საფრთხე.

ასს 210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება.

2. სწორი პასუხია „ა“. წინასწარ ჩასატარებელ პროცედურებს მიეკუთვნება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შეფასება, აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობის შეფასება, დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები და ეთიკური შეფასებები. ტესტში მოცემული დანარჩენი დებულებები კი დაგეგმვის პროცედურებია

ასს 210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება.

3. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტის მიზანია, ფინანსური ანგარიშგების სავარაუდო მომხმარებლის ნდობის ხარისხის ამაღლება.

ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

4. სწორი პასუხია „დ“. ეთიკის ძირითადი პრინციპებია პატიოსნება, დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა, პოლიტიკური ნეიტრალიტეტი, ინტერესთა კონფლიქტის დაუშვებლობა, პროფესიული საიდუმლოების დაცვა, პასუხისმგებლობა, პროფესიონალიზმი, ურთიერთობის ეთიკა.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტი (ISSAIs) 130, ეთიკის კოდექსი.

5. სწორი პასუხია „ა“.

ასს 210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება.

6. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორმა ისე უნდა დაგეგმოს და წარმართოს აუდიტი, რომ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მიიღოს დასაბუთებული რწმუნება.

ასს 200, დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

7. სწორი პასუხია „ბ“. პროფესიული სკეპტიციზმი არის განწყობილება, რომელშიც იგულისხმება კრიტიკული აზროვნება და სიფრთხილის გამოჩენა ისეთ პირობებთან მიმართებით, რომლებიც შეიძლება მიანიშნებდეს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ შესაძლო უზუსტობაზე, ასევე აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკული შეფასება.

ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

8. სწორი პასუხია „გ“.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტი (ISSAIs) 130, ეთიკის კოდექსი.

9. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტის დოკუმენტაცია არის ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების, მოპოვებული შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებისა და აუდიტორის მიერ გამოტანილი დასკვნების ჩანაწერი,

ასს 230 აუდიტის დოკუმენტაცია.

10. სწორი პასუხია „გ“. ლიმას დეკლარაცია ყურადღებას ამახვილებს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების დამოუკიდებლობაზე.

ლიმას დეკლარაცია.

11. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა შეიტანოს როგორც აუდიტის საერთო სტრატეგია, ისე აუდიტის გეგმა.

ასს 230 აუდიტის დოკუმენტაცია.

12. სწორი პასუხია „დ“. ხარისხის კონტროლის ელემენტებია ორგანიზაციაში ხარისხის მართვაზე პასუხისმგებლობა, სათანადო ეთიკური ნორმები, დავალებაზე დათანხმება და დავალების გაგრძელება, ადამიანური რესურსები, დავალების შესრულება, მონიტორინგი.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტი (ISSAIs) 140 ხარისხის კონტროლი.

13. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის წერილში შედის: ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზანი და მასშტაბი, აუდიტორის პასუხისმგებლობები, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები, ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების იდენტიფიკაცია, ნებისმიერი ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერა, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა, შესაბამისი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტზე.

ასს 210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება.

14. სწორი პასუხია „ა“.

ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

15. სწორი პასუხია „ბ“. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს გამოიყენება დასაბუთებული რწმუნება.

ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

16. სწორი პასუხი „ა“.

ასს 230 აუდიტის დოკუმენტაცია.

17. სწორი პასუხია „ბ“. სავალდებულოა (და არა რეკომენდირებული), რომ აუდიტორებმა ხელი მოაწერონ წერილობით განცხადებას, რომ ისინი იცავენ ეთიკის კოდექსის პრინციპებს და მათ არა აქვთ ინტერესთა კონფლიქტი. თუ ინტერესთა კონფლიქტი გამოვლინდება, ეს მითითებული უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში და ჯგუფის შესაბამისი წევრები უნდა მოიხსნან მოცემული აუდიტიდან.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტი (ISSAIs) 130 ეთიკის კოდექსი.

18. სწორი პასუხია „ბ“. იმისათვის, რომ დადგინდეს, არსებობს თუ არა აუდიტისთვის საჭირო წინა პირობები, აუდიტორი ვალდებულია განსაზღვროს:

- მისაღებია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების დროს გამოსაყენებელი ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები;
- ხელმძღვანელობისგან მოიპოვოს დასტური, რომ ისინი აღიარებენ და ესმით თავიანთი პასუხისმგებლობა:
    - ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად, მათ შორის, სადაც შესაფერისია, მათი სამართლიანი წარდგენა;
    - ისეთი შიდა კონტროლის განხორციელებაზე, როგორსაც საჭიროდ მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას;
    - აუდიტორის უზრუნველყოფაზე ყველა იმ ინფორმაციით, რომლის შესახებაც იცის ხელმძღვანელობამ, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადების შესაფერისია, კერძოდ, ჩანაწერები, დოკუმენტაცია და სხვა საკითხები; ისეთი დამატებითი ინფორმაციით, რომელიც აუდიტის მიზნებისთვის შეიძლება აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან მოითხოვოს; სამეურნეო სუბიექტში ისეთ პირებთან შეუზღუდავი კონტაქტით, რომლებისგანაც აუდიტორული მტკიცებულების მიღებასაც აუდიტორი ჩათვლის აუცილებლად.

ასს 210 აუდიტორული გარიგების პირობებზე შეთანხმება.

19. სწორი პასუხია „ა“.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტი (ISSAIs) 130 ეთიკის კოდექსი.

20. სწორი პასუხია „ა“.

ასს 220 ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ხარისხის კონტროლი.

2. აუდიტის დაგეგმვა

აუდიტის სწორად დაგეგმვა მნიშვნელოვანი ეტაპია აუდიტის პროცესის პროდუქტიულად, ეკონომიურად და ეფექტიანად ჩატარებისთვის. მოდულის ამ ნაწილში დეტალურად არის განხილული აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, მისი შემადგენელი ნაწილები და დაგეგმვის ყველა ეტაპზე აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების ერთობლიობა. ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებით განსახილველი ელემენტები დაგეგმვის მთელი პროცესის აღწერისას ცალკე შენიშვნის სახით არის წარმოდგენილი.

სასწავლო მასალა

ფინანსური აუდიტის დაგეგმვის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში მოცემული მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, მათი ნაწილებისა და განმარტებების სახით:

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად	13	–
ასს 240 აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით	1-30; 44-47	გ6
ასს 250 კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს	1-12	გ1, გ2, გ6
ასს 300 ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა	სრულად	სრულად
ასს 315 არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით	სრულად	გ13, გ29, გ43, გ73, გ127-გ131.
ასს 320 არსებითობა აუდიტის დაგეგმვის და ჩატარების დროს	სრულად	გ2, გ9
ასს 330 აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის	1-24, 28-30.	გ17
ასს 500 აუდიტორული მტკიცებულება	5-7, 9-11	გ1-გ32, გ53-გ58
ასს 510 პირველი აუდიტორული გარიგება – საწყისი ნაშთები	1-9	გ1
ასს 520 ანალიზური პროცედურები	4-7	გ11
ასს 530 აუდიტორული შერჩევა	1-14	გ1-გ20
ასს 600 სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	1-41	გ1-გ60

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად, მსმენელებისთვის რეკომენდირებულია შემდეგი აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

2.1.1 აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა;

2.1.2 აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;

2.1.3 აუდიტის ობიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის შესწავლა;

2.1.4 IT გარემოს და ზოგადი კონტროლების შესწავლა და შეფასება;

2.1.5 თაღლითობის რისკის შეფასება;

2.1.6 წინა აუდირებული პერიოდის შედეგების განხილვა;

2.1.7 მომსახურების უწყვეტობა;

2.1.8 წინასწარი ანალიტიკური პროცედურები;

2.1.9 რისკების შეჯამების დოკუმენტი (შედეგები);

2.2.1 მნიშვნელოვანი კომპონენტები, არსებითობა, მნიშნელოვანი მუხლები;

2.2.2 აუდიტის საერთო სტრატეგია;

2.2.3 აუდიტის ჯგუფის მიერ სტრატეგიის განხილვა;

2.2.4 კონტროლის მექანიზმები;

2.2.5 რისკებისა და აუდიტორული პროცედურების შეჯამება;

2.2.6 აუდიტის გეგმა;

2.2.7 აუდიტის ჯგუფის მიერ აუდიტის გეგმის განხილვა.

მოდულის შემდეგი ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ფინანსური აუდიტის დაგეგმვის შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. საერთო, ოპერაციების/ნაშთების დონეზე და სამუშაო არსებითობის განსაზღვრა;
☐	2. რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობის იდენტიფიცირება;
☐	3. აუდიტორული რისკის შეფასება და განსაზღვრა;
☐	4. ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული არსებითობის განსაზღვრისა და არსებითი უზუსტობების განხილვა;
☐	5. აუდიტის ობიექტის გარემოს შესწავლა;
☐	6. შიდა კონტროლის გარემოს შესწავლა და გაანალიზება;
☐	7. ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;
☐	8. აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების შერჩევა და დაგეგმვა;
☐	9. კონტროლის მექანიზმების ტესტირების მეთოდების შერჩევა;
☐	10. აუდიტორული შერჩევის განხორციელება;
☐	11. აუდიტის გეგმის შემუშავება.

დაგეგმვის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა

ISSAI 2300 [ასს 300]

აუდიტორის მიზანია, იმგვარად დაგეგმოს აუდიტი, რომ ეფექტიანად ჩატარდეს.

რას მოიცავს აუდიტის დაგეგმვა

არასწორი დასკვნის/ მოსაზრების რისკის შემცირება

აუდიტის დაგეგმვის პროცესი მოიცავს ინფორმაციის შეგროვება-შეფასებას და გადაწყვეტილებების მიღებას აუდიტის მასშტაბის, მიდგომის, ვადებისა და რესურსების შესახებ. მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტის პროცესში ისეთი სამუშაო შესრულდეს, რომელიც მისაღებ დაბალ დონემდე შეამცირებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ არასწორი აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბების რისკს (აუდიტორულ რისკს).

დაგეგმვის პროცესის შედეგები

აუდიტის დაგეგმვის შედეგებია:

- **აუდიტის საერთო სტრატეგია** – განსაზღვრავს აუდიტის მასშტაბს, ვადებსა და მიმართულებებს და მიიღება დაგეგმვის სხვადასხვა სამუშაოს შესრულების შედეგად, როგორიცაა, მათ შორის:
  - არსებითობის გამოთვლა;
  - რისკების შეფასება;
  - წინასწარი ანალიტიკური მიმოხილვა;
- **აუდიტის გეგმა,** რომელიც შეიცავს ინსტრუქციებს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ.

ადგილზე შესასრულებელი აუდიტის სამუშაოები არ უნდა დაიწყოს მანამ, სანამ დაგეგმვის შედეგებს არ განიხილავს და ხელს არ მოაწერს შესაფერისი უმაღლესი რანგის ხელმძღვანელობის წარმომადგენელი (მაგალითად, გარიგების პარტნიორი).

დაგეგმვის მნიშვნელობა და არსი

ხარისხიანი აუდიტის საფუძველი

კარგად ორგანიზებული დაგეგმვის პროცესი ხელს უწყობს აუდიტის სამუშაოთა განაწილებას რისკების გათვალისწინებით, პოტენციური პრობლემების გამოვლენასა და დროულად გადაჭრას, აუდიტის პროცესის სათანადოდ ორგანიზებასა და მართვას, რათა აუდიტი ჩატარდეს ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად. აუდიტის დაგეგმვის პროცესისთვის საკმარისი დროის დათმობით, შესაძლებელია აუდიტის მთლიანი ხანგრძლივობის შემცირება, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად უფრო ეფექტიანი მიდგომის შემუშავების მეშვეობით.

დაგეგმვის სამუშაოთა მოცულობა

დაგეგმვის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა განსხვავებული იქნება აუდიტის ობიექტის სიდიდისა და სირთულის, ასევე აუდიტის მოცემული ობიექტის აუდიტის ჩატარებაში, აუდიტორის მონაწილეობის გამოცდილების მიხედვით.

იტერაციული პროცესი

მართალია, დაგეგმვის სამუშაოები, ძირითადად, აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზეა კონცენტრირებული, მაგრამ აუდიტის დაგეგმვა მხოლოდ ამ ეტაპით არ შემოიფარგლება, არამედ ეს არის უწყვეტი და იტერაციული პროცესი. აუდიტის მიმდინარეობისას, პერიოდულად უნდა გადაისინჯოს დაგეგმვის სამუშაოთა ადეკვატურობა, თუ:

- ახალი ინფორმაცია იმაზე მიუთითებს, რომ დაგეგმვის საფუძვლად აღებული დაშვებები სწორი არ იყო;
- აუდიტის ობიექტში ადგილზე მუშაობის სტადიაზე მოულოდნელი შედეგები გამოვლინდება.

დაგეგმვა მოითხოვს განსჯასა და სკეპტიციზმს

მნიშვნელოვანია იმის გააზრება, რომ აუდიტი არ არის მექანიკური საფეხურების/სამუშაოების ერთობლიობა. აუდიტორებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას და იმოქმედონ სკეპტიციზმის განწყობით, როგორც დაგეგმვის სტადიაზე, ისე აუდიტის ჩატარებისა და აუდიტის ანგარიშის მომზადების დროს.

დაგეგმვის ეტაპის საფეხურები

აუდიტორებმა უნდა დაგეგმონ, როგორ:

(ა) **განსაზღვრონ არსებითობა,** როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი თვალსაზრისით.

არსებითი რისკების გამოვლენა და შეფასება

(ბ) **გამოავლინონ და შეაფასონ თანდაყოლილი რისკები** აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, შიდა კონტროლის შესწავლის გზით. აუდიტორებმა საკმაოდ საფუძვლიანი წარმოდგენა უნდა შეიქმნან აუდიტის ობიექტის საქმიანობისა და მისი გარემოს შესახებ, რათა:

- შეძლონ ისეთი კატეგორიის ოპერაციების, ან ანგარიშთა ნაშთების იდენტიფიკაცია, რომლებზედაც შეიძლება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდეს აუდიტის ობიექტის საქმიანობა;
- განსაზღვრონ ისეთ მტკიცებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის დონე, სადაც ყველაზე მეტად არის მოსალოდნელი არსებითი უზუსტობის არსებობა.

გარდა ამისა, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტორებმა ასევე უნდა დაადგინონ ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტები;

შიდა კონტროლის მექანიზმების შეფასება

(გ) **წინასწარ შეაფასონ კონტროლის რისკი** – შიდა კონტროლის შესწავლა, მათ შორის ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების, ფინანსური ანგარიშგების დახურვის პროცესისა და აუდიტის ობიექტში არსებული პროცედურების, რომლებიც განკუთვნილია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ბუღალტრული ანგარიშები შეესაბამებოდეს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს. ეს აუდიტორებს საშუალებას მისცემს, გამოავლინონ შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც ყველაზე უკეთ რეაგირებს იმ მტკიცებებზე, სადაც ყველაზე მეტია არსებითი უზუსტობის წარმოქმნის ალბათობა და წინასწარ შეაფასონ კონტროლის რისკი ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობასთან დაკავშირებით;

აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა

(დ) **განსაზღვრონ აუდიტორული პროცედურები** – გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკებზე რეაგირების მიზნით, ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა[4] და მოცულობას, კერძოდ, ძირითად პროცედურებთან ერთად კონტროლის ტესტები ჩატარდება, თუ აუდიტში აქცენტი გადატანილი იქნება მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებაზე;

აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის პროგრამების შემუშავება

(ე) **განსაზღვრონ აუდიტის საერთო სტრატეგია** და შეიმუშაონ **აუდიტის პროგრამები/მოარგონ სამუშაო პროგრამები აუდიტის ობიექტის გარემოებებს.**

ამ ნაწილის მომდევნო თავებში თითოეული ზემოაღნიშნული ასპექტი თანამიმდევრულად არის განხილული.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

ზოგადი მიმოხილვა	აუდიტი შეიძლება წარმოადგენდეს აუდიტის ობიექტების ჯგუფის აუდიტს, რომელიც ხშირად მოიცავს გარკვეულ სირთულეებს აუდიტის სტრატეგიის განსაზღვრასთან, დაგეგმვასთან, აუდიტის ჩატარებასა და კომუნიკაციასთან დაკავშირებით. ჯგუფის აუდიტის ეფექტიანად და პროდუქტიულად ჩატარება, მაშინ არის მოსალოდნელი როდესაც ჯგუფს სრულყოფილი, საფუძვლიანი წარმოდგენა აქვს მთლიან დავალებაზე და აუდიტის ჩასატარებლად ისეთ მიდგომას შეიმუშავებს, რომელიც სათანადოდ პასუხობს მთელი აუდიტის ობიექტის რისკებსა და მის საქმიანობაში მომხდარ ცვლილებებს.
მიზანი	საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასა და კონსოლიდაციის პროცესთან მიმართებით, რათა აუდიტორმა მოსაზრება გამოთქვას – მომზადებულია თუ არა ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით და ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
განმარტებები	
კომპონენტი	სუბიექტი ან საქმიანობა, რომლის შესახებაც ჯგუფის ან კომპონენტის ხელმძღვანელობა ამზადებს ფინანსურ ინფორმაციას, რომელიც ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში უნდა აისახოს. კომპონენტი შეიძლება იყოს რომელიმე ორგანიზაცია, დეპარტამენტი, რეგიონი, მუნიციპალიტეტი, ბიურო, კორპორაცია, ფონდი, ერთობლივი საწარმო ან სსიპ (საჯარო სამართლის იურიდიული პირი) და სხვა.
მნიშვნელოვანი კომპონენტი	კომპონენტი, რომელიც აუდიტის ჯგუფის შეფასებით, ფინანსური თვალსაზრისით, ინდივიდუალურად მნიშვნელოვანია ჯგუფისთვის, ან რომელიც, სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო, სავარაუდოდ, მოიცავს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის მნიშვნელოვან რისკებს. მნიშვნელოვანი კომპონენტების დასადგენად შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს ისეთი საკითხების გათვალისწინებაც, რომლებიც წარმოადგენს საზოგადოების მაღალი ინტერესის სფეროს, როგორებიცაა სახელმწიფო უსაფრთხოებასთან დაკავშირებული საკითხები ან დონორების მიერ დაფინანსებული პროექტები.

[4] *ვადები ეხება აუდიტორული პროცედურების ჩატარების თარიღს ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტორული პროცედურები.*

კომპონენტი, რომელიც არ არის მნიშვნელოვანი	კომპონენტები რომლებიც არ არის მნიშვნელოვანი.
კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგება	კომპონენტის ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მომზადებულია კომპონენტის ხელმძღვანელობის მიერ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის მიზნით.
ჯგუფი	ყველა კომპონენტი, რომელთა ფინანსური ინფორმაციაც აისახება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში. ჯგუფს ყოველთვის ერთზე მეტი კომპონენტი გააჩნია.
ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგება	ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც მოიცავს ერთზე მეტი კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციას.

არსებითობის განსაზღვრა

ISSAI 2320 [ასს 320] ISSAI 2450 [ასს 450]

აუდიტორის მიზანია, სათანადოდ გამოიყენოს არსებითობის კონცეფცია აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში

არსებითობა ფინანსური აუდიტის უმთავრესი ცნებაა. იგი ადგენს უზუსტობის იმ დონეს, რომელიც, აუდიტორის შეფასებით, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებზე.

ესა თუ ის მუხლი ან მუხლების ჯგუფი შეიძლება არსებითი იყოს სიდიდის, ხასიათის (თანდაყოლილი მახასიათებლების), ან იმ გარემოებების გამო, რომლებმაც გადახრა გამოიწვია.

ინფორმაციის კონცენტრირება მომხმარებლებზე

იმის განხილვა, რა არის მნიშვნელოვანი ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისთვის

ფინანსური ანგარიშგების პაკეტში ასახული (ან გამოტოვებული) მუხლი ან მუხლების ჯგუფი არსებითად მიიჩნევა, თუ ამ მუხლში (ან მუხლების ჯგუფში) არსებული უზუსტობის გამო, სავარაუდოდ, ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები შეცვლიან თავიანთ ქმედებებს. ამგვარად, არსებითობის დონე იმის გათვალისწინებით უნდა შეფასდეს, რა წარმოდგენაც აქვს კონკრეტულ აუდიტორს მომხმარებლების მოლოდინების შესახებ.

პროფესიული განსჯა

როგორც წესი, საჯარო სექტორში აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების პაკეტის მომხმარებლები არიან არჩეული პოლიტიკური თანამდებობის პირები, საჯარო ადმინისტრატორები, ფართო საზოგადოების წარმომადგენლები, მასობრივი საინფორმაციო საშუალებები ან სამოქალაქო საზოგადოების წარმომადგენლები. მომხმარებლების მრავალფეროვნების გამო, არსებითობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია.

არსებითობის განსაზღვრის მიზეზები

აუდიტორს ეხმარება ტესტების მოცულობის დადგენასა და შედეგების შეფასებაში

არსებითობის ზღვრების დადგენა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის იმგვარად დაგეგმვაში, რომ აუდიტორული ტესტებით გამოვლინდეს არსებითი უზუსტობები და რესურსები გამოიყენებოდეს ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად. არსებითობის დაბალი ზღვრის პირობებში აუდიტის ჩატარება მოითხოვს უფრო მეტი აუდიტორული ტესტის ჩატარებას. მეორე მხრივ, აუდიტორმა თავიდან უნდა აიცილოს ზედმეტი სამუშაოს შესრულება აუდიტის ისეთ სფეროებში, რომლებიც არ საჭიროებს ფართოდ განხილვას.

როდის გაითვალისწინება არსებითობა

აუდიტორებმა არსებითობა **უნდა** გაითვალისწინონ:

დაგეგმვა

- **დაგეგმვის** პროცესში, რაც დაეხმარება მათ არსებითი რისკების შეფასებასა და ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში;

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო

- **ადგილზე მუშაობისას,** როდესაც იხილავენ ახალ ინფორმაციას, რომელმაც შეიძლება მოითხოვოს დაგეგმილი პროცედურების შეცვლა, ასევე უზუსტობებისა და შეცდომების **გავლენის (შედეგების) შეფასებისას;**

ანგარიშის მომზადება

- **ანგარიშის მომზადების პროცესში,** როდესაც გამოაქვთ საბოლოო დასკვნები და უნდა განსაზღვრონ შესაფერისი **აუდიტორული მოსაზრება** ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

აუდიტის მიმდინარეობისას, აუდიტორები ისევ უნდა დაუბრუნდნენ დაგეგმვის ეტაპზე გამოთვლილ არსებითობას და შეასწორონ შეფასება, თუ შემდგომში ისეთ ინფორმაციას მიიღებენ, რომელიც მიანიშნებს, რომ თავდაპირველად არსებითობის განსაზღვრის საფუძვლად გამოყენებული დაშვებები შეიძლება არ იყოს სწორი ან სრულყოფილი.

საერთო არსებითობა და არსებითობა ოპერაციის/ანგარიშის/განმარტებითი შენიშვნის დონეზე

საერთო არსებითობა

როდესაც აუდიტორები მუშაობენ აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრაზე, მათ ევალებათ არსებითობის განსაზღვრა მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის ე.ი. არსებითობის საერთო დონის დადგენა, რომელიც უნდა გამოიყენონ აუდიტის პროცესში.

კრიტერიუმების გამოყენება საერთო არსებითობის დასადგენად

არსებითობის დადგენა მოითხოვს პროფესიული განსჯის გამოყენებას. აუდიტორები საერთო არსებითობის დონეს ადგენენ შერჩეული კრიტერიუმის საფუძველზე. კრიტერიუმი არის ფინანსური ანგარიშგების ელემენტი ან კომპონენტი, რომლის მიმართაც გამოიყენება გარკვეული ზღვარი (პროცენტული), არსებითობის დონის გამოთვლის მიზნით.

საჯარო სექტორის აუდიტის ობიექტებისთვის კრიტერიუმის სახით ხშირად იყენებენ მთლიან ხარჯებს. თუმცა, აქცენტის გადატანა მთლიან ხარჯებზე შეიძლება ყოველთვის არ იყოს მიზანშეწონილი. აუდიტის ობიექტის, მისი კონკრეტული გარემოებებისა და ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების სპეციფიკის გათვალისწინებით, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს შემდეგი კრიტერიუმების გამოყენება:

- მთლიანი ხარჯები;
- მთლიანი შემოსავალი;
- წმინდა მოგება;
- ძირითადი საშუალებები;
- მთლიანი აქტივები;
- წლიური ბიუჯეტი.

პროცენტული ზღვრის გამოყენება შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ

კრიტერიუმისადმი მიყენებული პროცენტის სიდიდესა და შერჩეულ კრიტერიუმს შორის გარკვეული ურთიერთკავშირი არსებობს, ასე მაგალითად, წმინდა მოგების მიმართ გამოყენებული პროცენტის სიდიდე, როგორც წესი, უფრო დიდი იქნება, ვიდრე მთლიანი ხარჯების მიმართ გამოყენებული.

შემდეგ ცხრილში მოცემულია პროცენტული ზღვრების ზოგადად მისაღები დიაპაზონები, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ სხვადასხვა კრიტერიუმთან მიმართებით:

ცხრილი 2. არსებითობის კრიტერიუმის პროცენტული ზღვრები

კრიტერიუმი	% დიაპაზონი
მთლიანი ხარჯები	0.25% – 1.00%
მთლიანი შემოსავალი	0.25% – 1.00%
წმინდა მოგება	2.50% – 10.00%
ძირითადი საშუალებები	2.00% – 5.00%
მთლიანი აქტივები	0.50% – 2.00%
წლიური ბიუჯეტი	0.25% – 1.00%

შერჩეული კრიტერიუმის მიმართ გამოსაყენებელი შესაფერისი პროცენტული ზღვრის შერჩევა აუდიტორის მხრიდან საჭიროებს პროფესიულ განსჯას ფინანსური ანგარიშგების, მომხმარებლების საჭიროებებისა და პრიორიტეტების შესახებ ინფორმაციის გათვალისწინებით. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაძლოა მართებული იყოს ისეთი პროცენტული ზღვრის გამოყენებაც, რომელიც სცდება მოცემული დიაპაზონების ფარგლებს. თუმცა, პრაქტიკული მიზეზების გამო, აუდიტორების მიერ მიღებული სტანდარტული მიდგომა უნდა იყოს მოცემული დიაპაზონების ფარგლებში ყველაზე დაბალი პროცენტული ზღვრის გამოყენება. მაგალითად, მთლიანი ხარჯების კრიტერიუმად არჩევის შემთხვევაში, მიყენებული პროცენტი იქნება 0.25%. თუმცა, გარკვეულ სიტუაციებში, თუკი არსებობს შესაბამისი მყარი არგუმენტაცია, შესაძლებელია უფრო მაღალი პროცენტული ზღვრის გამოყენებაც.

ცხრილი 3. საერთო არსებითობის გამოთვლა ფინანსური ანგარიშების დონეზე

კრიტერიუმი	თანხა	გამოყენებული პროცენტი	არსებითობის დონე
მთლიანი ხარჯები	10,000,000	0.5%	50,000
0.5%-ის გამოყენების დასაბუთება			

ოპერაციის/ნაშთის დონის არსებითობა

აუდიტის ობიექტის კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს არსებითობის დონის გამოთვლა ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

კერძოდ, იმ შემთხვევაში, როდესაც ისეთი მუხლები არსებობს, სადაც, გონივრულ ფარგლებში, მოსალოდნელია, რომ მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონესთან შედარებით, უფრო ნაკლები სიდიდის უზუსტობები იქონიებს გავლენას ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებზე. მაგალითად, საჯარო მოსამსახურეთა წარმომადგენლობითი და მივლინების ხარჯები.

ცხრილი 4. არსებითობის გამოთვლა ოპერაციების/ნაშთების დონეზე

ოპერაციები ნაშთები	თანხა	გამოყენებული პროცენტი	არსებითობის დონე
მივლინების ხარჯები	1,000,000	0.1%	1,000
შრომის ანაზღაურება	5,000,000	0.2%	10,000
პროცენტის გამოყენების დასაბუთება			

სამუშაო არსებითობა

აუდიტორები ვალდებულნი არიან, ჩაატარონ აუდიტი და მისაღებ დონემდე შეამცირონ იმის ალბათობა, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და გამოუვლენელი/აღმოუჩენელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე გადააჭარბებს აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ საერთო არსებითობას.

სამუშაო არსებითობა ქმნის „დამცავ სარეზერვო სივრცეს“

ამგვარად, თუ აუდიტორები აუდიტს ჩაატარებენ მხოლოდ ინდივიდუალური უზუსტობების გამოსავლენად, რომელიც აღემატება საერთო არსებითობას, მაინც დარჩება რისკი იმისა, რომ ინდივიდუალურად არაარსებითი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე, რომელიც ვერ გამოვლინდება აუდიტის პროცესში, გადააჭარბებს საერთო არსებითობას[5]. აქედან გამომდინარე, აუდიტორებს დასჭირდებათ გარკვეული დამატებითი სამუშაოს შესრულება, რომელიც საკმარისი იქნება იმისთვის, რომ დარჩეს ზღვარი ან „დამცავი სარეზერვო სივრცე“ შესაძლო გამოუვლენელი უზუსტებებისთვის.

ამის გამო, ჩასატარებელი აუდიტრული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დასადგენად, გამოიყენება სამუშაო არსებითობა. სამუშაო არსებითობის დონე ნაკლები უნდა იყოს საერთო არსებითობაზე და განისაზღვროს საერთო არსებითობის მიმართ გარკვეული პროცენტული სიდიდის სახით.

გამოთვლა

აუდიტორები, ჩვეულებრივ, სამუშაო არსებითობისთვის იყენებენ საერთო არსებითობის დონის 50%-ს ან 75%-ს. სათანადო პროცენტული სიდიდის შერჩევა პროფესიული განსჯის საგანია და აუდიტორი ითვალისწინებს კონკრეტული დავალების სპეციფიკურ გარემოებებს. შემდეგ ცხრილებში (ცხრილი N5 და N6) მოცემულია საერთო და ოპერაციების/ნაშთების დონეზე არსებითობის გამოთვლა.

ცხრილი 5. საერთო სამუშაო არსებითობის გამოთვლა

კრიტერიუმი	მთლიანი არსებითობა	გამოყენებული პროცენტი	სამუშაო არსებითობის დონე
მთლიანი ხარჯები	50 000	75%	37,500

ცხრილი 6. სამუშაო არსებითობის გამოთვლა ოპერაციის/ნაშთის დონეზე

კრიტერიუმი	მთლიანი არსებითობა	გამოყენებული პროცენტი	სამუშაო არსებითობის დონე
მივლინების ხარჯი	1 000	75%	750
შრომის ანაზღაურება	10 000	75%	7 500

[5] *ზოგჯერ უწოდებენ „მცოცავ არსებითობას“, რის გამოც დაგროვილი არარსებითი შეცდომები ერთობლიობაში შეიძლება გახდეს არსებითი.*

სამუშაო არსებითობის კონკრეტული პროცენტული მაჩვენებლის გამამყარებელი ფაქტორები ახსნილია ქვემოთ:

- უზუსტობების ისტორია (სტატისტიკა)
  - 75% – შეზღუდული რაოდენობის აუდიტორული კორექტირებების შეთავაზების ისტორია.
  - 50% – აუდიტორული კორექტირებების ხშირი შეთავაზების ისტორია.
- აგრეგირების რისკი
  - 75% – აუდიტის ობიექტის მახასიათებლები აგრეგირების დაბალ რისკს წარმოშობს, რომელიც დაკავშირებულია გარე ფაქტორების ზემოქმედებით გამოწვეულ პოტენციურ უზუსტობებთან. მაგალითად, აუდიტის ობიექტის რესურსების საკმაოდ კვალიფიციურად/რაციონალურად მართვა, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი მუხლების მცირე რაოდენობა, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს ექვემდებარება და რომელთა შეფასებასთან მაღალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული (შეფასების განუსაზღვრელობა) და ა.შ.
  - 50% – აუდიტის ობიექტის მახასიათებლები აგრეგირების მაღალ რისკს წარმოშობს, რომელიც დაკავშირებულია გარე ფაქტორების ზემოქმედებით გამოწვეულ პოტენციურ უზუსტობებთან. მაგალითად, აუდიტის ობიექტის რესურსების არასაკმარისად კვალიფიციურად/რაციონალურად მართვა, ან ფინანსურ ანგარიშგებაში ისეთი მუხლების დიდი რაოდენობა, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს ექვემდებარება და რომელთა შეფასებასთან მაღალი განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული (შეფასების განუსაზღვრელობა), ან აუდიტის ობიექტის პირველი აუდიტი (რომლის აუდიტი არასდროს ჩატარებულა წინათ) და ა.შ.
- კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა
  - 75% – წარსულშიც და ახლაც მიჩნეულია, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებს;
  - 50% – შიდა კონტროლში მოსალოდნელია მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების არსებობა.

იმ შემთხვევაში, როდესაც სხვადასხვაგვარი ფაქტორი ერთად არსებობს (მაგალითად, აუდიტი მაღალი რისკის მქონე აუდიტად მიიჩნევა, მაგრამ არ არსებობს კორექტირებების ისტორია/სტატისტიკა და კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად მუშაობს), აუდიტორებმა სამუშაო არსებითობის პროცენტული მაჩვენებელი, როგორც წესი, უნდა შეარჩიონ პროფესიული განსჯის საფუძველზე და განიხილონ, რომელი ფაქტორებია უფრო მნიშვნელოვანი მოცემული აუდიტისთვის. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორებს ზემოაღნიშნული პროცენტული მაჩვენებლებისგან განსხვავებული სიდიდების გამოყენების უფლება აქვთ. მაგალითად, ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს 75%-სა და 50%-ს შორის დიაპაზონიდან რომელიმე პროცენტული სიდიდის გამოყენება, მაგალითად, როდესაც აუდიტის ობიექტს დომინანტური ფაქტორი აქვს ამ დიაპაზონის როგორც ზედა, ისე ქვედა ბოლოში და აუდიტორებმა ეს ფაქტორები ერთნაირად მნიშვნელოვნად მიიჩნიეს.

ასატანი უზუსტობა

სამუშაო არსებითობა მითითებულია თითოეული აუდირებული მუხლის აუდიტორული შერჩევის სამუშაო ცხრილებში და მას ეწოდება „ასატანი უზუსტობა“. ასატანი უზუსტობა არის აუდიტორული შერჩევის კონკრეტული პროცედურისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობის გამოყენება. ასატანი უზუსტობა შეიძლება იყოს სამუშაო არსებითობის ტოლი, ან მასზე ნაკლები სიდიდის.

აშკარად ტრივიალური თანხები

ტრივიალურობა

აუდიტის მიმდინარეობისას, სამუშაო დოკუმენტებში გროვდება ყველა გამოვლენილი შეცდომა და უზუსტობა, გარდა ისეთისა, რომელიც შეიძლება მიჩნეული იყოს აშკარად ტრივიალურად. აშკარად ტრივიალური უზუსტობების დაგროვება აუცილებელი არ არის, რადგან აუდიტორი ვარაუდობს, რომ ამგვარი თანხების გაერთიანებული სიდიდე აშკარად არ იქონიებს არსებით გავლენას ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აშკარად ტრივიალური უზუსტობებისთვის ზღვარი გამოითვლება, როგორც საერთო არსებითობის მიმართ განსაზღვრული გარკვეული პროცენტული მაჩვენებელი.

გამოთვლა

აუდიტორებმა, როგორც წესი, ტრივიალურობის ზღვრის სახით უნდა გამოიყენონ საერთო არსებითობის 3%, 5% ან 10%. შესაფერისი პროცენტული მაჩვენებლის შერჩევა პროფესიული განსჯის საგანია და აუდიტორმა მსჯელობისას უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი ფაქტორები:

გასული პერიოდის უზუსტობების რაოდენობა და სიდიდე – რაც უფრო დიდი რაოდენობისაა წინა პერიოდის აუდიტორული კორექტირებები, მით უფრო ნაკლები იქნება ზღვარი აშკარად ტრივიალური მუხლებისთვის;

რისკების შეფასების შედეგები – რაც უფრო დიდი რაოდენობისაა გამოვლენილი მაღალი რისკის მქონე აუდიტის სფეროები, მით უფრო ნაკლები იქნება ზღვარი აშკარად ტრივიალური მუხლებისთვის;

აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მოლოდინი იმის თაობაზე, თუ რის შესახებ მიეწოდებათ მათ ინფორმაცია.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

როდესაც კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებენ, აუდიტორები არსებითობის დონეებს ადგენენ მთლიანი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის და ასევე კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციისთვის.

ჯგუფის საერთო არსებითობა	მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობას აუდიტორები იყენებენ ჯგუფის აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას.
ჯგუფის სამუშაო არსებითობა	ზოგადად, ჯგუფის სამუშაო არსებითობა არ არის ისეთი სიდიდე, რომელსაც პირდაპირ გამოიყენებს აუდიტორი კომპონენტის დონის საერთო ან სამუშაო არსებითობის დასადგენად. ჯგუფის სამუშაო არსებითობა ისეთ პროცედურებთან მიმართებით გამოიყენება, რომელიც ტარდება ჯგუფის დონეზე. ამგვარი პროცედურების მაგალითებია: • კონსოლიდაციასთან დაკავშირებული სამუშაო (პროცედურები); • ისეთი ნაშთების ელემენტების ტესტირება, რომლებიც აისახება ცენტრალიზებულ საფუძველზე, მაგ. საწვავის ხარჯი; • ჯგუფის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით ჩასატარებელი ანალიტიკური პროცედურების მოსალოდნელი შედეგების განსაზღვრა. თუ კონკრეტული ჯგუფისთვის დამახასიათებელ სპეციფიკურ გარემოებებში, ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებობს გარკვეული კატეგორიის ოპერაციები, ანგარიშთა ნაშთები ან განმარტებითი შენიშვნები, რომელთათვისაც უზუსტობების სიდიდე მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის განსაზღვრულ არსებითობაზე ნაკლებია, მაგრამ გონივრულ ფარგლებში შეიძლება მოსალოდნელი იყოს, რომ ისინი გავლენას იქონიებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საფუძველზე, მომხმარებლების მიერ მიღებულ ეკონომიკურ გადაწყვეტილებებზე, ცალ-ცალკე განისაზღვრება არსებითობის დონე ან დონეები, რომლებსაც აუდიტორი გამოიყენებს ამ კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნების მიმართ.
კომპონენტის საერთო არსებითობა	კომპონენტისთვის განსაზღვრული საერთო არსებითობა უფრო ნაკლები უნდა იყოს, ვიდრე მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითობა. ამგვარი მიდგომით მისაღებ დონემდე შემცირდება იმის ალბათობა, რომ ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული შეუსწორებელი და აღმოუჩენელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე გადააჭარბებს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას. ამა თუ კომპონენტისთვის განსაზღვრულ საერთო არსებითობას აუდიტორები იყენებენ ამ კომპონენტის აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავებისას. აუცილებელი არ არის, რომ კომპონენტის დონის არსებითობა იყოს ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითობის მიმართ განსაზღვრული არითმეტიკული ხვედრითი წილი. შესაბამისად, სხვადასხვა კომპონენტის არსებითობის გაერთიანებულმა სიდიდემ შეიძლება გადააჭარბოს მთელი ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების საერთო არსებითობას. კომპონენტის საერთო არსებითობის დასადგენად აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას. VII დანართში მოცემულია პრაქტიკული ხასიათის მითითებები იმის შესახებ, როგორ უნდა გაანაწილონ აუდიტორებმა საერთო არსებითობა კომპონენტებზე.

	სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს აუდიტორების მიერ ჩატარებული განხილვა და იმ საფუძვლის დასაბუთება, რომლის მიხედვითაც აუდიტორმა საერთო არსებითობა გაანაწილა კომპონენტებზე ჯგუფის აუდიტში. ამასთან, აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტის მიმდინარეობისას უნდა შეიცვალოს კომპონენტის საერთო არსებითობის აუდიტორისეული თავდაპირველი შეფასება.
კომპონენტის სამუშაო არსებითობა	კომპონენტისთვის განსაზღვრული სამუშაო არსებითობის სიდიდე ნაკლები უნდა იყოს კომპონენტის საერთო არსებითობაზე. მოცემული სახელმძღვანელო მითითებები, რომლებიც სამუშაო არსებითობას ეხება, აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს თითოეული კომპონენტის საერთო არსებითობის მიმართ, რათა დაადგინოს ინდივიდუალური კომპონენტის სამუშაო არსებითობა. ზოგადად, ერთმანეთთან შესაბამისობაშია ჯგუფის სამუშაო არსებითობის შემცირების პროცენტი და პროცენტული მაჩვენებელი, რომელიც გამოიყენება კომპონენტის სამუშაო არსებითობის დასადგენად. ეს იმით აიხსნება, რომ ჯგუფის დონის სამუშაო არსებითობა ითვალისწინებს კომპონენტის დონის რისკის ფაქტორებსაც. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს განსხვავებული პროცენტული მაჩვენებლის დადგენა, მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც ჯგუფი მოიცავს ისეთ კომპონენტებს, რომლებსაც რისკის განსხვავებული დონეები, კონტროლის მექანიზმების განსხვავებული ხარისხი, ან აუდიტორული კორექტირებების განსხვავებული ისტორია/სტატისტიკა აქვთ. სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს აუდიტორების მიერ ჩატარებული განხილვა და იმ საფუძვლის დასაბუთება, რომელიც გამოიყენეს ჯგუფის აუდიტში ცალკეული კომპონენტის სამუშაო არსებითობის განსაზღვრისთვის, მათ შორის, ჯგუფისა და კომპონენტის არსებითობას შორის მნიშვნელოვანი განსხვავებებისა და არსებითობის დონის შემცირების საფუძვლის ახსნა. აუცილებლობის შემთხვევაში, აუდიტის მიმდინარეობისას უნდა შეიცვალოს კომპონენტის სამუშაო არსებითობის აუდიტორისეული თავდაპირველი შეფასება.
არსებითობა ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის	საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს სამუშაო არსებითობა კომპონენტის ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის (რომლებიც შესაფერისია ჯგუფის აუდიტისთვის), რომლის სიდიდე ნაკლები იქნება კომპონენტის სამუშაო არსებითობაზე. მითითებები ცალკეული კატეგორიების ოპერაციებთან, ანგარიშთა ნაშთებთან ან განმარტებით შენიშვნებთან დაკავშირებული არსებითობის შესახებ მოცემულია ამ სახელმძღვანელოში.

რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტები

აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი არსებითობა.

რაოდენობრივი არსებითობა რიცხვითი მნიშვნელობაა

(1) რაოდენობრივი არსებითობა განისაზღვრება რიცხვითი მნიშვნელობის – არსებითობის ზღვრის დადგენით. აღნიშნული ზღვარი გადამწყვეტი მნიშვნელობის ფაქტორს წარმოადგენს როგორც ძირითად ტესტებში შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გამოთვლისას, ისე აუდიტის შედეგების ინტერპრეტაციის დროს.

ხარისხობრივი არსებითობა

(2) ხარისხობრივი არსებითობა ყოველთვის აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ. გარკვეული ტიპის უზუსტობები, შეცდომები ან ახსნა-განმარტებები, თუნდაც რაოდენობრივად მცირე სიდიდის იყოს, შეიძლება არსებით გავლენას ახდენდეს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლების გადაწყვეტილებაზე. ხარისხობრივი არსებითობა მოიცავს ისეთ მუხლებს, რომლებიც შეიძლება:

არსებითი ხასიათის (სპეციფიკის) მიხედვით

- არსებითი იყოს ხასიათის (სპეციფიკის) გამო: ეს დაკავშირებულია მუხლის თანდაყოლილ მახასიათებლებთან და ისეთ საკითხებს ეხება, რომელთა მიმართაც შეიძლება არსებობდეს ინფორმაციის გამჟღავნების სპეციფიკური მოთხოვნები, ან მაღალი პოლიტიკური, ან საზოგადოებრივი დაინტერესება, ან სენსიტიურობა.
- იგი მოიცავს ეჭვს მართვაში სერიოზული გადაცდომების, თაღლითობის, უკანონო ქმედების ან ნორმებიდან გადახვევის შესახებ, ან განზრახ დაშვებულ უზუსტობას, ან შედეგების ან ინფორმაციის არასწორად წარდგენას.

არსებითი კონტექსტის მიხედვით

- არსებითი კონტექსტის მიხედვით: ეხება ისეთ მუხლებს, რომლებიც არსებითია გარემოების გამო და სავსებით ცვლის მომხმარებლების წარმოდგენას. იგი მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მცირე შეცდომას შეიძლება მნიშვნელოვანი შედეგი მოჰყვეს, მაგალითად დანახარჯების არასწორად კლასიფიკაცია, როგორც შემოსავალი, რის შედეგადაც ფინანსურ ანგრიშგებაში ფაქტობრივი დეფიციტი ნაჩვენები იქნება, როგორც ნამატი.

კონტექსტის მიხედვით არსებითი მუხლის ერთ-ერთი მაგალითია, როდესაც მივლინების ხარჯებში დაშვებული შეცდომების მთლიანი ღირებულება არსებითობის ზღვარს ქვემოთაა, მაგრამ აუდიტორმა იცის, რომ საბიუჯეტო და საფინანსო კომიტეტმა განსაკუთრებული ინტერესი გამოიჩინა ამ კატეგორიის დანახარჯების მიმართ იმის გამო, რომ წარსულში მასობრივმა საინფორმაციო საშუალებებმა გააკრიტიკეს მივლინების ხარჯების დახარჯვის ფაქტები.

მეორე მაგალითია ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის არაადეკვატურად ან არასწორად აღწერა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა აქვს ფინანსური ანგარიშგებისთვის და არასწორად გამჟღავნებული ინფორმაცია, სავარაუდოდ, შეცდომაში შეიყვანს მომხმარებლებს, მაგალითად აქტივების შეფასების სააღრიცხვო პოლიტიკის აღწერაში არასწორად მითითებულია, რომ აქტივები შეფასებულია თვითღირებულებით და არა რეალური ღირებულებით.

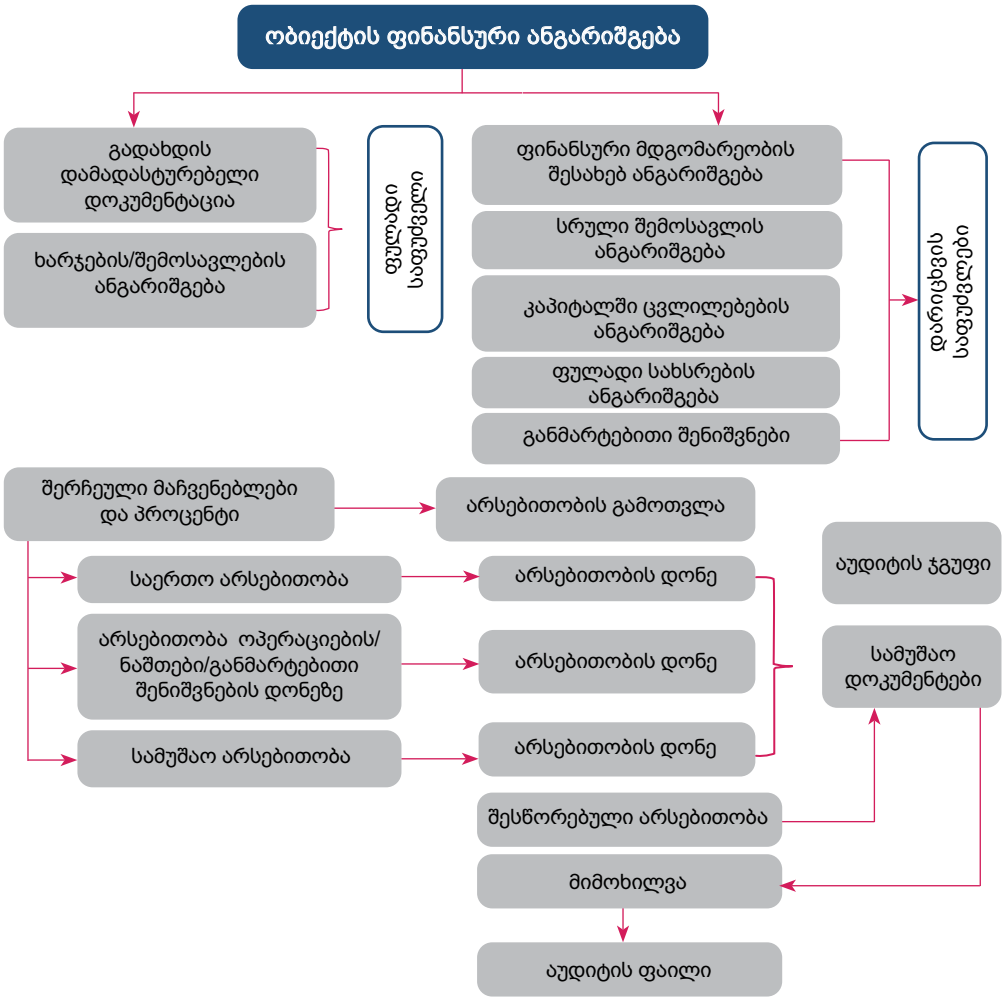
აქედან გამომდინარე, შესაძლებელია, რომ ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი ელემენტისთვის უფრო ნაკლები არსებითობის დონე იყოს შესაფერისი, ვიდრე სხვებისთვის, ამგვარი ხარისხობრივი ფაქტორების მიმართ მათი მგრძნობელობის გამო.

არსებითობის დოკუმენტირება

აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს სტრატეგიული დაგეგმვის დროს განსაზღვრული არსებითობის დონეები, ასევე აუდიტის განმავლობაში თავდაპირველად განსაზღვრული არსებითობის დონეში შეტანილი ნებისმიერი ცვლილება.

დიაგრამაში (დიაგრამა N3) მოცემულია არსებითობის განსაზღვრის სქემა, აუდიტის დაგეგმვისა და განხორციელების ეტაპებზე. დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.2.1 მნიშვნელოვანი კომპონენტები, არსებითობა, მნიშვნელოვანი მუხლები.

დიაგრამა 3. არსებითობის განსაზღვრის სქემა აუდიტის დაგეგმვისა და განხორციელებისას



რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტის ობიექტის, მისი გარემოსა და შიდა კონტროლის შესწავლის გზით

ISSAI 2315
[ასს 315]

აუდიტორის მიზანია თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება და, ამგვარად, საფუძვლის შექმნა ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი, საპასუხო აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისა და ჩატარებისთვის.
ამგვარი რისკების გამოვლენა და შეფასება ხდება აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, მისი შიდა კონტროლის შესწავლის გზით.
აუდიტორის მიზანია, აუდიტის საერთო სტრატეგიის შემუშავება.

აუდიტორული რისკი და რისკის შესაფასებელი პროცედურები

რწმუნებისა და აუდიტორული რისკის განმარტება

არ არის პრაქტიკული ან ეკონომიური, რომ აუდიტორებმა მტკიცებულებები მოიპოვონ აბსოლუტური (100%) რწმუნების, ანუ რწმუნების მისაღებად იმის შესახებ, რომ გამოვლინდება ყველა არსებითი უზუსტობა. ამის ნაცვლად, აუდიტორები უნდა ესწრაფოდნენ, რომ მათი დასკვნები და მოსაზრებები უზრუნველყოფდეს დასაბუთებულ რწმუნებას, რომელსაც მიიღებენ აუდიტის პროცესში შესრულებული სამუშაოთი.

დასაბუთებული რწმუნების დავალებებისთვის ზოგადად აუდიტორული რისკი 5% უნდა იყოს

აუდიტორული რისკი (არ) აუდიტორული რწმუნების საპირისპირო ცნებაა. აუდიტორული რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას. პრაქტიკაში, ფაქტობრივად, შეუძლებელია აუდიტორული რისკის თავიდან აცილება. დასაბუთებული რწმუნების დავალებებში აუდიტორების პოლიტიკა, როგორც წესი, უნდა ითვალისწინებდეს 5% აუდიტორულ რისკს. შესაბამისად, რწმუნების დონე იქნება 100 - არ = 95%.

აუდიტორული რისკის კომპონენტები

აუდიტორული რისკის კომპონენტებია:

- თანდაყოლილი რისკი (თრ), რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ობიექტის ან კონკრეტული მუხლის სპეციფიკასთან, ისეთი არსებითი უზუსტობის ალბათობის საზომია, რომელიც არსებობს მისი თანდაყოლილი მახასიათებლების გამო;
- კონტროლის რისკი (კრ) ეხება აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობას და იმის ალბათობას, რომ ის თავიდან ვერ აიცილებს ან ვერ შეამცირებს არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს;
- შეუმჩნევლობის რისკი (შრ) – რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს და მას თავიდან ვერ აიცილებს აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმები. შეუმჩნევლობის რისკი შეიძლება გამოწვეული იყოს არაადეკვატური აუდიტორული პროცედურებით; აუდიტით მოცული პერიოდის არასრულყოფილი ტესტირებით, აუდიტის შედეგების არასწორი ინტერპრეტაციით და ა.შ.

თანდაყოლილ და კონტროლს რისკებს ერთად უწოდებენ „არსებითი უზუსტობის რისკს“ (აურ), ვინაიდან ისინი ასახავს იმის რისკს, რომ უზუსტობა არსებობს და მას ვერ გამოასწორებს აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმები. აღნიშნული რისკი არსებობს აუდიტის ჩატარებამდეც და მასზე გავლენას ვერ ახდენს აუდიტი – აუდიტორი აფასებს ამ რისკს და მასზე რეაგირებას ცდილობს შეუმჩნევლობის რისკის მეშვეობით, რომლის განსაზღვრაც აუდიტორს შეუძლია თავისი მიდგომის მეშვეობით.

რისკების დონე, რომელსაც აუდიტორი განსაზღვრავს, უფრო სუბიექტური შეფასებაა და არა რისკის ზუსტი საზომი. რისკის თითოეულ კომპონენტზე მიკუთვნებულ დონეს აუდიტორი აფასებს საკუთარი პროფესიული განსჯისა და გადაწყვეტილების საფუძველზე, რომელსაც იღებს ქვემოთ განხილული პროცედურების საფუძველზე.

აუდიტორული რისკის მოდელი

აუდიტორული რისკის მოდელი, რომელიც აღწერილია ქვემოთ, აუდიტორებს ეხმარება იმის განსაზღვრაში, რამდენად ყოვლისმომცველი/დეტალური უნდა იყოს მათი აუდიტორული პროცედურები, რომ რწმუნების სასურველ დონეს მიაღწიონ საკუთარ დასკვნებთან მიმართებით.

აუდიტორული რისკი (არ) = თანდაყოლილი რისკი (თრ) x
x კონტროლის რისკი (კრ) x შეუმჩნევლობის რისკი (შრ)

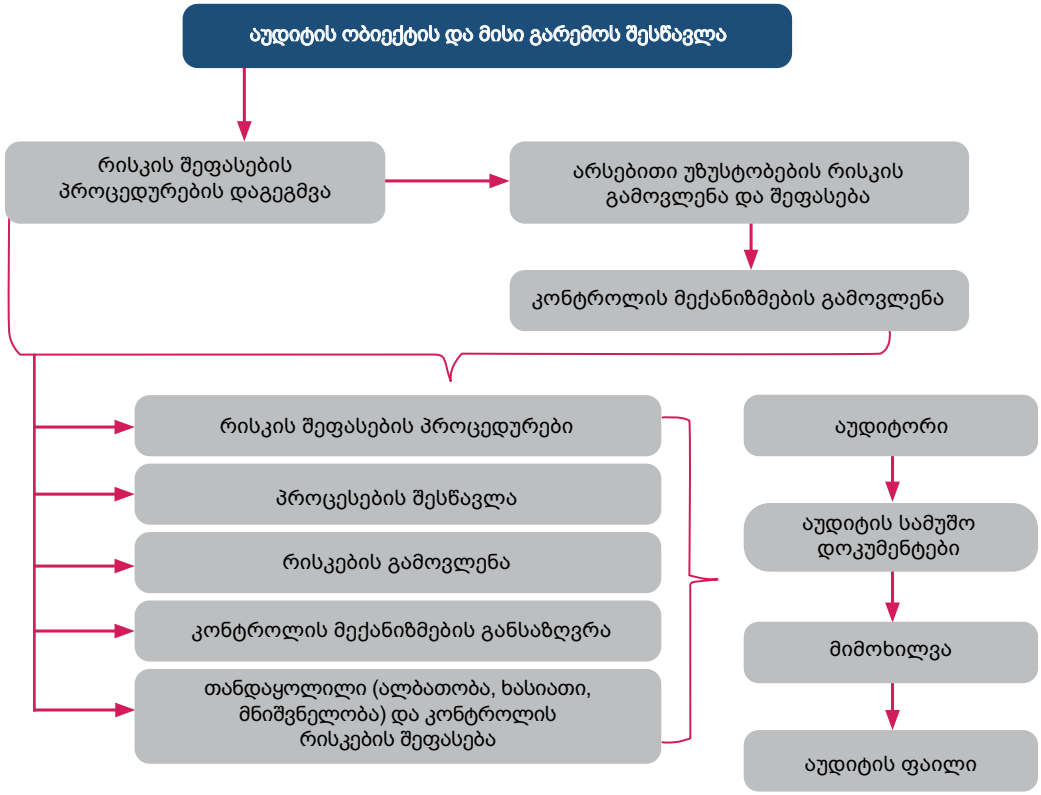
დაბალანსებული განტოლება

ვინაიდან აუდიტორული რისკი ფიქსირებული სიდიდეა (ანუ 5%), ეს განტოლება ყოველთვის დაბალანსებული უნდა იყოს. რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის ან/და კონტროლის რისკის აუდიტორისეული შეფასება, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკის შეფასება, რათა აუდიტორული რისკი შენარჩუნებული იყოს 5%-ის დონეზე. ამისათვის კი აუცილებელია უფრო მეტი ძირითადი პროცედურების ჩატარება აუდიტში (უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა).

ასევე, რაც უფრო დაბალი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება, მით უფრო მაღალი იქნება შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე, აუდიტორული რისკის მოცემული დონის შესანარჩუნებლად. ეს, თავის მხრივ, ნიშნავს ნაკლები ძირითადი პროცედურების ჩატარებას და უფრო მეტი სამუშაოს შესრულებას სისტემებთან მიმართებით. რაც შეიძლება მეტი სისტემისა და კონტროლის მექანიზმების ტესტირება უნდა ჩატარდეს, რათა საგეგმო დაშვება (დაბალი კონტროლის რისკი) დადასტურდეს, ასევე იმის გამოც, რომ სისტემებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაოც მონაწილეობს საერთო რწმუნების მიღწევაში.

აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების რისკები უნდა გამოავლინოს და შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების დონესა და ასევე მტკიცების დონეზე ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნებისთვის.

დიაგრამა 4. რისკების შეფასების პროცესი



ამ მიზნით, აუდიტორმა უნდა:

- გამოავლინოს რისკები აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, რისკებთან დაკავშირებული შესაბამისი კონტროლის პროცედურების შესწავლის პროცესში და ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული ოპერაციების კატეგორიების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებითი შენიშვნების (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის) განხილვის გზით;
- დააკავშიროს გამოვლენილი რისკები სავარაუდო გადახრასთან/შეცდომასთან მტკიცების დონეზე;
- გააანალიზოს, ისეთი სიდიდისაა თუ არა ეს რისკები, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობები გამოიწვიოს;
- განიხილოს ალბათობა იმისა, რომ ამ რისკებს შეუძლია არსებითი უზუსტობის წარმოქმნა;
- განსაზღვროს, გამოვლენილი რისკებიდან, აუდიტორის შეფასებით, რომელია ისეთი, რომლებიც აუდიტორის მხრიდან სპეციალურ განხილვას მოითხოვს (ე.წ. „მნიშვნელოვანი რისკები“).

აუდიტორმა აუდიტორული რისკი უნდა გაითვალისწინოს, როდესაც:

- გეგმავს აუდიტს, მათ შორის აუდიტორულ პროცედურებს;
- ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს;
- აფასებს ჩატარებული აუდიტორული ტესტების შედეგებს.

პროცედურები რისკის გამოსავლენად და შესაფასებლად

იმისათვის, რომ აუდიტორს ჰქონდეს საფუძველი არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცებების დონეზე, რაც მას დაეხმარება ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში, აუდიტორმა რისკის შესაფასებელი პროცედურები უნდა ჩაატაროს შეძლებისდაგვარად ადრეულ ეტაპზე, ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროზე დაყრდნობით, როგორც ეს ნაჩვენებია ცხრილ N7-ში. დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.1.8 წინასწარი ანალიტიკური პროცედურები.

ცხრილი 7. რისკის შეფასების პროცედურები

რისკის შესაფასებელი პროცედურები	ინფორმაციის წყაროები
ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის ფარგლებში და ასევე ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას შორის არსებული თანაფარდობების ანალიზის ჩატარება (წინასწარი ანალიტიკური პროცედურები აუდიტის დაგეგმვის დროს სავალდებულოდ ჩასატარებელი პროცედურაა)[6], არსებული სარწმუნო თანაფარდობების, მათ შორის, ტენდენციებისა და კოეფიციენტების გამოკვლევის მეშვეობით, მაგალითად, ფაქტობრივი დანახარჯების შედარება ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან, მიღებული ამონაგების/შემოსავლის მაჩვენებლების შედარება ამონაგების/შემოსავლების მომტანი საქმიანობების დონესთან (გაცემული ლიცენზიებიდან მიღებული შემოსავლის შედარება გაცემული ლიცენზიების რაოდენობასთან) და შემდეგ წინა წლის მონაცემებთან შედარება.	• ფინანსური ანგარიშგება; • ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები; • ხელმძღვანელობის ინფორმაცია; • ქვედანაყოფის შედეგები/შეჯერება; • საქმიანობის ძირითადი მაჩვენებლები.
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება – როგორც შიდა, ისე გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმება, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა ფორმით, ან მატერიალური აქტივების შემოწმება.	• ადგილზე მისვლა აუდიტის ობიექტში; • შიდა დოკუმენტები – ჩანაწერები, სახელმძღვანელოები, სისტემების ბლოკ-სქემები, საქმიანობის მაჩვენებლები და ანგარიშები; დაფინანსების განაცხადები; • სხვა ინფორმაცია – აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტი, ბიუჯეტის კორექტირებები; • გარე ინფორმაცია – ეკონომიკური ჟურნალები, მარეგულირებელი დანიშნულების დოკუმენტები და ფინანსური გამოცემები/პუბლიკაციები, მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების განცახდებები/ანგარიშები; • წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მონაცემები/ინფორმაცია და გაცემული რეკომენდაციები, შიდა აუდიტის ანგარიშები; • უწყებრივი დირექტივები და სხვა ინსტრუქციები (მაგალითად, დადგენილება ლაბორატორიის მომსახურების დანახარჯების დადგენის წესის შესახებ); • ოფიციალური ანგარიშები.

[6] *საჯარო სექტორში ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებს შორის ურთიერთკავშირი, რომელიც გამოიყენება კომერციული სამეურნეო სუბიექტების აუდიტის დროს, გარდა ამისა, შეიძლება ყოველთვის არ იყოს შესაფერისი. გარდა ამისა, სახელმწიფო სექტორში შეიძლება ხელმისაწვდომი არც იყოს შესადარისი დარგობრივი ან სტატისტიკური მონაცემები.*

რისკის შესაფასებელი პროცედურები	ინფორმაციის წყაროები
დაკვირვება – სხვა პირთა მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურაზე თვალყურის დევნება. შედეგად აუდიტორი მოიპოვებს ინფორმაციას ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე, თუმცა, ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურა შეზღუდულია მხოლოდ დროის იმ მომენტით, როდესაც დაკვირვება ტარდება.	**დაკვირვება:** • აუდიტის ობიექტში მოქმედ კონტროლის მექანიზმებზე – სისტემების აღწერილობასთან შედარების მიზნით/თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების ჩატარება; • რეგულარულ ტიპურ ოპერაციებზე – ფიზიკური უსაფრთხოების მექანიზმების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად.
გამოკითხვა – გულისხმობს აუდიტის ობიექტის შიგნით ან გარეთ მცოდნე პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებას.	• ინფორმაცია ბანკებიდან/მომწოდებლებისგან • იურიდიული დეპარატამენტის გამოკითხვა – სასამართლო პროცესთან დაკავშირებული ანარიცხების შესახებ; • მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვებასთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ; • იმ აუდიტორების გამოკითხვა, რომლებიც მონაწილეობენ მოცემული აუდიტის ობიექტის ეფექტიანობის ან სხვა სახის აუდიტში და მათი გათვალისწინება; • საკანონმდებლო ორგანოს ანგარიშები ან ოქმები.

აუდიტის ობიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესის გათვალისწინება

აუდიტის ობიექტის რისკის შესაფასებელი პროცესი შეიძლება აუდიტორისთვის ინფორმაციის წყარო იყოს. თუმცა, აუდიტორმა ამ ინფორმაციასთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის მიდგომა უნდა გამოიყენოს, რადგან აუდიტის ობიექტის მიერ გამოვლენილი რისკები შეიძლება დაკავშირებული არ იყოს ისეთ საკითხებთან, რომლებიც მნიშვნელოვანია აუდიტის მიზნებისთვის და ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება მიკერძოებულიც იყოს.

რისკის შესაფასებელი პროცედურები გამოიყენება შემდეგი საკითხების შესასწავლად:

- აუდიტის ობიექტი და მისი გარემო, რის შედეგადაც აუდიტორი ადგენს თანდაყოლილ რისკებს განსახილველ სფეროებში, მათ შორის რისკებს, როლებიც ეხება დაკავშირებულ მხარეებსა და თაღლითობას;
- შიდა კონტროლის მექანიზმები მთელ აუდიტის ობიექტში, რაც აუდიტორს ეხმარება კონტროლის რისკების გამოვლენაში.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

ჯგუფის დონეზე არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენის წყაროები	ჯგუფის დონეზე ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება ეყრდნობა აუდიტის ჯგუფის მიერ ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს, ასევე კონსოლიდაციის პროცესის შესწავლის შედეგად მოპოვებულ ინფორმაციას, მათ შორის, აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომლებიც მოიპოვა ჯგუფის დონისა და კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურისა და მათი მუშაობის შეფასებისას.
არსებითი უზუსტობის რისკების მიმანიშნებელი პირობების მაგალითები	**ქვემოთ განხილულია ისეთი პირობების ან მოვლენების მაგალითები, რომლებიც ინდივიდუალურად ან ერთად შეიძლება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის არსებობის მიმანიშნებელი იყოს:** • არადამაკმაყოფილებელი მართვის სტრუქტურა, მათ შორის გადაწყვეტილების მიღების პროცესი, რომელიც არ არის გამჭვირვალე; • არ არსებობს ან არაეფექტურია ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები, მათ შორის, არაადეკვატურია ჯგუფის ხელმძღვანელობის ინფორმაცია, რომელიც ეხება კომპონენტების საქმიანობასა (ოპერაციებსა) და მათ შედეგებს; • წინა პერიოდში გამოვლინდა შიდა ჯგუფური ანგარიშების ნაშთები, რომლებიც დაბალანსებული ან შეჯერებული არ იყო კონსოლიდაციისას; • კომპონენტები ისეთ სააღრიცხვო პოლიტას იყენებენ, რომელიც განსხვავდება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკისგან; • წინა პერიოდში გამოვლინდა კონსოლიდაციის უნებართვო ან არასრულყოფილი კორექტირებები. **ზემოთ ჩამოთვლილის გარდა, საჯარო სექტორში არსებითი უზუსტობების რისკების მიმანიშნებელი შეიძლება იყოს სხვა პირობებიც, როგორებიცაა:** • ხელმძღვანელობამ არ იცის სათანადო კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნები; • კომპონენტების პრივატიზაცია; • ახალი პროგრამები ან კომპონენტები; • ჯგუფის ან კომპონენტების დაფინანსების, ან კომპონენტების ურთიერთდაფინანსების ახალი წყაროები; • პოლიტიკური გადაწყვეტილებები, როგორიცაა კომპონენტების რეორგანიზაცია; • საზოგადოების მოლოდინის ზრდა.[7]

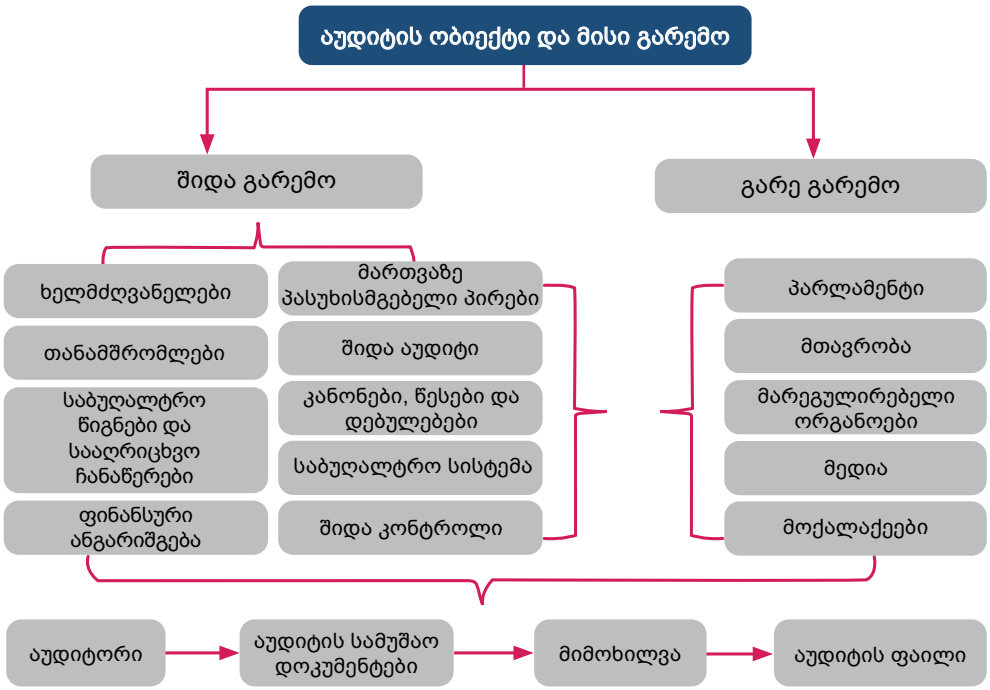
[7] *მაგალითების სრულყოფილი სიის გასაცნობად იხილეთ ISSAI 2600-ის მე-3 დანართი.*

აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შესაფერისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესწავლა

აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა

აუდიტორებმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნან აუდიტის ობიექტის შესახებ, რათა სამოქმედოდ ჰქონდეთ ჩარჩოები, რომლის ფარგლებშიც დაგეგმავენ და ჩაატარებენ აუდიტს და გამოიყენებენ საღ პროფესიულ განსჯას, მაგალითად, აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა აუდიტორებს აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხების სავარაუდო გავლენის გაანალიზების საშუალებას აძლევს.

დიაგრამა 5. აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა



აუდიტორის სამუშაოს მოცულობა, რომელიც უნდა შესრულდეს აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესახებ საკმარისი წარმოდგენის შესაქმნელად, დამოკიდებული იქნება შემდეგ ფაქტორებზე:

- ოპერაციებისა და შესაბამისი სააღრიცხვო პროცესების სირთულე;
- აუდიტორის ადრინდელი გამოცდილება, რომელიც მიიღო მოცემული აუდიტის ობიექტის წინა პერიოდის აუდიტში მონაწილეობით;
- წინა პერიოდის აუდიტის შემდეგ მომხდარი ცვლილებების დონე, თუ ასეთი არსებობს.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.1.6 წინა აუდიტორული პერიოდის შედეგების განხილვა.

აუდიტორმა აუდიტის ობიექტისა და მისი საქმიანობის (ოპერაციების) შესწავლის პროცესში განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს ისეთ ელემენტებზე, რომლებიც დაეხმარება ფინანსური ანგარიშგებისა და ცალკეული მტკიცებების დონეზე არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის აუცილებელი საფუძვლის შექმნაში. როგორც წესი, აუდიტორებს ესაჭიროებათ შემდეგი საკითხების შესწავლა:

რაც აუდიტორს დაეხმარება არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებაში

- საკანონმდებლო ბაზა – აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მარეგულირებელი სამართლებრივი საფუძვლები და კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების სათანადო ნაწილები (ვინაიდან მათ შეუძლიათ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოწვევა ფინანსურ ანგარიშგებაში), როგორიცაა მთავრობის დადგენილებები, რომლებიც ეხება სახელმწიფოს მიერ დაფინანსებულ პროგრამებს და სხვა ნორმატიულ აქტებს;
- აუდიტის ობიექტის საერთო ორგანიზაციული და მმართველობის სტრუქტურა, მათ შორის საოპერაციო სტრუქტურა, რესურსები და მართვის მექანიზმები;
- საქმიანობა და პროცესები – შესაბამისი პოლიტიკა, მიზნები და სტრატეგიები, საქმიანობის ადგილები, ასევე საქმიანობის სახეობები/მოცულობა/ღირებულებები. მაგალითად, აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს საბიუჯეტო პროგრამებზე, რომლებსაც პირველად ახორციელებს საბიუჯეტო ორგანიზაცია, როდესაც ამ პროგრამების მაჩვენებლები შეიძლება არ იყოს ადვილად გასაგები და გაზომვადი. ანალოგიურად, არარეალისტური მიზნების დადგენა უკვე არსებული პროგრამების შემთხვევაში;
- საქმიანობის რისკები[8], რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის ობიექტის ისეთ მიზნებსა და სტრატეგიებთან, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობები. ეს მოიცავს აუდიტის ობიექტის დაკავშირებულ მხარეთა[9] ურთიერთობებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების გამოკვლევას. მაგალითად, ეპიდემია, რომელიც მოულოდნელ ხარჯებს წარმოშობს ჯანდაცვის სამინისტროსთვის, ან გამარტივებული სატენდერო შესყიდვების რაოდენობის ზრდა და ბაზრის არადამაკმაყოფილებელი გამოკვლევა ამ შესყიდვების განსახორციელებლად;
- სააღრიცხვო პოლიტიკა – სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევა და გამოყენება, განსაკუთრებით უჩვეულო/არაორდინარული ან მნიშვნელოვანი ოპერაციებისთვის, მათ შორის სააღრიცხვო პოლიტიკის ნებისმიერი ცვლილების მიზეზები, ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებები და გამოყენებული შესაბამისი დაშვებები. მაგალითად, კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების შემთხვევაში, შეიძლება განსხვავებული იყოს სამინისტროსა და მის დაქვემდებარებაში მყოფი დაწესებულების/სამსახურის სააღრიცხვო პოლიტიკა;
- საქმიანობის მაჩვენებლები – ამგვარი მაჩვენებლების გამოკვლევა (მაგალითად, გადახრების ანალიზი) აუდიტორს საშუალებას აძლევს გაიაზროს, საქმიანობის დასახული საკონტროლო დონეების მიღწევაზე ზეწოლას შეუძლია თუ არა ხელმძღვანელობას ისეთი ქმედებებისკენ უბიძგოს, რაც გაზრდის არსებითი უზუსტობის რისკს. გარდა ამისა, საჯარო სექტორში სხვა გარეშე მხარეებიც არსებობენ, რომლებსაც აუდიტის ობიექტების საქმიანობის შედეგების გაზომვისა და განხილვის/შეფასების უფლება აქვთ. ამგვარი გარეშე მხარეები შეიძლება იყოს მაგალითად, საკანონმდებლო ორგანო, საჯარო სექტორის სხვა სუბიექტები და მასობრივი საინფორმაციო საშუალებები.

[8] რისკი, რომელიც გამოწვეულია მნიშვნელოვანი პირობებით, მოვლენებით, გარემოებებით, ქმედებითა თუ უმოქმედობით და უარყოფითი გავლენის მოხდენა შეუძლია აუდიტის ობიექტის შესაძლებლობაზე, მიაღწიოს *დასახულ მიზნებს და პრაქტიკაში განახორციელოს თავისი სტრატეგია, ან განპირობებულია არასწორად განსაზღვრული მიზნებითა და სტრატეგიებით.*

[9] *დაკავშირებული მხარე არის პირი ან სხვა სუბიექტი, რომელიც ერთი ან რამდენიმე შუალედური რგოლის მეშვეობით პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს ან მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტზე, ან პირიქით.*

კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები ფინანსურ აუდიტში

საჯარო სექტორში კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების მოთხოვნების დაცვის განხილვას ხშირად უფრო მასშტაბური ხასიათი აქვს, ვიდრე კერძო სექტორში, ვინაიდან საჯარო სექტორი, როგორც წესი, მკაცრად რეგულირდება, სახელმწიფოს სახსრების დაცვასა და მათ განკარგვაზე ანგარიშვალდებულების ამაღლების მიზნით. კანონები და სხვა ნორმატიული აქტები მნიშვნელოვნად განსხვავებულ გავლენას ახდენს საჯარო სექტორის სხვადასხვა სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

ზოგიერთი აუდიტის ობიექტი საქმიანობს მკაცრად რეგულირებად დარგში. სხვა აუდიტის ობიექტებს ბევრი ისეთი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტი ეხებათ მხოლოდ, რომლებიც, ზოგადად, დაკავშირებულია მათი საქმიანობის საოპერაციო ასპექტებთან (მაგალითად, რომლებიც ეხება შრომის უსაფრთხოებას, ჯანმრთელობის დაცვასა და დასაქმების თანაბარ შესაძლებლობებს).

უშუალო გავლენა

ზოგიერთი კანონის ან სხვა ნორმატიული აქტის დებულება უშუალო ზემოქმედებას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმ თვალსაზრისით, რომ ის განსაზღვრავს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას. მაგალითად, ისეთი კანონები ან სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ფორმასა და შინაარსთან, ასევე საგადასახადო კოდექსი.

არაპირდაპირი გავლენა

არსებობს ისეთი კანონები და სხვა ნორმატიული აქტებიც, რომლებიც უშუალო გავლენას არ ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ რომელთა შეუსრულებლობამ შესაძლოა გავლენა იქონიოს აუდიტის ობიექტის, როგორც ფუნქციონირებადი ერთეულის საქმიანობის გაგრძელების უნარზე, ან გამოიწვიოს ჯარიმები და სასამართლო პროცესი, რომელთა გავლენაც შესაძლოა ასახვას საჭიროებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში. მაგალითად, საქმიანობის ლიცენზიის პირობები ან გარემოს დაცვის მარეგულირებელი ნორმები.

კანონებისა და ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვა ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობაა

ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ზედამხედველობით, უზრუნველყოს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის წარმართვა კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების შესაბამისად, მათ შორის, ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვით, რომლებიც ადგენს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების ოდენობასა და გასამჟღავნებელ ინფორმაციას.

აუდიტორების პასუხისმგებლობა

აუდიტორები პასუხისმგებლები არ არიან კანონმდებლობის დარღვევის შემთხვევების აღკვეთაზე და შეუძლებელია იმის მოლოდინი, რომ აუდიტორი გამოავლენს ყველა კანონისა და სხვა ნორმატიული აქტის დარღვევის ყველა შემთხვევას (ISSAI 2250). აუდიტორების პასუხისმგებლობა განსხვავდება იმისდა მიხედვით, კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებს უშუალო გავლენა აქვთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე თუ არაპირდაპირი:

- ისეთი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვის შესახებ, რომელთაც უშუალო გავლენა აქვთ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორები ვალდებულნი არიან მოიპოვონ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები;

- ისეთი კანონებისა და ნორმატიული აქტების დებულებების შეუსრულებლობის გამოსავლენად, რომელთაც უშუალო გავლენა არ აქვთ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების ან გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრაზე, აუდიტორების პასუხისმგებლობა შეზღუდულია და შემოიფარგლება მხოლოდ გარკვეული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, მაგალითად, ხელმძღვანელობის ან იურიდიული დეპარტამენტის გამოკითხვით, თუ რა პოლიტიკა და პროცედურები აქვს აუდიტის ობიექტს ამგვარი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დებულებების დაცვის უზრუნველსაყოფად, ასევე სასამართლო სარჩელების გამოსავლენად, შესაფასებლად და ბუღალტრული აღრიცხვისთვის.

აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორები მუდმივად ყურადღებით უნდა იყვნენ და ახსოვდეთ, რომ შესაძლებელია სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგადაც შეიტყონ კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების დარღვევის ფაქტობრივი ან შესაძლო/საეჭვო შემთხვევების შესახებ.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები **2.1.1 აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა, და 2.1.7 მომსახურების უწყვეტობა.**

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

აუდიტორებს არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით, ყველა აუდიტში ევალებათ. ჯგუფის აუდიტში მათ დამატებითი საკითხები უნდა გაითვალისწინონ, მათ შორის უნდა შეისწავლონ:

- ჯგუფი, მისი კომპონენტები და მათი გარემო, მათ შორის ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები;
- კონსოლიდაციის პროცესი, მათ შორის, ჯგუფის ხელმძღვანელობის მიერ კომპონენტებისთვის გამოცემული ინსტრუქციები.

აუდიტორმა იმ დონეზე უნდა შეისწავლოს ზემოაღნიშნული საკითხები, რაც საკმარისი იქნება ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული, თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეული არსებითი უზუსტობების რისკების შესაფასებლად.

კონსოლიდაციის პროცესი

კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებით აუდიტის ჯგუფისთვის შეიძლება აუცილებელი იყოს შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- კომპონენტის ხელმძღვანელობა რამდენად არის გაცნობიერებული ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნაში;
- ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებები წინა ფინანსური წლის შემდეგ და ცვლილებები, რომლებიც გამოიწვია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების ფარგლებში ახალი სტანდარტების შემოღებამ, ან არსებულ სტანდარტებში შეტანილმა ცვლილებებმა;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესი, რომელიც განკუთვნილია კომპონენტების მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესასწავლად და, საჭიროების შემთხვევაში, იმაში დასარწმუნებლად, რომ ერთნაირი სააღრიცხვო პოლიტიკა არის გამოყენებული კომპონენტების ფინანსური ინფორმაციის მოსამზადებლად, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის;

- სააღრიცხვო პოლიტიკაში განსხვავებები გამოვლენილია და კორექტირებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების დებულებების შესაბამისად;
- ჯგუფის ხელმძღვანელობის პროცესი, რომლის მიზანია კონსოლიდაციის მიზნებისთვის კომპონენტების მიერ სრულყოფილი და ზუსტი ფინანსური ანგარიშგების დროულად მომზადების უზრუნველყოფა;
- პროცესი, რომელიც განკუთვნილია კონსოლიდაციის მიზნებისთვის განხორციელებული კორექტირებების დოკუმენტირებისთვის, მათ შორის, შესაბამისი საბუღალტრო გატარებების მომზადება, ვიზირება და დამუშავება, ასევე კონსოლიდაციის პროცესზე პასუხისმგებელი პერსონალის გამოცდილება;
- კომპონენტებს შორის განხორციელებული ოპერაციების სიხშირე, ხასიათი და მოცულობა;
- შიდა ჯგუფური ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და შიდა ჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ელიმინირების პროცედურები.

თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება

თანდაყოლილი რისკის განმარტება

თანდაყოლილი რისკი (თრ), რომელიც დაკავშირებულია საქმიანობის, ოპერაციებისა და მართვის სტრუქტურის ხასიათთან/სპეციფიკასთან, არის რისკი იმისა, რომ წარმოიშობა უზუსტობები, რის შედეგადაც ფინანსურ ანგარიშგებაში შეუსწორებელი დარჩება არსებითი უზუსტობები, თუ ამ უზუსტობებს თავიდან ვერ აიცილებს, ან ვერ გამოავლენს და გაასწორებს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემა. თანდაყოლილ რისკს აუდიტორი აფასებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესახებ შექმნილი წარმოდგენისა და მოპოვებული ინფორმაციის საფუძველზე.

მაღალი ან ნორმალური თანდაყოლილი რისკი

აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკის წინასწარი შეფასება უნდა განსაზღვროს გლობალურ დონეზე (მაგალითად, რომელიც შეეხება მთელ აუდიტის ობიექტს), რათა გამოავლინოს მოცემული აუდიტისთვის რისკიანი სფეროები, რაც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას. აუდიტის ჯგუფის უფროსმა საკუთარი პროფესიული განსჯისა და მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე, თანდაყოლილი რისკი უნდა შეაფასოს, როგორც მაღალი ან ნორმალური.

მნიშვნელოვანი რისკები

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, დაგეგმვის პროცესში გამოვლენილი თანდაყოლილი რისკებიდან რომელი საჭიროებს სპეციალურ განხილვას, მისი ალბათობისა და სერიოზული პოტენციური გავლენის გამო. ამგვარ რისკებს მნიშვნელოვან რისკებს უწოდებენ. აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული სათანადო კონტროლის მექანიზმები. თუ არ არსებობს მნიშვნელოვან რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო კონტროლის მექანიზმები, ეს შეიძლება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის არსებითი ნაკლოვანებების მიმანიშნებელი იყოს.

მნიშვნელოვანი რისკის მქონე სფეროები შეიძლება მოიცავდეს ოპერაციებს:

1. რომლებიც რთულია, უჩვეულოა/არაორდინარულია, არ არის ტიპური/სტანდარტული, ან არ წარმოადგენს აუდიტის ობიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილს (ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ კონტროლდებოდეს), ან მასში მონაწილეობენ მესამე მხარეები:

- სააღრიცხვო მიდგომის განსაზღვრაში მნიშვნელოვნად ერევა ხელმძღვანელობა;
- მონაცემების შეგროვებასა და დამუშავებაში აუცილებელია ადამიანის ჩარევა (მანუალური ჩარევა) მნიშვნელოვნად;
- რთული გამოთვლებია ჩასატარებელი, ან რთულია სააღრიცხვო პრინციპები;
- არატიპური ოპერაციების ხასიათი/სპეციფიკა, რის გამოც აუდიტის ობიექტისთვის შეიძლება რთული იყოს მოცემულ რისკზე რეაგირებისთვის ქმედითი კონტროლის მექანიზმების დანერგვა.

2. რომელთა შეფასებას მაღალი დონის სუბიექტური განსჯა უკავშირდება (საჭიროებს სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლასა და დაშვებების გამოყენებას, ან აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან განხილვასა და გადაწყვეტილების მიღებას):

სააღრიცხვო შეფასებების შეფასების მეთოდები ან ამონაგების აღიარება შეიძლება განსხვავებული ინტერპრეტაციის საგანი იყოს (მაგალითად, დარიცხვები);

საჭირო მსჯელობა შეიძლება სუბიექტური ან რთული იყოს, ან საჭიროებდეს დაშვებების განსაზღვრასა და გამოყენებას სამომავლო მოვლენების შედეგების შესახებ (მაგალითად, ანარიცხები).

3. რომლებსაც თაღლითობის ჩადენის პოტენციალი გააჩნია.

აუდიტორი ვალდებულია თაღლითობის მიზეზით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები ჩათვალოს მნიშვნელოვან რისკებად.

ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორის მიზანია, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.

აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს თაღლითობის რისკის ფაქტორები, ანუ ისეთი მოვლენები ან პირობები, რომლებიც თაღლითობის ჩამდენს უბიძგებს, ან აიძულებს, ან ქმნის თაღლითობის ჩადენის შესაძლებლობას.

საჯარო სექტორის აუდიტორის პასუხისმგებლობა შეიძლება არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკების გათვალისწინებით, არამედ გულისხმობდეს თაღლითობის რისკების გათვალისწინების უფრო მეტ პასუხისმგებლობას.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **2.1.5 თაღლითობის რისკის შეფასება.**

ხასიათი, ალბათობა, მნიშვნელობა

თანდაყოლილი რისკების შეფასებისას, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ფაქტორები:

- რისკის **ხასიათი**. რისკის ხასიათის შეფასებისას, გასათვალისწინებელია შემდეგი:
  - ის დაკავშირებულია თაღლითობის თუ შეცდომის რისკთან?
  - ის დაკავშირებულია რთულ და/ან არარუტინულ ანგარიშთან ან ოპერაციასთან?
  - ის საჭიროებს სუბიექტურ შეფასებას?
  - ის დაკავშირებულია შეფასებით გამოწვეულ განუსაზღვრელობასთან?
- რისკით გამოწვეული უზუსტობის მოხდენის **ალბათობა.** უზუსტობის ალბათობის შეფასებისას, გასათვალისწინებელია შემდეგი:
  - კონკრეტული ოპერაციების კლასთან, ანგარიშის ნაშთთან ან განმარტებით შენიშვნასთან დაკავშირებული აუდიტორული კორექტირებების სტატისტიკა;
  - აუდიტის ობიექტის პერსონალის ადრინდელი გამოცდილება მსგავსი ტიპის ოპერაციების აღრიცხვასთან დაკავშირებით.
- რისკით გამოწვეული პოტენციური უზუსტობის **მნიშვნელობა.** პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობის შეფასებისას, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ არსებითობა, მათ შორის, ხარისხობრივი მახასიათებლები, თუმცა, მნიშვნელობის შეფასება მხოლოდ არსებითობის გათვალისწინებას არ ეფუძნება.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას განიხილონ ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტი ერთობლივად და არა ცალ-ცალკე. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც რისკით გამოწვეული უზუსტობის მოხდენის ალბათობა არის მაღალი, მაგრამ პოტენციური უზუსტობის მნიშვნელობა არ არის არსებითი, თანდაყოლილი რისკი, სავარაუდოდ, არ შეფასდება როგორც მაღალი.

თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები განხილულია ცხრილში N8.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა თანდაყოლილი რისკები შეაფასონ შესაბამისი კონტროლის მექანიზმებისგან დამოუკიდებლად.

კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა გავლენას ახდენს არა თანდაყოლილ რისკზე, არამედ კონტროლის რისკის აუდიტორისეულ შეფასებაზე.

ცხრილი 8. თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

აუდიტორმა ყოველთვის უნდა გაითვალისწინოს თაღლითობასა და კანონდარღვევასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკი.

1. საქმიანობასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ოპერაციების სირთულე;
- ცვლილებები დაფინანსების ან სესხის გაცემის წესებში;
- რთული, უჩვეულო/არაორდინარული ან დიდი ღირებულების მქონე ოპერაციები;
- საქმიანობები, რომლებიც მოიცავს დიდი რაოდენობის ფულადი სახსრების ან ძვირადღირებული მიმზიდველი საქონლის მართვას – უკანონო მითვისება ან ბოროტად გამოყენება;
- საქმიანობები, რომლებიც ტრადიციულად მიიჩნევა, რომ თაღლითობის ან კორუფციის წყაროა (მაგალითად, საზოგადოებრივი პროექტები და ტექნიკური ხელშეკრულებები);
- ოპერაციები, რომლებიც მთლიანად არ ექვემდებარება ტრადიციულ/ტიპურ კონტროლს;
- განზრახ ჩადენილი კანონსაწინააღმდეგო ქმედებების ხშირი შემთხვევების სტატისტიკა;
- უფლებამოსილების კრიტერიუმების შეუსაბამობა მიზნებთან (ძალიან ფართო, ძალიან შეზღუდული, შეუფერებელი);
- ისეთი საქმიანობების ადმინისტრირება, რომლისთვისაც რთულია აქტივების შეფასება, ან საქონლისა და მომსახურების დანახარჯების (თვითღირებულების) კალკულაცია (მაგალითად, ხელშეკრულებაში გათვალისწინებული ფასის კორექტირების ფორმულები);
- საქმიანობები, რომელთა დაზღვევაც შეუძლებელია ან/და ექვემდებარება პოლიტიკური, ეკონომიკური, ფინანსური, ეკოლოგიური (და ა.შ.) არასტაბილურობით გამოწვეულ რისკებს;
- დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციები;
- პერიოდის ბოლოს განხორციელებული მნიშვნელოვანი მოცულობის არასტანდარტული, ან არასისტემატური ხასიათის ოპერაციები.

2. საოპერაციო სტრუქტურასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ცვლილებები აუდიტის ობიექტში, როგორიცაა რეორგანიზაცია;
- აუდიტის ობიექტი, რომელსაც მრავალ რეგიონში აქვს სტრუქტურული ქვედანაყოფები, ან აუდიტის ობიექტი, რომელიც საქმიანობას ეწევა ისეთ რეგიონებში, სადაც ძნელია დაკავშირება;
- ნათლად არ არის განაწილებული პასუხისმგებლობები ადგილობრივ და ცენტრალურ ხელისუფლებას შორის;
- შიდა და გარე აუდიტის ანგარიშებში, მედიაში და ა.შ. მითითებული კონკრეტული საკითხები.

3. ეკონომიკურ ან ტექნიკურ გარემოებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- უჩვეულო ტენდენციები და კოეფიციენტები;
- შედეგები არამატერიალურია ან რთული შესაფასებელი;
- საქმიანობა ახლა იწყება ან მთავრდება, ან ექვემდებარება სწრაფ ტექნოლოგიურ ცვლილებებს;
- ბენეფიციარები ან დარგები, რომლებსაც უკავშირდება მაღალი დონის წარუმატებლობის რისკი (მაგალითად, ახალი ტექნოლოგიები);
- მიწოდების არასტაბილური წყაროები და საწარმოო დანახარჯებთან დაკავშირებული ცვალებადი ფასები (მაგალითად, ნედლეულისა და მასალის და ა.შ.);
- გადაჭარბებული დამოკიდებულება რომელიმე ერთ მომწოდებელზე (მაგალითად, მანქანა-დანადგარების მომწოდებელს აქვს ექსკლუზიური საექსპლუატაციო (ტექმომასხურების) ხელშეკრულება; მასალისა და მოწყობილობების ნაწილების, პროგრამული უზრუნველყოფის და ა.შ. მიმწოდებელი ერთადერთია).

4. კონკრეტულ აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ხშირი კონფლიქტები გადახდასთან, სამუშაო პირობებთან, სოციალურ საკითხებთან დაკავშირებით;
- პერსონალის დენადობის/მობილობის არარსებობა ან/და სენსიტიურ დეპარტამენტებში/სფეროებში დასაქმებული პერსონალი, რომელიც არ იღებს კუთვნილ შვებულებებს (მაგალითად, საფინანსო და საბუღალტრო მომსახურება და კონტროლის დეპარტამენტი);
- საქმიანობები, სადაც აუდიტის ობიექტს ან მცირე გამოცდილება აქვს ან საერთოდ არა აქვს გამოცდილება;
- საქმიანობები, რომლის განხორციელება მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული მცირერიცხოვან წამყვან პერსონალზე;
- პერსონალის სწრაფი (მაღალი დონის) დენადობა, კერძოდ, საფინანსო, საბუღალტრო მომსახურებისა და კონტროლის დეპარტამენტების პერსონალის;
- არასაკმარისი პერსონალი, არასაკმარისად კვალიფიციური, გამოუცდელი, არასაკმარისად მოტივირებული პერსონალი/ხელმძღვანელობა;
- პიკისა და ჩავარდნის პერიოდები მუშაობასა და საინფორმაციო ნაკადებში;
- მოძველებული საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების გამოყენება;
- უზუსტობების ან პერიოდის ბოლოს მნიშვნელოვანი ოდენობის კორექტირებების სტატისტიკა;
- შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების ისტორია, განსაკუთრებით ისეთი ნაკლოვანებების, რომლებიც არ გამოასწორა ხელმძღვანელობამ;
- მარეგულირებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული გამოკითხვები აუდიტის ობიექტში;
- დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესი და პირობითი ვალდებულებები.

5. აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის პოლიტიკასა და პრაქტიკასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ცუდად/არაკვალიფიციურად განსაზღვრული ან არარეალისტური მიზნები;
- ცვლილებები წამყვან პერსონალში, მათ შორის ძირითადი აღმასრულებელი პერსონალის სამსახურიდან წასვლა, პერსონალის როტაცია;
- მართვის, ზედამხედველობისა და კონტროლის ფუნქციები დამაკმაყოფილებლად არ არის მისადაგებული აუდიტის ობიექტის საქმიანობასთან;
- მმართველობითი საინფორმაციო სისტემის ან/და დანახარჯების აღრიცხვის სისტემის არარსებობა;
- სხვადასხვა დეპარტამენტს შორის და დეპარტამენტების ფარგლებში პასუხისმგებლობების განაწილების ნათელი სქემის არარსებობა;
- ძლიერი ზეწოლა ხელმძღვანელობაზე არარეალისტური შედეგების მისაღებად, არარეალისტური მიზნების მისაღწევად, სამუშაოს შესრულების არარაელისტური ვდების დასაცავად, საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების მაღალი ინტენსივობა წლის ბოლოს;
- ბიუჯეტის შესრულების მისაღწევად მოკლევადიანი მიზნების მიღწევის „გამოდევნება“ გრძელვადიანი მიზნების საზიანოდ (მაგალითად, აუცილებელი ტექმომსახურების დაყოვნება, რაც შემდგომში მნიშვნელოვანი დანახარჯების მიზეზი ხდება).

6. სააღრიცხვო პრაქტიკასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ბუღალტრული აღრიცხვის ახალი წესების ან ოფიციალური დოკუმენტების გამოყენება (მაგალითად, დარიცხვის მეთოდზე გადასვლა);
- სააღრიცხვო შეფასებები, რომელთა გამოთვლა რთული პროცესების გამოყენებას მოითხოვს;
- ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადების უნარების მქონე კადრების უკმარისობა;
- მოვლენები ან ოპერაციები, რომელთა შეფასებასთან მნიშვნელოვანი დონის განუსაზღვრელობა არის დაკავშირებული, მათ შორის, სააღრიცხვო შეფასებები.

7. საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

- ცვლილებები საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოში;
- ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების დანერგვა;
- ძველი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემიდან ახალ სისტემაში მონაცემების გადატანაზე საკმარისი კონტროლის მექანიზმების არარსებობა.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლი

შიდა კონტროლის განმარტება

შიდა კონტროლი არის ფინანსური და კონტროლის სხვა მექანიზმების მთლიანი სისტემა, მათ შორის, ორგანიზაციული სტრუქტურა, მეთოდები, პროცედურები და შიდა აუდიტი, რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა იმ მიზნით, რომ:

- ხელი შეუწყოს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის განხორციელებას მუდმივად, ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად;
- უზრუნველყოს ხელმძღვანელობის პოლიტიკის დაცვა;
- შეამციროს გამოვლენილი რისკები;
- დაიცვას აქტივები და რესურსები;
- უზრუნველყოს ბუღალტრული ჩანაწერების სისწორე და სისრულე და საიმედო ფინანსური და მმართველობითი ინფორმაციის დროული მომზადება.

შიდა კონტროლის ელემენტებს ადგენს საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“.

შიდა კონტროლი განკუთვნილია სხვადასხვა ტიპის რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებიც შეიძლება გავლენას ახდენდეს ან არ ახდენდეს ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგების მომზადების პროცესზე. აუდიტორებს ყურადღების გამახვილება ევალებათ კონტროლის ისეთ მექანიზმებზე, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

უფრო ზუსტად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტისთვის შესაფერისი კონტროლის მექანიზმები ისეთი კონტროლის მექანიზმებია, რომლებიც ხელს უწყობს ხელმძღვანელობის მიზნის მიღწევას – მოამზადოს ისეთი ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია სამართლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და მართოს რისკები, რომლებმაც შეიძლება არსებითი უზუსტობები გამოიწვიოს ამ ფინანსურ ანგარიშგებაში.

კონტროლის მექანიზმების შესაფერისობა

იმის დადგენა, ესა თუ ის კონტროლის მექანიზმი, ინდივიდუალურად ან სხვა კონტროლის მექანიზმებთან ერთობლიობაში შესაფერისია თუ არა აუდიტისთვის, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

დაგეგმვის პროცესში საინფორმაციო ტექნოლოგიური აუდიტის სპეციალისტის მონაწილეობის მნიშვნელობა

როდესაც აუდიტორი იკვლევს აუდიტისთვის შესაფერის კონტროლის მექანიზმებს, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ამ კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა და დაადგინოს, დანერგილია თუ არა ისინი, რისთვისაც აუდიტის ობიექტის პერსონალის გამოკითხვებთან ერთად სხვა პროცედურებიც უნდა ჩაატაროს.

აუდიტის ობიექტის კონტროლის გარემოს შესწავლის პროცედურის ფარგლებში აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიური კონტროლის გარემოც. ამგვარი შეფასება მოიცავს საინფორმაციო ტექნოლოგიური რისკების ხარისხისა და კონტროლის მექანიზმების დადგენას აუდიტის ობიექტის დონეზე და ასევე საინფორმაციო ტექნოლოგიური აუდიტის სპეციალისტის მონაწილეობის ჩართულობის დონის განსაზღვრას.

აუდიტორული რისკის შეფასებაში მიზანშეწონილია მონაწილეობდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიური აუდიტორი. როდესაც აუდიტს დაქვემდებარებული ოპერაციების საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის ელემენტები მრავალრიცხოვანი ან რთულია, აუცილებელია აუდიტის ჯგუფში საინფორმაციო ტექნოლოგიური აუდიტორის ჩართვა, რათა აუდიტის მიდგომა, შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების მეშვეობით, სათანადოდ მიესადაგებოდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიურ რისკებსა და კონტროლის მექანიზმებს. დეტალები ამ საკითხებთან დაკავშირებით განხილული დანართში 1.

შიდა კონტროლის კომპონენტები

შიდა კონტროლის სისტემები, მათ შორის საინფორმაციო ტექნოლოგიური (IT) სისტემები, შეიძლება დაიყოს კონტროლის ხუთ ურთიერთდაკავშირებულ კომპონენტად, რომლებიც მოცემულია შემდეგ ცხრილში (ცხრილი N9)[10]:

ცხრილი 9. შიდა კონტროლის კომპონენტები

კონტროლის კომპონენტი	მიზანი
კონტროლის გარემო	აუდიტის ობიექტის საბაზო/ფუნდამენტური ორგანიზაციული სტრუქტურის, დისციპლინისა და ღირებულებების შექმნა. კერძოდ, კონტროლის გარემო ქმნის სათანადო საფუძვლებს მინდობილი რესურსების ეფექტიანი მართვისთვის.
აუდიტის ობიექტის რისკების შესაფასებელი პროცესი	აუდიტის ობიექტის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული შიდა და გარე რისკების გამოვლენა და გაანალიზება. ამ პროცესის ფარგლებში თითოეულ საქმიანობას უნდა ჰქონდეს კონკრეტული, გაზომვადი, მიღწევადი, რელევანტური და დროული (SMART) მიზნები, ასევე აუდიტის ობიექტის ძირითად საქმიანობებთან დაკავშირებული რისკების ანალიზი და რისკების მართვა.
კონტროლის მექანიზმები	გამოვლენილი რისკების სათანადოდ მართვის უზრუნველსაყოფად, აუდიტის ობიექტში დანერგილი პოლიტიკისა და სპეციფიკური პროცედურების დადგენა. მაკონტროლებელი საქმიანობა მოიცავს სხვადასხვა სახის საქმიანობას, როგორიცაა, მაგალითად ვიზირება, ვერიფიკაცია, შედეგების მიმოხილვა, ინფორმაციის დამუშავება, ფიზიკური კონტროლი და მოვალეობების დანაწილება. გარდა ამისა, მაკონტროლებელი საქმიანობა მოიცავს კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც განკუთვნილია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებზე კონტროლის განსახორციელებლად. აუდიტის ობიექტის მაკონტროლებელი საქმიანობების შესწავლისას, აუდიტორებმა უნდა გაარკვიონ, რა ზომები გაატარა აუდიტის ობიექტმა საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეულ რისკებთან მიმართებით.
ინფორმაცია და კომუნიკაცია	სათანადო საფუძვლების უზრუნველყოფა/შექმნა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვის მიზნების მისაღწევად, მოიცავს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემას, ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშებში წარდგენის/ანგარიშების მომზადების პროცედურებსა და ჩანაწერებს/დოკუმენტებს და ასევე შესაბამის აქტივებზე, ვალდებულებებსა და საკუთარი კაპიტალზე ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფას.
მონიტორინგი	შედეგების უწყვეტი შეფასების უზრუნველყოფა. მოიცავს შიდა აუდიტსა და შეფასებას, ასევე შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობის ყოველწლიურ მიმოხილვას.

[10] წყარო: COSO framework.

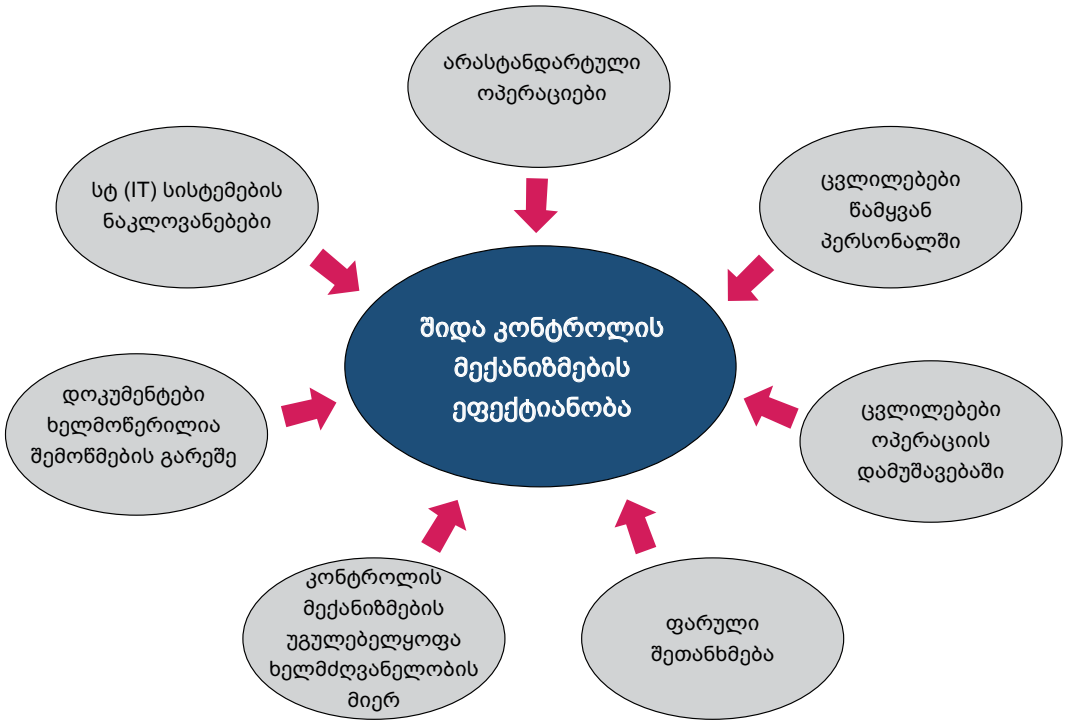
აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ შიდა კონტროლის ზემოაღნიშნული კომპონენტები.

შიდა კონტროლის მექანიზმების შეზღუდვები

როდესაც აუდიტორი აფასებს კონტროლის მექანიზმებს და ატარებს მათ ტესტირებას, ყურადღება უნდა მიაქციოს და გაითვალისწინოს კონტროლის მექანიზმებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვები, და კონტროლის მექანიზმების ტესტირებასთან დაკავშირებული დანახარჯების ეფექტიანობა.

შიდა კონტროლის მექანიზმებს შეუძლია მხოლოდ დასაბუთებული (გონივრული) რწმუნების უზრუნველყოფა იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მიზნები მიღწეულია. ამასთან, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ შიდა კონტროლის მექანიზმების ტესტირებით, ვინაიდან ქვემოთ განხილულ თანდაყოლილ შეზღუდვებს შეუძლია გავლენის მოხდენა მათ ეფექტიანობაზე:

დიაგრამა 6. შიდა კონტროლის ეფექტიანობასთან დაკავშირებული შეზღუდვების მაგალითები



კონტროლის ტესტების ჩატარებით აუდიტორებს შეუძლიათ მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ძირითადი მექანიზმების (კონტროლის იმ მექანიზმების, რომლებიც განკუთვნილია არსებითი უზუსტობის პრევენციისთვის, ან გამოვლენისა და გასწორებისთვის) არსებობაზე და მათი უწყვეტი, თანმიმდევრული და ეფექტიანი ფუნქციონირების შესახებ.

დამატებით, იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.1.2 აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა

აუდიტორის მიზნები შიდა კონტროლის შესწავლისას

შიდა კონტროლის შესწავლისა და მისი წინასწარი შეფასების განხორციელების პროცესში აუდიტორების მიზანია, რომ გააუმჯობესონ აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის პროცესი.

აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს ძირითადი ტესტირების მოცულობის შეზღუდვა, თუ დაადგენს, რომ კონტროლის ძირითადი მექანიზმები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული და უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებს მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში. შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის მიდგომის გამოყენების შემთხვევაში, აუდიტორის მიზანია, აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების გარკვეული ნაწილის მოპოვება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემიდან და, მაშასადამე, შეძლოს ძირითადი ტესტირებიდან მისაღები რწმუნების დონის შემცირება.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლის პროცესში, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ფაქტორები:

– დამატებითი საანგარიშგებო პასუხისმგებლობების არსებობა შიდა კონტროლთან მიმართებით;

– სათანადო კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია ნორმატიული აქტებისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების მოთხოვნების დაცვის უზრუნველყოფასთან;

– კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია დაგეგმილი და ფაქტობრივი შედეგების/თანხების მონიტორინგთან;

– კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია საბიუჯეტო სახსრების სხვა სუბიექტებისთვის გადაცემასთან;

– გასაიდუმლოებულ მონაცემებზე დაწესებული კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც დაკავშირებულია სახელმწიფო უსაფრთხოებასა და სენსიტიურ პირად მონაცემებთან, როგორიცაა გადასახადები და ინფორმაცია ჯანმრთელობის შესახებ;

– ზედამხედველობასა და სხვა სახის კონტროლს შეიძლება აუდიტის ობიექტის გარე მხარეები ახორციელებდნენ და ამგვარი კონტროლის მექანიზმები შეიძლება დაკავშირებული იყოს ისეთ სფეროებთან, როგორიცაა, მაგალითად:

- შესყიდვების მარეგულირებელი ნორმების დაცვა;
- ბიუჯეტის შესრულება;
- კანონმდებლობით ან აუდიტის მანდატით დადგენილი სხვა სფეროები;
- ხელმძღვანელობის ანგარიშვალდებულება.

დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორებმა უნდა:

შიდა კონტროლის სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა

1) შეაფასონ აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა. ამ მიზნით უნდა გააანალიზონ, კონტროლის მექანიზმებს, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთობლიობაში, შეუძლია თუ არა შეცდომებისა და უზუსტობების ეფექტიანად თავიდან აცილება/პრევენცია, ან გამოვლენა და გასწორება (ე.ი. თეორიულად შეუძლიათ თავისი მიზნის მიღწევა, რაც მდგომარეობს იმ რისკის პრევენციაში/შემცირებაში, რომლისთვისაც განკუთვნილია კონკრეტული კონტროლის მექანიზმი).

აუდიტის ნებისმიერ ობიექტში შიდა კონტროლის სტრუქტურის ეფექტიანობა დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე და მის შესაფასებლად აუცილებელია პროფესიული განსჯა. ამგვარ ფაქტორებს განეკუთვნება:

- **კონტროლის მექანიზმებსა და გამოვლენილ არსებითი უზუსტობის რისკებს შორის შესაბამისობა** – არსებული ბიზნესპროცესები და შესაბამისი მაკონტროლებელი საქმიანობა/კონტროლის მექანიზმები არის თუ არა ქმედუნარიანი, იმ თვალსაზრისით, რომ უზრუნველყოს კონტროლის მიზნების მიღწევა და ფინანსური ანგარიშგების რისკების შემცირება;

- **კონტროლის უწყვეტობა და დროულობა** – ეს გავლენას იქონიებს იმაზე, კონტროლის მექანიზმი დროულად აღმოაჩენს, ან თავიდან აიცილებს თუ არა გამოვლენილ რისკს. ზოგ შემთხვევაში, შეიძლება ადეკვატური იყოს აღმომჩენი კონტროლის მექანიზმები, მაგრამ სხვა შემთხვევაში აუდიტის ობიექტს შეიძლება ადეკვატური პრევენციული კონტროლის მექანიზმები ჰქონდეს დანერგილი;

- **იმ პირთა ცოდნა და გამოცდილება, რომლებიც მონაწილეობენ კონტროლის პროცედურების შესრულებაში**;

- **აუდიტის ობიექტის მიერ გატარებული შემდგომი/გამოსასწორებელი ზომები** – იმისათვის, რომ კონტროლი ქმედითი იყოს, აუცილებელია, რომ დროულად გატარდეს სათანადო ზომები გამოვლენილი პრობლემებისა და გადახრების მოსაგვარებლად;

- **კონტროლით მოცული პერიოდი** – აუდიტის მიზნებისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, რომ კონტროლი ეფექტიანად ხორციელდებოდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

2) დაადგინონ, კონტროლის მექანიზმები დანერგილია თუ არა (ე.ი. კონტროლის მექანიზმები ფაქტობრივად არსებობს და აუდიტის ობიექტი იყენებს მათ/ეფექტიანად ფუნქციონირებს დაგეგმილი კონტროლის მექანიზმები?)

სხვადასხვა რამაა იმის დადგენა, „დანერგილია“ თუ არა კონტროლის მექანიზმები და მათი ფუნქციონირების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირება. დანერგვის შესახებ მტკიცებულების მიღება შესაძლებელია დროის გარკვეული მომენტისთვის, ხოლო კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება გულისხმობს ამა თუ იმ კონტროლის მექანიზმის ფუნქციონირების ტესტირებას, აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში (დამატებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ ქვემოთ მოცემული „თავიდან ბოლომდე გავლის“ ტესტები).

„თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები“

როდესაც აუდიტორი ადგენს, დანერგილია თუ არა ესა თუ ის კონტროლის მექანიზმი, იგი იხილავს მის სტრუქტურას. იმისთვის, რომ გაარკვიოს და დაადასტუროს, რომ კონტროლის მექანიზმი ისე მუშაობს, როგორც დაგეგმილი/მოსალოდნელი იყო. აუდიტორებს შეუძლიათ „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების“ ჩატარება მცირე რაოდენობის ოპერაციებზე (როგორც წესი, საკმარისია ამ ტესტის ჩატარება ერთ ოპერაციასთან მიმართებით).

ყურადღების კონცენტრაცია შესაბამის ძირითად კონტროლის მექანიზმებზე

აუდიტორმა უნდა განიხილოს მხოლოდ აუდიტის მიზნისთვის (მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ) შესაფერისი კონტროლის მექანიზმები. იმის დადგენა, კონტროლის მექანიზმი, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთად, აუდიტის მიზნის შესაფერისია თუ არა, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

გარდა ამისა, აუდიტორმა უნდა გააანალიზოს, რომელი კონტროლის მექანიზმის მიჩნევა შეიძლება „ძირითად მექანიზმად“. ტესტირებისთვის შერჩეული ძირითადი კონტროლის მექანიზმების რაოდენობა უნდა იყოს აბსოლუტური მინიმუმი იმ რაოდენობის, რომლებიც უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ ტესტირებით მოცული იქნება ყველა სათანადო რისკი.
აუდიტის ობიექტის ძირითადი კონტროლის მექანიზმების დადგენისას, აუდიტორებს შეუძლიათ შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- არსებითობა;
- შესაბამისი რისკის მნიშვნელობა;
- აუდიტის ობიექტის სიდიდე;
- აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ხასიათი/სპეციფიკა, მათ შორის, მისი ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საკუთრების მახასიათებლები;
- აუდიტის ობიექტის ოპერაციების მრავალფეროვნება და სირთულე;
- მოქმედი საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- კონკრეტული გარემოებები და შიდა კონტროლის შესაფერისი კომპონენტი;
- იმ სისტემების ხასიათი და სირთულე, რომლებიც აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის ნაწილია, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენება;
- ამა თუ იმ კონკრეტულ კონტროლის მექანიზმს, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთად, შეუძლია თუ არა და, როგორ, არსებითი უზუსტობის პრევენცია, ან გამოვლენა და გასწორება.

მანუალური ან ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები

შიდა კონტროლის სისტემაში მანუალური ან ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმების გამოყენება გავლენას ახდენს ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშებში წარდგენის/ანგარიშების მომზადების მეთოდებზე/პროცესებზე. შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აუდიტის ობიექტმა ადეკვატური ზომები გაატარა თუ არა საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით გამოწვეულ რისკებზე რეაგირებისთვის (შეიმუშავა თუ არა სათანადო კონტროლის მექანიზმები):

- მონაცემების არასწორად დამუშავება;
- სისტემაში უნებართვო შესვლა და ცვლილებების შეტანა;
- მონაცემების დაკარგვის შესაძლებლობა.

ან მანუალურ სისტემებში:

- კონტროლის მექანიზმების გვერდის ავლა ან იგნორირება;
- მარტივი შეცდომები და გადაცდომები.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები

ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები შეიძლება მოიცავდეს:

- რეგულარული შეხვედრების მოწყობას ჯგუფისა და კომპონენტის ხელმძღვანელობას შორის, შედეგების განსახილველად;
- კომპონენტების საქმიანობასა (ოპერაციებზე) და ფინანსურ შედეგებზე მონიტორინგის განხორციელებას, მათ შორის, ანგარიშების რეგულარულად მომზადების პროცედურას, რაც ჯგუფის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობა გაუწიოს კომპონენტის ფაქტობრივ შედეგებს, შეუდაროს დაგეგმილს და გაატაროს სათანადო ზომები;
- შიდა ჯგუფური ოპერაციების, არარეალიზებული მოგებისა და შიდა ჯგუფური ანგარიშების ნაშთების მონიტორინგის, კონტროლის, შეჯერებისა და ელემინირების პროცედურებს ჯგუფის დონზე;
- კომპონენტებისგან მიღებული ინფორმაციის დროულობის, სისწორისა და სისრულის შეფასების მონიტორინგის პროცესს/პროცედურას;
- ცენტრალურ საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემას, რომელიც კონტროლდება იმავე საინფორმაციო ტექნოლოგიური საერთო კონტროლის მექანიზმებით, როგორც მთელი ჯგუფი ან მისი ნაწილები;
- მსგავს/თანამიმდევრულ პოლიტიკასა და პროცედურებს, მათ შორის, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცედურების სახელმძღვანელოს;
- ჯგუფის დონის პროგრამებს, როგორებიცაა ქცევის კოდექსი და თაღლითობის პრევენციის პროგრამები.

კონტროლის რისკის გამოვლენა და შეფასება

კონტროლის რისკის განმარტება

კონტროლის რისკი (კრ) არის რისკი იმისა, რომ შიდა კონტროლის მექანიზმები ვერ შეძლებს არსებითი უზუსტობების პრევენციას, ან დროულად გამოვლენასა და გასწორებას. კონტროლის რისკის სიდიდეს აუდიტორი აფასებს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შეფასების საფუძველზე, რაც გულისხმობს შემდეგი საკითხების შეფასებას: არსებობს თუ არა კონტროლის მექანიზმები; აღწევენ თუ არა ისინი თავის მიზანს და ფუნქციონირებენ ეფექტიანად. როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ კონტროლის რისკი მაღალია, აუდიტორმა აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნება ძირითადად უნდა მოიპოვოს ძირითადი ტესტების ჩატარებით, რადგან შეუძლებელია შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა.

მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმები

კონტროლის რისკის წინასწარი შეფასების განსაზღვრისთვის, აუდიტორს მოეთხოვება, განიხილოს შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი, რომელიც მოცემულია ცხრილში 10.

ცხრილი 10. შიდა კონტროლის კომპონენტები და მათი შესწავლა

კომპონენტი	კომპონენტის ელემენტები	როგორ შევისწავლოთ
კონტროლის გარემო	შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტებისგან განსხვავებით, კონტროლის გარემოსთვის დამახასიათებელი ყოვლისმომცველი ხასიათის გამო, აუცილებელია, რომ აუდიტორებმა განიხილონ, ქვემოთ ჩამოთვლილი ელემენტები ქმნის თუ არა შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ეფექტიანი ფუნქციონირებისთვის სათანადო საფუძველს, ან პირიქით, ხომ არ უშლის ხელს: • პატიოსნების/ეთიკური ღირებულებების ინფორმირება/ და გამოყენება • კომპეტენტურობის ვალდებულება • მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების მონაწილეობა • ხელმძღვანელობის მსოფლმხედველობა და მუშაობის სტილი • ორგანიზაციული სტრუქტურა • უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების განაწილება • საკადრო პოლიტიკა და პრაქტიკა	გამოკითხვები დაკვირვება დოკუმენტების შემოწმება, (მაგალითად, ეთიკის კოდექსი)
აუდიტის ობიექტის რისკის შეფასების პროცესი	იმისათვის, რომ აუდიტორებმა სათანადო საფუძველი შეიქმნან რისკების შესაფასებლად, მათ უნდა განიხილონ, როგორ მართავს ხელმძღვანელობა საქმიანობის რისკს, კერძოდ, როგორ: • ადგენს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესრულებასთან დაკავშირებულ რისკებს; • აფასებს მათ მნიშვნელობას; • აფასებს ამ რისკების ხდომილობის ალბათობას; • იღებს გადაწყვეტილებებს რისკების მართვის მიზნით, გასატარებელი ზომების შესახებ.	აუდიტის ობიექტის რისკის შემფასებელი პროცესისა და დოკუმენტების მიმოხილვა
საინფორმაციო სისტემები და კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა)	ვინაიდან საინფორმაციო სისტემები წარმოადგენენ აუდიტის ობიექტის ყველა ჩანაწერისა და ოპერაციის „საცავს“, განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს აუდიტორებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან შემდეგი საკითხების შესახებ: • ოპერაციების მნიშვნელოვანი კატეგორიები; • ოპერაციების ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადების პროცედურები; • ბუღალტრული ჩანაწერები; • ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესი; • განსაკუთრებით მაღალი ღირებულების ან უჩვეულო ოპერაციების დამუშავება; • სისტემის მიერ უარყოფილი ოპერაციების ხელახლა დამუშავება.	გამოკითხვის ჩატარება იმის თაობაზე, როგორ ხდება ოპერაციების ინიცირება და დამუშავება თავიდან ბოლომდე; გავლის ტესტების ჩატარება

კონტროლის მექანიზმები	აუდიტორის ყურადღება ძირითადად კონცენტრირებულია იმაზე, კონტროლის მექანიზმები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, როგორ ამცირებს რისკს, მათ შორის, განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა: • ვიზირებას; • შედეგების მიმოხილვასა და სწავლების/გადამზადების პროცედურებს/სისტემას; • ინფორმაციის დამუშავებას (მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების დახურვისა და შეჯერების პროცესებს); • პროფესიულ ცნობარებსა და სახელმძღვანელოებს; • ფიზიკური კონტროლის მექანიზმებს; • მოვალეობების დანაწილებას.	გამოკითხვა დაკვირვება
კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი	აუდიტორი აფასებს, რამდენად კარგად ახორციელებს აუდიტის ობიექტი კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგს და აუცილებლობის შემთხვევაში, ატარებს თუ არა გამოსასწორებელ ზომებს რის საფუძველზეც იქმნის წარმოდგენას თუ, რამდენად ეფექტიანია აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემა. ამასთან დაკავშირებით განსახილველი ასპექტებია: • მართვა და ზედამხედველობა; • შიდა კონტროლი; • მესამე მხარისგან მიღებული ინფორმაცია (მაგალითად, საჩივრები); • შეფასებები.	იმ ინფორმაციის წყაროების შემოწმება, რომლის მონიტორინგიც ხორციელდება, გამოკითხვები

აუდიტორს ძირითადად ევალება იმის განხილვა, ამა თუ იმ კონკრეტულ კონტროლის მექანიზმს შეუძლია თუ არა და როგორ, შეცდომებისა და უზუსტობების პრევენცია, ან გამოვლენა და გასწორება და არა ის, კონტროლის რომელი კომპონენტის კლასიფიკაცია აქვს მინიჭებული მას აუდიტის ობიექტში. თუ მოსალოდნელი კონტროლის მექანიზმი არ არსებობს, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიონ, ხომ არ არსებობს მისი მაკოპენსირებელი სხვა კონტროლის მექანიზმები, რომლებსაც იგივე შედეგი მოაქვს. აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება შეიძლება იყოს დაბალი, საშუალო ან მაღალი, როგორც მომდევნო ცხრილშია (ცხრილი N11) ნაჩვენები:

ცხრილი 11. შიდა კონტროლის მექანიზმებისა და შესაბამისი კონტროლის რისკის შეფასება

შიდა კონტროლის სტატუსი	კონტროლის რისკი	აღწერა
საუცხოო	**დაბალი**	ისეთ გარემოებებში, როდესაც ხელმისაწვდომია იმავე სფეროში უახლოეს პერიოდში ჩატარებული აუდიტიდან მიღებული ინფორმაცია, რომელიც იმაზე მიანიშნებს, რომ საუცხოოა შიდა კონტროლის სტრუქტურა (თეორიულად) და ასევე ძალიან კარგად ფუნქციონირებს კონტროლის მექანიზმები პრაქტიკაში.
კარგი	**საშუალო**	ჩანს, რომ კონტროლი არსებობს და სათანადოდ არის ორგანიზებული (თეორიულად) და, სავარაუდოდ, ეფექტიანად და უწყვეტად ფუნქციონირებს მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.
ცუდი/არადამაკმაყოფილებელი	**მაღალი**	შიდა კონტროლი არ არსებობს, ცუდად არის ორგანიზებული (თეორიულად), ან ჩანს, რომ არადამაკმაყოფილებლად ფუნქციონირებს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიური (IT) სისტემა

გარდა იმისა, რომ ყველა მნიშვნელოვანი რისკისთვის უნდა შეაფასონ კონტროლის რისკი, აუდიტორებმა ასევე უნდა შეაფასონ ყველა ისეთ რისკთან დაკავშირებული აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმები, რომელთან მიმართებაშიც, აუდიტორის შეფასებით, შეუძლებელია ან პრაქტიკული არ არის აუდიტორული რისკის შემცირება, მისაღებ დაბალ დონემდე, მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით.

მაგალითად, ასე შეიძლება იმ შემთხვევაში მოხდეს, როდესაც აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო სისტემა მონაცემების დამუშავების საშუალებას იძლევა მაღალ დონეზე ავტომატიზებული პროცესებით, მცირე მანუალური ჩარევით; მხოლოდ ინფორმაციის სისწორესა და სისრულესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების შეფასება და მათი ტესტირება (კონტროლის ტესტების ჩატარება) უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

კონტროლის რისკის საერთო შეფასება არ უნდა იყოს უფრო დაბალი, ვიდრე კონტროლის გარემოს შეფასება, ვინაიდან „საუცხოო“ კონტროლის პროცედურების მუშაობაც კი შეიძლება „ჩაშალოს“ არადამაკმაყოფილებელმა კონტროლის გარემომ.

კონტროლის ტესტები

აუდიტორებმა კონტროლის ტესტები იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ და ჩაატარონ, როდესაც:

(ა) აუდიტორის მიერ მტკიცების დონეზე განსაზღვრული არსებითი უზუსტობის რისკის შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებს ეფექტიანად და ამიტომ აუდიტორი აპირებს ამ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს (ე.ი. აპირებს ძირითად პროცედურებზე დაყრდნობის დონის შემცირებას);

(ბ) მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ობიექტი ოპერაციებს ახორციელებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებით და ოპერაციების შესახებ არ იქმნება ან არ იწარმოება არანაირი სხვა დოკუმენტაცია იმ დოკუმენტაციის გარდა, რომელიც იქმნება საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მეშვეობით.

დასკვნის ჩამოყალიბება სისტემის სტრუქტურის/ აგებულების შესახებ

აუდიტორებს საერთო დასკვნების ჩამოყალიბება სისტემის სტრუქტურის/ აგებულების შესახებ შეუძლიათ შესაფერისი ძირითადი, მაღალი დონის კონტროლის მექანიზმების საკუთარ შეფასებაზე დაყრდნობით. თუ აუდიტორი შეაფასებს, რომ შიდა კონტროლი სათანადოდ არის ორგანიზებული (თეორიულად), ვარაუდობს, რომ კონტროლის მექანიზმები უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში და განზრახული აქვს შიდა კონტროლზე დაყრდნობა, მან უნდა დაგეგმოს აღწერილი კონტროლის ტესტების ჩატარება და ჩაატაროს ეს ტესტები, რათა დაადასტუროს ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირება.

აუდიტორებმა არ უნდა ჩაატარონ კონტროლის ისეთი მექანიზმების ტესტები, რომლებიც არადამაკმაყოფილებლად არის ორგანიზებული (თეორიულად), რადგან ისინი ვერ შეძლებენ მათზე დაყრდნობას აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების მისაღებად.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **2.1.4 IT გარემოს და ზოგადი კონტროლების შესწავლა და შეფასება.**

შეუმჩნევლობის რისკის განსაზღვრა

შეუმჩნევლობის რისკის დონე აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში

თანდაყოლილი რისკისა (თრ) და კონტროლის რისკისგან (კრ) განსხვავებით, შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტორის კონტროლს ექვემდებარება. შეუმჩნევლობის რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეცდომას ან უზუსტობას, რომელიც ვერ გაასწორა აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემამ.

აუდიტორული რისკის მისაღებ დონესა (რაც 5%-ია) და აუდიტის ობიექტის თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასებებზე დაყრდნობით, აუდიტორი ადგენს იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომლებიც აუცილებელია მიღებული შეუმჩნევლობის რისკის მისაღწევად. მაგალითად:

თუ აუდიტორს აუდიტორული რისკის შემცირება ესაჭიროება, შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება შესაძლებელია უფრო მეტი ძირითადი პროცედურის ჩატარებით. ეს ლოგიკურია, რადგან პროცედურების რაოდენობის გაზრდის შედეგად იზრდება იმის ალბათობა, რომ აუდიტორი გამოავლენს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ არსებით უზუსტობებს.

თუ აუდიტორი აპირებს კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას, მან კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს. თუ ტესტების შედეგები იმაზე მიანიშნებს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს, გაიზრდება კონტროლის რისკი. ამგვარად, აუდიტორული რისკის დადგენილი დონის შესანარჩუნებლად, უნდა შემცირდეს შეუმჩნევლობის რისკი, რაც იმას ნიშნავს, რომ აუცილებელია ძირითადი პროცედურების რაოდენობის გაზრდა.

რწმუნების მოდელი

გაერთიანებული რისკის შეფასება

საჯარო სექტორში გამოიყენება რწმუნების მოდელი, რომელიც გვიჩვენებს რწმუნების იმ დონეს, რომელიც მიიღება კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი ტესტების ჩატარების შედეგად.

მოდელის ამოსავალი წერტილია თანდაყოლილი რისკის შეფასება – მაღალი ან ნორმალური და კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე – მაღალი, ნაწილობრივი ან არანაირი. კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე გულისხმობს იმ მტკიცების დონეს, რომელთა მოპოვებასაც აუდიტორები მოელიან აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირების შედეგად.

აუდიტორი კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ითვალისწინებს როგორც კონტროლის რისკის შეფასებას, ისე მოსაზრებას, რომელიც ჩამოუყალიბდა კონტროლის ტესტების ჩატარების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების ეფექტიანობის შესახებ, ძირითად ტესტებთან შედარებით. მაგალითად, როდესაც აუდიტორი აფასებს, რომ კონტროლის რისკი არის დაბალი, უფრო ეფექტიანად მიიჩნევს რწმუნების მიღებას კონტროლის ტესტებიდან, ვიდრე მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებიდან, მას კონტროლის მექანიზმებზე მოსალოდნელ დაყრდნობის დონედ შეუძლია მიიჩნიოს მაღალი ან ნაწილობრივი.

მეორე მხრივ, როდესაც ჩანს, რომ კონტროლი ეფექტურია რისკის შემცირების თვალსაზრისით, მაგრამ აუდიტორი უფრო ეფექტიანად მიიჩნევს აუდიტისთვის აუცილებელი ყველა მტკიცებულების მოპოვებას ძირითადი ტესტების ჩატარებით, შიდა კონტროლზე დაყრდნობის მოსალოდნელ დონედ მიიჩნევა „არანაირი“.

ზემოაღნიშნული შეფასების შედეგების მიხედვით, შეიძლება განისაზღვროს ძირითადი ტესტირების ის დონე (მინიმალური/სტანდატული/ფოკუსირებული), რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების დარჩენილ დონეს.

ტესტირების სტრატეგიის განსაზღვრა

იმის გათვალისწინებით, რომ, ზოგადად, აუდიტორული ტესტირებისთვის მოთხოვნილი/აუცილებელი რწმუნების დონე 95%-ია, განსხვავებული იქნება დაგეგმილი აუდიტორული ტესტების ხასიათი და მოცულობა, არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასების მიხედვით.

შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია დაგეგმილი ძირითადი ტესტების დონეების ვარიანტები, რაც აუცილებელია 95%-იანი რწმუნების მისაღებად, შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობის დონეების – მაღალი, ნაწილობრივი ან არანაირი – შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია როგორც მაღალი, ან ნორმალური. მაგალითად, როდესაც თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი და შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე, როგორც ნაწილობრივი, აუდიტორებმა, როგორც წესი, უნდა დაგეგმონ ძირითადი ტესტების სტანდარტული ან ფოკუსირებული დონე. პრაქტიკული თვალსაზრისით, რისკის თითოეულ დონესა და შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობას უწოდებენ რწმუნების ფაქტორს („r ფაქტორს“) – სტატისტიკური მეთოდებით განსაზღვრული მაჩვენებელი, რომელიც გვიჩვენებს 95%-იანი რწმუნების დონის მისაღწევად აუცილებელ რწმუნების ხარისხს, რომელიც ძირითადი ტესტებიდან უნდა მიიღოს აუდიტორმა. r ფაქტორი მნიშვნელოვანი ამოსავალი მონაცემია აუდიტორული შერჩევის ისეთი მოდელისთვის, რომელსაც აუდიტორები იყენებენ შერჩევითი ერთობლიობების მოცულობის დასადგენად, რომლის ელემენტებზეც ჩატარდება ძირითადი ტესტები.

ცხრილში ჯვრებით აღნიშნულია ისეთი ვარიანტები, რომლებიც არ შეესაბამება ტესტირების მიღებულ პრაქტიკას, ასს-ებისა და საჯარო სექტორის პრაქტიკიდან გამომდინარე.

შეფასებული თანდაყოლილი რისკი	შიდა კონტროლზე მოსალოდნელი დაყრდნობა	დაგეგმილი ძირითადი ტესტირების სტრატეგია			r ფაქტორი
მაღალი	მაღალი	მინიმალური*	სტანდარტული	ფოკუსირებული	1.7
	ნაწილობრივი	X	სტანდარტული	ფოკუსირებული	2.0
	არანაირი	X	X	ფოკუსირებული	3.0
ნორმალური	მაღალი	მინიმალური	X	X	0.7
	ნაწილობრივი	მინიმალური	სტანდარტული	X	1.0
	არანაირი	მინიმალური	სტანდარტული	ფოკუსი-რებული**	2.0

* როდესაც აუდიტორები მინიმალური დონის ძირითადი ტესტირების ჩატარებას ირჩევენ მაღალ რისკებთან მიმართებით, ისინი აუცილებლად უნდა დარწმუნდნენ, რომ კონტროლის ტესტები საკმარისად ეფექტიანია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომ რისკი იმ დონეზეა შემცირებული, რომ მხოლოდ ძირითადი ტესტირებიდან მიღებული დაბალი რწმუნების საფუძველზეც შესაძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირება.

** მართალია, თანდაყოლილი რისკის „ნორმალური“ შეფასების საპასუხოდ ფოკუსირებული ძირითადი ტესტების ჩატარება, როგორც წესი, მიიჩნევა, რომ არ არის აუდიტის ეფექტიანი მიდგომა, იმის მიუხედავად, დაგეგმილია თუ არა მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან, მაგრამ გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორებს მაინც აქვთ ამგვარი მიდგომის გამოყენების უფლება. ამგვარი გადაწყვეტილების მიღება ეფუძნება აუდიტორის განსჯას და მის გამოცდილებას, რომელიც მიღებული აქვს აუდიტის ამ ობიექტის წინა წლების აუდიტებიდან.

რწმუნების მიღწევა

აუდიტორებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას და გადაწყვიტონ, შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისა და ძირითადი ტესტირების ფარგლებში შესრულებული სამუშაო და ტესტირების შედეგები საკმარისია თუ არა იმისთვის, რომ აუდიტს დაქვემდებარებულ საკითხთან დაკავშირებით მიიღონ აუცილებელი რწმუნების დონე და ამისთვის საორიენტაციოდ უნდა გამოიყენონ ზემოთ მოცემული ცხრილი.

ძირითადი ტესტირების მინიმალური დონის აუცილებლობა/ საჭიროება

აუდიტორებს უნდა ახსოვდეთ, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მაღალია შიდა კონტროლზე დაყრდნობის დონე, მათ ყოველთვის მაინც სჭირდებათ მინიმალური დონის ძირითადი ტესტების ჩატარება. ზოგიერთი ძირითადი ტესტი ყოველთვის **უნდა** ჩატარდეს, ვინაიდან:

- არსებობს ფარული შეთანხმების, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების და ა.შ. რისკები და ამის გამო, გარკვეულ გარემოებებში, მაინც არის შესაძლებელი (თეორიულად) კარგად დაგეგმილი/სტრუქტურირებული და ქმედითი კონტროლის მექანიზმებით მანიპულირება, ან მათი იგნორირება;
- ასს-ებით/ISSAI-ებით დადგენილია, რომ **უნდა** ჩატარდეს ყველა არსებითი ანგარიშის ტესტირება. თუ აუდიტორს განზრახული აქვს რწმუნების მიღება კონტროლის ტესტებიდან, უნდა ჩატარდეს ამ კონტროლის მექანიზმების ტესტირება.

იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორები გადაწყვეტენ, რომ აუცილებელია ფოკუსირებული ძირითადი ტესტების ჩატარება იმის გამო, რომ შიდა კონტროლის შეფასება არის არადამაკმაყოფილებელი (ცუდი), მაინც შეიძლება ჩატარდეს ზოგიერთი კონტროლის ტესტი, მხოლოდ და მხოლოდ იმ მიზნით, რომ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას აუდიტორმა მიაწოდოს მტკიცებულებები შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ.

დოკუმენტაცია

აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს აუდიტის ობიექტის გარემოსა და მისი შიდა კონტროლის სისტემის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც შეისწავლა, ასევე შეფასებული რისკები.

აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბება

აუდიტორებმა აუდიტის საერთო სტრატეგია უნდა ჩამოაყალიბონ სამუშაო დოკუმენტაციაში, სადაც განსაზღვრულია აუდიტის მასშტაბი, სამუშაოთა ვადები და საკვანძო მიმართულებები და დირექტივები უფრო დეტალური აუდიტის გეგმის შემუშავებისთვის. აუდიტის საერთო სტრატეგია უნდა მოიცავდეს:

შესავალი

- მოკლე შესავალს;

ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის შესახებ

- აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის შემდეგი საკითხების აღწერას:
  - აუდიტის მარეგულირებელი ნორმატიული საფუძვლები, როდესაც შესაფერისია;
  - ანგარიშები, რომლებსაც მოიცავს აუდიტი;
  - დანახარჯების ან შემოსავლების სფეროები, რომლებსაც მოიცავს აუდიტი;
  - შესაბამისი ფულადი თანხები;
  - მომწოდებლებთან დადებულ შეთანხმებებთან დაკავშირებული მართვისა და ანგარიშსწორების საკითხები;
  - საკანონმდებლო ბაზა;
- უახლოესი პერიოდის მნიშვნელოვანი ცვლილებები და მოვლენები, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა აუდიტზე;

აუდიტის მიზანი

- აუდიტის მიზანი, ე.ი. მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის საგნის ძირითადი მტკიცებების შესახებ;

აუდიტის მასშტაბი

- აუდიტის მასშტაბი (ფინანსური პერიოდები, რომლებიც აუდიტმა უნდა მოიცვას და აუდიტის ობიექტის სტრუქტურები, სადაც აუდიტორები ადგილზე უნდა მივიდნენ, ასევე შიდა კონტროლის სისტემები, რომლის ტესტირებაც უნდა ჩატარდეს და შერჩევითი ერთობლიობა, რომლის აუდიტიც ჩატარდება);

არსებითობა

- არსებითობის განსაზღვრა;

რისკები

- რისკების წინასწარი შეფასება (მაგალითად, ცვლილებები ბუღალტრული აღრიცხვის ან შიდა კონტროლის სისტემებში და თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება);

აუდიტის მიდგომა

- აუდიტის მიდგომა, მათ შორის აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც უნდა ჩატარდეს საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. ეს განსაზღვრავს შიდა კონტროლის სისტემებზე დაყრდნობის დაგეგმილ დონესა და ძირითადი პროცედურების მოცულობას (სისტემებზე დაფუძნებული ან ძირითად პროცედურებზე დაფუძნებული (არსებითობის შემოწმების) მიდგომა);

ორგანიზება

- აუდიტის სამუშაოთა ორგანიზება:

– რესურსები (მათ შორის, რესურსი სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების სამუშაოს გამოყენებისთვის);

– სამუშაოთა გრაფიკი (მათ შორის, აუდიტის საანგარიშგებო მიზნები);

– ბიუჯეტი;

– დოკუმენტაცია, ავტომატიზებული მართვის სისტემების ან ნაბეჭდი ფორმით (ქაღალდზე).

ხარისხის კონტროლი

- **ხარისხის კონტროლის** ღონისძიებები, რომლებიც ეხება აუდიტის მიმდინარეობის ხელმძღვანელობას, ზედამხედველობასა და მიმოხილვას.

აუდიტის საერთო სტრატეგია ზედამხედველმა აუდიტორმა მანამდე უნდა დაამტკიცოს, სანამ დაიწყება აუდიტის ობიექტში ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები.

აუდიტის სტრატეგია და აუდიტის გეგმა

აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბების პარალელურად შესაძლებელია აუდიტის გეგმის შემუშავება, რომელიც მოიცავს აუდიტის საერთო სტრატეგიაში განსაზღვრულ სხვადასხვა საკითხს. აუცილებელი არ არის, რომ აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრა და აუდიტის გეგმის შემუშავება იზოლირებული, ან თანამიმდევრული პროცესი იყოს. პირიქით, ისინი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული პროცესებია, ვინაიდან რომელიმე მათგანის შეცვლა შესაბამის ცვლილებას გამოიწვევს მეორეში.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები **2.1.9 რისკების შეჯამების დოკუმენტი, 2.2.2 აუდიტის საერთო სტრატეგია და 2.2.3 აუდიტის ჯგუფის მიერ სტრატეგიის განხილვა.**

საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობის, რელევანტურობისა და საიმედოობის განხილვა

ISSAI 2500 [ასს 500]

აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს და ჩაატაროს ისეთი აუდიტორული პროცედურები, რომ შეძლოს საკმარისი, რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვება.

რა არის აუდიტორული მტკიცებულება

ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია დასკვნების გამოსატანად

აუდიტორული მტკიცებულება არის ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად იმ მიზნით, რომ აუდიტორული მოსაზრება ჩამოაყალიბოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

როგორც წესი, აუდიტორები არ ამოწმებენ ყველანაირ ხელმისაწვდომ ინფორმაციას. ეს არაპრაქტიკული და არაეკონომიური იქნებოდა. ამის საჭიროება არც არსებობს, ვინაიდან აუდიტში დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა და მოსაზრების ჩამოყალიბება, საზოგადოდ, მიიღწევა შერჩევითი მეთოდიკისა და ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა საშუალებების/მეთოდების გამოყენებით.

გარდა ამისა, ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულებები, როგორც წესი, თავისი ბუნებით, დამარწმუნებელია (მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება – აუდიტორს დასკვნის გამოსატანად გარკვეულ მიმართულებას აძლევს), მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს უტყუარ დასკვნას.

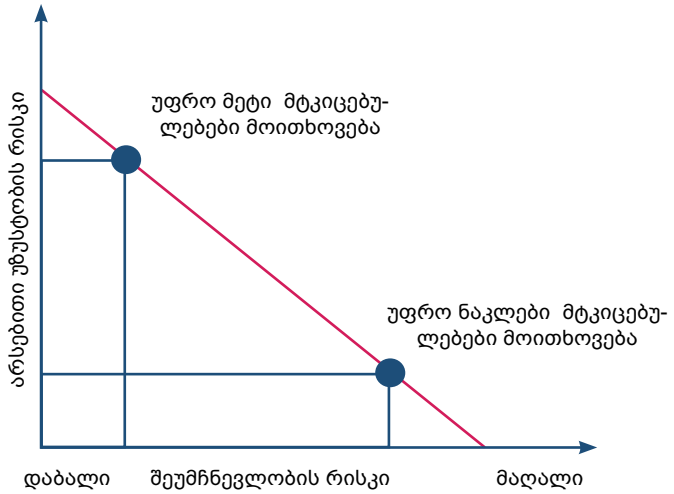
პროფესიული განსჯისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენება

აუდიტორმა იმგვარად **უნდა** დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტი, რომ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები **საკმარისი, რელევანტური** და **საიმედო** იყოს იმ დასკვნების გასამყარებლად, რომლის საფუძველზეც აუდიტორი აყალიბებს მოსაზრებას. აუდიტორებმა ყურადღება უნდა მიაქციონ იმას, რომ აუდიტის სტანდარტებში ზოგჯერ ნახსენებია აუდიტორული მტკიცებულებების „შესაფერისობა“. შესაფერისობა ეხება აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხს, რაც არის მისი რელევანტურობისა და საიმედოობის კომბინაცია. სხვა განმარტებები:

- საკამარისი – აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის საზომია;
- რელევანტური – რამდენად განამტკიცებს აუდიტორული მტკიცებულებები კონკრეტულ მტკიცებებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს აუდიტორის მოაზრებას;
- საიმედო – მტკიცებულება, სავარაუდოდ, ობიექტურია თუ არა, და შეიძლება თუ არა მისი ნდობა, მისი წყაროსა და ხასიათიდან გამომდინარე.

საკმარისობა, რელვანტურობა და საიმედოობა ურთიერთდაკავშირებული ცნებებია და ეხება როგორც კონტროლის ტესტებიდან, ისე ძირითადი პროცედურებიდან მიღებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს. როდესაც აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხს აფასებს, აუდიტორი მიმართავს პროფესიულ განსჯას და მოქმედებს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით. რაც უფრო მაღალია აუდიტორის მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება, მით უფრო საკმარისი, საიმედო და რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს აუცილებელი რწმუნების მისაღწევად და აუდიტორული მოსაზრების გასამყარებლად.

დიაგრამა 7. ურთიერთკავშირი აუდიტორული რისკის კომპონენტებსა და აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს შორის



შეუმჩნევლობის რისკსა და არსებითი უზუსტობის რისკს (აურ) შორის უკუპროპორციული დამოკიდებულება არსებობს. მაგალითად, როდესაც მაღალია აურ, შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე დაბალი უნდა იყოს, რათა აუდიტორული რისკი შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე.

როდესაც აურ საშუალოა, აუდიტორებს შეუძლიათ უფრო მაღალი შეუმჩნევლობის რისკი დაადგინონ/მისაღებად მიიჩნიონ და აუდიტორული რისკი მაინც შეამცირონ მისაღებ დაბალ დონემდე.

როგორც ზემოთ დიაგრამაზეა ნაჩვენები, როდესაც შეუმჩნევლობის რისკის მისაღები დონე მცირდება, უფრო მეტი რაოდენობისა და მაღალი ხარისხის აუდიტორული მტკიცებულებებია აუცილებელი/მოითხოვება ხელმძღვანელობის მტკიცებებისა და აუდიტორული მოსაზრების გასამყარებლად.

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა

რაოდენობაზე გავლენას ახდენს რისკი და ხარისხი

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, აუდიტორებმა უნდა შეკრიბონ საკმარისი მტკიცებულებები, რაც მათ აუდიტორულ მოსაზრებასთან დაკავშირებული დასკვნების დასაბუთების საშუალებას მისცემს. არ არსებობს ისეთი ფორმულა, რომელიც აბსოლუტურ მაჩვენებლებში განსაზღვრავს, რამდენი (რა რაოდენობის) მტკიცებულების მიჩნევა შეიძლება საკმარისად.

მტკიცებულებების რაოდენობაზე გავლენას ახდენს რისკის დონე და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხი – რაც უფრო მაღალი ხარისხისაა მტკიცებულება, მით უფრო ნაკლები რაოდენობის მტკიცებულების მოპოვებაა აუცილებელი.

აუდიტორული მტკიცებულებების რელევანტურობა

აუდიტორს ეხმარება მიზნის შესახებ დასკვნის გამოტანაში

რელევანტურობა ასახავს კონკრეტული აუდიტორული პროცედურის მიზანთან ლოგიკურ კავშირსა და შესაბამისობას. იმისათვის რომ მტკიცებულება რელევანტური იყოს, ის ხელს უნდა უწყობდეს აუდიტის კონკრეტულ მიზანზე ან მტკიცებაზე პასუხის გაცემას, რომელიც საერთო აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებაზე ახდენს გავლენას.

მტკიცებულებების რელავენტურობისთვის ასევე აუცილებელია, რომ ისინი ეხებოდეს მთელ განსახილველ პერიოდს – მთელი მტკიცებულება აუდიტს დაქვემდებარებული მთელი პერიოდისთვის რეპრეზენტაციული უნდა იყოს.

აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა

მართალია, გამონაკლისების არსებობაც აღიარებულია, მაგრამ, ზოგადად, მიჩნევა, რომ აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც:

- მასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანია/ქმედითია, თუ მტკიცებულება აუდიტის ობიექტში/აუდიტის ობიექტის მიერ არის შექმნილი;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ არის მოპოვებული (მაგალითად, კონტროლის რომელიმე მექანიზმის გამოყენებაზე დაკვირვებით), ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული (მაგალითად, კონტროლის მექანიზმის გამოყენების შესახებ სხვების გამოკითხვა);
- დოკუმენტური ფორმით არსებობს, ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა საინფორმაციო მატარებლის ფორმით, ვიდრე სიტყვიერი (ზეპირი) განცხადებები;
- მოპოვებულია პირველადი დოკუმენტებიდან, ვიდრე ფოტოასლებიდან ან დამოწმებული ასლებიდან (ფაქსით) მიღებული.

დამადასტურებელი აუდიტორული მტკიცებულებები

მტკიცებულების დადასტურება უფრო ძლიერ, მაღალი დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს

აუდიტორული მტკიცებულება უფრო მეტად სარწმუნოა და უფრო მაღალი დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს, როდესაც ერთმანეთს შეესაბამება მტკიცებულების შემადგენელი ელემენტები, რომლებიც სხვადასხვა წყარდან არის მოპოვებული ან განსხვავებულია ხასიათით. ამას უწოდებენ აუდიტორული მტკიცებულების დადასტურებას.

ანალოგიურად, სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან განსხვავებული ხასიათის აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ აუდიტორული მტკიცებულების რომელიმე ინდივიდუალური მუხლი/ელემენტი საიმედო არ არის. როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულება არ შეესაბამება სხვა წყაროდან მოპოვებულს, აუდიტორებმა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატარონ შეუსაბამობის გამოსაკვლევად და გადასაჭრელად, და, მაშასადამე, შეძლებენ ამ ინფორმაციის გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულების სახით.

აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროები

აუდიტორული მტკიცებულება შეიძლება მოპოვებული იყოს აუდიტის ობიექტში, ან მის გარეთ, ან შეიძლება უშუალოდ აუდიტორის მიერ იყოს შექმნილი. მტკიცებულებების შეკრებისას აუდიტორმა სხვადასხვა წყარო **უნდა** გამოიყენოს, რათა დარწმუნდეს, რომ მოპოვებული მტკიცებულებები სხვა მტკიცებულებებით დასტურდება.

ცხრილი 12. აუდიტორული მტკიცებულებები და მათი წყაროები

წყარო	მტკიცებულებების მაგალითები	მტკიცებულების ხარისხი	მოსაზრებები აუდიტორისთვის
შიდა	აუდიტის ობიექტის მიერ შექმნილი მონაცემთა ბაზებიდან, დოკუმენტებიდან და ჩანაწერებიდან მოპოვებული ინფორმაცია.	უფრო დაბალი[11]	უნდა შეფასდეს ამგვარი ინფორმაციის სისწორე და სისრულე
გარე	დადასტურება (ბანკების მიერ და ა.შ.). სხვა აუდიტორების/ექსპერტების სამუშაო	უფრო მაღალი	მესამე მხარის დამოუკიდებლობა
აუდიტორი	ანალიზი, გამოთვლები, გამოკითხვა, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, ასევე დაკვირვება.	ყველაზე მაღალი	საწყისი/ამოსავალი ინფორმაცია შეიძლება შექმნილი იყოს აუდიტის ობიექტში.

[11] *პოტენციური მიკერძოების გამო.*

აუდიტორული მტკიცებულებების სახეები

აუდიტორული მტკიცებულება შეიძლება იყოს ფიზიკური, დოკუმენტური, სიტყვიერი (ზეპირი) ან ანალიტიკური. ცხრილში (ცხრილი N13) აღწერილია ამგვარი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები და განსახილველი საკითხები:

ცხრილი 13. აუდიტორული მტკიცებულებების სახეები

მტკიცებულებების მოსაპოვებელი აუდიტორული პროცედურები	განხილვა	მაგალითები
ფიზიკური		
უშუალო დათვალიერება ან დაკვირვება ადამიანებზე, ქონებაზე ან მოვლენებზე.	მართალია, ყველაზე სარწმუნო მტკიცებულებაა, მაგრამ აუდიტორმა უნდა გაიცნობიეროს, რომ მისმა ყოფნამ შეიძლება დაამახინჯოს ოპერაცია/საქმიანობა.	• გრძელვადიანი აქტივების შემოწმება; • ფულადი სახსრების შეჯერების პროცესზე დაკვირვება; • მოწოდებული საქონლის მიღება-ჩაბარების პროცედურაზე დაკვირვება.
დოკუმენტური		
ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებისა და ჩანაწერების, სახელმძღვანელოების, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილების მიმოხილვა.	სასარგებლო ინფორმაცია შეიძლება ყოველთვის დოკუმენტური სახით არ იყოს წარმოდგენილი, ამიტომ აუცილებელია სხვა მიდგომების გამოყენება.	• ბანკის ამონაწერების შეჯერება; • ქაღალდზე ამობეჭდილი დოკუმენტის შემოწმება, რომელიც მენეჯერის მიერ არის ხელმოწერილი; • გამოყენებული ინვოისების/ანგარიშფაქტურების მოპოვება, დანახარჯების დასასაბუთებლად; • საქონლის მიღება-ჩაბარების აქტის შემოწმება.
ზეპირი (სიტყვიერი)		
აუდიტის ობიექტის პერსონალის, ან მესამე მხარეთა გამოკითხვა, ან მათთან გასაუბრება, რაც დოკუმენტირებულია, ან დადასტურებულია.	მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში უნდა მიიჩნიოს აუდიტორმა საიმედოდ მხოლოდ გასაუბრების შედეგად მიღებული ინფორმაცია. უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული, ან მტკიცებულება, რომელიც დასკვნის გამოტანას საჭიროებს; დოკუმენტური ფორმით მიღებული მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე მხოლოდ სიტყვიერად მიღებული. როგორც წესი, სიტყვიერად მიღებულ ინფორმაციას დადასტურება ესაჭიროება.	• განხილვა ხელმძღვანელობასთან ერთად, რათა აუდიტორმა გაარკვიოს, რა დაშვებები გამოიყენა ხელმძღვანელობამ მოთხოვნების ანგარიშების საეჭვო ვალების ანარიცხების შესაფასებლად; • განხილვა იურიდიულ განყოფილებასთან ერთად აუდიტის ობიექტის წაინააღმდეგ, აღძრული სასამართლო პროცესების არსებობისა და მათი მიმდინარე სტატუსის (მდგომარეობის) დასადგენად.

ანალიტიკური		
ანალიზის ჩატარება ლოგიკური მსჯელობის, ინფორმაციის დახარისხების, გამოთვლებისა და შედარების მეშვეობით.	ამგვარი მტკიცებულებების მოპოვება პროფესიული განსჯის საფუძველზე ხდება და მიზნად ისახავს ფიზიკური, დოკუმენტური და ზეპირი მტკიცებულებების შეფასებას.	• რიცხვებს შორის თანაფარდობების გონივრულობის/ლოგიკურობისა და პერიოდის განმავლობაში გაცემული ლიცენზიების სახეობებისა და მიღებული ამონაგების გაანალიზება; • ხელფასებიდან დასაკავებელი თანხების გამოთვლების ხელახლა ჩატარება.

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები

კომბინირებული პროცედურები

აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება ერთობლივად კონტროლის ტესტების, ელემენტების ძირითადი ტესტებისა და ანალიტიკური პროცედურების ჩატარებით, ასევე სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებით, როგორიცაა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები და სხვების მიერ შესრულებული სამუშაო.

მართალია, აუდიტორები აუდიტორული მტკიცებულებების დიდ ნაწილს ხშირად ჩანაწერების (მაგალითად, გამოთვლები და ანალიზი) ტესტირების მეშვეობით მოიპოვებენ, მაგრამ მხოლოდ ამ გზით მოპოვებული მტკიცებულებები იშვიათად არის საკმარისი, რომელთა საფუძველზეც შესაძლებელია დასკვნების გამოტანა. ამიტომ აუდიტორმა სხვა პროცედურებიც უნდა ჩაატაროს, მაგალითად, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და გარე მხარეებისგან დასტურის მოპოვება. ზემოაღნიშნული სხვა პროცედურები დეტალურად განხილულია ქვემოთ:

პროცედურა	მაგალითები
გამოთვლა	• ფინანსური ანგარიშგების მუხლების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება; • კონსოლიდაციის გაანგარიშებების სისწორის შემოწმება, ჯგუფის აუდიტში; • ბალანსსა და განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილი რიცხობრივი მონაცემების შემოწმება შესაბამისი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების შედეგებთან ან/და შესაბამის დამადასტურებელ დოკუმენტაციასთან შედარებით, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული რიცხობრივი მონაცემების საფუძვლად არის გამოყენებული; • ციფრების შედარება და შესაბამისობაში მოყვანა, მაგალითად, საცდელი ბალანსისა და მთავარი წიგნის.

ანალიზი	• (ბუღალტრული) ანგარიშების ურთიერთშესაბამისობის ანალიტიკური მიმოხილვა; • აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული შეჯერების მასალის ანალიზი, მაგალითად, ბანკის ამონაწერების; • გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის წესებისა და პოლიტიკის ანალიზი; • შეფასების მეთოდების ანალიზი; • ბიუჯეტის შესრულების ანალიზი.
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება	• ჩანაწერები და დოკუმენტები; • მატერიალური აქტივები.
დადასტურება	• ბანკების, დებიტორების, კრედიტორების ნაშთების დადასტურება (ცირკულარულად დაგზავნა); • დადასტურება მესამე მხარესთან (მაგალითად, იურისკონსულტთან, დაუმთავრებელი სასამართლო პროცესის მდგომარეობის, რისი გამუღავნებაც ფინანსურ ანგარიშგებაში შეიძლება აუცილებელი იყოს, პირობითი აქტივის/ვალდებულების სახით).

დაგეგმვისა და აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიებზე

აუდიტორმა უნდა იმსჯელოს/განსაჯოს, მტკიცებულებების მოსაპოვებლად რომელი მეთოდის გამოყენება იქნება სათანადოდ საიმედო და გაითვალისწინოს ბალანსი მტკიცებულებების საიმედოობასა და მის მოსაპოვებლად აუცილებელ დანახარჯებს შორის.

წვდომა აუდიტორულ მტკიცებულებებზე

ხელმძღვანელობა, ვისგანაც მოითხოვება ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა

აუდიტორმა ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენა უნდა მოითხოვოს იმ ხელმძღვანელებისაგან, რომლებსაც ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით შესაფერისი პასუხისმგებლობა აკისრიათ და მოცემული საკითხები იციან.

აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, რომ მან ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების მიხედვით შეასრულა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისთვის მასზე დაკისრებული პასუხისმგებლობა, მათ შორის, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიან წადრგენასთან დაკავშირებული, რაც განსაზღვრულია აუდიტორული გარიგების პირობებით.

აუდიტორმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია, რომ:

- აუდიტორს წარუდგინა სრული შესაფერისი ინფორმაცია და მისთვის უზრუნველყო იმფორმაციის ხელმისაწვდომობა, აუდიტორული გარიგების შეთანხმებული პირობების მიხედვით;
- ყველა ოპერაცია აღრიცხული და ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტორული მტკიცებულებების კონფიდენციალურობა

განსაკუთრებული ყურადღება **უნდა** დაეთმოს კონფიდენციალურ დოკუმენტებს. თუ ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი დოკუმენტები კლასიფიცირებულია კონფიდენციალურად, აუდიტორმა ან მისმა სათანადო დონის ზემდგომმა/უფროსმა უნდა განიხილოს, როგორ შეიძლება კონფიდენციალური ინფორმაციის ყველაზე უკეთ გამოყენება.

გამოვლენილ ან შესაძლო თაღლითობის შემთხვევებთან დაკავშირებული ინფორმაცია და დოკუმენტაცია განსაკუთრებული ყურადღებით უნდა განიხილონ აუდიტორებმა და ამის შესახებ უნდა აცნობონ მათ მენეჯერს/უფროსს.

აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება

აუდიტორებმა ადეკვატურად უნდა განახორციელონ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენებით (არსებობის შემთხვევაში) და, აუცილებლობის შემთხვევაში, ქაღალდზე არსებულ სამუშაო დოკუმენტებში.

გარდა ამისა, აუდიტის ჯგუფის უფროსმა, მასზე დაკისრებული ზედამხედველობის ფუნქციის ფარგლებში, აუდიტის მიმდინარეობისას, მუდმივად თვალყური უნდა ადევნოს დოკუმენტაციის ადეკვატურობას. მას საკონტროლო კითხვარები შეიძლება დაეხმაროს იმის უზრუნველყოფაში, რომ ყველა ძირითადი დოკუმენტი მომზადდეს და შეტანილ იყოს აუდიტის ფაილში.

ამგვარ დოკუმენტაციას განეკუთვნება არა მხოლოდ მოპოვებულ ინფორმაციასთან/მონაცემებთან/მიღებულ შედეგებთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია, არამედ ისეთი დოკუმენტაციაც, სადაც ასახულია ინფორმაცია ჩატარებული პროცედურების შესახებ, მათი შედეგები და გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვების/მიღებული მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების არგუმენტაცია.

ეს უზრუნველყოფს იმის გარანტიას, რომ აუდიტორი შეძლებს აუდიტის შედეგებისა და მის მიერ შესრულებული სამუშაოს დაცვას/გამართლებას.

აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა

ISSAI 2330 [ასს 330]

აუდიტორის მიზანია, შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკების შესახებ მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი სათანადო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით.

აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისას გასათვალისწინებელი ელემენტები

არსებითობა და რისკი

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც მიმართული იქნება მოთხოვნილი რწმუნების მიღებაზე ყველაზე ეკონომიური გზით, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტის ობიექტის შესახებ შეძენილი ცოდნის საფუძველზე და ამისათვის **უნდა** გაითვალისწინოს აუდიტის ისეთი მნიშვნელოვანი ასპექტები, როგორიცაა არსებითობა და რისკი.

რომელი აუდიტორული პროცედურები?

აუდიტორი აუდიტორულ პროცედურებს განსაზღვრავს/გეგმავს შეფასებულ რისკებზე დაყრდნობით, რათა:

- სათანადო აუდიტორული ტესტები ჩაატაროს სათანადო დროს და ტესტით სათანადო პერიოდი მოიცვას;
- მოიპოვოს საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები;
- მოიპოვოს სათანადო რწმუნების დონე აუდიტორული მტკიცებების გასამყარებლად და ჩამოაყალიბოს საერთო აუდიტორული მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

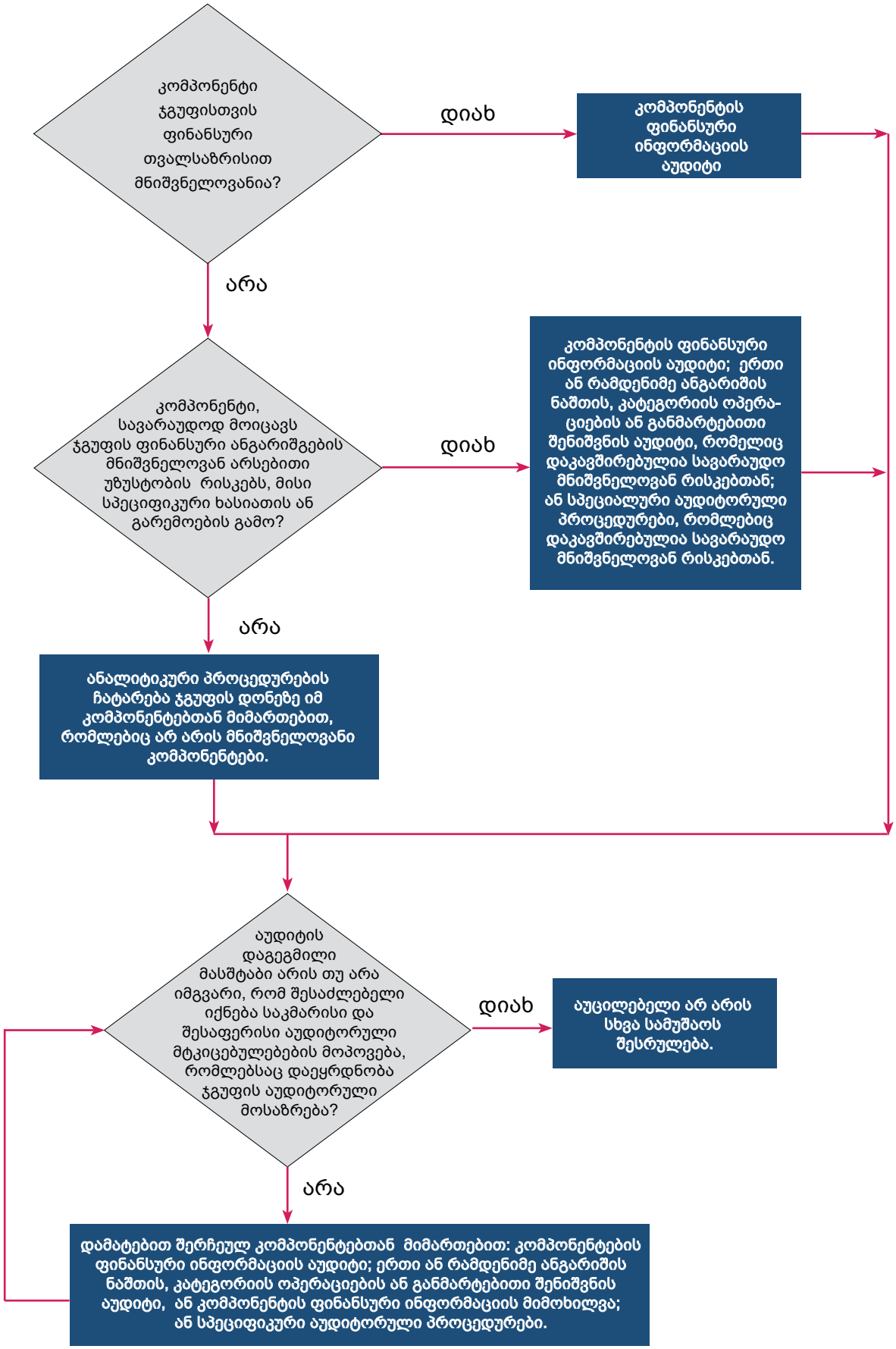
დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.2.1 მნიშვნელოვანი კომპონენტები, არსებითობა, მნიშვნელოვანი მუხლები.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები	
კონსოლიდაციასთან დაკავშირებული კორექტირებები	აუდიტორებს ევალებათ, სათანადო საპასუხო პროცედურები განსაზღვრონ და ჩაატარონ ფინანსური ანგარიშგების შეფასებულ არსებითი უზუსტობების რისკებზე რეაგირების მიზნით. კონსოლიდაციის პროცესი შეიძლება მოითხოვდეს ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი თანხების კორექტირებას, რომლებიც არ გაივლის ოპერაციების დამუშავების ჩვეულებრივ სისტემებს და შეიძლება მათ არ ეხებოდეს ისეთივე კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც სხვა ინფორმაციისთვის არის განკუთვნილი. ამგვარი კორექტირებები შეიძლება მოიცავდეს მაგალითად, ჯგუფის დონეზე განსახორციელებელ კორექტირებებს, რომელთა მიზანია კომპონენტების სააღრიცხვო პოლიტიკების შესაბამისობაში მოყვანა. იმ შემთხვევაში, თუ კონსოლიდაციის პროცესსა და კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა ეყრდნობა იმის მოლოდინს, რომ ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან, როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე, ჯგუფის აუდიტის ჯგუფმა უნდა ჩაატაროს ზემოაღნიშნული კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება. ჯგუფის აუდიტის ჯგუფმა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა განსაზღვროს/დაგეგმოს და ჩაატაროს კონსოლიდაციის პროცესთან მიმართებით, ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, რომლებიც წარმოიქმნება კონსოლიდაციის პროცესის შედეგად, მათ შორის, უნდა შეაფასოს კონსოლიდაციის პროცესთან დაკავშირებული კორექტირებების მართებულობა, სისრულე და სისწორე. თუ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია მომზადებული არ არის იმავე სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, რომელიც ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მიმართ გამოიყენება, ჯგუფის აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეაფასოს, ამ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაცია სათანადოდ არის თუ არა კორექტირებული ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის მიზნებისთვის.
კომპონენტები – ფაქტორები, რომლებიც გავლენას ახდენს სამუშაოს ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე	აუდიტორის გადაწყვეტილებაზე, რა ტიპის სამუშაო უნდა შეასრულოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით, გავლენას ახდენს შემდეგი ფაქტორები:
მნიშვნელოვანი კომპონენტები	• კომპონენტის მნიშვნელობა; • ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურის/აგებულების აუდიტორისეული შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა ისინი; • ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოვლენილი მნიშვნელოვანი არსებითი უზუსტობის რისკები. კომპონენტის კლასიფიცირება მნიშვნელოვან კომპონენტად შესაძლებელია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, ან იმის გამო, მას უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი არსებითი უზუსტობის რისკები. ჯგუფის აუდიტის ჯგუფს შერჩეულ კრიტერიუმთან მიმართებით შეუძლია გარკვეული პროცენტული სიდიდის გამოყენება ისეთი კომპონენტების დასადგენად, რომლებიც, ფინანსური თვალსაზრისით, ინდივიდუალურად არის მნიშვნელოვანი. კრიტერიუმისა და მის მიმართ გამოსაყენებელი პროცენტული სიდიდის განსაზღვრისთვის საჭიროა პროფესიული განსჯა.

	ჯგუფის სპეციფიკისა და გარემოების მიხედვით, შესაფერისი კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს ჯგუფის აქტივებს, ვალდებულებებს, საბიუჯეტო სახსრებს ან შემოსავალს. იმისათვის რომ გადაწყვეტილება მიიღოს განსახილველი კომპონენტის ფინანსურ მნიშვნელობაზე, აუდიტის ჯგუფს, ძირითადად, შეუძლია მიიჩნიოს, რომ აუცილებელია ზემოაღნიშნული სხვადასხვა კრიტერიუმის გათვალისწინება და არა მხოლოდ ერთ-ერთი მათგანის, მაგალითად, კომპონენტის მნიშვნელობის დასადგენად შეიძლება ერთნაირად მნიშვნელოვნად იყოს მიჩნეული სამივე კრიტერიუმი – მთლიანი აქტივები, მთლიანი დანახარჯები და მთლიანი შემოსავალი. აუდიტორებმა, როგორც წესი, მნიშვნელოვნად უნდა მიიჩნიონ კომპონენტები, რომლებიც შერჩეული კრიტერიუმის, ან რამდენიმე კრიტერიუმის 10%-ს აღემატება. თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში შესაძლებელია უფრო მიზანშეწონილი იყოს უფრო მაღალი ან დაბალი პროცენტული მაჩვენებლის გამოყენება. ჩვეულებრივ, იმისათვის, რომ კომპონენტი ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვან კომპონენტად იყოს მიჩნეული, კომპონენტი 10%-იან ზღვარს უნდა აღემატებოდეს თითოეული შერჩეული კრიტერიუმის მიხედვით. თუმცა, გარემოებებისდა მიხედვით და აუდიტორის პროფესიული შეფასების გათვალისწინებით დასაშვებია, სხვა ვარიანტების გამოყენებაც. იმ კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტს, რომელიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო, აუდიტის ჯგუფი ატარებს ამ კომპონენტისთვის განსაზღვრული არსებითობის გამოყენებით. იმ კომპონენტთან მიმართებით, რომელიც ჯგუფისთვის მნიშვნელოვანია იმის გამო, რომ, სავარაუდოდ, მას უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების მნიშვნელოვანი რისკები, კომპონენტის სპეციფიკური ხასიათის ან გარემოებების გამო, აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეასრულოს ერთი ან რამდენიმე შემდეგი სამუშაო: კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი ჩაატაროს კომპონენტისთვის განსაზღვრული არსებითობის გამოყენებით; ჯგუფისთვის დადგენილი არსებითობის გამოყენებით ჩაატაროს ერთი ან რამდენიმე ანგარიშის ნაშთების, კატეგორიის ოპერაციების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი, რომლებთანაც დაკავშირებულია ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების სავარაუდო მნიშვნელოვანი რისკები. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც სავარაუდო მნიშვნელოვანი რისკი მარაგის დაძველებას უკავშირდება, ჯგუფის აუდიტის ჯგუფს შეუძლია სპეციალური აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იმ კომპონენტის მარაგის შეფასებასთან მიმართებით, რომელსაც დიდი მოცულობის პოტენციურად დაძველებული მარაგი აქვს, მაგრამ სხვა მხრივ მნიშვნელოვანი არ არის ჯგუფისთვის; ჩაატაროს სპეციალური აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც დაკავშირებულია სავარაუდო მნიშვნელოვან რისკებთან.
კომპონენტები, რომლებიც მნიშვნელოვანი არ არის	იმ კომპონენტებთან მიმართებით, რომლებიც მნიშვნელოვანი არ არის, აუდიტის ჯგუფმა უნდა ჩაატაროს ანალიტიკური პროცედურები ჯგუფის დონეზე. ამგვარი კომპონენტებისთვის ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია იმ დროს, როდესაც აუდიტის ჯგუფი ატარებს წინასწარ ანალიტიკურ მიმოხილვას კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების დონეზე. თუ წინასწარი ანალიტიკური მიმოხილვის შედეგები მიანიშნებს, რომ შეიძლება არსებითი უზუსტობები არსებობდეს ერთ ან რამდენიმე ზემოხსენებულ კომპონენტში, ჯგუფის აუდიტის ჯგუფმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აღწეროს იმ პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც ჩატარდება გამოვლენილ რისკზე რეაგირების მიზნით. წინააღმდეგ შემთხვევაში, აუდიტორს არ მოეთხოვება დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება ამ კომპონენტებთან მიმართებით.

	თუმცა, აუდიტის ჯგუფს უფლება აქვს, მაინც გადაწყვიტოს გარკვეული პროცედურების ჩატარება ჯგუფის არამნიშვნელოვან კომპონენტებთან მიმართებით, თაღლითობის გამოსავლენად და ასევე იმის გამოც, რომ პროცედურებში გაითვალისწინოს არაპროგნოზირებადობის ასპექტი.
მოპოვებული მტკიცებულებების საკმარისობა	აუდიტორის სამუშაო, რომელიც დაკავშირებულია მნიშვნელოვან კომპონენტებთან, მოსაპოვებელი მტკიცებულებების ძირითადი წყაროა, მაგრამ იმის დადგენა, ეს მტკიცებულებები საკმარისი იქნება თუ არა საერთო აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად, პროფესიული განსჯის საგანია და მოითხოვს როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ფაქტორების გაანალიზებას. როდესაც მოსაპოვებელი მტკიცებულებების საკმარისობას აფასებენ, აუდიტორებმა, პირველ რიგში, უნდა შეაფასონ მტკიცებულებები, რომლებიც უნდა მოიპოვონ: ● მნიშვნელოვანი კომპონენტების ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩატარებული პროცედურებიდან; ● ჯგუფის დონის კონტროლის მექანიზმებისა და კონსოლიდაციის პროცესის მიმართ ჩატარებული პროცედურებიდან; ● ჯგუფის დონეზე ჩატარებული ანალიტიკური პროცედურებიდან. თუ აუდიტორი მიიჩნევს, რომ ზემოაღნიშნული პროცედურების ჩატარებით ვერ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რომელთაც დაეყრდნობა ჯგუფის აუდიტორული მოსაზრება, აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს კომპონენტები, რომლებიც მნიშვნელოვანი არ არის და თითოეული შერჩეული კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩაატაროს შემდეგი პროცედურებიდან ერთი ან რამდენიმე: ● კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის აუდიტი – კომპონეტისთვის განსაზღვრული არსებითობის გამოყენებით; ● ერთი ან რამდენიმე ანგარიშის ნაშთის, კატეგორიის ოპერაციების ან განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი; ● კომპონენტის ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვა კომპონენთვის განსაზღვრული არსებითობის გამოყენებით; ● სპეციფიკური აუდიტორული პროცედურები. დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად, კომპონენტების შერჩევისას, გასათვალისწინებელი ფაქტორების შესახებ ინფორმაციის მისაღებად აუდიტორებმა უნდა იხელმძღვანელონ ასს 600-ის გ51 პუნქტით. ამ კატეგორიის კომპონენტების შერჩევისას, არაპროგნოზირებადობის ელემენტის გათვალისწინებამ შეიძლება გაზარდოს კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციაში არსებითი უზუსტობის გამოვლენის ალბათობა. ამგვარად, აუდიტორებისთვის განსაკუთრებით რეკომენდირებულია, რომ კომპონენტების შერჩევა იცვლებოდეს ციკლურ საფუძველზე. ქვემოთ მოყვანილ დიაგრამაზე ნაჩვენებია ზემოთ აღწერილი პროცესი, რომელიც ეხება კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებით ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრას.

დიაგრამა 8. კომპონენტის ფინანსურ ინფორმაციასთან მიმართებაში ჩასატარებელი სამუშაოს ტიპის განსაზღვრა



როგორ განვსაზღვროთ/დავგეგმოთ აუდიტორული პროცედურები

როდესაც აუდიტორულ პროცედურებს გეგმავს, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს:

აუდიტის მიდგომა და რწმუნება

(i) რა/რომელი მტკიცებულებებია აუცილებელი (აუდიტის მიდგომა)

(ii) რწმუნების დონე, რომელიც აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტორული პროცედურებიდან

(iii) როგორ და საიდან უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა აუცილებელი მტკიცებულებები (აუდიტორული პროცედურების ხასიათი)

(iv) როდის უნდა მოიპოვოს აუცილებელი მტკიცებულებები (აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები)

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა

(v) რამდენი ტესტის ჩატარებაა აუცილებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (აუდიტორული პროცედურების მოცულობა)

(vi) როგორ განისაზღვრება ეკონომიური, პროდუქტიული და ეფექტიანი აუდიტორული პროცედურები

(i) აუდიტის მიდგომა

აუდიტის მიდგომა შეიძლება იყოს:

შიდა კონტროლზე დაფუძნებული[12] მიდგომა: კონტროლის ტესტები ტარდება იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება იმაზე მიანიშნებს, რომ კონტროლის მექანიზმები საუცხოო ან კარგია, კონტროლის ტესტები გამყარებულია ძირითადი პროცედურებით და როდესაც, აუდიტორის აზრით, კონტროლის ტესტირების ჩატარებით მტკიცებულებების მოპოვება ეფექტიანად მიიჩნევა, ან, როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მტკიცების დონეზე აუდიტორს მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებლად ან არაპრაქტიკულად მიაჩნია (მაგალითად, როდესაც ინფორმაციის დამუშავების პროცესი მაღალ დონეზეა ავტომატიზებული); ან

მხოლოდ ძირითად პროცედურებზე დაფუძნებული მიდგომა. ძირითადი პროცედურები გამოიყენება, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არადამაკმაყოფილებელია, ან კონტროლის ტესტების შედეგებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად, აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, ან, როდესაც აუდიტორის აზრით, მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან უფრო არაეფექტურია, ვიდრე ძირითადი პროცედურებიდან.

არსებითობა, თანდაყოლილი რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და შიდა კონტროლის წინასწარ შეფასებასთან (კონტროლის რისკი) ერთად საფუძველს ქმნის აუდიტის სათანადო მიდგომის განსაზღვრისთვის. თანდაყოლილი რისკის შეფასება (მაღალი ან ნორმალური) და შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის მოსალოდნელი დონე (მაღალი, ნაწილობრივი ან არანაირი) აუდიტორს ეხმარება დასაგეგმი და ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დადგენაში.

[12] *ასევე უწოდებენ სისტემებზე დაფუძნებულ მიდგომასაც.*

ყოველთვის ჩაატარეთ გარკვეული ძირითადი პროცედურები

იმის მიუხედავად, აუდიტის რომელ მიდგომას აირჩევს, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს გარკვეული ძირითადი პროცედურები. მნიშვნელობა არ აქვს, რამდენად ძლიერია შიდა კონტროლის მექანიზმები, აუცილებელია გარკვეული ძირითადი პროცედურების ჩატარება იმის გამო, რომ არსებობს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების, ფარული შეთანხმების და ა.შ. რისკები.

(ii) რწმუნების დონე, რომელიც აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტორული პროცედურებიდან

95%-იანი რწმუნების მიღება, რაც, ზოგადად, აუდიტორებს მოეთხოვებათ აუდიტორული ტესტების ჩატარებიდან, შესაძლებელია უმეტესწილად შიდა კონტროლზე დაყრდნობით, ან უმეტესწილად ძირითადი პროცედურებიდან, იმისდა მიხედვით, როგორია თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების აუდიტორისეული შეფასება (იხ. რწმუნების მოდელი).

(iii) აუდიტორული პროცედურების ხასიათი

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი დაკავშირებულია:

- მათ მიზანთან: ე.ი. კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები (მათ შორის, ელემენტების ტესტები და ანალიტიკური პროცედურები); და
- პროცედურის ტიპთან, ე.ი. ანალიტიკური პროცედურები, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა (მათ შორის დადასტურება), გამოთვლა, პროცედურის ხელახლა შესრულება.

აუდიტორი იმ პროცედურას ირჩევს, რომელიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი შეფასებული აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. პროცედურების შესარჩევად აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას და გაითვალისწინოს ტესტის მიზანი, ე.ი. რომელი მტკიცებები უნდა მოიცვას ტესტმა, ასევე გათვალისწინებული უნდა იყოს გენერალური ერთობლიობის სპეციფიკა, შეფასებული რისკი და შიდა კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე.

(iv) აუდიტორული პროცედურების ვადები

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების ადრეულ ეტაპზე გამოვლენასა და, შესაბამისად, მათ გადაჭრაში ხელმძღვანელობის დახმარებით, ან აუდიტის ჩასატარებლად ეფექტიანი მიდგომის განსაზღვრაში. თუ აუდიტორები კონტროლის ტესტებს ან ძირითად პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე ატარებენ, მათ დამატებითი მტკიცებულებები უნდა მოიპოვონ დარჩენილი პერიოდის შესახებ.

(v) აუდიტორული პროცედურების მოცულობა

აუდიტორული პროცედურის მოცულობის, ე. ი. ტესტირებისთვის საჭირო მუხლების რაოდენობის შესახებ აუდიტორებმა გადაწყვეტილება უნდა მიიღონ შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით:

- არსებითობის დონე და შეფასებული რისკი;
- რწმუნების ხარისხი, რომლის მიღებასაც გეგმავენ;
- აუდიტორული შერჩევის მიდგომა, რომელიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი კონკრეტული აუდიტორული პროცედურისთვის;

- კომპიუტერის მეშვეობით აუდიტის ჩატარების მიდგომის/ტექნოლოგიის (CAATs) გამოყენება, რამაც შეიძლება ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშების ფაილების უფრო ვრცელი ტესტირების ჩატარების საშუალება მისცეს.

როგორც წესი, აუდიტორები აუდიტორული პროცედურის მოცულობას ზრდიან, თუ იზრდება არსებითი უზუსტობის რისკი, ან კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებთან შეუსაბამობის რისკი (შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება).

აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ, რომ აშკარა კავშირი არსებობს რისკის შეფასებას, შიდა კონტროლის შეფასებასა და აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას შორის. აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც უნდა გამომდინარეობდეს აუდიტის მიდგომიდან და, მაშასადამე, უნდა შეესაბამებოდეს მას, ასახავს აუდიტორის გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, სისტემებზე დაფუძნებულ მიდგომას იყენებს, თუ ძირითად პროცედურებზე დაფუძნებულს.

აუდიტორებმა უნდა დაგეგმონ ურთიერთგამომრიცხავი (რათა თავიდან აიცილონ უყაირათო/არაეკონომიური დუბლირებები) და ერთობლიობაში ყოვლისმომცველი (რათა თავიდან აიცილონ „ცარიელი ადგილები“ აუდიტორულ რწმუნებაში/აუდიტორულ მტკიცებებში) აუდიტის ეტაპები და აუდიტორული პროცედურები.

(vi) ეფექტიანი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა

აუდიტორული პროცედურები სპეციფიკური უნდა იყოს. მაქსიმალური პროდუქტიულობის მისაღწევად, აუდიტორებს შეუძლიათ მსგავსი აუდიტორული პროცედურების შეხამება/კოორდინირება. ასევე, ისეთი აუდიტორული პროცედურების შემთხვევაში, რომლებიც აუდიტორული შერჩევის გამოყენებას ითვალისწინებს, აუდიტორებს ერთსა და იმავე შერჩევით ერთობლიობაზე რამდენიმე ტესტის ჩატარება შეუძლიათ (მრავალმიზნიანი ტესტირება), მათ შორის კონტროლის ტესტების, მაგალითად, აუდიტორს ერთი შერჩევითი ერთობლობის გამოყენებით შეუძლია ერთი და იმავე ანგარიშისთვის თანხების სისწორის ტესტირებისა და კონტროლის ტესტების ჩატარება.

ცალკეული პროცედურის წვლილის გააზრება

ყველა აუდიტორს, რომელიც აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს, კარგად უნდა ესმოდეს, როგორ არის დაკავშირებული აუდიტის თითოეული ინდივიდუალური ნაწილი აუდიტის საერთო მიდგომასთან და რა წვლილი შეაქვს მას აუდიტის საერთო რწმუნებაში, რომელიც მიიღწევა აუდიტის შედეგად. ეს, ერთი მხრივ, აუდიტორს დაეხმარება აუდიტორული პროცედურის რელევანტურობის დამტკიცებაში და, მეორე მხრივ, ამ პროცედურების შედეგების შეფასებაში.

აუდიტორული მტკიცებები

მტკიცებების განმარტებები

აუდიტის კონკრეტული მიზნებით არის გამყარებული აუდიტის საერთო მიზანი, რაც მდგომარეობს დასაბუთებული რწმუნების მიღებაში იმის შესახებ, მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას. ზემოაღნიშნულ კონკრეტულ მიზნებს შეიძლება ასევე ვუწოდოთ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი მტკიცებები ან ოფიციალური ინფორმაცია.

ამგვარი მტკიცებები შეიძლება აშკარად, ცალსახად იყოს ჩამოყალიბებული (მაგალითად, როდესაც აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა აცხადებს, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია სსბასს-ების (IPSASs) საფუძველზე), ან იგულისხმებოდეს (მაგალითად, როდესაც აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა გულისხმობს, რომ ოპერაციები, რომელთათვისაც ფული გადაიხადა, ნებადართულია/კანონიერია სათანადო ნორმატიული აქტების შესაბამისად). აუდიტორი მტკიცებებს იყენებს სხვადასხვა ტიპის შესაძლო უზუსტობების გასაანალიზებლად, რომლებიც შეიძლება არსებობდეს. მტკიცებები, რომლებსაც აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა ტიპის შესაძლო უზუსტობების გასაანალიზებლად, შესაძლოა დაიყოს ქვემოთ მოყვანილ კატეგორიებად და შემდეგნაირად გამოიხატოს:

პერიოდის ოპერაციები/ მოვლენები

(ა) მტკიცებები აუდიტით მოცული პერიოდის ოპერაციებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

წარმოშობა – ოპერაციები და მოვლენები, რომლებიც ბუღალტრულად აღრიცხულია ან გამჟღავნებულია, მომხდარია და ეხება აუდიტის ობიექტს (მაგალითად, დანახარჯების დადასტურება შესაბამის დამამტკიცებელ დოკუმენტებთან შედარებით);

სისრულე – ყველა ოპერაცია და მოვლენა, რომლებიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, დოკუმენტირებულია, ასევე ყველა შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია (მაგალითად, დამამტკიცებელი დოკუმენტების შემოწმება ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემასთან შედარებით, იმაში დასარწმუნებლად, რომ ეს დოკუმენტები რეგისტრირებულია სისტემაში);

სისწორე – დოკუმენტურად აღრიცხულ ოპერაციებსა და მოვლენებთან დაკავშირებული თანხები და სხვა მონაცემები ასახულია სათანადოდ, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი (მაგალითად, მთავარ წიგნში გატარებულის შედარება დამამტკიცებელ დოკუმენტებში ასახულ თანხებთან, იმაში დასარწმუნებლად, რომ მთავარ წიგნში სწორი თანხებია ასახული);

დროში გამიჯვნა/აღიარების დროულობა – ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო საანგარიშგებო პერიოდში (მაგალითად, საანგარიშგებო თარიღის მახლობელ პერიოდში გამოწერილი ანგარიშ-ფაქტურების შერჩევითი ერთობლიობის შემოწმება, იმაში დასარწმუნებლად, რომ სწორ/სათანადო პერიოდში აისახა);

კლასიფიკაცია – ოპერაციები და მოვლენები აღრიცხულია სათანადო ანგარიშებში (მაგალითად, მთავარი წიგნის სწორ ანგარიშზე მიკუთვნებული გადახდების დადასტურება);

წარდგენა – ოპერაციები და მოვლენები სათანადოდ არის აგრეგირებული, ან დეზაგრეგირებული და ნათლად და გასაგებად აღწერილი, ხოლო მათთან დაკავშირებული ახსნა-განმარტებები არის შესაბამისი და აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისწინებით.

ანგარიშთა ნაშთები პერიოდის ბოლოს

(ბ) მტკიცებები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ:

არსებობა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი არსებობს (მაგალითად, გრძელვადიანი აქტივების ფიზიკური შემოწმება);

უფლებები და ვალდებულებები – აუდიტის ობიექტის საკუთრებაშია აქტივები, ან აუდიტის ობიექტი აკონტროლებს აქტივებზე უფლებებს, ხოლო ვალდებულებები აუდიტის ობიექტის მოვალეობებია (მაგალითად, საკუთრების დამადასტურებელი დოკუმენტები, იურიდიული უფლების დამადასტურებელი დოკუმენტები);

სისრულე – ყველა სახის აქტივი, ვალდებულება და საკუთარი კაპიტალი, რომლებიც ბუღალტრულად უნდა აღრიცხულიყო, აღრიცხულია, ასევე ყველანაირი შესაბამისი ახსნა-განმარტება, რომელიც ჩართული უნდა ყოფილიყო ფინანსურ ანგარიშგებაში, ჩართულია (მაგალითად, კრედიტორული დავალიანების ჟურნალის ნაშთების შეჯერება მომწოდებლებიდან მიღებული დასტურის წერილის მონაცემებთან);

სისწორე, შეფასება და მიკუთვნება – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია შესაფერისი თანხებით და ასევე სათანადოდ არის ასახული ყველა კორექტირება, რომელიც გამომდინარეობს მათი შეფასებიდან ან მიკუთვნებიდან, ასევე შესაბამის ახსნა-განმარტებებში მოცემული ინფორმაცია სათანადოდ არის შეფასებული და აღწერილი (მაგალითად, აქტივების თვითღირებულების დადასტურება შესყიდვის ანგარიშ-ფაქტურებთან შედარებით და ცვეთის ნორმებისა და გამოთვლების შემოწმება).[13]

კლასიფიკაცია – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი ასახულია სათანადო ანგარიშებში.

წარდგენა – აქტივები, ვალდებულებები და საკუთარი კაპიტალი სათანადოდ არის აგრეგირებული ან დეზაგრეგირებული და ნათლად არის აღწერილი, ხოლო შესაბამისი ახსნა-განმარტებები რელევენტურია და აღქმადი, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების გათვალისიწნებით.

როდესაც ხელმძღვანელობა ამზადებს მტკიცებებს სახელმწიფო სექტორის სამეურნეო სუბიექტების ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ზემოთ ჩამოთვლილი მტკიცებების გარდა, ხელმძღვანელობა შეიძლება ხშირად ამტკიცებდეს (აცხადებდეს), რომ ოპერაციები და მოვლენები ჩატარდა კანონმდებლობის შესაბამისად. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს ორგანიზაციის საქმიანობის, ოპერაციების და მოვლენების კანონმდებლობასთან შესაბამისობაზე.

[13] *უფრო ვრცელი მაგალითები მოცემულია MKI-ის ნიმუშებსა და აუდიტის პროგრამებში.*

აუდიტორებს ზემოთ აღწერილი მტკიცებების გამოყენება, საჭიროებისამებრ ადაპტირებული სახით, ასევე შეუძლიათ სხვადასხვა ტიპის პოტენციური უზუსტობების განხილვისას, რომლებიც შეიძლება წარმოიქმნას ისეთ განმარტებით შენიშვნებში (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციაში), რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული აღრიცხულ ოპერაციებთან, მოვლენებთან ან ანაგარიშების ნაშთებთან. ამგვარი ინფორმაციის მაგალითია შესაძლო პირობითი ვალდებულების აღწერა, როდესაც შეიძლება არსებობდეს ვალდებულება, რომელიც აუდიტის ობიექტს მომავალში შეეხება ამა თუ იმ მოვლენის მოხდენის შედეგად, მაგრამ გაურკვეველია, ეს ვალდებულება გამოვლინდება თუ არა რაიმე ფორმით.

ცხრილში წარმოდგენილია აუდიტორული მტკიცებები და მათი საილუსტრაციო მაგალითები.

ცხრილი 14. აუდიტორული მტკიცებების საილუსტრაციო მაგალითები

ოპერაციები და მოვლენები	
	ისეთი ოპერაციის განხორციელების დროს, როგორიც არის ოფისის აღჭურვილობის შესყიდვა, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებაში აცხადებს რომ:
წარმოშობა	შესყიდვა ნამდვილად განხორციელდა.
სისრულე	ყველა შესყიდვა ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებაში.
სისწორე	შესყიდული საქონლის რაოდენობა და ფასები სწორად არის აღრიცხული.
დროში გამიჯვნა	შესყიდვა განხორციელდა შესაბამის საანგარიშო პერიოდში.
კლასიფიკაცია	შესყიდულია ნამდვილად ოფისის აღჭურვილობა და არა ხელფასის და ავტომანქანების ხარჯია გაწეული.
შესაბამისობა	შესყიდვა განხორციელდა შესყიდვების კანონის შესაბამისად.

საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთები	
	საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთების განსხვავების გამო, მტკიცებები არის მცირედით განსხვავებული:
არსებობა	• ყველა მანქანა-დანადგარი, ოფისის ინვენტარი, მიწა და შენობა-ნაგებობები რეალურია? არსებობს ისინი? • ყველა ეს სავაჭრო მოთხოვნები რეალურია? მივყიდეთ ჩვენ მათ რაიმე, რისთვისაც ისინი ვალდებულნი არიან ფული გადაგვიხადონ? • იყო თუ არა მოცემული კრედიტორებისგან შესყიდული რაღაც, რისთვისაც ჩვენ გვმართებს მათი გარკვეული თანხა?
უფლებები და ვალდებულებები	• აქტივებზე უფლება აქვს აუდიტის ობიექტს? ან აუდიტის ობიექტი აკონტროლებს აქტივებს? მაგ: შენობა-ნაგებობებს, მანქანა-დანადგარებსა და კომპიუტერებს? • რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხული დებიტორული დავალიანებები ეკუთვნის აუდიტის ობიექტს?
სიზუსტე, შეფასება და მიკუთვნება	• რამდენად სწორად არის დაანგარიშებული ცვეთის ხარჯი? • დებიტორული დავალიანებები აღრიცხულია სწორი ღირებულებით? • მოსალოდნელია თუ არა დებიტორებისგან თანხების უკან დაბრუნება? • ყველა ძირითადი საშუალება ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატური ღირებულებითაა შეფასებული და ასახული, ხომ არ ირიცხება ისეთი ძირითადი საშუალებები, რომლებიც დაზიანებულია, გამოსაყენებლად უვარგისია ან ტექნიკურად და კომერციულად მოძველებულია?

კონტროლის ტესტების განსაზღვრა/დაგეგმვა – ხასიათი, ვადები და მოცულობა

მოსალოდნელი დაყრდნობა შიდა კონტროლზე

როდესაც მუშაობენ ტესტირების სტრატეგიის განსაზღვრაზე, აუდიტორებმა, პირველ რიგში, უნდა გადაწყვიტონ, გეგმავენ თუ არა შიდა კონტროლზე დაყრდნობას, ძირითადი პროცედურების მოცულობის შემცირების მიზნით. ამასთან დაკავშირებით, მსჯელობისას უნდა გაითვალისწინონ კონტროლის რისკის საკუთარი შეფასება და მოსაზრება იმის თაობაზე, უფრო ეფექტიანად მიაჩნიათ თუ არა მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტების მეშვეობით, ვიდრე ძირითად პროცედურებით. შემდეგ მათ უნდა შეიმუშაონ კონტროლის ტესტების გეგმა, შიდა კონტროლზე მოსალოდნელი დაყრდნობის დონის გათვალისწინებით.

კონტროლის ტესტების მიზანია, აუდიტორმა შეაფასოს, კონტროლის ძირითადი მექანიზმები (ან შესაბამისი მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმები) ეფექტიანად და უწყვეტად ფუნქციონირებდა თუ არა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში. აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ შიდა კონტროლის მექანიზმები, შეაფასონ კონტროლის რისკი და მასზე რეაგირების მიზნით, განსაზღვრონ შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და უნდა ჩაატარონ კონტროლის მექანიზმების ტესტირება.

შიდა კონტროლზე მაღალ დონეზე დაყრდნობა

როგორც წესი, აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ შიდა კონტროლზე მაღალ დონეზე დაყრდნობა, როდესაც ვარაუდობენ, რომ შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას იმის შესახებ, რომ არსებული კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლისთვისაც ვარაუდობენ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას და მნიშვნელოვნად შეამცირებენ შესაბამის რისკს. როდესაც აუდიტორი აანალიზებს, რა დამატებითი ძირითადი მტკიცებულებები იქნება აუცილებელი, მან უნდა განიხილოს, რამდენად მოიცვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებულმა მტკიცებულებებმა ყველა მტკიცება, რომელთანაც ეს რისკია დაკავშირებული.

ნაწილობრივ დაყრდნობა შიდა კონტროლზე

როგორც წესი, აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ შიდა კონტროლზე ნაწილობრივ დაყრდნობა, როდესაც მიაჩნიათ, რომ კონტროლის მექანიზმები, რომლებზედაც განზრახული აქვთ დაყრდნობა, მხოლოდ ნაწილობრივ შეამცირებენ შესაბამის რისკს, ან, როდესაც მათ მიერ დაგეგმილი კონტროლის ტესტებით ვერ მიიღწევა რწმუნების მაღალი დონე ტესტირებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ. ქვემოთ განხილულია ისეთი გარემოებების მაგალითები, როდესაც მიზანშეწონილია შიდა კონტროლზე ნაწილობრივ დაყრდნობა:

- რისკი დაკავშირებულია ბევრ მტკიცებასთან და შეუძლებელია ყველა მათგანთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა, მაგალითად, რისკი შეიძლება დაკავშირებული იყოს სისრულისა, უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებებთან; აუდიტის ჯგუფმა შესაძლოა დაგეგმოს სისრულის მტკიცებებთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა, ხოლო უფლებებისა და ვალდებულებების მტკიცებებთან მიმართებით ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები.

- კონტროლის მექანიზმების ტესტების მეშვეობით მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მხოლოდ წლის გარკვეული ნაწილისათვის;
- უფრო პროდუქტიულია უმეტესი მტკიცებულებების მოპოვება ძირითადი ტესტებიდან და კონტროლის მექანიზმების შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის შემცირება.

არანაირი დაყრდნობა შიდა კონტროლზე

აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ, რომ საერთოდ არ დაეყრდნობიან შიდა კონტროლს, როდესაც დაადგენენ, რომ კონტროლის გარემო სუსტია, ან მიიჩნევენ, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებდა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში, ან, როდესაც უფრო პროდუქტიული და ეფექტიანია ყველა აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ძირითადი პროცედურების მეშვეობით.

თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორები გადაწყვეტენ, რომ დაგეგმვისას საერთოდ არ დაეყრდნობიან შიდა კონტროლს, მათ მაინც უნდა შეამოწმონ ძირითადი კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა/აგებულება, რათა გამოავლინონ შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, ამის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდონ აუდიტის ობიექტს და შესთავაზონ მათი გაუმჯობესების რეკომენდაციები.

(i) კონტროლის ტესტების ტიპები/ხასიათი

კონკრეტული კონტროლის ტესტის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტორული პროცედურის ტიპზე, რომელიც აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა თუ არა სათანადო პერიოდებში აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში. მაგალითად, თუ დოკუმენტაციიდან მტკიცდება, რომ კონტროლის მექანიზმი ეფექტიანად ფუნქციონირებდა, კონტროლის ამ მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის დათვალიერება/შემოწმება. თუმცა, კონტროლის სხვა მექანიზმებისთვის შეიძლება დოკუმენტაცია არ არსებობდეს, ან არ იყოს სათანადოდ მომზადებული. მაგალითად, ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობისთვის/კონტროლის მექანიზმისთვის შეიძლება არ არსებობდეს მათი ფუნქციონირების შესახებ დოკუმენტაცია, როგორიცაა, მაგალითად კომპიუტერის მიერ შესრულებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ ვითარებაში, კონტროლის მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვის ჩატარებით სხვა აუდიტორულ პროცედურებთან, მაგალითად, დაკვირვებასთან ერთად.

არსებობს კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის შესაფერისი ოთხი ძირითადი მეთოდი. ამასთან, თითოეული ამ მეთოდის გამოყენების შედეგად განსხვავებული დონის მტკიცებულებები მიიღება, რაც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

ცხრილი 15. კონტროლის მექანიზმების ტესტირების მეთოდები

მეთოდი	აღწერა
გამოკითხვა	აუდიტორი მოიპოვებს გარკვეულ შესაფერის ინფორმაციას, მაგრამ ეს ინფორმაცია უნდა დადასტურდეს, მაგალითად, ანგარიშების, სახელმძღვანელოების ან სხვა დოკუმენტების შემოწმებით, რომლებიც გამოიყენება შიდა კონტროლში ან შექმნილია კონტროლის სისტემის მიერ, ანდა – კონტროლის პროცედურის ხელახლა ჩატარებით აუდიტორის მიერ. მიაქციეთ ყურადღება იმას, რომ მხოლოდ გამოკითხვის ჩატარებით არ მიიღება საკმარისი მტკიცებულებები, რომლებიც აუცილებელია კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ დასკვნის განსამტკიცებლად. შესაბამისად, მართალია, გამოკითხვა შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს, მაგრამ უკეთესია, თუ აუდიტორები მას გამოიყენებენ კონტროლის მექანიზმის ტესტირების სხვა მეთოდებთან შეხამებულად/კომბინირებულად.
დაკვირვება	დაკვირვება შესაფერისი მეთოდია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს დოკუმენტაცია კონტროლის ამა თუ იმ მექანიზმის ფუნქციონირების შესახებ, ან ფიზიკური კონტროლის მექანიზმების შესახებ, მაგალითად, იმის ნახვა, საწყობის კარი დაკეტილია თუ არა. დაკვირვების მეშვეობით შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულების შესახებ, მაგრამ მოპოვებული მტკიცებულებები შეზღუდულია მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტით, როდესაც დაკვირვება წარმოებს, ასევე შეზღუდულია იმ ფაქტის გამო, რომ დაკვირვების აქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმაზე, როგორ შესრულდება პროცესი ან პროცედურა.
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება	ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება იმის დასადგენად, სრულდება თუ არა მანუალური კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა გადახრების ანგარიშებზე შემდგომი რეაგირება. ამგვარი მტკიცებულებები შეიძლება მოიცავდეს წერილობით ახსნა-განმარტებებს, შესრულებული საკითხების/გატარებული ზომების მონიშვნას, ან სხვა გასატარებელ ზომას, რომელიც თვითონ გადახრების ანგარიშიდან ჩანს.
ხელახლა შესრულება	ამ მეთოდით, ზოგადად, უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები მიიღება, ვიდრე სხვა მეთოდებით და, ამიტომ, იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც გამოკითხვის, დაკვირვების, დოკუმენტური შემოწმებისა და დათვალიერების პროცედურების ერთობლივად გამოყენებით არ მიიღება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმი ეფექტიანად ფუნქციონირებს. თუმცა, თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ აუცილებელი გახდება ხელახლა შესრულების პროცედურის ფართოდ გამოყენება, მან ხელახლა უნდა განიხილოს რა იქნება უფრო ეფექტიანი – კონტროლის ტესტების ჩატარება, თუ უფრო მეტად ძირითად პროცედურებზე (ტესტებზე) დაყრდნობა.

წინამდებარე მაგალითებში ნაჩვენებია, რა განსხვავებაა დოკუმენტური შემოწმებისა და დათვალიერების პროცედურასა და ხელახლა შესრულების პროცედურას შორის:

როდესაც აუდიტორი ატარებს აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული ბანკის ამონაწერების შეჯერების მასალის მიმოხილვის ტესტირებას, აუდიტორმა შეიძლება ჯერ შეამოწმოს იმის მტკიცებულება, რომ შეჯერება განხორციელდა – ნახოს, რომ მომზადებულია შეჯერების მასალა და შემდეგ შეამოწმოს, რომ შეჯერების მასალაზე არსებობს როგორც მასალის მომმზადებლის, ისე მიმომხილველის ხელმოწერა.

თუ აუცილებელი გახდება დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება, მაგალითად, როდესაც შეჯერებიდან ჩანს, რომ არსებობს უჩვეულო/არაორდინარული მუხლები, აუდიტორს შეუძლია განიხილოს შეჯერების პროცედურის ხელახლა შესრულების აუცილებლობის საკითხი, რათა დარწმუნდეს, რომ კონტროლის მექანიზმი (ამ შემთხვევაში შეჯერების მასალის მიმოხილვა) სათანადოდ ფუნქციონირებს. ჩვეულებრივ, აქ ხელახლა შესრულება მოიცავს იმ ქმედებების შესრულებას აუდიტორის მიერ, რომლებიც მიმომხილველმა განახორციელა შეჯერების მასალის/შედეგების მიმოხილვის დროს, როგორიცაა შესაჯერებელი თანხების შედარება დამამტკიცებელ დოკუმენტაციასთან და დამამტკიცებელი მტკიცებულებების დოკუმენტური შემოწმება, რომლებიც დაკავშირებულია უჩვეულო/არაორდინარულ მუხლებთან, ასევე ამ მუხლებთან დაკავშირებით გატარებული გამოსასწორებელი ზომების შემოწმება. თუ აუდიტორი დაასკვნის, რომ შეჯერება სათანადოდ არ არის ჩატარებული, თუმცა, მიმომხილველს ხელი აქვს მოწერილი იმის დასტურად, რომ მიმოხილვა დაასრულა, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს, რატომ დაკმაყოფილდა მიმომხილველი ჩატარებული შეჯერებით და შეაფასოს, ეფექტიანია თუ არა მიმოხილვის პროცესი და, მაშასადამე, შეჯერების პროცესის კონტროლი ეფექტურია თუ არა.

კონტროლის ტესტები შეიძლება დაიყოს სამ ძირითად კატეგორიად, ასე მაგალითად:

სისტემის მიერ დამუშავებულ ინდივიდუალურ ოპერაციასთან დაკავშირებული ძირითადი კონტროლის მექანიზმების ტესტები	ძირითადი კონტროლის მექანიზმები ოპერაციების დამუშავების პროცესის ნაწილია, ხშირად მანუალური ან ნახევრად ავტომატიზებულია და შეიძლება მოიცავდეს: ● შერჩეული ოპერაციის ვიზირების **მტკიცებულებას;** ● სხვა თანამშრომლის მიერ ჩატარებული მიმოხილვის **მტკიცებულებას**; მაგალითად, გამოთვლების გასწორება; ● საბიუჯეტო ნორმების დაცვის შემოწმების **მტკიცებულებას** და ა.შ.
ავტომატიზებული გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ტესტები	გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები აუდიტის ობიექტის სისტემებში პრორამულად არის გათვალისწინებული და გამოიყენება ცალკეულ ოპერაციასთან ან მსგავსი ოპერაციების პარტიებთან მიმართებით. აუდიტორი კარგად უნდა იცნობდეს აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიურ გარემოს. გამოყენებითი კონტროლის ძირითადი მექანიზმების ტესტირება აუცილებლად უნდა ჩატარდეს, ვინაიდან ისინი მთავარ როლს ასრულებს ძირითადი ანგარიშების შექმნასა და ელექტრონული მონაცემების დაცვაში და ასევე მნიშვნელოვან გავლენს ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.
მმართველობითი და მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმების ტესტები	დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმების ტესტირებით, რომლებიც ორიენტირებულია შიდა კონტროლის სისტემის შედეგებზე და რეგულარულად ტარდება. ზემოაღნიშნული აღმომჩენი კონტროლის პროცედურები ტარდება ოპერაციების დამუშავების პროცესის შემდეგ და ხელმძღვანელობას უზრუნველყოფს რწმუნებით იმის შესახებ, რომ ოპერაციების ჯგუფი ან კლასი სრულყოფილად, სწორად და სათანადო წესების შესაბამისად დამუშავდა. ამგვარი კონტროლის მექანიზმების მაგალითებია: ● უმაღლესი ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული უმაღლესი დონის მიმოხილვა; ● შიდა შეჯერების/გარე მონაცემებთან განხორციელებული შეჯერების პროცესის მიმოხილვა; ● მმართველობითი საინფორმაციო სისტემების მიმოხილვა.

(ii) კონტროლის ტესტების ვადები

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტორებმა კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატარონ მიმდინარე პერიოდში. თუ აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს, არსებითად განსხვავებული კონტროლის მექანიზმები გამოიყენებოდა, აუდიტორმა თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე უნდა განიხილოს.

კონტროლის ტესტების ვადები

კონტროლის ტესტები ტარდება:	მოპოვებული მტკიცებულებები
დროის გარკვეულ მომენტში	აუდიტორი მხოლოდ დროის ამ მომენტისთვის მოიპოვებს მტკიცებულებებს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა.
აუდიტის მიმდინარეობისას	აუდიტორი შესაფერისი პერიოდებისთვის მოიპოვებს მტკიცებულებებს, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა.
შუალედური პერიოდის განმავლობაში	აუდიტორმა დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები **უნდა** მოიპოვოს დარჩენილი პერიოდისთვის, შიდა კონტროლში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების ხასიათისა და დონის შესახებ, მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიის ან პროცესების ცვლილებები.
წინა პერიოდების აუდიტში – მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები	აუდიტორი ვერ დაეყრდნობა ისეთი კონტროლის მექანიზმების შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რომლებიც ამცირებს მნიშვნელოვან რისკს: ასეთი კონტროლის მექანიზმების ტესტირება **უნდა** ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში.
წინა აუდიტში, თუ კონტროლის მექანიზმები შეიცვალა ბოლო ტესტირების შემდეგ	ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება **უნდა** ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში. ცვლილებები შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ უკვე აღარ არსებობს ამ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის საფუძველი.
წინა აუდიტში, თუ კონტროლის მექანიზმები არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ	აუდიტორმა ასეთი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე, ყოველ სამ წელიწადში ერთხელ მაინც **უნდა** ჩაატაროს, მაგრამ დაუშვებელია, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში ჩატარდეს ყველა კონტროლის მექანიზმის ტესტირება და სხვაში არ ჩატარდეს არც ერთი მექანიზმის ტესტი. თუ აუდიტორი გეგმავს აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების შესახებ, წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებების გამოყენებას, აუდიტორმა აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამგვარ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის შესახებ, რომელთა ტესტირებაც ერთ-ერთ წინა აუდიტში ჩატარდა.

(iii) კონტროლის ტესტების მოცულობა

აუდიტორებმა კონტროლის ტესტების ჩატარება უნდა დაგეგმონ საკმარისი, შესაფერისი და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა იმ პერიოდში, რომელზედაც აუდიტორი მათზე დაყრდნობას გეგმავს. რისკის შეფასებისას, რაც უფრო მეტად დაყრდნობას ვარაუდობს აუდიტორი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, მით უფრო დიდი მოცულობის კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს. ჩასატარებელი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრისას, აუდიტორს შეუძლია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

- პერიოდის განმავლობაში რა სიხშირით ატარებდა აუდიტის ობიექტი კონტროლის პროცედურას: რაც უფრო მეტი სიხშირით ტარდება მანუალური კონტროლის პროცედურა (მაგალითად, ყოველდღიურად, ყოველთვიურის ნაცვლად), მით უფრო მეტი მუხლის ტესტირებაა აუცილებელი;
- დროის მონაკვეთის ხანგრძლივობა აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, რომლის შესაბამის კონტროლის მექანიზმს ეყრდნობა აუდიტორი;
- კონტროლის მექანიზმის შესახებ მოპოვებული მტკიცებულებების რელევანტურობა და საიმედოობა: რაც უფრო მეტად მნიშვნელოვან რისკთან არის დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმი და რაც უფრო მნიშვნელოვანია კონტროლის მექანიზმი, რომელიც რისკს უკავშირდება, მით უფრო სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი;
- კონკრეტულ მტკიცებასთან დაკავშირებული სხვა კონტროლის მექანიზმების ტესტებიდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მოცულობა;
- შიდა კონტროლზე დაყრდნობის (ძირითადი პროცედურების შემცირების) დაგეგმილი დონე;
- შიდა კონტროლიდან გადახრის მოსალოდნელი დონე, რომლის გაზრდა გამოიწვევს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდას.

კონტროლის ტესტებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა განისაზღვრება პროფესიულ ლიტერატურასა და საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაზე დაყრდნობით, 5%-10%-იანი დასაშვები გადახრის გათვალისწინებით, რომელიც, ზოგადად, კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის სათანადოდაა მიჩნეული.

კონტროლის სიხშირე	კონტროლის პროცედურების შესრულების ნაგულისხმევი რაოდენობა	ტესტირებისთვის გამიზნული მუხლების რაოდენობა	
		ნაწილობრივი დაყრდნობა	მაღალ დონეზე დაყრდნობა
წლიური	1	1	1
კვარტალური	4	1	2
ყოველთვიური	12	2	5
კვირეული	52	4	10
ყოველდღიური	250	10	20
დღეში რამდენჯერმე	მეტია 250-ზე	30	50

როგორც წესი, კონტროლის პროცედურის სიხშირე დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში კონტროლის პროცედურის კარგი მაჩვენებელია, მაგრამ შეიძლება ეს ყოველთვის ასე არ იყოს. მაგალითად, იმის გამო, რომ კონტროლი განსხვავებული რაოდენობის ადამიანის მიერ/ადგილას სრულდება, ამგვარად, აუდიტორებმა საორიენტაციოდ უნდა გამოყენონ კონტროლის პროცედურების შესრულების ნაგულისხმევი რაოდენობის სვეტი, როდესაც ფაქტობრივი სიხშირე არ შეესაბამება პირველ სვეტს.

შესრულების ცხრილიდან შერჩეული რაოდენობები, როგორც წესი, ეხება კონტროლის მექანიზმების ხელახლა შესრულების, ან დათვალიერების ტესტების რაოდენობას, ან ამ ტიპის კომბინირებული ტესტების რაოდენობას. როგორც წესი, აუცილებელი არ იქნება შერჩევითი ერთობლობის მოცულობის განსაზღვრა, როდესაც ტესტი არის გამოკითხვა ან დაკვირვება. პრაქტიკაში, შეიძლება უფრო ეფექტიანი იყოს სხვადასხვა ტიპის ტესტების ერთობლივად გამოყენება. მაგალითად, კონტროლის პროცედურისთვის, რომელიც დღეში ბევრჯერ სრულდება (მაგალითად, ხელმოწერის მტკიცებულება), თუ აუდიტორები 30 მუხლის ტესტს ჩაატარებენ, მათ უფლება აქვთ გადაწყვიტონ, რომ მიზანშეწონილია მტკიცებულებების მოპოვება 20 დათვალიერების ტესტიდან და 10 ხელახლა შესრულების ტესტიდან.

დაყრდნობა კონტროლის მექანიზმების წინა წლების აუდიტში მოპოვებულ მტკიცებულებებზე

გარკვეულ გარემოებებში, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს, რომ აუდიტორები დაეყრდნონ მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ წინა წლების აუდიტში მოპოვებულ მტკიცებულებებს იმ შემთხვევაში, თუკი:

- კონტროლის მექანიზმები არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების ჩატარების შემდეგ;
- ეს არ არის მნიშვნელოვანი რისკის შესამცირებლად განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმები.

გადაწყვეტილების მიღებისას იმის თაობაზე, რომ ისევ (მიმდინარე პერიოდშიც) შესაძლებელია კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა, გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- კონტროლის გარემოსა და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგის პროცესის სიძლიერე – თუ აუდიტორები დაასკვნიან, რომ კონტროლის გარემო და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგის პროცესი ძლიერია, ეს ისეთი კონტროლის გარემოს მაჩვენებელია, სადაც კონტროლის მექანიზმები ისევ ეფექტიანად ფუნქციონირებს.
- შიდა კონტროლზე მოსალოდნელი დაყრდნობის დონე – რაც უფრო მეტად აქვთ აუდიტორებს განზრახული შიდა კონტროლზე დაყრდნობა, მით უფრო საეჭვოა, რომ მიზანშეწონილი იქნება კონტროლის მექანიზმების შესახებ წინა წლების აუდიტში მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა.
- წინა წლებში ჩატარებული კონტროლის ტესტების შედეგები – თუ აუდიტორები დაასკვნიან, რომ წინა წლებში კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა და მათი ფუნქციონირება ეფექტიანი იყო, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს წინა წლების ტესტირების შედეგებზე დაყრდნობა.

პროცესში მნიშვნელოვანი მანუალური ელემენტის არსებობა – ზოგადად, მიზანშეწონილი არ არის წინა წლებში ჩატარებული, ბიზნესპროცესთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ტესტების შედეგებზე მთლიანად დაყრდნობა, თუ პროცესი მოიცავს მნიშვნელოვან მანუალურ ელემენტს.

ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორებმა, სულ მცირე ყოველ მესამე წელს, უნდა ჩაატარონ ისეთი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, რომლებზედაც განზრახული აქვთ დაყრდნობა

კონტროლის ტესტების შემუშავება, რომლებიც უზრუნველყოფს დადებით მტკიცებულებებს

როდესაც აუდიტორები აფასებენ კონტროლის მექანიზმებს და ატარებენ კონტროლის ტესტებს, მათ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციონ შიდა კონტროლისთვის დამახასიათებელ შეზღუდვებს. ნაკლებად სარწმუნო და უარყოფითი ხასიათის მტკიცებეულებები ზოგადი პრობლემაა, რაც გავლენას ახდენს კონტროლის ტესტებზე.

თუმცა, კონტროლის ტესტები შეიძლება იმგვარად ჩამოყალიბდეს, რომ ტესტის შედეგად დადებითი მტკიცებულება მიიღებოდეს იმის შესახებ, რომ კონტროლის მექანიზმი ისე ფუნქციონირებს, როგორც მოსალოდნელი იყო, მაგალითად, ოპერაციების სია, რომლებიც უარყოფილი იყო ძირითადი კონტროლის მექანიზმების შედეგად, განსახილველი ოპერაციების შესწორებისა და ხელახალი დამუშავების სტატისტიკურ ანგარიშთან ერთად, ან ბანკის ამონაწერების პერიოდული შეჯერება ბუღალტრული აღრიცხვის მონაცემებთან.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები **2.2.4 კონტროლის მექანიზმები და 2.2.5 რისკებისა და დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების შეჯამება.**

ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა – ხასიათი, ვადები და მოცულობა

არსებით მუხლებთან დაკავშირებული ძირითადი პროცედურები

აუდიტორი ისეთ ძირითად პროცედურებს გეგმავს, რომლებიც მიესადაგება და პასუხობს არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას. ძირითადი პროცედურებიდან მისაღები რწმუნების დონე დამოკიდებულია არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე და ამის შედეგად აუდიტორის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე, დაეყრდნობა თუ არა შიდა კონტროლს.

მნიშვნელოვანი რისკები

იმის მიუხედავად, როგორია აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკი და რა დონეზე გეგმავს აუდიტორი შიდა კონტროლზე დაყრდნობას, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს და ჩაატაროს ძირითადი პროცედურები თითოეულ არსებით მუხლთან მიმართებით. ეს იმით არის განპირობებული, რომ რისკის შეფასება სუბიექტურია, შეიძლება აუდიტორმა ვერ გამოავლინა ყველა რისკი და, გარდა ამისა, შიდა კონტროლს ახასიათებს თანდაყოლილი შეზღუდვები, როგორც ზემოთ იყო აღწერილი.

როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ მტკიცების დონეზე შეფასებული რისკი მნიშვნელოვანი რისკია, მან უნდა ჩაატაროს კონკრეტულად მოცემულ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები. როდესაც მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის დაგეგმილი მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას გულისხმობს, გათვალისწინებული **უნდა** იყოს ელემენტების ტესტირებაც.

(i) ძირითადი პროცედურების ხასიათი

არსებობს ორი კატეგორიის ძირითადი პროცედურა: ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები და ელემენტების ტესტები.

ზოგადად, ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება უფრო მეტად მიზანშეწონილია დიდი მოცულობის ოპერაციების მიმართ, რომლებიც ხანგრძლივი პერიოდის მანძილზე პროგნოზირებადია. ელემენტების ტესტები, ჩვეულებრივ, უფრო შესაფერისია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გარკვეული მტკიცებების შესახებ, მათ შორის, არსებობის, უფლებამოსილებისა და შეფასების. მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ელემენტების ტესტებისა და ანალიტიკური პროცედურების შეხამებულად/კომბინირებულად ჩატარება.

(ii) ძირითადი პროცედურების ვადები

ძირითადი პროცედურების ჩატარება შესაძლებელია რომელიმე შუალედური თარიღისთვის, ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. როდესაც ძირითადი პროცედურები შუალედური თარიღისთვის ტარდება, შემდგომში აუდიტორმა **უნდა** ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, რათა მოიცვას დარჩენილი პერიოდი და შეამციროს რისკი იმისა, რომ შეცდომები და უზუსტობები არ გამოვლინდება პერიოდის ბოლოს. თუ შუალედური თარიღისთვის შეცდომები და უზუსტობები გამოვლინდება, აუდიტორმა **უნდა** შეცვალოს რისკის შეფასება და შემდეგ იმ ძირითადი პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც უნდა ჩატარდეს დარჩენილი პერიოდის მოცვის მიზნით.

(iii) ძირითადი პროცედურების მოცულობა

ძირითადი პროცედურების მოცულობა დაკავშირებულია ისეთი შერჩევითი ერთობლიობის ტიპისა და მოცულობის შერჩევასთან/განსაზღვრასთან, რომელიც შესაფერისი იქნება შესაბამისი მტკიცების დონეზე გამოვლენილ ყველა მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის. ძირითადი ტესტების მოცულობა განისაზღვრება აუდიტის მიდგომის შემუშავების ეტაპზე.

ძირითადი ტესტები, როდესაც მონაცემები შეიძლება არ იყოს საიმედო

იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორს გადაწყვეტილი აქვს, რომ არ დაეყრდნობა შიდა კონტროლს, ძირითადი პროცედურების ჩატარებისას, აუდიტორი ვერ იგულისხმებს, რომ განსახილველ მუხლთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებს, ან მონაცემები საიმედოა. თუ შიდა კონტროლის მექანიზმები საიმედო არ არის ან მათი ტესტირება არ ჩატარებულა, აუდიტორმა **უნდა** შეამოწმოს დამუშავებული მონაცემების საიმედოობა და შესაბამისად შეცვალოს ძირითადი ტესტირების მოცულობა.

აუდიტორული შერჩევა და ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევის სხვა მეთოდები

ISSAI 2530
[ასს 530]

აუდიტორული შერჩევის გამოყენებისას, აუდიტორის მიზანია, შეადგინოს და შეარჩიოს აუდიტორული შერჩევითი ერთობლიობა, აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს შერჩევითი ერთობლიობის ელემენტებზე და შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირებით მიღებული შედეგები შეაფასოს ისეთი მეთოდით, რომ შეიქმნას სათანადო საფუძველი დასკვნების გამოსატანად იმ გენერალური ერთობლიობის შესახებ, საიდანაც შეადგინა მოცემული შერჩევით ერთობლიობა.

(i) აუდიტორული შერჩევა

როდესაც აუდიტორი გადაწყვეტს, რომელი მუხლების ტესტირება უნდა ჩაატაროს, მას შემდეგი სამი ძირითადი მეთოდის გამოყენების უფლება აქვს:

(I) აუდიტორული შერჩევა;

(II) ყველა მუხლის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება);

(III) სპეციფიკური მუხლების შერჩევა.

მეთოდის შერჩევა აუდიტორის **პროფესიული განსჯის** საგანია, რომლის დროსაც აუდიტორი ითვალისწინებს რისკის შეფასებას, **გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლებს** და კონკრეტულ გარემოებებში მეთოდის გამოყენების **პრაქტიკულ შესაძლებლობასა** და **ეფექტიანობას**, მაგრამ შერჩეული მეთოდი ეფექტური უნდა იყოს მოცემული აუდიტორული პროცედურის მიზნის მისაღწევად.

(ii) ყველა მუხლის შერჩევა

ტესტირებისთვის ყველა მუხლის შერჩევა იმ შემთხვევაში არის მიზანშეწონილი, როდესაც მუხლების რაოდენობა მცირეა, მაგრამ მუხლებს მაღალი ღირებულება აქვს, ან როდესაც კომპიუტერის მეშვეობით აუდიტის ჩატარების ტექნოლოგია (CAATs) ყველა მუხლის ეფექტიანად ტესტირების საშუალებას იძლევა. ამ მეთოდის გამოყენება შეიძლება ასევე აუცილებელი იყოს, როდესაც გაერთიანებული რისკი მაღალია.

(iii) სპეციფიკური მუხლების შერჩევა

აუდიტორი გენერალური ერთობლიობიდან არჩევს გარკვეულ მუხლებს, მათი სპეციფიკური მახასიათებლების გამო. როგორც წესი, ეს შეიძლება იყოს მაღალი ღირებულების ან მაღალი რისკის მქონე მუხლები (მაგალითად, შედარებით დიდი ან პატარა თანხები, უარყოფითი ღირებულების მქონე მუხლები, არაორდინარული ბუღალტრული გატარებები და ა.შ.), ან მუხლები, რომლებიც განსახილველი სფეროს დიდ/მნიშვნელოვან ნაწილს წარმოადგენს.

ტესტირებისთვის სპეციფიკური მუხლების შერჩევა შესაძლოა სასარგებლო იყოს კონტროლის ტესტებისთვისაც და ძირითადი ტესტებისთვისაც, ასევე აუდიტის ობიექტის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, ან რისკის აუდიტორისეული შეფასების განსამტკიცებლად.

მართალია, აღნიშნული მეთოდი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების ერთ-ერთი ეფექტური საშუალებაა, მაგრამ რადგან ეს არ არის აუდიტორული შერჩევა, მისი შედეგების გავრცელება არ შეძლება გენერალურ ერთობლიობაზე.

ამასთან, ამ მეთოდმა შეიძლება მნიშვნელოვანი როლი ითამაშოს აუდიტის ისეთ მიდგომაში,რომელიც დასაბუთებულ რწმუნებას უზრუნველყოფს აუდიტორული შერჩევის ტექნიკის გამოყენების გარეშე.

შერჩევის შესაძლებლობა

აუდიტორული შერჩევა არის აუდიტორული პროცედურების გამოყენება გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ ისე, რომ გენერალური ერთობლიობის შემადგენელ თითოეულ მუხლს („შერჩევის ერთეულს“) შერჩევის ერთნაირი ალბათობა ჰქონდეს.

რეპრეზენტაციულობა გენერალური ერთობლიობის მიმართ

იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს დასკვნების ჩამოყალიბება გენერალური ერთობლიობის გარკვეული, წინასწარ განსაზღვრული მახასიათებლების/ატრიბუტების (როგორიცაა, მაგალითად უფლებამოსილება, შეფასება) შესახებ ისე, რომ არ ჩაატაროს მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირება, შედგენილი შერჩევითი ერთობლიობა გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული უნდა იყოს.

აუდიტორული პროცედურის მიზნების გათვალისწინება

როდესაც შერჩევით ერთობლიობას ადგენს, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურის მიზნები და გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლები. ვინაიდან კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი ტესტების მიზნები განსხვავებულია, შერჩევითი ერთობლიობის შესადგენად შეიძლება აუცილებელი გახდეს განსხვავებული მიდგომების გამოყენება.

სტატისტიკური ან არასტატისტიკური

შერჩევითი მეთოდიკა შეიძლება იყოს სტატისტიკური (ითვალისწინებდეს შერჩევითი ერთობლიობის მუხლების შემთხვევით შერჩევას და ალბათობის თეორიის გამოყენებას შედეგების შესაფასებლად), ან არასტატისტიკური. გადაწყვეტილების მიღება, კონკრეტულ შემთხვევაში სტატისტიკური შერჩევის მიდგომას გამოიყენებს თუ არასტატისტიკურს, დამოკიდებულია აუდიტორის მსჯელობასა და შეფასებაზე. თუმცა, მხოლოდ სტატისტიკური შერჩევის შედეგების გავრცელება/ექსტრაპოლაცია არის შესაძლებელი გენერალურ ერთობლიობაზე. არასტატისტიკური შერჩევის შედეგების გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ ორიენტირის სახით და არ შეიძლება მათი ექსტრაპოლაცია გენერალურ ერთობლიობაზე.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა საკმარისი უნდა იყოს იმისათვის, რომ აუდიტორებს, შერჩევის რისკის[14] მისაღები დონის პირობებში, საშუალება ჰქონდეთ, დაასკვნან, რომ:

- კონტროლის ტესტებისთვის – გადახრის მთლიანი დონე არ აღემატება გადახრის ასატან დონეს (გადახრის დონე, რომელსაც აუდიტორი მისაღებად მიიჩნევს მანამ, სანამ გადაწყვეტს, რომ რწმუნებას ვეღარ მიიღებს შიდა კონტროლიდან);
- ელემენტების ძირითადი ტესტებისთვის – გადახრა ღირებულებით გამოხატულებაში არ აღემატება იმ თანხას, რომელიც აუდიტორს სურს, რომ მისაღებად მიიჩნიოს.

აუდიტორი ისეთ აუდიტორულ პროცედურებს ატარებს, რომლებიც ერთნაირი მიდგომით/წესით შერჩეული თითოეული მუხლის აუდიტის კონკრეტული მიზნის შესაფერისია.

---

[14] *შერჩევის რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც გამოიტანა შერჩევითი ერთობლიობის საფუძველზე, შეიძლება განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც გამოიტანდა იმ შემთხვევაში, თუ მთელი გენერალური ერთობლიობის ტესტირებას ჩაატარებდა.*

შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება

მას შემდეგ, რაც დაადგენს აუდიტის მიზანს, რომლის მიღწევაც სურს და აუდიტორულ პროცედურებს, რომლებიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი ამ მიზნების მისაღწევად, აუდიტორმა **უნდა**:

(ა) განსაზღვროს, რას მიიჩნევს შეცდომად;

(ბ) განსაზღვროს გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც უნდა შეადგინოს მუხლები ტესტირებისთვის;

(გ) კარგად შეისწავლოს გენერალური ერთობლიობის სპეციფიკა;

(დ) მოამზადოს გენერალური ერთობლიობა;

(ე) შერჩევითი ერთობლიობა დაყოს[15] ქვეერთობლიობებად, თუ მიზანშეწონილია;

(ვ) განსაზღვროს შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა;

(ზ) შეარჩიოს შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირების/შერჩევის მეთოდი.

(ა) გადახრების („შეცდომების“) განმარტება

აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ კრიტერიუმები იმის დასადგენად, ტესტის დროს რა მიიჩნევა შეცდომად და შემდეგ **უნდა** შეაფასონ შეცდომის მოსალოდნელი დონე (პროცენტებში გამოსახული – კონტროლის ტესტებისთვის) და შეცდომის მოსალოდნელი სიდიდე (თანხა) (ელემენტების ძირითადი ტესტებისთვის). თუ შეცდომის მოსალოდნელი დონე მიუღებლად მაღალია, არ **უნდა** ჩატარდეს კონტროლის ტესტები. თუ შეცდომის მოსალოდნელი დონე მაღალია, შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს უფრო დიდი მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა ელემენტების ძირითადი ტესტების ჩასატარებლად.

(ბ) გენერალური ერთობლიობის განსაზღვრა აუდიტორული შერჩევისთვის

გენერალური ერთობლიობა არის მთელი მონაცემების ნაკრები/ერთობლიობა, საიდანაც მოხდება შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება, რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რას მიიჩნევს შერჩევის ერთეულად გენერალურ ერთობლიობაში, მაგალითად, ოპერაციას, ანგარიშის ნაშთს თუ ფულად ერთეულს. გენერალური ერთობლიობა აუდიტის კონკრეტული მიზნის შესაფერისი უნდა იყოს და აუდიტორს შეიძლება დასჭირდეს დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება ტესტირებისთვის შერჩეული მუხლების სისრულისა და სისწორის შესახებ.

შენიშვნა: ვინაიდან შერჩევითი ერთობლიობიდან არ მიიღება სისრულის შესახებ მტკიცებულებები, სისრულის მტკიცების შესახებ რწმუნების მოსაპოვებლად ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურები ყოველთვის **უნდა** შეივსოს ანალიტიკური მიმოხილვით ან/და მტკიცებულებებით უშუალოდ სისრულის უზრუნველსაყოფად განკუთვნილი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების შესახებ. თუ აუდიტის ობიექტში ამ მიზნით საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემებიც გამოიყენება, მიზანშეწონილია კომპიუტერის მეშვეობით აუდიტის ჩატარების სპეციალისტების გამოყენება აუდიტში.

[15] *გენერალური ერთობლიობის დაყოფა ერთნაირი მახასიათებლების მქონე ფენებად.*

(გ) გენერალური ერთობლიობის სპეციფიკის გამოკვლევა

იმისათვის, რომ შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისთვის სათანადო მეთოდი შეარჩიონ და შერჩევითი ერთობლიობის ოპტიმალური მოცულობა განსაზღვრონ, აუდიტორებმა გენერალური ერთობლიობის შესახებ, შეძლებისდაგვარად, მაქსიმალური ინფორმაცია **უნდა** მოიპოვონ. მათ გენერალური ერთობლიობის მუხლებში/ელემენტებში უნდა გამოიკვლიონ გადახრის/ცვალებადობის დონე (მათი ხასიათი, სიხშირე და გავრცელება მთელ გენერალურ ერთობლიობაში), რასაც უწოდებენ გენერალური ერთობლიობის შეცდომებს, ასევე გადახრების ტიპების არსებობა (მაგალითად, უფრო მეტი შეცდომები წლის ბოლოს, რაც განპირობებულია ბიუჯეტის სახსრების გაზრდილი ინტენსი ხარჯვით).

(დ) გენერალური ერთობლიობის მომზადება

გენერალური ერთობლიობა იყოფა შერჩევის ერთეულებად. შერჩევის ერთეულები ასევე შეიძლება დაჯგუფდეს მსგავსი მახასიათებლების მქონე ქვეერთობლიობებად იმგვარად, რომ მივიღოთ აუდიტის კონკრეტული მიზნის მისაღწევად შესაფერისი რაციონალური და ეფექტიანი შერჩევითი ერთობლიობა; ამას უწოდებენ სტრატიფიკაციას (იხ. ქვემოთ).

(ე) სტრატიფიკაცია

სტრატიფიკაცია ნიშნავს (1) გენერალური ერთობლიობის დაყოფას ქვეერთობლიობებად (ფენებად) წინასწარ განსაზღვრული და დოკუმენტირებული აუდიტის კრიტერიუმების გამოყენებით (მაგალითად, ფულადი ღირებულება, მოთხოვნების ხანდაზმულობა და ა.შ.), რათა შესაძლებელი იყოს შერჩევის ერთეულის მიკუთვნება მხოლოდ და მხოლოდ ერთ ქვეერთობლიობაზე და (2) აუდიტორული პროცედურების გამოყენება თითოეული ქვეერთობლიობის შემადგენელი ელემენტებიდან შედგენილი შერჩევითი ერთობლიობის მიმართ.

როგორც წესი, ამ მეთოდის დროს სტრატიფიკაცია ხდება ღირებულების მიხედვით – ჩატარდება ყველაზე დიდი ღირებულების მქონე მუხლების ტესტირება და ასევე ყველაზე დაბალი ღირებულების მქონე მუხლების რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირება. შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირება აუდიტორს ასევე შეუძლია რისკის პროფილის მიხედვით – მაგალითად, აუდიტორული პროცედურების კონცენტრირებით, ისეთ შუალედურ და საბოლოო გადახდებზე, რომლებიც ყველაზე მეტად ექვემდებარება რისკს და შედარებით ნაკლები ყურადღების დათმობით საავანსო გადახდების აუდიტისთვის, ან უფრო მეტი ყურადღების გამახვილებით შედარებითი ძველ მოთხოვნებზე, როდესაც ტარდება საეჭვო მოთხოვნების ანარიცხების ადეკვატურობის ტესტირება.

(ვ) შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა

გაერთიანებული რისკის შეფასებისა და რწმუნების მოთხოვნილი დონის გათვალისწინებით, **უნდა** განისაზღვროს შერჩევითი ერთობლიობის მინიმალური მოცულობა რწმუნების მოდელის გამოყენებით.

ლოგიკურია, რომ რაც უფრო დიდი მოცულობისაა შერჩევითი ერთობლიობა, მით უფრო მეტია იმის სიზუსტე და ალბათობა, რომ შერჩევითი ერთობლიობა გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული იქნება. აქედან გამომდინარე, შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდით შემცირდება შერჩევის რისკი.

რაც უფრო მეტად დაეყრდნობიან აუდიტორები სხვა ძირითად პროცედურებს (ელემენტების ტესტებს ან ძირითად ანალიტიკურ პროცედურებს), კონკრეტულ გენერალურ ერთობლიობასთან მიმართებით შეუმჩნევლობის რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად, მით უფრო ნაკლები დონის რწმუნების მიღება დასჭირდებათ შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირებიდან და, მაშასადამე – უფრო პატარა მოცულობის შერჩევითი ერთობლიობა.

აუდიტორებს შეუძლიათ Excel Macro-ს გამოყენება, რომელიც შედგენილია აუდიტორული შერჩევის მიზნებისთვის და ასევე IDEA პროგრამული უზრუნველყოფის სათანადოდ გამოყენება მონაცემების გასაანალიზებლად.

(ზ) შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მეთოდის შერჩევა

შერჩევითი ერთობლიობის შესარჩევად გამოყენებული მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს გენერალური ერთობლიობის მახასიათებლებს. თუ აუდიტორებს არ სჭირდებათ ტესტების შედეგების ექსტრაპოლაცია, მათ შეუძლიათ მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევის მიდგომის გამოყენება. თუ ექსტრაპოლაცია აუცილებელია, მაშინ სავალდებულოა სტატისტიკური შერჩევის გამოყენება. როდესაც ერთგვაროვანი არ არის გენერალური ერთობლიობა, რომელიც აუდიტორმა შეარჩია შერჩევითი ერთობლიობის შესადგენად, შესაძლებელია მისი სტრატიფიკაცია შერჩევითი ერთობლიობის მისაღებად. ნებისმიერ შემთხვევაში, შერჩევითი ერთობლიობის ფორმირებისთვის შერჩეული მეთოდი უნდა იყოს შემთხვევითი, რაც გენერალური ერთობლიობის ყველა ელემენტისთვის ქმნის იმის შესაძლებლობას, რომ შერჩეული იქნება/მოხვდება შერჩევით ერთობლიობაში.

შერჩევის მეთოდების დახასიათება

ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა

ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევის მეთოდი სტატისტიკური შერჩევის ერთ-ერთი მეთოდია, რომლის დროსაც გენერალურ ერთობლიობაში ყოველ ლარს შერჩევის ერთნაირი ალბათობა/შესაძლებლობა აქვს. ფულადი ერთეულების მიხედვით, შერჩევის მეთოდის პრაქტიკაში გამოყენების დროს, შემთხვევით შეირჩევა საწყისი წერტილი და შემდეგ შერჩევის საშუალო ინტერვალი გამოიყენება დანახარჯების მუხლებიდან ტესტირებისთვის დანარჩენი მუხლების შესარჩევად თანდათანობით.

ფულადი ერთეულების მიხედვით, შერჩევის მეთოდის დროს, იმის გამო, რომ ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად შერჩევის ინტერვალი გამოიყენება, ნაკლებად არის მოსალოდნელი, რომ ინტერვალებს შორის მოხვდება მსხვილი ოპერაციები, რომლისთვისაც დიდი რაოდენობის ლარია გადახდილი და, მაშასადამე, უფრო დიდია იმის ალბათობა, რომ ჩატარდება მათი ტესტირება შერჩევით ერთობლიობაში.

შერჩევის საშუალო ინტერვალი

შერჩევის საშუალო ინტერვალი განისაზღვრება გენერალური ერთობლიობის ელემენტების მთლიანი ღირებულების გაყოფით აუდიტის ჩასატარებლად შერჩეული ოპერაციების დაგეგმილ რაოდენობაზე (n). შემდეგ მიღებული შერჩევის ინტერვალი გამოიყენება გენერალურ ერთობლიობაში თანაბრად განაწილებული n რაოდენობის ლარების შესარჩევად (შერჩევის საშუალო ინტერვალი = მთლიანი ბიუჯეტი/შერჩევითი ერთობლიობის დაგეგმილი მოცულობა n).

ამგვარად, გენერალური ერთობლიობა დაიყოფა „ნაწილებად“, რომლებიც თანაბარი ზომისაა ლარში და თითოეული ნაწილიდან შეირჩევა ერთი ლარი, რომელიც გვიჩვენებს, რომელი მუხლის ტესტირება უნდა ჩატარდეს.

სტრატიფიცირებული ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევა

სტრატიფიცირებული ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევის დროს გენერალური ერთობლიობა დაიყოფა რამდენიმე ქვეჯგუფად (ფენად) - იხ. ზემოთ. თითოეულ ფენაში ტესტირებისთვის საჭირო მუხლების რაოდენობა განისაზღვრება ფულადი ერთეულების მიხედვით შერჩევის მეთოდით. ყველა ფენაში განსხვავებული იქნება ტესტირებისთვის შერჩეული მუხლების რაოდენობა.

შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის მარტივი შემთხვევითი შერჩევის მეთოდის დროს, მთელი გენერალური ერთობლიობიდან მუხლები იმგვარად შეირჩევა, რომ თითოეულ მუხლს შერჩევის ერთნაირი შესაძლებლობა/ალაბათობა ჰქონდეს. ამის შედეგად, ბევრი პატარა თანხაც შეირჩევა ტესტირებისთვის და მოსალოდნელია, რომ მაღალი იქნება სტანდარტული გადახრები, ან უფრო მაღალი იქნება შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა. ამ მეთოდის გამოყენება მი ზანშეწონილია ისეთი გენერალური ერთობლიობისთვის, სადაც ცალკეულ მუხლთან მსგავსი დონის აუდიტორული რისკი არის დაკავშირებული. ამგვარად, ფულადი ერთეულების მიხედვით, შერჩევის მეთოდთან შედარებით, ამ მეთოდის გამოყენება ხშირად უფრო ნაკლებად ეფექტიანია.

მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევა (მაგალითად, რისკზე დაფუძნებით შერჩევა) გულისხმობს გენერალური ერთობლიობიდან მუხლების შერჩევას წინასწარდადგენილი და დოკუმენტირებული კრიტერიუმების შესაბამისად, აუდიტორის მსჯელობაზე დაყრდნობით. მსჯელობაზე ან რისკზე დაფუძნებით შერჩევის მეთოდის გამოყენება არ შეიძლება იმ შემთხვევაში, როდესაც შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების მიზანია ტესტის შედეგების გავრცელება/ექსტრაპოლაცია გენერალურ ერთობლიობაზე. შედეგების ინტერპრეტაციის (ანგარიშის მომზადების) დროს, აუდიტორებმა უნდა იზრუნონ იმაზე, რომ მკითხველები შეცდომაში არ შევიდნენ და არ ეგონოთ, რომ ტესტირების შედეგები გენერალური ერთობლიობისთვის რეპრეზენტაციულია.

აუდიტის გეგმის შედგენა

ISSAI 2300 [ასს 300]

აუდიტორის მიზანია, შეიმუშაოს აუდიტის გეგმა, რათა მისაღებ დაბალ დონემდე შეამციროს აუდიტორული რისკი.

აუდიტის გეგმა

აუდიტის გეგმა ადგენს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას

აუდიტის გეგმა არის ინსტრუქციების ნაკრები აუდიტის ჯგუფისთვის, სადაც მტკიცებების დონეზე დეტალურად არის განსაზღვრული იმ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ. გეგმაში ასევე მითითებულია აუდიტის მიზანი (მიზნები) და შეიძლება ასევე მითითებული იყოს შერჩევითი ერთობლიობის მინიმალური მოცულობა და შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის საფუძველი.

გარდა ამისა, გეგმაში აღწერილი უნდა იყოს ასევე დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების მოსალოდნელი შედეგები და დასკვნის ტიპები, რომლებიც მიღებული შედეგების საფუძველზე უნდა გამოიტანონ აუდიტორებმა.

საგეგმო გადაწყვეტილებების შეცვლა აუდიტის მიმდინარეობისას

გეგმის შეცვლა აუცილებლობის შემთხვევაში

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა განახლდეს და შეიცვალოს აუდიტის მიმდინარეობისას, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს მოულოდნელი მოვლენებით, გარემო პირობების შეცვლით ან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით.
ამ ცვლილებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე. აღნიშნული ცვლილებები უნდა დაამტკიცოს ზედამხედველმა უფროსმა.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები **2.2.6 აუდიტის გეგმა და 2.2.7 აუდიტის ჯგუფის მიერ აუდიტის გეგმის განხილვა.**

დოკუმენტაცია

აუდიტის გეგმისა და მასში შეტანილი ცვლილებების დოკუმენტირება

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა უნდა აისახოს სამუშაო დოკუმენტებსა და აუდიტის მართვის სისტემაში (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), მათ შორის, აუდიტის მიმდინარეობისას, აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და გეგმაში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებები და ამ ცვლილებების მიზეზების დასაბუთება.

აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციის შედგენის მიზანია, უზრუნველყოს ჩანაწერები/მტკიცებულებები იმისა, რომ აუდიტორული პროცედურები სათანადოდ დაიგეგმა და ჩატარდა და, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა და დამტკიცება.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ფინანსური აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელი განცხადებაა მცდარი:

ა) არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება თანდაყოლილი რისკის, შეუმჩნევლობის რისკისა და კონტროლის რისკისგან;

ბ) არსებითი უზუსტობების რისკი არის რისკი იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია აუდიტის ჩატარებამდე;

გ) აუდიტორებს შეუძლიათ შეუმჩნელობის რისკის დონის დადგენა;

დ. აუდიტორული რისკი და აუდიტორული რწმუნება ურთიერთშებრუნებული ცნებებია.

2. აუდიტის გარემოს შესწავლის დროს აუდიტორმა უნდა განიხილოს ის კანონები და სამართლებრივი ნორმები, რომლებიც ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე:

ა) პირდაპირ გავლენას ახდენს;

ბ) პირდაპირ გავლენას არ ახდენს;

გ) მხოლოდ ა;

დ) სწორია ა და ბ.

3. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელი პასუხია სწორი:

ა) კონტროლისა და თანდაყოლილი რისკების შეფასება ხდება, ხოლო შეუმჩნევლობის რისკი, რომელიც პირდაპირ აუდიტის პროცესს უკავშირდება, გამოითვლება;

ბ) კონტროლისა და თანდაყოლილი რისკების შეფასება ხდება აუდიტის ობიექტის მიერ, ხოლო შეუმჩნევლობის რისკის – აუდიტორის მიერ;

გ) კონტროლისა და თანდაყოლილი რისკების შეფასება უფრო ზუსტად არის შესაძლებელი, ვიდრე შეუმჩნევლობის რისკის;

დ) კონტროლისა და თანდაყოლილი რისკები რაოდენობრივია, ხოლო შეუმჩნევლობის რისკი – ხარისხობრივი.

4. არსებითობა გამოიყენება:

ა) სტრატეგიული დაგეგმვის ეტაპზე;

ბ) დეტალური დაგეგმვის ეტაპზე;

გ) ანგარიშის მომზადების ეტაპზე;

დ) მთელი აუდიტის განმავლობაში.

5. აუდიტის საერთო სტრატეგია განსაზღვრავს:

ა) ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას;

ბ) აუდიტის ჯგუფის პასუხისმგებლობებს;

გ) აუდიტის მასშტაბს, ვადებს და მიმართულებებს;

დ) აუდიტორული პროცედურების საკმარისობას და შესაფერისობას.

6. თაღლითობის შესახებ ქვემოთ მოცემული განცხადებებიდან რომელია სწორი:

ა) აუდიტორი ვალდებულია თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკი ჩათვალოს მნიშვნელოვან რისკად;

ბ) აუდიტორი პასუხისმგებელია თაღლითობით გამოწვეული ყველა რისკის გამოვლენასა და შეფასებაზე;

გ) აუდიტორი პასუხისმგებელია თაღლითობის გამოვლენაზე;

დ) აუდიტორს არ ეკისრება პასუხისმგებელობა თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე;

7. რომელია აუდიტორული რისკის ფორმულა:

ა) თანდაყოლილი რისკი × კონტროლის რისკი;

ბ) თანდაყოლილი რისკი × კონტროლის რისკი × შეუმჩნევლობის რისკი;

გ) კონტროლის რისკი × შეუმჩნევლობის რისკი;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

8. გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს:

ა) არსებითი უზუსტობის რისკი;

ბ) თაღლითობის რისკი;

გ) მნიშვნელოვანი რისკი;

დ) შეუმჩნევლობის რისკი.

9. ჩამოთვლილთაგან რომელი არის შეუმჩნევლობის რისკის განმარტება:

ა) აუდიტორი გამოთქვამს არაადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას იმ დროს, რდესაც ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას;

ბ) შიდა კონტროლის მექანიზმები ვერ შეძლებენ არსებითი უზუსტობების პრევენციას, ან დროულად გამოვლენასა და გასწორებას;

გ) აუდიტორული პროცედურები ვერ გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობებს;

დ) რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის მიდრეკილება უზუსტობისაკენ, შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების გათვალისწინებამდე.

10. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელია მართებული:

ა) როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ კონტროლის რისკი მაღალია, აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნება ძირითადად უნდა მოიპოვოს ძირითადი ტესტების ჩატარებით, რადგან შეუძლებელია შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა;

ბ) აუდიტორებმა კონტროლის ტესტები იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ და ჩაატარონ, თუ ორგანიზაციაში კონტროლის მექანიზმები არაეფექტიანად ფუნქციონირებს;

გ) კონტროლის რისკის საერთო შეფასება უნდა მოხდეს ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე;

დ) თუ კონტროლის ტესტებით გამოვლინდება, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს, შემცირდება კონტროლის რისკი.

11. როდის ირჩევს აუდიტორი გამოიყენოს ძირითად პროცედურებზე დაფუძნებული მიდგომა:

ა) როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არადამაკმაყოფილებელია;

ბ) კონტროლის ტესტების შედეგებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში;

გ) როდესაც აუდიტორის აზრით, მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან უფრო არაეფექტურია, ვიდრე ძირითადი პროცედურებიდან;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

12. როდესაც აუდიტორი აირჩევს მტკიცებულების მოპოვების შიდა კონტროლზე დაფუძნებულ მიდგომას, აუდიტორმა:

ა) უნდა ჩაატაროს მხოლოდ კონტროლის მექანიზმების ტესტირება;

ბ) უნდა ჩაატაროს მხოლოდ ძირითადი პროცედურები;

გ) უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს გარკვეული ძირითადი პროცედურები;

დ) აუდიტორი მტკიცებულებებს მოიპოვებს გარე წყაროებიდან.

13. კონტროლის მექანიზმების ტესტირება ტარდება:

ა) როდესაც კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირება ეფექტიანია;

ბ) როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას;

გ) როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება არადამაკმაყოფილებელია;

დ) „ა“ და „ბ“.

14. ჩამოთვლილთაგან რომელი არ არის საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებული ანგარიშთა ნაშთებისა და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ მტკიცება:

ა) სისრულე;

ბ) კლასიფიკაცია;

გ) წარმოშობა;

დ) წარდგენა.

15. ბუღალტერმა ხარჯის ოპერაციები არ გაატარა საბუღალტრო პროგრამაში. შესაბამისად, კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებაში ხარჯები წარმოდგენილია უფრო მცირე თანხით, ვიდრე უნდა ყოფილიყო. ხარჯებთან დაკავშირებით რომელ მტკიცებაზე ახდენს გავლენას აღნიშნული?

ა) უფლებები და მოვალეობები;

ბ) სიზუსტე;

გ) სისრულე;

დ) წარმოშობა.

16. ურთიერთკავშირი არსებითი უზუსტობის რისკსა და აუცილებელ აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობას შორის:

ა) რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით უფრო მეტი ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს;

ბ) რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო მაღალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით უფრო მეტი ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს;

გ) არსებითი უზუსტობის რისკი ტოლია შერჩევის რისკის და ნაკლები ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს;

დ) „ა“ და „გ“ პასუხი სწორია.

17. თქვენ ატარებთ XYZ-ის 2019 წლის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფინანსურ აუდიტს. ორგანიზაცია შედგა 5 სხვადასხვა სსიპ-ისგან. ინფორმაცია ორგანიზაციის ფინანსური მონაცემების შესახებ შემდეგია:

დასახელება	შემოსავლები	ხარჯები	აქტივები	წილი შემოსავლები	წილი ხარჯები	წილი აქტივები
XYZ	10	15	100	100%	100%	100%
კომპონენტი №1	8	10.8	82	80%	72%	82%
კომპონენტი №2	0.4	1.2	5	4%	8%	5%
კომპონენტი №3	0.5	0.8	8	5%	5%	8%
კომპონენტი №4	0.6	1	2	6%	7%	2%
კომპონენტი №5	0.5	1.2	3	5%	8%	3%

- მნიშვნელოვანი კომპონენტების შერჩევისას, აუდიტორი ხელმძღვანელობს შემდეგი პრინციპით: მნიშვნელოვან კომპონენტად განისაზღვრება ისეთი ორგანიზაციები, რომელთა შემოსავლების, ხარჯების ან აქტივების წილი მთლიან ოდენობაში აჭარბებს 10%-ს;
- აუდიტის ობიექტის შესწავლით გამოვლინდა, რომ კომპონენტ №2-ს უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი არსებითი უზუსტობის რისკი, კერძოდ, აქტივებად არ არის აღრიცხული ორგანიზაციის საკუთრებაში არსებული სხვადასხვა რეგიონში განთავსებული შენობები და შენობებში არსებული ძირითადი საშუალებები;
- კომპონენტ №3-ში სააუდიტო პერიოდში არ ჩატარებულა მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაცია;
- კომპონენტ №4-ში 2019 წელს ორგანიზაციამ გასცა 3 მლნ ლარის მატერიალური აქტივები;
- კომპონენტ №5-ში 2019 წელს ორგანიზაციამ შეისყიდა 2 მლნ ლარის ძირითადი საშუალებები.

ჩამოთვლილთაგან რომელი განისაზღვრება მნიშვნელოვან კომპონენტად:

ა) მხოლოდ პირველი კომპონენტი;

ბ) მხოლოდ მეორე კომპონენტი;

გ) პირველი და მეორე კომპონენტი;

დ) ყველა კომპონენტი მნიშვნელოვანია.

18. თქვენ ატარებთ XYZ-ის 2019 წლის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფინანსურ აუდიტს. დავალებული გაქვთ შემდეგი პროცედურის განხორციელება:

- „მოიპოვეთ ძირითადი საშუალებების სია და მიმოიხილეთ ის კომპეტენტურ პიროვნებასთან, ხომ არ არსებობს ისეთი ძირითადი საშუალება, რომელიც შინაარსიდან გამომდინარე, არ უნდა იყოს ასახული ორგანიზაციის ბალანსზე. დარწმუნდით ხომ არ არის მათ შორის გამოუყენებელი აქტივები;

- ორგანიზაციის ბალანსზე არსებულ უძრავ ქონებაზე მოიპოვეთ ამონაწერი რეესტრიდან და დაადასტურეთ საკუთრების უფლება;

- ასევე დარწმუნდით, ასახული აქვს თუ არა ბალანსში ორგანიზაციას ყველა ის უძრავი ქონება, რომელიც რეგისტრირებულია მის სახელზე საჯარო რეესტრში.

რომელ მტკიცებებს ფარავს აღნიშნული ოპერაცია:

ა) დროში გამიჯვნა/აღიარების დროულობა;

ბ) წარდგენა;

გ) წარმოშობა;

დ) უფლებები და ვალდებულებები.

19. თქვენ ატარებთ XYZ-ის 2019 წლის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფინანსურს აუდიტს. აუდიტის გეგმით გაწერილია ძირითადი აქტივების მუხლის ტესტირება. ქვემოთ ჩამოთვლილია მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულები:

I - XYZ-ის სამეურნეო დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული ძირითადი აქტივების ინვენტარიზაციის აქტი;

II - საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე აუდიტის ჯგუფის ძირითადი აქტივების ფიზიკურად დათვალიერების აქტი;

III - XYZ-ის მიერ დაქირავებული ექსპერტის ჩატარებული ძირითადი აქტივების გადაფასების აქტი.

დაალაგეთ ჩამოთვლილი მტკიცებულების მოპოვების წყაროები მათი ხარისხის მიხედვით (უფრო დაბალი, უფრო მაღალი და ყველაზე მაღალი):

ა) III, I და II;

ბ) I, II და III;

გ) I, III და II;

დ) II, I და III.

ამოცანა:

თქვენ ატარებთ XYZ-ის 2019 წლის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფინანსურ აუდიტს. ორგანიზაციას ჰყავს 4 კონტროლირებული ერთეული, საიდანაც აუდიტორული მსჯელობით მნიშვნელოვან კომპონენტად განსაზღვრეთ კომპონენტი

№1.

მოცემულ კოპონენტში არსებით მუხლს წარმოადგენს მატერიალური მარაგები. დეტალური დაგეგმვის ეტაპზე თქვენ აღწერეთ პროცესები, რომელიც დადოკუმენტირებული გაქვთ შემდეგი სახით:

1. მატერიალური მარაგები

მარაგის საჭიროების განსაზღვრა: ორგნაზიაციაში შემუშავებულია მატერიალური მარაგების მიღების, გასვლისა და გადაადგილების პოლიტიკა. ყოველი წლის ნოემბრის თვეში თითოეული სერვის ცენტრი დოკუმენტბრუნვის ელექტრონული სისტემის საშუალებით წერილობითი სახით შესყიდვების სამსახურს უგზავნის შემდგომი წლისთვის შესასყიდი სპეციფიკური მარაგების ნუსხას, ხოლო სტანდარტული ადმინისტრაციული მიზნებისათვის განსახორციელებელი შესყიდვები განისაზღვრება შესყიდვების სამმართველოს მთავარი სპეციალისტის მიერ, წინა წლებში არსებული შესყიდვების შესაბამისად, რომელსაც ვიზირებას უკეთებს სამმართველოს უფროსი. შესყიდვების გეგმა მტკიცდება წლის ბოლოს, რომელსაც ამოწმებს სამსახურის უფროსი და იტვირთება შესყიდვების ელექტრონულ საიტზე.

შესყიდვების გეგმაში ცვლილებების განხორციელება გადის იგივე საფეხურებს და იტვირთება შესყიდვების ელექტრონულ საიტზე.

მარაგის მიღება და შენახვა: მომწოდებელთან ხელშეკრულების გაფორმების შემდგომ, მატერიალური მარაგების მიღება ხდება ცენტრალიზებულად სათაო ოფისში არსებულ საწყობში. სამსახურის უფროსის ბრძანებით განსაზღვრულია ინსპექტირების ჯგუფი, რომელიც მარაგის მიღებისას ამოწმებს მათ შესაბამისობას ხელშეკრულებაში

გაწერილ პირობებთან, რასაც ადასტურებს ინსპექტირების აქტის საფუძველზე. ინსპექტირების აქტის გაფორმების შემდეგ საწყობის მენეჯერი ხელს აწერს მიღება-ჩაბარების აქტს, რომლის შემდეგაც ინფორმაცია მიღებული მარაგების შესახებ შეიტანება მატერიალური მარაგების აღრიცხვის პროგრამაში. აღრიცხვის პროგრამაში აისახება ინფორმაცია მატერიალური მარაგების დასახელების, რაოდენობის, ფასისა და ადგილმდებარეობის შესახებ. მარაგების აღრიცხვის პროგრამაში დაშვებების პოლიტიკა გაწერილია დოკუმენტურად, პოლიტიკის მიხედვით პროგრამაში დაშვება აქვს თითოეულ სერვის ცენტრს, რომელიც ამავე პროგრამაში არეგისტრირებს მოთხოვნას მატერიალური მარაგის შესახებ. მოთხოვნას ადასტურებს თითოეული სერვის ცენტრის უფროსი.

მარაგის გაცემა: მოთხოვნის მიღების შემდეგ საწყობის მენეჯერი პროგრამაში ამოწმებს თითოეულ სერვის ცენტრში არსებულ ნაშთებს, ითვალისწინებს ხარჯვის ტენდენციას და არსებული ნაშთის შესაბამისად იღებს გადაწყვეტილებას მოთხოვნის დაკმაყოფილების შესახებ. მარაგის გაცემა აღრიცხება პროგრამულად. დოკუმენტი დგება ელექტრონულად, რომელსაც ხელს აწერენ სამეურნეო სამსახურის უფროსი და მიმღები სერვის ცენტრის უფროსი.

მარაგის ხარჯად აღიარება: ყოველი თვის ბოლოს თითოეული სერვის ცენტრის ხელძღვანელი ადგენს ინფორმაციას გახარჯული მარაგების შესახებ, რომელიც ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით ეგზავნება როგორც საბუღალტრო, ისე სამეურნეო სამსახურს. აღნიშნული ტარდება, როგორც საწყობის აღრიცხვის პროგრამაში, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის პროგრამაშიც.

მარაგის მართვა: სამეურნეო სამსახური და საბუღალტრო სამსახური ყოველი კვარტლის ბოლოს ახორციელებენ მარაგების ნაშთებისა და ხარჯების ურთიერთშედარებას. სხვაობის არსებობის შემთხვევაში ინფორმაცია ელექტორნული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით მიეწოდება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას. 2019 წელს შექმნილია მუდმივმოქმედი საინვენტარიზაციო კომისია, რომელსაც ჩატარებული აქვს ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგად სხვაობები არ გამოვლენილა.

დავალება:

- განსაზღვრეთ კონტროლები;
- განსაზღვრეთ კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისათვის შესაფერისი მეთოდები.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ფინანსური აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. სწორი პასუხია „ა“. არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება თანდაყოლი და კონტროლის რისკებისგან, და არა თანდაყოლილი, კონტროლის და შეუმჩნევლობის რისკებისგან.

ასს N200 - დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად

2. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტის გარემოს შესწავლის დროს, აუდიტორმა უნდა გაიხილოს ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოქმედი, როგორც პირდაპირი, ისე არაპირდაპირი გავლენის მქონე კანონები და სამართლებრივი ნორმები.

ასს N250 - კანონმდებლობის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს

3. სწორი პასუხია „ა“. თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასება ხდება აუდიტორული პროცედურების შედეგად, ხოლო შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტორის კონტროლს ექვემდებარება. შეუმჩნევლობის რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეცდომას ან უზუსტობას, რომელიც ვერ გაასწორა აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემამ.

ასს N315 - არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

4. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორებმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინონ დაგეგმვის პროცესში, ადგილზე მუშაობისას და ანგარიშის მომზადების პროცესში. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორები ისევ უნდა დაუბრუნდნენ დაგეგმვის ეტაპზე გამოთვლილ არსებითობას და შეასწორონ შეფასება, თუ შემდგომში ისეთ ინფორმაციას მიიღებენ, რომელიც გავლენას მოახდენს თავდაპირველად გამოთვლილი არსებითობისას გამოყენებულ საფუძვლებზე.

ასს N320 -არსებითობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს

5. სწორი პასუხია „გ“. საერთო სტრატეგიაში განსაზღვრულია აუდიტის მასშტაბი, ვადები და საკვანძო საქმიანობის მიმართულებები

ასს N300 - ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დაგეგმვა

6. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორი ვალდებულია, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკები ჩათვალოს მნიშვნელოვან რისკებად. აუდიტორის მიზანია, ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება.

ასს N240 - აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით

7. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორული რისკის კომპონენტებია: თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნევლობის რისკი წარმოადგენს მათ ნამრავლს.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

8. სწორი პასუხია „გ“. მნიშვნელოვანი რისკი – გამოვლენილი და შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც, აუდიტორის აზრით, სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.

ასს N315 — არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

9. სწორი პასუხია „გ“. შეუმჩნევლობის რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებული პროცედურები ვერ გამოავლენს არსებით უზუსტობას, რომელიც არსებობს და მას თავიდან ვერ აიცილებს აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმები.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

10. სწორი პასუხია „ა“. კონტროლის რისკის შესაფასებელი სამუშაოები ტარდება დაგეგმვის ეტაპზე. აუდიტორებმა არ უნდა ჩაატარონ კონტროლის ისეთი მექანიზმების ტესტები, რომლებიც არადამაკმაყოფილებლად არის ორგანიზებული (თეორიულად), რადგან ისინი ვერ შეძლებენ მათზე დაყრდნობას აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების მისაღებად.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

11. სწორი პასუხია „დ“. ძირითადი პროცედურები გამოიყენება, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არადამაკმაყოფილებელია, ან კონტროლის ტესტების შედეგებიდან ჩანს, რომ კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, ან, როდესაც აუდიტორის აზრით, მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან უფრო არაეფექტურია, ვიდრე ძირითადი პროცედურებიდან.

ასს N330 – აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

12. სწორი პასუხია „გ“. იმის მიუხედავად, აუდიტის რომელ მიდგომას აირჩევს, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს გარკვეული ძირითადი პროცედურები.

ასს N330 – აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

13. სწორი პასუხია „დ“. კონტროლის მექანიზმების ტესტირება ტარდება, როდესაც მათი ფუნქციონირება ეფექტიანია და/ან როდესაც მხოლოდ ძირითადი პროცედურები ვერ

უზრუნველყოფს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას.

ასს N330 – აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

14. სწორი პასუხია „გ“. წარმოშობა – წარმოშობა არის მოცული პერიოდის ოპერაციების, მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ მტკიცება.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

15. სწორი პასუხია „გ“. განმარტება შემდეგია: ყველა ოპერაცია და მოვლენა, რომელიც ასახული უნდა ყოფილიყო ჩანაწერებში, დოკუმენტირებულია.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

16. სწორი პასუხია „ა“: რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით უფრო მეტი ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს, ან პირიქით.

ასს N330 – აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

17. სწორი პასუხია „დ“. კომპონენტის კლასიფიცირება მნიშვნელოვან კომპონენტად შესაძლებელია მისი ინდივიდუალური ფინანსური მნიშვნელობის გამო (კომპონენტი №1), ან იმის გამო, თუ მას უკავშირდება ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვანი არსებითი უზუსტობის რისკები (კომპონენტი №2).

ასს N600-სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი

18. სწორი პასუხია „დ“. წარმოშობა და დროში გამიჯვნა/აღიარების დროულობა წარმოადგენს მოცული პერიოდის ოპერაციებისა და მოვლენების და შესაბამისი ახსნა-განმარტებების შესახებ მტკიცებებს, მოცემული პროცედურა კი ეხება საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ანგარიშთა ნაშთებს.

ასს N315 – არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

19. სწორი პასუხია „გ“. I მტკიცებულება წარმოადგენს შიდა წყაროდან მიღებულ ინფორმაციას, II – თავად აუდიტორის მოპოვებულ, ხოლო III – გარე წყაროდან მიღებულ მტკიცებულებას. აუდიოტრული მტკიცებულებები, წყაროები და მათი ხარისხი შემდეგია:

- შიდა წყარო – უფრო დაბალი;
- გარე წყარო – უფრო მაღალი;
- აუდიტორის წყარო – ყველაზე მაღალი.

ასს N500 - აუდიტორული მტკიცებულება

ამოცანის პასუხი:

ასს N330 – აუდიტორის პროცედურები შეფასებულ რისკებზე რეაგირებისთვის

№	კონტროლი	კონტროლის ტესტირების მეთოდი
1	ორგნაზიაციაში შემუშავებულია მატერიალური მარაგების მიღების, გასვლისა და გადაადგილების პოლიტიკა.	დოკუმენტური შემოწმება
2	ყოველი წლის ნოემბრის თვეში თითოეული სერვის ცენტრი დოკუმენტბრუნვის ელექტრონული სისტემის საშუალებით, წერილობითი სახით, შესყიდვების სამსახურს უგზავნის შემდგომი წლისთვის შესასყიდი სპეციფიკური მარაგების ნუსხას, ხოლო სტანდარტული ადმინისტრაციული მიზნებისათვის განსახორციელებელი შესყიდვები განისაზღვრება შესყიდვების სამმართველოს მთავარი სპეციალისტის მიერ.	დოკუმენტური შემოწმება, დაკვირვება
3	შესყიდვების სამდონიანი დადასტურება (მთავარი სპეციალისტი>> სამმართველოს უფროსი>> სამსახურის უფროსი).	დოკუმენტური შემოწმება
4	სამსახურის უფროსის ბრძანებით განსაზღვრულია ინსპექტირების ჯგუფი.	დოკუმენტური შემოწმება
5	ინსპექტირების აქტის გაფორმების შემდეგ საწყობის მენეჯერი ხელს აწერს მიღება-ჩაბარების აქტს.	დოკუმენტური შემოწმება
6	მარაგები აღირიცხება საწყობის პროგრამაში.	დაკვირვება
7	მარაგების აღრიცხვის პროგრამაში დაშვებების პოლიტიკა გაწერილია დოკუმენტურად, პოლიტიკის მიხედვით პროგრამაში დაშვება აქვს თითოეულ სერვის ცენტრს, რომელიც ამავე პროგრამაში არეგისტრირებს მოთხოვნას მატერიალური მარაგის შესახებ.	დოკუმენტური შემოწმება, დაკვირვება
8	მატერიალური მარაგების მოთხოვნას ადასტურებს თითოეული სერვის ცენტრის უფროსი.	დოკუმენტური შემოწმება
9	მოთხოვნის მიღების შემდეგ საწყობის მენეჯერი პროგრამაში ამოწმებს თითოეულ სერვის ცენტრში არსებულ ნაშთებს, ითვალისწინებს ხარჯვის ტენდენციას და არსებული ნაშთის შესაბამისად იღებს გადაწყვეტილებას მოთხოვნის დაკმაყოფილების შესახებ.	დაკვირვება
10	მარაგის გაცემის დოკუმენტი დგება ელექტრონულად, რომელსაც ხელს აწერენ სამეურნეო სამსახურის უფროსი და მიმღები სერვის ცენტრის უფროსი.	დოკუმენტური შემოწმება
11	ყოველი თვის ბოლოს თითოეული სერვის ცენტრის ხელძღვანელი ადგენს ინფორმაციას გახარჯული მარაგების შესახებ, რომელიც ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით ეგზავნება როგორც საბუღალტრო, ისე სამეურნეო სამსახურს.	დოკუმენტური შემოწმება

12	სამეურნეო სამსახური და საბუღალტრო სამსახური ყოველი კვარტლის ბოლოს აკეთებენ მარაგების ნაშთების და ხარჯების ურთიერთშედარებას. სხვაობების არსებობის შემთხვევაში ინფორმაცია ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით მიეწოდება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას.	დოკუმენტური შემოწმება, დაკვირვება
13	2019 წელს შექმნილია მუდმივმოქმედი საინვენტარიზაციო კომისია რომელსაც ჩატარებული აქვს ინვენტარიზაცია. ინვენტარიზაციის შედეგად სხვაობები არ გამოვლენილა.	დაკვირვება, ხელახლა შესრულება

3. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო

ფინანსური აუდიტის მოდულის მე-3 ნაწილში მსმენელები შეისწავლიან ადგილზე შესასრულებელ სამუშაოებს, ეტაპებსა და მათთან დაკავშირებით განსახილველ საკითხებს. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები გულისხმობს ყველა იმ საჭირო აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც დაიგეგმა და დამუშავდა აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე, რიგ შემთხვევაში კი, დაიგეგმა ან/და შეიცვალა აუდიტის მიმდინარეობისას. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები მთავრდება განხორციელებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასებით.

სასწავლო მასალა

ფინანსური აუდიტის ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო და დამატებითი არასავალდებულო საკითხავი ლიტერატურა.

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ასს N450 აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	სრულად	სრულად
ასს N500 აუდიტორული მტკიცებულება	სრულად	სრულად
ასს N505 გარეშე მხარეების დადასტურება	სრულად	-
ასს N520 ანალიზური პროცედურები	სრულად	სრულად
ასს N530 აუდიტორული შერჩევა	სრულად	სრულად
ასს N540 სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	სრულად	-
ასს N550 დაკავშირებული მხარეები	სრულად	-
ასს N560 შემდგომი მოვლენები	სრულად	სრულად
ასს N580 ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	სრულად	-
ასს N610 შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	სრულად	-
ასს N620 აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	სრულად	-

არასავალდებულო დამატებითი მასალა:

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ასს N540 სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი	-	სრულად
ასს N550 დაკავშირებული მხარეები	-	სრულად
ასს N600 სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი	სრულად	

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია:

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად, მსმენელებისთვის რეკომენდირებულია შემდეგი აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

3.1 არსებითობის გადასინჯვის საკითხის განხილვა;

3.2 უზუსტობების შეფასება;

3.3 დასკვნითი ანალიტიკური პროცედურები;

3.4 ექსპერტის სამუშაოს შეფასება;

3.5 ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია;

3.6 სააღრიცხვო შეფასებები;

3.7 შემდგომი მოვლენები;

3.8 დაკავშირებული მხარეები;

3.9 აუდიტის მიგნებების შემაჯამებელი დოკუმენტი;

3.10 სარეკომენდაციო წერილი;

3.11 აუდიტის დასრულების კითხვარი.

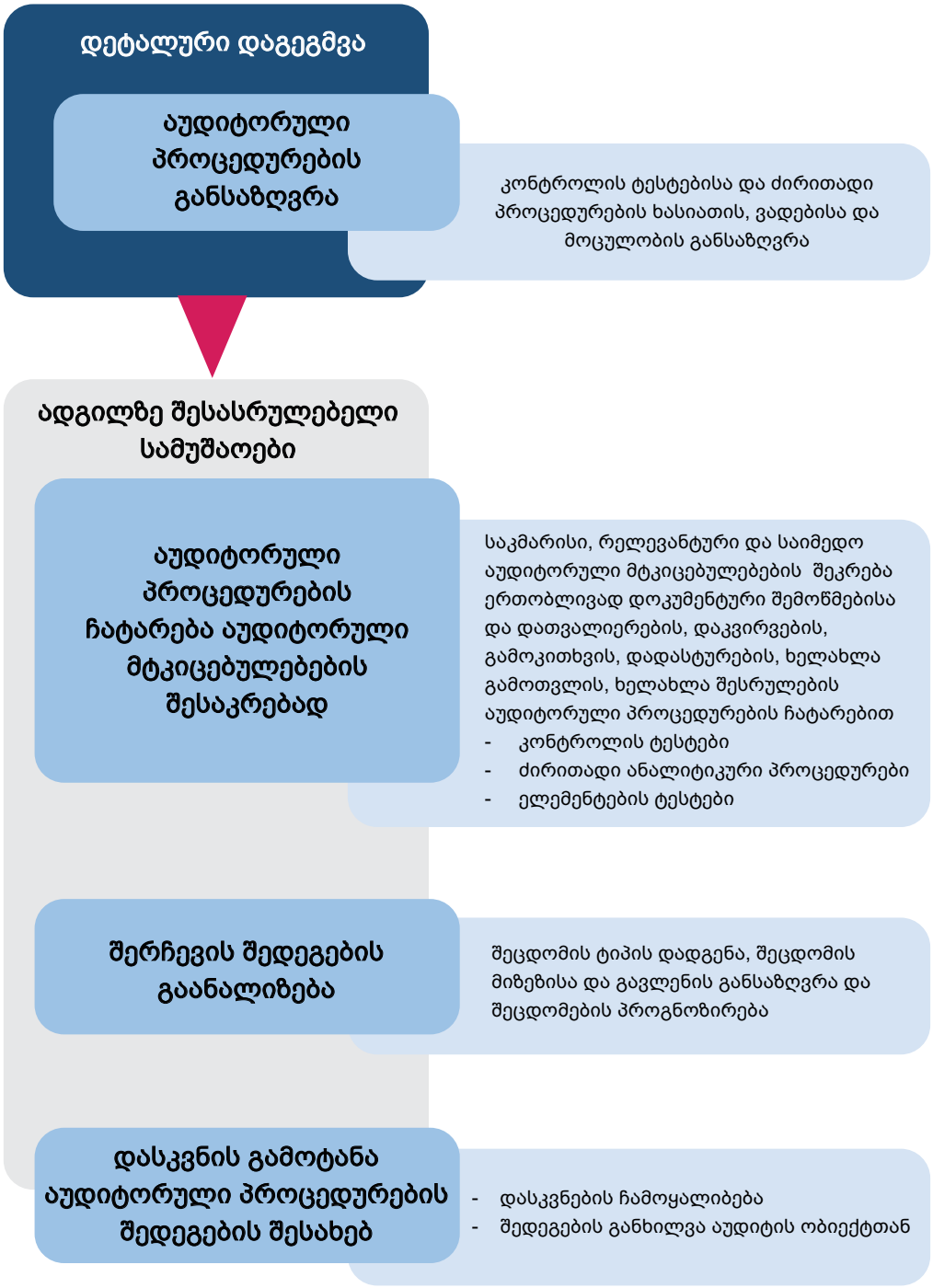
მოდულის მომდევნო ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა;
☐	2. კონტროლის ტესტების ჩატარება;
☐	3. ელემენტების ტესტების ჩატარება;
☐	4. შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების შეფასება;
☐	5. კონტროლისა და ელემენტების ტესტების შედეგების შეფასება;
☐	6. უზუსტობებისა და მათი შესაძლო მიზეზების დადგენა;
☐	7. საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ, სათანადო საპასუხო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით;
☐	8. აუდიტორული ტესტების შედეგების დოკუმენტირება;
☐	9. საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების შეკრება;
☐	10. ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება;
☐	11. გადაწყვეტილების მიღება სხვათა მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების თაობაზე.

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოს ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადია მოიცავს იმ აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც დაიგეგმა და დამუშავდა აუდიტის დაგეგმვის სტადიებზე, ან აუცილებლობის შემთხვევაში, დაიგეგმა და შეიცვალა აუდიტის მიმდინარეობისას. იგი ასევე მოიცავს ამ პროცედურების შედეგების შეფასებას, როგორც ნაჩვენებია დიაგრამაზე (დიაგრამა N9).

დიაგრამა 9. ადგილზე მუშაობის სტადიისა და დეტალური დაგეგმვის პროცესთან მისი კავშირის მიმოხილვა



აუდიტორული პროცედურების ჩატარება

SSAI 2500 [ასს 500]

აუდიტორის მიზანია, ისეთი აუდიტორული პროცედურები დაგეგმოს და ჩაატაროს, რომლებიც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებას მისცემს, რათა შეძლოს დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა, რომელთაც დაეყრდნობა აუდიტორის მოსაზრება.

ISSAI 2530 [ასს 530]

აუდიტორის მიზანია, კონკრეტული მიზნის შესაფერისი პროცედურები ჩაატაროს თითოეულ შერჩეულ მუხლთან მიმართებით.

უდიტორული ტესტების სწორად ჩატარება

აუდიტორებმა უნდა გააცნობიერონ, რომ აუდიტორული ტესტები, რომლებიც არასწორად ჩატარდება ადგილზე მუშაობის სტადიაზე, ვერ უზრუნველყოფს აუცილებელ მტკიცებულებებს.

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები

კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების კომბინირება

აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე, მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია კონტროლის ტესტების (რომლებსაც წინ უსწრებს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების შეფასება), ელემენტების ძირითადი ტესტებისა და ანალიტიკური პროცედურების ერთობლივი/კომბინირებული ჩატარებით, ასევე სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის გამოყენებით, როგორიცაა (აუდიტის ობიექტის) ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია და სხვების მიერ შესრულებული სამუშაო.

მართალია, აუდიტორებს ბევრი მტკიცებულების მოპოვება შეუძლიათ ჩანაწერების ტესტირების შედეგად (როგორიცაა, მაგალითად, გამოთვლა – გამოთვლების ხელახლა ჩატარება, ან გამოთვლების სისწორის შემოწმება სხვადასხვა გამოთვლის ჩატარებით, ან ანალიზი), მაგრამ მხოლოდ ჩანაწერების ტესტირებით მიღებული მტკიცებულებები არ არის საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომელთა საფუძველზეც შესაძლებელია აუდიტორის დასკვნის ჩამოყალიბება. ამგვარად, დამატებითი რწმუნების მისაღებად სხვა პროცედურებიც (მაგალითად, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, ან გამოკითხვა და დადასტურება) გამოიყენება.

პირველი აუდიტი

იშვიათ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი პირველი წლის აუდიტს ატარებს, რომელიც სხვა აუდიტორისგან გადმოეცა (მაგალითად, როდესაც სახელმწიფოს საკუთრებაში მყოფი საწარმოს აუდიტის ჩატარება დაევალება აუდიტორს) აუდიტორებმა დამატებითი პროცედურები უნდა შეიმუშაონ მტკიცებულებების შესაკრებად საწყისი ნაშთების, სააღრიცხვო პოლიტიკის თანამიმდევრულობისა და წინა პერიოდების აუდიტის ანგარიშების მოდიფიცირებული მოსაზრებების განსახილველად და გასათვალისწინებლად, ISSAI 2510-ს მოთხოვნების შესაბამისად.

კონტროლის ტესტების ჩატარება

ძირითადი კონტროლის მექანიზმების უწყვეტი ეფექტიანი ფუნქციონირების შეფასება

თუ აუდიტორებს განზრახული აქვთ ძირითად კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა ჩასატარებელი ძირითადი ტესტების მოცულობის შესამცირებლად, მათ კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატარონ ამ კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის წინასწარი შეფასების დასადასტურებლად. კონტროლის ტესტების მიზანია შეფასდეს, კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად და უწყვეტად ფუნქციონირებდა თუ არა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.

თუ დადასტურდება, რომ განსახილველი პერიოდის განმავლობაში კონტროლის მექანიზმები უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა, მაშინ შესაძლებელია ამ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა და მინიმალური რაოდენობის ძირითადი ტესტების ჩატარება.

თუმცა, როდესაც გამოვლინდება, რომ განსახილველი პერიოდის განმავლობაში კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად, აუდიტორებმა ხელახლა უნდა განიხილონ აუდიტის მიდგომა და გაზარდონ ჩასატარებელი ძირითადი ტესტების მოცულობა.

როგორც ზემოთ იყო ახსნილი, ძირითადი კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის, ზოგადად, შემდეგი მეთოდები გამოიყენება: დაკვირვება და გამოკითხვა, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოთვლა ან ამ მეთოდების კომბინაცია. შემდეგ ცხრილში ნაჩვენებია, როგორ ტარდება ძირითადი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება:

მტკიცებულებების მოპოვება შემდეგ საკითხებზე:	ქვემოთ განხილული აუდიტორული ტესტების ჩატარებით:
კონტროლის მექანიზმებისა და შემავალი მონაცემების ხარისხი	**გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ტესტირება** • გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების სქემის საფუძველზე დაადგინეთ ძირითადი პროცესები, მთავარი ფაილების სხვა მოდულებსა და სისტემებთან დამაკავშირებელი ინტერფეისები, ბუღალტრული აღრიცხვის ჩანაწერებსა და ხელმძღვანელობის მმართველობით ანგარიშებთან კავშირი. უნდა დაადგინოთ თითოეული კომპონენტისთვის დამახასიათებელ კონკრეტულ რისკებთან (სისტემაზე წვდომა, მონაცემების შეტანა, ოპერაციის უარყოფა, მონაცემების დამუშავება) დაკავშირებული კონტროლის მიზანი (სისრულე, სისწორე, ვალიდურობა, შეზღუდული წვდომა). • უნდა ჩატარდეს კონტროლის ზემოაღნიშნული მიზნების მისაღწევად განკუთვნილი ძირითადი კონტროლის მექანიზმების ტესტირება, გამოკითხვის, დაკვირვების, დოკუმენტური შემოწმების, დათვალიერების და ზოგიერთი პროცედურის ხელახლა შესრულების მეშვეობით.

იმ ოპერაციების სისრულე და საიმედოობა, რომლებიც, სავარაუდოდ, კონტროლის მექანიზმებით უნდა იყოს მოცული	**შესაბამისი მტკიცებების ტესტირება** • დაადგინეთ ძირითადი კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც უზრუნველყოფს ოპერაციების სისრულესა და საიმედოობას და დარწმუნდით, რომ ისინი ეფექტიანად ფუნქციონირებს, აუცილებლობის შემთხვევაში, ამ პროცედურების ხელახლა შესრულებით.
როგორ გამოიყენებოდა კონტროლის მექანიზმები, ასევე მათი თანამიმდევრულობის შესახებ პერიოდის განმავლობაში შესაბამის დროს (დროის მონაკვეთებში)	**კონტროლის მექანიზმების ტესტირება თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების მეშვეობით** • შეისწავლეთ/დოკუმენტურად (სქემატურად) გამოსახეთ ოპერაციების ნაკადი და კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები. • დაადასტურეთ პროცესის არსებობა, მონაცემები, რომლებიც კონტროლდება და დრო, როდესაც კონტროლი ხორციელდება. • გაესაუბრეთ პიროვნებებს, რომლებიც აკონტროლებენ ინფორმაციას იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორ ავლენენ შეცდომებს, გადახრებსა ან/და ანომალიებს და შემდეგ რა ზომებს მიმართავენ. **ცალკეული მუხლების ტესტირება:** • თუ აუდიტორები ვერ მოიპოვებენ საკმარის აუდიტორულ მტკიცებულებებს თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების მეშვეობით, მათ ამის შემდეგ უნდა გამოიყენონ აუდიტორული შერჩევის პროცედურები ცალკეული მუხლების ტესტირებისთვის.
გამოვლენილი შეცდომების გასწორება	• **შეცდომების გამოსასწორებელი ზომების მიმოხილვა** და გამოკითხვის ჩატარება მათი შესრულების მდგომარეობის დასადგენად.
კონტროლის მექანიზმების გამოყენების დამამტკიცებელი მტკიცებულებები და დოკუმენტაცია	**კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების/გამოყენების მტკიცებულებების მიმოხილვა:** • შერჩეული ოპერაციების ვიზირების მტკიცებულება (უფლებამოსილი პირის ხელმოწერა) • სხვა პირის მიერ ჩატარებული მიმოხილვის (მაგალითად, მონაცემების გამოთვლის სისწორის, შეჯერების და ა.შ.) მტკიცებულება
მმართველობითი ხასიათისა და მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმების სენსიტიურობა	**მმართველობითი და მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმების ტესტირება** • დარწმუნდით, რომ განსახილველი პერიოდის განმავლობაში რეგულარულად და თანამიმდევრულად (უცვლელად) ფუნქციონირებდა მმართველობითი და მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმები. • შეამოწმეთ და დარწმუნდით, რომ ხელმძღვანელობა აანალიზებდა კონტროლის შედეგებს და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გაატარა გამოსასწორებელი ზომები.

ძირითადი პროცედურების ჩატარება – ელემენტების ტესტები

ძირითადი პროცედურების ჩატარების აუცილებლობა ყველა არსებით მუხლთან მიმართებით

აუდიტორები დაგეგმვის სტადიაზე შეიმუშავებენ/გეგმავენ ისეთ ძირითად პროცედურებს, რომლებიც მიესადაგება/პასუხობს რისკის შეფასების პროცესში გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებას. ამ პროცედურების მიზანია, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ნებისმიერი არსებითი უზუსტობის შესახებ მტკიცების დონეზე.

იმის მიუხედავად, როგორი იქნება შეფასებული რისკი და აუდიტორები რა დონეზე გადაწყვეტენ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას, მათ მაინც უნდა დაგეგმონ და ჩაატარონ ძირითადი პროცედურები (ელემენტების ტესტები) აუდიტის თითოეულ არსებით სფეროში (როგორიცაა, გარკვეული კატეგორიების ოპერაციები, ანგარიშების ნაშთები და განმარტებითი შენიშვნები).

ძირითადი პროცედურების ტიპები

ძირითადი პროცედურები დაკავშირებულია ფულად თანხებთან და ორი ტიპისაა:

- ელემენტების ტესტები – ტესტური პროცედურების გამოყენება შერჩეული ინდივიდუალური მუხლების მიმართ; და
- ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები.

ცხრილ N15-ში განხილულია ტიპური ელემენტების ტესტები:

ცხრილი 15. ელემენტების ტესტები

გამოთვლა	• ბუღალტრული ანგარიშებისა და ბიუჯეტის ანგარიშების გამოთვლების არითმეტიკული სისწორის შემოწმება; • ჯგუფის აუდიტის შემთხვევაში, კონსოლიდაციისა და შიდაჯგუფური ოპერაციების ელიმინირების სისწორის შემოწმება; • ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების შედარება შესაბამის ბუღალტრულ ჩანაწერებთან, მათ შესაბამისობაში დასარწმუნებლად.
ანალიზი (არაანალიტიკური მიმოხილვა)	• ბუღალტრული ანგარიშების ან/და მათი ნაშთების გაანალიზება და ერთმანეთთან შედარება; • ცალკეული ბუღალტრული ანგარიშების მნიშვნელოვანი ბრუნვის გაანალიზება.
ხელახლა შესრულება	• ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლების ხელახლა შესრულება (მაგალითად, აქტივების გასვლის შედეგად მიღებული შემოსავლის, ხელფასებიდან დასაკავებელი თანხების).
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება	• ბუღალტრული აღრიცხვის წესებში შეტანილი ცვლილებების შემოწმება; • სახელშეკრულებო ვალდებულებების, გადახდებისა და ბალანსის გარკვეული მუხლების ძირითადი ტესტების ჩატარება;

	• განხორციელებული გადახდების შემოწმება იმაში დასარწმუნებლად, რომ ტესტირებისთვის შერჩეული ოპერაციები სწორად არის გადატანილი ანგარიშებში და შესაბამის ბენეფიციარს გადაუხადეს შესაბამისი გადასახდელი თანხები, სწორი ოდენობით და ნორმატიული აქტებით დადგენილი პროცედურის შესაბამისად; • შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ იმ ფინანსური სისტემების საიმედოობის შესახებ მომზადებული ანგარიშების გათვალისწინებით გატარებული ზომების შემოწმება, რომელთა საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება; • არსებითი საბუღალტრო გატარებებისა და ასევე სხვა კორექტირებების შემოწმება, რომლებიც გაკეთდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში; • შემოწმება იმისა, რომ მიმდინარე წლის საწყისი ბალანსი შეესაბამება წინა წლის საბოლოო ბალანსს; • ბალანსისა და მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შემოწმება სადელ ბალანსთან შედარებით; • შერჩეული ოპერაციებისთვის შეამოწმეთ, რომ ოპერაციები სწორად აისახა ანგარიშებში; • საანგარიშგებო თარიღის მახლობელ პერიოდში განხორციელებული ოპერაციების დროში გამიჯვნის პროცედურის სისწორის შემოწმება (ოპერაციების აღიარება სათანადო ფინანსურ პერიოდში); • აქტივებისა და მათი მდგომარეობის ფიზიკური შემოწმება.
გამოკითხვა და დადასტურება	• აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისა და პერსონალის გამოკითხვა; • ბანკის ნაშთების დასადასტურებლად წერილების ცირკულარულად დაგზავნა; • მოთხოვნების ანგარიშების (ნაშთების) დასადასტურებლად წერილების ცირკულარულად დაგზავნა.
დაკვირვება	• დაკვირვება მარაგის დათვლის, ან ინვენტარიზაციის, ფულადი სახსრების დათვლის პროცესებზე, ასევე გრძელვადიანი აქტივების შემოწმება.

აუდიტორებმა **უნდა** ჩაატარონ ელემენტების ტესტები, როგორც განსაზღვრული იყო დაგეგმვის სტადიაზე, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც კონტროლის ტესტების შედეგების შეფასებიდან ჩანს, რომ აუცილებელია ელემენტების ტესტების ხასიათის, ვადებისა ან/და მოცულობის ხელახლა განხილვა (როგორც წესი, ელემენტების ტესტების მოცულობის გაზრდის მიზნით, იმ შემთხვევაში, როდესაც გამოვლინდება, რომ კონტროლის ძირითადი მექანიზმები არ არის ეფექტური).

სიტუაციების მაგალითები

ელემენტების ტესტების ჩატარების პროცესში აუდიტორები შეიძლება მოულოდნელ სიტუაციებს წააწყდნენ, რომლებიც გავლენას ახდენს მათ მიერ ჩასატარებელი ელემენტების ტესტებზე:

- შერჩეული მუხლი შესაფერისი არ არის იმისთვის, რომ მის მიმართ ჩატარდეს აუდიტორული პროცედურა: ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორული პროცედურა შეიძლება ჩატარდეს სხვა მუხლზე.

  მაგალითად, გადახდის ვიზირების მტკიცებულების ტესტირებისას, შეიძლება შერჩეული აღმოჩნდეს გაუქმებული ჩეკი. თუ აუდიტორები დარწმუნდებიან, რომ ჩეკი სათანადოდ არის გაუქმებული და, მაშასადამე, არ მიიჩნევა შეცდომად, მათ უნდა შეამოწმონ სათანადოდ შერჩეული სხვა, შემცვლელი მუხლი.

- აუდიტორებს არ შეუძლიათ დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შერჩეულ მუხლზე იმის გამო, რომ, მაგალითად, დაკარგულია ამ მუხლთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია. თუ შეუძლებელია შესაფერისი ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება ამ მუხლთან მიმართებით, ჩვეულებრივ, აუდიტორებმა მოცემული შერჩეული მუხლი უნდა მიიჩნიონ შეცდომად ტესტის მიზნებისთვის. მათ ასევე უნდა გააანალიზონ, მიზეზები, რის გამოც ვერ შეძლეს სათანადო აუდიტორული პროცედურების გამოყენება, გავლენას მოახდენს თუ არა მათ მიერ შეფასებულ თანდაყოლილ ან კონტროლის რისკზე, ან ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ ოფიციალურ ინფორმაციის დაყრდნობაზე.

აუდიტორული ტესტების შედეგების დოკუმენტირება

აუდიტის დოკუმენტაციაში სწორად უნდა აისახოს აუდტორული ტესტების შედეგები, გამოვლენილი განსხვავებები და ღია საკითხები, რომლებიც განიხილეს აუდიტის ობიექტთან ერთად, ასევე განსხვავებები, რომლებიც მანამდე გადაიჭრა, სანამ აუდიტორი გამოიტანდა დასკვნებს თითოეული ჩატარებული ელემენტის ტესტის მიხედვით.

ცხრილი 16. კონტროლის ტესტების შედეგების დოკუმენტირება

რისკი	არასწორ განაკვეთზე დაყრდნობით გადახდილი დასაქმებულთა მივლინების თანხები.
საკონტროლო ქმედება	უნდა მოწმდებოდეს დასაქმებულთა მივლინების თანხების დასათვლელად გამოყენებული მუდმივმოქმედი მონაცემები (მაგ.: მთავრობის მიერ დამტკიცებული მივლინების განაკვეთები).
კონტროლის ტესტის პროცედურა	შეამოწმეთ დასაქმებულთათვის გადახდილი სამივლინებო თანხა ჩატარებულ საკონტროლო ქმედებასთან მიმართებაში
დასკვნა	დადებითი დასკვნა: უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ სრულდება შემოწმების პროცედურა. შიდა კონტროლის სისტემა მუშაობს ეფექტურად.
	უარყოფითი დასკვნა: უფლებამოსილი თანამშრომლის მიერ არ სრულდება პროცედურა სამივლინებო განაკვეთის შემოწმებასთან მიმართებით.
ფინანსური ანგარიშგების მტკიცება	სისწორე (სწორად იყო თუ არა მისადაგებული სამივლინებო ხარჯებთან დაკავშირებული განაკვეთი).

შენიშვნა: დასკვნა შესაძლოა იყოს ორი სახის. დადებითი დასკვნა გვაქვს მაშინ, როცა კონტროლი ფუნქციონირებს ეფექტურად, ხოლო კონტროლის არაეფექტურად ფუნქციონირებისას დასკვნა უარყოფითია. უარყოფითი დასკვნის შემთხვევაში ნაკლოვანებებთან მიმართებით კომუნიკაცია უნდა განხორციელდეს რეკომენდაციის გაცემის გზით.

ცხრილი 17. ძირითადი აუდიტორული პროცედურების შედეგების დოკუმენტირება

რისკი	არასწორ განაკვეთზე დაყრდნობით გადახდილი დასაქმებულთა მივლინების თანხები.
საკონტროლო ქმედება	უნდა მოწმდებოდეს დასაქმებულთა მივლინების თანხების დასათვლელად გამოყენებული მუდმივმოქმედი მონაცემები (მაგ.: მთავრობის მიერ დამტკიცებული მივლინების განაკვეთი).
კონტროლის ტესტის პროცედურა	შეამოწმეთ დასაქმებულთათვის გადახდილი სამივლინებო თანხა. ჩატარებულ საკონტროლო ქმედებასთან მიმართებით.
ძირითადი აუდიტორული პროცედურა	მოიპოვეთ მუდმივმოქმედი მონაცემები (მაგ.: მთავრობის მიერ დამტკიცებული მივლინების განაკვეთი), შეადარეთ დასაქმებულთა მივლინების თანხების დათვლისას გამოყენებულ განაკვეთებს.
დასკვნა	დადებითი დასკვნა: დასაქმებულთა მივლინების თანხების დათვლისას გამოყენებული განაკვეთები ემთხვევა მუდმივმოქმედ მონაცემებს (მთავრობის მიერ დამტკიცებულ განაკვეთებს).
	უარყოფითი დასკვნა: დასაქმებულთა მივლინების თანხების დათვლისას გამოყენებული განაკვეთები არ ემთხვევა მუდმივმოქმედ მონაცემებს (მთავრობის მიერ დამტკიცებულ განაკვეთებს). ჩანაწერებს შორის განსხვავებამ შეადგინა XX ლარი.
ფინანსური ანგარიშგების მტკიცება	სისწორე (სწორად იყო თუ არა მისადაგებული სამივლინებო ხარჯებთან დაკავშირებული განაკვეთი)

შენიშვნა: დასკვნა შესაძლოა იყოს ორი სახის. დადებითი დასკვნა გვაქვს მაშინ, როცა ჩანაწერებს შორის სხვაობა არ ფიქსირდება. უარყოფითი დასკვნის შემთხვევა დამოკიდებულია არსებითობის დონეზე.

აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასება

ISSAI 2450 [ასს 450] ISSAI 2530 [ასს 530]

აუდიტორული შერჩევის მიდგომის გამოყენებისას აუდიტორის მიზანია, დასაბუთებული საფუძვლის შექმნა იმ გენერალური ერთობლიობის შესახებ დასკვნების ჩამოსაყალიბებლად, საიდანაც შერჩეულია შერჩევითი ერთობლიობა.

შეცდომების ხასიათი და მიზეზები – ზოგადი მიმოხილვა

აუდიტორული პროცედურის მიზანზე გავლენის განხილვა

კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისას, შეცდომად მიიჩნევა კონტროლის პროცედურიდან გადახვევა და შეცდომების ჯამური სიდიდე გამოისახება გადახრის კოეფიციენტის სახით. ელემენტების ძირითადი ტესტების ჩატარებისას, შეცდომაა ფულადი თანხის უზუსტობა ან შეუსაბამობა და გამოისახება შეცდომის პროგნოზირებული კოეფიციენტის სახით. ყველა შემთხვევაში აუდიტორებმა უნდა გამოიკვლიონ გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი და გამომწვევი მიზეზი და მათი შესაძლო გავლენა კონკრეტულ აუდიტორულ პროცედურასა და აუდიტის სხვა სფეროებზე.

შეცდომების ტიპები და მიზეზები:

კონტროლის ტესტების ან ელემენტების ძირითადი ტესტების ჩატარების შედეგად გამოვლენილი შეცდომების ანალიზის პროცესში აუდიტორებმა შეიძლება გამოავლინონ შემდეგი ტიპის შეცდომები და მათი გამომწვევი მიზეზები:

საერთო ნიშანი

- ზოგიერთ შეცდომას შეიძლება საერთო ნიშანი ჰქონდეს, მაგალითად, ოპერაციის ტიპი, ადგილი ან დროის პერიოდი. ასეთ ვითარებაში აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ გენერალურ ერთობლიობაში ის ელემენტები, რომლებსაც საერთო ნიშანი ახასიათებს და გენერალური ერთობლიობის ამ ფენაში გააფართოონ აუდიტორული პროცედურები, შეცდომის სიდიდისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მისი გავლენის უკეთ დასადგენად.

ანომალია

- უკიდურესად იშვიათ გარემოებებში, უზუსტობა შეიძლება ანომალია იყოს (ე.ი. აშკარად არ იყოს გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების რეპრეზენტაციული). იმისათვის, რომ უზუსტობა ანომალიად მიიჩნიონ, აუდიტორები უნდა იყვნენ დარწმუნებულები, რომ შეცდომა არ არის გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული. ამ დონის რწმუნებას აუდიტორი აღწევს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომ შეცდომა გავლენას არ ახდენს გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე და, ფაქტობრივად, იზოლირებულია.

შეცდომის მიზეზები

შეცდომები შეიძლება გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის პროცედურის უგულებელყოფით. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორებმა უნდა მოახდინონ შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება და განსაზღვრონ მიზანშეწონილია თუ არა მათზე დაყრდნობა.

შეცდომა შეიძლება გამოწვეული იყოს შემდეგი მიზეზებით, რაც შეიძლება გამოვლინდეს ინდივიდუალურად ან კომბინირებულად:

შეცდომების გამომწვევი მიზეზების მნიშვნელობა აუდიტორის მიერ მომზადებული აუდიტის ანგარიშებისთვის

- შემთხვევითობა;
- შესაფერისი ნორმატიული აქტების სირთულე;
- არასათანადო ცოდნა, როგორ უნდა გამოიყენონ ეს ნორმატიული აქტები;
- საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების სტრუქტურის სისუსტე;
- დადგენილი სტრუქტურებისა და პროცედურების შეუსრულებლობა;
- საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების ძირითადი კონტროლის მექანიზმების არადამაკმაყოფილებელი ფუნქციონირება.

შეცდომების მიზეზების გაანალიზება აუდიტორებს გაუადვილებს ქმედითი რეკომენდაციების შემუშავებასა და შეთავაზებას აუდიტის ანგარიშსა და ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილ აუდიტორების სარეკომენდაციო წერილში.

შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება – ზოგადი მიმოხილვა

მას შემდეგ, რაც დასრულდება აუდიტორული ტესტების ჩატარება, აუდიტორებმა **უნდა გააანალიზონ ყველა გამოვლენილი შეცდომა** და განიხილონ, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები, აუდიტორებს აძლევს თუ არა სათანადო დასკვნის გამოტანის საშუალებას თითოეული გენერალური ერთობლიობის შეცდომის დონის/გავლენის შესახებ თითოეულ აუდიტორულ ტესტში.

აუდიტორმა უზუსტობებისა და კონტროლიდან გადახრის ფაქტებისთვის ცალ-ცალკე უნდა შეაფასოს, არის თუ არა ისინი **არსებითი, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად.**

სამი შესაძლო სცენარი

შესაძლებელია სამი სცენარის არსებობა გადახრის დონესთან (კონტროლის ტესტები), ან შეცდომის პროგნოზირებულ დონეს პლუს ცნობილ შეცდომებთან მიმართებით, რომლებიც გამოვლინდა აუდიტორული ტესტებიდან და მათი ინტერპრეტაციიდან:

გადახრის დონე, ან შეცდომის პროგნოზირებულ დონეს პლუს ცნობილი შეცდომა (შეცდომები)	**ინტერპრეტაცია/საპასუხო ქმედება**
აუდიტორების მიერ განსაზღვრული **არსებითობის ზღვარს ქვემოთაა.**	• **შესაძლებელია** კონტროლის მექანიზმებზე **დაყრდნობა** • მტკიცებები დამაკმაყოფილებელია.
არსებითობის ზღვარზე ნაკლებია, მაგრამ მასთან ახლოსაა.	• აუდიტორები იხილავენ/აანალიზებენ შერჩევის შედეგების **ყოვლისმომცველობას,** სხვა აუდიტორული პროცედურების შედეგების გათვალისწინებით და დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შესაძლებლობას.
აღემატება აუდიტორების მიერ განსაზღვრულ **არსებითობის ზღვარს.**	• კონტროლის მექანიზმების შეფასება იქნება **„არ ფუნქციონირებს ეფექტიანად“** • მტკიცებები არ არის **დამაკმაყოფილებელი** და, მაშასადამე, არსებობს **არსებითი უზუსტობის რისკი.**

თუ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების შეფასება იმაზე მიანიშნებს, რომ აუცილებელია გენერალური ერთობლიობის სათანადო მახასიათებლის შეფასების გადასინჯვა, აუდიტორებს შეუძლიათ:

- ხელმძღვანელობას მოსთხოვონ გამოვლენილი შეცდომებისა და ახალი შეცდომების წარმოშობის შესაძლებლობის გამოკვლევა და აუცილებელი კორექტირებების შეტანა; ან/და
- შეცვალონ აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა. მაგალითად, კონტროლის ტესტებისთვის – აუდიტორებს შეუძლიათ შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის გაზრდა, სხვა კონტროლის მექანიზმის ტესტირება, ან შესაბამისი ძირითადი პროცედურების შეცვლა.

კონტროლის ტესტები – შეცდომების ხასიათი და მიზეზი, შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება – ზოგადი მიმოხილვა

შეცდომების ხასიათი და მიზეზები

კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ცნება გულისხმობს, რომ ზოგიერთი შეცდომა შეიძლება გამოიწვიოს აუდიტის ობიექტის მიერ კონტროლის მექანიზმების პრაქტიკაში არასწორად გამოყენებამ. დადგენილი კონტროლის მექანიზმებიდან გადახრები შეიძლება ისეთმა ფაქტორებმა განაპირობოს, როგორიცაა წამყვანი პერსონალის შეცვლა ან/და ადამიანის მონაწილეობის ფაქტორი. კონტროლის ტესტებში შეცდომად მიიჩნევა კონტროლიდან გადახრა და შეცდომების ჯამური სიდიდე გამოისახება გადახრის დონის სახით.

როდესაც აანალიზებენ გამოვლენილ შეცდომებს, აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, ჩატარებული კონტროლის ტესტები ქმნის თუ არა სათანადო საფუძველს იმისთვის, რომ შედეგები გამოიყენონ აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, თუ აუცილებელია დამატებითი კონტროლის ტესტების ჩატარება, ან გადახრების დონის გამო, უზუსტობის პოტენციურ რისკებზე რეაგირებისთვის აუცილებელია ძირითადი პროცედურების ჩატარება.

შეცდომების პროგნოზირება

კონტროლის ტესტებში აუცილებელი არ არის შეცდომების ზუსტად პროგნოზირება, ვინაიდან შერჩევითი ერთობლიობის შეცდომების დონე იმავდროულად არის შეცდომების პროგნოზირებული დონე მთლიანი გენერალური ერთობლიობისთვის.

კოტროლის ტესტების შედეგების შეფასება

აუდიტორებმა კონტროლის ტესტების შედეგები უნდა შეაფასონ თითოეული ინდივიდუალური ძირითადი კონტროლის მექანიზმის დონეზე, რათა შემდეგ მთლიანობაში შეაფასონ აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა. კონტროლის ტესტების შედეგების შეფასება საჭიროებს მაღალი დონის, განსაკუთრებულად კვალიფიციურ პროფესიულ განსჯას, რადგან ის გავლენას ახდენს აუდიტის მიდგომაზე.

კონტროლის ტესტების ჩატარებისას, შერჩევით ერთობლიობაში გადახრების მოულოდნელი მაღალი დონის გამოვლენამ შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი უზუსტობის რისკის აუდიტორისეული შეფასების გაზრდა, თუკი შემდგომი აუდიტორული მტკიცებულებებით არ დადასტურდება შიდა კონტროლის საწყისი შეფასება. ყველაზე უარეს შემთხვევაში, აუდიტორებმა, რომლებსაც აუდიტორული რწმუნების მისაღებად განზრახული აქვთ კონტროლის ტესტებზე დაყრდნობა, შეიძლება ამ გზით ვერ მოიპოვონ რწმუნება, თუ შეცდომების დონე მაღალია; მაშასადამე, აუდიტორებს, კონტროლის ტესტების ნაცვლად, მოუწევთ ძირითად პროცედურებზე დაყრდნობა.

აუდიტორებმა ასევე უნდა შეაფასონ, ხელმძღვანელობას გამოვლენილი ჰქონდა თუ არა შეცდომები და გადახრები, რა ზომებს მიმართეს და გაატარეს თუ არა გამოსასწორებელი ზომები.

შესაძლო გავლენა

შიდა კონტროლის შედეგების შეფასებას შესაძლოა სამი სავარაუდო შედეგი მოჰყვეს:

- შიდა კონტროლი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში ფუნქციონირებს ეფექტიანად, თანამიმდევრულად და უწყვეტად, რაც გულისხმობს იმას, რომ აუდიტორებს შეუძლიათ შიდა კონტროლზე დაყრდნობა, მუშაობის გაგრძელება დაგეგმილი აუდიტის მიდგომისა და კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის დაგეგმილი დონის შესაბამისად;

- შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობასა და უწყვეტობაში გამოვლენილია ნაკლოვანებები, მაგრამ მთლიანობაში სისტემა არ მიიჩნევა არასაიმედოდ. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორებს შეუძლიათ შიდა კონტროლზე დაყრდნობის ხარისხის შემცირება, ხოლო შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება და კონტროლის რისკის დონე უნდა გადაისინჯოს.

- შიდა კონტროლის მექანიზმები არ არის საიმედო, ე.ი. განსახილველი პერიოდის განმავლობაში ის არ ფუნქციონირებდა ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო, ან/და უწყვეტად არ ფუნქციონირებდა, ან/და არ ჩატარდა მათი ტესტირება. ასეთ შემთხვევაში, დაუშვებელია შიდა კონტროლზე დაყრდნობის მიდგომის გამოყენება და აუდიტორებმა აუდიტორული რწმუნება უნდა მოიპოვონ ძირითადი პროცედურებიდან. აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა გადაისინჯოს შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება და კონტროლის რისკის დონე.

საზედამხედველო კონტროლის სისტემების შეფასება უნდა დადასტურდეს ძირითადი ტესტების ჩატარებით.

ელემენტების ძირითადი ტესტები – შეცდომების ხასიათი და მიზეზი, შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება

შეცდომების გაანალიზება და კლასიფიცირება

ელემენტების ძირითადი ტესტების ჩატარებისას, გამოვლენილი შეცდომები სამუშაო დოკუმენტებში ზუსტად **უნდა** აისახოს (განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი სტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირებას ატარებს, რადგან ამ დროს შესაძლებელია აუდიტის შედეგების (შეცდომების) პროგნოზირება, ან ექსტრაპოლაცია გენერალურ ერთობლიობაზე. აუდიტორებმა კარგად უნდა გამოიკვლიონ გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი და მიზეზები, რათა შეძლონ შემდეგ კითხვებზე პასუხის გაცემა:

რამ გამოიწვია შეცდომა? როგორ წარმოიშვა?

შეცდომა ანომალიაა თუ შესაძლებელია, რომ ის სისტემატურად იყო დაშვებული მსგავს ოპერაციებში, ან ოპერაციებში, რომელთა დამუშავება ერთსა და იმავე დროს ხდებოდა?

ამის შემდეგ აუდიტორმა უნდა მოახდინოს შეცდომების კლასიფიცირება. ამ მიზნით, შეცდომები უნდა დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად:

შეცდომები, რომლებიც:

რაოდენობრივია, ე. ი. ტესტირებული მუხლის სიდიდეზე ახდენს უშუალო და რიცხობრივად შეფასებად ფინანსურ გავლენას. რაოდენობრივი შეცდომის პროცენტული სიდიდე და ფულადი მნიშვნელობა გამოითვლება ოპერაციის სააღრიცხვო ღირებულებასთან მიმართებით, შესაბამის დონეზე.

არ არის რაოდენობრივი, ე.ი. შეცდომა უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ტესტირებულ მუხლთან, ან იმის გამო, რომ მისი გავლენის რაოდენობრივი შეფასება შეუძლებელია. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი შეცდომის სერიოზულობას აფასებს, ის იხილავს შესაბამისი მუხლის მთლიან სიდიდეს;

არსებითია ღირებულების (აღემატება არსებითობის ზღვარს), ხასიათის ან კონტექსტის მიხედვით, ზემოაღნიშნულზე დაყრდნობით;

ანომალიურია ან სისტემატურია.

„ცნობილი შეცდომები“

სხვა დამატებითი პროცედურების შედეგად გამოვლენილი შეცდომები, რომლებსაც არ მოიცავს რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების პროცესი, მიიჩნევა „ცნობილ შეცდომებად“. ამგვარი შეცდომების გათვალისწინება მოხდება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ის დაკავშირებულია ოპერაციებთან, რომლებსაც აუდიტის მასშტაბი (აუდიტორული გენერალური ერთობლიობა) მოიცავს. მათი გავრცელება არ ხდება მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე, არამედ მათი გათვალისწინება მოხდება აბსოლუტური თანხობრივი სიდიდის საფუძველზე.

ფულადი/ღირებულებითი შეცდომების პროგნოზირება

ელემენტების ტესტებში აუდიტორებმა შერჩევით ერთობლიობაში გამოვლენილი ყველა ფულადი/ღირებულებითი შეცდომა უნდა გაავრცელონ გენერალურ ერთობლიობაზე და გააანალიზონ პროგნოზირებული შეცდომის გავლენა აუდიტის კონკრეტულ მიზანსა და აუდიტის სხვა სფეროებზე (არასტატისტიკური შერჩევითი ერთობლიობის შემთხვევაში აუდიტორებმა გენერალურ ერთობლიობაში სავარაუდო უზუსტობის დასადგენად უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას).

აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ გენერალური ერთობლიობის მთლიანი შეცდომის პროგნოზი, რათა საერთო მოსაზრება ჩამოაყალიბონ შეცდომების მასშტაბურობის შესახებ და ეს შეფასება შეუდარონ განსაზღვრულ სამუშაო არსებითობის დონეს.

ელემენტების ტესტებში (ტესტური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება შერჩეული ცალკეული მუხლების მიმართ) სამუშაო არსებითობა არის ასატანი უზუსტობა და მისი სიდიდე ნაკლები იქნება აუდიტორების მიერ დადგენილი არსებითობის ზღვარზე, რომელსაც იყენებენ აუდიტს დაქვემდებარებული ცალკეული კატეგორიების ოპერაციების, ან ანგარიშების ნაშთების მიმართ.

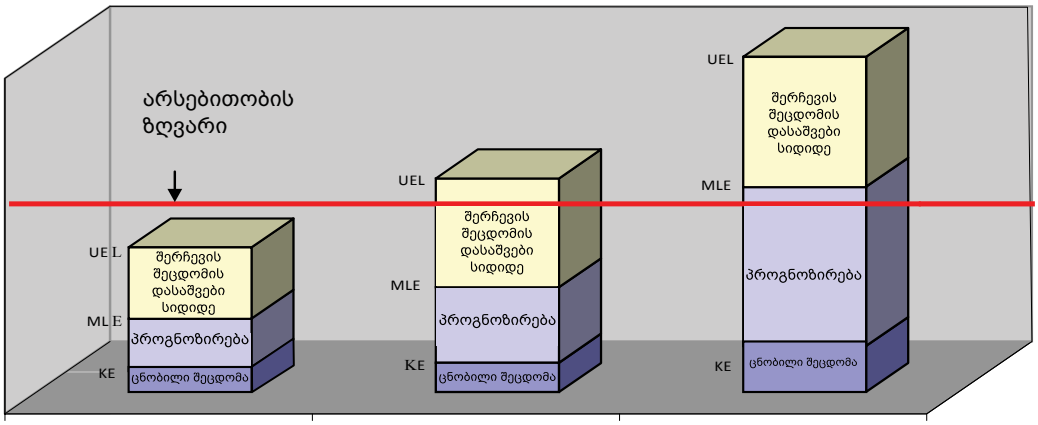
შეცდომა, რომელიც ანომალიურად მიიჩნევა, არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობის რეპრეზენტაციული. ამგვარად, შესაძლებელია, რომ ის გამოირიცხოს/აუდიტორებმა არ გაითვალისწინონ შეცდომების პროგნოზირებისას. თუმცა, თუ ამგვარი შეცდომა არ გასწორდება, მისი გავლენა მაინც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორმა არაანომალური უზუსტობების პროგნოზირებასთან ერთად.

ელემენტების ტესტების შედეგების შეფასება

ელემენტების ტესტების შედეგების შესაფასებლად აუცილებელია პროფესიული განსჯა, ვინაიდან აუდიტორებმა უნდა გაარკვიონ შეცდომების ხასიათი და მიზეზები და გაითვალისწინონ უზუსტობის როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ასპექტები, რათა გამოიტანონ დასკვნა იმის თაობაზე, ტესტირებული გენერალური ერთობლიობა არის თუ არა სამართლიანად წარდგენილი.

ელემენტების ძირითადი ტესტების შედეგების გავრცელებისა და შეფასების სქემატურად გამოსახვა შესაძლებელია შემდეგნაირად:

დიაგრამა 10. ელემენტების ტესტების შედეგების შეჯამება



UEL - შეცდომის ზედა ზღვარი; MLE - ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შეცდომა; KE - ცნობილი შეცდომა

რა დასკვნები უნდა გამოიტანონ აუდიტორებმა:

I სიტუაცია: შეცდომის ზედა ზღვარი და ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შეცდომა ნაკლებია არსებითობის ზღვარზე. ეს არის ნათელი შედეგი.

II სიტუაცია: შეცდომის ზედა ზღვარი აღემატება არსებითობის ზღვარს, მაგრამ ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შეცდომა ნაკლებია არსებითობის ზღვარზე. ეს ისეთი შედეგია, როდესაც აუდიტორებმა:

- აუდიტის ობიექტს უნდა მოსთხოვონ გადახრების გამოკვლევა;
- უნდა ჩაატარონ დამატებითი ტესტირება; და
- სხვა აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატარონ დამატებითი რწმუნების მისაღებად.

III სიტუაცია: ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შეცდომა აღემატება შეცდომის არსებითობის ზღვარს. ვინაიდან ცნობილი შეცდომის ზღვარი არსებითობის ზღვარს ქვემოთაა, აუდიტორებმა:

- აუდიტის ობიექტს უნდა მოსთხოვონ გადახრების გამოკვლევა;
- უნდა ჩაატარონ დამატებითი ტესტირება; და
- სხვა აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატარონ დამატებითი რწმუნების მისაღებად.

შეცდომის ქვედა ზღვარი (LEL) შეიძლება ნაკლები ან მეტი იყოს ცნობილი შეცდომების ჯამზე. ამიტომ, აღნიშნული ზღვარი ნაჩვენები არ არის დიაგრამაზე.

IV სიტუაცია: (ნაჩვენები არ არის დიაგრამაზე): ცნობილი შეცდომის ზღვარი და ყველაზე მეტად მოსალოდნელი შეცდომა აღემატება არსებითობის ზღვარს. ეს არის ნათელი შედეგი და არ საჭიროებს დამატებით განხილვას.

პრაქტიკაში, აუდიტის ჩატარებისას, დროში შეზღუდვა იმას ნიშნავს, რომ აუდიტორებს, როგორც წესი, დამატებითი რწმუნების მისაღებად ევალებათ ამ შესაძლებლობების მესამედის გამოყენება.

უზუსტობა და მისი შესაძლო მიზეზების დადგენა

უზუსტობა

უზუსტობა არის განსხვავება, რომელიც არსებობს ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი მუხლის თანხაში, კლასიფიკაციაში, წარდგენაში, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებაში და იმ თანხას, კლასიფიკაციას, წარდგენას, ან შესაბამის ახსნა-განმარტებას შორის, რაც ამ მუხლისთვის მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

შეცდომა თუ თაღლითობა

უზუსტობა შეიძლება იყოს შეცდომა ან თაღლითობა. ცნება „შეცდომა“ აღნიშნავს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებულ უზუსტობას, რომელიც არ არის განზრახ ჩადენილი. ცნება „თაღლითობა“ აღნიშნავს ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარის ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილ წინასწარგანზრახულ ქმედებას, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით. ფინანსურ აუდიტში აუდიტორებს ეხებათ ორი ტიპის წინასწარგანზრახული უზუსტობა:

- უზუსტობა, რომელიც გამომდინარეობს მაქინაციური ფინანსური ანგარიშგებიდან;
- უზუსტობა, რომელიც წარმოიქმნება აქტივების უკანონო მითვისების შედეგად (რაც შესაბამისად უზუსტობას იწვევს ამ აქტივების თანხებში).

უზუსტობის წყარო

უზუსტობა შეიძლება გამოწვეული იყოს:

- არასწორი მონაცემების შეგროვებით ან მონაცემების არასწორად დამუშავებით, რომელთა საფუძველზეც მზადდება ბუღალტრული ანგარიშები;
- თანხის ან განმარტებითი შენიშვნის (განმარტებით შენიშვნაში გასამჟღავნებლი ინფორმაციის) გამოტოვებით;
- არასწორი სააღრიცხვო შეფასებით, რაც განაპირობა დაუდევრობამ ან ფაქტების არასწორმა ინტერპრეტაციამ;

ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული განხილვებითა და მიღებული გადაწყვეტილებებით სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ, რომლებსაც აუდიტორები არ მიიჩნევენ დასაბუთებულად, ან ისეთი სააღრიცხვო პოლიტიკის შერჩევითა და გამოყენებით, რომელსაც აუდიტორები არ მიიჩნევენ მიზანშეწონილად.

უზუსტობის ტიპები

აუდიტორმა თავი **უნდა** მოუყაროს აუდიტის პროცესში გამოვლენილ უზუსტობებს. აუდიტის პროცესში აღმოჩენილი უზუსტობების განხილვას და ხელმძღვანელობისთვის ამ ინფორმაციის მიწოდებაში აუდიტორებს დაეხმარება შემდეგი მითითებები. კერძოდ, სასარგებლოა, რომ აუდიტორებმა ერთმანეთისგან განასხვაონ:

ფაქტობრივი უზუსტობა: უზუსტობამ, რომელის შესახებ ეჭვი არ არსებობს;

პროგნოზირებული უზუსტობა: გენერალური ერთობლიობის უზუსტობა აუდიტორების მიერ გამოთვლილი საუკეთესო შეფასებაა, რაც მოიცავს შერჩევითი ერთობლიობის აუდიტის შედეგად გამოვლენილი უზუსტობის გავრცელებას გენერალურ ერთობლიობაზე, საიდანაც არის შერჩეული შერჩევითი ერთობლიობა და გენერალური ერთობლიობის უზუსტობებს პროგნოზირებს.

ქვემოთ განხილულია პოტენციური უზუსტობების მაგალითები ბალანსის ძირითადი მუხლებისთვის:

უზუსტობის მაგალითები	1. პოტენციური უზუსტობის მაგალითები ჯანდაცვის დარგის გრძელვადიანი აქტივებისთვის, ცალკეული აუდიტორული მტკიცების მიხედვით: • **არსებობა** ○ გრძელვადიანი აქტივი ექსპლუატაციიდან ამოიღეს სიძველის გამო, მაგრამ ჯერ ისევ არის ასახული ბალანსში. ○ რეგიონში სამედიცინო აპარატურის შეძენისთვის განკუთვნილი სახსრები, ფაქტობრივად, სხვა მიზნებისთვის გამოიყენეს, მაგრამ დანახარჯები შეცდომით ასახულია, როგორც აქტივების მატება. • **სისრულე** ○ კონსოლიდაციის პროცესში არ გაითვალისწინეს სამედიცინო მომსახურების ერთ-ერთი დაწესებულების განკარგულებაში მყოფი/კუთვნილი აქტივები. • **შეფასება** ○ ქონება არ არის გადაფასებული დადგენილი სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად, მისი რეალური ღირებულების ასახვის მიზნით. ○ ცვეთის გამოსათვლელ ფორმულაში დაშვებულმა შეცდომებმა გამოიწვია საინფორმაციო ტექნოლოგიების აქტივების საბალანსო ღირებულებების გადიდება. ○ რამდენიმე საწარმოო დანიშნულების ობიექტის საექსპლუატაციო სიმძლავრის გაზრდაზე გაწეული დანახარჯები არ არის კაპიტალიზებული სააღრიცხვო პოლიტიკის შესაბამისად. • **წარდგენა** ○ შემოწირული უძრავი ქონების რამდენიმე ობიექტი, რომლებიც განკუთვნილი არ არის ჯანდაცვის დარგის ოპერაციებისთვის, კლასიფიცირებულია, როგორც ძირითადი საშუალება, თუმცა ისინი გაცემულია იჯარით მესამე მხარეზე და სსბასს-ების შესაბამისად, კლასიფიცირებული უნდა იყოს საინვესტიციო ქონებად. 2. პოტენციური უზუსტობების მაგალითები კრედიტორული დავალიანების/ვალდებულებებისთვის, ცალკეული აუდიტორული მტკიცების მიხედვით: • **არსებობა** ○ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია თანხა, თუმცა, არც საქონელი და არც მომსახურება არ არის მიღებული (არ არსებობს მოვლენა, რომლის შედეგადაც ეს თანხა წარმოიშვა). • **სისრულე** ○ წლის ბოლოს ზოგიერთი ანგარიშ-ფაქტურა/გადახდა შეიძლება აღურიცხავი დარჩეს (არ აისახოს ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში), ვინაიდან აუდიტის ობიექტს არა აქვს სათანადო პროცედურები ამგვარი ინფორმაციის შესაგროვებლად და მასზე კონტროლის განსახორციელებლად.

	• **შეფასება, რაც გამოხატულია შემცირების ან გადიდების სახით** ○ ანგარიშებში ნაჩვენები თანხები შემცირებულია, რადგან მოცემულ წელთან დაკავშირებული ბევრი ანგარიშ-ფაქტურა წლის ბოლოს სისტემამ არ დაარეგისტრირა. ○ ანგარიშებში ნაჩვენები თანხა დამატებული ღირებულების გადასახადის მთლიანი თანხაა, ხოლო ცალკეული დამატებული ღირებულების გადასახადის ვალდებულება შემცირებულია. • **წარდგენა** ○ ანგარიშ-ფაქტურა შეიძლება შეცდომით გატარებული იყოს ისეთ ანგარიშში, რომელიც ბალანსში აისახება „დარიცხვების“ სახელწოდებით და არა როგორც კრედიტორული დავალიანება.

უზუსტობების გავლენა აუდიტის მიდგომაზე

უზუსტობების თავმოყრა

აშკარად ტრივიალური უზუსტობების გარდა, აუდიტორმა თავი უნდა მოუყაროს აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ყველა უზუსტობას, იმის მიუხედავად, გაასწორა თუ არა ისინი აუდიტის ობიექტმა და დააჯამოს იმის საფუძველზე, საბოლოოდ გასწორდა თუ არა ის. ამ მიზნით, უზუსტობები მოიცავს აუდიტორის მიერ გამოვლენილ ხარისხობრივ უზუსტობებს, მათ შორის, სააღრიცხვო პოლიტიკის არაადეკვატურ ან არაზუსტ აღწერას, ასევე არასრული და არაზუსტი ინფორმაციის გამჟღავნებას, ან ინფორმაციის გამოტოვებას განმარტებით შენიშვნებში.

უზუსტობების აგრეგირება

აუდიტორმა უნდა განიხილოს, აუცილებელია თუ არა აუდიტის სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის გადასინჯვა, თუკი გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი (და გარემოებები, რომლებმაც ისინი გამოიწვია) იმაზე მიანიშნებს, რომ შესაძლებელია სხვა ისეთი უზუსტობების არსებობაც, რომლებიც აუდიტის მიმდინარეობისას დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან გაერთიანების შემდეგ შეიძლება არსებითი იყოს.

დაუშვებელია, აუდიტორებმა უბრალოდ (მტკიცებულებების გარეშე) იგულისხმონ, რომ ესა თუ ის უზუსტობა იზოლირებული მოვლენაა. მაგალითად, შემდეგი შემთხვევები მტკიცებულებებია იმისა, რომ შეიძლება სხვა უზუსტობებიც არსებობდეს: როდესაც აუდიტორები დაადგენენ, რომ უზუსტობა გამოიწვია შიდა კონტროლის მექანიზმების მუშაობაში შეფერხებებმა, ან არასათანადო დაშვებებმა ან შეფასების მეთოდებმა, რომლებსაც ფართოდ იყენებს აუდიტის ობიექტი.

უზუსტობები, რომლებიც უახლოვდება არსებითობის დონეს

ანალოგიურად, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა აუდიტის სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის გადასინჯვა, თუკი აუდიტის მიმდინარეობისას დაგროვილი უზუსტობების გაერთიანებული სიდიდე არსებითობის დონეს უახლოვდება. ასეთ ვითარებაში, შეიძლება მისაღებ დაბალ დონეზე მეტი იყოს რისკი იმისა, რომ შესაძლო გამოუვლენელმა უზუსტობებმა, აუდიტის მიმდინარეობისას დაგროვილ უზუსტობებთან ერთად, შეიძლება გადააჭარბოს არსებითობის დონეს.

ინფორმირება და უზუსტობების გასწორება

ხელმძღვანელობის რეაგირება გამოვლენილ უზუსტობებზე

აუდიტორმა აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების შესახებ დროულად უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ხელმძღვანელობის შესაფერის დონეს და ხელმძღვანელობას სთხოვოს მათი გასწორება, როდესაც შესაძლებელია.

ხელმძღვანელობის შესაფერისი დონისთვის უზუსტობების დროულად ინფორმირება მნიშვნელოვანია, რადგან ხელმძღვანელობას შესაძლებლობა ეძლევა შეაფასოს, ეს მუხლები წარმოადგენს/შეიცავს თუ არა უზუსტობას, აცნობონ აუდიტორებს, თუ არ ეთანხმებიან მათ და, აუცილებლობის შემთხვევაში, გაატარონ სათანადო ზომები. თუ აუდიტორების მოთხოვნით, ხელმძღვანელობა შეამოწმებს მოცემული კატეგორიის ოპერაციებს, ანგარიშთა ნაშთებს ან განმარტებით შენიშვნებს და გაასწორებს გამოვლენილ უზუსტობებს, აუდიტორებმა ხელახლა უნდა შეაფასონ, ხომ არ დარჩა შეუსწორებელი უზუსტობები.

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღავენელობა უარს განაცხადებს ზოგიერთი ან ყველა უზუსტობის გასწორებაზე, რომელთა შესახებაც აუდიტორებმა მიაწოდეს ინფორმაცია, აუდიტორებმა უნდა გამოიკვლიონ მიზეზები, რის გამოც ხელმძღვანელობა უარს ამბობს უზუსტობების გასწორებაზე და გაითვალისწინონ ეს, როდესაც შეაფასებენ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას.

შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენის შეფასება

არსებითობა

სანამ შეაფასებენ შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენას, აუდიტორებმა ხელახლა უნდა შეაფასონ არსებითობის დონე(ები), რომელიც გამოიყენეს აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების პროცესში, რათა დაამტკიცონ, ეს შეფასება/შეფასებები ისევ მისაღებია თუ არა. არსებითობის დონის გადასინჯვისთვის გამოიყენება აუდიტის სამუშაო დოკუმენტი 3.1 არსებითობის გადასინჯვის საკითხის განხილვა.

თანხები, რომლებიც აღემატება საერთო არსებითობას

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, შეუსწორებელი უზუსტობები არსებითია თუ არა ცალ-ცალკე, ან ერთობლივად. შეფასების პროცესში აუდიტორებმა უზუსტობების სიდიდე და ხასიათი უნდა გააანალიზონ როგორც კონკრეტული კატეგორიების ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთებისა და განმარტებით შენიშვნებისთვის, ისე მთლიანად წლიურ ანგარიშთან მიმართებით, ასევე მათი გამომწვევი კონკრეტული გარემოებების გათვალისწინებით.

თანხები, რომლებიც საერთო არსებოთობის, ან სამუშაო არსებითობის ზღვარს ქვემოთაა

სანამ განიხილავენ შეუსწორებელი უზუსტობების აგრეგირებულ/ერთობლივ გავლენას, აუდიტორებმა ჯერ ცალ-ცალკე უნდა გააანალიზონ თითოეული უზუსტობა:

- შეაფასონ მისი გავლენა შესაბამისი კატეგორიის ოპერაციებზე, ანგარიშთა ნაშთებზე, ან განმარტებით შენიშვნებზე, მათ შორის, ხომ არ აჭარბებს ამ კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების, ან გამარტებითი შენიშვნებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს, თუ ასეთი არსებობს.

- გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ, ხარისხობრივი მახასიათებლების გამო, არსებითი არ არის ისეთი თანხები, რომლებიც აღემატება საერთო არსებითობის რაოდენობრივ დონეს. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები ტოლერანტულები არიან ისეთ უზუსტობებთან მიმართ, რომლებიც გავლენას ახდენს მხოლოდ ბლანსის მუხლების კლასიფიკაციაზე.

- თუმცა, სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ გარკვეული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების, ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის არსებითია თანხები (უზუსტობები), რომლებიც საერთო ან სამუშაო არსებითობის დონეზე ნაკლებია. მაგალითად, როდესაც უზუსტობა გულისხმობს უკანონო ოპერაციის მიჩქმალვას.

ურთიერთგადაფარვა

- შეაფასონ, მისაღებია თუ არა უზუსტობების ურთიერთგადაფარვა. თუ ინდივიდუალური უზუსტობა არსებითად არის მიჩნეული, ნაკლებად სარწმუნოა, რომ მისი გადაფარვა მოხდება სხვა უზუსტობებით. თუმცა, უზუსტობების ურთიერთგადაფარვა შეიძლება მისაღები იყოს ერთი და იმავე ანგარიშის ნაშთის ან ერთი და იმავე კატეგორიის ოპერაციების ფარგლებში; თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც არარასებითი უზუსტობების ურთიერთგადაფარვა მისაღებად მიიჩნევა, აუდიტორებმა უნდა განიხილონ რისკი იმისა, რომ შეიძლება კიდევ არსებობდეს სხვა გამოუვლენელი უზუსტობები;

კლასიფიკაცია

- შეაფასონ კლასიფიკაციაში არსებული უზუსტობების გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე. იმის დადგენა, კლასიფიკაციაში არსებული უზუსტობები არსებითია თუ არა, საჭიროებს პროფესიულ განსჯასა და უზუსტობის ხარისხობრივი ასპექტების გაანალიზებას, მაგალითად, კლასიფიკაციის უზუსტობის გავლენა (1) ფინანსური ანგარიშგების ცალკეულ მუხლებზე ან შუალედურ ჯამურ თანხებზე, ან (2) ძირითად კოეფიციენტებზე;

- შეაფასონ წინა პერიოდების შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენა, მათ შორის გააანალიზონ, წინა წლებიდან რომელს შეუძლია გავლენის მოხდენა მიმდინარე წელზე და რომელს არა (წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი არაარსებითი უზუსტობების კუმულაციური ეფექტი შეიძლება იმაში გამოიხატოს, რომ არსებით გავლენას მოახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე).

წინა პერიოდებთან დაკავშირებული შეუსწორებელი უზუსტობები

- როდესაც ხელმძღვანელობა წინა წლის ცნობილ უზუსტობებს იმ მიზნით ასწორებს, რომ გასწორდეს მიმდინარე წლის ბალანსი, საჭირო აღარ არის საბოლოო ბალანსის კორექტირება. მაშასადამე, ამგვარი მუხლები არ ჩაირთვება მიმდინარე წლის აუდიტში გამოვლენილი უზუსტობების სიაში. თუმცა, აუდიტორებმა მაინც უნდა განიხილონ მოგებისა და ზარალის ანგარიშგების შესაბამის მაჩვენებლებზე ამგვარი შესწორებების გავლენის არსებითობა.

აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების დასაგროვებლად და შესაფასებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.2 უზუსტობების შეფასება.

სპეციალური განხილვის მაგალითები

სპეციალური განხილვა

ზოგიერთი უზუსტობის გამომწვევი გარემოებების გამო, აუდიტორებმა შეიძლება ისინი, ცალ-ცალკე ან აუდიტის მიმდინარეობისას დაგროვილ სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითად მიიჩნიოს იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მათი სიდიდე ნაკლებია მთლიანი ფინანსური ანგარიშგებისთვის (ან კონკრეტული კატეგორიის ოპერაციების, ანგარიშთა ნაშთების ან განმარტებითი შენიშვნებისთვის) დადგენილი არსებითობის დონეზე.

აუდიტორის შეფასებაზე მოქმედი გარემოებების მაგალითებს განეკუთვნება ის ხარისხი, რა ხარისხითაც უზუსტობა:

- გავლენას ახდენს მარეგულირებელი მოთხოვნების შესრულებაზე;

დაკავშირებულია სააღრიცხვო პოლიტიკის არასწორად შერჩევასთან ან გამოყენებასთან, რაც არსებით გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მაგრამ, სავარაუდოდ, არსებით გავლენას იქონიებს მომავალი პერიოდების ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

- უკავშირდება ისეთ მუხლებს, რომლებშიც დაკავშირებული მხარეები მონაწილეობენ; ან
- უკავშირდება ისეთი ინფორმაციის გამოტოვებას, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგრამ, აუდიტორების შეფასებით, მნიშვნელოვანია, იმ თვალსაზრისით, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან აუდიტის ობიექტის ფინანსური მდგომარეობის, ფინანსური შედეგის ან ფულადი ნაკადების შესახებ.

თუ აუდიტორებს მიაჩნიათ, რომ უზუსტობა არის ან შეიძლება იყოს თალითობის შედეგი, მათ ამ უზუსტობის გავლენა უნდა განიხილონ აუდიტის სხვა ასპექტების გათვალისწინებით.

ფინანსური ანგარიშგების შეფასება მთლიანობაში

ხელმძღვანელობის მიკერძოების ნიშნები

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას. ამ მიზნით, აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ, როგორც შეუსწორებელი უზუსტობების შეფასების შედეგები, ისე აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტები.

როდესაც აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივ ასპექტებს იხილავენ, აუდიტორებმა უნდა გაიცნობიერონ, რომ ხელმძღვანელობა მთელ რიგ გადაწყვეტილებებს იღებს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხების სიდიდისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის შესახებ. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორებმა განსაკუთრებული სიფრთხილე უნდა გამოიჩინონ, რომ არ გამოეპაროთ ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებებში შესაძლო მიკერძოება. აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ ინფორმაცია ნეიტრალური არ არის და შეუსწორებელ უზუსტობებთან ერთად ამ ფაქტის კუმულაციური გავლენის გამო, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არსებითად მცდარია/შეიძლება შეიცავდეს არსებით უზუსტობას. როდესაც აუდიტორები აფასებენ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას, მათ უნდა გაითვალისწინონ, მაგალითად, შემდეგი ინდიკატორები, რომლებიც მიანიშნებს, რომ ინფორმაცია ნეიტრალური არ არის:

ხელმძღვანელობის მიერ აუდიტის მიმდინარეობისას მისთვის ინფორმირებული უზუსტობების შერჩევით გასწორება; და

- ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოებულობა[16] სააღრიცხვო შეფასებების გამოთვლებში.

თუ აუდიტორები დაასკვნიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს არსებით უზუსტობას (ან ვერ გამოიტანენ დასკვნას, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა არსებით უზუსტობას), მათ ეს ფაქტი უნდა ასახონ აუდიტის ანგარიშში.

ჯგუფის აუდიტთან დაკავშირებული საკითხები

შეუსწორებელი უზუსტობების კონსოლიდირებული სია

აუდიტორებმა უნდა მოამზადონ შეუსწორებელი უზუსუტობების კონსოლიდირებული სია, რომელიც მოიცავს კომპონენტების ყველა მნიშვნელოვან შეუსწორებელ უზუსტობას.

ჯგუფის დონის შეუსწორებელი უზუსტობების კონსოლიდირებული სია უნდა გაანალიზდეს „აშკარად ტრივიალური“ ცნების/ჯგუფის გარემოებებისთვის განკუთვნილი დონის გათვალისწინებით.

[16] *ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობის პოტენციური მიზეზების გასაცნობად იხ. ISSAI 2540.*

ანალიტიკური პროცედურები

ISSAI 2520 [ასს 520]

აუდიტორის მიზანია, აუცილებლობის შემთხვევაში, ანალიტიკური პროცედურები გამოიყენოს რისკის შეფასებაში დასახმარებლად, აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და საერთო აუდიტორული დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად.

ანალიტიკური პროცედურების განმარტება

ანალიტიკური პროცედურები ისეთი აუდიტორული პროცედურებია, რომლებიც გამოიყენება უფრო **ეკონომიური, პროდუქტიული** და **ეფექტიანი** აუდიტის ჩასატარებლად. ანალიტიკური პროცედურები მოიცავს როგორც თვითონ ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის ფარგლებში, ისე ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას შორის არსებული სარწმუნო თანაფარდობების გამოკვლევას, ერთსა და იმავე პერიოდსა და აუდიტის ობიექტში ან/და სხვადასხვა პერიოდსა და სხვადასხვა სუბიექტში. ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება შესაძლებელია:

ანალიზში ან პროგნოზების გამოთვლებში

- მონაცემების თანაფარდობების ანალიზში, ერთმანეთთან და აუდიტის ობიექტისა და მისი საქმიანობის შესახებ აუდიტორების მიერ მოპოვებულ ინფორმაციასთან შესაბამისობის დასადგენად;
- ღირებულებების პროგნოზირებაში, რომლებიც შემდეგ შეიძლება შეუდარდეს ფაქტობრივ ღირებულებებს;
- ისეთი გამოვლენილი ცვალებადობებისა და თანაფარდობების გამოკვლევაში, რომლებიც შეუთავსებელია სხვა ინფორმაციასთან, ან მნიშვნელოვანი ოდენობით განსხვავდება პროგნოზირებული თანხებისგან.

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი ანალიტიკური პროცედურების მაგალითებია:

- ხარჯების (შრომითი დანახარჯები, საქონელი და მომსახურება და ა.შ.) ყოველთვიური მიმოხილვა;
- 11 თვის საშუალო ხარჯებისა და შემოსავლების მონაცემების შედარება დეკემბრის თვის ხარჯებისა და შემოსავლების მონაცემებთან და ნებისმიერი უჩვეულო განსხვავების გაანალიზება;
- ერთეულის ხარჯების გამოთვლა (მაგალითად, სასჯელაღსრულების სისტემაში კვებისა და სამედიცინო ხარჯების გაანგარიშება ერთ მსჯავრდებულზე); და
- ადმინისტრაციული დანახარჯების გამოთვლა ადმინისტრაციული სამსახურის ერთ თანამშრომელზე, კომუნალური მომსახურების დანახარჯების გაანგარიშება შენობის 1 $მ^2$ ფართობზე და ა. შ.)

მონაცემებზე დაყრდნობისთვის აუცილებელია ძლიერი კონტროლის გარემო

აუდიტორს უნდა ახსოვდეს, რომ ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება უფრო საიმედოა ძლიერი კონტროლის გარემოში, სადაც ეფექტიანად ფუნქციონირებს კონტროლის მექანიზმები და როდესაც საიმედოა გარე მონაცემები. ამასთან, ანალიტიკური პროცედურების ჩასატარებლად აუცილებელია ყოვლისმომცველი და განახლებული ინფორმაცია, რომელიც ეხება ფინანსურ და სხვა მონაცემებს, რაც ყოველთვის შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი.

ანალიტიკური პროცედურების ჩასატარებლად შესაძლებელია სხვადასხვა მეთოდის გამოყენება – დაწყებული მარტივი შედარებებიდან და თანამედროვე განვითარებული სტატისტიკური მეთოდებით რთული ანალიზის ჩატარებით დამთავრებული, რისთვისაც აუცილებელია სათანადო პროგრამული უზრუნველყოფის გამოყენება. პროცედურის ტიპის არჩევა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია.

ზოგადად, აუდიტორებისთვის ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება უფრო სასარგებლოა მათთვის გამაფრთხილებელი ნიშნის მიცემისთვის, რომ რაღაც არასწორია, ვიდრე დადებითი, სარწმუნო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, კონკრეტულად რა არ არის სწორი. მაშასადამე, როგორც წესი, მხოლოდ ანალიტიკური პროცედურების ჩატარებით, თავისთავად, არ მიიღება საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები.

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენების პროცესი

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება მოიცავს შემდეგ ოთხ საფეხურს:

1. ამოსავალი მონაცემების საიმედოობის შეფასება და ამ მონაცემებზე დაყრდნობით მოსალოდნელი სიდიდეების განსაზღვრა;
2. მოსალოდნელ შედეგსა და ფაქტობრივ სიდიდეებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავების (ის, რაც ჩაითვლება მნიშვნელოვან გადახრად მოსალოდნელ შედეგთან შედარებით) წინასწარ განსაზღვრა;
3. ფაქტობრივი სიდიდის შედარება მოსალოდნელთან, ანუ განსხვავებების გამოთვლა;
4. გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსხვავების მიზეზების გამოკვლევა და შედეგების შეფასება.

როდის გამოიყენება ანალიტიკური პროცედურები

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება აუდიტის სხვადასხვა სტადიაზე

აუდიტის სტადია	სავალდებულოა/არ არის სავალდებულო	ანალიტიკური პროცედურების გამოყენების მიზეზები
დაგეგმვა	სავალდებულოა	რისკის შესაფასებელი პროცედურის სახით, პოტენციურად რისკიანი სფეროების გამოსავლენად და ამ რისკებზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი დამატებითი აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში დასახმარებლად.
ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები	არ არის სავალდებულო	ძირითადი პროცედურების სახით, როდესაც ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება შეიძლება უფრო ეფექტიანი იყოს, ვიდრე მხოლოდ ელემენტების ტესტების ჩატარება და მათი მეშვეობით შესაძლებელი მტკიცებულებების გამყარება.
დასრულება	სავალდებულოა	აუდიტის დასრულებისას, საბოლოო შემაჯამებელ მიმოხილვაში იმის შესაფასებლად, ფინანსური ანგარიშგება, საერთო ჯამში, ისევ გამოიყურება თუ არა გონივრულად (შესრულებული აუცლებელი კორექტირებების შემდეგ).

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება ძირითადი პროცედურების სახით, ადგილზე მუშაობის სტადიაზე

ხარისხის კონტროლს განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს

ელემენტების ტესტებთან ერთად, ძირითადი პროცედურების ფარგლებში აუდიტორებს ასევე შეუძლიათ ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების ჩატარებაც რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები გამოიყენება ღირებულებების პროგნოზირებისთვის, იმის მოლოდინზე დაფუძნებით, რომ მონაცემებს შორის არსებობს გარკვეული ურთიერთკავშირი/თანაფარდობები და ეს თანაფარდობები ისევ გაგრძელდება, თუ არ არსებობს რაიმე ცნობილი საწინააღმდეგო პირობები.

თუმცა, არასწორი დასკვნების ჩამოყალიბების რისკი შეიძლება უფრო მაღალი იყოს ძირითადი ანალიტიკური პროცედურებისთვის, ვიდრე ელემენტების ტესტებისთვის, რადგან ანალიტიკურ პროცედურებში ფართოდ გამოიყენება აუდიტორების პროფესიული განსჯა. შესაბამისად, ხარისხის კონტროლს განსაკუთრებული, გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს აუდიტში, სადაც აუდიტორები ანალიტიკურ პროცედურებს ეყრდნობიან.

საიმედო მონაცემების აუცილებლობა

ამ ტიპის საპროგნოზო ხასიათის ტესტირება მხოლოდ ისეთ შემოსავლებთან ან დანახარჯებთან მიმართებით უნდა ჩატარდეს, რომლებიც თავისთავად მაღალ დონეზე პროგნოზირებადია და როდესაც ადვილად ხელმისაწვდომია საიმედო მონაცემები, რათა შესაძლებელი იყოს საპროგნოზო მონაცემების გამოთვლა, მაგალითად, სესხის გაცემის ან აღების ოპერაციებთან დაკავშირებით გადახდილი/მიღებული პროცენტი, ხელფასებისა და დანამატების გადახდა პერსონალისთვის და ა.შ.

გამოყენება ძირითადი ტესტების სტრატეგიის ნაწილის სახით

მართალია, მხოლოდ ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების გამოყენებით ხშირად შეუძლებელია საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მაგრამ მათი მეშვეობით შეიძლება შესაძლებელი გახდეს საპროგნოზო დანიშნულების ტესტირების ჩატარება არსებითი ანგარიშების ნაშთებისა და ოპერაციების ჯგუფებისთვის, ძირითადი ტესტების საერთო სტრატეგიის ფარგლებში.

მაგალითად, როდესაც ოპერაციების 60% (ღირებულების მიხედვით) მაღალი ღირებულების მქონე მუხლებია, შესაძლებელია ამგვარი მუხლების დეტალური ტესტირება, ხოლო ოპერაციების დანარჩენი 40%-ისთვის (პატარა ღირებულების მქონე მუხლებისთვის) – საპროგნოზო დანიშნულების ტესტების ჩატარება; ან, როდესაც ღირებულების მიხედვით მცირეა ისეთი ოპერაციების ხვედრითი წილი, რომლებიც ერთ გეოგრაფიულ რეგიონში მუშავდება და შეუძლებელია ან ეფექტიანი არ იქნება ამ ობიექტში ადგილზე მისვლა, ამ რეგიონში შესაძლებელია საპროგნოზო დანიშნულების ტესტირების ჩატარება.

საპროგნოზო ღირებულებების/მნიშვნელობების გამოყენების მაგალითებია (ფაქტობრივ მნიშვნელობებთან შედარებით):

- წინა პერიოდების განმავლობაში ანგარიშის ნაშთში მომხდარი ცვლილებების გამოკვლევა, მიმდინარე პერიოდის ნაშთის პროგნოზის გამოსათვლელად (მაგალითად, x წლების მანძილზე სესხის რეგულარულად დაფარვა);
- გამოთვლების მეშვეობით ამა თუ იმ მოცემული სიდიდის პროგნოზის განსაზღვრა, მაგალითად, უძრავი ქონების მონაცემთა ბაზის მეშვეობით 1 მ^2 ფართობის ფასების/განაკვეთების ცვლილების პროგნოზირება.

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება აუდიტის დასრულებისას, საბოლოო მიმოხილვაში

დასკვნების დადასტურება

გარდა იმისა, რომ ანალიტიკური პროცედურები უნდა ჩაატარონ აუდიტორული მტკიცებულებების დაგროვების პროცესის ფარგლებში, აუდიტორებმა ანალიტიკური პროცედურები **უნდა** გამოიყენონ აუდიტის დასრულებისას ან დასრულების შემდეგ, სანამ ჩამოაყალიბებენ საერთო დასკვნასა და აუდიტორულ მოსაზრებას. ამგვარი ანალიტიკური პროცედურების შედეგების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ დადასტურდეს (გაძლიერდეს) ცალკეული ნაწილების აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნები და აუდიტორებს დაეხმაროს საერთო დასკვნისა და აუდიტორული მოსაზრების ჩამოყალიბებაში.

აუდიტის დასრულების ეტაპზე გამოყენებული ანალიტიკური პროცედურები შეიძლება იგივე პროცედურები იყოს, რომლებიც აუდიტორებმა ჩაატარეს დაგეგმვის სტადიაზე და, მაშასადამე, შესაძლებელი იქნება მათი შედეგების ერთმანეთთან შედარება. მიმოხილვის შედეგად შეიძლება გამოვლინდეს, რომ აუცილებელია დამატებითი მტკიცებულებების მოპოვება. ამ ეტაპზე ანალიტიკური პროცედურების ჩატარების მიზანია აუდიტორების დახმარება იმის შეფასებაში, ფინანსური ანგარიშგება ისევ გამოიყურება თუ არა გონივრულად (შესრულებული აუცილებელი კორექტირებების შემდეგ) და შეესაბამება თუ არა აუდიტორების წარმოდგენას აუდიტის ობიექტის შესახებ, რომელიც შეექმნათ აუდიტის შედეგად.

ანალიტიკური პროცედურების დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი **3.3 დასკვნითი ანალიტიკური პროცედურები.**

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

ISSAI 2580

[ასს 580]

აუდიტორის მიზანია, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით დაადასტუროს:
(ა) რომ ხელმძღვანელობა, ან, როდესაც შესაფერისია, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები დარწმუნებულნი არიან, რომ შეასრულეს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და აუდიტორისთვის მიწოდებული ინფორმაციის სისრულესთან დაკავშირებით თავიანთი პასუხისმგებლობა;
(ბ) ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სხვა აუდიტორული მტკიცებულებები ან კონკრეტული მტკიცებები.
გარდა ამისა, აუდიტორის მიზანია:
(გ) სათანადო რეაგირება ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით მიწოდებულ ინფორმაციაზე, ან ინფორმაციაზე, რომელიც არ მიაწოდეს.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა

მართალია, აუდიტის მიმდინარეობისას, ხელმძღვანელობა და აუდიტის ობიექტის სხვა პერსონალი ბევრ განცხადებას აკეთებს ან ცნობას/ინფორმაციას აწვდის აუდიტორებს მოთხოვნის გარეშე თუ სპეციფიკური გამოკითხვების პასუხის სახით, მაგრამ აუდიტორებისთვის განსაკუთრებით საინტერესოა/მნიშვნელოვანია შემდეგი ინფორმაციის ოფიციალურად წარდგენა:

- ხელმძღვანელობის მიერ თავისი პასუხისმგებლობების წერილობით აღიარება;

კონკრეტული მტკიცებები

- სპეციალური ოფიციალური ინფორმაცია კონკრეტული მტკიცებების შესახებ, ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, ან სპეციალიზებული სფეროს/საკითხების მცოდნე პერსნალისგან.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები მაინც აუცილებელია

ხელმძღვანელობისგან ამგვარი ოფიციალური წერილის სახით წარდგენილი ინფორმაცია არ აუქმებს აუდიტორების პასუხისმგებლობას საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაზე, გამოტანილი აუდიტორული დასკვნებისა და აუდიტორული მოსაზრების გასამყარებლად. უფრო მეტიც, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, თავისთვად, ცალკე აღებული, არ წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის დადასტურება

აუდიტორებმა უნდა მოიძიონ დამადასტურებელი მტკიცებულებები აუდიტის ობიექტში ან მის გარეთ და შეაფასონ, ხელმძღვანელობის მიერ ოფიციალურ წერილში წარდგენილი ინფორმაცია არის თუ არა დასაბუთებული და შეესაბამება თუ არა მათ მიერ მოპოვებულ სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილ სხვა ოფიციალურ ინფორმაციას. ამგვარი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი მტკიცებულების სახით გამოიყენებს, დადასტურებული და ხელმოწერილი უნდა იყოს წერილობით.

აღნიშნულის დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.5 ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია.

ხელმძღვანელობის მიერ თავისი პასუხისმგებლობების წერილობით აღიარება

ხელმძღვანელობის მხრიდან ოფიციალურ წერილში თავისი პასუხისმგებლობების აღიარება უზრუნველყოფს აუცილებელ აუდიტორულ მტკიცებულებებს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული დაშვების ვალიდურობის შესახებ, რომლის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი. აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ:

ანგარიშების სამართლიანად წარდგენა

(i) ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ანგარიშების სამართლიან წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;

- ყველა ოპერაცია აღრიცხულია;
- სათანადოდ არის შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა, მათ შორის სათანადოდ არის შეფასებული და გამჟღავნებული:
    - ხელმძღვანელობის გეგმები ან განზრახვა, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აქტივებისა და ვალდებულებების საბალანსო ღირებულებაზე ან კლასიფიკაციაზე;
    - ვალდებულებები, როგორც ფაქტობრივი, ისე პირობითი;
    - აქტივების საკუთრების ან მათზე კონტროლის უფლება, დაყადაღება და აქტივების დაგირავება უზრუნველყოფის სახით;
    - სახელშეკრულებო შეთანხმებების ასპექტები, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
    - საანგარიშგებო პერიოდის შემდგომი მოვლენები.

შიდა კონტროლი

(ii) ხელმძღვანელობა აღიარებს თავის პასუხისმგებლობას ისეთი შიდა კონტროლის შექმნაზე, დანერგვასა და ფუნქციონირებაზე, რომელიც უზრუნველყოფს არსებითი უზუსტობების პრევენციას, ან გამოვლენასა და გასწორებას და აცხადებს, ხელმძღვანელობას სჯერა თუ არა, რომ აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლი ამ მიზნებისთვის ადეკვატურია; და

ყველა შესაფერისი ინფორმაცია ხელმისაწვდომი გახდა

(iii) ხელმძღვანელობას მიაჩნია, რომ მათ აუდიტორებისთვის ხელმისაწვდომი გახადეს აუდიტისთვის შესაფერისი ყველანაირი ინფორმაცია.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი სპეციალური ინფორმაცია არსებით საკითხებზე

სხვა მტკიცებულებების დადასტურება

სხვა აუდიტორული მტკიცებულებების დასადასტურებლად/გასაძლიერებლად შეიძლება აუცილებელი იყოს ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით ამა თუ იმ სპეციფიკური ინფორმაციის წარდგენა, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ინფორმაცია ითვალისწინებს განსჯას, ხელმძღვანელობის განზრახვას ან საჭიროებს სისრულეს. აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, აუცილებელია თუ არა კონკრეტულ მტკიცებებთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილის მეშვეობით სპეციფიკური ინფორმაციის წარდგენა. ხელმძღვანელობისგან ოფიციალური წერილობითი ინფორმაციის მოპოვება შესაძლებელია ფუნქციონირებადი ერთეულის დაშვების გამოყენების მართებულობის შესახებ.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობის შეფასება

გავლენის განხილვა, თუ:

თუ ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ შეესაბამება სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ შეუსაბამობის მიზეზები, ხოლო თუ მიზეზებს სარწმუნოდ არ მიიჩნევენ, ხელახლა უნდა განიხილონ ოფიციალური ინფორმაციის მეშვეობით წარდგენილი ნებისმიერი სხვა ინფორმაციის საიმედოობა, რომელიც შეიძლება მიღებული აქვთ და გაატარონ სათანადო ზომები (მაგალითად, გადასინჯონ რისკის შეფასება და აუდიტორული პროცედურები).

- შეუსაბამობა სხვა მტკიცებულებებთან

- ეჭვი ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ

როდესაც აუდიტორებს აეჭვებთ ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება და ეთიკური ღირებულებების მიმართ მათი ერთგულება და ზრუნვა მათ პრაქტიკულ რეალიზებაზე, ან ხელმძღვანელობის სათანადო გულისხმიერება, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ ამ სიტუაციის გავლენა ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობაზე.

- არ წარმოადგინეს ოფიციალური ინფორმაცია

როდესაც შესაფერისი მხარეები არ წარმოადგენენ ზოგად ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას, რომელიც ეხება ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას, ან აუდიტორების მიერ მოთხოვნილ რაიმე სპეციფიკურ ინფორმაციას, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ ამის მიზეზები, განიხილონ ხელმძღვანელობასთან ერთად, ხელახლა უნდა შეაფასონ ამ პირთა პატიოსნება და სათანადოდ იმოქმედონ, მათ შორის, განსაზღვრონ ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტის ანგარიშზე.

- წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საიმედო არ არის

თუ აუდიტორებს მიაჩნიათ, რომ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილობითი განცხადება პასუხისმგებლობის აღიარების შესახებ საიმედო არ არის, მათ უნდა განიხილონ ამ სიტუაციის გავლენა აუდიტის ანგარიშზე.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

აუდიტორმა აუდიტის ანგარიშში უარი უნდა განაცხადოს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე,[17] თუ:

- აუდიტორები დაასკვნიან, რომ საკმარისი ეჭვი არსებობს ხელმძღვანელობის პატიოსნების შესახებ და, ამდენად, მათ მიერ წარმოდგენილი ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია საიმედო არ არის;
- ხელმძღვანელობა არ წარმოადგენს ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას.

[17] *იხ. ISSAI 2580 დეტალური კრიტერიუმების გასაცნობად, რომლებიც გამოიწვევდა აუდიტორის მიერ ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმაზე უარის განცხადებას.*

სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

ISSAI 2600 [ასს 600]
ISSAI 2610 [ასს 610]
ISSAI 2620 [ასს 620]
ISSAI 2500 [ასს 500]
ISSAI 2402 [ასს 402]

- სხვა აუდიტორის,

- შიდა აუდიტორის,

- აუდიტორის ექსპერტის,

- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება.

აუდიტორული მოსაზრებები აუდიტის ობიექტის შესახებ, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს.

აუდიტორს უფლება აქვს, დაგეგმვისა და ადგილზე მუშაობის სტადიებზე გამოიყენოს სხვა აუდიტორის, შიდა აუდიტორის ან აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო, კერძოდ, შემდეგნაირად:

დაგეგმვა – ნაკლოვანებები და რისკები

(i) დაგეგმვის სტადიებზე, სხვების მიერ მომზადებული ანგარიშებიდან აუდიტორებმა შეიძლება შეიტყონ კონტროლის სისტემების პოტენციური ნაკლოვანებების, ან წარსული პერიოდების სერიოზული შეცდომების შესახებ, რომლებიც გამოვლინდა ადგილზე მუშაობის სტადიაზე სამუშაოს შესრულებისას. აუდიტორმა უნდა განიხილოს ამგვარ მხარეთა დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა და კომპეტენტურობა; მათი მიზნები და მეთოდები შეესაბამება თუ არა აუდიტის მიზნებსა და მეთოდებს; და მათი დასკვნები ეყრდნობოდა თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს;

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო – აუდიტორული მტკიცებულებები

(ii) ადგილზე მუშაობის სტადიაზე, სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების გარკვეული ნაწილის მოსაპოვებლად, რომლებიც აუცილებლად მიიჩნევა აუდიტის მიზნების მისაღწევად და, მაშასადამე, აუდიტორების მიერ ჩასატარებელი პროცედურების/სამუშაოს შესამცირებლად. მთავარი პრინციპი ასეთია: თუ აუდიტორებს განზრახული აქვთ სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობა, ისინი უნდა დარწმუნდნენ, რომ ამგვარი სამუშაო უზრუნველყოფს აუდიტის მიზნებისთვის საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს;

მოპოვებული მონაცემების/ინფორმაციის/მტკიცებულებების დადასტურება

(iii) სხვების ანგარიშები აუდიტორებს ასევე შეიძლება დაეხმაროს მოპოვებული მონაცემების/ინფორმაციის/მტკიცებულებების, ან გამოტანილი დასკვნების დადასტურებაში, ან მათ შესახებ დაეჭვებაში. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, აუდიტორებმა უნდა გამოიკვლიონ განსხვავებები, დარწმუნდნენ უკვე მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებში; ხელახლა განიხილონ, მათ მიერ ჩატარებული ანალიზი და აუდიტორული მტკიცებულებების ინტერპრეტაცია გონივრული/დასაბუთებული იყო თუ არა და სამუშაო დოკუმენტებში გასაგებად დააფიქსირონ დარჩენილი განსხვავებები.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში უნდა აისახოს მთავარი/მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები და დასკვნები, რომლებიც ეხება სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოზე დაყრდნობას.

სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება

ISSAI 2600 [ასს 600]

აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს, როდის გამოიყენებს სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოს და რა გავლენას იქონიებს აუდიტზე სხვა აუდიტორის სამუშაო.

ზოგადად, „სხვა აუდიტორები“ ნიშნავს სახელმწიფო ან კერძო სექტორის აუდიტორს, რომელიც მოწვეულია პროფესიული მოსაზრების გამოსათქმელად სისტემების, ოპერაციების ან/და ანგარიშების შესახებ.

იმის დასადგენად, შეუძლიათ თუ არა აუდიტორებს სხვა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება, აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ სხვა აუდიტორის დასკვნები და მოსაზრებები, რომლებიც ეხება საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვის უზრუნველსაყოფად განკუთვნილი ძირითადი კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურას, დანერგვასა და ფუნქციონირებას/მუშაობას, ასევე მათ მიერ შესრულებული სამუშაო მიანიშნებს თუ არა პოტენციური რისკების არსებობას, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის დაგეგმვისას.

ამასთან დაკავშირებით ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურები მოიცავს:

- გამოყენებული სამუშაო მეთოდების მიმოხილვას;
- სხვა აუდიტორების კვალიფიკაციისა და პროფესიონალიზმის განხილვას/გათვალისწინებას;
- აუდიტის ფაილების შემოწმებას;
- სხვა აუდიტორის სამუშაოს შედეგების შესაბამისობის განხილვას აუდიტის მიზნებისთვის, რათა შეფასდეს მათი, როგორც აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა და რეალურად რა წვლილის შეტანა შეუძლია აუდიტორული დასკვნის ჩამოყალიბებაში.

სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება

როდესაც სხვა აუდიტორების სამუშაოს იყენებენ, აუდიტორებმა უნდა:

- განიხილონ სხვა აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;
- გაითვალისწინონ სხვა აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა მოცემული კონკრეტული აუდიტისთვის;
- განიხილონ სხვა აუდიტორის სამუშაოს მოცულობა/მასშტაბი;
- ჩაატარონ პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომ სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო მოცემული აუდიტის მიზნების ადეკვატურია, კონკრეტული აუდიტის კონტექსტში;
- გაითვალისწინონ სხვა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი/მოპოვებული მნიშვნელოვანი ფაქტები/მონაცემები, როდესაც გააანალიზებენ და შეაფასებენ ამ სამუშაოს შედეგებს. როდესაც გამოვლენილი საკითხები მნიშვნელოვანია აუდიტორული მოსაზრებისთვის, აუდიტორებმა ისინი უნდა განიხილონ სხვა აუდიტორთან ერთად და გადაწყვიტონ, აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტორული ტესტირების ჩატარება.

სხვა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენებასთან დაკავშირებული შეზღუდვები

როდესაც კერძო სექტორის გარე აუდიტორების მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებენ, აუდიტორებმა განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიაქციონ იმას, რომ შესაბამისი სტანდარტების ზედმეტად სკურპულოზური ინტერპრეტაციის შემთხვევაში, გარე აუდიტორს სათანადო გულისხმიერების ვალდებულება შეიძლება აღიარებული ჰქონდეს მხოლოდ აუდიტის ანგარიშის ადრესატის მიმართ.

შიდა აუდიტის სამსახურის განხილვა

ISSAI 2610
[ასს 610]

გარე აუდიტორის მიზანია, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახურის შესახებ და დაადგინოს, მისი საქმიანობა შესაფერისია თუ არა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების მიზნებისთვის, ხოლო თუ შესაფერისია, განსაზღვროს მისი გავლენა გარე აუდიტორის მიერ ჩასატარებელ პროცედურებზე.

ამასთან:

ა) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენებას, დაადგინოს, რამდენად შესაფერისია ეს სამუშაო აუდიტის მიზნებისთვის; ხოლო

ბ) თუ გადაწყვეტს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, სათანადო ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა გაუწიოს მათ სამუშაოს და განიხილოს შესაბამისად.

აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახურის შესახებ

შიდა კონტროლის შესწავლის პროცესში, გარე აუდიტორმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნას აუდიტის ობიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის, მათ შორის, მისი ორგანიზაციული სტატუსისა და საქმიანობის მასშტაბის შესახებ.

შიდა აუდიტის სამუშაოთა გამოყენების დაგეგმვა

როდესაც იხილავენ შიდა აუდიტს სამსახურის სამუშაოთა გამოყენების საკითხს, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ ქვემოთ ჩამოთვლილი საკითხები, მაგრამ არ უნდა დაავიწყდეთ არსებითობა და შესაბამისი რისკი და ასევე აუდიტორული მტკიცებულებებისთვის დამახასიათებელი სუბიექტურობა:

- შიდა აუდიტის სამსახურის პერსონალის ობიექტურობა და ტექნიკური კომპეტენტურობა;
- შიდა აუდიტის სამუშაოები შესრულებულია თუ არა სათანადო პროფესიული გულისხმიერებით;
- აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მიერ შიდა აუდიტის სამსახურისთვის განსაზღვრული რესურსებისა და სხვა შეზღუდვების გავლენა;
- შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოთა და მათ მიერ მომზადებული ანგარიშების რელევენტურობა აუდიტის მიზნებისთვის.

შიდა აუდიტის სამუშაოთა გამოყენება

როდესაც შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ შესრულებულ სამუშაოს იყენებენ, აუდიტორებმა პროცედურები უნდა ჩაატარონ ამ სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად. ამავე დროს, უნდა განიხილონ ამ სამუშაოს მოცულობა და დაადგინონ, პროცედურების ჩატარების შემდეგ, აუდიტის მიზნებისთვის ისევ შესაფერისია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის ადეკვატურობის შეფასება. კერძოდ, გარე აუდიტორი აფასებს:

- საკმარისი უნარ-ჩვევები (კვალიფიკაცია) და გამოცდილება ჰქონდათ თუ არა იმ პირებს, ვინც შიდა აუდიტის სამუშაოს ასრულებდნენ;
- სათანადოდ განხორციელდა თუ არა მათი სამუშაოს ზედამხედველობა, მიმოხილვა და დოკუმენტირება;
- მოიპოვეს თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები;
- მათ მიერ გამოტანილი დასკვნები მისაღებია თუ არა, ხოლო ანგრიშები შეესაბამება თუ არა შესრულებულ სამუშაოს;
- სათანადოდ გადაიჭრა თუ არა შიდა აუდიტის მიერ გამოვლენილი გადახრები/განსხვავებები და უჩვეულო საკითხები.

შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალოდ დახმარებისათვის

როდესაც გარე აუდიტორს კანონმდებლობით არ ეკრძალება შიდა აუდიტორის გამოყენება უშუალოდ დახმარებისათვის და გარე აუდიტორი გეგმავს აუდიტში შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარების გასაწევად, გარე აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შიდა აუდიტორების ობიექტურობა და ასევე, იმ შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის დონე, რომლებიც ამგვარ დახმარებას გაუწევენ. ხოლო შიდა აუდიტორებისათვის შესასრულებელი სამუშაოს მოცულობის განსასაზღვრად, ისევე როგორც ხელმძღვანელობის, ზედამხედველობისა და განხილვის სწორად წარმართვისთვის, გარე აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს:

- თუ რა დონის სუბიექტური განსჯა დასჭირდება შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და შესრულებას და შეკრებილი აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას;
- არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკის დონე;
- თუ რამდენად არის დაკავშირებული შიდა აუდიტორების მიერ ჩასატარებელი პროცედურები ისეთ სამუშაოსთან, რომლის შესრულებაშიც შიდა აუდიტორები მონაწილეობდნენ და ამის შესახებ ინფორმაცია უკვე მიაწოდეს ან მიაწოდებენ შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს; და ასევე
- მთლიანობაში გარე აუდიტორის მონაწილეობა აუდიტში იქნება თუ არა საკმარისი იმის გათვალისწინებით, რომ მხოლოდ გარე აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე.
- შიდა აუდიტორი არ უნდა იყოს გამოყენებული ისეთი პროცედურების ჩატარებისას, რომლებიც დაკავშირებულია ისეთ გადაწყვეტილებებთან, რომლებსაც გარე აუდიტორი იღებს შიდა აუდიტის სამსახურთან მიმართებით, ამ სამსახურის გამოყენებასთან ან უშუალოდ დახმარებისათვის, შიდა აუდიტორების გამოყენებასთან დაკავშირებით. ამასთანავე, გარე აუდიტორმა საკმარისად უნდა განახორციელოს შიდა აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და განხილვა, რათა დარწმუნდეს, რომ შიდა აუდიტორებმა მოიპოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ამ სამუშაოზე დაყრდნობით გამოტანილი დასკვნების განსამტკიცებლად.

წერილობითი ნებართვა

იმისათვის რომ გარე აუდიტორმა გამოიყენოს შიდა აუდიტორები უშუალოდ დახმარებისათვის, გარე აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა სამეურნეო სუბიექტის **უფლებამოსილი** წარმომადგენლისგან, რომ სამეურნეო სუბიექტი არ ჩაერევა მის საქმიანობაში და შესაძლებლობას მისცემენ შიდა აიდიტორს, იმოქმედოს გარე აუდიტორის ინსტრუქციის შესაბამისად. ასევე, გარე აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს წერილობითი თანხმობა შიდა აუდიტორებისაგან კონფიდენციალურობის დაცვასთან დაკავშირებით და ამასთანავე, იმის შესახებ, რომ ისინი აცნობებენ მათი ობიექტურობის მიმართ შექმნილი ნებისმიერი საფრთხის შესახებ.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.1.3 აუდიტის ობიექტის შიდა აუდიტის სამსახურის შესწავლა.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

ISSAI 2620

[ასს 620]

აუდიტორის მიზანია :

(1) განსაზღვროს, გამოიყენებს თუ არა აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს;

(2) თუ გადაწყვეტს გამოყენებას, დაადგინოს, აღნიშნული სამუშაო აუდიტის მიზნების ადეკვატურია თუ არა.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების მიზეზები

აუდიტორის ექსპერტების სამუშაო იმიტომ გამოიყენება, რომ აუდიტის ჯგუფისთვის ხელმისაწვდომი გახდეს კონკრეტული სფეროს ტექნიკური ცოდნა ან უნარ-ჩვევები, რაც აუცილებელია აუდიტის მიზნების მისაღწევად.

თუ აუცილებელი ტექნიკური ცოდნა და გამოცდილება ხელმისაწვდომი არ არის – აუდიტის ჯგუფის ფარგლებში (მაგალითად, აქტუარი – ექსპერტი საპენსიო ანარიცხების მისაღებობის განსახილველად), აუდიტორებმა **უნდა** განსაზღვრონ, აუცილებელია თუ არა ექსპერტის ჩართვა.
აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ, მოცმულ ექსპერტს აქვს თუ არა აუდიტის მიზნებისთვის აუცილებელი შესაძლებლობები/უნარები, კომპეტენტურობა და ობიექტურობა (მათ შორის, ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობა);

აუდიტორმა კარგად უნდა შეისწავლოს ექსპერტის სპეციალიზებული ცოდნის სფერო იმისათვის, რომ განსაზღვროს ექსპერტის მიერ შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები და შემდეგ შეაფასოს შესრულებული სამუშაოს ადეკვატურობა; და

წერილობით შეათანხმოს ექსპერტთან შესასრულებელი სამუშაოს ხასიათი, მოცულობა და მიზნები, ექსპერტისა და აუდიტორის როლები/ფუნქციები და მხარეთა შორის კომუნიკაციის ხასიათი, მათ შორის ექსპერტის ანგარიშის ფორმა.

ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

აუდიტორებმა **უნდა** შეაფასონ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს ადეკვატურობა აუდიტის მიზნებისთვის, მათ შორის:

- ექსპერტის გამოკვლევის/სამუშაოს შედეგებისა და დასკვნების რელევანტურობა და დასაბუთებულობა შეესაბამება თუ არა ისინი სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს;
- იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორებისთვის მნიშვნელოვანია ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება – ექსპერტის მიერ გამოყენებული დაშვებებისა და მეთოდების რელევანტურობა და მიზანშეწონილობა და ასევე პირველადი მონაცემების სისრულე, რელევანტურობა და სისწორე.

თუ აუდიტორებს მიაჩნიათ, რომ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო ადეკვატური არ არის, მათ ექსპერტთან **უნდა** შეათანხმონ დამატებით შესასრულებელი სამუშაო, ან სხვა აუდიტორული პროცედურები ჩაატარონ. თუ ამგვარი პროცედურების ჩატარება შესაძლებელი ან ადეკვატური არ არის, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ ამ სიტუაციის გავლენა თავიანთ აუდიტორულ მოსაზრებაზე.

გარდა ამისა, ექსპერტებს, რომლებიც საჯარო სექტორისთვის მუშაობენ, შესაძლოა დამატებითი პასუხისმგებლობები ეკისრებოდეთ კონფიდენციალურობასთან, სახელმწიფო საიდუმლოებასთან, ან პირადი მონაცემების კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებული კანონებიდან გამომდინარე. მაგალითად, ამგვარი კანონმდებლობა შეიძლება ეხებოდეს თავდაცვის, ჯანდაცვის, სოციალური მომსახურების ან საგადასახადო ორგანოების აუდიტს. აუდიტორებისთვის შეიძლება აუცილებელი იყოს, გაეცნონ კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებულ ნებისმიერ კონკრეტულ მოთხოვნას, რომელიც მათ ეხებათ. აუდიტორებს ულება აქვთ, ექსპერტებს მოსთხოვონ კონფიდენციალურობის შეთანხმების ხელმოწერა.

აუდიტის ანგარიშის საკუთრება

საკუთრებას წარმოადგენს ისეთი აუდიტის ჩატარების შედეგად გამოცემული აუდიტის ანგარიშიც, რომელშიც ექსპერტი იყო მოწვეული. ექსპერტის როლი, როგორც წესი, აუდიტის ჯგუფისთვის დახმარების აღმოჩენაა და აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე პასუხისმგებელი ამ შემთხვევაშიც აუდიტის ჯგუფია.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

თუ ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ არის მომზადებული ინფორმაცია, რომლის გამოყენებას აუდიტორები აპირებენ აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, მათ, გაითვალისწინებენ რა ამ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს მნიშვნელობას აუდიტის მიზნებისთვის, უნდა

- შეაფასონ ამ ექსპერტის კომპეტენტურობა, შესაძლებლობები/უნარები და ობიექტურობა;
- შეისწავლონ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო;
- შეაფასონ, მიზანშეწონილია თუ არა ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება შესაბამისი მტკიცების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულების სახით.

დანართში 2 განხილულია აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ იმისათვის, რომ შეძლონ ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე დაყრდნობა.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

თუ აუდიტორული მტკიცებულებების სახით გამოსაყენებლი ინფორმაცია მომზადებულია აუდიტორის ექსპერტის ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენებით, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო და გამოიტანოს დასკვნა, ეს სამუშაო შესაფერისია თუ არა იმისთვის, რომ გამოიყენონ როგორც აუდიტორული მტკიცებულება. აღნიშნული პროცედურის შედეგების დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტაცია 3.4 ექსპერტის სამუშაოს შეფასება.

აუდიტორული მოსაზრებები აუდიტის ობიექტის შესახებ, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს

როდესაც აუდიტის ობიექტი მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს, აუდიტორების მიზანია:

- იმ დონეზე გაერკვნენ მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათსა და მის მნიშვნელობაში, ასევე რა გავლენას ახდენს ეს მომსახურება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლზე, რომელიც აუდიტისთვის არის შესაფერისი, რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად და შესაფასებლად;
- განსაზღვრონ და ჩაატარონ ამ რისკებზე რეაგირებისათვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები.
- საჯარო სექტორში მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენების მაგალითები შეიძლება ფართო სპექტრით იყოს წარმოდგენილი:

მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენების მაგალითები

- ოპერაციების დამუშავება და ბუღალტრული ჩანაწერების წარმოება ერთი სახელმწიფო დაწესებულების მიერ სხვების სახელით (მაგალითად, ხელფასების დამუშავება);
- შემოსავლების შეფასება და ამოღება, როგორიცაა მოგების გადასახადები, სახელმწიფო ხელისუფლების სისტემის ერთი დონის მიერ სახელმწიფო ხელისუფლების სისტემის სხვა დონის სახელით;
- სახელმწიფოს მიერ საზოგადოების წევრებიდან ამოღებული თანხების ინვესტირება კონკრეტული მიზნისთვის, როგორიცაა საპენსიო შენატანები;
- ვალის ამოღება სახელმწიფოს სახელით – ვადაგადაცილებული სესხები, საგადასახადო დავალიანებები, პროცენტები, ჯარიმები და არასწორად გადახდილი თანხების აღდგენა/გასწორება;
- სარგებლის ან გრანტების გადახდა ბენეფიციარებისთვის, მათ შორის უფლებამოსილების განსაზღვრა და გადახდის ოპერაციების დამუშავება;
- სხვა ორგანიზაციის მიერ კაპიტალური/გრძელვადიანი აქტივების მართვა სახელმწიფოს სახელით.

VI დანართში დეტალურად არის განხილული პროცედურები, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ მომსახურების გამწევ ორგანიზაციასთან მიმართებით.

სხვა აუდიტორული პროცედურები

სახელმძღვანელოს ეს ნაწილი ეხება სხვა აუდიტორულ პროცედურებს, რომლებიც აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე

სააღრიცხვო შეფასებები

ISSAI 2540 [ასს 540]

აუდიტორის მიზანია, მოიპოვოს საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული სააღრიცხვო შეფასებები და შესაბამისი ახსნა-განმარტებები არის თუ არა გონივრული/მისაღები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნების კონტექსტში.

განმარტება

„სააღრიცხვო შეფასება“ აღნიშნავს ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი ფულადი თანხის მიახლოებით მნიშვნელობას/სიდიდეს, იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება. მნიშვნელოვან სააღრიცხვო შეფასებებს, სხვასთან ერთად, განეკუთვნება პენსიების თანხები, დარიცხული ხარჯები, ცვეთა, პირობითი ვალდებულებები და ვალის ამოღების საპროგნოზო მონაცემები.

ხელმძღვანელობა არის პასუხისმგებელი ფინანსურ ანგარიშგებაში წარსადგენი სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრაზე. ეს შეფასებები შეიძლება მარტივი გამოსათვლელი იყოს (მაგალითად, საიჯარო ქირის დარიცხვა), ან რთული (ძნელად რეალიზებადი ან ჭარბი მარაგის ანარიცხების შეფასება). მათი გამოთვლა ხშირად ისეთ პირობებში ხდება, როდესაც გაურკვეველია მოვლენების შედეგები და აუცილებელია პროფესიული განსჯა და მმართველობითი ხასიათის გადაწყვეტილების მიღება. აქედან გამომდინარე, სააღრიცხვო შეფასებებს შეიძლება უკავშირდებოდეს არსებითი უზუსტობის რისკი, რომელიც აუდიტორებმა შეიძლება მნიშვნელოვან რისკად მიიჩნიონ, ამგვარ რისკს კი სპეციალური განხილვა ესაჭიროება აუდიტში.

სააღრიცხვო შეფასებების აუდიტის მიდგომა

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს/დაგეგმოს და ჩაატაროს აუდიტორული პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, არის თუ არა, აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო შეფასებები გონივრული/დასაბუთებული მოცემულ გარემოებებში და, როდესაც მოითხოვება, სათანადოდ ახსნილი ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. ამგვარი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხშირად ძნელია და უფრო ნაკლებად სარწმუნოა, ვიდრე აუდიტის სხვა სფეროებში მოპოვებული. ამგვარად, აუდიტორებს დასჭირდებათ პროფესიული განსჯა ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაფერისობის შესაფასებლად.

სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება და უზუსტობების განსაზღვრა

აუდიტორმა მოპოვებული მტკიცებულების საფუძველზე შეიძლება დაასკვნას, რომ ის მიუთითებს სააღრიცხვო შეფასებაზე, რომელიც განსხვავდება ხელმძღვანელობისეული შეფასებისაგან. როდესაც აუდიტორული მტკიცებულება მხარს უჭერს აუდიტორის შეფასებას, ამ უკანასკნელსა და ხელმძღვანელობის შეფასებას შორის განსხვავება წარმოადგენს უზუსტობას. როდესაც ხელმძღვანელობა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებას ან მისი განხორციელების მეთოდს ცვლის სუბიექტური შეფასების საფუძველზე, აუდიტორმა შესაძლოა დაასკვნას, რომ მოცემული სააღრიცხვო შეფასება მცდარია თვითნებური ცვლილების გამო, ან განიხილოს, როგორც ხელმძღვანელობის მიკერძოების ინდიკატორი.

სააღრიცხვო შეფასებების გათვალისწინება დაგეგმვის სტადიაზე

როდესაც ატარებენ რისკის შესაფასებელ პროცედურებს, აუდიტორებმა კარგად უნდა გაიცნობიერონ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მოთხოვნები, გაარკვიონ, როგორ ადგენს ხელმძღვანელობა ისეთ მოვლენებს, რომლისთვისაც აუცილებელია ამგვარი შეფასებების განსაზღვრა, ასევე ხელმძღვანელობის პროცესი/პროცედურა, რომელსაც იყენებს სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისა და წინა წლის სააღრიცხვო შეფასებების შედეგების განხილვისთვის.

როდესაც ადგენენ და აფასებენ არსებითი უზუსტობის რისკებს, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ხარისხი და მიკერძოების შესაძლებლობა; მაშასადამე, უნდა დაადგინონ, არსებობს თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი რისკები.

აუდიტორებმა უნდა:

- განსაზღვრონ, სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად საჭირო მეთოდებს თანამიმდევრულად იყენებდა თუ არა ხელმძღვანელობა;
- განიხილონ, აუცილებელია თუ არა ექსპერტის კონსულტაცია;
- ჩაატარონ შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;
- განსაზღვრონ აუდიტორული პროცედურები, ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის/დასაბუთებულობის ტესტირების ჩასატარებლად.

გარდა ამისა, ისეთი სააღრიცხვო შეფასებებისთვის, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ ალტერნატიული დაშვებები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ განიხილა სააღრიცხვო შეფასებების განსაზღვრისას; გააანალიზონ, გონივრულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული დაშვებები.

თუ აუდიტორები მიიჩნევენ, რომ ხელმძღვანელობამ სათანადოდ არ გაითვალისწინა ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა, რომლებიც მნიშვნელოვან რისკებს წარმოქმნის, მათ სააღრიცხვო შეფასების გონივრულობის შესაფასებლად უნდა განსაზღვრონ/გამოითვალონ სათანადო დიაპაზონი.

აუდიტორმა ხელმძღვანელობისგან უნდა მოიპოვოს ოფიციალური ინფორმაცია, რომ სააღრიცხვო შეფასებების გამოსათვლელად მათ მიერ გამოყენებული მნიშვნელოვანი დაშვებები გონივრულია/დასაბუთებულია.

აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, სააღრიცხვო შეფასებები და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნები (განმარტებით შენიშვნებში მოცემული ახსნა-განმარტებები) მისაღებია თუ არასწორია.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

ფინანსური ანგარიშგების ზოგიერთი მუხლის სიდიდის ზუსტად განსაზღვრა შეუძლებელია, შესაძლებელია მხოლოდ მისი მიახლოებით შეფასება. სააღრიცხვო შეფასებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის ხარისხი, თავის მხრივ, გავლენას ახდენს სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკებზე. ხელმძღვანელობის მიერ განსაზღვრული სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობა/დასაბუთებულობა აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ფინანსური ანგარიშგების კონტექსტში და გამოავლინოს უზუსტობები სააღრიცხვო შეფასებებში, თუ არსებობს. აღნიშნული პროცედურის შედეგების დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.6 სააღრიცხვო შეფასებები.

შემდგომი მოვლენები

ISSAI 2560 [ასს 560]

აუდიტორის მიზანია:

ა) საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში მომხდარი მოვლენები, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, სათანადოდ აისახა ამ ფინანსურ ანგარიშგებაში; და

ბ) იმ ფაქტებზე სათანადოდ რეაგირება, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა აუდიტის ანგარიშის თარიღის შემდეგ და არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

შემდგომი მოვლენების განმარტება

შემდგომი მოვლენებია როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც:

- მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორების ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში;
- გამოვლინდა აუდიტორების ანგარიშის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე;
- გამოვლინდა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ.

ნებისმიერმა ზემოაღნიშნული კატეგორიის მოვლენამ შეიძლება:

- მტკიცებულებები უზრუნველყოს იმ პირობების შესახებ, რომლებიც არსებობდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღისთვის – როდესაც მოვლენა არსებითია, აუცილებელია კორექტირებების შეტანა ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- მიანიშნოს იმ პირობებზე, რომლებიც წარმოიშვა ამ თარიღის შემდეგ – როდესაც მოვლენა არსებითია, აუცილებელია მოვლენის ახსნა ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში.

როგორ უნდა იმოქმედონ აუდიტორებმა, დამოკიდებულია იმაზე, როდის მოხდება შემდგომი მოვლენები. აუდიტორებს ამგვარი მოვლენების გამოსავლენად ევალებათ აუდიტორული პროცედურების ჩატარება აუდიტის ანგარიშის ხელმოწერამდე. ამ თარიღის შემდეგ აუდიტორებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში ევალებათ ზომების მიღება, თუ მათთვის ცნობილი გახდება რაიმე შემდგომი მოვლენები.

მოვლენები, რომლებიც მოხდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში

ისეთ მოვლენებთან დაკავშირებით, რომლებიც მოხდება ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტის ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში, აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ ნებისმიერი ამგვარი მოვლენის გამოსავლენად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები, რომელიც შეიძლება საჭიროებდეს ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვას, ან ახსნას ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში. თუმცა, აუდიტორებს არ ევალებათ ყველა საკითხის მიმოხილვის დაუსრულებლად გაგრძელება, თუკი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად უკვე გამოტანილი აქვთ დამაკმაყოფლებელი დასკვნები.

ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩატარდეს აუდიტის ანგარიშის თარიღთან რაც შეიძლება ახლო პერიოდში და უნდა ითვალისწინებდეს აუდიტორების მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასებას. მართალია, პროცედურების ხასიათი იმაზეა დამოკიდებული, რა დროა გასული ბოლო აუდიტის ჩატარების შემდეგ, მაგრამ, როგორც წესი, ამგვარი აუდიტორული პროცედურები მოიცავს:

- ხელმძღვანელობის პროცედურების მიმოხილვას, რომლებიც განკუთვნილია ამგვარი მოვლენების გამოსავლენად;
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირთა სხდომების ოქმების გაცნობას, რომლებიც ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღის შემდეგ;
- სამინისტროების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის უფროსისა და სხვა პასუხისმგებელ პირთა მიერ გამოცემული ბრძანებების გაცნობას;
- აუდიტის ობიექტის ყველაზე ბოლო ხელმისაწვდომი შუალედური ფინანსური ანგარიშგების, ბიუჯეტების, ფულადი ნაკადების პროგნოზებისა და ხელმძღვანელობის სხვა შესაბამისი ანგარიშების გაცნობას;
- იურიდიული განყოფილების გამოკითხვას მოსალოდნელი სასამართლო პროცესებისა და მიმდინარე სასამართლო დავების მდგომარეობის შესახებ;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას იმის თაობაზე, მოხდა თუ არა რაიმე ისეთი შემდგომი მოვლენა, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ აუდიტორები გამოავლენენ მოვლენებს, რომლებიც არსებით გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ უნდა დაადგინონ, ეს მოვლენები სათანადოდ არის თუ არა ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში და ადეკვატურად ახსნილი განმარტებით შენიშვნებში.

მოვლენები, რომლებიც მოხდება აუდიტის ანგარიშის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე

რაც შეეხება ფაქტებს, რომლებიც აუდიტორებისთვის ცნობილი გახდება აუდიტის ანგარიშის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე – აუდიტის ანგარიშის თარიღის შემდეგ აუდიტორებს არანაირი პასუხისმგებლობა არ ეკისრებათ აუდიტორული პროცედურების ან რაიმე გამოკითხვების ჩატარებაზე ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. აუდიტის ანგარიშის თარიღსა და ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღს შორის პერიოდში ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა, რომ აუდიტორებს აცნობონ ისეთი მოვლენების შესახებ, რომლებსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

თუ მოგვიანებით, აუდიტის ანგარიშის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის თარიღამდე პერიოდში, აუდიტორებისთვის ცნობილი გახდება მოვლენა, რომელსაც შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, მათ საკითხი უნდა განიხილონ ხელმძღვანელობასთან ერთად, გაანალიზონ, აუცილებელია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა და დაადგინონ, შეცვლის თუ არა ხელმძღვანელობა ფინანსურ ანგარიშგებას.

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა ცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ აუცილებელი აუდიტორული პროცედურები და შეადგინონ ახალი ანგარიში შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ახალი ანგარიშის თარიღი არ უნდა უსწრებდეს წინ შეცვლილი ფინანსური ანგარიშგების დამტკიცების თარიღს და, შესაბამისად, ზემოაღნიშნული აუდიტორული პროცედურებიც უნდა გავრცელდეს ახალი ანგარიშის თარიღამდე პერიოდზე.

თუ ხელმძღვანელობა არ ცვლის ფინანსურ ანგარიშგებას, მაგრამ აუდიტორებს აუცილებლად მიაჩნიათ მისი შეცვლა და აუდიტის ანგარიში ჯერ არ გადაცემული აუდიტის ობიექტისთვის, აუდიტორებმა უნდა გამოთქვან პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება. თუ აუდიტის ანგარიში უკვე გადაცემულია აუდიტის ობიექტისთვის, აუდიტორებმა უნდა აცნობონ ხელმძღვანელობას ან მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, საჭიროებისამებრ, რომ მათ მესამე მხარეს არ გადასცენ ფინანსური ანგარიშგება და მასზედ გაცემული აუდიტის ანგარიში.

მოვლენები, რომლებიც მოხდება ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ

ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აღარ შეიძლება მისი შესწორება და აუდიტის ანგარიშის ხელახლა გამოცემა. ამასთან, ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორებს არანაირი ვალდებულება აღარ აქვთ, რაიმე გამოკითხვები ჩაატარონ ამგვარი ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. თუმცა, იმ შემთხვევაში, თუ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ აუდიტორებისთვის ცნობილი გახდება მოვლენა, რომელიც არსებობდა აუდიტის ანგარიშის თარიღისთვის და ამ მოვლენის შესახებ აუდიტორებს რომ სცოდნოდათ ამ თარიღისთვის, შეიძლება შეეცვალათ თავიანთი ანგარიში, მათ უნდა გააანალიზონ, აუცილებელია თუ არა ამ საკითხის ინფორმირება დაინტერესებული მხარეებისთვის.[18]

[18] იხ. ISSAI 2560 დეტალური პროცედურების გასაცნობად, რომლებიც იმ შემთხვევაში ტარდება, როდესაც აუდიტორებისთვის ცნობილი გახდება აუდიტის ანგარიშის თარიღისთვის არსებული მოვლენა და ამის შესახებ ადრე რომ სცოდნოდათ, აუდიტორებს შეიძლება შეეცვალათ თავიანთი ანგარიში.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები საანგარიშგებო თარიღის შემდეგ მომხდარი ისეთი მოვლენების გამოსავლენად, რომლებსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე; შეაფასოს, აუცილებელია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა და, თუ აუცილებელია, მოსთხოვოს ხელმძღვანელობას მისი შეცვლა. ზემოაღნიშნული პროცედურები უნდა ჩატარდეს აუდიტის ანგარიშის თარიღთან რაც შეიძლება ახლო პერიოდში. დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.7 შემდგომი მოვლენები.

გარეშე მხარეთა (გარე) დადასტურება

ISSAI 2505 [ასს 505]

როდესაც აუდიტორი გარე დადასტურების პროცედურებს იყენებს შეფასებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე რეაგირების მიზნით, მისი მიზანია, ამგვარი პროცედურები განსაზღვროს/დაგეგმოს და ჩაატაროს რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

რაც უფრო მაღალია აუდიტორების მიერ შეფასებული არსებითი უზუსტობის რისკი, მით უფრო მეტად საიმედო და რელევანტური აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას უნდა ცდილობდნენ ძირითადი პროცედურებიდან, რომლებიც შეიძლება მოიცავდეს გარე დადასტურებასაც. გარე (გარეშე მხარეთა) დადასტურება არის უშუალოდ მესამე მხარისგან მიღებული ოფიციალური განცხადების მეშვეობით ამა თუ იმ კონკრეტული მუხლის/საკითხის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისა და შეფასების პროცესი, აუდიტორების მიერ მოთხოვნილ ინფორმაციაზე პასუხის სახით. ხშირად ამგვარი აუდიტორული მტკიცებულებები გაცილებით უფრო ძლიერია, ვიდრე აუდიტის ობიექტების მიერ შექმნილი და შესაძლოა, სხვა აუდიტორული პროცედურებიდან მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებთან ერთად, აუდიტორს დაეხმაროს შეფასებული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირებაში. დასტურის წერილების მაგალითები შეტანილია აუდიტორების სამუშაო დოკუმენტების ნიმუშებში.

გარე დადასტურების პროცედურები ხშირად გამოიყენება შემდეგი მუხლების დასადასტურებლად:

- ბანკის ნაშთები, სესხები, გარანტიები და კომერციული ბანკების სხვა ინფორმაცია;
- წლის ბოლოს ფინანსური შუამავლების განკარგულებაში არსებული თანხები;
- მოთხოვნების ან ვალდებულებების (დავალიანების) ანგარიშების ნაშთები.

დადასტურების პროცედურით აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მხოლოდ ზოგიერთი მტკიცების შესახებ. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს დადასტურების მიზანი, ე. ი. კონკრეტული მტკიცება (მტკიცებები), რომლის ტესტირებასაც აპირებს.

დადებითი ან უარყოფითი გარე დასტურის მოთხოვნები

აუდიტორებს უფლება აქვთ გამოიყენონ ან დადებითი, ან უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა, ან ორივე ტიპის მოთხოვნა ერთობლივად. დადებითი გარე დასტურის მოთხოვნის შემთხვევაში რესპონდენტს სთხოვენ, რომ ყველა შემთხვევაში უპასუხონ აუდიტორებს. ზოგადად, დადებითი დასტურის მოთხოვნის პასუხი საიმედო აუდიტორულ მტკიცებულებებს უზრუნველყოფს. გარე უარყოფითი დასტურის მოთხოვნის დროს რესპონდენტს სთხოვენ, რომ მხოლოდ იმ შემთხვევაში უპასუხოს აუდიტორს, თუ არ ეთანხმება დასტურის მოთხოვნაში მოცემულ ინფორმაციას. უარყოფითი დასტურის მოთხოვნა შედარებით ნაკლებად საიმედო მტკიცებულებების წყაროა, ვიდრე დადებითი დასტურის მოთხოვნა, თუმცა მისი გამოყენება შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, როდესაც შეფასებული რისკი დაბალია და სავარაუდო შეცდომა – მცირე სიდიდის, ტესტირება უტარდება დიდი რაოდენობის პატარა ნაშთებს და აუდიტორები დარწმუნებულნი არიან, რომ რესპონდენტები მოთხოვნას უპასუხებენ.

გარე დადასტურების პროცედურების ჩატარება

აუდიტორებმა აუცილებლად უნდა გააკონტროლონ გარე დადასტურების პროცესი – როგორც გაგზავნილი მოთხოვნები, ისე პასუხები, კერძოდ, უნდა:

- განსაზღვრონ დასადასტურებელი ინფორმაცია და გარე დასტურის მოთხოვნები მოარგონ განსახილველ კონკრეტულ მტკიცებებს;
- შეარჩიონ მესამე მხარე – აუდიტორებმა, შეძლებისდაგვარად, უნდა უზრუნველყონ, რომ დასტურის მოთხოვნა უშუალოდ იმ პიროვნებაზე იყოს მიმართული, რომელმაც იცის დასადასტურებელი ინფორმაცია და ამ ინფორმაციის მიწოდების უფლებამოსილება გააჩნია; უნდა შეაფასონ, შეიძლება თუ არა, რომ გარკვეულმა მხარეებმა დასტურის მოთხოვნაზე არ გამოაგზავნონ ობიექტური პასუხი;
- შეიმუშაონ დასტურის მოთხოვნები. როდესაც მოთხოვნას ამუშავებენ, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ ისეთი ფაქტორები, რომლებიც, სავარაუდოდ, გავლენას იქონიებს დასტურის საიმედოობაზე, მაგალითად, მოთხოვნის ფორმა, დასადასტურებელი ინფორმაციის ხასიათი და ინფორმაციის ტიპი, რომლის დადასტურებასაც ადვილად შეძლებენ რესპონდენტები (მაგალითად, თითო-თითო ოპერაცია და არა მთლიანი ანგარიშის ნაშთი);
- დაუკავშირდნენ მესამე მხარეს, ე.ი. გაგზავნონ დასტურის მოთხოვნები, უზრუნველყონ, რომ მოთხოვნებზე სათანადოდ იყოს მითითებული ადრესატი და წერილში მიუთითონ, რომ ყველა პასუხი უშუალოდ აუდიტორებს უნდა გამოუგზავნონ, რათა მინიმუმამდე დაიყვანოს იმის შესაძლებლობა, რომ დასტურის მოთხოვნები ან პასუხები სხვას ჩაუვარდება ხელში და შეცვლიან და, ამდენად, გაზარდონ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობა;
- შეაფასონ მოპოვებული მტკიცებულებები, გააანალიზონ პასუხები, უპასუხოდ დარჩენილი მოთხოვნები და გადახრები (განსხვავებები), აუდიტორული მტკიცებების მიზნის კონტექსტში.

ხელმძღვანელობის უარი გარე დადასტურების ჩატარებაზე ნებართვის მიცემაზე

როგორც წესი, დასტურის მოთხოვნები მოიცავს ხელმძღვანელობის მიერ რესპონდენტისთვის მიცემულ ნებართვას იმის თაობაზე, რომ აუდიტორებს გაუმხილონ სათანადო ინფორმაცია. როდესაც აუდიტორები ფინანსური ნაშთების ან ინფორმაციის დადასტურებას აპირებენ და ხელმძღვანელობა უარს ამბობს აუდიტორებისთვის ნებართვის მიცემაზე, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ ამგვარი უარის არგუმენტების გონივრულობა. კერძოდ, მათ:

- უნდა შეაფასონ, რა გავლენას იქონიებს ეს სიტუაცია მათ მიერ განსაზღვრულ რისკის შეფასება და აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე;
- ჩაატარონ ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები საკმარისი, რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

შესაძლო გავლენა აუდიტორულ მოსაზრებაზე

თუ აუდიტორები დაასკვნიან, რომ ხელმძღვანელობის უარს არ აქვს რაციონალური საფუძველი, ან ვერ შეძლებენ აუდიტორული მტკიცებლებების მოპოვებას ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, მათ ამის შესახებ უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და განიხილონ ამ საკითხის შესაძლო გავლენა მათ დასკვნებსა და მოსაზრებაზე.

თუ პასუხს არ მიიღებენ დადებითი გარე დასტურის მოთხოვნაზე, აუდიტორებმა ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატარონ შესაბამისი მტკიცებების შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. თუ აუდიტორებს მიაჩნიათ, რომ დადებითი დასტური აუცილებელია საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მისაღებად და დასტურს ვერ მიიღებენ, მათ უნდა განსაზღვრონ, რა გავლენას იქონიებს ეს აუდიტზე.

დასტურის მოთხოვნის პასუხების შეფასება

აუდიტორებმა უნდა განიხილონ პასუხების აუთენტურობა და აუდიტორული პროცედურები ჩაატარონ გარე დასტურის საიმედოობაში დასარწმუნებლად. მათ უნდა შეაფასონ, გარე დადასტურების პროცესი, სხვა ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებიდან მიღებულ შედეგებთან ერთად, უზრუნველყოფს თუ არა მათ საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებებით შესაბამისი მტკიცების შესახებ, რომლის აუდიტიც ტარდება, ან აუცილებელია თუ არა დამატებით სხვა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

დაკავშირებული მხარეები

ISSAI 2550
[ასს 550]

აუდიტორის მიზანია, ისეთი აუდიტორული პროცედურები ჩაატაროს, რომლებიც განკუთვნილია საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ხელმძღვანელობის მიერ გამოვლენილი დაკავშირებული მხარეების, მათ შესახებ გამჟღავნებული ინფორმაციისა და ასევე დაკავშირებულ მხარეთა არსებითი ოპერაციების გავლენის შესახებ.

სსბასს-ების სააღრიცხვო მოთხოვნები

დაკავშირებული მხარეები არიან პიროვნებები ან ორგანიზაციები, რომლებსაც ერთმანეთთან განსაკუთრებული ურთიერთობა აქვთ, რაც იმას ნიშნავს, რომ ერთ-ერთ მხარეს შეუძლია მეორეზე კონტროლის განხორციელება, ან მნიშვნელოვანი გავლენის მოხდენა, ან როდესაც ორივე მხარე საერთო კონტროლს ექვემდებარება.[19] როგორც ასეთი, მათ არ შეუძლიათ დამოუკიდებლად მოქმედება ან საქმის წარმართვა და ოპერაციების წარმოება საკუთარი ინტერესების სასარგებლოდ ჩვეულებრივი ე.წ. „გაშლილი ხელის მანძილის“ პრინციპით განხორციელებული ოპერაციის პირობებით.

ამგვარად, ფინანსური ინფორმაციის მომხმარებლები შეიძლება შეცდომაში შევიდნენ და არასწორად გაიგონ დაკავშირებულ მხარეთა შორის განხორციელებული ოპერაციების რეალური შინაარსი, ან მოტივაცია, თუკი ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებული არ იქნება სათანადო მიდგომა და ახსნა-განმარტებები, რათა შესაძლებელი იყოს ამ მხარეთა დადგენა და მათ მიერ განხორციელებული ოპერაციების სათანადოდ გაგება.

სსბასს-ების შესაბამისად, მომზადებულ ანგარიშგებაში დაკავშირებულ მხარეებთან დაკავშირებით, აუდიტორების მიზანია, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოკვლევა. ამისათვის აუცილებელია დაკავშირებულ მხარეთა დადგენა ყველა შემთხვევაში, როდესაც კონტროლი არსებობს (იმის მიუხედავად, დაკავშირებულ მხარეთა შორის განხორციელებულია თუ არა ოპერაციები) და ინფორმაციის მოპოვება ნებისმიერი ოპერაციის შესახებ.

აუდიტორებმა ყურადღება უნდა გაამახვილონ იმაზე, საკმარისია თუ არა დაკავშირებულ მხარეთა შესახებ ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში მოცემული ახსნა-განმარტებები. ამგვარი ახსნა-განმარტებები მოიცავს (იმ ინფორმაციის გარდა, რომელიც არადაკავშირებულ მხარეთა ჩვეულებრივი ოპერაციებისთვის მოითხოვება):

- დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების ხასიათს;
- განხორციელებული ოპერაციების ტიპებს;
- ოპერაციების აღწერას, მაგალითად, ოპერაციების კატეგორია, მოცულობა, ვადები და პირობები და თანხები.

ქვემოთ ჩამოთვლილია ისეთი სიტუაციების მაგალითები, როდესაც დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციებმა შეიძლება გამოიწვიოს ახსნა-განმარტებების აუცილებლობა:

[19] *ეს იმას ნიშნავს, რომე ორივე მხარეს ერთი და იგივე მესამე მხარე აკონტროლებს.*

- ქონებისა და სხვა აქტივების შესყიდვები ან ტრანსფერები/გაყიდვები;
- საიჯარო შეთანხმებები;
- სალიცენზიო ხელშეკრულებები;
- დაფინანსება (მათ შორის, სესხები, შენატანები კაპიტალში, გრანტები);
- გარანტიები და უზრუნველყოფა/გირაო.

დეტალური განმარტებები

დაკავშირებული მხარე – მხარე ამა თუ იმ სუბიექტისთვის მიიჩნევა დაკავშირებულ მხარედ, თუ ის აკმაყოფილებს შემდეგ კრიტერიუმებს ურთიერთობის შინაარსის მიხედვით (ორგანიზაციულ-სამართლებრივი ფორმის მიუხედავად):

ა) ერთი ან რამდენიმე შუალედური რგოლის მეშვეობით, პირდაპირ ან არაპირდაპირ:

- მხარე აკონტროლებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს, ან მხარეს აკონტროლებს ანგარიშვალდებული სუბიექტი, ან მხარე ანგარიშვალდებულ სუბიექტთან ერთად საერთო კონტროლს ექვემდებარება, როდესაც კონტროლი ნიშნავს სხვა მხარის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის მართვის უფლებამოსილებას, მისი საქმიანობიდან სარგებლის მიღების მიზნით; ან
- მხარე მნიშვნელოვან გავლენას ახორციელებს ანგარიშვალდებულ სუბიექტზე ფინანსური და საოპერაციო გადაწყვეტილებების მიღებისას, ე.ი. ანგარიშვალდებული სუბიექტის ფინანსური და საოპერაციო პოლიტიკის გადაწყვეტილებებში მონაწილეობის მიღების უფლებამოსილება, მაგრამ არა ამ პოლიტიკებზე კონტროლის განხორციელების უფლებამოსილება;

ბ) მხარე არის ანაგრიშვალდებული სუბიექტის მეკავშირე სუბიექტი/ერთეული – ანგარიშვალდებულ სუბიექტს აქვს მნიშვნელოვანი გავლენა, მაგრამ მხარეს არ აკონტროლებს ანგარიშვალდებული სუბიექტი და მისთვის არც ერთობლივი საქმიანობა არ არის ეს მხარე.

თუმცა, აუდიტის ობიექტები, რომლებიც სახელმწიფოს საერთო კონტროლს ექვემდებარებიან (ე.ი. ეროვნული, რეგიონალური ან ადგილობრივი ხელისუფლება) არ მიიჩნევა დაკავშირებულ მხარეებად, თუკი ისინი არ მონაწილეობენ მნიშვნელოვან ოპერაციებში, ან არ აქვთ მნიშვნელოვანი მოცულობის საზიარო/საერთო რესურსები.

დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციები მოიცავს დაკავშირებულ მხარეთა შორის რესურსების ან ვალდებულებების გადაცემას, იმის მიუხედავად, მოხდება თუ არა ფასის გადახდა.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა

ხელმძღვანელობას ეკისრება პასუხისმგებლობა დაკავშირებულ მხარეთა დადგენაზე, დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეებთან ერთად განხორციელებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებაზე, მათ შორის, ისეთი შიდა კონტროლის მექანიზმების დანერგვაზე, რომლებიც უზრუნველყოფს საინფორმაციო სისტემაში ამგვარი ოპერაციების სათანადოდ გამოვლენას და მათ შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას ფინანსურ ანგარიშგებაში.

აუდიტორის პასუხისმგებლობა

აუდიტორების პასუხისმგებლობაა აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იმ არსებითი უზუსტობის რისკების გამოსავლენად, შესაფასებლად და მათზე რეაგირებისთვის, რომლებიც იმის გამო წარმოიქმნება, რომ აუდიტის ობიექტი სათანადოდ არ აღრიცხავს ან განმარტებით შენიშვნებში სათანადოდ არ ასახავს ინფორმაციას დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობების, ოპერაციების ან ნაშთების შესახებ.

აუდიტორს იმიტომ ესაჭიროება დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეთა შორის განხორციელებული ოპერაციების დადგენა, რომ:

- შეიძლება აუცილებელი იყოს ამ ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნება ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში;
- საზოგადოდ, უფრო მეტად არის შესაძლებელი არადაკავშირებული მესამე მხარეისგან მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა;
- ამგვარი ურთიერთობების გამო, აუდიტის ობიექტი შეიძლება ისეთ რისკებს ექვემდებარებოდეს, რომლებიც სხვა შემთხვევაში არ იარსებებდა;
- ამგვარი ოპერაციები შეიძლება მოტივირებული იყოს ისეთი მიზეზებით, როგორიცაა, შესაძლო თაღლითობა.

აუდიტის ჩატარებისას გასათვალისწინებელი მოსაზრებები

შეფასებულ რისკებზე რეაგირების მიზნით, აუდიტორები ისეთ აუდიტორულ პროცედურებს ატარებენ, რომლებიც შესაფერისია დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებთან დაკავშირებულ რისკზე რეაგირებისთვის. თუ აუდიტის პროცესში აუდიტორული პროცედურები არ ჩატარდება ისეთ მნიშვნელოვან ოპერაციებთან მიმართებით, რომლებიც აუდიტის ობიექტის ჩვეული საქმიანობის ნაწილს არ წარმოადგენს, აუდიტორებმა უნდა გამოიკვლიონ, ამ ოპერაციებში მონაწილეობენ თუ არა დაკავშირებული მხარეები და მოიპოვონ მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ ამგვარი ოპერაციები დამტკიცებული იყო. ზემოაღნიშნული ოპერაციების მაგალითებია:

- ოპერაციები უჩვეულო/არასტანდარტული სავაჭრო პირობებით, ან ოპერაციები, რომლებსაც არ გააჩნია ლოგიკური კომერციული მოტივი;
- ოპერაციის შინაარსი განსხვავდება მისი ფორმისგან;
- ოპერაციები დამუშავებულია უჩვეულო/არასტანდარტული მეთოდებით, ან ბუღალტრულად აღრიცხული არ არის;
- ოპერაციები, რომლებიც დიდი მოცულობისაა ან მაღალი ღირებულება აქვს გარკვეულ მომხმარებლებთან ან მომწოდებლებთან.

ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორები ხელმძღვანელობას სთხოვენ ახლად გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციების დადგენას, გამოიკვლევენ, კონტროლის მექანიზმებმა რატომ ვერ გამოავლინეს ისინი და ჩაატარებენ დამატებით აუდიტორულ პროცედურებს.

გარდა ამისა, აუდიტორებმა განსაკუთრებული სიფრთხილე უნდა გამოიჩინონ ისეთ ინფორმაციასთან, რომელიც მიანიშნებს ისეთი დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეთა ოპერაციების არსებობაზე, რომლებიც გამოვლენილი არა აქვს ხელმძღვანელობას, მათ შორის ინფორმაცია, რომელიც გამოვლინდება ბანკებისა და იურისტებისგან მიღებული დასტურის წერილებისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სხდომების ოქმების განხილვიდან.

განმარტებითი შენიშვნები დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებისა და ოპერაციების შესახებ

აუდიტორებმა უნდა მოიპოვონ საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, გამოვლენილ დაკავშირებულ მხარეებთან განხორციელებული ოპერაციები სათანადოდ არის თუ არა აღრიცხული და მათ შესახებ სათანადო ინფორმაცია არის თუ არა გამჟღავნებული განმარტებით შენიშვნებში.

გარდა ამისა, აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობები და ოპერაციები ხომ არ გამოიწვევს იმას, რომ ვერ მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა, ან აუდიტის ობიექტის ოპერაციები ხომ არ გახდება შეცდომაში შემყვანი.

ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები

აუდიტორებმა ხელმძღვანელობისგან **უნდა** მოიპოვოს ოფიციალური წერილი იმის თაობაზე, რომ:

- აუდიტორებს გაუმხილეს ინფორმაცია მათთვის ცნობილი ყველა დაკავშირებული მხარის, დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობისა და ოპერაციის შესახებ;
- სათანადოდ ასახეს ბუღალტრულად ამგვარი ურთიერთობები და ოპერაციები და მათ შესახებ სათანადო ინფორმაცია გაამჟღავნეს განმარტებით შენიშვნებში.

თუ აუდიტორები ვერ შეძლებენ საკმარისი, რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვებას დაკავშირებული მხარეებისა და მათთან ერთად განხორციელებული ოპერაციების შესახებ, ან დაასკვნიან, რომ ადეკვატური არ არის ამ საკითხებთან დაკავშირებული ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები, აუდიტორებმა უნდა გამოთქვან სათანადოდ მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრება.

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

საკმარისი, რელევანტური და საიმედო მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებიც ეხება ხელმძღვანელობის მიერ დაკავშირებულ მხარეთა დადგენას, დაკავშირებული მხარეებისა და დაკავშირებულ მხარეებთან ერთად განხორციელებული ოპერაციების შესახებ ინფორმაციის გამჟღავნებას განმარტებით შენიშვნებში. აღნიშნული პროცედურის შედეგების დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.8 დაკავშირებული მხარეები.

აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხების გარკვევა

ISSAI 2260
[ასს 260]

„აუდიტორის მიზნებია:

ა) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება, ნათლად და გასაგებად, აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან მიმართებით და ასევე ზოგადი ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის დაგეგმილი მასშტაბისა და ვადების თაობაზე;

ბ) მოცემულ აუდიტთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოპოვება მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან;

გ) მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების დროულად ინფორმირება აუდიტის პროცესში ჩატარებული გამოკვლევის შედეგად მიღებული ისეთი ინფორმაციის/მონაცემების შესახებ, რომელიც მნიშვნელოვანია და უშუალოდ არის დაკავშირებული მათ პასუხისმგებლობასთან, ზედამხედველობა გაუწიონ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის პროცესს; და

დ) აუდიტორსა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს შორის ქმედითი ორმხრივი კომუნიკაციის ხელშეწყობა.“

აუდიტის მიგნებების შეჯამება

აუდიტორებმა **უნდა** დააგროვონ და დოკუმენტურად ასახონ აუდიტის პროცესში წამოჭრილი ყველა მნიშვნელოვანი შენიშვნა/შედეგი, მათ შორის მათ მიერ გამოვლენილი შიდა კონტროლის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები, და დროულად აცნობონ წერილობით მათ შესახებ ხელმძღვანელობას. აუდიტის მნიშვნელოვანი საკითხების შეჯამების დასადოკუმენტირებლად გამოიყენება აუდიტის სამუშაო დოკუმენტი 3.9 აუდიტის მიგნებების შემაჯამებელი დოკუმენტი.

აუდიტის შედეგების დოკუმენტურად ასახვისას, აუდიტორებმა **უნდა** გაითვალისწინონ შემდეგი ოთხი ელემენტი:

- **სტანდარტ(ებ)ი/ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნა** – კრიტერიუმი, რომელთან მიმართებითაც ფასდება ფინანსური ინფორმაცია;
- **ფაქტობრივი გარემოება** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შედეგი, ე.ი. სხვაობა სტანდარტ(ებ)სა და არსებულ მდგომარეობას შორის;
- **მიზეზი** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შედეგის გამომწვევი მიზეზი და წყარო; და
- **გავლენა** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შედეგის გავლენა (მაგ. რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი არსებითობა) და შესაძლო შედეგები.

აუდიტის შედეგების დოკუმენტირების ამგვარი სტრუქტურა ხელს უწყობს და ქმნის წინა პირობას იმისათვის, რომ აუდიტორმა ჩამოაყალიბოს და აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას მიაწოდოს ქმედითი და ხარისხიანი რეკომენდაციები აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით.

აუდიტის ობიექტისთვის აუდიტის შედეგების შესახებ ინფორმაციის მისაწოდებლად აუდიტორებისთვის ხელმისაწვდომი საშუალებაა შეხვედრის ორგანიზება, რომლის შესახებ ყოველთვის ოქმი უნდა გაფორმდეს. შეხვედრის მიზანია ფაქტების ინტერპრეტაცია, რასაც შემდგომში მასალის სახით გამოიყენებენ აუდიტის საბოლოო ანგარიშის მომზადებისას. სათანადოდ გარკვეული და ახსნილი ფაქტები ლოგიკურად დასაბუთებული ანგარიშის მომზადების საფუძველია და, მაშასადამე, შემცირდება აუდიტის ობიექტთან საბოლოო ანგარიშის შეთანხმებისთვის საჭირო დრო.

ხელმძღვანელობისთვის განკუთვნილი სარეკომენდაციო წერილის პროექტი, რომელშიც განხილულია აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხები, აუდიტის ობიექტს აუდიტის დასრულებისთანავე უნდა გაეგზავნოს. იმის დადგენა, რამდენად დეტალური ინფორმაცია უნდა მიეწოდოს ხელმძღვანელობას წერილის მეშვეობით შიდა კონტროლში გამოვლენილი ნაკლოვანებების შესახებ, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია, ყოველ კონკრეტულ გარემოებაში და აუდიტორი ითვალისწინებს ისეთ ფაქტორებს, როგორიცაა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის ცოდნა/უნარ-ჩვევები და გამოცდილება. მაგალითად, შეიძლება უფრო დეტალური ინფორმაციის მიწოდება იყოს აუცილებელი იმ შემთხვევაში, როდესაც ხელმძღვანელობის შემადგენლობაში ისეთი პიროვნებებიც არიან, რომლებსაც არ გააჩნიათ მნიშვნელოვანი გამოცდილება წერილში აღწერილ სფეროებზე.

აუდიტის შედეგად გაცემული რეკომენდაციების აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაციის მიზნით, გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.10 სარეკომენდაციო წერილი.

შესაძლებელია, რომ ხელმძღვანელობისთვის უკვე ცნობილი იყოს ის ნაკლოვანებები, რომლებიც აუდიტორმა გამოავლინა აუდიტის მიმდინარეობისას და შეიძლება მათ, დანახარჯების გამო, ან სხვა მოსაზრებით, ამჯობინეს, რომ არ გაეტარებინათ გამოსასწორებელი ზომები.

აუდიტის დასრულების კითხვარი

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების დასრულებისას, აუდიტის ანგარიშის შედგენამდე აუდიტორებმა უნდა შეავსონ აუდიტის დასრულების კითხვარი, რათა გარანტირებული იყოს, რომ აუდიტის პროცესში დაცული იყო შესაფერისი პროფესიული სტანდარტები. აღნიშნულისათვის გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 3.11 აუდიტის დასრულების კითხვარი.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისთვის

1. ჩამოთვლილთაგან სტატისტიკური შერჩევის გამოყენებისას, რომელი შერჩევის მეთოდის გამოყენება არ არის მიზანშეწონილი:

ა) ბლოკური შერჩევა;
ბ) უსისტემო შერჩევა;
გ) ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევა;
დ) სისტემური შერჩევა.

2.აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობები შეიძლება გამოწვეული იყოს:

ა) იმ მონაცემთა არასწორად შეკრებით ან დამუშავებით, საიდანაც ფინანსური ანგარიშგება მზადდება;
ბ) თანხის ან განმარტებითი შენიშვნის (ინფორმაციის) გამოტოვებით;
გ) ფაქტების უგულებელყოფით ან აშკარა არასწორი ინტერპრეტაციით განპირობებული არასწორი სააღრიცხვო შეფასებით;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

3. იმისათვის რომ აუდიტორებმა, ელემენტების ტესტების შედეგების შეფასებისას, გამოიტანონ დასკვნა, ტესტირებული გენერალური ერთობლიობა არის თუ არა სამართლიანად წარდგენილი საჭიროა:

I. გაარკვიონ შეცდომების ხასიათი და მიზეზები;
II. გაითვალისწინონ უზუსტობების მხოლოდ რაოდენობრივი ასპექტები;
III. გაითვალისწინონ უზუსტობების როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ასპექტები.

ა) მხოლოდ III;
ბ) I და III ერთად;
გ) I და II ერთად;
დ) მხოლოდ I.

4. ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ სფეროში ექსპერტულ ცოდნას არ წარმოადგენს:

ა) ნავთობისა და გაზის რეზერვების შეფასება;
ბ) გარემოს დაცვის ვალდებულებებისა და სამუშაო მოედნის დასუფთავების ხარჯების შეფასება;
გ) ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ექსპერტული ცოდნა;
დ) ფინანსური ინსტრუმენტების შეფასებისთვის საჭირო რთული მოდელირების ექსპერტული ცოდნა.

5. თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აუდიტორისთვის დასტურის მოთხოვნის გაგზავნის ნებართვასთან დაკავშირებით, აუდიტორმა:

ა) უნდა შეაფასოს რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების, მათ შორის, თაღლითობის რისკის შეფასებაზე;
ბ) უნდა შეაფასოს რა გავლენას იქონიებს ხელმძღვანელობის უარი არსებითი უზუსტობის სათანადო რისკების შეფასებაზე, გარდა თაღლითობის რისკისა;
გ) არ უნდა გამოიკითხოს უარის მიზეზები;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

6. ქვემოთ განხილული მაგალითებიდან რომელი შეიძლება მიანიშნებდეს ისეთ დაკავშირებულ მხარეთა ურთიერთობებსა და ოპერაციებზე, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადრე არ გამოავლინა, ან რომელთა შესახებ ინფორმაცია ადრე არ გაუმხილა აუდიტორს:

ა) გარკვეული მხარეებისათვის მომსახურების გაწევის შეთანხმებები ისეთ ვადებსა და ისეთი პირობებით, რომლებიც სამეურნეო სუბიექტის ჩვეულებრივი საქმიანობის ჩარჩოებს სცილდება;
ბ) გარანტიები და ურთიერთობები გარანტიის გამცემ მხარეებთან;
გ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

7. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელი წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტისაგან დამოუკიდებელი გარე წყაროდან მიღებულ აუდიტორულ მტკიცებულებას?

ა) აუდიტორის დასწრება ინვენტარიზაციის დროს;
ბ) სამეურნეო სუბიექტის დებიტორებისგან მიღებული დასტურის წერილები საბალანსო ნაშთებთან დაკავშირებით;
გ) სამეურნეო სუბიექტის მიერ შიდა კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებით მიწოდებული ოფიციალური ინფორმაცია;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

8. შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებით ანალიზური პროცედურები მოიცავს?

ა) საშუალო სახელფასო მაჩვენებლის შედარებას წინა პერიოდის შესაბამის ინფორმაციასთან;
ბ) თვეების მიხედვით სახელფასო მაჩვენებლის ცვლილების კორელაციის განსაზღვრას თანამშრომელთა რაოდენობის ცვლილების მაჩვენებელთან;
გ) საშუალო სახელფასო მაჩვენებლის შედარებას დარგობრივი სექტორის ინფორმაციასთან;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

9. აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია შემდეგი პროცედურების ჩატარებით:

ა) კონტროლის ტესტები, ელემენტების ძირითადი ტესტები;
ბ) ძირითადი ტესტები, ანალიტიკური პროცედურები, სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია;

გ) ანალიტიკური პროცედურები, სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია;
დ) სწორია მხოლოდ „ა" და „გ" პასუხები.

10. ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების დროს ელემენტების ტესტები მოიცავს:

ა) გასაუბრება, გამოთვლა, ანალიზი, (არა ანალიტიკური მიმოხილვა), დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოკითხვა და დადასტურება, დაკვირვება;
ბ) ანალიზი, (არაანალიტიკური მიმოხილვა), გამოკითხვა და დადასტურება, დაკვირვება, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება;
გ) გამოთვლა, ანალიზი, (არაანალიტიკური მიმოხილვა), დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოკითხვა და დადასტურება, დაკვირვება;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

11. ჩამოთვლილთაგან რომელი წარმოადგენს ანალიტიკურ პროცედურას?

ა) ამოსავალი მონაცემების საიმედოობის შეფასება და ამ მონაცემებზე დაყრდნობით მოსალოდნელი სიდიდეების განსაზღვრა;
ბ) მოსალოდნელ შედეგსა და ფაქტობრივ სიდიდეებს შორის მნიშვნელოვანი განსხვავების (ის, რაც ჩაითვლება მნიშვნელოვან გადახრად მოსალოდნელ შედეგთან შედარებით) წინასწარ განსაზღვრა;
გ) გამოვლენილი მნიშვნელოვანი განსხვავების მიზეზების გამოკვლევა და შედეგების შეფასება;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

12. ფინანსური ანგარიშგების თარიღი:

ა) თარიღი, როდესაც სათანადო უფლებამოსილების მქონე პირები ადასტურებენ, რომ მომზადებულია სამეურნეო სუბიექტის ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი ყველა ანგარიში, შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების ჩათვლით და პასუხისმგებლობას იღებენ ამ ფინანსურ ანგარიშგებაზე;
ბ) თარიღი, როდესაც აუდიტორის დასკვნა და აუდიტირებული ფინანსური ანგარიშგება ხელმისაწვდომი ხდება მესამე მხარეებისათვის;
გ) ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი;
დ) აუდიტორის მიერ შერჩეული თარიღი, რომლითაც ფინანსურ ანგარიშგებაზე გაცემულ თავის დასკვნას ათარიღებს ასს 700-ის მიხედვით.

13. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომელია შემდგომი მოვლენა:

ა) მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორების ანგარიშის თარიღს შორის პერიოდში;
ბ) გამოვლინდა აუდიტორების ანგარიშის თარიღის შემდეგ, მაგრამ ფინანსური ანგარიშგების გამოცემამდე;
გ) გამოვლინდა ფინანსური ანგარიშგების გამოცემის შემდეგ;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

პირობა გამოიყენება 14-15 კითხვებისთვის:
თქვენ ხართ უფროსი აუდიტორი და ამჟამად ატარებთ სსიპ „X"-ის ფინანსურ აუდიტს

20X9 წლის 31 ოქტომბერს დასრულებული წლისთვის. ორგანიზაცია არის სამხედრო აღჭურვილობის მწარმოებელი და რეალიზატორი. ამჟამინდელი უფროსი აუდიტორი ავადაა და თქვენ გთხოვეს მის არყოფნაში ხელფასებთან დაკავშირებით ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. სსიპ "X" სათაო ოფისში მისვლისას შემდეგი ინფორმაცია მიიღეთ მიმდინარე და გასული წლის აუდიტის ფაილების მიმოხილვიდან:

- 20X8 წლის 31 ოქტომბერს, სსიპ „X" 500 თანამშრომელი ჰყავდა;
- 20X8 წლის 1 ნოემბერს თანამშრომლების 10% შეამცირეს ერთ-ერთი დანადგარის წარმოების შეწყვეტის გამო;
- 20X9 წლის 1 იანვარს ყველა დარჩენილ თანამშრომელს ხელფასი 6%-ით მოემატა;
- წლის განმავლობაში გაყიდვის დონეები აკმაყოფილებდა საქმიანობის შედეგების სამიზნე მაჩვენებლებს, რის შედეგად ფიქსირებულმა ბონუსმა ₾ 1,500 შეადგინა თითოეულ თანამშრომელზე.

14. **სსიპ „X"-ის გასული წლის ფინანსურ ანგარიშგებაში 17 მილიონი იყო ასახული მოგებისა და ზარალის ანგარიშგებაში სახელფასო ხარჯად. აუდიტის ფაილების მიმოხილვიდან მიღებული მონაცემების გათვალისიწნებით, რამდენი იქნება მიმდინარე წლის შეფასებული შრომის ანაზღაურების ხარჯი, თანამშრომელთა შემცირებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს თუ არ გავითვალისწინებთ?**

ა) ₾ 16,740,000;
ბ) ₾ 16,893,000;
გ) ₾ 16,815,000;
დ) ₾ 18,600,000.

15. ქვემოთ მოცემულთაგან, რომელი ორი პროცედურა წარმოადგენს შრომის ანაზღაურებასთან დაკავშირებულ ანალიზურ პროცედურას?

I. სახელფასო სისტემაში დაფიქსირებული მთლიანი შრომის ანაზღაურების შედარება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ მონაცემებთან;
II. თანამშრომელთა შერჩეული ერთობლიობისათვის დარიცხული და ხელზე გასაცემი ანაზღაურების ხელახლა გამოთვლა, ხელფასის ჩანაწერებთან შედარება და განსხვავებების გამოკვლევა;
III. მიმდინარე წლის მთლიანი ხელფასის ხარჯის შედარება გასული წლის ხელფასის ხარჯთან და მნიშვნელოვანი განსხვავებების გამოკვლევა;
IV. მოსალოდნელი სახელფასო ხარჯის შედარება ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ფაქტობრივ ხარჯთან;

ა) I და II;
ბ) II და III;
გ) III და IV;
დ) I და IV.

16. აუდიტის მსვლელობისას გამოვლენილი უზუსტობების განხილვისას, რომელი წინადადებაა სწორი?

ა) აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საჭიროა თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე აჭარბებს არსებითობის დონეს;
ბ) აუდიტორის მიერ აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორებისას უნდა გაითვალისწინოს მხოლოდ გამოვლენილი უზუსტობების ხასიათი და არა ის გარემოებები, რომლებშიც უზუსტობები განხორციელდა;
გ) უზუსტობა შესაძლოა არ იყოს იზოლირებული მოვლენა;
დ) ყველა პასუხი სწორია;
ე) სწორია მხოლოდ „ა" და „გ" პასუხები.

17. რა შემთხვევაში შეუძლია გარე აუდიტორს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება?

ა) შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი, შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორების ობიექტრობას;
ბ) სამსახური არ არის საკმარის დონეზე კომპეტენტური;
გ) შიდა აუდიტის სამსახური არ იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს;
დ) არცერთ ზემოთ ჩამოთვლილ შემთხვევაში არ შეუძლია

18. რა შემთხვევაში არ შეუძლია გარე აუდიტორს შიდა აუდიტორის გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის?

ა) მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ შიდა აუდიტორის ობიექტურობას მნიშვნელოვანი საფრთხე ემუქრება;
ბ) მხოლოდ იმ შემთხვევაში თუ შიდა აუდიტორს არ აქვს საკმარისი კომპეტენცია დაგეგმილი სამუშაოს შესასრულებლად;
გ) ორივე პასუხი სწორია;
დ) ორივე პასუხი მცდარია.

19. არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების საფუძველზე, ჩამოთვლილთაგან რომელი მათგანი უნდა განსაზღვროს აუდიტორმა?

ა) სწორად გამოიყენა თუ არა ხელმძღვანელობამ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნები, რომლებიც ეხება სააღრიცხვო შეფასებას;
ბ) შესაფერისია თუ არა სააღრიცხვო შეფასებებისთვის გამოყენებული მეთოდები და თანმიმდევრულად ხდებოდა თუ არა მათი გამოყენება;
გ) შესაფერისია თუ არა არსებული გარემოებები სააღრიცხვო შეფასებების ცვლილებები ან ის მეთოდები, რომლებიც გამოიყენებოდა წინა პერიოდის სააღრიცხვო შეფასებებში ცვლილებების განსახორციელებლად;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

ამოცანა:

800,000 ლარიანი გენერალური ერთობლიობიდან 50,000 ლარის ღირებულების შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირება ჩატარდა, აღმოჩენილი იყო უზუსტობა 2,000 ლარის, ასატანი უზუსტობა კი განისაზღვრა 10,000 ლარით.

მოთხოვნა:

აუდიტორმა უნდა განიხილოს აღმოჩენილი უზუსტობა ანომალიაა და ამგვარად განცალკევებულია, თუ შესაძლებელია, რომ აღნიშნული უზუსტობა მთლიანი გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტატიული იყოს. თითოეულ შემთხვევისთვის უნდა განისაზღვროს აუდიტორს დასჭირდება თუ არა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისთვის

1. სწორი პასუხია „ბ“. უსისტემოა შერჩევა, როდესაც აუდიტორი შერჩევით ერთობლიობას შეარჩევს სტრუქტურული ხერხის გამოყენების გარეშე. არასისტემური შერჩევის გამოყენება მიზანშეწონილი არ არის სტატისტიკური შერჩევის გამოყენებისას.

ასს N530 - აუდიტორული შერჩევა

2. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობები ასევე შესაძლოა გამოწვეული იყოს სააღრიცხვო შეფასებების შესახებ ხელმძღვანელობის მსჯელობით, რასაც აუდიტორი არამართებულად მიიჩნევს.

ასს N450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

3. სწორი პასუხია „ბ“. შეცდომის ხასიათისა და მიზეზების გარკვევასთან ერთად, შეფასებისას აუცილებელია, როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი ასპექტების გათვალისწინება.

ასს N450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

4. სწორი პასუხია „გ“. ფინანსური ინსტრუმენტების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების ცოდნა, პირდაპირ კავშირშია ბუღალტრული აღრიცხვის ექსპერტულ ცოდნასთან, შესაბამისად, არ წარმოადგენს ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტისგან განსხვავებულ სფეროში ექსპერტულ ცოდნას.

ასს N620 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

5. სწორი პასუხია „ა“. ასს N505 განიხილავს თუ რა უნდა მოიმოქმედოს აუდიტორმა, როდესაც ხელმძღვანელობა აუდიტორს არ თანხმდება დასტურის მოთხოვნის გაგზავნის უფლების გამოყენებაზე.

ასს N505 - გარეშე მხარეების დადასტურება

6. სწორი პასხუხია „გ“.

ასს N550 - დაკავშირებული მხარეები

7. სწორია პასუხია „ბ“. ინვენტარიზაციის დროს, აუდიტორის დასწრება არის უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული მტკიცებულება, ხოლო სამეურნეო სუბიექტის მიერ შიდა კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებით მიღებული ოფიციალური ინფორმაცია კი წარმოადგენს ხელმძღვანელობის მიერ წარმოდგენილ ინფორმაციას.

ასს N500 - აუდიტორული მტკიცებულება

8. სწორი პასუხია „დ“.

ასს N520 - ანალიზური პროცედურები

9. სწორი პასუხია „დ“. ადგილზე მუშაობის სტადიაზე, მტკიცებულებების მოპოვების აუცილებელ პროცედურებია კონტროლის ტესტები, ელემენტების ძირითადი ტესტები, ანალიტიკური პროცედურები და სხვა წყაროდან მიღებული ინფორმაცია.

ასს N500 - აუდიტორული მტკიცებულება

10. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტორმა მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია გამოიყენოს აღნიშნული პროცედურები, რათა შეძლოს საკმარისი და შესაფერისი რწმუნების მოპოვება.

ასს N500 - აუდიტორული მტკიცებულება

11. სწორი პასუხია „დ“. ანალიტიკური პროცედურები მოიცავს როგორც თვითონ ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის ფარგლებში, ისე ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას შორის არსებული სარწმუნო თანაფარდობების გამოკვლევას, ერთსა და იმავე პერიოდსა და აუდიტის ობიექტში ან/და სხვადასხვა პერიოდსა და სხვადასხვა სუბიექტში.

ასს N520 - ანალიტიკური პროცედურები

12. სწორი პასუხია „გ“. ფინანსური ანგარიშგების თარიღი არის ფინანსური ანგარიშგებით მოცული ბოლო საანგარიშგებო პერიოდის დამთავრების თარიღი.

ასს N560 - შემდგომი მოვლენები

13. სწორი პასუხია „დ“. შემდგომი მოვლენები არის მოვლენები, რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში; ასევე, ფაქტები, რომელთა შესახებ აუდიტორისათვის ცნობილი გახდა აუდიტორის დასკვნის თარიღის შემდეგ.

ასს N560 - შემდგომი მოვლენები

14. შემდგომი მოვლენა რომლებიც მოხდა ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის დროის პერიოდში;

₾17,000,000×90%=₾15,300,000.

ხელფასის მომატების გავლენა: (₾15,300,000 × 2/12) + (₾15,300,000 × 106/100 × 10/12) = ₾16,065,000.

ბონუსის ეფექტი:

₾16,065,000+(450×₾1,500)=₾16,740,000.

საპირისპიროდ, შესაძლებელია შემდეგნაირად გამოთვლა:

გასული წლის ხელფასი, შესწორებული შემცირების გასათვალისწინებლად =

₾17მ × 0.9=₾15.3მ

შესწორება დარჩენილი თანამშრომლების ხელფასის მომატებისთვის =

₾15.3 + (₾0.765× 10/12) =₾450 = ₾0.675მ სულ = ₾16.74მ.

15. სწორი პასუხია „გ“. ანალიზური პროცედურებით ფასდება ტენდენციები და მონაცემებს შორის ურთიერთკავშირი. აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს ნებისმიერი უჩვეულო ურთიერთკავშირი, რომელიც არ შეესაბამება მოლოდინს, რადგან ეს შეიძლება უზუსტობაზე მიუთითებდეს. ორივე, გასულ წელთან შედარება და განსხვავებების გამოკვლევა, მთლიანი ჯამის გამოთვლის შემოწმება, ძირითადი ანალიზური პროცედურების მაგალითებია. ხელახლა გამოთვლა კი უბრალოდ არითმეტიკული შემოწმებაა.

14-15 ასს N520 - ანალიზური პროცედურები

16. სწორი პასუხია „ე“. აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საჭიროა თუ არა აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და აუდიტის გეგმის შესწორება იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტის პროცესში დაგროვილი უზუსტობების ჯამური სიდიდე აჭარბებს არსებითობის დონეს. ასევე აუდიტის საერთო სტრატეგიისა და გეგმის შესწორებისას, უნდა გაითვალისწინოს გამოვლენილი უზუსტობის როგორც ხასიათი, ასევე ის გარემოებებიც რომელშიც ეს უზუსტობები განხორციელდა – შებამისად, “ბ” პასუხი ვერ იქნება სწორი. აგრეთვე, უზუსტობები შესაძლოა არ იყოს იზოლირებული მოვლენა.

ასს N450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

17. სწორი პასუხია „დ“. ჩამოთვლილი სამივე შემთხვევა უნდა კმაყოფილდებოდეს რომ შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება შეეძლოს აუდიტორს.

ასს N610 - შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება

18. სწორი პასუხია „დ“. როდესაც გარე აუდიტორი გეგმავს შიდა აუდიტორის გამოყენებას უშუალოდ დახმარებისათვის, ეს შესაძლებელია იმ შემთხვევაში როდესაც შიდა აუდიტორის ობიექტურობას საფრთხე არ ემუქრება და მას აქვს საკმარისი კომპეტენცია სამუშაოს შესასრულებლად. აუცილებელია, რომ ორივე პირობა კმაყოფილდებოდეს.

ასს N610 - შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება

19. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორმა არსებითი უზუსტობის შეფასების რისკების საფუძველზე, ჩამოთვლილთაგან თითოეული მათგანი უნდა განსაზღვროს.

ასს N540 - სააღრიცხვო შეფასებების, მათ შორის, რეალური ღირებულების სააღრიცხვო შეფასებებისა და შესაბამისი განმარტებითი შენიშვნების აუდიტი

ამოცანის პასუხი:

I. თუ უზუსტობა **ანომალიაა, საჭირო არ არის** დამატებითი პროცედურების ჩატარება, რადგანაც აღმოჩენილი უზუსტობა ასატან უზუსტობაზე მცირეა.
II. თუ მოსალოდნელია, რომ უზუსტობა სავარაუდოდ შემდგომი უზუსტობების რეპრეზენტატიული იქნება, აუდიტორმა ამ უზუსტობის გავლენის ექსტრაპოლაცია უნდა განახორციელოს გენერალურ ერთობლიობაზე, რათა შეაფასოს საპროგნოზო უზუსტობა მეტია თუ არა ასატან უზუსტობაზე.
მოცემულ შემთხვევაში, აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში მოელის უზუსტობებს 32,000 ლარის ოდენობით (2,000 / 50,000 x 800,000).

ვინაიდან საპროგნოზო უზუსტობა 32,000 ლარია, აღემატება ასატან უზუსტობას – 10,000 ლარს, საჭიროა დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება.

ასს N450 - აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება

4. აუდიტის ანგარიშის მომზადება

ფინანსური აუდიტის მოდულის მე-4 დასკვნით ნაწილში მსმენელები შეისწავლიან აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესსა და მასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, აუდიტორის მოსაზრების სახეობებს, მათი გამოყენების საფუძვლებსა და წესებს.

მოდულის მე-4 ნაწილი ასევე შეეხება აუდიტის ანგარიშის ნაწილებს, რომლებიც აუდიტის მიზნებიდან და შედეგებიდან გამომდინარე, განსაზღვრულია აუდიტორის მიერ ჩატარებული აუდიტის შედეგების თაობაზე შესაფერისი ინფორმაციის დაინტერესებული მომხმარებლებისათვის მისაწოდებლად.

სასწავლო მასალა

ფინანსური აუდიტის ანგარიშის მომზადების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო სასწავლო მასალა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, მათი ნაწილებისა და განმარტებების სახით:

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ასს 200 დამოუკიდებელი აუდიტორის საერთო ამოცანები და აუდიტის ჩატარება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად	11-12,20,24	-
ასს 260 მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების ინფორმირება	14,16,18-22	გ9-გ10,გ17-გ28,გ37-გ53
ასს 450 აუდიტის პროცესში გამოვლენილი უზუსტობების შეფასება	10-15	გ11-გ24
ასს 560 შემდგომი მოვლენები	სრულად	
ასს 570 ფუნქციონირებადი საწარმო	17-26	გ21-გ35
ასს 580 ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია	16-20	გ24-გ27
ასს 600 სპეციფიკური საკითხები – ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი (კომპონენტის აუდიტორების სამუშაოს ჩათვლით)	11	გ8-გ9
ასს 610 შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება	11	-
ასს 620 აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება	3; 14-15	გ41-გ42
ასს 700 მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ	6-42; 46-49	გ1-გ56,გ61-გ69

ასს 701აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	1-18	გ2, გ6-გ7, გ9-გ10, გ13-გ15, გ18, გ20, გ24, გ25, გ29, გ31-33, გ42, გ46, 58
ასს 705 მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	სრულად	
ასს 706 მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში	6-12	გ4-გ5,გ7,გ9-გ11, გ13-გ14,გ16
ასს 710 შესადარისი ინფორმაცია – შესაბამისი ციფრები და შესადარისი ფინანსური ანგარიშგება	1-19	-

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად, მსმენელებისთვის რეკომენდირებულია შემდეგი აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

- 4.1 აუდიტის ანგარიში.

მოდულის ამ ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. აუდიტის ანგარიშის შედგენა;
☐	2. გარემოებების შესაბამისად, აუდიტის მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ;
☐	3. აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრა, რომლებიც აისახება აუდიტის ანგარიშში;
☐	4. მნიშვნელოვან და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცების საჭიროების განსაზღვრა და ჩამოყალიბება;
☐	5. სათანადო საპასუხო რეაგირება აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ან საეჭვო თაღლითობასთან მიმართებით.

აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესის ზოგადი მიმოხილვა

დაინტერესებული მხარეებისთვის აუდიტის შედეგების ინფორმირება

აუდიტის ანგარიში აუდტორის ძირითადი პროდუქტია. აუდიტის ანგარიშის მიზანია, აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს შედეგების ინფორმირება აუდიტის ობიექტისთვის, და სხვა პოტენციური მომხმარებლებისათვის, როგორიცაა: არჩევითი ორგანოები, ფართო საზოგადოება და სხვ. აუდიტის ანგარიში უზრუნველყოფს რწმუნებას, საჯარო სექტორის ორგანიზაციების მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგების სანდოობის შესახებ.

ეფექტიანი ინფორმირება აუდიტის ანაგარიშების მეშვეობით

ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშების მომზადების უმთავრესი მიზანია:

- ანგარიშის მეშვეობით ინფორმაციის მიწოდების ეფექტიანად ორგანიზება, როდესაც აუდიტის ანგარიშებში ნათლად, გასაგებად და ობიექტურად არის ჩამოყალიბებული ჩატარებული აუდიტის შედეგები და აუდიტორის დასკვნები აუდიტის მიზნების შესაბამისად;
- აუდიტის ანგარიშების მომხმარებლებისთვის შესაძლებლობის მიცემა, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან იმის შესახებ, რა, რატომ და როგორ განხორციელდა აუდიტში;
- პრაქტიკული ქმედითი რეკომენდაციების მიწოდება.

სათანადოდ გააზრებული/დაგეგმილი და ჩატარებული აუდიტი ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის აუცილებელი წინაპირობაა.

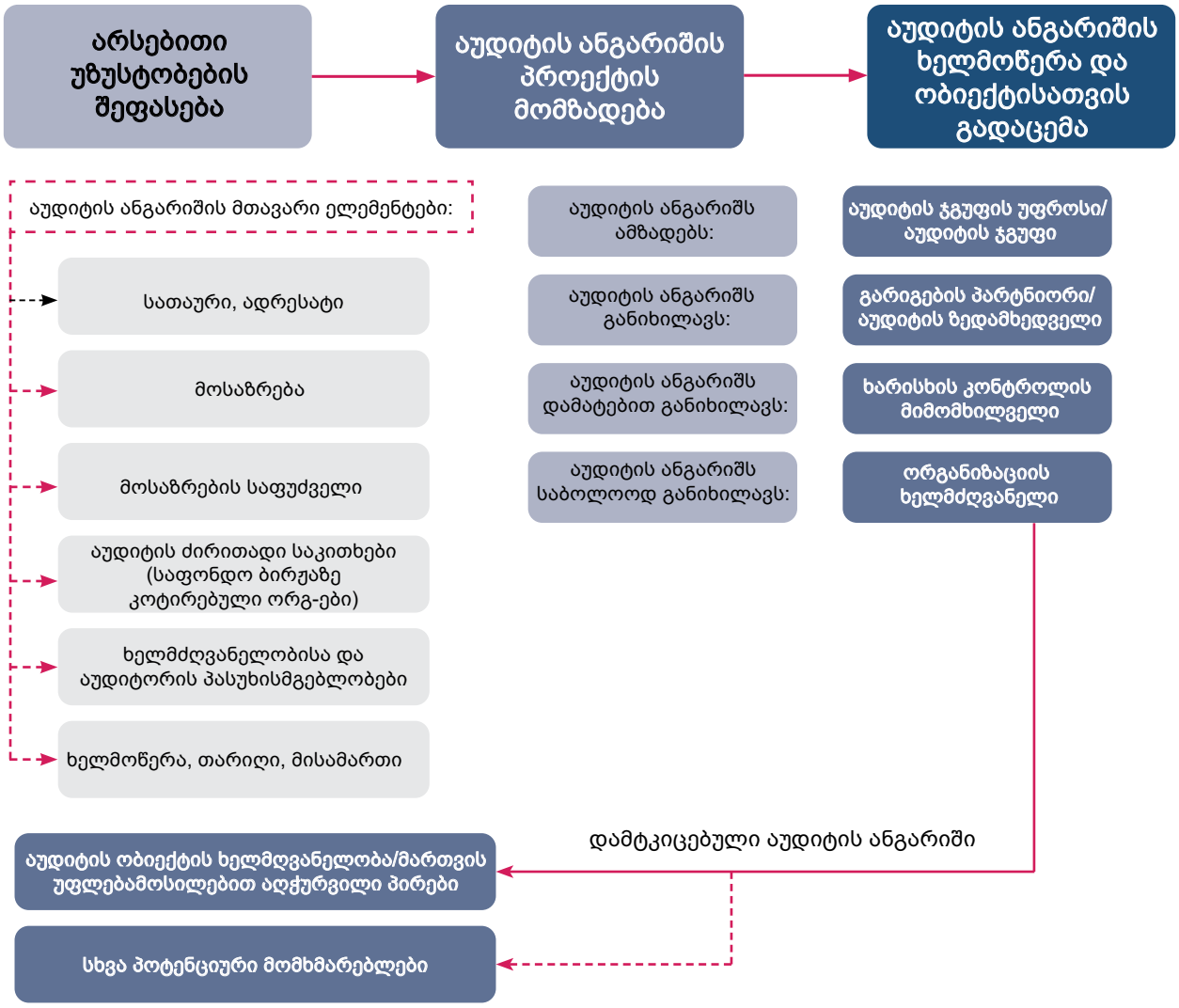
ანგარიშის მომზადების პროცესი

აუდიტის ანგარიშის მომზადების სტადია იწყება წინასწარი შენიშვნების პროექტის მომზადებით და მთავრდება აუდიტის ანგარიშის გამოცემით, რაც ნაჩვენებია მე-11 დიაგრამაზე.

ამგვარად, ანგარიშის მომზადების პროცესი მოიცავს ანგარიშის პროექტის მომზადებას, ზედამხედველის მიერ ანგარიშის მომზადების პროცესზე დაკვირვებასა და ზედამხედველობის განხორციელებას, აუდიტის ობიექტთან შეპასუხების პროცედურის[20] ჩატარებას, აუდიტის საბოლოო ანგარიშის ხელმოწერასა და ობიექტისათვის გადაცემას.

[20] *აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას საშუალებას აძლევს, საკუთარი მოსაზრებები წარუდგინოს აუდიტორს და სათანადო ზომები გაატაროს აუდიტის პროცესში წამოჭრილ საკითხებზე, ხოლო შედეგები აუდიტორებმა გაითვალისწინონ თავიანთ ანგარიშში.*

დიაგრამა 11. აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესი



ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის დამახასიათებელი ნიშნები

მომზადებულ აუდიტის ანგარიშებს უნდა ახასიათებდეს შემდეგი ნიშნები:

ნიშანი	როგორ მიიღწევა
ობიექტური	• ფაქტობრივი შედეგების შეფასება ხდება ობიექტურ კრიტერიუმებთან მიმართებაში
სრულყოფილი	• მოიცავს ანგარიშში წარმოდგენილ საკითხებთან დაკავშირებულ ყველა სათანადო ასპექტს
ნათელი და გასაგები	• გამოიყენება მარტივი ენა, გასაგები სტრუქტურა და სათაურები
სარწმუნო	• წარმოდგენილია დამაჯერებელი არგუმენტები, სათანადო საილუსტრაციო მაგალითებით
რელევანტური	• უზრუნველყოფს, რომ ანგარიშის შინაარსი მნიშვნელოვანი იყოს და დროულად მიეწოდოს მომხამრებლებს
სწორი	• აუდიტის შედეგები სწორად და ზუსტად არის აღწერილი მისი სანდოობის უზრუნველსაყოფად
კონსტრუქციული	• დაბალანსებულია
ლაკონური	• გამოიყენება მოკლე და მარტივი წინადადებები და აბზაცები

დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში – მოსაზრების ჩამოყალიბება

აუდიტორის მიზანია:

ISSAI 2700 [ასს 700] — *მოსაზრების ჩამოყალიბება წლიური ანგარიშისა და შესაბამისი ოპერაციების შესახებ, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების შედეგად გამოტანილი დასკვნების შეფასების საფუძველზე; და*

ISSAI 2720 [ასს 720] — *ამ მოსაზრების ნათლად და გარკვევით ჩამოყალიბება წერილობითი ანგარიშის მეშვეობით, სადაც ახსნილია მოსაზრების საფუძველი.*

მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

აუდიტორმა უნდა ჩამოაყალიბოს თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად. მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის აუდიტორებმა უნდა დაასკვნან, მოიპოვეს თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

დასკვნის გამოტანისას აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი საკითხები:

- მოპოვებული აქვთ თუ არა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რაც მათ დასკვნის გამოტანის საშუალებას მისცემს;
- არსებითია თუ არა შეუსწორებელი უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად;
- ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებული და წარდგენილია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების სპეციფიკური მოთხოვნების შესაბამისად;
- ეს პროცესი მოიცავს აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების, მათ შორის, ხელმძღვანელობის მსჯელობასა და მიღებულ გადაწყვეტილებებში შესაძლო მიკერძოების ინდიკატორების განხილვას. კერძოდ, აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების კონკრეტული მოთხოვნების გათვალისწინებით აფასებენ:
    - ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში ადეკვატურად არის თუ არა ახსნილი ხელმძღვანელობის მიერ შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა;
    - შერჩეული და გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკა შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებს და კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია თუ არა;
    - დასაბუთებულია თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ გამოთვლილი სააღრიცხვო შეფასებები;
    - ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია არის თუ არა რელევენტური, საიმედო, შესადარისი და აღქმადი;

არამოდიფიცირებული მოსაზრება

აუდიტორებმა უნდა გამოთქვან არამოდიფიცირებული მოსაზრება, თუ დაასკვნიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

თუმცა, თუ აუდიტორები:

- მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს არსებით უზუსტობას; ან
- ვერ შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა შეძლონ დასკვნის გამოტანა, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არ შეიცავს არსებით უზუსტობას,

მათ აუდიტის ანგარიშში უნდა წარმოადგინონ სათანადოდ მოდიფიცირებული მოსაზრება.

- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამჟღავნებული ინფორმაცია ადეკვატურია თუ არა იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა შეძლონ ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არსებითი ოპერაციებისა და მოვლენებით გამოწვეული შედგების გაგება;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში გამოყენებულია თუ არა სათანადო ტერმინოლოგია, მათ შორის, შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება

- აუდიტორებმა ასევე უნდა განიხილონ, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა. იმისათვის, რომ შეაფასონ, ფინანსური ანგარიშგებით მიიღწევა თუ არა სამართლიანი წარდგენა, მსჯელობისას აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ შემდეგი საკითხები:
- ფინანსური ანგარიშგების საერთო წარდგენა, მისი სტრუქტურა და შინაარსი;
- ფინანსური ანგარიშგება უზრუნველყოფს თუ არა ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად აღებული ოპერაციებისა და მოვლენების სამართლიან წარდგენას.
- გარდა ამისა, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ, ფინანსურ ანგარიშგებაში ადეკვატურად არის თუ არა მითითებული ან აღწერილი ფინანსური ანგარიშების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.

მოსაზრების ჩამოყალიბების პროცესში, აუდიტორის მიერ ჩატარებული განხილვები მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

ცხრილი 18. მოსაზრების ჩამოყალიბების პროცესში განსახილველი საკითხები

<table>
<tr><td rowspan="2">აუდიტორული მტკიცებულება</td><td colspan="2">საკმარისი და შესაფერისია:</td><td rowspan="10">ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ინფორმაცია</td><td colspan="2">რელევანტურია:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
<tr><td rowspan="2">შეუსწორებელი უზუსტობები</td><td colspan="2">არსებითია:</td><td colspan="2">საიმედოა:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
<tr><td rowspan="2">მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკა</td><td colspan="2">ადეკვატურადაა განმარტებული:</td><td colspan="2">შესადარისია:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
<tr><td rowspan="4">სააღრიცხვო პოლიტიკა</td><td colspan="2">თანმიმდევრულია FRF[21]-სთან:</td><td colspan="2">აღქმადია:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
<tr><td rowspan="2">შესაფერისია:</td><td rowspan="2">ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნები</td><td rowspan="2">ადეკვატურია:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
<tr><td rowspan="2">სააღრიცხვო შეფასებები</td><td colspan="2">გონივრულია:</td><td rowspan="2">გამოყენებული ტერმინოლოგია</td><td rowspan="2">შესაფერისია:</td></tr>
<tr><td>დიახ</td><td>არა</td><td>დიახ</td><td>არა</td></tr>
</table>

აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პოლიტიკის ხარისხობრივი ასპექტები

ხელმძღვანელობა ხშირად მიმართავს განსჯას ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაციის განსაზღვრისთვის. აუდიტის ობიექტის სააღრიცხვო პრაქტიკის ხარისხობრივი ასპექტების განხილვისას, აუდიტორებს გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეთ ხელმძღვანელობის განსჯაში მიკერძოების შესაძლებლობის არსებობა. აუდიტორებმა შეიძლება დაასკვნან, რომ ვინაიდან ინფორმაცია ნეიტრალური არ არის, მისი გავლენა შეუსწორებელი უზუსტობების გავლენასთან ერთად, გამოიწვევს იმას, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არსებითად მცდარი იქნება. შემდეგი სიტუაციები ინდიკატორებია იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგების ინფორმაცია ნეიტრალური არ არის, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს აუდიტორების შეფასებაზე – ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, არსებითად მცდარია თუ არა:

- აუდიტის მიმდინარეობისას ხელმძღვანელობისთვის ინფორმირებული უზუსტობების შერჩევით შესწორება ხელმძღვანელობის მიერ; და
- ხელმძღვანელობის შესაძლო მიკერძოება სააღრიცხვო შეფასებების გაკეთებისას.

[21] *ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები.*

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების აღწერა

ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და წარდგენაზე, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად და ფინანსურ ანგარიშგებაში ამ საფუძვლების ადეკვატურად აღწერაზე. ფინანსური ანგარიშგების სათანადოდ აღწერა მნიშვნელოვანია, რადგან ამით ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები იგებენ, რომელი საფუძვლების მიხედვით არის მომზადებული ფინანსური ანგარიშგება.

ფინანსურ ანგარიშგებაში იმის მითითება, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ამა თუ მისაღები საფუძვლების შესაბამისად, მიზანშეწონილია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ფინანსური ანგარიშგება მომზადებულია ამ საფუძვლებით გათვალისწინებული ყველა იმ მოთხოვნის დაცვით, რომელიც ძალაში იყო ფინანსური ანგარიშგების საანგარიშგებო თარიღისთვის.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების აღწერა, რომელიც მოიცავს გაურკვეველ, პირობით ან შემზღუდავ ფრაზებს (მაგალითად, „ფინანსური ანგარიშგება ძირითადად შეესაბამება ბუღალტრული აღრიცხვის წესებს“) არ წარმოადგენს ამ საფუძვლების ადეკვატურ აღწერას, რადგან ასეთმა ფორმულირებამ შეიძლება შეცდომაში შეიყვანოს ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლები.

სამართლიანი წარდგენა

აუცილებელი უგულებელყოფა სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად

პრაქტიკაში შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როდესაც, მიუხედავად იმისა, რომ ფინანსური ანგარიშგება მომზადებული და წარდგენილია სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების (როგორიცაა სსბასს-ები) სპეციფიკური მოთხოვნების მიხედვით, არ მიიღწევა სამართლიანი წარდგენა.

ასეთ შემთხვევაში, ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია იმაზე, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში გაამჟღავნოს დამატებითი ინფორმაცია, რომელსაც არ ითვალისწინებს ამ საფუძვლების სპეციფიკური მოთხოვნები, ან უკიდურესად იშვიათ შემთხვევაში, გადაუხვიოს მოცემული საფუძვლების რომელიმე კონკრეტულ მოთხოვნას, ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

აუდიტის ანგარიშის ფორმა და შინაარსი

დამოუკიდებელი დოკუმენტი

ვინაიდან აუდიტის ანგარიში, როგორც წესი, ქვეყნდება შესაბამის ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად, როგორც მისი ნაწილი, აუდიტორებმა იმგვარად უნდა ჩამოაყალიბონ და წარმოადგინონ აუდიტის ანგარიში, რომ ის აღიქმებოდეს, როგორც განცალკევებული, დამოუკიდებელი დოკუმენტი.

აუდიტორის დასკვნის ფორმისა და შინაარსის გასაცნობად იხილეთ შესაბამისი სამუშაო დოკუმენტი. აუდიტორული მოსაზრების ფრაზები განსხვავდება იმის მიხედვით, აუდიტორი დასკვნას სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე იძლევა, თუ შესაბამისობის საფუძვლის მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. აღნიშნულისათვის გამოიყენება სამუშაო დოკუმენტი 4.1 აუდიტის ანგარიში.

მდგომარეობა	გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე	გავლენა აუდიტორის ანგარიშზე
საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებით არ არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა.	არამოდიფიცირებული – ფინანსური ანგარიშგება ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს.	არამოდიფიცირებული მოსაზრება.
არსებითი განუსაზღვრელობა არსებობს და ხელმძღვანელობამ ადეკვატურად ასახა იგი განმარტებით შენიშვნებში.	არამოდიფიცირებული – ფინანსური ანგარიშგება ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს.	არამოდიფიცირებული მოსაზრება. „საწარმოს ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებელი არსებითი განუსაზღვრელობა“ აბზაცის დამატებით.
არსებობს არსებითი განუსაზღვრელობა, რომელიც არ არის ადეკვატურად ასახული განმარტებით შენიშვნებში ან საერთოდ გამოტოვებულია.	მოდიფიცირებული – პირობითი ან უარყოფითი.	მოდიფიცირებული: პირობითი/უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი, სადაც ახსნილია საკითხები, რომლებიც ხელმძღვანელობამ ადეკვატურად არ ასახა განმარტებით შენიშვნებში.
ორგანიზაცია არ არის ფუნქციონირებადი საწარმო და ფინანსური ანგარიშგება მოამზადა ფუნქციონირებადი საწარმოს პრინციპის საფუძველზე.	მოდიფიცირებული – უარყოფითი მოსაზრება.	მოდიფიცირებული. უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი, სადაც ახსნილია საწარმოს ფუნქციონირებადობის საკითხები,რაც ხელმძღვანელობამ შესაბამისად არ ასახა.
ხელმძღვანელობის მიერ შეფასებული პერიოდის ხანგრძლივობა თორმეტ თვეზე ნაკლებია ფინანსური ანგარიშგების თარიღიდან და ხელმძღვანელობას არ სურს შეფასების პერიოდის გაზრდა.	შესაძლებელია მოდიფიცირებული – პირობითი მოსაზრება ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი, რადგან შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვების შესახებ.	მოდიფიცირებული მოსაზრების შემთხვევაში: პირობითი/უარი მოსაზრების გამოთქმაზე, სადაც ახსნილია, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, საწარმოს ფუნქციონირებადობის შესახებ დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად.

დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში

„დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში“ უნდა მოიცავდეს შემდეგ ნაწილებს, რომლებიც დეტალურად არის განხილული სახელმძღვანელოს ამ ნაწილში:

სათაური

აუდიტორის ანგარიშის სათაურიდან გარკვევით უნდა ჩანდეს, რომ ეს არის დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში.

ადრესატ(ებ)ი

აუდიტის ანგარიშის ადრესატი უნდა განისაზღვროს კონკრეტული აუდიტის გარემოებებისა და აუდიტის შესაბამისი ნორმატიულ-სამართლებრივი ბაზის მოთხოვნების შესაბამისად.

აუდიტორის მოსაზრება

აუდიტის ანგარიშის პირველი ნაწილი უნდა მოიცავდეს აუდიტორების მოსაზრებას და მას ქვესათაურიც შესაბამისი უნდა ჰქონდეს – „მოსაზრება“. ამასთან, აუდიტორის ანგარიშის „მოსაზრება“ ნაწილში:

- მითითებული უნდა იყოს სუბიექტი, რომლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტიც ჩატარდა;
- აღნიშნული უნდა იყოს, რომ ჩატარდა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი;
- მითითებული უნდა იყოს მოცემული ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ანგარიშგების სახელწოდება;
- მითითებული უნდა იყოს, რომ წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება მოიცავს თანდართულ შენიშვნებსაც, მათ შორის, ყველა მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო პოლიტიკის მოკლე მიმოხილვას;
- ასევე მითითებული უნდა იყოს ფინანსური ანგარიშგების შემადგენელი თითოეული ფინანსური ანგარიშგებით მოცული პერიოდი ან საანგარიშგებო თარიღი.

როდესაც აუდიტორები არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამენ სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების[22] მიხედვით მომზადებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე, აუდიტორების მოსაზრების აბზაცი ჩამოყალიბებული უნდა იყოს შემდეგნაირად:

„ჩვენი აზრით, თანდართული ფინანსური ანგარიშგება [ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს/უტყუარად და სამართლიანად ასახავს] ..... [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების] შესაბამისად“.

[22] *როგორიცაა სსბასს.*

მოსაზრების საფუძველი

აუდიტორის ანგარიში, უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილის შემდეგ, უნდა მოიცავდეს ნაწილს, რომლის ქვესათაური იქნება „მოსაზრების საფუძველი“, სადაც:

- აღნიშნულია, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- მითითებულია აუდიტორების ანგარიშის ის ნაწილი, სადაც აღწერილია აუდიტორების პასუხისმგებლობა ასს-ების შესაბამისად;
- აღნიშნულია, რომ აუდიტორები დამოუკიდებლები არიან მოცემული აუდიტის ობიექტისგან იმ სათანადო ეთიკური ნორმების შესაბამისად, რომლებიც ეხება ამ აუდიტს და, გარდა ამისა, მათ შეასრულეს ამგვარი ნორმებით გათვალისწინებული აუდიტორების სხვა ეთიკური ვალდებულებებიც.
- აქვე მითითებული უნდა იყოს იურისდიქცია, რომელმაც დაადგინა შესაბამისი ეთიკური ნორმები;
- დარწმუნებულები არიან თუ არა აუდიტორები, რომ მათ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორების მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ფუნქციონირებადი ერთეული

საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორებმა ანგარიშში უნდა წარმოადგინონ ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული საკითხის შესახებ.

ორგანიზაციის ფუნქციონირებადობის უნარის პრინციპის გავლენა აუდიტორის მოსაზრებაზე აღწერილია წინამდებარე ცხრილში.

აუდიტის ძირითადი საკითხები

საფონდო ბირჟაზე კოტირებული აუდიტის ობიექტების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტის დროს, აუდიტორებმა აუდიტის ანგარიშში ინფორმაცია უნდა წარმოადგინონ აუდიტის ძირითადი საკითხების[23] შესახებ. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორებს შეუძლიათ თვითონ გადაწყვიტონ აუდიტის ანგარიშში აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება, როდესაც კანონმდებლობა არ ითვალისწინებს ამ მოთხოვნას.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის განმარტება

აუდიტის ანგარიში უნდა მოიცავდეს ნაწილს, ქვესათაურით „ხელმძღვანელობის[24] პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანგარიშგებაზე“, სადაც ნათლად იქნება მითითებული, რომ ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე პასუხისმგებელია ხელმძღვანელობა.

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აღწერაში ახსნილი უნდა იყოს, რომ ხელმძღვანელობა პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად (როგორიცაა, მაგალითად სსბასს-ები, ფასს-ები), ასევე შიდა კონტროლის დანერგვაზე, რომელსაც იგი აუცილებლად მიიჩნევს ისეთი ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და სამართლიანად წარსადგენად, რომელიც არ შეიცავს თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

[23] *ეს მოთხოვნა დადგენილია ასს 701-ით.*

[24] *„მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირები“, თუ შესაფერისია.*

აუდიტორის პასუხისმგებლობის განმარტება

აუდიტის ანგარიში უნდა მოიცავდეს ნაწილს, ქვესათაურით „აუდიტორის პასუხისმგებლობა“, სადაც გარკვევით იქნება მითითებული, რომ აუდიტორების პასუხისმგებლობაა, ჩატარებული აუდიტის შედეგების საფუძველზე მოსაზრების გამოთქმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტის ანგარიშის ამ ნაწილში ასევე ახსნილი უნდა იყოს, რომ აღნიშნული სტანდარტები აუდიტორებს ავალდებულებს ეთიკური ნორმების დაცვას, ასევე აუდიტის იმგვარად დაგეგმვასა და ჩატარებას, რომ აუდიტორებმა მოიპოვონ დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, შეიცავს თუ არა მოცემული ფინანსური ანგარიშგება არსებით უზუსტობას.

გარდა ამისა, აუდიტის ანგარიშის ამ ნაწილში აღწერილი უნდა იყოს აუდიტის პროცესი შემდეგი სახით:

- აუდიტი ითვალისწინებს პროცედურების ჩატარებას აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული თანხებისა და განმარტებითი შენიშვნების შესახებ;
- პროცედურების შერჩევა დამოკიდებულია აუდიტორის განსჯაზე, მათ შორის ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასებაზე, რომლებიც გამოწვეულია თაღლითობით ან შეცდომით. ამ რისკების შეფასების დროს აუდიტორი განიხილავს აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენისთვის შესაფერის შიდა კონტროლის მექანიზმებს, რათა დაგეგმოს კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები;
- აუდიტი აგრეთვე გულისხმობს ხელმძღვანელობის მიერ გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობისა და სააღრიცხვო შეფასებების დასაბუთებულობის შეფასებას, ასევე ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შეფასებას მთლიანობაში.

სახელისა და გვარის ხელმოწერა

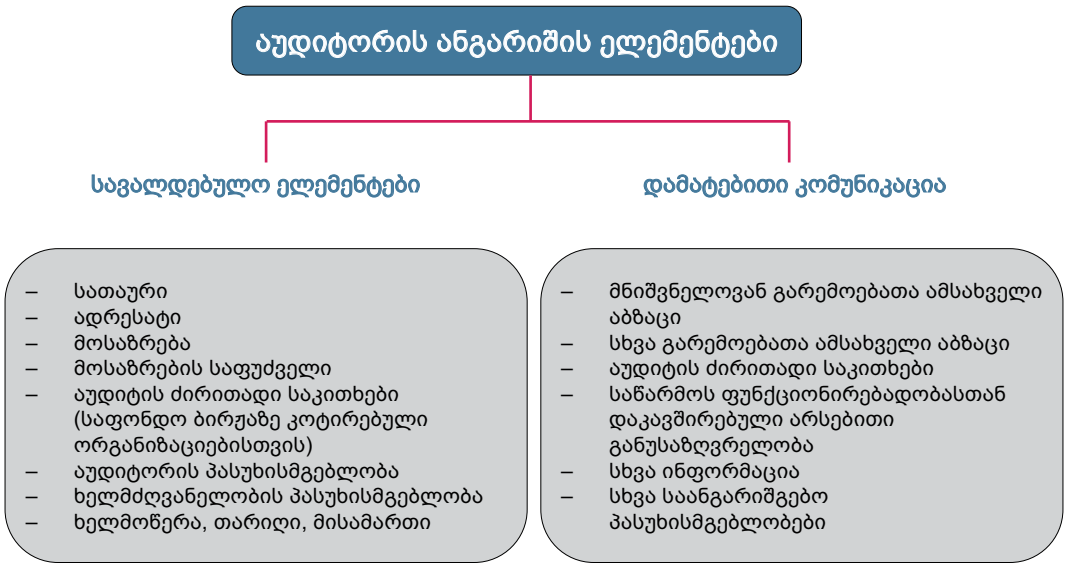
აუდიტორების (აუდიტის) ანგარიშს ხელს უნდა აწერდეს გარიგების პარტნიორი.

აუდიტის ანგარიშის თარიღი

აუდიტის ანგარიში არ უნდა იყოს დათარიღებული იმ თარიღზე ადრინდელი რიცხვით, რომლისთვისაც აუდიტორებმა მოიპოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორების მოსაზრება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ.

დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიშის სავალდებულო და დამატებითი კომუნიკაციის ელემენტები იხილეთ ქვემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაზე (დიაგრამა N12).

დიაგრამა 12. აუდიტორის ანგარიშის ელემენტები



დამატებითი და სხვა ინფორმაცია

დამატებითი ინფორმაცია

აუდიტორებს შეიძლება დასჭირდეთ კომენტარების გაკეთება დამატებით სხვა ინფორმაციაზე, რომელიც არ მოითხოვება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლებით, მაგრამ აუდიტის ობიექტმა თვითონ გადაწყვიტა მისი წარდგენა ფინანსურ ანგარიშგებასთან ერთად:

- დამატებითი ისეთი ინფორმაციაა, რომელიც გამიზნულია ფინანსური ანგარიშგების გარკვეული მუხლების დამატებით ახსნისთვის და, როგორც წესი, მოცემულია დამატებითი ცხრილების ან დამატებითი შენიშვნების სახით.
- თუ შეუძლებელია ამგვარი ინფორმაციის ნათლად გამიჯვნა აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებისგან, მისი ხასიათის ან წარდგენის გამო, ეს ინფორმაცია მიიჩნევა ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელ ნაწილად და, შესაბამისად, მას მოიცავს აუდიტორების (აუდიტორული მოსაზრება).
- თუმცა, თუ დამატებითი ინფორმაცია არ არის ფინანსური ანგარიშგების განუყოფელი ნაწილი და იმისთვის არაა გამიზნული, რომ მისი აუდიტი ჩატარდეს და მოიცვას აუდიტორულმა მოსაზრებამ, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ, ნათლად არის თუ არა ის გამიჯნული აუდირებული ფინანსური ანგარიშგებისგან.

გაცნობა შეუსაბამობების გამოსავლენად

აუდიტორები უნდა გაეცნონ დამატებით ინფორმაციას, რომელიც არ ექვემდებარება აუდიტს, რათა გამოავლინონ არსებითი შეუსაბამობები აუდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით და ასევე უზუსტობების ფაქტები, რამაც შეიძლება დიდი ზიანი მიაყენოს ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას.

არსებითი შეუსაბამობა

თუ დამატებითი ინფორმაციის გაცნობის შემდეგ აუდიტორები გამოავლენენ არსებით შეუსაბამობას, მათ უნდა დაადგინონ, აუცილებელია თუ არა აუდირებული ფინანსური ანგარიშგების ან სხვა ინფორმაციის შეცვლა.

თუ აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების შეცვლა და აუდიტის ობიექტი უარს აცხადებს მის შეცვლაზე, აუდიტორებმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვან პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრება.

ფინანსური ანგარიშგების შეცვლის აუცილებლობა

თუ აუცილებელია დამატებითი ინფორმაციის შეცვლა და აუდიტის ობიექტი უარს აცხადებს მის შეცვლაზე, აუდიტორებმა უშუალოდ აუდიტის ანგარიშში, ან მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში („მნიშვნელოვანი გარემოებები“) უნდა აღწერონ არსებითი შეუსაბამობა და მიუთითონ, რომ ამ ინფორმაციის აუდიტი არ ჩატარებულა.

არამოდიფიცირებული მოსაზრება

როდის არის მიზანშეწონილი არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმა?

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები

ფინანსთა მინისტრის ბრძანების შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები, რომელსაც საქართველოში საჯარო სექტორის სუბიექტები უნდა იყენებდნენ, არის საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტები (სსბასს-ები), რომელიც სამართლიანი წარდგენის საფუძვლებს წარმოადგენს.

მოთხოვნების დაცვის ძირითადი მოლოდინი

„სამართლიანი წარდგენის საფუძვლები“ ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის ისეთი ტიპის საფუძვლებია, რომელიც მოითხოვს ამ საფუძვლებით გათვალისიწინებული სპეციფიკური მოთხოვნების დაცვას, მაგრამ აღიარებს, რომ ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად ხელმძღვანელობას შეიძლება აუცილებლად დასჭირდეს (1) ამ საფუძვლებით კონკრეტულად მოთხოვნილი ინფორმაციის გარდა, სხვა დამატებითი ინფორმაციის გამჟღავნება; ან (2) ძალიან იშვიათ შემთხვევაში, ამ საფუძვლების მოთხოვნებიდან გადახვევა.

არამოდიფიცირებული მოსაზრების ჩამოყალიბება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

არამოდიფიცრებული მოსაზრება

აუდიტორებმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვან არამოდიფიცირებული მოსაზრება, თუ დაასკვნიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

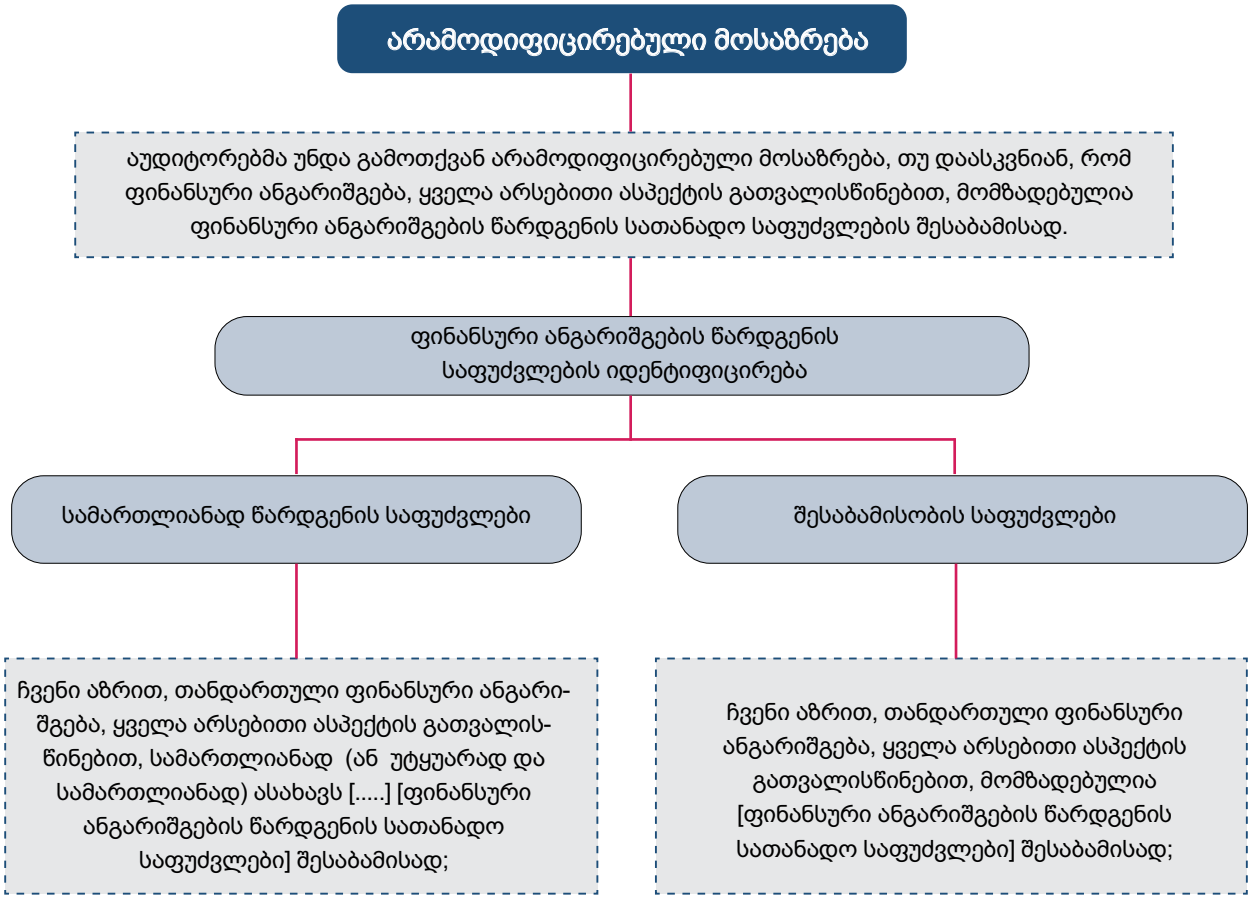
მოსაზრების ჩამოყალიბებისთვის, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ, მოიპოვეს თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს თუ არა თაღლითობით ან შეცდომით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას.

სამართლიანი წარდგენის საფუძვლების მიხედვით, მომზადებულ და წარდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოსახატად, აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ შემდეგი ფრაზები:

„აუდიტორის მოსაზრებით, [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღი], ასევე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად.“

დიაგრამა N13-ში მოცემულია არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმის წინაპირობები

დიაგრამა 13. არამოდიფიცირებული მოსაზრების წინა პირობები



მოდიფიცირებული მოსაზრება

ISSAI 2705
[ასს 705]

აუდიტორის მიზანია, ნათლად და გასაგებად ჩამოაყალიბოს წლიური ანგარიშებისა და შესაბამისი ოპერაციების შესახებ სათანადო მოდიფიცირებული მოსაზრება, რომელიც აუცილებელია:

(ა) როდესაც აუდიტორი დაასკვნის, რომ წლიური ანგარიშები შეიცავს არსებით უზუსტობას, ან ოპერაციები, რომელთა საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, არ შეესაბამება შესაფერის საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ საფუძვლებს;

(ბ) როდესაც აუდიტორი ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა დაასკვნას, რომ წლიური ანგარიშები არ შეიცავს არსებით უზუსტობას , ან ოპერაციები, რომელთა საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება შესაფერის საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ საფუძვლებს.

მოდიფიცირებული მოსაზრების განმარტება და როდის არის მიზანშეწონილი მისი გამოყენება

არსებითი უზუსტობების წყაროები

აუდიტორები პასუხისმგებლები არიან, შესაფერისი აუდიტორული მოსაზრება წარმოადგინონ თავიანთ ანგარიშში. გარკვეულ გარემოებებში, აუცილებელი იქნება აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება. ეს შეიძლება განპირობებული იყოს შემდეგი მიზეზებით:

(i) თუ აუდიტორები დაასკვნიან, რომ ფინანსური ანგარიშგება, მთლიანობაში, შეიცავს არსებით უზუსტობას;

(ii) აუდიტორები ვერ შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა დაასკვნან, რომ მთლიანობაში ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობას.

არსებითი უზუსტობები შეიძლება დაკავშირებული იყოს:

(ა) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობასთან:

- სააღრიცხვო პოლიტიკა არ შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს;
- შესაფერისი არ არის მოცემული გარემოებებისთვის;
- მისი გამოყენების შედეგად ფინანსურ ანგარიშგებაში შესაბამისი ოპერაციები და მოვლენები იმგვარად არის წარმოდგენილი, რომ არ მიიღწევა ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანი წარდგენა.

ხშირად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლები მოიცავს სააღრიცხვო პოლიტიკის ცვლილებების აღრიცხვისა და განმარტებით შენიშვნებში შესაბამისი ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს. როდესაც აუდიტის ობიექტი ცვლის შერჩეულ მნიშვნელოვან სააღრიცხვო პოლიტიკას, შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოიქმნას არსებითი უზუსტობა, თუ იგი არ დაიცავს ზემოაღნიშნულ მოთხოვნებს.

(ბ) შერჩეული სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებასთან:

- იმის გამო, რომ აუდიტის ობიექტი სააღრიცხვო პოლიტიკას მოთხოვნების შესაბამისად არ იყენებს;
- სააღრიცხვო პოლიტიკის გამოყენებაში დაშვებული უნებლიე უზუსტობებით (შეცდომებით).

(გ) ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული განმარტებითი შენიშვნების მიზანშეწონილობასთან ან ადეკვატურობასთან:

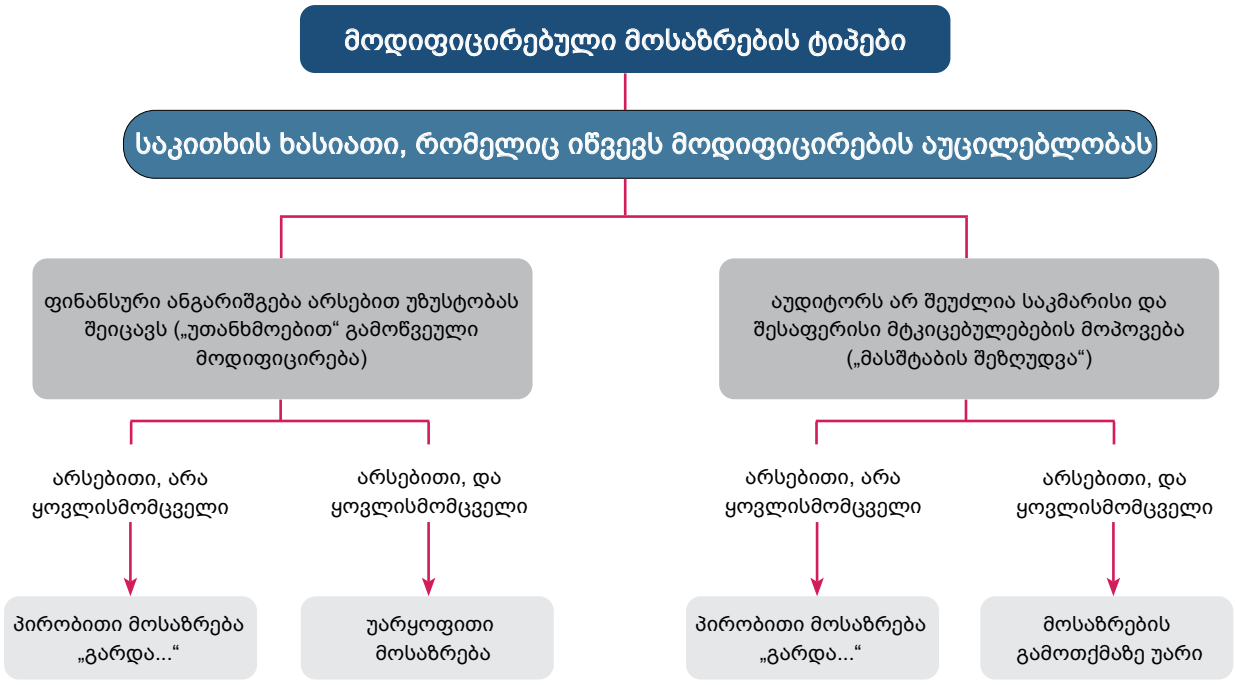
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არ არის ყველა მოთხოვნილი განმარტებითი შენიშვნა (განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია);
- ფინანსურ ანგარიშგებაში განმარტებითი შენიშვნები წარმოდგენილი არ არის ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად;
- ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არ არის განმარტებითი შენიშვნები (განმარტებით შენიშვნებში გასამჟღავნებელი ინფორმაცია), რომლებიც აუცილებელია სამართლიანი წარდგენის მისაღწევად.

მოდიფიცირებული მოსაზრების სამი ტიპი

არსებობს სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრება, კერძოდ, პირობითი, უარყოფითი და უარი მოსაზრების გამოთქმაზე. გადაწყვეტილება იმის შესახებ, რომელი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრებაა მიზანშეწონილი, დამოკიდებულია:

- იმ საკითხის ხასიათზე, რომელიც იწვევს მოდიფიცირების აუცილებლობას; და
- აუდიტორის მიერ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამა თუ იმ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის განსჯასა და შეფასებაზე.

დიაგრამა 14. მოდიფიცირებული მოსაზრების ტიპები



სამი ტიპის მოდიფიცირებული მოსაზრების დახასიათება

პირობითი მოსაზრებები

არსებობს ორი ვითარება, როდესაც აუდიტორებმა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უნდა გამოთქვან პირობითი მოსაზრება:

- როდესაც აუდიტორები მოიპოვებენ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს და დაასკვნიან, რომ უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისთვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი; ან
- როდესაც აუდიტორებს არ შეუძლიათ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მათი მოსაზრება, მაგრამ დაასკვნიან, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე ამ სიტუაციის (საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის) შესაძლო გავლენა არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

პირველ სიტუაციას „უთანხმოებით“ გამოწვეულ მოდიფიცირებასაც უწოდებენ, ვინაიდან აუდიტორები ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულ ზოგიერთ საკითხზე[25] არ ეთანხმებიან ხელმძღვანელობას, რომელმაც მოამზადა ფინანსური ანგარიშგება.

მეორე სიტუაციას ასევე უწოდებენ „მასშტაბის შეზღუდვით“ განპირობებულ მოდიფიცირებას, რადგან აუდიტორებმა ვერ შეძლეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომელთა საფუძველზეც ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე სფეროს (ნაწილის) შესახებ გამოიტანდნენ დასკვნას.

ამასთან, პირობით მოსაზრებებს სხვანაირად „გარდა ...“ მოსაზრებებსაც უწოდებენ, ვინაიდან აუდიტორებმა მაინც მიიღეს რწმუნება ფინანსური ანგარიშგების ყველა სხვა სფეროს (ნაწილის) შესახებ.

უარყოფითი მოსაზრება

აუდიტორებმა უარყოფითი მოსაზრება იმ შემთხვევაში უნდა გამოთქვან, როდესაც მოიპოვებენ საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს და დაასკვნიან, რომ უზუსტობები, ინდივიდუალურად ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

აუდიტორებმა აუდიტის ანგარიშში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადონ, როდესაც არ შეუძლიათ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რომლებსაც დაეყრდნობა მათი მოსაზრება და დაასკვნიან, რომ ამ სიტუაციის შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც.

ზემოაღნიშნული სამი ტიპის მოსაზრება შეიძლება გამოისახოს შემდეგი ცხრილით:

[25] *მაგალითად, უთანხმოება გამოყენებული საღორიცხვო პოლიტიკის მიზანშეწონილობაზე, ან ფინანსური ანგარიშგების განმარტებითი შენიშვნის ადეკვატურობაზე.*

მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის ხასიათი	აუდიტორის განსჯა ფინანსურ ანგარიშგებაზე ან შესაბამის ოპერაციებზე უზუსტობების გავლენის ან შესაძლო გავლენის ყოვლისმომცველობის შესახებ	
	არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი	**არსებითი და ყოვლისმომცველი**
ფინანსური ანგარიშგება არსებითად მცდარია	პირობითი მოსაზრება	უარყოფითი მოსაზრება
საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობა, რომლებსაც ეყრდნობა აუდიტორული მოსაზრება	პირობითი მოსაზრება	უარი მოსაზრების გამოთქმაზე

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის ხასიათი (მიზეზები) და შედეგები

მტკიცებულებების უქონლობის მიზეზები

აუდიტორის მიერ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების უუნარობა (ასევე უწოდებენ აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას) შეიძლება განპირობებული იყოს შემდეგი ფაქტორებით:

- გარემოებები, რომლებიც აუდიტის ობიექტის კონტროლის ფარგლებს სცილდება;
- აუდიტორის სამუშაოს ხასიათთან ან ვადებთან დაკავშირებული გარემოებები; ან
- ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებული შეზღუდვები.

კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლიათ ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით. ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებულმა შეზღუდვებმა შეიძლება სხვაგვარი ზეგავლენა იქონიოს აუდიტზე, მაგალითად, აუდიტორების მიერ განსაზღვრული თაღლითობის რისკების შეფასებაზე.

ინფორმაციაზე წვდომის იურიდიული უფლება

იშვიათ შემთხვევაში, თუ აუდიტორებისთვის ცნობილი გახდება, რომ ხელძღვანელობამ აუდიტის მასშტაბი შეზღუდა, რაც მათი აზრით, სავარაუდოდ, პირობითი მოსაზრების ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარის თქმის აუცილებლობას გამოიწვევს, აუდიტორებმა ხელმძღვანელობას უნდა მოსთხოვონ ამ შეზღუდვის მოხსნა.

თუ ხელმძღვანელობა უარს იტყვის აუდიტორების მიერ მითითებული შეზღუდვის მოხსნაზე, რომელიც ხელმძღვანელობამ აუდიტის მასშტაბზე დააწესა, აუდიტორებმა ამის შესახებ უნდა აცნობონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

იმ შემთხვევაში, თუ ხელმძღვანელობა არ მოხსნის აუდიტის მასშტაბზე დაწესებულ შეზღუდვას, აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული პროცედურების ჩატარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომელთაც დაეყრდნობა არამოდიფიცირებული მოსაზრება.

გავლენა აუდიტორულ მოსაზრებაზე

თუ აუდიტორები ვერ შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას და ამ სიტუაციის გავლენა არსებითია, მათ **უნდა** გამოთქვან პირობითი მოსაზრება ან აუდიტის ანგარიშში უარი განაცხადონ მოსაზრების გამოთქმაზე, იმის მიხედვით, აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა ყოვლისმომცველია თუ არა

ყოვლისმომცველი გავლენის განმარტება

ყოვლისმომცველი გავლენის განმარტება

ყოვლისმომცველი გავლენა გულისხმობს ისეთ გავლენას, რაც, აუდიტორების შეფასებით:

არ შემოიფარგლება ფინანსური ანგარიშგების კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით (ე.ი. ვრცელდება ტესტირებულ ანგარიშებზე ან ოპერაციებზე), ან, თუ შემოიფარგლება კონკრეტული ელემენტებით, ანგარიშებით ან მუხლებით, წარმოადგენს ან შეიძლება წარმოადგენდეს ფინანსური ანგარიშგების მნიშვნელოვან ნაწილს; ან

დაკავშირებულია ისეთ განმარტებით შენიშვნებთან (განმარტებთ შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციასთან), რომლებსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლებისთვის იმ თვალსაზრისით, რომ ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან მოცემულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

აუდიტორები აუდიტორულ მოსაზრებას წარმოადგენენ მხოლოდ ანგარიშებში ასახული შესაბამისი ოპერაციების საერთო დონეზე და არა კონკრეტული შეფასებების მიხედვით. შესაბამისად, იმის დადგენა, შეცდომები ყოვლისმომცველია თუ არა, ასევე აუცილებელია საერთო მოსაზრების დონეზეც, რომელიც ეხება მთელ ფინანსურ ანგარიშგებას.

მოსაზრების საფუძვლის აბზაცი – მოდიფიცირებული მოსაზრება

აუდიტის ანგარიშის გაცალკევებული ნაწილი, სათაურით „მოსაზრების საფუძველი“, უნდა განთავსდეს მოსაზრების აბზაცის შემდეგ

თუ აუდიტორები ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამენ, მათ აუდიტის ანგარიშის ნაწილში „მოსაზრების საფუძველი“ უნდა ჩართონ აბზაცი, სადაც აღწერილი იქნება მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი. მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი ძირითადი საფუძვლის აღწერაში ნათლად უნდა იყოს მითითებული გამოვლენილი შეცდომები, ან აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის ხასიათი.

აუდიტორმა აუდიტის ანაგარიშში ეს აბზაცი უნდა დაამატოს უშუალოდ მოსაზრების აბზაცის შემდეგ და დაასათაუროს საჭიროებისამებრ: „პირობითი მოსაზრების საფუძველი“, „უარყოფითი მოსაზრების საფუძველი“, ან „მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძველი“.

რაოდენობრივი გავლენის განსაზღვრა, როდესაც შესაძლებელია

თუ ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობა დაკავშირებულია კონკრეტულ თანხებთან, აუდიტორებმა აბზაცში „მოსაზრების საფუძველი“ უნდა წარმოადგინონ უზუსტობის ან შეცდომის აღწერა და მისი რაოდენობრივი გავლენის შეფასება, თუ ამის გაკეთება პრაქტიკულად შესაძლებელია. თუ რაოდენობრივი გავლენის განსაზღვრა შეუძლებელია, აუდიტორებმა აბზაცში „მოსაზრების საფუძველი“ უნდა მიუთითონ ამ ფაქტის შესახებ.

არსებითი უზუსტობა ნარატიულ ახსნა-განმარტებებში

თუ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობას, რომელიც დაკავშირებულია ნარატიულ ახსნა-განმარტებასთან/ინფორმაციასთან, აუდიტორებმა „მოსაზრების საფუძველი“ აბზაცში უნდა ახსნან, რაში გამოიხატება ამ ინფორმაციის უზუსტობა.

არსებითი ინფორმაციის გამოტოვება/ არგამჟღავნება

თუ ფინანსური ანგარიშგება ან შესაბამისი ანგარიშები შეიცავს არსებით უზუსტობას, რაც იმაში მდგომარეობს, რომ გამჟღავნებული არ არის მოთხოვნილი აუცილებელი ინფორმაცია, აუდიტორებმა საკითხი უნდა განიხილონ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან. გარდა ამისა, მათ „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცში უნდა აღწერონ გამოტოვებული ინფორმაციის ხასიათი, ხოლო თუ კანონმდებლობით არ იკრძალება ამ კონკრეტული საკითხების გამჟღავნება, უნდა ჩართონ გამოტოვებული ინფორმაციაც, იმ პირობით, თუ შესაძლებელია ამის გაკეთება და აუდიტორებს მოპოვებული აქვთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტოვებული ინფორმაციის შესახებ.

საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობა

თუ მოსაზრების მოდიფიცირება იმით არის განპირობებული, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება (მასშტაბის შეზღუდვა), აუდიტორებმა „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცში უნდა აღწერონ მიზეზები, რის გამოც აუდიტორებმა ვერ შეძლეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება.

მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი სხვა საკითხების აღწერა

იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორებმა ფინანსური ანგარიშგების ან შესაბამისი ოპერაციების შესახებ გამოთქვეს უარყოფითი მოსაზრება ან აუდიტის ანაგარიშში უარი განაცხადეს მოსაზრების გამოთქმაზე, მათ „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცში მაინც უნდა აღწერონ ნებისმიერი სხვა ისეთი საკითხის მიზეზები, რომელმაც გამოიწვია მოსაზრების მოდიფიცირება, ასევე ამ საკითხების გავლენა.

მოსაზრების აბზაცის ფორმა – მოდიფიცირებული მოსაზრება

როდესაც აუდიტორები მოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამენ, მათ მოსაზრების აბზაციც სათანადოდ უნდა დაასათაურონ: „პირობითი მოსაზრება“, „უარყოფითი მოსაზრება“ ან „უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“, საჭიროებისამებრ.

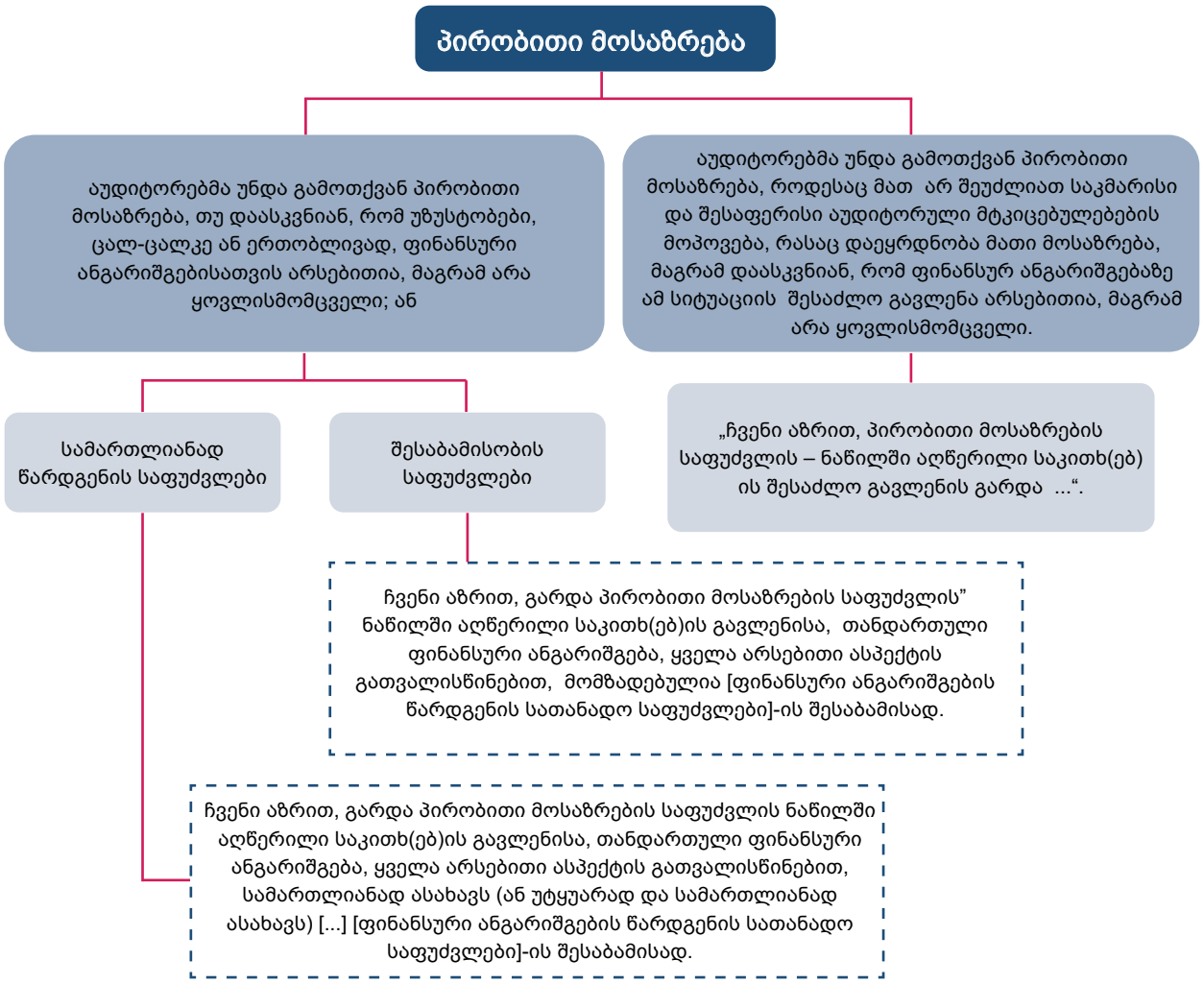
„პირობითი მოსაზრება“

როდესაც აუდიტორების მოსაზრება პირობითია, რაც გამოწვეულია ამა თუ იმ კონკრეტული უზუსტობით, მათ თავიანთი მოსაზრება შემდეგი სახით უნდა ჩამოაყალიბონ:

„ჩვენი მოსაზრებით, პირობითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანად ასახავს) [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღი] მდგომარეობით, ასევე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად“.

როდესაც მოსაზრების მოდიფიცირება იმით არის განპირობებული, რომ შეუძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და არა გამოვლენილი კონკრეტული უზუსტობით, აუდიტორებმაც მოდიფიცირებული მოსაზრების გამოსახატავად შესაბამისი ფრაზა უნდა გამოიყენონ „...საკითხ(ებ)ის შესაძლო გავლენის გარდა“.

დიაგრამა 15. პირობითი მოსაზრების წინა პირობები და ფორმულირება

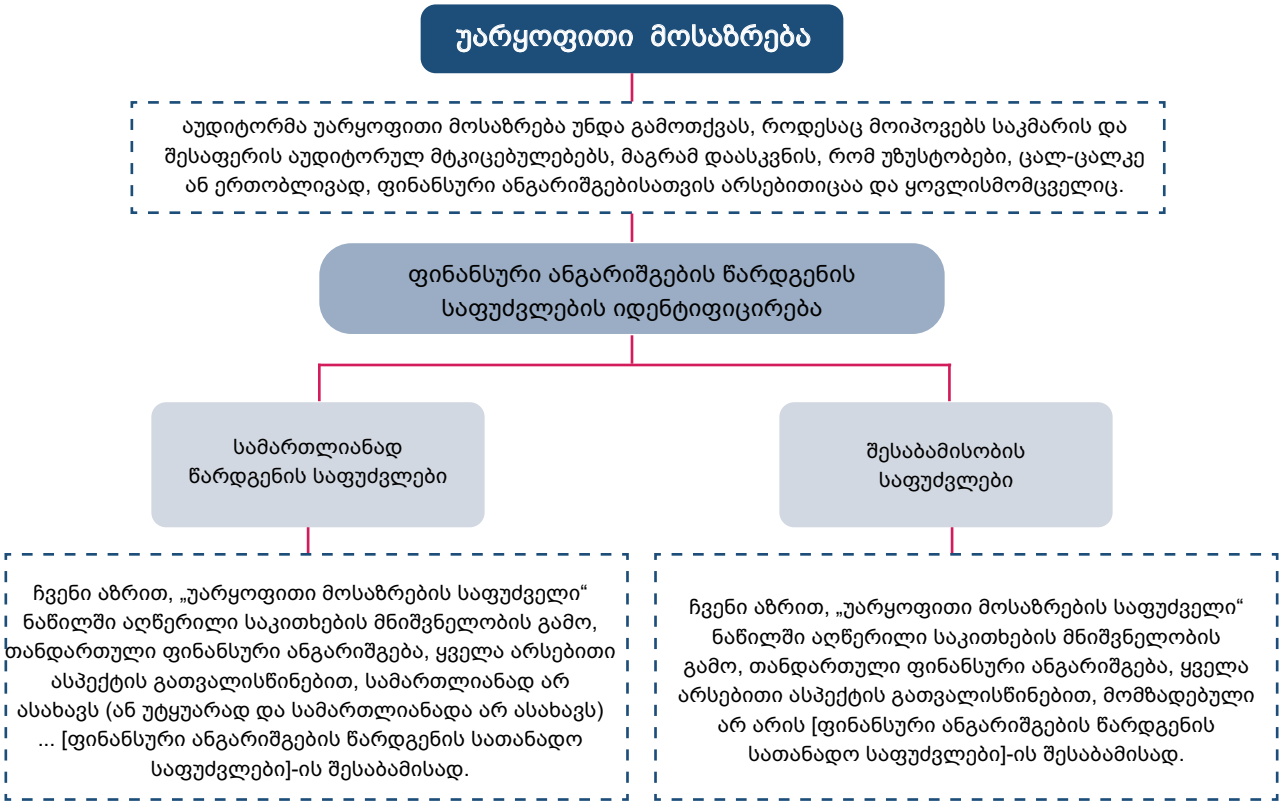


„უარყოფითი მოსაზრება“

როდესაც აუდიტორები უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამენ, მათ თავიანთი მოსაზრება შემდეგი სახით უნდა ჩამოაყალიბონ:

„ჩვენი მოსაზრებით, უარყოფითი მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, სამართლიანად არ ასახავს (ან უტყუარად და სამართლიანადა არ ასახავს) [აუდიტის ობიექტი]-ის ფინანსურ მდგომარეობას [თარიღი] მდგომარეობით, ასევე მისი საქმიანობის შედეგებსა და ფულადი სახსრების მოძრაობას იმ წლისთვის, რომელიც დასრულდა მოცემული თარიღით [ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები]-ის შესაბამისად“.

დიაგრამა 16. უარყოფითი მოსაზრების წინა პირობები და ფორმულირება



„უარი მოსაზრების გამოთქმაზე“

როდესაც აუდიტორები აუდიტის ანგარიშში უარს აცხადებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების შეუძლებლობის გამო, მათ მოსაზრება შემდეგი სახით უნდა ჩამოაყალიბონ:

„მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, ჩვენ ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად. შესაბამისად, ჩვენ არ გამოვთქვამთ მოსაზრებას თანდართული ფინანსური ანგარიშგების შესახებ“.

აუდიტორებმა მოსაზრების გამოთქმაზე ასევე უარი უნდა განაცხადონ, როდესაც არსებობს მრავალი განუსაზღვრელობა და მიუხედავად თითოეულ განუსაზღვრელობასთან დაკავშირებით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისა, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების ჩამოყალიბება, განუსაზღვრელობების შესაძლო ურთიერთქმედებისა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე მათი კუმულაციური გავლენის გამო.

როდესაც აუდიტორები უარს აცხადებენ აუდიტის გაგრძელებაზე, მათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობონ ყველა იმ გამოვლენილი უზუსტობის შესახებ, რომლებიც გამოიწვევდა აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას.

აუდიტორის პასუხისმგებლობის აღწერის შესაბამისი ცვლილებები

პირობითი ან უარყოფითი მოსაზრების შემთხვევაში

როდესაც აუდიტორები პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამენ, მათ აუდიტორების პასუხისმგებლობის აღწერა უნდა შეცვალონ შემდეგი სახით: გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია მოდიფიცირებული (პირობითი ან უარყოფითი) მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

მოსაზრების გამოთქმაზე უარის შემთხვევაში

როდესაც აუდიტორები აუდიტის ანგარიშში უარს აცხადებენ მოსაზრების გამოთქმაზე იმის გამო, რომ ვერ მოიპოვეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები, მათ აუდიტორების პასუხისმგებლობისა და აუდიტის მასშტაბის აღწერა უნდა შეცვალონ შემდეგი სახით:

„ჩვენი პასუხისმგებლობა იმაში მდგომარეობს, რომ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად ჩატარებული აუდიტის საფუძველზე, გათქვათ მოსაზრება წარმოდგენილ ფინანსურ ანგარიშგებაზე. თუმცა, მოსაზრების გამოთქმაზე უარის საფუძვლის ამსახველ აბზაცში აღწერილი საკითხ(ებ)ის გამო, ვერ შევძელით საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება აუდიტორული მოსაზრების გამოსათქმელად, აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად“.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

როდესაც აუდიტორები ვარაუდობენ აუდიტის ანგარიშში მოსაზრების მოდიფიცირებას, მათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობონ იმ გარემოებების შესახებ, რომლებიც გამოიწვევს მოსაზრების მოსალოდნელ მოდიფიცირებას და ასევე – მოდიფიცირების გამომხატველი სავარაუდო ტექსტი.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება ისეთ გარემოებებზე, რომლებიც გამოიწვევს მოსაზრების მოსალოდნელ მოდიფიცირებას და აგრეთვე – მოდიფიცირების სავარაუდო ტექსტის შესახებ:

- აუდიტორებს საშუალებას აძლევს, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს აცნობონ განზრახული მოდიფიცირებისა და მათი გამომწვევი მიზეზების ან გარემოებების შესახებ;

- აუდიტორებს აძლევს მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებთან იმ საკითხების შეთანხმების საშუალებას, რომლებიც იწვევს მოსალოდნელი მოდიფიცირების აუცილებლობას, ან იმ საკითხების დადასტურების საშუალებას, რომელთა თაობაზე ხელმძღვანელობასთან უთანხმოება წარმოიქმნა; და
- მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებს საშუალებას აძლევს, საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორს მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია და განმარტებები იმ საკითხებზე, რომლებიც მოსალოდნელ მოდფიცირებას წარმოქმნის.

დამოუკიდებელი აუდიტორების ანგარიშების საილუსტრაციო ნიმუშები, რომლებიც შეიცავს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას

ასს 705-ის (გადასინჯული) დანართში მოცემულია მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრებების საილუსტრაციო მაგალითები, რომელთა გამოყენებაც შეუძლიათ აუდიტორებს.

დაუშვებელია მოსაზრების დანაწევრება

მოსაზრებები მთელ ანგარიშებზე/ ოპერაციებზე

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტორული მოსაზრება უნდა ეხებოდეს აუდიტის ობიექტის ანგარიშებს მთლიანად და ასევე იმ ოპერაციებსაც მთლიანად, რომელთა საფუძველზეც მომზადებულია ფინანსური ანგარიშგება. აქედან გამომდინარე, აუდიტორული მოსაზრება არ გაიცემა ფინანსური ანგარიშგების ნაწილზე.

დაუშვებელია მოსაზრების დანაწევრება

გარდა ამისა, თუ აუდიტორები მთლიანად ფინანსური ანგარიშგების შესახებ უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამენ, ან აუდიტის ანგარიშში უარს აცხადებენ მოსაზრების გამოთქმაზე, მათ იმავე ანგარიშში არამოდიფიცირებული მოსაზრების გამოთქმის უფლება არა აქვთ ფინანსური ანგარიშგების ერთი ან რამდენიმე კონკრეტული ელემენტის, ანგარიშის ან მუხლის შესახებ (მოსაზრების დანაწევრება).

აუდიტის ძირითადი საკითხები

ISSAI 2701 [ასს 701]

აუდიტორის მიზანია, განსაზღვროს აუდიტის ძირითადი საკითხები და, ჩამოაყალიბებს რა მოსაზრებას ფინანსური ანგარიშგების შესახებ, ამ საკითხების ინფორმირება განახორციელოს აუდიტის ანგარიშში მათი აღწერით.

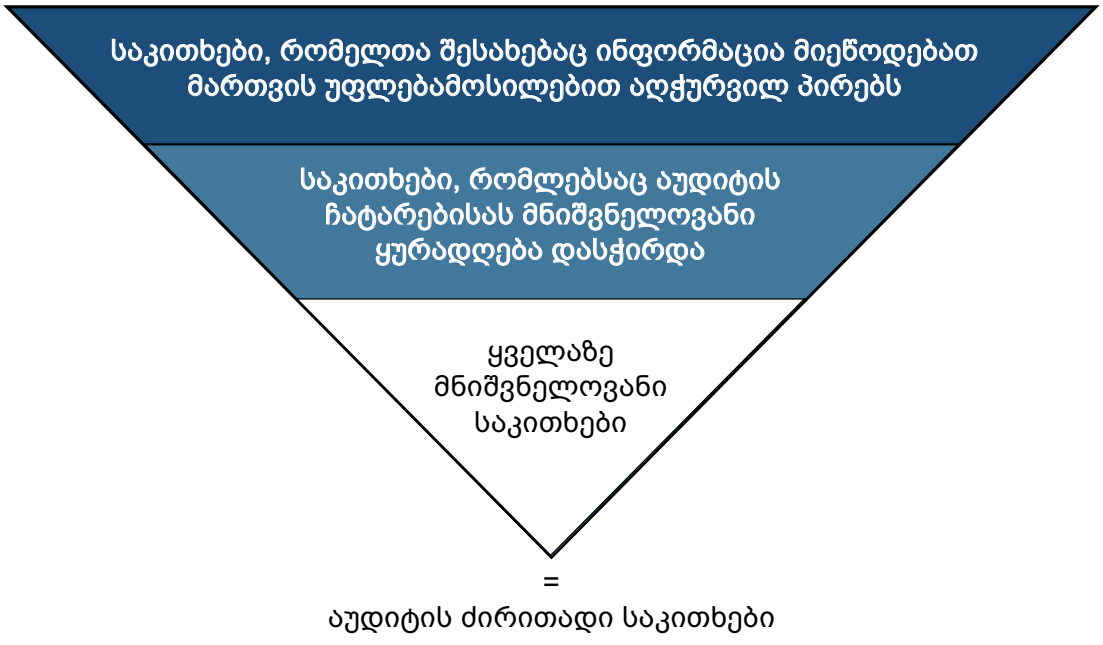
აუდიტის ძირითადი საკითხების განმარტება

იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს, აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა. ამგვარ საკითხებს აუდიტის ძირითად საკითხებს უწოდებენ. აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება სავალდებულოა საფონდო ბირჟაზე კოტირებული ორგანიზაციების საერთო დანიშნულების ფინანსური ანგარიშგების სრული პაკეტის აუდიტში.

აუდიტის ძირითადი საკითხების დადგენის მიზნით, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ:

- ფინანსური ანგარიშგების ის ნაწილები, სადაც მაღალი იყო არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკი, ან მნიშვნელოვანი რისკები გამოვლინდა აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის პროცედურის ფარგლებში;
- აუდიტორის მიერ ჩატარებული მნიშვნელოვანი განხილვები ფინანსური ანგარიშგების ისეთ ნაწილებთან დაკავშირებით, რომლებიც ხელმძღვანელობის მხრიდანაც მნიშვნელოვან განსჯას საჭიროებს, მათ შორის, ისეთ სააღრიცხვო შეფასებებთან დაკავშირებით, რომელთა განსაზღვრას, აუდიტორის შეფასებით, მაღალი დონის განუსაზღვრელობა უკავშირდება;
- პერიოდის განმავლობაში მომხდარი მნიშვნელოვანი მოვლენების ან განხორციელებული მნიშვნელოვანი ოპერაციების გავლენა აუდიტზე.

დიაგრამა 17. აუდიტის ძირითადი საკითხების სტრუქტურა



აუდიტის ძირითადი საკითხების განსაზღვრაზე გავლენას იქონიებს კონკრეტული აუდიტისთვის დამახასიათებელი სპეციფიკური გარემოებები და აუდიტორების პროფესიული განსჯა და შეფასება. აუდიტის ძირითადი საკითხების ტიპურ წყაროებს განეკუთვნება მაგალითად:

- ამონაგების აღიარება;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემები და ამ სისტემების კონტროლის მექანიზმები;
- ხელმძღვანელობის მიერ შიდა კონტროლის მექანიზმების უგულებელყოფის შესაძლებლობა;
- სესხების და მოთხოვნების (დებიტორული დავალიანების) ამოღების შესაძლებლობა.

აუდიტის ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირება

მას შემდეგ, რაც აუდიტორები დაადგენენ, რომელი საკითხები უნდა აისახოს აუდიტის ანგარიშში, როგორც აუდიტის ძირითადი საკითხი, ისინი უნდა დარწმუნდნენ, რომ თითოეული საკითხი სათანადოდ არის აღწერილი ანგარიშში. კერძოდ, აუდიტის ძირითადი საკითხების აღწერაში გათვალისწინებული უნდა იყოს:

- რატომ იყო ეს საკითხი მიჩნეული ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხად მოცემულ აუდიტში და, მაშასადამე, აუდიტის ძირითად საკითხადაც;
- როგორ გადაიჭრა საკითხი აუდიტში (აქ შეიძლება აღწერილი იყოს აუდიტორების მიდგომა, ჩატარებული პროცედურების მოკლე მიმოხილვა და პროცედურების შედეგების მითითება და ამ საკითხთან დაკავშირებული ძირითადი შენიშვნები).

აუდიტის ძირითადი საკითხები არ არის მოდიფიცირებული მოსაზრების შემცვლელი

აუდიტის ანგარიშის „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილში აუდიტორებმა არ უნდა აღწერონ საკითხი, რომლის გამოც აუდიტორს სტანდარტებით მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება.

ამასთან, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორები პირობით ან უარყოფით მოსაზრებას გამოთქვამენ, აუდიტის სხვა ძირითადი საკითხების შესახებ ინფორმირების მოთხოვნა ისევ ძალაში რჩება და, მაშასადამე, აუდიტორებმა უნდა შეასრულონ.

როდესაც აუდიტორები აუდიტის ანგარიშში უარს აცხადებენ მოსაზრების გამოთქმაზე, აუდიტის ანგარიში არ უნდა მოიცავდეს „აუდიტის ძირითადი საკითხების“ ნაწილს.

აუდიტის ძირითადი საკითხები და მნიშვნელოვან გარემოებათა და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები

როდესაც აუდიტორები აუდიტის ანგარიშში ამა თუ იმ საკითხს რთავენ, როგორც აუდიტის ძირითად საკითხს, მიზანი იმაში მდგომარეობს, რომ მომხმარებლებს დამატებითი ინფორმაცია მიეწოდოს ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც ასახული არ არის მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში.

აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ისეთი საკითხის ინფორმირებისთვის/აღწერისთვის, რომელიც მიჩნეული იყო აუდიტის ძირითად საკითხად. ამგვარად, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ან სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი არ არის აუდიტის ანგარიშში აუდიტის ცალკეული ძირითადი საკითხის აღწერის მოთხოვნის შემცვლელი.

შესაძლებელია ისეთი საკითხიც არსებობდეს, რომელსაც აუდიტორები არ მიიჩნევენ აუდიტის ძირითად საკითხად, მაგრამ, მათი შეფასებით, ამ საკითხის ცოდნას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა გაიგონ ფინანსური ანგარიშგება. ამიტომ აუდიტორებმა შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიონ მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის გამოყენება ამგვარი საკითხის ინფორმირებისთვის.

მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების ინფორმირება

აუდიტორებმა მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობონ იმ საკითხების შესახებ, რომლებიც მიიჩნიეს აუდიტის ძირითად საკითხებად ან საჭიროების შემთხვევაში, ფაქტი, რომ არ გამოვლენილა აუდიტის ძირითადი საკითხი, რომლის ასახვა აუდიტორის დასკვნაში აუცილებელი იქნებოდა.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები

ISSAI 2706
[ასს 706]

აუდიტორის მიზანია, აუდიტის ანგარიშში ნათლად წარმოადგინოს დამატებითი ინფორმაცია, როდესაც, აუდიტორების შეფასებით, ამის გაკეთება აუცილებელია მომხმარებლების ყურადღების მისაპყრობად ისეთ საკითხზე, რომელიც წარდგენილი ან განმარტებულია წლიურ ანგარიშებში, ან დაკავშირებულია ამ ანგარიშების საფუძვლად აღებული ოპერაციების კანონიერებასა და მიზანშეწონილობასთან, ან ნებისმიერ სხვა საკითხზე, რომელიც შეიძლება შესაფერისი იყოს იმისთვის, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან წლიური ანგარიშების, შესაბამისი ოპერაციების ან ჩატარებული აუდიტის შესახებ.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი

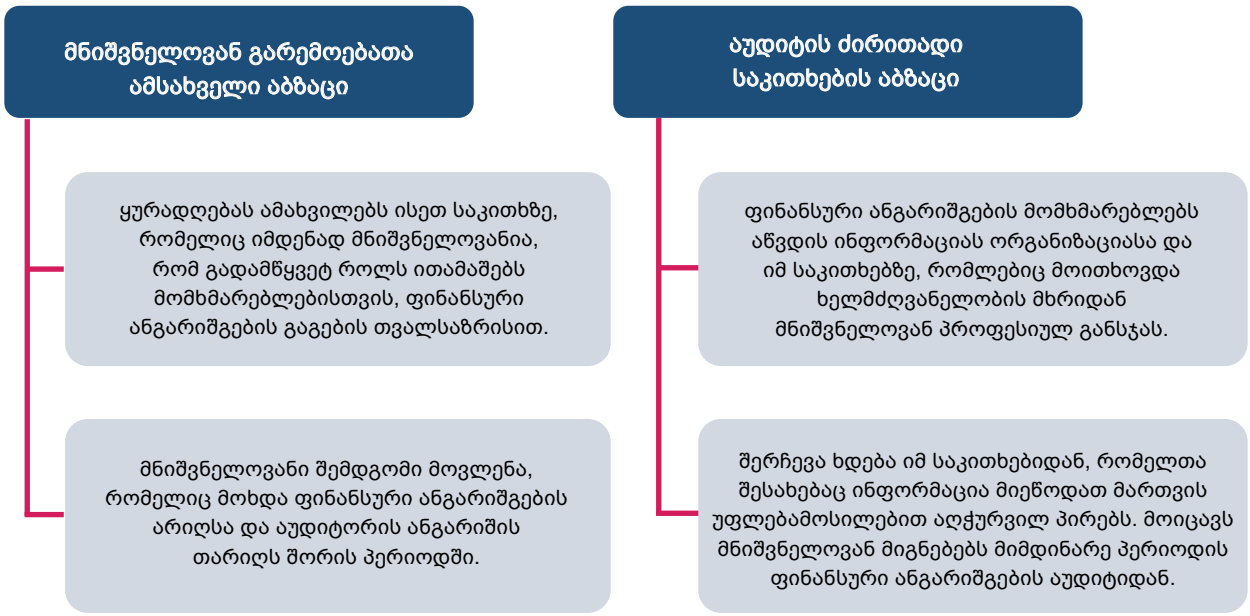
მხოლოდ იშვიათ შემთხვევებში

იშვიათ შემთხვევებში, აუდიტორებს უფლება აქვთ, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამასხველი აბზაცი გამოიყენონ აუდიტის ანგარიშის მომხმარებლების ყურადღების მისაპყრობად ისეთ საკითხზე, რომელსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმ თვალსაზრისით, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ზემოაღნიშნული აბზაცი უნდა ეხებოდეს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და არა აუდიტის ანგარიშში ასახულ ინფორმაციას.

აუდიტორებმა მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი მხოლოდ იმ შემთხვევაში უნდა გამოიყენონ:

- თუკი მათ მოპოვებული აქვთ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ ეს საკითხი ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითად მცდარად არ არის წარდგენილი. ამ აბზაცის გამოყენება არ შეიძლება აუდიტორული მოსაზრების აუცილებელი მოდიფიცირების ალტერნატივის სახით;
- აუდიტორებს მოცემული საკითხი არ მიუჩნევიათ აუდიტის ძირითად საკითხად, რომლის შესახებაც ინფორმირება აუდიტის ანგარიშში სავალდებულოა ასს 701-ის შესაბამისად.
- მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და აუდიტის ძირითად საკითხების აბზაცს შორის კავშირი აღწერილია წინამდებარე დიაგრამაში.

დიაგრამა 18. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცსა და აუდიტის ძირითად საკითხების აბზაცს შორის კავშირი



მაგალითები

ქვემოთ განხილულია ისეთი საკითხების მაგალითები, რომლებიც შეიძლება შესაფერისი იყოს მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის მეშვეობით ინფორმირებისთვის, თუკი საკითხი სათანადოდ არის გამჟღავნებული ფინანსურ ანგარიშგებაში:

- განსაკუთრებული სასამართლო პროცესის ან მარეგულირებელი ორგანოს ქმედების სამომავლო შედეგთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა;
- მნიშვნელოვანი სტიქიური უბედურება, რამაც მნიშვნელოვანი გავლენა იქონია, ან ისევ მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ მდგომარეობაზე;
- საკანონმდებლო ორგანოს მიერ გატარებული ზომები პროგრამებთან ან ბიუჯეტთან მიმართებით;
- წინააღმდეგობრივი კანონები, სხვა ნორმატიული აქტები ან დირექტივები, რომლებიც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტზე;
- თაღლითობა, სამსახურებრივი უფლებამოსილების ბოროტად გამოყენება ან ზარალი;
- მნიშვნელოვანი ოპერაციები;

- შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებები;
- არაეკონომიურად განხორციელებული ოპერაციები;
- წინა პერიოდის მონაცემების გადაანგარიშება;
- ფინანსური არასტაბილურობა;
- გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული საკითხები/პრობლემები;
- კორპორაციულ სოციალურ პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული საკითხები/პრობლემები;
- ეთიკური საკითხები (საჯარო მოსამსახურეთა სათანადო ქცევა); ან
- სახელმწიფოს აქტივების არაეფექტიანი და არაეკონომიური გამოყენება.

აბზაცის ადგილი და ტექსტი

თუ აუდიტორები მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცს უმატებენ აუდიტის ანგარიშს, მათ:

- ეს აბზაცი უნდა ჩართონ აუდიტის ანგარიშის ცალკე ნაწილში, შესაფერისი სათაურით, რომელიც მოიცავს ტერმინს „მნიშვნელოვანი გარემოებები“;
- ამ აბზაცში გარკვევით უნდა მიუთითონ საკითხი, რომელზედაც აუდიტორი ამახვილებს ყურადღებას; და ასევე
- მიუთითონ, რომ აუდიტორის მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის იმ საკითხთან მიმართებაში, რომელზედაც ხდება ყურადღების გამახვილება.

მეტწილად, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბაზაცი აუდიტის ანგარიშში განთავსდება უშუალოდ „პირობითი მოსაზრების საფუძვლის“ შემდეგ. თუმცა, მისი ადგილი დამოკიდებულია იმ ინფორმაციის ხასიათზე, რომლის ინფორმირებაც ხდება მისი მეშვეობით, ასევე იმაზე, აუდიტორები რა შეფასებას მისცემენ ამ ინფორმაციის მნიშვნელობას სამიზნე მომხმარებლებისთვის სხვა ელემეტებთან შედარებით, რომელთა ინფორმირებაც მოითხოვება ანგარიშში.

როდესაც აუდიტის ანგარიში მოიცავს „აუდიტის ძირითადი საკითხების“ ნაწილს, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი შეიძლება წარმოდგენილი იყოს „აუდიტის ძირითადი საკითხები“ ნაწილის წინ ან შემდეგ, იმისდა მიხედვით, აუდიტორის შეფასებით რამდენად მნიშვნელოვანია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში მოცემული ინფორმაცია.

სხვა გარემოების (გარემოებების) ამსახველი აბზაცი აუდიტის ანგარიშში

ინფორმაცია, რომელიც ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული არ არის

თუ აუდიტორები მიიჩნევენ, რომ მიზანშეწონილია მომხმარებლისთვის ინფორმაციის მიწოდება ისეთი საკითხის შესახებ, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში და არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მათ უნდა გამოიყენონ „სხვა გარემოებების“ აბაზაცი.

აუდიტორებს სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცის გამოყენება შეუძლიათ ყველა იმ შემთხვევაში, რომელიც ჩამოთვლილია მნიშვნელოვან გარემოებათა აბზაცის მეშვეობით ინფორმირებადი საკითხების მაგალითებში. მთავარი განსხვავება არის ის, რომ სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში საკითხი შესაძლოა აღიწეროს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც ის წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში. საჯარო სექტორის პრაქტიკაში ყველაზე გავრცელებული საკითხები, რომლებიც შესაძლოა მოხვდეს სხვა გარემოებების ამსახველ აბზაცში არის შემდეგი:

- შიდა კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი სისუსტეები;
- არაეკონომიურ გარიგებებთან დაკავშირებული ნაკლოვანებები.

აბზაცის ადგილი და ტექსტი

სხვა გარემოებების ამსახველი აბზაცის ადგილი აუდიტის ანგარიშში დამოკიდებულია იმ ინფორმაციის ხასიათზე, რომლის ინფორმირებაც ხდება მისი მეშვეობით, ასევე იმაზე, აუდიტორები რა შეფასებას მისცემენ ამ ინფორმაციის მნიშვნელობას სამიზნე მომხმარებლებისთვის სხვა ელემენტებთან შედარებით, რომელთა ინფორმირებაც მოითხოვება ანგარიშში.

თუ აუდიტორები ვარაუდობენ, რომ აუდიტის ანგარიშში ჩართავენ მნიშვნელოვან გარემოებათა ან სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცს, მათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს უნდა აცნობონ თავიანთი ვარაუდის შესახებ და გააცნონ ამ აბზაცის სავარაუდო ტექსტი.

მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცის შემცველი აუდიტის ანგარიშის საილუსტრაციო ნიმუშები

ასს 706-ის III დანართში მოცემულია მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცების საილუსტრაციო მაგალითები.

შესადარისი ინფორმაცია

ISSAI 2710
[ISA 710]

აუდიტორების მიზანია, საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება იმის შესახებ, წლიურ ანგარიშებში ასახული შესადარისი ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისიწნებით, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების მოთხოვნებს.

შესადარისი ინფორმაცია

შესადარისი ინფორმაცია აღნიშნავს ფინანსურ ანგარიშგებაში ერთ ან რამდენიმე გასულ პერიოდთან მიმართებით ასახულ თანხებსა და ახსნა-განმარტებებს, ამასთან, მომხმარებლებს უზრუნველყოფს ინფორმაციით, რომელიც აუცილებელია ისეთი ტენდენციებისა და ცვლილებების გამოსავლენად, რომლებიც აუდიტის ობიექტზე გავლენას ახდენს გარკვეული პერიოდის განმავლობაში.

აუდიტორული პროცედურები

აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, ფინანსურ ანგარიშგებაში სწორად არის თუ არა ასახული შესაბამისი ციფრები და ამგვარი ინფორმაცია სწორად არის კლასიფიცირებული თუ არა. ამისათვის მათ უნდა შეაფასონ:

- შესადარისი ინფორმაცია შეესაბამება თუ არა თანხებსა და სხვა განმარტებით ინფორმაციას, რომლებიც წინა პერიოდში იყო წარდგენილი, ან, როდესაც შესაფერისია, გადაანგარიშდა თუ არა ისინი;
- შესადარის ინფორმაციაში ასახული სააღრიცხვო პოლიტიკა წინა პერიოდში გამოყენებული სააღრიცხვო პოლიტიკის თანამიმდევრულია თუ არა, ან, თუ შეიცვალა სააღრიცხვო პოლიტიკა, სათანადოდ განხორციელდა თუ არა აღნიშნული ცვლილებების აღრიცხვა და ადეკვატურად განხორციელდა თუ არა მათი წარდგენა და განმარტებით შენიშვნებში ასახვა.

თუ აუდიტორებისთვის მიმდინარე პერიოდის აუდიტის დროს ცნობილი გახდება შესადარისი ინფორმაციის შესაძლო არსებითი უზუსტობის შესახებ, მათ უნდა ჩაატარონ დამატებითი აუდიტორული პროცედურები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რათა დაადგინონ, არსებობს თუ არა არსებითი უზუსტობა შესადარის ინფორმაციაში.

აუდიტის ანგარიშის მომზადება – შესადარისი ინფორმაცია

აუდიტის ანგარიშში სპეციალურად არ უნდა იყოს მითითებული შესადარისი ინფორმაცია, გარდა ქვემოთ განხილული შემთხვევებისა:

თუ ადრე გაცემული წინა პერიოდის აუდიტის ანგარიში მოიცავდა მოდიფიცირებულ მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი ისევ გადაუჭრელია:

- აუდიტორებმა მოდიფიცირებული მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხის აღწერისას ყურადღება უნდა გაამახვილონ როგორც მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ასევე შესაბამის ციფრებზეც, თუკი ამ საკითხის გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითია და აუცილებელია აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირება მიმდინარე პერიოდის ციფრებთან მიმართებით.
- იმ შემთხვევაში, თუ მოცემული საკითხი გავლენას არ ახდენს მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე, ან მისი გავლენა ან შესაძლო გავლენა მიმდინარე პერიოდის ციფრებზე არსებითი არ არის, მიუხედავად ამისა, აუდიტორებმა მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტის ანგარიშში მაინც მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვან შესაბამის ციფრებზე ამ საკითხის გავლენის ან შესაძლო გავლენის გამო.

თუმცა, თუ ადრე გაცემული წინა პერიოდის აუდიტის ანგარიში მოიცავდა პირობით მოსაზრებას ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარს, ან უარყოფით მოსაზრებას და მოსაზრების მოდიფიცირების გამომწვევი საკითხი უკვე გადაჭრილია და სათანადოდ არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის საფუძვლების შესაბამისად, მიმდინარე პერიოდის აუდიტის ანგარიშში საჭირო არ არის წინა პერიოდის მოსაზრების მოდიფიცირების მითითება.

როდესაც წინა პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი არ ჩატარებულა, აუდიტორებმა სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში უნდა წარმოადგინონ ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ შესადარისი ინფორმაცია არ არის აუდირებული. თუმცა აუდიტორებმა მაინც უნდა მოიპოვონ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები საწყისი ნაშთებთან მიმართებით.

საეჭვო თაღლითობასთან დაკავშირებული საკითხები

აუდიტორის მიზანია:

(ა) ფინანსურ ანგარიშგებაში თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება;

ISSAI 2240 [ასს 240]

(ბ) საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება თაღლითობით გამოწვეული არსებითი უზუსტობის შეფასებული რისკების შესახებ, სათანადო საპასუხო პროცედურების განსაზღვრითა და ჩატარებით; და

(გ) სათანადო საპასუხო რეაგირება/პროცედურების ჩატარება აუდიტის პროცესში გამოვლენილ ან საეჭვო თაღლითობასთან მიმართებით.

ISSAI 2240-ში – „აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში თაღლითობასთან დაკავშირებით“ – მოცემულია დეტალური მითითებები აუდიტორის პასუხისმგებლობის შესახებ თაღლითობის განხილვასთან დაკავშირებით, აუდიტის ყველა სტადიაზე და აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ, რომ კარგად ესმით სტანდარტის შინაარსი.

თაღლითობის გამოვლენა განსაკუთრებულ პრობლემას წარმოადგენს

თაღლითობის ხასიათისა და აუდიტისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვების გამო, არსებობს გარდაუვალი რისკი იმისა, რომ შეიძლება თაღლითობა ჩადენილი იყოს, მაგრამ აუდიტის შედეგად ვერ გამოვლინდეს. თაღლითობა შეიძლება მოიცავდეს წინასწარ განზრახულ ქმედებებს თაღლითობის არსებობის დასაფარად. აღნიშნული ასევე შეიძლება გულისხმობდეს ფარულ შეთანხმებას ხელმძღვანელობას, თანამშრომლებს, ან მესამე მხარეს შორის, ან – დოკუმენტების გაყალბებას. აუდიტორებისგან, გონივრულ ფარგლებში, არ მოელიან, რომ ისინი გამოავლენენ ყალბ დოკუმენტაციას, რომელიც გამოიყენეს გრანტებისა და სხვა სარგებლის (შეღავათების) მოთხოვნის დასასაბუთებლად, თუკი აშკარად არ ჩანს, რომ დოკუმენტები ყალბია.

თუ აუდიტის პროცესში არ გამოვლინდება საწინააღმდეგო მტკიცებულებები, აუდიტორებს უფლება აქვთ, რომ წარმოდგენილი ინფორმაცია უტყუარად მიიჩნიონ, ხოლო ჩანაწერები და დოკუმენტები – ნამდვილად. თუმცა, აუდიტორებმა აუდიტი უნდა დაგეგმონ და ჩაატარონ პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით და გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეთ, რომ შეიძლება გამოვლინდეს ისეთი პირობები ან მოვლენები, რომლებიც მიანიშნებს თაღლითობის არსებობაზე.

თაღლითობის შესაძლებლობას აუდიტორები უნდა ითვალისწინებდნენ მთელი აუდიტის განმავლობაში და თანაც ისე, როგორც ეს აღწერილია წინამდებარე სახელმძღვანელოს არაერთ ნაწილში.

აუდიტორის რეაგირება საეჭვო თაღლითობაზე

თუ აუდიტის მიმდინარეობისას, აუდიტორებს ეჭვი გაუჩნდებათ თაღლითობის არსებობასთან დაკავშირებით, მათ ამის შესახებ უნდა აცნობონ ხელმძღვანელობისა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების სათანადო დონეებს, საჭიროებისამებრ, იმ შემთხვევის გარდა, როდესაც აუდიტორი ეჭვობს თაღლითობაში მათ მონაწილეობას. გარდა ამისა, აუდიტორმა ამის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიაწოდოს მის უშუალო უფროსს სათანადო ზომების მისაღებად, ასევე სათანადო უფლებამოსილ ორგანოს საეჭვო თაღლითობაზე სათანადო რეაგირების განსახორციელებლად.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ფინანსური აუდიტის ანგარიშის მომზადებისთვის

1. აუდიტის ჯგუფმა "ABC" ორგანიზაციის 20XX წლის ფინანსურ ანგარიშგებაზე გამოთქვა არამოდიფიცირებული მოსაზრება. რა მიზანს ემსახურება არამოდიფიცირებულ ანგარიშში „მოსაზრების საფუძვლის" აბზაცი?

ა) ფინანსურ ანგარიშგებაზე მოსაზრების გამოთქმას;

ბ) ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებლებისათვის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის წარმოჩენას;

გ) დადასტურებას, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ეთიკის კოდექსის შესაბამისად;

დ) არამოდიფიცირებულ ანგარიშში „მოსაზრების საფუძვლის" აბზაცი წარმოდგენილი არ არის.

2. თქვენ დანიშნული ხართ „ABC" ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჯგუფის უფროსად. დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული საერთო არსებითობაა 900,000 ლარი. აშკარად ტრივიალური სიდიდეა - 27,000 ლარი. აუდიტის პროცესში გამოვლინდა შემდეგი გარემოებები:

– 1 მილიონი ლარის ოდენობით ცვეთა ასახული არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში;

– ძირითადმა მომწოდებელმა ახლახანს შეწყვიტა საქმიანობა, რის გამოც მრავალი შეკვეთა შეუსრულებელი დარჩა. ძირითადი მომწოდებლის საქმიანობის შეწყვეტა, როგორც ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა, სათანადოდაა გამჟღავნებული ფინანანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში.

– მოცემული გარემოებებიდან, რომელი გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრების გამოთქმას?

) ცვეთა;

ბ) მომწოდებლის საქმიანობის შეწყვეტა;

გ) ორივე გარემოება ერთად გამოიწვევს პირობითი მოსაზრების გამოთქმას;

დ) არც ერთი გარემოება არ იწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას.

3. ქვემოთ ჩამოთვლილი გარემოებებიდან, ცალკე აღებული რომელი უზუსტობა გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმას? გაითვალისწინეთ, რომ საერთო არსებითობა 100, 000 ლარია.

ა) ხელმძღვანელობა უარს აცხადებს ოფიციალური ინფორმაციის წარდგენაზე;

ბ) ვალდებულებები ფინანსურ ანგარიშგებაში 17,000-ით შემცირებულია;

გ) არ მომხდარა ფინანსური თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი ორგანიზაციის კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში ჩართვა;

დ) ძირითადი აქტივები ფინანსურ ანგარიშგებაში 105,000 ლარით გაზრდილია.

4. ხელმძღვანელობამ აუდიტის ჯგუფს არ წარუდგინა 2 მილიონი ლარის ღირებულების დებიტორული დავალიანების წარმოშობის დამადასტურებელი დოკუმენტაცია. წარმოადგენს მოცემული გარემოება მასშტაბის შეზღუდვას?

ა) წარმოადგენს;

ბ) წარმოადგენს იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ჯგუფმა ვერ შეძლო ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება;

გ) წარმოადგენს, თუ 2 მილიონი ლარი არსებითია ფინანსური ანგარიშგების დონეზე;

დ) წარმოადგენს, თუ 2 მილიონი ლარი არსებითია და ყოვლისმომცველია ფინანსური ანგარიშგების დონეზე.

5. "ABC" ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ აუდიტის ჯგუფს ვერ მიაწოდა ინფორმაცია 20XX წელს დასაქმებული თანამშრომლების მიერ დაკავებული თანამდებობებისა და შესაბამისი თანამდებობრივი სარგოების შესახებ. აუდიტორმა ვერც ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით შეძლო თანამშრომელთათვის დარიცხული 80,000 ლარის თანამდებობრივი სარგოს სიზუსტის დადასტურება და შემოწმება. აღნიშნული უზუსტობა არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი. როგორი ტიპის მოსაზრებას გასცემს აუდიტორი?

ა) არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;

ბ) პირობით მოსაზრებას;

გ) უარყოფით მოსაზრებას;

დ) უარს იტყვის მოსაზრების გამოთქმაზე.

6. ჩასვით გამოტოვებული სიტყვა:

„ჩვენი აზრით, „..... საფუძვლების" აბზაცში აღწერილი საკითხების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის გარდა, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად ასახავს "ABC" სამინისტროს კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით".

ა) პირობითი მოსაზრების;

ბ) უარყოფითი მოსაზრების;

გ) უარი მოსაზრების გამოთქმაზე;

დ.) არამოდიფიცირებული (უპირობო) მოსაზრების.

7. ჩასვით გამოტოვებული სიტყვა:

„ჩვენი აზრით, „...საფუძვლების" აბზაცში აღწერილი საკითხების კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაზე გავლენის მნიშვნელობის გამო, წარმოდგენილი კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება სამართლიანად არ ასახავს ABC სამინისტროს კონსოლიდირებულ ფინანსურ მდგომარეობას 20XX წლის 31 დეკემბრის მდგომარეობით".

ა) პირობითი მოსაზრების;

ბ) უარყოფითი მოსაზრების;

გ) უარი მოსაზრების გამოთქმაზე;

დ) არამოდიფიცირებული (უპირობო) მოსაზრების.

8. აუდიტორის ანგარიშის რომელ აბზაცში აისახება ქვემოთ მოყვანილი ტექსტი: „ყურადღებას ვამახვილებთ ფინანსური ანგარიშგების X შენიშვნაზე, სადაც აღწერილია "ABC" ორგანიზაციის საწყობში მომხდარი ხანძრის შედეგები. ჩვენი მოსაზრება მოდიფიცირებული არ არის ამ საკითხთან მიმართებით".

ა) მოსაზრების საფუძვლის აბზაცი;

ბ) სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი;

გ) მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი;

დ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის ამსახველი აბზაცი.

9. თქვენ ამთავრებთ „ABC" ორგანიზაციას ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს 2019 წლის 31 დეკემბერს დასრულებული წლისთვის. აუდიტით გამოვლინდა, რომ ორგანიზაციას მნიშვნელოვანი სესხი აქვს დასაფარი 2020 წლის 20 აპრილს. „ABC" ბანკთან აწარმოებს მოლაპარაკებას სესხის დაფარვის პირობების გადასინჯვაზე. ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში სესხთან დაკავშირებული მოლაპარაკებები ადეკვატურადაა გამჟღავნებული. ამასთან, ეს გამჟღავნება ფუნდამენტურია მომხმარებლების მიერ ფინანსური ანგარიშგების გაგებისათვის.

ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, რომელი ტიპის მოსაზრება უნდა გაიცეს და რომელი აბზაცის ჩართვა გახდება საჭირო აუდიტორის ანგარიშში?

ა) არამოდიფიცირებული მოსაზრება ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის აბზაცის დამატებით;

ბ) არამოდიფიცირებული მოსაზრება სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცის დამატებით;

გ) არამოდიფიცირებული მოსაზრება აუდიტის ძირითადი საკითხების აბზაცის დამატებით;

დ) მოდიფიცირებული ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის აბზაცის დამატებით.

10. ჩამოთვლილთაგან, რომელია სწორი „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცთან" მიმართებით?

ა) ეს აბზაცი ყოველთვისაა ჩართული აუდიტორის ანგარიშში;

ბ) ამ აბზაცში აღწერილი საკითხები იწვევს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

გ) ამ აბზაცში აისახება ისეთი საკითხები, რომელიც არ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში;

დ) ამ აბზაცში აღწერილი საკითხები არ იწვევს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებას ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

11. ჩამოთვლილთგან რომელ აბზაცს არ მოიცავს დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიში?

ა) მოსაზრების აბზაცი;

ბ) მოსაზრების საფუძვლის აბზაცი;

გ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის ამსახველი აბზაცი;

დ) ხელმძღვანელობის მოსაზრების ამსახველი აბზაცი გამოვლენილ უზუსტობებზე.

12. აუდიტორის დასკვნაში, რომელი აბზაცის შემდგომ უნდა დაიწეროს „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცი?

ა) აუდიტორის პასუხისმგებლობა ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე;

ბ) ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ფინანსურ ანაგრიშგებაზე;

გ) აუდიტის ძირითადი საკითხები;

დ) მოსაზრება.

13. რომელი საკითხი აისახება აუდიტის ანგარიშის „აუდიტის ძირითადი საკითხების“ აბზაცში?

ა) საკითხი, რომლის გამოც აუდიტორს სტანდარტებით მოეთხოვება მოსაზრების მოდიფიცირება;

ბ) საკითხი, რომლის შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს და აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა, თუმცა არ გამოუწვევია მოსაზრების მოდიფიცირება;

გ) აუდიტორის დამატებით პასუხისმგებლობასთან დაკავშირებული საკითხები;

დ) ყველა საკითხი, რომელიც ეცნობა მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს.

14. შესაძლებელია თუ არა, რომ აუდიტის შედეგად აუდიტორის მოსაზრება გაიცეს ფინანსური ანგარიშგების ნაწილზე ფინანსური მდგომარეობის ანგარიშგებაზე?

ა) არ არის შესაძლებელი, აუდიტორის მოსაზრება გაიცემა მთლიან ფინანსურ ანგარიშგებაზე;

ბ) შესაძლებელია, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების (ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის) სურვილის შემთხვევაში;

გ) შესაძლებელია, თუ ეს ნაწილი მთლიანი ფინანსური ანგარიშგების არსებით ნაწილს წარმოადგენს;

დ) შესაძლებელია, თუ აუდიტის წერილითაა გათვალისწინებული მოსაზრების გამოთქმა ფინანსური ანგარიშგების ნაწილზე.

15. რომელი გარემოება გამოიწვევს აუდიტორის მიერ მოსაზრების გამოთქმაზე უარს?

ა) ფინანსური ანგარიშგების მრავალი ნაშთის შესახებ მტკიცებულებების წარუდგენლობა, რომელზედაც აუდიტორმა ვერც ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით შეძლო მტკიცებულებების მოპოვება;

ბ) ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი და ყოვლისმომცველი უზუსტობები;

გ) ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი, მაგრამ არაყოვლისმომცველი უზუსტობები;

დ) უდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, მაგრამ დაასკვნის, რომ ფინანსურ ანგარიშგებაზე აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითი, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

16. როდესაც აუდიტორმა მოიპოვა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები და დაასკვნა, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც, აუდიტორმა უნდა გამოთქვას:

ა) პირობითი მოსაზრება;

ბ) უარყოფითი მოსაზრება;

გ) უარი მოსაზრების გამოთქმაზე;

დ) არამოდიფიცირებული (უპირობო) მოსაზრება.

17. აუდიტორის დასკვნის რომელ ნაწილშია მოცემული ფრაზა „გვჯერა, რომ ჩვენ მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად“ ?

ა) მოსაზრების აბზაცში;

ბ) მოსაზრების საფუძვლის აბზაცში;

გ) აუდიტის ძირითადი საკითხების აბზაცში;

დ) სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში.

18. რომელი საკითხი აისახება მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში?

ა) საკითხი, რომელიც სათანადოდ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული და არ იწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას, მაგრამ მნიშვნელოვანია მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით;

ბ) საკითხი, რომელიც სათანადოდ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში განმარტებული და იწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას;

გ) საკითხი, რომელიც წარდგენილი არ არის ფინანსურ ანგარიშგებაში, არც ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებშია განმარტებული, მაგრამ მომხმარებლებისთვის აუცილებელია აუდიტის, აუდიტორის პასუხისმგებლობების ან აუდიტორის დასკვნის გასაგებად;

დ) საკითხები, რომლებიც, აუდიტორის პროფესიული შეფასებით, ყველაზე მნიშვნელოვანი იყო მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, მაგრამ ამ საკითხებს არ გამოუწვევია მოსაზრების მოდიფიცირება.

19. 20XX წლის 31 დეკემბრით დასრულებული პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში აუდიტის ობიექტის მანქანა-დანადგარების შესაფასებლად აუდიტის ჯგუფმა მიზანშეწონილად მიიჩნია ექსპერტის მოწვევა. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორულ მოსაზრებაზე პასუხისმგებელია:

ა) მოწვეული ექსპერტი;

ბ) აუდიტის ჯგუფი;

გ) ერთობლივად მოწვეული ექსპერტი და აუდიტის ჯგუფი;

დ) პასუხისმგებლობა დამოკიდებულია გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრების ტიპზე.

ამოცანა:

თქვენ დაგნიშნეს „ABC" ორგანიზაციის (ჯგუფი) გასული წლის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჯგუფის უფროსად (მენეჯერად). დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრული საერთო არსებითობის დონეა 300,000 ლარი. აუდიტი თითქმის დასრულებულია და აუდიტის პროცესში გამოვლინდა შემდეგი გარემოებები:

– კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში, არ არის ელიმინირებული ორგანიზაციაში შემავალ ერთეულებს შორის განხორციელებული 480,000 ლარის ღირებულების შიდა ჯგუფური ოპერაციები;

– აუდიტის ჯგუფმა ვერც ძირითადი აუდიტორული პროცედურებით და ვერც ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურებით ვერ დაადასტურა „ABC" ორგანიზაციის დებიტორული დავალიანება 10 კომპანიის შემთხვევაში, რომელთა ჯამური ღირებულებაა 315,000 ლარი;

– ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახულია ჯამურად 300,000 ლარის ექსპლოატაციაში მყოფი ან გამოსაყენებლად უვარგისი მატერიალური მარაგები, რომლებიც ექვემდებარება ხარჯად ჩამოწერას;

– ფინანსური ანგარიშგების თარიღსა და აუდიტორის დასკვნის თარიღს შორის პერიოდში წყალდიდობის შედეგად დაიტბორა ორგანიზაციის საწარმოო ქვედანაყოფები, რომლის შესახებაც განმარტებით შენიშვნებში წარმოდგენილია ინფორმაცია, როგორც შემდგომი მოვლენის შესახებ. აუდიტორის შეფასებით, ეს საკითხი იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს შეასრულებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება მიმდინარე პერიოდის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში და არც მოსაზრების მოდიფიცირება გამოუწვევია;

– ორგანიზაციის წინა წლის კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგება არ ყოფილა აუდირებული აუდიტორების მიერ.

დავალება:

ა) ზემოთ ჩამოთვლილთაგან, რომელი გარემოება გამოიწვევს აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირებას (მოდიფიცირების საჭიროების შემთხვევაში)?

ბ) რომელი ტიპის მოსაზრების გაცემა იქნება მიზანშეწონილი? პასუხი დაასაბუთეთ.

გ) რომელი გარემოება აისახება „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში?"

დ) რომელი გარემოება აისახება „სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში?

ე) აუდიტორის დასკვნაში სწორი თანმიმდევრობით დაალაგეთ შემდეგი აბზაცები:

I. მოსაზრების საფუძველი;

II. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი;

III. მოსაზრება;

IV. სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი;

V. აუდიტორის პასუხისმგებლობის ამსახველი აბზაცი.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ფინანსური აუდიტის ანგარიშის მომზადებისთვის

1. სწორი პასუხია „გ“. „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცი აუდიტორის ანგარიშის სავალდებულო ელემეტია. „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცი ადასტურებს, რომ აუდიტი ჩატარდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად.

ასს N700 - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

2. **სწორი პასუხია „ა“.** გამოვლენილი უზუსტობა აღემატება საერთო არსებითობას. მისი გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი. შესაბამისად, აუდიტორი ფინანსურ ანგრიშგებაზე გამოთქვამს პირობით მოსაზრებას. თუ ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობა სათანადოდაა გამჟღავნებული, მაშინ ასეთი საკითხი არ იწვევს მოსაზრების მოდიფიცირებას.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

ასს N570 - ფუნქციონირებადი საწარმო

3. სწორი პასუხია „გ“. ვინაიდან კონსოლიდირებულ ფინანსურ ანგარიშგებაში არ არის ჩართული ჯგუფში შემავალი ფინანსურად არსებითი ორგანიზაცია, უზუსტობის გავლენა არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც. შესაბამისად, აუდიტორს აქვს საფუძველი უარყოფითი მოსაზრების გამოსათქმელად.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

4. სწორი პასუხია „ბ“. კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლიათ ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

5. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორმა ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრება უნდა გამოთქვას, როდესაც გამოვლენილი უზუსტობა ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

6. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორმა ფინანსურ ანგარიშგებაზე პირობითი მოსაზრება უნდა გამოთქვას, როდესაც გამოვლენილი უზუსტობა ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითია, მაგრამ არა ყოვლისმომცველი.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

7. სწორი პასუხია „ბ“. არსებითი და ყოვლისმომცველი უზუსტობა გამოიწვევს ფინანსურ ანგარიშგებაზე უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმას.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

8. სწორი პასუხია „გ“. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ეხება საკითხს, რომელიც სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს შეასრულებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით.

ასს N706 - მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

9. სწორი პასუხია „ა“. ორგანიზაციამ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობა ადეკვატურად ასახა განმარტებით შენიშვნებში, ამიტომ მოსაზრება არ იქნება მოდიფიცირებული. როდესაც საკითხს ფუნდამენტური მნიშვნელობა აქვს მომხმარებლების მიერ ფუნქციონირებადი საწარმოს დაშვებასთან დაკავშირებული განუსაზღვრელობის გაგებისთვის, აუდიტორმა ანგარიშში უნდა ჩართოს „ფუნქციონირებადობასთან დაკავშირებული არსებითი განუსაზღვრელობის აბზაცი“.

ასს N570 - ფუნქციონირებადი საწარმო

10. სწორი პასუხია „დ“. საჭიროებისამებრ, აუდიტორებს უფლება აქვთ, მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი გამოიყენონ აუდიტის ანგარიშის მომხმარებლების ყურადღების მისაპყრობად ისეთ საკითხზე, რომელსაც გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმ თვალსაზრისით, რომ მომხმარებლებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. ზემოაღნიშნული აბზაცი უნდა ეხებოდეს მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილ, ან ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში გამჟღავნებულ ინფორმაციას და არა აუდიტის ანგარიშში ასახულ ინფორმაციას. ამ აბზაცის გამოყენება არ შეიძლება აუდიტორული მოსაზრების აუცილებელი მოდიფიცირების ალტერნატივის სახით.

ასს N706 - მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

11. სწორი პასუხია „დ“. მოსაზრების, მოსაზრების საფუძვლისა და ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის აბზაცი დამოუკიდებელი აუდიტორის ანგარიშის შემადგენელი აბზაცებია. გამოვლენილ უზუსტობებს აუდიტორი ხელმძღვანელობას აცნობს მანამ, სანამ დაიწყებს აუდიტორული ანგარიშის შედგენას/მზადებას.

ასს N700 - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

12. სწორია პასუხია „დ“. „მოსაზრების საფუძვლის“ ნაწილი მნიშვნელოვან ინფორმაციას შეიცავს აუდიტორის მოსაზრების შესახებ. შესაბამისად, „მოსაზრების საფუძვლის“ ნაწილი უშუალოდ „მოსაზრება“ ნაწილს უნდა მოსდევდეს აუდიტორის დასკვნაში.

ასს N700 - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

13. სწორია პასუხია „ბ“. იმ საკითხებიდან, რომელთა შესახებაც ინფორმაცია მიეწოდათ მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს საკითხები, რომლებსაც აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება დასჭირდა.

ასს N701 - აუდიტის ძირითადი საკითხები

14. სწორი პასუხია „ა“. ვინაიდან, აუდიტის მიზანია, მოსაზრება გამოითქვას ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგება მთლიანობაში შეიცავს თუ არა შეცდომით ან თაღლითობით გამოწვეულ არსებით უზუსტობას, შესაბამისად, არ არის შესაძლებელი, რომ აუდიტორმა მოსაზრება გამოთქვას ფინანსური ანგარიშგების მხოლოდ ნაწილზე.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

15. სწორია პასუხია „ა“. აუდიტორმა აუდიტორის დასკვნაში მოსაზრების გამოთქმაზე უარი უნდა განაცხადოს, როდესაც არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა მისი მოსაზრება და დაასკვნის, რომ აღმოუჩენელი უზუსტობების შესაძლო გავლენა ფინანსურ ანგარიშგებაზე, თუ ასეთი არსებობს, შეიძლება იყოს არსებითიც და ყოვლისმომცველიც. ამასთან, კონკრეტული პროცედურების ჩატარების შეუძლებლობა არ წარმოადგენს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვას, თუ აუდიტორს შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ალტერნატიული პროცედურების ჩატარებით.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

16. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორმა უარყოფითი მოსაზრება უნდა გამოხატოს, როდესაც მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, მაგრამ დაასკვნის, რომ უზუსტობები, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად, ფინანსური ანგარიშგებისათვის არსებითიცაა და ყოვლისმომცველიც.

ასს N705 - მოსაზრების მოდიფიცირება დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

17. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორი „მოსაზრების საფუძვლის“ აბზაცში აღნიშნავს, რომ აუდიტი ჩაატარა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, მიუთითებს დასკვნის იმ ნაწილს, სადაც აღწერილია მისი პასუხისმგებლობა, ხაზს უსვამს მის დამოუკიდებლობას აუდიტის ობიექტისაგან და მიუთითებს, სჯერა თუ არა, რომ მის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმისთვის აუცილებელი საფუძვლის შესაქმნელად.

ასს N700 - მოსაზრების ჩამოყალიბება და დასკვნის წარდგენა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ

18. სწორია პასუხია „ა“. მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი ეხება საკითხს, რომელიც სათანადოდ არის წარდგენილი ფინანსურ ანგარიშგებაში ან განმარტებული ფინანსური ანგარიშგების შენიშვნებში, მაგრამ, აუდიტორის აზრით, იმდენად მნიშვნელოვანია, რომ გადამწყვეტ როლს ითამაშებს მომხმარებლებისთვის, ფინანსური ანგარიშგების გაგების თვალსაზრისით. ამ აბზაცის გამოყენება არ შეიძლება აუდიტორული მოსაზრების აუცილებელი მოდიფიცირების ალტერნატივის სახით.

ასს N706 - მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი და სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცები დამოუკიდებელი აუდიტორის დასკვნაში

19. სწორია პასუხია „ბ“. ექსპერტის როლი, როგორც წესი, აუდიტის ჯგუფისთვის დახმარების აღმოჩენაა და აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე პასუხისმგებელი მხოლოდ აუდიტის ჯგუფია.

ასს N620 - აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

ამოცანის ამოხსნა:

ა) გამოვლენილი შეცდომები, რომელთა გავლენით ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს უზუსტობებს და იწვევს აუდიტორული მოსაზრების მოდიფიცირებას, შემდეგია:

- 480,000 ლარის ღირებულების შიდაჯგუფური ოპერაციები არ არის ელიმინირებული;
- 315,000 ლარის დებიტორული დავალიანებები არ არის დადასტურებული;
- 300,000 ლარით გაზრდილია მატერიალური მარაგების ნაშთი.

ბ) აუდიტით გამოვლენილი უზუსტობები არსებითია და მრავალ მუხლზე ახდენს გავლენას. შესაბამისად, აუდიტორმა მიზანშეწონილია, გამოთქვას უარყოფითი მოსაზრება.

გ) ვინაიდან აუდიტორის მოსაზრებით, საწარმოო ქვედანაყოფების დატბორვა მნიშვნელოვან როლს შეასრულებს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორი აღნიშნულ გარემოებას აღწერს „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველ აბზაცში“ ასს 706-ით მოთხოვნილი პირობების შესაბამისად. ამასთან, დამატებით მითითებულია, რომ ამ საკითხს არ დასჭირდა აუდიტორის მნიშვნელოვანი ყურადღება და ამიტომ აუდიტის ძირითადი საკითხების აბზაცი არარელევანტურია.

დ) ასს 710-ის მოთხოვნის თანახმად, აუდიტორებმა „სხვა გარემოებათა ამსახველ აბზაცში“ უნდა აღნიშნონ, რომ შესადარისი ინფორმაცია არ არის აუდირებული.

ე) აუდიტორის ანგარიშის აღნიშნული ელემენტები დალაგდება შემდეგი რიგითობით:

I – „მოსაზრება“;

II – „მოსაზრების საფუძველი“;

III – „მნიშვნელოვან გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“;

IV – „სხვა გარემოებათა ამსახველი აბზაცი“;

V – „აუდიტორის პასუხისმგებლობის ამსახველი აბზაცი“.

დანართი 1. საინფორმაციო ტექნოლოგიური (სტ) გარემოს შესწავლა და შეფასება

განმარტებები

საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები (ITGC) გამოიყენება საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის საქმიანობისა და კომპიუტერული გარემოს მართვისთვის. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები მოიცავს პოლიტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც დაკავშირებულია ბევრ გამოყენებით პროგრამასთან და ხელს უწყობს საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების ეფექტიანად ფუნქციონირებას (განმარტება იხილეთ ქვემოთ). საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები მოიცავს ხუთ სფეროს:

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიების კონტროლის მექანიზმები აუდიტის ობიექტის დონის** – ეს ისეთი კონტროლის მექანიზმებია, რომლებსაც ხელმძღვანელობა იყენებს მთლიანად საინფორმაციო ტექნოლოგიების სამსახურის მიმართ. ამგვარი კონტროლის მექანიზმები, როგორც – ჯგუფი უზრუნველყოფს საერთო კონტროლს, აუდიტის ობიექტის მიერ გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების (სისტემებისა და ტექნოლოგიების) შეძენაზე, დანერგვასა და მართვაზე. ამგვარად, ის გავლენას ახდენს ყველა ფინანსურ აუდიტზე, რადგან ყველა ფინანსურ ანგარიშგებასთან არის დაკავშირებული ამგვარი კონტროლის მექანიზმები.

- **ინფორმაციის უსაფრთხოება (პროგრამებსა და მონაცემებზე წვდომა)** – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ პროგრამებსა და მონაცემებზე წვდომა შესაძლებელი იყოს მხოლოდ სათანადო ნებართვით, მომხმარებლის პიროვნების ავთენტიფიკაციის საფუძველზე. ინფორმაციის უსაფრთხოება დაკავშირებულია ფინანსურ აუდიტთან, რადგან არსებობს თანდაყოლილი რისკი იმისა, რომ უფლებამოსილების არმქონე პირი შეძლებს ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასთან დაკავშირებული გამოყენებითი პროგრამებით ან მონაცემებით სარგებლობას და განზრახ ან უნებლიედ უზუსტობებს შექმნის მონაცემებში

- **ცვლილებების მართვა** – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც განკუთვნილია იმის უზრუნველსაყოფად, რომ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ყველანაირი ცვლილება სათანადოდ იყოს ვიზირებული (დამტკიცებული) და დაინერგოს უსაფრთხოდ. აღნიშნული პოლიტიკა და პროცედურები იმის გარანტიაა, რომ სისტემებისა და ტექნოლოგიების შეძენა განხორციელდა გარკვეული სიფრთხილით (გააზრებულად), მათი საიმედოობისა და აუდიტის ობიექტის მიზნებისთვის მიზანშეწონილობის გათვალისწინებით და მათი ტესტირება გულდასმით ჩატარდა ავტონომიურად, სანამ დაიწყებოდა მისი ექსპლუატაცია. ცვლილებების მართვა ეხება როგორც პროგრამულ უზრუნველყოფას (გამოყენებით პროგრამებს), ისე ტექნიკურ უზრუნველყოფას.

- **სარეზერვო ასლების შექმნა და ინფორმაციის აღდგენა** – პროცედურები ან მექანიზმები, რომლებიც იმისთვისაა დანერგილი, რომ უზრუნველყოს ფინანსურად მნიშვნელოვანი მონაცემების სათანადო სარეზერვო ასლების შექმნა, რათა კრიტიკულ სიტუაციებში შესაძლებელი იყოს მათი აღდგენა ყოველგვარი დანაკარგების გარეშე.

- **პროგრამების დამუშავება** – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ განისაზღვროს, დამუშავდეს და დაინერგოს ისეთი პროგრამები, რომელთა მეშვეობით მიღწეული იქნება ხელმძღვანელობის მიერ დასახული გამოყენებითი კონ-

ტროლის მიზნები. აღნიშნული სფერო ფინანსური აუდიტისთვის შესაფერისი იქნება მხოლოდ იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ობიექტში ხორციელდება ან იგეგმება პროგრამების დამუშავების, დანერგვის ან ცვლილების მნიშვნელოვანი პროექტები, რომლებიც გავლენას იქონიებს მიმდინარე წლის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ არსებითი უზუსტობის რისკზე.

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესები** მოიცავს ავტომატიზებულ ან მანუალურ კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე, სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებზე, გამოყენებითი პროგრამების მიერ ჩატარებულ გამოთვლებსა და გამოყენებითი პროგრამების დამაკავშირებელ ავტომატიზებულ ინტერფეისებზე. ისინი მოიცავს გამოყენებით კონტროლის მექანიზმებსა და კონტროლის სხვა პროცედურებს, რომლებიც დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებაზე.

- **ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები** – ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც პროგრამულად გათვალისწინებულია სისტემაში, საქმიანი ოპერაციების წარმოების რეგლამენტის რეალიზების უზრუნველსაყოფად. მაგალითად, ბევრი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემა მოიცავს ფორმატის შემოწმებას (კონტროლს) (მაგალითად, მონაცემების ან რაოდენობის), ან დასაბუთებულობის შემოწმებას (კონტროლს) (მაგალითად, მაქსიმალური გადასახდელი თანხის), როდესაც სისტემის მეშვეობით ოპერაცია ხორციელდება.

- **სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშები –** სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშები ისეთი ინფორმაციაა, რომელსაც სისტემა რეგულარულად ქმნის და ხშირად გამოიყენება მანუალური კონტროლის განსახორციელებლად, მათ შორის, საქმიანობის შედეგების მიმოხილვისთვის, ან როგორც პირველადი დოკუმენტები ძირითადი აუდიტორული ტესტების ჩასატარებლად.

- **კომპიუტერული პროგრამების მიერ შესრულებული გამოთვლები** – გამოთვლა ბუღალტრული პროცედურაა, რომელსაც ადამიანის ნაცვლად საინფორმაციო ტექნოლოგიები ასრულებს. მაგალითად, სისტემა აქტივის ცვეთის გამოსათვლელად გამოიყენებს „წრფივი“ ცვეთის ფორმულას (აქტივის თვითღირებულებას გამოკლებული აქტივის ნარჩენი ღირებულება, მისი სასარგებლო მომსახურების ვადის ბოლოს, გაყოფილი აქტივის სასარგებლო მომსახურების ვადაზე).

- **გამოყენებითი პროგრამების დამაკავშირებელი ავტომატიზებული ინტერფეისები** – ინტერფეისი ეს არის დაპროგრამებული ლოგიკა, რომლის მიხედვითაც მონაცემები ერთი საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემიდან გადაეცემა მეორეს. მაგალითად, ინტერფეისში შეიძლება დაპროგრამებული იყოს ხელფასების აღრიცხვის ჟურნალიდან მონაცემების გადაცემა მთავარ წიგნში.

გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები მოიცავს ავტომატიზებულ კონტროლის მექანიზმებს/პროცედურებს(ე.ი.გამოთვლებს,მონაცემებისგადატანასანგარიშებში,ანგარიშებისმომზადებას, კორექტირებას, მართვის პროგრამასა და ა.შ.), ან/და მანუალურ კონტროლის მექანიზმებს, რომლებიც დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიაზე (მაგალითად, მარაგების მართვის მენეჯერის მიერ გადახრების ანგარიშის მიმოხილვა, როდესაც გადახრების ანგარიში შექმნილია საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ). როგორც წესი, ამგვარი კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებს ბიზნესპროცესების დონეზე და გამოიყენება ოპერაციების დამუშავების

პროცესების მიმართ, რომლებსაც ასრულებს ცალკეული გამოყენებითი პროგრამა. მათი არსებობა ხელს უწყობს იმის უზრუნველყოფას, რომ განხორციელებული ოპერაციები იყოს ვიზირებული, სრულყოფილად და სწორად აღირიცხოს და დამუშავდეს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული შესაფერისი რისკებისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების დადგენა

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს მანუალურ ელემენტებს და ხშირად – ავტომატიზებულ ელემენტებს. აუდიტორები რისკის შეფასებისა და ამის საფუძველზე დამატებითი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას, ითვალისწინებენ მანუალური ან ავტომატიზებული ელემენტების მახასიათებლებს.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემას გარკვეული რისკების წინაშე აყენებს, როგორიცაა, მათ შორის:

- ისეთ სისტემებსა და პროგრამებზე დაყრდნობა, რომლებიც სწორად არ ამუშავებს მონაცემებს, ან ამუშავებს არასწორ მონაცემებს, ან ორივე ერთად;
- მონაცემებზე უნებართვო წვდომა, რასაც შეიძლება მოჰყვეს მონაცემების განადგურება ან არასწორად შეცვლა, მათ შორის, უნებართვო ან არარსებული ოპერაციების აღრიცხვა, ან ოპერაციების არასწორად რეგისტრაცია;
- სისტემებსა და პროგრამებში უნებართვო ცვლილებების შეტანა;
- სისტემებსა და პროგრამებში აუცილებელი ცვლილებების არასწორად შეტანა;
- მონაცემთა დაკარგვის შესაძლებლობა, ან, მოთხოვნის შესაბამისად, მონაცემებით სარგებლობის შეუძლებლობა.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის მექანიზმების შესწავლისა და შეფასების პროცედურის ფარგლებში აუდიტორებმა უნდა გაარკვიონ, როგორ იყენებს აუდიტის ობიექტი საინფორმაციო ტექნოლოგიებს და რა ზომებს ატარებს საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების შედეგად წარმოქმნილი რისკების მართვისთვის. შემდეგ მათ უნდა დაადგინონ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესები და შეაფასონ საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული შესაბამისი რისკები, რათა ამის საფუძველზე შეაფასონ არსებითი უზუსტობის რისკი და განსაზღვრონ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ყველაზე ეფექტური და პროდუქტიული მიდგომა, ან სხვა აუდიტორული პროცედურები ჩაატარონ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებულ პროცესებთან მიმართებით.

საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული რისკების შეფასების პროცესის მთავარი ასპექტია საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენა. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა ყურადღება გაამახვილონ მხოლოდ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებულ ისეთ პროცესებზე, რომლებიც, მათი აზრით, შეიცავს ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობის რისკის წარმოქმნის შესაძლებლობას და ყურადღება არ მიაქციონ ისეთ პროცესებს, რომლებიც განკუთვნილია საოპერაციო მიზნების შესასრულებლად ან საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვის უზრუნველსაყოფად.

აუდიტის მრავალ ობიექტში აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო სისტემის მიერ არის შექმნილი იმ ინფორმაციის დიდი ნაწილი, რომლის მიმართაც გამოიყენება მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები. თუ ამ ინფორმაციაში დაშვებული იქნება შეცომები ან რაიმე ინფორმაცია იქნება გამოტოვებული, ეს შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ ზემოაღნიშნული კონტ-

როლის მექანიზმები არ არის ეფექტიანი და, მაშასადამე, პოტენციურად გამოიწვევს არსებით უზუსტობებს ფინანსურ ანგარიშგებაში.

გარდა ამისა, როდესაც აუდიტორები ძირითად პროცედურებს ატარებენ, ისინი ხშირად იყენებენ აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ შექმნილ ინფორმაციას. თუ ამგვარი ინფორმაცია არ არის სწორი ან სრულყოფილი, შეიძლება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებიც არ იყოს სწორი ან სრულყოფილი.

ნებისმიერ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორები დაადგენენ, რომ არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული გარკვეული პროცესები, რომლებიც აუდიტის მიზნების შესაფერისია (და თითქმის ყოველთვის ასე იქნება), მათ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები უნდა გამოიკვლიონ ხუთ სფეროში (მათ შორის, მოიპოვონ მტკიცებულებები მათი სტრუქტურისა და დანერგვის შესახებ). თუმცა, გარკვეულ გარემოებებში, აუდიტორებმა მაინც შეიძლება აუცილებლად მიიჩნიონ საინფორმაციო ტექნოლოგიების შესაფერისი საერთო კონტროლის მექანიზმების დეტალურად შესწავლა. ასე შეიძლება მოხდეს იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების შესწავლის შედეგად აუდიტორებისთვის უკვე ცნობილია, რომ არ არსებობს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები (განსაკუთრებით, რომლებიც დაკავშირებულია ინფორმაციასა და კომუნიკაციასთან), რაც საკმარისი იქნებოდა აუდიტორის დასარწმუნებლად იმაში, რომ აუცილებელი არ არის ამ კონტროლის მექანიზმების შესწავლისთვის დამატებითი ყურადღების დათმობა.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების სირთულის დონის შეფასება

არ არსებობს რაიმე „ოქროს წესი“, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელი იქნებოდა ნებისმიერი აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების სირთულის დონის შესაფასებლად. თუმცა, არსებობს გარკვეული ფაქტორები, რომლებმაც აუდიტორებს შეიძლება მიანიშნოს, რამდენად რთულია საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემები. ამგვარ ფაქტორებს განეკუთვნება, მაგალითად:

- ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული სერვერების რაოდენობა;
- გამოყენებითი პროგრამის ტიპი (სუბიექტის რესურსების დაგეგმვის (ERP) სისტემა ან კომერციული „სტანდარტული სისტემა“);
- დამუშავებული ოპერაციების მოცულობა;
- ავტომატიზებული რთული გამოთვლები;
- ონლაინ (ინტერნეტის მეშვეობით განხორციელებული) ოპერაციების რაოდენობა;
- ახალი და ახლად აღმოცენებული ტექნოლოგიები.

ზემოთ ჩამოთვლილი თითოეული კრიტერიუმი ეხება მხოლოდ ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებულ სისტემებს, ტექნოლოგიებსა და პროცესებს. ამ შეფასებაში არ გაითვალისწინება საინფორმაციო ტექნოლოგიების ისეთი ელემენტები, რომლებიც უშუალოდ არ არის დაკავშირებული ფინანსურ ანგარიშგებასა და არსებითი უზუსტობის რისკებთან.

საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის სირთულის დონე უშუალოდ არის დაკავშირებული საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათსა და მოცულობასთან. ეს იმას ნიშნავს, რომ რაც უფრო ნაკლებად რთულია სისტემები, მით უფრო მარტივი პროცედურების ჩატარება იქნება აუცილებელი, როგორიცაა გამოკითხვები ან დაკვირვება და მათი რაოდენობაც შეზღუდული/ნაკლები იქნება.

მეორე მხრივ, რაც უფრო რთულია სისტემები, შედარებით დიდი რაოდენობისა და უფრო ყოვლისმომცველი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იქნება აუცილებელი საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან მიმართებით, როგორიცაა დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება და ხელახლა შესრულება.

როდის არის აუცილებელი საინფორმაციო ტექნოლოგიების სფეროს მცოდნე აუდიტორების ჩართვა აუდიტში

სტ-ის მცოდნე აუდიტორების ჩართვა აუდიტში რეკომენდებულია ნებისმიერ აუდიტში, რათა სტ აუდიტორები დაეხმარონ აუდიტორებს იმ რისკების გამოვლენასა და განხილვაში, რომლებსაც აუდიტის ობიექტი ექვემდებარება საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენების გამო, შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების (სტ საერთო კონტროლისა და გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების) შესწავლასა და შეფასებაში და ასევე აუდიტზე საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების პოტენციური გავლენის შეფასებაში. ამგვარი დახმარება განსაკუთრებით აუცილებელი იქნება ისეთი სუბიექტების აუდიტში, სადაც დაგეგმილი აუდიტის მიდგომა ითვალისწინებს საკმარისი მტკიცებულებების მოპოვებას კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობით. ამასთან, პრაქტიკულობისა და ეფექტიანობის მოსაზრებების გამო, აუდიტორებს შეუძლიათ შემდეგი მიდგომის გამოყენება:

აუდიტორი ზოგად წარმოდგენას შეიქმნის სტ გარემოს შესახებ და დაადგენს შესაბამისი სტ რისკებსა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებულ პროცესებს (სტანდარტული სამუშაო დოკუმენტის გამოყენებით) და მხოლოდ გაურკვევლობის შემთხვევაში, საკითხებს განიხილავენ და რჩევებს მიიღებენ სტ აუდიტორებისგან. თუმცა, ისეთი სუბიექტების აუდიტში, რომლებსაც რთული სისტემები აქვთ, სტ აუდიტორების ჩართულობა ყოველთვის აუცილებელი იქნება. თუ სტ გარემოს ზოგადი შესწავლის შემდეგ აუდიტორი, ჯგუფის ზედამხედველთან კონსულტაციების შედეგად, მიზანშეწონილად მიიჩნევს აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისი, საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების დეტალურად შესწავლას (იხ. ნაწილი „საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული შესაფერისი რისკებისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების დადგენა“), მაშინ სტ აუდიტორების მონაწილეობა აუდიტში აუცილებელია.

ქვემოთ მოკლედ ჩამოყალიბებულია აუდიტორისა და სტ აუდიტორების როლები და პასუხის-მგებლობები საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების შეფასებასა და ტესტირებასთან დაკავშირებით:

აუდიტორი:

- შიდა კონტროლის კომპონენტების შესწავლა – ინფორმაცია და კომუნიკაცია;
- შესაბამისი სტ რისკებსა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების დადგენა;
- თუ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება არ მიიჩნევა პროდუქტიულად და ეფექტიანად (იხ. ქვემოთ), ან საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების შედეგების საფუძველზე დადგინდება, რომ ისინი არ ფუნქციონირებს ეფექტიანად, შეიმუშავეთ ალტერნატიული პროცედურები, რომლებსაც ჩაატარებთ საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებულ შესაფერის პროცესებთან დაკავშირებით.

სტ აუდიტორები:

- კონსულტაციები გაუწიონ და რჩევები მისცენ აუდიტორს აუცილებლობის შემთხვევაში;
- დაეხმარონ აუდიტორს შესაბამისი სტ რისკებისა და საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული შესაფერისი პროცესების დადგენაში, რთულ სტ გარემოში;
- შეისწავლონ და შეაფასონ შესაფერისი საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები (ამ კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა) ყოველთვის, როდესაც ამის გაკეთება აუცილებელია;
- თუ პროდუქტიულად და ეფექტიანად მიიჩნევა (იხ. ქვემოთ), ჩაატარონ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირება;
- თუ აუდიტის გეგმა ითვალისწინებს ავტომატიზებულ კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობას, ჩაატარონ ამ კონტროლის მექანიზმების ტესტირება.

განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ ფინანსური აუდიტორები და აუდიტის საინფორმაციო ტექნოლოგიების მცოდნე აუდიტორები აქტიურად თანამშრომლობდნენ და მათ მიერ შესრულებულ სამუშაოსა და გამოტანილ დასკვნებს იხილავდნენ აუდიტორები და რთავდნენ აუდიტის პროცესში, აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების შესაბამის ნაწილებში.

ქმედითი და ეფექტიანია თუ არა საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირება

როგორც წესი, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირება, ვინაიდან ამგვარი კონტროლის მექანიზმები, ზოგადად, დაკავშირებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიურ სისტემაზე დამოკიდებულ შემდეგ პროცესებთან:

- ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები;
- ანგარიშები, რომლებიც შექმნილია საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ;
- საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ ჩატარებულ, გამოთვლები;
- საინფორმაციო ტექნლოგიური სისტემების დამაკავშირებელი ინტერფეისები.

იმისათვის, რომ დაადგინონ საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის ზემოაღნიშნული პროცედურების საიმედოობა, კერძოდ, იმ პროცედურების, რომლებიც აუდიტის მიზნებისთვის განსაკუთრებულად შესაფერისად მიიჩნევა, აუდიტორებმა უნდა ჩაატარონ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირება, ან ალტერნატიული აუდიტორული პროცედურები უნდა შეიმუშაონ. ამ საკითხზე გადაწყვეტილების მიღება დამოკიდებული იქნება აუდიტორების შეფასებაზე, ტესტირების რომელ მიდგომას მიიჩნევენ უფრო პროდუქტიულად და ეფექტიანად.

ამგვარად, საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული თითოეული შესაფერისი პროცესისთვის აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის კონკრეტული პროცედურის ტესტირებისას, საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების საიმედოობას დაეყრდნობიან თუ სხვა აუდიტორულ პროცედურებს ჩაატარებენ. ზემოაღნიშნული გადაწყვეტილების მიღებას აუდიტორების განსჯა ესაჭიროება და დამოკიდებულია შემდეგ ფაქტორებზე:

- **ავტომატიზაციის დონე** – რაც უფრო მაღალია ავტომატიზაციის დონე (მაგალითად, დიდი რაოდენობის ონლაინ ოპერაციები), მით უფრო დიდია იმის ალბათობა, რომ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება უფრო ეფექტიანი იქნება;
- **საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების რაოდენობა ამა თუ იმ გამოყენებით პროგრამაში –** საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესებიდან რაც უფრო მეტად შესაფერისი და მნიშვნელოვანი პროცედურებია დაკავშირებული ამა თუ იმ გამოყენებით პროგრამასთან, მით უფრო დიდია იმის ალბათობა, რომ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება უფრო ეფექტიანი იქნება; და
- **კონტროლის მექანიზმების გამოყენების რისკი** – საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება მით უფრო პროდუქტიული და ეფექტიანი იქნება იმ აუდიტის ობიექტებში, სადაც არსებითი უზუსტობის რისკი გამოვლინდა მნიშვნელოვან სისტემებში და, მეორე მხრივ, შეუძლებელია ან პრაქტიკული არ არის ძირითადი პროცედურების ჩატარება.

საინფორმაციო ტექნოლოგიებზე დამოკიდებული პროცესების (ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები, გამოთვლები და საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ შექმნილი ინფორმაცია) ტესტირება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობითა და დამოუკიდებლად (მათ გარეშე)

- **ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები და გამოთვლები:**

საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები ავტომატურად არ განაპირობებს გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების საიმედოობას. თუმცა, გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა, მნიშვნელოვანწილად, დამოკიდებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობაზე. საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ნაკლოვანებებმა შეიძლება შექმნას ბიზნესპროცესებთან დაკავშირებული გამოყენებითი პროგრამებისა და მონაცემების უნებართვოდ შეცვლის შესაძლებლობა, რაც შეამცირებს ან დიდ ზიანს მიაყენებს გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობას.

ამგვარად, იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორები მიიჩნევენ, რომ საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანია, აუდიტორების მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ამა თუ იმ ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმის დანერგვის შესახებ ხშირად შეიძლება გამოდგეს მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობის აუდიტორულ მტკიცებულებად. ეს განპირობებულია საინფორმაციო ტექნოლოგიების პროცესებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი მუდმივობით - შეიძლება გვქონდეს იმის მოლოდინი, რომ ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმი უცვლელად/მუდმივად იმოქმედებს, თუ პროგრამა არ შეიცვლება. ამასთან, ხშირად ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმების უწყვეტი ფუნქციონირების შეფასების ძირითადი საფუძველია საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა.

როდესაც არ არსებობს საინფორმაციო ტექნოლოგიების საიმედო საერთო კონტროლის მექანიზმები, ყველაზე პრაქტიკული და ეფექტიანი მიდგომა იქნება ძირითადი ტესტების (პროცდეურების) ჩატარება, თუკი შეუძლებელი არ არის ამ მიდგომის გამოყენება მაღალ დონეზე ავტომატიზებული კონტროლის გარემოს არსებობის გამო. ამ უკანასკნელ შემთხვევაში, შესაფერისი კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის აუცილებელი იქნება ალტერნატიული მეთოდების გამოყენება, მაგალითად, კომპიუტერული აუდიტის ტექნიკის (აუდიტის ჩატარება კომპიუტერის მეშვეობით).

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი პროგრამის მიერ შექმნილი ინფორმაცია (ანგარიშები):**

აუდიტის მრავალ ობიექტში მისი საინფორმაციო სისტემის მიერ არის შექმნილი იმ ინფორმაციის დიდი ნაწილი, რომლის მიმართაც გამოიყენება სხვადასხვა მანუალური და ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმი. თუ ამ ინფორმაციაში დაშვებული იქნება შეცდომები ან რაიმე ინფორმაცია გამოტოვებული, ეს შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ აღნიშნული კონტროლის მექანიზმები არ არის ეფექტიანი.

გარდა ამისა, როდესაც აუდიტორები ძირითად პროცედურებს ატარებენ, ისინი ხშირად იყენებენ აუდიტის ობიექტის საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემის მიერ შექმნილ ინფორმაციას. თუ ამგვარი ინფორმაცია არ არის სწორი ან სრულყოფილი, შეიძლება მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებიც არ იყოს სწორი ან სრულყოფილი.

ამის გამო, აუდიტის გეგმა უნდა მოიცავდეს გამოყენებული ინფორმაციის საიმედოობის პროცედურებს, ე.ი. მისი სისრულისა და სისწორის დასადგენად. მაგალითად, იმ ინფორმაციის:

- რომელთანაც დაკავშირებულია კონტროლის მექანიზმები, რომლებზე დაყრდნობასაც გეგმავენ აუდიტორები; და
- რომლის საფუძველზეც ატარებენ ძირითად პროცედურებს (ტესტებს), მათ შორის, ძირითად ანალიტიკურ პროცედურებსა და ელემენტების ტესტებს.

იმის მიხედვით, რა სახის ინფორმაციას გამოიყენებენ აუდიტორები სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშიდან, მათ უნდა ჩაატარონ შესაბამისი ანგარიშის ხარისხის მახასიათებლების ტესტირება, ერთ-ერთი შემდეგი მიდგომის გამოყენებით:

1. როდესაც სისტემის მიერ შექმნილი ანგრიშების გამოყენება აუდიტორებს განზრახული აქვთ ელემენტების ძირითადი ტესტების ჩასატარებლად ფულად ღირებულებებზე დაყრდნობით, სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშებში მოცემული პირველადი მონაცემების სისრულესა და სისწორეში დასარწმუნებლად აუდიტორებს, როგორც წესი, დასჭირდებათ:

    - ინფორმაციის მათემატიკური სისწორის შემოწმება;
    - სისტემის მიერ შექმნილი ინფორმაციის ჯამური თანხების შემოწმება, მთავარი წიგნის მონაცემებთან შედარებით.

ზემოაღნიშნული პროცედურების ჩატარება დაგეგმილ ელემენტების ტესტებთან ერთად ხშირად საკმარისია სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების სისრულისა და სისწორის დასადგენად.

მაგალითად, როდესაც აუდიტორები გეგმავენ ძირითადი ტესტების ჩატარებას სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშში მოცემულ ძირითადი საშუალებების შემოსვლის მონაცემებზე, აუდიტორებს ამ ანგარიშის სისრულის შესახებ მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლიათ ანგარიშის ჯამური თანხის მათემატიკური სისწორის ტესტირებით და ანგარიშში მოცემული ძირითადი საშუალებების ზრდის ჯამური თანხის შედარებით ძირითადი საშუალებების მოძრაობის რეესტრთან, რეესტრში ასახული ძირითადი საშუალებების მოძრაობის მათემატიკური სისწორის ტესტირებით და შემდეგ რეესტრში ასახული ძირითადი საშუალებების ჯამური თანხის შედარებით საცდელ ბალანსთან. ამის შემდეგ კი, როგორც წესი, აუდიტორებმა სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშის სისწორეზე მტკიცებულებები მაშინ უნდა მოიპოვონ, როდესაც ძირითად ტესტებს ჩაატარებენ ძირითადი საშუალებების ზრდის შერჩეულ მონაცემებზე.

2. როდესაც სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშების გამოყენება აუდიტორებს განზრახული აქვთ კონტროლის ან ძირითადი ტესტების ჩასატარებლად ფულადი ღირებულებების გარდა სხვა მახასიათებლებზე დაყრდნობით, აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, სავარაუდოდ,

ეფექტიანი ან/და არაეფექტიანი იქნება თუ არა საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმებისა და ისეთ პროგრამასთან დაკავშირებული შესაფერისი გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება, რომელიც ინფორმაციას ქმნის.

3. როდესაც მოსალოდნელია, რომ ეფექტიანი არ იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმებისა და გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება, აუდიტორებმა, გარდა იმისა, რომ უნდა ჩაატარონ ინფორმაციის მათემატიკური სისწორის ტესტირება და საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშის მონაცემები შეამოწმონ მთავარი წიგნის მონაცემებთან შედარებით, ასევე უნდა ჩაატარონ სათანადო ძირითადი პროცედურები აუდიტის მიმდინარეობისას, თითოეულ შემთხვევაში გამოყენებული ინფორმაციის სისრულისა და სისწორის შესამოწმებლად.
მაგალითად, როდესაც აუდიტორებს საქმე აქვთ ვალების ანარიცხების ადეკვატურობის შეფასება განზრახული აქვთ ხანდაზმული დებიტორული დავალიანების (მოთხოვნების) ანგარიშების საფუძველზე, მათ, როგორც წესი, უნდა შეძლონ ამგვარი ანგარიშების სისრულის ტესტირება ამ ანგარიშში მოცემული დებიტორული დავალიანების ანგარიშების ჯამური ნაშთის შედარებით მთავარი წიგნის მონაცემებთან. თუმცა, ამას გარდა, მათ ასევე დასჭირდებათ სისტემის მიერ შექმნილ ანგარიშში ასახული ხანდაზმული დებიტორული დავალიანების სისწორის შესამოწმებლად სპეციალური ტესტის განსაზღვრა და ჩატარება, მაგალითად, თითოეული ოპერაციის თარიღისა და დებიტორული დავალიანების თანხის ტესტირება შესაბამის დამამტკიცებელ დოკუმენტაციასთან შედარებით, როგორიცაა რეალიზაციის ანგარიშ-ფაქტურები, რათა შეამოწმონ დებიტორული დავალიანების ანგარიშში ასახული თანხები და ასევე ხანდაზმულ (ჩამოსაწერ) ანგარიშებად ამ ანგარიშ-ფაქტურების კლასიფიკაციის სისწორე.

როდესაც მოსალოდნელია, რომ ეფექტიანი იქნება საინფორმაციო ტექნოლოგიების საერთო კონტროლის მექანიზმებისა და გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების ჩატარება, აუდიტორებმა გარდა იმისა, რომ უნდა ჩაატარონ ინფორმაციის მათემატიკური სისწორის ტესტირება და საინფორმაციო სისტემის მიერ შექმნილი ანგარიშის მონაცემები შეამოწმონ მთავარი წიგნის მონაცემებთან შედარებით, ასევე უნდა ჩაატარონ სათანადო ძირითადი პროცედურები მხოლოდ რომელიმე ერთი შემთხვევისთვის, იმის მიუხედავად, რამდენჯერ გამოიყენეს ინფორმაცია აუდიტში.

დანართი 2. ხელმძღვანელობის ექსპერტების სამუშაოს გამოყენება

აუდიტორებს ხშირად მოეთხოვებათ აუდიტის ობიექტის მიერ დაქირავებული ექსპერტების სამუშაოს განხილვა. აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის გარდა, შეიძლება დასჭირდეს სპეციალური ცოდნა და კვალიფიკაცია სხვა სფეროებში, როგორიცაა, მაგალითად, აქტუარული გამოთვლები, შეფასებები (მაგალითად, აქტივების), ან ტექნიკური/საინჟინრო/მშენებლობის მონაცემები. აუდიტის ობიექტს შეიძლება დაქირავებული ჰყავდეს (შტატით ან ხელშეკრულებით) ამ სფეროების ექსპერტები, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში დასახმარებლად. თუ ასე არ არის, როდესაც ამგვარი ცოდნა აუცილებელია ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, მაშინ იზრდება ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობის რისკები.

როდესაც აუდიტორული მტკიცებულების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაცია მომზადებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ, უნდა შესრულდეს ასს 500-ის მე-8 პუნქტის მოთხოვნა. მაგალითად, პირს ან ორგანიზაციას შეიძლება გამოცდილება ჰქონდეს ისეთი ფასიანი ქაღალდების რეალური ღირებულების შეფასების მოდელების გამოყენების საკითხში, რომლისთვისაც არ არსებობს ემპირიული ბაზარი. თუ პირი ან ორგანიზაცია ამ ცოდნას იყენებს შეფასების განსახორციელებლად და აუდიტის ობიექტი მათ შეფასებას იყენებს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად, ეს პირი ან ორგანიზაცია იქნება ხელმძღვანელობის ექსპერტი და მის მიმართ გამოიყენება მე-8 პუნქტი.

აუდიტორული პროცედურები

ასს 500-ის მე-8 პუნქტის მოთხოვნასთან დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს შემდეგი ფაქტორები:

- იმ საკითხის ხასიათი და სირთულე, რომელსაც უკავშირდება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო;
- ამ საკითხთან დაკავშირებული არსებითი უზუსტობის რისკები;
- აუდიტორული მტკიცებულებების ალტერნატიული წყაროების არსებობა;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტი აუდიტის ობიექტის შტატის თანამშრომელია თუ ხელშეკრულებით ჰყავს დაქირავებული სათანადო მომსახურების გასაწევად;
- რა დონეზე შეუძლია ხელმძღვანელობას კონტროლის ან ზემოქმედების განხორციელება ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოზე;
- იცავს თუ არა ხელმძღვანელობის ექსპერტი ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ ან დარგობრივ მოთხოვნებს;
- აუდიტის ობიექტის ფარგლებში ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაოსთან დაკავშირებით დადგენილი კონტროლის მექანიზმების ხასიათი და გავრცელების არეალი;
- აუდიტორის ცოდნა შესაბამის სფეროში ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის შესახებ;
- აუდიტორის ადრინდელი გამოცდილება ამ ექსპერტის სამუშაოსთან მიმართებით.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობა, უნარები და ობიექტურობა

ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობა, უნარები და ობიექტურობა და აუდიტის ობიექტის ფარგლებში მის სამუშაოზე დაწესებული კონტროლის მექანიზმები იმ ინფორმაციის საიმედოობასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ფაქტორებია, რომელსაც ქმნის ხელმძღვანელობის ექსპერტი. კომპეტენტურობა დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის გამოცდილების ხასიათსა და დონესთან. უნარები დაკავშირებულია ხელმძღვანელობის ექსპერტის შესაძლებლობასთან, ეს კომპეტენცია გამოიყენოს კონკრეტულ გარემოებებში. ექსპერტის უნარებზე შეიძლება გავლენას ახდენდეს, მაგალითად, შემდეგი ფაქტორები: მისი გეოგრაფიული ადგილსამყოფელი, თავისუფალი დროისა და რესურსების არსებობა. ობიექტურობა დაკავშირებულია მოსალოდნელ შედეგებთან, რაც შეიძლება მოჰყვეს ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიკერძოებას, ინტერესთა კონფლიქტს ან სხვების ზემოქმედებას ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესიულ განსჯაზე ან მის საქმიან გადაწყვეტილებებზე.

ინფორმაციის მოძიება ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობის, უნარებისა და ობიექტურობის შესახებ შესაძლებელია სხვადასხვა წყაროდან, როგორიცაა, მაგალითად:

- ექსპერტთან აუდიტორის მუშაობის ადრინდელი პირადი გამოცდილება;
- ექსპერტთან და სხვა პირებთან გასაუბრება, ვინც იცნობს ექსპერტის სამუშაოს;
- ინფორმაცია ექსპერტის კვალიფიკაციის, პროფესიულ ორგანიზაციაში ან დარგობრივ ასოციაციაში მისი წევრობის, პრაქტიკული საქმიანობის ლიცენზიის ან აღიარების სხვა რომელიმე ფორმის შესახებ;
- ექსპერტის მიერ დაწერილი და გამოქვეყნებული ნაშრომები;
- აუდიტორის ექსპერტი, თუ ასეთი არსებობს, რომელიც აუდიტორებს ეხმარება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებაში ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესახებ.

ხელმძღვანელობის ექსპერტის კომპეტენტურობის, უნარებისა და ობიექტურობის შეფასებისას გასათვალისწინებელ საკითხებს განეკუთვნება, მაგალითად, ემორჩილება თუ არა ექსპერტის სამუშაო ტექნიკურ სტანდარტებს, ან სხვა პროფესიულ თუ დარგობრივ მოთხოვნებს, როგორებიცაა ეთიკის სტანდარტები და პროფესიული ორგანიზაციის ან დარგობრივი ასოციაციის წევრობის სხვა მოთხოვნები, სალიცენზიო ორგანოს აკრედიტაციის მოთხოვნები, ან კანონმდებლობით ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით დადგენილი მოთხოვნები.

ობიექტურობის საფრთხეები

ობიექტურობას საფრთხე შეიძლება მრავალმა გარემოებამ შეუქმნას, მაგალითად, პირადი ანგარების, არაკანონიერი დაცვის, ფამილარული ურთიერთობების, თვითშეფასებისა და შანტაჟის საფრთხე. ამგვარი საფრთხეები შეიძლება შეამციროს დამცავმა ზომებმა, რომლებიც შეიძლება შექმნილი იყოს გარე სტრუქტურების (მაგალითად, ხელმძღვანელობის ექსპერტის პროფესია, კანონმდებლობა ან რეგულირების სისტემა), ან ხელმძღვანელობის ექსპერტის სამუშაო გარემოს მიერ (მაგალითად, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები).

მართალია, დამცავ ზომებს არ შეუძლია ხელმძღვანელობის ექსპერტის ობიექტურობის მიმართ შექმნილი ყველა საფრთხის აღმოფხვრა, მაგრამ შეიძლება იმის თქმა, რომ მაგალითად, შანტაჟის საფრთხე, შეიძლება უფრო ნაკლებად მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტის ობიექტის მიერ ხელშეკრულებით აყვანილ ექსპერტთან მიმართებით, ვიდრე აუდიტის ობიექტში მომუშავე ექსპერტთან მიმართებაში. ამ შემთხვევაში, უფრო ეფექტურია ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების მიერ შექმნილი დამცავი ზომებიც. ვინაიდან ობიექტურობის მიმართ საფრთხე ყოველთვის იარსებებს აუდიტის ობიექტის ნებისმიერ თანამშრომელთან დაკავშირებით, როგორც წესი, არ შეიძლება მივიჩნიოთ, რომ აუდიტის ობიექტში მომუშავე ექსპერტი უფრო ობიექტურია, ვიდრე მისი სხვა თანამშრომლები.

[26] *იხ. ISSAI 2402 დეტალური ინფორმაციის გასაცნობად.*

ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოში გარკვევა

იმისათვის, რომ აუდიტორებმა ნათელი წარმოდგენა შეიქმნან ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ, მათ შეიძლება დასჭირდეთ ხელმძღვანელობის ექსპერტის კვალიფიკაციის სფეროში შემდეგი ასპექტების ცოდნა:

- ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამისი სფერო მოიცავს თუ არა სპეციალიზაციის ისეთ ასპექტებს, რომლებიც აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისია;
- ექსპერტის სამუშაოში გამოიყენება თუ არა პროფესიული ან სხვა სტანდარტები და მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნები;
- რომელი დაშვებები და მეთოდები გამოიყენა ხელმძღვანელობის ექსპერტმა და არის თუ არა ისინი საყოველთაოდ მიღებული ექსპერტის კვალიფიკაციის შესაბამის სფეროში და შესაფერისია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების მიზნებისთვის;
- ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ გამოყენებული შიდა და გარე მონაცემების ან ინფორმაციის ხასიათი.

როდესაც აუდიტორები აფასებენ, ხელმძღვანელობის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო წარმოადგენს თუ არა ადეკვატურ აუდიტორულ მტკიცებულებას შესაბამისი მტკიცების დონეზე, მათ შეუძლიათ შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- ექსპერტის მიერ გამოვლენილი ფაქტების ან მის მიერ გამოტანილი დასკვნების რელევანტურობა და გონივრულობა/დასაბუთებულობა, მათი თავსებადობა სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან, ამასთან, სათანადოდ აისახა თუ არა ისინი ფინანსურ ანგარიშგებაში;
- თუ ექსპერტის სამუშაო ითვალისწინებს მნიშვნელოვანი დაშვებებისა და მეთოდების გამოყენებას, ამ დაშვებებისა და მეთოდების რელევანტურობა და გონივრულობა/დასაბუთებულობა; და
- თუ ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო გულისხმობს დიდი მოცულობის პირველადი მონაცემების გამოყენებას, მაშინ ამ მონაცემთა წყაროების რელევანტურობა, სისრულე და სიზუსტე.

დანართი 3. აუდიტორული მოსაზრებები აუდიტის ობიექტის შესახებ, რომელიც მომსახურე ორგანიზაციას იყენებს

აუდიტორების მიერ განსახილველი საკითხები[26]

აუდიტორებმა ნათელი წარმოდგენა უნდა შეიქმნან იმის თაობაზე, როგორ იყენებს აუდიტის ობიექტი მომსახურე ორგანიზაციის მომსახურებას, მათ შორის:

- მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეული მომსახურების ხასიათი და მისი მნიშვნელობა აუდიტის ობიექტისთვის, მათ შორის, ამ მომსახურების გავლენა აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლზე;
- იმ დამუშავებული ოპერაციების, ანგარიშების, ან ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესების ხასიათი და არსებითობა, რომლებზედაც გავლენას ახდენს მომსახურე ორგანიზაცია;
- მომსახურე ორგანიზაციისა და აუდიტის ობიექტის საქმიანობებს შორის ურთიერთქმედების ხარისხი;
- აუდიტის ობიექტსა და მომსახურე ორგანიზაციას შორის ურთიერთობის ხასიათი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციის მიერ შესრულებული მომსახურების სახელშეკრულებო პირობები.

აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის მექანიზმები, რათა შეაფასოს აუდიტის ობიექტის იმ კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა და მათი შესრულება, რომლებიც დაკავშირებულია მომსახურე ორგანიზაციის მიერ გაწეულ მომსახურებასთან. აღნიშნული კონტროლის მექანიზმები მოიცავს კონტროლის იმ მექანიზმებსაც, რომლებიც გამოიყენება მომსახურე ორგანიზაციის მიერ დამუშავებული ოპერაციების მიმართ. აუდიტორებმა ზემოაღნიშნული შიდა კონტროლის მექანიზმები იმ დონეზე უნდა შეისწავლონ, რაც საკმარისი იქნება არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად.

თუ აუდიტორები ვერ მოიპოვებენ საკმარის ინფორმაციას აუდიტის ობიექტისგან, მათ ინფორმაციის მოპოვება შეუძლიათ შემდეგი პროცედურების ჩატარებით:

- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორებისგან დასკვნის (ანგარიშის) მოპოვება, რომელიც შეიცავს დასაბუთებულ რწმუნებას მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის შესახებ, თუ არსებობს;
- მომსახურე ორგანიზაციასთან დაკავშირება აუდიტის ობიექტის მეშვეობით, სპეციფიკური ინფორმაციის მოსაპოვებლად;
- მომსახურე ორგანიზაციაში ადგილზე მისვლა და ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომლებიც უზრუნველყოფს მათ აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის მექანიზმების შესახებ; ან
- სხვა აუდიტორის გამოყენება ისეთი პროცედურების ჩასატარებლად, რომლებიც უზრუნველყოფს მათ აუცილებელი ინფორმაციით, მომსახურე ორგანიზაციის სათანადო კონტროლის მექანიზმების შესახებ.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიში

როდესაც მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის ანგარიშს იყენებენ აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის მექანიზმების შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, აუდიტორებმა უნდა განიხილონ სხვა აუდიტორის პროფესიული კომპეტენტურობა და მისი ანგარიშის ხასიათი და შინაარსი. აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის პროფესიულ კომპეტენციასა და მომსახურე ორგანიზაციისგან აუდიტორის დამოუკიდებლობაში, იმ სტანდარტების ადეკვატურობაში, რომლის შესაბამისადაც მომზადებულია ანგარიში.

მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შედგენილი დასკვნა, როგორც წესი, იქნება ერთ-ერთი შემდეგი ტიპის:

1. დასკვნა შიდა კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურისა და დანერგვის შესახებ

- მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის აღწერა, რომელიც, როგორც წესი, მომზადებულია მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ:
    - ზემოაღნიშნული აღწერილობა სწორია;
    - შიდა კონტროლის მექანიზმები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული მის აღწერილობაში ჩამოყალიბებული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით;
    - აღნიშნული შიდა კონტროლის მექანიზმები დანერგილია.

მართალია, ამ ტიპის დასკვნები შეიძლება სასარგებლო იყოს აუდიტორებისთვის მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის შესახებ წარმოდგენის შესაქმნელად, მაგრამ ისინი ამგვარ დასკვნებს ვერ გამოიყენებენ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების სახით.

2. ანგარიში შიდა კონტროლის სტრუქტურის, დანერგვისა და მისი ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ

- მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის აღწერა, რომელიც, როგორც წესი, მომზადებულია მომსახურე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მოსაზრება იმის შესახებ, რომ:
    - ზემოაღნიშნული აღწერილობა სწორია;
    - შიდა კონტროლის მექანიზმები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული მის აღწერილობაში ჩამოყალიბებული მიზნების მიღწევის უნარის თვალსაზრისით;
    - აღნიშნული შიდა კონტროლის მექანიზმები დანერგილია;
    - შიდა კონტროლი ეფექტიანად ფუნქციონირებს ჩატარებული კონტროლის ტექსტების შედეგების მიხედვით. შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ მოსაზრების გარდა, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორს მითითებული ექნება ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მიღებული შედეგები.

ამ ტიპის დასკვნებიდან შესაძლებელია კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რადგან კონტროლის ტესტები ჩატარებულია. როდესაც აუდიტორები ამგვარ დასკვნას იყენებენ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ ჩატარებული კონტროლის ტესტების რელევანტურობა, აუდიტის ობიექ-

ტის ოპერაციებისთვის, ანგარიშთა ნაშთებისთვის, განმარტებითი შენიშვნებისა (განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციისა) და შესაბამისი მტკიცებებისთვის, ასევე, აუდიტის მიზნებისთვის შესაფერისია თუ არა მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები. ამ უკანასკნელთან მიმართებაში აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ასპექტები:

- კონტროლის ტესტებით მოცული დროის პერიოდი;
- რა დროა გასული კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებულ სამუშაოს მასშტაბი, ტესტების ხასიათი, ვადები და მოცულობა, ასევე უზრუნველყოფს თუ არა აღნიშნული სამუშაო საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს აუდიტის ობიექტის იმ შიდა კონტროლის მექანიზმების შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად, რომლებიც აუდიტის მიზნების შესაფერისია; და
- დაადგინონ, ეს კონტროლის მექანიზმები ავსებს თუ არა აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმებს ან აუდიტის ობიექტისთვის შესაფერისია თუ არა. თუ ასეა, უნდა შეისწავლონ, ამგვარი კონტროლის მექანიზმები შემუშავებული და დანერგილი აქვს თუ არა აუდიტის ობიექტს.

როდესაც აუდიტორები იმავდროულად პასუხისმგებლები არიან მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტზეც, მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტის აუდიტორს შორის კომუნიკაციაზე (ინფორმაციის გაცვლაზე) შეიძლება აღარ ვრცელდებოდეს კონფიდენციალურობის მოთხოვნები. ამ ფაქტმა შეიძლება გავლენა იქონიოს იმ პროცედურების შერჩევაზეც, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორები შეაფასებენ სხვა აუდიტორის სამუშაოს. ასეთ შემთხვევაში, აუდიტორებმა თავიანთი საანგარიშგებო მოთხოვნები უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის დაგეგმვის პროცესში.

რეაგირება არსებითი უზუსტობის რისკებზე

აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისი მტკიცებების შესახებ, რომლებიც ასახულია აუდიტის ობიექტის ჩანაწერებში, ან დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატაროს მომსახურე ორგანიზაციაში ამგვარი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად.

როდესაც აუდიტორების მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასება ითვალისწინებს იმის მოლოდინს, რომ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებს, აუდიტორებმა უნდა მოიპოვონ აუდიტორული მტკიცებულებები ამ კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ, ერთი ან რამდენიმე ქვემოთ განხილული პროცედურის მეშვეობით:

- მოიპოვონ მე-2 ტიპის დასკვნა, თუ არსებობს;
- ჩაატარონ სათანადო კონტროლის ტესტები მომსახურე ორგანიზაციაში; ან
- სხვა აუდიტორი გამოიყენონ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის ტესტების ჩასატარებლად თავიანთი სახელით.

თუ აუდიტორები გეგმავენ მე-2 ტიპის დასკვნის გამოყენებას აუდიტორული მტკიცებულებების სახით, რომ მომსახურე ორგანიზაციაში კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებს, მათ უნდა შეაფასონ:

- მომსახურე ორგანიზაციის შიდა კონტროლის მექანიზმების აღწერა, მათი სტრუქტურა და ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება მოიცავს თუ არა ისეთ პერიოდს, რომელიც

აუდიტორების მიზნების შესაფერისია;

- მომსახურე ორგანიზაციას მითითებული აქვს თუ არა აუდიტის ობიექტისთვის რელევანტური შემავსებელი (დამატებითი) კონტროლის მექანიზმები, ხოლო თუ ასეა, დაადგინონ, აუდიტის ობიექტს განსაზღვრული და დანერგილი აქვს თუ არა ამგვარი კონტროლის მექანიზმები. თუ აუდიტის ობიექტს დანერგილი აქვს ზემოაღნიშნული კონტროლის მექანიზმები, უნდა ჩაატარონ მათი ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება;
- კონტროლის ტესტებით მოცული დროის პერიოდისა და იმ პერიოდის ადეკვატურობა, რომელიც გასულია კონტროლის ტესტების ჩატარებიდან;
- მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორების მიერ ჩატარებული კონტროლის ტესტები და მათი შედეგები, როგორც აღწერილია მათ დასკვნაში, შეესაბამება თუ არა აუდიტის ობიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილ მტკიცებებს და უზრუნველყოფს თუ არა საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორების მიერ განსაზღვრული რისკის შეფასების გასამყარებლად.

აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის გამოკითხვა იმის თაობაზე, მომსახურე ორგანიზაციამ აუდიტის ობიექტს მიაწოდა თუ არა ინფორმაცია თაღლითობის, კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დარღვევის, ან ისეთი შეუსწორებელი უზუსტობების შესახებ, რომლებიც გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ ანგარიშგებაზე, ან მათთვის რაიმე სხვა გზით ხომ არ გახდა ცნობილი ამგვარი ინფორმაცია. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, ზემოაღნიშნული საკითხები რა სახის გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტის დამატებითი პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და მოცულობაზე, მათ შორის აუდიტის ანგარიშზე.

აუდიტორმა ერთი და იგივე პრინციპები უნდა გამოიყენოს თითოეულ შესაფერის მომსახურე ორგანიზაციასთან მიმართებით, რომლებიც აუდიტის ობიექტს ისეთი ტიპის მომსახურებას უწევენ, რომელიც აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნების შესაფერისია.

ანგარიშის მომზადება

აუდიტორმა მოდიფიცირებული მოსაზრება უნდა გამოთქვას აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ შედგენილ აუდიტის ანგარიშში, თუ ვერ შეძლებს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას მომსახურე ორგანიზაციის მიერ მისთვის გაწეული ისეთი მომსახურებების შესახებ, რომლებიც აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის მიზნების შესაფერისია.

აუდიტორმა არ უნდა ახსენოს მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაო აუდიტის ობიექტის შესახებ შედგენილ აუდიტის ანგარიშში, რომელიც არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას შეიცავს, თუ ამის გაკეთება არ მოითხოვება საკანონმდებლო ან სხვა მარეგულირებელი ნორმებით. თუმცა, აუდიტის ანგარიშში მომსახურე ორგანიზაციის აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს მითითებაც კი არ ამცირებს აუდიტის ობიექტის აუდიტორების პასუხისმგებლობას საკუთარი აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, რომელიც ნათლად უნდა იყოს ჩამოყალიბებული აუდიტის ანგარიშში.

დანართი 4. კომპონენტის არსებითობა ჯგუფის აუდიტისთვის

იმისათვის, რომ მისაღებ დონემდე შეამცირონ იმის რისკი, რომ გამოვლენილი და გამოუვლენელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე ჯგუფის ფინანსურ ანგარიშგებაში არ გადააჭარბებს მთლიანად ჯგუფის ფინანსური ანგარიშგებისთვის დადგენილ არსებითობის დონეს, აუდიტორებმა თითოეული ინდივიდუალური კომპონენტისთვის უნდა განსაზღვრონ „კომპონენტის საერთო არსებითობა“, რომელიც ნაკლები იქნება ჯგუფის საერთო არსებითობაზე. ეს იმას ნიშნავს, რომ არსებითობის მაქსიმალური სიდიდე, რომლის მიკუთვნებაც შესაძლებელია რომელიმე ერთ კომპონენტზე, ნაკლები იქნება ჯგუფის საერთო არსებითობის 100%-ზე. თითოეული ინდივიდუალური კომპონენტის საერთო არსებითობის დონის დადგენისთვის სახელმძღვანელოდ აუდიტორებისთვის სასარგებლო იქნება კომპონენტის საერთო არსებითობის შესაძლო დიაპაზონის ბოლო წერტილების გათვალისწინება შემდეგნაირად:

- დიაპაზონის ერთ-ერთ ბოლო წერტილზე თითოეულ კომპონენტს მიეკუთვნება ჯგუფის საერთო არსებითობის არითმეტიკული პროპორციული წილი, რა შემთხვევაშიც კომპონენტის მთლიანი არსებითობა ტოლი იქნება ჯგუფის საერთო არსებითობის. მაგალითად, თუ ჯგუფის საერთო არსებითობა 5 მლნ ლარია, 1 მლნ ლარი მიეკუთვნება ხუთი ერთნაირი სიდიდის კომპონენტიდან თითოეულს;
- დიაპაზონის მეორე ბოლო წერტილზე აუდიტორს თითოეული კომპონენტისთვის შეუძლია არსებითობა განსაზღვროს საერთო არსებითობის ციფრთან ძალიან მიახლოებული სიდიდით, რის შედეგადაც მიიღება კომპონენტის მთლიანი არსებითობა, რომელიც მნიშვნელოვნად აღემატება ჯგუფის საერთო არსებითობას. მაგალითად, თუ ჯგუფის საერთო არსებითობა 5 მლნ ლარია, 4.8 მლნ ლარი მიეკუთვნება ხუთი ერთნაირი სიდიდის კომპონენტიდან თითოეულს.

როგორც წესი, კომპონენტებზე ჯგუფის საერთო არსებითობის არითმეტიკული პროპორციული წილის მიკუთვნების საფუძველზე ჩატარებული აუდიტი არ იქნება პროდუქტიული, ვინაიდან ჯგუფის დონისთვის მიღებული აუდიტორული რისკი ძალიან დაბალი იქნება. პირიქით, ჯგუფის არსებითობის სრულად მიკუთვნება თითოეულ კომპონენტზე გამოიწვევს მიუღებლად მაღალ რისკს იმისა, რომ გამოუვლენელი უზუსტობების აგრეგირებული სიდიდე ჯგუფის საერთო არსებითობაზე მეტი იქნება. ამგვარად, როგორც წესი, კომპონენტის საერთო არსებითობის შესაძლო დიაპაზონის ბოლო წერტილების გამოყენება არ იქნება კომპონენტის არსებითობის დადგენის საუკეთესო მიდგომა.

ვინაიდან თითოეული ჯგუფის აუდიტში თავისებური განსხვავებული გარემოებები არსებობს, რომლებიც გავლენას ახდენს რისკებზე, არ არსებობს ერთადერთი სწორი მიდგომა კომპონენტის არსებითობის დონის დასადგენად. მაშასადამე, კომპონენტების საერთო არსებითობის დონეების დასადგენად, ჯგუფის აუდიტის აუდიტორებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას. დამატებითი პრაქტიკული მითითების სახით, აუდიტორებს რეკომენდაცია ეძლევათ, გაითვალისწინონ შემდეგი მიდგომის გამოყენება კომპონენტების საერთო არსებითობის დონეების დადგენისას. ეს მიდგომა ეყრდნობა ალბათობის მოდელს კოეფიციენტების გამოსათვლელად, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია კომპონენტების ჯამური არსებითობის გონივრული ზედა ზღვრის გამოსათვლელად ჯგუფის საერთო არსებითობის დონის საფუძველზე, სხვადასხვა რაოდენობის კომპონენტების შემთხვევაში.

საფეხური 1: კომპონენტების მაქსიმალური ჯამური არსებითობის განსაზღვრა (MACM)

შემდეგ ცხრილში აღწერილია მიდგომა, რომელიც ჯგუფის აუდიტორებს უზრუნველყოფს სასარგებლო დასაყრდენი ბაზით, არსებითობის მაქსიმალური აგრეგირებული სიდიდის გამოსათვლელად, რომელიც მიეკუთვნება ცალკეულ კომპონენტს ისე, რომ ჯგუფის დონის აუდიტორული რისკი შენარჩუნდეს მისაღებ დონეზე.

ჯგუფის საერთო არსებითობის კოეფიციენტები	
კომპონენტების რაოდენობა	კოეფიციენტი[27], რომელიც გამოიყენება ჯგუფის საერთო არსებითობის მიმართ MACM-ის გამოსათვლელად
2	1.5
3-4	2.0
5-6	2.5
7-9	3.0
10-14	3.5
15-19	4.0
20-25	4.5
26-30	5.0
31-40	5.5
41-50	6.0
51-64	6.5
65-80	7.0
81-94	7.5
95-110	8.0
111-130	8.5
131+	9.0

ცხრილში მოცემული კოეფიციენტების ნაკრები გულისხმობს, რომ აუდიტორებმა სათანადო პროფესიული განსჯა გამოიყენეს ჯგუფის მნიშვნელოვანი კომპონენტების დასადგენად, რომლებზედაც განაწილდება MACM, მათ შორის გამორიცხა ის უმნიშვნელო კომპონენტები, რომლებიც ერთობლივად არაარსებითია ჯგუფის მიმართ და რომლებსაც საკმარისად დაბალი რისკი უკავშირდება.

მოდელის მიერ შემოთავაზებული ზედა ზღვრის დასადგენად, ჯგუფის აუდიტორემა ჯგუფის საერთო არსებითობა უნდა გაამრავლოს ცხრილში მოცემულ შესაფერის საორიენტაციო კოეფიციენტზე და შემდეგ გამოთვლილი MACM გამოიყენოს, როგორც ბაზა კომპონენტის არსებითობის დონეების დასადგენად.

თუ დავუბრუნდებით ხუთი კომპონენტისგან შემდგარი ჯგუფის აუდიტის მაგალითს, საორიენტაციო კოეფიციენტის 2.5-ის გამოყენებით ჯგუფის საერთო არსებითობის (5 მლნ ლარი) მიმართ, **კომპონენტების მაქსიმალური ჯამური არსებითობა იქნება** 12.5 მლნ ლარი – გონივრული ზედა ზღვარი, რომლის გამოყენებაც შესაძლებელია კომპონენტებზე მისაკუთვნებლად.

[27] *ალბათობის მოდელზე დაყრდნობით.*

საფეხური 2: კომპონენტების მაქსიმალური ჯამური არსებითობის (MACM) განაწილება ჯგუფში შემავალ ცალკეულ კომპონენტებზე

როდესაც აუდიტორი საერთო არსებითობის დონეების კომპონენტებზე მიკუთვნებას/განაწილებას აპირებს, მან უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას. კომპონენტის მთლიანი საერთო არსებითობის განაწილების ამოსავალ ბაზად აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს ჯგუფის, მისი კომპონენტებისა და მათი გარემოს შესახებ აუდიტის პროცესში შექმნილი წარმოდგენა. კერძოდ, კომპონენტებს, რომლებთანაც გაზრდილი არსებითი უზუსტობის რისკია დაკავშირებული, როგორც წესი, უფრო ნაკლები სიდიდის არსებითობა მიეკუთვნება, ვიდრე იმ კომპონენტებს, რომლებსაც არ ახასიათებთ გაზრდილი არსებითი უზუსტობის რისკი.

თუმცა, პრაქტიკული მოსაზრების გამო, აუდიტორებმა კომპონენტებზე არსებითობის გასანაწილებლად შეიძლება უფრო მიზანშეწონილად მიიჩნიონ **პროპორციული ან შეწონილი განაწილების** მეთოდების გამოყენება შესაფერისი კრიტერიუმის საფუძველზე. განსახილველი კრიტერიუმების მაგალითებია: ბიუჯეტის დაფინანსება, ამონაგები (შემოსულობები), ხარჯები, მთლიანი აქტივები და ა.შ.

პროპორციული ან შეწონილი განაწილების მეთოდები აუდიტორებს MACM-ის წინასწარი განაწილების საშუალებას აძლევს მხოლოდ და მხოლოდ კომპონენტის ზომის საფუძველზე. MACM-ის განაწილება მხოლოდ რომელიმე ზემოაღნიშნული მეთოდით შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს იმ შემთხვევაში, როდესაც კომპონენტები ერთგვაროვანია და ჯგუფის სტრუქტურაში შემავალ კომპონენტებს არ ახასიათებთ აშკარად განსხვავებული რისკის ფაქტორები. სხვა შემთხვევაში, ამგვარი წინასწარი განაწილება უნდა გაკორექტირდეს საჭიროებისამებრ, თითოეული კომპონენტის რისკის მახასიათებლების საფუძველზე.

ზემოაღნიშნული კორექტირების შეტანის შემდეგ აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, კომპონენტების საერთო არსებითობის ჯამური სიდიდე ისევ რჩება თუ არა კომპონენტის მთლიანი საერთო არსებითობის გონივრულ საზღვრებში და სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახონ მათ მიერ განხორციელებული მნიშვნელოვანი კორექტირებების გამამყარებელი არგუმენტები, საჭიროებისამებრ.

როდესაც კომპონენტები განსხვავებული ზომისაა, აუდიტორებს შემდეგი მითითებები დაეხმარება იმის უზრუნველყოფაში, რომ განაწილების შედეგად ჯგუფის დონეზე მიაღწიოს აუდიტორული რისკის სასურველ დონეს:

- თითოეულ კომპონენტზე განაწილებული სიდიდე ჯგუფის საერთო არსებითობის დონეზე ნაკლები უნდა იყოს;
- ყველაზე მსხვილი კომპონენტების ჯამური არსებითობა, როგორც წესი, შენარჩუნებული უნდა იყოს ამ რაოდენობის კომპონენტების საორიენტაციო კოეფიციენტის დიაპაზონში, მაგალითად, თუ ჯგუფი შედგება სამი მსხვილი და 50 შედარებით მცირე ზომის კომპონენტისგან, აუდიტის ჯგუფმა, სავარაუდოდ, სამ მსხვილ კომპონენტს ერთობლივად არ უნდა მიაკუთვნოს ჯგუფის საერთო არსებითობაზე ორჯერ მეტზე უფრო მეტი სიდიდის არსებითობა, სამ კომპონენტთან დაკავშირებით ცხრილში შემოთავაზებული საორიენტაციო კოეფიციენტის საფუძველზე.

შემდეგ მაგალითში ნაჩვენებია MACM-ის განაწილება კომპონენტებზე, როდესაც კრიტერიუმს წარმოადგენს ხარჯები:

კომპონენტების რაოდენობა				5
საორიენტაციო კოეფიციენტი				2.5
ჯგუფის საერთო არსებითობა				1,000,000
MACM, საორიენტაციო კოეფიციენტებზე დაყრდნობით				2,500,000
კომპონენტის ხარჯები		**MACM-ის პროპორციული განაწილება**	**MACM-ის შეწონილი განაწილება**	**კომპონენტის არსებითობა**
1	60,000,000	750,000	622,847	700,000
2	50,000,000	625,000	568,579	600,000
3	40,000,000	500,000	508,553	500,000
4	30,000,000	375,000	440,420	400,000
5	20,000,000	250,000	359,601	300,000
კომპონენტების ჯამური არსებითობა		**2,500,000**	**2,500,000**	**2,500,000**

ამ მაგალითში, საორიენტაციო კოეფიციენტი 2.5 (კოეფიციენტი, რომელიც მიეკუთვნება ხუთ კომპონენტს) მრავლდება ჯგუფის საერთო არსებითობაზე (1 მლნ ლარი), კომპონენტების მაქსიმალური ჯამური არსებითობის დასადგენად, რაც იქნება 2.5 მლნ ლარი.

MACM-ის მარტივი პროპორციული განაწილების დროს კომპონენტის ხარჯები იყოფა მთლიან ხარჯებზე და მრავლდება MACM-ზე. მაგალითად, მე-5 კომპონენტზე მისაკუთვნებელი არსებითობის გამოსათვლელად: 2,500,000 × 20,000,000 ÷ 200,000,000 = 250,000.

MACM-ის შეწონილი მეთოდით განაწილების დროს, პირველ რიგში, გამოითვლება თითოეული კომპონენტის ხარჯების კვადრატული ფესვი და შემდეგ ყველა ინდივიდუალური კომპონენტის ხარჯების კვადრატული ფესვი შეიკრიბება შეწონილი განაწილების ფორმულის მნიშვნელის გამოსათვლელად. თითოეული კომპონენტის ხარჯების კვადრატული ფესვი გაიყოფა გამოთვლილ მნიშვნელზე და შემდეგ გამრავლდება MACM-ზე, შეწონილი გასანაწილებელი სიდიდის დასადგენად (მაგალითად, მე-5 კომპონენტზე მისაკუთვნებელი არსებითობის გამოსათვლელად: 2,500,000 × 4,472 ÷ (7,746 + 7,071 + 6,324 + 5,477 + 4,472) = 359,601.

განაწილების შესაძლო მიდგომების განხილვის შემდეგ აუდიტორი დაადგენს კომპონენტების არსებითობის საბოლოო დონეებს, რომლებიც ნაჩვენებია ცხრილის ბოლო სვეტში.

ტერმინთა განმარტებები

ანგარიშვალდებულება ფიზიკური და იურიდიული პირების, ასევე სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის წილობრივი მონაწილეობით დაფუძნებული საწარმოების ვალებულებები, რომელთაც მინდობილი აქვთ სახელმწიფოს რესურსები და დაკისრებული აქვთ ფისკალური, მმართველობითი და პროგრამული უფლება-მოვალეობები და პასუხისმგებლობები და ანგარიშვალდებულები არიან დამფუძნებლებისა და მათი უფლება-მოვალებების განმსაზღვრელი სუბიექტების წინაშე.

სააღრიცხვო შეფასება ამა თუ იმ მუხლის შესაბამისი მიახლოებითი ფულადი თანხა იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს მისი ზუსტად გაზომვის საშუალება.

ბუღალტრული ჩანაწერები როგორც წესი, მოიცავს პირველადი აღრიცხვის ბუღალტრული გატარებების ჩანაწერებსა და მათ დამადასტურებელ (პირველად) დოკუმენტებს, მაგალითად, ანგარიშ-ფაქტურებს, ხელშეკრულებებს, საბუღალტრო წიგნებს, ბუღალტრულ გატარებებს, შეჯერების უწყისებს და ა.შ.

ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემა სუბიექტის ამოცანებისა და ჩანაწერების ერთობლიობა, რომლის მიხედვით მუშავდება ოპერაციები და სხვა მოვლენები ფინანსური ჩანაწერების წარმოების მიზნით. ამგვარი სისტემების მეშვეობით ხდება ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების იდენტიფიკაცია, შეგროვება, ანალიზი, გამოთვლა, კლასიფიცირება, დოკუმენტირება, შეჯამება (განზოგადება) და ოპერაციებისა და სხვა მოვლენების ანგარიშებში წარდგენა.

ანგარიშები მისი შინაარსი რამდენიმე მნიშვნელობით გამოიყენება:

- ინდივიდუალური ჩანაწერების აღნიშვნა, სადაც სუბიექტი ასახავს ამა თუ იმ ტიპის ოპერაციას ან/და მოვლენას, რომელიც მას განეკუთვნება;
- მთლიანად ბუღალტრული ჩანაწერების აღნიშვნა; და
- „ფინანსური ანგარიშგების“ სინონიმი.

ბუღალტრული აღრიცხვის დარიცხვის მეთოდი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძველი, რომლის თანახმად ოპერაციები და სხვა მოვლენები აღიარდება მათი მოხდენისთანავე (და არა მაშინ, როდესაც სუბიექტი მიიღებს ან გადაიხდის ფულად სახსრებს ან მათ ეკვივალენტს). ამგვარად, ოპერაციები და მოვლენები აღირიცხება იმ პერიოდების ბუღალტრულ ჩანაწერებსა და ფინანსურ ანგარიშგებაში, რომლებთანაც დაკავშირებულია. დარიცხვის მეთოდით აღიარებული ელემენტებია აქტივები, ვალდებულებები, წმინდა აქტივები/საკუთარი კაპიტალი, ამონაგები (შემოსულობები) და ხარჯები.

ანომალია უზუსტობა, რომელიც აშკარად არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობების რეპრეზენტაციული.

ანალიტიკური პროცედურა მნიშვნელოვანი თანაფარდობების, ტენდენციებისა და კოეფიციენტების ანალიზი, რომელიც ძირითადად გამოიყენება აუდიტის დაგეგმვის სტადიასა და აუდიტის დასრულებისას, საბოლოო შემაჯამებელი მიმოხილვის პროცესში. გარდა ამისა, არსებობს სხვა სახის ანალიტიკური პროცედურაც, რომელსაც საპროგნოზო ტესტირებას უწოდებენ. მისი გამოყენება შესაძლებელია მხოლოდ იშვიათ გარემოებებში, ძირითადი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობის შესახებ.

ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები

ბუღალტრული აღრიცხვის წესები, რომლებსაც იყენებენ აუდიტის ობიექტები ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC)[28] მიერ გამოცემული საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს) შესაბამისად, ან როდესაც არ არსებობს შესაფერისი სსბასს, ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (IASB)[29] მიერ გამოცემული ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების (სსბასს)/ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (ფასს) შესაბამისად.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები

მანუალური ან ავტომატიზებული პროცედურები, როგორც პრევენციული, ისე უზუსტობების აღმოჩენაზე ორიენტირებული, რომლებიც განკუთვნილია ბუღალტრული ჩანაწერების მთლიანობის უზრუნველსაყოფად. გამოყენებითი კონტროლის მექანიზმები დაკავშირებულია ისეთ პროცედურებთან, რომლებიც გამოიყენება ოპერაციების ან სხვა ფინანსური მონაცემების ინიცირების, რეგისტრაციის, დამუშავებისა და ანგარიშების მომზადებისთვის.

მტკიცებები

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც ასახულია ფინანსურ ანგარიშგებასა და ოპერაციებში. აუდიტის კონკრეტული მიზნები მიმართულია სწორედ იმ მტკიცებებზე, რომელთა შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნის გამოტანა. მტკიცებები მოიცავს:

ფინანსური ანგარიშგების მტკიცებებს:

- აუდიტით მოცული პერიოდის ოპერაციებისა და მოვლენების შესახებ: წარმოშობა, სისრულე, სისწორე, დროში გამიჯვნა/აღიარების დროულობა, კლასიფიკაცია, კანონიერება და მიზანშეწონილობა (საბიუჯეტო სახსრების განაწილება);
- საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს არსებულ ანგარიშთა ნაშთების შესახებ: არსებობა, უფლებები და ვალდებულებები, სისრულე, შეფასება და მიკუთვნება;
- წარდგენა და ახსნა-განმარტება: წარმოშობა, უფლებები და ვალდებულებები, სისრულე, კლასიფიკაცია და აღქმადობა, სისწორე და შეფასება.

მარწმუნებელი დავალება

დავალება, რომლის დროსაც აუდიტორი წარმოადგენს დასკვნას, რომლის მიზანია, პასუხისმგებელი მხარის გარდა, სხვა სამიზნე მომხმარებლების ნდობის ამაღლება კრიტერიუმების მიხედვით, დავალების საგნის გაზომვის (შეფასების) შედეგის შესახებ.

აუდიტი

აუდიტის მიზანია, შესაძლებლობა მიეცეს აუდიტორებს, გამოთქვან თავისი მოსაზრება იმის შესახებ, ფინანსური ანგარიშგება, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.

[28] *International Federation of Accountants.*
[29] *International Accounting Standards Board.*

აუდიტორული მტკიცებულება ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს დასკვნების გამოსატანად ან მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად. აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი უნდა იყოს აუდიტორების დასკვნების ან მოსაზრების გასამყარებლად. გარდა ამისა, აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა იყოს შესაფერისი, ე.ი. უნდა იყოს აუდიტის მიზნებისთვის რელევენტური და ასევე საიმედო. როგორც წესი, აუდიტორული მტკიცებულებები, თავისი ბუნებით, დამარწმუნებელია (მხოლოდ დასკვნის საფუძვლად გამოდგება), მაგრამ თავისთავად არ წარმოადგენს უტყუარ დასკვნას.

აუდიტის სფერო აღნიშნავს საგანს (სუბიექტს ან საქმიანობას), რომლის აუდიტიც ტარდება.

აუდიტორული მოსაზრება ნათლად ჩამოყალიბებული წერილობითი მოსაზრება აუდიტის საგნის შესახებ, კერძოდ, მისი საიმედოობის, ან კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის შესახებ. არსებობს ოთხი ტიპის მოსაზრება:

- უპირობო მოსაზრება (მნიშვნელოვან გარემოებათ ამსახველ აბზაცთან ერთად ან მის გარეშე);
- პირობითი მოსაზრება (გამოწვეული აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვით, ან ხელმძღვანელობასთან უთანხმოებით, რაც არსებითია, მაგრამ არ არის ყოვლისმომცველი);
- უარყოფითი მოსაზრება (უთანხმოება, რაც არსებითიც არის და ყოვლისმომცველიც);
- მოსაზრების გამოთქმაზე უარი (აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა, რაც არსებითიც არის და ყოვლიმომცველიც).

აუდიტორული პროცედურა მეთოდი, რომელიც გამოიყენება აუცილებელი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და გასაანალიზებლად. კონტროლის ტესტებისა და ელემენტების ტესტებისთვის არსებობს ხუთი ტიპის პროცედურა, რომელთა გამოყენება შეუძლიათ აუდიტორებს. ესენია: ანალიტიკური პროცედურები, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა/დადასტურება და გამოთვლა.

აუდიტის პროგრამა დეტალურად განსაზღვრავს დაგეგმილი აუდიტორული ტესტების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, აუდიტის დაგეგმვის მემორანდუმის პრაქტიკული რეალიზების მიზნით. წარმოადგენს ინსტრუქციების ნაკრებს აუდიტის ჩატარებაში უშუალოდ მონაწილე პერსონალისთვის, ასევე შესრულებული სამუშაოს სათანადოდ დოკუმენტირებისა და მასზე კონტროლის განხორციელების ინსტრუმენტს.

აუდიტორული რისკი რისკი იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება გამოთქვას მოსაზრება, რომ ანგარიშები საიმედოა, ან შესაბამისი ოპერაციები კანონიერი და კანონზომიერია, როდესაც ფაქტობრივად ასე არ არის. აუდიტორული რისკი შეიძლება დაიყოს სამ კომპონენტად: თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნევლობის რისკი.

აუდიტის მასშტაბი აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც კონკრეტულ გარემოებებში აუდიტის მიზნის (მიზნების) მისაღწევად შესაფერისად მიიჩნევა აუდიტორის შეფასებითა და ასს-ების მოთხოვნების საფუძველზე (ანგარიშის სავარაუდო ტიპი, კონკრეტული მიზნები და შეზღუდვები და ა.შ.)

აუდიტის სტრატეგია	აუდიტის ჩატარების მიდგომა და აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც შეირჩა აუდიტის ამა თუ კონკრეტული ამოცანისთვის დადგენილი მიზნების მისაღწევად.
აუდიტის ამოცანა	იმ აუდიტორული სამუშაოს განცალკევებით იდენტიფიცირებადი ნაწილი, რომელიც იმისთვისაა გამიზნული, რომ აუდიტორმა გამოთქვას მოსაზრება, შეადგინოს ანგარიში ან ანგარიშის ნაწილი.
ბუღალტრული აღრიცხვის საკასო მეთოდი	ოპერაციების ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდი, რომლის თანახმად ამონაგები (შემოსულობები) აღირიცხება მხოლოდ მაშინ, როდესაც აუდიტის ობიექტი მიიღებს ფულად სახსრებს, ხოლო დანახარჯები – როდესაც განხორციელდება ფულადი სახსრების გასვლა (გადახდა).
შესადარისი ფინანსური ინფორმაცია	წინა პერიოდების შესაბამისი თანხები და სხვა ინფორმაცია, რომელიც წარდგენილია შესადარისობის მიზნით.
მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმები	კონტროლის პროცედურა, რომელიც თავდაპირველად აუდიტორმა არ მიიჩნია ძირითად კონტროლის მექანიზმად, მაგრამ მისი მეშვეობით იგივე მიზანი მიიღწევა, რაც იმ კონტროლის მექანიზმით, რომლის შეფასება ან ტესტირება არის დაგეგმილი. აუდიტორს შეუძლია სცადოს მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმის გამოვლენა, შეფასება და ტესტირება იმ ძირითადი კონტროლის მექანიზმის ნაცვლად, რომელიც გამოვლინდება, რომ არ ფუნქციონირებს ეფექტიანად, თანამიმდევრულად და უწყვეტად.
სისრულე	სისრულის შემოწმების მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ მოცემული პერიოდის შესაბამისი ყველა ოპერაცია და (ბალანსისთვის) ყველა აქტივი და ვალდებულება (მათ შორის გარესაბალანსო მუხლები) ასახული იყოს ბუღალტრულ ჩანაწერებში.
შესაბამისობა	საქმიანობები, ფინანსური ოპერაციები და ინფორმაცია შეესაბამება სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების მოთხოვნებს.
გამოთვლა	აუდიტორული პროცედურა, რომელიც მოიცავს პირველადი დოკუმენტებისა და ბუღალტრული ჩანაწერების არითმეტიკული სისწორის შემოწმებას, აუდიტორის მიერ გამოთვლების ხელახლა ჩატარებით, ან სხვა გამოთვლების ჩატარებით.
აუდიტის ჩატარება კომპიუტერის მეშვეობით (CAATs)	აუდტორული პროცედურების ჩატარება კომპიუტერის, როგორც აუდიტის ინსტრუმენტის გამოყენებით, მაგალითად, კომპიუტერული პროგრამების მეშვეობით ხდება აუდიტორული ტესტების ჩატარება, მონაცემების მოძიება, დახარისხება ან შერჩევა, ან მტკიცებულებების მოპოვება ინფორმაციის დამუშავების პროცესის სისწორის შესახებ.
კომპიუტერიზებული საინფორმაციო სისტემა (CIS)	სისტემა, რომელშიც ამა თუ იმ ტიპის ან ზომის კომპიუტერი მონაწილეობს აუდიტის ობიექტის ინფორმაციის დამაუშავების პროცესში, რომელიც აუდიტისთვის მნიშვნელოვანია, იმის მიუხედავად, ამ კომპიუტერს თვითონ აუდიტის ობიექტი მართავს, თუ რომელიმე მესამე მხარე.
რწმუნების დონე	აუდიტორული რისკის საპირისპირო ცნება. რაც უფრო მაღალია აუდიტორებისთვის სასურველი/მისაღები რწმუნების დონე, მით უფრო მეტი აუდიტორული ტესტები უნდა ჩატარდეს. ფინანსურ აუდიტში მიღწეული რწმუნების დონე უნდა იყოს 95% და, მაშასადამე, აუდიტორული რისკის მისაღები დონე – 5%.

დადასტურება სპეციფიკური ტიპის გამოკითხვა, პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ოფიციალური ინფორმაციის ან არსებული პირობების შესახებ ინფორმაციის მოსაპოვებლად, უშუალოდ მესამე მხარისგან.

კონტროლის მექანიზმები შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი – პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ უზრუნველყოს ხელმძღვანელობის დირექტივების პრაქტიკაში რეალიზება. კონტროლის მექანიზმების მაგალითებია:

- ვიზირება;
- შედეგების მიმოხილვა;
- ინფორმაციის დამუშავება;
- ფიზიკური კონტროლის მექანიზმები;
- მოვალეობების დანაწილება.

კონტროლის გარემო მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და ხელმძღვანელობის მმართველობითი და მართვის ფუნქციები და საერთო პოზიცია, ინფორმირებულობა და ქმედებები, რომლებიც ეხება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემასა და აუდიტის ობიექტისთვის მის მნიშვნელობას. კონტროლის გარემო შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

კონტროლის რისკი რისკი იმისა, რომ არსებით შეცდომებს ან არსებით ხარვეზებს ფინანსურ მართვაში თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და გაასწორებს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის პროცედურები. შიდა კონტროლის ამგვარი ნაკლოვანება შეიძლება იმით იყოს გამოწვეული, რომ არ არსებობს სათანადო კონტროლის პროცედურები, ან არსებული შიდა კონტროლის პროცედურები არ ფუნქციონირებს ეფექტიანად, უწყვეტად და თანამიმდევრულად.

დამადასტურებელი მტკიცებულება მეორე (სხვა) წყაროდან მიღებული მტკიცებულება, რომელიც განამტკიცებს სხვა მოპოვებულ მტკიცებულებებს.

შეუმჩნევლობის რისკი რისკი იმისა, რომ აუდიტორის მიერ ჩატარებული ძირითადი პროცედურები ვერ გამოავლენს შეცდომას, ან ფინანსურ მართვაში არსებულ ხარვეზს, რომელიც ინდივიდულურად ან სხვა შეცდომებთან/ხარვეზებთან გაერთიანების შემდეგ შეიძლება არსებითი იყოს.

ინფორმაციის გამჟღავნება გარკვეული ინფორმაციის წარდგენა (როგორც წესი, ფინანსურ ანგარიშგებასა და შესაბამის შენიშვნებში). ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნებს ადგენს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლები, როგორიცაა სსბასს-ები ან ფასს-ები და შეიძლება ძალიან დეტალური იყოს.

უფლებამოსილება ოფიციალურად დეკლარირებული დანახარჯები უფლებამოსილად მიიჩნევა, თუ შესრულებულია ყველა აუცილებელი პირობა, დაცულია დადგენილი ვადები, დანახარჯები სათანადოდ არის ვიზირებული და მის მიმართ პროცედურები სწორად არის გამოყენებული.

გამოკითხვა აუდიტის ობიექტის ფარგლებში ან მის გარეთ მცოდნე პირებისგან როგორც ფინანსური, ისე არაფინანსური ინფორმაციის მოპოვება.

აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესი შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი – აუდიტის ობიექტის პროცედურული პროცესი, რომელიც განკუთვნილია ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ან საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცის უზრუნველყოფის მიზნებთან დაკავშირებული საქმიანობის რისკების გამოსავლენად, ასევე ამ რისკებსა და მათ შედეგებზე რეაგირების ღონისძიებების შესახებ გადაწყვეტილებების მისაღებად.

შეცდომა ანგარიშების საიმედოობასთან მიმართებაში – ფინანსურ ანგარიშგებაში ან ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშში არსებული უზუსტობა, მათ შორის, თანხის ან ინფორმაციის გამოტოვება, რაც გამოწვეული არ არის განზრახ ჩადენილი ქმედებით.

იზოლირებული ან არასისტემატური შეცდომა შეცდომა, რომელიც წარმოიქმნება რაიმე იზოლირებული მოვლენის შედეგად, რომელიც არ მეორდება, თუ არ შეიქმნება გარკვეული იდენტიფიცირებადი გარემოებები. თუ ამგვარი შეცდომა არსებობს შერჩევით ერთობლიობაში, იგი არ იქნება გენერალური ერთობლიობის შეცდომების რეპრეზენტაციული და არ უნდა გავრცელდეს გენერალურ ერთობლიობაზე.

ცნობილი შეცდომა შეცდომები, რომლებიც გამოვლენილი არ არის უშუალოდ რეპრეზენტაციული შერჩევითი ერთობლიობის აუდიტის შედეგად, არამედ გამოვლინდა შემდგომში სხვა დამატებითი პროცედურების ჩატარებით (მაგალითად, სპეციალური ანგარიშების მომზადების ფარგლებში და ა.შ.). ამგვარი შეცდომების გავრცელება არ ხდება გენერალურ ერთობლიობაზე, არამედ გაითვალისწინება მათი აბსოლუტური თანხობრივი სიდიდის ან შეცდომების რაოდენობის საფუძველზე.

არსებობა და საკუთრების უფლება ბალანსის მუხლების არსებობასა და საკუთრების უფლებასთან დაკავშირებით ფინანსური აუდიტის მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ ბალანსის შედგენის თარიღისთვის არსებობდეს აქტივი ან ვალდებულება და შეესაბამებოდეს ანგარიშვალდებულ სუბიექტს (აუდიტის ობიექტს).

მოსალოდნელი შეცდომა შეცდომა, რომლის არსებობასაც მოელის აუდიტორი გენერალურ ერთობლიობაში.

ექსტრაპოლაცია შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების პროგნოზირება ან გავრცელება გენერალურ ერთობლიობაზე, რათა შესაძლებელი იყოს დასკვნების გამოტანა გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

მმართველობა გამოიყენებაა იმ პირთა როლის (ფუნქციების) დასახასიათებლად, რომლებსაც აქვთ აუდიტის ობიექტის ზედამხედველობის, კონტროლისა და მისი საქმიანობის სტრატეგიული მიმართულებების განსაზღვრის პასუხისმგებლობა. როგორც წესი, ისინი ანგარიშვალდებულები არიან აუდიტის ობიექტის მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფაზე.

საინფორმაციო სისტემა და კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვლა)

შიდა კონტროლის კომპონენტი, რომელიც მოიცავს:

- **საინფორმაციო სისტემას:** პროცედურები და ჩანაწერები, რომლებიც დადგენილია აუდიტის ობიექტის ოპერაციების (ასევე მოვლენებისა და პირობების/გარემოებების) ინიცირების, დოკუმენტირების, დამუშავებისა და ანგარიშის მომზადებისთვის და ასევე შესაბამის აქტივებთან, ვალდებულებებსა და საკუთარ კაპიტალთან მიმართებით ანაგრიშვალდებულების უზრუნვეყოფის მიზნით.
- **კომუნიკაციას (ინფორმაციის გაცვლას):** უზრუნველყოფს ფინანსური ანგარიშგების მოსამზადებლად და საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვის უზრუნველსაყოფად დაწესებულ შიდა კონტროლის მექანიზმებთან დაკავშირებული ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების გაგებას, რაც შეიძლება განხორციელდეს პოლიტიკის, სახელმძღვანელოებისა და ფინანსური ანგარიშგებისა და შესაბამისობის სახელმძღვანელოების მეშვეობით.

თანდაყოლილი რისკი

საქმიანობის, ოპერაციებისა და მართვის სტრუქტურის ხასიათთან/სპეციფიკასთან დაკავშირებულია იმის რისკი, რომ წარმოიშობა შეცდომები, ან ხარვეზები ფინანსურ მართვაში, რის შედეგადაც ანგარიშები გახდება არასაიმედო, ან განხორციელებული შესაბამისი ოპერაციები იქნება არსებითად უკანონო ან არაკანონზომიერი, იმ პირობით, თუ არ იარსებებს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები.

დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება

როგორც შიდა, ისე გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმება, ან მატერიალური აქტივების შემოწმება.

შიდა აუდიტი

შეფასებითი საქმიანობა, რომელიც არსებობს აუდიტის ობიექტში, როგორც მისი სამსახური. შიდა კონტროლისგან განსხვავებით, შიდა აუდიტი დამოუკიდებელია აუდიტორული პროცედურებისგან/აუდიტის სამუშაოსგან. მის ფუნქციებში შედის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შემოწმება, შეფასება და მათ ფუნქციონირებაზე მონიტორინგის განხორციელება.

შიდა კონტროლი

მრავალმხრივი პროცესი (ე. ი. ქმედებების ერთობლიობა, რომელიც ვრცელდება აუდიტის ობიექტის საქმიანობებზე), რომელზედაც ზემოქმედებას ახდენს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა და პერსონალი და განკუთვნილია რისკების მართვისა და დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად, რომ აუდიტის ობიექტის მისიის შესასრულებლად მიღწეული იქნება შემდეგი საერთო მიზნები:

- გეგმაზომიერი, ეთიკური, ეკონომიური, პროდუქტიული და ეფექტიანი ოპერაციების განხორციელება;
- ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ვალდებულბების შესრულება;
- შესაფერისი საკანონმდებლო მოთხოვნებისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების დაცვა;
- რესურსების დაცვა დანაკარგებისგან, ბოროტად გამოყენებისა და დაზიანებისგან. ეს მიზანი მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:

- კონტროლის გარემო;
- აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესი;
- საინფორმაციო სისტემა, მათ შორის, შესაბამისი ბიზნესპროცესები, რომლებიც დაკავშირებულია ფინანსურ ანგარიშგებასთან, ასევე კომუნიკაცია (ინფორმაციის გაცვალა);
- კონტროლის მექანიზმები;
- კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი.

კანონიერება და მიზანშეწონილობა მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ ოპერაცია შეესაბამებოდეს სათანადო კანონებსა და სხვა მარეგულირებელ ნორმებს და უზრუნველყოფილი იყოს საკმარისი საბიუჯეტო სახსრებით/ასიგნებებით.

მასშტაბის შეზღუდვა როდესაც აუდიტორს არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, აუდიტის ობიექტის მიერ დაწესებული შეზღუდვების, ან გარემოებების, ან არადამაკმაყოფილებელი ჩანაწერების გამო.

არსებითობა ამა თუ იმ მუხლის ან მუხლების ჯგუფის შედარებითი მნიშვნელობის, ან მნიშვნელოვნების გამოხატვა. მუხლი ან მუხლების ჯგუფი არსებითია, თუ მასში არსებული ცდომილება/გადახრა, სავარაუდოდ, გამოიწვევს იმას, რომ მომხმარებლები სხვა/განსხვავებულ გადაწყვეტილებებს მიიღებენ. ესა თუ ის მუხლი ან მუხლების ჯგუფი შეიძლება არსებითი იყოს ღირებულების, ხასიათის ან იმ გარემოებების გამო, რომლებმაც გადახრა გამოიწვია.

შეფასება ამონაგებისა (შემოსულობების) და დანახარჯების შეფასებების ფინანსური აუდიტის მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ თანხა, რომლითაც ოპერაცია აღირიცხება, სწორად იყოს განსაზღვრული და ასახული ბუღალტრულ ჩანაწერებში.

უზუსტობა უზუსტობა ბუღალტრულ ანგარიშებში, რომელიც შეიძლება გამოწვეული იყოს თაღლითობით ან შეცდომით.

ფულადი ერთეულის მიხედვით შერჩევა სტატისტიკური შერჩევის ერთ-ერთი მეთოდი, რომელიც იმგავარად არის დამუშავებული, რომ შერჩევის ალბათობა ოპერაციის ზომის/სიდიდის პროპორციულია. ამგვარად, რაც უფრო დიდი ღირებულების მქონეა ოპერაცია, მით უფრო მეტია იმის ალბათობა, რომ შერჩეული იქნება (ტესტირებისთვის).

კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ფასდება შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობა გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. იგი მოიცავს შიდა კონტროლის მექანიზების სტრუქტურისა და მუშაობის შეფასებას დროულად და ასევე აუცილებელი გამოსასწორებელი ზომების გატარებას, რომლებიც მისადაგებულია შეცვლილ პირობებთან. კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტია.

არაშერჩევის რისკი ისეთი ფაქტორებიდან წარმოქმნილი რისკი, რომლებიც დაკავშირებული არ არის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობასთან, რაც იწვევს იმას, რომ აუდიტორი არასწორ დასკვნას გამოიტანს.

დაკვირვება	სხვა პირთა მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურაზე თვალყურის დევნება.
მოსაზრება	წერილობით ნათლად ჩამოყალიბებული მოსაზრება, ანგარიშების საიმედოობის, ან შესაბამისი ოპერაციების კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის შესახებ. მოსაზრება შეიძლება იყოს უპირობო ან მოდიფიცირებული (პირობითი ან უარყოფითი, ან აუდიტორი შეიძლება უარს აცხადებდეს მოსაზრების გამოთქმაზე).
უპირობო მოსაზრება	ანგარიშები, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, წარდგენილია სამართლიანად ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად (საიმედოობა), ან შესაბამისი ანგარიშები, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელ საფუძვლებს.
პირობითი მოსაზრება	შეუძლებელია უპირობო მოსაზრების გამოთქმა, მაგრამ ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების ან აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის გავლანა არ არის იმდენად არსებითი და ყოვლისმომცველი, რომ აუცილებელი იყოს უარყოფითი მოსაზრების გამოთქმა ან მოსაზრების გამოთქმაზე უარი.
უარყოფითი მოსაზრება	როდესაც ხელმძღვანელობასთან უთანხმოების გავლენა იმდენად არსებითია და ყოვლისმომცველი, რომ აუდიტორების შეფასებით, პირობითი ანგარიშის შედგენა ადეკვატური არ იქნება.
მოსაზრების გამოთქმაზე უარი	როდესაც აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვის შესაძლო გავლენა იმდენედ არსებითი და ყოვლისმომცველია, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და, მაშასადამე, მოსაზრების ჩამოყალიბება.
გენერალური ერთობლიობა	მონაცემთა სრული სიმრავლე, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევა და რომლის შესახებაც აუდიტორს სურს დასკვნების გამოტანა. გენერალური ერთობლიობა შეიძლება დაიყოს ფენებად და თითოეული ფენა (ქვე-ერთობლიობა) ცალ-ცალკე უნდა შემოწმდეს.
საპროგნოზო ტესტირება	ანალიტიკური პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება ძირითადი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად. აუდიტორი ანგარიშობს ამონაგების (შემოსულობის), დანახარჯების ან ბალანსის გარკვეული ელემენტების მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზებს და ამ ციფრებს უდარებს აუდიტის ობიექტის ფინანსური მონაცემების ციფრებს. ამ ტიპის საპროგნოზო ტესტირების ჩატარება შესაძლებელია მხოლოდ ამონაგების (შემოსულობის) ან დანახარჯების ნაკადებზე, ან ანგარიშების ნაშთებზე, რომლებიც, თავისთავად, მაღალ დონეზე პროგნოზირებადია და როდესაც ადვილად არის შესაძლებელი საიმედო მონაცემების მოპოვება დამოუკიდებელი წაყაროდან.
ინფორმაციის წარდგენა	ინფორმაციის წარდგენის შემოწმების მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ ოპერაცია, აქტივი ან ვალდებულება ასახული, კლასიფიცირებული და აღწერილი იყოს ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის სათანადო საფუძვლების შესაბამისად.
პროფესიული სკეპტიციზმი	გარკვეული მიდგომა/პოზიცია სამუშაოს შესრულების მიმართ, რომელიც გულისხმობს კრიტიკულ აზროვნებასა და აუდიტორული მტკიცებულებების კრიტიკულ შეფასებას.

პროგნოზირება შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების გავრცელება ან ექსტრაპოლაცია მთლიან გენერალურ ერთობლიობაზე, რათა შესაძლებელი იყოს დასკვნების გამოტანა გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

რეალურობა ამონაგებისა (შემოსულობისა) და დანახარჯების რეალურობის ფინანსური აუდიტის მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ ოპერაცია გამართლებული იყოს მოვლენით, რომელიც აუდიტის ობიექტს ეხება და მოცემული პერიოდის შესაბამისი იყოს.

შერჩევა აუდიტორული პროცედურების გამოყენება გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი მუხლების 100%-ზე ნაკლები მუხლების მიმართ ისე, რომ შერჩევის ყველა ერთეულს შერჩევის ერთნაირი შესაძლებლობა/ალბათობა ჰქონდეს, რათა აუდიტორმა შეძლოს დასკვნის ჩამოყალიბება გენერალური ერთობლიობის შესახებ. შერჩევისთვის შესაძლებელია სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მიდგომის გამოყენება.

ხელახლა შესრულება აუდიტორის მიერ ამა თუ იმ კონტროლის პროცედურების დამოუკიდებლად შესრულება, რომელიც თავდაპირველად შესრულებული იყო აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის ფარგლებში.

შერჩევის რისკი წარმოიქმნება იმის შესაძლებლობიდან, რომ აუდიტორის დასკვნა, რომელიც ეყრდნობა სტატისტიკური ან არასტატისტიკური მიდგომით შერჩეულ შერჩევით ერთობლიობას, შესაძლოა განსხვავდებოდეს იმ დასკვნისგან, რომელსაც აუდიტორი გამოიტანდა იმ შემთხვევაში, თუ იმავე აუდიტორულ პროცედურებს გენერალურ ერთობლიობაზე ჩაატარებდა.

შერჩევის ერთეული გენერალური ერთობლიობის შემადგენელი ინდივიდუალური მუხლები, მაგალითად, ანგარიშ-ფაქტურები, დებიტორების (მოვალეთა) ნაშთები, ან ფულადი ერთულები.

მნიშვნელოვანი რისკი რისკი, რომელიც სპეციალურ აუდიტორულ განხილვას საჭიროებს.

სტატისტიკური შერჩევა შერჩევის ნებისმიერი მიდგომა, რომელიც ეყრდნობა შერჩევითი ერთობლიობის შემთხვევით შერჩევას და ალბათობის თეორიის გამოყენებას შედეგების შესაფასებლად.

სტრატიფიკაცია (გენერალური ერთობლიობის) გენერალური ერთობლიობის ქვე-ერთობლიობებად დაყოფის პროცესი, როდესაც თითოეული ქვე-ერთობლიობა წარმოადგენს მსგავსი მახასიათებლების მქონე შერჩევის ერთეულების ჯგუფს, როგორიცაა მსგავსი ფულადი ღირებულებები, მსგავს რისკებზე დაქვემდებარება და ა.შ.

შემდგომი მოვლენები როგორც ხელსაყრელი, ისე არახელსაყრელი მოვლენები, რომლებიც მოხდა აუდიტორული ტესტირების პროცედურების დასრულების თარიღსა და აუდიტის ანგარიშის გამოქვეყნების თარიღს შორის დროის პერიოდში. შემდგომი მოვლენა მნიშვნელოვნად მიიჩნევა, თუ ის ანგარიშის მომზადების მომენტისთვის რომ ყოფილიყო ცნობილი, აუცილებელი გახდებოდა ანგარიშში კორექტირების შეტანა, ან მისი მითითება ანგარიშში.

შინაარსის ფორმაზე აღმატებულობა
აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული ოპერაციები და მის საქმიანობასთან დაკავშირებული სხვა მოვლენები უნდა აღირიცხოს და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარდგენილი იყოს მათი შინაარსისა და ფინანსური რეალობის შესაბამისად და არა მხოლოდ მათი იურიდიული ფორმის მიხედვით.

ძირითადი პროცედურები
აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება ძირითადი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომლებიც იქნება საკმარისი, რელევანტური და საიმედო. ძირითადი პროცდურები მოიცავს ელემენტების ტესტებსა და ძირითად ანალიტიკურ პროცედურებს.

კონტროლის ტესტები
ტარდება აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, ძირითადი კონტროლის მექანიზმები ფაქტობრივად ისე ფუნქციონირებს თუ არა, როგორც დაგეგმილი იყო, ანუ უწყვეტად, თანამიმდევრულად და ეფექტიანად, აუდიტით მოცული მთელი პერიოდის განმავლობაში, უზუსტობების პრევენციის, ან გამოვლენისა და გასწორების მიზნით.

ასატანი შეცდომა ან გადახრა
მაქსიმალური შეცდომა გენერალურ ერთობლიობაში, რომლის არსებობასაც აღიარებს აუდიტორი, თავისი შეხედულებისამებრ, მაგრამ მაინც დაასკვნის, რომ შერჩევითი ერთობლიობის შედეგების საფუძველზე აუდიტის მიზანი მიღწეულია.

ჯამური შეცდომა
გადახრის დონე ან ჯამური უზუსტობა.

განუსაზღვრელობა
ვითარება, რომლის შედეგი დამოკიდებულია ისეთ სამომავლო ქმედებებსა თუ მოვლენებზე, რომლებიც არ ექვემდებარება აუდიტის ობიექტის უშუალო კონტროლს, მაგარამ შესაძლოა მათ გავლენა მოხდინონ ანგარიშებზე.

ერთეულის ფუნქციონირებადობის პრინციპი
ბუღალტრული აღრიცხვის დაშვება, რომ ორგანიზაცია არის ფუნქცონირებადი საწარმო და ჩვეულებრივ გააგრძელებს საქმიანობას უახლოეს საპროგნოზო მომავალში.

შეფასება
შეფასებების ფინანსური აუდიტის მიზანი მიმართულია იმის უზრუნველყოფაზე, რომ ბუღალტრულ ჩანაწერებში აქტივი ან ვალდებულება ასახული იყოს სათანადო ღირებულებით

თაღლითობა
თაღლითობა – ხელმძღვანელობის, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირების, თანამშრომლების, ან მესამე მხარის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით.

ᲜᲐᲬᲘᲚᲘ IV

ᲨᲔᲡᲐᲑᲐᲛᲘᲡᲝᲑᲘᲡ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘ

პროგრამა

მოდული	კარი	თემატიკა	ნაწილები
შესაბამისობის აუდიტი	IV	შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლები	1
		აუდიტის დაგეგმვა	2
		ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო	3
		აუდიტის ანგარიშის მომზადება	4

კარი IV

შესაბამისობის აუდიტის მოდული

მოდულის სტრუქტურა

ნაწილი 1
შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლები

ნაწილი 2
შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვა

ნაწილი 3
ადგილზე შესასრულებელი სამუშაო

ნაწილი 4
შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადება

შესაბამისობის აუდიტის მოდულის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ეფექტიანობის აუდიტის მოდულის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:		
☐	1	შესაბამისობის აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბება;
☐	2	დამოწმების დავალებებისა და პირდაპირი ანგარიშგების დავალებების გარჩევა;
☐	3	აუდიტის მასშტაბის, საგნისა და კრიტერიუმების განსაზღვრა;
☐	4	აუდიტის პროცესის დეტალური აღწერა;
☐	5	აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების მოთხოვნების განსაზღვრა;
☐	6	ხარისხის კონტროლის დანიშნულების აღწერა;
☐	7	წინასწარ ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, მათ შორის ეთიკური საფრთხეების გარჩევა და იდენტიფიცირება;
☐	8	შესაბამისობის აუდიტის წერილის შედგენა;
☐	9	რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობის იდენტიფიცირება;
☐	10	შეუსაბამობის რისკების განსაზღვრა;
☐	11	აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბება;
☐	12	აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობის, რელევანტურობისა და საიმედოობის შეფასება;
☐	13	აუდიტორული პროცედურების (კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის) განსაზღვრა;
☐	14	აუდიტორული შერჩევა;
☐	15	აუდიტის მიდგომის შერჩევა;
☐	16	აუდიტის გეგმის შემუშავება;
☐	17	კონტროლის ტესტირება;

☐	18	ელემენტების ტესტირება;
☐	19	შეცდომის ხასიათისა და მიზეზების განსაზღვრა;
☐	20	შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება;
☐	21	კონტროლისა და ელემენტების ტესტირების შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება;
☐	22	ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება;
☐	23	გადაწყვეტილების მიღება სხვათა მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების თაობაზე;
☐	24	შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმებისა და მათი ელემენტების გარჩევა;
☐	25	გარემოებათა შესაბამისი აუდიტორული დასკვნების ჩამოყალიბება აუდიტის საგნის შესაბამისობის შესახებ;
☐	26	შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადება;
☐	27	სათანადო საპასუხო რეაგირება გამოვლენილ შესაძლო უკანონო ქმედებებზე.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელოს მიზანი და მიდგომა

მიზანი

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო (შემდგომში – სახელმძღვანელო) შემუშავებულია აუდიტორებისთვის საჯარო სექტორის ორგანიზაციებში მაღალი ხარისხის შესაბამისობის აუდიტის ჩატარებაში ხელშეწყობის მიზნით. სახელმძღვანელოში ჩამოყალიბებულია პრინციპები, რომლებიც საფუძვლად უდევს აუდიტის მიდგომას შესაბამისობის აუდიტის ჩასატარებლად. მასში ასევე მოცემულია პროცედურები, რომლებიც აუდიტის პროცესში გამოიყენება.

მიდგომა

სახელმძღვანელო აუდიტორებს დაეხმარება შესაბამისობის აუდიტის ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად ჩატარებაში. ამ მიზნის მისაღწევად სახელმძღვანელო ემყარება:

- **რისკზე დაფუძნებულ მიდგომას**, რომელიც გულისხმობს აუდიტორული შემოწმების კონცენტრირებას აუდიტორებისთვის ყველაზე რისკიან სფეროებზე, სათანადო დასკვნების გამოტანის მიზნით. რისკის შეფასება გადაისინჯება აუდიტის მიმდინარეობისას მოპოვებული ახალი ინფორმაციის საფუძველზე;
- **საღ პროფესიულ განსჯას**, რომელიც ეფუძნება შესაბამის პროფესიულ სტანდარტებს.

შესაბამისობის აუდიტის მეთოდოლოგიის საფუძვლები და შედგენილობა

ISSAI ასს

სახელმძღვანელოში ჩამოყალიბებულია პრინციპები, რომლებსაც მოიცავს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) მიერ მიღებული საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAIs), კერძოდ, შესაბამისობის აუდიტის ფუნდამენტური პრინციპები (ISSAI 400) და საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAI 4000).

შესაბამისობის აუდიტი აუდიტის ცალკე სახეობაა. თუმცა, ზოგი პრინციპი შეიმუშავა ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციამ (IFAC) გამოცემული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ასს) გავლენით ან აღებულია აღნიშნული სტანდარტებიდან, რომლებიც სახელმძღვანელოში მითითებულია საჭიროებისამებრ.

ვინაიდან ISSAI გამოცემულია INTOSAI-ის მიერ, საჯარო სექტორის ყველა აუდიტორმა საფუძვლიანად უნდა იცოდეს სტანდარტები, რათა მათ მიერ ჩატარებული შესაბამისობის აუდიტი შეესაბამებოდეს მაღალ პროფესიულ მოთხოვნებს.

აღსანიშნავია, რომ აუდიტორებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში შეუძლიათ აუდიტის ანგარიშში იმის გაცხადება, რომ აუდიტი ჩატარდა ISSAI-ის შესაბამისად, როდესაც ჩატარებული აუდიტი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება ამ სტანდარტების მოთხოვნებს. ასეთი განცხადების გასაკეთებლად საკმარისი არ არის ISSAI-ის გამოყენება შერჩევით.

სახელმძღვანელოში არ მეორდება ISSAI-ის სრული ტექსტი – მოცემულია მხოლოდ ყველაზე მნიშვნელოვანი ელემენტები შესაბამისი სტანდარტებიდან, რომლებიც აუდიტორებმა სრულად უნდა გამოიყენონ საჭიროებისამებრ. ზემოაღნიშნული სტანდარტები მოიცავს სრულყოფილ სახელმძღვანელო მითითებებს შესაბამისობის აუდიტის შესახებ, ასევე აუდიტორებისთვის სასარგებლო მაგალითებსა და საილუსტრაციო ნიმუშებს. სახელმძღვანელოში სიტყვა „უნდა“ გამოიყენება იმ სავალდებულო ელემენტებთან მიმართებაში, რომლებიც ზუსტად არის განსაზღვრული ISSAI-ის სტანდარტებში.

სამუშაო დოკუმენტაცია

პრაქტიკაში სახელმძღვანელოს გამოყენების მიზნით შექმნილია რიგი სამუშაო დოკუმენტები, როგორიცაა საკონტროლო კითხვარები, ინსტრუქციები, დეტალური მეთოდები.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელოს სტრუქტურა

სახელმძღვანელო შედგება ოთხი ნაწილისაგან, რომლებიც ეხება შემდეგ სფეროებს:

ნაწილი 1 — პირველი ნაწილი განსაზღვრავს შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებს საჯარო სექტორის აუდიტორისა და საქართველოს საჯარო სექტორის კონტექსტისთვის.

ნაწილი 2 — მე-2 ნაწილში აღწერილია აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, მათ შორის, არსებითობის განსაზღვრა, ძირითადი რისკების შემცველი სფეროების გამოვლენა აუდიტის ობიექტის შესწავლის გზით და სათანადო აუდიტორული ტესტირების შემუშავება, რაც პროდუქტიული და ეფექტიანი აუდიტის აუცილებელი წინაპირობაა.

ნაწილი 3 — მე-3 ნაწილში ჩამოყალიბებულია მეთოდოლოგია, რომელიც გამოიყენება აუდიტის პროცესში აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაზე საკმარისი, შესაფერისი და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტის მიზნების შესახებ დასკვნის გამოსატანად.

ნაწილი 4 — მე-4 ნაწილში აღწერილია აუდიტის ანგარიშები და მოსაზრების ტიპები, რომელთა გამოთქმა შესაძლებელია აუდიტორის მიერ ჩატარებული შესაბამისობის აუდიტის შედეგების მიხედვით შედგენილ ანგარიშში.

1. შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლები და ზოგადი მოთხოვნები

შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნების ნაწილში განხილულია შესაბამისობის აუდიტის მიზანი, სახეები, ძირითადი ელემენტები, აღწერილია აუდიტის მთლიანი პროცესი და აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების, კომუნიკაციისა და ხარისხის კონტროლის მოთხოვნები, რომლებიც გათვალისწინებულია აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით.

სასწავლო მასალა

შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლების შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია ქვემოთ მოცემული სავალდებულო სასწავლო მასალა:

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 400 შესაბამისობის აუდიტის პრინციპები	4-49	117-121, 123, 125, 127-128, 131-132, 134-135
ISSAI 4000 შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტი	1-19, 23-44, 52, 64, 71, 74, 77, 80, 85, 89, 96, 99	გ-53, გ-54, გ-55, გ-56, გ-57, გ-65, გ-66, გ-67, გ-68, გ-69, გ-70, გ-72, გ-73, გ-75, გ-76, გ-78, გ-79, გ-81, გ-82, გ-83, გ-84, გ-86, გ-87, გ-88, გ-90, გ-91, გ-92, გ-93, გ-94, გ-95, გ-97, გ-98, გ-100

შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნების შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები[1]

შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. შესაბამისობის აუდიტის ზოგადი მიმოხილვა;
☐	2. შესაბამისობის აუდიტის საგნისა და კრიტერიუმების გააზრება;
☐	3. დამოწმების დავალებებისა და პირდაპირი ანგარიშგების დავალებების გარჩევა;
☐	4. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის მოთხოვნების აღწერა;
☐	5. ხარისხის კონტროლის დანიშნულების აღწერა;
☐	6. კომუნიკაციის მნიშვნელობისა და ძირითადი მოთხოვნების გააზრება
☐	7. შესაბამისობის აუდიტის სრული პროცესის მიმოხილვა.

[1] ფინანსური აუდიტის მოდულის გავლის შედეგად აუდიტორი შეიძენს ცოდნას, უნარებსა და კომპეტენციებს, რომელთა ჩამონათვალი აღარ განმეორდება შესაბამისობის აუდიტის მოდულის შესწავლით მისაღებ ძირითად შედეგებში, რადგან საერთოა აუდიტის ყველა მოდულისთვის.

შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი ელემენტები

შესაბამისობის აუდიტი

შესაბამისობის აუდიტი რისკებს ეფუძნება და აფასებს, რამდენად შეესაბამება საქმიანობა, ფინანსური გარიგებები და ინფორმაცია, აუდიტის ობიექტის მარეგულირებელ კანონმდებლობასა და ნორმებს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

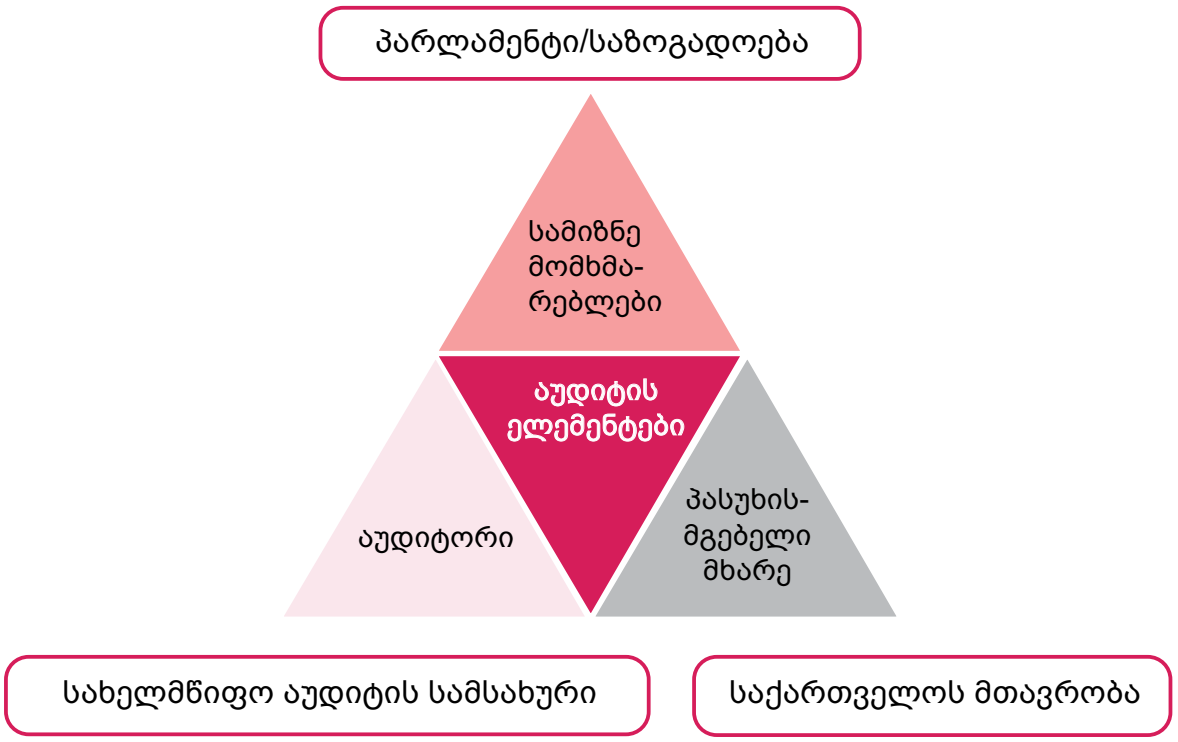
სტანდარტები განსაზღვრავს შესაბამისობის აუდიტში დაკავშირებულ მხარეებსა და მათ შორის ურთიერთდამოკიდებულებას. შესაბამისობის აუდიტი ეფუძნება სამი მხარის ურთიერთობას, რომელშიც აუდიტორი მიზნად ისახავს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებას, რათა გამოიტანოს დასკვნა, რომელიც გაზრდის სამიზნე მომხმარებლების რწმუნების დონეს აუდიტის საგნის კრიტერიუმთან მიმართებაში შეფასების შესახებ.

სამი მხარე

საჯარო სექტორის აუდიტი სამ დამოუკიდებელ მხარეს მოიცავს: პასუხისმგებელი მხარე, აუდიტორი და სამიზნე მომხმარებლები.

- **პასუხისმგებელ მხარეში** იგულისხმება სახელმწიფო მოხელეები შესაბამისად, ის სახელმწიფო ორგანო, რომელსაც აუდიტი უტარდება), რომლებიც პასუხისმგებელი არიან აუდიტის საგანზე;
- **აუდიტორში** იგულისხმება უმაღლესი აუდიტორული ორგანო – სახელმწიფო აუდიტის სამსახური;
- **სამიზნე მომხმარებლებში** იგულისხმება ის პირები, ორგანიზაციები და ჯგუფები, რომელთათვისაც აუდიტორი აუდიტის ანგარიშს ამზადებს. მრავალ ქვეყანაში მთავარ სამიზნე მომხმარებლად კანონმდებელი ან საკანონმდებლო ორგანო მიიჩნევა. თუმცა, სტანდარტების შესაბამისად, ეს შეიძლება იყოს ასევე საზედამხედველო ორგანო, მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილი დაწესებულებები ან, ზოგადად, საზოგადოება.

დიაგრამა 1. ანგარიშვალდებულების სამკუთხედის მხარეები



იმისათვის, რომ გავიგოთ ამ სამი მხარის არსი, მნიშვნელოვანია, განვიხილოთ მათ შორის ურთიერთკავშირი, რას ელის თითოეული მათგანი დანარჩენებისგან და როგორ სრულდება ეს მოლოდინები. მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს სხვადასხვა მოდელი, როგორც წესი, საკანონმდებლო ორგანო მთავრობას ანიჭებს უფლებამოსილებას, შეასრულოს სხვადასხვა მოვალეობა ბიუჯეტის დამტკიცებითა და საბიუჯეტო სახსრების განსაკარგად საჭირო სხვადასხვა საკანონმდებლო ჩარჩოს დადგენით.

აღმასრულებელი ორგანო (საჯარო მოხელეები) პასუხისმგებელია სახელმწიფო სახსრების განკარგვაზე. თეორიულად, საჯარო მოხელეთა მიერ კანონმდებლობის შესრულების ზედამხედველობა საკანონმდებლო ორგანოს კონტროლს ექვემდებარება. პრაქტიკაში, ამ კონტროლის შესრულება დამოკიდებულია ინფორმაციაზე, როგორ ასრულებენ ორგანოები მანდატით განსაზღვრულ უფლებამოსილებებს. შესაბამისად, საკანონმდებლო ორგანოს სჭირდება ინფორმაცია ორგანოებისა და მათი საქმიანობის შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. როგორც აუდიტორი, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური აღნიშნულ ინფორმაციას აწვდის მომხმარებლებს.

აუდიტორს სიღრმისეულად უნდა ესმოდეს სამიზნე მომხმარებლების, როგორც უმთავრესი დაინტერესებული მხარის საჭიროებები და მოლოდინები. სწორედ დაინტერესებული მხარეები იყენებენ აუდიტის ანგარიშებს. აუდიტორმა უნდა იცოდეს, რა ინფორმაცია ესაჭიროება მომხმარებელს და როგორ იყენებს ის მიღებულ ინფორმაციას. აუდიტორს უნდა ესმოდეს სამიზნე მომხმარებლების და ის, რამ (მაგალითად, რა სახის ინფორმაციამ, შედეგებმა) შეიძლება გამოიწვიოს მათი გადაწყვეტილებების ცვლილება.

შესაბამისობის აუდიტის საგანი

შესაბამისობის აუდიტის მიზანი

ISSAI-ის სტანდარტების თანახმად, შესაბამისობის აუდიტის მთავარი მიზანია სამიზნე მომხმარებლებისთვის ინფორმაციის მიწოდება იმის თაობაზე, რამდენად იცავენ აუდიტის ობიექტები – საჯარო უწყებები პარლამენტის გადაწყვეტილებებს, საკანონმდებლო მოთხოვნებს, პოლიტიკის დოკუმენტებს, დადგენილ ეთიკის ნორმებსა და შეთანხმებულ პირობებს. ეს ჩამონათვალი აყალიბებს საფუძველს, რომელსაც ორგანიზაციები იყენებენ აუდიტის საგნის/ობიექტის სამართავად, რაც, შესაბამისად, წარმოადგენს აუდიტის საგანს.
აუდიტის საგანი დამოკიდებულია აუდიტორის მანდატზე, შესაბამის კანონმდებლობასა და აუდიტის მასშტაბზე. აქედან გამომდინარე, სრულიად განსხვავებულია შესაბამისობის აუდიტის საგნის შინაარსი და მასშტაბი. აუდიტის საგანს შესაძლოა ჰქონდეს განსხვავებული ფორმა და მახასიათებლები აუდიტის მიზნიდან და მასშტაბიდან გამომდინარე[2]. მაგალითად, აუდიტის საგანი შეიძლება ეხებოდეს ინფორმაციას, პირობას ან საქმიანობას, რომლებიც გაიზომება ან შეფასდება განსაზღვრულ კრიტერიუმთან მიმართებაში.

აუდიტის საგნის ინფორმაცია ეხება აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შეფასების ან გაზომვის **შედეგს**. შესაბამისობის აუდიტის დროს ფასდება აუდიტის საგანი ან აუდიტის საგნის ინფორმაცია შესაბამის კრიტერიუმებთან მიმართებაში.

შესაბამისობის აუდიტის საგნის განსაზღვრა

შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტებში აუდიტის საგნის განსაზღვრება ზოგადია, რაც განპირობებულია აუდიტორთა განსხვავებული საჭიროებებითა და ხედვებით. ეს საშუალებას აძლევს მათ, საკუთარი რესურსები მიმართონ იქ, სადაც ეს ყველაზე მნიშვნელოვანია.

ზოგიერთ აუდიტორს მანდატით აქვს განსაზღვრული მოთხოვნები ან ატარებს აუდიტს პარლამენტის მოთხოვნის საფუძველზე, ზოგიერთს კი შესაძლებლობა აქვს, შესაბამისობის აუდიტისთვის თემები საკუთარი შეხედულებისამებრ შეარჩიოს. იმას, როგორ ხდება აუდიტის საგნის შერჩევა, გავლენა აქვს აუდიტის მიდგომაზე, როდესაც საკითხი ეხება აუდიტის მტკიცებულებებსა და რესურსებს.

მაგალითად, ზოგიერთ შემთხვევაში შესაბამისობის აუდიტის საგანი შედგება აუდიტის ობიექტისაგან და მასშტაბი უფრო ზუსტად არ განისაზღვრება. თუ განმარტებას დავუბრუნდებით, შესაძლებელია აუდიტის საგნის „ობიექტად“ განსაზღვრა. ამ შემთხვევაში აუდიტის მასშტაბი დაფარავს აუდიტის ობიექტის საქმიანობას მთლიანად და მის მარეგულირებელ ყველა ნორმას. თუმცა, აუდიტის ასეთ ვრცელ მასშტაბზე დაყრდნობით დასკვნის გამოტანა გამოწვევებთან იქნება დაკავშირებული.

[2] ISSAI 100.28 და ISSAI 400.33

ამის გათვალისწინებით, სტანდარტებში გაცხადებულია კავშირი აუდიტის საგანსა და შესაბამისობის აუდიტის მასშტაბს შორის, იმისათვის, რომ საკითხი დაკონკრეტდეს და ამის შედეგად აუდიტის ჩატარება გახდეს მარტივად მართვადი. ზემოთ მოყვანილი განმარტების მიხედვით, „აუდიტის საგანი დამოკიდებულია აუდიტორის მანდატზე, შესაბამის მარეგულირებელ ნორმათა და აუდიტის მასშტაბზე.“ ეს მიუთითებს იმაზე, რომ, როდესაც აუდიტორები გეგმავენ შესაბამისობის აუდიტს, ისინი, როგორც წესი, აუდიტს იწყებენ უფრო ფართოდ განსაზღვრული საგნით, როგორიც არის აუდიტის ობიექტი, მაგრამ მას შემდეგ, რაც აუდიტის პროცესში მოიპოვებენ მეტ ინფორმაციას, შესაძლოა, მათ შეცვალონ აუდიტის საგანი და მასშტაბი, აქციონ ისინი უფრო კონკრეტულ, ფოკუსირებულ საკითხებად, რაც, საბოლოოდ, შედეგებს გახდის მომხმარებლებისათვის უფრო მნიშვნელოვანსა და აზრიანს.

აუდიტის მასშტაბი განსაზღვრავს აუდიტის საგანსა და იმ საკითხებს, რომელთა შესწავლაც უნდა მოხდეს აუდიტის ფარგლებში. აუდიტის მასშტაბი დამოკიდებულია სამიზნე მომხმარებლის (მომხმარებლების) საჭიროებებზე, რწმუნების დონეზე, შეფასებულ რისკებზე, კომპეტენციასა და ხელმისაწვდომ რესურსებზე.
მაგალითად, აუდიტორებმა შესაძლოა, დაგეგმვის ეტაპზე გადაწყვიტონ, რომ აუდიტის საგანია ჯანმრთელობის დაცვის სამინისტროს საქმიანობის აუდიტი, ხოლო, საბოლოოდ, მასშტაბი დააკონკრეტონ შემდეგნაირად: საყოველთაო ჯანდაცვის პროგრამის ადმინისრირება.

კანონმდებლობა და კრიტერიუმები შესაბამისობის აუდიტში

მარეგულირებელი ნორმები შესაბამისობის აუდიტის ყველაზე ფუნდამენტური ელემენტია, რადგან კანონმდებლობის სტრუქტურა და შინაარსი განსაზღვრავს აუდიტის კრიტერიუმებს და, შესაბამისად, იმის საფუძველია, როგორ უნდა განხორციელდეს აუდიტი განსაზღვრული საკანონმდებლო პირობების მიხედვით. მარეგულირებელი ნორმები მოიცავს წესებს, კანონებსა და სხვა რეგულაციებს, საბიუჯეტო გადაწყვეტილებებს, პოლიტიკას, ეთიკის ნორმებს, შეთანხმებულ პირობებს ან ზოგად პრინციპებს, რომლებიც საჯარო სექტორის ფინანსურ მენეჯმენტსა და საჯარო მოხელეთა ქცევას არეგულირებს.
სამართლებრივი და მარეგულირებელი ჩარჩოს სიღრმისეულად შესასწავლად აუდიტორის სამუშაოს მოცულობა დამოკიდებულია კანონებისა და რეგულაციების ბუნებასა და სირთულეზე. ამასთან, აუდიტორს სიღრმისეულად კანონმდებლობის მხოლოდ ის ნაწილები უნდა ესმოდეს, რომლებიც რელევანტურია აუდიტის კონკრეტული დავალებების შესასრულებლად. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტის ობიექტი პასუხისმგებელია მოქმედ კანონებთან და რეგულაციებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფაზე.

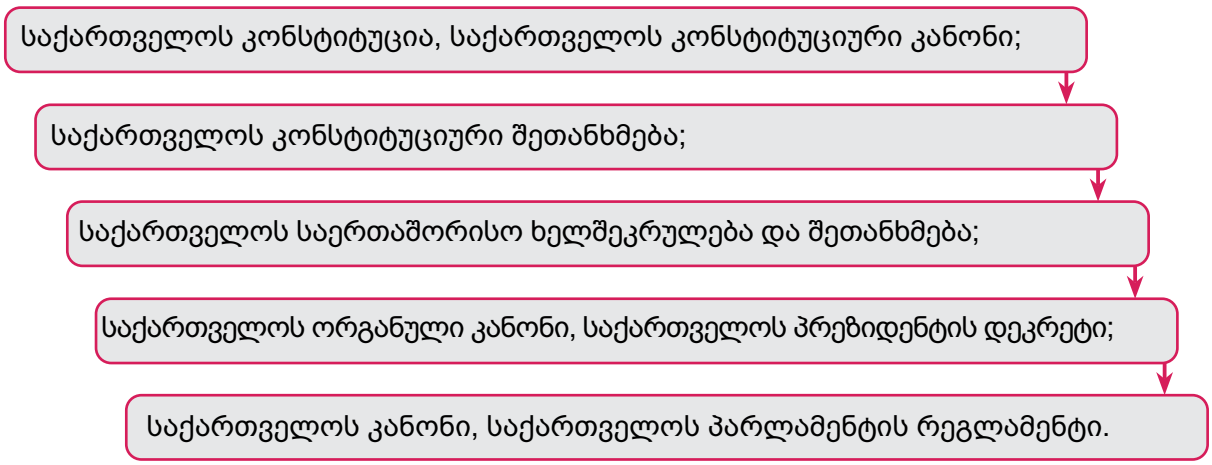
მარეგულირებელი ნორმების იერარქია

მარეგულირებელი ნორმების სიმრავლიდან გამომდინარე, შესაძლოა არსებობდეს ურთიერთსაწინააღმდეგო დებულებები, რომელთა ინტერპრეტაციაც სხვადასხვაგვარადაა შესაძლებელი, გარდა ამისა, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტის მოთხოვნები არ შეესაბამებოდეს საკანონმდებლო მოთხოვნებს ან შეზღუდვებს; ან არსებობდეს საკანონმდებლო ხარვეზები. საჯარო სექტორში მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობის შესაფასებლად, აუცილებელია აუდიტორს ჰქონდეს საკმარისი ცოდნა რეგულაციის სტრუქტურასა და შინაარსზე.

თუ აუდიტორი გამოავლენს მარეგულირებელ ნორმებს შორის შეუსაბამობას, მნიშვნელოვანია მათი იერარქიის გათვალისწინება. მაღალი იერარქიის სამართლებრივი ნორმა უპირატესია დაქვემდებარებულ (დაბალი იერარქიის) ნორმებთან შედარებით. მაგალითად, თუ აუდიტის საგნის შესახებ ესა თუ ის საკითხი კანონითაა განმარტებული, აუდიტის ობიექტის შიდა რეგულაციები თანხვედრაში უნდა იყოს აღნიშნულ კანონთან. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორმა ეს შეუსაბამობა უნდა აღნიშნოს და თუ მანდატი ამის საშუალებას აძლევს, გასცეს რეკომენდაცია დაქვემდებარებულ უფლებამოსილებათა შეცვლის შესახებ. ზემოთ აღნიშნული ფაქტი შეიძლება იქცეს აუდიტორულ მტკიცებულებად, იმ შემთხვევაში, თუ ორგანიზაციის შიდა რეგულაციებმა იერარქიით ზემდგომ კანონმდებლობასთან შეუსაბამობა გამოიწვია.

ანალოგიურად, როდესაც აუდიტორები ეჭვობენ მარეგულირებელი ნორმების სწორ ინტერპრეტაციასთან მიმართებაში, უნდა გაანიხილონ თავდაპირველი ინფორმაცია, რათა შეისწავლონ კანონის მიზნები და პირობები, სანამ მარეგულირებელ ნორმას საორიენტაციოდ გამოიყენებენ. მსგავსი შემთხვევების შესახებ აუდიტორები, ატყობინებენ თავიანთ ხელმძღვანელებს, რათა აუდიტისას დროულად შეირჩეს მართებული მიდგომა.

მარეგულირებელი ნორმების იერარქია განსაზღვრულია „ნორმატიული აქტების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით, რომლის მიხედვით მოქმედებს შემდეგი თანმიმდევრობა:



კრიტერიუმები

კრიტერიუმები არის მარეგულირებელი ნორმებიდან მიღებული საორიენტაციო ნიშნულები, რომლებიც გამოიყენება საგნის თანმიმდევრულად და გონივრულად შესაფასებლად. არსებობს სპეციფიკური ან ზოგადი კრიტერიუმები. ის ეყრდნობა სხვადასხვა წყაროს, მათ შორის კანონებს, სამართლებრივ ნორმებს, სტანდარტებს, პრინციპებსა და საუკეთესო პრაქტიკას.

შესაბამისობის აუდიტის ჩატარებისას, სხვადასხვა აუდიტის შემთხვევაში კრიტერიუმები მნიშვნელოვნად განსხვავდება. ისინი ან უშუალოდ ანგარიშშია მოცემული ან ანგარიშში კეთდება მითითება კრიტერიუმებზე, თუ მათ მოიცავს მენეჯმენტის მტკიცებები, ან სხვა ფორმით მარტივად ხელმისაწვდომია სანდო წყაროდან. შერჩეული მიდგომის მიუხედავად, მნიშვნელოვანია, შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშში კრიტერიუმები ცხადად იყოს განსაზღვრული, რათა მომხმარებლებმა შეძლონ აუდიტორის შესრულებული სამუშაოს საფუძვლისა და დასკვნის გაგება.

კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს სამიზნე მომხმარებლისთვის, რათა გაიგონ, როგორ გაიზომა ან შეფასდა აუდიტის საგანი. შესაბამისი კრიტერიუმების მითითების გარეშე ნებისმიერი დასკვნა მოწყვლადია ინდივიდუალური ინტერპრეტაციისა და გაუგებრობისადმი. მომხმარებელს საშუალება უნდა ჰქონდეს, საკუთარი მოსაზრება აუდიტის დაწყებამდე გამოხატოს აუდიტის კრიტერიუმების შესახებ, რათა დარწმუნდეს, რომ აუდიტს ექნება სასურველი გავლენა. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მართლზომიერების კრიტერიუმებისთვის, როდესაც მიზნობრივ მომხმარებლებთან კომუნიკაციამ და მათთან კრიტერიუმების განხილვამ შეიძლება თავიდან აგვაცილოს აუდიტის შედეგების უგულებელყოფა.

ISSAI ხშირად ხაზს უსვამს, რომ საჭიროა სათანადო კრიტერიუმების გამოყენება აუდიტის ობიექტის კანონშესაბამისობისა და მართლზომიერების ასპექტების შესაფასებლად. ეს განპირობებულია იმით, რომ შესაბამისობის აუდიტის მოსაზრებისა და დასკვნის ხარისხი მეტწილად დამოკიდებულია იმაზე, როგორ დაადგენენ და გამოიყენებენ აუდიტორები კრიტერიუმებს მუშაობის პროცესში.

აუდიტორებს ევალებათ, სათანადოდ შეაფასონ რისკები, იმისათვის რომ გამოავლინონ შესაბამისობის რომელი მოთხოვნის დარღვევაა მოსალოდნელი და შემდეგ შეფასებაზე დაყრდნობით განსაზღვრონ და განახორციელონ პროცედურები ასეთი შემთხვევების აღმოსაჩენად. აუდიტორები კრიტერიუმების განსაზღვრისა და შეფასებისას იყენებენ პროფესიულ მსჯელობას.

ISSAI-ის მიხედვით, შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტები განსაზღვრავს ორი ტიპის კრიტერიუმს:

- კანონშესაბამისობას, რომელიც ეფუძნება დადგენილ მარეგულირებელ ნორმებს და მართლზომიერებას;
- მართლზომიერებას, რომელიც განმარტებულია, როგორც „საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვისა და საჯარო მოხელეების ქცევის მომწესრიგებელი ზოგადი პრინციპების დაცვა“.

დადგენილი მარეგულირებელი ნორმების კრიტერიუმად შერჩევა მარტივია, ვინაიდან აუდიტორები ამ ნორმებს ავლენენ აუდიტის ობიექტის შესწავლისას. მათ იციან, რომელი მარეგულირებელი ნორმაა მნიშვნელოვანი და შესაბამისად, შემფასებელ ინდიკატორად იყენებენ. თუმცა, მართლზომიერების შესაფასებლად სათანადო კრიტერიუმების შემუშავება გამოწვევებთანაა დაკავშირებული. მიზეზი ისაა, რომ ეს კრიტერიუმები არ არის ფორმალური და აუდიტორები ეყრდნობიან საზოგადოების მოლოდინებს საჯარო მოხელეების საქმიანობისა და ქცევების მიმართ.

შესაბამისობის აუდიტი, როგორც მარწმუნებელი დავალება

თუ კრიტერიუმები მარეგულირებელი ნორმებით არ არის დადგენილი, მნიშვნელოვანია, კრიტერიუმის იმგვარად განსაზღვრა, რომ აკმაყოფილებდეს სტანდარტებში მითითებულ მახასიათებლებს. კრიტერიუმი უნდა იყოს რელევანტური, სრული, საიმედო, ობიექტური, გასაგები, გამოსადეგი, შესადარისი, მისაღები და ხელმისაწვდომი.
შესაბამისობის აუდიტში მართლზომიერების კრიტერიუმად გამოყენებისას, ის, როგორც წესი, წარმოადგენს საზოგადოდ მიღებულ პრინციპებს, ან ეროვნულ და საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკებს. რიგ შემთხვევაში, ისინი შესაძლოა არ იყოს კანონით განსაზღვრული, იყოს ნაგულისხმევი ან კანონის ზოგად პრინციპებზე დაფუძნებული.
მართლზომიერების სათანადო კრიტერიუმების წყარო შესაძლებელია იყოს:
• საჯარო ფინანსების მართვის მოლოდინები, როგორიცაა შესაბამისობა შიდა კონტროლის ეფექტურ და ეფექტიან სისტემებთან;
• ბენეფიციარების მოლოდინები საქონლის, მომსახურებისა და შესრულებული სამუშაოს ხარისხთან მიმართებაში;
• მოთხოვნები საჯარო ფინანსებისა და ადამიანური რესურსების გამჭვირვალე და მიუკერძოებელი განაწილების შესახებ.

შესაბამისობის აუდიტი, როგორც მარწმუნებელი დავალება

საჯარო მოხელეები პასუხისმგებელნი არიან საჯარო უწყებათა მართვაზე, რაც უნდა შეესაბამებოდეს დადგენილ მარეგულირებელ ნორმებს. თუ რაიმე მიზეზის გამო ესა თუ ის ორგანო არ აკმაყოფილებს შესაბამის მოთხოვნებს, პასუხისმგებელი საჯარო მოხელე ანგარიშვალდებულია აღნიშნულთან დაკავშირებით.
აუდიტორი შეისწავლის საკითხს ან აუდიტის საგანს იმისათვის, რომ სამიზნე მომხმარებელს მიაწოდოს სწორი ინფორმაცია.
თუ აუდიტორული დასკვნის მიხედვით დადგინდა, რომ მიწოდებული ინფორმაცია არის სწორი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, აუდიტორს უნდა ჰქონდეს მოპოვებული საკმარისი მტკიცებულებები დასკვნის გასამყარებლად. არის შემთხვევები, როდესაც პასუხისმგებელი მხარე მომხმარებლებს არ აწვდის მოთხოვნილ ინფორმაციას და მომხმარებლები ითხოვენ არსებული მდგომარეობის დამოუკიდებელ შეფასებას აუდიტორის მიერ. აუდიტორი ატარებს აუდიტს და მომხმარებლებს უზრუნველყოფს რწმუნებით არსებული მდგომარეობის შესახებ.
აუდიტი წარმოადგენს მარწმუნებელ დავალებას. შესაბამისობის აუდიტიც მარწმუნებელი დავალებაა, ის ზრდის მიწოდებული ინფორმაციის სანდოობას, რომელიც მომზადდა აუდიტორის მიერ. აღნიშნული რწმუნების მიწოდება ხდება მოსაზრებების ან დასკვნების ფორმით, როცა პირდაპირ, ნათლად არის წარმოდგენილი რწმუნების დონე ან შესაძლოა, გადმოიცეს სხვა ფორმით[3].
შესაბამისობის აუდიტში აუდიტორი ამოწმებს, სახელმწიფო ორგანოების მიერ მოწოდებული ინფორმაცია ან არსებული მდგომარეობა შეესაბამება თუ არა დადგენილ რეგულაციებს (შესაბამის კანონმდებლობას და ა.შ.). აუდიტის შედეგად აუდიტორი მომხმარებლებისთვის ამზადებს ანგარიშს, რომელიც მოიცავს დასკვნებს აუდიტის საგანთან დაკავშირებით. შესაბამისად, აუდიტორი უზრუნველყოფს ისეთი რწმუნების წარდგენას, რომელიც ამცირებს მომხმარებლების მიერ სპეციფიკური ინფორმაციის გამოყენების რისკს და ეხმარება მათ ინფორმირებული გადაწყვეტილების მიღებაში.

[3] ISSAI 100.32;

ყოველივე ეს სტანდარტებში გადმოცემულია, როგორც „სამიზნე მომხმარებლების რწმუნების დონის გაზრდა“. ამდენად, რწმუნება დაკავშირებულია იმასთან, როგორ მოიპოვებს აუდიტორი აუდიტის მტკიცებულებებს და რა მოცულობის სამუშაო უნდა შეასრულოს მან, რათა დარწმუნებული იყოს გამოტანილ დასკვნებში. დასაბუთებული რწმუნების უზრუნველსაყოფად, აუდიტორი არჩევს შესაფერის აუდიტორულ ტექნიკას, შეაჯერებს მათ და აკეთებს დასკვნას, რომ „ინფორმაცია სწორია ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით“. ISSAI-ის სტანდარტებით გაცხადებულია, რომ სამიზნე მომხმარებლებს სურთ დარწმუნდნენ იმ ინფორმაციის სანდოობასა და რელევანტურობაში, რომელსაც იყენებენ გადაწყვეტილებების მისაღებად. შესაბამისად, აუდიტი უზრუნველყოფს ისეთი ინფორმაციის მიწოდებას, რომელიც ეფუძნება საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს. აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს ისეთი პროცედურები, რომლებიც შეამცირებს ან მართავს არასათანადო დასკვნების გამოტანის რისკს[4]. აუდიტორი ატარებს პროცედურებს არასწორი დასკვნების გამოტანის რისკის შესამცირებლად ან სამართავად, თუმცა, აღიარებს, რომ აუდიტის თანამდევი შეზღუდვებიდან გამომდინარე, შეუძლებელია აუდიტის საგანთან მიმართებაში აბსოლუტური რწმუნების უზრუნველყოფა. აუდიტორული შედეგების კომუნიკაცია უნდა მოხდეს გამჭვირვალედ. უმეტეს შემთხვევაში, შესაბამისობის აუდიტი არ ფარავს აუდიტის საგნის ყველა ელემენტს და ეყრდნობა ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი შერჩევით მიღებულ შედეგებს.

დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნება

ISSAI-ის სტანდარტების მიხედვით, შესაბამისობის აუდიტი უზრუნველყოფს **დასაბუთებულ** ან **შეზღუდულ** რწმუნებას, რომლებიც ერთმანეთისგან განსხვავდება როგორც კრიტერიუმების ტიპებით, ისე შერჩევის, მტკიცებულებების მოპოვებისთვის საჭირო პროცედურებისა და ანგარიშგების ფორმების მიხედვით. რწმუნების თითოეული დავალება არის დამოწმების ან პირდაპირი ანგარიშგების დავალება. დავალების ეს ორი ტიპი (დეტალურად განმარტებულია შემდგომ ნაწილში) განსხვავდება იმის მიხედვით, თუ ვინ ამზადებს და ამოწმებს აუდიტის საგანს.

რწმუნების აღნიშნული ორი დონე შესაბამისობის აუდიტში განსხვავებულად აწვდის ინფორმაციას სამიზნე მომხმარებლებს. **დასაბუთებული რწმუნების დავალების** შემთხვევაში, აუდიტით გაცხადებულია, რომ აუდიტორის მოსაზრებით, აუდიტის საგანი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, დადგენილ კრიტერიუმებთან არის ან არ არის შესაბამისობაში. **შეზღუდული რწმუნების დავალების** შემთხვევაში, აუდიტით გაცხადებულია, რომ აუდიტორის ყურადღება არ მიუქცევია რაიმე ისეთს, რაზე დაყრდნობითაც ის მიიჩნევდა, რომ აუდიტის საგანი არ არის შესაბამისობაში დადგენილ კრიტერიუმებთან. დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნება შესაბამისობის აუდიტში შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს როგორც პირდაპირი ანგარიშგების დავალების, ისე დამოწმების დავალების ფორმით.

ამ თავის მომდევნო ნაწილი აღწერს შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების სხვადასხვა გზებსა და გვთავაზობს ანალიზს, როდის უნდა მივმართოთ შეზღუდულ ან დასაბუთებულ რწმუნებას პირდაპირი და დამოწმების დავალებების შემთხვევაში და როგორ დავგეგმოთ სათანადოდ.

[4] ISSAI 100.31

შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების სხვადასხვა გზა

ISSAI 4000 განმარტავს ძირითად საკითხებს, რომლებიც აუდიტორმა შესაბამისობის აუდიტის, როგორც დამოუკიდებელი დავალების შესრულებისას უნდა გაითვალისწინოს. სახელმძღვანელოში განხილულია შესაბამისობის აუდიტის პროცესი ISSAI 4000-ის მიხედვით და მისი ჩატარების სხვადასხვა გზა.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, შესაბამისობის აუდიტი შეიძლება დავყოთ ორ სხვადასხვა კატეგორიად: **დამოწმების დავალებად** და **პირდაპირი ანგარიშგების დავალებად**[5].

- **დამოწმების დავალების** შემთხვევაში პასუხისმგებელი მხარე ანუ აუდიტის ობიექტი აფასებს აუდიტის საგანს კრიტერიუმებთან მიმართებაში და წარმოადგენს აუდიტის საგნის ინფორმაციას, რომლის შესახებაც აუდიტორი მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს, დასაბუთებული საფუძვლებით, დასკვნის გამოსატანად. დამოწმების დავალებები შეიძლება იყოს როგორც დასაბუთებული, ისე შეზღუდული რწმუნების;
- **პირდაპირი ანგარიშგების დავალების** შემთხვევაში აუდიტორი თვითონ სწავლობს და აფასებს აუდიტის საგანს კრიტერიუმებთან მიმართებაში. აუდიტორი არჩევს აუდიტის საგანსა და კრიტერიუმებს რისკებისა და არსებითობის გათვალისწინებით.

აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შედარების შედეგები წარმოდგენილია აუდიტის ანგარიშში მიგნებების, დასკვნების, რეკომენდაციების ან მოსაზრებების სახით. აუდიტის საგნის შესწავლით შესაძლოა მივიღოთ ახალი ინფორმაცია, ანალიზი თუ დაკვირვება[6]. დასკვნა შესაძლოა წარმოდგენილი იყოს სპეციფიკურ აუდიტორულ კითხვებზე დეტალური პასუხების სახით.

რწმუნების თითოეული დავალება (იქნება ეს დასაბუთებული თუ შეზღუდული) არის დამოწმების ან პირდაპირი ანგარიშგების დავალება. პირდაპირი ანგარიშგებისა და დამოწმების დავალებები განსხვავდება იმით, ვინ ამზადებს და ზომავს/აფასებს აუდიტის საგანს. აუდიტის საგანი განისაზღვრება მანდატით ან შეირჩევა აუდიტორის მიერ.

აუდიტის ამ ორ ტიპს შორის განსხვავება უკავშირდება აუდიტის საგანსა და აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაციას.

აუდიტის საგანი შესაძლოა იყოს ესა თუ ის საქმიანობა, ფინანსური გარიგებები ან ინფორმაცია. დამოწმების დავალების შემთხვევაში აუდიტორი ამოწმებს აუდიტის საგნის ინფორმაციას, რომელიც შესაძლოა, იყოს პასუხისმგებელი მხარის მიერ გაცხადება შესაბამისობაზე, მომზადებული დადგენილი და სტანდარტიზებული ანგარიშგების ჩარჩოს მიხედვით[7]. ასეთ შემთხვევაში აუდიტის კრიტერიუმები არაპირდაპირ არის წარმოდგენილი აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაციის მეშვეობით. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის რელევანტურ კრიტერიუმებს და გამოაქვს დასკვნა კრიტერიუმების მართებულობაზე, რომლებიც პასუხისმგებელი მხარის მიერ აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაციაში არაპირდაპირაა წარმოდგენილი.

ISSAI-ის სტანდარტების მიხედვით, შესაბამისობის აუდიტი აფასებს, რამდენად შეესაბამება საქმიანობა, ფინანსური გარიგებები და ინფორმაცია ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით იმ მარეგულირებელ ნორმებს, რომელთა გამოყენებითაც ხდება აუდიტის ობიექტის მართვა.

[5] ISSAI 100.24
[6] ISSAI 100.29
[7] ISSAI 100.30

ეს შეიძლება წარმოვადგინოთ მაგალითით, რომელშიც აუდიტის ერთი და იგივე საგანი და მასშტაბი სხვადასხვა გარემოში იქნება მოცემული.

სცენარი	
პასუხისმგებელი მხარე	საგადასახადო ორგანო
აუდიტის საგანი	დამატებული ღირებულების გადასახადიდან (დღგ) მიღებული შემოსავლები
აუდიტის საგნის ინფორმაცია	დღგ-ის შემოსავლებთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია
კრიტერიუმი	საგადასახადო კოდექსი და გადასახადების ადმინისტრირებასთან დაკავშირებული სხვა მარეგულირებელი ნორმები
სამიზნე მომხმარებელი	პარლამენტი

ახლა ვნახოთ, თუ ვინ მოამზადა აუდიტის საგნის ინფორმაცია და რა გავლენა აქვს აღნიშნულს აუდიტზე. არსებობს ორი შესაძლო სცენარი, რომელთა მიხედვით საქმე გვაქვს დამოწმების ან პირდაპირი ანგარიშგების დავალებასთან.

დამოწმების დავალება

სცენარი 1

საგადასახადო ორგანომ პარლამენტს წარუდგინა გადასახადების მოკრების შესახებ ანგარიში. აუდიტის საგნის ინფორმაცია მომზადდა პასუხისმგებელი უწყების მიერ, რომელმაც ანგარიშის სახით წარუდგინა სამიზნე მომხმარებლებს ინფორმაცია (აღნიშნული ინფორმაცია შეიძლება წარდგენილ იქნეს განცხადების, სტატისტიკისა და სხვა ფორმით).
როდესაც პასუხისმგებელი უწყება ამზადებდა ანგარიშს, ის ვალდებული იყო ეხელმძღვანელა გადასახადების ადმინისტრირებასთან დადგენილი მომწესრიგებელი კანონმდებლობითა და მარეგულირებელი ნორმებით.

სტანდარტები აუდიტის საგნის ინფორმაციასთან დაკავშირებით აკეთებს მითითებას, როგორც „აუდიტის საგნის შეფასება კრიტერიუმებთან მიმართებაში“. მოცემულ შემთხვევაში, საგადასახადო ორგანო აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაციას (შეფასებას) აწვდის პარლამენტს ანგარიშის სახით. ამ ანგარიშში პასუხისმგებელი მხარის წარმომადგენლები პირდაპირ ან ირიბად აკეთებენ გაცხადებას (მტკიცებას) იმის შესახებ, რომ ინფორმაცია (შეფასება) დღგ-ის შემოსავლის შესახებ (აუდიტის საგანი) მართებული და სამართლიანია კანონმდებლობასა და რეგულაციებთან მიმართებით (კრიტერიუმები).

მოცემულ სცენარში აუდიტორის როლი შემდეგია: მან უნდა დაამოწმოს მტკიცება (რომელიც დასკვნის ან მოსაზრების ფორმითაა წარმოდგენილი) იმის შესახებ, არის თუ არა პასუხისმგებელი მხარის მიერ შეფასებასთან დაკავშირებული მტკიცება სწორი; და მართლაც მოქმედებდნენ თუ არა საჯარო მოხელეები, როგორც თავად აცხადებდნენ კანონებისა და რეგულაციების შესაბამისად (პირდაპირ ან ირიბად).

აღნიშნული დასკვნა ზრდის პარლამენტის ნდობას პასუხისმგებელი მხარის მიერ წარმოდგენილი ანგარიშის (ინფორმაცია აუდიტის საგნის შესახებ) მიმართ.

პირდაპირი ანგარიშგების დავალება

სცენარი 2

საგადასახადო ორგანომ არ გამოაქვეყნა ანგარიში საგადასახადო შემოსავლების შესახებ. ის საკუთარ ვებ-გვერდზე აქვეყნებს მხოლოდ გარკვეულ სტატისტიკურ ინფორმაციას, რომელიც ძირითადად არის მოძველებული და ზოგადი.
უწყება სამინისტროს სტრუქტურული ერთეულია, რომელიც არ ამზადებს ინდივიდუალურ ფინანსურ ანგარიშგებას. ამასთანავე, არ არის შესაძლებელი გაიმიჯნოს საგადასახადო შემოსავლები სახეობების მიხედვით.
ქვეყნის ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულებაა დღგ-ის გადასახადიდან მიღებული შემოსავლების ოპტიმიზაცია და მართვის გაუმჯობესება. სას-მა გადაწყვიტა დღგ-დან მიღებული შემოსავლების მობილიზების შესწავლა და ანგარიშის მომზადება.

ზემოთ მოცემულ სცენარში, პასუხისმგებელ მხარეს არ წარუდგენია ინფორმაცია აუდიტის საგნის (და შესაბამისად, არც მტკიცება) შესახებ, მიუხედავად იმისა, რომ ამის საჭიროება არსებობდა. აღნიშნულის გათვალისწინებით, აუდიტორმა გადაწყვიტა, ინფორმაცია აუდიტის მეშვეობით მიეწოდებინა სამიზნე მომხმარებლებისთვის. აუდიტის მეშვეობით პირდაპირ ფასდება დღგ-დან მიღებული შემოსავლები (აუდიტის საგანი) კრიტერიუმებთან მიმართებით და მზადდება შესაბამისი დასკვნა. აუდიტორის მიერ აუდიტის საგნის შეფასებაზე დაყრდნობით მზადდება აუდიტის ანგარიში და ეგზავნება პარლამენტს.
ამ ტიპის აუდიტს ეწოდება პირდაპირი ანგარიშგების დავალება. პირდაპირი ანგარიშგების დავალების შემთხვევაში აუდიტი ტარდება უშუალოდ აუდიტის საგანზე და არა აუდიტის საგნის ინფორმაციაზე.

რწმუნების დონეები და აუდიტის სახეები

იმისათვის, რომ გავიგოთ შესაბამისობის აუდიტის ფართო მასშტაბი, საჭიროა გვესმოდეს კავშირი რწმუნების დონეებსა და აუდიტის სახეობებს შორის. ქვემოთ მოცემული ცხრილი დაგვეხმარება გავიგოთ, როგორაა დაკავშირებული ეს ცნებები პრაქტიკაში.

ცხრილი 1. რწმუნების დონეები და აუდიტის ტიპები შესაბამისობის აუდიტში

		გარიგების ტიპი	
		პირდაპირი დავალება (პდ)	დამოწმების დავალება (მდ)
რწმუნების დონე	დასაბუთებული რწმუნება (დრ)	დრ-პდ	დრ-დდ
	შეზღუდული რწმუნება (შრ)	დრ-პდ	დრ-პდ

თითოეული აუდიტი მოცემული ცხრილის ოთხი უჯრედიდან რომელიმეში მოხვდება.

კანონშესაბამისობისა და მართლზომიერების შესაბამისობის აუდიტი

შესაბამისობის აუდიტი შესაძლოა ეხებოდეს **კანონშესაბამისობას** (შესაბამისობა ფორმალურად დადგენილ კრიტერიუმებთან, როგორებიცაა კანონმდებლობა, რეგულაციები და შეთანხმებები) ან **მართლზომიერებას** (ფინანსური მენეჯმენტისა და საჯარო მოხელეების ქცევის ზოგადი პრინციპების დაცვა). კანონშესაბამისობა შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი ნაწილია, თუმცა, შესაძლოა მართლზომიერებაც აქტუალური იყოს საჯარო სექტორის კონტექსტიდან გამომდინარე, სადაც საჯარო მოხელეთა ქცევასა და ფინანსურ მართვასთან დაკავშირებით გარკვეული მოლოდინები არსებობს. მანდატის, მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმებისა და რეგულაციების ხასიათის გათვალისწინებით, აუდიტის მასშტაბი შესაძლოა მართლზომიერების გარკვეულ ასპექტებსაც მოიცავდეს.

მართლზომიერების ასპექტების გათვალისწინების შემთხვევაში, აუდიტორებს მოეთხოვებათ იმის დადასტურება, რომ აუდიტის ობიექტი მიჰყვება საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვის პრინციპებს და მისი თანამშრომლები გამჭვირვალედ და სამართლიანად მოქმედებენ აუდიტის ობიექტისათვის კრიტიკული გადაწყვეტილებების მიღებისას. ამ შეფასებებზე დაყრდნობით აუდიტორები ადგენენ შესაბამისობის აუდიტის მასშტაბსა და კრიტერიუმებს.

იმის გაუთვალისწინებლად, რა არის კრიტერიუმების წყარო, აუდიტორი ატარებს აუდიტს და აყალიბებს დასკვნას შერჩეული რწმუნების ფარგლებში (დასაბუთებული ან შეზღუდული). გარდა ამისა, ISSAI 4000-ის შესაბამისად, დავალების მახასიათებლების (ანუ დამოწმებისა თუ პირდაპირის) მიუხედავად, აუდიტის კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს როგორც კანონშესაბამისობის, ისე მართლზომიერების ასპექტებს.

აუდიტის სამუშაოს დოკუმენტაცია

ISSAI 4000 (89)	*აუდიტორმა უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც საკმარისად დეტალურია იმისათვის, რომ უზრუნველყოს შესრულებული სამუშაოს, მოპოვებული მტკიცებულებებისა და გამოტანილი დასკვნების შესახებ მკაფიო აღქმა.*

აუდიტის დოკუმენტაციის მომზადება

აუდიტის სათანადო დოკუმენტირება მნიშვნელოვანია შესაბამისობის აუდიტის ყველა ეტაპზე. შესრულებული აუდიტორული სამუშაოს დოკუმენტირების მიზანია, გაუმჯობესდეს შესრულებული სამუშაოს გამჭვირვალობა და გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელსაც შეხება არ ჰქონია ამ აუდიტთან, გაიგოს აუდიტის დროს წარმოშობილი მნიშვნელოვანი გარემოებები, რომლებსაც დაეფუძნა აუდიტორის დასკვნები, მოსაზრებები და მნიშვნელოვანი პროფესიული მსჯელობები.

საჭიროებისამებრ, დოკუმენტაცია მოიცავს:

- აუდიტის საგნის ახსნას;
- რისკების შეფასებას, აუდიტის სტრატეგიასა და გეგმას, მათთან დაკავშირებულ დოკუმენტებს;
- გამოყენებულ მეთოდებს, მასშტაბსა და აუდიტის პერიოდს;
- ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას;
- ჩატარებული აუდიტის პროცედურების შედეგებსა და მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს;
- აუდიტორული მტკიცებულებების შეფასებას, რომლის შედეგადაც მიიღება მიგნება, დასკვნა, მოსაზრება და რეკომენდაცია;
- აუდიტის პროცესში პროფესიული განსჯის საფუძველზე მიღებულ გადაწყვეტილებებს, მათ შორის პროფესიულ კონსულტაციებსა და მათი ჩატარების მიზეზებს;
- კომუნიკაციას აუდიტის ობიექტთან და მათგან მიღებულ უკუკავშირს
- ზედამხედველობით მიმოხილვებსა და ხარისხის კონტროლის სხვა განხორციელებულ პროცედურებს.

დოკუმენტაცია უნდა იყოს საკმარისად წარმოდგენილი, რათა ცხადი იყოს, როგორ განისაზღვრა აუდიტის მიზანი, საგანი, კრიტერიუმები, მასშტაბი, ასევე, მიზეზები, რატომ შეირჩა სპეციფიკური მეთოდები ამა თუ იმ ანალიზის ჩასატარებლად. ამისათვის დოკუმენტაცია უნდა იყოს კარგად ორგანიზებული და სრულად წარმოაჩენდეს კავშირს მიგნებებსა და მტკიცებულებებს შორის, რომლებიც მიგნებებს ამყარებს.

ჩატარებული აუდიტორული პროცედურებისა და მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების დოკუმენტირება

აუდიტორმა აუდიტის ისეთი დოკუმენტაცია **უნდა** მოამზადოს, რომ **გამოცდილმა აუდიტორმა, რომელიც არ მონაწილეობდა მოცემულ აუდიტში, ნათელი წარმოდგენა შეიქმნას:**

- **აუდიტის საგნის, კრიტერიუმებს, მასშტაბს, რისკების შეფასებას, აუდიტის სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმას** შორის კავშირის, ასევე ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის შესახებ;
- ამ პროცედურების **შედეგებისა** და მოპოვებული **აუდიტორული მტკიცებულებების** თაობაზე;
- აუდიტის პროცესში **წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების, გამოტანილი დასკვნებისა** და ამ დასკვნების გამოსატანად ჩატარებული მნიშვნელოვანი **პროფესიული განხილვების შესახებ**.

აუდიტორს უნდა ჰქონდეს:

- საკმარისი და შესაფერისი ჩანაწერები (დოკუმენტაცია), რომელსაც ეყრდნობა აუდიტის შედეგად გამოტანილი დასკვნები; და
- მტკიცებულებები იმისა, რომ აუდიტი ჩატარდა საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა (ISSAIs) და საქართველოს კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი ნორმების შესაბამისად.

ხარისხის კონტროლის მექანიზმი

ISQC1 ISSAI 140 ISSAI 4000 (80)	*უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა აუდიტის საერთო ხარისხზე, რათა უზრუნველყოს აუდიტის ჩატარება სათანადო პროფესიული სტანდარტებისა და კანონმდებლობის მიხედვით და ანგარიშების შესაბამისობა არსებულ გარემოებებთან.*

ხარისხის კონტროლი არის მიმდინარე პროცესი, რომელიც შესაბამისობის აუდიტის ხარისხს ყოველ ეტაპზე განიხილავს, რათა უზრუნველყოს:

- აუდიტის შესაბამისობა მარეგულირებელ სტანდარტებთან; და
- გაცემული აუდიტის ანგარიშის, დასკვნებისა და მოსაზრებების შესაფერისობა არსებულ გარემოებებთან.

აუდიტორულმა ორგანიზაციამ უნდა დანერგოს ხარისხის კონტროლის მექანიზმი, როგორც წამყვანი ფუნქცია. აუდიტის ანგარიშები მხოლოდ მას შემდეგ გამოიცემა, რაც ანგარიში ამ შეფასებას გაივლის.

ხარისხის კონტროლის პროცედურებია ზედამხედველობა, კონტროლის მიმოხილვა, კონსულტაციები და შესაბამისი ტრენინგები. ისინი უნდა ფარავდეს დაგეგმვის, შესრულებისა და ანგარიშგების ეტაპებს. ზოგადი ხარისხი აუდიტორულ ორგანიზაციაში დამოკიდებულია ისეთი სისტემის შექმნაზე, სადაც ფუნქციები და პასუხისმგებლობები ნათლად არის განსაზღვრული.

ხარისხის კონტროლი ასევე განსაზღვრავს:

- აქვს თუ არა აუდიტის ჯგუფს საკმარისი და შესაფერისი კომპეტენციები აუდიტის ჩასატარებლად;
- შეუძლია თუ არა მას მიუკერძოებელი კრიტერიუმების შემუშავება;
- აქვს თუ არა წვდომა ზუსტ ინფორმაციაზე;
- განიხილა თუ არა ხელმისაწვდომი ინფორმაცია; და
- არის თუ არა საკმარისი დრო გამოყოფილი აუდიტის დავალების შესასრულებლად.

ხარისხის კონტროლის პროცედურების ფარგლებში, აუდიტორულ ორგანიზაციას შესაძლოა ასევე ჰქონდეს ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა, რომელიც აუდიტის ზოგად ხარისხზეა პასუხისმგებელი და უზრუნველყოს, რომ შესაფერისი პროცედურები და კონტროლის მიმოხილვა ტარდება აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში. აუდიტის ხარისხის კონტროლი დოკუმენტირდება შესაბამისი აუდიტის დოკუმენტაციაში.

კომუნიკაცია

ISSAI 4000 (96-99)

აუდიტორმა აუდიტის პროცესის განმავლობაში უნდა იქონიოს ეფექტური კომუნიკაცია აუდირებულ დაწესებულებასთან და მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან.
არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევების შესახებ კომუნიკაცია უნდა განხორციელდეს მენეჯმენტის შესაბამის დონეზე და (თუ შესაფერისია) მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებთან, ასევე კომუნიკაცია უნდა განხორციელდეს აუდიტიდან გამომდინარე სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე, რომლებიც უშუალოდ დაწესებულებისათვის არის რელევანტური.

კომუნიკაცია ხორციელდება აუდიტის ყველა ეტაპზე: აუდიტის დაწყებამდე, დაგეგმვისას, მტკიცებულებების მოპოვებისა და შეფასებისას და ანგარიშგების ეტაპზე. მნიშვნელოვანია, აუდიტის ობიექტი ინფორმირებული იყოს აუდიტთან დაკავშირებულ ყველა საკითხზე. ეს გადამწყვეტია კონსტრუქციული სამუშაო ურთიერთობის ჩამოსაყალიბებლად როგორც აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის, ასევე აუდიტის ჯგუფის წევრებს შორის. ეს უზრუნველყოფს ყველა მხარის ინფორმირებულობას აუდიტის პროგრესის შესახებ და ხელს შეუწყობს იმ საკითხების გადაჭრას, რამაც შეიძლება აუდიტი დააბრკოლოს და გამოიწვიოს შეფერხებები.

კომუნიკაცია მოიცავს აუდიტისათვის რელევანტური ინფორმაციის მოპოვებას და მისი მენეჯმენტისა და მართვაზე პასუხისმგებელი პირებისთვის მიწოდებას. აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში ნებისმიერი მნიშვნელოვანი სირთულე ან არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევები შესაბამის დონეზე უნდა ეცნობოს მენეჯმენტსა და მართვაზე პასუხისმგებელ პირებს. ეს ხელს შეუწყობს შეუსაბამობის და მიგნების გამოსწორებას, რომელიც აუდიტორმა ადრეულ ეტაპზე გამოავლინა. სხვა შემთხვევაში, მიგნების მოგვიანებით გაცნობას შესაძლოა, ჰქონდეს კრიტიკულად არსებითი გავლენა და მისი შემდგომი აღმოფხვრა უფრო გართულდეს. აუდიტორს შესაძლოა ასევე ეკისრებოდეს აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების შესახებ ისეთი სამიზნე მომხმარებლების ინფორმირებაზე პასუხისმგებლობა, როგორიცაა საკანონმდებლო და ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანოები.

საკითხები, რომელთა შესახებ კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტის მიმართ წერილობით ხორციელდება, მოიცავს აუდიტის საგანს, აუდიტის კრიტერიუმებს, რწმუნების დონეს, აუდიტის პერიოდს, აუდიტში განხილულ ორგანიზაციებს/პროგრამებს, მათ შორის, დავალების პირობებზე თანხმობას. ამ საკითხების კომუნიკაცია ხელს შეუწყობს აუდიტის პროცესისა და ობიექტის ოპერაციების შესახებ ორმხრივი თანხმობის მიღწევას.

აუდიტის პროცესზე პასუხისმგებელ პირებთან კომუნიკაციის ფორმები შეიძლება შეიცვალოს გარემოებებიდან გამომდინარე, აუდიტორი თავად განსაზღვრავს კომუნიკაციის მიმდინარეობას და ფორმატს: საკმარისია თუ არა მხოლოდ ზეპირი კომუნიკაცია, საჭიროა წერილობითი ინფორმაცია თუ – ორივე აუცილებელია.

შესაბამისობის აუდიტის პროცესი

დიაგრამა N2-ზე ასახულია შესაბამისობის აუდიტის სრული პროცესი თემის შერჩევიდან აუდიტის ანგარიშის გამოცემის ჩათვლით.

დიაგრამა 2. შესაბამისობის აუდიტის საგანი

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს დონეზე დაგეგმვა

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს დონეზე დაგეგმვის ეტაპზე, ეს ორგანო ირჩევს თემას შესაბამისობის აუდიტის ჩასატარებლად, იღებს გადაწყვეტილებას გარიგების დავალების ტიპის შესახებ - დამოწმების თუ პირდაპირი ანგარიშგების, აგრეთვე მოსაპოვებელი რწმუნების დონის შესახებ - დასაბუთებული თუ შეზღუდული. ამავე ეტაპზე განიხილება აუდიტის ჯგუფის კომპეტენციისა და ჯგუფის წევრების ეთიკის მოთხოვნებთან თანხვედრის საკითხები, ასევე ის, რამდენად უზრუნველყოფილია ხარისხის კონტროლის პროცედურები.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, მოცემულ სახელმძღვანელოში შესაბამისობის აუდიტი ძირითადად განხილულია, როგორც დასაბუთებული რწმუნების პირდაპირი დავალება.

ინდივიდუალური აუდიტის დაგეგმვა

დაგეგმვის ეტაპზე, აუდიტორი სწავლობს კავშირს შესაბამისობის აუდიტისთვის განსაზღვრულ აუდიტის საგანს, კრიტერიუმსა და მასშტაბს შორის. თუ აუდიტის საგანი, კრიტერიუმები და მასშტაბი განსაზღვრული იყო აუდიტის დაწყებამდე, მაგალითად, ორგანიზაციის წლიური აუდიტორული გეგმით, ინდივიდუალური აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი ხელახლა განიხილავს, არის თუ არა აუდიტის საგანი იდენტიფიცირებადი და შესაფერისი აუდიტის კრიტერიუმებით შეფასებადი. სამუშაოების შესრულებისას ის მუდმივად ხელმძღვანელობს პროფესიული მსჯელობითა და სამიზნე მომხმარებლების საჭიროებებით. მას შემდეგ, რაც აუდიტის საგნის კრიტერიუმები და მასშტაბი საბოლოდ ჩამოყალიბდება, აუდიტის ჯგუფი შეიმუშავებს აუდიტის სტრატეგიასა და გეგმას.

აუდიტის ჯგუფი სწავლობს შიდა კონტროლის სისტემას, განსაზღვრავს არსებითობას, აფასებს რისკებს აუდიტის საგანთან (მათ შორის, ორგანიზაციულ) მიმართებაში და გეგმავს აუდიტორულ პროცედურებს აღნიშნული რისკების საპასუხოდ.

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები

ამ ეტაპზე აუდიტორები მოიპოვებენ და ადოკუმენტირებენ მტკიცებულებებს, რათა ჩამოაყალიბონ მოსაზრება ან დასკვნა იმის შესახებ, აუდიტის საგანი, შეესაბამება თუ არა განსაზღვრულ კრიტერიუმებს, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორმა შეიძლება შეცვალოს აუდიტის მასშტაბი, თუ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები ამას მოითხოვს. მაგალითად, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისას, თუ აუდიტორი აღმოაჩენს გარემოებას, რომელიც მიუთითებს შესაძლო თაღლითობაზე, მან შეიძლება შეცვალოს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურა. ამ შემთხვევაში, აუდიტორი უზრუნველყოფს სათანადო აუდიტორულ პროცედურას თაღლითობის რისკის საპასუხოდ და ადოკუმენტირებს აუდიტის გეგმაში ცვლილების შეტანის საჭიროებას. მიუხედავად იმისა, რომ თაღლითობის პრევენციის როლი შეიძლება აუდიტმაც შეასრულოს, ჩვეულებრივ, ის არ არის განკუთვნილი თაღლითობის აღმოსაჩენად.

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპის ბოლოს, აუდიტორი აფასებს, რამდენად საკმარისი და შესაფერისია მოპოვებული მტკიცებულებები აუდიტორული დასკვნის ან მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად, აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შესაბამისობასთან დაკავშირებით. ამ ეტაპზე, აუდიტორი განიხილავს არსებითობას ანგარიშგების მიზნებისთვის.

ანგარიშგება

სამიზნე მომხმარებლებისთვის აუდიტორული დასკვნისა და მოსაზრების მიწოდება ხდება აუდიტის ანგარიშის ფორმით, რომელიც ასევე მოიცავს რეკომენდაციებსა და აუდიტის ობიექტის პასუხებს (საჭიროებისამებრ).

სახელმძღვანელოში თავები დაყოფილია შესაბამისობის აუდიტის პროცესების შესაბამისად. დიაგრამაზე ასახული დოკუმენტირება, კომუნიკაცია და ხარისხის კონტროლი წარმოადგენს ISSAI-ის სტანდარტების მნიშვნელოვან მოთხოვნას, რომელთა განხილვა უნდა მოხდეს აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში, ყველა ეტაპზე.

გადაწყვეტილებების მიღების პროცესი საღი პროფესიული განსჯის/ განხილვის საფუძველზე

შესაბამისობის აუდიტი მოიცავს სხვადასხვა წყაროდან ინფორმაციის შეგროვების, განახლებისა და გაანალიზების პროცესებს, რომლის საბოლოო მიზანია გადაწყვეტილებების მიღება და დასკვნების გამოტანა საღი პროფესიული განსჯის/განხილვის საფუძველზე.

აუდიტის პროცესები ციკლურია

დაგეგმვის, ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისა და ანგარიშის მომზადების სტადიები ამ სახელმძღვანელოში თანამიმდევრულად არის განხილული. თუმცა, აუდიტის მთელი პროცესი ციკლურია, როგორც ეს ნაჩვენებია ზემოთ მოცემულ დიაგრამაზე. შესაბამისად, აუდიტორებს უფლება აქვთ, რიგი პროცედურები პარალელურად ჩაატარონ ან პროცესის ნებისმიერ ეტაპზე დაუბრუნდნენ წინა საფეხურს და ხელახლა განიხილონ საკითხები მიღებული ახალი ინფორმაციის საფუძველზე.

პრაქტიკული სავარჯიშოები შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნებისათვის

1. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან შესაბამისობის აუდიტის კრიტერიუმის პოტენციური წყაროები არ არის:

ა) საერთაშორისო სტანდარტები;

ბ) აუდიტის ობიექტის შიდა დოკუმენტები;

გ) აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული ელექტრონული ტენდერები;

დ) კანონმდებლობა.

2. შესაბამისობის აუდიტის ჩატარებისას, აუდიტის კრიტერიუმის მახასიათებელი უნდა იყოს:

ა) რელევანტური;

ბ) ობიექტური;

გ) პროდუქტიული;

დ) სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

3. შესაბამისობის აუდიტში აუდიტის საგანი შეიძლება იყოს:

ა) აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების მომზადების ნორმატიული საფუძვლები;

ბ) აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მარეგულირებელი სამართლებრივი და სხვა მოთხოვნები;

გ) პროგრამის ფარგლებში აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის პროდუქტიულობა, როდესაც პროდუქტიულობის შეფასების კრიტერიუმებს არა აქვს ნორმატიული სახე;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში აუდიტის საგანი შეიძლება იყოს:

ა) საჯარო ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგება;

ბ) საჯარო ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული შესყიდვები, კონკრეტული დონორის პროგრამა, სამთავრობო გრანტი;

გ) საჯარო ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული პროგრამის პროდუქტიულობა, როდესაც პროდუქტიულობის კრიტერიუმებს არა აქვს ნორმატიული ბუნება;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

5. შესაბამისობის აუდიტის თანახმად, მარწმუნებელი დავალების ტიპებია:

ა) დაკავშირებული მომსახურების დავალება;

ბ) მიმოხილვის დავალება;

გ) პირდაპირი ანგარიშგების დავალება;

დ) კომპილაციის დავალება.

6. შესაბამისობის აუდიტი აფასებს:

ა) აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესაბამისობას მოქმედ და შესაბამის კანონმდებლობასთან, მარეგულირებელ ნორმებსა და სხვა საკანონმდებლო აქტებთან;
ბ) აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მიზანშეწონილობას და საქმიანობის ფაქტობრივი შედეგების შედარებას დაგეგმილ მაჩვენებლებთან;
გ) მომზადებულია თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი საფუძვლების შესაბამისად;
დ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები.

7. დამოწმების მარწმუნებელი დავალების დროს:

ა) აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმებთან;

ბ) პასუხისმგებელი მხარე (აუდიტის ობიექტი) განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმებთან;

გ) აუდიტის საგანთან დაკავშირებული მტკიცებულების შესაბამისობას აუდიტის კრიტერიუმთან, აფასებს აუდიტორი;

დ) ექსპერტი განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმთან.

8. პირდაპირი ანგარიშგების მარწმუნებელი დავალების დროს:

ა) აუდიტორი განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმებთან;

ბ) პასუხისმგებელი მხარე (აუდიტის ობიექტი) განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმებთან;

გ) აუდიტის საგანთან დაკავშირებული მტკიცებულების შესაბამისობას აუდიტის კრიტერიუმთან აფასებს აუდიტორი;

დ) ექსპერტი განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმთან.

9. შესაბამისობის აუდიტის საერთო სტრატეგია განსაზღვრავს:

ა) რწმუნების დონეს;

ბ) აუდიტის საგნის დადგენასა და კრიტერიუმების შემუშავებას;

გ) არსებითობის შეფასებას;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

10. აუდიტის გეგმა მოიცავს:

ა) აუდიტის პროცედურების ხასიათსა და ვადებს;

ბ) აუდიტის მოცულობას;

გ) აუდიტის კრიტერიუმებს;

დ) სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

11. კრიტერიუმი საიმედოა, თუ:

ა) კრიტერიუმის გამოყენებისას სხვა თანაბარ პირობებში სხვადასხვა აუდიტორი ერთსა და იმავე დასკვნამდე უნდა მიდიოდნენ;

ბ) შეესაბამება სხვა მსგავსი ორგანიზაციების ან ღონისძიებების, ან წინა ეფექტიანობის აუდიტების დროს გამოყენებულ კრიტერიუმებს;

გ) ნათლადაა ჩამოყალიბებული და მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინტერპრეტაციის საშუალებას არ იძლევა;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

12. შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში აუდიტის მასშტაბი მოიცავს:

ა) ორგანიზაციის საქმიანობასთან დაკავშირებული ოპერაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხვის სისრულეს, სისწორესა და სიზუსტეს;

ბ) ორგანიზაციის მიერ შესამოწმებელ პერიოდში განხორციელებული საქმიანობის ძირითადი სფეროები განსაზღვრულ კრიტერიუმებთან მიმართებაში;

გ) ორგანიზაციის საქმიანობის შესამოწმებელ პერიოდს;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

13. აუდიტორის მიზანია, დანერგოს და გამოიყენოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ:

ა) პროფესიულ სტანდარტები და სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები დაცულია;

ბ) აუდიტის ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია;

გ) ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლის მექანიზმები ეფექტურია;

დ) სწორი პასუხია „ა“ დ „ბ“.

14. ISSAI სტანდარტის მიხედვით, შესაბამისობის აუდიტის რწმუნების სახეებია:

ა) დასაბუთებული რწმუნება;

ბ) შეზღუდული რწმუნება;

გ) დამოწმების რწმუნება;

დ) სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

15. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, აუდიტის საგანს განეკუთვნება:

ა) სახელმწიფო შესყიდვების კანონი;

ბ) საქართველოს ორგანული კანონი;

გ) სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული შესყიდვების მიზნობრიობა;

დ) საქართველოს კონსტიტუცია.

16. საჯარო სექტორის აუდიტის მხარეებია:

ა) პასუხისმგებელი მხარე;

ბ) პარლამენტი;

გ) აუდიტორი;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

17. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციის მომზადების მიზანია:

ა) აუდიტის საგნის ახსნა;

ბ) ჩატარებული აუდიტის პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის დოკუმენტირება;

გ.) კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტთან და მიღებული უკუკავშირი მათგან;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

18. ხარისხის კონტროლის მიზანია:

ა) გაცემული აუდიტის ანგარიშის, დასკვნებისა და მოსაზრებების შესაფერისობა არსებულ გარემოებებთან;

ბ) აუდიტის კრიტერიუმის განსაზღვრა;

გ) აუდიტის პროცედურების განხორციელება;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

19. რომელ ეტაპს არ მოიცავს შესაბამისობის აუდიტის პროცესი:

ა) ადგილზე შესასრულებელ სამუშაოებს;

ბ) დასკვნასა და ანგარიშგებას;

გ) აუდიტის შედეგად გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგს;

დ) აუდიტის საგნის, კრიტერიუმისა და მასშტაბის განსაზღვრას.

20. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში შესაბამის ველებს მიუწერეთ, თქვენი აზრით, რომელია პასუხისმგებელი მხარე, აუდიტის საგანი და კრიტერიუმი:

სახელმწიფო შესყიდვების კანონი	
საქართველოს განათლების სამინისტროს მიერ სახელმწიფო შესყიდვები -ელექტრონული ტენდერები	
საქართველოს განათლების სამინისტრო	

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნებისათვის

1. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული ელექტრონული ტენდერები არ არის კრიტერიუმი, ის არის შესაბამისობის აუდიტის საგანი.
ISSAI 4000.110 -114

2. სწორი პასუხია „დ“. ობიექტური და რელევანტური შესაბამისობის აუდიტის კრიტერიუმის მახასიათებლებია.
ISSAI 4000.118

3. სწორი პასუხია „დ“. არც ერთი პასუხი არ არის სწორი – აუდიტის საგანი გულისხმობს ინფორმაციას, მდგომარეობას ან საქმიანობას, რომელიც ფასდება განსაზღვრული კრიტერიუმების მიხედვით.
ISSAI 4000.113

4. სწორი პასუხია „ბ“. საჯარო ორგანიზაციის შესყიდვები, კონკრეტული დონორის პროგრამა, სამთავრობო გრანტი არის შესაბამისობის აუდიტი საგანი.
ISSAI 4000. 23; ISSAI 4000. 113-114

5. სწორი პასუხია „გ“. პირდაპირი ანგარიშგების დავალება, რომელიც შესაბამისობის ერთ-ერთი გარიგების ტიპს მიეკუთვნება.
ISSAI 4000. 37-39

6. სწორი პასუხია „ა“. შესაბამისობის აუდიტი აფასებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესაბამისობას მოქმედ კანონმდებლობასა და სხვა ნორმატიულ აქტებთან.
ISSAI 4000.24

7. სწორი პასუხია „ბ“. დამოწმების მარწმუნებელი დავალების დროს - პასუხისმგებელი მხარე (აუდიტის ობიექტი) განსაზღვრავს აუდიტის საგნის შესაბამისობას კრიტერიუმებთან.
ISSAI 4000.40

8. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის საგანთან დაკავშირებული მტკიცებულების შესაბამისობას აუდიტის კრიტერიუმთან აფასებს აუდიტორი.
ISSAI 4000. 37

9. სწორი პასუხია „დ“. ყველა პასუხი სწორია – აუდიტის საერთო სტრატეგია განსაზღვრავს პასუხებში მოცემულ ყველა ჩამონათვალს.
ISSAI 4000.139

10. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტის გეგმა მოიცავს აუდიტის პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას.
ISSAI 4000.140

11. სწორი პასუხია „ა“. საიმედოა – კრიტერიუმიდან უნდა გამომდინარეობდეს გონივრულად თანმიმდევრული დასკვნები, რომლებსაც გამოიყენებს სხვა აუდიტორი იმავე გარემოებებში.
ISSAI 4000.118

12. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტის მასშტაბი განსაზღვრავს აუდიტის საგანს, რომელიც შემოწმდება კრიტერიუმებთან მიმართებაში და იმას, რა უნდა დაექვემდებაროს აუდიტორულ შემოწმებას.
ISSAI 4000.109

13. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორის მიზანია, დანერგოს და გამოიყენოს ხარისხის კონტროლის ისეთი სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მას დასაბუთებული რწმუნებით იმის შესახებ, რომ პროფესიული სტანდარტები და სათანადო საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი მოთხოვნები დაცულია და აუდიტის ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია.

ISSAI 4000.80

14. სწორი პასუხია „დ“. დასაბუთებული და შეზღუდული რწმუნება.

ISSAI 4000.31

15. სწორი პასუხია „გ“. სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული შესყიდვები.
ISSAI 100.28, ISSAI 400.33

16. სწორი პასუხია „დ“. საჯარო სექტორის აუდიტი სამ დამოუკიდებელ მხარეს მოიცავს – პასუხისმგებელ მხარეს, აუდიტორსა და სამიზნე მომხმარებლებს.

ISSAI 400.35

17. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტის დოკუმენტაცია მოიცავს ყველა ზემოთ ჩამოთვლილთაგანს

ISSAI 4000. 89

18. სწორი პასუხია „ა“. ხარისხის კონტროლის მიზანია, გაცემული აუდიტის ანგარიშის, დასკვნებისა და მოსაზრებების შესაფერისობა არსებულ გარემოებებთან.

ISSAI 4000.80

19. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის პროცესი არ მოიცავს რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგს.

ISSAI 4000 (96-99)

20. სწორი პასუხია:

სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ კანონი	კრიტერიუმი
საქართველოს განათლების სამინისტროს მიერ სახელმწიფო შესყიდვები – ელექტრონული ტენდერები	აუდიტის საგანი
საქართველოს განათლების სამინისტრო	პასუხისმგებელი მხარე

2. შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვა

აუდიტის სწორად დაგეგმვა მნიშვნელოვანი ეტაპია აუდიტის პროცესის პროდუქტიულად, ეკონომიურად და ეფექტიანად ჩატარებისთვის. მოდულის ამ ნაწილში დეტალურად არის განხილული შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, მისი შემადგენელი ნაწილები და დაგეგმვის ყველა ეტაპზე აუდიტორის მიერ განსახილველი საკითხების ერთობლიობა.

სასწავლო მასალა

შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის პროცესის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი ინფორმაციის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია ქვემოთ მოცემულია სავალდებულო სასწავლო მასალა:

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 400 შესაბამისობის აუდიტის პრინციპები	50-57	–
ISSAI 4000 შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტი	45, 48, 58, 101, 107, 110, 121, 125, 131, 137, 144, 158, 172	გ46-გ47, გ49-გ51, გ59-გ63, გ102-გ106, გ-108-გ109, გ111-გ120, გ122-გ124, გ126-გ130, გ132-გ136, გ138-გ143, გ145-გ152, გ159-გ169, გ173-გ178

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად მსმენელებისთვის რეკომენდირებულია აუდიტის შემდეგი სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

2.1 დასტური ეთიკურ მოთხოვნებთან;

2.2 აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობის მატრიცა;

2.3 დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები;

2.4 აუდიტის წერილი;

2.5 აუდიტის ობიექტის/საგნისა და მისი გარემოს შესწავლა;

2.5.1 აუდიტის ობიექტის შესასწავლი წყარო დოკუმენტების სია;

2.5.2 რისკების შეფასების დოკუმენტი;

2.6 აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა;

2.7 თაღლითობის რისკების შეფასება;

2.8 არსებითობის განსაზღვრა;

2.9 აუდიტის საერთო სტრატეგია;

2.10 კონტროლის მექანიზმები;

2.11 რისკების შეჯამების დოკუმენტი;

2.12 აუდიტის გეგმა.

მოდულის წინამდებარე ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

შესაბამისობის აუდიტის საფუძვლებისა და ზოგადი მოთხოვნების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:		
☐	1	აუდიტის დაგეგმვის ეტაპის ზოგადი მიმოხილვა;
☐	2	წინასწარ ჩასატარებელი აუდიტის პროცედურების განსაზღვრა, მათ შორის: • აუდიტის საგნის, კრიტერიუმების, მასშტაბისა და მიზნების განსაზღვრა; • აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობის შეფასება; • დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათების დაგეგმვა; • ეთიკური საფრთხეების გარჩევა და იდენტიფიცირება; • შესაბამისობის აუდიტის წერილის შედგენა.
☐	3	რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობის განსაზღვრა;
☐	4	აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა;
☐	5	რისკების განსაზღვრა და შეფასება (თანდაყოლილი, კონტროლისა და შეუმჩნევლობის რისკი)
☐	6	თაღლითობის რისკების შეფასება;
☐	7	აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბება;
☐	8	აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობის, რელევანტურობისა და საიმედოობის შეფასება;
☐	9	აუდიტორული პროცედურების (კონტროლის ტესტირებისა და ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის) განსაზღვრა;
☐	10	აუდიტორული შერჩევის განხორციელება;
☐	11	აუდიტის გეგმის შემუშავება.

დაგეგმვის პროცესის ზოგადი მიმოხილვა

ISSAI 4000

(137)

(139)

აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად ასახოს აუდიტის სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, რომლებიც ერთობლივად აღწერს:

- როგორ უნდა წარიმართოს აუდიტი იმგვარად, რომ აუდიტის ანგარიში იყოს გარემოებების შესაბამისი;

- აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო რესურსებს;

- ვადებს აუდიტორული სამუშაოს ჩასატარებლად;

აუდიტის სტრატეგიას ეყრდნობა გადაწყვეტილება, რამდენად განხორციელებადია აუდიტი. აუდიტის სტრატეგია აღწერს, რა უნდა გაკეთდეს, ხოლო აუდიტის გეგმა - როგორ უნდა გაკეთდეს.

რას მოიცავს აუდიტის დაგეგმვა

არასწორი დასკვნის/ მოსაზრების რისკის შემცირება

აუდიტის დაგეგმვის პროცესი მოიცავს ინფორმაციის შეგროვებასა და შეფასებას და გადაწყვეტილებების მიღებას აუდიტის მასშტაბის, მიდგომის, ვადებისა და რესურსების შესახებ. მიზანი ისაა, რომ აუდიტის პროცესში შესრულდეს ისეთი სამუშაო, რომელიც მისაღებ დაბალ დონემდე შეამცირებს აუდიტის მიზნ(ებ)ის შესახებ არასწორი აუდიტორული დასკვნის გამოტანის რისკს.

დაგეგმვის პროცესის შედეგები

აუდიტის დაგეგმვის შედეგებია **აუდიტის სტრატეგია** და **აუდიტის გეგმა**, რომლებიც განსაზღვრავს საჭირო რესურსებს, ადგენს აუდიტისთვის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის პროგრამას, რომელიც მოიცავს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულების შესახებ ინსტრუქციებს.

აუდიტის დაგეგმვის მიმოხილვა

აუდიტის სამუშაო **არ უნდა** დაიწყოს მანამ, სანამ აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და აუდიტის გეგმას არ განიხილავს და ხელს არ მოაწერს დავალებაზე ზედამხედველი პირი.

შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვას აქვს ორი ასპექტი. პირველი – აუდიტორი ამზადებს აუდიტის საერთო სტრატეგიას - მასშტაბის, მნიშვნელოვანი მიმართულებების/საკითხების, ასევე ვადების განსასაზღვრად და ზოგადად, აუდიტის ჩასატარებლად. და მეორე, სტრატეგიის საფუძველზე, აუდიტორი ამზადებს აუდიტის გეგმას, რომელშიც მოცემულია დეტალური მიდგომა და კონკრეტული ნაბიჯები აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსასაზღვრად, მათი შერჩევის დასაბუთებები.

დაგეგმვის ეტაპის მნიშვნელობა

კარგად ორგანიზებული დაგეგმვის პროცესი ხელს უწყობს აუდიტის სამუშაოთა განაწილებას რისკების გათვალისწინებით, პოტენციური პრობლემების გამოვლენასა და დროულად გადაჭრას და აუდიტის პროცესის სათანადოდ ორგანიზებასა და მართვას, რათა აუდიტი ჩატარდეს ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად. აუდიტის დაგეგმვის პროცესისთვის საკმარისი დროის დათმობით, შესაძლებელია აუდიტის მთლიანი ხანგრძლივობის შემცირება, საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად უფრო ეფექტიანი მიდგომის შემუშავების მეშვეობით.

დაგეგმვის ეტაპზე სამუშაოების ხასიათი და მოცულობა იცვლება აუდიტის სპეციფიკის გათვალისწინებით, მაგალითად, აღნიშნულზე გავლენას ახდენს შესასწავლი აუდიტის საგნისა და კრიტერიუმის კომპლექსურობა. ქვემოთ მოცემულია იმ მნიშვნელოვანი საკითხების ჩამონათვალი, რომლებიც განიხილება დაგეგმვის ეტაპზე:

- აუდიტის მახასიათებლები, რომლებიც განსაზღვრავს აუდიტის საგანს, კრიტერიუმებსა და მასშტაბს;
- კომუნიკაციასთან დაკავშირებული მოსალოდნელი ვადები და ხასიათი;
- აუდიტის ობიექტში ჩატარებული სხვა აუდიტის შედეგად მიღებული ცოდნა;
- აუდიტის პროცესი;
- აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლა, მათ შორის, აუდიტის საგნის კანონშეუსაბამობის რისკების გამოვლენა;
- ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა;
- სამიზნე მომხმარებლებისა და მათი საჭიროებების განსაზღვრა, არსებითობისა და აუდიტორული რისკების განხილვა;
- თაღლითობის რისკის შეფასება;
- აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო რესურსების (როგორიცაა აუდიტორები და ექსპერტები) ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციის არსებობა და საქმიანობა.

აუდიტორი განიხილავს აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებთან დაგეგმვის ეტაპის მნიშვნელოვან ელემენტებს, მაგალითად, აუდიტის მასშტაბსა და კრიტერიუმებს იმისათვის, რომ გამარტივდეს აუდიტის ჩატარება და მართვა. ამ დროს მნიშვნელოვანია აუდიტორმა გამოიჩინოს წინდახედულობა, რათა რისკის ქვეშ არ დადგეს აუდიტის ეფექტიანად ჩატარება. მაგალითად, აუდიტის პროცედურების შესახებ პასუხისმგებელი უწყებისთვის დეტალური ინფორმაციის მიწოდებამ, როგორიც არის ხასიათი და ვადა, შეიძლება დააზიანოს აუდიტის ეფექტიანობა იმის გამო, რომ დაგეგმილი პროცედურა გახადოს მეტად პროგნოზირებადი.

დაგეგმვის სამუშაოთა მოცულობა

დაგეგმვის სამუშაოთა ხასიათი და მოცულობა განსხვავდება აუდიტის საგნის სიდიდისა და სირთულის, ასევე მოცემული ობიექტის აუდიტის ჩატარებაში აუდიტორის მონაწილეობის გამოცდილების მიხედვით.

ციკლური (იტერაციული) პროცესი

დაგეგმვის სამუშაოები, ძირითადად, აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზეა კონცენტრირებული, მაგრამ აუდიტის დაგეგმვა მხოლოდ ამ ეტაპით არ შემოიფარგლება. დაგეგმვა უწყვეტი და განმეორებადი პროცესია. აუდიტის მიმდინარეობისას პერიოდულად გადაისინჯება დაგეგმვის სამუშაოთა ადეკვატურობა, თუ:

- ახალი ინფორმაცია მიუთითებს იმაზე, რომ დაგეგმვის საფუძვლად აღებული დაშვებები სწორი არ იყო; ან
- აუდიტის ობიექტში ადგილზე მუშაობის სტადიაზე მოულოდნელი შედეგები გამოვლინდა.

დაგეგმვა საჭიროებს განსჯასა და სკეპტიციზმს

მნიშვნელოვანია იმის გააზრება, რომ შესაბამისობის აუდიტი არ არის მექანიკური საფეხურების/სამუშაოების ერთობლიობა. აუდიტორებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას და სკეპტიციზმს, როგორც დაგეგმვის ეტაპზე, ისე აუდიტის ჩატარებისა და აუდიტის ანგარიშის მომზადების დროს.

დაგეგმვის ეტაპის საფეხურები

დაგეგმვის ეტაპის საფეხურები

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპი იყოფა 3 ქვეეტაპად:

- წინასწარი აუდიტორული პროცედურები;
- სტრატეგიული დაგეგმვა;
- დეტალური დაგეგმვა.

აუდიტორებმა უნდა დაგეგმონ, როგორ:

(ა) განსაზღვრონ და გაანაწილონ საჭირო ადამიანური რესურსები;

(ბ) განსაზღვრონ/განიხილონ აუდიტის საგანი, კრიტერიუმები, მასშტაბი და მიზანი;

(გ) **შეისწავლონ აუდიტის ობიექტი** და მისი გარემო;

(დ) **განსაზღვრონ არსებითობა**, როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი თვალსაზრისით;

(ე) გამოავლინონ და შეაფასონ არსებითი შეუსაბამობის რისკები აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს/საგნის, მათ შორის, მისი **შიდა კონტროლის მექანიზმების** შესწავლის გზით;

(ვ) განსაზღვრონ აუდიტორული პროცედურები – გამოვლენილ რისკებზე რეაგირების მიზნით ჩასატარებელი **აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა;**

(ზ) განსაზღვრონ აუდიტის საერთო სტრატეგია და შეიმუშაონ **აუდიტის გეგმა**.

ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე (დიაგრამა N3) წარმოდგენილია აუდიტის **დაგეგმვის ეტაპი** შესაბამისი **პროცესებით**, რომლებიც თანამიმდევრულად იქნება განხილული მომდევნო თავებში.

დიაგრამა 3. აუდიტის დაგეგმვის ეტაპი

წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები

ISSAI 4000
(125)
(126)

იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი უფლებამოსილია, განსაზღვროს შესაბამისობის აუდიტის ფარგლები, ის განსაზღვრავს კრიტერიუმებთან მიმართებაში შესაფასებელ აუდიტის საგანს. სადაც უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოებს აქვთ უფლებამოსილება განსაზღვრონ შესაბამისობის აუდიტის ფარგლები, აუდიტორმა, აუდიტის თემის შესახებ დასკვნის/მოსაზრების საფუძვლის უზრუნველსაყოფად, აუდიტის დაწყებამდე უნდა განსაზღვროს აუდიტის რელევანტური კრიტერიუმი.

აუდიტის მასშტაბის, საგნისა და კრიტერიუმების განსაზღვრა

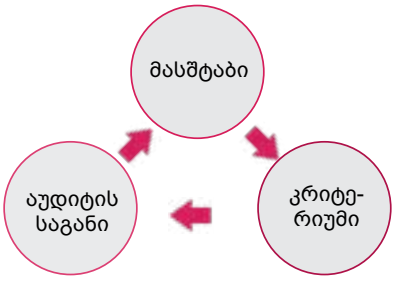
აუდიტის საგანი

აუდიტის საგნისა და კრიტერიუმების განსაზღვრა ერთ-ერთი პირველი ნაბიჯია შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარებისას.

აუდიტორს შესაბამისობის აუდიტის ჩატარება შეიძლება საჯარო სექტორის ორგანიზაციამ მოსთხოვოს. შესაბამისად, ამ შემთხვევაში, შესაძლოა, უკვე განსაზღვრული იყოს აუდიტის მასშტაბი და საგანი. აუდიტის საგნის შერჩევის მეთოდი გავლენას ახდენს აუდიტის მიდგომაზე, როდესაც საქმე აუდიტის მტკიცებულებებსა და რესურსებს ეხება.

აუდიტის საგანი, კრიტერიუმები და მასშტაბი ერთმანეთთანაა დაკავშირებული.შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა გააცნობიეროს მათი ურთიერთდამოკიდებულება და გავლენა, როგორც ეს დიაგრამა N4-ზეა წარმოდგენილი.

დიაგრამა 4. ურთიერთკავშირი აუდიტის საგანს, მასშტაბსა და კრიტერიუმს შორის



აუდიტორებმა უნდა იხელმძღვანელონ პროფესიული მსჯელობით ზემოთ მოცემულ დიაგრამაზე ასახული ურთიერთკავშირების მიმოხილვისას. ამ მიმოხილვის მიზანია შესაბამისობის აუდიტის მასშტაბის დადგენა, რომელიც საკმარისად ფარავს და უზრუნველყოფს, რომ აუდიტი არის მნიშვნელოვანი და ქმნის დამატებით ღირებულებას სამიზნე მომხმარებლებისთვის.

შესაბამისობის აუდიტის მასშტაბი შეიძლება შეიცვალოს აუდიტის ჩატარების დროს, თუ აუდიტორები მოიპოვებენ არსებით ინფორმაციას, რომელიც მასშტაბის გადახედვას მოითხოვს. ასეთი ცვლილებები აუდიტის გეგმაში უნდა აისახოს.

აუდიტორმა უნდა მოამზადოს მაღალი ხარისხის აუდიტის ანგარიში. ამისათვის განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს აუდიტის საგნისა და კრიტერიუმების განსაზღვრაზე, რომლის შედეგად შესაძლებელია სამიზნე მომხმარებლების მოლოდინებისა და საჭიროების შესაბამისი აუდიტის ანგარიშის მომზადება. აქედან გამომდინარე, აუდიტორმა უნდა დააკმაყოფილოს შემდეგი პუნქტები:

• მოიძიოს აუდიტის საგნის მნიშვნელოვანი ასპექტები;
• დაადგინოს, არსებობს თუ არა სათანადო კრიტერიუმები აუდიტის საგნის შესაფასებლად.

აუდიტის საგნის მაგალითებია:

• ფინანსური შედეგები:
  o საბიუჯეტო სახსრების გამოყენება (ბიუჯეტის შესრულება);
  o შემოსავლების აკრეფა, მაგალითად, საგადასახადო შემოსავლები, ჯარიმები და სანქციები;
  o გრანტებისა და სესხების გამოყენება.
• შესყიდვები;
• ხარჯები;
• მომსახურების მიწოდება - სამედიცინო, განათლება და სხვ.
• სახელმწიფო საწარმოები;
• კულტურული მემკვიდრეობის დაცვა;
• ჯანმრთელობა და უსაფრთხოება;
• გარემოს დაცვა;
• შიდა კონტროლის სისტემა;
• სოციალური ხარჯები, პენსია და სხვ.

აუდიტის საგანი უნდა იყოს იდენტიფიცირებადი და შესაფერისი აუდიტის კრიტერიუმებით შეფასებადი, რომელთან მიმართებაში აუდიტორს უნდა შეეძლოს დასკვნის გამოტანა რწმუნების სათანადო დონეზე. ეს ნიშნავს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვებას აუდიტორული დასკვნისა და მოსაზრების გასამყარებლად.

აუდიტის საგანი შესაძლოა იყოს თემატური ან აუდიტის ობიექტზე ორიენტირებული. თემატური საგანი შესაძლოა მოიცავდეს რამდენიმე ობიექტს (ჰორიზონტალურად), რაც მოითხოვს წინდახედულ დაგეგმვასა და აღსრულებას, რათა აუდიტის საგანი გონივრულად შეფასდეს და აუდიტორული დასკვნა – სათანადოდ გამოტანილი. თუ აუდიტის ჯგუფი შესაბამისობის თემატურ აუდიტს გეგმავს და კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა აქვს განზრახული, გადაწყვეტილების მიღებამდე აუცილებელია, შეისწავლოს თითოეული ობიექტის კონტროლის სისტემა, რომელიც გავლენას ახდენს აუდიტის საგანზე.

აუდიტის მასშტაბი

აუდიტის მასშტაბი ძირითადად ეხება იმ თემატიკას, სფეროსა და აუდიტის ფარგლებში შესასწავლ პერიოდს, რომელიც აუდიტის საგნითაა გათვალისწინებული. აუდიტის დაგეგმვის სამუშაოების დაწყებისას მნიშვნელოვანია აუდიტის მასშტაბის ნათლად ჩამოყალიბება ბიუჯეტის, ადამიანური რესურსებისა და აუდიტისთვის საჭირო დროის განსასაზღვრად, ასევე, მომხმარებლისათვის აუდიტის ანგარიშით მისაწოდებელი საკითხების დასადგენად.

აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრა გულისხმობს აუდიტის საგნით დასაფარი საკითხების დავიწროებას ისე, რომ პასუხობდეს აუდიტის მიზნებს და შესაძლებელი იყო მისი შესწავლა ხელმისაწვდომი ადამიანური რესურსებით (აუდიტის ჯგუფი).

რამდენიმე ობიექტის მომცველ ან თემატური შესაბამისობის აუდიტში მასშტაბი გულისხმობს იმ ობიექტების განსაზღვრას, რომელთა შესწავლა მოხდება აუდიტის ფარგლებში.

სამიზნე მომხმარებლებისათვის საინტერესო და მნიშვნელოვანი საკითხების გამოსავლენად, აუდიტის ჯგუფმა დეტალურად უნდა შეისწავლოს აუდიტის საგანი, ქვემოთ მოცემული საკითხების გათვალისწინებით:

- საჯარო ან კანონმდებლის ინტერესები ან მოლოდინები;
- გავლენა მოქალაქეებზე;
- მნიშვნელოვანი სახელმწიფო დაფინანსების მქონე პროექტები;
- სახელმწიფო ფინანსების ბენეფიციარები;
- კანონის გარკვეული დებულებების მნიშვნელობა;
- კარგი მმართველობის პრინციპები;
- სხვა საჯარო უწყებათა როლი;
- მოქალაქეთა და საჯარო მოსამსახურეთა უფლებები;
- იმ მარეგულირებელი კანონებისა და სხვა რეგულაციების პოტენციური დარღვევა, რომლებითაც იმართება საჯარო ორგანიზაციების საქმიანობა ან სახელმწიფო ვალი, სახელმწიფო დეფიციტი ან საგარეო ვალდებულებები;
- შიდა კონტროლის მოთხოვნებთან შეუსაბამობები ან ადეკვატური შიდა კონტროლის სისტემის არარსებობა;
- წინა აუდიტების დროს გამოვლენილი მიგნებები;
- მესამე მხარეთა გამოვლენილი შეუსაბამობის რისკები (სამოქალაქო საზოგადოების ორგანიზაციები, მედია, მარეგულირებლები და სხვ.);
- საკითხის შესასწავლად შერჩეული დროის რელევანტურობა.

ადრეულ ეტაპზე აუდიტის მასშტაბის სათანადოდ განსაზღვრა ზრდის აუდიტის პროცესის ეფექტიანობასა და პროდუქტიულობას. ყველა იმ საკითხის შესახებ, რომელიც შეიძლება დაკავშირებული იყოს აუდიტთან, მაგრამ არ არის განსაზღვრული აუდიტის მასშტაბით, უნდა იყოს ნათლად გაცხადებული და დასაბუთებული.

აუდიტის კრიტერიუმები

აუდიტის საგანი და კრიტერიუმები ერთმანეთთან დაკავშირებული და თანმიმდევრული ცნებებია. აქედან გამომდინარე, აუდიტის კრიტერიუმების განსაზღვრა, რომლებიც აუდიტის საგანს შეესაბამება, იტერაციული, განმეორებადი პროცესია. აუდიტის საგნის შესწავლამდე, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს მისი მარეგულირებელი კრიტერიუმების არსებობაში.

დამოწმების დავალების შემთხვევაში აუდიტის კრიტერიუმები არაპირდაპირ არის მოცემული აუდიტის საგნის ინფორმაციაში, რომელიც მომზადებულია ამ კრიტერიუმებზე დაყრდნობით. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორმა უნდა გამოავლინოს შესაბამისი კრიტერიუმები, რათა შეაფასოს და გამოიტანოს დასკვნა კრიტერიუმების მართებულობასთან დაკავშირებით, რომელიც პასუხისმგებელი მხარის მიერ არაპირდაპირ არის მოცემული აუდიტის საგნის ინფორმაციაში.

შესაბამისობის აუდიტი შეიძლება ეხებოდეს კანონშესაბამისობის ან მართლზომიერების (საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვისა და საჯარო მოხელეთა ქცევის მომწესრიგებელი ზოგადი პრინციპების დაცვას) საკითხებს. მიუხედავად იმისა, რომ შესაბამისობის აუდიტი ფოკუსირებულია კანონშესაბამისობაზე, მართლზომიერებაც რელევანტურია საჯარო სექტორის სპეციფიკიდან გამომდინარე, რომელშიც სამიზნე მომხმარებლების, მათ შორის საზოგადოების მხრიდან არსებობს გარკვეული მოლოდინები საჯარო ფინანსების მართვასა და საჯარო მოხელეთა ქცევასთან დაკავშირებით.

აუდიტი შესაძლოა ასევე ეხებოდეს ზოგად პრინციპებთან და აღიარებულ საუკეთესო პრაქტიკასთან შესაბამისობას, რითაც იმართება საჯარო მოხელეთა ქცევა (მართლზომიერება). შესაბამისობის აუდიტში მართლზომიერების შეფასებისას სათანადო კრიტერიუმებია ზოგადად აღიარებული პრინციპები ან/და ეროვნული ან საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკა. ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლებელია აღნიშნული კრიტერიუმები არ იკითხებოდეს პირდაპირ და ნათლად ან ეფუძნებოდეს მის ზოგად პრინციპებს. ეს საკმარის მოქნილობას აძლევს აუდიტორს იმისათვის, რომ დაადგინოს კრიტერიუმები, რომლებიც მისი ქვეყნისთვისაა რელევანტური მართლზომიერების შეფასებისას.

მართლზომიერების შესაფერისი კრიტერიუმების წყაროა:

- საჯარო ფინანსების მართვის მოლოდინები, როგორიცაა ეფექტიანი და პროდუქტიული შიდა კონტროლის სისტემასთან შესაბამისობა;
- ბენეფიციარების მოლოდინები ქონების გამოყენებასთან ან მომსახურების და სამუშაოს ხარისხთან დაკავშირებით;
- მოთხოვნები საჯარო ფინანსების და ადამიანური რესურსების გამჭვირვალე და ობიექტურ განაწილებასთან დაკავშირებით;
- ფინანსური წესები და რეგულაციები;
- ეთიკის აღიარებული ნორმები და პრინციპები.

ზოგიერთ შემთხვევაში, კანონები და რეგულაციები მოითხოვს დამატებით ინტერპრეტაციას იმისათვის, რომ შესაძლებელი გახდეს აუდიტის კრიტერიუმების განსაზღვრა. თუ იქნება ისეთი შემთხვევები, როცა არსებობს ურთიერთსაწინააღმდეგო დებულებები ან შეიძლება არსებობს ეჭვები იმის თაობაზე, როგორია მარეგულირებელი ნორმის სწორი ინტერპრეტაცია, აუდიტორს შეიძლება დაეხმაროს კანონის შემუშავებისას არსებული წინაპირობებისა და განზრახვების განხილვა ან მარეგულირებელი ნორმის შემუშავებაზე პასუხისმგებელ ორგანოსთან კონსულტაცია. აუდიტორმა შესაძლოა, ასევე განიხილოს საკანონმდებლო ორგანოების მიერ ადრე მიღებული გადაწყვეტილებები.

სათანადო კრიტერიუმები

კრიტერიუმები შესაძლოა გამომდინარეობდეს წესებიდან და რეგულაციებიდან, საერთაშორისო ხელშეკრულებებიდან და სხვა შეთანხმებებიდან. სათანადო კრიტერიუმი, ეს იქნება კანონშესაბამისობის თუ მართლზომიერებისა, უნდა აკმაყოფილებდეს ქვემოთ მოცემულ მახასიათებლებს:

რელევანტურობა – რელევანტური (შესაფერისი) კრიტერიუმების შედეგია ისეთი აუდიტის საგნის ინფორმაცია, რომელიც ეხმარება სამიზნე მომხმარებლებს გადაწყვეტილების მიღებაში;

სისრულე – კრიტერიუმები სრულია, როდესაც მათ შესაბამისად მომზადებულ აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაციაში არ არის გამოტოვებული რელევანტური ფაქტორები, რომლებმაც, გონივრული დაშვებით, შესაძლოა გავლენა მოახდინონ სამიზნე მომხმარებლ(ებ)ის გადაწყვეტილებაზე რომელიც მომზადებული აუდიტის საგნის ინფორმაციაზე დაყრდნობით მიიღეს.

სანდოობა – საიმედო კრიტერიუმის შედეგია თანმიმდევრული დასკვნები, რომლებსაც გამოიყენებდა და შეისწავლიდა სხვა აუდიტორი იმავე გარემოებებში;

ნეიტრალურობა – ნეიტრალური კრიტერიუმების შედეგია ისეთი აუდიტის საგნის ინფორმაცია, რომელიც თავისუფალი და მიუკერძოებელია მოცემულ გარემოში;

სიცხადე – ცხადი კრიტერიუმების შედეგია ისეთი აუდიტის საგნის ინფორმაცია, რომელიც გასაგებია სამიზნე მომხმარებლებისთვის;

გამოყენებადობა – გამოყენებადი კრიტერიუმის შედეგია ისეთი მიგნებები და დასკვნები, რომლებიც თანხვედრაშია სამიზნე მომხმარებლების საჭიროებებთან.

შესადარისობა – შესადარისია კრიტერიუმი, თუ ის თანხვედრაშია მსგავს საჯარო დაწესებულებაში შესაბამისობის აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებულ კრიტერიუმებთან და, ასევე, აუდიტის ობიექტში ადრე ჩატარებული შესაბამისობის აუდიტის დროს გამოყენებულ კრიტერიუმებთან;

მისაღებობა – მისაღებია ისეთი კრიტერიუმები, რომლებსაც ზოგადად ეთანხმებიან დარგის დამოუკიდებელი ექსპერტები, აუდიტის ობიექტები, საკანონმდებლო ორგანო, მედია და ფართო საზოგადოება;

ხელმისაწვდომობა – კრიტერიუმები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს სამიზნე მომხმარებლებისთვის ისე, რომ შეძლონ გაგება შესრულებული აუდიტორული სამუშაოს ხასიათისა და აუდიტის ანგარიშის საფუძვლების შესახებ.

მაგალითი: აუდიტის საგნის, მასშტაბისა და კრიტერიუმების განსაზღვრა

სიტუაციური შემთხვევა

აუდიტის მიზანია, შეაფასოს ჯანდაცვის სამინისტროს მიერ შესყიდვებთან დაკავშირებით მიღებული შიდა პოლიტიკების შესაბამისობა შესყიდვების შესახებ საქართველოს კანონის მოთხოვნებთან და უწყების მიერ განხორციელებული შესყიდვების (ხელშეკრულებები) შესაბამისობა მარეგულირებელი ნორმების მოთხოვნებთან.

აღნიშნულის ფარგლებში აუდიტი მოიცავს სამინისტროში შესყიდვებთან დაკავშირებით შემუშავებულ პოლიტიკას, ასევე დაგეგმვისა და დაფინანსების საკითხებს და შესყიდვის პროცესის სრულ ციკლს. აუდიტის შედეგად შეფასდება 2 წლის განმავლობაში ორგანიზაციის მიერ განხორციელებული ხელშეკრულებები (2018-2019).

ზემოთ მოცემული ინფორმაციის საფუძველზე განისაზღვრა აუდიტის საგანი, მასშტაბი და კრიტერიუმები.

აუდიტის საგანი	აუდიტის საგანი არის ყველა ის საქმიანობა, პროექტები, პროცესი ან პროგრამა, რის შესწავლასაც გადაწყვეტს აუდიტორი. ზემოთ მოცემულ მაგალითში, აუდიტის საგანი არის ჯანდაცვის სამინისტროს შესყიდვების პოლიტიკა და არსებული პრაქტიკა.
აუდიტის მასშტაბი	აუდიტის მასშტაბი ძირითადად ხსნის აუდიტის ფარგლებში შესასწავლი საკითხების დაფარვასა და მოცულობას. ამ შემთხვევაში აუდიტის მასშტაბი შეიძლება განისაზღვროს, როგორც შესყიდვების პოლიტიკა, დაგეგმვა, დაფინანსება და შესყიდვის პროცესის სრული ციკლი, რომელიც მოიცავს ორგანიზაციის მიერ 2 წლის განმავლობაში შესყიდვებთან დაკავშირებით განხორციელებულ ყველა აქტივობას (2018-2019).
კრიტერიუმი	აუდიტის კრიტერიუმი არის საორიენტაციო ნიშნული, რომელიც გამოიყენება აუდიტის საგნის გასაზომად. კრიტერიუმი გამომდინარეობს მარეგულირებელი ნორმებიდან (კანონმდებლობა, პოლიტიკა, სახელმძღვანელოები და სხვ.). მოცემულ მაგალითში კრიტერიუმის წყარო იქნება: • სახელმწიფო შესყიდვებისა და ხელშეკრულებების მართვის მარეგულირებელი სახელმძღვანელოები; • ქვეყანაში მოქმედი შესყიდვების პოლიტიკა.

სათანადო კრიტერიუმების მნიშვნელობა შესაბამისობის აუდიტის დასკვნის გაკეთებისთვის

სათანადო კრიტერიუმების სისტემის გარეშე, **ნებისმიერი დასკვნა ექვემდებარება ინდივიდუალურ ინტერპრეტაციას და იწვევს გაუგებრობას.** ფორმალური კრიტერიუმების არარსებობის შემთხვევაში, აუდიტორებმა შესაძლოა შეისწავლონ შესაბამისობა საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვის ზოგად პრინციპებთან. სათანადო კრიტერიუმები საჭიროა როგორც კანონშესაბამისობის, ასევე მართლზომიერების შეფასებაზე ორიენტირებული შესაბამისობის აუდიტის პროცესში.

აუდიტის საგნის, აუდიტის საგნის ინფორმაციისა და კრიტერიუმების მაგალითები წარმოდგენილია **V დანართში**.

აუდიტის მიზანი

აუდიტის მიზანი განსაზღვრავს, თუ რაზე ცდილობს აუდიტორი პასუხის გაცემას. აუდიტორებმა უნდა გამოამჟღავნონ ობიექტურობა აუდიტის მიზნის შერჩევისას, ასევე კრიტერიუმების განსაზღვრისას, დარწმუნდნენ, რომ აქვთ შესაბამისი დოკუმენტაცია იმისათვის, რომ ნათლად წარმოაჩინონ, როგორ განსაზღვრეს აუდიტის მიზნები, საგანი, კრიტერიუმები და მასშტაბი. ყველა მნივნელოვანი გადაწყვეტილება, მათ შორის აუდიტის მიზანი, საგანი, მასშტაბი, კრიტერიუმები და შესაბამისობის აუდიტის სხვა მახასიათებლები საბოლოოდ აისახება და დადოკუმენტირდება აუდიტის სტრატეგიაში.

აუდიტის მიზნები სხვადასხვა დავალებებისთვის განსხვავებული საკითხების გათვალისწინებას გულისხმობს. მაგალითად, თუ დავალება SAI-ს სტრატეგიული გეგმიდან გამომდინარეობს, აუდიტის მიზანი ისე უნდა იყოს განსაზღვრული, რომ სტრატეგიულ გეგმაში მოცემული საკითხებიც იყოს გათვალისწინებული. მეორე მხრივ, თუ აუდიტის დავალება პარლამენტის თხოვნით სრულდება, აუდიტის მიზანში საპარლამენტო საჭიროებები უნდა იყოს გათვალისწინებული.

აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობა

ISSAI 4000 (85)

უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის გუნდს ერთობლივად ჰქონდეს აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელი პროფესიული კომპეტენცია.

საკმარისად კომპეტენტური აუდიტის ჯგუფების მნიშვნელობა

აუდიტის ჯგუფი ისე უნდა იყოს დაკომპლექტებული, რომ მათ ერთობლივად ჰქონდეთ საჭირო კომპეტენციები, ცოდნა და უნარები აუდიტის პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად ჩასატარებლად. აუდიტის საგნიდან გამომდინარე, ეს შეიძლება იყოს:

- აუდიტის ჩატარებისა და მონაცემების შეგროვების/ანალიზის უნარი;
- იურიდიული კომპეტენცია;
- იმ ტიპის აუდიტის შესახებ ცოდნა და პრაქტიკული გამოცდილება, რომელიც ტარდება;
- შესაბამისი სტანდარტებისა და უფლებამოსილებების ცოდნა;
- აუდიტის ობიექტის ოპერაციების გაგება და შესაბამისი გამოცდილება აუდიტის ობიექტის ტიპიდან და ობიექტის ოპერაციებიდან გამომდინარე;
- პროფესიული განსჯის უნარი და გამოცდილება;
- აუდიტორის ანგარიშის შემუშავება სიტუაციის შესაბამისად.

კომპეტენციის მატრიცა

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ჯგუფი კარგად იყოს სტრუქტურირებული და ჯგუფის პასუხისმგებლობები **ნათლად იყოს დელეგირებული** ჯგუფის წევრებზე და არსებობდეს აუდიტის ხარისხის მიმოხილვის პროცესი (პროცედურა). როგორც წესი, აუდიტის ჯგუფი შედგება აუდიტორებისგან, ჯგუფის უფროსისა (აუდიტის მენეჯერი) და დავალებაზე პასუხისმგებელი პირისგან. აუდიტის ჯგუფი იყენებს ჯგუფის კომპეტენტურობის მატრიცას, ჯგუფის კომპეტენტურობის შესაფასებლად, გამოვლენილი განსხვავებების გამოსასწორებელი რეკომენდაციების მოსამზადებლად, პასუხისმგებლობების განსასაზღვრად და ა.შ.

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე, მას შემდეგ, რაც დეტალურად დამუშავდება აუდიტის მიდგომა, პასუხისმგებლობების განაწილება უნდა გადაისინჯოს.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **2.2 – აუდიტის ჯგუფის კომპეტენტურობის მატრიცა.**

დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები

დროის ბიუჯეტის შედგენის მნიშვნელობა

აუდიტის პროდუქტიულობის გაუმჯობესების ერთ-ერთი ძირითადი საშუალებაა აუდიტის საგნის თითოეული კომპონენტის აუდიტისთვის დროის ბიუჯეტის შედგენა და აუდიტზე დახარჯული ფაქტობრივი საათების სამუშაო დოკუმენტებში ასახვა. წინასწარი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ეტაპზე დავალებაზე პასუხისმგებელი პირი და ჯგუფის უფროსი ადგენენ დროის ბიუჯეტს საათებში – აუდიტის საგანს დაყოფენ აუდიტის სფეროებად და კომპონენტებად და აუდიტის ცალკეულ სფეროში ანაწილებენ აუდიტის ჯგუფის წევრების, მათი გამოცდილებისა და კვალიფიკაციის გათვალისწინებით. აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ბიუჯეტი უნდა გადაისინჯოს მას შემდეგ, რაც დეტალურად დამუშავდება აუდიტის ჩატარების მიდგომა.

აუდიტის დასრულების შემდეგ ხდება ფაქტობრივად დახარჯული საათების შესახებ მონაცემების შედარება ბიუჯეტით გათვალისწინებულ საათებთან, დავალებაზე პასუხისმგებელმა პირმა უნდა გამოიკვლიოს მნიშვნელოვანი განსხვავებების მიზეზები.
დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი – **2.3 დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები,**

ეთიკური შეფასებები

ISSAI 4000 (45-48)

აუდიტორი უნდა ასრულებდეს ობიექტურობასა და ეთიკასთან დაკავშირებულ რელევანტურ პროცედურებს, რაც თავის მხრივ უნდა შეესაბამებოდეს ობიექტურობის და ეთიკის შესახებ ISSAI-ს მოთხოვნებს.
აუდიტორმა უნდა იზრუნოს საკუთარი ობიექტურობის შენარჩუნებაზე, რათა მისი მიგნებები და დასკვნები იყოს მიუკერძოებელი, და მესამე პირთა მიერაც განიხილებოდეს ასეთად.

აუდიტორი უნდა იქცეოდეს პროფესიონალიზმისა და პატიოსნების პრინციპების შესაბამისად, იყოს ობიექტური, ჰქონდეს საჭირო პროფესიული კომპეტენციები და გამოიჩინოს სათანადო ზრუნვა პროცესების მართვისას, შეინარჩუნოს დამოუკიდებლობა ქცევასა და დამოკიდებულებაში და დაიცვას კონფიდენციალურობა აუდიტის საკითხებთან დაკავშირებით.

აუდიტორმა უნდა გამოიჩინოს ობიექტურობა აუდიტის მიზნებისა და კრიტერიუმების შერჩევის პროცესში, უზრუნველყოს, რომ დაინტერესებულ მხარეებთან კომუნიკაცია ობიექტურობას ზიანს არ აყენებდეს.

აუდიტორმა თავიდან უნდა აიცილოს დაინტერესებული მხარეების დაუსაბუთებელი გავლენა, რათა შეიმუშაოს დაბალანსებული ანგარიში, შეინარჩუნოს ობიექტურობა, რასაც გონივრულად განწყობილი და ინფორმირებული მესამე მხარე აღიქვამს, როგორც მიუკერძოებელ ანგარიშს.

ეთიკის კოდექსი და ინტერესთა კონფლიქტი

არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ აუდიტორებს არ ჰქონდეთ ინტერესთა კონფლიქტი[8] აუდიტის ობიექტთან. სავალდებულოა, აუდიტორებმა ხელი მოაწერონ წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ:

- ისინი იცავენ ეთიკის კოდექსის პრინციპებს;
- მათ არა აქვთ ინტერესთა კონფლიქტი. თუ ინტერესთა კონფლიქტი გამოვლინდება, ეს მითითებული უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში და ჯგუფის შესაბამისი წევრები აცილებულ უნდა იქნენ მოცემული აუდიტიდან.

ეთიკური საფრთხეები

აუდიტორებმა ფორმალურად უნდა განსაზღვრონ, სამუშაო დოკუმენტებში ასახონ და შეამცირონ ნებისმიერი ეთიკური საფრთხე, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს/წარმოიქმნას აუდიტის მიმდინარეობისას, მაგალითად, როგორიცაა:

- **თვითშეფასების საფრთხე** – აუდიტორი ატარებს საკუთარი სამუშაოს მიმოხილვას, ამის გამო არ გამოავლენს ამ სამუშაოს ნაკლოვანებებს (მაგალითად, თუ აუდიტორი უწინ მონაწილეობდა ორგანიზაციაში, ახლა ამ ობიექტს ამოწმებს);
- **პირადი ანგარების საფრთხე** – აუდიტის ჯგუფის წევრების ან მათი ახლო ნათესავების ფინანსური ან სხვა სახის ინტერესები (მაგ., აუდიტორს ამჟამად განცხადება აქვს შეტანილი აუდიტის ობიექტში ბუღალტრის თანამდებობის დასაკავებლად);
- **ფამილიარული ურთიერთობის საფრთხე** – აუდიტორი ენდობა აუდიტის ობიექტს იმის გამო, რომ ახლო ურთიერთობა აქვს მასთან (მაგ., აუდიტორის მეგობარს აუდიტის ობიექტის საბუღალტრო სამსახურში მაღალი თანამდებობა უკავია);
- **არალეგალური დაცვის საფრთხე** – აუდიტორს სთხოვენ აუდიტის ობიექტის პოზიციის დაცვას ან ამა თუ იმ გზით მისი სახელით მოქმედებას, მაგალითად, სასამართლო პროცესზე; და
- **შანტაჟის საფრთხე** – აუდიტორს ობიექტურად მოქმედებაში ხელი ეშლება მუქარის გამო, მაგალითად, სასამართლო პროცესით დამუქრება/დაშინება.

ამასთან დაკავშირებით ჯგუფის უფროსს მოეთხოვება დაცვის აუცილებელი ზომების მიღება, რათა საფრთხეები შეამციროს პროფესიული განსჯით მისაღებ დონემდე.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **2.1 – დასტური ეთიკურ მოთხოვნებზე.**

[8] ვითარება, როდესაც პირადი და პროფესიული ინტერესები წინააღმდეგობაში მოდის, მაგალითად აუდიტის ობიექტისგან საჩუქრების მიღებისას აუდიტის ობიექტის წამყვანი თანამშრომელი დაკავშირებულია აუდიტის ჯგუფის რომელიმე წევრთან.

აუდიტის წერილი

აუდიტის დავალების პირობები

წინასწარ ჩასატარებელი პროცედურები მოიცავს აუდიტის დავალების პირობების **ფორმალურად დადგენას** (შეთანხმებას) აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- შესაბამისობის აუდიტის მიზანი და მასშტაბი (მათ შორის, აუდიტის საგანი და კრიტერიუმები);
- **აუდიტორის პასუხისმგებლობები;**
- **ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები;**
- ის მექანიზმები, რომელთა მეშვეობით აუდიტორი უზრუნველყოფს ეფექტიან კომუნიკაციას აუდიტის პროცესში;
- ნებისმიერი ანგარიშის სავარაუდო ფორმისა და შინაარსის აღწერა, რომელიც უნდა გასცეს აუდიტორმა;
- შესაბამისი კანონი და სხვა ნორმატიული აქტები, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტზე.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **2.4 – აუდიტის წერილი**.

აუდიტის სტრატეგია

აუდიტის სტრატეგია საფუძველია გადაწყვეტილებისა – არის თუ არა აუდიტის ჩატარება შესაძლებელი. აუდიტის სტრატეგია აღწერს, რა უნდა გაკეთდეს, ხოლო აუდიტის გეგმა - როგორ უნდა გაკეთდეს. აუდიტის სტრატეგიის მიზანია ძირითადი გადაწყვეტილებების დაგეგმვა და დოკუმენტირება.

აუდიტის საერთო სტრატეგია შეიძლება მოიცავდეს:
• აუდიტის მიზანს, საგანს, მასშტაბს, კრიტერიუმებსა და შესაბამისობის აუდიტის სხვა მახასიათებლებს;
• დავალების ტიპს (დამოწმების დავალება და პირდაპირი ანგარიშგების დავალება);
• რწმუნების დონეს;
• აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობასა და სამუშაოთა განაწილებას, მათ შორის ექსპერტთა საჭიროებასა და ხარისხის კონტროლის ვადებს;
• აუდიტის ობიექტთან ან/და ხელმძღვანელობის ფუნქციების მქონე პირებთან კომუნიკაციას;
• ანგარიშის მომზადების პასუხისმგებლობას, ასევე ვის, როდის და რა ფორმით მიეწოდოს აუდიტის ანგარიში;
• ობიექტების ჩამონათვალს, რომლებზეც ვრცელდება აუდიტი;
• არსებითობის შეფასებასა; და
• ხარისხის კონტროლის მოწყობას.
დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი - **2.9 - აუდიტის საერთო სტრატეგია.**

აუდიტის სტრატეგია და აუდიტის გეგმა

აუდიტის საერთო სტრატეგიის ჩამოყალიბების პარალელურად შესაძლებელია აუდიტის გეგმის შემუშავება, რომელიც მოიცავს აუდიტის საერთო სტრატეგიაში განსაზღვრულ სხვადასხვა საკითხს. აუცილებელი არ არის, აუდიტის საერთო სტრატეგიის განსაზღვრა და აუდიტის გეგმის შემუშავება იზოლირებული ან თანამიმდევრული პროცესები იყოს. ისინი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული პროცესებია, ვინაიდან რომელიმე მათგანის შეცვლა შესაბამის ცვლილებას გამოიწვევს მეორეში.

არსებითობის განსაზღვრა

ISSAI 4000
(125)
(126)

აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს არსებითობა იმისათვის, რომ შექმნას საფუძველი აუდიტორული პროცედურების შემუშავებისთვის და ხელახლა შეაფასოს იგი აუდიტის მსვლელობისას. არსებითობა ასახავს სამიზნე მომხმარებლების შეფასებულ საჭიროებებს, რომლებიც უნდა განისაზღვროს აუდიტის დაგეგმვისას.

შესავალი და განმარტება

როდესაც აუდიტორი მოიპოვებს დასაბუთებულ რწმუნებას, იგი გეგმავს და ატარებს აუდიტს, რათა განსაზღვროს აუდიტის საგნის ინფორმაცია, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით შეესაბამება თუ არა დადგენილ კრიტერიუმებს. მოცემულ თავში განხილულია, როგორ უნდა განვსაზღვროთ არსებითობა დაგეგმვის ეტაპზე.

არსებითობა შესაბამისობის აუდიტის უმთავრესი ცნებაა. ის ასახავს სამიზნე მომხმარებლების შეფასებულ საჭიროებებს, რომლებიც განისაზღვრება აუდიტის დაგეგმვისას.
შერჩეული საკითხიდან გამომდინარე, არსებითობა განისაზღვრება შეუსაბამობის იმ დონის განსაზღვრით, რომელიც, სავარაუდოდ გავლენას მოახდენს სამიზნე მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე. არსებითობის განსაზღვრისას აუდიტორებმა ყურადღება უნდა გაამახვილონ საკანონმდებლო და საზოგადოებრივი ინტერესისა თუ მოლოდინების, მოთხოვნებისა და მნიშვნელოვანი სახელმწიფო დაფინანსების მქონე კონკრეტულ სფეროებზე, ასევე თაღლითობის შესაძლებლობაზე.

ინფორმაციის მომხმარებლები

განხილვა, თუ რა არის მნიშვნელოვანი მომხმარებლებისთვის

შესაბამისობის საკითხებში ასახული (ან გამოტოვებული) ინფორმაცია არსებითად მიიჩნევა, თუ ამ ინფორმაციის გამო მომხმარებლები სავარაუდოდ შეცვლიან თავიანთ ქმედებებს. ამგვარად, არსებითობის დონე იმის გათვალისწინებით უნდა შეფასდეს, რა წარმოდგენა აქვს კონკრეტულ აუდიტორს მომხმარებლების მოლოდინებზე.

პროფესიული განსჯა

როგორც წესი, შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომხმარებლები არიან საკანონმდებლო/წარმომადგენლობითი ორგანოს წევრები, ფართო საზოგადოების, მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების, საერთაშორისო ორგანიზაციებისა ან სამოქალაქო საზოგადოების წარმომადგენლები. მომხმარებელთა მრავალფეროვნების გამო, არსებითობის განსაზღვრა პროფესიული განსჯის საგანია და დამოკიდებულია აუდიტორის მიერ სამიზნე მომხმარებლების საჭიროებების ინტერპრეტაციაზე.

არსებითობის განსაზღვრის მიზეზები

აუდიტორს ეხმარება ჩასატარებელი აუდიტორული ტესტირების მოცულობის დადგენასა და ტესტირების შედეგების შეფასებაში

არსებითობის ზღვრების დადგენა აუდიტორს ეხმარება აუდიტის იმგვარად დაგეგმვაში, რომ აუდიტორული ტესტირებით გამოვლინდეს არსებითი შეუსაბამობები და რესურსები გამოიყენებოდეს ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად. არსებითობის უფრო მკაცრი (დაბალი) ზღვრის პირობებში აუდიტის ჩატარება მოითხოვს უფრო მეტი აუდიტორული ტესტის ჩატარებას. მეორე მხრივ, აუდიტორმა თავიდან უნდა აიცილოს „ზედმეტი სამუშაოს“ შესრულება აუდიტის ისეთ სფეროებში, რომლებიც არ საჭიროებს ფართოდ განხილვას.

როდის გაითვალისწინებაარსებითობა

აუდიტორებმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის ყველა ეტაპზე:

დაგეგმვა

- არსებითობის შეფასება ეხმარება აუდიტორებს, განსაზღვრონ აუდიტის ის საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვანია მიზნობრივი მომხმარებლებისთვის. არსებითობა დაეხმარება მათ არსებითი რისკების შეფასებასა და ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრაში.

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები

- აუდიტორები არსებითობას იყენებენ ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების მოცულობასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებისა და აუდიტის მტკიცებულებების შეფასებისას.

ანგარიშის მომზადება

აუდიტორები არსებითობას იყენებენ ჩატარებული სამუშაოების მასშტაბისა და შეუსაბამობის დონის შესაფასებლად, რათა განსაზღვრონ გავლენა **დასკვნაზე/ მოსაზრებაზე**.

რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ასპექტები

არსებითობას ხშირად ღირებულების მხრივ აფასებენ, თუმცა მას სხვა, რაოდენობრივი და თვისებრივი ასპექტებიც აქვს. რაიმე ობიექტისა თუ ობიექტთა გაერთიანების თანმდევი თვისებები შესაძლოა თავისთავად იყოს არსებითი. შესაძლოა, ესა თუ ეს საკითხი, მისი კონტექსტიდან გამომდინარე, აღმოჩნდეს არსებითი. ფაქტორები, რომლებიც ამ შემთხვევაში განიხილება, მანდატით განსაზღვრულ მოთხოვნებს, საზოგადოების ინტერესსა თუ მოლოდინებს, კანონმდებლობით გათვალისწინებულ არეალებსა და მნიშვნელოვან თანხებს მოიცავს. ისეთი საკითხი, როგორიცაა თაღლითობა, შესაძლოა, ასევე არსებითად მიიჩნეოდეს, მაშინაც კი, თუ საქმე დაბალ ღირებულებასთან გვაქვს.
ნებისმიერი შეუსაბამობის არსებითობის შეფასებისას ითვალისწინებენ ისეთ საკითხებს, როგორიცაა კრიტერიუმები, პირობები, შეუსაბამობის მიზეზები და შედეგები, ეს განსაკუთრებით მაშინაა მნიშვნელოვანი, როდესაც კანონი, რეგულაცია ან შეთანხმებული პირობები შესაბამისობისათვის უპირობო მოთხოვნებს აყენებს. ამის მაგალითია კონსტიტუცია, რომელიც დამტკიცებული ბიუჯეტის გადახარჯვას კრძალავს.

რაოდენობრივი არსებითობა

რაოდენობრივი არსებითობა განისაზღვრება რიცხვითი მნიშვნელობის – **არსებითობის ზღვრის** დადგენით. მოცემული ზღვარი განმსაზღვრელი ფაქტორია, როგორც ძირითადი აუდიტორული პროცედურებისთვის დროის შერჩევის მოცულობის გაანგარიშებისას, ისე აუდიტის შედეგების შეფასებისას. რიცხვითი მნიშვნელობა იანგარიშება შესაფერისი **ბაზისა** და შერჩეული **პროცენტული მაჩვენებლის** გამოყენებით, რომლებიც ასახავს სამიზნე მომხმარებლებისთვის აუდიტორის მსჯელობით განსაზღვრულ მნიშვნელოვან ინფორმაციას. რაოდენობრივი არსებითობის შემთხვევაში, **ზღვრული პროცენტული მაჩვენებელი** შეირჩევა 0.5-5 პროცენტის დიაპაზონში. პროფესიული მსჯელობის გამოყენებით აუდიტორი ახდენს აღნიშნული მაჩვენებლის შერჩევას და ითვალისწინებს მის მიერ შეფასებულ შიდა კონტროლის სისტემას, რისკებს, აუდიტის საგნის სენსიტიურობასა და მომხმარებელთა საჭიროებებს. მომხმარებელთა საჭიროებების გათვალისწინებით შეიძლება განისაზღვროს განსხვავებული ზღვრული პროცენტული მაჩვენებელი. პროცენტულ მაჩვენებელთან ერთად, შეიძლება დადგინდეს ზედა ზღვარი **აბსოლუტური რაოდენობით** (თანხა).

ბაზას, როგორც წესი, წარმოადგენს მთლიანი ხარჯი ან მთლიანი შემოსავალი კანონიერების შესწავლისას.

რაოდენობრივი ფაქტორები დაკავშირებულია შეუსაბამობის დონესთან, რომელიც აუდიტის საგნის ინფორმაციაში შესაძლოა გადმოცემული იყოს შემდეგნაირად:

- რიცხობრივად;
- თუ აუდიტის საგნის ინფორმაციაში ნათქვამია, რომ კონტროლი ეფექტურია, შეუსაბამობის აღრიცხული შემთხვევების რაოდენობა შესაძლოა მნიშვნელოვანი რაოდენობრივი ფაქტორი იყოს.

საერთო არსებითობის გამოთვლა

რაოდენობრივი არსებითობის გასაანგარიშებლად აუდიტორი, პირველ რიგში, აიდენტიფიცირებს შესაფერის არსებითობის ბაზასა და პროცენტულ მაჩვენებელს. პროცენტული მაჩვენებლის განსაზღვრისას ითვალისწინებს რისკებისა და კონტროლების სტატუსს, აუდიტის საგნის სენსიტიურობას და მომხმარებელთა საჭიროებებს.

ქვემოთ მოცემულ მაგალითში პროცენტულ მაჩვენებლად გამოყენებულია 1,5% იმის გათვალისწინებით, რომ აუდიტის საგანი არის შედარებით სენსიტიური.

	აუდიტის საგნის კლებადი სენსიტიურობა 0,5 ----------→ 5%
არსებითობის ბაზა	არსებითობის პროცენტული მაჩვენებელი - 1,5%
საერთო ხარჯი	345 000 000
არსებითობის დონე	345 000 000 X 1,5/100 = 5 175 000

რაოდენობრივი არსებითობის დონე არის 5 175 000, რაც ნიშნავს, რომ თუ გამოვლენილი შეუსაბამობების თანხობრივი მაჩვენებლები გადააჭარბებს აღნიშნულ ზღვარს, ეს შეიძლება მიჩნეულ იქნეს არსებითად და გავლენა მოახდინოს აუდიტორის დასკვნაზე. აუდიტორი ამავდროულადგანიხილავს შეუსაბამობის ყოვლისმომცველობის საკითხს.

იმ შემთხვევაში, თუ შემცირდება აუდიტის შესასწავლი საგნის სენსიტიურობა, არსებითობის ბაზის მიმართ შერჩეული ზღვრული პროცენტული მაჩვენებელი გაიზრდება. მაგალითად, აუდიტის საგნის სენსიტიურობა გაიზრდება, თუ მაღალია პოლიტიკოსებისა და მედიის მხრიდან დაინტერესება, ასევე, რამდენად იქნება ის გამოყენებული ზედამხედველებისა და კანონმდებლების მხრიდან პასუხისმგებელი მხარის ანგარიშვალდებულების უზრუნველსაყოფად.

არსებითობის დონეს პირდაპირი გავლენა აქვს აუდიტის ფარგლებში შესასრულებელი სამუშაოების მოცულობასთან. არსებითობის პროცენტულ მაჩვენებლებს ადგენს აუდიტორი განსაზღვრული არსებითობის ბაზის შესაბამისად. პროცენტულ მაჩვენებელზე გადაწყვეტილება უნდა ეყრდნობოდეს აუდიტის საგანთან დაკავშირებული რისკები პროფილს ან მახასიათებლებს, ასევე, შესასწავლი თემით საზოგადოებისა და საკანონმდებლო ორგანოს ინტერესის დონეს, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ იგეგმება აუდიტის ანგარიშის გამოყენება, ძირითად ინსტრუმენტად პასუხისმგებელი მხარის ანგარიშვალდებულების უზრუნველსაყოფად. აუდიტის ჯგუფი ასევე განიხილავს კონკრეტულ სფეროსთან მიმართებაში არსებული რისკის პროფილს და გამოვლენილი სპეციფიკური რისკების საპასუხოდ გეგმავს დამატებით პროცედურებს, ვიდრე უბრალოდ განსაზღვროს დაბალი არსებითობის დონე იმიტომ, რომ მოცემული მიმართულება აკმაყოფილებს შესაბამის მოთხოვნებს.

აუდიტორები ითვალისწინებენ იმ ფაქტს, რომ შესაბამისობის აუდიტში შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როცა რაოდენობრივი არსებითობის გამოყენება არ არის შესაფერისი კონკრეტული აუდიტის საგნის შესამოწმებლად, ამიტომ არსებითობის ხარისხობრივი ასპექტები უფრო მნიშვნელოვანი ხდება.

რისკის პროფილები, ოპერაციების/გარიგებების სენსიტიურობა და შიდა კონტროლის ეფექტიანობა შეიძლება განსხვავებული იყოს აუდიტის საგნის შემადგენელი თემების მიხედვით. შესაბამისად, საერთო არსებითობის გარდა, სხვადასხვა მიმართულებისთვის შეიძლება დაწესდეს არსებითობის განსხვავებული ზღვრები. ეს შეიძლება განხორციელდეს კონკრეტული მიმართულების პოპულაციაზე საერთო არსებითობის დასაანგარიშებლად დადგენილი პროცენტული მაჩვენებლის გამოყენებით, იმ შემთხვევაში კი, თუ რისკის პროფილები, სენსიტიურობა და შიდა კონტროლის ეფექტიანობა მნიშვნელოვნად განსხვავდება, აუდიტორმა შეიძლება გამოიყენოს ცალკეული მიმართულებისთვის შესაბამისი გარემოს ამსახველი პროცენტული მაჩვენებელი.

რაოდენობრივი არსებითობა დამოწმების დავალებების დროს

რაოდენობრივი არსებითობა ძირითადად გამოიყენება დამოწმების დავალებების დროს. ასეთი სახის დავალებების შესრულებისას აუდიტორებმა შესაძლოა შეარჩიონ არსებითობის ცალკე დონე ოპერაციების ან ნაშთების კლასების შემთხვევაში, რომლებიც მნიშვნელოვანია ანგარიშის მომხმარებლებისთვის ან არსებითი შეუსაბამობების უფრო მაღალ რისკებს შეიცავს ხასიათიდან ან კონტექსტიდან გამომდინარე.

ხარისხობრივი არსებითობა

შესაბამისობის აუდიტში აუდიტორები ასევე აფასებენ ხარისხობრივ არსებითობას. რიგ შემთხვევაში ხარისხობრივი ფაქტორები უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე რაოდენობრივი. გარკვეული ტიპის უზუსტობები ან ნორმიდან გადახვევები, თუნდაც რაოდენობრივად მცირე სიდიდის იყოს, შეიძლება არსებით გავლენას ახდენდეს სამიზნე მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე. შეუსაბამობა ხარისხობრივად არსებითი შეიძლება იყოს მისი ხასიათიდან ან კონტექსტიდან გამომდინარე.

ხარისხობრივი ასპექტები

ხარისხობრივი ასპექტი არის ხასიათი, მახასიათებლები ან სხვა ელემენტი, რომლის გავლენით დაბალთანხიანი შეუსაბამობა შეიძლება არსებითი გახდეს. ზოგჯერ შეუსაბამობა არ უკავშირდება ღირებულებას, რაოდენობას ან მოცულობას. ქვემოთ მოცემულია ხარისხობრივად არსებითი შეუსაბამობის მაგალითები:

მაგალითი 1:

სამშენებლო რეგულაციების მიხედვით განსაზღვრულია წლიური ინსპექციის ჩატარებაზე მოთხოვნა. 5 წლის განმავლობაში **სახელმწიფო სააგენტოს** არ ჩაუტარებია შენობების ინსპექცია. ეს შეუსაბამობა შეიძლება იყოს მნიშვნელოვანი მისი ხარისხობრივი ასპექტის გათვალისწინებით, რაც უკავშირდება უსაფრთხოების საკითხებს.

მიუხედავად იმისა, რომ შეუსაბამობა რაოდენობრივად/თანხობრივად არ არის გამოსახული, ის შეიძლება იყოს არსებითი, იმ პოტენციური შედეგებით, რაც შეიძლება დადგეს შენობაში მყოფ პირთა უსაფრთხოებასთან დაკავშირებით. ბუნებრივი კატასტროფის შედეგად, ასევე არსებობს რისკი იმისა, რომ შეუსაბამობის შედეგად ორგანიზაციას შეიძლება მოუხდეს მნიშვნელოვანი ოდენობის კომპენსაციების გადახდა, რასაც პირდაპირი და არსებითი გავლენა ექნება **სახელმწიფო სააგენტოს** ფინანსურ მდგომარეობაზე.

მაგალითი 2:

საგრანტო ხელშეკრულებით გაცხადებულია, რომ თანხის მიმღებმა უნდა მოამზადოს ფინანსური ანგარიშგება და გაუგზავნოს ის დონორ ორგანიზაციას დადგენილ დროს ფინანსური ანგარიშგება არ მომზადებულა და გაგზავნილა მოცემულ თარიღში.

აღნიშნული შეუსაბამობა შეიძლება იყოს ან არ იყოს არსებითი. ეს დამოკიდებულია სხვადასხვა ფაქტორზე, როგორიც არის მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგება მომზადდა და გადაიგზავნა თუ არა შემდგომში; დაგვიანების ხანგრძლივობა; დაგვიანების მიზეზ(ებ)ი; შედეგები, რაც შეიძლება დადგეს შეუსაბამობის შედეგად და სხვ.

რაოდენობრივი არსებითობის მსგავსად, ხარისხობრივი არსებითობა განისაზღვრება პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე. ხარისხობრივი ფაქტორები შეიძლება მოიცავდეს, მაგალითად:

- აუდიტის საგნის სხვადასხვა ქვეთემებს შორის ურთიერთ კავშირს, თუ ერთი მიმართულებით გამოვლენილი შეუსაბამობა გავლენას ახდენს სხვა მიმართულებაზე;
- შეუსაბამობის ხასიათს, მაგალითად, კონტროლებთან დაკავშირებით გამოვლენილი შეუსაბამობა, როცა აუდიტის საგნის ინფორმაციით გაცხადებულია კონტროლების ეფექტიანობა;
- შეუსაბამობის ხასიათს, განზრახ ქმედების შედეგია ის, თუ შემთხვევითია (შეცდომა).

არსებითი ხასიათის მიხედვით

არსებითობა **ხასიათის** გამო დაკავშირებულია ინფორმაციის **თანდაყოლილ მახასიათებლებთან** და ეხება ისეთ საკითხებს, რომელთა მიმართ შეიძლება არსებობდეს ინფორმაციის გამჟღავნების მოთხოვნები, **მაღალი პოლიტიკური ან საზოგადოებრივი ინტერესი**. ის მოიცავს ეჭვს **მართვაში გადაცდომების, თაღლითობის, უკანონო ქმედების ან ნორმებიდან გადახვევის შესახებ** ან განზრახ დაშვებულ უზუსტობას, ან შედეგების ან ინფორმაციის არასწორად წარდგენას. არსებითობა, ხასიათის გამო, შეიძლება გამოიწვიოს შემდეგმა გარემოებებმა:

- შეუსაბამობაში მაღალი რანგის მოხელის მონაწილეობამ, რაც ზრდის ინტერესთა კონფლიქტის ეჭვს;
- სხვა შეუსაბამობებმა, რომლებიც შეიძლება უკავშირდებოდეს თაღლითურ ქმედებას ან კორუფციას;
- შეუსაბამობამ ისეთ სფეროში, სადაც მაღალია საჯარო ინტერესი;
- შეუსაბამობამ, სადაც კანონმდებლობა ან რეგულაცია ნათლად განსაზღვრავს, რომ ეს არის მნიშვნელოვანი დანაშაული, მიუხედავად თანხობრივი ღირებულებისა.

არსებითობა კონტექსტის მიხედვით

• არსებითობა კონტექსტის მიხედვით ეხება ისეთ ინფორმაციას, რომლებიც არსებითია გარემოების გამო და ცვლის მომხმარებლების წარმოდგენას. იგი მოიცავს ისეთ შემთხვევებს, როდესაც მცირე შეცდომას ან შეუსაბამობას შეიძლება მნიშვნელოვანი შედეგი მოჰყვეს. მაგალითად, წესთან მცირე შეუსაბამობა, რომელიც ადრე უკვე მრავალჯერადად იყო ასახული მარეგულირებელი ორგანოების ანგარიშში და რომელიც თავიდან უნდა იქნას აცილებული შიდა კონტროლის მექანიზმების მეშვეობით ან ხარჯების კლასიფიკაცია შემოსავლად, რის შედეგადაც ფაქტობრივი დეფიციტი წარმოდგენილი იქნება ანგარიშგებაში, როგორც ნამეტი.

• კონტექსტის მიხედვით არსებითობის შემთხვევაში, თანხაში გამოსახული შეუსაბამობა შეიძლება ნაკლები იყოს არსებითობის ზღვრულ მაჩვენებელზე, თუმცა აუდიტორმა იგი მიიჩნიოს არსებითად კანონმდებლის მიერ გამოხატული ინტერესის გამო. საკითხები, როლებიც არსებითია ხასიათის ან კონტექსტის გამო აუდიტორის მიერ უნდა იყოს გაცხადებული.

ხარისხობრივი ზღვრული მაჩვენებლის ან შეუსაბამობის ასატანი დონის დადგენა

იქ, სადაც ვერ ხერხდება რაოდენობრივი არსებითობის ზღვრული მაჩვენებლის დადგენა, რადგან შესაძლებელია შეუსაბამობა ყოველთვის არ იყოს გამოსახული რაოდენობრივი ან ფულადი ფორმით, შესაძლოა აუდიტის ჯგუფისთვის უფრო მიზანშეწონილი იყოს, ზღვრული მაჩვენებლის სახით დააწესოს შეუსაბამობის ასატანი დონე აუდიტის საგნისთვის მთლიანად და საგნის სხვადასხვა მიმართულებებისთვის, სადაც შესაფერისია. ჯგუფმა ასევე მკაფიოდ უნდა განსაზღვროს, რას წარმოადგენს არსებითი შეუსაბამობა ან გადახრა, რადგან მარეგულირებელი ნორმის სხვადასხვა დონის შეუსაბამობა, როგორიცაა კანონმდებლობა, რეგულაციები, სახელმძღვანელო პრინციპები ერთმანეთისგან მნიშვნელობით განსხვავდება.

თუ აუდიტის საგანი სენსიტიურია და არსებობს მაღალი ინტერესი საკანონმდებლო ორგანოს, საზოგადოებისა და მედიის მხრიდან, დაბალი შეუსაბამობის ასატანი მაჩვენებლის დადგენა გამოიწვევს მეტი აუდიტორული პროცედურის ჩატარების საჭიროებას და მეტი რწმუნების მიღებას შეფასებულ მიმართულებებზე.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, არსებითობა განიხილება თვისებრივი ფაქტორების კონტექსტში და, საჭიროების შემთხვევაში – რაოდენობრივი ფაქტორების გათვალისწინებით. ზოგადად, რაოდენობრივი ასპექტი არის ზომა/მოცულობა. ჩვეულებრივ, ღირებულების თვალსაზრისით, ეს შეიძლება იყოს პროცენტული მაჩვენებელი, აბსოლუტური რიცხვი, ესა თუ ის თანხობრივი ოდენობა და ა.შ. დასკვნა არსებით შეუსაბამობაზე, რომელიც გამოვლინდა ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგად, მოითხოვს აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობას. ამის ნათლად წარმოსადგენად განვიხილოთ შემდეგი მაგალითი:

შესაბამისობის აუდიტში, აუდიტის ობიექტი შეიძლება შესაბამისობაში იყოს კანონის ან რეგულაციის ცხრა დებულებასთან და არ შეესაბამებოდეს ერთ დებულებას. ერთიანი დასკვნის გამოსატანად, აუდიტის ობიექტი შეესაბამება თუ არა კანონმდებლობასა და სხვა მარეგულირებელ ნორმებს, საჭიროა პროფესიული მსჯელობა. მაგალითად, აუდიტორმა შეიძლება განიხილოს იმ დებულების მნიშვნელობა, რომელსაც არ შეესაბამება ორგანიზაცია, აგრეთვე, ამ დებულების ურთიერთმიმართება და გავლენა შესაფერისი კანონმდებლობის სხვა დებულებებთან.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.8 – **არსებითობის განსაზღვრა**.

არსებითობის დოკუმენტირება

აუდიტორი სამუშაო დოკუმენტებში ასახავს არსებითობის დონეებს და აუდიტის განმავლობაში მუდმივად განაახლებს თავდაპირველად განსაზღვრული არსებითობის დონეში შეტანილ ნებისმიერ ცვლილებას.

შეუსაბამობის რისკების გამოვლენა და შეფასება აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით

ISSAI 4000
(52)
(131)

აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს პროცედურები არასწორი დასკვნების გამოტანის რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

აუდიტორი უნდა იცნობდეს აუდიტის ობიექტს და მის გარემოს, მათ შორის, აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემას, რათა შეძლოს აუდიტის ეფექტიანად დაგეგმვა და განხორციელება.

აუდიტის ობიექტისა და მისი გარემოს, მათ შორის, შესაფერისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესწავლა

აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა

აუდიტის ობიექტის/საგნის შესწავლა შესაბამისობის აუდიტში უმნიშვნელოვანეს როლს ასრულებს, ვინაიდან ის შესაძლოა გამოყენებულ იქნას აუდიტის საგნის, მასშტაბის, კრიტერიუმების, არსებითობისა და შეუსაბამობის რისკის განსასაზღვრად, რაც აუდიტის მიდგომას განაპირობებს. ამისათვის აუდიტორმა უნდა განიხილოს ქვემოთ მოცემული ფაქტორები, რათა შესაბამისი კანონმდებლობის გათვალისწინებით შეძლოს აუდიტის ობიექტის შესწავლა და მისი საქმიანობის გაანალიზება. თემატური შესაბამისობის აუდიტით შესაძლოა დაიფაროს ერთზე მეტი ობიექტი. ასეთ შემთხვევებში, აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ ყველა ის ობიექტი, რომელთა საქმიანობაც აუდიტის მასშტაბებში ექცევა.

მაგალითად, შეიძლება ჩატარდეს შესაბამისობის აუდიტი ისეთი თანხების შესასწავლად, რომელსაც ერთზე მეტი ობიექტი განკარგავს. ამ დროს, აუდიტორული მიზნების მისაღწევად, აუდიტორს შესაძლოა დასჭირდეს აუდიტის ობიექტის სტრატეგიების, ოპერაციებისა და მართვის შესწავლა.

უფრო კონკრეტულად აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს ორგანიზაციის სტრატეგიული გეგმით განსაზღვრული ძირითადი მიზნები, ამოცანები და მათთან დაკავშირებული ღონისძიებები რამდენად თანხვედრაშია განსაზღვრულ ვალდებულებებთან და სტანდარტების მოთხოვნებთან; სტრატეგიის სამოქმედო გეგმებსა და პროგრამებში აღნიშნული მიზნები თანხვედრაშია თუ არა ორგანიზაციის საქმიანობის შედეგებთან; საქმიანობა და ოპერაციები მიმართულია თუ არა აუდიტის ობიექტის მიზნებისა და ამოცანების შესრულებაზე, რამაც, თავის მხრივ, აუდიტის ობიექტის შესაბამისობასთან დაკავშირებულ ყველა მოთხოვნას უნდა უპასუხოს; ხომ არ ეწინააღმდეგება დადგენილ ნორმატიულ-სამართლებრივ აქტებს აუდიტის ობიექტის მარეგულირებელი საკანონმდებლო აქტები და სხვა რეგულაციები, კერძოდ, ადმინისტრაციული პოლიტიკა, შიდა პროცედურები და ინსტრუქციები/განკარგულებები.

აუდიტორს დაეხმარება აუდიტის მიზნების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებაში

აუდიტორმა აუდიტის ობიექტისა და მისი საქმიანობის (ოპერაციების) შესწავლის პროცესში განსაკუთრებული ყურადღება უნდა გაამახვილოს ისეთ ელემენტებზე, რომლებიც დაეხმარება აუდიტის მიზნებთან დაკავშირებით დასკვნის გაკეთებაში. როგორც წესი, შესაბამისობის აუდიტის შემთხვევაში, აუდიტორებს სჭირდება იმის შესწავლა, როგორ შეიძლება ახდენდეს გავლენას აუდიტის ობიექტი, მისი გარემო და ის ნორმები, რომელსაც ის ექვემდებარება **აუდიტის საგანსა და საგანთან დაკავშირებულ ინფორმაციაზე**. ეს მოიცავს შემდეგი საკითხების შესწავლას:

• **საკანონმდებლო ბაზას** – აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მარეგულირებელ სამართლებრივ საფუძვლებსა და ფინანსური თუ არაფინანსური ნორმატიული აქტების შესაბამის ნაწილებს, ასევე სხვა შესაბამის წესებსა და აქტებს, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ობიექტის საქმიანობაზე;
• აუდიტის ობიექტის/საქმიანობის **საერთო ორგანიზაციულ და მართვის სტრუქტურას**, მათ შორის, რესურსებსა და მართვის მექანიზმებს;
• **საქმიანობასა და პროცესებს** – შესაბამის პოლიტიკას, მიზნებსა და სტრატეგიებს, საქმიანობის ადგილებს, ასევე პროგრამების/პროექტების სახეობებს/ მოცულობას/ღირებულებას. მაგალითად, აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს საბიუჯეტო პროგრამებზე, რომლებსაც პირველად ახორციელებს საბიუჯეტო ორგანიზაცია, რადგან მათ შეუსაბამობის მაღალი რისკი ახასიათებს;
• აუდიტის ობიექტის მიზნებსა და სტრატეგიებთან დაკავშირებულ ისეთ **საქმიანობის რისკებს**, რომლებმაც შეიძლება გამოიწვიოს არსებითი შეუსაბამობები. ეს მოიცავს აუდიტის ობიექტის დაკავშირებულ მხარეთა[9] ურთიერთობებისა და ოპერაციების გამოკვლევას (მაგალითად, დაკავშირებულ მხარეთა სახელების, ურთიერთობების ხასიათისა და აღნიშნულ მხარეთა შორის განხორციელებული ნებისმიერი გარიგებების შესახებ ინფორმაციის გამოთხოვა ხელმძღვანელობისგან აუდიტის პერიოდის განმავლობაში);
• **საქმიანობის მაჩვენებლებს** – ამგვარი მაჩვენებლების გამოკვლევა (მაგალითად, საქმიანობის ინდიკატორები, გადახრების ანალიზი) აუდიტორს საშუალებას აძლევს, გაიაზროს, საქმიანობის დასახული მიზნების მიღწევაზე ზეწოლით შესაძლებელია თუ არა ხელმძღვანელობას ისეთი ქმედებებისკენ უბიძგოს, რაც გაზრდის არსებითი შეუსაბამობის რისკს.

აუდიტის ობიექტის საფუძვლიანად შესწავლა, როგორც კანონმდებლობით, პოლიტიკებით ან სტანდარტებით არის განსაზღვრული, ეხმარება აუდიტორს, აღმოაჩინოს შეუსაბამობის შემთხვევები და შეაფასოს აუდიტის პროცედურების შედეგად მოპოვებული მტკიცებულებები.

აუდიტის ობიექტის/საგნის შესასწავლად იხელმძღვანელეთ შემდეგი დოკუმენტით: 2.5 აუდიტის ობიექტის/საგნისა და მისი გარემოს შესწავლა. აუდიტის ობიექტის შესწავლის პროცესში დაგეხმარებათ სახელმძღვანელოს IV დანართი – წყაროთა ჩამონათვალი, რომელიც შესაძლოა გამოიყენოს საჯარო სექტორის აუდიტორმა აუდიტის შესაბამისი კრიტერიუმების განსაზღვრის პროცესში. აღნიშნული ასევე წარმოდგენილია აუდიტის სამუშაო დოკუმენტის დანართში 2.5.1 აუდიტის ობიექტის შესასწავლი წყარო – დოკუმენტების სია.

აუდიტორული რისკი და რისკის შეფასების პროცედურები

რა არის რისკების შეფასება?

რისკების შეფასება დაგეგმვის პროცესში ყველაზე მნიშვნელოვანი ეტაპია. ის ეხმარება აუდიტორს, ყურადღება გაამახვილოს აუდიტის ფარგლებში შესასწავლ მნიშვნელოვან საკითხებზე არსებული რესურსებისა და დროის გათვალისწინებით. აგრეთვე, რისკების შეფასება აუდიტის რისკთანაა დაკავშირებული, რაც მარწმუნებელი დავალების ხასიათიდან გამომდინარეობს (ეს დეტალურად იქნება აღწერილი მომდევნო თავებში). ერთმანეთში არ უნდა აგვერიოს რისკების შეფასება და აუდიტის რისკი.

[9] დაკავშირებული მხარე არის პირი ან სხვა ობიექტი, რომელიც ერთი ან რამდენიმე შუალედური რგოლის მეშვეობით პირდაპირ ან არაპირდაპირ აკონტროლებს ან მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის ობიექტზე ან პირიქით.

რისკების შეფასება არის პროცესი, რომელიც აფასებს აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შესაბამისობასთან დაკავშირებულ რისკებს და უკავშირდება სამიზნე მომხმარებლების საჭიროებებს, უზრუნველყონ ინფორმაციით, რაც გონივრული გადაწყვეტილებების მიღებაში დაეხმარება. აუდიტის რისკი არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორმა შეიძლება გამოიტანოს არასწორი დასკვნები, რაც უკავშირდება აუდიტის მტკიცებულებების რაოდენობას, რომელიც საჭიროა მოიპოვოს აუდიტორმა სასურველი რწმუნების დონის შესაბამისი დასკვნების გამოსატანად.

კავშირი აუდიტის რისკსა და რწმუნებას შორის

ISSAI-ის თანახმად, შესაბამისობის აუდიტი არის მარწმუნებელი დავალება. აუდიტორები სამიზნე მომხმარებელს უზრუნველყოფენ რწმუნებით აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შესაბამისობასთან დაკავშირებით. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, რწმუნება შესაძლოა იყოს დასაბუთებული ან შეზღუდული. რწმუნება მჭიდრო კავშირშია აუდიტის რისკთან. თუ აუდიტის რისკი დაბალია, უზრუნველყოფილი რწმუნება მაღალია.

რწმუნებისა და აუდიტორული რისკის განმარტება

აუდიტის რწმუნების 95%-იანი დონე აუდიტის რისკის 5%-იან მაჩვენებელს შეესაბამება. აუდიტის საერთო რწმუნების დონე შესაძლებელია სამი კომპონენტით იყოს მიღწეული: თანდაყოლილი რწმუნებით, კონტროლის რწმუნებითა და ძირითადი რწმუნებით. ისინი ერთად წარმოადგენენ აუდიტის რისკის მოდელს: თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნევლობის რისკი.

დასაბუთებული რწმუნების დავალებებისთვის, ზოგადად, აუდიტორული რისკი 5% უნდა იყოს

აუდიტის რისკი (არ) **აუდიტორული რწმუნების საპირისპირო ცნებაა**. ეს არის იმის რისკი, რომ აუდიტორი გამოიტანს არასწორ დასკვნას. პრაქტიკაში, ფაქტობრივად, შეუძლებელია აუდიტორული რისკის გარკვეული დონის თავიდან აცილება. **დასაბუთებული რწმუნების დავალებებში**, როგორც წესი, ითვალისწინებენ 5%-იან აუდიტორულ რისკს. შესაბამისად, რწმუნების დონე იქნება 100 – არ = **95%.** შეზღუდული რწმუნების შესაბამისობის აუდიტი არ ითვალისწინებს ამ დონის რწმუნებას, ამიტომ შესაძლებელია უფრო მაღალი აუდიტორული რისკის დონის დაშვება.

აუდიტორული რისკის კომპონენტები

შესაბამისობის აუდიტის შემთხვევაში აუდიტორული რისკის კომპონენტებია:

- აუდიტის საგნის თანდაყოლილი რისკი (თრ), რომელიც დაკავშირებულია აუდიტის ობიექტის ან კონკრეტული საგნის სპეციფიკასთან;
- კონტროლის რისკი (კრ), რომელიც ეხება იმის ალბათობას, რომ აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის მექანიზმები შეუსაბამოა ან არ მუშაობს სათანადოდ; და
- შეუმჩნევლობის რისკი (შრ) – რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რაც გამოიწვევს არასწორი დასკვნის გამოტანას/მოსაზრების გამოთქმას.

აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ აუდიტორული რისკის სამი ზემოხსენებული განსხვავებული განზომილება – თანდაყოლილი რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნევლობის რისკი – აუდიტის საგანთან და ანგარიშის წარდგენის ფორმატთან მიმართებაში, მაგალითად, იმის შესაბამისად, აუდიტის საგანი **რაოდენობრივია**, თუ **ხარისხობრივი** და აუდიტის ანგარიში **მოსაზრებას** წარმოადგენს თუ **დასკვნა**.
რისკების შეფასება განსჯის საკითხია და შეუძლებელია მისი ზუსტი გაზომვა. აუდიტის რისკის შემადგენელი თითოეული კომპონენტისთვის აუდიტორები განსაზღვრავენ რწმუნების შესაბამისი დონეს.

აუდიტორული რისკის მოდელი

აუდიტორული რისკის მოდელი, რომელიც აღწერილია ქვემოთ, აუდიტორებს ეხმარება იმის განსაზღვრაში, რამდენად ყოვლისმომცველი/დეტალური უნდა იყოს აუდიტორული პროცედურები, რომ რწმუნების სასურველ დონეს მიაღწიონ საკუთარ დასკვნებთან მიმართებაში.

აუდიტორული რისკი (არ) = თანდაყოლილი რისკი (თრ) x კონტროლის რისკი (კრ) x შეუმჩნევლობის რისკი (შრ)

დაბალანსებული განტოლება

ეს განტოლება ყოველთვის დაბალანსებული უნდა იყოს. რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი რისკის ან/და კონტროლის რისკის აუდიტორისეული შეფასება, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკის შეფასება. ეს განსაზღვრავს **მტკიცებულებების მოპოვების პროცედურების ხასიათსა და მასშტაბს, რომლებიც საჭიროა შესაბამისობის განსაზღვრისთვის კრიტერიუმების საფუძველზე.** რაც უფრო მაღალია თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასება, მით მეტი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება იქნება საჭირო შეუმჩნევლობის რისკის მნიშვნელოვნად შესამცირებლად და აუდიტორული რისკის მისაღები დონის მისაღწევად.

ასევე, რაც უფრო დაბალი იქნება თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის შეფასება[10] (იგივე არსებითი შეუსაბამობის რისკი), მით უფრო მაღალი იქნება შეუმჩნევლობის რისკი აუდიტორული რისკის მოცემული დონის **შესანარჩუნებლად**. ეს, თავის მხრივ, ნიშნავს **ნაკლები ძირითადი პროცედურების ჩატარებას და უფრო მეტი სამუშაოს შესრულებას შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმებთან მიმართებაში**. რაც შეიძლება მეტი სისტემისა და კონტროლის მექანიზმის ტესტირება უნდა ჩატარდეს, რათა გეგმით გათვალისწინებული დაშვება (კონტროლის დაბალი რისკი) დადასტურდეს, ასევე იმის გამო, რომ სისტემებთან დაკავშირებით ჩატარებული სამუშაო მნიშვნელოვანია საერთო რწმუნების მისაღებად.

აუდიტორმა აუდიტორული რისკი **უნდა** გაითვალისწინოს, როდესაც:

- გეგმავს აუდიტს, მათ შორის, აუდიტორულ პროცედურებს;
- ატარებს აუდიტორულ პროცედურებს; და
- აფასებს ჩატარებული აუდიტორული ტესტირების შედეგებს.

რისკების შეფასების პროცედურა

აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს რისკები, რომ **აუდიტის საგანი არ შეესაბამება კრიტერიუმებს**. შეუსაბამობა შესაძლოა აღინიშნებოდეს თაღლითობის, შეცდომის, საგნის თანდაყოლილი ხასიათის ან/და აუდიტის გარემოების გამო. შეუსაბამობის რისკებისა და აუდიტის პროცედურებზე მათი პოტენციური ზეგავლენის განსაზღვრა გათვალისწინებული უნდა იქნას აუდიტის პროცესის მსვლელობისას.

რისკების შეფასების პროცედურის ფარგლებში აუდიტორები შეაფასებენ შეუსაბამობის ნებისმიერი ცნობილი შემთხვევა, რათა განსაზღვრონ, არსებითია თუ არა ისინი.

იმისათვის, რომ აუდიტორმა გამოავლინოს და შეაფასოს შესაბამისობასთან მიმართებაში საკუთარი მიზნების შეუსრულებლობის რისკი და, აქედან გამომდინარე, ხელი შეუწყოს განსახორციელებელი პროცედურების შემუშავებას, აუდიტორმა რისკის შესაფასებელი პროცედურები **უნდა** ჩაატაროს შეძლებისდაგვარად ადრეულ ეტაპზე, ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროზე დაყრდნობით, როგორც ეს ნაჩვენებია მე-2 ცხრილში.

[10] ზოგჯერ მოიხსენიებენ, როგორც კომბინირებულ რისკს ან ობიექტის რისკს.

ცხრილი 2. რისკის შეფასების პროცედურები

რისკების შეფასების პროცედურები	ინფორმაციის წყაროები
ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის ფარგლებში, ასევე ფინანსურ და არაფინანსურ ინფორმაციას შორის არსებული თანაფარდობების **ანალიზის ჩატარება** არსებული სარწმუნო თანაფარდობების, მათ შორის, ტენდენციებისა და კოეფიციენტების გამოკვლევის მეშვეობით. მაგალითად, ფაქტობრივი ინფორმაციის შედარება ბიუჯეტით გათვალისწინებულთან, შესყიდვების ოდენობების შედარება - ზღვართან.	ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაცია შესაბამისობის შესახებ, რაც ზეგავლენას ახდენს შესაბამისობაზე, რათა წარმოადგინოს ფართო საწყისი ინფორმაცია უჩვეულო და მოულოდნელი თანაფარდობების შესახებ.
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება – როგორც შიდა, ასევე გარე ჩანაწერების ან დოკუმენტების შემოწმება, რომლებიც არსებობს ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა ფორმით, ან მატერიალური აქტივების შემოწმება.	• აუდიტის ობიექტში მისვლა; • შიდა დოკუმენტები – ჩანაწერები, სახელმძღვანელოები, პოლიტიკის დოკუმენტები, შიდა ანგარიშები; • სხვა ინფორმაცია – აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტი, წლიური ანგარიში; • გარე ინფორმაცია – ეკონომიკური ჟურნალები, მარეგულირებელი დოკუმენტები და ფინანსური გამოცემები/პუბლიკაციები, მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების განცხადებები/ანგარიშები შეუსაბამობასთან დაკავშირებით; • სამინისტროს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები და სხვა ინსტრუქციები; • წინა პერიოდების აუდიტისას მოპოვებული მონაცემები/ინფორმაცია ან შიდა აუდიტის ანგარიშები (არსებობის შემთხვევაში);
დაკვირვება – სხვა პირთა მიერ ჩასატარებელ პროცესზე ან პროცედურაზე თვალყურის დევნება. შედეგად აუდიტორი მოიპოვებს ინფორმაციას ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულებაზე, თუმცა, აღნიშნული აუდიტორული პროცედურა შეზღუდულია მხოლოდ დაკვირვების ჩატარების დროს.	დაკვირვება აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ან ოპერაციის მიმდინარეობაზე.
გამოკითხვა გულისხმობს აუდიტის ობიექტის შიგნით ან გარეთ მცოდნე პირებისგან ინფორმაციის მოპოვებას.	• იურიდიული სამსახურის გამოკითხვა; • ობიექტში ხელმძღვანელობაზე, მენეჯმენტსა და სხვა საკითხებზე პასუხისმგებელი პირების გამოკითხვა.

რისკების შეფასების პროცედურების ჩატარების მიზეზები

რისკების შეფასების პროცედურები გამოიყენება შემდეგი საკითხების შესასწავლად:

• აუდიტის ობიექტი და მისი გარემო, რის შედეგადაც აუდიტორი ადგენს თანდაყოლილ რისკებს განსახილველ სფეროებში, მათ შორის, რისკებს, რომლებიც ეხება თაღლითობას;
• შიდა კონტროლის მექანიზმები შესაბამისობასთან დაკავშირებით, რაც აუდიტორს ეხმარება კონტროლის რისკების გამოვლენაში.

აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესის გამოყენება

აუდიტის ობიექტის მიერ რისკების შეფასების პროცესები შესაძლებელია აუდიტორისთვის ინფორმაციის წყარო იყოს. თუმცა, აუდიტორი ამ ინფორმაციასთან დაკავშირებით პროფესიული სკეპტიციზმის მიდგომას იყენებს, რადგან აუდიტის ობიექტის მიერ გამოვლენილი რისკები შეიძლება დაკავშირებული არ იყოს ისეთ საკითხებთან, რომლებიც მნიშვნელოვანია აუდიტის მიზნებისთვის და ამგვარი ინფორმაცია შეიძლება მიკერძოებული იყოს.

თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება

თანდაყოლილი რისკის განმარტება

თანდაყოლილი რისკი (თრ), რომელიც დაკავშირებულია საქმიანობის, ოპერაციებისა და მართვის სტრუქტურის ხასიათთან/სპეციფიკასთან, არის რისკი იმისა, რომ წარმოიშობა შეუსაბამობები, რის შედეგადაც, ობიექტის მიზნები კანონიერების მოთხოვნებთან შესაბამისობის თვალსაზრისით, ვერ მიიღწევა, თუ ამ უზუსტობებს თავიდან ვერ აიცილებს ან ვერ გამოავლენს და გაასწორებს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემა. თანდაყოლილ რისკს აუდიტორი აფასებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესახებ შექმნილი წარმოდგენის საფუძველზე.

კარგი პრაქტიკის მიხედვით, თანდაყოლილი რისკის გამოსავლენად შეიძლება დასვათ შემდეგი კითხვები: „რა შეიძლება წარიმართოს არასწორად?“ და შემდგომ „გაამახვილეს თუ არა ყურადღება აუდიტორებმა ისეთ საკითხებზე, რაც შეიძლება არასწორად წარიმართოს?“ თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას, აუდიტორები ირჩევენ დეტალურ და მეთოდურ მიდგომას. თანდაყოლილი რისკი შესაძლოა განიხილოთ სამი სხვადასხვა პერსპექტივიდან:

- ზოგადი რისკი;
- თაღლითობის რისკი;
- „კრიტერიუმებისგან აცდენის“ რისკი.

ზოგადი რისკი

ზოგადია რისკები, რომლებიც წარმოიქმნება ქმედების განხორციელებისას ნებისმიერ დროს. სახლის დატოვება და ავტობანზე გასვლა მძღოლებს ასეთი რისკის ქვეშ აყენებს, რაც, უბრალოდ, ცხოვრების ნაწილია. აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესში, აუდიტორი მსგავსი ტიპის რისკებს ზოგად რისკებად განიხილავს.

მაგალითი

განვიხილოთ ტურისტული ქალაქი და მდინარე. თუ ტურისტული ქალაქი ცნობილია წყლის აქტივობებით და ეს წყალი არის დაბინძურებული, რა რისკებს გამოიწვევს ეს ტურისტული ქალაქისთვის? შესაძლო რისკების მაგალითია: ახალგაზრდა ნიჩბოსნებისა და მოცურავეთა დასნებოვნება და გარდაცვალება; რეგიონის რეპუტაციული ზიანი, რასაც გამოიწვევს დაზარალებული ტურისტების შეფასებები; ტურისტები მოძებნიან ალტერნატიულ მარშრუტებს, რაც გამოიწვევს ქალაქის შემოსავლების შემცირებას. შედეგად, თუ პატარა ქალაქის მიზანი იყო ეკონომიკური კეთილდღეობა და ტურიზმი, მდინარის დაბინძურება ამას მნიშვნელოვნად დააზიანებს.

თაღლითობის რისკი

რას შეეხება თაღლითობის რისკს, ეს არის რისკი იმისა, რომ ვინმე მოატყუებს აუდიტის ობიექტს ან მნიშვნელოვნად შეიყვანს შეცდომაში. თაღლითობა ხშირად განიმარტება, როგორც წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც მიმართულია უსამართლო და არაკანონიერი სარგებლის მიღებისკენ. თაღლითობის სერტიფიცირებული ექსპერტები თაღლითობას ყოფენ სამ კატეგორიად: კორუფციად, აქტივების მითვისებად და გაყალბებულ ფინანსურ ანგარიშგებად.

თაღლითობის რისკი ასევე დამოკიდებულია თანდაყოლილი რისკების ბოლო ტიპზე – „კრიტერიუმებთან აცდენის“ რისკზე.

„კრიტერიუმებთან აცდენის“ რისკი

ეს არის რისკი, რომ აუდიტის ობიექტი არ შეესაბამება ან არ აკმაყოფილებს აუდიტის კრიტერიუმებს.

მაგალითი

აუდიტორი აფასებს ობიექტის შესაბამისობას მთავრობის მიერ დადგენილ მოთხოვნებთან, რომლის მიხედვით სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ მყოფმა ყველა მონაწილემ უნდა მიიღოს დადგენილი შემოსავალი. აუდიტორის კრიტერიუმია სიღარიბის დადგენილი ზღვარი, ხოლო დადგენილ კრიტერიუმებთან აცდენა არის (თანდაყოლილი რისკი) შემთხვევები, როცა პროგრამის მონაწილეები, რომლებიც აღემატებიან სიღარიბის ზღვარს ანუ არ არიან უფლებამოსილი, ისარგებლონ პროგრამის მხარდაჭერით.

თუ კიდევ განვაზოგადებთ, თანდაყოლილი რისკი არის ის, რომ მათ, ვინც უნდა ისარგებლოს პროგრამით, ვერ იღებენ ამ სარგებელს. უფრო მეტად რისკიანია ის, რომ შედარებით შემოსავლიანი ადამიანები შეიძლება იღებდნენ შემოსავალს, რომელიც განკუთვნილია საჭიროების მქონე ადამიანების დასახმარებლად.

ტურისტულ ქალაქში მდინარის მაგალითის შემთხვევაში, ქალაქის მიზანია (ან მთავრობის მიერ დადგენილი კრიტერიუმი), უზრუნველყოს ტურისტების მაქსიმალური რაოდენობის მოზიდვა. აღნიშნულ მიზანთან ან კრიტერიუმთან აცდენა (თანდაყოლილი რისკი) არის ის, რომ ტურისტების რაოდენობა შეიძლება შემცირდეს დაბინძურებული წყლის გამო.

გართულებების პროგნოზირება

აუდიტორს უნდა შეეძლოს გართულებებისა და პრობლემების პროგნოზირება (ამ შემთხვევაში – შეუსაბამობის რისკებისა) აუდიტის საგანთან მიმართებაში. ეს არის სწორედ ის, რაც თანდაყოლილ რისკებს უკავშირდება: აუდიტის ობიექტის გაანალიზება და მის გარშემო არსებული სავარაუდო პრობლემების პროგნოზირება.

აუდიტორმა უნდა განიხილოს ის კრიტერიუმები, რომლებთან მიმართებითაც აფასებს აუდიტის ობიექტს და უპასუხოს კითხვას, რატომ იყენებს ამ კრიტერიუმებს. რა არის ამ მოთხოვნის მიზანი? რის თავიდან აცილებას/პრევენციას ცდილობენ კანონმდებლები ამ კანონითა თუ რეგულაციით? შემდგომ აუდიტორს შეუძლია წარმოიდგინოს, რომ ის, რის თავიდან აცილებას ისახავდნენ რეგულაციის შემქმნელები მიზნად, დადგა. ვისზე ან რაზე მოახდინა ამან გავლენა? რაში გამოიხატება ის?

ამ ეტაპზე აუდიტორი ხელმძღვანელობს პროფესიული სკეპტიციზმით და მოინიშნავს პოტენციურ პრობლემურ სფეროებს. ამ პროცესში აუდიტორი ადგენს აუდიტის ობიექტის თანდაყოლილი რისკების სიას.

აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესი

თუ ობიექტს აქვს საკუთარი რისკების შეფასების სისტემა, შესაძლოა, ის დამატებით გახდეს რისკების შესახებ ინფორმაციის წყარო, მაგალითად, აუდიტის წლიური გეგმა შესაძლოა მოიცავდეს მნიშვნელოვან რისკებს, რომლებიც გამოვლინდება ორგანიზაციის სპეციფიკური მიმართულებებით, და მის წლიური საქმიანობის ანგარიშში მოცემული იყოს მნიშვნელოვანი რისკები და მათი გავლენა ორგანიზაციის მიზნების მიღწევაზე. ამ დროს აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს პროფესიული სკეპტიციზმით, რადგან აუდიტის ობიექტის მიერ განსაზღვრული რისკები შესაძლოა არ ფარავდეს იმ რისკებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია აუდიტის მიზნებისთვის, ასევე ეს ინფორმაცია შეიძლება იყოს მიკერძოებული.

შეუსაბამობის ან შეცდომის თანდაყოლილი რისკი აუდიტორმა შეიძლება შეაფასოს პროფესიული განსჯის საფუძველზე, რიგი ფაქტორების შეფასებით, მათ შორის:

• მარეგულირებელი ბაზის სირთულით;

• წესებისა და რეგულაციების სირთულით;

• ახალი კანონების მიღება ან არსებულ ნორმატიულ აქტებში ცვლილებების შეტანით;

• აუდიტის ობიექტისა და მისი სტრუქტურის სირთულით;

• მესამე მხარეების მიერ მიწოდებული მომსახურებებითა და პროგრამებით.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი გამოავლენს რისკებს, მან უნდა შეაფასოს აღნიშნული რისკები და განიხილოს გავლენა და მოხდენის ალბათობა.

ხასიათი, ალბათობა, მნიშვნელობა

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი გამოავლენს რისკებს, შემდეგ ეტაპზე ახდენს რისკების შეფასებას – განიხილავს მისი მოხდენის ალბათობასა და გავლენას. თავდაპირველად განსაზღვრავს ზოგადი, თაღლითობის და კრიტერიუმებთან აცდენის რისკებს და განიხილავს აუდიტის საგანთან მიმართებით შესაძლო უარყოფით გავლენას. შემდეგ ზოგადად განიხილავს მის რელევანტურობას არსებულ გარემოსთან მიმართებაში იმ დონეზე, რომ არ მოხდეს აუდიტის საგნის შესახებ ყველა სპეციფიკის დეტალური განხილვა და შესწავლა.

იმისათვის, რომ გამოვლენილი რისკი გადავიდეს აუდიტის დიზაინ მატრიცაში და დაიგეგმოს საპასუხო აუდიტორული პროცედურები, ის უნდა აკმაყოფილებდეს ორ ძირითად მახასიათებელს – მოხდენის ალბათობასა და გავლენას, ხასიათსა და მნიშვნელობას. გავლენა პასუხობს კითხვას: „არის რისკი მნიშვნელოვანი“, ხოლო ალბათობა: „ნამდვილად შეიძლება მოხდეს“?

აუდიტორმა ნაკლები ყურადღება უნდა დაუთმოს რისკებს, რომელთა გავლენა არის მაღალი, თუმცა დაბალია მოხდენის ალბათობა. რისკებს, რომლებსაც აუდიტორი განიხილავს შესასწავლ თანდაყოლილ რისკად, უნდა ფარავდეს ორივე მახასიათებელს - მოხდენის ალბათობასა და გავლენას.

თანდაყოლილი რისკების შეფასებისას აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ფაქტორები:

• რისკის ხასიათი. რისკის ხასიათის შეფასებისას გასათვალისწინებელია შემდეგი:

  ○ დაკავშირებულია თაღლითობისა თუ შეცდომის რისკთან;

  ○ დაკავშირებულია ახალი კანონის/ნორმატიული აქტის მიღებასთან;

  ○ საჭიროებს სუბიექტურ შეფასებას თუ არა;

  ○ დაკავშირებულია რთულ ინტერპრეტაციასთან.

• რისკით გამოწვეული შეუსაბამობის მოხდენის ალბათობა. შეუსაბამობის ალბათობის შეფასებისას, გასათვალისწინებელია შემდეგი:

  ○ აუდიტორის მიერ წარსულში აღმოჩენილი შეუსაბამობის შემთხვევების სტატისტიკა;

  ○ აუდიტის ობიექტის პერსონალის გამოცდილება მსგავსი ტიპის კანონებთან/ნორმატიულ აქტებთან მიმართებაში.

• რისკით გამოწვეული პოტენციური შეუსაბამობის მნიშვნელობა. პოტენციური შეუსაბამობის მნიშვნელობის შეფასებისას, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის ობიექტზე პოტენციური გავლენა შესაბამისობის მოთხოვნების დარღვევის შემთხვევაში, ანუ დასვან კითხვა: რას გამოიწვევს ამა თუ იმ კრიტერიუმთან შეუსაბამობა?

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა თანდაყოლილი რისკის შეფასებისას განიხილონ ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი ელემენტი ერთობლივად და არა ცალ-ცალკე. მაგალითად, იმ შემთხვევაში, როდესაც რისკით გამოწვეული შეუსაბამობის მოხდენის ალბათობა არის მაღალი, მაგრამ პოტენციური შეუსაბამობის მნიშვნელობა არ არის არსებითი, თანდაყოლილი რისკი, სავარაუდოდ, არ შეფასდება, როგორც მაღალი.

როგორ შეიძლება მივიდეს აუდიტორი თანდაყოლილ რისკამდე?

როგორც რისკების შეფასების შემადგენელი პროცესი, აუდიტის ჯგუფმა უნდა იმსჯელოს შეუსაბამობის რისკის ხასიათსა და შესაძლო გავლენის განსახილველად. ჯგუფმა შეიძლება განიხილოს თაღლითობის შესაძლო რისკების არსებობა. აუდიტორი უნდა იყოს ობიექტური და კრიტიკული გასული წლის რისკების შეფასებისას და უნდა დაადოკუმენტიროს განახლებული მდგომარეობა და ბიზნეს-პროცესებში განხორციელებული ცვლილებები.

აუდიტის ჯგუფმა შეიძლება განიხილოს გარემოებები და მოვლენები, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შეუსაბამობის რისკებზე. ჯგუფმა ამ დროს შეიძლება მოიცვას ფართო მასშტაბის გარემოებები და მოვლენები, როგორიც არის, მაგალითად, არსებული რეგულაციები, გარემო, რომელშიც აუდიტის ობიექტი ფუნქციონირებს, ინფორმაციული ტექნოლოგიების სისტემები და სანდოობა, ფინანსური და ოპერაციული მართვა, ადამიანური რესურსების მართვა და სხვ.

ზემოთ ჩამოთვლილი და სტანდარტში მოცემული სხვა საკითხები შეიძლება დაეხმაროს ჯგუფს პროდუქტიული დისკუსიის გამართვაში.

შესაბამისობის უზრუნველყოფის პასუხისმგებლობა

ყველა შემთხვევაში **აუდიტის ობიექტი იღებს პასუხისმგებლობას, უზრუნველყოს შესაბამის კანონებთან და ნორმატიულ აქტებთან შესაბამისობა**. ეს ნიშნავს, რომ კანონები და ნორმატიული აქტები სათანადოდ აისახება ყველა საფეხურზე ოპერაციული მართვის ჩათვლით.

თანდაყოლილი რისკის დონე

აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკის წინასწარი შეფასება **უნდა განახორციელოს** გლობალურ დონეზე (მაგალითად, რომელიც შეეხება პოლიტიკის სფეროს ან მთელ აუდიტის ობიექტს), რათა გამოავლინოს მოცემული აუდიტისთვის რისკიანი სფეროები, რაც უნდა გაითვალისწინოს აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისას. აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკი უნდა შეაფასოს, როგორც **მაღალი ან ნორმალური**.

მნიშვნელოვანი რისკები

მოსალოდნელია, რომ აუდიტორი ყველა აუდიტში გამოავლენს ერთ ან მეტ მნიშვნელოვან რისკს მასთან დაკავშირებული კონტროლების განხილვამდე. მაგალითად, ძვირფასი ლითონების ინვენტარიზაცია შესაძლოა გადამწყვეტი რისკი იყოს ისეთი ობიექტისათვის, რომელიც ლითონის ბიზნესითაა დაკავებული. მნიშვნელოვანი რისკებისთვის, აუდიტორმა უნდა:

- განიხილოს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების მოდელი და განხორციელება;
- თავიდან აიცილოს მხოლოდ ანალიტიკურ პროცესებზე დაყრდნობა;
- კონტროლებზე რწმუნებასთან დაკავშირებით დაეყრდნოს, მხოლოდ მიმდინარე პერიოდის მტკიცებულებებს.

რისკების შეფასების პროცესში აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, პროფესიული მსჯელობის საფუძველზე, ისეთი რისკები, რომლებიც შეიძლება საჭიროებდეს სპეციფიკურ აუდიტორულ განხილვას (განიმარტება, როგორც „მნიშვნელოვანი რისკები“).

მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრა არის აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის შედეგი. პროფესიული მსჯელობისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს თანდაყოლილი რისკები, რათა განსაზღვროს რისკის ხასიათი, პოტენციური შეუსაბამობის გავლენა (მათ შორის, ის, რომ რისკმა შესაძლოა შეუსაბამობის მრავალი შემთხვევა წარმოშვას) და რისკის მოხდენის ალბათობა მოითხოვს თუ არა სპეციფიკურ აუდიტორულ განხილვას.

მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად გამომდინარეობს, რომლებიც, შესაძლოა, შეუსაბამობაში გადაზარდოს. რისკების ხასიათის განხილვისას, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს გარკვეული საკითხები, მათ შორის:

- არის თუ არა რისკი თაღლითობის რისკი;
- არის თუ არა რისკი დაკავშირებული ბოლოდროინდელ ეკონომიკურ, ბუღალტრულ ან სხვა მოვლენებთან, რაც განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს;
- ტრანზაქციების სირთულეს;
- შეიცავს თუ არა რისკი მნიშვნელოვან ტრანზაქციებს დაკავშირებულ მხარეებთან;
- რისკებთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის შეფასებისას არსებული სუბიექტურობის დონეს, განსაკუთრებით მაშინ, თუ აღრიცხვა მნიშვნელოვან ბუნდოვანებასთანაა დაკავშირებული;
- შეიცავს თუ არა რისკი მნიშვნელოვან, არარუტინულ ტრანზაქციებს, რომლებიც აუდიტის ობიექტის ჩვეულ საქმიანობას არ ეკუთვნის ან სხვა მხრივ ჩანს უჩვეულო.

მნიშვნელოვანი რისკები ხშირად დაკავშირებულია არარუტინულ ტრანზაქციებთან და აუდიტორულ მსჯელობასთან. არარუტინული ტრანზაქციები ის ტრანზაქციებია, რომლებიც უჩვეულოა ზომით ან სახეობით და, შესაბამისად, ხშირად არ გვხვდება. მსჯელობა შესაძლოა შეიცავდეს ბუღალტრული შეფასებების გაკეთებას, როდესაც აღრიცხვისას გარკვეული ბუნდოვანება არსებობს.

აუდიტორმა უნდა განახორციელოს თანმდევი რისკების წინასწარი შეფასება ზოგად დონეზე (პოლიტიკის სფერო ან მთლიანად აუდიტის ობიექტი), რათა განსაზღვროს რისკის ის სფეროები, რომლებიც აუდიტის დაგეგმვისას და პროცედურების გატარებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული. აუდიტორმა თანდაყოლილი რისკი შესაძლოა შეაფასოს, როგორც მაღალი (მნიშვნელოვანი) ან ნორმალური. სფეროებში, სადაც თანდაყოლილი რისკი მაღალია, საჭიროა რწმუნება, რომ კონტროლის რისკი შესაბამისად იმართება.

რისკების შესაფასებლად დაგეხმარებათ სახელმძღვანელოში მოცემული დანართები: **დანართი I. თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები, დანართი II. კითხვების მაგალითები, რომლებიც დაგეხმარებათ შესაბამისობის აუდიტში რისკების შესაფასებლად და დანართი III. კონკრეტულ აუდიტის საგანთან დაკავშირებული რისკფაქტორების მაგალითები**. აღნიშნული ასევე წარმოდგენილია აუდიტის სამუშაო დოკუმენტში – **2.5.2 რისკების შეფასება**.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლი

შიდა კონტროლის განმარტება

შიდა კონტროლი განისაზღვრება, როგორც ფინანსური და კონტროლის სხვა მექანიზმების მთლიანი სისტემა, მათ შორის, ორგანიზაციული სტრუქტურა, მეთოდები, პროცედურები და შიდა აუდიტი, რომლებიც ხელმძღვანელობამ დანერგა იმ მიზნით, რომ:

- ხელი შეუწყოს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის განხორციელებას მუდმივად, ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად;
- უზრუნველყოს კანონმდებლობისა და ნორმატიული აქტების, ხელმძღვანელობის პოლიტიკის დაცვა;
- შეამციროს გამოვლენილი რისკები;
- დაიცვას აქტივები და რესურსები;
- უზრუნველყოს ბუღალტრული ჩანაწერების სისწორე და სისრულე;
- დროულად მოამზადოს საიმედო ფინანსური და მმართველობითი ინფორმაცია.

შიდა კონტროლის კომპონენტები

შიდა კონტროლის სისტემა შედგება წესების, სტრუქტურების, პროცედურების, პროცესებისა და ამოცანებისგან, რომლებიც ეხმარება აუდიტის ობიექტს, სათანადო რეაგირება მოახდინოს კრიტერიუმებთან შეუსაბამობის რისკებზე. ეფექტური სისტემა იცავს აუდიტის ობიექტის აქტივებს, ხელს უწყობს შიდა და გარე ანგარიშგებას და ეხმარება აუდიტის ობიექტს, შეესაბამებოდეს სათანადო ნორმებს.

შიდა კონტროლის სისტემას ფარავს და დეტალურად ასახავს მსოფლიოში ერთ-ერთ ყველაზე გამოყენებადი და ცნობილი - COSO მოდელი, რომელიც მოქმედი მარეგულირებელი კანონის – „შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის საფუძველია. აღნიშნული მოდელის მიხედვით, აუდიტორმა უნდა დასვას კითხვები ხუთ კომპონენტად სტრუქტურირებულ კონტროლებთან დაკავშირებით.

შიდა კონტროლის სისტემები, საინფორმაციო ტექნოლოგიური (IT) სისტემების ჩათვლით, შეიძლება დაიყოს შემდეგ 5 კომპონენტად:

- კონტროლის გარემოდ;
- რისკების შეფასებად;
- კონტროლის მექანიზმებად.
- ინფორმაცია და კომუნიკაციად;
- მონიტორინგად.

ურთიერთკავშირი COSO-ს კომპონენტებს შორის

იმისათვის, რომ წარმოვაჩინოთ კავშირი COSO-ს ხუთ კომპონენტს შორის, მნიშვნელოვანია, გავიაზროთ, რომ ყველა კონტროლი შექმნილია რისკების საპასუხოდ და შესამცირებლად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, აუდიტის ობიექტის მიერ საკუთარ ორგანიზაციაში რისკის შეფასება ქმნის კონტროლების საჭიროებას. მას შემდეგ, რაც აუდიტის ობიექტი განსაზღვრავს მის წინაშე არსებულ რისკებს, მას სჭირდება შექმნას კონტროლები (კონტროლის მექანიზმები) აღნიშნული რისკების შესამცირებლად, რომლებიც უნდა გაეცნოს მთელ ორგანიზაციას (ინფორმაცია და კომუნიკაცია).

თუმცა, ორგანიზაციაში არსებულ ყველა ფორმალიზებულ პროცესს აუდიტორი მიიჩნევს უსარგებლოდ, თუ აუდიტის ობიექტის მართვაზე პასუხისმგებელი პირები არღვევენ წესებს და უგულებელყოფენ კონტროლის მექანიზმებს. ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლების მიმართ პატივისცემა აისახება „კონტროლის გარემოზე“.

მენეჯმენტმა არ უნდა მიიჩნიოს, რომ მხოლოდ კონტროლის სისტემის კარგი დიზაინის შემუშავებაა საკმარისი და ყველაფერი რიგზეა. მას სჭირდება მოაწყოს მონიტორინგისთვის პროცესები ისე, რომ შეძლოს იმის გარკვევა, მართლაც სრულდება თუ არა მენეჯმენტის მიერ დადგენილი კონტროლის სისტემის მოთხოვნები. თითოეული ეს კომპონენტი ქვემოთ დეტალურადაა აღწერილი.

კონტროლის გარემო

კონტროლის გარემო მოიცავს ორგანიზაციის მართვასა და მენეჯმენტს. ის განსაზღვრავს ზოგად გარემოს ორგანიზაციაში და გავლენას ახდენს თანამშრომლების ცნობიერების ამაღლებაზე კონტროლების აუცილებლობასთან დაკავშირებით. კონტროლის გარემო უმეტესად ყურადღებას ამახვილებს ზოგად დამოკიდებულებაზე, ცნობიერებასა და პასუხისმგებელი პირების ქმედებებზე, კონტროლების მოწყობა, დანერგვასა და მონიტორინგთან დაკავშირებით. ეს არის საფუძველი შიდა კონტროლის ყველა დანარჩენი კომპონენტისა, რომლის დახმარებითაც შენდება სტრუქტურა და წესები.

კონტროლის გარემოს შემადგენელი ელემენტები, რომლებიც საჭიროა აუდიტორისთვის სრული სურათის დასანახად, შემდეგია:

- კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ღირებულებების კომუნიკაცია და დანერგვა;
- კომპეტენციებისადმი ერთგულება;
- მართვაში ჩართული პირების მონაწილეობა;
- მენეჯმენტის ფილოსოფია და საქმიანობის სტილი;
- ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- ანგარიშვალდებულებისა და პასუხისმგებლობის მინიჭება;
- ადამიანური რესურსების პოლიტიკა და პრაქტიკა.

კონტროლის გარემოსთან დაკავშირებით მტკიცებულებების მოპოვება ძირითადად ხდება გამოკითხვისა და დაკვირვების გზით, თუმცა შესაძლებელია ძირითადი შიდა დოკუმენტების (მაგალითად, ქცევის კოდექსი და ორგანიზაციის სტრუქტურული ხე) გაცნობის გამოყენებაც.

რისკების შეფასება

რისკების შეფასება არის ორგანიზაციის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული რისკების გამოვლენისა და ანალიზის პროცესი და საფუძვლების ჩამოყალიბებას გამოვლენილი რისკების მართვის მეთოდებთან დაკავშირებით. ვინაიდან ეკონომიკური, საკანონმდებლო და საოპერაციო პირობები ორგანიზაციაში მუდმივად იცვლება, საჭიროა ორგანიზაციაში არსებობდეს მექანიზმი, რომელიც გამოავლენს და შესაბამის რეაგირებას მოახდენს ცვლილებებთან დაკავშირებულ სპეციფიკურ რისკებზე.

აუდიტორებმა უნდა მოიპოვონ საკმარისი ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის რისკების შეფასების პროცესის შესახებ, რათა შეაფასონ, როგორ განიხილავს და მართავს მენეჯმენტი აუდიტის საგნისთვის რელევანტურ რისკებს. გარემოებათა მაგალითი, რომლებიც შესაძლოა იწვევდნენ რისკებს, არის ახალი პერსონალი, ცვლილებები ობიექტის მანდატში, საბიუჯეტო შეზღუდვები, ახალი კანონმდებლობა, ახალი საქმიანობა, ახალი ტექნოლოგიები, ცვლილებები საინფორმაციო სისტემებში და კორპორაციული რესტრუქტურიზაცია.

ინფორმაცია და კომუნიკაცია

ინფორმაციისა და კომუნიკაციის სისტემები მოიცავს იმ სისტემებსა და მექანიზმებს ან მეთოდებსა და ჩანაწერებს, რომლებიც დადგენილია აუდიტის ობიექტის საქმიანობისა და ტრანზაქციების გამოსავლენად, შესაგროვებლად, გასაანალიზებლად, დასაკლასიფიცირებლად, ჩანაწერების გასაკეთებლად და ანგარიშების მოსამზადებლად. აღნიშნული მექანიზმის მიზანია, უზრუნველყოს და შეინარჩუნოს ანგარიშვალდებულება ორგანიზაციის საქმიანობასთან დაკავშირებით. ინფორმაციული სისტემები ამზადებს ანგარიშებს, რომლებიც მოიცავს საოპერაციო, ფინანსურ და შესაბამისობასთან დაკავშირებულ ინფორმაციას. ანგარიშები შესაძლებელს ხდის, სათანადოდ წარიმართოს და გაკონტროლდეს აუდიტის ობიექტის ოპერაციები. ეს ეხება არამხოლოდ აუდიტის ობიექტში გენერირებულ მონაცემებს, არამედ ინფორმაციას გარე ღონისძიებების, აქტივობებისა და იმ პირობებს შესახებ, რომელიც საჭიროა გადაწყვეტილებების მისაღებად და გარე ანგარიშგებისთვის.

კომუნიკაცია მოიცავს შიდა კონტროლის აქტივობებთან დაკავშირებული ინდივიდუალური როლებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდებას. ეფექტური კომუნიკაცია უნდა ხდებოდეს მთელი ორგანიზაციის მასშტაბით სტრუქტურულ ერთეულებსა და თანამშრომლებს შორის, როგორც ვერტიკალური, ასევე ჰორიზონტალური ხაზით. პერსონალის ყველა წარმომადგენელმა უნდა მიიღოს ცხადი გზავნილი უმაღლესი მენეჯმენტისგან, რომ კონტროლებზე პასუხისმგებლობა უნდა აღიქვას ყველამ სერიოზულად. მათ უნდა ესმოდეთ საკუთარი როლი შიდა კონტროლის სისტემაში და ის, როგორ უკავშირდება მათი ინდივიდუალური საქმიანობა სხვების სამუშაოს. მათ უნდა ჰქონდეთ საშუალება, მიაწოდონ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია ზემდგომებს. გარდა ამისა, მნიშვნელოვანია ეფექტური კომუნიკაცია გარე მხარეებთან, როგორიც არის პარლამენტი, სამინისტროები, მარეგულირებელი ორგანოები და სხვა დაინტერესებული მხარეები.

კონტროლის მექანიზმები

კონტროლის მექანიზმები ის პოლიტიკა და პროცედურებია, რომლებიც უზრუნველყოფენ მენეჯმენტის დირექტივების შესრულებას. კონტროლის მექანიზმები ხელს უწყობს საჭირო ზომების მიღებას რისკების საპასუხოდ, რათა აუდიტის ობიექტმა მიაღწიოს საკუთარ მიზნებს. კონტროლის მექანიზმებს აქვს განსხვავებული ამოცანები სხვადასხვა ორგანიზაციულ და ფუნქციურ დონეზე. კონტროლის პროცედურების კატეგორიზაცია შეიძლება შემდეგნაირად:

- ტრანზაქციებისა და აქტივობების სათანადო ავტორიზაცია და დამოწმება;
- პასუხისმგებლობათა სათანადო გამიჯვნა, რაც ამცირებს ნებისმიერი პირის შესაძლებლობებს, ჩაიდინოს და დაფაროს შეცდომები თუ გადაცდენები მოვალეობის შესრულებისას. მაგალითად, მიზანშეწონილია ტრანზაქციების ავტორიზაციაზე, აღრიცხვასა და აქტივების მართვაზე სხვადასხვა პირი იყოს პასუხისმგებელი;
- შესაფერისი დოკუმენტებისა და ჩანაწერების გაკეთება, რათა დაეხმაროს ორგანიზაციას სათანადო ჩანაწერების გაკეთებაში ტრანზაქციებისა და მოვლენების შესახებ, როგორიც არის, მაგალითად, დოკუმენტებისა და ინვოისებისთვის უნიკალური ნომრების მინიჭება;

• სხვადასხვა წვდომის, აქტივებისა და ჩანაწერების გამოყენების სათანადოდ დაცვა, მაგალითად, როგორიც არის, უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფ მოწყობილობებსა და კომპიუტერულ პროგრამებზე ავტორიზებული წვდომა;
• შესრულებული სამუშაოების დამოუკიდებელი შემოწმება და აღრიცხული თანხების სათანადო შეფასება, მაგალითად, ფინანსების დეტალური შემოწმება, შეჯერება და მენეჯმენტის მიერ ანგარიშების მიმოხილვა.

მონიტორინგი

მონიტორინგი პროცესია, რომელიც აფასებს შიდა კონტროლის საქმიანობის ხარისხს დროის განმავლობაში. ის მოიცავს კონტროლის მექანიზმისა და საოპერაციო ეფექტიანობის დროულ შემოწმებასა და შესაბამისი ზომების მიღებას.

ამის მიღწევა შესაძლებელია მიმდინარე მონიტორინგის მექანიზმებით, ცალკეული შეფასებებით ან ამ ორის კომბინაციით. მიმდინარე მონიტორინგი ხორციელდება უშუალოდ საოპერაციო საქმიანობის პროცესში და მოიცავს ორგანიზაციის საქმიანობის მართვას,ზედამხედველობასა და სხვა ქმედებებს, რომელსაც პერსონალი საკუთარი მოვალეობების შესასრულებლად მიმართავს. ცალკეული შეფასებების მასშტაბი და სიხშირე ძირითადად დამოკიდებულია რისკების შეფასებასა და მიმდინარე მონიტორინგის პროცედურების ეფექტურობაზე. შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ უნდა ეცნობოს ზედამხედველ პირებს, ხოლო მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების თაობაზე – უმაღლეს მენეჯმენტსა და ორგანიზაციის საბჭოს.

აუდიტის ობიექტის მიერ დასახულ ამოცანებსა და შიდა კონტროლის კომპონენტებს შორის პირდაპირი კავშირია. ყველა კომპონენტი რელევანტურია ამოცანების თითოეული კატეგორიისათვის. როდესაც რომელიმე კატეგორიას ვაკვირდებით, მაგალითად, ოპერაციების პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას, ხუთივე კომპონენტი უნდა იყოს სტრუქტურირებული და ფუნქციონირებდეს ეფექტიანად იმისათვის, რომ შევძლოთ დასკვნის გამოტანა შიდა კონტროლების ეფექტიანობაზე.

შიდა კონტროლი მცირე ორგანიზაციებში

მცირე ორგანიზაციებსა და იმ დაწესებულებების უმეტესობას, რომლებიც არ იყენებენ COSO-ს მოდელს, არა აქვთ მონიტორინგის პროგრამა და არც რისკების შეფასების ფორმალური სისტემა. ზოგიერთი ობიექტი იმდენად მცირე ზომისაა (ან მათი კონტროლის სისტემები იმდენად სუსტია), რომ მათ ხშირად ფორმალური კონტროლის სისტემა საერთოდ არ გააჩნიათ მიუხედავად იმისა, რომ არ არის კარგი პრაქტიკა, როდესაც ორგანიზაციას არა აქვს დანერგილი COSO-ს კომპონენტები სრულად, მცირე ორგანიზაციების შემთხვევაში, ეს გონივრულად მიიჩნევა.

დიდ კორპორაციულ დაწესებულებებსა და ეფექტიან საჯარო ორგანიზაციებს შეუძლიათ COSO-ს მოდელის სრულად დანერგვა, რადგან მათ აქვს ფინანსები, ადამიანური რესურსები, ხელმძღვანელობა და მოლოდინი იმისა, რომ უწყებები მათ შესაბამისობას მუდმივად შეამოწმებენ. ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები საკმარისია სრული მოდელის გამოსაყენებლად.

მცირე დაწესებულებებში ან დაწესებულებებში, სადაც სუსტია კონტროლის სისტემა, აუდიტორებმა, ნაცვლად იმისა, რომ ხუთივე კომპონენტის ყველა დეტალი მოიცვან, შეიძლება დასვან შემდეგი კითხვები COSO-ს კომპონენტების შესასწავლად:

COSO-ს კომპონენტები	კითხვები
კონტროლის მექანიზმები	როგორ რწმუნდებით, რომ თქვენი ორგანიზაცია: • არის შესაბამისობაში დადგენილ კრიტერიუმებთან? • ამზადებს ფინანსურ და სხვა ანგარიშგებებს, რომლებიც შესაბამისობაშია დადგენილ სტანდარტებთან? • საქმიანობს ეფექტიანად და პროდუქტიულად?
რისკების შეფასება	როგორ იგებთ, რომ თქვენ მიერ შემუშავებული კონტროლის მექანიზმები საკმარისია შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად?
ინფორმაცია და კომუნიკაცია	როგორ და როდის ატყობინებთ პერსონალს კონტროლის მექანიზმების მოთხოვნების შესახებ?
მონიტორინგი	რა პროცესებს იყენებთ იმაში დასარწმუნებლად, რომ კონტროლის მექანიზმები გამოიყენება სწორად და თანმიმდევრულად?
კონტროლის გარემო	როგორია ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება კონტროლებთანდაკავშირებით?სხვაკითხვებზეპასუხებისგანხილვით, აუდიტორს ექმნება წარმოდგენა ხელმძღვანელობის დამოკიდებულებაზე. კონტროლის გარემო არის ყველა სხვა კომპონენტის შემაჯამებელი.

შიდა კონტროლის მექანიზმების შეზღუდვები

როდესაც აფასებს კონტროლის მექანიზმებს და ატარებს მათ ტესტირებას, აუდიტორმა ყურადღება **უნდა** მიაქციოს და გაითვალისწინოს კონტროლის მექანიზმებისთვის დამახასიათებელი თანდაყოლილი შეზღუდვები, ასევე კონტროლის მექანიზმების ტესტირებასთან დაკავშირებული დანახარჯების ეფექტიანობა. შიდა კონტროლის მექანიზმებს შეუძლია მხოლოდ **დასაბუთებული რწმუნების** უზრუნველყოფა იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მიზნები მიღწეულია. ამასთან, აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შეუძლებელია მხოლოდ შიდა კონტროლის მექანიზმების ტესტირებით, ვინაიდან ქვემოთ განხილულ თანდაყოლილ შეზღუდვებს შეუძლია გავლენის მოხდენა მათ ეფექტიანობაზე:

შიდა კონტროლის ეფექტიანობასთან დაკავშირებული შეზღუდვათა მაგალითები

მაგალითად, შიდა კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა შეიძლება შეიზღუდოს ქვემოთ მოცემულ შემთხვევებში:

- არასტანდარტული ოპერაციებისას;
- IT სისტემების ნაკლოვანებებისას;
- წამყვანი პერსონალის ცვლილებებისას;
- შემოწმების გარეშე დოკუმენტების ხელმოწერისას;
- ოპერაციის დამუშავებაში ცვლილებების დროს;
- ხელმძღვანელობის მიერ კონტროლის მექანიზმების უგულებელყოფის შემთხვევაში;
- ფარული შეთანხმებისას.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შესწავლა

როგორ უნდა გააანალიზოს აუდიტორმა ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემა

აუდიტორის მიზნები, შეისწავლოს და განახორციელოს შიდა კონტროლის პირველადი შეფასება, უნდა განისაზღვროს თავიდანვე. ეს მიზნები მოიცავს შემდეგს:

- დაეხმაროს აუდიტის პროცედურების ხასიათის, დროისა და მოცულობის განსაზღვრაში;
- დაადგინოს, როგორ უმჯობესდება წლიდან წლამდე შიდა კონტროლის სისტემები;
- გამოიტანოს დასკვნა შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობასთან დაკავშირებით.

აუდიტორმა შეიძლება შეძლოს ძირითადი ტესტირების მოცულობის შეზღუდვა, თუ დაადგენს, რომ შესაბამისობის კონტროლის ძირითადი მექანიზმები სათანადოდ არის სტრუქტურირებული და უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებს მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.

შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის შემთხვევაში, აუდიტორის მიზანია, აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების გარკვეული ნაწილის მოპოვება აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემიდან და, მაშასადამე, შეძლოს ძირითადი ტესტირებიდან მისაღები რწმუნების დონის შემცირება.

ამასთან, შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმების შეფასებით აუდიტორებს შეუძლიათ განსაზღვრონ, **რა დონეზე უმჯობესდება შესაბამისობის კონტროლის სისტემები ყოველწლიურად.** ეს ინფორმაცია მიეწოდება აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას, რათა მინიმუმამდე შემცირდეს შეუსაბამობების რისკი მომავალში.

შიდა კონტროლის სტრუქტურის შეფასება და იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა

დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორებმა უნდა:

- შეაფასონ აუდიტისთვის შესაფერისი შიდა კონტროლის მექანიზმების **სტრუქტურა.** ამ მიზნით უნდა გააანალიზონ, კონტროლის მექანიზმებს, ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთობლიობაში, შეუძლიათ თუ არა, **შეუსაბამობების ეფექტიანად თავიდან აცილება/პრევენცია ან გამოვლენა და გასწორება** (ე. ი. თეორიულად შეუძლია მიზნის მიღწევა, რაც მდგომარეობს იმ რისკის პრევენციაში/შემცირებაში, რომლისთვისაც განკუთვნილია კონკრეტული კონტროლის მექანიზმი)**;**

ნებისმიერ აუდიტის ობიექტში შიდა კონტროლის სტრუქტურის ეფექტიანობა დამოკიდებულია მრავალ ფაქტორზე, მის შესაფასებლად აუცილებელია პროფესიული განსჯა. ამგვარ ფაქტორებს განეკუთვნება:

o კონტროლის მექანიზმებსა და გამოვლენილი არსებითი უზუსტობის რისკებს შორის შესაბამისობა – არსებული ბიზნესპროცესები და შესაბამისი მაკონტროლებელი საქმიანობა/კონტროლის მექანიზმები არის თუ არა ქმედუნარიანი, იმ თვალსაზრისით, რომ უზრუნველყოს კონტროლის მიზნების მიღწევა და ფინანსური ანგარიშგების რისკების შემცირება;

o კონტროლის უწყვეტობა და დროულობა – ეს გავლენას იქონიებს იმაზე, კონტროლის მექანიზმი დროულად აღმოაჩენს ან თავიდან აიცილებს თუ არა გამოვლენილ რისკს. კონტროლის მექანიზმები, ზოგჯერ შეიძლება ადეკვატური იყოს მაგრამ სხვა შემთხვევაში აუდიტის ობიექტს შეიძლება ადეკვატური პრევენციული კონტროლის მექანიზმები ჰქონდეს დანერგილი;

o იმ პირთა ცოდნა და გამოცდილება, რომლებიც მონაწილეობენ კონტროლის პროცედურების შესრულებაში;

o აუდიტის ობიექტის მიერ გატარებული შემდგომი ზომები – იმისათვის, რომ კონტროლი ქმედითი იყოს, აუცილებელია, რომ დროულად გატარდეს სათანადო ზომები გამოვლენილი პრობლემებისა და გადახრების მოსაგვარებლად;

o კონტროლის პერიოდი – აუდიტის მიზნისთვის, შეიძლება აუცილებელი იყოს მტკიცებულებების მოპოვება იმის თაობაზე, რომ კონტროლი ეფექტიანად ხორციელდებოდა საანგარიშგებო პერიოდის განმავლობაში.

- დაადგინონ, კონტროლის მექანიზმები დანერგილია თუ არა (კონტროლის მექანიზმები არსებობს და აუდიტის ობიექტი იყენებს მათ).

იმის დადგენა, დანერგილია თუ არა კონტროლის მექანიზმები, არ ნიშნავს მათი ფუნქციონირების ფაქტობრივი ეფექტიანობის ტესტირებას. დანერგვის შესახებ მტკიცებულების მიღება ხდება დროის გარკვეული მომენტისთვის, ხოლო კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის შეფასება გულისხმობს ამა თუ იმ კონტროლის მექანიზმის ფუნქციონირების ტესტირებას აუდიტის პერიოდის განმავლობაში (დამატებითი ინფორმაციისთვის იხილეთ ქვემოთ ნაწილი „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები“).

„თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტები“

აუდიტორი განიხილავს კონტროლის სტრუქტურას (მოწყობას) და შემდეგ იღებს გადაწყვეტილებას მისი დანერგვის ეფექტიანობის შეფასების შესახებ. იმისათვის, რომ შეისწავლოს და დაადასტუროს კონტროლის ფუნქციონირება, უნდა ჩაატაროს „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი“ მცირე რაოდენობის ოპერაციებზე (არა უმეტეს სამი ტესტისა).

ობიექტის კონტროლის სისტემების შესწავლა არ უნდა იქნა აღქმული, როგორც კონტროლების საოპერაციო ეფექტიანობის აუდიტორულ პროცედურად. ასეთი, პროცედურები ტარდება შემოწმების/ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე.

მანუალური ან ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმები

შიდა კონტროლის სისტემაში მანუალური ან ავტომატიზებული კონტროლის მექანიზმების გამოყენება გავლენას ახდენს ოპერაციების ინიცირების, აღრიცხვის, დამუშავებისა და ანგარიშებში წარდგენის/ანგარიშების მომზადების მეთოდებზე/პროცესებზე. შიდა კონტროლის შესახებ ნათელი წარმოდგენის შესაქმნელად აუდიტორმა **უნდა** განიხილოს, გაატარა თუ არა აუდიტის ობიექტმა ადეკვატური ზომები იმ რისკებზე რეაგირებისთვის, რომლებსაც იწვევს:

- **საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება** (არასწორი დამუშავება, უნებართვო შესვლა და ცვლილებების შეტანა, მონაცემების დაკარგვის შესაძლებლობა);
- მანუალური სისტემები (კონტროლის მექანიზმების გვერდის ავლა ან იგნორირება, მექანიკური შეცდომები და გადაცდომები).

ძირითად კონტროლებზე კონცენტრირება

აუდიტორმა უნდა განიხილოს მხოლოდ ის კონტროლები, რომლებიც რელევანტურია აუდიტის მიზნებისთვის. ეს დამოკიდებულია აუდიტორის პროფესიულ მსჯელობაზე. ის თავად წყვეტს, არის თუ არა რელევანტური ესა თუ ის კონტროლი ინდივიდუალურად ან კონტროლის სხვა მექანიზმებთან ერთად. ამასთანავე, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს, რომელი მიიჩნევა ძირითად კონტროლად. ძირითადი კონტროლების რაოდენობა, რომელიც უნდა შეარჩიოს აუდიტორმა ტესტირებისთვის, აბსოლუტური მინიმუმია იმისათვის, რომ უზრუნველყოს ყველა რელევანტური რისკის დაფარვა. რელევანტური ფაქტორები, შესაძლოა, მოიცავდეს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა:

- არსებითობა;
- შესაბამისობის რისკების მნიშვნელოვნება;
- აუდიტის ობიექტის ზომა;
- აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ხასიათი, მათ შორის, მისი ორგანიზაციის ტიპი და მფლობელობის თავისებურებები;
- აუდიტის ობიექტის ოპერაციების მრავალფეროვნება და სირთულე;
- იურიდიული და მარეგულირებელი მოთხოვნები;
- გარემოებები და შიდა კონტროლის შესაბამისი კომპონენტები;
- სისტემების ხასიათი და კომპლექსურობა, რომელიც არის ორგანიზაციის შიდა კონტროლის ნაწილი, მათ შორის, მომსახურე ორგანიზაციების გამოყენებისა;
- რამდენად და როგორ ახერხებს სპეციფიკური კონტროლი, ინდივიდუალურად ან სხვა მექანიზმებთან კომბინაციაში, არსებითი უზუსტობების აღმოჩენასა და პრევენციას.

კონტროლის რისკის გამოვლენა და შეფასება

კონტროლის რისკის განმარტება

კონტროლის რისკი (კრ) არის რისკი იმისა, რომ შიდა კონტროლის მექანიზმები ვერ შეძლებს არსებითი შეუსაბამობების პრევენციას ან დროულად გამოვლენასა და გასწორებას. კონტროლის რისკის სიდიდეს აუდიტორი აფასებს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის შეფასების საფუძველზე.

თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ კონტროლის რისკი დაბალია, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს შიდა კონტროლის მექანიზმების წინასწარი შეფასება და **დაასაბუთოს საკუთარი ვარაუდი, რათა პოტენციურად შეამციროს ძირითადი პროცედურების მასშტაბი შესაბამისობასთან დაკავშირებით.** აუდიტორმა ასევე უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ტესტები აღნიშნული ვარაუდის გასამყარებლად ძირითადი ტესტირების შემცირებამდე.
როდესაც აუდიტორი ვარაუდობს, რომ კონტროლის რისკი მაღალია, აუდიტორმა აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნება უნდა მოიპოვოს ძირითადი ტესტირების ჩატარებით, რადგან შეუძლებელია შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა.

მაკომპენსირებელი კონტროლის მექანიზმები

კონტროლის რისკის წინასწარი შეფასებისათვის აუდიტორს მოეთხოვება, განიხილოს შიდა კონტროლის ხუთი კომპონენტი. ამასთან, აუდიტორს ძირითადად ევალება იმის განხილვა, შეუძლია თუ არა ამა თუ იმ კონკრეტულ კონტროლის მექანიზმს შეცდომებისა და უზუსტობების პრევენცია ან გამოვლენა და გასწორება.
თუ მოსალოდნელი კონტროლის მექანიზმი არ არსებობს, აუდიტორებმა **უნდა** გამოიკვლიონ, ხომ არ არსებობს მისი მაკომპენსირებელი სხვა კონტროლის მექანიზმები, რომლებსაც იგივე შედეგი მოაქვს. აუდიტორის მიერ კონტროლის რისკისთვის მინიჭებული შეფასება შეიძლება იყოს დაბალი, საშუალო ან მაღალი, როგორც ეს ქვემოთ ცხრილშია ნაჩვენები:

შიდა კონტროლის მექანიზმებისა და მასთან დაკავშირებული კონტროლის რისკის შეფასება

შიდა კონტროლის სტატუსი	კონტროლის რისკი	აღწერა
ძალიან კარგი	დაბალი	ისეთ გარემოებებში, როდესაც ხელმისაწვდომია იმავე სფეროში უახლოეს პერიოდებში ჩატარებული აუდიტიდან მიღებული ინფორმაცია, რომელიც იმაზე მიანიშნებს, რომ ძალიან კარგია შიდა კონტროლის სტრუქტურა (თეორიულად) და ასევე ძალიან კარგად ფუნქციონირებს კონტროლის მექანიზმები პრაქტიკაში.
კარგი	საშუალო	ჩანს, რომ კონტროლი არსებობს და სათანადოდ არის ორგანიზებული (თეორიულად) და, სავარაუდოდ, ეფექტიანად და უწყვეტად ფუნქციონირებს მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.
არადამაკმაყოფილებელი	მაღალი	შიდა კონტროლი არ არსებობს, ცუდად არის ორგანიზებული (თეორიულად) ან ჩანს, რომ არადამაკმაყოფილებლად ფუნქციონირებს.

კონტროლის რისკის საერთო შეფასება არ უნდა იყოს უფრო დაბალი, ვიდრე კონტროლის გარემოს შეფასება, ვინაიდან „ძალიან კარგი“ კონტროლის პროცედურების მუშაობაც კი შეიძლება **„ჩაშალოს“ არადამაკმაყოფილებელმა კონტროლის გარემომ.**

კონტროლის ტესტირება

აუდიტორებმა კონტროლის ტესტები იმ შემთხვევაში **უნდა** დაგეგმონ და ჩაატარონ, როდესაც აუდიტორის მიერ შეუსაბამობის რისკების შეფასება ითვალისწინებს იმის **მოლოდინს, რომ კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებს ეფექტიანად** (ამიტომ, აუდიტორი აპირებს კონტროლის ამ მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე დაყრდნობას ძირითადი პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრის დროს).

დასკვნის ჩამოყალიბება სისტემის სტრუქტურის/აგებულების შესახებ

აუდიტორებს საერთო დასკვნების ჩამოყალიბება სისტემის სტრუქტურის/აგებულების შესახებ შეუძლიათ შესაფერისი ძირითადი, მაღალი დონის კონტროლის მექანიზმების საკუთარ შეფასებაზე დაყრდნობით. თუ აუდიტორი შეაფასებს, რომ შესაბამისობის უზრუნველყოფის შიდა კონტროლის მექანიზმები სათანადოდ არის ორგანიზებული (თეორიულად), ვარაუდობს, რომ კონტროლის მექანიზმები უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი განსახილველი პერიოდის განმავლობაში და განზრახული აქვს შიდა კონტროლზე დაყრდნობა, მან უნდა დაგეგმოს **კონტროლის ტესტირების** და ჩაატაროს ეს ტესტები, რათა **დაადასტუროს** ამგვარი კონტროლის მექანიზმების **ფუნქციონირება.**

აუდიტორები არ ატარებენ კონტროლის ისეთი მექანიზმების ტესტირებას, რომლებიც არადამაკმაყოფილებლად არის ორგანიზებული (თეორიულად), რადგან ვერ დაეყრდნობიან მათ[11].

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი: 2.6 აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შესწავლა.

შეუმჩნევლობის რისკის განსაზღვრა

შეუმჩნევლობის რისკის დონე აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში

შეუმჩნევლობის რისკის დონე აუდიტორს ეხმარება აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრაში

შეუმჩნევლობის რისკი (შრ), რომელიც აუდიტორის კონტროლს ექვემდებარება, არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეუსაბამობას, რომელიც ვერ აღკვეთა ან ვერ გამოავლინა და გაასწორა აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემამ. შეუმჩნევლობის რისკი უკავშირდება აუდიტორული პროცედურის ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომელსაც განსაზღვრავს აუდიტორი.

შეუმჩნევლობის რისკი (შრ), რომელიც აუდიტორის კონტროლს ექვემდებარება, არის რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეუსაბამობას, რომელიც ვერ აღკვეთა ან ვერ გამოავლინა და გამოასწორა აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემამ. შეუმჩნევლობის რისკი უკავშირდება აუდიტორული პროცედურის ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას, რომელსაც განსაზღვრავს აუდიტორი აუდიტორული რისკის (რაც 5%-ია დასაბუთებული რწმუნების აუდიტის შემთხვევაში) მისაღებ დონემდე შესამცირებლად. შესაბამისად, შეუმჩნევლობის რისკი არის ეფექტიანი აუდიტორული პროცედურისა და აუდიტორის მიერ მისი შესრულების ფუნქციას. ქვემოთ მოცემული საკითხები ეხმარება აუდიტორს აუდიტორული პროცედურის ეფექტიანობის გაზრდაში და ამცირებს იმის ალბათობას, რომ ის შეარჩევს არარელევანტურ აუდიტორულ პროცედურას, არასათანადოდ ჩაატარებს ან განახორციელებს აუდიტორული შედეგების არასწორ ინტერპრეტაციას:

- ადეკვატური დაგეგმვა;
- აუდიტის ჯგუფზე დავალებების სათანადო განაწილება;

[11] საკუთარ ანგარიშში შესაბამისობის კონტროლის სისუსტეების ასახვისთვის საჭირო ინფორმაციის მიღების გარდა.

• პროფესიული სკეპტიციზმის უზრუნველყოფა;
• ჩატარებული აუდიტორული სამუშაოების ზედამხედველობა და მიმოხილვა.

მაგალითი

• თუ აუდიტის რისკი განისაზღვრა როგორც დაბალი, შეუმჩნევლობის რისკი შეიძლება შემცირდეს უფრო მეტი ძირითადი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით, რის შედეგადაც გაიზრდება არსებითი შეუსაბამობების ან უზუსტობების გამოვლენის ალბათობა.
• თუ აუდიტორი გადაწყვეტს, დაეყრდნოს ორგანიზაციის შიდა კონტროლებს, მან უნდა ჩაატაროს კონტროლების ტესტირება. თუ ტესტირების შედეგად გამოვლინდა, რომ კონტროლები არ არის ეფექტიანი (ანუ იზრდება კონტროლის რისკი), შეუმჩნევლობის რისკი უნდა შემცირდეს და ამის შედეგად გაიზარდოს ძირითადი აუდიტორული პროცედურების რაოდენობა.

აუდიტის თანდაყოლილი შეზღუდვის გამო, შესაძლებელია შეუმჩნევლობის რისკის, მხოლოდ შემცირება და არა სრულად აღმოფხვრა. შესაბამისად, რაღაც დონეზე შეუმჩნევლობის რისკი ყოველთვის იარსებებს.

თაღლითობის რისკის განსაზღვრა

აუდიტორი აუდიტის მთელი პროცესის განმავლობაში განიხილავს თაღლითობის რისკს და ახორციელებს შეფასების შედეგების დოკუმენტირებას.

საჯარო სექტორში თაღლითობა და კორუფცია მნიშვნელოვან რისკებს წარმოშობს. თაღლითობისა და კორუფციის პოტენციური ზარალი ფინანსურ დანაკარგებს აღემატება და მნიშვნელოვანი ნეგატიური გავლენა აქვს ობიექტის რეპუტაციასა და შიდა სამუშაო გარემოზე. თაღლითობისა და კორუფციის რამდენიმე შემთხვევას შეუძლია ძლიერ დააზიანოს ადამიანების ნდობა მთლიანად საჯარო სექტორისადმი. თაღლითობის რისკებისა და არსებითობის შეფასება თაღლითობასთან მიმართებაში განიხილება საჯარო სექტორის აუდიტის უფრო ფართო კონტექსტში.

რა არის თაღლითობა და კორუფცია?

თაღლითობა და კორუფცია შეიძლება სხვადასხვა ფორმით გამოვლინდეს. თაღლითობას, ჩვეულებრივ, ახასიათებს სხვადასხვა ფორმით გამოხატული მიზანმიმართული მოტყუება, რომელიც ხელს უწყობს და ფარავს აქტივების უკანონო მითვისების ფაქტებს კორუფცია კი, როგორც წესი, ოფიციალური მოვალეობების შესრულებისას ნდობის დარღვევას გულისხმობს. კორუფცია თაღლითობის სახეობაა, რომელშიც ჩართულია საჯარო მოსამსახურე და იღებს სარგებელს, ქრთამს ან არაოფიციალურ ანაზღაურებას (ფინანსურს ან არამატერიალურს) რაიმე უპირატესობის ან სარგებლის გადაცემის სანაცვლოდ.

საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსის თანახმად, „თაღლითობა არის მართლსაწინააღმდეგო მისაკუთრების მიზნით სხვისი ნივთის დაუფლება ან ქონებრივი უფლების მიღება მოტყუებით“.[12]

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტების (ISSAIs) თანახმად, თაღლითობა არის ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირების, თანამშრომლების ან მესამე მხარეების ერთი ან მეტი წარმომადგენლის მიერ ჩადენილი წინასწარგანზრახული ქმედება, რომელიც გულისხმობს მოტყუებას უსამართლო ან უკანონო უპირატესობის მოპოვების მიზნით.[13]

[12] საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მუხლი 180;
[13] ISSAI 1240, ასს 240-ის პუნქტი 11(ა).

შესაბამისობის აუდიტთან მიმართებაში „თაღლითობა ძირითადად უკავშირდება საჯარო უფლებამოსილების ბოროტად გამოყენებას, ასევე, შესაბამისობის საკითხების თაღლითურ ანგარიშგებას. წესების დარღვევის შემთხვევები შესაძლოა წარმოადგენდეს საჯარო უფლებამოსილების განზრახ ბოროტად გამოყენებას არასათანადო სარგებლის მიღების მიზნით. იმის მიუხედავად, რომ თაღლითობის აღმოჩენა არ წარმოადგენს შესაბამისობის აუდიტის ძირითად მიზანს, რისკების შეფასებისას აუდიტორმა უნდა მიუთითოს თაღლითობის რისკის ფაქტორები და სამუშაოს შესრულებისას გამოიჩინოს სიფრთხილე თაღლითობის ნიშნების მიმართ“.

საქართველოში კორუფცია სამართლებრივად განისაზღვრება შემდეგნაირად: „კორუფცია არის საჯარო მოსამსახურის მიერ თანამდებობის ან მასთან დაკავშირებული შესაძლებლობის გამოყენება კანონით აკრძალული ქონებრივი ან სხვა სიკეთის მიღების მიზნით, აგრეთვე მისთვის ამ სიკეთის გადაცემა ან მის მიღებასა და დაკანონებაში ხელის შეწყობა“.[14]

„კორუფცია“ ნიშნავს პირდაპირ ან არაპირდაპირ, ქრთამის ან სხვა არასათანადო უპირატესობის ან მისი დაპირების მოთხოვნას, შეთავაზებას, მიცემას ან მიღებას, რაც ხელს უშლის ქრთამის, არასათანადო უპირატესობის ან მისი დაპირების მიმღების მიერ, მისი მოვალეობის ან განსაზღვრული ქცევის სათანადო შესრულებას“.[15]

სხვაობა თაღლითობასა და შეცდომას შორის

ძირითადი ფაქტორი, რომელიც თაღლითობას შეცდომისგან განასხვავებს, არის ის, რომ ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობის (ან კანონებთან, მარეგულირებელ ან სხვა წესებთან შეუსაბამობის) გამომწვევი მოქმედება განზრახ არის ჩადენილი თუ უნებლიეთ.

არსებობს სამი ძირითადი ელემენტი, რომელიც მაშინ იჩენს თავს, როდესაც ვინმე თაღლითობას ან კორუფციას სჩადის: შესაძლებლობა, სტიმული/ზეწოლა და რაციონალიზაცია. ჩამოთვლილი ყველა ელემენტი განხილული და გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემაში.
სუსტი შიდა კონტროლი შესაძლოა, მიანიშნებდეს თაღლითობისა ან კორუფციის რისკებზე. სუსტი შიდა კონტროლების საკითხზე კონცენტრაციით მნიშვნელოვნად იზრდება თაღლითობისა და კორუფციის რისკების პრევენციის შესაძლებლობა.

კონკრეტულად თაღლითობის რისკის შეფასებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ ოფიციალურად არსებული შიდა კონტროლის მექანიზმები არ არის გარანტია, რომ ეს კონტროლები პრაქტიკაში იმუშავებს. პოტენციური თაღლითები ფოკუსირებული არიან სუსტი კონტროლების გამოყენებაზე, ამიტომაც აუდიტორებმა „უნდა იაზროვნონ, როგორც თაღლითებმა“ რისკების შეფასებისას და ეცადონ, იპოვონ ისეთი მეთოდები, რომლებიც უსამართლო ან არალეგალურ უპირატესობას მოუტანს პირს აუდიტის ობიექტის შიგნით ან მის გარეთ.

[14] იხ. „კანონი საჯარო დაწესებულებაში ინტერესთა შეუთავსებლობისა და კორუფციის შესახებ“.
[15] კორუფციაზე სამოქალაქო სამართლის კონვენცია (N174) რატიფიცირებული საქართველოს პარლამენტის მიერ 2004 წლის 24 აპრილს.

თაღლითობის რისკის განსაზღვრა

როგორც აუდიტის ნაწილი და თაღლითობის რისკის პირველადი შეფასების შედეგი, საჯარო სექტორის აუდიტორები შესაფერისი აუდიტორული პროცედურების ჩატარებით მოიპოვებენ საკმარის და სათანადო მტკიცებულებებს აუდიტის საგანთან დაკავშირებით. მიუხედავად იმისა, რომ პოტენციური არამართლზომიერი ქმედებების, მათ შორის, თაღლითობის გამოვლენა, ჩვეულებრივ, არ არის შესაბამისობის აუდიტის მთავარი მიზანი, საჯარო სექტორის აუდიტორები მოიცავენ თაღლითობის რისკების შეფასებისას და აუდიტორული სამუშაოების შესრულებისას ფხიზლად არიან უკანონო ქმედებების, მათ შორის, თაღლითობის მიმანიშნებელი გარემოებების მიმართ.

საზოგადოებრივი საკუთრების მართვა/განკარგვა მოწყვლადი სფეროა. ღირებული ქონება მოწყვლადია ქურდობისა და დანაკარგების მიმართ. ეს მოიცავს ფულს, საქონელს ან უძრავ ქონებას, ადამიანურ კაპიტალსა და ინფორმაციას, როგორც ღირებულ საჯარო აქტივს.

შესაბამისობის აუდიტის ჩატარებისას, თუ საჯარო სექტორის აუდიტორები შეხვდებიან შეუსაბამობის შემთხვევებს, რაც შეიძლება მიანიშნებდეს უკანონო ქმედებებზე ან თაღლითობებზე, მათ უნდა გამოიყენონ პროფესიული მსჯელობა და გამოიჩინონ სათანადო სიფრთხილე, რათა მომავალში ხელი არ შეუშალონ სამართალწარმოებასა და გამოძიებას. საჯარო სექტორის აუდიტორები აღნიშნულ საკითხს განიხილავენ იურიდიულ მრჩეველთან ან შესაბამის მარეგულირებელ ორგანოებთან კონსულტაციის გზით. გარდა ამისა, აუდიტორებს შეუძლიათ, დაუკავშირდნენ შესაბამისი დონის ხელმძღვანელებს ან მართვის უფლებამოსილებით აღჭურვილ პირებს საკუთარი ეჭვების შესახებ, შემდეგ კი დაადგინონ, რამდენად განხორციელდა შესაბამისი ქმედებები. რაც შეეხება თაღლითობის ან სერიოზული დარღვევების შემთხვევებს, აუდიტორები უნდა დაუკავშირდნენ საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი: **2.7 – თაღლითობის რისკების შეფასება.**

რისკის შეფასების შედეგი: გაერთიანებული რისკების რეესტრი

როდესაც აუდიტის ობიექტს საქმიანობის განხორციელებისას დადგენილი აქვს კონტროლები, აუდიტორები ამოწმებენ მათ და ასრულებენ პროცედურებს, რათა დარწმუნდნენ, რომ ორგანიზაციის ოპერაციები შეესაბამება აუდიტის კრიტერიუმებს.

რისკის შეფასების პროცესში, აუდიტორები პირველ რიგში სვამენ კითხვას: „რა შეიძლება წარიმართოს არასწორად?“ აუდიტის საგანთან დაკავშირებით, აუდიტორები ცდილობენ დაადგინონ, აქვს თუ არა მენეჯმენტს დადგენილი საკმარისი კონტროლები იმის თაობაზე, რომ ორგანიზაციაში პროცესები მიმდინარეობს სათანადოდ და დანერგილია სათანადო რეაგირების მექანიზმები. ყველაფერი, რაც შეიძლება არასწორად წარიმართოს, თანდაყოლილი რისკია. მენეჯმენტის რეაგირება ან რეაგირების არარსებობა თანდაყოლილი რისკის საპასუხო კონტროლებზე არის კონტროლის რისკი. აუდიტორის პასუხს ეწოდება შეუმჩნევლობის რისკი.

მას შემდეგ, რაც გამოვლინდება თანდაყოლილი, კონტროლისა და შეუმჩნევლობის რისკები, ყველა მათგანი ერთიანდება რისკების შემაჯამებელ დოკუმენტში. სადაც ერთიანად განიხილება გამოვლენილი რისკები და დაიგეგმება საპასუხო აუდიტორული პროცედურები, რაც საბოლოოდ აისახება აუდიტის გეგმაში.

ამ ეტაპზე აუდიტორს სჭირდება, გადახედოს აუდიტის სტრატეგიას. შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისას აუდიტორი განიხილავს იდენტიფიცირებული რისკების კავშირს აუდიტის სტრატეგიასთან, ასევე, შიდა კონტროლის შეფასების შემდეგ ადგენს შეუმჩნევლობის რისკს და იღებს გადაწყვეტილებას აუდიტორულ მიდგომასთან დაკავშირებით – კონტროლზე დაფუძნებულ მიდგომას აირჩევს თუ დეტალურ ტესტირებას. პრაქტიკაში, აუდიტორები ატარებენ „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტირებას“ იდენტიფიცირებულ კონტროლებთან დაკავშირებით, რათა მოიპოვონ პირველადი რწმუნება მათ საოპერაციო ეფექტიანობაზე. „თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტების“ ჩატარებისას აუდიტორები იყენებენ პროფესიულ მსჯელობას იმის განსასაზღვრად, რა შეიძლება წარიმართოს არასწორად და როგორ უნდა შეგროვდეს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები დაშვებათა შესამოწმებლად. აუდიტის სტრატეგია შესაძლოა მოიცავდეს რწმუნების მიღებას კონტროლების ტესტირებით ან ძირითადი აუდიტორული პროცედურებით.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტები: **2.10 – კონტროლის მექანიზმები და 2.11 რისკების შეჯამების დოკუმენტი.**

რწმუნების მოდელი

თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის გავლენა შეუმჩნევლობის რისკზე

წინა თავებში განხილულია, როგორ ხდება თანდაყოლილი რისკისა და კონტროლის რისკის გაანალიზება. რწმუნების მოდელი შესაძლებლობას აძლევს აუდიტორს, განიხილოს, რას დაგეგმავს ამ რისკების საპასუხოდ. აღნიშნულ პასუხს ეწოდება შეუმჩნევლობის რისკი.

საჯარო სექტორში რეკომენდირებულია რწმუნების მოდელის გამოყენება, ის გვიჩვენებს რწმუნების იმ დონეს, რომელიც მიიღება კონტროლის ტესტირებისა და ძირითადი ტესტირების ჩატარების შედეგად.

მოდელის ამოსავალი წერტილია თანდაყოლილი რისკის შეფასება, როგორც მაღალი ან ნორმალური და კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე, როგორც მაღალი, ნაწილობრივი ან არანაირი. კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე გულისხმობს იმ მტკიცებულებების დონეს, რომელთა მოპოვებას აუდიტორები მოელიან აუდიტის ობიექტის კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის ტესტირების შედეგად. აუდიტორი კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებისას ითვალისწინებს როგორც კონტროლის რისკის შეფასებას, ისე მოსაზრებას, რომელიც ჩამოუყალიბდა კონტროლის ტესტირების ჩატარების შედეგად მიღებული მტკიცებულებების საფუძველზე (ეფექტიანი ან არაეფექტიანი).

მაგალითად, როდესაც აუდიტორი აფასებს კონტროლის რისკს, რომ ის დაბალია და კონტროლის ტესტირებიდან რწმუნების მიღებას უფრო ეფექტიანად მიიჩნევს, ვიდრე მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებიდან, მას შეუძლია მიიჩნიოს კონტროლის მექანიზმებზე მოსალოდნელი დაყრდნობის დონე მაღალია ან ნაწილობრივი. მეორე მხრივ, როდესაც ჩანს, რომ კონტროლი ეფექტურია რისკის შემცირების თვალსაზრისით, მაგრამ აუდიტორი უფრო ეფექტიანად მიიჩნევს აუდიტისთვის აუცილებელი ყველა მტკიცებულების მოპოვებას ძირითადი ტესტირების ჩატარებით, შიდა კონტროლზე დაყრდნობის მოსალოდნელ დონედ მიიჩნევა „არანაირი“.

ზემოაღნიშნული შეფასების შედეგების მიხედვით, შეიძლება განისაზღვროს ძირითადი ტესტირების ის დონე (მინიმალური/სტანდარტული/ფოკუსირებული), რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტისთვის აუცილებელი რწმუნების დარჩენილ დონეს.

გაერთიანებული რისკის შეფასება/ არსებითი შეუსაბამობის რისკი

იმის გათვალისწინებით, რომ, ზოგადად, აუდიტორული ტესტირებისთვის მოთხოვნილი/აუცილებელი რწმუნების დონე დასაბუთებული რწმუნების მისაღებად 95%-ია, განსხვავებული იქნება დაგეგმილი აუდიტორული ტესტირების ხასიათი და მოცულობა, როგორც თანდაყოლილი, ასევე კონტროლის რისკების (ცნობილია, როგორც არსებითი შეუსაბამობის რისკის შეფასება) აუდიტორისეული შეფასების მიხედვით.

ტესტირების სტრატეგიის განსაზღვრა

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ნაჩვენებია დაგეგმილი ძირითადი ტესტირების დონეების ვარიანტები, რაც აუცილებელია 95%-იანი რწმუნების მისაღებად, შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობის დონეების – მაღალი, ნაწილობრივი ან არანაირი – შესაბამისად, იმ შემთხვევაში, როდესაც თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია როგორც „მაღალი“ ან „ნორმალური“.

მაგალითად, როდესაც თანდაყოლილი რისკი შეფასებულია, როგორც მაღალი, ხოლო შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე – როგორც ნაწილობრივი, აუდიტორები, როგორც წესი, უნდა დაგეგმონ ძირითადი ტესტირების სტანდარტული ან ფოკუსირებული დონე.

პრაქტიკული თვალსაზრისით, რისკის თითოეულ დონესა და შიდა კონტროლზე სავარაუდო დაყრდნობას უწოდებენ რწმუნების ფაქტორს („r ფაქტორს“) – ეს არის სტატისტიკური მეთოდებით განსაზღვრული მაჩვენებელი, რომელიც გვიჩვენებს 95%-იანი რწმუნების დონის მისაღწევად აუცილებელ რწმუნების ხარისხს, რასაც ძირითადი ტესტირებიდან იღებს აუდიტორი r ფაქტორი მნიშვნელოვანი ამოსავალი მონაცემია აუდიტორული შერჩევის ისეთი მოდელისთვის, რომელსაც აუდიტორები იყენებენ შერჩევითი ერთობლიობების მოცულობის დასადგენად და რომლის ელემენტებზეც ჩატარდება ძირითადი ტესტირება.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში ჯვრებით აღნიშნულია ისეთი ვარიანტები, რომლებიც არ შეესაბამება ტესტირების მიღებულ პრაქტიკას, ასს-ებისა და საჯარო სექტორის პრაქტიკიდან გამომდინარე.

თანდაყოლილი რისკი	შიდა კონტროლზე მოსალოდნელი დაყრდნობა	დაგეგმილი ძირითადი ტესტირების სტრატეგია			r ფაქტორი
მაღალი	მაღალი	მინიმალური[16]	სტანდარტული	ფოკუსირებული	1.7
	ნაწილობრივი	X	სტანდარტული	ფოკუსირებული	2.0
	არანაირი	X	X	ფოკუსირებული	3.0
ნორმალური	მაღალი	მინიმალური	X	X	0.7
	ნაწილობრივი	მინიმალური	სტანდარტული	X	1.0
	არანაირი	მინიმალური	სტანდარტული	ფოკუსირებული[17]	2.0

რწმუნების დონის მიღწევა

აუდიტორებმა უნდა მიმართონ პროფესიულ განსჯას და გადაწყვიტონ, საკმარისია თუ არა შიდა კონტროლის ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირებისა და ძირითადი ტესტირების ფარგლებში შესრულებული სამუშაო და ტესტირების შედეგები იმისთვის, რომ აუდიტს დაქვემდებარებულ საკითხთან დაკავშირებით მიიღონ აუცილებელი რწმუნების დონე და ამისთვის საორიენტაციოდ გამოიყენონ ზემოთ მოცემული ცხრილი.

ძირითადი ტესტირების მინიმალური დონე

აუდიტორებს უნდა ახსოვდეთ, რომ იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც მაღალია შიდა კონტროლზე დაყრდნობის დონე, **მათ ყოველთვის სჭირდება მინიმალური დონის ძირითადი ტესტირების ჩატარება.**

ძირითადი ტესტირების გარკვეული ნაწილი ყოველთვის უნდა ჩატარდეს, რადგან არსებობს ფარული შეთანხმების, ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების და სხვა ტიპის რისკები და ამის გამო გარკვეულ **გარემოებებში შესაძლებელია (თეორიულად) კარგად დაგეგმილი/სტრუქტურირებული და ქმედითი კონტროლის მექანიზმებით მანიპულირება ან მათი იგნორირება.**

სუსტი კონტროლის მექანიზმების ტესტირების საჭიროება

იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორები გადაწყვეტენ, რომ აუცილებელია ფოკუსირებული ძირითადი ტესტირების ჩატარება იმის გამო, რომ შიდა კონტროლის შეფასება არადამაკმაყოფილებელია, მაინც შეიძლება ჩატარდეს ზოგიერთი კონტროლის ტესტი, **მხოლოდ და მხოლოდ იმ მიზნით, რომ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას აუდიტორმა მიაწოდოს მტკიცებულებები შიდა კონტროლის ნაკლოვანებების შესახებ.**

დოკუმენტაცია

აუდიტორმა სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ასახოს აუდიტის ობიექტის გარემო და მისი შიდა კონტროლის სისტემის ძირითადი ელემენტები, რომლებიც შეისწავლა, ასევე შეფასებული რისკები.

---

[16] როდესაც აუდიტორები მინიმალური დონის ძირითადი ტესტირების ჩატარებას ირჩევენ მაღალ რისკებთან მიმართებაში, ისინი აუცილებლად უნდა დარწმუნდნენ, რომ კონტროლის ტესტები საკმარისად ეფექტიანია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ რისკი იმ დონეზეა შემცირებული, რომ მხოლოდ ძირითადი ტესტირებიდან მიღებული დაბალი რწმუნების საფუძველზეც შესაძლებელია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შემცირება.

[17] მართალია, თანდაყოლილი რისკის „ნორმალური“ შეფასების საპასუხოდ ფოკუსირებული ძირითადი ტესტების ჩატარება, როგორც წესი, არ მიიჩნევა აუდიტის ეფექტიანი მიდგომად, იმის მიუხედავად, დაგეგმილია თუ არა მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან, თუმცა, გარკვეულ შემთხვევებში, აუდიტორებს მაინც აქვთ ამგვარი მიდგომის გამოყენების უფლება. ამგვარი გადაწყვეტილების მიღება ეფუძნება აუდიტორის პროფესიულ განსჯას და მის გამოცდილებას.

აუდიტორული მტკიცებულებები

ISSAI 4000 (144) (145)

აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები რწმუნების შერჩეული დონის შესაბამისი დასკვნების ფორმირებისთვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელი აუდიტის მტკიცებულებების ხასიათი და წყაროები უნდა განისაზღვროს რწმუნების სასურველი დონის, კრიტერიუმის, არსებითობის, აუდიტის თემის და აუდიტის მასშტაბის მიხედვით.

რას წარმოადგენს აუდიტორული მტკიცებულება?

ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია დასკვნების გამოსატანად

აუდიტორული მტკიცებულება არის ყველანაირი ინფორმაცია, რომელსაც აუდიტორი იყენებს აუდიტორული დასკვნების გამოსატანად, და, საჭიროების შემთხვევაში, მოსაზრების ჩამოსაყალიბებლად.

როგორც წესი, აუდიტორები არ ამოწმებენ ყველა ხელმისაწვდომ ინფორმაციას, რაც არაპრაქტიკული და არაეკონომიური იქნებოდა. ამის საჭიროება არც არსებობს, ვინაიდან აუდიტში დასაბუთებული დასკვნების გამოტანა და მოსაზრების ჩამოყალიბება, ზოგადად, მიიღწევა შერჩევითი მეთოდიკისა და ტესტირებისთვის მუხლების შესარჩევად სხვა საშუალებების/მეთოდების გამოყენებით.

გარდა ამისა, ხელმისაწვდომი აუდიტორული მტკიცებულებები, როგორც წესი, თავისი ბუნებით, დამარწმუნებელია (აუდიტორს დასკვნის გამოსატანად გარკვეულ მიმართულებას აძლევს), მაგრამ თავისთავად არ არის უტყუარი დასკვნა (არ იძლევა გადაჭრილ პასუხს).

აუდიტორი გეგმავს და ატარებს სათანადო აუდიტორულ პროცედურებს, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულება აუდიტორული დასკვნის/მოსაზრების გამოსატანად იმის შესახებ, აუდიტის საგანი შეესაბამება თუ არა დადგენილ კრიტერიუმებს ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით. აუდიტის მასშტაბის დასაფარად აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს როდის არის მოპოვებული საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულება აუდიტორული დასკვნის ან მოსაზრების გამოსატანად. საკმარისობა და შესაფერისობა არის ურთიერთდაკავშირებული მახასიათებლები. პროფესიული მსჯელობა და სკეპტიციზმია საჭირო მტკიცებულებების რაოდენობისა (საკმარისობა) და ხარისხის (შესაფერისობა) განხილვისას, განსაკუთრებით კი მაშინ, როცა განისაზღვრება ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათი, ვადები და მოცულობა.

აუდიტის დაგეგმვისას, აუდიტორი ავლენს როგორც კონტროლის, ასევე სხვა რისკებს და მათი გათვალისწინებით იწყებს აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვებას. აუდიტორს ხშირად უწევს, გააერთიანოს და შეადაროს სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ დააკმაყოფილოს საკმარისობასა და შესაფერისობასთან დაკავშირებული მოთხოვნები. აუდიტორული მტკიცებულების ხასიათსა და წყაროს განსაზღვრავს:

- რწმუნების დონე;
- კრიტერიუმი;
- არსებითობა;
- აუდიტის საგანი;
- აუდიტის მასშტაბი.

აუდიტორული მტკიცებულებების საკმარისობა

რაოდენობაზე გავლენას ახდენს რისკი და ხარისხი

საკმარისობა არის იმ აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის საზომი, რომლებიც საჭიროა აუდიტის მიგნებებისა და დასკვნების მხარდასაჭერად. არ არსებობს ფორმულა, რომელიც ზუსტად გამოხატავს, რამდენი მტკიცებულება უნდა ჩაითვალოს საკმარისად. მტკიცებულებების საკმარისობის შეფასებისას, აუდიტორმა უნდა დაადგინოს, მოიპოვა თუ არა საკმარისი მტკიცებულებები, რომელიც დაარწმუნებს მცოდნე პირს აუდიტორული მიგნებების გონივრულობაში.

საჭირო აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობა დაკავშირებულია აუდიტორული დავალების ხასიათთან. მაგალითად, დასაბუთებული რწმუნებით დასკვნის გასაკეთებლად აუდიტორს მეტი მტკიცებულების მოპოვება სჭირდება, ვიდრე შეზღუდული რწმუნებით გათვალისწინებული დავალების პირობებში. უფრო ფართო მასშტაბის შემთხვევაშიც ასევე საჭიროა მეტი მტკიცებულების მოპოვება, ვიდრე ვიწრო მასშტაბის დროს.

საჭირო მტკიცებულების რაოდენობაზე ასევე გავლენას ახდენს აუდიტის რისკი (რაც უფრო დიდია რისკი, სავარაუდოდ უფრო მეტი მტკიცებულება იქნება საჭირო) და ამგვარი მტკიცებულებების ხარისხი (რაც უფრო მაღალია ხარისხი, შესაძლოა ნაკლები მტკიცებულება გახდეს საჭირო). თუმცა, მხოლოდ მეტი მტკიცებულების მოპოვება ცუდ ხარისხს ვერ აანაზღაურებს.

აუდიტორის პროფესიული გადაწყვეტილებაზე, რა არის საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები გავლენას ახდენს ისეთი ფაქტორები, როგორებიცაა:

- პოტენციური შეუსაბამობის ან შესაბამისობის გადახრის მნიშვნელობა და აუდიტის საგნის ინფორმაციაზე არსებითი გავლენის მოხდენის ალბათობა ინდივიდუალურად ან აგრეგირებულად, სხვა შეუსაბამობებთან ერთად;
- პასუხისმგებელი მხარის მიერ შეუსაბამობის რისკებისა და გამოვლენილი გადახრების საპასუხო ქმედებების ეფექტიანობა;
- წინა აუდიტის დროს მიღებული გამოცდილება მსგავსი პოტენციური შეუსაბამობების ან შესაბამისობიდან გადახრების შესახებ;
- ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების შედეგები, მათ შორის აღნიშნული პროცედურებით გამოვლინდა თუ არა სპეციფიკური შეუსაბამობები ან შესაბამისობიდან გადახრები;
- არსებული ინფორმაციის წყარო და სანდოობა;
- მტკიცებულების დამაჯერებლობა;
- პასუხისმგებელი მხარისა და მისი გარემოს გაგება.

აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფერისობა

შესაფერისობა აუდიტორული მტკიცებულების ხარისხობრივი საზომია. ის მოიცავს რელევანტურობასა და საიმედოობას.

რელევანტურობა განსაზღვრავს, რამდენად განამტკიცებს აუდიტორული მტკიცებულებები კონკრეტულ მტკიცებებს, რომლებიც საფუძვლად უდევს აუდიტორის დასკვნებს/მოაზრებას; და

საიმედოობა იმის მტკიცებულებაა, სავარაუდოდ, ობიექტურია თუ არა ის და შეიძლება თუ არა მისი ნდობა, წყაროდან და ხასიათიდან გამომდინარე.

რელევანტურობა ეხმარება აუდიტორს მიზნის შესახებ დასკვნის გამოტანაში

სრელევანტურობა ასახავს კონკრეტული აუდიტორული პროცედურის მიზანთან ლოგიკურ კავშირსა და შესაბამისობას. იმისათვის, რომ მტკიცებულება რელევანტური იყოს, ხელს უნდა უწყობდეს აუდიტის კონკრეტულ კითხვაზე ან მტკიცებაზე პასუხის გაცემას.
მტკიცებულებების რელევანტურობისთვის ასევე აუცილებელია, ისინი ეხებოდეს მთელ განსახილველ პერიოდს – მთელი მტკიცებულება აუდიტს დაქვემდებარებული მთელი პერიოდისთვის რეპრეზენტაციული უნდა იყოს.

საიმედოობის ინდიკატორები

მტკიცებულებები საიმედოა, როდესაც აკმაყოფილებს სანდოობის აუცილებელ მოთხოვნებს. აუდიტორული მტკიცებულებების საიმედოობაზე გავლენას ახდენს წყარო – შექმნილია აუდიტის ობიექტში თუ მის გარეთ – და ტიპი – ფიზიკურია, დოკუმენტური, ზეპირი თუ ანალიტიკური – და დამოკიდებულია იმ გარემოებებზე, რა პირობებშიც იქნა მოპოვებული.
მართალია, გამონაკლისების არსებობაც აღიარებულია, მაგრამ, ზოგადად, მიიჩნევა, რომ აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც:

- მოპოვებულია დამოუკიდებელი გარე წყაროებიდან (მაგალითად, მესამე მხარისგან მიღებული დასტური) და არ არის შექმნილი აუდიტის ობიექტში;
- მასთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანია/ქმედითია, თუ მტკიცებულება აუდიტის ობიექტში/აუდიტის ობიექტის მიერ არის შექმნილი;
- უშუალოდ აუდიტორის მიერ არის მოპოვებული (მაგალითად, კონტროლის რომელიმე მექანიზმის გამოყენებაზე დაკვირვებით) და არ არის აუდიტორის მიერ არაპირდაპირ მოპოვებული (მაგალითად, კონტროლის მექანიზმის გამოყენების შესახებ სხვების გამოკითხვით);
- დოკუმენტური ფორმით არსებობს, ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა საინფორმაციო მატარებლის ფორმით, და არ არის სიტყვიერი (ზეპირი) განცხადებები;
- მოპოვებულია პირველადი დოკუმენტებიდან და არ არის ფოტოასლებიდან ან ფაქსით მიღებული.

დამადასტურებელი აუდიტორული მტკიცებულებები

მტკიცებულების დადასტურება უფრო ძლიერ, მაღალი დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს

აუდიტორული მტკიცებულება უფრო მეტად სარწმუნოა და უფრო მაღალი დონის რწმუნებას უზრუნველყოფს, როდესაც ერთმანეთს შეესაბამება მტკიცებულების შემადგენელი ელემენტები, რომლებიც სხვადასხვა წყაროდან არის მოპოვებული ან განსხვავებულია ხასიათით. ამას აუდიტორული მტკიცებულების დადასტურებას უწოდებენ.
ანალოგიურად, სხვადასხვა წყაროდან მოპოვებული ან განსხვავებული ხასიათის აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება გვიჩვენებდეს, რომ აუდიტორული მტკიცებულების რომელიმე ინდივიდუალური მუხლი/ელემენტი საიმედო არ არის. როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულება არ შეესაბამება სხვა წყაროდან მოპოვებულს, აუდიტორებმა დამატებითი აუდიტორული პროცედურები უნდა ჩაატარონ შეუსაბამობის გამოსაკვლევად და გადასაჭრელად, და, შესაბამისად, შეძლონ ამ ინფორმაციის გამოყენება აუდიტორული მტკიცებულების სახით.

აუდიტორული მტკიცებულებების წყაროები

მტკიცებულებების შეკრებისას აუდიტორმა შეძლებისდაგვარად სხვადასხვა წყარო უნდა გამოიყენოს, რათა დარწმუნდეს, რომ მოპოვებული მტკიცებულებები სხვა მტკიცებულებებით დასტურდება.

აუდიტორული მტკიცებულება შეიძლება მოპოვებული იყოს აუდიტის ობიექტში ან მის გარეთ, შეიძლება უშუალოდ აუდიტორის მიერაც იყოს შექმნილი.

ცხრილი 3. აუდიტორულ მტკიცებულებათა ხარისხი

წყარო	მტკიცებულებათა მაგალითები	მტკიცებულებათა ხარისხი	მოსაზრებები აუდიტორისთვის
შიდა	აუდიტის ობიექტის მიერ შექმნილი მონაცემთა ბაზებიდან, დოკუმენტებიდან და ჩანაწერებიდან მოპოვებული ინფორმაცია	უფრო დაბალი, შესაძლო მიკერძოებიდან გამომდინარე	უნდა შეფასდეს ამგვარი ინფორმაციის სისწორე და სისრულე
გარე	დადასტურება (იურიდიული მრჩევლების მიერ და ა. შ.) სხვა აუდიტორების/ ექსპერტების სამუშაო	უფრო მაღალი	მესამე მხარის დამოუკიდებლობა
აუდიტორი	ანალიზი, გამოთვლები, გამოკითხვა, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, ასევე დაკვირვება	ყველაზე მაღალი	საწყისი/ ამოსავალი ინფორმაცია შეიძლება შექმნილი იყოს აუდიტის ობიექტში

აუდიტორულ მტკიცებულებათა სახეები

აუდიტორული მტკიცებულება შეიძლება იყოს ფიზიკური, დოკუმენტური, სიტყვიერი (ზეპირი) ან ანალიტიკური. შემდეგ ცხრილში აღწერილია ამგვარი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები და განსახილველი საკითხები:

ცხრილი 4. აუდიტორული მტკიცებულებები და მათი სახეები

მტკიცებულებათა მოსაპოვებელი აუდიტორული პროცედურები	სახეები	მაგალითები
ფიზიკური		
უშუალო დათვალიერება ან დაკვირვება ადამიანებზე, ქონებაზე ან მოვლენებზე.	მართალია, ყველაზე სარწმუნო მტკიცებულებაა, მაგრამ აუდიტორმა უნდა გააცნობიეროს, რომ მისმა ყოფნამ შეიძლება შეცვალოს რეალობა.	• დაკვირვება, რამდენად შეესაბამება ინვენტარიზაცია წესებს; • შემოწმება, რამდენად დამონტაჟებულია და ფუნქციონირებს საჭირო გარემოს დაცვის ტექნიკა.
დოკუმენტური		
ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტებისა და ჩანაწერების, სახელმძღვანელოების, ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილების მიმოხილვა.	სასარგებლო ინფორმაცია შეიძლება ყოველთვის დოკუმენტური სახით არ იყოს წარმოდგენილი, ამიტომ აუცილებელია სხვა მიდგომების გამოყენება.	• შესყიდვების კომისიის ოქმების მიმოხილვა წესებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის მიზნით; • სატენდერო დოკუმენტაციის მიმოხილვა, რათა შემოწმდეს, რომ ისინი აკმაყოფილებს სამართლებრივ მოთხოვნებს.
ზეპირი (სიტყვიერი)		
აუდიტის ობიექტის პერსონალის, ან მესამე მხარეთა გამოკითხვა, ან მათთან გასაუბრება, რაც შეძლებისდაგვარად დოკუმენტირებულია ან დადასტურებულია.	მხოლოდ ძალიან იშვიათ შემთხვევებში უნდა მიიჩნიოს აუდიტორმა საიმედოდ მხოლოდ გასაუბრების შედეგად მიღებული ინფორმაცია.	იურიდიულ განყოფილებასთან ერთად განხილვა, შეუსაბამობასთან დაკავშირებული ჯარიმების არსებობის შესახებ.
ანალიტიკური		
ანალიზის ჩატარება ლოგიკური მსჯელობის, გამოთვლებისა და შედარების მეშვეობით.	ამგვარი მტკიცებულებების მოპოვება ხორციელდება პროფესიული განსჯის საფუძველზე ფიზიკური, დოკუმენტური და ზეპირი მტკიცებულებების შეფასების მიზნით.	• დანახარჯების კლასიფიცირების ანალიზი წინა წლებთან შედარებით მოულოდნელი გადახრების გამოვლენის მიზნით; • ცვეთის დარიცხვის გონივრულობის შემოწმება მთავრობის მიერ განსაზღვრული ცვეთის პოლიტიკის შესაბამისად.

აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურები

კომბინირებული პროცედურები

აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიაში აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ხდება ერთობლივად **კონტროლის ტესტების, ელემენტების ძირითადი ტესტებისა და ანალიტიკური პროცედურების** მეშვეობით, ასევე სხვა წყაროებიდან მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებით, როგორიცაა ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები და სხვების მიერ შესრულებული სამუშაო.

მართალია, აუდიტორები აუდიტორული მტკიცებულებების დიდ ნაწილს ხშირად ჩანაწერების (მაგ., გამოთვლები და ანალიზი), ტესტირების მეშვეობით მოიპოვებენ, მაგრამ მხოლოდ ამ გზით მოპოვებული მტკიცებულებები იშვიათად არის საკმარისი, რადგან მათ საფუძველზე შეუძლებელია დასკვნების გამოტანა. ამიტომ აუდიტორმა სხვა პროცედურებიც უნდა ჩაატაროს, მაგ., დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, გამოკითხვა და გარე მხარეებისგან დასტურის მოპოვება.

მაგალითები

პროცედურა	მაგალითები
შემოწმება	•გადასახადების გამოქვითვის განმეორებით გამოთვლა აუდიტის ობიექტის თანამშრომელთა ხელფასების ნაწილში გადასახადის სახით გადასახდელი ოდენობების სისწორის შესამოწმებლად; •ტენდერით პროცედურის განმეორებით ჩატარება შესარჩევი კრიტერიუმების გამოყენებით, რათა შემოწმდეს, რომ შეირჩა სწორი სატენდერო შემოთავაზებები.
ანალიტიკური პროცედურები[18]	**• სარგებლის (პენსია) გადახდის მატებისა და კლების შემოწმება წლიდან წლამდე დემოგრაფიულ ინფორმაციასთან, მაგალითად, საპენსიო ასაკს მიღწეული მოქალაქეების რაოდენობასთან ერთად ბოლო წლის განმავლობაში. მოულოდნელი ცვლილებების შესწავლა შესაძლო შესაბამისობის დარღვევების გამოვლენის მიზნით.**
შემოწმება და დათვალიერება	•აქტივის, მაგალითად ხიდის ან ნაგებობის შემოწმება იმის შესამოწმებლად, რამდენად აკმაყოფილებს აღნიშნული აქტივი შესაბამისი ნაგებობის შემთხვევაში მოქმედ სპეციფიკაციებს. •საქმის მასალების/შესაბამისი დოკუმენტების მიმოხილვა, რათა განისაზღვროს, სარგებლის მიმღები პირები აკმაყოფილებდნენ თუ არა შესაბამის მოთხოვნებს.
დადასტურება	**•აუდიტის ობიექტის მიმწოდებლებთან დადასტურება, რომ აუდიტის ობიექტს გადახდილი აქვს ანგარიშფაქტურები მთავრობის მიერ დადგენილი ანგარიშსწორების ვადების შესაბამისად.** **•საკანონმდებლო ორგანოსთან დადასტურება, როგორ უნდა იყოს ინტერპრეტირებული კონკრეტული კანონი.**

[18] შესაბამისობის აუდიტის შემთხვევაში შესაძლოა შეზღუდული იყოს ანალიტიკური პროცედურების შესაძლებლობა და მათი გამოყენება დამოკიდებული იყოს საიმედო ფინანსური და ოპერაციული ინფორმაციისა და სტატისტიკის არსებობაზე.

დაგეგმვისა და აუდიტის ობიექტთან ადგილზე მუშაობის სტადიებში

აუდიტორმა უნდა იმსჯელოს/განსაჯოს, რომელი მეთოდის გამოყენება იქნება სათანადოდ საიმედო მტკიცებულებათა მოსაპოვებლად და გაითვალისწინოს ბალანსი მტკიცებულებების საიმედოობასა და მათ მოსაპოვებლად აუცილებელ დანახარჯებს შორის.

აუდიტორულ მტკიცებულებებზე წვდომა

წვდომასთან დაკავშირებული სირთულეები

აუდიტორებს შეიძლება დაბრკოლებები შეხვდეთ აუდიტის მიზნებისთვის აუცილებელი დოკუმენტების ან ინფორმაციის მოპოვებისას. აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ, რომ აუდიტის ობიექტებმა გააცნობიერონ თავიანთი პასუხისმგებლობები. აუდიტის წერილში ნათლად უნდა იყოს ახსნილი ზემოაღნიშნული პასუხისმგებლობები.

აუდიტორული მტკიცებულებების კონფიდენციალურობა

განსაკუთრებული ყურადღება **უნდა** დაეთმოს კონფიდენციალურ დოკუმენტებს. თუ ხელმძღვანელობის მიერ შექმნილი დოკუმენტები კლასიფიცირებულია, როგორც კონფიდენციალური, აუდიტორმა ზემდგომთან ერთად უნდა განიხილოს, როგორ შეიძლება კონფიდენციალური ინფორმაციის ყველაზე უკეთ გამოყენება.

მტკიცებულებები თაღლითობაზე ეჭვის შემთხვევაში

გამოვლენილ ან შესაძლო თაღლითობის შემთხვევებთან დაკავშირებული ინფორმაცია და დოკუმენტაცია განსაკუთრებული ყურადღებით უნდა განიხილონ აუდიტორებმა და ამის შესახებ დაუყოვნებლივ აცნობონ მათ მენეჯერს.

თუ აუდიტორი გამოავლენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რომლებიც შესაძლოა მიანიშნებენ თაღლითობაზე, მან უნდა გამოიჩინოს სათანადო პროფესიული სიფრთხილე, რათა **ხელი არ შეუშალოს მომავალში შესაძლო სამართლებრივ დავას** ან გამოძიებას.

აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა/დაგეგმვა

ISSAI 4000 (149)	*აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს შესაფერისი რეაგირება შეფასებულ რისკებზე. ეს მოიცავს აუდიტის ისეთი პროცედურების განსაზღვრას, როგორიცაა ძირითადი პროცედურები და კონტროლის ტესტირება.*

აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრისას გასათვალისწინებელი ელემენტები

პროცედურების განსაზღვრა აუდიტის ობიექტის/დარგის შესახებ ცოდნის საფუძველზე

აუდიტორული პროცედურები განისაზღვრება დაგეგმვის ეტაპზე გამოვლენილი რისკების შესამცირებლად. აღნიშნული პროცედურები აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აუდიტის ობიექტის შესახებ შეძენილი ინფორმაციის საფუძველზე და ამისათვის **უნდა** გაითვალისწინოს დაგეგმვის შემდეგი მნიშვნელოვანი ასპექტები:

- არსებითობის განსაზღვრა;
- რისკების შეფასება;
- შიდა კონტროლის სისტემისა და ძირითადი კონტროლის მექანიზმების შეფასება, განსაკუთრებით შეუსაბამობის რისკების შემცირების თვალსაზრისით;
- აუდიტის მტკიცებულებათა მოსაპოვებლად საჭირო პროცედურების ხასიათი, ვადები[19] და მოცულობა.

რატომ აუდიტორული პროცედურები?

აუდიტორი აუდიტორულ პროცედურებს განსაზღვრავს და გეგმავს შეფასებულ რისკებზე დაყრდნობით, რათა:

- სათანადო აუდიტორული ტესტები ჩაატაროს სათანადო დროს და ტესტით სათანადო პერიოდი მოიცვას;
- მოიპოვოს **საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებები**; და
- მოიპოვოს სათანადო რწმუნების დონე აუდიტის დასკვნების გასამყარებლად.

[19] ვადები ეხება აუდიტორული პროცედურების ჩატარების თარიღს ან იმ პერიოდს ან თარიღს, რომელსაც ეხება აუდიტორული პროცედურები.

როგორ განვსაზღვროთ/დავგეგმოთ აუდიტორული პროცედურები

აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისას გასათვალისწინებელი ელემენტები

როდესაც აუდიტორულ პროცედურებს გეგმავს, აუდიტორმა **უნდა** დაადგინოს:
რა/რომელი მტკიცებულებებია აუცილებელი (აუდიტის მიდგომა);
რწმუნების დონე, **რომელსაც აუდიტორი მიიღებს აუდიტორული პროცედურებიდან;**
როგორ და საიდან უნდა მოიპოვოს აუდიტორმა აუცილებელ მტკიცებულებები (აუდიტორული პროცედურების ხასიათი);
როდის უნდა მოიპოვოს აუცილებელი მტკიცებულებები (აუდიტორული პროცედურების ჩატარების ვადები);
რამდენი ტესტის ჩატარებაა აუცილებელი მტკიცებულებების მოსაპოვებლად (აუდიტორული პროცედურების მოცულობა);
როგორ განისაზღვრება ეკონომიური, პროდუქტიული და ეფექტიანი აუდიტორული პროცედურები.

(i) აუდიტის მიდგომა

აუდიტის მიდგომა შეიძლება იყოს:

- **შიდა კონტროლზე დაფუძნებული მიდგომა:** კონტროლის ტესტები ტარდება იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასება იმაზე მიანიშნებს, რომ **კონტროლის მექანიზმები ძალიან კარგი ან კარგია**, კონტროლის ტესტები გამყარებულია ძირითადი პროცედურებით და აუდიტორის აზრით, კონტროლის ტესტების ჩატარებით მტკიცებულებების მოპოვება ეფექტიანად მიიჩნევა; ან, როდესაც საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მტკიცების დონეზე მოპოვება აუდიტორს მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებით შეუძლებლად ან არაპრაქტიკულად მიაჩნია (მაგ., როდესაც ინფორმაციის დამუშავების პროცესი მაღალ დონეზეა ავტომატიზებული); ან
- **მხოლოდ ძირითად პროცედურებზე დაფუძნებული მიდგომა**: ძირითადი პროცედურები გამოიყენება, როდესაც შიდა კონტროლის წინასწარი შეფასებიდან ჩანს, რომ **კონტროლის მექანიზმები არადამაკმაყოფილებელია** ან კონტროლის ტესტების შედეგებიდან ჩანს, რომ **კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად** აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში ან, როდესაც აუდიტორის აზრით, მტკიცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტებიდან უფრო არაეფექტურია, ვიდრე ძირითადი პროცედურებიდან.

არსებითობა თანდაყოლილი რისკების აუდიტორისეულ შეფასებასა და შიდა კონტროლის წინასწარ შეფასებასთან (**კონტროლის რისკი**) ერთად საფუძველს ქმნის აუდიტის სათანადო მიდგომის განსაზღვრისთვის. თანდაყოლილი რისკის შეფასება (**მაღალი ან ნორმალური**) და შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის მოსალოდნელი დონე, კერძოდ, არსებითი შეუსაბამობის რისკი, აუდიტორს ეხმარება დასაგეგმი და ჩასატარებელი აუდიტორული პროცედურების ხასიათისა და მოცულობის დადგენაში.

ყოველთვის ჩაატარეთ გარკვეული ძირითადი პროცედურები

იმის მიუხედავად, აუდიტის რომელ მიდგომას აირჩევს, აუდიტორმა **უნდა** დაგეგმოს და ჩაატაროს გარკვეული ძირითადი პროცედურები. მნიშვნელობა არა აქვს, რამდენად ძლიერია შიდა კონტროლის მექანიზმები, აუცილებელია გარკვეული ძირითადი პროცედურების ჩატარება იმის გამო, რომ არსებობს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირების, ფარული შეთანხმებისა და სხვა მსგავსი რისკები.

(ii) რწმუნების დონე, რომელიც აუდიტორმა უნდა მიიღოს აუდიტორული პროცედურებიდან

95%-იანი რწმუნების მიღება, რაც, ზოგადად, აუდიტორებს მოეთხოვებათ აუდიტორული ტესტების ჩატარებიდან, შესაძლებელია უმეტესწილად შიდა კონტროლზე დაყრდნობით, ან ძირითადი პროცედურებიდან იქნას მიღებული, იმის მიხედვით, როგორია თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების აუდიტორისეული შეფასება.

(iii) აუდიტორული პროცედურების ხასიათი

აუდიტორული პროცედურების ხასიათი დაკავშირებულია:

- **მათ მიზანთან,** ე. ი. კონტროლის ტესტები ან ძირითადი პროცედურები (მათ შორის, ელემენტების ტესტირება და ანალიტიკური პროცედურები);
- **პროცედურის ტიპთან**, ე. ი. ანალიტიკური პროცედურები, დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერებასთან, დაკვირვებასთან, გამოკითხვასთან (მათ შორის, დადასტურება), გამოთვლასთან, პროცედურის ხელახლა შესრულებასთან.

აუდიტორი იმ პროცედურას ირჩევს, რომელიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი შეფასებული აუდიტორული რისკის მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად. პროცედურების შესარჩევად აუდიტორმა უნდა მიმართოს პროფესიულ განსჯას და გაითვალისწინოს ტესტის მიზნები, ე. ი. რომელი მტკიცებები მოიცვას ტესტმა, ასევე გენერალური ერთობლიობის სპეციფიკა, შეფასებული რისკი და შიდა კონტროლის მექანიზმებზე სავარაუდო დაყრდნობის დონე.

(iv) აუდიტორული პროცედურების ვადები

საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე აუდიტორული პროცედურების ჩატარება შეიძლება აუდიტორს დაეხმაროს აუდიტისთვის მნიშვნელოვანი საკითხების ადრეულ ეტაპზე გამოვლენაში და, შესაბამისად, მათ გადაჭრაში ხელმძღვანელობის დახმარებით ან აუდიტის ჩასატარებლად ეფექტიანი მიდგომის განსაზღვრაში. თუ აუდიტორები კონტროლის ტესტირებას ან ძირითად პროცედურებს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებამდე ატარებენ, მათ დამატებითი მტკიცებულებები **უნდა** მოიპოვონ დარჩენილი პერიოდის შესახებ.

(v) აუდიტორული პროცედურების მოცულობა

აუდიტორული პროცედურის მოცულობის, ე. ი. ტესტირებისთვის საჭირო მუხლების რაოდენობის შესახებ აუდიტორებმა გადაწყვეტილება უნდა მიიღონ ზოგი ფაქტორის გათვალისწინებით:

- **არსებითობის** დონე და შეფასებული რისკი;
- **რწმუნების** ხარისხი, რომლის მიღებასაც გეგმავენ;
- აუდიტორული **შერჩევის** მიდგომა, რომელიც ყველაზე მეტად არის შესაფერისი კონკრეტული აუდიტორული პროცედურისთვის;
- კომპიუტერის მეშვეობით აუდიტის ჩატარების მიდგომის/ტექნოლოგიის **(CAATs)** გამოყენება, რაც ელექტრონული ოპერაციებისა და ანგარიშების ფაილების უფრო ვრცელი ტესტირების ჩატარების საშუალებას იძლევა.

(vi) პროდუქტიული აუდიტორული პროცედურების განსაზღვრა

აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ, რომ აშკარა კავშირი არსებობს რისკის შეფასებას, შიდა კონტროლის შეფასებასა და აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას შორის.

აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც უნდა გამომდინარეობდეს აუდიტის მიდგომიდან და, მაშასადამე, შეესაბამებოდეს მას, ასახავს აუდიტორის გადაწყვეტილებას იმის თაობაზე, **შიდა კონტროლზე დაფუძნებულ** მიდგომას იყენებს, თუ **ძირითად** პროცედურებზე დაფუძნებულს.

აუდიტორებმა უნდა დაგეგმონ ურთიერთგამომრიცხავი (რათა თავიდან აიცილონ უყაირათო/არაეკონომიური დუბლირებები) და ერთობლიობაში ყოვლისმომცველი (რათა თავიდან აიცილონ „ცარიელი ადგილები“ აუდიტორულ რწმუნებაში/კრიტერიუმებში) აუდიტის ეტაპები და აუდიტორული პროცე-დურები.
აუდიტორული პროცედურები **სპეციფიკური** უნდა იყოს. მაქსი-მალური პროდუქტიულობის მისაღწევად, აუდიტორებს შეუძლიათ მსგავსი აუდიტორული პროცედურების შეხამება / კოორდინირება.

კონტროლის ტესტების განსაზღვრა / დაგეგმვა – ხასიათი, ვადები და მოცულობა

მოსალოდნელი დაყრდნობა შიდა კონტროლზე

როდესაც მუშაობენ ტესტირების სტრატეგიის განსაზღვრაზე, აუდიტორებმა, პირველ რიგში, უნდა გადაწყვიტონ, გეგმავენ თუ არა **შესაბამისობის შიდა კონტროლზე დაყრდნობას** ძირითადი პროცედურების მოცულობის შემცირების მიზნით.
ამასთან დაკავშირებით მათ მსჯელობისას უნდა გაითვალისწინონ კონტროლის რისკის საკუთარი შეფასება და მოსაზრება იმის თაობაზე, უფრო პროდუქტიულად მიაჩნიათ თუ არა მტკი-ცებულებების მოპოვება კონტროლის ტესტების მეშვეობით, ვიდრე ძირითადი პროცედურებით. შემდეგ მათ უნდა შეიმუშაონ კონტროლის ტესტების გეგმა, შიდა კონტროლზე მოსალოდნელი დაყრდნობის დონის გათვალისწინებით.
კონტროლის ტესტების მიზანია, აუდიტორმა შეაფასოს, **კონ-ტროლის ძირითადი მექანიზმები** (ან შესაბამისი მაკომ-პენსირებელი კონტროლის მექანიზმები) **ეფექტიანად და უწ-ყვეტად ფუნქციონირებდა თუ არა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში**. კონტროლის ძირითადი მექანიზმები არის ის მექანიზმები, რომლებიც უზრუნველყოფენ ობიექტის მიერ შესა-ბამისი კანონებისა და სხვა ნორმატიული აქტების შესრულებას.
აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ შიდა კონტროლის მექანიზმები, შეაფასონ კონტროლის რისკი და მასზე რეაგირების მიზნით განსაზღვრონ შესაფერისი აუდიტორული პროცედურები და უნდა ჩაატარონ კონტროლის მექანიზმების ტესტირება.

შიდა კონტროლზე მაღალ დონეზე დაყრდნობა

როგორც წესი, აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ შიდა კონტროლზე მაღალ დონეზე დაყრდნობა, როდესაც ვარაუდობენ, რომ შეძლებენ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკი-ცებულებების მოპოვებას იმის შესახებ, რომ არსებული კონ-ტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა მთელი იმ პერიოდის განმავლობაში, რომლისთვისაც ვარაუდობენ კონ-ტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობას და მნიშვნელოვნად შეამ-ცირებენ შესაბამის რისკს. როდესაც აუდიტორი აანალიზებს, რა დამატებითი ძირითადი მტკიცებულებები იქნება აუცილებელი, მან უნდა განიხილოს, რამდენად მოიცვა კონტროლის ტესტებიდან მოპოვებულმა მტკიცებულებებმა არსებითი შეუსაბამობის რისკი.

შიდა კონტროლზე ნაწილობრივ დაყრდნობა

როგორც წესი, აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ შიდა კონტროლზე ნაწილობრივ დაყრდნობა, როდესაც მიაჩნიათ, რომ კონტროლის მექანიზმები, რომლებზეც განზრახული აქვთ დაყრდნობა, მხოლოდ ნაწილობრივ შეამცირებენ შესაბამის რისკს ან როდესაც მათ მიერ დაგეგმილი კონტროლის ტესტებით ვერ მიიღწევა რწმუნების მაღალი დონე ტესტირებული კონტროლის მექანიზმების შესახებ.

კონტროლის მექანიზმი შეიძლება მოქმედებდეს აუდიტის ობიექტის დონეზე და, შესაბამისად, ეს კონტროლის მექანიზმი არ არის საკმარისად დეტალური იმისთვის, რომ აუდიტორი მაღალ დონეზე დაეყრდნოს ოპერაციებთან დაკავშირებულ კონტროლის მექანიზმებს, მაგ., მხოლოდ აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შედეგების მიმოხილვა არ არის საკმარისი იმისთვის, რომ აუდიტორი მაღალ დონზე დაეყრდნოს შიდა კონტროლს.

არანაირი დაყრდნობა შიდა კონტროლზე

აუდიტორებმა იმ შემთხვევაში უნდა დაგეგმონ, რომ საერთოდ არ დაეყრდნონ შიდა კონტროლს, როდესაც დაადგენენ, რომ კონტროლის გარემო სუსტია, ან მიიჩნევენ, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტურად არ ფუნქციონირებდა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში, ან, როდესაც უფრო პროდუქტიული და ეფექტიანია ყველა აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვება ძირითადი პროცედურების მეშვეობით.

თუმცა, იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც აუდიტორები გადაწყვეტენ, რომ დაგეგმვისას საერთოდ არ დაეყრდნობიან შიდა კონტროლს, მათ მაინც უნდა შეამოწმონ ძირითადი კონტროლის მექანიზმების სტრუქტურა/აგებულება, რათა გამოავლინონ შიდა კონტროლის ნაკლოვანებები, ამის შესახებ ინფორმაცია მიაწოდონ აუდიტის ობიექტს და შესთავაზონ მათი გაუმჯობესების რეკომენდაციები.

(i) კონტროლის ტესტების ტიპები / ხასიათი

კონკრეტული კონტროლის ტესტის ხასიათი გავლენას ახდენს იმ აუდიტორული პროცედურის ტიპზე, რომელიც აუცილებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის შესახებ, ეფექტიანად ფუნქციონირებდა თუ არა კონტროლის მექანიზმები აუდიტს დაქვემდებარებული პერიოდის განმავლობაში.

მაგალითად, თუ დოკუმენტაციიდან მტკიცდება, რომ კონტროლის მექანიზმი ეფექტიანად ფუნქციონირებდა, კონტროლის ამ მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ამ დოკუმენტაციის დათვალიერება/შემოწმება. თუმცა, კონტროლის სხვა მექანიზმებისთვის შეიძლება დოკუმენტაცია არ არსებობდეს ან არ იყოს სათანადოდ მომზადებული. მაგალითად, შეიძლება არ არსებობდეს ზოგიერთი ტიპის მაკონტროლებელი საქმიანობის/კონტროლის მექანიზმის ფუნქციონირების შესახებ დოკუმენტაცია, მაგალითად, როგორიცაა კომპიუტერის შესრულებული კონტროლის პროცედურა. ასეთ ვითარებაში, კონტროლის მექანიზმის ფუნქციონირების ეფექტიანობის შესახებ აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია გამოკითხვის ჩატარებით სხვა აუდიტორულ პროცედურებთან, მაგალითად, დაკვირვებასთან ერთად.

არსებობს კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის შესაფერისი ოთხი ძირითადი მეთოდი. ამასთან, თითოეული ამ მეთოდის გამოყენების შედეგად მიიღება განსხვავებული დონის მტკიცებულებები, რაც ნაჩვენებია შემდეგ ცხრილში.

მეთოდი	აღწერა
გამოკითხვა	აუდიტორი მოიპოვებს გარკვეულ შესაფერის ინფორმაციას, მაგრამ ეს ინფორმაცია უნდა დადასტურდეს, მაგალითად, ანგარიშების, სახელმძღვანელოების ან სხვა დოკუმენტების შემოწმებით, რომლებიც გამოიყენება შიდა კონტროლში ან შექმნილია კონტროლის სისტემის მიერ, ან/და კონტროლის პროცედურის ხელახლა ჩატარებით აუდიტორის მიერ. ყურადღება უნდა მიექცეს იმას, რომ მხოლოდ გამოკითხვის ჩატარებით არ მიიღება საკმარისი მტკიცებულებები, რომლებიც აუცილებელია კონტროლის ეფექტიანობის შესახებ დასკვნის განსამტკიცებლად. შესაბამისად, გამოკითხვა შეიძლება სასარგებლო პროცედურა იყოს, მაგრამ უმჯობესია, თუ აუდიტორები მას გამოიყენებენ კონტროლის მექანიზმის ტესტირების სხვა მეთოდებთან ერთობლივად.
დაკვირვება	დაკვირვება შესაფერისი მეთოდია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმ შემთხვევაში, როდესაც არ არსებობს დოკუმენტაცია კონტროლის ამა თუ იმ მექანიზმის ფუნქციონირების ან ფიზიკური კონტროლის მექანიზმების შესახებ. დაკვირვების მეშვეობით შესაძლებელია აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ამა თუ იმ პროცესის ან პროცედურის შესრულების შესახებ, მაგრამ მოპოვებული მტკიცებულებები შეზღუდულია მხოლოდ დროის გარკვეული მომენტით, როდესაც დაკვირვება ხორციელდება ასევე შეზღუდულია იმ ფაქტის გამო, რომ დაკვირვების აქტმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს იმაზე, როგორ შესრულდება პროცესი ან პროცედურა.
დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება	ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება იმის დასადგენად, სრულდება თუ არა მანუალური კონტროლის პროცედურები, როგორიცაა მტკიცებულების დოკუმენტი, რომლითაც დგინდება, რომ სატენდეროკრიტერიუმები სწორადაა გამოყენებული. ამგვარი მტკიცებულებები შეიძლება მოიცავდეს წერილობით ახსნა-განმარტებებს, შესრულებული საკითხების/გატარებული ზომების მონიშვნას, ან სხვა გასატარებელ ღონისძიებებს, რომელიც აუდიტის ობიექტის მიერაა დოკუმენტირებული.
ხელახლა შესრულება	ამ მეთოდით, ზოგადად, უფრო სარწმუნო მტკიცებულებები მიიღება, ვიდრე სხვა მეთოდებით და, ამიტომ, იმ შემთხვევაში გამოიყენება, როდესაც გამოკითხვის, დაკვირვების, დოკუმენტური შემოწმებისა და დათვალიერების პროცედურების ერთობლივად გამოყენებით არ მიიღება საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმი ეფექტიანად ფუნქციონირებს. თუმცა, თუ აუდიტორი ვარაუდობს, რომ აუცილებელი გახდება შესრულების პროცედურის ხელახლა ფართოდ გამოყენება, მან თავიდან უნდა განიხილოს, კონტროლის ტესტების ჩატარება იქნება უფრო ეფექტიანი, თუ ძირითად პროცედურებზე (ტესტებზე) დაყრდნობა.

არსებობს კონტროლის მექანიზმების ორი დონე:

- **მაღალი დონის** კონტროლის მექანიზმები, როგორიცაა მონიტორინგის კონტროლის მექანიზმები; და
- **დაბალი დონის კონტროლის მექანიზმები**, როგორიცაა ავტორიზაცია, ოპერატიული კონტროლის მექანიზმები, ფიზიკური კონტროლის მექანიზმები და ა. შ. ზემოაღნიშნული პროცესები შეიძლება იყოს მანუალური, ნახევრად ავტომატიზებული ან სრულად ავტომატიზებული.

აუდიტორი **უნდა** დაეყრდნოს ყველაზე მაღალი დონის კონტროლის მექანიზმებს.

(ii) კონტროლის ტესტების ვადები

მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებით აუდიტორებმა კონტროლის ტესტები **უნდა** ჩაატარონ მიმდინარე პერიოდში. თუ აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, სხვადასხვა დროს, არსებითად განსხვავებული კონტროლის მექანიზმები გამოიყენებოდა, აუდიტორმა თითოეული მათგანი ცალ-ცალკე **უნდა** განიხილოს.

ცხრილი 5. კონტროლის ტესტები და მტკიცებულებები

კონტროლის ტესტები ტარდება:	მოპოვებული მტკიცებულებები
დროის გარკვეულ მომენტში	აუდიტორი მხოლოდ დროის ამ მომენტისთვის მოიპოვებს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა.
აუდიტის მიმდინარეობისას	აუდიტორი შესაფერისი პერიოდებისთვის მოიპოვებს მტკიცებულებებს იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა.
შუალედური პერიოდის განმავლობაში	აუდიტორმა დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები უნდა მოიპოვოს დარჩენილი პერიოდისთვის შიდა კონტროლში მომხდარი მნიშვნელოვანი ცვლილებების ხასიათისა და დონის, მაგ., საინფორმაციო ტექნოლოგიის ან პროცესების ცვლილებების შესახებ.
წინა პერიოდების აუდიტში	აუდიტორი გამოკითხვის მეშვეობით, დაკვირვებასთან, დოკუმენტურ შემოწმებასა და დათვალიერებასთან კომბინაციაში მოიპოვებს აუდიტორულ მტკიცებულებებს იმასთან დაკავშირებით, განხორციელდა თუ არა ცვლილებები აღნიშნული კონკრეტული კონტროლის მექანიზმებში წინა პერიოდის აუდიტის შემდეგ.
წინა პერიოდების აუდიტში – მნიშვნელოვან რისკებთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმები	აუდიტორი ვერ დაეყრდნობა ისეთი კონტროლის მექანიზმების შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებულ მტკიცებულებებს, რომლებიც ამცირებს მნიშვნელოვან რისკს. ასეთი კონტროლის მექანიზმების ტესტირება უნდა ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში.
წინა აუდიტში, თუ კონტროლის მექანიზმები შეიცვალა ბოლო ტესტირების შემდეგ	ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება უნდა ჩატარდეს მიმდინარე პერიოდში. ცვლილებები შეიძლება იმას ნიშნავდეს, რომ უკვე აღარ არსებობს ამ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის საფუძველი.
წინა აუდიტში, თუ კონტროლის მექანიზმები არ შეცვლილა ბოლო ტესტირების შემდეგ	აუდიტორმა ამგვარი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობის ტესტირება, სულ მცირე, ყოველი მესამე აუდიტის შემთხვევაში მაინც უნდა ჩაატაროს, მაგრამ დაუშვებელია, რომ რომელიმე ერთ აუდიტში განხორციელდეს კონტროლის ყველა მექანიზმის ტესტირება, სხვაში არ ჩატარდეს არც ერთი მექანიზმის ტესტი. თუ აუდიტორი გეგმავს კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების შესახებ წინა პერიოდების აუდიტში მოპოვებული მტკიცებულებების გამოყენებას, აუდიტის დოკუმენტაციაში უნდა ასახოს დასკვნები, რომლებიც გამოიტანა ამგვარ კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის შედეგად, რომელთა ტესტირებაც ერთ-ერთ წინა აუდიტში ჩატარდა.

(iii) კონტროლის ტესტების მოცულობა

აუდიტორებმა კონტროლის ტესტირება უნდა დაგეგმონ საკმარისი, რელევანტური და საიმედო აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იმის თაობაზე, რომ კონტროლის მექანიზმები ეფექტიანად ფუნქციონირებდა იმ პერიოდში, რომელზე დაყრდნობასაც აუდიტორი გეგმავს. რისკის შეფასებისას, რაც უფრო მეტად დაყრდნობას ვარაუდობს აუდიტორი კონტროლის მექანიზმების ფუნქციონირების ეფექტიანობაზე, მით უფრო დიდი მოცულობის კონტროლის ტესტები უნდა ჩაატაროს.

კონტროლის ტესტის მოცულობის განსაზღვრისას გასათვალისწინებელი ფაქტორები

ჩასატარებელი კონტროლის ტესტების მოცულობის განსაზღვრისას აუდიტორი შემდეგ ფაქტორებს ითვალისწინებს:

- რა **სიხშირით** ატარებდა აუდიტის ობიექტი კონტროლის პროცედურას პერიოდის განმავლობაში. რაც უფრო მეტი სიხშირით ტარდება მანუალური კონტროლის პროცედურა (მაგალითად, ყოველდღიურად ყოველთვიურის ნაცვლად), მით მეტი ოპერაციის ტესტირებაა აუცილებელი;
- **დროის მონაკვეთის ხანგრძლივობას** აუდიტით მოცული პერიოდის განმავლობაში, რომლის შესაბამის კონტროლის მექანიზმს ეყრდნობა აუდიტორი;
- **კონტროლის მექანიზმის შესახებ მოპოვებული მტკიცებულებების რელევანტურობასა და საიმედოობას**. რაც უფრო მეტად მნიშვნელოვან რისკთან არის დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმი და რაც უფრო მნიშვნელოვანია კონტროლის მექანიზმი, რომელიც რისკს უკავშირდება, მით მეტად სარწმუნო მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი;
- კრიტერიუმებთან დაკავშირებული **კონტროლის სხვა მექანიზმების ტესტებიდან** მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების მოცულობას;
- შიდა კონტროლზე დაყრდნობის (ძირითადი პროცედურების შემცირების) დაგეგმილ დონეს;
- შიდა კონტროლიდან **გადახრის მოსალოდნელ დონეს**, რომლის გაზრდა გამოიწვევს კონტროლის ტესტების მოცულობის გაზრდას.

შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა

კონტროლის ტესტებისთვის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა განისაზღვრება პროფესიულ ლიტერატურასა და საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაზე დაყრდნობით, 5%-10%-იანი დასაშვები გადახრის გათვალისწინებით, რომელიც, ზოგადად, კონტროლის მექანიზმების ტესტირებისთვის სათანადოდაა მიჩნეული.

კონტროლის სიხშირე	კონტროლის პროცედურების შესრულების ნაგულისხმევი რაოდენობა	ტესტირებისთვის გამიზნული მუხლების რაოდენობა	
		ნაწილობრივი დაყრდნობა	მაღალ დონეზე დაყრდნობა
წლიური	1	1	1
კვარტალური	4	1	2
ყოველთვიური	12	2	5
კვირეული	52	4	10
ყოველდღიური	250	10	20
დღეში რამდენჯერმე	მეტია 250-ზე	30	50

კონტროლის პროცედურის სიხშირე

როგორც წესი, კონტროლის პროცედურის სიხშირე დროის გარკვეული პერიოდის განმავლობაში კონტროლის პროცედურის კარგი მაჩვენებელია, მაგრამ შეიძლება ეს ყოველთვის ერთი და იგივე არ იყოს. მაგალითად, იმის გამო, რომ კონტროლის განსხვავებული რაოდენობის ადამიანები განსხვავებულ ადგილას ასრულებენ, ამგვარად, აუდიტორებმა საორიენტაციოდ უნდა გამოიყენონ კონტროლის პროცედურების შესრულების ნაგულისხმევი რაოდენობის სვეტი, როდესაც ფაქტობრივი სიხშირე არ შეესაბამაბე პირველ სვეტს.

შესრულების ცხრილიდან შერჩეული რაოდენობები, როგორც წესი, ეხება კონტროლის მექანიზმების ხელახლა შესრულების ან დათვალიერების ტესტების რაოდენობას, ან ამ ტიპის კომბინირებული ტესტების რაოდენობას. როგორც წესი, აუცილებელი არ არის შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობის განსაზღვრა, როდესაც ტესტირების სახე გამოკითხვა ან დაკვირვებაა. პრაქტიკაში შეიძლება უფრო ეფექტიანი იყოს სხვადასხვა ტიპის ტესტების ერთობლივად გამოყენება. მაგალითად, კონტროლის პროცედურისთვის, რომელიც დღეში ბევრჯერ სრულდება (მაგ., ხელმოწერის მტკიცებულება), თუ აუდიტორები 30 მუხლის ტესტს ჩაატარებენ, მათ უფლება აქვთ გადაწყვიტონ, რომ მიზანშეწონილია მტკიცებულებების მოპოვება 20 დათვალიერების ტესტიდან და 10 ხელახლა შესრულების ტესტიდან.

ძირითადი პროცედურების განსაზღვრა / დაგეგმვა — ხასიათი, ვადები და მოცულობა

აუდიტორი ისეთ ძირითად პროცედურებს გეგმავს, რომლებიც მიესადაგება და პასუხობს არსებითი შეუსაბამობის რისკების შეფასებას. ძირითადი პროცედურებიდან მისაღები რწმუნების დონე დამოკიდებულია რისკების შეფასებაზე და ამის შედეგად აუდიტორის მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებაზე, დაეყრდნობა თუ არა შიდა კონტროლს.

როდესაც აუდიტორი დაადგენს, რომ ამა თუ იმ კრიტერიუმებთან დაკავშირებული შეფასებული რისკი მნიშვნელოვანი რისკია, მან უნდა ჩაატაროს კონკრეტულად მოცემულ რისკზე რეაგირებისთვის განკუთვნილი ძირითადი პროცედურები. როდესაც მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის დაგეგმილი მიდგომა მხოლოდ ძირითადი პროცედურების ჩატარებას გულისხმობს, გათვალისწინებული უნდა იყოს ელემენტების ტესტირებაც.

(i) ძირითადი პროცედურების ხასიათი

არსებობს ორი კატეგორიის ძირითადი პროცედურები:

- ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები; და
- ელემენტების ტესტირებები.

ზოგადად, ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება უფრო მიზანშეწონილია დიდი მოცულობის ოპერაციების მიმართ, რომლებიც ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში პროგნოზირებადია.

ელემენტების ტესტირებები, ჩვეულებრივ, უფრო შესაფერისია აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შესაბამისობის აუდიტისთვის, თუმცა, მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების გათვალისწინებით, აუდიტორს შეუძლია გადაწყვიტოს ელემენტების ტესტირებისა და ანალიტიკური პროცედურების შეხამებულად/კომბინირებულად ჩატარება.

(ii) ძირითადი პროცედურების ვადები

ძირითადი პროცედურები ტარდება რომელიმე შუალედური თარიღისთვის ან საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს. როდესაც ძირითადი პროცედურები შუალედური თარიღისთვის ტარდება, შემდგომში აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს სათანადო ძირითადი პროცედურები, რათა მოიცვას დარჩენილი პერიოდი და შეამციროს რისკი იმისა, რომ შეუსაბამობები არ გამოვლინდება პერიოდის ბოლოს.

(iii) ძირითადი პროცედურების მოცულობა

ძირითადი პროცედურების მოცულობა დაკავშირებულია ისეთი შერჩევითი ერთობლიობის ტიპისა და მოცულობის შერჩევასთან/განსაზღვრასთან, რომელიც შესაფერისი იქნება ყველა შესაბამისი მტკიცების დონეზე გამოვლენილ ყველა მნიშვნელოვან რისკზე რეაგირებისთვის. ძირითადი ტესტების მოცულობა განისაზღვრება აუდიტის მიდგომის შემუშავების ეტაპზე. არსებითობის დონიდან და არსებითი შეუსაბამობის რისკების შეფასებიდან გამომდინარე ძირითადი პროცედურების მოცულობა შეიძლება იყოს მინიმალური, სტანდარტული ან ფოკუსირებული.

აუდიტორული შერჩევა და ტესტირებისთვის მუხლების შერჩევის სხვა მეთოდები

აუდიტორმა, შესაბამის პირობებში, უნდა გამოიყენოს აუდიტორული შერჩევა, რათა უზრუნველყოს საკითხების საკმარისი რაოდენობა იმ პოპულაციის შესახებ დასკვნების გამოსატანად, საიდანაც შერჩეულია ნიმუში. აუდიტორული შერჩევის დაგეგმვისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს აუდიტის პროცედურის მიზანი და პოპულაციის მახასიათებლები, რომლიდანაც შეირჩევა ნიმუშები.

აუდიტორული შერჩევა განისაზღვრება, როგორც აუდიტორული პროცედურების გამოყენება მოცემულ გენერალურ ერთობლიობაში შემავალი ელემენტების 100%-ზე ნაკლები ელემენტის მიმართ, ისე, რომ ყველა ინდივიდუალურ ელემენტს (შესარჩევ ელემენტს) ჰქონდეს შერჩევის თანაბარი შანსი. შერჩევა შესაძლოა იყოს რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი, რაც დამოკიდებულია აუდიტის მასშტაბსა და იმ ინფორმაციის საჭიროებაზე, რომლითაც შეიძლება აუდიტის საგნის მრავალმხრივი შეფასება.

რაოდენობრივი შერჩევა გამოიყენება იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტორი ცდილობს დასკვნების გამოტანას მთლიან პოპულაციაზე მისგან შერჩეული ნიმუშის ტესტირების შედეგებით. რაოდენობრივი შერჩევისას, შერჩევის რისკი უნდა შემცირდეს მისაღებ დაბალ დონემდე. თუმცა, რაოდენობრივი შერჩევისადმი ტექნიკურმა მიდგომამ შეიძლება მოითხოვოს სტატისტიკური ტექნიკის გამოყენება. თუ აუდიტის ჯგუფს არ გააჩნია მათი გამოყენების უნარი და ცოდნა, ჯგუფმა შესაძლოა მოითხოვოს სტატისტიკოსის დახმარება.

ხარისხობრივი შერჩევა არის პროცედურა, რომელიც მიზანმიმართული და სისტემატური პროცესის მიხედვით ტარდება აუდიტის საგნის ცვალებადობის ფაქტორების დასადგენად. აუდიტორმა შეიძლება ნიმუშები მიიღოს ინდივიდების, ჯგუფების, საქმიანობის, პროცესების ან მთლიანად შემოწმებული პირის მახასიათებლების საფუძველზე. თვისებრივი შერჩევა ყოველთვის საჭიროებს ფრთხილ შეფასებას და სათანადო ცოდნას საგნის შესახებ.

როდესაც აუდიტორი არჩევს შემთხვევებს დეტალურად შესასწავლად, აღნიშნული ჩვეულებრივ, ეს ხორციელდება შედარებით მცირე რაოდენობის ნიმუშებზე, რომელთაც შეუძლია უპასუხონ უფრო მეტ საკვლევ კითხვას და უზრუნველყონ ახალი ინფორმაცია, ანალიზი და გაცნობიერება აუდიტის საკითხების შესახებ. შეიძლება მიზანშეწონილი იყოს რისკებზე დაფუძნებული შერჩევის გამოყენება სტატისტიკური მიდგომის ნაცვლად, ტესტირებისთვის ელემენტების არჩევისას, მაგალითად, სპეციფიკურ მნიშვნელოვან რისკთან მიმართებაში.

შერჩევის მოცულობის განსაზღვრა

შერჩევის მოცულობის დადგენამდე აუდიტის ჯგუფმა უნდა გადაწყვიტოს შეუსაბამობის ასატანი დონე და პოპულაციის შეუსაბამობის მოსალოდნელი დონე.

შეუსაბამობის ასატანი დონე

შესაბამისობის ტესტირებისას შეუსაბამობის ასატანი დონე არის ის მაქსიმალური მაჩვენებელი, რომელიც მისაღებია აუდიტორისთვის მთლიანი პოპულაციიდან. ზოგადად, შეიძლება ითქვას, რომ ეს არის ზღვარი, რომელიც, გადაჭარბების შემთხვევაში ფაქტობრივად გამოვლენილი შეუსაბამობები, გავლენას მოახდენს აუდიტორის მიერ პოპულაციასთან დაკავშირებულ დასკვნასა ან მოსაზრებაზე და, შესაბამისად, აუდიტის საგანზე. ამ დროს მნიშვნელოვანია გავითვალისწინოთ, რომ კრიტერიუმებთან ყველა შეუსაბამობა არ არის თანაბარი მნიშვნელობის, არც ყველა შეუსაბამობა წარმოადგენს მიგნებას და არ აისახება აუდიტის ანგარიშში. აუდიტორებმა უნდა იხელმძღვანელონ პროფესიული მსჯელობით, რათა განსაზღვრონ, რა არსებითი შეუსაბამობა იქნება აუდიტის საგანთან მიმართებით, რისთვისაც უნდა განიხილონ, მაგალითად, ნორმატიული აქტების იერარქიის მიხედვით შეუსაბამობები და შეუსაბამობის ხასიათი, მიზეზი და შესაძლო გავლენა.

შეუსაბამობის ასატანი დონის დადგენისას აუდიტის ჯგუფმა დაგეგმვის ეტაპზე უნდა გაითვალისწინოს:

- კონტროლის რისკის შეფასებული დონე;
- სასურველი რწმუნების დონე.

აუდიტორებმა ასევე უნდა გაითვალისწინონ აუდიტის საგნის სენსიტიურობა, მაგალითად, პარლამენტის, მედიისა და საზოგადოების მხრიდან დაინტერესება.

შეუსაბამობის ასატან მაჩვენებელსა და შერჩევის მოცულობას შორის არსებობს უკუპროპორციული დამოკიდებულება. თუ რისკის კომპლექსური შეფასება აჩვენებს, რომ საჭიროა უფრო მეტი ძირითადი რწმუნების მოპოვება, მაშინ შეუსაბამობის ასატანი მაჩვენებელი იქნება დაბალი და – პირიქით. ასატანი შეუსაბამობის დიაპაზონი 95% რწმუნების დონის პირობებში, მოცემულია VI (1) დანართი ცხრილში. თუმცა, გადაწყვეტილება შეუსაბამობის ასატანი დონის შესახებ, წარმოადგენს აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის საგანს.

პოპულაციის შეუსაბამობის მოსალოდნელი დონე

წინა აუდიტიდან მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე, რომელიც უკავშირდება აუდიტის საგანსა და თანდაყოლილ და კონტროლის რწმუნებას, აუდიტის ჯგუფმა დაგეგმვის ეტაპზე უნდა განსაზღვროს პოპულაციის შეუსაბამობის მოსალოდნელი დონე. ეს გადახრის/შეუსაბამობის ის დონეა, რომელსაც აუდიტორი მოელის, რომ აღმოაჩენს პოპულაციაში. აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ პოპულაციის შეუსაბამობის მოსალოდნელ დონესა და შერჩევის მოცულობას შორის არსებობს პირდაპირპროპორციული კავშირი.

ეს გამომდინარეობს იქიდან, რომ, თუ წინა წლის აუდიტში შეუსაბამობის შემთხვევების დიდი რაოდენობა დაფიქსირდა და რისკების კომპლექსური შეფასება გვაძლევს დაბალ რწმუნებას, დიდია რისკი, რომ საგანი კრიტერიუმებს არ შეესაბამება. აქედან გამომდინარე, მაღალი ძირითადი რწმუნება და შერჩევის დიდი მოცულობაა საჭირო. პოპულაციის შეუსაბამობის მოსალოდნელი მაჩვენებელი იშვიათად არის შეუსაბამობის ასატანი მაჩვენებლის ტოლი ან მეტი. VI (2) დანართში სტატისტიკური შერჩევის ცხრილი შეიძლება გამოიყენოთ შერჩევის მოცულობის დასადგენად მას შემდეგ, რაც აუდიტის ჯგუფი განსაზღვრავს შეუსაბამობის ასატან დონესა და პოპულაციის შეუსაბამობის ასატან დონეს.

ცხრილი 6. შერჩევის მოცულობის განსაზღვრა

შეუსაბამობის მოსალოდნელი მაჩვენებელი	შეუსაბამობის ასატანი დონე					
	2%	3%	4%	2%	6%	7%
0.00%	149	99	74	59	49	42
0.25%	236	157	117	93	78	66
0.50%	313	157	117	93	78	66
0.75%	386	208	117	93	78	66
1.00%	590	257	156	93	78	66
1.25%	1030	303	156	124	78	66
1.50%		303	183	124	103	66
1.75%		562	227	153	103	88

როგორც ცხრილშია მოცემული, შერჩევის მოცულობა არის 103.

შერჩევის მოცულობის განსაზღვრა პროფესიული მსჯელობის საგანია და დამოკიდებულია ერთეული დავალების რისკების შეფასებასა და მომხმარებლის საჭიროებებზე.

ელემენტების შერჩევა ტესტირებისთვის

შეუსაბამობა და მასთან დაკავშირებული შეცდომები შეიძლება გამოწვეული იყოს საქმიანობის, ოპერაციების ან მოქმედებებისგან, რომლებიც არ განხორციელდა შესაბამისი სამართლებრივი და მარეგულირებელი ნორმების მიხედვით. გადაწყვეტილების მიღებისას, რომელი მუხლების ტესტირება უნდა ჩაატარონ, აუდიტორებს შემდეგი სამი ძირითადი მეთოდის გამოყენება შეუძლიათ:

(i) ყველა ელემენტის შერჩევა (100%-იანი შემოწმება);
(ii) სპეციფიკური ელემენტების შერჩევა;
(iii) აუდიტორული შერჩევა.

მეთოდის შერჩევა აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია, რომლის დროსაც აუდიტორი ითვალისწინებს რისკის შეფასებას, არსებითობას, აუდიტის პროდუქტიულობას და საჭირო რწმუნების დონეს[20]. უმეტეს შემთხვევაში შესაბამისობის აუდიტი არ მოიცავს აუდიტის საგნის ყველა ელემენტს და ამის ნაცვლად ეყრდნობა ხარისხობრივი ან რაოდენობრივი შერჩევის გარკვეულ დონეს.

ყველა საგნის არჩევა

ყველა ელემენტის არჩევა მიზანშეწონილია, როდესაც ელემენტების რაოდენობა მცირეა და აქვს მაღალი ღირებულება; როდესაც რისკი დიდია ან კომპიუტერული აუდიტორული ტექნიკა (CAATs) საშუალებას იძლევა, ყველა ელემენტი ეფექტურად შემოწმდეს. ამ ტექნიკის გამოყენება უფრო გავრცელებულია ძირითადი აუდიტორული პროცედურებისთვის (დეტალების ტესტირება), ვიდრე კონტროლების ტესტებისთვის.

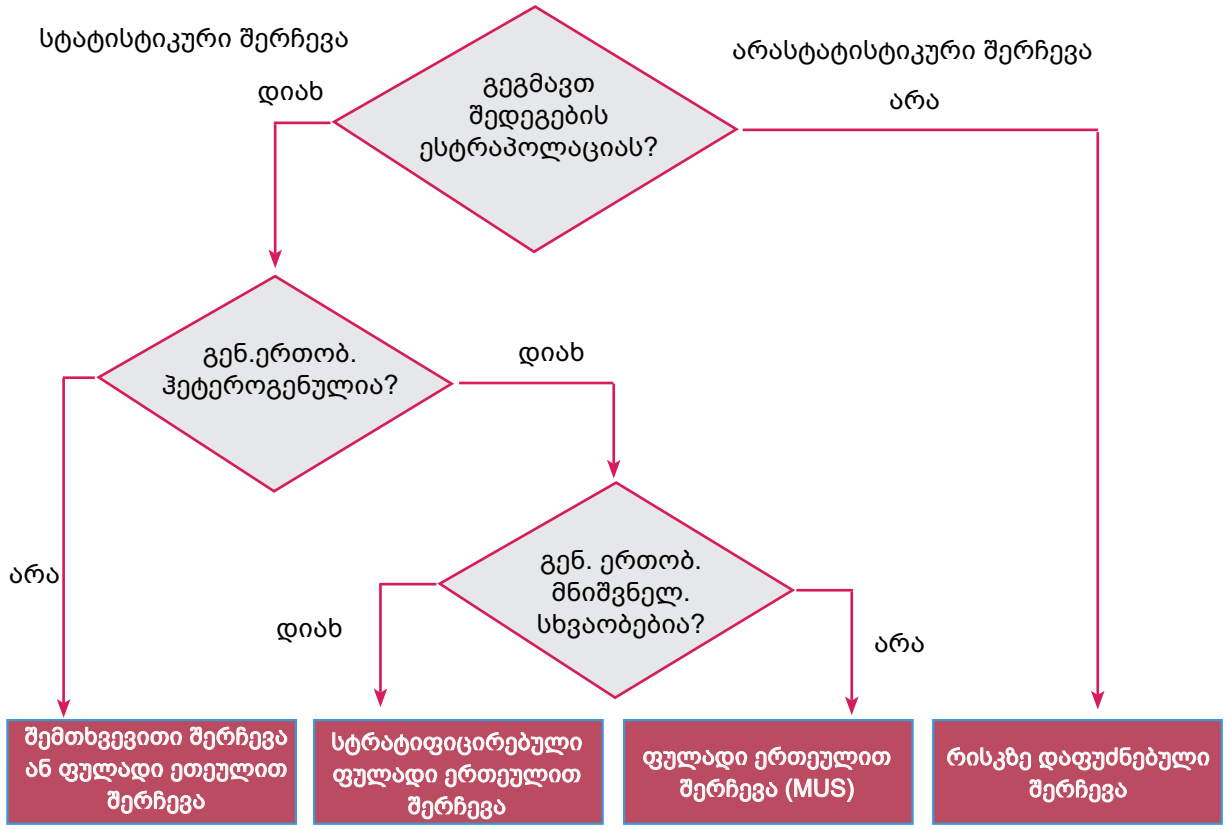
[20] დასაბუთებული ან შეზღუდული რწმუნება.

სპეციფიკური ელემენტების შერჩევა ან აუდიტორული შერჩევა

აუდიტორი პოპულაციიდან არჩევს განსაზღვრულ ელემენტებს მათი მახასიათებლების მიხედვით. ჩვეულებრივ, ეს არის მაღალი ღირებულება და მაღალი რისკი (მაგალითად, შედარებით მაღალი ან დაბალი ღირებულების თანხები, უარყოფითი ღირებულების ელემენტები და ა.შ.) ან ელემენტები, რომლებიც აუდიტის საგნის დიდ ნაწილს შეადგენს. ეს მიდგომა მოსახერხებელია კონტროლების ტესტირებისა და ძირითადი აუდიტორული პროცედურებისთვის, ასევე აუდიტის ობიექტის შესასწავლად ან აუდიტორის მიერ შეფასებული რისკების დასადასტურებლად. მიუხედავად იმისა, რომ ეს მეთოდი ეფექტიანია მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, შესწავლილი ელემენტები არ არის აუდიტორული შერჩევის შედეგი, შესაბამისად, შედეგები არ შეიძლება გავრცელდეს მთლიან პოპულაციაზე, თუმცა ის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც აუდიტორული მიდგომა, რომელიც უზრუნველყოფს დასაბუთებული რწმუნების მიღებას აუდიტორული შერჩევის მეთოდის გარეშე.

ელემენტების შერჩევის მეთოდი უნდა შეესაბამებოდეს პოპულაციის მახასიათებლებს. აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეარჩიოს ყველაზე შესაფერისი მეთოდი შერჩევის გასაკეთებლად. ქვემოთ მოცემული დიაგრამა დაგეხმარებათ შესაფერისი მეთოდის შერჩევაში.

დიაგრამა 5. აუდიტორული შერჩევის მეთოდების განსაზღვრა



მსჯელობაზე დაფუძნებული შერჩევა (რისკებზე დაფუძნებული შერჩევა)

აღნიშნული მეთოდი გულისხმობს პოპულაციიდან ელემენტების შერჩევას წინასწარ განსაზღვრული და დოკუმენტირებული კრიტერიუმების გამოყენებით, რომლებიც აუდიტორის პროფესიული მსჯელობის შედეგია. მსჯელობაზე ან რისკებზე დაყრდნობით შერჩევის გამოყენება არ არის მიზანშეწონილი, თუ აუდიტორის მიზანია, შერჩევის შედეგად მიღებული დასკვნების გადაავრცელოს მთლიან პოპულაციაზე (ექსტრაპოლაცია). შედეგების ინტერპრეტაციისას აუდიტორმა უნდა იზრუნოს, რომ მკითხველი არ შეცდეს და არ მიიჩნიოს, რომ შედეგები მთლიან პოპულაციას ეხება.

მარტივი შემთხვევითი შერჩევა

მარტივი შემთხვევითი შერჩევის მახასიათებელია ის, რომ ყველა ტრანზაქციასა და ელემენტს აქვს პოპულაციიდან შერჩევის თანაბარი შანსი. ეს გულისხმობს, რომ მაღალი ღირებულების ტრანზაქციას არ აქვს შერჩევის უფრო მაღალი შანსი. მიუხედავად იმისა, რომ აღნიშნული მეთოდი საკმაოდ მარტივია, მისი გამოყენება უმეტესად შეზღუდულია ისეთი სიტუაციებით, როდესაც აუდიტის საგნის შემადგენელი შერჩევის ერთეულები მეტნაკლებად ჰომოგენურია.

სისტემური შერჩევა

სისტემური შერჩევა არის სტატისტიკური შერჩევის მეთოდი, რომლის გამოყენებისას ყველა ელემენტს შერჩევის თანაბარი შანსი აქვს. სისტემური შერჩევის მეთოდი პრაქტიკული განხორციელებისას იყენებს შემთხვევით საწყის ელემენტს, შემდეგ კი შერჩევის საშუალო ინტერვალის მიხედვით პროგრესირებს პოპულაციაზე. მაგალითად, თუ აუდიტორს სურს, შეარჩიოს 100 ელემენტი 20,000-იანი პოპულაციიდან, ინტერვალი იქნება ყოველი მე-200 ელემენტი. აუდიტორი ირჩევს საწყის ელემენტს პირველი ინტერვალიდან და შემდეგ - ყოველ მე-200 ელემენტს. პირველი ელემენტი შეირჩევა შემთხვევით.

ფულადი ერთეულით შერჩევა

ფულადი ერთეულით შერჩევა არის სტატისტიკური შერჩევის მეთოდი, რომლის გამოყენებისას მაღალი ღირებულების ტრანზაქციას შერჩევის უფრო მეტი შანსი აქვს, ვიდრე დაბალი ღირებულების ტრანზაქციას. ტრანზაქციის შერჩევის ალბათობა მისი ზომის პირდაპირპროპორციულია. მეთოდით სარგებლობისას, საშუალო შერჩევის ინტერვალზე მაღალი ნებისმიერი ტრანზაქცია მოხვდება შერჩეულ ერთეულებში. ფულადი ერთეულის შერჩევა უფრო მეტად გამოიყენება აუდიტში, ვიდრე მარტივი შემთხვევითი შერჩევა, ვინაიდან ეს უფრო ეფექტურია, რადგან განუსაზღვრელობის ზღვარი უფრო დაბალია შეცდომების შეფასებისას.

ფულადი ერთეულის შერჩევისთვის მეთოდის გამოყენებისას საჭირო გამოთვლები შესაძლოა, იყოს რთული. მეთოდი უფრო პრაქტიკულია, თუ მისი კომპიუტერიზაციაა შესაძლებელი. სტატისტიკურად ეს მეთოდი ასევე ვალიდურია მხოლოდ შეცდომების დაბალი მაჩვენებლის მქონე პოპულაციებისათვის.

სტრატიფიცირებული შერჩევა

სტრატიფიცირებული ფულადი ერთეულის შერჩევა პოპულაციას ყოფს რამდენიმე ქვეჯგუფად (სტრატა). სტრატები წინასწარ უნდა განისაზღვროს სხვადასხვა მახასიათებლის, მაგალითად, რისკის მიხედვით. აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა ამ მახასიათებლების დადგენისას, მათ შორის საგანთან დაკავშირებული პოპულაციის შესახებ ცოდნა. თითოეულ სტრატაში, გარკვეული რაოდენობის ელემენტი ირჩევა ფულადი ერთეულის შერჩევის გამოყენებით. თითოეულ სტრატაში შესარჩევი ელემენტების რაოდენობა განსხვავებულია.

შერჩევის შედეგების შეფასება შესაბამისობის არაფულადი მახასიათებლებისთვის

შერჩევაში გამოვლენილი შეუსაბამობის შემთხვევები მნიშვნელოვანია და უნდა შეფასდეს, რამდენად ახდენს ეს შეუსაბამობები პირდაპირ და არსებით გავლენას აუდიტის საგანზე. იმის მიუხედავად, გამოყენებული შერჩევის ტექნიკა არის სტატისტიკური თუ მსჯელობას ეყრდნობა, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს შეუსაბამობის ხასიათი, მიზეზი და გავლენა იმის დასადგენად, არის თუ არა ყოველი შემთხვევა არსებითი თუ არაარსებითი და გამოიტანოს დასკვნა, რამდენად შეესაბამება აუდიტის საგანი დადგენილ კრიტერიუმებს.

როდესაც აფასებს შედეგებს, შესაბამისობის ტესტებთან დაკავშირებით სტატისტიკური დასკვნის გამოსატანად, აუდიტორმა უნდა შეადაროს შეუსაბამობის ზედა ზღვარი შეუსაბამობის ასატან დონესთან. შეუსაბამობის ზედა ზღვარი არის ჯამი რეალური შეუსაბამობის დონესა და დასაშვებ შერჩევის რისკის შორის.

შესაბამისობის არაფულადი მახასიათებლებისთვის შეუსაბამობის რეალური მაჩვენებლის გამოთვლა გულისხმობს აღმოჩენილ შეუსაბამობათა რიცხვის გაყოფას შერჩევის ზომაზე. მაგალითად, თუ 103 ელემენტის შემცველ შერჩევაში 4 შემთხვევა გამოვლინდა, შეუსაბამობის რეალური მაჩვენებელია 3.88% (4/103*100). შერჩევაში მისაღები მაჩვენებელი არის აუდიტორის მისაღები დაშვება პოპულაციაზე. შეუსაბამობის ზედა ზღვრის დასადგენად აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს სტატისტიკური შერჩევის შედეგების შეფასების ცხრილი, რომელიც VI (2) დანართშია მოცემული. ცხრილი არ გვთავაზობს შეუსაბამობის ზედა ზღვრის შეფასებას, ყველა შესაძლო შერჩევის მოცულობისა და შემთხვევისთვის. აქედან გამომდინარე, მაქსიმალური სიფრთხილისათვის აუდიტორს შეუძლია გამოიყენოს კონსერვატიული იმიდგომა და შეარჩიოს მომდევნო ყველაზე მცირე შერჩევის მოცულობა, რათა დაადგინოს შეუსაბამობის ზედა ზღვარი. თუ შეუსაბამობის ზედა ზღვარი შეუსაბამობის ასატან მაჩვენებელზე დაბალია, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს გამოვლენილი შეუსაბამობის არსებითობა და მხედველობაში მიიღოს მისი ხასიათი, მიზეზი და გავლენა აუდიტის საგანზე, მომხმარებლებზე და განიხილოს მოსაზრების ან დასკვნის მოდიფიცირება ყოვლისმომცველობის საკითხის გათვალისწინებით.

მეორე მხრივ, თუ შეუსაბამობის ზედა ზღვარი აჭარბებს შეუსაბამობის ასატანი შეცდომის დონეს, აუდიტორი განიხილავს დასკვნას, რომ აუდიტის საგანი არ არის შესაბამისობაში დადგენილ კრიტერიუმებთან.

შეუსაბამობის რეალური დონისა და ზედა ზღვრის გამოთვლა ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია ნაჩვენები.

ცხრილი 7. შეუსაბამობის ზედა ზღვრის გამოთვლა

	გამოვლენილი შეუსაბამობების რაოდენობა										
	შერჩევის მოცულობა	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
მაგალითად, თუ: შეუსაბამობის ასატანი მაჩვენებელი: 6% მოსალოდნელი შეუსაბამობის დონე: 1.5% შერჩევის მოცულობა: 103 შერჩევის მოცულობაში გამოვლენილი შეუსაბამობების რაოდენობა: 4 გამოვლენილი შეუსაბამობის მაჩვენებელი იქნება 4/103*100=3,88% რწმუნების დონე: 95% მაშინ, შეუსაბამობის ზედა ზღვარი=გამოვლენილი შეუსაბამობის მაჩვენებელი+შერჩევის რისკი შეუსაბამობის ზედა ზღვარი: 9%	20	14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
	25	11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
	30	9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
	35	8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
	40	7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
	45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
	50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
	55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.5	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
	60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
	65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23.	24.7
	70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
	75	4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
	80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
	90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
შერჩევის მოცულობის შემდეგი ყველაზე დაბალი მაჩვენებელი	100	2.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
	125	2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2

• აუდიტორული დასკვნის ჩამოსაყალიბებლად, შეუსაბამობის ზედა ზღვარი უნდა შედარდეს შეუსაბამობის ასატანი დონის მაჩვენებელთან;
• თუ შეუსაბაობის ზედა ზღვარი არის > შეუსაბამობის ასატან დონეზე, აუდიტის საგანი არ შეესაბამება კრიტერიუმებს;
• თუ შეუსაბამობის ზედა ზღვარი < შესაბამობის ასატან დონეზე, აუდიტის საგანი შეესაბამება კრიტერიუმებს;
• აუდიტორმა უნდა განიხილოს შეუსაბამობის არსებითობა და ყოვლისმომცველობა და ჩამოაყალიბოს შესაფერისი აუდიტორული დასკვნა ან მოსაზრება.

თუ აუდიტორი იყენებს არასტატისტიკურ ან მსჯელობაზე დაფუძნებულ შერჩევას, შერჩევის რისკი შესაძლოა პირდაპირ გაზომვადი არ იყოს; თუმცა მიზანშეწონილია, აუდიტორმა გამოიტანოს დაასკვნა, რომ შერჩევის შედეგები არ აკმაყოფილებს შესაბამისობის მისაღებ დონეს, თუ შეუსაბამობის რეალური მაჩვენებელი აჭარბებს შერჩევისას გამოყენებულ შესაბამისობის მოსალოდნელ დონეს.

შერჩევის შედეგების შეფასება შეუსაბამობის მონეტარული ღირებულებისათვის

თუ გენერალური ერთობლიობა, საიდანაც ხდება შერჩევითი ერთობლიობის შედგენა, ეფუძნება ფულად ღირებულებას, აუდიტორმა შეიძლება შეაფასოს შერჩევის შედეგები, რათა დაადგინოს გამოვლენილი შეუსაბამობის ფულადი ღირებულება და, შემდეგ გაავრცელოს ის გენერალურ ერთობლიობაზე პროგნოზირებული შეუსაბამობის მაჩვენებლის გამოსათვლელად.

არსებობს ორი მიდგომა, რომელიც გამოიყენება შესაბამისობის შედეგების გასავრცელებლად ფულადი ფორმის გენერალურ ერთობლიობაზე. პირველის შემთხვევაში, თუ მონეტარული შეუსაბამობის 100 პროცენტი შეცდომებია მსგავსი ზომის ტრანზაქციებიდან პოპულაციაში, შეუსაბამობის რეალური მაჩვენებლები, რომლებიც ზემოთ არაფულადი ატრიბუტების შემთხვევებისთვისაა განხილული, შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს პოპულაციის შეუსაბამობების პროგნოზირებული ღირებულების დასადგენადაც. ქვემოთ მოცემულ პირველ მაგალითში განხილულია სწორედ ეს მიდგომა.

მეორე მიდგომით, შერჩევის შედეგების ფულადი ფორმის მთლიან პოპულაციაზე გასავრცელებლად, უნდა გამოთვალოთ შეუსაბამობის მაჩვენებელი გამოვლენილი შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობიდან. მოცემული შემთხვევა განხილულია ქვემოთ მოცემულ მეორე მაგალითში.

შეუსაბამობის თანხობრივი ღირებულების გამოთვლა

მაგალითი 1

თუ 4 შეუსაბამობის შემთხვევა გამოვლინდა 103 შერჩეული ერთეულიდან, შეუსაბამობის მაჩვენებელი იქნება 3.88% (4/103). დავუშვათ, ოთხივე შემთხვევა სრულად შეუსაბამო იყო კრიტერიუმებთან და პოპულაცია შედგება ჰომოგენური ტრანზაქციებისგან. ამ მოცემულობით შეუსაბამობის მაჩვენებელი 3.88% შეიძლება გავრცელდეს მთლიანი პოპულაციის ჯამურ თანხობრივ ღირებულებაზე, რომ შეფასდეს მთლიანი პოპულაცია. თუ მთლიანი პოპულაციის ჯამური ღირებულება არის 5 000 000, მაშინ პროგნოზირებული შეუსაბამობის თანხობრივი ღირებულება იქნება 194 000 (5 000 000 X 3.88%).

მაგალითი 2

მაგალითად, აუდიტორმა მთლიანი პოპულაციიდან შეარჩია ერთეულები, რომლის თანხობრივი ღირებულება არის 20 000 ლარი, ხოლო გამოვლენილი შეუსაბამობის ჯამური თანხობრივი რაოდენობა - 650 ლარი, რაც შემოწმებული ტრანზაქციების 3%-იან შეუსაბამობის მაჩვენებელია (660/20 000). თუ დავუშვებთ, რომ პოპულაციის ჯამური თანხობრივი ღირებულება არის 5 000 000 ლარი, მაშინ პროგნოზირებული შეუსაბამობის თანხობრივი ღირებულება იქნება 150 000 ლარი (5 000 000 X 3%).

საბოლოოდ, შეუსაბამობის თანხობრივი ღირებულება დარდება არსებითობის ზღვრულ მაჩვენებელს იმისათვის, რომ ჩამოყალიბდეს აუდიტორული დასკვნა ან მოსაზრება.

აუდიტის გეგმის შედგენა

ISSAI 4000 (137)

აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს და დოკუმენტურად ასახოს აუდიტის სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, რომლებიც ერთობლივად აღწერს:
- როგორ უნდა წარიმართოს აუდიტი იმგვარად, რომ აუდიტის ანგარიში იყოს გარემოებების შესაბამისი;
- აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო რესურსებს;
- აუდიტორული სამუშაოს ჩასატარებელ ვადებს.

აუდიტის გეგმა

ადგენს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას

აუდიტის გეგმა ინსტრუქციების ნაკრებია აუდიტორისთვის (ან აუდიტორთა ჯგუფისთვის), სადაც **დეტალურად არის განსაზღვრული** იმ აუდიტორული პროცედურების **ხასიათი, ვადები და მოცულობა**, რომლებიც აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს. გეგმაში მითითებულია აუდიტის მიზანი, ასევე შეიძლება **მითითებული იყოს** შერჩევითი ერთობლიობის მოცულობა და შერჩევითი ერთობლიობის შერჩევის საფუძველი. გარდა ამისა, გეგმაში აღწერილი **უნდა** იყოს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების მოსალოდნელი შედეგები და დასკვნის ტიპები, რომლებიც მიღებული შედეგების საფუძველზე გამოაქვს აუდიტორს. ISSAI 4000-ს შესაბამისად, აუდიტის გეგმაში უნდა შედიოდეს:

- დაგეგმილი აუდიტის **ხასიათი, ვადები და მოცულობა**;
- აუდიტის შესაბამისი **რისკებისა და შიდა კონტროლის მექანიზმების შეფასება**;
- აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც შემუშავებულია **რისკზე რეაგირების** მიზნით;
- პოტენციური **აუდიტორული მტკიცებულებები**, რომელთა მოპოვებაც ხდება აუდიტის პროცესში.

ცვლილებები აუდიტის გეგმაში აუდიტის მიმდინარეობისას

გეგმის შეცვლა, აუცილებლობის შემთხვევაში

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, აუცილებლობის შემთხვევაში, უნდა განახლდეს და შეიცვალოს აუდიტის მიმდინარეობისას, რაც შეიძლება გამოწვეული იყოს მოულოდნელი მოვლენებით, გარემო პირობების შეცვლით ან მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებებით. ამ ცვლილებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურების ხასიათზე, ვადებსა და პროცედურებზე. აღნიშნული ცვლილებები უნდა დაამტკიცოს დავალებაზე პასუხისგებელმა პირმა.
დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი 2.12 - აუდიტის გეგმა.

დოკუმენტაცია

აუდიტის გეგმისა და მასში შეტანილი ცვლილებების დოკუმენტირება

აუდიტის საერთო სტრატეგია და აუდიტის გეგმა, მათ შორის, აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტის საერთო სტრატეგიასა და გეგმაში შეტანილი მნიშვნელოვანი ცვლილებები და ამ ცვლილებების მიზეზების დასაბუთება უნდა აისახოს სამუშაო დოკუმენტებში, ასევე აუდიტის მართვის სისტემაში (ასეთის არსებობის შემთხვევაში).
აუდიტის გეგმის დოკუმენტაციის შედგენის მიზანია, უზრუნველყოს ჩანაწერები/მტკიცებულებები იმისა, რომ აუდიტორული პროცედურები სათანადოდ დაიგეგმა და ჩატარდა და, მეორე მხრივ, შესაძლებელი იყოს შესრულებული სამუშაოს მიმოხილვა და დამტკიცება.

პრაქტიკული სავარჯიშოები შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან აუდიტის რისკის ფორმულა არ შეიძლება იყოს (არ – აუდიტის რისკი; თრ – თანდაყოლილი რისკი; კრ – კონტროლის რისკი; შრ – შეუმჩნევლობის რისკი):

ა) არ = თრ X კრ X შრ;
ბ) თრ = არ / (კრ X შრ);
გ) კრ = არ / (თრ X შრ);
დ) შრ = (თრ X კრ) / არ.

2. რისკების შეფასებისათვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურებია:

ა) დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, ანალიზის ჩატარება, გამოკითხვა;
ბ) დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოთვლა, ანალიზის ჩატარება;
გ) დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოკითხვა;
ე) დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, გამოთვლა, ანალიზი, გარე დადასტურება და სისრულე;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

3. შიდა კონტროლის კომპონენტებია:

ა) კონტროლის გარემო და აუდიტის ობიექტის გამოყენებული რისკის შეფასების პროცესი;
ბ) საინფორმაციო სისტემები და კომუნიკაცია;
გ) კონტროლის მექანიზმები და კონტროლის მექანიზმების მონიტორინგი;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

4. აუდიტის არსებითობა განისაზღვრება:

ა) აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე;
ბ) ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების დროს;
გ) აუდიტის ანგარიშის მომზადების დროს;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

5. ქვემოთ ჩამოთვლილი წინადადებებიდან სწორია:

I. აუდიტორები იყენებენ არსებითობას შეუსაბამობის დონის შესაფასებლად, რათა განსაზღვრონ გავლენა დასკვნაზე ან მოსაზრებაზე;
II. შერჩეული საკითხიდან გამომდინარე, არსებითობა განისაზღვრება შეუსაბამობის იმ დონის განსაზღვრით, რომელიც, სავარაუდოდ, გავლენას მოახდენს სამიზნე მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე;
III. არსებითობა განისაზღვრება იმისთვის, რამდენად სრულად არის ფინანსურ ანგარიშგებაში აღრიცხული ყველა ოპერაცია და მოვლენა.

ა) სამივე: I, II და III;
ბ) მხოლოდ I და II;
გ) მხოლოდ I და III;
დ) მხოლოდ II.

6. ფაქტორი, რომელიც განასხვავებს შეცდომას თაღლითობისგან, არის:

ა) განზრახვა;
ბ) არსებითობა;
გ) თანხობრივი სიდიდე;
დ) ბუღალტრულად არასწორად ასახვა.

7. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან, აუდიტის რისკის კომპონენტი არ არის:

ა) კონტროლის რისკი;
ბ) თანდაყოლილი რისკი;
გ) გადაცდომის რისკი;
დ) შეუმჩნევლობის რისკი.

8. აუდიტორმა შეისწავლა ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა და შეაფასა კონტროლის რისკი და გადაწყვიტა, ჩაეტარებინა „კონტროლების ტესტირება“. მაშასადამე, აუდიტორი ფიქრობს, რომ:

ა) კონტროლების ტესტირების ჩატარება გამოიწვევს ძირითადი აუდიტორული პროცედურების მოცულობის შემცირებას;
ბ) აუდიტორული პროცედურები ვერ გამოავლენს ფინანსური ანგარიშგების არსებით უზუსტობებს;
გ) კონტროლების სისტემაში აღმოჩენილი მრავალი ხარვეზი ვერ უზრუნველყოფს სააღრიცხვო სისტემაში შეცდომების დაშვების პრევენციას;
დ) ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლები არასაიმედოა.

9. აუდიტორულ მტკიცებულებათა სახეებია:

ა) ფიზიკური, დოკუმენტური, ზეპირი (სიტყვიერი), ანალიტიკური;
ბ) შიდა, გარე აუდიტორის მიერ მოპოვებული;
გ) გამოთვლა, ანალიზი, დოკუმენტაციის შემოწმება და დათვალიერება;
დ) სწორი პასუხია „ა“ და „გ“.

10. თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები განსხვავდება შეუმჩნევლობის რისკისაგან იმით, რომ:

ა) განსხვავებით შეუმჩნევლობის რისკისაგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები მთლიანი რისკის შემადგენელი ნაწილია;
ბ) განსხვავებით შეუმჩნევლობის რისკისაგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასების შეცვლა აუდიტორს შეუძლია დამოუკიდებლად, თავისი სურვილისამებრ;
გ) განსხვავებით შეუმჩნევლობის რისკისაგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები განისაზღვრება ანგარიშების ნაშთების, ოპერაციათა დონეზე;
დ) განსხვავებით შეუმჩნევლობის რისკისაგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები აუდიტის ობიექტის რისკია.

11. მუხლების ტესტირების დროს გამოიყენება შერჩევის მეთოდი:

ა) კონკრეტული მუხლის შერჩევა;
ბ) 100%-ით შერჩევის მეთოდი;
გ) აუდიტორული შერჩევა;
დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი პასუხი სწორია.

12. დაალაგეთ ჩამოთვლილი მტკიცებულების მოპოვების წყაროები ხარისხის მიხედვით დალაგდება შემდეგნაირად: (ყველაზე მაღალი, უფრო მაღალი და უფრო დაბალი)

I. გარე წყარო – ექსპერტების მიერ შესრულებული სამუშაო;
II. შიდა წყარო – აუდიტის ობიექტის მიერ შექმნილი ბაზები;
III. აუდიტორის წყარო – გამოთვლები, დაკვირვება, დოკუმენტურის შემოწმება.

ა) I, II და III;
ბ) I, III და II;
გ) II, I და III;
დ) III, I და II.

13. არსებითი უზუსტობის რისკსა და აუცილებელ აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობას შორის შემდეგი სახის ურთიერთკავშირია:

ა) რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით მეტი ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს;
ბ) რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით მაღალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით მეტი ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს;
გ) არსებითი უზუსტობის რისკი ტოლია შერჩევის რისკისა და ნაკლები ძირითადი პროცედურები ჩატარდება;
დ) „ა“ და „გ“ პასუხებია სწორი.

14. აუდიტის რომელი ეტაპი უზრუნველყოფს: 1) მნიშვნელოვანი მიმართულებების/საკითხების განსაზღვრას 2) პოტენციური პრობლემების გამოვლენას 3) პროცედურის ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრას?

ა) ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპი;
ბ) დასკვნისა და ანგარიშგების ეტაპი;
გ) დაგეგმვის ეტაპი;
დ) წლიური დაგეგმვის ეტაპი.

15. დაგეგმვის ეტაპზე არსებითობის შეფასების მიზანია:

ა) აუდიტის კითხვების/ ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრა, რომლებიც მნიშვნელოვანია სამიზნე მომხმარებლებისთვის;
ბ) აუდიტორული პროცედურების მოცულობისა და მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასება;
გ) შეუსაბამობის დონის შეფასება, რათა განისაზღვროს გავლენა დასკვნასა და მოსაზრებაზე;
დ) შერჩევის მეთოდის განსაზღვრა.

16. მნიშვნელოვანი რისკი არის:

ა) კონტროლის რისკი, რომელიც საჭიროებს სპეციალურ განხილვას;
ბ) არსებითი შეუსაბამობის რისკი;
გ) თანდაყოლილი რისკი, რომელიც საჭიროებს სპეციალურ განხილვას;
დ) შეუმჩნევლობის რისკი.

17. თუ აუდიტორული პროცედურების ჩასატარებლად აუდიტორი აირჩევს შიდა კონტროლზე დაფუძნებულ მიდგომას და, შესაბამისად, კონტროლის მექანიზმებზე გეგმავს მაღალ დაყრდნობას, საკითხის შესამოწმებლად:

ა) გეგმავს მხოლოდ კონტროლის ტესტირებას;
ბ) მიუხედავად კონტროლის ეფექტიანობისა, მაინც სჭირდება მინიმალური დონის ძირითადი ტესტების ჩატარება;
გ) ატარებს ანალიტიკურ პროცედურებს;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

18. საკმარისობა, რელევანტურობა და საიმედოობა ის მახასიათებლებია, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს:

ა) აუდიტორული მტკიცებულება;
ბ) აუდიტორული შერჩევა;
გ) აუდიტის საგანი;
დ) აუდიტის მასშტაბი.

19. მტკიცებულების საიმედოობის მახასიათებელი არ არის:

ა) წყაროებიდან დამოუკიდებელი გარე მახასიათებელი;
ბ) უშუალოდ აუდიტორის მიერ მოპოვებული მახასიათებელი;
გ) არის სიტყვიერი (ზეპირი) განცხადება;
დ) პირველადი დოკუმენტიდან მოპოვებული მახასიათებელი.

20. აუდიტის საგანია მუნიციპალიტეტების 2019 წლის საქმიანობის კანონშესაბამისობის შესწავლა:

აუდიტის ჯგუფმა დაგეგმვის ეტაპზე ორგანიზაციისგან გამოითხოვა საკასო ხარჯების შესახებ დეტალური ინფორმაცია, რომლის მიხედვით ორგანიზაციის მიერ 2019 წელს გაწეულმა ხარჯმა ჯამში შეადგინა 5 000 000 ლარი. უფრო დეტალურად:

- მთლიანი ხარჯის 45% - შრომის ანაზღაურება
- მთლიანი ხარჯის 40% - სახელმწიფო შესყიდვები
- მთლიანი ხარჯის 5% - წარმომადგენლობითი ხარჯები
- მთლიანი ხარჯის 4% - მივლინების ხარჯები
- მთლიანი ხარჯის 3% - სოციალური ხარჯები
- მთლიანი ხარჯის 3% - სხვა ხარჯები

მუნიციპალიტეტის 2019 წლის საქმიანობის შეფასებისას ერთ-ერთი აქტუალური იყო თანამშრომელთა მივლინებების მართლზომიერების საკითხი და ორგანიზაციაში არსებული სუსტი კონტროლის სისტემა, რასაც ადგილობრივი მედიასაშუალებები მუდმივად განიხილავდნენ.

1. განიხილეთ მოცემული პირობა და განსაზღვრეთ:
   - რაოდენობრივი და ხარისხობრივი არსებითობა;
   - აუდიტის ფარგლებში შესასწავლი პოტენციური თემები.

2. შერჩეული ერთ-ერთი თემის მაგალითზე (მაგ: სახელმწიფო შესყიდვები) წარმოადგინეთ აუდიტის გეგმის მოსამზადებლად საჭირო პროცედურები, რომელსაც ჩაატარებდით აუდიტორული პროცედურების ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსასაზღვრად.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორული რისკი (არ) = თანდაყოლილი რისკი (თრ) x კონტროლის რისკი (კრ) x შეუმჩნევლობის რისკი (შრ).
ISSAI 4000.54

2. სწორი პასუხია „ა“. დოკუმენტური შემოწმება და დათვალიერება, დაკვირვება, ანალიზის ჩატარება, გამოკითხვა რისკების შეფასებისათვის განკუთვნილი აუდიტორული პროცედურებია.
ISSAI 4000.160-167

3. სწორი პასუხია „დ“. ყველა პასუხი სწორია - COSO მოდელის მიხედვით, შიდა კონტროლის კომპონენტები მოიცავს ყველა ზემოაღნიშნულს.
„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-101 მუხლი.

4. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორებმა არსებითობა უნდა გაითვალისწინონ დაგეგმვის პროცესში, ადგილზე მუშაობისას და ანგარიშის მომზადების პროცესში. არსებითობა მთელი აუდიტის მიმდინარეობისას განისაზღვრება და გადაისინჯება.
ISSAI 4000.125

5. სწორი პასუხი „ბ“. შესაბამისობის აუდიტისთვის შერჩეული საკითხიდან გამომდინარე, არსებითობა განისაზღვრება შეუსაბამობის იმ დონის განსაზღვრით, რომელიც, სავარაუდოდ გავლენას მოახდენს სამიზნე მომხმარებლების გადაწყვეტილებებზე, შემდეგ განსაზღვრონ გავლენა დასკვნაზე ან მოსაზრებაზე.
ISSAI 4000.128-129

6. სწორი პასუხია „ა“. თაღლითობა - განზრახ ჩადენილი ქმედება.
ISSAI 4000.58

7. სწორი პასუხია „გ“. გადაცდომის რისკი არ არის აუდიტის რისკის კომპონენტი, აუდიტის რისკის კომპონენტია თანდაყოლილი, კონტროლისა და შეუმჩნევლობის რისკები.
ISSAI 4000.54

8. სწორი პასუხია „ა“. კონტროლების ტესტირების ჩატარება გამოიწვევს ძირითადი აუდიტორული პროცედურების მოცულობის შემცირებას.
ISSAI 4000.149 ISSAI 4000.159 ISSAI 4000.168

9. სწორი პასუხია „ა“. ფიზიკური, დოკუმენტური, ზეპირი (სიტყვიერი), ანალიტიკური - აუდიტორული მტკიცებულების სახეებს განეკუთვნება, შიდა, გარე, აუდიტორის მიერ მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულების წყაროებია, ხოლო გამოთვლა, ანალიზი, დოკუმენტაციის შემოწმება და დათვალიერება – აუდიტორული პროცედურის სახეები.
ISSAI 4000.160-167

10. სწორი პასუხია „დ“. განსხვავებით შეუმჩნევლობის რისკისაგან, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები არის აუდიტის ობიექტის რისკი, რადგან შეუმჩნევლობის რისკი - რისკი იმისა, რომ აუდიტორი ვერ გამოავლენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რაც გამოიწვევს არასწორი დასკვნის გამოტანას/მოსაზრების გამოთქმას.
ISSAI 4000.154

11. სწორი პასუხია „დ“. მუხლების ტესტირებისას ყველა ჩამოთვლილი შერჩევის მეთოდი გამოიყენება აუდიტორის პროფესიული განსჯის შედეგად.
ISSAI 4000.73

12. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორის წყარო – ყველაზე მაღალი; გარე წყარო – უფრო მაღალი; შიდა წყარო - უფრო დაბალი.
ISSAI 100.32

13. სწორი პასუხია „ა“. რაც უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის რისკი, მით დაბალი უნდა იყოს შეუმჩნევლობის რისკი და მით უფრო ძირითადი პროცედურები უნდა ჩატარდეს, ან პირიქით.
ISSAI 4000.129

14. სწორი პასუხია ,,გ“. აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ხდება მნიშვნელოვანი მიმართულებების/საკითხების განსაზღვრა, პოტენციური პრობლემების გამოვლენა და პროცედურის ხასიათის, ვადებისა და მოცულობის განსაზღვრა.
ISSAI 4000.139-140

15. სწორი პასუხია „ა“. დაგეგმვის ეტაპზე არსებითობის შეფასება ეხმარება აუდიტორს, განსაზღვროს აუდიტის ისეთი კითხვები/მიმართულებები, რომლებიც მნიშვნელოვანია სამიზნე მომხმარებლებისთვის.
ISSAI 4000.128

16. სწორი პასუხია „გ“. პროფესიული მსჯელობისას აუდიტორმა უნდა განიხილოს თანდაყოლილი რისკები, რათა განსაზღვროს რისკის ხასიათი, პოტენციური შეუსაბამობის გავლენა (მათ შორის, ის, რომ რისკმა შესაძლოა, შეუსაბამობის მრავალი შემთხვევა წარმოშვას) და რისკის ალბათობა მოითხოვს თუ არა **სპეციფიკურ აუდიტორულ განხილვას** ანუ გამოავლინოს მ**ნიშვნელოვანი რისკები.**
შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, თანდაყოლილი რისკის გამოვლენა და შეფასება.

17. სწორი პასუხია „ბ“. აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მიუხედავად კონტროლის ეფექტიანობისა და შესაბამისად, შიდა კონტროლებზე მაღალი დაყრდნობისა, **მაინც საჭიროა მინიმალური დონის ძირითადი ტესტების ჩატარება.**

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, რწმუნების მოდელი

18. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები რწმუნების შერჩეული დონის შესაბამისი დასკვნების ფორმირებისთვის **საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებათა მოსაპოვებლად.** შესაფერისობა არის მტკიცებულების ხარისხის საზომი და მოიცავს რელევანტურობასა და საიმედოობას.
ISSAI 4000.144-148

19. სწორი პასუხია „გ“. მართალია, გამონაკლისების არსებობაც აღიარებულია, მაგრამ, ზოგადად, მიიჩნევა, რომ აუდიტორული მტკიცებულება გაცილებით საიმედოა, როდესაც დოკუმენტური ფორმით – ქაღალდზე, ელექტრონული ან სხვა საინფორმაციო მატარებლის ფორმით არსებობს **და არ არის სიტყვიერი (ზეპირი) განცხადებები.**
შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფერისობა

ამოცანის პასუხი:
1. არსებითობა

- **რაოდენობრივი არსებითობის** განსასაზღვრად ძირითად ბაზად შეირჩევა ხარჯები, ხოლო ზღვრული პროცენტული დიაპაზონიდან – ყველაზე დაბალი მაჩვენებელი, რადგან პირობაში ვკითხულობთ, რომ მუნიციპალიტეტში არსებობს მნიშვნელოვანი სისუსტეები კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებით. მეთოდოლოგიაში მოცემული მიდგომის გათვალისწინებით შეირჩევა 0,05%. შესაბამისად, საერთო რაოდენობრივი არსებითობა დაიანგარიშება შემდეგნაირად: 5 000 000 X 0.05 = **250 000** (ლარი).
- პირობის გათვალისწინებით, მუნიციპალიტეტის საქმიანობიდან **ხარისხობრივი არსებითობის მიხედვით** შეირჩევა მივლინების საკითხი, რომელიც აქტუალურია სამიზნე მომხმარებლისთვის (მედია, საზოგადოება).

თემების შერჩევა

- პირობაში ხარჯებთან დაკავშირებული მონაცემებისა და დაანგარიშებული რაოდენობრივი არსებითობის გათვალისწინებით, შესასწავლ თემებად შეირჩევა:

ხარჯის შინაარსი	პროცენტული მაჩვენებელი	თანხა	გადაწყვეტილება თემის შერჩევაზე
შრომის ანაზღაურება	45%	5 000 000 X 45 % = 2 250 000	**შეირჩევა**, რადგან აჭარბებს რაოდენობრივ არსებითობას.
სახელმწიფო შესყიდვები	40%	5 000 000 X 40 % = 2 000 000	**შეირჩევა**, რადგან აჭარბებს რაოდენობრივ არსებითობას.
წარმომადგენ-ლობითი ხარჯები	5%	5 000 000 X 5 % = 250 000	**შეირჩევა**, რადგან აჭარბებს რაოდენობრივ არსებითობას.
მივლინების ხარჯები	4%	5 000 000 X 4 % = 200 000	**შეირჩევა** ხარისხობრივი არსებითობის გათვალისწინებით, მიუხედავად იმისა, რომ საერთო არსებითობაზე ნაკლებია.
სოციალური ხარჯები	3%	5 000 000 X 3 % = 150 000	არ შეირჩევა, რადგან ნაკლებია რაოდენობრივ არსებითობაზე და ობიექტის შესწავლისას მნიშვნელოვანი რისკი არ გამოვლენილა.
სხვა ხარჯები	3%	5 000 000 X 3 % = 150 000	არ შეირჩევა, რადგან ნაკლებია რაოდენობრივ არსებითობაზე და ობიექტის შესწავლისას მნიშვნელოვანი რისკი არ გამოვლენილა.

2. მუნიციპალიტეტის საქმიანობის ერთ-ერთ ძირითად მიმართულებად შეირჩა სახელმწიფო შესყიდვები. ამ თემის შესასწავლად აუდიტორი გაეცნობა სახელმწიფო შესყიდვებთან დაკავშირებით მოქმედ ნორმატიულ აქტებს, მუნიციპალიტეტის პრაქტიკას შესყიდვებთან დაკავშირებით და არსებულ კონტროლის გარემოს. შედეგად, გამოავლენს:

- მნიშვნელოვან რისკებს;
- კონტროლებს;
- კონტროლის ნაკლოვანებებს.

მიღებული შედეგების გათვალისწინებით დაგეგმავს ძირითად აუდიტორულ პროცედურებს და განსაზღვრავს პროცედურის ხასიათს, ვადებსა და მოცულობას.

3. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები

შესაბამისობის აუდიტის მოდულის წინამდებარე მე-3 ნაწილში დაინტერესებული პირები შეისწავლიან ადგილზე შესასრულებელ სამუშაოებს, ეტაპებსა და მათთან დაკავშირებით განსახილველ საკითხებს. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები გულისხმობს ყველა იმ საჭირო აუდიტორული პროცედურების ჩატარებას, რომლებიც დაიგეგმა და დამუშავდა აუდიტის დაგეგმვის სტადიაზე, რიგ შემთხვევაში კი, დაიგეგმა ან/და შეიცვალა აუდიტის მიმდინარეობისას. ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები მთავრდება განხორციელებული აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასებით.

სასწავლო მასალა

შესაბამისობის აუდიტის ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების შესასწავლად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, დაინტერესებულ პირთათვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო სასწავლო მასალა.

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ასს 400 შესაბამისობის აუდიტის პრინციპები	58	
ასს 4000 შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტი	179, 184, 188	გ180-გ183, გ185-გ187, გ189-გ190

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად მსმენელებისთვის რეკომენდებულია აუდიტის ქვემოთ მითითებული სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

- 3.1 აუდიტის მიგნებების შეჯამება.

მოდულის ამ ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. კონტროლის ტესტების ჩატარება;
☐	2. ელემენტების ტესტირებების ჩატარება;
☐	3. აუდიტორული პროცედურების შედეგების შეფასება;
☐	4. ანალიტიკური პროცედურების ჩატარება;
☐	5. გადაწყვეტილების მიღება სხვათა მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენების თაობაზე.

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების მიმოხილვა

ადგილზე შესასრულებელი აუდიტორული სამუშაოების ხასიათი

ადგილზე შესასრულებელ აუდიტორული სამუშაოების ეტაპში შედის:

- აუდიტორული პროცედურების ჩატარება (კონტროლის ტესტები, ძირითადი პროცედურები), რომლებიც განსაზღვრულია/დაგეგმილია დეტალური დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მიზნით აუდიტის საგანთან დაკავშირებით კრიტერიუმებთან შესაბამისობის გამოვლენის მიზნით;
- დადგენა, არის თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი, რათა მათ საფუძველზე გამოტანილ იქნეს დასკვნები შესაბამისობასთან დაკავშირებით რწმუნების საჭირო დონეზე;
- საჭიროების შემთხვევაში აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტის მიდგომის მოდიფიცირება დაგეგმვის ეტაპის შემდგომ მიღებული ახალი ინფორმაციის ასახვის მიზნით; და
- პროცედურების შედეგების ანალიზი კრიტერიუმებთან შესაბამისობაზე ზოგადი დასკვნების გამოსატანად.

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება

ISSAI 4000 (144)	*უდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს პროცედურები რწმუნების შერჩეული დონის შესაბამისი დასკვნების ფორმირებისთვის საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად*

აუდიტორული პროცედურების ჩატარება აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად

შიდა კონტროლის მექანიზმების ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების კომბინაცია

აუდიტის ობიექტში ადგილზე ჩატარებული სამუშაოების ეტაპზე მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია შიდა კონტროლის მექანიზმების (რომელიც, საჭიროების შემთხვევაში, ეყრდნობა შესაბამისი შიდა კონტროლის მექანიზმების წინასწარ შეფასებას დაგეგმვის ეტაპის ფარგლებში), ძირითადი პროცედურებისა (ელემენტების ტესტირების) და ანალიტიკური პროცედურებით. ასევე, სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის, მაგალითად, ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციისა და სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს ერთობლივად გამოყენების მეშვეობით.

აუდიტორული პროცედურების კომბინაცია

იმის მიუხედავად, რომ აუდიტორებს შეუძლიათ დიდი მოცულობის აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება ჩანაწერების მიმოხილვის მეშვეობით, მხოლოდ ამ წყაროდან შესაძლოა ვერ მოხდეს საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, რასაც დაეყრდნობა აუდიტის დასკვნა. სხვა პროცედურებიც (მაგალითად, დაკვირვება, გამოკითხვა და მესამე მხარისგან მიღებული დასტური) გამოიყენება აუდიტორული მტკიცებულებების მიღების მიზნით.

აღნიშნული აუდიტორული პროცედურები ან მათი კომბინაცია შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს შიდა კონტროლის ტესტებისა და ძირითადი პროცედურების დროს.

შიდა კონტროლის ტესტირების ჩატარება

კონტროლის მექანიზმების უწყვეტი ეფექტიანი ფუნქციონირების შეფასება

შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის პროცესში აუდიტორები აფასებენ, აუდიტის ობიექტს აქვს თუ არა დანერგილი კონტროლის მექანიზმები სათანადო ნორმებთან შესაბამისობის მიზნით. აუდიტორი ატარებს კონტროლების ტესტირებას, რათა შეამოწმოს აღნიშნული კონტროლის მექანიზმების წინასწარი შეფასება, რომელზე დაყრდნობასაც გეგმავს. ტესტირების მიზანია, შეაფასოს, ძირითადი კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებდა თუ არა ეფექტიანად და უწყვეტად განსახილველი პერიოდის განმავლობაში.

კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანად შეფასება

თუ კონტროლების ტესტირებით დადგინდება, რომ კონტროლის მექანიზმები უწყვეტად და ეფექტიანად ფუნქციონირებდა განსახილველი პერიოდის განმავლობაში, მოხდება აღნიშნული კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა და შესაძლებელი გახდება ძირითადი ტესტების რაოდენობის შემცირება.

კონტროლის მექანიზმების არაეფექტიანად შეფასება

თუ აღმოჩნდება, რომ შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმები არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად განსახილველი პერიოდის განმავლობაში, აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს აუდიტის მიდგომა და გაზარდოს ჩასატარებელი ელემენტების ტესტირების მოცულობა.

ძირითადი პროცედურების – ელემენტთა ტესტირების ჩატარება

ელემენტების ტესტირება მოიცავს დეტალური ოპერაციების, მოქმედებებისა და საქმიანობის ტესტირებას აუდიტის კრიტერიუმების შესაბამისად. აუდიტორები დაგეგმვის ეტაპებზე განსაზღვრავენ/გეგმავენ ძირითად პროცედურებს, რათა რეაგირება მოახდინონ შესაბამისი რისკების შეფასებაზე; მათი მიზანია, არსებითი შეუსაბამობის აუდიტორული მტკიცებულებების გამოვლენა და მოპოვება მტკიცების დონეზე.

შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის დონის მიუხედავად, აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და ჩაატაროს კონტროლის ძირითადი ტესტირება (ელემენტების ტესტირება) აუდიტის საგნის თითოეულ არსებით ნაწილთან მიმართებით. შეუსაბამობის მნიშვნელოვანი რისკების არსებობის შემთხვევაში აუდიტორმა ასევე უნდა ჩაატაროს დამატებითი ძირითადი პროცედურები.

ძირითადი პროცედურების ტიპები

ძირითად პროცედურებში შედის:

- ელემენტების ტესტირება – ტესტირების პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება ცალკეული შერჩეული მუხლების მიმართ;
- ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები.

ელემენტების ტესტირების ტიპური სახეები

ელემენტების ტესტირება, როგორც წესი, ტარდება ქვემოთ მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილი სახით:

ცხრილი 8. ელემენტების ტესტირება

ანალიზი	• შიდა და სხვა აუდიტორების მიერ მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზი; • სამართლებრივი ბაზის, სამართლებრივი და საბიუჯეტო ვალდებულებების, უფლებამოსილებების, სატენდერო პროცედურების ანალიზი.
ხელახლა შესრულება	**• შემოწმებული/აუდირებული ტრანზაქციების ხელახალი შესრულება;**
შემოწმება და დათვალიერება	• მატერიალური ფასეულობები; • კონტრაქტები; • სარჩელები; • მონიტორინგის ანგარიშები; • აუდიტის ანგარიშები (შიდა და გარე); • მარეგულირებლის ანგარიშები; • დამხმარე დოკუმენტაცია, მაგალითად, ანგარიშფაქტურები, სახელმწიფო შესყიდვების დოკუმენტაცია, მიღება-ჩაბარების აქტები, სატენდერო წინადადებების შეფასების თაობაზე შეხვედრის ოქმები.
გამოკითხვა და დადასტურება	**• აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისა და თანამშრომლების გამოკითხვა; • მესამე მხარეებისგან მიღებული დასტური საბანკო ნაშთებთან, დებიტორულ და კრედიტორულ დავალიანებებთან დაკავშირებით;**
დაკვირვება	• ადგილზე პროცესების შემოწმება საინფორმაციო-ტექნოლოგიური ოპერაციების ჩათვლით.

აუდიტორული ტესტირების შედეგების დოკუმენტირება

აუდიტორული ტესტირების შედეგები ზუსტად უნდა აისახოს დოკუმენტურად სამუშაო ფაილებში. ცალკეულ ტესტირებასთან დაკავშირებით დასკვნების გამოტანამდე შეუსაბამობები და სადავო საკითხები განიხილება აუდიტის ობიექტთან, აზრთა სხვადასხვაობის აღმოფხვრის მიზნით.

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება

ISSI 4000 (179)	*აუდიტორმა მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებები განსაზღვრულ აუდიტორულ კრიტერიუმებს უნდა შეადაროს, რათა ჩამოაყალიბოს აუდიტის მიგნებები აუდიტის დასკვნების გამოტანამდე.*

შეცდომების ზოგადი ხასიათი და მიზეზი

აუდიტორული პროცედურის მიზანი

კონტროლის ტესტირებისას გამოვლენილი კონტროლის ესა თუ ის გადახრა არის შეცდომა. ასეთი გადახრების დონის ან სიხშირის მიხედვით ფასდება მთლიანად შეცდომები. დეტალების არსებითი ტესტირებისას გამოვლენილი, მაგალითად, შეცდომა ფულად თანხაში არის შეუსაბამობა და გამოისახება, როგორც შეცდომის პროგნოზირებული მაჩვენებელი. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი და მიზეზები და მათი შესაძლო გავლენა კონკრეტული აუდიტორული პროცედურის მიზნებზე და აუდიტის სხვა კომპონენტებზე. შეცდომების მიზეზების გათვალისწინებას შეუძლია ხელი შეუწყოს მკაფიო და ხარჯ-ეფექტური რეკომენდაციების მომზადებას აუდიტის ანგარიშებში.

შეცდომების სახეები და მიზეზები:

კონტროლის ტესტირებისა თუ ელემენტებზე ძირითადი ტესტირების პროცესში გამოვლენილი შეცდომების ანალიზის დროს აუდიტორი გამოავლენს შეცდომების შემდეგ ტიპებსა და მიზეზებს:

საერთო მახასიათებელი

ზოგ შეცდომას შესაძლოა საერთო მახასიათებელი ჰქონდეს, მაგალითად, ოპერაციის ტიპი, ადგილი ან პერიოდი. ამ შემთხვევაში აუდიტორებმა შესაძლოა გადაწყვიტონ გენერალური ერთობლიობის იმ მუხლების გამოვლენა, რომელთაც საერთო მახასიათებლები აქვთ და გაზარდონ აუდიტორული პროცედურების მოცულობა აღნიშნულ ჯგუფში, რათა უკეთ განსაზღვრონ შეუსაბამობის მასშტაბი.

ანომალია

ძალიან იშვიათ შემთხვევაში, შესაძლოა, შეუსაბამობა იყოს ანომალია. იმისათვის, რომ შეუსაბამობა ანომალიად ჩაითვალოს, აუდიტორს უნდა ჰქონდეს რწმენის მაღალი ხარისხი, რომ შეცდომა არ არის გენერალური ერთობლიობის რეპრეზენტაციული. მაღალი ხარისხის რწმუნების მოპოვება იმის შესახებ, რომ იდენტიფიცირებული შეცდომა არ ვრცელდება გენერალური ერთობლიობის დანარჩენ ნაწილზე, შესაძლებელია დამატებითი აუდიტორული პროცედურების ჩატარების შედეგად საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებით.

შეცდომის მიზეზები

შეცდომები შესაძლოა გამოწვეული იყოს ხელმძღვანელობის მხრიდან კონტროლის მექანიზმების იგნორირებით. ამ შემთხვევაში, აუდიტორმა ეჭვი უნდა შეიტანოს შიდა კონტროლის სისტემის საწყის შეფასებაში.
შეცდომები, შესაძლოა, გამოწვეული იყოს შემდეგი მიზეზებით ცალ-ცალკე ან ერთობლივად:

შეცდომების მიზეზების მნიშვნელობა ანგარიშის მომზადების პროცესში

• შემთხვევითი;
• განგებ დაშვებული;
• შესაბამისი წესების სირთულით გამოწვეული;
• არასაკმარისი ცოდნით ან რეგულაციების არასწორი გამოყენებით გამოწვეული;
• საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების სისუსტით გამოწვეული;
• კონკრეტული პროცედურების დარღვევით გამოწვეული;
• საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების კონტროლის ძირითადი მექანიზმების ხარვეზებით გამოწვეული.

შესაბამისობის შეცდომების **ძირეული მიზეზების განხილვა ხელს უწყობს აუდიტის ანგარიშში პრაქტიკული და ეფექტიანი რეკომენდაციების** შემუშავებას.

შერჩევის შედეგების პროექტირება და შეფასება

აუდიტორული ტესტირების შემდეგ აუდიტორებმა **უნდა მიმოიხილონ ყველა გამოვლენილი შეცდომა** და განიხილონ, იძლევა თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებები სათანადო დასკვნის გამოტანის შესაძლებლობას აუდიტის თითოეული ტესტის გენერალური ერთობლიობის შესახებ.

აუდიტორმა **შეუსაბამობის შემთხვევებისა და კონტროლის მექანიზმებიდან გადახრებისგან დამოუკიდებლად**, ცალ-ცალკე ან ერთობლივად უნდა შეაფასოს, არის თუ არა შეცდომები არსებითი.

სამი შესაძლო სცენარი

აუდიტორული ტესტებისა და მათი ინტერპრეტაციის შედეგად მიღებულ გადახრების დონესა და შეცდომის მოსალოდნელ დონესთან დაკავშირებით არსებობს სამი შესაძლო სცენარი:

აუდიტორული ტესტირებისა და მათი ინტერპრეტაციის შედეგების შესაძლო სცენარები

გადახრების დონე (კონტროლის ტესტები) ან შეცდომის მოსალოდნელი დონე პლუს ცნობილი შეცდომა (შეცდომები) (ელემენტების ტესტირება):	ინტერპრეტაცია
აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ არსებითობის ზღვარზე დაბალია	• შესაძლებელია კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობა; • მიიღწევა დამაკმაყოფილებელი შესაბამისობა.
ნაკლებია, მაგრამ ახლოსაა აუდიტორის მიერ განსაზღვრული არსებითობის ზღვართან/გადახრის ასატან დონესთან	• აუდიტორი განიხილავს შერჩეული ერთობლიობის შედეგების დამაჯერებლობას სხვა აუდიტორული პროცედურების ფონზე და შეიძლება მოიპოვოს დამატებითი აუდიტორული მტკიცებულებები.
აუდიტორის მიერ განსაზღვრულ არსებითობის ზღვარზე[21]/გადახრის ასატან დონეზე მაღალია	• ფასდება, რომ კონტროლის მექანიზმები, არ ფუნქციონირებს ეფექტიანად; • მტკიცებულებები არ არის დაკმაყოფილებული, ამიტომ აღინიშნება არსებითი შეუსაბამობა, თუ არ იქნება საპირისპირო მტკიცებულება.

[21] ზოგიერთი შეუსაბამობის შემთხვევაში არ არის რაოდენობრივი ელემენტი, მაგ. მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი პროცესების შეუსრულებლობა, რომელსაც არ აქვს ფინანსური შედეგები.

ᲙᲝᲜᲢᲠᲝᲚᲘᲡ ᲢᲔᲡᲢᲔᲑᲘ – ᲨᲔᲪᲓᲝᲛᲔᲑᲘᲡ ᲮᲐᲡᲘᲐᲗᲘ ᲓᲐ ᲛᲘᲖᲔᲖᲔᲑᲘ, ᲨᲔᲓᲔᲒᲔᲑᲘᲡ ᲨᲔᲤᲐᲡᲔᲑᲐ ᲓᲐ ᲨᲔᲪᲓᲝᲛᲔᲑᲘᲡ ᲞᲠᲝᲒᲜᲝᲖᲘᲠᲔᲑᲐ

შეცდომების ხასიათი და მიზეზები

კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის განმარტების მიხედვით აღიარებულია, რომ შესაძლებელია ზოგიერთი შეცდომის დაშვება აუდიტის ობიექტის მიერ კონტროლის მექანიზმების გამოყენების შემთხვევაში. შეცდომა არის კონტროლის მექანიზმიდან გადახრა. შეცდომების მთლიანი რაოდენობა გამოიხატება, როგორც **გადახრების დონე**.

გამოვლენილი შეცდომების განხილვისას აუდიტორმა **უნდა** განსაზღვროს შესრულებული კონტროლის ტესტები არის თუ არა საიმედო და შესაფერისი საფუძველი, რათა გამოყენებულ იქნეს აუდიტორულ მტკიცებულებად, საჭიროა თუ არა კონტროლის დამატებითი ტესტირების ჩატარება და შეუსაბამობის პოტენციური რისკების შემცირება ძირითადი პროცედურების გამოყენებით.

შეცდომების პროექცია

კონტროლის ტესტების შემთხვევაში, შეცდომების ცალკე პროექცია არ არის საჭირო რადგან **შერჩეული ერთობლიობის შეცდომის დონე ასევე არის შეცდომების პროექციის დონე გენერალური ერთობლიობის შემთხვევაში.**

კონტროლის ტესტების შედეგების შეფასება

აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ კონტროლის ტესტების შედეგები ძირითადი კონტროლის ყოველი ინდივიდუალური მექანიზმის დონეზე, რათა ზოგადად შეაფასონ კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობა. კონტროლის მექანიზმების შეფასება **პროფესიული განსჯის მაღალ დონეს** მოითხოვს, რადგან კონტროლის მექანიზმები გავლენას ახდენს აუდიტის მიდგომაზე.

კონტროლის ტესტებში შერჩეული ნიმუშის შეცდომის მოულოდნელად მაღალმა დონემ შესაძლოა გამოიწვიოს **არსებითი შეუსაბამობის შეფასებული რისკის ზრდა**, თუ არ იქნა მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულება, რომელიც ამყარებს თავდაპირველ შეფასებას.

აუდიტორებმა ასევე **უნდა** შეაფასონ, გამოავლინა თუ არა ხელმძღვანელობამ შესაბამისობის კონტროლიდან გადახრები, ასევე განხორციელებული რეაგირებისა და გამოსწორების ღონისძიებები.

არსებობს შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმების შეფასების შედეგების სამი შესაძლო ალტერნატივა:

შესაძლო შედეგები

- განსახილველ პერიოდში კონტროლის მექანიზმები ფუნქციონირებს ეფექტიანად, თანმიმდევრულად და უწყვეტად, რაც ნიშნავს, რომ აუდიტორებს **შეუძლიათ დაეყრდნონ** კონტროლის მექანიზმებს და განაგრძონ აუდიტის დაგეგმილი მიდგომის განხორციელება, ასევე შეინარჩუნონ ამ მიდგომის ფარგლებში კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის დონე;
- კონტროლის ეფექტიანობასა და უწყვეტობაში აღინიშნება **სისუსტეები**, მაგრამ მთლიანობაში სისტემა არ ითვლება არასაიმედოდ. ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა **შეამციროს კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის დონე**, ასევე გადაიხედოს შიდა კონტროლის მექანიზმების თავდაპირველი შეფასება და კონტროლის რისკების დონე;

• **კონტროლის მექანიზმები არასაიმედოა**, ე. ი. ისინი არ ფუნქციონირებდა როგორც მოსალოდნელი იყო ან/და არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად განსახილველ პერიოდში, ან/და შეუძლებელია კონტროლის მექანიზმების ტესტირება. ამ შემთხვევაში **შეუძლებელია შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობის მიდგომის გამოყენება** და აუდიტის რწმუნება **მოპოვებულ უნდა იქნეს ძირითადი პროცედურებიდან**. საჭიროების შემთხვევაში, გადაისინჯება შიდა კონტროლის მექანიზმების თავდაპირველი შეფასება და კონტროლის რისკის დონე.

ელემენტების ტესტირება – შეცდომების ხასიათი და მიზეზები, შედეგების შეფასება და შეცდომების პროგნოზირება

შეცდომების ანალიზი და კლასიფიცირება

ელემენტების ტესტირების ჩატარებისას გამოვლენილი შეცდომები ზუსტად **უნდა** აისახოს დოკუმენტურად, განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, როდესაც ხორციელდება სტატისტიკური შერჩეული ერთობლიობის ტესტირება, რათა განხორციელდეს აუდიტის შედეგების პროგნოზირება და ექსტრაპოლაცია. აუდიტორებმა **უნდა** შეისწავლონ გამოვლენილი შეცდომების ხასიათი და მიზეზები, რათა უპასუხონ შემდეგ შეკითხვებს:

• **რამ გამოიწვია** შეცდომა? როგორ მოხდა მისი დაშვება?
• **არის შეცდომა სისტემატური ხასიათის მქონე** ერთსა და იმავე დროს განხორციელებულ მსგავს ოპერაციებში, თუ არის ის ანომალია?

ამის შემდეგ აუდიტორებმა უნდა განახორციელონ შეცდომების კლასიფიცირება შემდეგი საკითხების ანალიზის მეშვეობით:

• **რაოდენობრივი** შეცდომა, ე. ი. იგი ახდენს პირდაპირ და გაზომვად ფინანსურ გავლენას ტესტირებული მუხლის ოდენობაზე. რაოდენობრივი შეცდომის ფულადი ოდენობა გამოითვლება ოპერაციის **საალრიცხვო ღირებულებასთან** მიმართებით;
• **არარაოდენობრივი** შეცდომა, ე. ი შეცდომის შედეგების რაოდენობრივი გაზომვა შეუძლებელია. ამ შემთხვევაში შეცდომის სერიოზულობის შეფასებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს შესაბამისი **მუხლის ხასიათი და პოტენციური ზემოქმედება**;
• შეცდომა ღირებულებით არსებითია, როდესაც ის აჭარბებს არსებითობის ზღვარს **ხასიათითა და კონტექსტით**.

ფულადი შეცდომების პროგნოზირება

ელემენტების ტესტირების შემთხვევაში აუდიტორმა შერჩეულ ერთობლიობაში გამოვლენილი ყველა ფულადი შეცდომა უნდა გაავრცელოს გენერალურ ერთობლიობაზე და განიხილოს პროგნოზირებული შეცდომის ზეგავლენა კონკრეტული აუდიტის მიზანსა და აუდიტის სხვა საკითხებზე. არასტატისტიკური შერჩეული ერთობლიობის შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა **შეაფასოს გენერალური ერთობლიობის სავარაუდო შეუსაბამობა.**

აუდიტორები მთლიანი შეცდომას ავრცელებენ გენერალურ ერთობლიობაზე, რათა მიიღონ შეცდომების მასშტაბის საერთო სურათი და შეადარონ ეს ინდიკატორი მოცემული აუდიტის შემთხვევაში განსაზღვრული არსებითობის ზღვრის საუკეთესო შეფასებას. ელემენტების ტესტირების შემთხვევაში (ტესტის პროცედურების გამოყენება შერჩეულ ინდივიდუალურ მუხლებზე) ასატანი შეცდომა არის ასატანი შეუსაბამობა და აუდიტორების არსებითობის ზღვარზე ნაკლები ოდენობა.

როდესაც შესაბამისობიდან გადახრა ანომალიად მიიჩნევა, ითვლება, რომ ის არ არის გენერალური ერთობლიობის უზუსტობის ან შეუსაბამობის რეპრეზენტაციული. ამიტომ შესაძლებელია მისი გამორიცხვა შეცდომების პროგნოზირებიდან. თუმცა, თუ გადახრა არ შესწორდა, მისი შედეგის გათვალისწინება **მაინც უნდა მოხდეს არაანომალიური შესაბამისობის გადახრების პროგნოზირებასთან ერთად.**

ელემენტების ტესტირების შედეგების შეფასება

ელემენტების ტესტირების შედეგების შეფასება **პროფესიულ განსჯას** მოითხოვს. ამავე დროს, აუდიტორებს უნდა ესმოდეთ შეცდომების ხასიათი და მიზეზები და განიხილავდნენ შეუსაბამობის როგორც რაოდენობრივ, ასევე ხარისხობრივ ასპექტებს, რათა გამოიტანონ დასკვნა ტესტირებულ გენერალურ ერთობლიობასთან დაკავშირებით.

ანალიტიკური პროცედურები

ISSAI 4000 (169)

ანალიტიკური პროცედურები შეიძლება გამოყენებული იყოს როგორც რისკის ანალიზის ნაწილი, ისე აუდიტის მტკიცებულების შეგროვების დროს.
აუდიტის მტკიცებულებები შეიძლება შეგროვდეს როგორც მონაცემების შედარებით, გადახრების გამოკვლევით ან მოსალოდნელთან შეუსაბამო ურთიერთობების იდენტიფიცირებით, ასევე ისტორიულ მონაცემებზე და აუდიტორის წარსულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით.

ანალიტიკური პროცედურების განმარტება

განმარტება

ანალიტიკურია აუდიტორული პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება უფრო ეკონომიური, პროდუქტიული და ეფექტიანი აუდიტის ჩასატარებლად. ანალიტიკური პროცედურები მოიცავს ერთი და იმავე პერიოდისა და აუდიტის ობიექტის ან/და სხვადასხვა პერიოდისა და აუდიტის ობიექტების როგორც ფინანსურ, ასევე არაფინანსურ მონაცემებს შორის დამაჯერებელი კავშირების შესწავლას.

ანალიტიკური პროცედურები უფრო ხშირად გამოიყენება ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის დროს, ვიდრე შესაბამისობის აუდიტის დროს, მაგრამ შესაძლებელია შესაბამისობის აუდიტში მათი გამოყენებაც, ოღონდ შეზღუდული ხარისხით. ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება დამოკიდებულია სანდო ფინანსური და ოპერაციული ინფორმაციისა და სტატისტიკის ხელმისაწვდომობაზე.

მაგალითი

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენების მაგალითია წლიდან წლამდე პენსიების ზრდისა და კლების შედარება დემოგრაფიულ ინფორმაციასთან, როგორიცაა ბოლო წელს საპენსიო ასაკს მიღწეული მოქალაქეების რაოდენობა. თუ საპენსიო სარგებლის გადახდები, რომლებიც 2010-2016 წლებში მთავრობის დანახარჯების 5%-6%-ის ფარგლებში იყო, ხოლო 2017 წელს 11%-მდე მოიმატა, აუდიტორმა უნდა შეისწავლოს, არის თუ არა ეს ცვლილება საპენსიო ვალდებულებების გამოთვლის შეუსაბამობის შედეგი.

ანალიტიკური პროცედურების ეფექტიანობა ძლიერი კონტროლის გარემოში

აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ ანალიტიკური პროცედურები უფრო საიმედოა ძლიერი კონტროლის გარემოში ეფექტიანი შიდა კონტროლის მექანიზმებისა და საიმედო გარე მონაცემების შემთხვევაში. თუმცა, ასეთი პროცედურებისთვის საჭიროა სრულყოფილი და განახლებული ინფორმაცია ფინანსური და სხვა მონაცემების შესახებ, რაც შესაძლოა, ყოველთვის არ იყოს ხელმისაწვდომი.

ანალიტიკური პროცედურების ჩატარებისას გამოიყენება სხვადასხვა მეთოდი. ეს პროცედურები მოიცავს როგორც მარტივ შედარებებს, ასევე რთული სტატისტიკური მეთოდების გამოყენებით განხორციელებულ კომპლექსურ ანალიზს, რომლისთვისაც საჭიროა შესაბამისი პროგრამული უზრუნველყოფა. აუდიტორების მიერ პროცედურის არჩევა პროფესიული განსჯის საგანია. რაც უფრო რთულია მეთოდები, მით უფრო მაღალი დონის რწმუნების მიღება არის შესაძლებელი.

ანალიტიკური პროცედურების შეზღუდვები

ზოგადად, ანალიტიკური პროცედურები გვაფრთხილებს, რომ რაღაც არ არის გამართული და არ იძლევა პოზიტიურ, დამაჯერებელ მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რა არის გამართული. შესაბამისად, როგორც წესი, ცალკე აღებული ანალიტიკური პროცედურები არ იძლევა საკმარის, რელევანტურ და სანდო აუდიტორულ მტკიცებულებებს.

როდის გამოიყენება ანალიტიკური პროცედურები

აუდიტორმა ანალიტიკური პროცედურები უნდა გამოიყენოს აუდიტის შემდეგ ეტაპებზე:

ანალიტიკური პროცედურების გამოყენების მიზეზები

აუდიტის ეტაპი	ანალიტიკური პროცედურების გამოყენების მიზეზები
დაგეგმვა	გამოიყენება, რათა გამოვლენილი იქნას პოტენციური რისკის შემცველი სფეროები და ხელი შეუწყოს აუდიტის დამატებითი აუდიტორული პროცედურების შემუშავებას.
ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები	ძირითადი პროცედურების სახით[22] როდესაც ანალიტიკური პროცედურების გამოყენება შეიძლება უფრო ეფექტიანი იყოს, ვიდრე მხოლოდ ელემენტების ტესტირების ჩატარება და მათი მეშვეობით შესაძლებელია მტკიცებულებების გამყარება.
დასრულება	აუდიტის დასრულებისას, საბოლოო შემაჯამებელ მიმოხილვაში იმის შესაფასებლად, რამდენად შეესაბამება გარეშე წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია აუდიტის პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციას/მონაცემებს.

ანალიტიკური პროცედურები, როგორც ძირითადი პროცედურები ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების ეტაპზე

ანალიტიკური პროცედურები უნდა ჩატარდეს დამატებით ტესტირებასთან ერთად

ანალიტიკურ პროცედურებს აუდიტორები იყენებენ აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად მონაცემების შედარების, მონაცემების ცვლილებების შესწავლის ან მოსალოდნელთან შეუსაბამო (ისტორიული მონაცემების ან აუდიტორის გამოცდილების მიხედვით) კავშირების გამოვლენის გზით. რეგრესიული ანალიზის ტექნიკა ან სხვა მათემატიკური მეთოდები ეხმარება საჯარო სექტორის აუდიტორებს ფაქტობრივი და მოსალოდნელი შედეგების შედარებაში.

ანალიტიკური პროცედურები არასოდეს შეიძლება იყოს ერთადერთი გამოყენებული მეთოდი. შეზღუდული რწმუნების დავალების დროს დასკვნის გასაკეთებლად, როგორც წესი, საკმარისია ანალიტიკური პროცედურები და შემოწმება და დათვალიერება, ხოლო დასაბუთებული რწმუნებით დასკვნის გამოსატანად საჭიროა სხვადასხვა აუდიტორული ტექნიკების გამოყენებაც.

[22] არ არის სავალდებულო ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე - დამოკიდებულია აუდიტორის პროფესიულ განსჯაზე პროცედურის შესაფერისობასა და ეფექტიანობასთან დაკავშირებით.

ანალიტიკური პროცედურები, როგორც საბოლოო შემაჯამებელი მიმოხილვა აუდიტის დასრულებისას

დასკვნების დადასტურება

აუდიტორმა **უნდა** გამოიყენოს ანალიტიკური პროცედურები აუდიტის დასასრულს ან დასრულებისთანავე, ზოგადი დასკვნის ჩამოყალიბების დროს. დასკვნები, რომლებიც გამომდინარეობს ასეთი სახის ანალიტიკური პროცედურების შედეგებიდან, მიზნად ისახავს აუდიტის მიმდინარეობისას გაკეთებული ცალკეული **დასკვნების დადასტურებას** და ხელს უწყობს ზოგადი დასკვნის გამოტანას, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მოსაზრების ჩამოყალიბებას.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

ISSAI 4000 (104)

პასუხისმგებელი მხარე საჭიროა შეესაბამებოდეს კრიტერიუმებს, რომლებიც შეიძლება გამომდინარეობდეს, მაგალითად, კანონებიდან, რეგულაციებიდან, საფინანსო-საბიუჯეტო კანონმდებლობიდან.
ამავე დროს, აუდიტორს უნდა ჰქონდეს კომუნიკაცია პასუხისმგებელ მხარესთან აუდიტის პროცესის განმავლობაში.

შესავალი

ხელმძღვანელობა და აუდიტის ობიექტის სხვა თანამშრომლები აუდიტის პროცესში, როგორც საკუთარი სურვილით, ასევე კონკრეტულ კითხვებზე პასუხად, წარადგენენ ინფორმაციას და აკეთებენ განცხადებებს. ქვემოთ აღნიშნული ოფიციალური წერილობითი ინფორმაცია განსაკუთრებით საინტერესოა აუდიტორებისთვის:

ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობები

• **პასუხისმგებლობების** წერილობითი აღიარება ხელმძღვანელობის მიერ;

კონკრეტული მტკიცებები

• ოფიციალური წერილები, რომლებიც ხელმძღვანელობის, მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისა და სპეციალური ცოდნის მქონე თანამშრომლების **კონკრეტულ მტკიცებებს** შეიცავს.

საჭიროა საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები

ასეთი ოფიციალური ინფორმაცია არ ათავისუფლებს აუდიტორს **საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვებისგან** აუდიტორული დასკვნისა და, საჭიროების შემთხვევაში, მოსაზრების გასამყარებლად უფრო მეტიც, თავისთავად ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია არ წარმოადგენს საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებას.
აუდიტორმა **უნდა** მოიპოვოს დამადასტურებელი მტკიცებულებები აუდიტის ობიექტიდან და გარეშე წყაროებიდან და **შეაფასოს, არის თუ არა ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია გონივრული და სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებთან შესაბამისი.** ოფიციალური ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება, **უნდა იყოს წერილობით დადასტურებული და ხელმოწერილი.**

ხელმძღვანელობის მიერ საკუთარი პასუხისმგებლობების წერილობით აღიარება

შესაბამისობის პასუხისმგებლობა

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია საკუთარი პასუხისმგებლობების შესახებ იძლევა საჭირო აუდიტორულ მტკიცებულებებს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებული დაშვებების ვალიდურობასთან მიმართებაში, რის საფუძველზეც ტარდება აუდიტი. აუდიტორმა **უნდა** მოიპოვოს აუდიტორული მტკიცებულებები, რომ ხელმძღვანელობა:

- აღიარებს საკუთარ **პასუხისმგებლობას** და **შესაბამისობას** კანონებსა და სხვა ნორმატიულ აქტებთან.

შიდა კონტროლი

- აღიარებს **საკუთარ პასუხისმგებლობას შიდა კონტროლის სისტემის შემუშავებასთან, განხორციელებასა და ექსპლუატაციასთან მიმართებით არსებითი შეუსაბამობის პრევენციასთან, გამოვლენასა და გასწორებასთან დაკავშირებით** და აცხადებს, მისი აზრით, რამდენად შეესაბამება შიდა კონტროლის სისტემა მიზნებს;

მიწოდებული იქნა ყველა რელევანტური ინფორმაცია

- მათი რწმენით, აუდიტისთვის რელევანტური ყველა ინფორმაცია მიეწოდა აუდიტორებს. ეს მოიცავს ინფორმაციას დაკავშირებული მხარეების არსებობის შესახებ.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციის საიმედოობის შეფასება

გასათვალისწინებელია ზემოქმედება შემდეგ

შემთხვევებში: შეუსაბამობა სხვა მტკიცებულებებთან

თუ ოფიციალური ინფორმაცია არ შეესაბამება სხვა აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორებმა **უნდა** განსაზღვრონ **შეუსაბამობის მიზეზები**, ხოლო თუ მიზეზებს სარწმუნოდ არ მიიჩნევენ, **ხელახლა განიხილონ ნებისმიერი სხვა ოფიციალური ინფორმაციის სანდოობა** და განახორციელონ შესაბამისი ღონისძიებები (მაგალითად, გადახედონ რისკების შეფასებასა და აუდიტორულ პროცედურებს).

ეჭვი ხელმძღვანელობის კეთილსინდისიერებასთან დაკავშირებით

როდესაც აუდიტორს აეჭვებს ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობა, პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, ან მათ პრაქტიკულ რეალიზაციასთან დაკავშირებით ხელმძღვანელობის ძალისხმევის ან ერთგულების საკითხი, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს აღნიშნული პრობლემების გავლენა წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაციისა და, ზოგადად, აუდიტორული მტკიცებულების საიმედოობაზე.

არ არის წარმოდგენილი ოფიციალური წერილები

თუ შესაბამისი მხარეები არ წარმოადგენენ ზოგად ოფიციალურ წერილობით ინფორმაციას ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებით ან რომელიმე კონკრეტულ მოთხოვნილ ოფიციალურ ინფორმაციას, აუდიტორმა **უნდა განსაზღვროს მიზეზები**, დამატებით განიხილოს ეს საკითხი ხელმძღვანელობასთან, გადახედოს მონაწილე მხარეების კეთილსინდისიერების შეფასებას და განახორციელოს შესაბამისი ღონისძიებები, მათ შორის, განსაზღვროს - როგორ აისახება ანგარიშში ოფიციალური წერილების წარმოუდგენლობა.

არასაიმედო ოფიციალური წერილები

თუ აუდიტორი არასაიმედოდ ჩათვლის ოფიციალურ წერილებს ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობებთან დაკავშირებით, **უნდა განიხილოს აღნიშნულის გავლენა აუდიტორულ დასკვნებზე/მოსაზრებაზე.**

სხვების მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

ISSAI 4000 (74)

თუ რთულ ან სადავო საკითხთან დაკავშირებით აუდიტის ჯგუფს არ აქვს შესაბამისი ცოდნა, საჭიროა პროფესიული რჩევის მიღება.

აუდიტორმა შესაძლოა, გამოიყენოს სხვა აუდიტორის, შიდა აუდიტორის ან აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო აუდიტის დაგეგმვისა და აუდიტის ობიექტში ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე:

დაგეგმვა

დაგეგმვის ეტაპებზე სხვების მიერ მომზადებული ანგარიშებიდან შესაძლებელია ინფორმაციის მიღება, რომელიც აფრთხილებს აუდიტორს **შესაბამისობის ან ფინანსური მართვის კონტროლის სისტემების შესაძლო სისუსტეების ან არსებითი შეუსაბამობის ისტორიის შესახებ.**

აუდიტორმა **უნდა** განიხილოს ასეთი მხარეების დამოუკიდებლობა, ობიექტურობა და კომპეტენტურობა; შეესაბამება თუ არა ამ მხარეთა მიზნები და მეთოდები აუდიტის მიზანსა და მეთოდებს; და ეყრდნობა თუ არა მათი დასკვნები საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს;

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოები

ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე სხვების მიერ შესრულებული სამუშაო შეიძლება გამოყენებული იქნეს აუდიტორული მტკიცებულებების ნაწილის სახით, რომელიც საჭიროდ მიიჩნევა აუდიტის მიზნების მისაღწევად, შესაბამისად, ეს **ამცირებს აუდიტორების სამუშაოს მოცულობას.**

აუდიტორული მტკიცებულებები

სხვების სამუშაოზე დაყრდნობის შემთხვევაში აუდიტორი **უნდა** დარწმუნდეს, რომ ასეთი სამუშაო **საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს** იძლევა აუდიტის მიზნებისთვის.

მოპოვებული მონაცემების/ ინფორმაციის დადასტურება

სხვების მიერ მომზადებული ანგარიშები ასევე შეიძლება გამოყენებულ იქნეს აუდიტორის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის/ მონაცემების ან გაკეთებული დასკვნების დასადასტურებლად ან მათში ეჭვის შესატანად.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შედეგი ეწინააღმდეგება აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტორმა უნდა გამოიკვლიოს აღნიშნული შეუსაბამობა, ხელახლა განიხილოს აუდიტორული მტკიცებულებების მის მიერ განხორციელებული ანალიზის გონივრულობა და გარკვევით ასახოს ნებისმიერი დარჩენილი შეუსაბამობა დოკუმენტურად.

ძირითადი გადაწყვეტილებები და დასკვნები სხვების მიერ შესრულებულ სამუშაოსთან დაკავშირებით დოკუმენტურად უნდა აისახოს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

სხვა აუდიტორის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენება

„სხვა აუდიტორის“ განმარტება

„სხვა აუდიტორი“ ნიშნავს საჯარო და კერძო სექტორის აუდიტორს, რომელიც მოწვეულია პროფესიული მოსაზრების გამოსათქმელად სისტემების, ოპერაციების ან/და ანგარიშების შესახებ და სხვ.

სხვა აუდიტორის სამუშაოს გამოყენება

შესაბამისობის აუდიტის დროს აუდიტორი ყურადღებას ამახვილებს იმ აუდიტორებზე, რომელთა სამუშაომ შესაძლოა, წარმოადგინოს მტკიცებულებები შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმებისა და ისეთი საკითხების შესახებ, რომლებიც ზემოქმედებას ახდენენ აუდიტზე. აუდიტორული პროცედურები ყურადღებას ამახვილებს სხვა აუდიტორის აუდიტორული დასკვნებისა და მოსაზრებების მიმოხილვაზე შემდეგ საკითხებთან დაკავშირებით:

- შესაბამისობის კონტროლის ძირითადი მექანიზმების სტრუქტურა, განხორციელება და ფუნქციონირება; ან/და
- შესაბამისობა, მაგალითად, საბაზისო ოპერაციების კანონიერება და მოთხოვნებთან შესაბამისობა.

ეს პროცედურები შეიძლება იყოს გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა, დოკუმენტების შემოწმება და სხვა აუდიტორთა მიზნების რელევანტურობის განხილვა, რათა შეფასდეს მათი საიმედოობა აუდიტორული მტკიცებულების სახით და ის ფაქტობრივი როლი, რომელიც ამ პროცედურებს შეუძლია შეასრულოს აუდიტის დასკვნის გამოტანაში.

გასათვალისწინებელი საკითხები

სხვა აუდიტორების შესრულებულ სამუშაოში აუდიტორმა **უნდა**:

• გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორის **დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;**
• გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორის **პროფესიული კომპეტენცია** კონკრეტულ აუდიტთან დაკავშირებით;
• გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორის შესრულებული სამუშაოს **მასშტაბი**;
• შეასრულოს პროცედურები **საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად, რომ სხვა აუდიტორის სამუშაო შესაფერისია აუდიტორის მიზნებისთვის** მოცემული კონკრეტული აუდიტის კონტექსტში (რომელიც შესაძლოა საჭიროებდეს სხვა აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტებთან წვდომას);
• გაითვალისწინოს სხვა აუდიტორის მიერ მოპოვებული **მნიშვნელოვანი ინფორმაცია/მონაცემები** აღნიშნული სამუშაოს შედეგების ანალიზისა და ინტერპრეტაციის დროს. იმ შემთხვევაში, როდესაც აღნიშნული ინფორმაცია/მონაცემები **მნიშვნელოვანია აუდიტის დასკვნებისთვის, აუდიტორმა უნდა გაანიხილოს ინფორმაცია სხვა აუდიტორთან** და გადაწყვიტოს აუცილებელია თუ არა დამატებითი აუდიტორული ტესტების ჩატარება.

შიდა აუდიტის ფუნქციის განხილვა

შიდა აუდიტის ფუნქციის შესწავლა

შიდა კონტროლის შესწავლისას აუდიტორმა, როგორც გარე აუდიტორმა, **უნდა** შეისწავლოს შიდა აუდიტის ფუნქცია, მათ შორის მისი ორგანიზაციული სტატუსი და მასშტაბი.

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენების დაგეგმვა

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენების განხილვისას აუდიტორმა **უნდა** შეაფასოს ქვემოთ მოცემული საკითხები შესაბამისი რისკის, არსებითობისა და აუდიტორული მტკიცებულებების სუბიექტურობის გათვალისწინებით:

• შიდა აუდიტორების **ობიექტურობასა** და **ტექნიკური კომპეტენციას**;
• შესრულდა თუ არა შიდა აუდიტის სამუშაო **სათანადო პროფესიული გულმოდგინებით**;
• რესურსებთან დაკავშირებულ და ნებისმიერ სხვა სახის **შეზღუდვის** შედეგებს **შიდა აუდიტის მართვაზე;**
• შიდა აუდიტის სამუშაოსა და მისი ანგარიშების **რელევანტურობას აუდიტის მიზნებისთვის**.

აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება

აუდიტორის ექსპერტის გამოყენების მიზეზები

აუდიტორის ექსპერტები გამოიყენება იმისათვის, რომ აუდიტის ჯგუფისათვის ხელმისაწვდომი გახდეს აუდიტის მიზნების მისაღწევად აუცილებელი ტექნიკური ცოდნა და უნარები.

აუდიტის ექსპერტის გამოყენების დაგეგმვა

თუ საჭიროა ტექნიკური ცოდნა, რომელიც არ არის ხელმისაწვდომი აუდიტორისთვის, აუდიტორმა **უნდა** გადაწყვიტოს, დაიქირაოს თუ არა აუდიტორის ექსპერტი;

- შეაფასოს, აქვს თუ არა ექსპერტს საჭირო უნარები, **კომპეტენციები** და **ობიექტურობა** (მათ შორის, ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობა), რათა მიღწეულ იქნეს აუდიტის მიზნები;
- კარგად შეისწავლოს ექსპერტის ცოდნის სფერო, რათა განსაზღვროს ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათი, მასშტაბი და მიზნები და შეაფასოს მისი ადეკვატურობა;
- განაცხადოს **წერილობითი** თანხმობა ჩასატარებელი სამუშაოს ხასიათზე, მასშტაბსა და მიზნებზე, ექსპერტისა და აუდიტორის ფუნქციებსა და მხარეებს შორის კომუნიკაციაზე, მათ შორის, ნებისმიერი სახის ანგარიშზე.

ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობის შეფასება

აუდიტორმა **უნდა** შეაფასოს ექსპერტის სამუშაოს ადეკვატურობა აუდიტის მიზნებთან მიმართებით, მათ შორის:

- **ექსპერტის მიერ მოპოვებული ინფორმაციის/მონაცემების რელევანტურობა, გონივრულობა** და აუდიტის სხვა მტკიცებულებებთან შესაბამისობა; და
- მნიშვნელოვანია თუ არა აუდიტორისთვის ექსპერტის სამუშაო, დაშვებებისა და მეთოდების რელევანტურობა და წყაროს მონაცემების სისრულე.

თუ აუდიტორები ექსპერტის მიერ შესრულებულ სამუშაოს არაადეკვატურად ჩათვლიან, ისინი **უნდა** შეთანხმდნენ დამატებითი სამუშაოს ჩატარების თაობაზე ან ჩაატარონ სხვა აუდიტორული პროცედურები.

პასუხისმგებლობა აუდიტის ანგარიშზე

ექსპერტის როლი, ჩვეულებრივ, არის დახმარების გაწევა აუდიტის იმ ჯგუფისათვის, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტის მოსაზრებაზე ან დასკვნაზე. ამრიგად, არამოდიფიცირებული („სუფთა“) დასკვნის გაცემისას აუდიტორმა არ უნდა გააკეთოს ექსპერტის სამუშაოზე მითითება. თუმცა, **თუ აუდიტორის მოსაზრების მოდიფიცირების გასაგებად რელევანტურია აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოზე მითითება, აუდიტორის ანგარიშში უნდა აღინიშნოს, რომ ასეთი მითითება არ ამცირებს აუდიტორის პასუხისმგებლობას მოსაზრებაზე.**

შიდა აუდიტის სამუშაოს შეფასება

შიდა აუდიტის სამუშაოს გამოყენებისას აუდიტორმა **უნდა** შეასრულოს პროცედურები **სამუშაოს ადეკვატურობის შესაფასებლად** და ამავე დროს გაითვალისწინოს სამუშაოს მასშტაბი და მიზანი. კერძოდ, გარე აუდიტორი აფასებს შემდეგ საკითხებს:

- საკმარისი იყო თუ არა სამუშაოს შემსრულებელთა **უნარები და ცოდნა**;
- განხორციელდა თუ არა სამუშაოზე ადეკვატური **ზედამხედველობა**, გაკეთდა თუ არა **მიმოხილვა და დოკუმენტირება**;
- მოპოვებული იქნა თუ არა **საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები**;
- **გამოტანილი იქნა თუ არა სათანადო დასკვნები** და შეესაბამებოდა თუ არა ანგარიშები ჩატარებულ სამუშაოს; და
- სათანადოდ გადაწყდა თუ არა შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილი გამონაკლისები და უჩვეულო საკითხები.

სხვა აუდიტორული პროცედურები

წინამდებარე თავი ეხება რიგ სხვა აუდიტორულ პროცედურებს, რომლებსაც აუდიტორები აუდიტის ობიექტში ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების ეტაპზე ასრულებენ.

დაკავშირებული მხარეები

აუდიტორის პასუხისმგებლობები

აუდიტორს ეკისრება პასუხისმგებლობა, ჩაატაროს პროცედურები, რათა გამოავლინოს, შეაფასოს და რეაგირება მოახდინოს **არსებითი შეუსაბამობის რისკებზე, რომლებიც გამოწვეულია დაკავშირებულ მხარეებთან ურთიერთობებით**.
აუდიტორი ინფორმირებული უნდა იყოს დაკავშირებული მხარეებისა და ამ მხარეებს შორის შესრულებული ოპერაციების შესახებ, რადგან:

- ზოგადად, უფრო მეტად შეიძლება **დაუკავშირებელ** მესამე მხარეთაგან მოწოდებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობა;
- შესაძლოა, ასეთი სახის კავშირები აუდიტის ობიექტისთვის იწვევდეს ისეთ **რისკებს**, რომლებიც სხვა შემთხვევაში არ არსებობს – დაკავშირებულ მხარეთა შორის კავშირების არსებობა იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს, რაც ზრდის რისკს, რომ **შესაბამისობის ღონისძიებები არ იმუშავებს;**
- ასეთი სახის ოპერაციები შესაძლოა მოტივირებული იყოს **თაღლითობის შესაძლებლობით**.

ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია

აუდიტორებმა **უნდა** მოიპოვონ ხელმძღვანელობის ოფიციალური წერილები, რომ აუდიტორებისთვის გამჟღავნდა ხელმძღვანელობის ხელთ არსებული ინფორმაცია დაკავშირებული მხარეების, მათი კავშირებისა და ოპერაციების შესახებ.

შემდგომი მოვლენები

განმარტება

შესაბამისობის აუდიტთან დაკავშირებით შემდგომი მოვლენები არის როგორც ხელსაყრელი, ასევე არახელსაყრელი მოვლენები, რომელთაც ადგილი აქვს აუდიტის საანგარიშო პერიოდის ბოლოსა და აუდიტის ანგარიშის გამოქვეყნების თარიღს შორის. შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო მითითებებით რეკომენდებულია აუდიტორებმა საჭიროების შემთხვევაში თვალყური მიადევნონ შეუსაბამობის შემთხვევებს. ამ პროცესში შესაბამისობის აუდიტორი აკონტროლებს, რამდენად განახორციელა პასუხისმგებელმა მხარემ მაკორექტირებელი ქმედებები წინა აუდიტის ანგარიშ(ებ)ით გამოვლენილი შეუსაბამობის შემთხვევების აღმოსაფხვრელად. საჭიროების შემთხვევაში, უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ თვალყური უნდა მიადევნოს თავისი რეკომენდაციების შესრულებას, იმისათვის რომ ანგარიშის მომხმარებლები უზრუნველყოს განახლებული ინფორმაციით პასუხისმგებელი მხარის ქმედებებისა და შესაბამისობის მიმართულებით განხორციელებული ინიციატივების შესახებ. უნდა აღინიშნოს, რომ ამგვარი პროცესი შეიძლება არ განხორციელდეს ყველა შემთხვევაში და ყველა უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოში. აუდიტის შემდგომ მოვლენებთან დაკავშირებული საკითხები განისაზღვრება შესაბამისი უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მანდატით.

თუ რაიმე გამოვლინდა აუდიტის საანგარიშო პერიოდსა და აუდიტის ანგარიშის გამოქვეყნების თარიღს შორის პერიოდში, რამაც შესაძლებელია გამოიწვიოს არსებითი გადახრები, საჭიროა მისი გამჟღავნება და შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების ჩატარება. თუმცა, აუდიტორს არ მოეთხოვება ყველა იმ საკითხის განხილვის გაგრძელება, სადაც აუდიტორული პროცედურებით დამაკმაყოფილებელი დასკვნები გაკეთდა.
აუდიტორული პროცედურები ტარდება რამდენადაც შესაძლებელია, აუდიტის ანგარიშის გამოქვეყნების თარიღთან ახლოს და გათვალისწინებულია აუდიტორის რისკების შეფასება. ასეთი ტიპის აუდიტორული პროცედურები დამოკიდებულია იმაზე, რამდენი დრო გავიდა აუდიტის ობიექტში ჩატარებული სამუშაოებიდან და, როგორც წესი, მოიცავს:

- ხელმძღვანელობის მიერ ჩატარებული პროცედურების მიმოხილვას, რათა დაზუსტდეს, რომ შემდგომი მოვლენები გამოვლენილია;
- მმართველობაზე პასუხისმგებელ პირთა იმ შეხვედრების ოქმების გაცნობას, რომლებიც ჩატარდა საანგარიშო პერიოდის დასრულების შემდეგ;
- ხელმძღვანელობის გამოკითხვას, ხომ არ იჩინა თავი მოვლენებმა, რომლებმაც შეიძლება არსებითი შეუსაბამობა გამოიწვიოს.

როდესაც აუდიტორი განსაზღვრავს მოვლენებს, რომლებმაც შესაძლოა არსებითი შეუსაბამობა გამოიწვიოს, უნდა მიუთითოს, ადეკვატურად იქნა თუ არა გამჟღავნებული ასეთი მოვლენები.

აუდიტის პროცესში წამოჭრილი საკითხების გარკვევა

ISSAI 4000

(99, 100)

არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევების შესახებ უნდა ეცნობოს ხელმძღვანელობის შესაბამის დონეს და (არსებობის შემთხვევაში) მართვის უფლებამოსილებით პასუხისმგებელ პირებს. აუდიტის ობიექტს ასევე შეიძლება ეცნობოს სხვა მნიშვნელოვანი საკითხები, რომლებიც გამომდინარეობს აუდიტიდან და უშუალოდ ეხება აუდიტის ობიექტს.

მოპოვებული ინფორმაცია/მონაცემები, რომელიც არ ჩაითვლება არსებითად ან გარანტირებულად არ შეიტანება აუდიტის ანგარიშში, ასევე შეიძლება ეცნობოს ხელმძღვანელობას აუდიტის მიმდინარეობისას. ასეთ მიგნებებზე კომუნიკაცია შესაძლოა დაეხმაროს აუდიტირებად დაწესებულებას შეუსაბამობის შემთხვევების გამოსწორებასა და მომავალში მსგავსი შემთვევების თავიდან აცილებაში.

აუდიტის ობიექტში ადგილზე ჩასატარებელი პროცედურების დასრულება და აუდიტის მტკიცებულებების შესაბამისობა

აუდიტის პროცედურებიდან მიღებული მტკიცებულებები და მნიშვნელოვანი შედეგები/შენიშვნები უნდა აისახოს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაციაში (და არსებობის შემთხვევაში – აუდიტის მართვის პროგრამაში), რათა შესაძლებელი გახდეს მათი საკმარისობისა და ხარისხის განხილვა. აუდიტის შედეგების დოკუმენტურად ასახვისას აუდიტორებმა **უნდა** გაითვალისწინონ შემდეგი ოთხი ელემენტი:

- **კრიტერიუმი/კრიტერიუმები** – საზომი, რომელთან მიმართებითაც ფასდება აუდიტის საგანი;
- **ფაქტობრივი გარემოება** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევა/შედეგი, ე. ი. სხვაობა კრიტერიუმ(ებ)სა და არსებულ მდგომარეობას შორის;
- **მიზეზი** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევის/შედეგის გამომწვევი მიზეზი და წყარო; და
- **გავლენა** – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევის გავლენა (მაგ. რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი არსებითობა) და შესაძლო შედეგები.

აუდიტის შედეგების დოკუმენტირების ამგვარი სტრუქტურა ხელს უწყობს და ქმნის წინაპირობას იმისათვის, რომ აუდიტორმა ჩამოაყალიბოს და აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას მიაწოდოს ქმედითი და ხარისხიანი რეკომენდაციები აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით. რეკომენდაციებთან დაკავშირებით დეტალური მითითებები იხილეთ ***„რეკომენდაციების შემუშავებისა და მონიტორინგის სახელმძღვანელოში“.***

აუდიტორმა ფორმალურად უნდა შეაფასოს, ჩატარდა თუ არა ყველა დაგეგმილი აუდიტორული პროცედურა და იმ შემთხვევაში, თუ დაგეგმილი პროცედურები არ ჩატარებულა, არის თუ არა აუდიტის ფაილში ასახული აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელის სათანადო განმარტება და დასაბუთება.

ადგილზე ჩასატარებელი პროცედურების დასრულების შემდეგ, აუდიტორი განიხილავს მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებს, რათა გამოიტანოს დასკვნა ან ჩამოაყალიბოს მოსაზრება. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, არის თუ არა მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის რისკების მისაღებ დაბალ დონემდე შესამცირებლად.

შეფასების პროცესი მოიცავს იმ მტკიცებულებების განხილვას, რომლებიც ამყარებს ან ეწინააღმდეგება აუდიტის პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციას/მონაცემებს, აუდიტის დასკვნას ან მოსაზრებას შესაბამისობა-შეუსაბამობის შესახებ. ეს პროცესი ასევე მოიცავს მოსაზრებებს არსებითობასთან დაკავშირებით.

მას შემდეგ, რაც შეფასდება, არის თუ არა მტკიცებულებები საკმარისი, შესაფერისი და საიმედო (აუდიტის რწმუნების დონის გათვალისწინებით), აუდიტორები განიხილავენ როგორ გამოიტანონ საუკეთესო დასკვნა მოცემული მტკიცებულებების გათვალისწინებით.

აუდიტის დასრულების შემდეგ აუდიტორმა უნდა მიმოიხილოს დოკუმენტაცია, რათა **განსაზღვროს, არის თუ არა აუდიტის საგანი საკმარისად და სათანადოდ შესწავლილი**. ასევე, იყო თუ არა რისკებისა და არსებითობის თავდაპირველი შეფასება სათანადო მოპოვებული მტკიცებულებების გათვალისწინებით და ხომ არ არის საჭირო მათი გადახედვა.

აუდიტორმა მნიშვნელოვანი ინფორმაცია/მონაცემები, მათ შორის, შიდა კონტროლის სისტემის არსებითი სისუსტეების შესახებ, დროულად **უნდა** მიაწოდოს ხელმძღვანელობას.
დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **3.1 – აუდიტის მიგნებათა შეჯამება.**

საბოლოო შეხვედრა

აუდიტის პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციას/მონაცემებს აუდიტის ობიექტს აცნობენ საბოლოო შეხვედრის დროს, რომელიც ყოველთვის უნდა დადოკუმენტირდეს. შეხვედრის მიზანია ფაქტების გარკვევა, საბოლოო ანგარიშის შედგენამდე, ასევე აუდიტის პროცესში მოპოვებულ ინფორმაციასთან/მონაცემებთან დაკავშირებით კონსენსუსის მიღწევა.

აუდიტორმა ყოველთვის **უნდა** გააანალიზოს ხელმძღვანელობის ან მართვის უფლებამოსილებით პასუხისმგებელ პირთა პასუხები და **უზრუნველყონ წამოჭრილი საკითხების გათვალისწინება** საბოლოო ანგარიშის მომზადების დროს.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისთვის

1. ჩამოთვლილთაგან მტკიცებულებების ხასიათთან დაკავშირებით მართებულია:

ა) მტკიცებულებების საკმარისობა – დაკავშირებული ხარისხობრივ მაჩვენებლებთან;
ბ) მტკიცებულებების შესაფერისობა – დაკავშირებულია რაოდენობრივ მაჩვენებლებთან;
გ) მტკიცებულებების საკმარისობა რაოდენობრივი, ხოლო შესაფერისობა ხარისხობრივი მაჩვენებლებია;
დ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები.

2. რწმუნების საჭირო დონეზე შესაბამისობის დასკვნების გამოსატანად, მტკიცებულებათა მოპოვების პროცესი უნდა გაგრძელდეს მანამ, სანამ:

ა) არ არის მოპოვებული საკმარისი მტკიცებულებები;
ბ) არ არის მოპოვებული შესაფერისი მტკიცებულებები;
გ) არ არის მომზადებული აუდიტი დეტალური გეგმა;
დ) არ არის მოპოვებული საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

3. ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოების ეტაპზე, მტკიცებულებათა მოპოვების ერთ-ერთი მეთოდია:

ა) კონტროლის მექანიზმის ტესტირება;
ბ) არსებითი უზუსტობის რისკის იდენტიფიცირება;
გ) არსებითობის გადასინჯვა;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

4. მტკიცებულებების მოპოვების მეთოდებთან დაკავშირებით, ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან მართებულია:

ა) მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მხოლოდ კონტროლის მექანიზმების ტესტირებით;
ბ) მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მხოლოდ კონტროლის მექანიზმებისა და ძირითადი ელემენტების ტესტირებით;
გ) მტკიცებულებების მოპოვება შესაძლებელია მხოლოდ ძირითადი ანალიტიკური პროცედურებით;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

5. აუდიტის მიგნებისა და არსებითობის გათვალისწინებით, აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა:

ა) არის თუ არა შეუსაბამობა აუდიტის საგანსა და კრიტერიუმს შორის;
ბ) ეფექტიანია თუ არა კონტროლის მექანიზმები;
გ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

6. მტკიცებულებების მოპოვებისას, ისეთი მეთოდის გამოყენება, როგორიცაა „გამოკითხვა და დადასტურება“, გულისხმობს ისეთ აქტივობებს, როგორიცაა:

ა) მესამე მხარისგან დასტურის მიღება საავანსო გარანტიასთან დაკავშირებით;
ბ) პასუხისმგებელი პირებს შორის ინტერესთა კონფლიქტის გამორიცხვა;
გ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები;
დ) მიღება-ჩაბარების აქტების შემოწმება.

7. სახელმწიფო შესყიდვების განხორციელების კონტროლის მექანიზმის ტესტირები სას, აუდიტორმა გამოავლინა, რომ კონტროლი არ ფუნქციონირებდა უწყვეტად და ეფექტიანად შესაბამის პერიოდში. აღნიშნულ შემთხვევაში:

ა) აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს აუდიტის მიდგომა და გაზარდოს ზემოაღნიშნული კონტროლის ტესტირების მოცულობა;
ბ) აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს აუდიტის მიდგომა და შეამციროს ზემოაღნიშნული კონტროლის ტესტირების მოცულობა;
გ) აუდიტორმა ხელახლა უნდა შეაფასოს აუდიტის მიდგომა და გაზარდოს ჩასატარებელი ძირითადი ტესტირების მოცულობა;
დ) სწორია „ბ“ და „გ“ პასუხები.

8. ანალიტიკურ პროცედურებთან დაკავშირებით მართებული მიდგომაა:

ა) ანალიტიკური პროცედურებით შესაძლებელია სრულყოფილი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება და არ არის აუცილებელი სხვა მეთოდებთან კომბინირება;
ბ) ანალიტიკური პროცედურებით შეუძლებელია სრულყოფილი საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების მოპოვება და აუცილებელია სხვა მეთოდებთან კომბინირება;
გ) ანალიტიკური პროცედურები გამოიყენება მხოლოდ შეზღუდული რწმუნების დროს;
დ) ანალიტიკური პროცედურები გამოიყენება მხოლოდ დასაბუთებული რწმუნების დროს.

9. ანალიტიკურ პროცედურები გამოიყენება აუდიტის შემდეგ ეტაპებზე:

ა) აუდიტის დაგეგმვის;
ბ) აუდიტის ანგარიშგების;
გ) ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

10. აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტის ჯგუფმა უნდა განიხილოს თუ არა აუდიტის ობიექტთან შეუსაბამობები, მიგნებები:

ა) შეუსაბამობების განხილვა აუდიტის ობიექტთან დაუშვებელია;
ბ) შეუსაბამობების განხილვა აუდიტის ობიექტთან შესაძლებელია მხოლოდ ხელმძღვანელობის დონეზე;
გ) შეუსაბამობები განხილული უნდა იყოს აუდიტის ობიექტთან;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

11. აუდიტის მიმდინარეობისას, იდენტიფიცირებულია რთული იურიდიული საკითხი, რომლის შესწავლისა და ანალიზისათვის აუდიტის ჯგუფს სათანადო კომპეტენცია არ გააჩნია, აღნიშნულ შემთხვევაში:

ა) აუდიტის ჯგუფმა უნდა მოსთხოვოს აუდიტის ობიექტს სპეციალური ცოდნის მქონე პირის დაქირავება, რომელიც ჯგუფს კონსულტაციას გაუწევს;
ბ) აუდიტის ჯგუფმა ცალსახად უნდა დააფიქსიროს აუდიტის მასშტაბის შეზღუდვა;
გ) აუდიტის ჯგუფმა ხელმძღვანელობისაგან უნდა მოითხოვოს, სპეციალური ცოდნის მქონე პირის აუდიტში ჩართვის საკითხი;
დ) აუდიტის ჯგუფმა იურიდიული საკითხი უნდა შეისწავლოს საკუთარი კომპეტენციის დონეზე.

12. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან სწორია:

ა) „ძირითადი აუდიტორული პროცედურა“ მოიცავს მხოლოდ კონტროლის ტესტირებას;
ბ) კონტროლის ტესტირება აუცილებლად ჩასატარებელი პროცედურაა ანგარიშგების ეტაპისთვის;
გ) კონტროლის ტესტი არის აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შესაფასებლად;
დ) კონტროლის ტესტირებით შესაძლებელია აბსოლუტური რწმუნების მიღება.

13. აუდიტორული მტკიცებულებების მოსაპოვებელ აუდიტორული პროცედურებია:

ა) კონტროლის ტესტირება;
ბ) ძირითადი ანალიტიკური პროცედურები;
გ) ელემენტების ტესტირება;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

14. ანალიტიკური პროცედურების მიზანია:

ა) პოტენციური რისკის შემცველი სფეროების გამოვლენა;
ბ) უჩვეულო გადახრების იდენტიფიცირება;
გ) აუდიტის ობიექტის ჩანაწერების სისწორის დადგენა;
დ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები.

15. ელემენტების ტესტირება მოიცავს:

ა) ხელახალ შესრულებას, ანალიზს, დოკუმენტური შემოწმებასა და დათვალიერებას, გამოკითხვასა და დადასტურებას, დაკვირვებას;
ბ) ანალიზს, გამოკითხვასა და დადასტურებას, დაკვირვებას, დოკუმენტურ შემოწმებასა და დათვალიერებას;
გ) გამოთვლას, ანალიზს, დოკუმენტურ შემოწმებასა და დათვალიერებას, გამოკითხვასა და დადასტურებას;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

16. დაშვებული შეცდომის მიზეზი შეიძლება იყოს:

ა) შემთხვევით;
ბ) საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების სისუსტის გამო;
გ) შესაბამისი წესების სირთულის გამო;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

17. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მოიცავს:

ა) პასუხისმგებლობების წერილობით აღიარებას ხელმძღვანელობის მიერ;
ბ) ხელმძღვანელობის კომპეტენტურობასა და ეთიკურ ღირებულებებს;
გ) საკმარის და შესაფერის აუდიტორულ მტკიცებულებებს;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

18. აუდიტორის მიერ აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს გამოყენების შემთხვევაში, მისი პასუხისმგებლობა გამოთქმულ აუდიტორულ მოსაზრებაზე:

ა) არ მცირდება;
ბ) მცირდება;
გ) პასუხისმგებლობის შემცირება/არ შემცირება დამოკიდებულია გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრების ტიპზე;
დ) პასუხისმგებლობის შემცირება/არ შემცირება დამოკიდებულია აუდიტორულ ანგარიშში აუდიტორის ექსპერტის სამუშაოს მითითების გადაწყვეტილებაზე.

19. შესაბამისობის აუდიტში შეცდომების ძირეული მიზეზების განხილვა ხელს უწყობს:

ა) სამუშაო დროის ეფექტურ განაწილებას;
ბ) აუდიტის ანგარიშში პრაქტიკული და ეფექტიანი რეკომენდაციების შემუშავებას;
გ) განხორციელებულ ტესტირებათა მასშტაბის შეფასებას;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

ამოცანა

აუდიტის ჯგუფი ახორციელებს სსიპ XX გამარტივებული შესყიდვების შესაბამისობის აუდიტს, რომლის ფარგლებში გამოვლინდა შემდეგი გარემოებები:
შესყიდვის კანონმდებლობის მიხედვით, შესყიდვის შეზღუდულ ვადებში, გადაუდებელი აუცილებლობის მოტივით ნებართვის მიღება შემსყიდველისათვის შესაძლებელია, როდესაც შემსყიდველისათვის დადგა გადაუდებელი გარემოება, რომლის წინასწარ განჭვრეტა ან პროგნოზირება შეუძლებელია იყო, ხოლო ელექტრონული ტენდერით შესყიდვა ვერ განხორციელდება ბაზარზე არსებული შეზღუდვების ან დროის სიმცირის გამო.
ამიტომ შემსყიდველი დაჩქარებული წესით იღებს ნებართვას, გააფორმოს ხელშეკრულება მიმწოდებელთან გადაუდებელი აუცილებლობით გამოწვეული პრობლემის აღმოფხვრამდე.
ქვეყნის პოპულარიზაციისა და უცხო ქვეყნებიდან ტურისტული ნაკადების მოზიდ-

ვისათვის, სსიპ XX-ემ ღონისძიების შეზღუდულ ვადაში, გადაუდებელი აუცილებლობის მოტივით, შესყიდვების სააგენტოსაგან მიიღო თანხმობა 18,542,090 ლარის გამარტივებული შესყიდვის განსახორციელებლად.
ნებართვის მისაღებად სსიპ XX-ის ძირითადი არგუმენტები იყო:

• უცხოურ ბაზარზე ოპერირებად კომპანიებს წინასწარ ჰქონდათ შესყიდული და ათვისებული შესაბამისი მომსახურებები (ინტერნეტრეკლამა, სატელევიზიო რეკლამა, ბეჭდური და გარე რეკლამა), ასევე სრულად ჰქონდათ ათვისებული ბაზრები, ამასთანავე, ქართველი მიმწოდებლების გამოცდილებიდან გამომდინარე, სირთულე იყო უცხოურ ბაზარზე შესაბამისი კონტაქტების არსებობა;
• სარეკლამო აქტივობების ეფექტიანად და შეუფერხებლად განხორციელებისათვის მიზანშეწონილი იყო უშუალოდ უცხოელ კონტრაქტორებთან კავშირის დამყარება. ქართველი მიმწოდებლებისთვის, გამოცდილებიდან გამომდინარე, სირთულეს ქმნიდა უცხოურ ბაზარზე შესაბამისი კონტაქტების უქონლობა, ასევე ის, რომ უცხოური კომპანიები არ იღებენ მონაწილეობას ელექტრონულ ტენდერებში და ამასთან ერთად, აქვთ საკუთარი რეგულაციები და მოთხოვნები, რომლებიც ყველა შემთხვევაში განსხვავებულია ერთმანეთისაგან.

აუდიტორების მიერ გადასაჭრელი საკითხები:

1. რა პროცედურებს გამოიყენებს აუდიტორი შეუსაბამობის იდენტიფიცირებისა და მტკიცებულებების მოპოვებისათვის?

2. აუდიტის ჯგუფმა გაანალიზა სსიპ XX-ის მიერ მოყვანილი არგუმენტები, გადაამოწმა გაფორმებული ხელშეკრულებები, მოიპოვა ინფორმაცია სოციალურ პლატფორმებზე რეკლამირების პროცესის შესახებ და დაადგინა, რომ ორგანიზაციამ მოთხოვნილი 18,542,090 ლარიდან 52%, ანუ – 9,752,000 ლარი, გამოიყენა სოციალური პლატფორმებით სარეკლამო კამპანიის წარმოებისთვის, როგორიცაა Google, Facebook, Youtube და სხვ., თუმცა, სოციალური პლატფორმების მიერ დამტკიცებული წესებისა და პოლიტიკის მიხედვით, სარეკლამო სივრცის წინასწარ დაჯავშნა შეუძლებელია. ასევე სსიპ XX-ის მიერ ოთხივე ხელშეკრულება გაფორმებულია რეზიდენტ კომპანიებთან.
განსაზღვრეთ, რამდენად საკმარისი და შესაფერისია აუდიტორების მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები დასკვნის გამოსატანად და მოახდინეთ მიგნების იდენტიფიცირება?

3. რა გავლენა აქვს შეუსაბამობას აუდიტის საგანზე?

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოებისთვის

1. სწორი პასუხია „გ “. მტკიცებულებების საკმარისობა რაოდენობრივი მაჩვენებელია, ხოლო შესაფერისობა – ხარისხობრივი.

ISSAI 4000.146 და ISSAI 4000.147

2. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორმა მტკიცებულებების მოპოვების პროცესი უნდა გააგრძელოს მანამ, სანამ არ მოიპოვებს საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს რწმუნების საჭირო დონეზე შესაბამისობის დასკვნების გამოსატანად.

ISSAI 4000.150

3. სწორი პასუხია „ა“. ძირითადი პროცედურების განხორციელებისას მტკიცებულებების მოპოვების ერთ-ერთ მეთოდს წარმოადგენს კონტროლის მექანიზმების ტესტირება.

ISSAI 4000.149

4. სწორი პასუხია „დ“. მტკიცებულებების მოპოვების მეთოდებია როგორც კონტროლების ტესტირება, ისე ძირითადი ელემენტების ტესტირება და ძირითადი ანალიტიკური პროცედურების განხორციელება.

ISSAI 4000.160

5. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტის მიგნებისა და არსებითობის გათვალისწინებით აუდიტორმა უნდა დაასკვნას, არის თუ არა შეუსაბამობა აუდიტის საგანსა და კრიტერიუმს შორის.

ISSAI 4000.184

6. სწორი პასუხია „ა“. გარე წყაროდან, მესამე მხარისგან მიღებული ინფორმაცია განეკუთვნება გამოკითხვისა და დადასტურების მეთოდს.

ISSAI 4000.164

7. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორს შეუძლია კომბინირებული მეთოდების გამოყენება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვებისას, შესაბამისად მეტწილად უნდა გამოიყენოს ის მეთოდები, რომლებიც საშუალებას მისცემს, მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები.

ISSAI 4000.159

8. სწორი პასუხია „ბ“. მხოლოდ ანალიტიკური პროცედურები ვერ იქნება მტკიცებულებების მოპოვების ერთადერთი მეთოდი.

ISSAI 4000.169;

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, როდის უნდა იქნეს გამოყენებული ანალიტიკური პროცედურები.

9. სწორი პასუხია „დ“. ანალიტიკური პროცედურები შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს როგორც დაგეგმვის, ისე ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების შესრულებისა და ანგარიშგების ეტაპებზე.

ISSAI 4000.169;

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, როდის უნდა იქნეს გამოყენებული ანალიტიკური პროცედურები.

10. სწორი პასუხია „გ“. მიგნებები და შეუსაბამობები განხილული უნდა იყოს აუდიტის ობიექტთან, რათა გაანალიზდეს მათი არგუმენტაცია.

ISSAI 4000.104 და ISSAI 400.49

11. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის ჯგუფმა რთული და სადავო საკითხების გადაჭრისას, რომლის შესაბამისი ცოდნა და კომპეტენცია მას არ გააჩნია, უნდა გაითვალისწინოს სპეციალური ცოდნის მქონე პირის მოსაზრება.

ISSAI 4000.74

12. სწორი პასუხია „გ“. კონტროლის ტესტი არის აუდიტორული პროცედურა, რომელიც განკუთვნილია კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შესაფასებლად.

ISSAI 4000.134 -135

13. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორული პროცედურები მოიცავს კონტროლის ტესტირებას, ანალიტიკურ პროცედურებსა და ელემენტის ტესტირებას.

ISSAI 4000.149

14. სწორი პასუხია „დ“. ანალიტიკური პროცედურების მიზანია, გამოვლინდეს პოტენციური რისკის შემცველი სფეროები და განისაზღვროს უჩვეულო გადახრები.

ISSAI 4000.169

15. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორმა მტკიცებულებების მოსაპოვებლად აუცილებელია, გამოიყენოს აღნიშნული ელემენტების ტესტირება.

ISSAI 4000.144

16. სწორი პასუხია „დ“. შეცდომის დაშვების მიზეზია შემთხვევითი, საზედამხედველო და კონტროლის სისტემების სისუსტის გამო და შესაბამისი წესების სირთულის გამო.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, შეცდომების ზოგადი ხასიათი და მიზეზი.

17. სწორი პასუხია „ა“. ხელმძღვანელობის მიერ წარდგენილი ოფიციალური ინფორმაცია მოიცავს პასუხისმგებლობების წერილობით აღიარებას ხელმძღვანელობის მიერ.

ISSAI 4000.104

18. სწორი პასუხია „ა“. არ მცირდება, რადგან აუდიტორმა შესაძლოა, გამოიყენოს სხვა აუდიტორის, შიდა აუდიტორის ან აუდიტორის ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაო აუდიტის დაგეგმვისა და აუდიტის ობიექტის ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოების ეტაპზე.

ISSAI 4000.74; ISSAI 4000.88; ISSAI 4000.139.

19. სწორი პასუხია „ბ“. შეცდომის მიზეზების განხილვა ხელს უწყობს ეფექტიანი რეკომენდაციების შემუშავებას, რამაც უნდა უზრუნველყოს შეუსაბამობის მიზეზების აღმოფხვრა/პრევენცია.

20. ამოცანის პასუხები:

პასუხი 1

აუდიტორი განახორციელებს გადაუდებელი აუცილებლობის კონტროლის პროცედურის ტესტირებას. მიღებულ შედეგებზე დაყრდნობით, შეუსაბამობის იდენტიფიცირების მიზნით, ატარებს ტესტირებას, რამდენად შეესაბამება აუდიტის ობიექტის მიერ მოყვანილი არგუმენტები ფაქტობრივ გარემოებებს.

პასუხი 2

- აუდიტორების მიერ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისია, ვინაიდან: სრულყოფილად შეისწავლეს სოციალურ ქსელებში რეკლამის განთავსების პროცედურა და წესები, ასევე მოპოვებულია მტკიცებულებები მხარეებს შორის გაფორმებული ხელშეკრულებების სახით სრული მოცულობით;
- მოთხოვნილი 18,542,090 ლარიდან 52% ანუ – 9,752,000 ლარი განკუთვნილი იყო სოციალური პლატფორმებით სარეკლამო კამპანიის წარმოებისთვის. აღნიშნულ პლატფორმებზე სარეკლამო კამპანიების დაგეგმვა და განხორციელება შესაძლებელია დროის ნებისმიერ პერიოდში, სამიზნე ჯგუფებისა და გეოგრაფიული ადგილმდებარეობის მიხედვით. შესაბამისად, სოციალურ მედიაში სარეკლამო სივრცეების წინასწარ დაკავება შეუძლებელია;
- სსიპ XX აცხადებდა, რომ ქართველი მიმწოდებლებისთვის სირთულეა უცხოურ ბაზარზე შესაბამისი კონტაქტების დამყარება, თუმცა აღნიშნულის საპირისპიროდ სოციალური მედიის სარეკლამო კამპანიების ყველა ხელშეკრულება გაფორმებულია რეზიდენტ კომპანიებთან.

პასუხი 3

ზემოაღნიშნული გარემოებების გათვალისწინებით, შემსყიდველმა თავი აარიდა 9,752,000 ლარის ღირებულების მომსახურების შესყიდვას ელექტრონული ტენდერით.

4. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადება

შესაბამისობის აუდიტის მოდულის მე-4 ნაწილში დაინტერესებული პირები შეისწავლიან აუდიტის ანგარიშის მომზადებასა და მასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს, შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმებს, მათ აუცილებელ ელემენტებს, ანგარიშის მახასიათებლებსა და შესაბამისობის დასკვნების შემუშავებას.

სასწავლო მასალები

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშგების შესასწავლად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო სასწავლო მასალა:

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 400 შესაბამისობის აუდიტის პრინციპები	59	
ISSAI 4000 შესაბამისობის აუდიტის სტანდარტი	191, 202, 210, 218, 225, 232	გ192-გ201,გ203-გ209,გ211-გ217, გ219, გ220, გ226-გ231, გ233-გ236

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად დაინტერესებულ პირთათვის რეკომენდირებულია შემდეგი სამუშაო დოკუმენტაციის გამოყენება:

- 4.1 აუდიტის ანგარიშის ნიმუში;
- 4.2 აუდიტის დასრულების კითხვარი.

მოდულის ამ ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადების შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმებისა და მათი ელემენტების გარჩევა;
☐	2. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის დასკვნების მომზადება;
☐	3. სათანადო საპასუხო რეაგირება გამოვლენილ შესაძლო უკანონო ქმედებებზე.

ანგარიშის მიმოხილვა

ISSAI 400 (59)

ანგარიში უნდა იყოს სრული, ზუსტი, ობიექტური, დამაჯერებელი, შეძლებისდაგვარად მოკლე და მკაფიო, აღწერდეს აუდიტის მასშტაბის ნებისმიერ შეზღუდვას.
ამასთან, ანგარიშში ნათლად უნდა იყოს აღნიშნული, რომ გამოყენებული კრიტერიუმები რელევანტურია და მითითებული იყოს აუდიტორის მიერ მიღწეული რწმუნების დონე.

დაინტერესებული მხარეებისათვის შედეგების გაცნობა

შესაბამისობის აუდიტის შედეგად დგება შესაბამისობის აუდიტის ანგარიში. აუდიტის ანგარიშების მთავარი მიზანია აუდიტის ობიექტისათვის, ასევე საკანონმდებლო/წარმომადგენლობითი ორგანოს და, ზოგადად, საზოგადოებისთვის აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა. აუდიტორი აუდიტის ანგარიშით უზრუნველყოფს რწმუნებას აუდიტის ობიექტის რელევანტურ კრიტერიუმებთან შესაბამისობის დონესთან დაკავშირებით.

ეფექტიანი კომუნიკაცია

მაღალი ხარისხის ანგარიშის ამოსავალი წერტილია **ეფექტიანი კომუნიკაცია**, რაც გამოიხატება **ანგარიშში აუდიტის მიზნებთან დაკავშირებით ძირითადი დასკვნების მკაფიოდ და ობიექტურად ჩამოყალიბებაში**. სწორად დაწყებული და განხორციელებული აუდიტი მაღალი ხარისხის ანგარიშის მომზადების წინაპირობაა.

ანგარიშის მომზადების პროცესი

ანგარიშის მომზადების ფაზა იწყება წინასწარი პროექტის მომზადებით და მთავრდება ანგარიშის გადაცემით. შესაბამისად, ეს პროცესი მოიცავს ანგარიშის შედგენას, აუდიტის ობიექტთან შეწინააღმდეგების პროცედურას[23], საბოლოო ანგარიშის ხელმოწერასა და გადაცემას.

[23] საშუალებას აძლევს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას, მოახდინოს რეაგირება აუდიტის დასკვნებზე და ანგარიშში აისახოს მათი პოზიციები.

ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები

აუდიტის ანგარიში უნდა აკმაყოფილებდეს მე-9 ცხრილში მითითებულ მახასიათებლებს:

ცხრილი 9. აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები

მახასიათებელი	როგორ მიიღწევა
ობიექტურობა/ სამართლიანობა	აუდიტის ობიექტის საქმიანობა შეფასებულია ობიექტური კრიტერიუმების მიხედვით.
სრული	მოიცავს ანგარიშში წარმოდგენილ საკითხებთან დაკავშირებულ ყველა სათანადო ასპექტს.
მკაფიო და გასაგები	გამოიყენება მარტივი ენა, ადვილად აღქმადი სტრუქტურა და სათაურები.
დამაჯერებელი (სარწმუნო)	წარმოდგენილია დამაჯერებელი არგუმენტები, სათანადო საილუსტრაციო მაგალითებით.
შესაფერისი	ანგარიშის შინაარსი მნიშვნელოვანია და დროულად მიეწოდება მომხმარებელს
სწორი	აუდიტის მიგნებები ანგარიშში ზუსტად და სწორად არის გადმოცემული, რითაც უზრუნველყოფილია სანდოობა და გამყარებულია საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით.
კონსტრუქციული	ანგარიში დაბალანსებულია
ლაკონიური	გამოყენებულია მოკლე და მარტივი წინადადებები და აბზაცები.

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიში – ფორმა, შემადგენლობა და დასკვნები

ISSAI 400 (59)	*აუდიტორებმა უნდა მოამზადონ ანგარიში შემდეგი პრინციპების შესაბამისად: სისრულე, ობიექტურობა, დროულობა და კონტრადიქციულობა*
ISSAI 4000 (184)	*აუდიტის მიგნებებსა და არსებითობაზე დაყრდნობით, აუდიტორმა უნდა გამოიტანოს დასკვნა, შეესაბამება თუ არა აუდიტის საგანი, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შესაფერის კრიტერიუმებს.*
ISSAI 4000 (191)	*აუდიტორმა დასკვნა უნდა წარმოადგინოს აუდიტის ანგარიშში. დასკვნას შეიძლება ჰქონდეს მოსაზრების, დასკვნის, აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემული პასუხების ან რეკომენდაციების ფორმა.*

ანგარიშის საფუძველი

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის პრინციპები

შესაბამისობის აუდიტის შესახებ ISSAI 4000 მოითხოვს წერილობითი ანგარიშის შედგენას, რომელშიც დასკვნები მოცემულია შესაბამისი ფორმით. აუდიტის ანგარიში უნდა მომზადდეს თითოეული შესაბამისობის აუდიტის დასრულების შემდეგ. იმის უზრუნველსაყოფად, რომ აღნიშნული ანგარიში შესაბამისობაშია ხარისხის მიღებულ სტანდარტებთან და რელევანტურია ყველა მომხმარებლისთვის, ანგარიში, როგორც თავისი ფორმით, ისე შინაარსით უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ პრინციპებს: **სისრულეს, ობიექტურობას, დროულობას, სიზუსტეს, კონსულტაციას და შეპასუხებას.**

- **სისრულე** აუდიტორებისგან მოითხოვს ყველა რელევანტური მტკიცებულების შესწავლას ანგარიშის გამოცემამდე;
- **ობიექტურობა** აუდიტორისგან მოითხოვს პროფესიული მსჯელობისა და სკეპტიციზმის გამოყენებას ანგარიშის ფაქტობრივი სისწორის უზრუნველსაყოფად და აუდიტის მიგნებებისა და დასკვნების შესაბამისი და დაბალანსებული ფორმით წარსადგენად;
- **დროულობა** აუდიტორებისგან მოითხოვს ანგარიშის დროულად მომზადებასა და წარდგენას, როდესაც დასკვნები გამოსადეგია და შეიძლება რელევანტური იყოს სამიზნე მომხმარებლებისთვის;
- **სიზუსტე და კონსულტაცია** აუდიტორისგან მოითხოვს ფაქტების სიზუსტის გადამოწმებას აუდიტის ობიექტთან;
- **კონტრადიქციულობის პრინციპი** აუდიტორებისგან მოითხოვს ფაქტების სიზუსტის გადამოწმებას აუდიტის ობიექტთან და პასუხისმგებელი მხარისგან მიღებული პასუხების გათვალისწინებას.

შესაბამისობის აუდიტი, როგორც შესაბამისობის რეფორმების კატალიზატორი

სამიზნე მომხმარებლებისა და სხვა რელევანტური მხარეებისათვის აუდიტის შედეგების წარდგენასთან ერთად, აუდიტის ანგარიში აუდიტის ობიექტს აძლევს შესაძლებლობას, შეუსაბამობის აღმოსაფხვრელად გაატაროს გამოსასწორებელი ღონისძიებები.

ISSAI 4000 იძლევა შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის შედგენის რამდენიმე შესაძლებლობას. აუდიტორებმა უნდა დაიცვან ანგარიშგების სახელმძღვანელო პრინციპები და გაითვალისწინონ შემდეგი ფაქტორები:

- ანგარიშში სამიზნე მომხმარებლის საჭიროებების ასახვა;
- შესაბამისი კანონმდებლობა და რეგულაციები;
- მიღებული რწმუნების დონე;
- დავალების ტიპი;
- ანგარიშში ასახული საკითხების კომპლექსურობა.

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმა და შინაარსი

შესაბამისობის აუდიტის დასკვნები

ISSAI 4000 აუდიტორებს აძლევს შესაძლებლობას, აუდიტის ანგარიშში ასახონ თავიანთი დასკვნები. დასკვნას შეიძლება ჰქონდეს როგორც მოსაზრების, ისე აუდიტის კონკრეტულ შეკითხვებზე პასუხების გაცემის ფორმა.

როგორც წესი, აუდიტის ანგარიშის დასკვნები წარმოდგენილია აუდიტის კონკრეტულ შეკითხვებზე გაცემული პასუხების სახით. მოსაზრებები უფრო მეტად გამოიყენება დამოწმების დავალების შემთხვევაში, რომლებიც როგორც წესი, საქართველოში არ ტარდება, რადგან აუდიტის ობიექტები ვერ უზრუნველყოფენ იმ განსახილველი ინფორმაციის მიწოდებას, რომელიც საჭიროებს დამოწმებას.

ანგარიშის სტრუქტურა

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურა დამოკიდებულია მარწმუნებელი დავალების ტიპზე. როგორც ზემოთაა აღნიშნული, საქართველოში ძირითადად შეიძლება ჩატარდეს პირდაპირი ანგარიშგების მარწმუნებელი დავალება, რომლის ანგარიში უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:

პირდაპირი ანგარიშგების დავალება - აუდიტის ანგარიშის ელემენტები

- სათაურს;
- აუდიტის სტანდარტების იდენტიფიცირებას;
- შემაჯამებელი მიმოხილვას (საჭიროებისამებრ);
- აუდიტის საგნისა და მასშტაბის აღწერას;
- აუდიტის კრიტერიუმებს;
- გამოყენებული მეთოდების ახსნასა და დასაბუთებას;
- გამოვლენილ ფაქტებს/მიგნებებს;
- დასკვნას (დასკვნებს) აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემულ პასუხებზე დაყრდნობით;
- აუდიტის ობიექტისაგან მიღებულ პასუხებს (საჭიროებისამებრ);
- რეკომენდაციებს (საჭიროებისამებრ).

აუდიტის სტანდარტების იდენტიფიცირება

შესაბამისობის აუდიტების ჩატარებისას აუდიტორი ხელმძღვანელობს ISSAI-ს შესაბამისობის აუდიტის პრინციპებითა და მითითებებით. ეს გარემოება აუდიტის ანგარიშებში აისახება შემდეგნაირად:

შესაბამისობის აუდიტი განვახორციელეთ უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) საჯარო სექტორის შესაბამისობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის (ISSAI 4000) შესაბამისად.

შემაჯამებელი მიმოხილვა

ჩატარებული სამუშაოსა და გამოყენებული მეთოდების შემაჯამებელი მიმოხილვა სავარაუდო მომხმარებლებს ეხმარება აუდიტორული დასკვნის უკეთ გაგებაში. აუდიტისთვის დასაშვებია პროცედურების ფართო ნაირსახეობა, თუმცა, პრაქტიკაში მათი ნათლად და ცალსახად გადმოცემა რთულია. აქედან გამომდინარე, ჩატარებული სამუშაოსა და გამოყენებული მეთოდების შემაჯამებელი მიმოხილვა გარე მკითხველისთვის იძლევა მოკლე ახსნას აუდიტის მიმდინარეობის შესახებ.

მიმოხილვა უნდა მოიცავდეს საკმარის დეტალს იმისათვის, რომ მკითხველებმა შეძლონ აუდიტორების მიერ განხორციელებული სამუშაოების და იმის გააზრება, თუ როგორ მივიდნენ ისინი კონკრეტულ დასკვნებამდე.

აუდიტის საგნისა და მასშტაბის აღწერა

აუდიტის საგანი გულისხმობს ინფორმაციას, მდგომარეობას ან საქმიანობას, რომელიც გაიზომება ან ფასდება განსაზღვრულ კრიტერიუმებთან შესაბამისობის კუთხით. აუდიტის საგანი მკაფიოდ უნდა განიმარტოს აუდიტის ანგარიშში.

აუდიტის მასშტაბი, მათ შორის აუდიტის პერიოდი, განსაზღვრავს აუდიტის მოცულობასა და მასშტაბს აუდიტის საგნის კრიტერიუმთან შესაბამისობის კუთხით.

აუდიტის კრიტერიუმები

აუდიტის კრიტერიუმები, რომლებთან მიმართებითაც ფასდება აუდიტის საგანი, მკაფიოდ უნდა განისაზღვროს აუდიტორის ანგარიშში, რათა ანგარიშის მომხმარებლებმა შეძლონ აუდიტორების მიერ ჩატარებული სამუშაოსა და გამოტანილი დასკვნების საფუძვლის გაგება.

იმ შემთხვევაში, როცა კრიტერიუმები წინააღმდეგობრივია, **კონფლიქტი უნდა აიხსნას**, ასევე უნდა აიხსნას ამ კონფლიქტის **შესაძლო შედეგები**, რამდენადაც ეს შესაძლებელია და გაიცეს შესაბამისი რეკომენდაციები.

ანგარიშში აისახება:

– გამოყენებული კრიტერიუმების წყარო, შესაბამისობის აუდიტი შეიძლება ეხებოდეს კანონშესაბამისობას ან მართლზომიერებას (ზოგადი პრინციპების დაცვა, რომელიც არეგულირებს ფინანსურ მართვასა და საჯარო მოხელეთა ქცევას). მიუხედავად იმისა, რომ კანონშესაბამისობა არის შესაბამისობის მთავარი მიმართულება, საჯარო სექტორის კონტექსტში ასევე მნიშვნელოვანია მართლზომიერების საკითხები, როგორიცაა ფინანსურ მენეჯმენტთან და საჯარო მოხელეების ქცევასთან დაკავშირებული გარკვეული მოლოდინები. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მანდატიდან გამომდინარე, აუდიტის შესწავლის საგანი შეიძლება იყოს საჯარო მოხელეთა ქცევის მარეგულირებელ საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებთან და ზოგადად აღიარებულ საუკეთესო პრაქტიკასთან შესაბამისობა.

მართლზომიერების სათანადო კრიტერიუმები შეიძლება იყოს საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპები, ეროვნული ან საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკა. ზოგიერთ შემთხვევაში, ისინი შეიძლება იყოს არა კოდიფიცირებული, არამედ იყოს ნაგულისხმევი ან გამომდინარეობდეს კანონის უმთავრესი პრინციპებიდან. ეს უზრუნველყოფს საკმარის მოქნილობას იმისათვის, რომ უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ გამოიყენოს მართლზომიერების ის კრიტერიუმები, რომლებიც რელევანტურია შესაბამისი ქვეყნისთვის.

– გამოყენებული მეთოდების გაზომვა ან შეფასება მაშინ, როცა გამოყენებული კრიტერიუმები იძლევა სხვადასხვა მეთოდს შორის **არჩევანის საშუალებას**.

– შესაბამისი კრიტერიუმების გამოყენებასთან დაკავშირებული ნებისმიერი ინტერპრეტაცია.

გამოყენებული მეთოდების ახსნა და დასაბუთება

აღნიშნული ნაწილი იძლევა დამატებით დეტალებს იმის შესახებ, რაც აისახება შემაჯამებელ მიმოხილვაში, რათა უფრო ფართოდ განიმარტოს აუდიტის დროს გამოყენებული მეთოდები და მათი შერჩევის დასაბუთება.

გამოვლენილი ფაქტები/ მიგნებები

აღნიშნულ ნაწილში მოცემულია აუდიტორების განმარტებები **შეგროვებული მტკიცებულებების შესახებ კრიტერიუმებთან მიმართებით**. მაშინ, როდესაც აუდიტის მიგნებების განსამტკიცებლად მოცემულია დიდი რაოდენობით მონაცემები, უმჯობესია მათი დანართების სახით წარმოდგენა.

დასკვნა (დასკვნები) აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემულ პასუხებზე დაყრდნობით

აუდიტორის ანგარიში აუდიტის საგნის შესაბამისობასთან დაკავშირებით **მოიცავს დასკვნებს**, რომლებიც ეფუძნება აუდიტის დროს ჩატარებულ სამუშაოებს. ანგარიში დამატებით შესაძლოა მოიცავდეს აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემულ პასუხებს. დასკვნებთან დაკავშირებით დეტალები მოცემულია შემდეგ ნაწილებში.

აუდიტის ობიექტისგან მიღებული პასუხები

აუდიტის ობიექტისგან მიღებული პასუხების ანგარიშში გათვალისწინება **კონტრადიქციის პრინციპია (პროცედურაა)**.

კონტრადიქციის პრინციპი საჯარო სექტორის აუდიტის მნიშვნელოვანი მახასიათებელია. პრინციპი დაკავშირებულია სუსტი მხარეების ან კრიტიკული შედეგების წარმოდგენასთან იმგვარად, რომ მოხდეს გაუმჯობესების ხელშეწყობა. აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებთან ანგარიშის პროექტში ასახული აუდიტორული მიგნებების განხილვა უზრუნველყოფს აუდიტის მიგნებების სრულად, ზუსტად და სამართლიანად წარდგენას. კონტრადიქციის პრინციპი ასევე შესაძლოა **გულისხმობდეს აუდიტის ობიექტის პასუხების ჩართვას აუდიტში წამოჭრილ საკითხებთან დაკავშირებით.**

რეკომენდაციები

ანგარიში შესაძლოა მოიცავდეს რეკომენდაციებს, რომლებიც შემუშავებულია შეუსაბამობების მიზეზების აღმოფხვრისა და გაუმჯობესების მიზნით. რეკომენდაციები უნდა იყოს მკაფიოდ მიმართული პასუხისმგებელი პირებისადმი, რომელთაც უნდა უზრუნველყონ მათი შესრულება.

დამოწმების დავალების ანგარიში - აუდიტის ანგარიშის ელემენტები

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, აუდიტის სტრუქტურა იზიარებს პირდაპირი ანგარიშგების მარწმუნებელი დავალების ფარგლებში მომზადებული ანგარიშის სტრუქტურის ელემენტებს. თუმცა, ვინაიდან ამ ტიპის დავალების ფარგლებში აუდიტორები შეისწავლიან პასუხისმგებელი მხარის მიერ მომზადებულ **აუდიტის საგანთან დაკავშირებულ ინფორმაციას**, რომელზეც შემდგომში **გამოთქვამენ მოსაზრებას**, არსებობს გარკვეული განსხვავებები. კერძოდ, აღნიშნული ანგარიში მოიცავს:

- სათაურს;
- აუდიტის საგანთან დაკავშირებული ინფორმაციის და, საჭიროებისამებრ, აუდიტის საგნის აღწერას;
- აუდიტის მოცულობასა და საზღვრებს, აუდიტის პერიოდის ჩათვლით;
- აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობებს;
- აუდიტის კრიტერიუმებს;
- აუდიტის სტანდარტების იდენტიფიცირებასა და რწმუნების დონეს;
- ჩატარებული სამუშაოსა და გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვას;
- მოსაზრებას/დასკვნას;
- აუდიტის ობიექტისაგან მიღებულ პასუხებს (საჭიროებისამებრ);
- ანგარიშის თარიღს;
- ხელმოწერას.

დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **4.1 – აუდიტის ანგარიშის ნიმუში.**

შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის დასკვნები

ანგარიშის დასკვნების ხასიათი

შესაბამისობის აუდიტის მასშტაბი და ბუნება შესაძლოა მრავალფეროვანი იყოს, მაგალითად, მთავრობის საქმიანობის, კონკრეტული პროგრამის ან პროექტის აუდიტი ან აუდიტის ობიექტის სიღრმისეული მიმოხილვა მრავალი კრიტერიუმის მიხედვით. ანალოგიურად, შეიძლება განსხვავდებოდეს დამოწმებისა და პირდაპირი ანგარიშგების მარწმუნებელი დავალებების შედეგები, რადგან აუდიტორების როლი ორივე მიმართულებით განსხვავებულია.

ერთად ჩატარებული ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტები

როდესაც შესაბამისობის აუდიტი ტარდება **ფინანსურ აუდიტთან ერთად**, დასკვნას შესაბამისობის შესახებ, შესაძლოა ჰქონდეს მოსაზრების ფორმა. ასეთ შემთხვევაში აუდიტორული მოსაზრება შესაბამისობის შესახებ აუცილებლად უნდა განცალკევდეს ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გამოთქმული აუდიტორული მოსაზრებისგან.

აუდიტორული მოსაზრება ან დასკვნა

დავალების ტიპის ან მიღებული რწმუნების დონის მიუხედავად, აუდიტორები წყვეტენ, გასცენ დასკვნა თუ მოსაზრება და ეს გაცხადებული უნდა იყოს მკაფიოდ და ზუსტად.

არამოდიფიცირებული და მოდიფიცირებული აუდიტორული მოსაზრებები

მოსაზრების ფორმით გაცემული დასკვნის ტიპი დამახასიათებელია დამოწმების მარწმუნებელი დავალების აუდიტის ანგარიშებისთვის, ვინაიდან აუდიტორები მოიპოვებენ მტკიცებულებებს აუდიტის ობიექტის მიერ გაკეთებულ შეფასებაზე აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შესაბამისობის შესახებ. მტკიცებულებათა შეგროვება აუდიტორს აძლევს შესაძლებლობას, გამოთქვას მოსაზრება, სწორია თუ არა აუდიტის ობიექტის მიერ გაკეთებული შეფასება. აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც არ გამოვლინდება არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევები. აუდიტორი გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც გამოვლინდება არსებითი შეუსაბამობების (ან შესაძლო არსებითი შეუსაბამობების) შემთხვევები.

დასაბუთებული რწმუნების დავალება

დასაბუთებული რწმუნების დავალებებში აუდიტის დასკვნა გამოხატულია **დადებითი ფორმით**, რომელშიც ასახულია აუდიტორის აზრი, რომ **აუდიტის საგანი არის ან არ არის შესაბამისი ყველა არსებით საკითხში**, ხოლო სადაც შესაფერისია, რომ **აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაცია უზრუნველყოფს ნამდვილ და სამართლიან მოსაზრებას, შესაფერისი კრიტერიუმის შესაბამისად.**

შესაძლო უკანონო ქმედებების ანგარიშების მომზადებასთან დაკავშირებული მოსაზრებები

ISSAI 4000 (225)

თუ შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორი აღმოაჩენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შესაძლო უკანონო ქმედებებზე ან თაღლითობაზე, მან უნდა გამოიჩინოს სათანადო პროფესიული სიფხიზლე და წინდახედულობა და შეატყობინოს პასუხისმგებელ ორგანოს ასეთი შემთხვევების შესახებ. აუდიტორმა უნდა წარმართოს მოქმედებები იმგვარად, რომ არ დააბრკოლოს შესაძლო სამომავლო სამართლებრივი პროცესები ან გამოძიება.

რამდენადაც შესაძლო უკანონო ქმედებების აღმოჩენა, თაღლითობის ჩათვლით, არ არის შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების მთავარი მიზანი, აუდიტორმა რისკის შეფასებაში უნდა ჩართოს თაღლითობის რისკის ფაქტორები და თავისი სამუშაოს ჩატარებისას ყურადღება გაამახვილოს უკანონო ქმედებების მაჩვენებლებზე, თაღლითობის ჩათვლით. აუდიტორი განსაზღვრავს თაღლითობით ან მნიშვნელოვანი დარღვევებით გამოწვეულ შეუსაბამობებზე რეაგირების საპასუხო ქმედებებს.

აუდიტორები არ განსაზღვრავენ უკანონო ქმედება წარმოადგენს დანაშაულებრივ ქმედებას თუ სამოქალაქო პასუხისმგებლობის გამომწვევ ქმედებას. აუდიტორებს აქვთ პასუხისმგებლობა, შეაფასონ, შეესაბამება თუ არა ტრანზაქციები შესაფერის კანონმდებლობას და წარმოადგენენ თუ არა ისინი კანონდარღვევებს, რომლებმაც შეიძლება სასამართლოს მისცეს სანქციების დადგენის, შეუსაბამო ან არასწორი გადახდების, ან მითვისებული აქტივების ანაზღაურების დაკისრების საფუძველი.

თუ აუდიტის დროს წარმოიშობა ეჭვი შესაძლო უკანონო ქმედებასთან დაკავშირებით, აღნიშნულის შესახებ აუდიტორმა უნდა შეატყობინოს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის შესაბამის დონესა და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელ პირებს.

დასრულების კითხვარი

აუდიტის ანგარიშის გამოცემამდე აუდიტორმა უნდა შეავსოს აუდიტის დასრულების კითხვარი, რათა გარანტირებული იყოს, რომ აუდიტის პროცესში დაცული იყო შესაფერისი პროფესიული სტანდარტები. დამატებით იხილეთ სამუშაო დოკუმენტი **4.2 – აუდიტის დასრულების კითხვარი.**

პრაქტიკული სავარჯიშოები შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადებისთვის

1. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიში უნდა იყოს:

ა) სრული, ზუსტი, ობიექტური, დამაჯერებელი და შეძლებისდაგვარად მოკლე და მკაფიო;

ბ) სრული, ზუსტი, ობიექტური, დამაჯერებელი;

გ) სრული, ზუსტი, ობიექტური, დამაჯერებელი და შეძლებისდაგვარად მოკლე და ზოგადი;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

2. ხარისხიანი ანგარიშის რომელი მახასიათებლის განმარტებაა შემდეგი – მოიცავს ანგარიშში წარმოდგენილ საკითხებთან დაკავშირებულ ყველა სათანადო ასპექტს?

ა) მკაფიო;

ბ) ლაკონური;

გ) სრული;

დ) რელევანტური.

3. აუდიტის ანგარიშში წარმოდგენილ დასკვნას შეიძლება ჰქონდეს შემდეგი ფორმა:

ა) ადმინისტრაციული აქტის;

ბ) რეკომენდაციის;

გ) მოსაზრების;

დ) სწორი პასუხია „ბ“ და „გ“.

4. ჩამოთვლილი მახასიათებლებიდან, ხარისხიანი ანგარიშის მახასიათებელი არ არის:

ა) მკაფიო;

ბ) დამაჯერებელი;

გ) პროდუქტიული;

დ) სწორი.

5. შესაბამისობის ანგარიშის პრინციპებია:

ა) სისრულე, სისწორე, დროულობა, დამაჯერებლობა და შეპასუხება;

ბ) მართლზომიერება, სამართლიანობა, ლაკონიურობა და სისრულე;

გ) კანონშესაბამისობა, მართლზომიერება, ობიექტურობა, გამჭვირვალობა, სისწორე;

დ) შეპასუხება, სისრულე, ობიექტურობა, სიზუსტე და დროულობა.

6. შეპასუხების პრინციპი ნიშნავს:

ა) ყველა რელევანტური მტკიცებულების შესწავლას ანგარიშის გამოცემამდე;

ბ) ფაქტების სიზუსტის გადამოწმებას აუდიტის ობიექტთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული პასუხების გათვალისწინებას;

გ) პროფესიული მსჯელობისა და სკეპტიციზმის გამოყენებას ანგარიშის ფაქტობრივი სისწორის უზრუნველსაყოფად და აუდიტის მიგნებებისა და დასკვნების შესაბამისი და დაბალანსებული ფორმით წარსადგენად;

დ) დროულად მომზადებასა და წარდგენას, როდესაც დასკვნები გამოსადეგია და შეიძლება რელევანტური იყოს სამიზნე მომხმარებლებისთვის.

7. აუდიტორებმა შესაბამისობის ანგარიშის შედგენისას უნდა გაითვალისწინონ:

ა) ანგარიშში სამიზნე მომხმარებლის საჭიროებების ასახვა;

ბ) დავალების ტიპი და ანგარიშში ასახული საკითხების კომპლექსურობა;

გ) შესაბამისი კანონმდებლობა, რეგულაციები და მიღებული რწმუნების დონე;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

8. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურას განსაზღვრავს:

ა) სამიზნე მომხმარებლის საჭიროება;

ბ) დამკვეთის სურვილი;

გ) მარწმუნებელი დავალების ტიპი;

დ) აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა.

9. პირდაპირი დავალების ანგარიშის ელემენტები არ არის:

ა) გამოყენებული მეთოდის ახსნა და დასაბუთება;

ბ) რეკომენდაციები (საჭიროებისამებრ);

გ) აუდიტის კრიტერიუმები;

დ) აუდიტის მოცულობა და საზღვრები, აუდიტის პერიოდის ჩათვლით.

10. საჭიროებისამებრ პირდაპირი დავალების ანგარიშის ელემენტებიდან გამოიყენება:

ა) სათაური;

ბ) აუდიტის საგნისა და მასშტაბის აღწერა;

გ) აუდიტის ობიექტისაგან მიღებული პასუხები;

დ) აუდიტის სტანდარტების იდენტიფიცირება.

11. აუდიტორს შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშში კრიტერიუმების, ფაქტობრივი გარემოების, მიზეზისა და გავლენის აღწერა ეხმარება:

ა) აუდიტის ანგარიშის მომხმარებელმა უკეთ გაიგოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შედეგების მნიშვნელობა;

ბ) წლიური გეგმის შესრულებაში;

გ) გაცემული რეკომენდაციების შესრულებაში;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

12. დამოწმების დავალების აუდიტის ანგარიშის ელემენტებია:

ა) სათაური;

ბ) მისამართი;

გ) აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისა და აუდიტორის პასუხისმგებლობები;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

13. დამოწმების დავალების ანგარიშის ელემენტები არ არის:

ა) მოსაზრება/დასკვნა და ხელმოწერა;

ბ) ჩატარებული სამუშაოსა და გამოყენებული მეთოდების მიმოხილვა;

გ) აუდიტის კრიტერიუმები;

დ) რეკომენდაციები (საჭიროებისამებრ).

14. „მოსაზრების“ ფორმით გადმოცემული დასკვნა დამახასიათებელია:

ა) დამოწმების მარწმუნებელი დავალების აუდიტის ანგარიშებისთვის;
ბ) პირდაპირი ანგარიშგების დავალების აუდიტის ანგარიშისთვის;
გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი;
დ) ყველა პასუხი სწორია.

15. აუდიტორი არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას გამოთქვამს:

ა) როდესაც გამოვლინდება არსებითი შეუსაბამობათა შემთხვევები;
ბ) როდესაც გამოვლინდება შესაძლო არსებით შეუსაბამობათა შემთხვევები;
გ) როდესაც არ გამოვლინდება არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევები;
დ) როდესაც არის ყოვლისმომცველი მასშტაბის შეზღუდვა.

16. გამოვლენილი არსებითი შეუსაბამობის (ან შესაძლო არსებითი შეუსაბამობის) შემთხვევაში აუდიტორი გამოთქვამს:

ა) მოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
ბ) არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას;
გ) დადებით მოსაზრებას;
დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

17. აუდიტორები, დასკვნა გასცენ თუ მოსაზრება, წყვეტენ:

ა) დავალების ტიპის მიხედვით;
ბ) რწმუნების დონის მიხედვით;
გ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.
დ) ყველა პასუხი სწორია.

18. დასაბუთებული რწმუნების დავალებებში აუდიტის დასკვნა გამოხატულია:

ა) უარყოფითი ფორმით;
ბ) დადებითი ფორმით ;
გ) გამაფრთხილებელი ფორმით;
დ) ფოკუსირებული ფორმით.

19. აუდიტორი თუ შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების დროს აღმოაჩენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შესაძლო უკანონო ქმედებებზე ან თაღლითობაზე, ატყობინებს:

ა) პასუხისმგებელ ორგანოს;
ბ) საზოგადოებას;
გ) პარლამენტს;
დ) შეტყობინება აუდიტორის ვალდებულება არ არის.

ამოცანა

ქვემოთ მოცემული აბზაცები დაალაგეთ პირდაპირი ანგარიშგების მარწმუნებელი დავალების ანგარიშის ელემენტების მიხედვით, ასევე მოახდინეთ მიგნების ფორ-

მულირება კრიტერიუმის, ფაქტობრივი გარემოების, მიზეზისა და გავლენის თანმიმდევრობით:

ა) აუდიტის საგანი და აუდიტის მასშტაბი;

ბ) აუდიტის კრიტერიუმი;

გ) გამოყენებული მეთოდი;

დ) მიგნების ფორმულირება.

– აუდიტის ობიექტის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის ანალიზი; სამართლებრივი რეაგირების ღონისძიებების მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმების შესწავლა; ინტერვიუები აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებთან;

– XXX საჯარო სამართლის იურიდიული პირის (სსიპ) მიერ განხორციელებული სახელმწიფო შესყიდვების კანონმდებლობასთან შესაბამისობა. 01.01.2017 – 01.01.2019 წლების აუდიტის პერიოდი და მოიცვა სსიპ XXX მიერ ელექტრონული ტენდერით განხორციელებული შესყიდვები, ჯამში – 15 550,0 ათასი ლარისა და გამარტივებული შესყიდვები, ჯამში − 4 400,0 ათასი ლარის ოდენობით.

– შესყიდვის პროცესის პირველ ეტაპია შესყიდვების წლიური გეგმის შედგენა, რომელიც დამოკიდებულია ბიუჯეტირების პროცესზე. გეგმის შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს შესყიდვის განხორციელების აუცილებლობა, მისაწოდებელი საქონლის რაოდენობა, შესასრულებელი სამუშაოს ან გასაწევი მომსახურების მოცულობა და არსებული მარაგები („სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონი).

- სსიპ XXX-მა კიბერნეტიკის ინსტიტუტის შენობის სარეაბილიტაციო სამუშაოებისათვის გამოაცხადა ელექტრონული ტენდერი სავარაუდოდ, − 8 145,0 ათასი ლარის ღირებულებისა. ტენდერში მონაწილეობა მიიღო შვიდმა პრეტენდენტმა, დაზუსტების პროცედურის გარეშე დისკვალიფიკაცია მიანიჭა უმცირესი ფასის მქონე პრეტენდენტს, შპს XX კომპანიას, რომლის სატენდერო წინადადების ფასი შეადგენდა 6 436,0 ათას ლარს. ხელშეკრულება გაფორმდა მომდევნო უმცირესი ფასის წინადადების მქონე პრეტენდენტთან.

სატენდერო კომისიამ XX კომპანიას მოთხოვნილ გამოცდილებაში არ ჩაუთვალა 2014 წლის 31 იანვარს გაფორმებული მიღება-ჩაბარების აქტი 914,3 ათასი ლარის სამუშაოების მიწოდებაზე, იმ მოტივით, რომ ის ეხებოდა 2013 წელს შესრულებულ სამუშაოს, ამიტომ ვერ იქნებოდა განხილული და მოახდინა დისკვალიფიკაცია.

– მოქმედი კანონმდებლობით სატენდერო კომისია არ ახდენს პრეტენდენტის დისკვალიფიკაციას, თუ მის მიერ სისტემაში ატვირთული ტექნიკური დოკუმენტაცია არ შეიცავს ისეთ მონაცემს ან/და შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომელთა წარმოდგენა ან/და დაზუსტება არ გამოიწვევს ტექნიკური დოკუმენტაციის არსებით ცვლილებას ან/და არ გაზრდის წინადადების ფასს. კომისიის აღნიშნული გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, ვინაიდან: ა) მიღება-ჩაბარების აქტში არ არის აღნიშნული, რომ სამუშაოები ეხება 2013 წელს; გ) წინა მიღება-ჩაბარების აქტი მხარეებს შორის გაფორმდა 2013 წლის 27 დეკემბერს, აქედან გამომდინარე, უნდა ვივარაუდოთ, რომ განხილული მიღება-ჩაბარების აქტი ეხება 2014 წელს შესრულებულ სამუშაოს; დ) კონკრეტული მიღება-ჩაბარების აქტის არჩათვლის შემთხვევაშიც, პრეტენდენტისთვის საკმარისი იყო წარდგენილი დოკუმენტაცია მოთხოვნილი გამოცდილების დასაკმაყოფილებლად. შესაბამისად მოქმედი კანონმდებლობით კომისიას უნდა გამოეყენებინა უფლებამოსილება დაზუსტების შესახებ რაც აღნიშნულ შემთხვევაში არ განახორციელა. სატენდერო კომისიის გადაწყვეტილებამ შესაძლებლობა მისცა მომდევნო პრეტენდენტს, ტენდერში გაემარჯვა 80,0 ათასი ლარით გაზრდილი ფასით.

– ფაქტობრივად ორგანიზაციაში არ არის დანერგილი შიდა კონტროლის მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფდა სატენდერო კომისიის მიერ სატენდერო დოკუმენტაციასთან პრეტენდენტების მიერ წარმოდგენილი ტექნიკური დოკუმენტაციის შესაბამისობის არსებით განხილვას და მიღებული გადაწყვეტილების დასაბუთებას.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის მომზადებისთვის

1. სწორი პასუხია „ა“. ანგარიში უნდა იყოს სრული, ზუსტი, ობიექტური, დამაჯერებელი და შეძლებისდაგვარად მოკლე და მკაფიო, აღწერდეს აუდიტის მასშტაბის ნებისმიერ შეზღუდვას.

ISSAI 400.59

2. სწორი პასუხია „გ“. ხარისხიანი ანგარიშის ერთ-ერთი მახასიათებელია სისრულე, რაც გამოიხატება შემდეგში – მოიცავს ანგარიშში წარმოდგენილ საკითხებთან დაკავშირებულ ყველა სათანადო ასპექტს.

ISSAI 4000.205

3. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორის დასკვნა უნდა აისახოს აუდიტის ანგარიშში. დასკვნას შეიძლება ჰქონდეს მოსაზრების, დასკვნის, აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემული პასუხების ან რეკომენდაციების ფორმა.

ISSAI 4000.191

4. სწორი პასუხია „გ“. ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლებია ობიექტურობა/სამართლიანობა, სისრულე, მკაფიო/გასაგები, დამაჯერებელი, რელევანტური, სწორი, კონსტრუქციული და ლაკონიური.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, ხარისხიანი აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები

5. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორებმა უნდა მოამზადონ ანგარიში შემდეგი პრინციპების შესაბამისად: სისრულე, ობიექტურობა, დროულობა, სიზუსტე და შეპასუხების პროცესი (კონტრადიქციულობა).

ISSAI 400.202

6. სწორი პასუხია „ბ“. შეპასუხების პროცესი აუდიტორებისაგან მოითხოვს ფაქტების სიზუსტის გადამოწმებას აუდიტის ობიექტთან და მეთვალყურეობაზე პასუხისმგებელი პირებისგან მიღებული პასუხების გათვალისწინებას.

ISSAI 4000.209

7. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ფაქტორები: ანგარიშში სამიზნე მომხმარებლის საჭიროებების ასახვა, შესაბამისი კანონმდებლობა და რეგულაციები, მიღებული რწმუნების დონე, დავალების ტიპი, ანგარიშში ასახული საკითხების კომპლექსურობა.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, ანგარიშის საფუძველი

8. სწორი პასუხია „გ“. შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურა დამოკიდებულია მარწმუნებელი დავალების ტიპზე.

ISSAI 4000.210, ISSAI 4000.218

9. სწორი პასუხია „დ“. პირდაპირი ანგარიშგების დავალების აუდიტის ანგარიშის ელემენტებია: სათაური; აუდიტის სტანდარტების იდენტიფიცირება; შემაჯამებელი მიმოხილვა (საჭიროებისამებრ), აუდიტის საგნისა და მასშტაბის აღწერა, აუდიტის კრიტერიუმები, გამოყენებული მეთოდების ახსნა და დასაბუთება, გამოვლენილი ფაქტები/მიგნებები, დასკვნა (დასკვნები) აუდიტის კონკრეტულ კითხვებზე გაცემულ პასუხებზე დაყრდნობით, აუდიტის ობიექტისაგან მიღებული პასუხები (საჭიროებისამებრ) და რეკომენდაციები (საჭიროებისამებრ).

ISSAI 4000.210

10. სწორი პასუხია „გ“. პირდაპირი ანგარიშგების დავალებების - აუდიტის ანგარიშის ელემენტებიდან, საჭიროებისამებრ, გამოიყენება შემაჯამებელი მიმოხილვა, რეკომენდაციები და აუდიტის ობიექტისაგან მიღებული პასუხი.

ISSAI 4000.210

11. სწორი პასუხია „ა“. მიგნებების წარდგენისას, იმისათვის, რომ აუდიტის ანგარიშის მომხმარებელმა უკეთ გაიგოს აუდიტორის მიერ გამოვლენილი შედეგების მნიშვნელობა, რეკომენდებულია შემდეგი ოთხი ელემენტის გათვალისწინება/ასახვა: კრიტერიუმებისა, ფაქტობრივი გარემოებისა, მიზეზისა და გავლენისა.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის ფორმა და შინაარსი

12. სწორი პასუხია „დ“. ყველა ზემოთ ჩამოთვლი არის დამოწმების დავალების ანგარიშის ელემენტები.

ISSAI 4000.218

13. სწორი პასუხია „დ“. პირდაპირი ანგარიშგების დავალებების - აუდიტის ანგარიში შეიძლება მოიცავდეს რეკომენდაციებს.

ISSAI 4000.210

14. სწორი პასუხია „ა“. მოსაზრების ფორმით გაცემული დასკვნის ტიპი დამახასიათებელია დამოწმების მარწმუნებელი დავალების აუდიტის ანგარიშებისთვის, ვინაიდან აუდიტორები მოიპოვებენ მტკიცებულებებს აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებულ შეფასებაზე აუდიტის საგნის კრიტერიუმებთან შესაბამისობის შესახებ.

ISSAI 4000.192

15. სწორი პასუხია „გ“. მტკიცებულებების შეგროვება აუდიტორს აძლევს შესაძლებლობას, გამოთქვას მოსაზრება აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული შეფასება არის თუ არა სწორი. აუდიტორი გამოთქვამს არამოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც არ ვლინდება არსებითი შეუსაბამობის შემთხვევები.

ISSAI 4000.193

16. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორი გამოთქვამს მოდიფიცირებულ მოსაზრებას, როდესაც გამოვლინდება არსებითი შეუსაბამობების (ან შესაძლო არსებითი შეუსაბამობების) შემთხვევები.

ISSAI 4000.194

17. სწორი პასუხია „დ“. დავალების ტიპის ან მიღებული რწმუნების დონის მიუხედავად, აუდიტორები წყვეტენ, დასკვნა გასცენ თუ მოსაზრება, რაც გაცხადებული უნდა იყოს მკაფიოდ და ზუსტად.

შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, შესაბამისობის აუდიტის ანგარიშის დასკვნები

18. სწორი პასუხია „ბ“. დასაბუთებული რწმუნების დავალებებში აუდიტის დასკვნა გამოხატულია დადებითი ფორმით, რომელშიც ასახულია აუდიტორის აზრი, რომ აუდიტის საგანი არის ან არ არის შესაბამისი ყველა არსებით საკითხში, ან, სადაც შესაფერისია, აუდიტის საგნის შესახებ ინფორმაცია უზრუნველყოფს ნამდვილ და სამართლიან მოსაზრებას, შესაფერისი კრიტერიუმის შესაბამისად.

ISSAI 4000.200

19. სწორი პასუხია „ა“. თუ შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების დროს აუდიტორი აღმოაჩენს შეუსაბამობის შემთხვევებს, რომლებიც შეიძლება მიუთითებდეს შესაძლო უკანონო ქმედებებზე ან თაღლითობაზე, მან უნდა გამოიჩინოს სათანადო პროფესიული სიფხიზლე და წინდახედულობა და შეატყობინოს პასუხისმგებელ ორგანოს ასეთი შემთხვევების შესახებ. აუდიტორმა მოქმედებები უნდა წარმართოს იმგვარად, რომ არ დააბრკოლოს შესაძლო სამომავლო სამართლებრივი პროცესები ან გამოძიება.

ISSAI 4000.225

ამოცანის პასუხი:

ა) აუდიტის საგანი და აუდიტის მასშტაბი
სსიპ XXX-ის მიერ განხორციელებული სახელმწიფო შესყიდვების კანონმდებლობასთან შესაბამისობა. მოიცვა 01.01.2017 – 01.01.2019 წლების აუდიტის პერიოდი და სსიპ XXX-ის მიერ ელექტრონული ტენდერით განხორციელებული შესყიდვები, ჯამში – 15 550,0 ათასი ლარის ღირებულებისა და გამარტივებული შესყიდვები, ჯამში − 4 400,0 ათასი ლარის ოდენობით.

ბ) აუდიტის კრიტერიუმი
შესყიდვის პროცესის პირველ ეტაპია შესყიდვების წლიური გეგმის შედგენა, რომელიც დამოკიდებულია ბიუჯეტირების პროცესზე. გეგმის შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს შესყიდვის განხორციელების აუცილებლობა, მისაწოდებელი საქონლის რაოდენობა, შესასრულებელი სამუშაოს ან გასაწევი მომსახურების მოცულობა და არსებული მარაგები (საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“).

გ) გამოყენებული მეთოდი
აუდიტის ობიექტის მიერ წარდგენილი ინფორმაციის ანალიზი; სამართლებრივი რეაგირების ღონისძიებათა მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმების შესწავლა; ინტერვიუები აუდიტის ობიექტების თანამშრომლებთან;

დ) მიგნების ფორმულირება

კრიტერიუმი – საზომი, რომელთან მიმართებაშიც ფასდება აუდიტის საგანი
მოქმედი კანონმდებლობით სატენდერო კომისია არ ახდენს პრეტენდენტის დისკვალიფიკაციას, თუ მის მიერ სისტემაში ატვირთული ტექნიკური დოკუმენტაცია არ შეიცავს ისეთ მონაცემს ან/და შეიცავს ისეთ უზუსტობებს, რომელთა წარმოდგენა ან/და დაზუსტება არ გამოიწვევს ტექნიკური დოკუმენტაციის არსებით ცვლილებას ან/და არ გაზრდის წინადადების ფასს.

ფაქტობრივი გარემოება – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევა/შედეგი, ე.ი. სხვაობა კრიტერიუმ(ებ)სა და არსებულ მდგომარეობას შორის;

სსიპ XXX-მა კიბერნეტიკის ინსტიტუტის შენობის სარეაბილიტაციო სამუშაოებისათვის გამოაცხადა ელექტრონული ტენდერი, რომლის სავარაუდო ღირებულება − 8 145,0 ათასი ლარი, ტენდერში მონაწილეობა მიიღო შვიდმა პრეტენდენტმა, დაზუსტების პროცედურის გარეშე დისკვალიფიკაცია მიანიჭა უმცირესი ფასის მქონე პრეტენდენტს, შპს XX კომპანიას, რომლის სატენდერო წინადადების ფასი შეადგენდა 6 436,0 ათას ლარს. ხელშეკრულება გაფორმდა მომდევნო უმცირესი ფასის წინადადების მქონე პრეტენდენტთან. სატენდერო კომისიამ XX კომპანიას მოთხოვნილ გამოცდილებაში არ ჩაუთვალა 2014 წლის 31 იანვარს გაფორმებული მიღება-ჩაბარების აქტი 914,3 ათასი ლარის სამუშაოების მიწოდებაზე, იმ მოტივით, რომ ის ეხებოდა 2013 წელს შესრულებულ სამუშაოს და ვერ იქნებოდა განხილული, ამიტომ მოახდინა დისკვალიფიკაცია. კომისიის აღნიშნული გადაწყვეტილება დაუსაბუთებელია, ვინაიდან: ა) მიღება-ჩაბარების აქტში არ არის აღნიშნული, რომ სამუშაოები ეხება 2013 წელს; გ) წინა მიღება-ჩაბარების აქტი მხარეებს შორის გაფორმდა 2013 წლის 27 დეკემბერს, აქედან გამომდინარე, უნდა ვივარაუდოთ, რომ განხილული მიღება-ჩაბარების აქტი ეხება 2014

წელს შესრულებულ სამუშაოს; დ) კონკრეტული მიღება-ჩაბარების აქტის არჩათვლის შემთხვევაშიც, პრეტენდენტისთვის საკმარისი იყო წარდგენილი დოკუმენტაცია, მოთხოვნილი გამოცდილების პირობის დასაკმაყოფილებლად. შესაბამისად მოქმედი კანონმდებლობით კომისიას უნდა გამოეყენებინა უფლებამოსილება დაზუსტების შესახებ, რაც აღნიშნულ შემთხვევაში არ განახორციელა

მიზეზი – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევის/შედეგის გამომწვევი მიზეზი და წყარო

ფაქტობრივად ორგანიზაციაში არ არის დანერგილი შიდა კონტროლის მექანიზმი რომელიც უზრუნველყოფს სატენდერო კომისიის მიერ სატენდერო დოკუმენტაცია-სთან პრეტენდენტების წარმოდგენილი ტექნიკური დოკუმენტაციის შესაბამისობის არსებით განხილვას და მიღებული გადაწყვეტილების დასაბუთებას.

გავლენა – აუდიტორის მიერ გამოვლენილი დარღვევის გავლენა (მაგ. რაოდენობრივი ან ხარისხობრივი არსებითობა) და შესაძლო შედეგები

სატენდერო კომისიის გადაწყვეტილებამ შესაძლებლობა მისცა მომდევნო პრე-ტენდენტს, ტენდერში გაემარჯვა 80,0 ათასი ლარით გაზრდილი ფასით.

დანართი I. თანდაყოლილი რისკის ფაქტორები

ქვემოთ წარმოდგენილი რისკ-ფაქტორები არ მიესადაგება ყველა ტიპის აუდიტს. აუდიტორებმა ყოველთვის უნდა გაითვალისწინონ თაღლითობასთან და შეუსაბამობასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკები.

1. საქმიანობასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:

- ოპერაციების სირთულე;
- არსებული პროგრამის დაფინანსების ან დასაშვებობის წესების მოდიფიკაცია;
- რთული, უჩვეულო ან არსებითი ღირებულების მქონე ტრანზაქციები;
- დიდი რაოდენობით ნაღდ ფულთან ან ღირებულ აქტივებთან დაკავშირებული აქტივობები;
- საქმიანობა, რომელიც ტრადიციულად მიდრეკილია თაღლითობის ან კორუფციული ქმედებისკენ (მაგალითად, საჯარო სამსახურები და ტექნიკური კონტრაქტები);
- ოპერაციები, რომლებზეც სრულად არ ვრცელდება ტიპური კონტროლის მექანიზმები;
- განზრახ დარღვევების ხშირი შემთხვევების ისტორიული მტკიცებულებები;
- საქმიანობა, რომელიც არათანმიმდევრულია ან/და არის პოლიტიკური, ეკონომიკური, ფინანსური არასტაბილურობის რისკის საგანს;
- მნიშვნელოვანი გარიგებები დაკავშირებულ მხარეებთან;
- პერიოდის ბოლოსათვის არარუტინული ან არასისტემური ოპერაციების მნიშვნელოვანი რაოდენობა;
- შიდა და გარე აუდიტის ანგარიშებში, პრესაში მითითებული კონკრეტული საკითხები და აშ.

2. ოპერაციულ სტრუქტურასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:

- ცვლილებები ორგანიზაციაში, როგორიცაა, მაგალითად, რეორგანიზაცია;
- გეოგრაფიულად გადანაწილებული ორგანიზაცია, ან ორგანიზაცია, რომელიც საქმიანობს ისეთ ადგილებში, სადაც რთულია კომუნიკაცია;
- მოვალეობების ბუნდოვანი გადანაწილება რეგიონულ და ცენტრალურ ორგანოებს შორის;
- შიდა და გარე აუდიტის ანგარიშებში ასახული, პრესაში გამოქვეყნებული კონკრეტული საკითხები.

3. ეკონომიკურ ან ტექნიკურ გარემოებებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორებია:

- უჩვეულო ტენდენციები და კოეფიციენტები;
- საქმიანობა, რომელიც იწყება ან მთავრდება ან მკვეთრ ტექნოლოგიურ ცვლილებასთან დაკავშირებული საკითხი;
- დარგობრივი საკითხები, რომელთაც აქვს მარცხის მაღალი კოეფიციენტი (მაგ. ახალი ტექნოლოგიები);
- ერთ მიმწოდებელზე ზედმეტად დამოკიდებულება (მაგ. მოწყობილობის მიმწოდებელს აქვს ტექნიკური მომსახურების ექსკლუზიური კონტრაქტი, არის ნაწილების ან მასალების, პროგრამული უზრუნველყოფის ერთადერთი მიმწოდებელი და ა.შ);

4. აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორები, კერძოდ:

• ანაზღაურებასთან, სამუშაო პირობებთან, სოციალურ საკითხებთან დაკავშირებული ხშირი კონფლიქტები;

• პერსონალის დენადობის/მობილობის ნაკლებობა;

• საქმიანობა, რომელშიც აუდიტის ობიექტს აქვს მცირე გამოცდილება ან არანაირი გამოცდილება არ გააჩნია;

• საქმიანობა, რომელიც მეტისმეტადაა დამოკიდებული წამყვანი პერსონალის მცირე რაოდენობაზე;

• თანამშრომელთა სწრაფი დენადობა, განსაკუთრებით იმ პერსონალისა, რომელიც მუშაობს შესაბამისობასა და ხარისხის უზრუნველყოფაზე;

• არასაკმარისი თანამშრომლები, პერსონალი/მენეჯმენტი, არაკვალიფიციური, გამოუცდელი, ნაკლებად მოტივირებული თანამშრომლები;

• მოძველებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენება;

• შიდა კონტროლის სისტემაში სისუსტეები, განსაკუთრებით ისინი, რომლებზეც მენეჯმენტს რეაგირება არ მოუხდენია;

• მარეგულირებელი ორგანოს მიერ საქმის გამოძიება;

• მიმდინარე სამართალწარმოება და შესაძლო ვალდებულებები.

5. აუდიტის ობიექტის მენეჯმენტის პოლიტიკასა და პრაქტიკასთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკის ფაქტორებია:

• ცუდად განსაზღვრული ან არარეალური მიზნები;

• წამყვანი პერსონალის ცვლილებები, მათ შორის, ძირითადი აღმასრულებელი პირების წასვლა, პერსონალის როტაცია;

• საქმიანობის მართვის, ზედამხედველობისა და კონტროლის ფუნქციები არასათანადოდ განსაზღვრა;

• პასუხისმგებლობის გაურკვეველი გადანაწილება დეპარტამენტის შიგნით და დეპარტამენტებს შორის;

• მენეჯმენტზე ძლიერი ზეწოლა არარეალური შედეგებისა და მიზნების მისაღწევად, არარეალური ვადების დასაკმაყოფილებლად, წლის ბოლოს ბიუჯეტის ათვისების მაღალი მაჩვენებლების მისაღწევად და სხვ.

6. საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული თანდაყოლილი რისკფაქტორები, რომელთაც მიეკუთვნება:

– საინფორმაციო ტექნოლოგიების გარემოს ცვლილება;

– მნიშვნელოვანი ახალი საინფორმაციო სისტემების ინსტალაცია ფინანსური ანგარიშგებისთვის;

– საინფორმაციო სისტემებს შორის მონაცემების გაცვლის არასაკმარისი კონტროლი.

დანართი II. კითხვების მაგალითები, რომლებიც დაგეხმარებათ შესაბამისობის აუდიტში რისკების შეფასებაში

ქვემოთ წარმოდგენილია კითხვების მაგალითები, რომლებიც დაგეხმარებათ შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში რისკების შეფასების პროცესში. სია არ არის ამომწურავი და დამოკიდებულია კონკრეტული აუდიტის ფაქტობრივ გარემოებებზე.

აუდიტის ობიექტის მიზანი და მანდატი

1. არის თუ არა აუდიტის ობიექტის მიზანი, მანდატი და უფლებამოსილება ნათლად განსაზღვრული?

2. განხორციელდა თუ არა აუდიტის პერიოდში ცვლილებები აუდიტის ობიექტის მანდატში, მიზნებსა ან პროგრამებში?

3. რამდენად იდენტიფიცირებულია აუდიტის საგანი (მაგალითად, პროგრამის მიზნები)?

4. ხდება თუ არა პროგრამის მიზნების გადაფარვა სხვა უწყებათა პროგრამის მიზნებით, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს საქმიანობაში პასუხისმგებლობებისა და რესურსების გაორება?

ორგანიზაციული სტრუქტურა

1. რა არის აუდიტის ობიექტის უფლებამოსილებების განმსაზღვრელი სამართლებრივი საფუძვლები?

2. აქვს თუ არა აუდიტის ობიექტს ნათლად განსაზღვრული როლები, და პასუხისმგებლობები და მათ განსახორციელებლად აუცილებელი უფლებამოსილება?

3. რამდენად ეფექტიანად ხდება აუდიტის ობიექტში განსაზღვრული როლების, პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილებების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება და აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებთან კომუნიკაცია?

4. როგორ ხორციელდება აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ზედამხედველობა/კონტროლი?

5. არსებობს თუ არა აუდიტის ობიექტში ორგანიზაციული რისკების მენეჯმენტის სისტემა და რამდენად ითვალისწინებს სამართლებრივი ნორმების დარღვევების რისკებს?

6. განხორციელდა თუ არა აუდიტის ობიექტში სტრუქტურული ცვლილებები?

7. ხომ არ გადასცა ორგანიზაციამ პროცესების მართვა გარე კონტრაქტორს (აუთსორსინგს)?

8. აუთსორსინგით სარგებლობის შემთხვევაში, როგორ ახორციელებს მონიტორინგს აუდიტის ობიექტი?

9. არსებობს თუ არა აუთსორსინგთან დაკავშირებული პოტენციური რისკები?

10. აქვს თუ არა შესაბამისი კომპეტენცია აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებს და რამდენად იცავენ ორგანიზაციაში განსაზღვრულ ეთიკურ ნორმებს?

11. არის თუ არა ხელმისაწვდომი აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებისთვის საქმიანობისთვის საჭირო ინფორმაცია?

12. რამდენად დროულად ხდება ინფორმაციის გაცვლა/კომუნიკაცია ორგანიზაციაში?

13. არსებობს თუ არა სისუსტე ორგანიზაციულ მოწყობაში, რაც ზრდის თაღლითობის რისკს აუდიტის ობიექტში?

პოლიტიკური მართვა

1. ხელისუფლების რომელ დონეს (ადგილობრივი/ცენტრალური) მიეკუთვნება აუდიტის ობიექტი და აქვს თუ არა კავშირი მას ხელისუფლების სხვა დონესთან?

2. როგორია აუდიტის ობიექტისა და მისი ხელმძღვანელობის კონსტიტუციური ან სხვა კანონმდებლობით დადგენილი პასუხისმგებლობები?

3. აუდიტის საგნის რომელი სფეროებია მაღალი საზოგადოებრივი და პოლიტიკური დაინტერესებით?

4. არსებობს თუ არა პოლიტიკური საკითხები, რომლებიც, შესაძლოა, იწვევდეს თაღლითობის მომეტებულ რისკი?

5. კანონები და რეგულაციები შეიცავს თუ არა მოთხოვნებს პოლიტიკური ნეიტრალურობის შესახებ, რომელიც დაკავშირებულია სახელმწიფო რესურსების გამოყენებასთან, და როგორია წარსული გამოცდილება აღნიშნულთან დაკავშირებით?

კანონმდებლობა, მარეგულირებელი ნორმები და სხვა სამართლებრივი აქტები

1. ნათლად არის განსაზღვრული თუ არა, რომელი სამართლებრივი აქტები არეგულირებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობასა და აუდიტის საგანს?

2. არსებობს თუ არა გადაფარვები ან შეუსაბამობები/კოლიზიები აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მარეგულირებელ ნორმებს შორის?

3. აქვს თუ არა აუდიტის ობიექტს კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების მიღების უფლებამოსილება? თუ ეს ასეა, რა გავლენა შეიძლება ჰქონდეს ამ პროცესს მოქალაქეთა უფლებებზე?

4. არის თუ არა აუდიტის ობიექტის/საგნის მარეგულირებელი ნორმები ახლად მიღებული, თუ არსებობს მისი აღსრულების დიდი გამოცდილება?

5. რამდენად ნათლად და გასაგებად განსაზღვრავს მის შინაარსს ახლად მიღებული ნორმა?

6. დანერგილია თუ არა ერთგვაროვანი სამართლებრივი პრაქტიკა და პრეცედენტები, რომელიც უზრუნველყოფს კანონმდებლობის აღქმადობას?

7. პროგრამის ფარგლებში განხორციელებული საქმიანობისას არის თუ არა სუბიექტური მსჯელობების მაღალი რისკი და აქვს თუ არა შესაბამის პირებს ფართო დისკრეცია გადაწყვეტილების მიღების პროცესში?

8. გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში გამოყენებული მსჯელობები შეესაბამება თუ არა კანონმდებლობით განსაზღვრულ მიზნებს?

9. რამდენად ერთგვაროვანია გადაწყვეტილებების მიღებისას გამოყენებული მსჯელობები (მაგალითად, არაერთგვაროვანი მიდგომები შესყიდვების ავანსებით ანგარიშსწორებისას, ხელშეკრულებებით ნაკისრი ვალდებულებების არაჯეროვანი შესრულების/შეუსრულებლობის სანქცირებაზე, საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განსაზღვრისას და ა.შ.)?

10. ჩართული არიან თუ არა სხვა ორგანოები საკანონმდებლო და სხვა მარეგულირებელი ნორმების ინტერპრეტირების პროცესში?

11. დაინტერესებულმა მხარეებმა სათანადოდ გამოიყენეს თუ არა გასაჩივრების მექანიზმები?

12. ხომ არ დაარღვია ინდივიდის/ორგანიზაციის უფლებები აუდიტის ობიექტმა კონკრეტული კანონის ან რეგულაციის ინტერპრეტირებისა და გამოყენების დროს?

13. არსებობს თუ არა სუსტი ადგილები მოქმედ კანონმდებლობასა და რეგულაციებში, რაც ზრდის თაღლითობის რისკს?

მნიშვნელოვანი პროცესები და ტრანზაქციები

1. არსებობს თუ არა ისეთი პროცესები ან ტრანზაქციები, რომლებიც, შესაძლოა, იწვევდეს მნიშვნელოვან, მაგალითად, თაღლითობის რისკებს (ასეთია მნიშვნელოვანი შესყიდვის ხელშეკრულებები, გრძელვადიანი სამშენებლო ხელშეკრულებები, სავალუტო გარიგებები, მნიშვნელოვანი სესხები ან პრივატიზაცია და ა.შ.)?

2. აუდიტის ობიექტს აქვს თუ არა საჭირო უფლებამოსილება და კომპეტენციები მნიშვნელოვანი პროცესებისა და ტრანზაქციების განსახორციელებლად?

3. იყენებს თუ არა აუდიტის ობიექტი ექსპერტის მომსახურებას მნიშვნელოვანი პროცესებისა და ტრანზაქციების განხორციელებისას?

4. თუ აუდიტის ობიექტი იყენებს ექსპერტის მომსახურებას, რა ზომები იქნა მიღებული მის კომპეტენტურობასა და ობიექტურობაში დასარწმუნებლად?

5. როგორ ხორციელდება ექსპერტის მიერ შესრულებული სამუშაოების მონიტორინგი?

მმართველობა

1. ხშირად იცვლება თუ არა აუდიტის ობიექტის მმართველი გუნდის შემადგენლობა?

2. როგორ შეირჩევიან მმართველი გუნდის წევრები (სამსახურში აყვანა)? ღია და გამჭვირვალე პროცესია რეალური კონკურენციით, თუ ფორმალური ხასიათისაა?

3. არის თუ არა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა აქტიურად ჩართული მიმდინარე რისკების შეფასების პროცესში?

4. განიხილავს თუ არა ხელმძღვანელობა აუდიტის ობიექტის გარემოში მომხდარი ცვლილების შედეგებსა და მათ შესაძლო გავლენებს?

5. როგორია აუდიტის ობიექტის დამოკიდებულება რისკებისადმი? (კონსერვატიული თუ რისკის მიმღები?)

6. რა ღონისძიებები გაატარა ხელმძღვანელობამ იმ მნიშვნელოვანი რისკების გამოსავლენად და თავიდან ასარიდებლად, რომელმაც, შესაძლოა, უარყოფითი გავლენა მოახდინოს ორგანიზაციაზე?

7. რამდენად ეფექტიანად ხდება ხელმძღვანელობის ინფორმირება რისკების შეფასების შედეგების შესახებ?

8. ახდენს თუ არა ხელმძღვანელობა მიღებული გადაწყვეტილებებისა და ქმედებების შედეგების მონიტორინგსა და შეფასებას?

9. წინა აუდიტების შედეგად გამოვლინდა თუ არა შეუსაბამობის, თაღლითობის, უკანონო ქმედებების, არაეთიკური საქციელის ან ხელმძღვანელობის მიკერძოების შემთხვევები?

10. როგორ აბალანსებს ხელმძღვანელობა პროგრამის მიზნების შესრულებისას რისკების მართვის საჭიროებას და მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობის მოთხოვნებს?

დანართი III. კონკრეტულ აუდიტის საგანთან დაკავშირებული რისკ-ფაქტორების მაგალითები

აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული შესყიდვები არის შესაბამისობის აუდიტის ტიპური აუდიტის საგანი. ქვემოთ წარმოდგენილ ცხრილში მოცემულია შესყიდვების შესაბამისობის ანალიზთან დაკავშირებული რისკფაქტორების მაგალითები. სია არ არის ამომწურავი. სათანადო რისკები და რისკფაქტორები განსხვავდება აუდიტის საგნისა და გარემოებების მიხედვით.

შესყიდვების აუდიტთან დაკავშირებული რისკფაქტორების მაგალითები

თანდაყოლილი რისკი	• შესყიდვის გარკვეულ ტიპებთან დაკავშირებით შესაბამისი რეგულაციების ნაკლებობა; • შესყიდვების კანონმდებლობაში შეტანილი უახლესი ცვლილებები; • რთული ან გაურკვეველი კანონმდებლობა ან კანონმდებლობა, რომელიც ექვემდებარება ფართო ინტერპრეტაციას; • არსებითი ოდენობის საბიუჯეტო სახსრები, მაგალითად, შესყიდვები თავდაცვის სფეროში; • გასული წლის აუდიტის შედეგით გამოვლენილი შესყიდვების კანონმდებლობასთან დაკავშირებული შეუსაბამობები; • თაღლითობისა და კორუფციის არსებობასთან დაკავშირებული ექვები ან მათი არსებული შემთხვევები ხელმძღვანელობისა და წამყვანი პერსონალის დონეზე; • ინსპექციები მარეგულირებელი ორგანოების მიერ (მაგალითად, კონკურენციის სააგენტო); • პოტენციური მომწოდებლებისგან მიღებული საჩივრები ტენდერებთან დაკავშირებული უსამართლო პრაქტიკის შესახებ; • ინტერესთა შესაძლო კონფლიქტები.
კონტროლის რისკი	• კარგი შიდა სახელმძღვანელო პრინციპების ნაკლებობა, მათ შორის, მკაფიო და ობიექტური კრიტერიუმების ნაკლებობა; • საინფორმაციო ტექნოლოგიური სისტემების შესყიდვასთან დაკავშირებით კონტროლის გამოყენება ან ბოლო დროს განხორციელებული ზოგადი ცვლილებები; • სუსტი ხარისხის კონტროლის ან მონიტორინგის ღონისძიებები, რომელიც დაკავშირებულია მომწოდებლებთან; • მომწოდებლების მიერ ეთიკის პრინციპების დაცვის სუსტი ან არარსებული კონტროლი; • კანონმდებლობის შესაბამისობასთან დაკავშირებული არარსებული ან სუსტი მონიტორინგის ღონისძიებები; • მენეჯმენტის შესაძლო კონტროლის მექანიზმებიდან გადახვევა.
შეუმჩნევლობის რისკი	• აუდიტის პროცედურების არაეფექტიანად შემუშავება (მაგალითად, ისეთი პროცედურების ჩატარება, რომელიც მოიცავს მხოლოდ ტრანზაქციების აღრიცხვისა (წარმოშობის) და არა მათი სისრულის შემოწმებას ან მხოლოდ შესყიდვების დეპარტამენტის თანამშრომლების გამოკითხვა და არა სხვა სტრუქტურული ერთეულების თანამშრომლების ან იმ მომწოდებლების გამოკითხვა, რომლებმაც გაასაჩივრეს გადაწყვეტილება); • მენეჯმენტს წახალისებამ შესაძლოა, უბიძგოს მტკიცებულებების განზრახ დამალვისაკენ ან აუდიტორისათვის მათი დაგვიანებით მიწოდებისკენ.

დანართი IV. წყაროთა ჩამონათვალი, რომელიც გამოადგება აუდიტორს აუდიტის შესაბამისი კრიტერიუმების განსაზღვრის პროცესში

1. აუდიტის საგანთან მიმართებაში რელევანტური საკანონმდებლო აქტები და მარეგულირებელი ნორმები;

2. ორგანიზაციის მანდატი, როლები და პასუხისმგებლობები;

3. ორგანიზაციის შიდა პოლიტიკა, სტრატეგიები, სამოქმედო გეგმები და პროცედურული მითითებები;

4. ფინანსური ანგარიშგება;

5. საბიუჯეტო კანონმდებლობა, დამტკიცებული და დაზუსტებული ბიუჯეტი;

6. კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, რომლებიც არეგულირებენ ასიგნებათა განკარგვის წესებს, ფინანსური ტრანზაქციების, ფინანსების ან ნაშთების მართვას;

7. მარეგულირებელი/საზედამხედველო ორგანოების მიერ აუდიტის ობიექტთან/აუდიტის საგანთან მიმართებაში მიღებული გადაწყვეტილებები;

8. მნიშვნელოვანი შეხვედრების/სხდომების ოფიციალური ჩანაწერები (ოქმები);

9. ორგანიზაციების წლიური ანგარიშები;

10. წინა აუდიტის შედეგები;

11. სამართლებრივი პრეცედენტები;

12. ეთიკის კოდექსი;

13. სახელმძღვანელო პრინციპები ან წერილობითი მითითებები;

14. ფორმალური შეთანხმებები, მაგალითად,როგორიცაა ხელშეკრულებები;

15. სასესხო ან საგრანტო ხელშეკრულებები;

16. სამოქალაქო საზოგადოების ორგანიზაციის ანგარიშები.

17. შესაბამისობის აუდიტისთვის, რომლის მიზანია მართლზომიერების შეფასება: საჯარო სექტორის ფინანსების ეფექტიანი მართვის პრინციპები (ეფექტიანობა, პროდუქტიულობა, ეკონომიურობა) და საჯარო მოსამსახურეთა ქცევის პრინციპები. ეს უკანასკნელი შესაძლოა გამომდინარეობდეს კანონმდებლობიდან ან საჯარო მოსამსახურეთა მისაღებ ქცევასთან დაკავშირებული საზოგადოებრივი მოლოდინებისგან. ზოგიერთ შემთხვევაში, აღნიშნული პრინციპები შესაძლოა დოკუმენტირებული იყოს მხოლოდ ნაწილობრივ.

დანართი V. აუდიტის საგანი, აუდიტის საგანთან დაკავშირებული ინფორმაცია და კრიტერიუმები შესაბამისობის აუდიტში

აუდიტის საგანი	აუდიტის საგანთან დაკავშირებული ინფორმაცია	შესაძლო კრიტერიუმები
შესყიდვები	ფინანსური ინფორმაცია	• საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“; • შერჩეულ მომწოდებელთან გაფორმებული ხელშეკრულების პირობები.
სახელმწიფო პროგრამა	საქმიანობის ინდიკატორები ან ანგარიშები	პროგრამის შესაბამისი პირობები, მაგალითად, როგორიცაა კანონით ან რეგულაციებით განსაზღვრული, კანონმდებლობის ან ორგანიზაციის შესაბამისი მიზნები, მარეგულირებელი აქტები, მომსახურების ხარისხისა და მიწოდების პირობები, ხელშეკრულებათა პირობები, არსებული ზოგადი ინდუსტრიის სტანდარტები ან საზოგადოების მოლოდინები.
მართლზომიერება	ეთიკის კოდექსთან შესაბამისობის განცხადება	• შესაბამისი კანონმდებლობა ან მითითებები, რომელიც შეეხება საჯარო მოხელეთა ქცევას; • ეთიკის კოდექსი ან ორგანიზაციის შიგნით შემუშავებული ქცევის კოდექსი; • გაცხადებული ღირებულებები ან მართვის პრინციპები, შიდა პოლიტიკა და სახელმძღვანელო პრინციპები; • ხელშეკრულების პირობები.
გარემოს დაცვასთან დაკავშირებული პროცესი	შესაბამისობის განცხადება	• შესაბამისი გარემოსდაცვითი კანონმდებლობა, რომელიც დაკავშირებულია წყლის ხარისხთან, ნარჩენების მართვასთან ან ნახშირბადის გამონაბოლქვის დონესთან; • საერთაშორისო გარემოსდაცვითი ხელშეკრულებების, კონვენციების ან შეთანხმებათა პირობები; • პოლიტიკა, პროცესები, სახელმძღვანელოები და ა.შ.
შიდა კონტროლის პროცესი	შესაბამისობის განცხადება ფინანსური ტრანზაქციები	• შიდა კონტროლის ჩარჩო, მაგალითად, COSO; • საქართველოს კანონი „შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“; • პოლიტიკა, პროცესები, სახელმძღვანელოები და ა.შ.
ფიზიკური მახასიათებლები	სპეციფიკაციათა დოკუმენტი ან თავად ფიზიკური ობიექტი	• სამშენებლო რეგულაციები (მოცულობა, სიმაღლე, მიზანი, სიმჭიდროვის ზომები კონკრეტულ ზონაში და ა.შ.); • სამშენებლო და სხვა ტიპის კონტრაქტის პირობები.

აუდიტის საგანი	აუდიტის საგანთან დაკავშირებული ინფორმაცია	შესაძლო კრიტერიუმები
ორგანიზაციის საქმიანობასთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული კონკრეტული პროცესები, როგორიცაა პენსიების ან სოციალური დახმარებების დარიგება	შესაბამისობის განცხადება ფინანსური ტრანზაქციები	• შესაბამისი კანონმდებლობა; • პოლიტიკა, პროცესები, სახელმძღვანელო პრინციპები და ა.შ.
ფინანსური საქმიანობა და შესაბამისი სახსრების გამოყენება. ეს შესაძლოა გულისხმობდეს ბიუჯეტის შესრულებას, მათ შორის ტესტირებას, რომ საბიუჯეტო სახსრები გამოყენებულ იქნა კანონმდებლობით განსაზღვრული მიზნებისთვის[24].	ფინანსური ინფორმაცია, როგორიცაა ბიუჯეტის შესრულების ანგარიში	• საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი; • დამტკიცებული ბიუჯეტი.
ფინანსური საქმიანობა – დონორი სააგენტოების მიერ დაფინანსებული პროექტები/ გრანტები და მათი გამოყენება	პროექტის ფინანსური ინფორმაცია/ პროექტის საბიუჯეტო აღრიცხვა გრანტის გამოყენებასთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაცია	• დაფინანსების პირობები/საგრანტო შეთანხმება; • აუდიტის ობიექტის საქმიანობა მანდატის ფარგლებში.

[24] ამ ტიპის შესაბამისობის აუდიტი ტრადიციულ მოთხოვნებთან შესაბამისობის (regularity) აუდიტს ჰგავს, რომელშიც შედის ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი.

დანართი VI. სტატისტიკური შერჩევის დამხმარე ცხრილები

დანართი 6.1[25].

სტატისტიკური შერჩევის მოცულობების ცხრილი 95%-იანი რწმუნების დონისთვის

შეუსაბამობის ასატანი დონე											
მოსალოდნელი შეუსაბამობის დონე	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	15%	20%
0.00%	149	99	74	59	49	42	36	32	29	19	14
0.25%	236	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.50%	313	157	117	93	78	66	58	51	46	30	22
0.75%	386	208	117	93	78	66	58	51	46	30	22
1.00%	590	257	156	93	78	66	58	51	46	30	22
1.25%	1030	303	156	124	78	66	58	51	46	30	22
1.50%		392	192	124	103	66	58	51	46	30	22
1.75%		562	227	153	103	88	77	51	46	30	22
2.00%		846	294	181	127	88	77	68	46	30	22
2.25%		1466	390	208	127	88	77	68	61	30	22
2.50%			513	234	150	109	77	68	61	30	22
2.75%			722	286	173	109	95	68	61	30	22
3.00%			1098	361	195	129	95	84	61	30	22
3.25%			1936	458	238	148	112	84	61	30	22
3.50%				624	280	167	112	84	76	40	22
3.75%				877	341	185	129	100	76	40	22
4.00%				1348	421	221	146	100	89	40	22
5.00%					1580	478	240	158	116	40	30
6.00%						1832	532	266	179	50	30
7.00%								585	298	68	37
8.00%									649	85	37
9.00%										110	44
10.00%										150	50
12.50%										576	88
15.00%											193
17.50%											720

[25] წყარო: AICPA, Audit Guide, Audit Sampling March 1 2014 Sample.

დანართი 6.2[26]. სტატისტიკური შერჩევის შედეგების შეფასების ცხრილი

შეუსაბამობის ზედა ზღვარი 95%-იანი რწმუნების დონისთვის

გამოვლენილი შეუსაბამობის რაოდენობა										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
14.0	21.7	28.3	34.4	40.2	45.6	50.8	55.9	60.7	65.4	69.9
11.3	17.7	23.2	28.2	33.0	37.6	42	46.3	50.4	54.4	58.4
9.6	14.9	19.6	23.9	28.0	31.9	35.8	39.4	43.0	46.6	50.0
8.3	12.9	17.0	20.7	24.3	27.8	31.1	34.4	37.5	40.6	43.7
7.3	11.4	15.0	18.3	21.5	24.6	27.5	30.4	33.3	36.0	38.8
6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	22.0	24.7	27.3	29.8	32.4	34.8
5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	22.4	24.7	27.1	29.4	31.6
5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	20.5	22.6	24.8	26.9	28.9
4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	20.8	22.8	24.8	26.7
4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.5	19.3	21.2	23	24.7
4.2	6.6	8.8	10.8	12.7	14.5	16.3	18.0	19.7	21.4	23.1
4.0	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20.1	21.6
3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9	20.3
3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.9	18.2
3.0	4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4
2.4	3.8	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3	13.2
2.0	3.2	4.2	5.1	6.0	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3	11.1
1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8	8.4
1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.6
0.8	1.2	1.6	2.0	2.3	2.7	3.0	3.3	3.6	3.9	4.3
0.6	1.0	1.3	1.6	1.9	2.1	2.4	2.7	2.9	3.2	3.4

[26] წყარო: AICPA, Audit Guide, Audit Sampling March 1 2014 Sample

V ᲗᲐᲠᲘ

ᲔᲤᲔᲥᲢᲘᲐᲜᲝᲑᲘᲡ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘ

პროგრამა

მოდული	კარი	თემატიკა	ნაწილები
ეფექტიანობის აუდიტი	V	ეფექტიანობის აუდიტის არსი	1
		ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა	2
		აუდიტის ძირითადი შესწავლა და ანალიზი	3
		ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენა	4
		შემდგომი რეაგირება	5

კარი V

ეფექტიანობის აუდიტის მოდული

მოდულის სტრუქტურა

ნაწილი 1
ეფექტიანობის აუდიტის არსი

ნაწილი 2
ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა

ნაწილი 3
აუდიტის ძირითადი შესწავლა და ანალიზი

ნაწილი 4
ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენა

ნაწილი 5
შემდგომი რეაგირება

ეფექტიანობის აუდიტის მოდულის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

	ეფექტიანობის აუდიტის მოდულის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:
☐	1. ეფექტიანობის აუდიტის არსის განმარტება;
☐	2. ეფექტიანობის აუდიტის სამი პრინციპის განსაზღვრა და გარჩევა;
☐	3. პროდუქტის/სერვისის მიწოდების საბაზისო მოდულის ახსნა ეფექტიანობის აუდიტის კონტექსტში;
☐	4. ეფექტიანობის აუდიტის შესაფერისი მიდგომების შერჩევა;
☐	5. ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპების აღწერა;
☐	6. ეთიკური საფრთხეების იდენტიფიცირება;
☐	7. კომუნიკაციის ეტაპებისა და მიზნების აღწერა;
☐	8. სფეროზე დაკვირვების ტექნიკის გამოყენება;
☐	9. ზოგადი კვლევის განხორციელება;
☐	10. აუდიტის პოტენციური თემის შერჩევა და ინიცირება;
☐	11. აუდიტის პრობლემის განსაზღვრა და „პრობლემის ხის“ ტექნიკის გამოყენება;
☐	12. აუდიტის მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის განსაზღვრა;
☐	13. დიზაინ-მატრიცის შემუშავება;
☐	14. წინასწარი შესწავლის მემოს შემუშავება;
☐	15. ძირითადი გეგმის შემუშავება;
☐	16. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და ანალიზი;
☐	17. თვისებრივი და რაოდენობრივი ანალიზის მეთოდების გარჩევა და გამოყენება;
☐	18. აუდიტის მიგნებების/მიზეზების/შედეგების ჩამოყალიბება;

☐	19. აუდიტის სათანადო დასკვნების ჩამოყალიბება;
☐	20. აუდიტის მტკიცებულებათა დოკუმენტირება;
☐	21. აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურის შედგენა ძირითადი მახასიათებლების მიხედვით;
☐	22. მიგნებების საფუძველზე რეკომენდაციების შემუშავება;
☐	23. შემდგომი რეაგირების მიზნების, დანიშნულებისა და მიდგომების აღწერა;
☐	24. რეკომენდაციების გავლენის გარჩევა და აღწერა;
☐	25. აუდიტის შემდგომი რეაგირების დაგეგმვა.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს დანიშნულება

ეფექტიანობის აუდიტი აუდიტის განსხვავებული სახეა, რომელიც ორიენტირებულია არა მხოლოდ ფინანსურ ოპერაციებზე, ის აგრეთვე მოიცავს საჯარო სექტორის საქმიანობის სრულ სპექტრს, ორგანიზაციული და ადმინისტრაციული სისტემების ჩათვლით.

ეფექტიანობის აუდიტი სხვადასხვა სახელით არის ცნობილი. ზოგიერთ ქვეყანაში ტერმინი Value For Money Audits, VFM (დახარჯული თანხის თანაბარზომიერი სიკეთე) გამოიყენება. ამ სახელმძღვანელოში INTOSAI-ს ტერმინოლოგიის თანახმად, გამოყენებულია „ეფექტიანობის აუდიტი“.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო განსაზღვრავს ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვასთან, განხორციელებასთან, ანგარიშის შედგენისთან, შემდგომი რეაგირებასა[1] და ხარისხის მართვასთან დაკავშირებულ პროცედურებს. უშუალოდ აუდიტის განხორციელებასთან დაკავშირებული მითითებების გარდა, სახელმძღვანელოში განხილულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში ეფექტიანობის აუდიტის ფუნქციის ორგანიზების სხვადასხვა საკითხი – პერსონალის მართვა, ურთიერთობა სხვა დეპარტამენტებთან, შიდა და გარე კომუნიკაცია და ა.შ.

სახელმძღვანელო ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისათვის საჭირო გზამკვლევია. მისი ამოცანაა:

1. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპებისა და თვისებების დახასიათება;

2. აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშის შედგენის, ასევე შემდგომი რეაგირების ეტაპზე აუდიტორების მხარდაჭერა;

3. აუდიტორების დახმარება ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესში გადაწყვეტილების მიღებაში;

4. მენეჯმენტის დახმარება ეფექტიანობის აუდიტორებისთვის საჭირო ტრენინგების იდენტიფიცირებაში;

5. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების უზრუნველყოფა აუდიტორული ორგანიზაციის ხარისხის მართვის სისტემის მოთხოვნების შესაბამისად.

ზემოაღნიშნული ფუნქციების გარდა, სახელმძღვანელო შეიძლება გამოყენებულ იქნეს როგორც აუდიტის კარგი პრაქტიკის ჩამოყალიბების საფუძველი. მან ხელი უნდა შეუწყოს ანგარიშების სტანდარტიზაციასა და აუდიტის პროცესში შემოქმედებითი (კრეატიული) მიდგომების გამოყენებას.

[1] შემდგომი რეაგირება არ წარმოადგენს ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის ნაწილს და იგი შეიძლება გამოიყენებულ იქნეს, როგორც ცალკე გარიგების ნაწილი.

1. ეფექტიანობის აუდიტის არსი

სახელმძღვანელოს წინამდებარე ნაწილი ეხება ეფექტიანობის აუდიტის არსს, ეფექტიანობის აუდიტის ძირითად პრინციპებს, როგორებიცაა ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა. ამ ნაწილში ასევე განხილულია ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი პროდუქტის/სერვისის მიწოდების საბაზისო მოდელზე დაყრდნობით.

ეფექტიანობის აუდიტის არსის ნაწილი კურსის მსმენელებს გააცნობს ეფექტიანობის აუდიტის სისტემაზე, პრობლემასა და შედეგზე ორიენტირებულ მიდგომებს, ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკურ მახასიათებლებს, რაც მას განასხვავებს აუდიტის სხვა ტიპებისაგან, ასევე აუდიტის პროცესში კომუნიკაციის ეტაპებსა და მიზნებს.

სასწავლო მასალა

ეფექტიანობის აუდიტის არსის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია ქვემოთ მითითებული სავალდებულო და საკითხავი ლიტერატურა.

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 300 ეფექტიანობის აუდიტის პრინციპები	1-12, 21-26, 29, 34, 35	–
ISSAI 3000 ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტი	17-20, 21,23	22,24

მოდულის მოცემული ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. ეფექტიანობის აუდიტის არსის განმარტება;
☐	2. ეფექტიანობის აუდიტის სამი პრინციპის განსაზღვრა და გარჩევა;
☐	3. პროდუქტის/სერვისის მიწოდების საბაზისო მოდულის ახსნა ეფექტიანობის აუდიტის კონტექსტში;
☐	4. ეფექტიანობის აუდიტის შესაფერისი მიდგომების შერჩევა;
☐	5. ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპების აღწერა;
☐	6. ეთიკური საფრთხეების იდენტიფიცირება;
☐	7. კომუნიკაციის ეტაპებისა და მიზნების აღწერა;

ეფექტიანობის აუდიტის განმარტება

აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები განასხვავებს აუდიტის სამ ძირითად სახეს: ფინანსურ, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტს. ფინანსური აუდიტი აფასებს, რამდენად უტყუარად და სამართლიანად არის წარდგენილი ფინანსური ანგარიში ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით.

შესაბამისობის აუდიტი აფასებს განხორციელებული საქმიანობის კანონიერებას, ხოლო ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საქმიანობის შეფასებას ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის კუთხით – „3E“[2]. თანამედროვე პირობებში უფრო მეტ აქტუალურობას იძენს ორი დამატებით პრინციპი – გარემოს დაცვა და მოქალაქეთა თანასწორობა.

ეფექტიანობის აუდიტი არის მთავრობის ინიციატივების/წამოწყებების, სისტემების, ოპერაციების, პროგრამების, საქმიანობების ან ორგანიზაციების დამოუკიდებელი, ობიექტური და საიმედო შემოწმება იმის განსასაზღვრად, რამდენად შეესაბამება ისინი ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპებს და არსებობს თუ არა მათი გაუმჯობესების პოტენციალი.

ეფექტიანობის აუდიტი აძლიერებს ანგარიშვალდებულებას მმართველობითი და საზედამხედველო პასუხისმგებლობების მქონე ერთეულების დახმარების გზით მათი საქმიანობის გასაუმჯობესებლად. ამ მიზანს ეფექტიანობის აუდიტი ემსახურება იმის შემოწმებით, თუ რამდენად პროდუქტიულად და ეფექტიანად არის საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების გადაწყვეტილებები მომზადებული და განხორციელებული, მიიღეს თუ არა გადასახადის გადამხდელებმა და მოქალაქეებმა დახარჯული თანხის თანაბარზომიერი სიკეთე.

ეფექტიანობის აუდიტი ასევე ხელს უწყობს გამჭვირვალობას, რაკი საშუალებას აძლევს საკანონმდებლო ორგანოს, გადასახადის გადამხდელებსა და დაფინანსების სხვა წყაროებს, სამთავრობო პოლიტიკის ბენეფიციარებსა და მედიას ჰქონდეთ წვდომა მთავრობის საქმიანობის მართვის დეტალებისა და შედეგების შესახებ.

ეფექტიანობის აუდიტის კავშირი პროგრამულ ბიუჯეტთან

პროგრამული ბიუჯეტირების პრინციპის თანახმად, ბიუჯეტით გაწერილია მთავრობის ზოგადი პრიორიტეტები და მათ მისაღწევად განსახორციელებელი ქმედებები, რომლებიც, როგორც წესი, წარმოდგენილია პროგრამების/ქვეპროგრამების სახით. თავის მხრივ, ყოველ ქმედებას გამოყოფილი აქვს კონკრეტული დაფინანსება და მითითებულია მის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი უწყება.

ყოველ კონკრეტულ პროგრამას/ქვეპროგრამას ერთვის შეფასების ინდიკატორები, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელი უნდა იყოს პროგრესის შეფასება მოცემულ პრიორიტეტთან მიმართებაში. იქიდან გამომდინარე, რომ პროგრამული ბიუჯეტი, თავისი არსით სწორედ მთავრობის საქმიანობის ეფექტიანობაზე აკეთებს აქცენტს, შესაძლოა, პროგრამული ბიუჯეტის მონაცემები გამოსადეგი იყოს ეფექტიანობის აუდიტის მხრივ. პროგრამული ბიუჯეტისა და კერძოდ, გაზომვადი ინდიკატორების არსებობა ეხმარება ეფექტიანობის აუდიტს მიზნების განსაზღვრაში – ინდიკატორების არადამაკმაყოფილებელი შესრულება შეიძლება მიანიშნებდეს მოცემულ სფეროში სისტემური პრობლემის არსებობაზე ან სხვა ზოგადი ტიპის ნაკლოვანებებზე, რომელიც, შესაძლოა, ეფექტიანობის აუდიტის მეშვეობით უფრო სიღმისეულ შესწავლას საჭიროებდეს.

თავის მხრივ, ეფექტიანობის აუდიტს პროგრამული ბიუჯეტით განსაზღვრულ კონკრეტულ სფეროებში აუდიტის განხორციელებით შეუძლია შეიმუშაოს სიღრმისეული ინფორმაცია ინდიკატორების შესრულების მდგომარეობის შესახებ.

[2] Economy, efficiency, effectiveness.

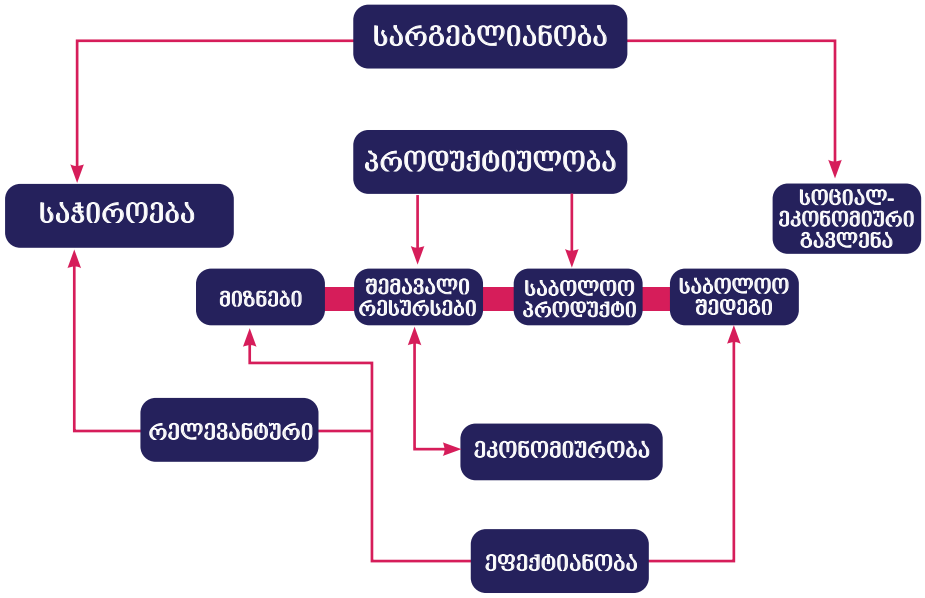
ᲔᲤᲔᲥᲢᲘᲐᲜᲝᲑᲘᲡ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘ ᲓᲐ ᲡᲐᲯᲐᲠᲝ ᲞᲝᲚᲘᲢᲘᲙᲘᲡ ᲨᲔᲤᲐᲡᲔᲑᲐ

საჯარო პოლიტიკის შეფასება არის პოლიტიკის სარგებლიანობის შეფასება. INTOSAI-ის მიერ შემუშავებულია საჯარო პოლიტიკის შეფასების სახელმძღვანელო ინსტრუქციები[3], რომელიც საჯარო პოლიტიკის შეფასების ძირითად მახასიათებლებს განსაზღვრავს. საჯარო პოლიტიკის შეფასებისას აანალიზებენ პოლიტიკის ამოცანებს, შუალედურ პროდუქტსა და შედეგს, პოლიტიკის გავლენას მაქსიმალურად სისტემური მიდგომით, ზომავენ მის ეფექტიანობას მისი სარგებლიანობის შეფასების მიზნით.

ამ სახის შეფასება მნიშვნელოვანია საჯარო დებატების წარმართვისთვის, რამდენადაც პოლიტიკურ ლიდერებს სჭირდებათ მტკიცებულებებზე დამყარებული გადაწყვეტილებების მიღება.

ქვემოთ მოცემული დიაგრამა (დიაგრამა N1) გვაწვდის ინფორმაციას ეფექტიანობის აუდიტსა და საჯარო პოლიტიკის შეფასების ფარგლებში არსებული მთავარი საკითხების შესახებ, მათ შორის განსხვავებების უკეთ გაგების მიზნით:

დიაგრამა 1. ეფექტიანობის აუდიტისა და საჯარო პოლიტიკის შეფასების ძირითადი საკითხები



როგორც ეფექტიანობის აუდიტის, ისე შეფასების შემთხვევაში შეისწავლება მიზეზ-შედეგობრიობა საჯარო ქმედებასა და მის შედეგებს შორის. თუმცა, ამ ორ მიდგომას შორის განსხვავებაა, კერძოდ:

- ეფექტიანობის აუდიტი ძირითადად აფასებს „3E“-ს უშუალო შედეგამდე მაშინ, როდესაც შედეგისა და გლობალური სოციალურ-ეკონომიკური გავლენის შეფასება საჯარო პოლიტიკის შეფასების კატეგორიაში ხვდება;
- საჯარო პოლიტიკის შეფასება მიემართება საჯარო პოლიტიკის რელევანტურობისა და მისი სარგებლიანობისკენ.
  - პოლიტიკის რელევანტურობა გულისხმობს მისი ამოცანების ადეკვატურობას იმ სოციალური, ეკონომიკური, ან გარემოსდაცვითი საჭიროებების მიმართ, რომელთა გადაჭრასაც პოლიტიკა ისახავდა მიზნად;
  - პოლიტიკის სარგებლიანობა ეხება იმის ცოდნას, იყო თუ არა პოლიტიკა ღირებული, სადაც გაითვალისწინება, ერთი მხრივ, ყველა მისი პირდაპირი (შედეგი) და არაპირდაპირი (გავლენა) მოსალოდნელი თუ გაუთვალისწინებელი ეფექტები და, მეორე მხრივ, ის საჭიროებები, რომელთა დაკმაყოფილებაც იყო პოლიტიკის მიზანი.

[3] INTOSAI GOV9400

საჯარო პოლიტიკის შეფასება არ უნდა შეიზღუდოს მხოლოდ წინასწარ განსაზღვრული მიზნებით. ამან შესაძლებელია კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენოს კანონმდებლობით განსაზღვრული ამოცანები. მისი შესწავლის ძირითადი საკითხია, როგორც პოლიტიკის სარგებლიანობა, ისე მისი ინსტრუმენტების ეფექტიანობა.

ორივე მიდგომა ავსებს ერთმანეთს და არის საჯარო პოლიტიკის სარგებლიანობის დადასტურების გადამწყვეტი კომპონენტი. პოლიტიკის ეფექტების შეფასება საშუალებას იძლევა, განისაზღვროს შესაფასებელი პოლიტიკის პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა, ეს ელემენტები კი ეფექტიანობის აუდიტის კომპონენტებს შეადგენენ. ეს უკანასკნელი შემდგომ გამოყენებული იქნება სხვა ელემენტებთან (იმავე სფეროში მოქმედი სხვა პოლიტიკა, ალტერნატიული პოლიტიკის შესწავლა და სხვ.) ერთად სარგებლიანობის უფრო ღრმა შეფასებისთვის.

ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი პრინციპი

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას, სახელმწიფო ორგანიზაციისა თუ პროგრამის შეფასების პროცესში სამი ძირითადი პრინციპი/კონცეფციაა – ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა. ცალკეული საჯარო უწყება შესაძლებელია შეფასდეს მხოლოდ ერთი, ორი ან სამივე პრინციპის მიხედვით.

ეკონომიურობა გულისხმობს საჯარო სექტორში მიმდინარე საქმიანობის განსახორციელებლად გამოყენებული რესურსების ღირებულების მინიმიზაციას მისაღები ხარისხის პირობებში, რომელიც პასუხობს შემდეგ კითხვას: გამოყენებული რესურსები შეძენილია მინიმალურ ფასად? ხელმისაწვდომია საჭირო დროს და არის შესაბამისი ხარისხისა და რაოდენობის? ეკონომიურობის შეფასებისას ყურადღება ექცევა მხოლოდ გამოყენებულ რესურსებს. ხარისხი მნიშვნელოვანი ფაქტორია როგორც ეკონომიურობის, ასევე პროდუქტიულობის შეფასებისას. ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში ხარისხის შესამოწმებლად სასარგებლო მითითებები მოცემულია I დანართში (ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში ხარისხის შემოწმება).

პროდუქტიულობა – პროდუქტიულობის შეფასებისას აქცენტი კეთდება გამოყენებულ რესურსებსა და საბოლოო პროდუქტს შორის ურთიერთკავშირზე. პროდუქტიულობის შეფასებისას დაისმის კითხვა: არსებული რესურსებით, მათი რაოდენობისა და ხარისხის გათვალისწინებით, მიიღება თუ არა მაქსიმალურად შესაძლებელი შედეგი? ან – არსებული შედეგის მიღება შესაძლებელი იყო თუ არა ნაკლები რესურსებით?

პროდუქტიულობის აუდიტი შეიძლება დაიყოს შემდეგ ტიპებად:

• **ტექნიკური პროდუქტიულობა –** შესაძლებელია თუ არა საქმიანობის გაუმჯობესება? პროცესების გამარტივებით/კარგი მენეჯმენტით/კარგი ორგანიზებით;

• **რესურსების ოპტიმალურად განაწილებაზე ორიენტირებული პროდუქტიულობა –** შესაძლებელია თუ არა პროდუქტიულობის გაზრდა რესურსების იმ ინსტრუმენტებში/პროცესებში გადანაწილებით, რომლებიც ყველაზე მეტად უწყობს ხელს სასურველი შედეგის მიღწევას?

• **მასშტაბის ან სინერგიული/ერთობლივი ძალისხმევის პროდუქტიულობა –** შესაძლებელია თუ არა, არსებული რესურსებით იმავე შედეგის მიღება რამდენიმე ორგანიზაციის საშუალებების ან პროცესების ინტეგრაციით?

პროდუქტიულობა შედარებითი კონცეფციაა. შესაბამისად, პროდუქტიულობის აუდიტის ჩატარებისას გარკვეული სახის შედარებების გამოყენებაა საჭირო, მაგალითად, ერთგვაროვანი აქტივობების შედარება მსგავს ორგანიზაციებში, მიმდინარე პროცესის შედარება იმავე ორგანიზაციის წინა პერიოდში მიმდინარე პროცესთან, გარკვეული პოლიტიკის გატარებამდე და გატარების შემდეგ არსებული პროცესების შედარება. ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროდუქტიულობის შესამოწმებლად

სასარგებლო მითითებები მოცემულია II დანართში (ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროდუქტიულობის შემოწმება).

ეფექტიანობა აფასებს, რამდენად არის მიღწეული პროგრამით/პოლიტიკით დასახული მიზნები და ასევე, რა ურთიერთკავშირია სასურველ და ფაქტობრივ გავლენას შორის. კითხვა ეფექტიანობის შესახებ შედგება ორი ძირითადი ნაწილისგან: რამდენად იქნა მიღწეული მიზნები? და შეიძლება თუ არა მიღწეული მიზნები კონკრეტული პოლიტიკით გატარებულ ღონისძიებებს მივაწეროთ?

პირველ კითხვას: „რამდენად შესრულდა მიზნები“ – შეიძლება პასუხი გაეცეს შედეგზე ორიენტირებული აუდიტით, რომლის მთავარი კითხვაა – მიღწეულია თუ არა პროგრამის მთავარი მიზნები. ასეთი ტიპის შესწავლის განხორციელებისას ყურადღება გამახვილებულია მთავარ მიზნებზე (არის თუ არა სპეციფიკური და გაზომვადი) და ფაქტობრივ შედეგებთან მის შედარებაზე.

მიზნისა და ფაქტობრივი შედეგების შედარება ეფექტიანობის გაზომვის საშუალებას იძლევა. თუმცა, ის არ იძლევა ინფორმაციას, რა მიზეზების გამო შესრულდა მიზანი, არ პასუხობს ისეთ კითხვებს, როგორიცაა: რატომ შესრულდა/არ შესრულდა მიზნები? როგორ შეიძლება მიღწეული შედეგების გაუმჯობესება?

ეფექტიანობის მეორე კითხვაა – რა წვლილი შეიტანა განხორციელებულმა პროგრამამ/საქმიანობამ მიზნის მიღწევაში (რა გავლენა ჰქონდა მიზნის შესრულებაზე გარე ფაქტორებს). ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას ძირითადი ყურადღება ექცევა მიზნის მიღწევის ხარისხს, თუმცა, ეფექტიანობის შეფასებისას აუცილებელია მიღწეულ მიზანსა და გატარებულ პოლიტიკას შორის დამაჯერებელი კავშირის იდენტიფიცირება. ეფექტიანობის აუდიტი აფასებს მიღწეულ შედეგებს, ასევე, შეიძლება კონცენტრირებული იყოს იმ გარემოებებზე/წინაპირობებზე, რომლებიც უზრუნველყოფს ეფექტიანობას.

წინაპირობები მოიცავს კარგი მმართველობის პრაქტიკასა და პროცედურებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ, მაგალითად, სათანადო და დროული მომსახურების მიწოდებას. ასევე, ერთ-ერთი წინაპირობა შეიძლება იყოს იმის შეფასება, რამდენადაა მოცული სამიზნე ჯგუფი.

როგორც წესი, ეფექტიანობის აუდიტი, მიზანი არ არის აღნიშნულ სამივე ასპექტზე (ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა, ეფექტიანობა) დასკვნის ფორმულირება, თუმცა შესაძლოა, ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის ასპექტების განყენებულ შეფასებას ნაკლები სარგებელი ჰქონდეს ეფექტიანობის თუნდაც მოკლე განხილვის გარეშე.

პირიქით, ეფექტიანობის პრინციპის შემოწმების დროს, აუდიტორმა ასევე მოინდომოს ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის შეფასება: აუდიტის ობიექტის, მისი საქმიანობის ან პროგრამის შედეგებს გამორიცხული არაა, სასურველი გავლენა ჰქონდეს, მაგრამ მნიშვნელოვანია აგრეთვე მიზნის მიღწევის პროცესში გამოყენებული რესურსები ეკონომიურად და პროდუქტიულად იქნეს გამოყენებული.

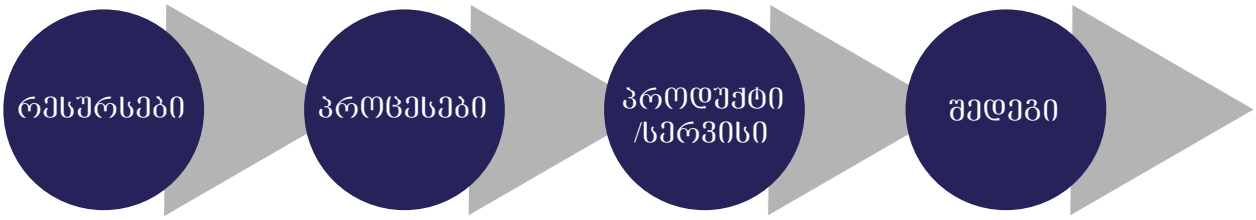
ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროგრამის შედეგების შესამოწმებლად სასარგებლო მითითებები მოცემულია III დანართში (პროგრამის გავლენის შეფასება).

ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი

ეფექტიანობის აუდიტში ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შესაფასებლად, ასევე ეფეტიანობის აუდიტის მიდგომათა კლასიფიცირებისათვის სასარგებლო ინსტრუმენტია პროდუქტის/მომსახურების მიწოდების მოდელი[4]. ამ მოდელის საშუალებით შესაძლებელია პროექტებისა და აქტივობების ვიზუალურად წარმოდგენა და ეფექტიანობის აუდიტით შესაფასებელი საკითხების შერჩევა.

[4] რომელიც ასევე ცნობილია, როგორც სისტემის თეორია.

დიაგრამა 2. პროდუქტის/მომსახურების მიწოდების საბაზისო მოდელი



აღნიშნულ მოდელში ძირითადი პროცესებია:

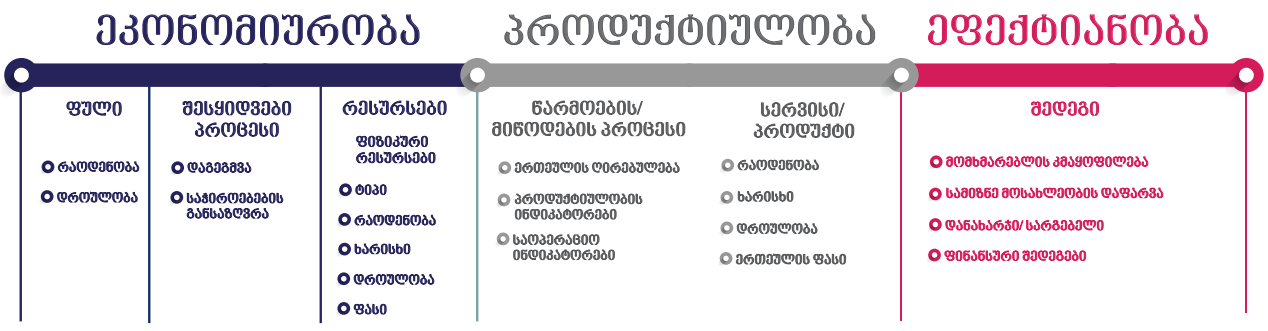
- საბიუჯეტო პროცესი საჭირო ფინანსური რესურსების მოსაძიებლად;
- შესყიდვების პროცესი მატერიალური რესურსების შესაძენად და ადამიანური რესურსების დასაკომპლექტებლად;
- საბოლოო პროდუქტის/სერვისის წარმოების პროცესი;
- პროდუქტის/სერვისის მომხმარებლისათვის მიწოდების პროცესი;
- პროდუქტის/გაყიდვის პროცესი იმ შემთხვევაში, თუ ეს სერვისი მოქალაქეებისათვის უფასო არ არის.

მნიშვნელოვანია აღნიშნულ მოდელში კარგად განვასხვავოთ საბოლოო პროდუქტი/სერვისი და შედეგი. პროდუქტი/სერვისი გულისხმობს მოქალაქეებისათვის/მომხმარებლებისათვის კონკრეტული პროდუქტის/სერვისის მიწოდებას, თუმცა, ეს არ ქმნის იმის გარანტიას, რომ მოქალაქეთა საჭიროებები ეფექტიანად დაკმაყოფილდება. თუ რამდენად კარგად დაკმაყოფილდება აღნიშნული საჭიროებები, წარმოდგენილია შედეგის კატეგორიით.

შედეგი, თავის მხრივ, შეიძლება იყოს შედარებით მოკლევადიანი და გრძელვადიანი. გრძელვადიან შედეგს შესაძლოა გავლენაც ვუწოდოთ, რადგანაც ის გულისხმობს, რა (გრძელვადიანი) გავლენა მოახდინა კონკრეტულმა პროგრამამ/აქტივობამ საზოგადოებაზე.

ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომები აღნიშნულ მოდელთან კავშირში წარმოდგენილია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

ცხრილი 1. 3E და პროდუქტის/სერვისის მიწოდების მოდელი



როგორც ცხრილიდან ჩანს, ძირითადად, ეკონომიურობა ეხება რესურსებთან დაკავშირებულ საკითხებს, პროდუქტიულობა – რესურსებისა და საბოლოო პროდუქტის ურთიერთკავშირს, ხოლო ეფექტიანობა – მიღწეულ შედეგებს.

1. **ფინანსური რესურსები** – მნიშვნელოვანია, რომ ორგანიზაციას საჭირო დროს. ჰქონდეს საჭირო რაოდენობის ფინანსური რესურსები. აღნიშნულის გარეშე ორგანიზაცია ვერ შეძლებს შესაბამისი შედეგების მიღებას. ფინანსურ რესურსთან დაკავშირებული საკითხების გადაწყვეტა საბიუჯეტო პროცესის გამართული მუშაობაა.

2. **შესყიდვის პროცესი** – შესყიდვის პროცესი გულისხმობს სათანადო დაგეგმვას, რაც ორგანიზაციაში შესაბამისი შიდა პროცედურების გამართულობას უზრუნველყოფს. ორგანიზაციამ სწორად უნდა განსაზღვროს, რა ტიპის, ოდენობისა და ხარისხის რესურსები ესაჭიროება და როდის. აღნიშნულ პროცესში ასევე მნიშვნელოვანია შიდა რეგულაციებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა და ორგანიზაციაში რესურსების მითვისებისაგან დაცვის ეფექტიანი კონტროლის მექანიზმების არსებობა. როგორც აღინიშნა, რესურსების შესყიდვის პროცესი ძირითადად ეკონომიურობის პრინციპთანაა დაკავშირებული, რაც სათანადო ხარისხის რესურსების მინიმალური დანახარჯით შესყიდვას გულისხმობს.

3. **წარმოების/სერვისის მიწოდების პროცესი** – აღნიშნულ პროცესში უმთავრესი საკითხია პროდუქტიულობის მაღალი მაჩვენებლის უზრუნველყოფა. ამისათვის საჭიროა, რომ ორგანიზაციაში დანერგილი იყოს სათანადო პროცედურები და კონტროლი, რათა პროცესი გამართულად წარიმართოს. პროდუქტიულობა შესაძლოა გაიზომოს სხვდასხვა ინდიკატორით (შეფარდება), საბოლოო პროდუქტის გამოყენებულ რესურსთან და რესურსის რესურსთან შეფარდებით, ასევე, რესურსის გამოყენების ინდიკატორებით.

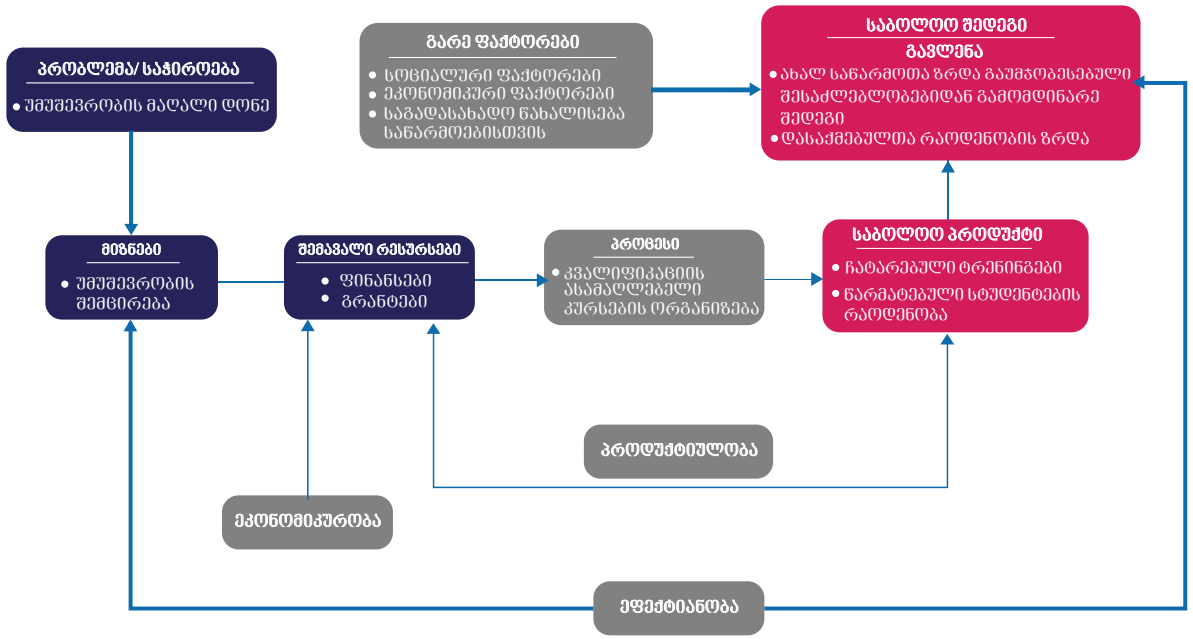
პროდუქტიულობის ორი უნივერსალური ინდიკატორია დანახარჯი პროდუქტის/სერვისის ერთეულზე და რესურსის ერთი ერთეულით მიღებული შედეგის ინდიკატორი. მაგალითად, დახმარების პროგრამის პროდუქტიულობის ინდიკატორი შესაძლოა იყოს ადმინისტრაციული დანახარჯის ოდენობა გაცემული დახმარების ყოველ 1 ლარზე.

4. **საბოლოო პროდუქტი/სერვისი** – სამუშაოს მოცულობის საზომია, რაც მიწოდებული პროდუქტის/სერვისის რაოდენობას, ხარისხს, დროულობასა და გაწეული დანახარჯების ასპექტებს მოიცავს.

5. **მიღწეული შედეგები** – მიღწეული შედეგებით იზომება, რამდენად უზრუნველყოფს საბოლოო პროდუქტი/მიწოდებული სერვისი პროგრამის/ორგანიზაციის მიზნების მიღწევას. შედეგები მოიცავს როგორც პროგრამის ფინანსურ და სხვა მაჩვენებლებს, ისე მომხმარებელთა მოცვასა და კმაყოფილების დონეს. შედეგის მნიშვნელოვანი ასპექტია პროგრამის მისიისა და მიზნების მიღწევა, პროგრამით მოცული მოსახლეობის წილი (მოცვა), მომხმარებელთა/ბენეფიციართა კმაყოფილების დონე, ხარჯების დაფარვისა და დანახარჯი-სარგებლიანობის მაჩვენებლები, პროგრამის ფინანსური სიცოცხლისუნარიანობა და პროგრამის მოქნილობა/ცვლილებებისადმი მზაობა.

აღსანიშნავია, რომ ეკონომიურად და პროდუქტიულად განხორციელებული ქმედებები მნიშვნელოვანი და საჭირო წინაპირობაა პროგრამის ეფექტიანად განხორციელებისთვის, თუმცა, არ არის საკმარისი პირობა. ქვემოთ მოცემულ, სერვისი/პროდუქტის მიწოდების მოდელის ამსახველ გრაფიკზე, ნაჩვენებია ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი.

დიაგრამა 3. ურთიერთკავშირი ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის



მოცემულ მაგალითზე საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო ახორციელებს პროფესიული გადამზადების პროგრამას იდენტიფიცირებული პრობლემის – უმუშევრობის მაღალი დონის შესამცირებლად. აღნიშნული პროცესი შეიძლება გამოყენებული რესურსები – საბოლოო პროდუქტის მოდელის მიხედვით წარმოვადგინოთ. პროფესიული გადამზადების პროგრამის განხორციელებისთვის გამოიყენება გარკვეული რესურსები, რომლებიც შემდგომი ორგანიზაციული პროცედურების შედეგად იძლევა კონკრეტულ საბოლოო პროდუქტს, რომელიც ჩატარებული ტრენინგებისა და წარმატებულ კურსდამთავრებულთა რაოდენობრივად შეიძლება იქნეს წარმოდგენილი.

დიაგრამაზე მოცემულია აღნიშნული სამი პრინციპის ურთიერთქმედება დინამიკური მოდელის მაგალითზე. ამ მოდელში გამოყენებულია უკუკავშირის სისტემა, რაც მოდელს დინამიურობას ანიჭებს. სისტემა ორგანიზაციას აწვდის ინფორმაციას მისი საქმიანობის ეფექტიანობის შესახებ, რაც მას საქმიანობის საჭიროების მიხედვით რეორგანიზების საშუალებას მისცემს.

ამ მაგალითში სამინისტროს აქვს მთავარი მიზანი – სასურველი მდგომარეობა, რომელიც შეიძლება ფორმულირდეს როგორც „ცხოვრების გაუმჯობესებული სტანდარტი და საწარმოთა რაოდენობის ზრდა დასაქმებულთა გაუმჯობესებული უნარ-ჩვევების შედეგად“. ამაზე შეიძლება ზემოქმედება მოახდინოს მრავალმა გარე ფაქტორმა (სოციალურმა და ეკონომიკურმა ფაქტორებმა, სხვა სახელმწიფო ორგანიზაციებმა და ა.შ.).

მიზნები შეიძლება დაკონკრეტდეს შემდგომ ამოცანებად. ამოცანები განსხვავდება ზოგადი მიზნებისგან იმით, რომ ისინი აუცილებლად გაზომვადი უნდა იყოს. ამ კონკრეტული შემთხვევისთვის მიზნები და ამოცანები, შესაძლოა, შემდეგნაირად იყოს წარმოდგენილი:

მიზანი: ცხოვრების სტანდარტის გაუმჯობესება, ახალ საწარმოთა განვითარება დასაქმებულთა გაუმჯობესებული უნარ-ჩვევების შედეგად (გავლენა).

ამოცანა: დასაქმებულთა რაოდენობის ზრდა (შედეგი).

პროფესიული გადამზადების პროგრამის ეფექტი შესაბამის მიზნებსა და ამოცანებთან უნდა იყოს კავშირში. ამ შემთხვევაში, პროგრამის ეფექტი ფასდება დასაქმების ზრდის მიხედვით, რომელიც გამოწვეულია უშუალოდ გადამზადების პროგრამის შედეგად. ამასთანავე, აღნიშნული მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ზოგადი მიზნის – ცხოვრების სტანდარტების ამაღლების მიღწევაში, რაც სამინისტროს საბოლოო მიზანს წარმოადგენს.

აღსანიშნავია, რომ ეფექტიანობის შეფასებისას შეიძლება შედეგის ნაცვლად აქცენტი გაკეთდეს საბოლოო პროდუქტზე. ხშირ შემთხვევაში გარკვეული პერიოდია საჭირო შედეგად გარდაქმნისთვის საბოლოო პროდუქტის (წარმოდგენილ მაგალითში – გადამზადებული მოქალაქეების დასაქმებისთვის). შესაბამისად, იმ შემთხვევაში თუ საბოლოო პროდუქტი ლოგიკურად არის დაკავშირებული შედეგთან, ეფექტიანობის შეფასებისას შესაძლებელია საბოლოო პროდუქტის, როგორც შედეგის წინაპირობის შეფასება.

„გრიპის ეპიდემიასთან ბრძოლის პროგრამის“ მაგალითი[5]

საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო გრიპის ეპიდემიასთან ბრძოლის პროგრამის მეშვეობით, გრიპის ვირუსით ინფიცირებული ადამიანების რაოდენობის შემცირებას ცდილობს. დაავადებათა კონტროლისა და საზოგადოებრივი ჯანმრთელობის ეროვნული ცენტრი მოსახლეობას აწვდის ინფორმაციას გრიპის რისკებისა და თავის დაცვის საშუალებების შესახებ. ზემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაზე მოცემული უკუკავშირის მოდელის მიხედვით, ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის ცნებათა განმარტება მარტივად შეიძლება, როგორც ეს ქვემოთ მოყვანილ ცხრილ 2-შია ნაჩვენები.

ცხრილი 2. ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის ცნებების განმარტება გრიპის პანდემიის პროგრამის მაგალითზე

ცნება	განმარტება	გრიპის ეპიდემიის პროგრამისთვის“ გამოყენებული განმარტება
ეკონომიურობა	ღონისძიებების განხორციელებისათვის საჭირო რესურსების ღირებულების მინიმიზაცია მისაღები ხარისხის პირობებში	მასალების შესყიდვა ან საინფორმაციო მასალების გავრცელება მინიმალური ხარჯებით
პროდუქტიულობა	რამდენად პროდუქტიულად იქნა გამოყენებული რესურსები. პროდუქტიულობა პასუხობს ორ ძირითად კითხვას:	საინფორმაციო ბროშურების რაოდენობა მთლიანი დანახარჯები დასაქმებულების რაოდენობა
	შეიძლებოდა თუ არა იმავე შედეგის მიღწევა უფრო ნაკლები დანახარჯებით?	
	შეიძლებოდა თუ არა რაოდენობრივად და თვისებრივად ანალოგიური მოცულობის რესურსების გამოყენებით უკეთესი შედეგის მიღწევა?	

[5] *„გრიპის ეპიდემიის პროგრამის“ მაგალითით შესაძლებელია ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის ცნებების ილუსტრირება იმ პრობლემასთან მიმართებაში, რომელიც ხალხის ქცევაზე ზეგავლენის მიზნით ინფორმაციის მიწოდებას გულისხმობს. ამ მაგალითში უნდა დავუშვათ, რომ ყველა საჭირო სამუშაოს, მათ შორის, ბეჭდვით მომსახურებას, თავად სამინისტრო ახორციელებს.*

გრიპის ეპიდემიის პროგრამის შედეგები შესაბამის მიზნებთან და ამოცანებთან უნდა იყოს დაკავშირებული. მოცემულ შემთხვევაში, შედეგები უნდა შეფასდეს იმის მიხედვით, რამდენად შემცირდა გრიპის ვირუსით ინფიცირების შემთხვევები განხორციელებული პროგრამის მეშვეობით. თუკი შედეგს დავუკავშირებთ მიზანს და ამავდროულად გავითვალისწინებთ ამ მიზნის მისაღწევად გამოყენებულ რესურსს, მოდელში ეკონომიურობასა და პროდუქტიულობასთან ერთად ჩაერთვება ეფექტიანობის ფაქტორიც.

მე-3 ცხრილში მოცემულია საჯარო სექტორში პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის მაგალითები:

ცხრილი 3. საჯარო სექტორში პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის მაგალითები

აუდიტის ობიექტი	პროდუქტიულობაზე ორიენტირება	ეფექტიანობაზე ორიენტირება
სახელმწიფო აუდიტის სამსახური	დამტკიცებული ანგარიშების რაოდენობა	გათვალისწინებული რეკომენდაციების რაოდენობა
პროფესიული საგანმანათლებლო დაწესებულებები	კურსდამთავრებულთა რაოდენობა	დასაქმებულთა რაოდენობა
კლინიკები	გრიპის საწინააღმდეგო ვაქცინაციების რაოდენობა	გრიპის ეპიდემიის შემთხვევების შემცირება
სოფლის მეურნეობა	ერთი ტრაქტორით დამუშავებული მიწის ფართობი	მოსავლიანობის ზრდა

გამოყენებული რესურსები – საბოლოო პროდუქტის მოდელი გვეხმარება პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას შორის განსხვავების წარმოდგენაში. პროგრამა შეიძლება საკმაოდ პროდუქტიული, მაგრამ ამავე დროს ნაკლებად ეფექტიანი იყოს. შესაძლოა საგანმანათლებლო მასალები მომზადდეს, მაგრამ ვერ დაეხმაროს ჯანდაცვის სამინისტროს მიზნის – გრიპის ვირუსით დაავადებულთა რაოდენობის შემცირების – მიღწევაში.

არსებობს ამის რამდენიმე შესაძლო მიზეზი: ინფორმაცია წარმოდგენილი იყოს განსხვავებულ ენაზე (სამიზნე არეალში ნაკლებად გავრცელებულ ენაზე) ან დაურიგდეს წერა-კითხვის უცოდინარ ადამიანებს; შესაძლოა გზავნილი ძნელად გასაგებია ან სამიზნე ჯგუფი არასწორად იყოს განსაზღვრული (მაგალითად, თინეიჯერები). ეს ყველაფერი კი საგანმანათლებლო მასალების დაბალი ხარისხით, დისტრიბუციის ცუდი ორგანიზებით, არასწორი სტრატეგიული დაგეგმვითა და საჭიროებების შეფასების ანალიზის არქონით შეიძლება აიხსნას.

ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომები

არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი მიდგომა. ესაა სისტემაზე, პრობლემასა და შედეგზე ორიენტირებული მიდგომები.

სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომა შეისწავლის მართვის სისტემის ჯეროვან ფუნქციონირებას. ამ მიდგომის გამოყებებისას კარგი მმართველობის პრინციპები სასარგებლოა პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შესაფასებლად მაშინაც კი, თუ არ არსებობს კონსენსუსი პრობლემის არსებობასთან დაკავშირებით ან მისაღწევი შედეგები არ არის წინასწარ ნათლად განსაზღვრული.

პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომა შეისწავლის და აანალიზებს კონკრეტული პრობლემების ან არსებული მდგომარეობის აუდიტის კრიტერიუმისაგან გადახრის მიზეზებს. ამგვარი მიდგომა გამოიყენება პრობლემის არსებობაზე მკაფიო კონსენსუსის პირობებში, იმის მიუხედავად, ნათლად არის თუ არა განსაზღვრული მისაღწევი შედეგები. აუდიტორის დასკვნები და რეკომენდაციები, აუდიტის კრიტერიუმის აუდიტის მტკიცებულებასთან შედარების ნაცვლად, ეფუძნება პრობლემის მიზეზების ანალიზსა და დადასტურებას.

შედეგზე ორიენტირებული მიდგომის დროს ფასდება, მიღწეულია თუ არა წინასწარ განსაზღვრული მიზნები და რამდენად ფუნქციონირებს პროგრამა/რამდენად ხორციელდება მომსახურების გაწევა დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად. ამ მიდგომის გამოყენება ხელსაყრელია, როდესაც მიზნები ნათლად ფორმულირებული და რაოდენობრივად განსაზღვრულია.

ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკური მახასიათებლები

აუდიტის სტანდარტების თანახმად, ეფექტიანობის აუდიტი ნაკლებად ექვემდებარება დეტალურ მოთხოვნებსა და წესებს. მაშინ, როდესაც ფინანსური აუდიტი ფიქსირებულ სტანდარტებს იყენებს, ეფექტიანობის აუდიტი უფრო მოქნილია (მაგალითად, ობიექტების ან აუდიტის მეთოდების არჩევისას).

ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად არ გაიცემა აუდიტორის ფორმალური მოსაზრება. ის არარეგულარული, დამოუკიდებელი კვლევაა, შინაარსით მოიცავს საკითხთა ფართო სპექტრს და ექვემდებარება მსჯელობასა და ინტერპრეტაციას. ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკური მახასიათებლები აუდიტორულ სამუშაოსთან დაკავშირებული კომპლექსურობიდან და მრავალფეროვნებიდან გამომდინარეობს. მისი ეფექტიანობის აუდიტს მანდატის ფარგლებში, შეუძლია შეისწავლოს ყველა სახის სახელმწიფო საქმიანობა სხვადასხვა პერსპექტივიდან.

მე-4 ცხრილში მოცემულია მნიშვნელოვანი განსხვავებები ეფექტიანობის, ფინანსურსა და შესაბამისობის აუდიტს შორის.

ცხრილი 4. განსხვავებები ეფექტიანობის, ფინანსურსა და შესაბამისობის აუდიტს შორის

მახასიათებელი	ეფექტიანობის აუდიტი	ფინანსური აუდიტი	შესაბამისობის აუდიტი
მიზანი	შეფასდეს, რამდენად აკმაყოფილებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობა ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპებს	შეფასდეს, რამდენად უტყუარად და სამართლიანადაა წარმოდგენილი აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგება	აუდიტის ობიექტის განხორციელებული საქმიანობის კანონთან შესაბამისობის შეფასება
კვლევის საგანი	ორგანიზაცია/პროგრამა/ გატარებული ღონისძიებები, მართვის სისტემები	საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები	გატარებული ღონისძიებები
აკადემიური საფუძველი	სამართალი და სოციალური მეცნიერებები (ეკონომიკა, პოლიტიკური მეცნიერებები, სოციოლოგია და სხვ.)	ბუღალტერია და აუდიტი	ბუღალტერია, აუდიტი და სამართალი
მეთოდები	განსხვავებულია პროექტების მიხედვით	სტანდარტული	სტანდარტული
შეფასების კრიტერიუმები	განსხვავებული კრიტერიუმები ცალკეული აუდიტისთვის	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები	საკანონმდებლო ბაზა

ამ განსხვავების მიუხედავად, სამივე სახის აუდიტს საერთო მახასიათებლები აქვს და აუდიტორებს მჭიდრო თანამშრომლობით უკეთესი შედეგის მიღწევა შეუძლიათ. ეფექტიანობის აუდიტის განსხვავებული სპეციფიკა არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს არგუმენტად აუდიტის სხვა სახეებთან თანამშრომლობის წინააღმდეგ.

ეფექტიანობისა და ფინანსურ აუდიტს მრავალი მსგავსება ახასიათებს. ორივე სახის აუდიტი აფასებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობას. ამ მხრივ, აუდიტორებმა შეიძლება ერთი და იგივე მეთოდები გამოიყენონ მონაცემთა შეგროვებისას. როდესაც ეფექტიანობის აუდიტის შემთხვევაში აუდიტორები ეკონომიურობაზე, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობაზე აკეთებენ აქცენტს, ფინანსური აუდიტორები ამოწმებენ ანგარიშების სამართლიანობასა და უტყუარობას. ორივე სახის აუდიტორს აუდიტის ჩატარების ერთი და იგივე მანდატი და მსგავსი პასუხისმგებლობა აქვს აუდიტის ობიექტის მიმართ და სარგებლობს მსგავსი მხარდაჭერით საერთაშორისო თანამშრომლობის, სტანდარტებისა და დისკუსიის სახით.

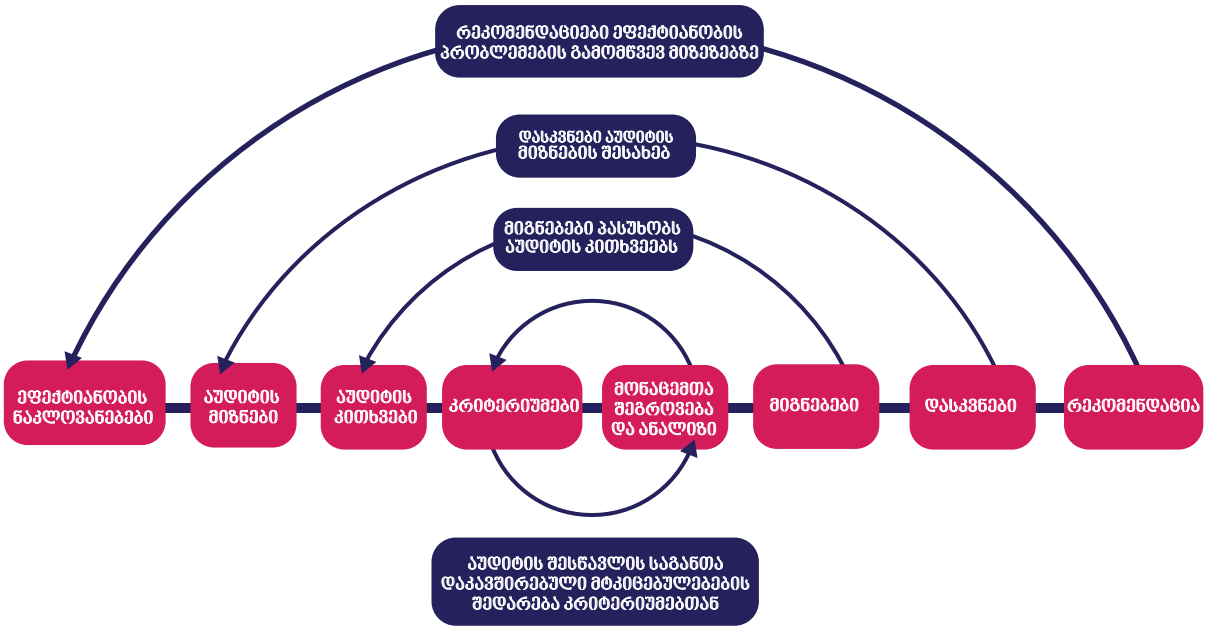
ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ჩარჩო შეიძლება განიმარტოს, როგორც ლოგიკა, რომლითაც აუდიტორები ხელმძღვანელობენ აუდიტის პროცესის მიმდინარეობისას.

ეფექტიანობის აუდიტის მაღალი ხარისხით განხორციელებისთვის აუცილებელია, აუდიტის პროცესის კონცეპტუალური ლოგიკა იყოს თანმიმდევრული. როგორც წესი, აუდიტის განხორციელების მიზეზია ეფექტიანობის კუთხით არსებული პრობლემა ან რისკები. აუდიტის მიზნის იდენტიფიცირებით, აუდიტორი ყურადღებას ამახვილებს მთავარ საკითხებზე და ადგენს აუდიტის კითხვებს. შემდეგი ეტაპია კრიტერიუმების შერჩევა, რომლებთან მიმართებაშიც ხორციელდება შესწავლის საგნის შეფასება და მეთოდების განსაზღვრა, რითაც განხორციელდება მონაცემების შეგროვება და ანალიზი. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი წრფივია, თუმცა შესაძლოა, აუდიტის მიმდინარეობისას მონაცემთა შეგროვების მეთოდების ან კრიტერიუმების გადახედვა და შეცვლა ან დამატება გახდეს საჭირო.

აუდიტის მტკიცებულებათა შეფასება აუდიტორს აძლევს საშუალებას, ჩამოაყალიბოს მიგნებები შესწავლის საგნის შესახებ. ამისათვის მტკიცებულებები უნდა იყოს საკმარისი და შესაფერისი. კონცეპტუალური იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მიგნებები უნდა პასუხობდეს აუდიტის კითხვებს. მიგნებებზე დაყრდნობით, აუდიტორები აყალიბებენ დასკვნებს, რომლებიც უნდა პასუხობდეს აუდიტის მიზანს.

საჭიროების შემთხვევაში, ეფექტიანობის აუდიტორმა უნდა შეადგინოს რეკომენდაციები, რომლებიც ეხება არსებულ პრობლემას და მიზნად ისახავს ვითარების გამოსწორებას. რეკომენდაციები უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებებიდან, შესწავლილი იყოს პრაქტიკული, განხორციელებადი და გაიცეს პრობლემის აღმოფხვრის შესაძლებლობის მქონე უწყებების მისამართით.

დიაგრამა 4. ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ლოგიკა



ეფექტიანობის აუდიტის საფეხურები

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი რამდენიმე საფეხურისგან შედგება. ის მოიცავს დაგეგმვას, განხორციელებას, ანგარიშის შედგენასა და შემდგომ რეაგირებას.

დაგეგმვის მიზანია აუდიტისთვის შესაფერისი სფეროს შერჩევა, აუდიტის მიზნის იდენტიფიცირება და ძირითადი შესწავლისთვის მომზადება. როგორც წესი, პირველი ეტაპია იმ სფეროზე დაკვირვება, რომელსაც ზოგადი კვლევა მოჰყვება, თუ ეს საჭიროა პოტენციური თემებისა და საკითხების ანალიზისთვის.

მას შემდეგ, რაც აუდიტის სფერო შეირჩევა ეფექტიანობის აუდიტისთვის, ტარდება წინასწარი შესწავლა იმ ინფორმაციის შესაგროვებლად, რომელიც წინასწარი შესწავლის მემოს და თანდართული ძირითადი შესწავლის სამუშაო გეგმის მოსამზადებლად არის საჭირო.

განხორციელება (ძირითადი შესწავლა) შედგება აუდიტის მიგნებათა იდენტიფიცირების, დოკუმენტირებისა და ანალიზისაგან და სრულდება აუდიტის ანგარიშის შედგენით. ანგარიშის შედგენის საფეხური აუდიტის მიგნებების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების ფორმულირების, შემოწმებისა და შეფასების უწყვეტი ანალიტიკური პროცესია. ანგარიშის შედგენის შემდეგ მიგნებათა განხილვა ხდება აუდიტის ობიექტთან, რომლის შემდგომაც მათი მოსაზრებები შესაძლოა გათვალისწინებული იქნეს ანგარიშში.

ისეთი საკითხები, როგორებიცაა აუდიტის მოსალოდნელი გავლენა და მისი ღირებულება, ასევე უნდა იქნას გათვალისწინებული აუდიტის მტკიცებულებათა დოკუმენტირებისა და ანალიზის პროცესში. ყურადღება უნდა გამახვილდეს ანგარიშის შედგენაზე, რომელიც წარედგინება აუდიტის ობიექტს და შეიძლება გახდეს საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების მსჯელობის საგანი.

ანგარიშის შედგენის ეტაპი მოიცავს ანგარიშის შეთანხმებას/შეჯერებას გადახედვის, ხარისხის კონტროლისა და აუდიტის ობიექტთან შემაჯამებელი შეხვედრის გზით, ასევე ანგარიშის გაგზავნას საკანონმდებლო ორგანოსა და დაინტერესებულ მხარეებთან.

შემდგომი რეაგირების პროცესი ახდენს აუდიტის გავლენის იდენტიფიცირებას და უზრუნველყოფს იმ პროგრესის დოკუმენტირებას, რომლიც აუდიტის ობიექტს აქვს აუდიტის რეკომენდაციების განხორციელების პროცესში.

ეფექტიანობის აუდიტი ხორციელდება შემდეგი მიმდევრობით:

› სფეროზე დაკვირვება და ზოგადი კვლევის განხორციელება;

› აუდიტის თემების დაგეგმვა და შერჩევა;

› წინასწარი შესწავლის დაგეგმვა და ჩატარება;

› სამუშაო გეგმის მომზადება;

› აუდიტის ობიექტისთვის ძირითადი შესწავლის დაწყების შეტყობინება (აუდიტის წერილი);

› აუდიტის მიერ მტკიცებულებათა შეგროვება და ანალიზი;

› ანგარიშის შედგენა;

› ანგარიშის შეთანხმება;

› ანგარიშის წარდგენა;

› შემდგომი რეაგირება.

აუდიტის სტანდარტის მოთხოვნები

INTOSAI-ის სტანდარტები ადგენს, რომ ყველა აუდიტორს უნდა ჰქონდეს საკმარისი პროფესიული კომპეტენცია საკუთარი ფუნქციების შესასრულებლად. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად სტანდარტების ნაწილი ორგანიზაციულია და ეხება უმაღლეს აუდიტორულ ორგანიზაციებს. უშუალოდ აუდიტორების მიმართ კი განსაზღვრულია ზოგი სხვა მოთხოვნა. კერძოდ, ეფექტიანობის აუდიტორობის კანდიდატმა უნდა დააკმაყოფილოს რამდენიმე კონკრეტული პირობა: ზოგადად, აუდიტორს უნდა ჰქონდეს უმაღლესი განათლება და გარკვეული გამოცდილება საშემფასებლო/კვლევით საქმიანობაში. შესაფერისი აკადემიური სფეროებია პოლიტიკური მეცნიერებები, ეკონომიკა, სოციალური მეცნიერებები, სამართალი, სტატისტიკა ან ბუღალტერია.

საკმაოდ მნიშვნელოვანია ისეთი პიროვნული თვისებები, როგორებიცაა ანალიტიკური აზროვნება, შემოქმედებითობა, სოციალური უნარები (ურთიერთობა ადამიანებთან), განსხვავებული მოსაზრების მიღების უნარი, პირდაპირობა, მსჯელობის უნარი, გამძლეობა, კარგი წერითი, მეტყველებისა და პრეზენტაციის უნარები.

ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტის მოთხოვნებია:

- დამოუკიდებელი აუდიტის განხორციელება და ისეთი მნიშვნელოვანი ინფორმაციის წარდგენა, რომელიც შესაბამისია სამომავლო საჭიროებებისა და გარე მომხმარებლებისთვის;
- აუდიტის ზედმიწევნით დაგეგმვა და აუდიტის ობიექტის ინფორმირება აუდიტის მიზნის, მასშტაბის, განხორციელებისა და დროის განრიგის შესახებ, ასევე საკონტაქტო პირების როლის განმარტება;
- აუდიტის კეთილსინდისიერად და გულმოდგინედ განხორციელება და რამდენადაც შესაძლებელია, აუდიტის დროის განრიგის დაცვა შეყოვნების თავიდან ასაცილებლად;
- აუდიტის ობიექტთან აქტიური დიალოგის შენარჩუნება აუდიტის პერიოდში მიგნებების რეგულარული გადამოწმების მიზნით;
- საჭირო ცოდნის/ექსპერტიზის მოძიება და შესაბამისი არგუმენტების გადამოწმება;
- იმაში დარწმუნება, რომ განხორციელებული საქმიანობა ობიექტური და მიუკერძოებელია. ასევე, მოძიებული ინფორმაციისა და არგუმენტების კრიტიკული შეფასება;
- ინფორმაციის მომწოდებლის კონფიდენციალობის დაცვა, სამუშაო დოკუმენტების გაუვრცელებლობისა და სხვა ეთიკური სტანდარტებისა და ფორმალური მოთხოვნების დაცვა;
- იმის უზრუნველყოფა, რომ საბოლოო აღწერილობის, მოსაზრებების, ანალიზისა და რეკომენდაციების ფაქტობრივი საფუძველი ზუსტი, სამართლიანი, დასაბუთებული და დაბალანსებულია. ასევე, სწორად არის მიწოდებული დაინტერესებული ორგანიზაციებისათვის ანგარიშის გასაჯაროებამდე;
- აუდიტის ანგარიშების გამოქვეყნება, რომლის საშუალებით დაინტერესებულ მხარეებს შეუძლიათ გაეცნონ აუდიტში გამოყენებულ მეთოდებს, ინფორმაციის წყაროებსა და არგუმენტებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს;
- დასრულებულ აუდიტზე შემდგომი რეაგირება და მათი შედეგების შესახებ ინფორმაციის წარდგენა.

ეთიკის კოდექსი

იმისთვის, რომ უზრუნველყონ ობიექტური და დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარება, აუდიტორებმა უნდა დაიცვან აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი, რომელიც ეფუძნება ISSAI 130-ს („ეთიკის კოდექსი“). გარდა ამისა, არსებითი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ აუდიტორებს არ ჰქონდეთ ინტერესთა კონფლიქტი[6] აუდიტის ობიექტთან. სავალდებულოა, რომ აუდიტორებმა ხელი მოაწერონ წერილობით განცხადებას იმის თაობაზე, რომ:

• იცავენ ეთიკის კოდექსის პრინციპებს;

• არ აქვთ ინტერესთა კონფლიქტი. თუ ინტერესთა კონფლიქტი გამოვლინდება, ეს მითითებული უნდა იყოს ზემოაღნიშნულ დოკუმენტში და ჯგუფის შესაბამისი წევრები უნდა მოიხსნან აუდიტიდან.

აუდიტორებმა ფორმალურად უნდა განსაზღვრონ, სამუშაო დოკუმენტებში ასახონ და შეამცირონ ნებისმიერი ეთიკური საფრთხე, რომელიც შეიძლება გამოვლინდეს/წარმოიქმნას აუდიტის მიმდინარეობისას, მაგალითად, როგორიცაა:

• **თვითშეფასების საფრთხე** – აუდიტორი ატარებს საკუთარი სამუშაოს მიმოხილვას და ამის გამო არ გამოავლენს ამ სამუშაოს ნაკლოვანებებს (მაგალითად, თუ აუდიტორი წარსულში მონაწილეობდა ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაში და შემდეგ ამ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს ატარებს);

• **პირადი ანგარების საფრთხე** – აუდიტის ჯგუფის წევრების ან მათი ახლო ნათესავების ფინანსური ან სხვა სახის ინტერესები (მაგალითად, აუდიტორს ამჟამად განცხადება აქვს შეტანილი აუდიტის ობიექტში ბუღალტრის თანამდებობის დასაკავებლად);

• **ფამილარული ურთიერთობის საფრთხე** – აუდიტორი ენდობა აუდიტის ობიექტს იმის გამო, რომ ახლო ურთიერთობა აქვს მასთან (მაგალითად, აუდიტორის მეგობარს აუდიტის ობიექტის საბუღალტრო სამსახურში (დეპარტამენტში) მაღალი თანამდებობა უკავია;

• **არალეგალური დაცვის საფრთხე** – აუდიტორს სთხოვენ აუდიტის ობიექტის პოზიციის დაცვას, ან ამა თუ იმ გზით მისი სახელით მოქმედებას, მაგალითად, სასამართლო პროცესზე;

• **შანტაჟის საფრთხე** – აუდიტორს ობიექტურად მოქმედებაში ხელი ეშლება მუქარის გამო, მაგალითად, სასამართლო პროცესით დამუქრება/დაშინებით.

ამასთან დაკავშირებით, ჯგუფის უფროსს მოეთხოვება აუცილებელი დამცავი ზომების მიღება, რათა საფრთხეები შეამციროს მისაღებ დაბალ დონემდე.

[6] სიტუაცია, როდესაც პირადი და პროფესიული ინტერესები წინააღმდეგობაში მოდის, მაგალითად აუდიტის ობიექტისგან საჩუქრების მიღებისას ან როდესაც აუდიტის ობიექტის წამყვანი თანამშრომელი დაკავშირებულია აუდიტის ჯგუფის რომელიმე წევრთან.

ᲙᲝᲛᲣᲜᲘᲙᲐᲪᲘᲐ

აუდიტორების კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტთან მიზნად ისახავს შესაფერისი ურთიერთობის დამყარებას, რაც აუცილებელია ეფექტიანობის აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაციის მოპოვებისთვის, ასევე მხარეების მოლოდინის ნათლად განსაზღვრისა და დაკმაყოფილებისთვის. აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაცია უნდა ჩამოყალიბდეს ღია და გულახდილი (იმდენად, რამდენადაც შესწავლის საგანი ამის საშუალებას იძლევა), რაც ხელს შეუწყობს მაღალი ხარისხის აუდიტის ანგარიშის მომზადებასა და აუდიტის დამტკიცების ეტაპზე გაუგებრობების თავიდან აცილებას.

აუდიტის ოფიციალურად დაწყებამდე აუდიტის ჯგუფი გარკვეული ინფორმაციის მოძიების მიზნით შესაძლოა დაუკავშირდეს აუდიტის ობიექტს ზოგადი კვლევის/წინასწარი შესწავლის ეტაპზე.

მას შემდეგ, რაც გადაწყდება აუდიტის ჩატარება, მხარეები ფორმალურად ხვდებიან, სადაც აუდიტის ობიექტს წარედგინება წერილი აუდიტის დაწყების შესახებ და განემარტება აუდიტის მიზანი.

აუდიტის მიმდინარეობისას უნდა შენარჩუნდეს რეგულარული კომუნიკაცია აუდიტორსა და ობიექტის მიერ გამოყოფილ საკონტაქტო პირს შორის. აუდიტის დასრულებამდე ანგარიშის პროექტი უნდა გაეგზავნოს აუდიტის ობიექტს და მათი მოსაზრებები განხილულ იქნეს შემაჯამებელ შეხვედრაზე.

მე-5 ცხრილში მოცემულია კომუნიკაციის ეტაპები აუდიტის ჩატარების პროცესში:

ცხრილი 5. კომუნიკაციის ეტაპები

კომუნიკაციის ეტაპები	მიზანი
აუდიტის წერილი	აუდიტის წერილში განმარტებულია აუდიტის მიზანი, მასშტაბი და მხარეთა პასუხისმგებლობები.
გაცნობითი ხასიათის შეხვედრა აუდიტის ობიექტთან	წერილის მიღების შემდეგ, აუდიტის ობიექტმა უნდა უზრუნველყოს შეხვედრის ორგანიზება, რომლის დროსაც მიმოიხილავენ აუდიტორებისა და აუდიტის ობიექტის თანამშრომლების უფლება-მოვალეობებს, აუდიტის მიზანს, კრიტერიუმებს, მასშტაბსა და სხვა მნიშვნელოვან, მათ შორის, საორგანიზაციო საკითხებს.
აუდიტის ძირითადი მიგნებათა წარმოდგენა	აუდიტორი უზრუნველყოფს ძირითადი მიგნებების კომუნიკაციას აუდიტის ობიექტთან მათი სიზუსტის დასადასტურებლად, შესაძლო ახსნა-განმარტებების მისაღებად და საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტის ობიექტის მხრიდან დროული ღონისძიებების გასატარებლად. შესაძლებელია ეს წარმოდგენილი იყოს აუდიტის სინოპსისის დოკუმენტში, რომელიც წარედგინება ობიექტს ძირითადი შესწავლის მიმდინარეობისას.
შემაჯამებელი შეხვედრა	შემაჯამებელი შეხვედრა იმართება აუდიტორის მიერ ანგარიშის პროექტის მომზადებისა და აუდიტის ობიექტისთვის გადაგზავნის შემდეგ. შეხვედრაზე მხარეები განიხილავენ ანგარიშის პროექტზე აუდიტის ობიექტის კომენტარებს და მსჯელობენ წინასწარი დასკვნებისა და რეკომენდაციების შესახებ.
აუდიტის ობიექტის წარმოდგენილი კომენტარების გადახედვა (საჭიროების შემთხვევაში ხდება ანგარიშში გათვალისწინება)	აუდიტორი აუდიტის ობიექტს უგზავნის ანგარიშის საბოლოო ვარიანტს. აუდიტის ობიექტი გონივრულ ვადაში წარმოადგენს საბოლოო კომენტარებს წერილობითი ფორმით.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ეფექტიანობის აუდიტის არსისთვის

1. ეფექტიანობის აუდიტის ერთ–ერთი მთავარი მიზანია:

ა) არსებული საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფილების განსაზღვრა;

ბ) მოსაზრების გამოთქმა შიდა კონტროლის ეფექტიანობასთან დაკავშირებით;

გ) შეფასება, აკმაყოფილებს თუ არა საჯარო სამსახურის საქმიანობის ხარისხი დასახულ მიზნებსა და საზოგადოების მოლოდინს;

დ) ორგანიზაციის მიერ წარმოებული ფინანსური ინფორმაციის ხარისხის შემოწმება.

2. ეკონომიურობის პრინციპის მიხედვით შეიძლება შეფასდეს:

ა) ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნის მიღწევა;

ბ) ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების რელევანტურობა;

გ) საქმიანობის განხორციელებისთვის გამოყენებული რესურსების/ხარჯების მინიმუმამდე დაყვანა სათანადო ხარისხის გათვალისწინებით;

დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი საკითხი.

3. ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტებისგან განსხვავებით:

ა) ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას გამოიყენება სტანდარტული მეთოდი;

ბ) ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას გამოიყენება განსხვავებული კრიტერიუმები ცალკეული აუდიტისთვის;

გ) ეფექტიანობის აუდიტის კვლევის ძირითადი საგანია საბუღალტრო აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემები;

დ) ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია აუდიტის ობიექტის ძირითადი განსახორციელებელი საქმიანობის კანონთან შესაბამისობის შეფასება.

4. ეფექტიანობის 3 ძირითადი პრინციპის – ეკონომიურობის, პროდუქტიულობის, ეფექტიანობის გარდა, ასევე დამატებით გამოიყენება კიდევ ორი პრინციპი:

ა) გარემოს დაცვა და მოსახლეობის სოციალური გათანაბრება;

ბ) გარემოს დაცვა და ელექტრონული მართვა;

გ) ენერგოეფექტურობა და გარემოს დაცვა;

დ) ენერგოეფექტურობა და ელექტრონული მართვა.

5. ეფექტიანობის აუდიტის ჯგუფის მიერ შეფასდა სამინისტროს პროგრამა, რომლის მიხედვითაც უნდა განხორციელდეს X კილომეტრი გზის დაგება. რომელი პრინციპის შეფასებას პასუხობს აუდიტის ჯგუფის მიერ გამოვლენილი გარემოება, რომ გამოყენებული რესურსებით შესაძლებელი იყო X კილომეტრზე მეტი გზის დაგება?

ა) ეკონომიურობა;

ბ) პროდუქტიულობა;

გ) ეფექტიანობა;

დ) ეფექტურობა.

6. ჩამოთვლილთაგან, ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომა არ არის:

ა) პრობლემაზე ორიენტირებული;

ბ) შედეგზე ორიენტირებული;

გ) კრიტერიუმზე ორიენტირებული;

დ) სისტემაზე ორიენტირებული.

7. ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის საერთო მახასიათებელია:

ა) სტანდარტული აუდიტის მეთოდები;

ბ) შიდა კონტროლის სისტემისა და კონტროლის მექანიზმების შეფასება;

გ) აუდიტორთა მომზადების აკადემიური საფუძველი;

დ) ერთგვაროვანი აუდიტის კრიტერიუმები.

8. პროდუქტიულობის პრინციპის შესწავლისას, აუდიტორი პასუხობს შეკითხვას:

ა) შეიძლებოდა თუ არა იმავე რესურსების გამოყენებით ღონისძიების უკეთ განხორციელება;

ბ) იძენს თუ არა ორგანიზაცია სათანადო სახეობის, ხარისხისა და რაოდენობის რესურსებს შესაბამის ფასად;

გ) რამდენად იქნა მიღწეული მიზნები და რა კავშირია დაგეგმილსა და ფაქტობრივ შედეგებს შორის;

დ) რამდენად სწორად არის განსაზღვრული ორგანიზაციის მატერიალური საჭიროებები;

9. ეფექტიანობის აუდიტის სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომისას:

ა) აუდიტის მიზანია, კონკრეტული პრობლემების გამომწვევი მიზეზების გაანალიზება და გადაჭრის გზების მოძებნა;

ბ) აუდიტი აფასებს მენეჯმენტის სისტემის გამართულ ფუნქციონირებას;

გ) აუდიტი აფასებს ეკონომიურობას, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას მოცემულ ნორმებთან და კრიტერიუმებთან მიმართებაში;

დ) აუდიტი აფასებს, რამდენად მიიღწა პროგრამით განსაზღვრული მიზნები.

10. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირის ლოგიკის მიხედვით, საქმიანობის შედეგის შესაფასებლად შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს საბოლოო პროდუქტი. აღნიშნული აიხსნება შემდეგი გარემოებით:

ა) გარკვეული პერიოდია საჭირო, სანამ საბოლოო პროდუქტი შედეგად გარდაიქმნება;

ბ) შედეგზე, საბოლოო პროდუქტის გარდა, შესაძლოა ზემოქმედებდეს სხვა გარე ფაქტორები;

გ) შედეგი შესაძლოა უფრო ზოგადი და შესაბამისად, რთულად გასაზომი იყოს;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ეფექტიანობის აუდიტის არსისთვის

1. სწორი პასუხია „გ“.

ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი მიზანია, უზრუნველყოს ანგარიშვალდებულების პროცესის გამართულობა ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შემოწმების გზით.

ISSAI 300/12

2. სწორი პასუხია „გ“.

ეკონომიურობის პრინციპი გულისხმობს რესურსებზე გაწეული დანახარჯების მინიმიზაციას. რესურსები ხელმისაწვდომი უნდა იყოს დროულად, შესაბამისი ხარისხითა და რაოდენობით, საუკეთესო შესაძლო ფასად.

ISSAI 300/12

3. სწორი პასუხია „ბ“.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების დროს აუდიტის სხვადასხვა პროცესში გამოყენებული კრიტერიუმები არ არის მსგავსი/ინდივიდუალურია.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

4. სწორი პასუხია „ა“.

ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საქმიანობის შეფასებას ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის კუთხით – “3 E”. თანამედროვეობაში უფრო მეტ აქტუალურობას იძენს ორი დამატებითი პრინციპი – გარემოს დაცვა და მოქალაქეთა თანასწორობა.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

5. სწორი პასუხია „ბ“.

პროდუქტიულობის პრინციპით ფასდება, რამდენად შესაძლებელი იყო კონკრეტული შედეგის მიღწევა ნაკლები რესურსებით, ასევე, რამდენად შესაძლებელი იყო არსებული რესურსებით უკეთესი შედეგის მიღწევა.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

6. სწორი პასუხია „გ“.

ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი მიდგომაა: პრობლემაზე, სისტემასა და შედეგზე ორიენტირებული მიდგომები.

ISSAI 3000/40-44

7. სწორი პასუხია „ბ“.

აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება ხორციელდება, როგორც ფინანსური, ისე ეფექტიანობის აუდიტის დროს.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო, ISSAI 3000/73-74

8. სწორი პასუხია „ა“.

იხ. მე-5 შეკითხვის პასუხი.

9. სწორი პასუხია „ბ“.

სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომა შეისწავლის მართვის სისტემის ჯეროვან ფუნ-

ქციონირებას. ამ მიდგომის გამოყებებისას კარგი მმართველობის პრინციპები სასარგებლოა პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შესაფასებლად მაშინაც კი, თუ არ არსებობს კონსენსუსი პრობლემის არსებობასთან დაკავშირებით ან მისაღწევი შედეგები არ არის წინასწარ ნათლად განსაზღვრული.

ISSAI 3000/42

10. სწორი პასუხია „დ“.

იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომ გარკვეული პერიოდია საჭირო, სანამ საბოლოო პროდუქტი შედეგად გარდაიქმნება, შედეგზე შესაძლოა საბოლოო პროდუქტის გარდა, ზემოქმედებდეს სხვა გარე ფაქტორები, შედეგი შესაძლოა უფრო ზოგადი და შესაბამისად, რთულად გასაზომი იყოს. ხშირად მიზანშეწონილია, რომ საქმიანობის შედეგის შესაფასებლად გამოყენებულ იქნეს პროგრამის/აქტივობის შედეგად შექმნილი საბოლოო პროდუქტი.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

2. ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა

ეფექტიანობის აუდიტის სწორად დაგეგმვა მნიშვნელოვანია, რადგან აუდიტორმა ზუსტად უნდა იცოდეს, რისი მიღწევა სურს, როგორ და რა რესურსებით უნდა მიაღწიოს დასახულ მიზანს. მოდულის წინამდებარე ნაწილში დეტალურად არის განხილული აუდიტის დაგეგმვის პროცესი, მისი შემადგენელი ნაწილები და დაგეგმვის ყველა ეტაპზე განსახილველი საკითხები.

აუდიტის დაგეგმვა, ფართო გაგებით, იწყება აუდიტის თემის შერჩევით, რომელიც მოიცავს განსახორციელებელი ქმედებების იმ ერთობლიობას, რომლის დროსაც ხორციელდება აუდიტის კონკრეტული თემის მოძიება და მასზე ზოგადი წარმოდგენისთვის საჭირო ინფორმაციების მოპოვება. შემდეგ დეტალურად არის განხილული წინასწარი შესწავლის პროცესი, რომელიც მოიცავს აუდიტის მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის განსაზღვრას, სავარაუდო პრობლემების გამოვლენასა და ძირითადი შესწავლის გეგმის წარმოდგენას.

სასწავლო მასალა

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო და დამატებითი არასავალდებულო საკითხავი ლიტერატურა.

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 300 ეფექტიანობის აუდიტის პრინციპები	19,20, 27, 36, 37, 52	–
ISSAI 3000 ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტი	89-91, 96, 98	გ-92-95, გ-97, გ-99-100

არასავალდებულო მასალა:

• INTOSAI-ის გაიდლაინი GUID 3910; GUID 3920 (დაგეგმვის ნაწილი).

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად მსმენელებისთვის რეკომენდირებულია წინამდებარე აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების გამოყენება:

2.1 ინიციირების მემო;

2.2 დიზაინ მატრიცა;

2.3 წინასწარი შესწავლის მემო;

2.4 აუდიტის გეგმა.

მოდულის ამ ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. სფეროზე დაკვირვების ტექნიკის გამოყენება;
☐	2. ზოგადი კვლევის განხორციელება;
☐	3. აუდიტის პოტენციური თემის შერჩევა და ინიცირება;
☐	4. აუდიტის პრობლემის განსაზღვრა და „პრობლემის ხის“ ტექნიკის გამოყენება;
☐	5. აუდიტის მასშტაბისა და მეთოდების განსაზღვრა;
☐	6. დიზაინ მატრიცის შემუშავება;
☐	7. წინასწარი შესწავლის მემოს შემუშავება;
☐	8. ძირითადი გეგმის შემუშავება.

აუდიტის თემის შერჩევა და ინიცირება

ISSAI 3000 (89)	*აუდიტის პოტენციური თემების შერჩევისას აუდიტორმა უნდა მოიძიოს აუდიტის სფეროს შესახებ ზოგადი ინფორმაცია და გააანალიზოს რისკები და პრობლემები.*
ISSAI 3000 (90)	*აუდიტის პოტენციურ თემებად უნდა შეირჩეს ისეთი საკითხები, რომლებიც მნიშვნელოვანია და არის აუდიტის კვლევის საგანი.*
ISSAI 3000 (91)	*აუდიტის პოტენციური თემების შერჩევის პროცესი უნდა განხორციელდეს იმგვარად, რომ გათვალისწინებული იქნეს არსებული რესურსები და აუდიტის შედეგად მოსალოდნელი გავლენა იყოს მაქსიმალურად დიდი.*

პოტენციური აუდიტის თემების რაოდენობა, როგორც წესი, მაღალია, ხოლო აუდიტის ჩატარების რესურსი – შეზღუდული. შესაბამისად, აუდიტის თემა უნდა შეირჩეს სიფრთხილითა და კონკრეტული კრიტერიუმების საფუძველზე. თითოეულ ორგანიზაციას თემების შერჩევის განსხვავებული სტრატეგია აქვს. შესაძლოა, არჩევანი შეჩერდეს კონკრეტულ მნიშვნელოვან პრობლემასა თუ პროგრამაზე, პრიორიტეტულ დარგებზე ან აუდიტის ობიექტის საქმიანობაზე ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შედეგების თვალსაზრისით.

აუდიტის თემების შერჩევა შესაძლოა განხორციელდეს რისკზე დაფუძნებული მიდგომით. ეფექტიანობის აუდიტში მაღალი რისკის სფეროდ მიიჩნევა ისეთი საკითხები, სადაც არასწორი მენეჯმენტი, დიდი ალბათობით, გავლენას მოახდენს მოქალაქეთა გარკვეულ ჯგუფებზე.

აუდიტის პოტენციური თემების შერჩევის მიზნით განსაზღვრულია ეტაპები, როგორიცაა სფეროზე დაკვირვება და ზოგადი შესწავლა.

სფეროზე დაკვირვება

სფეროზე დაკვირვება არის საჯარო/კერძო სექტორის მნიშვნელოვანი საკითხებისა და მიმდინარე პროცესების მონიტორინგი, რომლის მიზანი მიმდინარე ცვლილებებისა და ტენდენციების შესახებ რეგულარული, აქტუალური ინფორმაციის მოპოვებაა. მისი ამოცანაა, გამოავლინოს რისკები, რომლებიც აუდიტის შესაძლო სფეროების პოტენციურ პრობლემებზე მიუთითებს.

სფეროზე დაკვირვება ხორციელდება სხვადასხვა გზით, როგორიცაა პუბლიკაციების გაცნობა, ახლო წარსულში ჩატარებული ფინანსური შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშების გაცნობა და გაანალიზება, კონფერენციებსა და სემინარებზე განხილული აქტუალური საკითხების გაცნობა, კოლეგებთან, დაინტერესებულ მხარეებსა და სპეციალისტებთან გამართული დისკუსიები, მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების მიერ გავრცელებული ინფორმაციისა და საპარლამენტო დებატებისთვის თვალყურის დევნება.

სფეროზე დაკვირვება უწყვეტი პროცესია, რომელიც ხელს უწყობს მაღალი რისკის ან მნიშვნელობის მქონე სფეროების იდენტიფიცირებას, შემდგომში აუდიტის ჩატარების მიზნით. თემის შერჩევისას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად ექვემდებარება სფერო აუდიტის ჩატარებას. ამ პროცესში გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

› ადეკვატური კვალიფიკაციის მქონე შიდა და გარე რესურსების არსებობა;

› პოლიტიკურად მგრძნობიარე თემატიკა;

› შეთავაზებული სფეროს სირთულე;

› აუდიტორის გამოცდილება.

ზოგადი კვლევა

აუდიტის პოტენციური თემების შერჩევისას, შემდეგ საფეხურია ზოგადი კვლევა, რომელიც ტარდება კონკრეტული სექტორის ან პროგრამის შესახებ ინფორმაციის შეგროვება და აუდიტის პოტენციური მიმართულებებისა და მნიშვნელოვანი საკითხების იდენტიფიცირება. აღნიშნული პროცესი საშუალებას იძლევა, დეტალური გადამოწმების გარეშე, შედარებით მოკლე დროში შეგროვდეს დიდი მოცულობის ინფორმაცია ორგანიზაციების საქმიანობისა და ოპერაციების შესახებ.

ზოგადი კვლევის მიზანია საკმარისი ინფორმაციის შეგროვება აუდიტის სფეროს შესახებ, რათა აუდიტორმა მიიღოს რწმუნება, რომ აუდიტი შესაძლებელია ჩატარდეს ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს მიხედვით და შემუშავდეს აუდიტის გეგმა, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის მოწესრიგებულად, პროდუქტიულად და რაციონალური ბიუჯეტის ფარგლებში ჩატარებას.

ზოგადი კვლევა იმავე ღონისძიებებს მოიცავს, რასაც სფეროზე დაკვირვება, იმ განსხვავებით, რომ ის უფრო სიღრმისეულად შეისწავლის აუდიტის ობიექტის საქმიანობასთან დაკავშირებულ რეგულაციებსა და მნიშვნელოვან დოკუმენტაციას აუდიტის ობიექტის საქმიანობაში გაცნობიერების მიზნით. ის, აგრეთვე ითვალისწინებს ლიტერატურის მოძიებას, აუდიტის ობიექტის წლიური ანგარიშების შესწავლას, აუდიტის შესაბამისი დოკუმენტაციის მიმოხილვასა და კონსულტაციის მიღებას პროფესიული ორგანიზაციებისგან. აუცილებლობის შემთხვევაში, ინფორმაცია მოპოვებული უნდა იქნეს უშუალოდ აუდიტის ობიექტისგან ინტერვიუების ან წერილობითი კომუნიკაციის მეშვეობით.

ზოგადი კვლევის შედეგად აუდიტორმა უნდა გამოკვეთოს აუდიტის რამდენიმე შესაძლო მიმართულება, რომელთა შესწავლის მიზანშეწონილობა და ერთ-ერთი ან რამდენიმე მათგანის შერჩევა, როგორც წესი, განხორციელდება წინასწარი შესწავლის ეტაპზე.

აუდიტის თემის შერჩევის კრიტერიუმები და თემის შერჩევა

არსებობს თემის შერჩევის რამდენიმე კრიტერიუმი, რომელთა გამოყენებით შეიძლება აუდიტის სავარაუდო პრობლემების ანალიზი და პრიორიტეტების მიხედვით მათი დალაგება. ამისათვის ყველაზე მნიშვნელოვანი კრიტერიუმებია:

• **მანდატი**:

შედის თუ არა მოცემული კონკრეტული პრობლემის აუდიტი ორგანიზაციის მანდატში?

• **არსებითობა**:

რამდენად ახდენს გამოკვეთილი პრობლემა მოქალაქეებზე, ეკონომიკასა და საჯარო ფინანსებზე გავლენას.

ეს პრობლემა ორგანიზაციისთვის ზოგადია თუ ორგანიზაციის მხოლოდ გარკვეულ ნაწილს ეხება?

პრობლემა გრძელვადიანია თუ მოკლევადიანი?

• **რისკი**:

რა არის იმის რისკი, რომ გამოყოფილი სახსრები დაიხარჯოს არაგონივრულად?

რა არის იმის რისკი, რომ აუდიტის ობიექტის საქმიანობაში არსებული ხარვეზები გამოიწვევს დაბალი ხარისხის საბოლოო პროდუქტის/ მომსახურების მიღებას?

რა არის იმის რისკი, რომ მნიშვნელოვანი მიზნის მიღწევა არ იქნება უზრუნველყოფილი?

• **აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობა**:

შესაძლებელია თუ არა აუდიტის სტანდარტული მეთოდების გამოყენება?

საკმარისია თუ არა ხელმისაწვდომი რესურსები? მაგალითად, ბიუჯეტი, ადამიანური რესურსები და ა. შ.?

• **ცვლილების პოტენციალი**:

რამდენადაა მოსალოდნელი, რომ აუდიტის ობიექტი გაითვალისწინებს აუდიტის დასკვნებსა და რეკომენდაციებს?

ზღუდავს თუ არა ცვლილების პოტენციალს ისეთი ფაქტორები, როგორებიცაა პოლიტიკური, ფინანსური, ეთიკური და სხვა საკითხები?

შესაძლებელია თუ არა პრობლემის გადაჭრა დაფინანსების/რესურსების გაზრდის გარეშე?

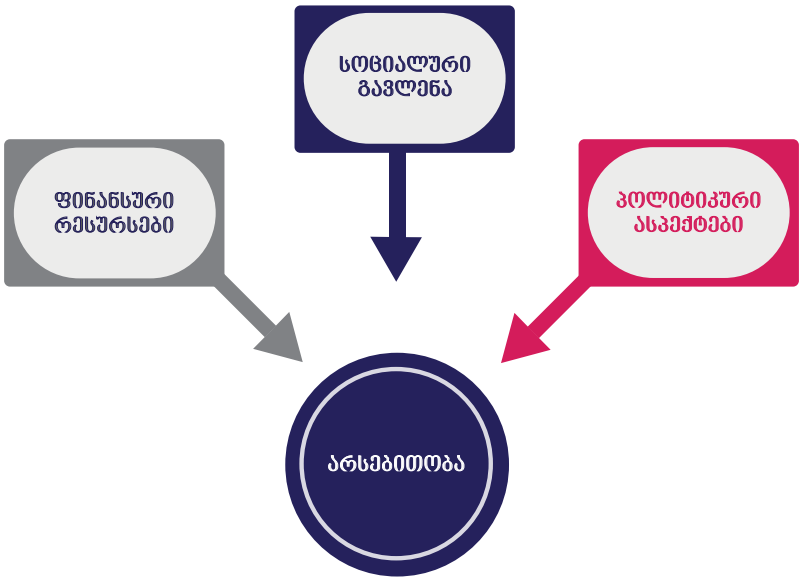
არსებობს თუ არა სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც იკვლევენ პრობლემის გადაჭრის გზებს?

რამდენად რელევანტური იქნება მიღებული შედეგი შემდეგში პროგრამის განსახორციელებლად?

ცვლილების პოტენციალის კრიტერიუმი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რადგან ეფექტიანობის აუდიტორს აინტერესებს, შეაფასოს კონკრეტული პროგრამა ან/და აუდიტის ობიექტის საქმიანობა მისი ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით. აღსანიშნავია, რომ პრობლემის გადასაჭრელად უფრო მეტი რესურსის მიმართვა არ ნიშნავს იმას, რომ აუცილებლად გაუმჯობესდება ორგანიზაციების საქმიანობის ეფექტიანობა.

აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს მნიშვნელოვანი და განხორციელებადი აუდიტის თემა იმის გათვალისწინებით, რომ აუდიტმა მნიშვნელოვანი სარგებელი უნდა მოუტანოს საზოგადოებასა და აუდიტის ობიექტს შეუწყოს ფინანსური რესურსებისა და პროგრამების უკეთ ადმინისტრირებას. როგორც უკვე აღინიშნა, ეფექტიანობის აუდიტის თემები შეირჩევა პრობლემის/რისკის შეფასების შედეგად არსებითობის გათვალისწინებით. არსებითობაში მოიაზრება არა მხოლოდ ფინანსური არსებითობა, არამედ საკითხის სოციალური და პოლიტიკური მნიშვნელობა, სადაც აქცენტი კეთდება საჯარო პოლიტიკის განხორციელების შედეგებზე. აუდიტის თემების შერჩევის პროცესი მიზნად ისახავს აუდიტის გავლენის გაზრდას.

დიაგრამა 6. არსებითობის კომპონენტები



სფეროზე დაკვირვებისა და ზოგადი კვლევის ეტაპზე გროვდება საკმაოდ დიდი მოცულობის ინფორმაცია. იმისთვის, რომ აუდიტორმა გასცეს რეკომენდაცია ზოგიერთი თემის შესწავლის გასაგრძელებლად, მას სჭირდება გარკვეული საფუძველი შეგროვებული ინფორმაციის შესაფასებლად.

სფეროზე დაკვირვების პროცესში შესაძლოა რამდენიმე ფაქტორმა მიიპყროს აუდიტორის ყურადღება, რის შედეგადაც მიზანშეწონილად ჩაითვალოს ზოგადი კვლევის ჩატარება. არსებობს მრავალი ფაქტორი, რომლის მხედველობაში მიღება აუცილებელია აუდიტის პოტენციური თემების ერთმანეთთან შედარებისა და პრიორიტეტიზაციისათვის.

მნიშვნელოვანი ფაქტორებია:

› აუდიტის ობიექტის მიერ დასახული მიზნების შეუსრულებლობა;
› ობიექტის საქმიანობა მის მანდატთან;
› ხარჯების ზრდა, რაც დამატებითი რესურსების მოთხოვნას განაპირობებს;
› პროექტების დროულად შეუსრულებლობა;
› მომხმარებელთა საჩივრები ლოდინის ხანგრძლივობასთან, მომსახურების ხარისხთან და დეფექტურ პროდუქციასთან დაკავშირებით;
› პერსონალის უკმაყოფილება ან პერსონალის მაღალი დენადობა;
› მნიშვნელოვანი დანაკარგები ხანძრის, ქურდობის ან გაფლანგვის შედეგად;
› ტენდერის პროცედურების დაუცველობა;
› კანონმდებლობის ან სახელმწიფო პოლიტიკის ცვლილება;
› ახალი ტექნოლოგიების შემოღება ან სხვა არსებითი ცვლილებები;
› გეოგრაფიულად დაშორებული საქმიანობის ცენტრებით გამოწვეული სირთულეები;
› მნიშვნელოვანი ორგანიზაციული ცვლილებების განხორციელება.

ზოგადი კვლევის ჩატარების შემდეგ რამდენიმე კრიტერიუმის საფუძველზე განისაზღვრება, რამდენად მიზანშეწონილია წინასწარი შესწავლის ეტაპის განხორციელება.

სფეროზე დაკვირვებიდან მიღებული ინფორმაციის წარდგენა ხდება ზეპირი ან წერილობითი ფორმით, ხოლო ზოგადი კვლევის დასრულებისას შედეგები ჯამდება ინიცირების მემოს სახით.

სფეროზე დაკვირვებასა და ზოგად კვლევას შორის არსებული ზოგი განსხვავება ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია წარმოდგენილი:

ცხრილი 6. სფეროზე დაკვირვებასა და ზოგად კვლევას შორის არსებული განსხვავებები

	სფეროზე დაკვირვება	ზოგადი კვლევა
მიზანი	ძირითად საკითხებზე აქტუალური ინფორმაციის მოძიება	კონკრეტული პრობლემური სფეროების გამოვლენა
დროის ჩარჩო	უწყვეტი	საჭიროების შემთხვევაში
ფოკუსი	ფართო	კონკრეტული საკითხი
ინფორმაციის წყაროები	სხვადასხვა	სხვადასხვა წყარო და ინფორმაცია აუდიტის ობიექტისგან
დოკუმენტაცია	დოკუმენტირება არ არის აუცილებელი	ინიცირების მემო

ინიცირების მემოს ფორმატი მოიცავს ზოგად ინფორმაციას აუდიტის ობიექტის შესახებ, როგორიცაა, კანონმდებლობა, მიზნები, ამოცანები, ორგანიზაციული სტრუქტურა,

საბოლოო პროდუქტები, ხარჯები, გამოკვეთილი პრობლემების ანალიზი და რეკომენდაციები შემდგომი ნაბიჯების შესახებ. მემო წარედგინება აუდიტის ჩატარებაზე გადაწყვეტილების მიმღებ პირებს, აუდიტის გაგრძელების – წინასწარი შესწავლის ან პირდაპირ ძირითადი სამუშაოს დაწყების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად. აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად სახელმძღვანელოს თან ერთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტი ინიცირების მემო 2.1.

წინასწარი შესწავლა

ISSAI 3000 96	*აუდიტორმა იმგვარად უნდა დაგეგმოს აუდიტი, რომ უზრუნველყოს ანგარიშის მაღალხარისხიანად შედგენა, რომელიც განხორციელდება ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპების დაცვითა და პროექტის მართვის კარგი პრაქტიკის გათვალისწინებით.*
ISSAI 3000 98	*აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე, აუდიტორი მოიპოვებს ზოგად ინფორმაციას და განსაზღვრავს მეთოდოლოგიას.*
ISSAI 300 36	*აუდიტორი განსაზღვრავს შესწავლის საგანს საკმარისად დეტალურად იმისათვის, რომ შემუშავდეს ის კითხვები, რომლებსაც პასუხი უნდა გაეცეს აუდიტის დროს და ჩამოყალიბდეს აუდიტის ლოგიკური გეგმა.*
ISSAI 300 37	*აუდიტის მიზანი უნდა გარდაიქმნას აუდიტის კითხვებად და ქვეკითხვებად. აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ აუდიტის კითხვებს შორის არის თემატური კავშირი, კითხვები ყოვლისმომცველია, არ ფარავს ერთმანეთს და, მთლიანობაში პასუხობს აუდიტის მიზანს.*
ISSAI 3000 52	*აუდიტორმა იმგვარად უნდა მართოს აუდიტის რისკი, რომ თავიდან იქნეს აცილებული არასწორი ან არაზუსტი მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები, დაუბალანსებელი ინფორმაცია ან ის გარემოება, რომ აუდიტის ანგარიშმა ვერ შექმნას დამატებითი ღირებულება.*

წინასწარი შესწავლა აუდიტის დაგეგმვის ფაზის საბოლოო ეტაპია, რომლის მიზანიც არის იმის დადგენა, არსებობს თუ არა აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო რესურსები, გამოვლინდეს ძირითადი რისკები, პოტენციური მიგნებები და განისაზღვროს აუდიტის გეგმა და დიზაინი.

წინასწარი შესწავლის დროს დასაფარი კომპონენტებია:

- აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობის შეფასება;
- აუდიტის საგნის იდენტიფიცირება;
- აუდიტის მიზნის, აუდიტის კითხვებისა და ქვეკითხვების ფორმულირება;
- აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრა;
- აუდიტის კრიტერიუმების ჩამოყალიბება;
- აუდიტის მეთოდოლოგიის შემუშავება;
- აუდიტის რისკის შეფასება;
- აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაცია;
- აუდიტის გეგმის შემუშავება.

აღნიშნულის გარდა, ის იძლევა ზოგად ცოდნასა და ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა აუდიტის ობიექტის, პროგრამისა თუ ფუნქციის უკეთ გასაცნობად. აუდიტის ამ ეტაპზე მზადდება წინასწარი შესწავლის მემო, რომელიც ძირითადი შესწავლის საფუძველია. მას ერთვის ძირითადი შესწავლის გეგმა, სადაც გაწერიალია აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში შესასრულებელი ამოცანები, მათი შესრულების ვადები და პასუხისმგებელი აუდიტორი.

აუდიტის პრობლემის განსაზღვრა

წინასწარი შესწავლის ეტაპის მნიშვნელოვანი საფეხურია აუდიტის პრობლემის განსაზღვრა, რადგან ამ დროს ხორციელდება კონკრეტულად იმ პრობლემების იდენტიფიცირება და ანალიზი, რომლის აუდიტსაც გეგმავს აუდიტორი.

აუდიტის პრობლემა დაკავშირებული უნდა იყოს ეფექტიანობის 3 პრინციპიდან - ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა – სულ მცირე, ერთ ცნებასთან მაინც. ეფექტიანობის აუდიტმა შესაძლოა რიგი განსხვავებული პრობლემები მოიცვას. მიუხედავად ამისა, ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას პრიორიტეტი ენიჭება იმ პრობლემებს, რომლებიც რელევანტურია ადამიანთა მრავალრიცხოვანი ჯგუფებისათვის (არ არის კონცენტრირებული ინდივიდუალურ პრობლემებზე) და აქვს გრძელვადიანი სტრუქტურული ხასიათი.

პრობლემები ასევე შესაძლოა სხვადასხვა პერსპექტივიდან იყოს განხილული. ის, რაც დაწყებითი სკოლის დირექტორის მიერაა იდენტიფიცირებული, როგორც პრობლემა, შესაძლოა მოსწავლეების, მასწავლებლების, დამლაგებლებისა და პოლიტიკოსების თვალსაზრისით არ იყოს პრობლემა. ამგვარად, აუდიტორმა დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი შეფასება უნდა გააკეთოს და პრობლემას შეხედოს სხვადასხვა პერსპექტივიდან.

აუდიტის პოტენციური პრობლემები გამომდინარეობს წინასწარი შესწავლის შედეგებიდან. წინასწარი შესწავლის პროცესში ჩატარებული სამუშაოდან გამომდინარე, აუდიტორმა უნდა დაახასიათოს და გააანალიზოს გამოვლენილი პრობლემები. როდესაც იდენტიფიცირებულია რამდენიმე პრობლემა, აუდიტორმა მასშტაბი უნდა შეამციროს იმ პრობლემის არჩევით, რომელსაც ყველაზე მნიშვნელოვნად მიიჩნევს. ეს განპირობებულია იმით, რომ, როგორც წესი, შეუძლებელია წინასწარი შესწავლის ეტაპზე იდენტიფიცირებული ყველა პრობლემის შესწავლა.

ყველაზე მნიშვნელოვანი პრობლემის იდენტიფიცირება შესაძლებელია შერჩევის კრიტერიუმების, პრობლემის ხის ანალიზისა და დახარჯული რესურსი/საბოლოო პროდუქტის მოდელის გამოყენებით.

მაგალითი – გრიპის ეპიდემიის შემთხვევა:

ცნობილია, რომ გრიპმა შეიძლება სერიოზული საფრთხე შეუქმნას ადამიანების ჯანმრთელობას. პრობლემის იდენტიფიცირების მიზნით, გრიპის ეპიდემიის ანალიზისას შეიძლება გამოყენებულ იქნეს პრობლემების ხის სქემა, რომელიც მომდევნო ქვეთავშია განხილული.

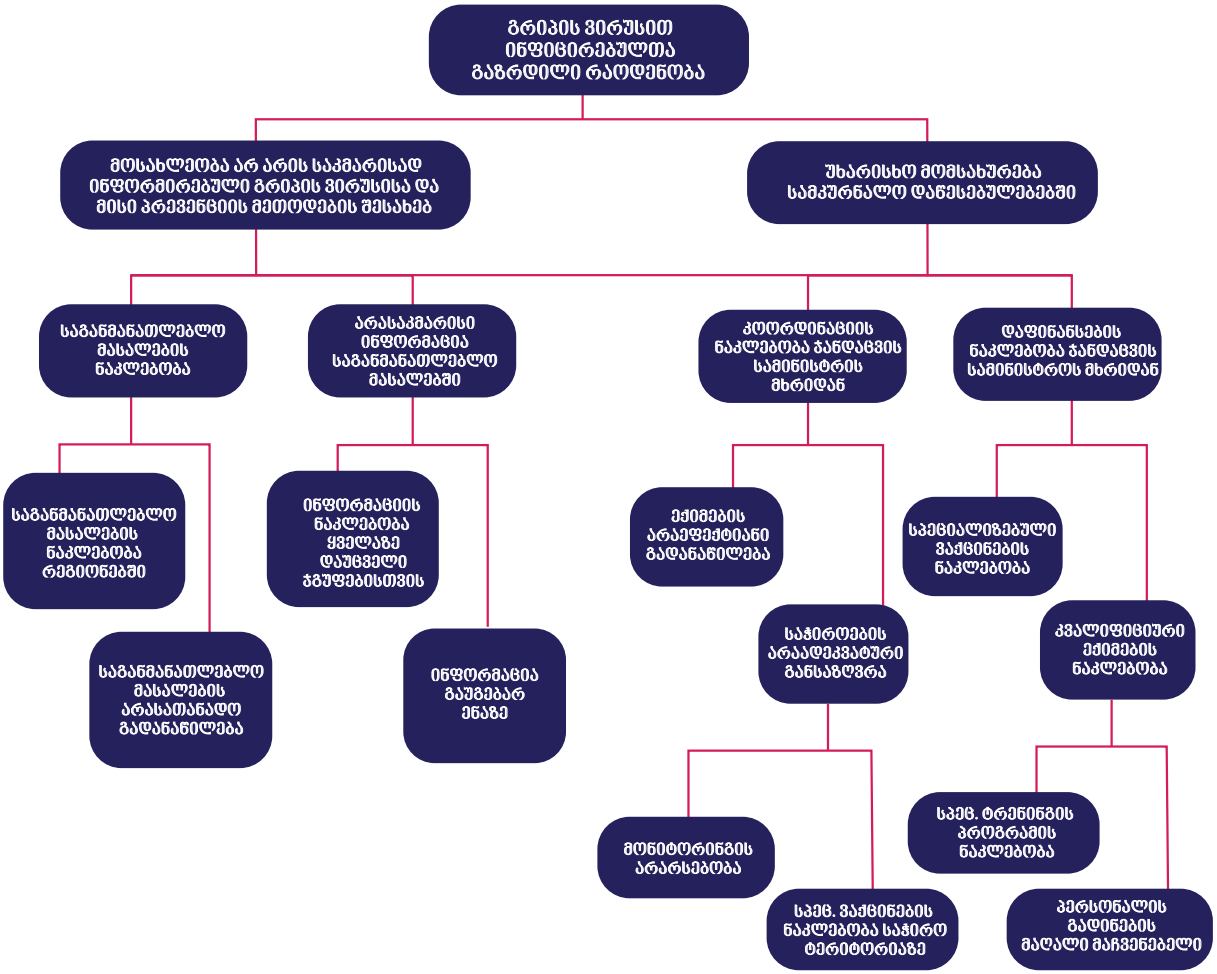
„პრობლემის ხე“

„პრობლემის ხის“ ანალიზი გამოიყენება სხვადასხვა პრობლემის ერთმანეთთან იერარქიულად დასაკავშირებლად იმის მიხედვით, როგორ ახდენენ ისინი ერთმანეთზე ზეგავლენას. ხეში ნებისმიერი მართკუთხედი წარმოადგენს პრობლემას. მოცემული პრობლემის მიზეზები შეიძლება აღმოვაჩინოთ უფრო დაბალ დონეზე, ხოლო შედეგები - ვერტიკალურად, ზემოთ მოძრაობისას.

„პრობლემის ხის“ მომზადების ძირითადი მიზანია პოტენციური აუდიტის პრობლემის იდენტიფიცირება ზოგადი კვლევის/წინასწარი შესწავლის ფარგლებში გამოთქმული მოსაზრებებისა და გამოვლენილი მიგნებების მეშვეობით.

„პრობლემის ხის“ მაგალითი ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზეა წარმოდგენილი:

დიაგრამა 7. „პრობლემის ხის“ მაგალითი



თუ მოცემულ მაგალითში აუდიტის პრობლემა ზედა დონიდანაა შერჩეული (მაგალითად, უხარისხო მომსახურება სამკურნალო დაწესებულებებში), სავარაუდოდ, ეს დაინტერესებული მხარეების ყურადღებას მიიქცევს, თუმცა, შესაძლოა, ვერ მოხერხდეს ამ პრობლემასთან სრულფასოვნად გამკლავება. არსებობს რისკი, რომ აუდიტი ზედაპირული იქნება ან არაგონივრულად დიდი რესურსი დასჭირდება, რომ აუდიტის პრობლემის ყველა მნიშვნელოვანი ასპექტი მოიცვას.

მეორე მხრივ, თუ უდიტის პრობლემა ქვედა დონიდან შეირჩევა (მაგალითად, სპეციალიზებული ვაქცინების ნაკლებობა), აუდიტი მარტივად ჩატარდება, მაგრამ ეს დაინტერესებული მხარეებისთვის ნაკლებად საინტერესო იქნება. მოცემულ მაგალითში აუდიტის პრობლემად „ექიმების არაპროდუქტიული განაწილებაა“ შერჩეული.

ზოგადად, უმჯობესია აუდიტის პრობლემა შეირჩეს ქვედა დონიდან. პრობლემები, როგორც წესი, უფრო კომპლექსურია, ვიდრე თავდაპირველად ჩანს. შესაბამისი

არგუმენტაციით, აუდიტორს შეუძლია დაინტერესებულ მხარეებს დაუსაბუთოს, როგორ უკავშირდება ქვედა დონის პრობლემა ზედა დონეზე არსებულ პრობლემას. აღსანიშნავია, რომ შესაძლოა, აუდიტი მოგვიანებით გაფართოვდეს ან შემდგომი რეაგირებისას მოიცვას სხვა პრობლემებიც. აუდიტორს უნდა შეეძლოს იმ მონაცემების წყაროებისა და მეთოდების გამოვლენა, რომლებიც შესაძლებელს გახდის, გაანალიზდეს აუდიტის პრობლემები და პასუხი გაეცეს აუდიტის კითხვებს. მაგალითად, პერსონალის დენადობის მაღალი მაჩვენებელი შეიძლება გაანალიზდეს იმ სტატისტიკური მონაცემებით, რომლებიც აუდიტის ობიექტის კადრების განყოფილებიდანაა მიღებული.

„პრობლემის ხის“ სახით მოსაზრებების ჩამოყალიბება საკმაოდ შრომატევადი პროცესია, რამდენადაც ხე, როგორც წესი, რამდენჯერმე უნდა შესწორდეს, სანამ აუდიტორი მიაღწევს სასურველ შედეგს. არსებობს „პრობლემის ხის“ ანალიზის რამდენიმე ფაზა. პრობლემის ხის განსახილველად შესაძლებელია იმ პირთა ჩართვა, რომლებიც არ მონაწილეობენ მოცემულ აუდიტში, რასაც შემოაქვს ახალი ხედვა და უზრუნველყოფს მოცემული პრობლემის უკეთ გააზრებას.

აუდიტის შესწავლის საგანი

წინასწარი შესწავლის საწყის ეტაპზე უნდა განისაზღვროს აუდიტის შესწავლის საგანი და იდენტიფიცირდეს აუდიტის სფეროში არსებული რისკები, პრობლემები და გამოწვევები.

აუდიტის შესწავლის საგანი პასუხობს კითხვაზე: რას იკვლევს აუდიტი? აუდიტის შესწავლის საგანი შეიძლება იყოს აუდიტის ობიექტის მიმდინარე ან დასრულებული საქმიანობა, პროცესი ან პროცესის გარკვეული ნაწილი. შესწავლის საგანი განისაზღვრება აუდიტის მიზნიდან და მისი ფორმულირება შესაძლებელია აუდიტის კითხვების მეშვეობით.

ვინაიდან ეფექტიანობის აუდიტის ყველა ეტაპზე თემის ირგვლივ საჭირო ცოდნის მიღება და ინფორმაციის შეგროვება უწყვეტი და კუმულაციური პროცესია, შესაძლოა, საჭირო გახდეს საწყისი ჰიპოთეზის გადასინჯვა დამატებითი ინფორმაციის მოძიების შემდეგ.

აუდიტის მიზანი

INTOSAI-ის აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, აუდიტის მიზანი წარმოადგენს ზუსტ ფორმულირებას, რის მიღწევას აპირებს აუდიტი ან/და კითხვას შესწავლის საგნის შესახებ, რომელსაც აუდიტის საშუალებით გაეცემა პასუხი. აუდიტის ჩატარების მიზანი დაკავშირებულია და გამომდინარეობს აუდიტის პრობლემიდან/მთავარი კითხვიდან.

როგორც წესი, აუდიტის ჩატარების მიზნები გამომდინარეობს ზოგადი პერსპექტივიდან, რომელიც ძირითადად ფოკუსირებულია აღმასრულებელი ხელისუფლების მიზნებზე, პრიორიტეტებსა და მოლოდინებზე, თუმცა, ასევე გვხვდება ე.წ. ბენეფიციარზე ორიენტირებული მიდგომაც, რაც გულისხმობს სახელმწიფო (კერძო) სერვისების მენეჯმენტის მიზნებზე ფოკუსირებას.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის მიზანი იყოს რაციონალური და ობიექტური. აუდიტის მიზნის ჩამოყალიბებისას, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს ყველაზე მაღალი რისკის შემცველი პრობლემები და განსაზღვროს, სად შეიძლება აუდიტის შედეგად შეიქმნას ყველაზე მეტი დამატებითი ღირებულება. ამ პროცესში, სასურველია ჩატარდეს ინტერვიუები ძირითად დაინტერესებულ მხარეებთან, დარგის ექსპერტებთან და გაანალიზდეს პრობლემა სხვადასხვა პერსპექტივიდან.

აუდიტის მიზანი დაინტერესებული მხარეებისა და აუდიტის ობიექტისთვის უნდა იძლეოდეს საკმარის ინფორმაციას აუდიტის ფოკუსის შესახებ. კარგად განსაზ-

ღვრული აუდიტის მიზანი შეიძლება უკავშირდებოდეს ერთ კონკრეტულ უწყებას ან ორგანიზაციის საქმიანობის, სისტემების, ოპერაციებისა და პროგრამების კონკრეტულ ასპექტებს.

სასურველია, არსებობდეს აუდიტის ერთი მიზანი და ერთი მთავარი კითხვა, რათა გაადვილდეს აუდიტის დასკვნის ფორმულირება.

აუდიტის მასშტაბი

აუდიტის მასშტაბი განსაზღვრავს აუდიტის შესწავლის საგნის ფარგლებს. ეფექტიანობის აუდიტის მასშტაბი განისაზღვრება შემდეგ კითხვებზე პასუხის მიხედვით:

› **რა?** – რა არის აუდიტის შესწავლის საგანი, რომელ ღონისძიებებს, პროგრამებს ან პროცესებს ვსწავლობთ?

› **ვინ?** – ვინ არის აუდიტის ობიექტი, სამინისტრო/ორგანიზაცია, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტის ობიექტზე?

› **როდის?** – არის თუ არა რაიმე შეზღუდვა შესამოწმებელ პერიოდთან დაკავშირებით, მაგალითად, კონკრეტული წელი ან დროის გარკვეული პერიოდი?

› **სად?** – არის თუ არა გეოგრაფიული შეზღუდვები იმ ტერიტორიის მიხედვით, რომლის დაფარვაც უნდა მოხდეს?

აუდიტორმა მკაფიოდ უნდა დაადგინოს მასშტაბი, რომელიც განსაზღვრავს აუდიტის ფარგლებს, შინაარსსა და განხორციელების დროს, შეარჩიოს საკითხები მნიშვნელობისა და მანდატთან შესაბამისობის გათვალისწინებით.

ვინაიდან აუდიტის მიზანი, აუდიტის კითხვები და აუდიტის მასშტაბი დაკავშირებულია ერთმანეთთან, აუცილებელია მათი ერთ კონტექსტში განხილვა. შესაბამისად, აუდიტის მიზნის ან კითხვების მცირე ცვლილებამ შესაძლოა გამოიწვიოს აუდიტის მასშტაბის მნიშვნელოვანი კორექტირება.

იმისათვის, რომ განისაზღვროს აუდიტის მასშტაბი, აუცილებელია შეფასდეს, რომელი ორგანიზაცია იქნება აუდიტის ობიექტი, მათ მიერ განხორციელებული რომელი პროგრამა ან პროგრამის ნაწილი იქნება შესწავლილი და რა პერიოდს მოიცავს აუდიტი (საჭიროებიდან გამომდინარე, შესაძლოა განისაზღვროს გეოგრაფიული ერთეულებიც).

ზედმეტად რთული ან ძვირადღირებული აუდიტის თავიდან ასაცილებლად აუდიტის მასშტაბიდან გამოირიცხოს გარკვეული საქმიანობა ან ობიექტები, იმის მიუხედავად, რომ შესაძლოა მათი შესწავლა რელევანტური ყოფილიყო აუდიტის მიზნიდან გამომდინარე.

კარგ პრაქტიკადაა მიჩნეული აუდიტის ობიექტთან აუდიტის მასშტაბის განხილვა საწყის ეტაპზევე. აღნიშნული, შექმნის სწორ მოლოდინებს, რას შეისწავლის აუდიტი და რა საკითხების დაფარვა არ არის გათვალისწინებული.

აუდიტის კითხვები

ეფექტიანობის აუდიტი პასუხობს ორ ძირითად კითხვას:

› სწორად კეთდება თუ არა საქმე;

› სწორი საქმე კეთდება თუ არა.

პირველი კითხვა, უპირველეს ყოვლისა, უშუალო შემსრულებელს ეხება და მისი მიზანია დაადგინოს, რამდენად სათანადოდ ხორციელდება არჩეული კურსი პრაქტიკაში.

აღნიშნული კითხვა, როგორც წესი, ასოცირდება ნორმატიულ პერსპექტივასთან - აუდიტორს სურს დარწმუნდეს, რომ აღმასრულებელმა საქმიანობა წესებისა და რეგულაციების შესაბამისად წარმართა. ანალიზი მნიშვნელოვნად ფართოვდება მეორე შეკითხვის დასმისას - კეთდება თუ არა სწორი საქმე. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, შესაფერისად განხორციელდა თუ არა შერჩეული კურსი ან ადეკვატური საშუალებები იყო თუ არა გამოყენებული მიზნის მისაღწევად. ამგვარი კითხვა ეხება ეფექტიანობას ანუ საზოგადოებისთვის შექმნილ შედეგს.

კარგ პრაქტიკადაა მიჩნეული აუდიტის მიზნის საპასუხოდ აუდიტის კითხვების ფორმულირება. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის კითხვებს შორის იყოს თემატური კავშირი, კითხვები იყოს ყოვლისმომცველი, არ ფარავდეს ერთმანეთს და საერთო ჯამში პასუხობდეს აუდიტის მიზანს. კონკრეტული კითხვები უნდა დაისვას აუდიტის მიზნის ყველა ასპექტის მიმართულებით.

კითხვები ჩამოყალიბებული უნდა იყოს ნეიტრალური ფორმით, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა აუდიტორს კონკრეტული მიმართულებით მოლოდინი მიგნების არსებობის შესახებ.

აუდიტის კითხვები შეიძლება იყოს ანალიტიკური, ნორმატიული ან აღწერილობითი სახისა იმ შემთხვევაშიც კი, თუ მიზანშეწონილია აუდიტის კითხვების ნორმატიული ან ანალიტიკური გზით ჩამოყალიბება, აღწერილობითი შეკითხვების დამატება შეიძლება სასარგებლო იყოს, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც აუდიტი ტარდება ისეთ სფეროში, სადაც მწირი ინფორმაცია მოიპოვება ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შესახებ.

აუდიტის კითხვების ფორმულირება განგრძობითი პროცესია, რომლის დროსაც აუდიტორი რამდენჯერმე გადახედავს და აზუსტებს შეკითხვებს, იმისდა მიხედვით, რა ახალი ინფორმაცია ხდება ცნობილი აუდიტის შესწავლის საგანთან მიმართებაში. დაგეგმვის ეტაპზე, აუდიტის კითხვების ფორმულირების ერთ-ერთი მიზანია, სისტემატიზებულად განისაზღვროს, რა ტიპის ინფორმაციაა საჭირო აუდიტის მიზნის მისაღწევად.

დამატებითი ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ, შესაძლოა საჭირო გახდეს აუდიტის კითხვების კორექტირება, რათა უკეთ პასუხობდეს აუდიტის შესწავლის საგანს, თუმცა, ამას არ უნდა ჰქონდეს სისტემატური ხასიათი. ვინაიდან რეკომენდებულია, რომ აუდიტის კითხვები გაეცნოს აუდიტის ობიექტს, კითხვების ხშირმა ცვლამ, გამორიცხული არ არის, ეჭვი დაბადოს აუდიტორების პროფესიონალიზმის, ობიექტურობისა და სამართლიანობის შესახებ.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების პროცესში ხშირად დაისმის შემდეგი კითხვები:

› შერჩეული საშუალებებით ეკონომიურად გამოიყენება თუ არა საჯარო სახსრები?

› რა იწვევს ხარჯების სწრაფ ზრდას?

› არის თუ არა მიწოდებული მომსახურება კარგი ხარისხისა და მომხმარებელზე ორიენტირებული?

› რატომ ვერ ხორციელდება მომსახურების დროულად მიწოდება?

› განხორციელდა თუ არა პროგრამა პროდუქტიულად?

› მიღწეულია თუ არა მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მიზნები?

› რა არის პროგრამის უმნიშვნელო გავლენის მიზეზი?

ზემოთ მოყვანილი „პრობლემების ხის“ მაგალითი: აღნიშნული პრობლემის დონიდან ერთი საფეხურით ქვემოთ ჩამოსვლის შედეგად (აუდიტის პრობლემიდან მის გამომწვევ მიზეზებამდე), შეიძლება მივიღოთ ჩვენ მიერ შერჩეულ აუდიტის პრობლემასთან დაკავშირებული კითხვები:

კითხვა 1. ატარებს თუ არა ჯანდაცვის სამინისტრო სათანადო საჭიროებათა შეფასებას სხვადასხვა რეგიონში?

კითხვა 2. ახორციელებს თუ არა ჯანდაცვის სამინისტრო ადეკვატურ პროცედურებს მთელს ქვეყანაში ექიმების გადანაწილების კოორდინირების მიზნით?

შეფასების კრიტერიუმები

შეფასების კრიტერიუმები ის სტანდარტებია, რომელთან მიმართებაშიც იზომება აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შედეგები. აღნიშნული სტანდარტები განსაზღვრავს, რამდენად აკმაყოფილებს მოლოდინს განხორციელებული ოპერაციები ან პროგრამები. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ დამაკმაყოფილებელი შესრულება უნაკლო შესრულებას არ გულისხმობს, არამედ ეფუძნება იმ რეალურ მოლოდინს, რომელიც შეიძლება არსებობდეს იმ გარემოებათა გათვალისწინებით, რომელშიც აუდიტის ობიექტს უწევს მუშაობა.
აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შესაფერისი აუდიტის კრიტერიუმები, რომელიც თანხვედრაშია აუდიტის მიზანთან და კითხვებთან. აუდიტის კრიტერიუმი საზომია, რომელიც გამოყენებულია აუდიტის საგნის შესაფასებლად და იმის დასადგენად, რამდენად პასუხობს პროგრამა მოლოდინებს. კრიტერიუმები იძლევა იმის საფუძველს, რომ შეფასდეს მტკიცებულებები, მიგნებები და ჩამოყალიბდეს დასკვნები აუდიტის საგანთან მიმართებაში.

არსებობს რაოდენობრივი და თვისებრივი კრიტერიუმები, რომლებიც განსაზღვრავენ, რითი შეფასდება აუდიტის ობიექტი. აუდიტის საგანთან მიმართებაში აუდიტის კრიტერიუმი შეიძლება იყოს როგორც ზოგადი ისე კონკრეტული, ან ზოგადი ნორმატიული მოდელი, ასევე „უკეთესი ალტერნატივა“ – სამეცნიერო ცოდნისა და საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით. აუდიტის სპეციფიკა და კითხვები განსაზღვრავს, რომელი კრიტერიუმის გამოყენებაა ყველაზე მიზანშეწონილი.

კრიტერიუმების წყაროები

აუდიტის კრიტერიუმების განსასაზღვრად აუდიტორი იყენებს განსხვავებულ წყაროებს, როგორიცაა:

• აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი ნორმები და კანონები;

• მთავრობის მიზნები;

• მთავრობის გადაწყვეტილებები;

• აუდიტის ობიექტის ან მთავრობის მიერ დაწესებული ძირითადი შეფასების ინდიკატორები (KPIs);

• აუდიტის ობიექტის მიერ დეტალურად გაწერილი პროცედურები;

• სამეცნიერო, პროფესიული ან საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დადგენილი სტანდარტები;

- კარგი საერთაშორისო პრაქტიკა;
- კერძო სექტორის მიერ მსგავს აუდიტში გამოყენებული სტანდარტები;
- აუდიტის ობიექტის სტრატეგიული და სამოქმედო გეგმები, ხელშეკრულებები, დამტკიცებული ბიუჯეტი და ა.შ.
- სამეცნიერო ლიტერატურა;
- მსგავს აუდიტში ან სხვა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;
- სფეროს ექსპერტებთან კონსულტაციის შემდეგ აუდიტორის მიერ დადგენილი სტანდარტი;
- „უკეთესი ალტერნატივის“ იდენტიფიცირება;
- იმ მოქალაქეთა მოლოდინი ან გამოცდილება, რომელთაც ეს ღონისძიება ეხება.

აუდიტის კრიტერიუმი უნდა იყოს რელევანტური, ობიექტური, მიუკერძოებელი და ლოგიკურად დაკავშირებული აუდიტის კითხვებთან, ამასთანავე – ამომწურავი პასუხიც აუდიტის თითოეულ კითხვაზე. ასევე შესაძლებელი უნდა იყოს საჭირო პროცედურებისა და მტკიცებულებების იდენტიფიცირება აუდიტის კითხვების საპასუხოდ და დასკვნების ჩამოსაყალიბებლად.

სასარგებლო კრიტერიუმები უნდა იყოს:

› ობიექტური – თავისუფალია აუდიტორის ან აუდიტის ობიექტის მხრიდან მიკერძოებულობისგან;

› გასაგები – ნათლად ჩამოყალიბებული და მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინტერპრეტაციის საშუალებას არ იძლეოდეს;

› შესადარისი – იმ კრიტერიუმების შესაბამისი, რომლებიც სხვა მსგავსი ორგანიზაციების ან ღონისძიებების ან წინა ეფექტიანობის აუდიტის დროს იქნა გამოყენებული;

› სრული – ეფექტიანობის შეფასების ყველა მნიშვნელოვან კრიტერიუმს შეიმუშავებდეს;

› მისაღები – მისაღები ამ სფეროში მომუშავე დამოუკიდებელი ექსპერტების, აუდიტის ობიექტების, კანონმდებლების, მედიისა და საზოგადოებისათვის.

წინა ჩანართში მოყვანილ მაგალითში, შესაბამისი კითხვებისთვის შესაფერისი შეფასების კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს:

შეკითხვა 1.

ჯანდაცვის სამინისტროს მიერ განსაზღვრული სტანდარტები დაწესებულებებში პერსონალის განაწილების შესახებ;

- სამინისტროს მიერ დადგენილი კრიტერიუმები;
- დადგენილი პროცედურები, რომლებიც გამოყენებულია საჭიროების შეფასებისას.

შეკითხვა 2.

სახელმწიფოს მიზნები სხვადასხვა რეგიონის მიმართ სამართლიანი დამოკიდებულების შესახებ.

ზოგიერთ შემთხვევაში კრიტერიუმი მარტივი დასადგენია, მაგალითად, თუ კრიტერიუმის წყაროდ გამოყენებულია კანონმდებლობა ან მთავრობის მიერ მკაფიოდ განსაზღვრული მიზნები, თუმცა ხშირად გვხვდება საპირისპირო შემთხვევები. მაგალითად, შესაძლოა, მიზნები განსაზღვრული იყოს ბუნდოვნად, ურთიერთსაწინააღმდეგოდ ან საერთოდ

არ იყოს განსაზღვრული. მიუხედავად ამისა, აღნიშნული არ უნდა წარმოადგენდეს აუდიტორისთვის დაბრკოლებას აუდიტის ჩასატარებლად. ასეთ პირობებში აუდიტორმა შეიძლება განსაზღვროს აუდიტის კრიტერიუმი, რომელიც უკე ასახავს მოსალოდნელ შედეგს – „უკეთეს ალტერნატივას“, რის მიხედვითაც შეფასდება ობიექტის მუშაობა. მსგავსი კრიტერიუმის განსაზღვრის ერთ-ერთი შესაძლო გზაა სფეროს ექსპერტებთან კონსულტაცია და მათთვის შემდეგი კითხვის დასმა: „რა შეიძლება იყოს საუკეთესო შედეგი არსებული პირობებისა და კარგი შესადარისი პრაქტიკის გათვალისწინებით?“

მეორე გზაა, როდესაც აუდიტორი იყენებს აუდიტის ობიექტის მიერ დადგენილ სტანდარტს. აღნიშნული უფრო საფრთხილოა, ვინაიდან აუდიტის ობიექტმა არ დაადგინოს არაგონივრულად დაბალი სტანდარტი, რათა მარტივად მიაღწიოს მას. აქედან გამომდინარე, ასეთი სტანდარტის მიღწევა ვერ იქნება აღქმული, როგორც კარგი შედეგი.

კრიტერიუმების განსაზღვრის შემდეგ მიზანშეწონილია დადგენილი კრიტერიუმების გაცნობა აუდიტის ობიექტისთვის, რათა თავიდან იქნეს აცილებული გაუგებრობა. ეს განსაკუთრებით მაშინ არის საჭირო, როდესაც კრიტერიუმი განისაზღვრება კონკრეტული აუდიტისთვის და შესაძლოა იწვევდეს აზრთა სხვადასხვაობას.

ამ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა მოისმინოს აუდიტის ობიექტის არგუმენტები და შეაფასოს სკეპტიკურად. განსჯის შემდეგ, შესაძლოა მათი არგუმენტების გათვალისწინება. საბოლოოდ კრიტერიუმის განსაზღვრა აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, ამიტომ ამ პროცესის მანძილზე უნდა იყოს დამოუკიდებელი.

მეთოდები და ინფორმაციის წყაროები

ეფექტიანობის აუდიტის დროს მტკიცებულებების მოპოვება და ანალიზი სხვადასხვა მეთოდით (კითხვარების, ინტერვიუების, დაკვირვებებისა და წერილობითი დოკუმენტების შესწავლის) განხორციელდება.

აუდიტის თითოეული კითხვისთვის აუდიტორმა უნდა მიუთითოს ინფორმაციის წყაროები და მონაცემთა შეგროვების მეთოდები. მოგვიანებით რომ შესაძლებელი იყოს მონაცემთა ანალიზის მტკიცებულებებით გამყარება, როგორც წესი, უპირატესობა ენიჭება მონაცემთა შეგროვების სხვადასხვა წყაროსა და მეთოდის კომბინირებას.

სამუშაო გეგმაში/მატრიცაში საჭიროა ინფორმაციის სხვადასხვა წყაროსა და მეთოდის შეძლებისდაგვარად ზუსტად მითითება, თუმცა აუცილებელია ადგილის დატოვება ძირითადი სამუშაოების ჩატარებისას საჭიროების შემთხვევაში დამატებითი წყაროებისა და მეთოდების გამოყენებისთვის. ამგვარი მეთოდების შერჩევისას, აუდიტორმა უნდა იხელმძღვანელოს აუდიტის მიზნითა და იმ კონკრეტული შეკითხვებით, რომელთაც პასუხი უნდა გაეცეს.

ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც წესი, იყენებს განსხვავებულ მეთოდოლოგიებს მონაცემთა შესაგროვებლად, მიგნებების სხვადასხვა წყაროდან გასამყარებლად და თვისებრივი და რაოდენობრივი ინფორმაციის შესაჯერებლად. მეთოდების კომინაცია აუცილებელია დამაჯერებელი მტკიცებულებების შესაგროვებლად, რათა დასკვნები და რეკომენდაციები რაოდენობრივი მონაცემებით იყოს გამყარებული.

მონაცემთა შესაგროვებლად და გასაანალიზებლად საჭირო მეთოდების განსაზღვრა წინასწარი შესწავლის ეტაპის მნიშვნელოვანი ნაწილია. აუდიტის მიზანი, კითხვები, მასშტაბი და კრიტერიუმები მთავარი ფაქტორებია იმის განსასაზღვრად, რა ტიპის მტკიცებულებების შეგროვებაა აუცილებელი.

მოცემულ ეტაპზე მეთოდების შერჩევის აუცილობლაზე მიუთითებს ის ფაქტი, რომ აუდიტორმა სისტემატიზებულად მოახდინოს ფოკუსირება, რა ინფორმაციაა აუცილებელი აუდიტის კითხვებზე პასუხის გასაცემად, კრიტერიუმებთან შესადარებლად

და რა გზითა და წყაროდან მოიპოვოს ეს ინფორმაცია.

აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, რომელი მეთოდებია მიზანშეწონილი აუდიტში გამოსაყენებლად, რა არის მათი დადებითი და უარყოფითი მხარეები და არის თუ არა მეთოდები ძალიან ძვირი მოსალოდნელ შედეგთან შედარებით. ამ თვალსაზრისით, მიზანშეწონილია საპილოტე ტესტის ჩატარება, რომელშიც აუდიტორი შეამოწმებს მონაცემთა შეგროვების მეთოდებს, შეაფასებს მონაცემების ხელმისაწვდომობას და მათი მოპოვების ხარჯთეფექტურობას.

ეფექტიანობის აუდიტში გამოიყენება მონაცემების შეგროვების მრავალფეროვანი ხერხები რომლებსაც, ჩვეულებრივ, გამოიყენებენ სოციალურ მეცნიერებებში. მაგალითად, ასეთი ღონისძიებებია: გამოკითხვები, ინტერვიუები, დაკვირვება, ადმინისტრაციული მონაცემებისა და წერილობითი დოკუმენტების შეგროვება და ა.შ.

სტატისტიკური შერჩევა და გამოკითხვები საშუალებას იძლევა, განხორციელდეს შეფასება მთლიანი პოპულაციისთვის, ხოლო ცალკეული შემთხვევების ანალიზი, სხვა კვლევებთან ერთად, იძლევა უფრო ღრმა ანალიზის შესაძლებლობას.

მონაცემების შეგროვება

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მონაცემების შეგროვება სხვადასხვა მიზნით ხორციელდება. მონაცემები, როგორც წესი, გროვდება, რათა შესაძლებელი გახდეს აუდიტის ობიექტის აღწერა, საბოლოო პროდუქტისა და ეფექტის გაზომვა და შეფასება. ასევე, შესაძლოა, ჰიპოთეზის ტესტირების გზით აუდიტორმა განმარტოს ეფექტიანობა დასახული მიზნების რეალურ შედეგებთან შედარების მეშვეობით.

მონაცემთა შეგროვება ასევე შესაძლოა, იმ შიდა პროცესის ნაწილიც იყოს, რომლის ფარგლებშიც აუდიტორი ცდილობს, გაერკვეს აუდიტს დაქვემდებარებული ორგანიზაციის ფუნქციონირების დეტალებში.

პროექტის მიმდინარეობასთან ერთად, მონაცემთა შეგროვების ხასიათი იცვლება. პროექტის მიმდინარეობის პარალელურად საჭირო ინფორმაცია უფრო და უფრო სპეციფიკური გახდება ინფორმაციის წყაროებთან და კითხვებთან მიმართებაში.

მონაცემები შეიძლება სხვადასხვაგვარი იყოს. ჩვეულებრივ, განასხვავებენ რაოდენობრივ და თვისებრივ მონაცემებს. რაოდენობრივი მონაცემები გულისხმობს რიცხვებს და მათ ურთიერთქმედებას, თვისებრივი მონაცემები კი ეხება შეხედულებებს, დამოკიდებულებებს ან სამუშაო პროცესის მდგომარეობის შესახებ ზოგად დაკვირვებებს. აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება.

მონაცემთა შეგროვების გზები

არსებობს მონაცემების სხვადასხვა წყარო. ძირითადად, აუდიტორი წყაროს სახით ადამიანებს, დოკუმენტებს ან ფიზიკურ საგნებს (მაგალითად, შენობებს, სატრანსპორტო საშუალებებსა და სხვ.) იყენებს. მონაცემების შეგროვების მეთოდებიც განსხვავებულია.

ცხრილი 7. მონაცემთა შეგროვების მეთოდები

მონაცემების შეგროვების მეთოდები	შეგროვების მეთოდების მაგალითები
გამოკითხვა	ინტერვიუ კითხვარი ფოკუს (სამიზნე) ჯგუფები
დაკვირვება	აუდიტის ობიექტის თანამშრომლების ყოველდღიურ საქმიანობაზე დაკვირვება
ფიზიკური დათვალიერება	აუდიტის ობიექტის აქტივების დათვალიერება, საგნებსა და პროცესზე დაკვირვება
წერილობითი დოკუმენტების გამოყენება	დოკუმენტების გადახედვა/შესწავლა, სტატისტიკური მონაცემები, ინფორმაციული ბაზები.

აუდიტორისთვის მნიშვნელოვანია სათანადო სტრატეგიის შემუშავება მონაცემების შეგროვების გზების შესარჩევად, რადგან ის უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის მიზანს, კითხვებს და, ასევე, აუდიტორის უნარ-ჩვევებსა და რესურსებს.

ზემოაღნიშნული მეთოდებით შესაძლებელია როგორც რაოდენობრივი, ისე თვისებრივი მონაცემების მოპოვება. აუდიტის სწორი სტრატეგია სხვადასხვა მეთოდის გაერთიანებას გულისხმობს. ხშირად მხოლოდ ერთი მეთოდის გამოყენებით საიმედო მტკიცებულების მიღება შეუძლებელია, მაგრამ თუკი რამდენიმე მეთოდი ერთი და იმავე მიზნით იქნება გამოყენებული, მიღებული შედეგი საიმედო მტკიცებულებად იქნება მიჩნეული.

ზემოთ დასახელებული მეთოდებიდან ინტერვიუ ყველაზე გავრცელებულია. მეთოდის სახეობის შერჩევა დამოკიდებულია არსებულ გარემოებაზე. აუდიტორებმა შეიძლება გამოიყენონ სამიზნე ჯგუფი, რომლის წევრებიც არიან აუდიტის ობიექტის თანამშრომლები – ადამიანები, რომლებსაც აუდიტის ობიექტი ან მეთოდოური შინაარსის საკითხების სპეციალური ცოდნა აქვთ. ასეთი ჯგუფის ერთ-ერთი მიზანი მონაცემების შეგროვებაა. აუდიტორებს ასევე შეუძლიათ მნიშვნელოვანი შედეგები და დასკვნები ამ ჯგუფთან განიხილონ.

აუდიტის რისკი

წინასწარი შესწავლის ეტაპზე აუდიტის რისკის შეფასება და მის შესამცირებლად საპასუხო ქმედებათა დაგეგმვა კარგ პრაქტიკად ითვლება. რისკის შესაფასებლად მრავალი გზა არსებობს, თუმცა მიზანშეწონილია, ამ პროცესში შემდეგი კითხვების გათვალისწინება:

- არსებობს თუ არა აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო ინფორმაცია?
- აქვს თუ არა აუდიტის ჯგუფს საჭირო ცოდნა და უნარ-ჩვევები კონკრეტული აუდიტის ჩასატარებლად?
- საკმარისია თუ არა არსებული დრო და რესურსები აუდიტის ჩასატარებლად?
- რამდენად სენსიტიურ ან საკამათო საკითხებს ეხება აუდიტი?
- აუდიტი ან მისი შესწავლის საგანი ხომ არ არის ზედმეტად კომპლექსური?
- ხომ არ არსებობს რისკი, რომელიც დაკავშირებულია ობიექტის მენეჯმენტთან?

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის რისკი შეფასდა, როგორც მნიშვნელოვანი, შესაძლოა, საჭირო გახდეს რისკის შესამცირებელი სტრატეგიის შემუშავება ან/და აუდიტის გეგმის ცვლილება. აუდიტის რისკის შესამცირებლად შესაძლოა გამოყენებულ იქნეს:

- კონკრეტულ საკითხებში უფრო გამოცდილი კადრების ჩართვა;
- დამატებითი ადამიანური რესურსის – დარგის სპეციალისტების ჩართვა;
- მონაცემთა შეგროვებისა და ანალიზის მეთოდების მორგება კონკრეტულ რისკებზე;
- აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაციის სტრატეგიის გაწერა;
- ხარისხის უზრუნველყოფის მექანიზმების შემუშავება.

დიზაინ მატრიცა

დიზაინ მატრიცა წინასწარი შესწავლის დოკუმენტია და გამოიყენება დეტალური დაგეგმვისთვის. ის ეხმარება აუდიტორს აუდიტის მიზნის ჩამოყალიბებაში, მათთან მიმართებაში შემდგომი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და განხორციელება-კონტროლში. მატრიცა ცოცხალი დოკუმენტია და შესაძლებელია მისი მოდიფიცირება აუდიტის პრაქტიკული განხორციელებისას წამოჭრილი გარემოებების გათვალისწინებით.

დიზაინ მატრიცით ფასდება აუდიტის მიზნის მიღწევის შესაძლებლობა და უზრუნველყოფს აუდიტის კრიტერიუმებისა და შერჩეული მეთოდების ლოგიკურ ბმას აუდიტის მიზანთან. მატრიცა ეხმარება აუდიტორს, შეაფასოს, რამდენად სისტემატიზებული და ლოგიკურია აუდიტის დიზაინი და გამოყენებულია თუ არა ყველა საჭირო ასპექტი აუდიტის მიზნის მისაღწევად. გარდა ამისა, მატრიცის მეშვეობით აუდიტორს აქვს შესაძლებლობა, დაგეგმვის ეტაპზევე შეაფასოს, რა ტიპის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი დადგენილ კრიტერიუმებთან მიმართებაში.

აუდიტის ჯგუფი შეიმუშავებს აუდიტის დიზაინ მატრიცას, რომელიც აუდიტის შესწავლის იდენტიფიცირებული საგნის ფარგლებში აკონკრეტებს შესწავლის მიმართულებებს (მიზნებს) აუდიტის კითხვებისა და ქვეკითხვების დონეზე. ყოველი კითხვისთვის მატრიცის სვეტების მიხედვით უნდა მიეთითოს აუდიტის კრიტერიუმები და ის პროცედურები, რომელთა განხორციელება იქნება საჭირო მოცემულ კითხვებზე საპასუხოდ. შემდეგ გაიწერება აღნიშნული პროცედურის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირების ვინაობა და შესაბამისი დროის პერიოდი.

დიზაინ მატრიცა მოიცავს:

- აუდიტის მთავარ კითხვას, დამატებით კითხვებსა და ქვეკითხვებს;
- აუდიტის კრიტერიუმებს;
- მოსაძიებელ ინფორმაციას;
- მასშტაბსა და მეთოდოლოგიას;
- პოტენციურ მიგნებებს;
- აუდიტის შედეგად მისაღებ დამატებით ღირებულებას (რა გაუმჯობესდება?);
- აუდიტის შეზღუდვას (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
- კონკრეტული საკითხების მიხედვით პასუხისმგებელ აუდიტორებს.

მნიშვნელოვანია, რომ დიზაინ მატრიცაში აუდიტორმა ნათლად ასახოს, რა ტიპის ანალიზია საჭირო და საკმარისი შესაფერის მტკიცებულებების მოსაპოვებლად და მიგნებების ჩამოსაყალიბებლად. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, მატრიცაში აისახოს, რა ტიპის ინფორმაციაა მოსაპოვებელი, რომელი წყაროებიდან და რა მეთოდებია გამოსაყენებელი მონაცემების გასაანალიზებლად.

აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად, სახელმძღვანელოს თან ერთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტი – დიზაინ მატრიცა 2.2.

წინასწარი შესწავლის მემო და აუდიტის გეგმა

წინასწარი შესწავლის დასრულებისას, აუდიტორი ამზადებს წერილობით ანგარიშს (წინასწარი შესწავლის მემოს), სადაც შეჯამებულია კვლევის შედეგად გამოვლენილი პოტენციური მიგნებები და წარმოდგენილია რეკომენდაცია შემდგომი ნაბიჯების შესახებ. წინასწარი შესწავლის მემო შიდა მოხმარების დოკუმენტია. მასში მოცემული ინფორმაცია და სტრუქტურა განსაზღვრავს:

› რატომ შეარჩია აუდიტორმა აუდიტის სფერო;

› რატომ შეარჩია აუდიტორმა კონკრეტული აუდიტის პრობლემა;

› რატომ მიაჩნია აუდიტორს, რომ ძირითადი სამუშაოების შესრულება შესაძლებელია.

წინასწარი შესწავლის დასრულების შემდეგ, აუდიტორმა უნდა მოამზადოს სამუშაო გეგმა ძირითადი სამუშაოების ჩასატარებლად. მნიშვნელოვანია აუდიტის სწორად დაგეგმვა, შემდგომში გეგმის მუდმივი მონიტორინგი და შესაბამისი მაკორექტირებელ ქმედებათა განხორციელება.

სამუშაო გეგმა დგინდება, რათა ზუსტად განისაზღვროს და აღიწეროს, როგორ განხორციელდება კონკრეტული პრობლემის აუდიტი ძირითადი შესწავლის ეტაპზე. სამუშაო გეგმა აუდიტორს აძლევს საშუალებას, განახორციელოს მთლიანი პროცესის მონიტორინგი.

აუდიტის გეგმის შედგენისას მნიშვნელოვანია, განისაზღვროს გრაფიკი და საჭირო რესურსები. აუდიტორმა ასევე უნდა განსაზღვროს, საჭიროა თუ არა გარე ექსპერტების ჩართვა, აუდიტის ხარისხის ამაღლების მიზნით. ეტაპების მიხედვით გეგმის შედგენა ეხმარება აუდიტორს, აუდიტის გეგმა ჩაშალოს პატარა მიზნებად. თუ გეგმა აჩვენებს, რომ ვადები ძალიან მჭიდროა, ჯგუფს შეიძლება დასჭირდეს ვადების გაზრდა ან განსაზღვრონ, აუდიტის რომელი კითხვები არის ყველაზე მნიშვნელოვანი და, შესაბამისად, მასზე დახარჯოს დრო და რესურსი. ზოგჯერ ნაკლებად მნიშვნელოვან კითხვებზე პასუხის გაცემას ნაკლები დრო სჭირდება, მაგალითად, მეორეული წყაროების, კითხვარების ან ინტერვიუს მონაცემების გამოყენებით. აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად სახელმძღვანელოს ერთვის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტი – აუდიტის გეგმა 2.4.

კარგი პრაქტიკაა ბიუჯეტის, გამოყენებული სამუშაო დღეებისა და დასრულებული ეტაპების დოკუმენტირება.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან სწორია მსჯელობა:

ა) აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, შეიძლება გამოყენებული იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება;

ბ) აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება;

გ) აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე ინტერვიუს სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, არ შეიძლება გამოყენებული იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება;

დ) აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, აუცილებლად გამოყენებულ უნდა იქნეს როგორც აუდიტორული მტკიცებულება.

2. „პრობლემის ხის“ მომზადების ძირითადი მიზანია:

ა) აუდიტის პოტენციური პრობლემის იდენტიფიცირება;

ბ) აუდიტის პოტენციური მიგნებების იდენტიფიცირება;

გ) აუდიტის პოტენციური რეკომენდაციების იდენტიფიცირება;

დ) სწორია „ა“ და „ბ“.

3. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას, უპირატესობა მიენიჭება:

ა) პრობლემებს, რომლებიც კონცენტრირებულია ინდივიდუალურ პრობლემებზე;

ბ) პრობლემებს, რომლებიც რელევანტურია ადამიანთა მრავალრიცხოვანი ჯგუფებისთვის;

გ) პრობლემებს, რომლებიც გრძელვადიანია და აქვს სტრუქტურული ხასიათი;

დ) სწორია „ბ“ და „გ“.

4. დიზაინ მატრიცა მოიცავს:

ა) კრიტერიუმებს;

ბ) აუდიტის მასშტაბს;

გ) აუდიტის კითხვებს;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

5. დიზაინ მატრიცა ფორმირდება:

ა) აუდიტის ინიცირების ეტაპზე;

ბ) წინასწარი შესწავლის ეტაპზე;

გ) ძირითადი შესწავლის ეტაპზე;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

6. დიზაინ მატრიცის მიზანია:

ა) აუდიტის მიზანს, აუდიტის კრიტერიუმებსა და შესწავლის მეთოდებს შორის ლოგიკური ჯაჭვის უზრუნველყოფა;

ბ) დაგეგმვის ეტაპზე საჭირო მტკიცებულებათა წყაროების იდენტიფიცირება;

გ) შესწავლის მიმართულებების დაკონკრეტება აუდიტის კითხვებისა და ქვეკითხვების დონეზე;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

7. მართებულია მსჯელობა:

ა) წინასწარი შესწავლის მემო შიდა მოხმარების დოკუმენტია;

ბ) წინასწარი შესწავლის მემო მოიცავს კვლევის შედეგად გამოვლენილ პოტენციურ მიგნებებსა და ინფორმაციას, აუდიტის შემდგომი ნაბიჯების შესახებ;

გ) წინასწარი შესწავლის მემო ეგზავნება აუდიტის ობიექტს;

დ) სწორი პასუხია „ა“ და „ბ“.

8. მართებულია მსჯელობა:

ა) აუდიტის კითხვები უნდა პასუხობდეს აუდიტის მიზანს;

ბ) აუდიტის კითხვებს არ უნდა ჰქონდეს ურთიერთგადაფარვა;

გ) აუდიტის კითხვები ჩამოყალიბებული უნდა იყოს ნეიტრალური ფორმით, იმ შემთხვევაშიც კი, თუ აუდიტორს აქვს კონკრეტული მიგნების მოლოდინი;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

9. სწორია მსჯელობა:

ა) აუდიტის კითხვები შესაძლოა დაკორექტირდეს აუდიტის საგანთან მიმართებაში, მას შემდეგ, რაც მეტი ინფორმაცია იქნება ხელმისაწვდომი აუდიტორისთვის;

ბ) სასურველია, აუდიტის ობიექტი იცნობდეს აუდიტის კითხვებს;

გ) აუდიტის კითხვების ხშირი ცვლა, შესაძლოა, იწვევდეს ეჭვს აუდიტორების პროფესიონალიზმზე, სამართლიანობასა და ობიექტურობაზე;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

10. აუდიტის კრიტერიუმის წყაროა:

ა) აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი ნორმები და კანონები;

ბ) საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დადგენილი სტანდარტები;

გ) მსგავს აუდიტებში ან სხვა უმაღლესი აუდიტორული უწყების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

ამოცანა 1.

ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური განვითარების მხარდასაჭერად, შრომის ბაზარზე კონკურენტუნარიანობის ამაღლებას ხელს უწყობს პროფესიული განათლების სისტემა. შესაბამისად, საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს პრიორიტეტია, გადადგას ქმედითი ნაბიჯები ამ მიმართულებით. თუმცა, სხვადასხვა კვლევით ირკვევა, რომ პროფესიული სასწავლებლების კურსდამთავრებულთა რაოდენობა დაბალია, ხოლო სტუდენტების, რომლებმაც წარმატებით დაასრულეს სწავლა, დასაქმების მაჩვენებელი მხოლოდ 36%-ია.

სამინისტრომ გადადგა მნიშვნელოვანი ნაბიჯები პროფესიული განათლების მიმართულებით: შეიმუშავა სტრატეგია და 4-წლიანი სამოქმედო გეგმა, ბიუჯეტი გაზარდა წინა წლებთან შედარებით, ასევე შემოიღო დუალური პროგრამა, რაც მოიცავს კერძო კომპანიებისა და საგანმანათლებლო დაწესებულების მიერ საგანმანათლებლო პროგრამების ერთობლივად განხორციელებასა და კურსდამთავრებულთა დასაქმების ხელშეწყობას.

დავალება:

1. არსებულ სიტუაციაზე დაყრდნობით, განსაზღვრეთ, რა შეიძლება იყოს აუდიტის მთავარი კითხვა/კითხვები.
2. ააგეთ „პრობლემის ხე“ და შეარჩიეთ პრობლემა, რომელსაც შეისწავლიდით აუდიტით.
3. აუდიტის კითხვის/კითხვების მიხედვით მოამზადეთ დიზაინ მატრიცა.

ამოცანა 2.

განათლების მიღება და მასზე თანაბარი ხელმისაწვდომობა ყველა ბავშვის ფუნდამენტური უფლებაა, რომლის უზრუნველყოფა სახელმწიფოს მოვალეობაა. სპეციალური საგანმანათლებლო საჭიროების მქონე (სსსმ) მოსწავლეების სასწავლო პროცესში სრულყოფილად ჩართვა და სკოლებში ინკლუზიური განათლების დანერგვა აღიარებულია, როგორც ქვეყნის პრიორიტეტი, ამის განსახორციელებლად დაიწყო შესაბამისი რეფორმების გატარება. საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო ახორციელებს „ინკლუზიური სწავლების ხელშეწყობის პროგრამას“.

ინკლუზიური განათლება გულისხმობს სპეციალური საგანმანათლებლო საჭიროებების მქონე მოსწავლეთა ჩართვას ზოგადსაგანმანათლებლო სასწავლო პროცესში თანატოლებთან ერთად და მათთვის ინდივიდუალური სასწავლო გეგმით სწავლებას.

ინკლუზიური განათლების სისტემას მართავს სამინისტრო, სადაც ფუნქციები დელეგირებულია სამინისტროს კონტროლს დაქვემდებარებულ სტრუქტურულ ერთეულებზე. მათ შორისაა სსიპ განათლების მართვის საინფორმაციო სისტემა, სსიპ საგანმანათლებლო ინფრასტრუქტურის განვითარების სააგენტო, სსიპ მასწავლებელთა პროფესიული განვითარების ეროვნული ცენტრი და ზოგადსაგანმანათლებლო სკოლები.

სამინისტროში არსებული ინკლუზიური განათლების განვითარების სამმართველო ახორციელებს ინკლუზიური სწავლების ხელშეწყობის პროგრამას. პროგრამის ფარგლებში სამმართველო შეიმუშავებს ინკლუზიური განათლების სტრატეგიას, ახორციელებს და კონტროლს უწევს მიმდინარე საქმიანობას.

სსიპ საგანმანათლებლო და სამეცნიერო ინფრასტრუქტურის განვითარების სამმართველო უზრუნველყოფს ზოგადსაგანმანათლებლო სკოლებში შესაბამისი ინფრასტრუქტურული გარემოს შექმნას, რომელიც თანხვედრაში იქნება ინკლუზიური განათლების მიზნებთან.

სსიპ მასწავლებელთა პროფესიული განვითარების ეროვნული ცენტრი პასუხის-

მგებელია მასწავლებლების ინკლუზიური განათლების სფეროში ტრენინგებით უზრუნველყოფაზე.

პროგრამა შემუშავებულია სპეციალური საგანმანათლებლო საჭიროების მქონე ბავშვთა სასწავლო პროცესში ინტეგრირება, განათლების მიღების შესაძლებლობის შექმნისა და მათთვის შესაბამისი გარემოს უზრუნველყოფის მიზნით.

პროგრამის ბენეფიციარები არიან ზოგადსაგანმანათლებლო სკოლის მოსწავლეები. ასევე, პროფესიულ საგანმანათლებლო დაწესებულებათა სტუდენტები, სკოლის მიღმა დარჩენილი ბავშვები, სპეციალური საგანმანათლებლო საჭიროების მქონე სკოლის მოსწავლეები.

მიუხედავად გატარებული რეფორმებისა, რომლის ფარგლებში განათლებას იღებს 6,254 სსსმ მოსწავლე, აქტუალურ პრობლემად რჩება განათლების მიღმა დარჩენილი სსსმ ბავშვები, რომელთა ზუსტი რაოდენობა სამინისტროსთვის არ არის ცნობილი.

ინკლუზიური სწავლების ხელშეწყობის მიზნით სკოლებში ყოველწლიურად იხარჯება დაახლოებით 11,000,000 ლარი, რომელიც სსსმ მოსწავლეების სასკოლო გარემოში ინტეგრირებას ხმარდება.

მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით:

1. ააგეთ პრობლემების ხე;

2. განსაზღვრეთ აუდიტის მიზანი, შესწავლის საგანი, აუდიტის კითხვები და აუდიტის ობიექტი/ობიექტები;

3. აუდიტის კითხვების მიხედვით მოამზადეთ დიზაინ მატრიცა.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვისთვის

1. სწორი პასუხია „ა“.

აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, შეიძლება გამოყენებული იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

2. სწორი პასუხია „ა“.

პრობლემის ხის მომზადების ძირითადი მიზანია პოტენციური აუდიტის პრობლემის იდენტიფიცირება ზოგადი კვლევის/წინასწარი შესწავლის ფარგლებში გამოთქმული მოსაზრებებისა და გამოვლენილი მიგნებების მეშვეობით.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

3. სწორი პასუხია „დ“.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას პრიორიტეტი ენიჭება იმ პრობლემებს, რომლებიც რელევანტურია ადამიანთა მრავალრიცხოვანი ჯგუფებისათვის (არ არის კონცენტრირებული ინდივიდუალურ პრობლემებზე), გვძელვადიანია და აქვს სტრუქტურული ხასიათი.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

4. სწორი პასუხია „დ“.

დიზაინ მატრიცა მოიცავს:

• აუდიტის მთავარს კითხვას, კითხვებსა და ქვეკითხვებს.

• აუდიტის კრიტერიუმებს;

• მოსაძიებელ ინფორმაციას;

• მასშტაბსა და მეთოდებს;

• პოტენციურ მიგნებებს;

• აუდიტის შედეგად მისაღებ დამატებით ღირებულებას (რა გაუმჯობესდება);

• აუდიტის შეზღუდვას (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);

• კონკრეტული საკითხების მიხედვით პასუხისმგებელ აუდიტორებს.

ISSAI Guildline 3920/51-55, ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

5. სწორი პასუხია „ბ“.

დიზან მატრიცა წინასწარი შესწავლის დოკუმენტია და გამოიყენება დეტალური დაგეგმვისთვის.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

6. სწორი პასუხია „დ“.

დიზაინ მატრიცის მიზანია, შეაფასოს აუდიტის მიზნის მიღწევის შესაძლებლობა და უზრუნველყოს აუდიტის კრიტერიუმებისა და შერჩეული მეთოდების ლოგიკური ბმა აუდიტის მიზანთან. მატრიცა ეხმარება აუდიტორს, შეაფასოს, რამდენად სის-ტემატიზებული და ლოგიკურია აუდიტის დიზაინი და მოიცავს თუ არა ყველა საჭირო ასპექტის აუდიტის მიზნის მისაღწევად. გარდა ამისა, მატრიცის მეშვეობით აუდიტორს აქვს შესაძლებლობა, დაგეგმვის ეტაპზევე შეაფასოს, რა ტიპის მტკიცებულებების მოპოვებაა აუცილებელი დადგენილ კრიტერიუმებთან მიმართებაში.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

7. სწორი პასუხია „დ“.

წინასწარი შესწავლის დასრულებისას, აუდიტორი ამზადებს წერილობით ანგარიშს (წინასწარი შესწავლის მემოს), სადაც შეჯამებულია კვლევის შედეგად გამოვლენილი პოტენციური მიგნებები და მოცამულია რეკომენდაცია შემდგომი ნაბიჯების შესახებ. წინასწარი შესწავლის მემო შიდა მოხმარების დოკუმენტია.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

8. სწორი პასუხია „დ“.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის კითხვებს შორის იყოს თემატური კავშირი, კითხვები იყოს ყოვლისმომცველი, არ ფარავდეს ერთმანეთს და, საერთოდ, პასუხობდეს აუდიტის მიზანს. კონკრეტული კითხვებით უნდა დაიფაროს აუდიტის მიზნის ყველა ასპექტი.

კითხვები უნდა ჩამოყალიბდეს ნეიტრალური ფორმით, იმის მიუხედავად, აქვს თუ არა აუდიტორს კონკრეტული მიმართულებით მოლოდინი მიგნების არსებობის შესახებ.

ISSAI 3000/35-39; ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

9. სწორი პასუხია „დ“.

დამატებითი ინფორმაციის მოპოვების შემდეგ, შესაძლოა, საჭირო გახდეს აუდიტის კითხვების კორექტირება, უკეთ პასუხობდეს აუდიტის შესწავლის საგანს, თუმცა ამას არ უნდა ჰქონდეს სისტემატური ხასიათი. ვინაიდან რეკომენდირებულია, რომ აუდიტის კითხვები გაეცნოს აუდიტის ობიექტს, კითხვების ხშირი ცვლა, შესაძლოა, ბადებდეს ეჭვებს აუდიტორის პროფესიონალიზმის, ობიექტურობისა და სამართლიანობის შესახებ.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

10. სწორი პასუხია „დ“.

აუდიტის კრიტერიუმების განსასაზღვრად აუდიტორმა შესაძლოა გამოიყენოს განსხვავებული წყაროები:

- აუდიტის სფეროს მარეგულირებელი ნორმები და კანონები;
- მთავრობის მიზნები;
- მთავრობის გადაწყვეტილებები;
- აუდიტის ობიექტის ან მთავრობის მიერ დაწესებული ძირითადი შეფასების ინდიკატორები (KPIs);
- აუდიტის ობიექტის მიერ დეტალურად გაწერილი პროცედურები;
- სამეცნიერო, პროფესიული ან საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დადგენილი სტანდარტები;
- კარგი საერთაშორისო პრაქტიკა;
- კერძო სექტორის მიერ მსგავს აუდიტში გამოყენებული სტანდარტები;
- აუდიტის ობიექტის სტრატეგიული და სამოქმედო გეგმები, ხელშეკრულებები, დამტკიცებული ბიუჯეტი და ა.შ.
- სამეცნიერო ლიტერატურა;
- მსგავს აუდიტში ან სხვა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;
- სფეროს ექსპერტებთან კონსულტაციის შემდეგ აუდიტორის მიერ დადგენილი სტანდარტი;
- „უკეთესი ალტერნატივის“ იდენტიფიცირება;
- იმ მოქალაქეთა მოლოდინი ან გამოცდილება, რომელთაც ეს ღონისძიება ეხებათ.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

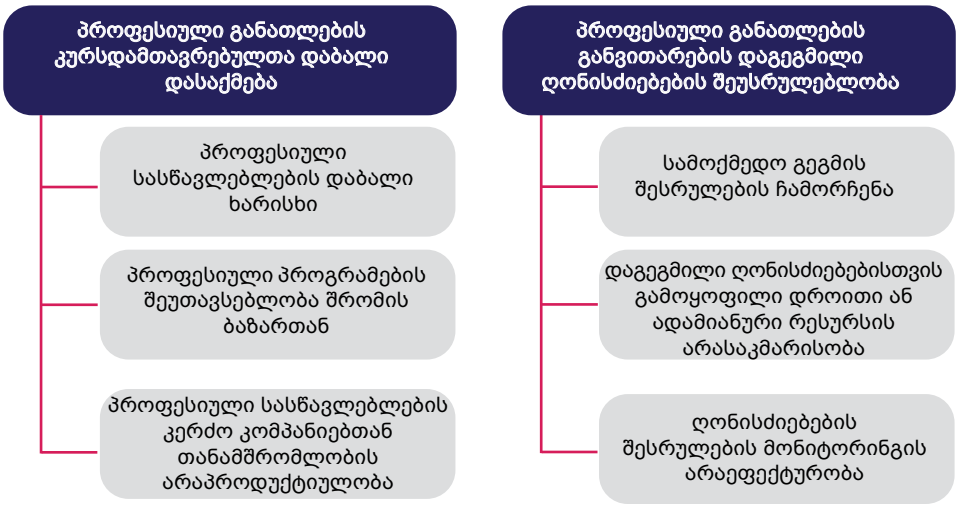
ამოცანის ამოხსნა

ამოცანა 1.

1. აუდიტორმა არსებული სიტუაციიდან გამომდინარე შესაძლოა აუდიტის მთავარ კითხვებად განსაზღვროს:

- რამდენად აღწევს მიზანს სამინისტროს მიერ პროფესიული განათლების მიმართულებით გაწეული ღონისძიებები და როგორია მათი შესრულების მაჩვენებელი?
- რამდენად პასუხობს სამინისტროს მიერ განსაზღვრული პრიორიტეტები შრომის ბაზრის მოთხოვნებს?

2. „პრობლემის ხე“ შესაძლოა ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:



მითითება: შესაძლოა, აღნიშნული პრობლემები ჩაიშალოს ქვეპრობლემებად, რაც საჭიროებს საკითხის უფრო ფართო კვლევას და შემდგომ ანალიზს აუდიტის ჯგუფის მიერ, ამათან შესაძლოა სხვადასხვა აუდიტორმა განსხვავებული მთავარი პრობლემები გამოკვეთოს.

3. დიზაინ მატრიცამ, კითხვებიდან გამომდინარე, შესაძლოა მიიღოს შემდეგი სახე:

ძირითადი კითხვები	კრიტერიუმი	მოსაძიებელი ინფორმაციები	მასშტაბი და მეთოდები	შეზღუდვები	მოსალოდნელი შედეგი
რამდენად აღწევს მიზანს სამინისტროს მიერ პროფესიული განათლების მიმართულებით გატარებული ღონისძიებები და როგორია მათი შესრულების მაჩვენებელი?	საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები; გაეროს კონვენციები და დეკლარაციები; არასამთავრობო ორგანიზაციების კვლევები; შესაბამის უწყებათა სამოქმედო გეგმები; საერთაშორისო პრაქტიკა; „საქართველოს კანონი პროფესიული განათლების შესახებ“ და სხვ.	პროფესიული განათლების სტრატეგია და მისი სამოქმედო გეგმა; შესრულების მდგომარეობა; მასზე გაწეული ბიუჯეტი.	პასუხისმგებელ პირებთან ინტერვიუ, შესრულებული ანგარიშის მონაცემების რაოდენობრივი ანალიზი; შერჩევით შესრულებული ღონისძიებათა შესწავლა.	მონაცემთა ბაზების არავალიდურობა, არასრულყოფილი ინფორმაცია.	შესრულების მაჩვენებელი დაბალია; სამინისტროს მიერ დაგეგმილი ღონისძიება მიზანს ვერ აღწევს და არსებული ღონისძიებები ვერ უზრუნველყოფს პროფესიული განათლების მუდმივ განვითარებას.

რამდენად პასუხობს სამინისტროს მიერ დადგენილი პრიორიტეტები შრომის ბაზრის მოთხოვნებს?	კვლევები შრომის ბაზრის შესახებ; სამინისტროს მიერ დადგენილი პრიორიტეტების ნუსხა-ბრძანება; „საქართველოს კანონი პროფესიული განათლების შესახებ“.	პროფესიული სასწავლებლების მიერ ჩატარებული კვლევები.	შრომის ბაზარზე არსებული მოთხოვნადი პროფესიების ანალიზი; სასწავლებლების მიერ შეთავაზებული პროფესიების ანალიზი; წინა ორი შედეგის შედარება და თანაკვეთების განსაზღვრა.	არასრულყოფილი კვლევა, რომელიც შესაძლოა ჩატარებულია კვლევის მეთოდების დაუცველად; მონაცემთა ბაზების არავალიდურობა.	შეთავაზებული პროფესიები არ არის თავსებადი შრომის ბაზრის მოთხოვნებთან, შედეგად პროფესიული სასწავლებლების კურსდამთავრებულების მაჩვენებელი დაბალია.

მითითება: გარდა მოცემული პუნქტებისა, დიზაინ მატრიცაში იწერება პასუხისმგებელი აუდიტორები და შესრულების ვადები.

ამოცანა 2.

1. პასუხი: პრობლების ხე.

2. პასუხი

აუდიტის მიზანია:

ზოგადსაგანმანათლებლო სკოლებში ინკლუზიური სწავლების ხელშეწყობის მიზნით განხორციელებული ღონისძიებების პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შეფასება.

აუდიტის შესწავლის საგანია:

სამინისტროსა და მის სისტემაში შემავალი ერთეულების მიერ გატარებული ღონისძიებების ეფექტიანობა და პროდუქტიულობა სკოლებში ინკლუზიური სწავლების დანერგვის მიზნით.

აუდიტის კითხვებია:

რამდენად პროდუქტიული და ეფექტიანია სამინისტროს მიერ გატარებული ღონისძიებები სკოლებში ინკლუზიური განათლების დანერგვის ხელშესაწყობად?

1. რამდენად უზრუნველყოფს სკოლებში არსებული ინფრასტრუქტურული გარემო და ადამიანური რესურსები ინკლუზიური განათლების ეფექტიანად და პროდუქტიულად დანერგვის შესაძლებლობას?

2. რამდენად ეფექტიანად და პროდუქტიულად ნაწილდება თანხა სკოლებს შორის ინკლუზიური სწავლების დაფინანსების არსებული მოდელის მიხედვით?

3. რამდენად უზრუნველყოფს პროგრამის მართვის არსებული მექანიზმები სკოლებში ინკლუზიური განათლების ეფექტიანად დანერგვას?

აუდიტის ობიექტები:

აუდიტის ობიექტად განისაზღვრა საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო და მის კონტროლს დაქვემდებარებული შესაბამისი სტრუქტურული ერთეულები – სსიპ განათლების მართვის საინფორმაციო სისტემა, სსიპ საგანმანათლებლო ინფრასტრუქტურის განვითარების სააგენტო და სსიპ მასწავლებელთა პროფესიული განვითარების ეროვნული ცენრი (ზოგადსაგანმანათლებლო სკოლები არ განსაზღვრულა აუდიტის ობიექტად, თუმცა საჭიროა მათგან ინფორმაციის მიღება და სასწავლო პროცესის ადგილზე დაკვირვება. ასევე, სამინისტროზე გაცემული რეკომენდაციები მოიაზრებს მოცემული მიმართულებით სკოლებში გასატარებელ ღონისძიებებსაც).

3. დიზაინ მატრიცა

ძირითადი კითხვები	ქვეკითხვები	კრიტერიუმის წყაროები	მოსაძიებელი ინფორმაცია	მასშტაბი და მეთოდები	შეზღუდვები	მოსალოდნელი შედეგები
1. რამდენად უზრუნველყოფს სკოლებში არსებული ინფრასტრუქტურული გარემო და ადამიანური რესურსები ინკლუზიური განათლების ეფექტიანად და პროდუქტიულად დანერგვის შესაძლებლობას?	1.1. რამდენად მორგებულია სასწავლო გარემო სპეციალური საგანმანათლებლო საჭიროებების მქონე მოსწავლეების საჭიროებებს? 1.2.რამდენად ქმნის არსებული სისტემა მოსწავლეებისთვის განათლების ხელმისაწვდომობაზე თანაბარ შესაძლებლობებს?	საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები; გაეროს კონვენციები და დეკლარაციები; საერთაშორისო ორგანიზაციების კვლევები; დარგის სტანდარტები; შესაბამისი უწყებების სამოქმედო გეგმები; საერთაშორისო პრაქტიკა.	სკოლებსა და სამინისტროში არსებული მოსწავლეების, მონაცემთა ბაზები მასწავლებლებისა და სასკოლო ინფრასტრუქტურის შესახებ; მსგავსი სისტემების საერთაშორისო პრაქტიკის მაგალითები; სამინისტროს და აუდიტის სხვა ობიექტების მიერ წარმოებული შესაბამისი დოკუმენტაცია; სახელმწიფო ხაზინის მონაცემები.	მოსწავლეების, მასწავლებლებისა და სასკოლო ინფრასტრუქტურის შესახებ არსებული მონაცემთა ბაზების ანალიზი, ადგილზე დაკვირვება (სკოლებში ვიზიტი სასწავლო პროცესზე დაკვირვების და ინფრასტრუქტურული გარემოს დათვალიერების მიზნით), შესაბამის პირებთან ინტერვიუები, მარეგულირებელი, ნორმატიული ბაზისა და დოკუმენტაციის ანალიზი.	არასრული და არაზუსტი მონაცემთა ბაზები, არასრულყოფილი ინფორმაცია.	არასათანადო სასწავლო გარემო, რომელიც არ არის მორგებული მოსწავლეთა საჭიროებებზე; მოსწავლეებისთვის განათლებაზე არათანაბარი ხელმისაწვდომობა.
2. რამდენად ეფექტიანად და პროდუქტიულად ნაწილდება თანხები სკოლებს შორის ინკლუზიური სწავლების დაფინანსების არსებული მოდელის მიხედვით?	2.1. რამდენად ითვალისწინებს არსებული დაფინანსების მოდელი მოსწავლეების საჭიროებებს? 2.2. უზრუნველყოფს თუ არა არსებული მოდელი ფინანსური რესურის პროდუქტიულ განაწილებას მოსწავლეების რაოდენობასთან მიმართებაში?	საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები; გაეროს კონვენციები და დეკლარაციები; საერთაშორისო ორგანიზაციათა კვლევები; დარგის სტანდარტები; შესაბამისი უწყებათა სამოქმედო გეგმები; საერთაშორისო პრაქტიკა.	მოსწავლეებისა და მასწავლებლების შესახებ სკოლებსა და სამინისტროში არსებული მონაცემთა ბაზები; მსგავსი სისტემების საერთაშორისო პრაქტიკის მაგალითები; სამინისტროს და აუდიტის სხვა ობიექტების მიერ წარმოებული შესაბამისი დოკუმენტაცია; სახელმწიფო ხაზინის მონაცემები.	ფინანსური მოდელისა და მასთან დაკავშირებული სტატისტიკური მონაცემების ანალიზი, პასუხისმგებელ პირებთან ინტერვიუები, სკოლების გეოგრაფიული მდებარეობა და მათში ჩარიცხული მოსწავლეების რაოდენობის ანალიზი, საერთაშორისო პრაქტიკის ანალიზი, დაფინანსების მოდელის განმსაზღვრელი ნორმატიული აქტებისა და დოკუმენტაციის ანალიზი.	მონაცემთა არასრული და არაზუსტი ბაზები, არასრულყოფილი ინფორმაცია.	ფინანსური რესურსის არაპროდუქტიული განკარგვა; სკოლებს შორის ფინანსური რესურსის არაპროპორციული განაწილება მოსწავლეების რაოდენობასთან მიმართებაში; ფინანსური მოდელის დანერგვისას მოსწავლეთა საჭიროებების არასათანადო გათვალისწინება. რაოდენობასთან მიმართებაში; ფინანსური მოდელის დანერგვისას მოსწავლეთა საჭიროებების არასათანადო გათვალისწინება.
3. რამდენად უზრუნველყოფს პროგრამის მართვის არსებული მექანიზმები სკოლებში ინკლუზიური განათლების ეფექტიანად დანერგვას?	3.1. რამდენად სწორად ხდება მოსწავლეების საჭიროებათას შეფასება და შედეგების სასწავლო პროცესში ასახვა? 3.2. რამდენად თანხვდება მოცემული მიმართულებით მასწავლებლების გადამზადების პროცესი სპეციალური საგანმანათ-ლებლო საჭიროებების მქონე მოსწავლეების სკოლაში ჩარიცხვას.	საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები; გაეროს კონვენციები და დეკლარაციები; საერთაშორისო ორგანიზაციების კვლევები; დარგის სტანდარტები; შესაბამისი უწყებათა სამოქმედო გეგმები; საერთაშორისო პრაქტიკა.	მოსწავლეებისა და მასწავლებლების შესახებ სკოლებსა და სამინისტროში არსებულ მონაცემთა ბაზები; მსგავსი სისტემების საერთაშორისო პრაქტიკის მაგალითები; სამინისტროსა და აუდიტის სხვა ობიექტების მიერ წარმოებული შესაბამისი დოკუმენტაცია; სახელმწიფო ხაზინის მონაცემები.	მოსწავლეების მონაცემთა ბაზების ანალიზი და პასუხისმგებელ პირებთან ინტერვიუები. შემთხვევითი შერჩევის პრინციპით მოსწავლეების საჭიროების განმსაზღვრელი დოკუმენტაციის შესწავლა.	მონაცემთა არასრული და არაზუსტი ბაზები, არასრულყოფილი ინფორმაცია.	მოსწავლეების საჭიროებების არასათანადო შეფასება; მასწავლებლები, რომლებიც არ არიან გადამზადებული ინკლუზიური განათლების კუთხით, ასწავლიან სპეციალური საგანმანათ-ლებლო საჭიროების მქონე მოსწავლეებს.

3. აუდიტის ძირითადი შესწავლა და ანალიზი

აუდიტის ძირითადი შესწავლის სათანადოდ განხორციელება მნიშვნელოვანია, რათა აუდიტორებმა საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებზე დაყრდნობით უპასუხონ აუდიტის კითხვებს. მტკიცებულებების მოპოვებასთან ერთად, მნიშვნელოვანია მათი სწორი ინტერპრეტირებაც.

მოდულის მოცემულ ნაწილში განხილულია მტკიცებულებათა სახეები და მტკიცებულებების მოპოვების მეთოდები, ასევე ახსნილია აუდიტორული მიგნების არსი, მიგნების ელემენტები და სახეები.

სასწავლო მასალა

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის შესასწავლად, სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის განსაზღვრულია შემდეგი სავალდებულო და დამატებითი არასავალდებულო საკითხავი ლიტერატურა.

სავალდებულო მასალა

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 3000 ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტი	86, 106, 112, 124	87, 88, 107-111, 113-115, 125

არასავალდებულო მასალა

INTOSAI-ის გაიდლაინი GUID 3910, 114-118; GUID 3920 49-50, 69-101.

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
GUID 3910 ეფექტიანობის აუდიტის მთავარი ცნებები	114-118	
GUID 3910 ეფექტიანობის აუდიტის მთავარი ცნებები	49-50, 69-101	

აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

შეძენილი ცოდნის აუდიტორულ პრაქტიკაში გამოყენების ხელშესაწყობად, მსმენელებისთვის რეკომენდებულია ქვემოთ მითითებული აუდიტის სამუშაო დოკუმენტის გამოყენება:

3.1. მიგნებების მატრიცა.

მოდულის ქვემოთ მოცემული ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

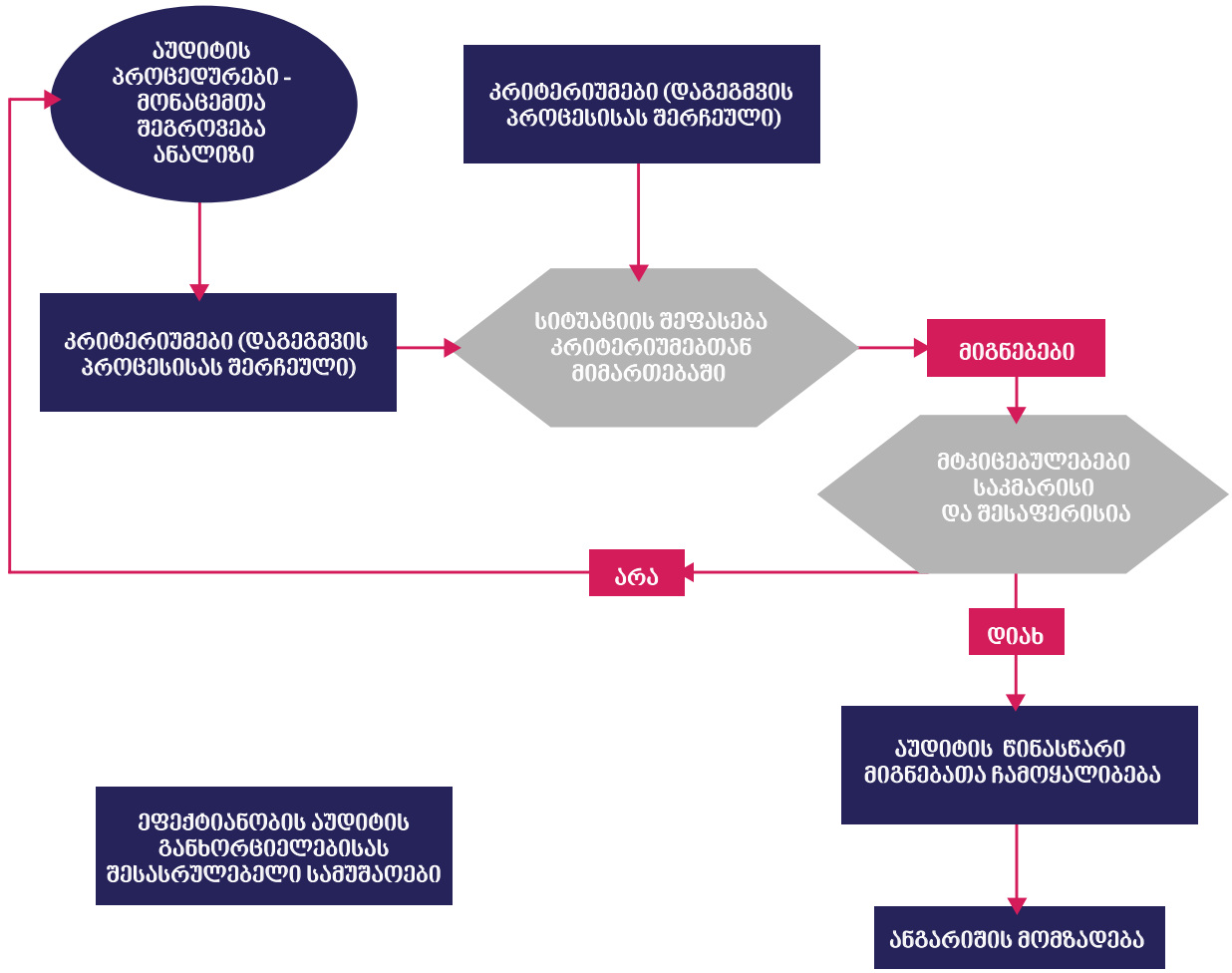
აუდიტის ძირითადი შესწავლის ეტაპის გავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და ანალიზი;
☐	2. თვისებრივი და რაოდენობრივი ანალიზის მეთოდების გარჩევა და გამოყენება;
☐	3. აუდიტის მიგნებების/მიზეზების/შედეგების ჩამოყალიბება;
☐	4. სათანადო აუდიტის დასკვნების ჩამოყალიბება;
☐	5. აუდიტის მტკიცებულებათა დოკუმენტირება.

ძირითადი შესწავლის პროცესი

ISSAI 300 (38) ISSAI 3000 (112)	*უდიტორებმა უნდა მოიპოვონ საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმისათვის, რომ განსაზღვრონ აუდიტის მიგნებები, ჩამოაყალიბონ დასკვნები, უპასუხონ აუდიტის კითხვებს და ჩამოაყალიბონ შესაბამისი რეკომენდაციები.* *აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ შეგროვებული ინფორმაცია და უზრუნველყონ, რომ აუდიტის მიგნებები სწორად არის ინტერპრეტირებული და შეესაბამება აუდიტის მიზანსა და კითხვებს. აუდიტორმა, საჭიროების შემთხვევაში, უნდა მოახდინოს აუდიტის მიზნისა და კითხვების რეფორმულირება*

აუდიტის ძირითადი შესწავლისას პასუხი გაეცემა აუდიტის შეკითხვებს, ასევე მზადდება აუდიტის მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები. აუდიტის ძირითადი შესწავლის მთავარი აქტივობა მონაცემთა შეგროვება და ანალიზია. ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე წარმოდგენილია ძირითადი შესწავლის პროცესის ლოგიკა.

დიაგრამა 8. ძირითადი შესწავლის პროცესის ლოგიკა



როგორც დიაგრამიდან ჩანს, აუდიტორი მუდმივად უნდა აანალიზებდეს შეგროვებულ მონაცემებს და განსაზღვრავდეს, რამდენად შესაფერისი და საკმარისია მოპოვებული მტკიცებულებები აუდიტის კითხვებზე პასუხის გასაცემად. იმ შემთხვევაში, თუ შეგროვებული მონაცემები არ არის საკმარისი და შესაფერისი, აუდიტორმა თავიდან უნდა დაგეგმოს პროცედურები ახალი მონაცემების მოსაპოვებლად.

აუდიტის მტკიცებულებები

მტკიცებულებები შეიძლება დაიყოს ფიზიკურ, დოკუმენტურ, ზეპირ/გამოკითხვაზე დაფუძნებულ და ანალიტიკურ მტკიცებულებებად. ადამიანების, საკუთრების/აქტივების ან მოვლენების უშუალო შემოწმება ან მათზე დაკვირვება ფიზიკური მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებას იძლევა. დოკუმენტური მტკიცებულება შედგება წერილების, ხელშეკრულებების, ბუღალტრული ჩანაწერების, ინვოისების, ხელმძღვანელობის საქმიანობის შესახებ ანგარიშებისა და სხვა წერილობითი მასალებისგან. ზეპირი მტკიცებულებები მოიპოვება ინტერვიუებისა და კითხვარების მეშვეობით. ანალიტიკური მტკიცებულება მოიცავს გამოთვლებს, შედარებებს, ინფორმაციის კომპონენტებად დაყოფასა და რაციონალურ არგუმენტებს.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში შეჯამებულია ინფორმაცია მტკიცებულებების სახეებისა და მათი მოპოვების გზების შესახებ.

ცხრილი 8. მტკიცებულებათა სახეები და მათი მოპოვების გზები

მტკიცებულებების სახეები			
ტიპი	**მაგალითები**	**შეგროვების გზები**	**შენახვის გზები**
ფიზიკური	• ბუნებრივი საგნები • ადამიანის მიერ შექმნილი აქტივები	• დაკვირვება • მაგალითების მოპოვება • სპეციალური ინსტრუმენტები	• აღწერა; • დასურათება ან ვიდეოფორმატით წარდგენა
დოკუმენტური	• ოფიციალური/ არაოფიციალური დოკუმენტაცია, რომელიც შეიძლება იყოს ელექტრონული/ არაელექტრონული ფორმით და არ არის მომზადებული აუდიტორის მიერ	• ნაწერი მასალის მიმოხილვა/ ანალიზი • ობიექტის მიერ უზრუნველყოფილი ელექტრონული წვდომა	• რეპროდუქცია • როგორც კომპიუტერში, ისე არაელექტრონული ფორმით
სიტყვიერი	მონაცემები, რომელსაც აუდიტორი კონკრეტული ადამიანების პასუხების მიხედვით ქმნის	• სატელეფონო/ ონლაინ/პირისპირ ინტერვიუები • კითხვარი • ფოკუს-ჯგუფები	• აღწერა • ვიდეო/ხმოვანი ინტერვიუების ჩანაწერები • კითხვარების ორიგინალის შენახვა
ანალიტიკური	აუდიტორის ანალიზი და ლოგიკური მსჯელობა მოპოვებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით	ამზადებს აუდიტორი	აუდიტორის შესაბამისი ჩანაწერები ელექტრონული ან არაელექტრონული ფორმით

მტკიცებულება არის ინფორმაცია, რომელიც შეგროვებული და გამოყენებულია აუდიტის მოსაზრებების ჩამოყალიბებისა და აუდიტის მიზანთან მიმართებაში დასკვნების ფორმულირებისთვის ფაქტობრივი საფუძვლის მომზადების მიზნით. მტკიცებულება ქმნის საფუძველს იმისთვის, რომ კონკრეტული გარემოება მივიჩნიოთ ნამდვილად ან მცდარად, მოცემულ გარემოებასთან დაკავშირებით დამარწმუნებელი ფაქტობრივი გარემოებების წარმოდგენის გზით.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა იცოდეს მტკიცებულების თითოეულ ტიპთან დაკავშირებული რისკები და გამოიჩინოს სიფრთხილე მტკიცებულების მიგნებებისა და დასკვნების გასამყარებლად გამოყენებისას.

ცხრილი 9. მტკიცებულებათა უარყოფითი მხარეები სახეების მიხედვით

ფიზიკური მტკიცებულებების პოტენციური უარყოფითი მხარეები
აუდიტორი ფრთხილად უნდა იყოს, როდესაც ფიზიკური მტკიცებულება: 1. შეგროვებულია სპეციფიკური მეთოდოლოგიის გარეშე; 2. არ არის რეპრეზენტატიული; 3. ფოტო და სურათები არ შეიცავს ინფორმაციას ლოკაციის თარიღისა და დაკვირვების შესახებ; 4. სამართლებრივი საფუძვლები არ არის ცხადი; 5. მტკიცებულება მოპოვებულია არკვალიფიციური დამკვირვებლის მიერ; 6. ინფორმაცია, მოპოვებულია მხოლოდ ერთი ადამიანის მიერ, არ არის დამოწმებული.
დოკუმენტური მტკიცებულებების პოტენციური უარყოფითი მხარეები
აუდიტორი ფრთხილად უნდა იყოს, როდესაც დოკუმენტური მტკიცებულება: 1. ამოვარდნილია კონტექსტიდან, სხვა დოკუმენტაციასთან მიმართებაში; 2. აღებულია ბეჭდური მედიიდან; 3. სხვა აუდიტორისგან არის აღებული (შემოწმების გარეშე აუდიტორმა სხვა აუდიტორის მტკიცებულება არ უნდა გამოიყენოს); 4. მეორეული წყაროდანაა; 5. ვადაგასულია; 6. არაოფიციალურია; 7. ორაზროვანია; 8. სადავოა; 9. ბუნდოვანია; 10. არასრულია; 11. არათანმიმდევრულია.

სიტყვიერი მტკიცებულებების პოტენციური უარყოფითი მხარეები

აუდიტორი ფრთხილად უნდა იყოს, როდესაც სიტყვიერი მტკიცებულებასთან დაკავშირებით:

1. წყაროს ცოდნა კონკრეტული თემის მიმართ ეჭვქვეშაა;
2. წყაროს სანდოობა საეჭვოა;
3. წყარო შეიძლება იყოს მიკერძოებული;
4. მხოლოდ ერთი ადამიანის სიტყვიერი მტკიცებულება არსებობს;
5. კონტექსტიდან ამოვარდნილია;
6. არათანმიმდევრულია;
7. არასრულია;
8. ეწინააღმდეგება დოკუმენტურ მტკიცებულებებს.

ინფორმაციის წყაროები და შეგროვების მეთოდები

ინფორმაციის შეგროვება აუდიტის პროცესის ერთ-ერთი ყველაზე ხანგრძლივი ეტაპია და ხშირად მოიცავს ფართო სამუშაოებს სხვადასხვა დონეზე.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა განავითარონ კრიტიკული მიდგომა, საკითხებს შეხედონ სხვადასხვა პერსპექტივიდან და შეინარჩუნონ ობიექტური დისტანცია მათ მიერ მომზადებული ინფორმაციისგან. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ანგარიშის სხვადასხვა ნაწილში არსებული მიგნებები, რომლებიც სხვადასხვა სახის მტკიცებულებებს ეყრდნობა, იყოს ურთიერთშესაბამისი. როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება შეუსაბამოა მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებასთან, ორივეს სანდოობა ეჭვის ქვეშ დგას, სანამ დამატებით არ ჩატარდება სამუშაო, რომელიც გადაჭრის ან ახსნის აღნიშნულ შეუსაბამობას. მეორე მხრივ, თუ ორივე წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება ერთი და იმავე მიმართულებაზე მიუთითებს, აღნიშნული არგუმენტი შეიძლება მყარად ჩაითვალოს.

მონაცემთა შეგროვების მეთოდების შერჩევისას აუდიტორი უნდა მიჰყვეს აუდიტის მიზანსა და კითხვებს. ზოგიერთი ტიპის ინფორმაცია შესაძლოა არ იყოს ხელმისაწვდომი, რამაც შეიძლება აუდიტის მეთოდების გამოყენება გაართულოს და აუდიტორს ალტერნატიული მეთოდის გამოყენება მოუწიოს.

მონაცემთა შეგროვებისა და ანალიზის გარე წყაროები – კონსულტანტები, რომლებსაც აქვთ სასარგებლო ექსპერტული ცოდნა სხვადასხვა სფეროში. მიუხედავად ამისა, მტკიცებულების გამოყენებაზე პასუხისმგებელია აუდიტორი.

გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება

გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება მოპოვებულია ინტერვიუების, ფოკუს-ჯგუფებისა და კითხვარების მეშვეობით.

მეთოდი	მიზანი	უპირატესობები	გამოწვევები
ინტერვიუ	რესპონდენტის შეხედულებების, შთაბეჭდილებების ან გამოცდილებების აღქმა.	• ფართო სპექტრისა და სიღრმისეული ინფორმაციის მოპოვება; • რესპონდენტთან ურთიერთობის დამყარება; • განმარტებების მოთხოვნისა და შემდგომი შეკითხვების დასმის შესაძლებლობა.	• თითოეულ ინტერვიუს შესაძლოა დიდი დრო დასჭირდეს; • შესაძლოა რთული იყოს შესაჯამებლად და შესადარებლად; • იყოს ძვირადღირებული; • შეუძლია რესპონდენტის პასუხების ტენდენციურად წარმოჩენა • იყოს სუბიექტური.

ფოკუს-ჯგუფები	სხვადასხვა შეხედულების გაერთიანებით საკითხის სიღრმისეულად განხილვა.	• საერთო შთაბეჭდილების შექმნა სწრაფად და სარწმუნოდ; • მცირე დროში სრული დიაპაზონის მქონე სიღრმისეული ინფორმაციის მიღება; • პროგრამების შესახებ გადმოსცემს ძირითად ინფორმაციას.	• შესაძლოა პასუხების გაანალიზება რთული აღმოჩნდეს; • დისკუსიების გამართვის მიზნით ჯგუფში საჭიროა კარგი ფასილიტატორი; • რთულია რამდენიმე ადამიანის ერთად შეკრება.
კითხვარები	ინფორმაციის მიღება მრავალი რესპონდენტისგან.	• შეიძლება პასუხების ანონიმურად გაცემა; • ადმინისტრირება მცირე თანხებთანაა დაკავშირებული; • მარტივია შედარება და ანალიზი; • შესაძლებელია დიდი მოცულობის ინფორმაციის მოპოვება.	• რესპონდენტების მხრიდან კითხვარის იგნორირება; • კითხვარის შედგენა მოითხოვს შესაბამის ცოდნას; • არასწორად ფორმულირებულმა კითხვარი ტენდენციურ პასუხებს იწვევს; • მოითხოვს კითხვარების გადარჩევის უნარ-ჩვევებს.

ამ მეთოდების გამოყენებით სხვადასხვა სახის ინფორმაციის მიღება შეიძლება. ჩვეულებრივ, ინტერვიუ – თვისებრივი, ხოლო კითხვარი უფრო რაოდენობრივი ხასიათის მონაცემების მიღების საშუალებას იძლევა.

ინტერვიუ

ინტერვიუ, თავისი არსით, კითხვა-პასუხის სესიაა სპეციფიკური ინფორმაციის მიღების მიზნით. ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაოს დიდი ნაწილი ინტერვიუებს ეფუძნება. აუდიტის სხვადასხვა ეტაპზე ტარდება განსხვავებული სახის ინტერვიუები. ქვემოთ მოყვანილია ინტერვიუს სახეების რამდენიმე მაგალითი:

› მოსამზადებელი ინტერვიუ;

› ინტერვიუები მასალებისა და ინფორმაციის შეგროვების მიზნით;

› ინტერვიუ დამოკიდებულებებისა და არგუმენტების გასარკვევად/მოსანიშნად;

› ინტერვიუები იდეებისა და წინადადებების წარმოქმნისა და შეფასების მიზნით.

ინტერვიუები გამოიყენება როგორც დაგეგმვის, ისე ძირითადი შესწავლის ეტაპზე დოკუმენტების, შეხედულებებისა და იდეების მისაღებად, რომლებიც აუდიტის მიზანთანაა კავშირში. ასევე, ფაქტების დასადასტურებლად და სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის გასამყარებლად ან პოტენციური რეკომენდაციების გამოსაკვლევად/მოსასინჯად.

ამ დროს გამოიყენება სხვადასხვა ტიპის ტექნიკა. ინტერვიუ შეიძლება ერთ ან ერთდროულად რამდენიმე ადამიანთან ჩატარდეს, განხორციელდეს სატელეფონო ზარის ან პირადი ვიზიტის მეშვეობით. ინტერვიუ შესაძლებელია იყოს სიღრმისეული ან ინფორმაციის გადამოწმების ხასიათის.

რეალობის რაც შეიძლება უფრო ფართოდ აღქმისთვის მნიშვნელოვანია, რომ

ინტერვიუები ჩატარდეს სხვადასხვა თანამდებობის, პერსპექტივისა და შეხედულებების მქონე ადამიანებთან.

ინტერვიუები ფაქტებისა და ინფორმაციის შეგროვებისა და არგუმენტთა სხვადასხვა სახის გამყარების საშუალებაა, თუმცა არ შეიძლება მხოლოდ ინტერვიუს შედეგებზე დაყრდნობა. მიუხედავად იმისა, რომ ინტერვიუს პროცესში მოპოვებული მრავალი დეტალი თუ განცხადება გამოყენებამდე გადამოწმებას შეიძლება საჭიროებდეს, ინტერვიუ ფაქტების შეგროვების მნიშვნელოვანი გზაა.

ინტერვიუს სტრუქტურა

ინტერვიუს სტრუქტურის გაანალიზება სტრუქტურიზებული და არასტრუქტურიზებული სიტუაციების მიხედვით ხდება. სტრუქტურიზებული ინტერვიუ გულისხმობს წინასწარ მომზადებულ კითხვებს, სადაც წინასწარ არის ცხადი პასუხის ტიპიც. ინტერვიუერები კითხვებს სვამენ ზუსტად იმ ფორმით, როგორც მოცემულია კითხვარში. სავარაუდო პასუხების არჩევანი ხშირად წინასწარ არის დადგენილი (დახურული კითხვარი), თუმცა, შესაძლოა სტრუქტურიზებულ ინტერვიუში ღია კითხვებიც იყოს.

ინტერვიუში ასევე სტანდარტიზებულია მიმდევრობა, რომლის მიხედვით რესპონდენტს კითხვებს უსვამენ. შესაბამისად, კითხვები ყოველთვის ერთსა და იმავე კონტექსტში დაისმის. ეს პირობა მნიშვნელოვანია, რათა მოხდეს კითხვის შინაარსზე კონტექსტური გავლენის მინიმიმუმადე დაყვანა. პასუხები შეიძლება დამოკიდებული იყოს მომდევნო კითხვების არსზე. იმის გამო, რომ კონტექსტური გავლენის გამორიცხვა მთლიანად შეუძლებელია, სასურველია, რომ ეს ეფექტი უცვლელი დარჩეს სხვადასხვა რესპონდენტების შემთხვევაში.

არასტრუქტურიზებული ინტერვიუს დროს კითხვები წინასწარ არ არის მომზადებული და, რესპონდენტის პასუხიდან გამომდინარე, ინტერვიუერს ნებისმერ დროს შეუძლია დასვას ახალი კითხვა: პრაქტიკაში ასევე გვხვდება ნახევრად სტრუქტურიზებული ინტერვიუებიც, სადაც კითხვები ნაწილობრივ გაწერილია, თუმცა, ინტერვიუერს აქვს გარკვეული თავისუფლება ახალი კითხვების დასასმელად.

სტრუქტურიზებულ სიტუაციაში აუდიტორები აუდიტის დასრულების ფაზაში არიან და ხდება ინტერვიუს შედეგად მოგროვებული ინფორმაციის სპეციფიკური ინფორმაციით შევსება. ინტერვიუ უნდა იყოს სტრუქტურიზებული და აუდიტორებმა წინასწარ უნდა იცოდნენ, რა სახის მონაცემები უნდა მოიპოვონ.

არასტრუქტურიზებულ სიტუაციაში აუდიტორები ერთ-ერთ პირველ ინტერვიუს ატარებენ წინასწარი შესწავლის ეტაპზე. რესპონდენტი შესაძლებელია იყოს აუდიტის ობიექტის თანამდებობის პირი, რომელიც უნდა ფლობდეს ფართო პერსპექტივას დღის წესრიგში შეტანილ საკითხებთან მიმართებაში. ამ შემთხვევაში აუდიტორები უნდა კონცენტრირდნენ მათთვის საინტერესო კონკრეტულ საკითხებზე, იყვნენ მოქნილნი და ინტერვიუ აღიქვან, როგორც დისკუსია და არა როგორც ფორმალური ინტერვიუ. ამ შემთხვევაში უადგილო იქნება შესაბამისი კითხვების კონკრეტული მიმდევრობის დაცვა.

ხშირ შემთხვევაში მიზანშეწონილია ინტერვიუს ჩანაწერების რესპონდენტისთვის გადაგზავნა, რათა მან გადაამოწმოს ინფორმაციის სისწორე და დააფიქსიროს საკუთარი პოზიცია, რამდენად ეთანხმება ჩანაწერს, რათა წარმოდგენილი ინფორმაცია არ იქნეს უარყოფილი აუდიტის დასკვნით ეტაპებზე.

ფოკუს-ჯგუფები, სემინარები, რეფერენს ჯგუფები

ფოკუს-ჯგუფი ინდივიდების ერთობლიობაა, რომლებიც შეკრებილნი არიან სპეციფიკური საკითხებისა და თემების განსახილველად. ფოკუს-ჯგუფები ძირითადად ისეთი თვისებრივი ინფორმაციის შესაგროვებლად გამოიყენება, რომელიც წარმოდგენას გვიქმნის აუდიტს დაქვემდებარებულ საქმიანობაში ჩართული ინდივიდების შეხედულებებისა და ღირებულებების შესახებ.

სემინარს აქვს ადამიანთა დიდი რაოდენობის ერთად თავმოყრის უპირატესობა, რომლებიც ცოდნისა და პერსპექტივების ფართო სპექტრს წარმოადგენენ.

რეფერენსჯგუფები შეიძლება შედგებოდეს ექსპერტებისა და სპეციალისტებისგან. ზოგი ექსპერტი კონსულტანტი ან მოკლევადიანი თანამშრომელია. რეფერენსჯგუფებში შედიან აუდიტის ობიექტის მიერ დაქირავებული კონსულტანტები ან დამოუკიდებლად მოქმედი ექსპერტები.

ექსპერტების ჩართვა აუდიტორისთვის ხელმისაწვდომს ხდის იმ ტექნიკურ ცოდნასა ან უნარ-ჩვევებს, რომლებიც აუცილებელია აუდიტის ამოცანის შესასრულებლად. ამ ტიპის ექსპერტულ დახმარებას აქვს ის უპირატესობა, რომ უზრუნველყოფს შესაბამისი ინფორმაციის სწრაფად მიღებას.

თუმცა ერთ-ერთ ნაკლად შეიძლება ჩაითვალოს ექსპერტების კომპეტენციის შეფასების სირთულე, შესაფერისი ექსპერტიზის/ცოდნის მოძიება, მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს შემოწმება ან საქმიანობის შედეგების შეფასება.

კითხვარი

კითხვარები ძირითადად ფაქტების შესაგროვებლად გამოიყენება, რომელთა მოპოვება სხვა გზებით არ ხერხდება. კითხვარი დასაყრდენი პუნქტია შეხედულების დასასაბუთებლად. ამგვარად, კითხვარები გამოიყენება, როდესაც საჭიროა ყოვლის-მომცველი, ამომწურავი ინფორმაცია. ცალკეული შემთხვევის შესწავლა და სხვა სიღრმისეული მეთოდები ხშირად გამოიყენება კითხვარებიდან მოპოვებული ინფორ-მაციის შესავსებად.

კითხვარები ხშირ შემთხვევაში საჭიროებს კომპიუტერულ დამუშავებას და შესწავლის სფეროს კარგ ცოდნას. სწორი გამოყენების შემთხვევაში კითხვარები ეფექტიანი ტექნიკაა, თუმცა კითხვების შედგენა და მიღებული პასუხების დამუშავება რთული და შრომატევადი პროცესია, ამიტომ ხშირად დგება ექსპერტის ჩართვის საჭიროება.

კრიტიკულად მნიშვნელოვანია, რომ კითხვები იყოს ადვილად გასაგები და სწორად ფორმულირებული. შესაბამისად, აუდიტორებმა დიდი ძალისხმევა უნდა გამოიჩინონ კითხვარების მომზადებისას. რესპონდენტები ვერ შეძლებენ პასუხის გაცემას, თუ კითხვები არასწორად შედგენილი ან გაუგებარი იქნება. ამრიგად, აუდიტორმა უნდა შეიძინოს აუდიტის სფეროს გარკვეული ცოდნა, სანამ შეძლებს კარგი კითხვარის შედგენას.

დოკუმენტური მტკიცებულება

წერილობითი მასალა აუდიტორისთვის ქმნის ფორმალურ, ოფიციალურ სურათს ორგანიზაციისა და მისი ღონისძიებების, ასევე, სხვადასხვა საქმიანობების სამარ-თლებრივ და პოლიტიკურ ფონს. აუდიტორისთვის წერილობითი მასალა მნიშვ-ნელოვანი მტკიცებულებაა, რომლითაც შეიძლება დადასტურდეს მართებულია/სწორია თუ არა აუდიტის მიგნებები.

ასევე დოკუმენტი შეიძლება იყოს სუბიექტურად შედგენილი და აუდიტორები შეცდომაში შეიყვანოს. აღნიშნული დოკუმენტები ადამიანების მიერ არის მომზადებული და მნიშვნელოვანია, აუდიტორისთვის ცნობილი იყოს ამ დოკუმენტების მომზადების მიზეზი და კონტექსტი.

დოკუმენტური მტკიცებულება ფიზიკური ან ელექტრონული სახით აუდიტის მტკი-ცებულების ყველაზე გავრცელებული ფორმაა. ის შეიძლება აუდიტის ობიექტიდან ან გარე წყაროდან იყოს მოპოვებული. გარე დოკუმენტური მტკიცებულება შეიძლება იყოს მიმწოდებლების ინვოისები, ხელშეკრულებები, შიდა და გარე აუდიტის ანგარიშები, მენეჯმენტის ანგარიშები, მესამე მხარის მიერ დადასტურებები და სხვ.

შიდა დოკუმენტურ მტკიცებულებას გასცემს თავად ორგანიზაცია. ის შეიძლება მოიცავდეს ბუღალტრულ ანგარიშებს, გაგზავნილ წერილებს, სამუშაოს აღწერილობებს, გეგმებს, ბიუჯეტს, შიდა ანგარიშებს და მემოებს, საქმიანობის შემაჯამებელ სტატისტიკას, შიდა პოლიტიკასა და პროცედურებს.

დოკუმენტური მტკიცებულებების სანდოობა და რელევანტურობა უნდა შეფასდეს აუდიტის მიზანთან მიმართებაში. მაგალითად, პროცედურების სახელმძღვანელოს არსებობა არ არის იმის მტკიცებულება, რომ ის პრაქტიკაში გამოიყენება. ისევე, როგორც ზეპირი მტკიცებულების შემთხვევაში, შესაძლოა საჭირო გახდეს დოკუმენტის ავტორის ან დამმოწმებლის პოზიციის, ცოდნისა და ექსპერტიზის შეფასება.

ქვემოთ გაეცნობით დოკუმენტური მტკიცებულებების სახეებს.

დოკუმენტების გადამოწმება

დოკუმენტური მტკიცებულებების ძირითადი წყარო დოკუმენტების შემოწმებაა. ეს პროცესი შეიძლება აუდიტორის ფორმულირებით შეჯამდეს და ჩაიწეროს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა გააცნობიეროს, რომ შესაძლოა, მოპოვებული ფორმალური დოკუმენტაცია არ მოიცავდეს ყველა დოკუმენტს. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ მოპოვებული მტკიცებულებები სრულად იძლეოდეს პასუხს აუდიტის კითხვებზე.

შიდა პოლიტიკა და კანონმდებლობა

აუდიტორმა უნდა მოაგროვოს პოლიტიკის დოკუმენტები, საოპერაციო გაიდლაინები, სახელმძღვანელოები, მინისტრის ბრძანებები, გადაწყვეტილებები დელეგირებაზე და ა.შ. მან ასევე უნდა გაითვალისწინოს კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებები და დოკუმენტების კვალი, რომელსაც ამ ცვლილების საჭიროებამდე მივყავართ: საჩივრები, პრესიდან ამონარიდები, ცალკეული შემთხვევების ისტორია და ა.შ.

აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები

აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტის ანგარიშები მიმოხილვაა, რომელიც ფინანსურთან ერთად მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის ობიექტის მიზნებისა და საქმიანობის შედეგების (ეფექტიანობის) შესახებ.

ანგარიშები და მიმოხილვები ხელმძღვანელობისთვის

როგორც წესი, ორგანიზაციები ამზადებენ მრავალ შიდა ანგარიშს ან მიმოხილვას იმ მაღალი დონის მენეჯმენტისთვის, რომელიც აჯამებს მიმდინარე საკითხებს ან სახავს ქმედების კურსს. აუდიტორმა უნდა მიაკვლიოს აღნიშნულ ანგარიშებს და გააანალიზოს ისინი. ანგარიშების იდენტიფიცირების გზები მოიცავს ინტერვიუებსა და მენეჯმენტის შეხვედრის ოქმების ჩანაწერების გაცნობას.

ლიტერატურა

აუდიტის ჩატარებისას მიზანშეწონილია გამოყენებულ იქნას აუდიტის სფეროსთან დაკავშირებული აკადემიური კვლევები და სპეციალური ლიტერატურა. იმის მიუხედავად, რომ ეს უკანასკნელი ცალკე აუდიტორულ მტკიცებულებას არ წარმოადგენს, შესაძლოა მან მოგვცეს თეორიული ჩარჩო ან შეხების წერტილები, რომლებიც აუცილებელი იქნება აუდიტის მტკიცებულებებზე მსჯელობისას.

ფიზიკური მტკიცებულება

ადამიანებზე დაკვირვება

ადამიანებზე დაკვირვების მეთოდი აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, გაეცნოს ოფიციალური დოკუმენტების მიღმა არსებულ რეალურ მდგომარეობას. ასეთი მიდგომა ნათლად წარმოაჩენს რეალურ სურათს, რომელიც უნდა შედარდეს ოფიციალურ ანგარიშებში მოცემულ ან ორგანიზაციიდან უშუალო შემსრულებლების მიერ მოწოდებულ ინფორმაციასთან.

ადამიანებზე დაკვირვებით ასევე შესაძლებელია პერსონალსა და ხელმძღვანელობას შორის ურთიერთობებისა და პროცესების შესწავლა. დაკვირვების გზები (პერიოდულობა, ადგილი და ა.შ.) დამოკიდებულია იმაზე, როგორ იქნება გამოყენებული ეს მონაცემები. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება დაესწროს ინსპექტორს მუშაობის პროცესში იმის გასაგებად, როგორ ხდება ინსპექტირება და როგორ მიმდინარეობს ეს პროცესი. ამ შემთხვევაში, ერთჯერადმა დაკვირვებამ შეიძლება აღწერისათვის საჭირო ინფორმაციის მიღება უზრუნველყოს. თუმცა, თუ საჭიროა პროგრამით დაგეგმილ აქტივობებში გარკვევა, მაგალითად, კლინიკაში ლოდინის დროის შემოწმება, საჭიროა მრავალჯერადი/განმეორებითი დაკვირვებები.

ფიზიკური ობიექტების დათვალიერება

ფიზიკურ ობიექტებზე დაკვირვებით (მაგალითად, შენობები და სხვა ძირითადი საშუალებები) ბევრი სახის ინფორმაციის მოპოვება შეიძლება. ძირითადად შეირჩევა რამდენიმე ობიექტი, რათა დეტალურად აღიწეროს ის, რაზედაც დაკვირვება განხორციელდა. ფიზიკური მონაცემების მოპოვება შესაძლოა ასევე ობიექტების დიდი სიმრავლიდან, რომლის გაერთიანება და ანალიზი ხორციელდება მონაცემების შემდგომი გამოყენების მიზნით.

მტკიცებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფოტოსურათების, ცხრილების, რუკების სახით, გრაფიკულად ან სხვა ვიზუალური ფორმით. მაგალითად, სახიფათო მდგომარეობის ამსახველი ფოტოსურათი გაცილებით დამაჯერებელია იმავე პრობლემის სიტყვიერ აღწერილობასთან შედარებით.

კონკრეტული შემთხვევის განხილვა

ინფორმაციის მოსაპოვებლად ასევე გამოიყენება კონკრეტული შემთხვევის შესწავლა, რომელიც ტარდება იმ მცირე რაოდენობის კონკრეტული შემთხვევების დეტალური შესწავლის მიზნით, რომლებიც მთლიანი სიმრავლისთვის დამახასიათებელი მდგომარეობის მაგალითებია. შემთხვევა არის სპეციფიკური მოვლენა ან ობიექტი. კონკრეტული შემთხვევის შესწავლა საშუალებას აძლევს აუდიტორს, კონცენტრირდეს დეტალებზე და ჩაუღრმავდეს ორგანიზაციულ პროცესებს.

მართებულია იმგვარი შემთხვევის (ან რამდენიმე შემთხვევის) შერჩევა, რომელსაც ყველაზე მაღალი ალბათობით ექნება/ან არ ექნება კონკრეტული მახასიათებელი. ერთ-ერთი მიდგომაა იმგვარი შემთხვევის შერჩევა, რომელიც შესაძლოა მთლიანი სიმრავლის წარმომადგენლობითად ჩაითვალოს ან შეირჩეს რამდენიმე შემთხვევა, რაც შესაძლებელს გახდის იმის დასაბუთებას, რომ მათი ერთობლიობა არის წარმომადგენლობითი.

რამდენიმე განსხვავებული მეთოდი გამოიყენება კონკრეტული შემთხვევის შესწავლის დროს. მაგალითად, ასეთია ინტერვიუები, სტატისტიკური მეთოდები, დაკვირვება და ა. შ. ხშირად ხელსაყრელია გამოკითხვისა და კონკრეტული შემთხვევების შესწავლის კომბინირება.

ანალიზისთვის მომზადება მონაცემების შეგროვებისას

სახელმძღვანელოში მონაცემთა შეგროვების განსხვავებული მეთოდები ცალ-ცალკეა განხილული. მიუხედავად ამისა, არის რამდენიმე საერთო ნიშან-თვისება, განსაკუთრებით კი იმ ნაბიჯებთან მიმართებაში, რომლებიც უნდა გადაიდგას შეგროვებული მონაცემების ანალიზის ხელშესაწყობად.

› რაც უფრო მეტი ინფორმაციის მოგროვება და ანალიზია საჭირო, მით უფრო სტრუქტურიზებული უნდა იყოს მონაცემთა შეგროვების პროცესი. ეს ხელს შეუწყობს ანალიზს აუდიტორებისთვის იმგვარი მონაცემების მიწოდების გზით, რომლის შედარება და შემდეგ კატეგორიებად დაყოფა იოლია. ეს განსაკუთრებით რელევანტურია ინტერვიუების, ფიზიკური დაკვირვებებისა და სამუშაო დოკუმენტების შემთხვევაში.

› ინფორმაციის წყაროს, იქნება ეს ინტერვიუს რესპონდენტი თუ წერილობითი დოკუმენტის ავტორი, შესაძლოა ჰქონდეს იმის მიზეზი, რომ არ იყოს ობიექტური. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ ყურადღებით განვსაჯოთ შესაძლო მიკერძოება/ტენდენციურობა მოგროვებულ ინფორმაციაში და ვეცადოთ, ის გავანეიტრალოთ გადამოწმებისა და მონაცემთა გამყარების მეშვეობით.

› თუ მონაცემები არ არის დამაკმაყოფილებლად დოკუმენტირებული, აუდიტორს შესაძლოა გამორჩეს მნიშვნელოვანი ასპექტები. ეს განსაკუთრებით ყურადსაღებია იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი ქმნის ახალ პირველად მონაცემებს ინტერვიუებისა და ფიზიკური დაკვირვების გზით.

ამ თვალსაზრისით დოკუმენტირება არის არა მხოლოდ ინტერვიუს ჩაწერა ან შენიშვნების ჩანიშვნა. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები მოკლე ვადაში უნდა მომზადდეს (დასრულდეს) სტრუქტურიზებული ინტერვიუს კითხვებთან მიმართებაში. ეს ხელს შეუწყობს მომავალში აუდიტის მტკიცებულებების ანალიზს.

ზოგადად, აუდიტში ანალიზის მეთოდებისა თუ მოდელების ფართო სპექტრი გამოიყენება. აღნიშნულს შესაძლოა ჰქონდეს უფრო დეტალური სტატისტიკური ანალიზის, აუდიტის ჯგუფში მიგნებების განხილვის, სამუშაო დოკუმენტების შესწავლისა და სხვა ქმედებების სახე. აუდიტის ანალიზი ზოგჯერ მოითხოვს მონაცემების შედარებას, მაგალითად, წარმატებული და ნაკლებად წარმატებული ობიექტების მონაცემების შედარება, ერთი ან რამდენიმე ობიექტის საერთო მიმოხილვა; აუდიტის სფეროსა და სხვა უწყებაში ან სხვა ქვეყანაში აუდიტის მსგავსი სფეროს შედარებასა და სხვ.

აუდიტის მტკიცებულებათა ანალიზი

მონაცემების ანალიზისას აუდიტორმა მუშაობა უნდა დაიწყოს აუდიტის მიზნისა და აუდიტის კითხვების გათვალისწინებით. ეს მას დაეხმარება მონაცემების დახარისხებასა და ანალიზის სწორი მიმართულებით წაყვანაში.

ინტერვიუებისა და კითხვარების მეშვეობით მონაცემების შეგროვების, ასევე სტატისტიკური მონაცემების მოპოვების შემდეგ, საჭიროა ამ მონაცემების თავმოყრა და მათი ანალიზი. ეს აუდიტორს საშუალებას მისცემს, წარმოადგინოს აუდიტის მიგნებები, გააკეთოს დასკვნები და შეიმუშაოს რეკომენდაციები საჭირო ღონისძიებებთან დაკავშირებით. შეგროვებული მონაცემები ანალიზის შედეგად გარდაიქმნება ინფორმაციად, რაც შემდეგნაირად ხორციელდება:

› ხდება იმ ძირითადი ფაქტორების იდენტიფიცირება, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ეკონომიურობაზე, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობაზე;

› შეძლებისდაგვარად ხდება დასაბუთება, რატომ არ დააკმაყოფილა ოპერაციამ ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა;

› პრობლემების ინდიკატორების გამოყენებით ხორციელდება იდეების გენერირება და მათი დაჯგუფება პრობლემურ სფეროებად.

არსებობს მონაცემთა ანალიზის სამი ტიპი:

› სტატისტიკური მაჩვენებლების რაოდენობრივი ანალიზი;

› ინტერვიუს ჩანაწერებისა და დოკუმენტების თვისებრივი ანალიზი;

› ყველა ტიპის მონაცემების რაოდენობრივი და თვისებრივი ანალიზის კომბინაცია.

მონაცემთა ანალიზის ერთ-ერთი ეტაპი მოიცავს სხვადასხვა სახის წყაროებიდან მიღებული შედეგების კომბინირებას. აღნიშნულის განსახორციელებლად ზოგადი მეთოდი არ არსებობს, მაგრამ კრიტიკულად მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა სისტემატურად და ყურადღებით იმუშაოს შეგროვებული მონაცემებისა და არგუმენტების ინტერპრეტირებაზე. ეს ეტაპი მოიცავს არგუმენტებისა და მტკიცებების აწონ-დაწონას, ექსპერტებთან კონსულტაციებს, შედარებებისა და ანალიზის განხორციელებას.

მუშაობის მიმდინარეობასთან ერთად თანდათანობით ყალიბდება ეფექტიანობის აუდიტის პირველადი ანგარიში. ჩანაწერები და დაკვირვებები სტრუქტურიზებული მიმდევრობით ეწყობა და გარე და შიდა დისკუსიების მიმდინარეობის პარალელურად პირველადი ტექსტი იწერება, გადაფასდება და კორექტირდება, მოწმდება დეტალები და იწყება მსჯელობა დასკვნებთან დაკავშირებით.

ასევე, ჩნდება ინფორმაციის გაცვლის საჭიროება აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განსახილველად. ეს შეხვედრები გამოიყენება ასევე აუდიტის ობიექტთან ფაქტების დასადასტურებლად და აუდიტის მიგნებებისა და რეკომენდაციების ფორმირების ხელშეწყობისთვის.

ყველა სახის მონაცემების ანალიზი უნდა განხორციელდეს შესაბამის დონეზე. რაოდენობრივი მონაცემების თვალსაზრისით, ეს გულისხმობს სტატისტიკური და ფინანსური ანალიზის ტექნიკას. თუმცა, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს თვისებრივი მონაცემების ზედმიწევნითი ანალიზიც.

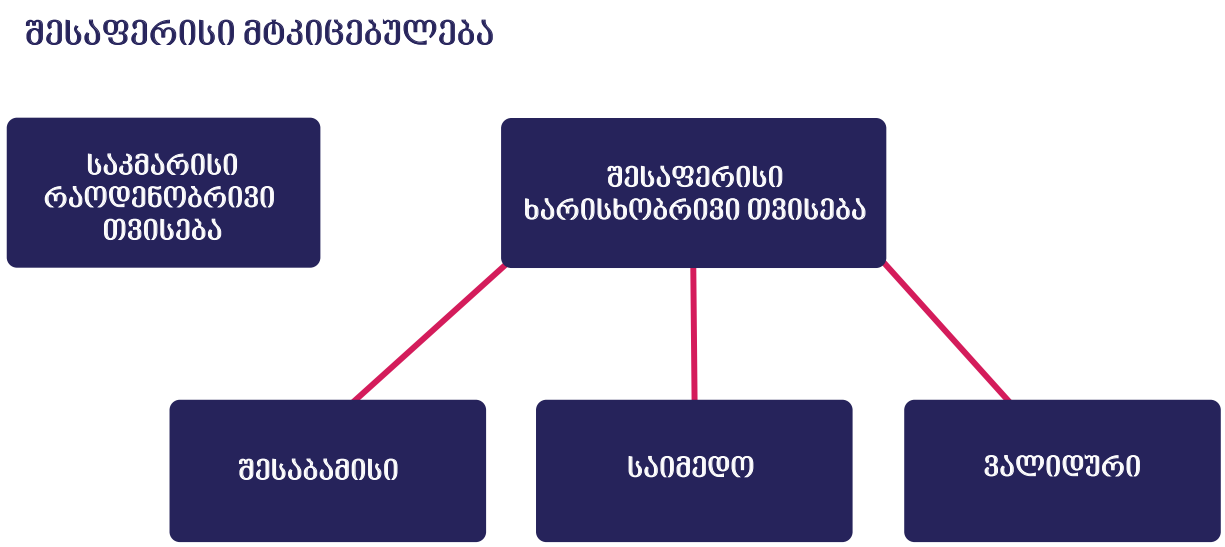
ორივე სახის მონაცემების სრულფასოვანი ანალიზი დაგვეხმარება არა მარტო უდავო ფაქტებისა და რიცხვების მოპოვებაში, არამედ იმის გაგებასაც გაგვიადვილებს, რამ გამოიწვია აღნიშნული გარემოებები. ასევე, აუდიტის ობიექტთან ანგარიშის შეთანხმების ეტაპზე ხშირად შესაძლებელია ერთი კონკრეტული ინდივიდის მიმართ გაკეთებული ჩანაწერების ეჭვქვეშ დაყენება, მაშინ, როდესაც ინტერვიუებისა თუ ფოკუს-ჯგუფების სერია, რომელიც იმავე საკითხებს ეხება და კვლევის აღიარებულ ტექნიკას იყენებს, ხშირ შემთხვევაში უფრო ძლიერ მტკიცებულებებს იძლევა.

აუდიტის მტკიცებულებები არის ინფორმაცია, რომლებიც გროვდება და ანალიზდება აუდიტის მიგნებებისა და დასკვნების გასამყარებლად. ISSAI-ის სტანდარტის მიხედვით, აუდიტორმა უნდა მოიპოოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულება იმისთვის, რომ ჩამოაყალიბოს მიგნებები და შეიმუშავოს დასკვნები და რეკომენდაციები.

ინფორმაციის შეგროვება და ანალიზი დიდ ძალისხმევასა და დროს მოითხოვს და ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი ნაწილია. ეს პროცესები უმეტესწილად ერთდროულად მიმდინარეობს, დაგეგმვის პროცესში შემუშავებული მეთოდებისა და განსაზღვრული კრიტერიუმების მიხედვით. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა სხვადასხვა წყაროდან მოიძიოს შესაძლებლიდან ყველაზე რელევანტური ინფორმაცია და შესაბამისი სფეროს ექსპერტთა მოსაზრებები.

აუდიტის მტკიცებულებები უნდა აკმაყოფილებდეს რაოდენობრივ და თვისებრივ მახასიათებლებს, რომლებიც წარმოდგენილია ქვემოთ.

დიაგრამა 9. აუდიტის მტკიცებულებათა მახასიათებლები



შესაფერისობა მტკიცებულების თვისებრივი მახასიათებელია. მტკიცებულება შესაფერისია, თუ ის არის შესაბამისი, საიმედო და ნამდვილი.

› **შესაბამისობა/რელევანტურობა** მიუთითებს, რამდენად აშკარა და ლოგიკურია ინფორმაცია აუდიტის მიზანსა და კრიტერიუმებთან. მაგალითად, როდესაც ვცდილობთ, განვსაზღვროთ, რამდენად მიუწვდება ხელი მცირე და საშუალო ზომის საწარმოებს კონკრეტულ სახელმწიფო პროგრამაზე, მონაცემების შეგროვება დიდი ზომის საწარმოებიდან შეუსაბამო/არარელევანტურ ინფორმაციას მოგვცემს. შესაბამისად, თუ ინფორმაცია არარელევანტურია, ის არ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს მტკიცებულებად.

› **საიმედოობა** ეხება ალბათობას, რამდენადაა მოსალოდნელი ერთი და იმავე შედეგის მიღება აუდიტის ტესტის განმეორების ან იმავე ინფორმაციის სხვა წყაროდან მოძიების შემთხვევაში. ეს ნიშნავს, რომ კონკრეტული მაჩვენებელი ან მტკიცებულებების შეგროვების პროცესი უფრო საიმედოა, როდესაც განმეორებითი გაზომვა ან პროცედურის ჩატარება იგივე შედეგს მოგვცემს/მოგვცემს თანმიმდევრულ შედეგებს, რომელიც უმნიშვნელოდ განსხვავდება გაზომვის დასაშვები შეცდომის ფარგლებში.

› **ვალიდურობა** გულისხმობს, რამდენად ასახავს ინფორმაცია იმას, რის საჩვენებლადაც არის წარმოდგენილი შინაარსის, წარმოშობისა და დროულობის თვალსაზრისით. აუდიტი იშვიათად მოიცავს დოკუმენტების/ინფორმაციის ავთენტურობის დადასტურებას და, შესაბამისად, აუდიტორი არ არის ექსპერტი ამ ტიპის საქმიანობაში. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს აუდიტის მტკიცებულებად გამოყენებული ინფორმაციის ნამდვილობა, მათ შორის კოპირებული, სკანირებული, ფაქსით მიღებული და ელექტრონული დოკუმენტები, საჭიროების შემთხვევაში მომზადების პროცესში კონტროლის მექანიზმების გათვალისწინების ჩათვლით.

რწმუნება ეფექტიანობის აუდიტში

ეფექტიანობის აუდიტი, ისევე როგორც სხვა სახის აუდიტი, მარწმუნებელი მომსახურებაა. სტანდარტის[7] თანახმად:

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის მომხმარებლებს სურთ, დარწმუნებულნი იყვნენ იმ ინფორმაციის საიმედოობაში, რომელსაც გადაწყვეტილებების მიღებისას იყენებენ. აქედან გამომდინარე, ისინი მოელიან საიმედო ანგარიშებს, რომლებიც აყალიბებს მტკიცებულებებზე დაფუძნებულ მოსაზრებას შესწავლის საგანთან მიმართებაში.

შესაბამისად, აუდიტორებმა ყველა შემთხვევაში უნდა წარმოადგინონ საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებზე დაფუძნებული მიგნებები და აქტიურად მართონ შეუსაბამო ანგარიშების გამოცემის რისკი.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშები მიზნად ისახავს წარმოადგინოს გონივრული რწმუნება. გონივრული რწმუნება გულისხმობს აუდიტის რისკის შემცირებას მისაღებად დაბალ დონეზე და რწმუნების მომხმარებლებთან გამჭვირვალედ კომუნიკაციას.

გონივრული რწმუნების გამოხატვისას აუდიტის დასკვნები პოზიტიურად არის ფორმულირებული, აცხადებს რა, რომ აუდიტორის აზრით, შესწავლის საგანი ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება/ან არ შეესაბამება გამოყენებულ კრიტერიუმს.

ეფექტიანობის აუდიტში რწმუნების კომუნიკაცია ხორციელდება აღწერილობითი ფორმით, სადაც აუდიტორი მომხმარებლებისთვის უზრუნველყოფს აუცილებელი დონის რწმუნებას იმის ნათლად ახსნით, როგორც ჩამოაყალიბა მან მიგნებები, კრიტერიუმები და აუდიტის დასკვნები გაწონასწორებული და გონივრული გზით და რატომ აისახება მიგნებებისა და კრიტერიუმების კომბინაცია კონკრეტულ შემაჯამებელ დასკვნებსა და რეკომენდაციებში.

აუდიტის მეთოდების, მტკიცებულებებისა და შედეგების გამჭვირვალე წარდგენა საშუალებას აძლევს სავარაუდო მომხმარებლებს/სამიზნე აუდიტორიას, შეაფასოს, იყო თუ არა ტესტები, პროცედურები და მათგან მიღებული მტკიცებულებები საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის ანგარიშში წარმოდგენილი მიგნებებისა და დასკვნების გასამყარებლად.

ეფექტიანობის აუდიტში აუდიტის ანგარიში მნიშვნელოვან ფუნქციას ასრულებს რწმუნების კომუნიკაციის პროცესში, რამდენადაც ის ახდენს აუდიტის ელემენტთა მიგნებებისა და დასკვნების, აუდიტის მეთოდებისა და მისი შეზღუდვების კომუნიკაციას. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს, რომ ანგარიშმა შეცდომაში არ შეიყვანოს სავარაუდო მომხმარებელი წარმოდგენილი რწმუნების დონესთან დაკავშირებით.

ასევე აღსანიშნავია, რომ რწმუნების წარმოდგენა გულისხმობს ყურადღების/სიფრთხილის გამოჩენას აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრისა და აუდიტის მტკიცებულებათა შეგროვების ეტაპებზე. მნიშვნელოვანია აუდიტის მასშტაბისა და მისი შეზღუდვების კარგად განსაზღვრა, რათა მომხმარებლები გაერკვნენ, რამდენად რელევანტურია საბოლოო დასკვნები. მნიშვნელოვანია, ნათელი იყოს, რომ აუდიტი არ ისახავს მიზნად დასკვნების ჩამოყალიბებას ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც არ იქნება დაფარული მტკიცებულებების მოპოვების საკმარისი პროცედურებით.

მტკიცებულებათა საიმედოობის ნაწილში აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს გონივრული პროცედურები, რათა დარწმუნდეს, რომ მის ხელთ არსებული მონაცემები არის სრული და ზუსტი.

ამ პროცესში აუდიტორის ზოგადი უნარებისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების გარდა, მან აუდიტის ობიექტს მოსთხოვოს, რომ სწორად წარმოაჩინოს

[7] ISSAI 300, ISSAI 3000.25-28.

ფაქტები და საჭიროებისას – დამატებითი მტკიცებულებები, რომლებიც განმარტავს/ახსნის ან შეეწინააღმდეგება ამ ფაქტებს; წერილობით დაადასტუროს, რომ აუდიტორს მიაწოდა მის ხელთ არსებული ყველა შესაფერისი მტკიცებულება და რომ მან არ იცის სხვა შესაძლო მტკიცებულების შესახებ, რომელსაც შეეძლო, ზემოქმედება მოეხდინა აუდიტის მიგნებებსა და დასკვნებზე.

საიმედოობის გაზრდის ერთ-ერთი გზაა ანგარიშის ან მისი შედეგების შეჯერება აუდიტის ობიექტთან (იხილეთ ქვემოთ შესაბამისი ნაწილი). თუმცა აღსანიშნავია, რომ აუდიტორმა ეს მექანიზმი უნდა გამოიყენოს, როგორც ინფორმაციის საიმედოობის უზრუნველყოფის დამატებითი საშუალება.

მტკიცებულების საიმედოობის განსაზღვრაში დაგვეხმარება შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინება:

› მტკიცებულების გამყარება მისი საიმედოობის გაზრდის ძლიერი ტექნიკაა. აღნიშნული გულისხმობს, რომ აუდიტორი სხვადასხვა სახის მტკიცებულებას განსხვავებული წყაროებიდან მოიძიებს;

› მტკიცებულების წყაროები არსებული აუდიტის ობიექტის გარეთ ხშირად უფრო საიმედოდ არის მიჩნეული, ვიდრე ინფორმაცია, რომელიც თავად აუდიტის ობიექტმა მოამზადა;

› დოკუმენტური მტკიცებულება, როგორც წესი, უფრო საიმედოა, ვიდრე ზეპირი;

› აუდიტორის მიერ პირდაპირი დაკვირვებით ან უშუალოდ მის მიერ ჩატარებული ანალიზის შედეგად მიღებული მტკიცებულება უფრო საიმედოა, ვიდრე არაპირდაპირი გზით მოპოვებული;

› აუდიტის ობიექტის მიერ მომზადებული ინფორმაციის სანდოობის ხარისხი ნაწილობრივ დამოკიდებულია აუდიტის ობიექტის მმართველობის/შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობაზე;

› ზეპირი მტკიცებულება, როდესაც ის გამყარებულია წერილობითი ფორმით, უფრო სანდოა, ვიდრე მხოლოდ ზეპირი მტკიცებულება;

› დოკუმენტის ორიგინალები უფრო საიმედოა, ვიდრე მათი ასლები.

საკმარისი მტკიცებულება

საკმარისობა აუდიტის მტკიცებულების რაოდენობის საზომია. მტკიცებულება საკმარისია, როდესაც მოპოვებულია საჭირო რაოდენობის შესაბამისი, საიმედო და ვალიდური მტკიცებულება, რათა დაარწმუნოს გონიერი მკითხველი, რომ ეფექტიანობის აუდიტის მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები გამართლებული და საფუძვლიანია. მტკიცებულებათა საკმარისობის განსაზღვრისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს დოკუმენტის სტატუსი. ეფექტიანობის აუდიტის მოსაზრების დასაბუთებისთვის საჭირო მტკიცებულებების სიძლიერეს კარნახობს ქვემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები:

› გამოთქმული მოსაზრების არსებითობა ან მნიშვნელობა;

› არასწორი დასკვნების გამოტანასთან დაკავშირებული რისკი;

› წინა აუდიტის დროს მიღებული გამოცდილება აუდიტის ობიექტის ჩანაწერებისა და წარდგენების სანდოობის შესახებ;

› წინასწარ ცნობილი მგრძნობიარობა, რომელიც აუდიტის ობიექტს აქვს კონკრეტული საკითხის მიმართ;

› მტკიცებულების მოპოვების ხარჯი მის მიერ შექმნილ სარგებელთან მიმართებაში, რომელიც მას შეიძლება ჰქონდეს მოსაზრების გამყარებისთვის.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მოგროვებული მტკიცებულებები, ძირითადად, თვისებრივია და მოითხოვს პროფესიული მსჯელობის გამოყენებას. შესაბამისად, აუდიტორი შეფასებების განხორციელებისა და დასკვნების ჩამოყალიბების პროცესში, როგორც წესი, შეეცდება მტკიცებულებების გამყარებას სხვადასხვა წყაროდან ან განსხვავებული სახის მტკიცებულებების მოპოვებით.

დაგეგმვის პროცესში აუდიტორმა უნდა მოახდინოს აუდიტისთვის საჭირო მტკიცებულებების შესაძლო წყაროს, ხასიათისა და ხელმისაწვდომობის იდენტიფიცირება, გაითვალისწინოს სხვა აუდიტის ანგარიშების ან კვლევების ხელმისაწვდომობა და აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვების ღირებულება.

რაოდენობრივი ანალიზი

რაოდენობრივი და თვისებრივი მონაცემების ანალიზი ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელოვანი ნაწილია. ინფორმაციის ინტერპრეტირებისას აუდიტორები უნდა შეეცადონ, რომ ინფორმაცია წარმოადგინონ კონტექსტში, შედეგების კრიტერიუმებთან ან ზოგადად, მოსალოდნელ სიტუაციასთან შედარების გზით.

ტექსტის სახით მოგროვებული ინფორმაცია, შესაძლოა, ხშირად ციფრებში იყოს გადაყვანილი. მაგალითად, შესაძლებელია, რომ აუდიტორმა გადახედოს დოკუმენტებს იმის სანახავად, რამდენი მათგანი შეიცავს კონკრეტული საკითხის დადასტურებას. ამის შემდეგ, ხდება პროცენტის გამოთვლა იმ დოკუმენტებისთვის, რომლებიც ადასტურებენ კონკრეტულ საკითხს.

ეფექტიანობის აუდიტში ყველაზე ხშირად გამოყენებული სტატისტიკური ანალიზის სახეა აღწერილობითი სტატისტიკა. უფრო განვითარებული სტატისტიკური ანალიზის ფორმები, როგორებიცაა რეგრესიის ანალიზი, არ არის აღწერილი ამ სახელმძღვანელოში, მიუხედავად იმისა, რომ ღირებული ინსტრუმენტია იმ აუდიტორებისთვის, რომლებიც იცნობენ სტატისტიკურ თეორიას. აღწერილობითი სტატისტიკის მეშვეობით შესაძლებელია, აღვწეროთ:

› შერჩევათა ის ერთობლიობა, რომლის შესახებ აუდიტორმა მოაგროვა ინფორმაცია;

› მთლიანი სიმრავლე, რომლის ნაწილიცაა შერჩეული სიმრავლე.

აღწერილობითი სტატისტიკა მონაცემთა განაწილების გასაგებად

მონაცემთა განაწილება გამოისახება ხშირად გრაფიკული ფორმით (სვეტებით ან მრუდის სახით), რომელიც ცვლადის ყველა მნიშვნელობას გვიჩვენებს. სტატისტიკა, რომელიც მონაცემთა განაწილებას გვიჩვენებს, ძლიერი ინსტრუმენტია ანალიზისა და აუდიტის ანგარიშის შედგენისთვის.

არსებობს მონაცემთა განაწილების 3 ძირითადი განზომილება, რომელიც შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს აუდიტორისთვის:

› განაწილების „ცენტრალური ტენდენცია“ (მოდა, მედიანა, საშუალო არითმეტიკული და ა.შ.);

› მონაცემთა გაშლა (დისპერსიის ვარიაცია – მინიმუმისა და მაქსიმუმის მაჩვენებელები და აშ);

› მონაცემთა ფორმა (სტანდარტული გადახრა, ნორმალური განაწილება, ბიმოდალური, ბრტყელი განაწილება).

მონაცემთა განაწილება შეიძლება გამოყენებულ იქნეს:

› მონაცემთა იმ დონის, გაშლის ან ფორმის გამოსაყოფად, როდესაც ამგვარი მაჩვენებელი უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე ერთი გასაშუალოებული რიცხვი;

› იმის შესაფასებლად, აკმაყოფილებს თუ არა ცვლადის მნიშვნელობა აუდიტის კრიტერიუმს;

› განაწილების ალბათობის ინტერპრეტირებისთვის რისკის შეფასების მიზნით;

› იმის შესაფასებლდ, შერჩეული მონაცემები მთლიანი ერთობლიობის წარმომადგენლობითია თუ არა.

აღნიშნულის განსაზღვრის მიზნით შესაძლოა რამდენიმე სტატისტიკური ცნების გამოყენება. ზოგიერთი ცნება მოცემულია მე-10 ცხრილში.

ცხრილი 10. სტატისტიკური ცნებები

ცნება	განმარტება	გამოყენება
საშუალო (არითმეტიკული)	მონაცემთა ჯამი გაყოფილი მონაცემთა საერთო რაოდენობაზე	გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ მონაცემები გარკვეული დონით სიმეტრიულადაა განაწილებული, მაგალითად, სიმაღლე ან წონა. საშუალოს უარყოფითი თვისებაა ის, რომ ძალიან მგრძნობიარეა მკვეთრად განსხვავებული კიდურა მონაცემების მიმართ.
მედიანა	ზრდის მიხედვით დალაგებულ მონაცემთა შუა წევრი. თუ მონაცემთა რაოდენობა ლუწია, შუა 2 წევრის საშუალო მნიშვნელობა. მონაცემთა 50% მედიანაზე მეტია, 50% – ნაკლები.	მედიანის დადებითი თვისებაა ის, რომ მედიანა არ არის მგრძნობიარე მკვეთრად განსხვავებული კიდურა წევრების მიმართ. როდესაც შერჩეული მონაცემების კიდურა რიცხვები არღვევს საშუალოს, მაგალითად, ხელფასის შემთხვევაში.
მოდა	ყველაზე ხშირი მონაცემი. ბაზაში შეიძლება იყოს ერთი ან მეტი მოდა ან საერთოდ არ იყოს. თუ მონაცემთა ბაზაში არც ერთი მონაცემი არ მეორდება, ბაზას მოდა არ გააჩნია. თუ ბაზას აქვს 2 მოდა, მაშინ მას ბიმოდალურ ბაზას ეძახიან, ხოლო 2-ზე მეტი მოდის არსებობის შემთხვევაში – მულტიმოდალურს.	გამოიყენება ბაზაში ყველაზე ხშირად დაფიქსირებული მონაცემების აღსაწერად. მოდა ძირითადად გამოიყენება კატეგორიული მონაცემების დასახასიათებლად, მაგალითად, როცა მნიშვნელოვანია ადამიანთა რაოდენობის დათვლა სქესის მიხედვით. შესაბამისად, შეგვეძლება დავადგინოთ მოდა ქალების რაოდენობაა თუ მამაკაცებისა ან როგორია ბავშვების ყველაზე გავრცელებული რაოდენობა ოჯახში.
დიაპაზონი	განსხვავება ბაზის ყველაზე მცირე და ყველაზე დიდ მონაცემებს შორის. დიაპაზონი არის ვარიაციის ყველაზე მარტივი საზომი.	თუ მონაცემები ფართოდაა გავრცელებული, დიაპაზონი გამოდგება საშუალოს ან მედიანას შემავსებლად. თუმცა, დიაპაზონმაც შეიძლება გადაჭარბებით შეაფასოს მონაცემთა ვარიაცია, თუ მინიმალური და მაქსიმალური მონაცემები მნიშვნელოვნად განსხვავდება სხვა მონაცემებისგან.

მონაცემთა განაწილება ხშირად გრაფიკის სახით არის წარმოდგენილი და ცვლადის ყველა მნიშვნელობას ასახავს. მონაცემთა ანალიზის დროს აუდიტორი აკვირდება გადახრებს, პოულობს უჩვეულო წერტილებს და შეისწავლის არსებული განსხვავებათა მიზეზებს, რამაც, შესაძლოა, მიიყვანოს მნიშვნელოვან მიგნებებამდე.

ზემოთ განხილულ „გრიპის ეპიდემიის პროგრამის“ მიზანი იყო გრიპის შემთხვევების შემცირება. აუდიტორები დაინტერესებულნი არიან გრიპის ეპიდემიის შემთხვევების შემცირების გზების შესწავლით. ისინი ამავე დროს ეძებენ იმ ფაქტორებს, რომელიც განაპირობებს გრიპის შემთხვევების შემცირებას. ეს ფაქტორები შეიძლება არსებობდეს იმ სისტემის შიგნით (შიდა ფაქტორები), რომლის ანალიზიც ხორციელდება როგორც პროგრამის ფარგლებში განხორციელებული ქმედებების შედეგი.

მაგალითად, კონკრეტულ რეგიონში გვაქვს გრიპის ეპიდემიის ბოლო ათი წლის ამსახველი მონაცემები („A”), სადაც პროგრამა ხორციელდებოდა. ამ შემთხვევაში ჩანს, რომ გრიპის ეპიდემიის საწინააღმდეგოდ მიმართული პროგრამის დაწყებამდე გრიპით დაავადების შემთხვევების რაოდენობა გაცილებით მაღალია, ვიდრე პროგრამის განხორციელების (ინტერვენციის) შემდეგ. აღნიშნული შედეგები შეიძლება აიხსნას ამ კონკრეტული პროგრამის ეფექტიანობით ან/და სხვა გარე ფაქტორებით.

გარე ფაქტორების ზემოქმედების გამორიცხვის მიზნით, შეირჩა მეორე რეგიონი („B“), სადაც მოსახლეობა იმავე ტიპის პრობლემის წინაშე იდგა. გრიპის პროგრამა „B“ რეგიონში საერთოდ არ განხორციელებულა და ეს რეგიონი იქნება ერთგვარი „კონტროლის ჯგუფი“, რომელიც გარე ფაქტორების ზეგავლენას გამორიცხავს.

წელი	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
A რეგიონი	45027	38094	42105	38110	40107	32909	30380	27821	28672	25681	23065
B რეგიონი	35825	36089	42391	41017	38080	39386	39090	37288	38902	36191	39087

„A“ და „B“ რეგიონების მონაცემების შედარებიდან ჩანს, რომ „B“ რეგიონში გრიპის ვირუსით დაავადებულთა რიცხოვნობა არ შემცირებულა, იმავე პერიოდში კი „A“ რეგიონში ინფიცირებულთა რაოდენობამ მნიშვნელოვნად იკლო. ამრიგად, შეიძლება შეიქმნას წინაპირობა დასკვნისთვის, რომ „გრიპის ეპიდემიის პროგრამა“ ეფექტიანი გამოდგა.

თვისებრივი ანალიზი

თვისებრივი ანალიზი ზოგადი ტერმინია მონაცემთა სტრუქტურიზების, შედარებისა და აღწერის მეთოდების ფართო სპექტრისათვის. ის როგორც წესი, სხვადასხვა სახის მონაცემების კომბინირებისას გამოიყენება. რაოდენობრივი ანალიზისგან განსხვავებით, თვისებრივი ანალიზი არ იყენებს მათემატიკურ პროცედურებს. სამაგიეროდ, ის ეფუძნება ლოგიკურ მსჯელობასა და არგუმენტებს. ზოგადად, თვისებრივი ანალიზი გულისხმობს ანალიტიკური აზროვნების სისტემატიზაციის საკუთარი გზის მოძიებას.

სისტემატიზაციის კომპონენტებია შედარება, განსხვავებებისა და/ან მსგავსებების მიხედვით დაჯგუფება. თვისებრივი (არა რიცხვითი) ანალიზი გამოიყენება აუდიტის ობიექტის ეფექტიანობის შესაფასებლად და ასახსნელად. დოკუმენტების გაცნობის შედეგად, აუდიტორებს შესაძლებლობა ეძლევათ, მოაგროვონ აღწერილობითი ინფორმაცია და სისტემატურად გააანალიზონ ტექსტი, მოიძიონ რელევანტური ინფორმაცია.

თვისებრივი ანალიზი ფართოდ გამოიყენება მონაცემთა გარკვეული წყაროებიდან (როგორიცაა, მაგალითად, ინტერვიუები და დოკუმენტები) ანალიტიკური მტკიცებულებების მიღების პროცესში. მაგალითი, როგორ შეიძლება ინტერვიუს გაანალიზება, წარმოდგენილია ქვემოთ:

1. აირჩიეთ მეთოდი ინტერვიუს შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის სტრუქტურიზებისათვის, რისთვისაც, პირველ რიგში, გამოყენებული უნდა იქნას აუდიტის კითხვები, ხოლო შემდეგ – თუ აზრი არა აქვს ინფორმაციის მხოლოდ აუდიტის კითხვების მიხედვით სტრუქტურიზებას – პრობლემები, დაინტერესებული მხარეები, რეგიონები და ა.შ.;

2. წაიკითხეთ ინტერვიუს ჩანაწერები კიდევ ერთხელ და ყურადღება გაამახვილეთ სტრუქტურაზე. აუდიტის კითხვების მიხედვით ჩანაწერის ორგანიზების შემთხვევაში ველზე მონიშნეთ ის ინფორმაცია, რომელიც რელევანტურია პირველი, მეორე და ა.შ. კითხვისთვის.

3. გადახედეთ ყველა მონიშვნას პირველ კითხვასთან დაკავშირებით. თუ მრავალი რელევანტური შენიშვნა გაქვთ, შეაჯამეთ წერილობით. თუ საჭიროა, ამოირჩიეთ ახალი ფაქტორი, რის გარშემოც გააკეთებთ მონიშვნების სტრუქტურიზებას. ძირითადი მოქმედი მხარეები შეიძლება გამოყენებულ იქნენ, როგორც სტრუქტურიზების ფაქტორები;

4. შეაგროვეთ და სათითაოდ გააანალიზეთ თითოეული ტიპის ძირითადი მოქმედი მხარის მოსაზრებები;

5. შეაგროვეთ და ერთად გააანალიზეთ ძირითადი მოქმედი მხარის ყველა სახის მოსაზრებები;

6. ყურადღება მიაქციეთ განსხვავებული კატეგორიის ძირითადი მოქმედი მხარეების მოსაზრებებს შორის მსგავსებას ან განსხვავებას;

7. შეაჯამეთ ინფორმაცია რამდენიმე წინადადებით და შეაფასეთ, პასუხობს თუ არა აუდიტის კითხვას. ანალოგიური პროცედურა განახორციელეთ შემდეგი აუდიტის კითხვისთვის.

ინტერვიუს პროცესში აუდიტორი ეძებს ურთიერთდაკავშირებულ ინფორმაციას, გარემოებებს, ან ერთი და იმავე ძირეული პრობლემის, ცნებისა თუ საკითხების მაგალითებს. ამგვარად, თვისებრივი ანალიზი აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესაფასებლად და ასახსნელად არის გამოყენებული. დოკუმენტების გაცნობის შედეგად აუდიტორებს საშუალება აქვთ, შეაგროვონ აღწერილობითი ინფორმაცია, სისტემატურად გააანალიზონ ტექსტი და მოიძიონ საინტერესო გარემოებები.

რაოდენობრივი და თვისებრივი ანალიზის სინთეზი

შესაძლებელია სხვადასხვა ტიპის მონაცემთა გაერთიანება, მაგალითად, ინტერვიუს შედეგები სტატისტიკური მონაცემების ანალიზის შედეგებთან იქნეს კომბინირებული. ცალკეული შემთხვევების შესწავლის შედეგები ერთიანდება კითხვარებით მიღებულ მონაცემებთან. ზოგიერთი მიგნება ქვეყნის დასავლეთ ნაწილში ჩატარებულ ძირითად პროცედურებს ეფუძნება, ხოლო დანარჩენი ეხება აღმოსავლეთ რეგიონს. ზოგიერთი მიგნება შესაძლოა თანამშრომელთა სპეციფიკური ჯგუფის გამოკითხვის შედეგებს ეფუძნებოდეს, სხვა მიგნებები კი თანამშრომელთა მთლიანი გამოკითხვით იყოს დასაბუთებული.

არ არსებობს ზოგადი წესი, როგორ უნდა განხორციელდეს მონაცემთა შეგროვების სხვადასხვა აქტივობით მიღებული შედეგების ორგანიზება. მიუხედავად ამისა, პრინციპულად მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა თანმიმდევრულად/სისტემატურად და ფრთხილად იმუშაოს შეგროვებული მონაცემების ინტერპრეტირების პროცესში.

ეს ეტაპი მოიცავს არგუმენტებისა და მტკიცებების აწონ-დაწონას, ექსპერტებთან კონსულტაციებს, შედარებებისა და ანალიზის განხორციელებას.

ინფორმაციის ანალიზი ინტელექტუალური, შემოქმედებითი და განმეორებითი პროცესია, რომელიც მოიცავს როგორც რაციონალურ, ისე ირაციონალურ ელემენტებს. ის ყოველთვის მოიცავს ანალიზსა და დისკუსიებს, ე.წ. „ბრეინშტორმინგს“ და სხვადასხვა ტექნიკას, როგორიცაა შინაარსის ანალიზი, შედარებითი ანალიზი, ანალიზი ექსპერტთა პანელის დახმარებით და ა.შ.

შიდა დოკუმენტების გაცნობის შედეგად აუდიტორებს საშუალება აქვთ, შეაგროვონ აღწერილობითი ინფორმაცია და სისტემატურად გააანალიზონ ტექსტი აუდიტის ჰიპოთეზების რელევანტურობის თვალსაზრისით.

მუშაობის მიმდინარეობასთან ერთად თანდათანობით ყალიბდება ეფექტიანობის აუდიტის პირველადი ანგარიში. ჩანაწერები და დაკვირვებები სტრუქტურიზებული მიმდევრობით ეწყობა. გარე და შიდა დისკუსიების მიმდინარეობის პარალელურად იწერება, გადაფასდება და კორექტირდება პირველადი ტესტი, მოწმდება დეტალები და იწყება მსჯელობა დასკვნებთან დაკავშირებით.

ასევე, ჩნდება ინფორმაციის გაცვლის საჭიროება აუდიტის ობიექტთან აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განსახილველად. აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებთან შეხვედრები გამოიყენება ფაქტების დასადასტურებლად და აუდიტის მიგნებებისა და რეკომენდაციების ფორმირების ხელშესაწყობად.

დოკუმენტაცია

ISSAI-ის სტანდარტები მოითხოვს, რომ „აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ მტკიცებულებების ადეკვატურად დოკუმენტირება სამუშაო დოკუმენტებში, დაგეგმვის საფუძვლისა და მასშტაბის, ჩატარებული სამუშაოსა და აუდიტის მიგნებების ჩათვლით“. სტანდარტი ასევე ასახელებს რამდენიმე მიზეზს, რომელთა გამო დოკუმენტირება მნიშვნელოვანია, კერძოდ:

- ადასტურებს და ამყარებს აუდიტორის მოსაზრებებსა და ანგარიშს;
- ზრდის აუდიტის პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას;
- ინფორმაციის წყაროა ანგარიშების მომზადებისა თუ აუდიტის ობიექტის ან სხვა მხარის მიერ კითხვების არსებობის შემთხვევაში;
- იმის მტკიცებულებაა, რომ აუდიტორი სტანდარტების შესაბამისად მოქმედებდა;
- ხელს უწყობს დაგეგმვასა და ზედამხედველობას;
- აუდიტორს ეხმარება პროფესიულ განვითარებაში;
- ეხმარება დელეგირებული სამუშაოს დამაკმაყოფილებლად ჩატარების უზრუნველყოფაში;
- იძლევა მტკიცებულებას ჩატარებული სამუშაოს შესახებ (შემდგომი საჭიროებისთვის);
- შეიძლება გამოყენებულ იქნეს კონკრეტული შემთხვევის შესწავლისთვის (როგორც მაგალითი სასწავლო მიზნებისთვის).

სამუშაოა ყველა შესაბამისი დოკუმენტი, რომელიც შეგროვებული ან წარმოებულია აუდიტის პროცესში. აღნიშნული დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს: დოკუმენტებს, რომლებშიც ასახულია აუდიტის დაგეგმვა; ჩატარებული პროცედურების ხასიათი, მოცულობა და დროში განაწილება; აუდიტის შედეგები და მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე გამოტანილი დასკვნები. ამდენად, სამუშაო დოკუმენტები, სულ მცირე, სამი

ნაწილისგან შედგება: დაგეგმვა, განხორციელება და ანგარიშის შედგენა.

სამუშაო დოკუმენტები ასრულებს საველე სამუშაოებსა და აუდიტის ანგარიშს შორის დამაკავშირებელი რგოლის ფუნქციას და საკმაოდ დეტალური და სრულია იმისთვის, რომ უზრუნველყოს აუდიტის გაგება. ამდენად, სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს კუმულაციურ მტკიცებულებებს, რომლებიც იმ მოსაზრებებს, დასკვნებსა და ანალიზს ამყარებს, რომლის საფუძველზეც გაიცემა რეკომენდაციები.

აუდიტორებმა უნდა განახორციელონ შესაფერისი პროცედურები სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალურობისა და უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად, ასევე უნდა შეინახონ სამუშაო დოკუმენტები პროფესიული პრაქტიკითა და კანონმდებლობით განსაზღვრული პერიოდის განმავლობაში.

მითითებები სამუშაო დოკუმენტების მომზადების შესახებ

აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში აუდიტორი პასუხისმგებელია სამუშაო დოკუმენტების მომზადებაზე, რომლებიც აუდიტის მიზნის მიღწევისთვის რელევანტურ ინფორმაციას შეიცავს. ეს სამუშაო დოკუმენტები უნდა მომზადდეს სათანადო ხარისხით, ქვემოთ მოცემული სახელმძღვანელო პრინციპების მიხედვით, კერძოდ, ესაა:

სისრულე და სიზუსტე

სამუშაო დოკუმენტები სრული და ზუსტი უნდა იყოს იმისათვის, რომ მიგნებების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების შესაფერისი დასაბუთება უზრუნველყოს და, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელი გახადოს აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს ხასიათისა და მასშტაბის დემონსტრირება.

სიცხადე

სამუშაო დოკუმენტები ცხადი და გასაგები უნდა იყოს, არ სჭირდებოდეს დამატებითი ზეპირი განმარტებები. ინფორმაცია, რომელსაც ისინი გადმოსცემენ, ნათელი, სრული და ამავდროულად მოკლე უნდა იყოს. სამუშაო დოკუმენტების მომხმარებელმა უნდა შეძლოს მათი მიზნის, ჩატარებული სამუშაოს ხასიათის, მასშტაბისა და აუდიტორთა დაკვირვების განსაზღვრა. ინფორმაციის მოკლედ გადმოცემა მნიშვნელოვანია, ეს არ უნდა მოხდეს სიცხადისა და სისრულის ხარჯზე.

ადვილად კითხვადობა

სამუშაო დოკუმენტები უნდა იყოს მოწესრიგებული. უწესრიგო სამუშაო დოკუმენტებმა შესაძლოა, მტკიცებულების ღირებულება დაკარგოს.

შესაბამისობა

ინფორმაცია, რომელსაც სამუშაო დოკუმენტები მოიცავს, უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ იმ საკითხებით, რომლებიც უშუალოდ აუდიტისთვის განსაზღვრულ მიზნებთან მიმართებაშია მნიშვნელოვანი, შესაბამისი და გამოსადეგი.

აუდიტის დოკუმენტაცია

ყოველი პროექტის სამუშაო დოკუმენტები, როგორც წესი, იყოფა მუდმივად და დროებითად. როგორც კი სამუშაო დოკუმენტები მომზადდება, ისინი შესაბამისად ინახება. სამუშაო დოკუმენტების შენახვამდე, აუდიტორი ამოწმებს და ადასტურებს, რომ სამუშაო დოკუმენტები აკმაყოფილებს ზემოთ აღწერილ ხარისხის სტანდარტებს.

მიმდინარე დოკუმენტები

მიმდინარე დოკუმენტებში მოთავსებული მასალები ძირითადად უნდა მოიცავდეს პროექტის მიმდინარე ფაზებთან დაკავშირებულ ინფორმაციას. მიმდინარე დოკუმენტებში შესანახი სამუშაო დოკუმენტებია:

› ინტერვიუს ჩანაწერები;

› აუდიტის სამუშაოს მხარდასაჭერად/ფარგლებში გაკეთებული ანალიზი;

› აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებთან და სხვა ოფიციალურ პირებთან დისკუსიის შედეგად მომზადებული მემოები;

› სხვადასხვა დოკუმენტის ანალიზის შემცველი მემოები;

› კორესპონდენცია/კომუნიკაცია ხელმძღვანელობასთან;

› დიზაინ მატრიცა;

› სინოპსისი;

› ანგარიშის მომზადების პროცესში აკუმულირებული მასალები და ჩანაწერები (პირველადი ანგარიშების ჩათვლით);

› მმართველობითი (მენეჯერული) კონტროლის მიმოხილვა;

› მმართველობითი კონტროლის მიმოხილვის შედეგები;

მუდმივი დოკუმენტები

აუდიტის ანგარიშის დასრულებისას აუდიტორებს მიმდინარე დოკუმენტები მუდმივ დოკუმენტებში გადააქვთ. მუდმივი დოკუმენტის დანიშნულება ორმაგია. თუ აუდიტის ანგარიში კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგება, აუდიტორები შეძლებენ მათი მიგნებების გადამოწმებას. მუდმივი დოკუმენტი ასევე გამოიყენება, როგორც ინფორმაციის წყარო შემდგომი აუდიტების დაგეგმვისთვის.

სახელმძღვანელო პრინციპი უნდა იყოს ის, რომ ყველა მტკიცებულება, რომელიც სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია აუდიტის ანგარიშში ასახული დასკვნებისთვის, ჩართული/შეტანილია დოკუმენტაციაში. მუდმივ დოკუმენტში ასევე უნდა მოხვდეს ყველა ის დოკუმენტი რომელიც, შესაძლოა, გამოსადეგი იყოს მომავალი აუდიტისთვის.

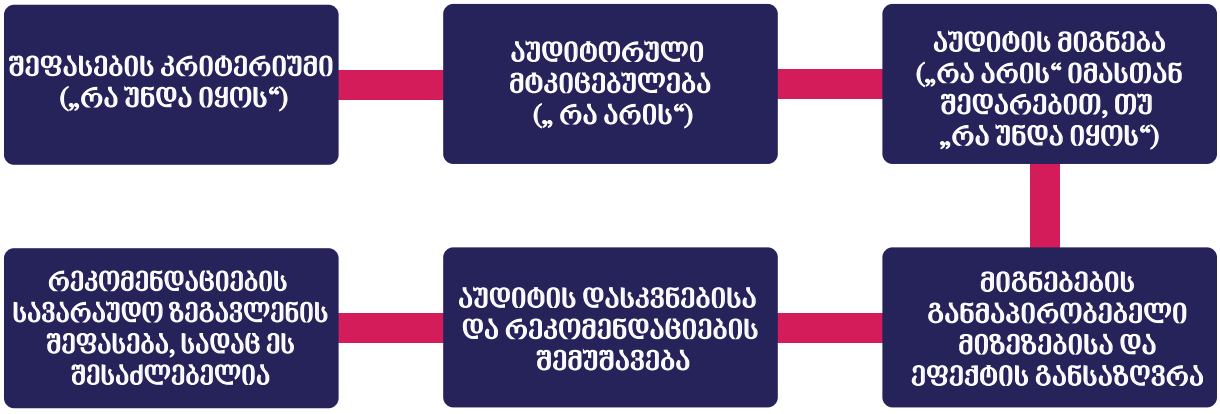
ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში მოსამზადებელი დოკუმენტაცია შესაძლოა ინდექსირებული და რეფერენსირებული იყოს საბოლოო ანგარიშში წარმოდგენილ ინფორმაციასთან, ასევე შესაძლოა სამუშაო დოკუმენტების ერთმანეთთან რეფერენსირება (მაგალითად, დიზაინ მატრიცა და განხორციელებული პროცედურის დოკუმენტი, აუდიტის მიგნება და აუდიტის ანგარიში და ა.შ.)

აუდიტის მიგნებების, მიზეზებისა და შედეგების ჩამოყალიბება

აუდიტის მიგნებები სპეციფიკური მტკიცებულებებია, რომლებიც შეაგროვა აუდიტორმა აუდიტის მიზნის მისაღწევად, რათა შეძლოს აუდიტის კითხვებზე პასუხის გაცემა, გამოთქმული ჰიპოთეზის გადამოწმება და ა.შ. დასკვნა არის განცხადება, რომელიც გააკეთა აუდიტორმა აღნიშნულ მიგნებებზე დაყრდნობით, რეკომენდაციები კი აუდიტორის შეთავაზებული განსახორციელებელი ქმედებებია აუდიტის მიზანთან მიმართებაში. აუდიტის მიგნება მოიცავს შემდეგ ელემენტებს: კრიტერიუმს (რა უნდა იყოს), არსებულ მდგომარეობას (რა არის), მიზეზს (რამ განაპირობა კრიტერიუმიდან თუ ნორმებიდან გადახრა) პრობლემების აღმოჩენის შემთხვევაში და ეფექტს (რა შედეგები მოყვება - როგორც დადასტურებული, ასევე „გონივრული და ლოგიკური გავლენა მომავალში“).

აუდიტის შეფასების კრიტერიუმს, მტკიცებულებას, აუდიტის მიგნებას, დასკვნასა და რეკომენდაციას შორის ურთიერთკავშირი ასახულია მე-10 დიაგრამაზე.

დიაგრამა 10. აუდიტის კრიტერიუმს, მტკიცებულებას, მიგნებას, დასკვნასა და რეკომენდაციას შორის ურთიერთკავშირი



აღსანიშნავია, რომ ოთხივე ელემენტი ყოველთვის არ არის აუცილებელი. მაგალითად, კრიტერიუმი ყოველთვის არ არის სპეციფიკურად განხილული პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომის დროს. იმის მიხედვით, რომელი ელემენტებია წარმოდგენილი მიგნებაში, განასხვავებენ მის სხვადასხვა ტიპს. ქვემოთ წარმოდგენილ ცხრილში მოცემულია ინფორმაცია სხვადასხვა ტიპის მიგნებებსა და მათი შემადგენელი ელემენტების შესახებ.

ცხრილი 11. მიგნებათა სახეობები და მათი შემადგენელი ელემენტები

მიგნების ტიპი	ელემენტები	მაგალითი
აღწერილობითი	არსებული მდგომარეობა	თავშესაფარი ხარჯავს X თანხას 1 ძაღლზე.
ნორმატიული	არსებული მდგომარეობა და კრიტერიუმი	თავშესაფარი ხარჯავს 3 ლარით მეტს სხვა ქალაქებში არსებულ მსგავს თავშესაფრებთან შედარებით.
კლასიკური	არსებული მდგომარეობა, კრიტერიუმი, მიზეზი და ეფექტი	შედეგად დაიხარჯა 22,000-ით მეტი. ეს გამოწვეული იყო სამი ფაქტორით: არაეკონომიურობით საკვების შესყიდვასა და ვაქცინაციაში, და არაპროდუქტიულობით.
გავლენის შეფასება	არსებული მდგომარეობა მიზეზთან ერთად, შედარებული არსებულ მდგომარეობასთან მიზეზის გარეშე	ალკოჰოლიზმის განკურნების პროგრამაში მონაწილეების რეციდივიზმის დონე მნიშვნელოვანად დაბალია არამონაწილეებთან შედარებით.

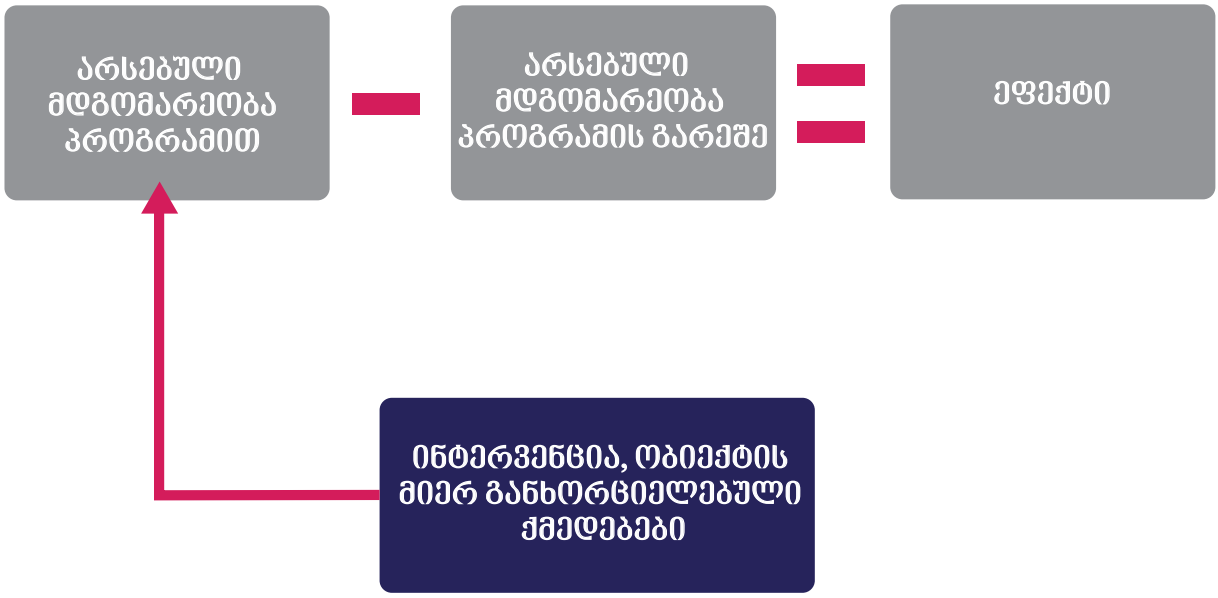
აღწერილობით მიგნებაში მხოლოდ არსებული მდგომარეობაა მოცემული. აღწერილობითი მიგნების მიზანია, ახალი ინფორმაციის შექმნა და არა დასკვნების გაკეთება და რეკომენდაციების გაცემა.

ნორმატიულ მიგნებაში განსაზღვრულია არსებული მდგომარეობა, კრიტერიუმი და ზოგ შემთხვევაში – ეფექტი. მსგავსი მიგნების მიზანია, განსაზღვროს და ერთმანეთს შეადაროს არსებული და სასურველი მდგომარეობა.

კლასიკურ მიგნებაში განსაზღრულია მიგნების ოთხივე ელემენტი: არსებული მდგომარეობა, კრიტერიუმი, ეფექტი და მიზეზი. მსგავსი მიგნება განსაზღვრავს არსებული მდგომარეობის ადეკვატურობას კარგ პრაქტიკასთან მიმართებაში და აფასებს მიზეზებსა და ეფექტებს.

ეფექტზე ორიენტირებული მიგნება/გავლენის შეფასება მოიცავს ორ არსებულ მდგომარეობას და მათ შორის სხვაობას ანუ ეფექტს. აღნიშნული ტიპის მიგნება გამომდინარეობს აუდიტის მიზნიდან, როდესაც კონკრეტული დადებითი ან უარყოფითი შედეგის დაკავშირება ხდება ობიექტის მიერ განხორციელებულ ქმედებებთან.

დიაგრამა 11. ეფექტზე ორიენტირებული მიგნების სქემა



მას შემდეგ, რაც აუდიტის მიგნება იდენტიფიცირდება, ხორციელდება ორი დამატებითი სახის შეფასება: შეფასება, რამდენად მნიშვნელოვანია მიგნება და მისი გამომწვევი მიზეზების განსაზღვრა იმ შემთხვევაში, თუ ეფექტიანობა მოსალოდნელზე დაბალია.

მიზეზია ის ფაქტორები, რომლებიც არსებული მდგომარეობის კრიტერიუმისგან გადახრას განაპირობებენ. აუდიტორმა უნდა მოახდინოს ყველა შესაძლო მიზეზის იდენტიფიცირება და შემდეგ განსაზღვროს ის მიზეზები, რომლებიც, შესაძლოა, თავიდან ყოფილიყო აცილებული (რომელთა გამორიცხვა გარკვეული ქმედებების შედეგად შესაძლებელია). ამ უკანასკნელი შემთხვევის ნამდვილობა უნდა დადასტურდეს. ეს შესაძლებელია მართვის სისუსტეების ანალიზის მეშვეობით. ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე მაგალითი, როგორ შეიძლება მივყვეთ ანალიზს მიზეზების განსაზღვრის შემდეგ.

› განსაზღვრეთ, მიზეზი იზოლირებულია თუ სისტემური. სისტემური მიზეზები, როგორც წესი, უფრო მნიშვნელოვან გამოსასწორებელ აქტივობებს საჭიროებს, ამასთან, შესაძლოა უარყოფითი ზემოქმედება მოახდინოს სხვა გარემოებებზეც. ამგვარ მიზეზებთან მიმართებაში რეკომენდაციების შემუშავებისას გასათვალისწინებელია ის პოტენციური ეფექტები, რომლებიც, შესაძლოა, სისტემის ერთი ასპექტის შეცვლას მოჰყვეს სისტემის სხვა აქტივობებისთვის. მიუხედავად ამისა, აუდიტორმა ყურადღება უნდა გამოიჩინოს განცალკევებული (არასისტემური) მიზეზების შემთხვევაშიც, რადგან ზოგჯერ ისინიც შეიძლება ქმნიდეს მნიშვნელოვან პრობლემებს და საჭირო გახდეს მიზეზის არსებითობის შეფასება.

› განსაზღვრეთ მიზეზი, ადამიანური შეცდომა ან გამორჩენა განზრახ ჩადენილი ხომ არ იყო. განზრახ ქმედების შედეგად არსებული მიზეზები, როგორც წესი, პროცედურებისა და რეგულაციების უგულებელყოფას გულისხმობს მაშინ, როდესაც ადამიანური შეცდომა ან გამორჩენა მისაღები სტანდარტის შესახებ ცოდნის ნაკლებობაზე მიუთითებს.

› განსაზღვრეთ, მიზეზი (აუდიტის ობიექტის პერსპექტივიდან) შიდა მიზეზებით იყო განპირობებული, თუ გარე მიზეზებით. გარე ფაქტორები, რომლებიც არ ექვემდებერება აუდიტის ობიექტის კონტროლს, შესაძლოა, მნიშვნელოვან ზემოქ-

მედებას ახდენდეს პრობლემაზე. გამოსასწორებელი ქმედებების შესახებ რეკომენდაციების შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იყოს ამგვარი ფაქტორები და მათი ზემოქმედების შემსუბუქების გზები.

› განსაზღვრეთ შიდა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც მიზეზის წარმოშობა/დადგომა უნდა აერიდებინა თავიდან.

მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა გაიაზროს დამოკიდებულება მიზეზსა და ეფექტს შორის. მაგალითად, ყოველთვის არ შეიძლება, ცუდი დაფინანსება იწვევდეს მომსახურების დაბალ ხარისხს. შეიძლება მომსახურების ხარისხი იყო სწორედ ის მიზეზი, რის გამოც ორგანიზაციას დაფინანსება შეუმცირდა. მონაცემთა დამუშავების დროს აუდიტორს უნდა ესმოდეს, რომ არსებობსმონაცემთა შორის გარკვეული კავშირის ბევრი მიზეზი:

1. პირდაპირი მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი. თუ უნივერსიტეტს აქვს სტუდენტთა ადგილების ფიქსირებული რაოდენობა, ერთი მიმართულებით მიღებული სტუდენტების ზრდა გამოიწვევს სხვა მიმართულებებით მიღებული სტუდენტების შემცირებას.

2. მიზეზ-შედეგობრიობა შეიძლება მოქმედებდეს საწინააღმდეგო მიმართულებით. მაგალითად, ცუდი შედეგები გამოცდაზე შეიძლება დაბალი დასწრების ბრალი იყოს, მაგრამ შეიძლება გამოცდებზე ცუდი შედეგებიც იწვევდეს დასწრების დაბალ მაჩვენებელს.

3. მონაცემთა შორის გარკვეული დამოკიდებულება უბრალოდ დამთხვევა იყოს. მაგალითად, კონკრეტულ მუნიციპალიტეტში ჯანდაცვის სერვისების ხარისხი მაღალი იყოს და ამავე დროს იმავე ტერიტორიაზე გამოცდის შედეგებიც კარგი იყოს, თუმცა ვერ ვიტყვით, რომ ერთი იწვევს მეორეს.

4. შეიძლება არსებობდეს ცვლადი, რომელიც გავლენას ახდენს არსებულ მონაცემებზე, მაგრამ მის შესახებ ინფორმაცია არ გვაქვს. მაგალითად, ჯანდაცვის სერვისის ხარისხსა და გამოცდის შედეგებს შორის დადებითი დამოკიდებულება მუნიციპლიტეტის მიერ რესურსების ეფექტიანად გამოყენების შედეგი იყოს, თუმცა, აუდიტორებს აღნიშნულის შესახებ ინფორმაცია არ შეუგროვებიათ ძირითადი შესწავლის დროს.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორი აღწერს არსებული მდგომარეობას, შეადარებს მას კრიტერიუმთან, განსაზღვრავს, რომ არსებული მდგომარეობა არ შეესაბამება კრიტერიუმს და დაადგენს, რატომ ვერ მოხდა კრიტერიუმთან თანხვედრა (მიზეზები), უნდა განსაზღვროს კრიტერიუმისგან გადახრის შესაძლო ეფექტი. თუ შესაძლებელია, ეფექტების იდენტიფიცირებისას რეალური სიტუაცია უნდა შედარდეს სასურველ მდგომარეობას (სადაც კრიტერიუმთან თანხვედრის მდგომარეობაა). გარკვეულწილად, ამგვარი შესაძლო ეფექტები გათვალისწინებული იქნებოდა უფრო ადრეულ ეტაპზე, როგორც მოტივაცია ამ კონკრეტული აუდიტის პრობლემაზე აუდიტის ჩატარებისთვის.

აუდიტის მიგნების ხასიათი განსაზღვრავს, აუდიტორი რეალური ეფექტების წარმოდგენას შეძლებს თუ პოტენციურისას. წარსული ან მიმდინარე მდგომარეობის რეალურ ეფექტებს შეუძლია მავნე გავლენის/შედეგების დემონსტრირება და, როგორც წესი, ყველაზე ძლიერი მტკიცებულებაა გამოსასწორებელი ქმედების განხორციელებისთვის. პოტენციური ეფექტები, ზოგადად, განსაზღვრულია, როგორც არსებული მდგომარეობის კრიტერიუმისგან გადახრის ლოგიკური შედეგი. პოტენციური ეფექტები გარკვეულწილად სპეკულაციურია, ამდენად აუდიტორმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინონ მისი გამოყენებისას, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც არ არსებობს წარსულში ამგვარი ეფექტების არსებობის დამადასტურებელი მტკიცებულება.

აუდიტორი რიცხვებში ზომავს ეფექტს იმ შემთხვევაში, თუ ეფექტების გაზომვა ვერ ხერხდება და მან უნდა მოიყვანოს საკმარისი მაგალითები. ანგარიშში ღირებულია როგორც ნეგატიური, ასევე პოზიტიური ეფექტების აღნიშვნა.

მიგნებების მატრიცა

აუდიტის ძირითადი შესწავლის დროს მოპოვებულ ინფორმაციას, მიგნებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს აუდიტორი ასახავს მიგნებების მატრიცაში. მიგნებების მატრიცა დამხმარე ინსტრუმენტია, რადგან იძლევა საშუალებას, აუდიტორმა თავი მოუყაროს აუდიტის ანგარიშის ძირითად ელემენტებს და სტრუქტურიზებულად დაალაგოს მოპოვებული ინფორმაცია და აუდიტის შედეგები.

აუდიტის მიგნებების მატრიცის შევსება უნდა დაიწყოს ძირითადი შესწავლის პროცესში, რათა აუდიტორებმა დაინახონ, რამდენად სათანადო ხარისხისაა მიგნებები და ჰქონდეს საკმარისი დრო საჭიროების შემთხვევაში დამატებითი ინფორმაციის მოსაძიებლად. მიგნებათა მატრიცა სტრუქტურულად მიყვება აუდიტის დიზაინ მატრიცას და თითოეული ქვეკითხვისათვის განსაზღვრავს შესაბამის ველებს, სადაც უნდა ჩაიწეროს აუდიტის მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები. აღნიშნული დოკუმენტი წარმოდგენილია აუდიტის სამუშაო დოკუმენტის – მიგნებების მატრიცა 3.1.-ის სახით.

აუდიტის დასკვნები

აუდიტის დასკვნებმა სიცხადე უნდა შეიტანოს და განავრცოს ანგარიშში ასახულ მიგნებათა არსი, ასევე ასახოს აუდიტორთა შეხედულება აღნიშნული მიგნებებიდან გამომდინარე. როგორც წესი, დასკვნების დანიშნულებაა პოლიტიკაში, პროცედურებში, პრაქტიკაში, მიზნებსა თუ ამოცანებში ცვლილების საჭიროების ხაზგასმა.

ზოგჯერ საკმაოდ რთულია მიგნებასა და დასკვნას შორის განსხვავების დადგენა. დასკვნები მიგნებებს ეფუძნება და, როგორც წესი, მიგნებების მოკლე შეჯამებას მოიცავს. თუმცა, აღსანიშნავია, რომ დასკვნები ცდება მხოლოდ მიგნებათა კიდევ ერთხელ დასახელების ფარგლებს. მიგნებები იდენტიფიცირდება სასურველი და არსებული მდგომარეობის შედარებით, ხოლო დასკვნები ასახავს აუდიტორის ახსნა-განმარტებებსა და მოსაზრებებს ამ მიგნებებზე დაყრდნობით. ეს არის იმის მიზეზი, რომ მიგნებები, როგორც წესი, წარსულ დროში იწერება, ხოლო დასკვნები - აწმყოში. დასკვნების ჩამოყალიბება შესაძლოა, მოიცავს მიგნებებში ზოგადი საკითხებისა თუ კონკრეტული კანონზომირებების იდენტიფიცირებას. შესაძლოა, იდენტიფიცირებული იქნას ასევე საერთო პრობლემა, რომელიც ახსნის მიგნებებს.

თუ მკაფიოდ არ გაიმიჯნება მიგნებები და დასკვნები, მკითხველისთვის გართულდება იმის გაგება, როდის ეხება ანგარიში ინტერვიუს დროს მოპოვებულ ინფორმაციას და როდის – თავად აუდიტორის გამოთქმულ მოსაზრებას. დასკვნები ლოგიკურად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებებისგან, მათი მიზეზებისა და შედეგებისგან და ყოველი ანალიტიკური ნაბიჯი, რომელიც გადადგმული იქნება მიგნებების იდენტიფიცირების შემდეგ, მკაფიოდ იქნება განმარტებული და დასაბუთებული.

ᲞᲠᲐᲥᲢᲘᲙᲣᲚᲘ ᲡᲐᲕᲐᲠᲯᲘᲨᲝᲔᲑᲘ ᲐᲣᲓᲘᲢᲘᲡ ᲫᲘᲠᲘᲗᲐᲓᲘ ᲨᲔᲡᲬᲐᲕᲚᲘᲡᲗᲕᲘᲡ

1. რაოდენობრივი ხასიათის მონაცემების მისაღებად უმჯობესი მეთოდია:

ა) პირდაპირი ინტერვიუ;

ბ) სატელეფონო ინტერვიუ;

გ) კითხვარი;

დ) ფოკუს-ჯგუფები.

2. უფრო საიმედო მტკიცებულება:

ა) მიიღება ფიზიკური დათვალიერების შედეგად;

ბ) მიიღება ინტერვიუს შედეგად;

გ) სხვადასხვა წყაროდან მიღებული შედეგი უფრო საიმედო მტკიცებულებაა;

დ) მტკიცებულების საიმედოობის დონე დამოკიდებულია აუდიტორის შეფასებაზე.

3. აუდიტორულ მტკიცებულებებს ეფექტიანობის აუდიტორი მოიპოვებს:

ა) ფიზიკურს;

ბ) დოკუმენტურს;

გ) ზეპირსა და ანალიტიკურს;

დ) ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ მტკიცებულების სახეებს.

4. ეფექტიანობის აუდიტის მტკიცებულება აკმაყოფილებს ორ მთავარ რაოდენობრივ და თვისებრივ თვისებას:

ა) საკმარისსა და შესაფერისს;

ბ) შესაბამისსა და საიმედოს;

გ) შესაბამისსა და ნამდვილს;

დ) არც ერთ ზემოთ ჩამოთვლილს.

5. ხარისხის რა მინიმალურ სტანდარტებს უნდა აკმაყოფილებდეს ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია:

ა) მხოლოდ სისრულესა და სიზუსტეს;

ბ) სიცხადეს, სისრულეს, სიზუსტეს, ადვილად წაკითხვადობას, შესაბამისობას;

გ) მხოლოდ სიცხადესა და სიზუსტეს;

დ) არც ერთ ზემოთ ჩამოთვლილს.

6. არასწორი პასუხია:

ა) დოკუმენტების დედნები უფრო სარწმუნოა, ვიდრე ასლები;

ბ) როდესაც ერთი წყაროდან მიღებული მტკიცებულება მეორე წყაროდან მიღებულ ინფორმაციას არ შეესაბამება, აუდიტორმა პროფესიული მსჯელობის შედეგად უნდა აირჩიოს ერთ-ერთი;

გ) უმეტეს შემთხვევაში, მტკიცებულებები, რომლებიც გარე წყაროებიდან არის მიღებული, უფრო სარწმუნოა, ვიდრე აუდიტის ობიექტისგან მოპოვებული;

დ) აუდიტის ობიექტისგან მიღებული ინფორმაციის სარწმუნოობა გარკვეულწილად დამოკიდებულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის/შიდა კონტროლის სისტემის საიმედოობაზე.

7. ანალიტიკურ მტკიცებულებას არ არის აუდიტორის მიერ:

ა) გამოთვლის ჩატარება;

ბ) ტენდენციის ანალიზი;

გ) აუდიტის ობიექტის საქმიანობაზე დაკვირვების შედეგად მიღებული ინფორმაცია;

დ) საბოლოო პროდუქტისა და მასზე გაწეული დანახარჯების შედარება.

8. მონაცემთა შეგროვების მეთოდების შერჩევისას:

ა) აუდიტორები აუცილებლად გამოიყენებენ წინა პერიოდში აუდიტის განხორციელებისას შერჩეულ მეთოდებს;

ბ) აუდიტორები პირველ რიგში ითვალისწინებენ აუდიტის მიზანსა და აუდიტის მთავარ კითხვას;

გ) აუდიტორები უპირატესობას ანიჭებენ იმ მეთოდს, რომელიც რაც შეიძლება მეტი ინფორმაციის მოძიების საშუალებას იძლევა;

დ) აუდიტორი არ იყენებს მეთოდს, რომელიც გულისხმობს ექსპერტების ჩართვას გამოცდილების გაზიარების მიზნით.

9. ანალიტიკური მტკიცებულება ეფუძნება:

ა) გამოთვლების ჩატარებას, ტენდენციებისა და მოდელების ანალიზს;

ბ) ადამიანებზე, მოვლენებსა და სხვადასხვა სახის ქონებაზე დაკვირვებით მიღებულ ინფორმაციას;

გ) რესპოდენტებისათვის კითხვარების დაგზავნას;

დ) ინტერვიუს დროს გაკეთებულ განცხადებებს.

10. აუდიტის მიგნება არის:

ა) აუდიტორის მიერ მოძიებული საუკეთესო პრაქტიკის მაგალითი, რომლის დანერგვასაც სთავაზობს აუდიტის ობიექტს;

ბ) სპეციფიკური მტკიცებულებები, რომლებიც შეგროვებულია აუდიტორის მიერ აუდიტის მიზნის მისაღწევად;

გ) აუდიტის საგანსა და არსებულ მდგომარეობას შორის გადახრის გამომწვევი მიზეზი;

დ) ყველა პასუხი სწორია.

ღია კითხვები

1. რას გულისხმობს ეფექტიანობის აუდიტის მტკიცებულების თვისებრივი თვისება - შესაბამისობა/რელევანტურობა?

2. რას გულისხმობს ეფექტიანობის აუდიტის მტკიცებულების თვისებრივი თვისება – „საიმედოობა“ ?

3. რა არის ეფექტიანობის აუდიტის დასკვნების მთავარი მიზანი?

4. რა ძირითადი განსხვავებები არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის მიგნებებსა და დასკვნებს შორის?

5. რა დამატებითი ინფორმაციაა საჭირო იმის დასადგენად, რომ ქვემოთ მოცემული წინადადებები აზრიანი და სასარგებლოა, თუ მკითხველის შეცდომაში შემყვანი? ახსენით, რა სტატისტიკური სიცრუე შეიძლება იყოს გამოყენებული თითოეულ შემთხვევაში.

ა) ბოლო 7 წლის განმავლობაში უნივერსიტეტში სწავლის საშუალო ღირებულება მხოლოდ 4%-ით გაიზარდა.

ბ) ითვლება, რომ მოწევა მნიშვნელოვან ზიანს აყენებს ჯანმრთელობას, თუმცა აშშ-ში მწეველების 50 პროცენტი 70 წელზე მეტს ცოცხლობს.

გ) „ჩვენ თანამშრომლებს სამართლიანად ვუხდით. ჩემს კომპანიაში დასაქმებული პირების საშუალო წლიური ხელფასი 30,000 ლარს შეადგენს“.

დ) თვითმფრინავიდან პარაშუტით ხტომა გაცილებით უფრო უსაფრთხო სპორტია, ვიდრე ფეხბურთი. ამ სპორტით წელიწადში მხოლოდ 100 ადამიანი იღებს დაზიანებას, მაშინ, როდესაც ფეხბურთის თამაშის შედეგად წელიწადში საშუალოდ 1000 ადამიანი იღებს ტრავმას.

ე) „თქვენ მიიღებთ მაღალი ხარისხის მომსახურებას A ჰოსპიტალში და ამას მონაცემებიც ამტკიცებს. A ჰოსპიტალში სიკვდილობის მაჩვენებელი მხოლოდ 1%-ია, მაშინ, როდესაც B ჰოსპიტალში 3%-ს შეადგენს. შესაბამისად, A ჰოსპიტალში მომსახურების უკეთესი ხარისხია.

ვ) „ჩვენს უნივერსიტეტში ბოლო 5 წლის განმავლობაში ჩარიცხული სტუდენტების რაოდენობა 20%-ით გაიზარდა. ეს კარგი მენეჯმენტის შედეგია“.

6. კვლევამ აჩვენა, რომ ხანდაზმული ადამიანები, ვისაც შინაური ცხოველი ყავთ, უფრო ჯანმრთელები არიან, ვიდრე ისინი, ვისაც შინაური ცხოველი არ ჰყავს. აღნიშნულის ერთ-ერთ შესაძლო ახსნაა, რომ შინაური ცხოველის ყოლა იწვევს უკეთეს ჯანმრთელობას. თუმცა, ამის გარდა, შეიძლება არსებობდეს ამ ფაქტის 3 სხვა შესაძლო ახსნა. სხვა რა მოსაზრებებით შეიძლება ავხსნათ კვლევის შედეგი?

7. იმ ადამიანების სიკვდილობის მაჩვენებელი, რომლებიც დიდი ხნის განმავლობა-ში მოიხმარდნენ თამბაქოს და შემდეგ უარს ამბობდნენ მის მოხმარებაზე, უფრო მაღალია უარის თქმიდან პირველი წლის განმავლობაში, ვიდრე იმ ადამიანებისა, ვინც არ ანებებს თავს თამბაქოს მოხმარებას. შესაბამისად, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ თამბაქოს მოხმარებაზე უარის თქმა გარკვეულ რისკებს ქმნის ჯანმრთელობისათვის და, შეიძლება, სიკვდილის გამომწვევი მიზეზიც გახდეს. რა ახსნა შეიძლება ჰქონდეს აღნიშნულ ფაქტს?

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები აუდიტის ძირითადი შესწავლისთვის

1. სწორი პასუხია „გ“.

დიდი რაოდენობით რაოდენობრივი მონაცემების/ფაქტების შესახებ ინფორმაციის მოპოვების ყველაზე მოსახერხებელი გზა კითხვარებია.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

2. სწორი პასუხია „გ“.

აუდიტის მტკიცებულებების საიმედოობას მნიშვნელოვანწილად გასაზღვრავს აუდიტორის მიერ მტკიცებულებების მოსაპოვებლად გამოყენებული წყაროების მრავალფეროვნება.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

3. სწორი პასუხია „დ“.

მტკიცებულებების სახეებია: ფიზიკური, დოკუმენტური, ზეპირი და ანალიტიკური.

ISSAI 3920/49

4. სწორი პასუხია „ა“.

აუდიტორმა უნდა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტის მტკიცებულებები, რათა უპასუხოს აუდიტის შეკითხვებს, განსაზღვროს აუდიტის მიგნებები, ჩამოაყალიბოს დასკვნები და გასცეს შესაბამისი რეკომენდაციები.

ISSAI 3000/106

5. სწორი პასუხია „ბ“.

ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კრიტერიუმებს: სიცხადეს, სისრულეს, სიზუსტეს, ადვილად წაკითხვადობას, შესაბამისობას.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

6. სწორი პასუხია „ბ“.

როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება შეუსაბამოა მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებასთან, ორივე მათგანის სანდოობა ექვის ქვეშ დგას, სანამ დამატებით არ ჩატარდება მუშაობა, რომელიც გადაჭრის ან ახსნის აღნიშნულ შეუსაბამობას.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

7. სწორი პასუხია „გ“.

ანალიტიკური მტკიცებულება მოიცავს გამოთვლებს, შედარებებს, ინფორმაციის კომპონენტებად დაყოფასა და რაციონალურ არგუმენტებს.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

8. სწორი პასუხია „ბ“.

მონაცემთა შეგროვების მეთოდების შერჩევისას აუდიტორი უნდა მიჰყვეს აუდიტის მიზანსა და მთავარ კითხვას.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო, ISSAI 3920/74,77

9. სწორი პასუხია „ა“.

იხ. მე-7 კითხვის პასუხი.

10. სწორი პასუხია „ბ“.

აუდიტის მიგნებები სპეციფიკური მტკიცებულებებია, რომლებიც შეგროვებულია აუდიტორის მიერ აუდიტის მიზნის მისაღწევად, რათა შეძლოს აუდიტის კითხვებზე პასუხის გაცემა, გამოთქმული ჰიპოთეზის გადამოწმება და ა.შ.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

ღია კითხვების პასუხები

1. შესაბამისობა/რელევანტურობა, როგორც თვისებრივი თვისება, მიუთითებს, რამდენად აშკარა და ლოგიკურ კავშირშია ინფორმაცია აუდიტის მიზანსა და კრიტერიუმთან.

2. საიმედოობა, როგორც თვისებრივი თვისება, მიუთითებს, რამდენად მოსალოდნელია ერთი და იმავე შედეგის მიღება აუდიტის ტესტის განმეორების ან იმავე ინფორმაციის სხვა წყაროდან მოძიების შემთხვევაში.

3. ეფექტიანობის აუდიტის დასკვნებმა სიცხადე უნდა შეიტანოს და განავრცოს ანგარიშში ასახული მიგნებების არსი, ასევე ასახოს აუდიტორთა შეხედულება აღნიშნული მიგნებებიდან გამომდინარე.

4. მიგნება არის სასურველი (კრიტერიუმი/კარგი პრაქტიკა) და არსებული მდგომარეობის შედარება, ხოლო დასკვნები ასახავს აუდიტის ჯგუფის ახსნა-გამარტებებსა და მოსაზრებებს ამ მიგნებებზე დაყრდნობით. ეფექტიანობის აუდიტის დასკვნები ლოგიკურად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებებიდან, მათი მიზეზებიდან და შედეგებიდან.

5. ა) მნიშვნელოვანია ვიცოდეთ, რომელი ტიპის საშუალოზეა საუბარი (საშუალო არითმეტიკული, მოდა თუ მედიანა). მაგალითად, თუ გადასახადის ზრდა წლების მიხედვით იყო 4, 4, 9, 11, 12, 15 და 18, აღნიშნული მონაცემების მოდა 4%-ს შეადგენს, რაც საშუალო ზრდის ყველაზე ინფორმაციული მაჩვენებელი არ არის.

   ბ) აღნიშნული განცხადება, ერთი შეხედვით, დამაჯერებელია. თუმცა, მას მნიშვნელოვანი კონტექსტი აკლია. იმისათვის, რომ გაცხადება აზრიანი გახდეს, საჭიროა ვიცოდეთ, მთლიანი მოსახლეობის რამდენი პროცენტი ცოცხლობს 70 წელს მეტს. ასევე, საჭიროა, მწეველების საშუალო მაჩვენებელი შევადაროთ არამწეველების მაჩვენებელს და არა მწეველების მაჩვენებელი - მთელი პოპულაციის მაჩვენებელს.

   გ) ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, ვიცოდეთ, როგორია ხელფასების საშუალო სტანდარტული გადახრა, ანუ რამდენად დიდია ხელფასებს შორის განსხვავება. სხვა შემთხვევაში ვერ ვიმსჯელებთ, რამდენად სამართლიანად ნაწილდება ხელფასები.დ) ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია ფარდობითი და არა აბსოლუტური მაჩვენებელი. ბუნებრივია, აბსოლუტურ მაჩვენებლებში გაცილებთ მეტი ადამიანი დაშავდება ფეხბურთის თამაშის დროს, რადგან ფეხბურთი უფრო პოპულარული სპორტია.

   ე) მნიშვნელოვანია, ვიცოდეთ საავადმყოფოების პროფილები, სანამ დასკვნას გავაკეთებთ მომსახურების ხარისხთან დაკავშირებით. შესაძლოა, B საავადმყოფო გაცილებით უფრო მძიმე ავადმყოფებს ემსახურება, ვიდრე A საავადმყოფო.

   ვ) მნიშვნელოვანია, ვიცოდეთ საწყისი წერტილი. იმ შემთხვევაში, თუ უნივერსიტეტი მცირე რაოდენობის სტუდენტებს იღებდა, აღნიშნული მაჩვენებლის 20%-ით ზრდა შეიძლება ბევრს არ ნიშნავდეს.

6. ერთი შესაძლო ახსნაა ის, რომ ასაკიანი ადამიანები, ვისაც შინაური ცხოველის ყოლის ფინანსური შესაძლებლობა აქვს, უფრო მეტად მოახერხებენ ხარისხიანი ჯანდაცვის მომსახურების მიღებას. მეორე შესაძლოა ახსნაა ის, რომ სავარაუდოდ, მიზეზ-შედეგობრიობა საწინააღმდეგო მიმართულებით მოქმედებს - ცხოველის ყოლა კი არ იწვევს კარგ ჯანმრთელობას, არამედ, შედარებით კარგი ჯანმრთელობის მქონე ადამიანები მეტად ახერხებენ შინაური ცხოველის ყოლასა და მოვლას. და მესამე, აღნიშნული კვლევის შედეგები შეიძლება უბრალოდ შემთხვევითობა იყოს.

7. ამ შემთხვევაში, მიზეზ-შედეგობრიობა საწინააღმდეგო მიმართულებით მოქმედებს. თამბაქოს მოხმარებაზე უარის თქმა კი არ იწვევს ჯანმრთელობის გაუარესებასა და სიკვდილს, არამედ ჯანმრთელობის მძიმე მდგომარეობა აიძულებს ადამიანებს, უარი თქვან თამბაქოს მოხმარებაზე.

4. ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენა

აუდიტის ანგარიშის შედგენა ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხია, რადგან ანგარიშის, როგორც საბოლოო პროდუქტი, წარედგინება აუდიტის ობიექტსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს.

მოდულის ამ ნაწილში დეტალურად არის განხილული ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენის პროცესი და მასთან დაკავშირებული მოთხოვნები, ასევე აუდიტის ანგარიშის ნაწილები, რომლებიც განსაზღვრულია აუდიტის შედეგების თაობაზე შესაფერისი ინფორმაციის დაინტერესებული მომხმარებლებისათვის მისაწოდებლად.

მოდულის ეს ნაწილი იწყება ანგარიშის ძირითადი მახასიათებლების აღწერით, რომელიც საფუძვლად უდევს ზუსტი, სრული, დროული, ობიექტური და ცხადად აღსაქმელი ანგარიშის შედგენას. შემდეგ აღწერილია ანგარიშის სტრუქტურა და რეკომენდაციების შემუშავების მეთოდოლოგია.

სასწავლო მასალა

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენის თაობაზე ცოდნის შესაძენად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა მსმენელისთვის განსაზღვრულია წინამდებარე სავალდებულო და დამატებითი არასავალდებულო საკითხავი ლიტერატურა.

დასახელება	მუხლი	განმარტებები
ISSAI 3000 ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტი	116, 122, 124, 126, 129, 130, 133	117-121, 123, 125, 127-128, 131–132, 134-135

მოდულის წინამდებარე ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენის შესწავლის შედეგად, მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურის შედგენა ძირითადი მახასიათებლების მიხედვით;
☐	2. რეკომენდაციების შემუშავება მიგნებათა საფუძველზე.

აუდიტის ანგარიშის მომზადება

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიში უნდა ქმნიდეს დამატებით ღირებულებას დაინტერესებული მხარეებისთვის და ხაზს უსვამდეს გაუმჯობესების საჭიროებას. ანგარიშში წარმოდგენილი უნდა იყოს ხელმისაწვდომი, მოკლე და მიმდინარე პერიოდის ამსახველი ინფორმაცია, რომლის გამოყენებაც შეეძლებათ აუდიტის ობიექტსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის გასაუმჯობესებლად.

აუდიტის დასკვნის შედგენისას აუცილებელია, აუდიტის ჯგუფმა, ხელმძღვანელებმა და ხარისხის კონტროლის შემფასებლებმა კრიტიკულად განიხილონ დასკვნები აუდიტის მიგნებებთან, მტკიცებულებებთან, მონაცემებთან და კრიტერიუმებთან მიმართებაში. მიგნებები და დასკვნები გამყარებული უნდა იყოს საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებებით, ხოლო რეკომენდაციები უკავშირდებოდეს მიგნებებსა და დასკვნებს და მიმართული იყოს გაუმჯობესებისაკენ.

აუდიტის დასკვნა უნდა მომზადდეს დროულად იმ მიზნით, რომ სარგებელი მოუტანოს აუდიტის ობიექტსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს. დაგვიანებით გაცემულ აუდიტის ანგარიშში ასახული შედეგები და რეკომენდაციების ფარგლებში გასატარებელი ღონისძიებები შესაძლოა მიმდინარე პერიოდთან აღარ იყოს ადეკვატური და დაკარგოს რელევანტურობა.

აუდიტის ანგარიშები მზადდება წერილობითი ფორმით. ანგარიშის სტრუქტურისა და შინაარსის შესახებ აუდიტორს წარმოდგენა უნდა ჰქონდეს აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზევე, აუდიტის კითხვებიდან გამომდინარე.

ვინაიდან ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს კომპლექსურ საკითხებს და მიმართულია მომხმარებელთა მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად, შესაბამისად, პირველადი ანგარიშის შედგენის პროცესი მოითხოვს შესაბამის დროსა და რესურსებს, რომელიც სათანადოდ უნდა იქნეს გათვალისწინებული ანგარიშის შედგენის ეტაპზე.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლები

აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, აუდიტის ანგარიში უნდა იყოს დროული, სრული, ზუსტი, ცხადი, ობიექტური და ლოგიკური.

- **დროულობა:** აუდიტის ანგარიში ხელმისაწვდომი უნდა იყოს დროულად, რათა მაქსიმალურად გამოსადეგი იყოს მკითხველისა და მომხმარებლისთვის, განსაკუთრებით კი – აუდიტის ობიექტისთვის, რომელმაც უნდა განახორციელოს მდგომარეობის გამოსასწორებელი ღონისძიებები. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ ანგარიში მომზადდეს სამუშაო გეგმით განსაზღვრულ ვადებში.

- **სისრულე:** აუდიტის ანგარიში უნდა შეიცავდეს სრულ ინფორმაციასა და არგუმენტებს, რომელიც საჭიროა აუდიტის მიზნის მისაღწევად და აუდიტის კითხვებზე პასუხის გასაცემად. ურთიერთკავშირი აუდიტის მიზანს, მიგნებებსა და დასკვნებს შორის გასაგებად და სრულად უნდა იქნას აღწერილი და ექვემდებარებოდეს გადამოწმებას.

- **სიზუსტე**: სიზუსტე მოითხოვს, რომ წარდგენილი მტკიცებულებები ჭეშმარიტი და ამომწურავი იყოს და ყოველი მიგნება აისახოს სწორად. სიზუსტის საჭიროება ეფუძნება იმის აუცილებლობას, რომ მკითხველი დაარწმუნოს მის მიერ წაკითხული ინფორმაციის სანდოობასა და საიმედოობაში. ანგარიშში გაპარულმა ერთმა უზუსტობამ შესაძლოა, ეჭვის ქვეშ დააყენოს მთლიანად ანგარიშის საფუძვლიანობა

და ყურადღება გადაიტანოს ანგარიშის ძირითადი შინაარსიდან. ასევე, უზუსტო ანგარიშებმა შეიძლება დააზიანოს აუდიტორის რეპუტაცია. მაღალი ხარისხის სიზუსტე მოითხოვს ხარისხის უზრუნველყოფის ეფექტიანი სისტემის არსებობას. წარმოდგენილი მტკიცებულებები უნდა ახდენდეს ანგარიშში ასახული საკითხების სისწორისა და მართებულობის/გონივრულობის დემონსტრირებას. სწორი ასახვა გულისხმობს აუდიტის მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის ზუსტად აღწერას, ასევე მიგნებებისა და დასკვნების აუდიტის მასშტაბის შესაბამისად წარმოდგენას.

• **ობიექტურობა და ლოგიკურობა:** ობიექტურობა მოითხოვს, რომ მთლიანი ანგარიშის წარდგენა დაბალანსებული იყოს როგორც შინაარსობრივად, ისე გადმოცემის მანერის მიხედვით. ანგარიშის სანდოობის ხარისხი მნიშვნელოვნად მაღლდება, როდესაც ის მტკიცებულებებს მიუკერძოებლად ასახავს. ანგარიში უნდა იყოს სამართლიანი და არ უნდა შეჰყავდეს მკითხველი შეცდომაში, ასევე აუდიტის შედეგებს ასახავდეს კონტექსტის მიხედვით. ეს გულისხმობს აუდიტის შედეგების ნეიტრალურად წარმოდგენას და არადამაკმაყოფილებელი საქმიანობის გაზვიადებულად ან ზედმეტი აქცენტებით წარმოდგენის თავიდან აცილებას. სიტუაციის განმარტებები ფაქტებისა და გარემო პირობების სრულფასოვან გაცნობიერებასა და აღქმას უნდა ეფუძნებოდეს და ცალმხრივ წარდგენას გამორიცხავდეს. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტი, მისი ბუნებიდან გამომდინარე, ნაკლოვანებებზე აკეთებს აქცენტს, სასარგებლო იქნება, თუ ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშში ადგილი დაეთმობა როგორც უარყოფით, ასევე დადებით მიგნებებსა და შეფასებებს. აუდიტის ობიექტს უნდა მიეცეს საშუალება, დააფიქსიროს საკუთარი პოზიცია აუდიტის ანგარიშში ასახული მიგნებების შესახებ ანგარიშის გაცემამდე.

• **სიცხადე:** სიცხადე მოითხოვს, რომ აუდიტის ანგარიში წასაკითხად და გასაგებად ადვილი იყოს (იმდენად ცხადი, რამდენადაც შესწავლის საკითხი ამის საშუალებას იძლევა), ტექნიკური ტერმინები და უცხო შემოკლებები - განმარტებული. ტექსტის ლოგიკური ორგანიზაცია, სიზუსტე ფაქტების გადმოცემისას და დასკვნების გამოტანისას სიცხადისა და ანგარიშის იოლად გაგების საფუძველია. მიუხედავად იმისა, რომ მიგნებები ნათლად უნდა გადმოიცეს, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ მათი ერთ-ერთი მიზანია, იყოს დამაჯერებელი, ხოლო ამის მიღწევის საუკეთესო გზაა იმგვარი ენის გამოყენების თავიდან აცილება, რომელიც ობიექტის მხრიდან წინააღმდეგობასა და თავდაცვით რეჟიმზე გადასვლას იწვევს. ანგარიშის მარტივად აღსაქმელად რეკომენდრიებულია მოკლე პარაგრაფებისა და წინადადებების, ასევე, გრაფიკების, ცხრილების, დიაგრამების, რუკებისა და სხვა ილუსტრაციების გამოყენება.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის ფორმატი

აუდიტის დასკვნა უნდა იყოს საიმედო და შეიცავდეს მიზნებს, მასშტაბს, მეთოდოლოგიას, გამოყენებულ წყაროებს, აუდიტის მიგნებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს. ასევე აღწერდეს სამუშაოს მასშტაბის ნებისმიერ შეზღუდვასა და ამ შეზღუდვების გამომწვევ მიზეზებს.

მიუხედავად იმისა, რომ ანგარიშები განსხვავდება შინაარსისა და მეთოდების მიხედვით, არსებობს სტანდარტული სტრუქტურა, რომლის დაცვა აუდიტორისთვის ხელსაყრელია. ქვემოთ მოცემულია ანგარიშის ზოგადი მონახაზი:

1. სათაური

სათაურმა ნათლად უნდა განსაზღვროს აუდიტის საგანი, იყოს რაც შეიძლება მოკლე და ამავე დროს – ინფორმაციული. სათაური უნდა ზრდიდეს მკითხველის ინტერესს და ხელს უწყობდეს აუდიტის კითხვადობის გაუმჯობესებას. სათაური, შესაძლოა, ასევე მიუთითებდეს განმახორციელებელ სუბიექტზე, რომელიც პასუხისმგებელია შემოწმებელი აქტივობების შესრულებაზე.

ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე რჩევა ანგარიშის სათაურის ფორმულირებისთვის:

• როდესაც სათაური ორ სტრიქონად იყოფა, რაც ხშირია, პირველი ხაზი უთითებს თემას, ხოლო მეორე ავითარებს ან განმარტავს მას.

• მოერიდეთ ანგარიშის სათაურში სიტყვა „აუდიტს“, რადგან ყველა ანგარიში აუდიტია, მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში შეიძლება დაგჭირდეთ მისი გამოყენება, რათა თავიდან ავიცილოთ გაუგებრობები.

• გამოიჩინეთ სიფრთხილე დასკვნის შემცველ სათაურებთან. ანგარიში, როგორც წესი, მოიცავს ბევრ დასკვნას და მათი შეჯამება სათაურში რთულია.

• აუდიტის ანგარიშის სათაურის მაგალითები:

• განმახორციელებელი სუბიექტის სახელის მითითების გარეშე: სპეციალიზებული ვაქცინებით უზრუნველყოფა სოფლად;

• განმახორციელებელი სუბიექტის სახელის მითითებით: სპეციალიზებული ვაქცინებით უზრუნველყოფა სოფლად ჯანდაცვის დეპარტამენტის მიერ.

2. ხელმოწერა და თარიღი

აუდიტის ანგარიშს ხელს აწერს აუდიტორი. თარიღი მკითხველს აცნობებს, რომ ყურადღება გამახვილდა იმ მოვლენების და ოპერაციების ეფექტიანობაზე, რომლებიც აუდიტორისთვის ცნობილი გახდა ამ თარიღამდე.

3. სარჩევი

სარჩევი აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურის ილუსტრაციაა. სარჩევში ჩამოთვლილია ანგარიშის ძირითადი თავები და ყველა დანართი, იმავე რიგითობით, როგორც ეს ანგარიშშია წარმოდგენილი.

4. ტერმინთა განმარტებები და შემოკლებანი

მკითხველისთვის უმჯობესია, ანგარიშში გამოყენებული ყველა შემოკლება და ტერმინი იყოს ერთად განმარტებული და დალაგებული ანბანის მიხედვით. როდესაც ტერმინი ტექსტში პირველად გამოიყენება, იწერება სრული ფორმით, შემოკლება მიეთითება ფრჩხილებში. ისეთი შემოკლებები, რომლებიც ცნობილია და ხშირად გამოიყენება, მაგალითად, გაერო და მშპ, არ საჭიროებენ განმარტებას.

5. შემაჯამებელი მიმოხილვა

შემაჯამებელი მიმოხილვა ანგარიშის მოკლე შეჯამებაა. ის ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვანი ელემენტია. შემაჯამებელმა მიმოხილვამ უნდა გამოიწვიოს ინტერესი აუდიტის მიმართ. ის ყველაზე მეტად წაკითხვადი ნაწილია, რადგან გამიზნულია იმ ადამიანებისთვის, რომელთაც მთლიანი ანგარიშის წაკითხვის დრო არ აქვთ. შესაბამისად, აუცილებელია, რომ შემაჯამებელმა მიმოხილვამ სწორი გავლენა მოახდინოს მკითხველზე, რისთვისაც ზუსტად და სრულად უნდა აისახოს ის ინფორმაცია, რომელიც ანგარიშშია მოცემული. მასში აქცენტი კეთდება ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე და მოიცავს ახალ ფაქტებსა და ინფორმაციებს. შემაჯამებელ მიმოხილვაში მოკლედ უნდა იყოს გადმოცემული ანგარიშის შინაარსი, მთავარი მიგნებები, დასკვნები, რეკომენდაციები და ასევე სხვა შესაბამისი ინფორმაცია, რომელიც ეხება ანგარიშის მთავარ გზავნილს.

მინიშნებები და რჩევები

- შექმენით შემაჯამებელი მიმოხილვა ძირითადი ანგარიშის შემაჯამებელი პუნქტებისგან, რაც უზრუნველყოფს შემაჯამებელი მიმოხილვის შესაბამისობას ანგარიშთან.

- ანგარიშის წერისას გასათვალისწინებელია, რომ შემაჯამებელი მიმოხილვის ძირითადი მომხმარებელია სხვა დაინტერესებული მხარეები, ანგარიშის – აუდიტის ობიექტი, ხოლო დანართების – ის სპეციალისტები, რომელთაც აქვთ ინტერესი ამ სფეროში.

- უმჯობესია შემაჯამებელი მიმოხილვა შეადგინოთ მაშინ, როდესაც მიგნებები და დასკვნები უკვე ჩამოყალიბებული და განხილულია.

6. შესავალი

ეს ნაწილი უნდა მოიცავდეს საკმარის ზოგად ინფორმაციას, რაც მკითხველს დაეხმარება შესამოწმებელი ობიექტისა და მისი საქმიანობის გაგებაში. ამ აღწერილობითი თავის მიზანია, იმ მკითხველს, რომელიც არ იცნობს აუდიტის საგანს, მიაწოდოს ძირითადი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია მომდევნო თავების გასაგებად. აქედან გამომდინარე, მხოლოდ ის ზოგადი ინფორმაცია, რომელიც რელევანტურია მომდევნო თავებისთვის, უნდა შევიდეს ანგარიშში.

შესავალში უნდა აისახოს:

- რა იქნა შესწავლილი აუდიტის ფარგლებში და რაზე გამახვილდა ყურადღება;

- მოტივაცია - რა პრობლემები იყო იდენტიფიცირებული შესასწავლ სფეროში და აუდიტის დაწყების ზოგადი მიზეზები;

- აუდიტის მიზანი და კითხვები;

- ნებისმიერი სახის შეზღუდვა, რომელიც გამოვლინდა აუდიტის ჩატარების ეტაპზე. ეს შეიძლება მოიცავდეს მასშტაბის შეზღუდვას ანუ პერიოდს, რომელსაც აუდიტი ეხება;

- კრიტერიუმები ანუ აუდიტში გამოყენებული შეფასების საფუძვლები;

- აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებული მეთოდები და შერჩეული მეთოდის მიზეზები (უფრო დეტალური აღწერა შეგიძლიათ დანართში);

- ვინ არიან აუდიტის ობიექტები და მათი საქმიანობის შესახებ ინფორმაცია (ორგანიზაციული სტრუქტურა, ადამიანური რესურსები, დახარჯული სახსრები და სხვ.);

- აუდიტის მასშტაბი და შემოწმების პერიოდი.

ეს ნაწილები სათითაოდ უნდა იყოს წარმოდგენილი ქვეთავების დონეზე, თუმცა, საჭიროების შემთხვევაში, შეიძლება ზოგიერთი მათგანის გაერთიანება.

7. მიგნებები

აუდიტის მიგნებები და დასკვნები ასახავს განსხვავებას – «რა უნდა იყოს» და «რა არის» შორის, აგრეთვე ხსნის ამ განსხვავების მიზეზს და ეფექტს. ის ნათლად აღწერს კრიტერიუმებს და უკავშირებს არსებულ მდგომარეობას. ანგარიშში აუდიტის კითხვებს პასუხი გაეცემა შესაბამისი და საკმარისი აუდიტორული მტკიცებულებების წარდგენით.

აუდიტი ეხება სისუსტეების ყველა მნიშვნელოვან შემთხვევას, რომლებიც გამოვლინდა აუდიტის პერიოდში. როდესაც ასეთი შემთხვევები აუდიტის კითხვებს არ ეხება, გათვალისწინებულია, რომ ამის თაობაზე მაინც ეცნობოს აუდიტის ობიექტს, სასურველია წერილობით.

ძირითადი მოთხოვნები აუდიტის მიგნებათა მიმართ

- ფაქტები, მიგნებები და დასკვნები უნდა ემყარებოდეს მტკიცებულებებს და მკაფიოდ იყოს ხაზგასმული ანგარიშში;

- თუ ეფექტი განსაზღვრულია ანგარიშში, უნდა აჩვენოს მაკორექტირებელი მოქმედების საჭიროება.

8. დასკვნები

დასკვნები ლოგიკურად და ნათლად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებების ნაწილში წარმოდგენილი ფაქტებიდან და ლოგიკურად უკავშირდებოდეს კრიტერიუმს, არსებულ მდგომარეობას, მიზეზსა და ეფექტს. დასკვნის სიძლიერე დამოკიდებულია საკმარისი და შესაბამისი მტკიცებულებებით გამყარებულ მიგნებებსა და დასკვნების ფორმულირებისთვის გამოყენებული ლოგიკის სისწორეზე. დასკვნები უფრო დამაჯერებელია, თუ ლოგიკურად მიდის რეკომენდაციებამდე და ანგარიშის მცოდნე მომხმარებელს არწმუნებს მოქმედების აუცილებლობაში. დასკვნების ნაწილში არ უნდა იყოს შემოტანილი ახალი ფაქტები თუ ინფორმაცია. თითოეული საკითხი, რომელიც ანგარიშში აისახება, შესაძლოა, ინდივიდუალურ დასკვნას საჭიროებდეს.

9. რეკომენდაციები

აუდიტორი აუდიტის ობიექტს აძლევს რეკომენდაციებს. ანგარიშში უნდა იყოს რეკომენდირებული მოქმედებები აუდიტის დროს გამოვლენილი ხარვეზებისა და სხვა მიგნებების გამოსასწორებლად და პროგრამების/ოპერაციების გასაუმჯობესებლად, როდესაც ანგარიშში გაუმჯობესების პოტენციალი დასაბუთებულია მიგნებებითა და დასკვნებით. რეკომენდაციებში არ უნდა იყოს შემოტანილი ახალი ფაქტები ან ინფორმაცია.

10. დანართები

დანართები გამოიყენება აუდიტის ობიექტის ან მიგნების სრულფასოვნად აღსაწერად, სტატისტიკური ცხრილებისთვის, გამოყენებული მეთოდოლოგიის დეტალური განმარტებისთვის და ა.შ. დანართები უზრუნველყოფს ძალიან ვრცელი ანგარიშის თავიდან არიდებას და აუდიტის ანგარიშის წაკითხვის გაადვილებას.

ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე რეკომენდაცია, რომელიც აუდიტორს დაეხმარება აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესის ეფექტიანად და დროულად წარმართვაში.

რჩევები აუდიტის ანგარიშის მოსამზადებლად

- აუდიტის ადრეულ ეტაპზევე ანგარიშის სტრუქტურის განსაზღვრის მიზნით სინოპსისების სახით ჩამოაყალიბეთ ის მიგნებები, დასკვნები და შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც აუდიტის ანგარიშის სხვადასხვა ნაწილში უნდა შევიდეს. ეს ანგარიშის მონახაზის აგებაში დაგეხმარებათ;
- განსაზღვრეთ ცხრილების, გრაფიკების ან ინფორმაციის სხვა სახით წარმოდგენის საჭიროება, ასევე განსაზღვრეთ ყველა აუცილებელი დანართი;
- განსაზღვრეთ აუდიტორია, რაც აუდიტორს დაეხმარება ანგარიშის სტრუქტურისა და ტონის შესახებ გადაწყვეტილების მიღებაში;
- ანგარიშის მომზადებისთვის საჭირო პერიოდის შემცირების მიზნით, გონივრულია წერის რაც შეიძლება ადრეულ ეტაპზე დაწყება. შეიძლება ზოგიერთი ნაწილი ადრეულ ეტაპზე მომზადდეს, მაგალითად, შესავალი, აუდიტის კრიტერიუმები და მეთოდები, აუდიტის საგნის აღწერა.

აუდიტის რეკომენდაციები

ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია, გასცეს სასარგებლო და კონსტრუქციული რეკომენდაციები, რომლებიც მნიშვნელოვან როლს შეასრულებს აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების გამოსწორებაში. რეკომენდაცია არის აუდიტორის შეთავაზება, რომელიც მიმართულია ოპერაციებისა და ეფექტიანობის გასაუმჯობესებლად მთლიანად ორგანიზაციასა თუ ორგანიზაციის იმ კონკრეტულ სფეროში, რომლის შესწავლაც განხორციელდა აუდიტის ფარგლებში.

ეფექტიანობის მხრივ ნაკლოვანებების აღმოჩენის შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეიმუშაოს რეკომენდაციები გამოსასწორებელი ქმედებების სწორი მიმართულებით წარმართვის მიზნით. რეკომენდაცია მიმართული უნდა იყოს პრობლემის გამომწვევ მიზეზებზე, ლოგიკურად გამომდინარეობდეს ფაქტებიდან და არგუმენტებიდან და ნათლად ასახავდეს, როგორ შეუწყობს ხელს ეფექტიანობის გაუმჯობესებას.

შესაძლოა, რეკომედაციები აღმოჩნდეს ერთადერთი ნაწილი, რომელსაც ზოგიერთი საკვანძო დაინტერესებული მხარე წაიკითხავს, ამდენად ამ ნაწილის არასწორად აღქმასთან დაკავშირებული რისკები მაღალია. აუდიტორული საქმიანობა უნდა განაპირობებდეს ძირეულ, საფუძვლიან ცვლილებებს და უნდა იყოს იმგვარად მომართული, რომ დაეხმაროს საჯარო უწყებებს შეცდომების გამეორებისგან თავის არიდებაში.

რეკომენდაციების ფორმულირება

რეკომენდაციები უნდა ეფუძნებოდეს მიგნებებსა და აუდიტორის დასკვნებს. რეკომენდაციის მიზანია არსებული მდგომარეობის გაუმჯობესება ხარჯების შემცირებით, ადმინისტრირების გამარტივებით, მომსახურების ხარისხისა და მოცულობის ზრდის, ეფექტიანობის, გავლენის ან საზოგადოებისთვის სარგებლის გაზრდის მეშვეობით და ა.შ.

რეკომენდაციების ჩამოყალიბებისას აუდიტორები უნდა კონცენტრირდნენ იმაზე, რა შეიცვალოს, ხოლო საკითხები – როგორ განხორციელდეს ცვლილება, გადასაწყვეტად დაუტოვონ თავად აუდიტის ობიექტს.

გამონაკლის შემთხვევაში, აუდიტორს შეუძლია, რეკომენდაცია გაუწიოს კონკრეტულ

მოქმედებებს აუდიტის დროს გამოვლენილი ხარვეზების გამოსასწორებლად და პროგრამების/ოპერაციების გასაუმჯობესებლად, თუ გაუმჯობესების პოტენციალი ანგარიშში დასაბუთებულია მიგნებებითა და დასკვნებით.

რეკომენდაციები საკმარისად დეტალური უნდა იყოს, რათა შესაბამისად გაიგოს და განახორციელოს აუდიტის ობიექტმა და შესაძლებელი იყოს მისი შესრულების სტატუსის შეფასება. აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეიმუშაოს განხორციელებადი რეკომენდაციები, რომელთა შესრულებას არ სჭირდება რესურსების უპირობო ზრდა.

კარგი ხარისხის რეკომენდაციების შესამუშავებლად აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი კითხვები:

1. რა უნდა გაკეთდეს და რატომ?
2. სად არის ამის გაკეთება საჭირო?
3. ვინ არის პასუხისმგებელი ამის გაკეთებაზე?
4. გამოასწორებს თუ არა შემოთავაზებული მოქმედებები დაფიქსირებულ პრობლემებს?
5. შეიძლება შემოთავაზებულ მოქმედებებს რაიმე უარყოფითი ეფექტი ჰქონდეს?

იმისათვის, რომ რეკომენდაციები იყოს კონსტრუქციული, ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე ნიშან-თვისება, რომლებიც უნდა ახასიათებდეს ეფექტიანობის აუდიტორის მიერ შემუშავებულ რეკომენდაციებს. კარგი რეკომენდაციები:

- მიმართული უნდა იყოს გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და პრობლემებისკენ;
- იყოს პრაქტიკული და ღირებული;
- იყოს საფუძვლიანი, ლოგიკურად გამომდინარეობდეს მიგნებებისა და დასკვნებისგან;
- არ იყოს არც ძალიან ზოგადი და არც ძალიან დეტალური. ზოგადი რეკომენდაციები საფრთხეს უქმნის ღირებულების შექმნას, ხოლო რეკომენდაციები, რომლებიც ძალიან დეტალურადაა აღწერილი, ზღუდავს აუდიტის ობიექტის თავისუფლებას;
- შესაძლებელი იყოს, დამატებითი რესურსების გარეშე განხორციელება;
- მკაფიოდ განსაზღვრავს რეკომენდირებულ ქმედებებს და ვინ არის პასუხისმგებელი რეკომენდაციის განხორციელებაზე;
- მიმართული უნდა იყოს იმ პირებისადმი, ვისაც აქვს პასუხისმგებლობა და კომპეტენცია მათ შესრულებაზე.

ეფექტიანი რეკომენდაციები ხელს უწყობს პროგრამებისა და ოპერაციების მართვის გაუმჯობესებას. რეკომენდაციები ეფექტიანია მაშინ, როდესაც მიმართულია მოქმედების უფლებამოსილების მქონე პირებზე და რეკომენდირებული ქმედებები არის სპეციფიკური, პრაქტიკული, ხარჯეფექტური და გაზომვადი.

რჩევები რეკომენდაციების შესამუშავებლად

- პოტენციურ რეკომენდაციებზე ფიქრი დაიწყეთ აუდიტის ადრეულ ეტაპზევე;
- რეკომენდაციები იმგვარად დაწერეთ, რომ შესაძლებელი იყოს შესრულების სტატუსის შეფასება;
- სადაც შესაძლებელია, იმუშავეთ აუდიტის ობიექტთან აუცილებელი ცვლილებებისა და მათი განხორციელების გზების განსაზღვრის მიზნით.

ანგარიშის შეჯერება

პირველადი ანგარიშის მიღების შემდეგ, ეფექტიანობის აუდიტომა უნდა გადააამოწმოს ის და გადახედოს ყველა სამუშაო დოკუმენტს, რომ დაადასტუროს აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობა.

ანგარიშის შეჯერება აუდიტის ციკლის გადამწყვეტი ეტაპია, რომლის არასათანადოდ წარმართვამ შესაძლოა, აუდიტის ანგარიშის გამოქვეყნების ეტაპი გაახანგრძლივოს. კარგად წარმართული ანგარიშის შეჯერების პროცესი განპირობებულია სწორად დაგეგმილი შესწავლითა და აუდიტის ობიექტის მთლიანი პროცესის განმავლობაში ჩართულობით. აუდიტის ჯგუფი უნდა იყენებდეს ყველა ხელსაყრელ შემთხვევას ანგარიშის შეჯერების დროის შემცირების მიზნით, მაგრამ ამავდროულად ვალდებულია დაიცვას პრინციპები, რომლებიც უზრუნველყოფენ დაბალანსებული და დამოუკიდებელი ანგარიშის გამოქვეყნებას.

პირველადი ანგარიშის გადახედვა

გადახედვის მიმდინარეობისას უზრუნველყოფილი უნდა იყოს:

› ანგარიშის ლეგიტიმურობა: ანგარიში არ გასცდეს აუდიტორის მანდატს კონკრეტული ეფექტიანობის აუდიტთან მიმართებით;

› აუდიტის მიზანთან მიმართებაში მიგნებების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების ადეკვატურობა: აუდიტორმა უზრუნველყოს ანგარიშში აუდიტის პრობლემის სრულად და დამაჯერებლად დაფარვა;

› სხვადასხვა ნაწილს შორის წონასწორობა: ანგარიში უნდა კონცენტრირდეს აუდიტის ობიექტის მართვისა და ეფექტიანობის მნიშვნელოვან ასპექტებზე და თავიდან უნდა იქნას აცილებული წვრილმან საკითხებზე დეტალიზაცია;

› წარდგენის ხარისხი: პირველადი ანგარიში მომზადდეს ანგარიშის შედგენის სტანდარტებისა და პრინციპების მიხედვით. ცხრილები, გრაფიკები და ა.შ. იქნეს გამოყენებული, რათა მკითხველმა უკეთ გაიგოს მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები.

პირველადი ანგარიში შესაძლოა გადაეცეს შიდა ექსპერტების ჯგუფს ხარისხის გადახედვისათვის და რჩევებისა და კომენტარების მისაღებად. ამას, როგორც წესი, აკეთებს აუდიტორი აუდიტის ობიექტთან ანგარიშის შეჯერებამდე.

ქვემოთ მოცემული დებულებები შესაძლოა დაეხმაროს აუდიტორს იმაში დასარწმუნებლად, რომ ანგარიში აკმაყოფილებს ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნებს.

• აუდიტის ფარგლებში წარმოდგენილია მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც დაკავშირებულია ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპებთან;

• აუდიტის ანგარიში მომზადებულია ეფექტინობის აუდიტისთვის შესაფერისი დიზაინით;

• ანგარიშის გაცნობით მკითხველს ექმნება წარმოდგენა ორგანიზაციის სისტემების, პროცესებისა და მათი ფუნქციონირების შესახებ;

• აუდიტის შედეგები არის საკმარისი, სრული, გონივრული, შესაბამისი, სანდო, ზუსტი, ობიექტური, პასუხობს აუდიტის კითხვებს და შესაძლებლობის შემთხვევაში აანალიზებს მიზეზსა და შედეგს;

• წარმოადგენს გონივრულ დასკვნებს, რომლებიც განსხვავდება აუდიტის შედეგე-

ბისგან და შესაბამისობაშია აუდიტის მიზანთან, კითხვასა და შედეგთან;

• გასცემს გონივრულ და პრაქტიკულ რეკომენდაციებს, დამატებითი რესურსების მოთხოვნის გარეშე;

• ანგარიში არის ობიექტური, ლოგიკური და ცხადი, დროული, ზუსტი, სრული, არ შეიცავს რთულად გასაგებ ტერმინებს;

• სტრუქტურიზებული და ფოკუსირებულია ძირითად შედეგებზე, გამოყენებულია სარჩევი, შემაჯამებელი მიმოხილვა, თავების ლოგიკური წყობა, სათაურები, სარჩევები, დანართები, გრაფიკები, ცხრილები და ფოტოები.

ობიექტისთვის პირველადი აუდიტის ანგარიშის გაგზავნა

მას შემდეგ, რაც აუდიტის ანგარიშის ხარისხი დააკმაყოფილებს აუდიტის სტანდარტებს, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ობიექტს წინასწარ მიეწოდოს პირველადი ანგარიში. ეს საჭიროა იმისთვის, რომ მას მიეცეს საშუალება, წარმოადგინოს კომენტარები ანგარიშთან დაკავშირებით, არსებობის შემთხვევაში, შეასწოროს ფაქტობრივი შეცდომები და საფუძვლიანად გაეცნოს აუდიტის ანგარიშის შედეგებს. მნიშვნელოვანია იმის აღნიშვნაც, რომ აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის კომუნიკაცია დაიწყოს აუდიტის დაწყების პროცესში და გაგრძელდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში.

აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, აუდიტის ობიექტისთვის გადასაგზავნი ანგარიში მხოლოდ ფაქტობრივ მონაცემებსა და მიგნებებს უნდა მოიცავდეს, თუ დასკვნებსა და რეკომენდაციებსაც. აღნიშნული შესაძლოა ორ ეტაპად განხორციელდეს. პირველად აუდიტის ობიექტს ანგარიში წარედგინოს დასკვნებისა და რეკომენდაციების გარეშე, ხოლო შემდეგ – მათთან ერთად. აუდიტის ობიექტის თანხმობის შემთხვევაში, სასარგებლო იქნება დასკვნითი შეხვედრის მოწყობა ობიექტის ხელმძღვანელობისა და შესაბამისი პერსონალისთვის აუდიტის შედეგების გასაცნობად.

აუდიტორები სამუშაო დოკუმენტებში ასახავენ როგორც აუდიტის ობიექტის კომენტარებს, ასევე აღნიშნული კომენტარების საფუძველზე დასკვნაში განხორციელებულ ცვლილებებს ან მათ შეცვლაზე უარის თქმის მიზეზებს.

დასკვნითი შეხვედრა

დასკვნითი შეხვედრის მიზანია უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ობიექტს მიეცეს საშუალება, გაეცნოს და მოსაზრებები გამოთქვას ანგარიშთან დაკავშირებით მისთვის საბოლოო სახის მიცემამდე. ის საკითხები, რომლებიც არ ექვემდებარება შემდგომ განხილვებს, უნდა შეთანხმდეს შეხვედრის დაწყებამდე. შეხვედრის დროს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კრიტიკული მიგნებების ხაზგასმა. შეხვედრაზე უნდა დადასტურდეს, რომ:

› ყველა შესაბამისი ფაქტი შეტანილია ანგარიშში და წარმოდგენილია სამართლიანად;

› გამოტანილი დასკვნები სამართლიანია;

› ნათელია, ეთანხმება თუ არა აუდიტის ობიექტი მიგნებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ობიექტმა სრულად გაიგოს დასკვნითი შეხვედრის მიზანი და ასევე გააცნობიეროს, რომ აუდიტორის პასუხისმგებლობაა, რა უნდა დაიწეროს ანგარიშში. გართულებებისგან თავისუფალი შეჯერების პროცესი შესაძლოა ძირითადი შესწავლის ადრეულ ეტაპზევე დაიწყოს აუდიტის ობიექტის საკითხების ანალიზსა და მასშტაბის განსაზღვრის სხვა პროცესებში ჩართვის მეშვეობით. აუდიტის

მიმდინარე პროგრესისა და გამოვლენილი მიგნებების შესახებ მათმა რეგულარულმა ინფორმირებულობამ უნდა უზრუნველყოს ის, რომ აუდიტის ანგარიშის მიღების მომენტისთვის ნაკლები მოულოდნელობები აღინიშნოს და, აქედან გამომდინარე, გააამარტივოს შეჯერების პროცესი.

ანგარიშის დაბოლოება/დასრულება ორგანიზაციის შიგნით

თუ აუდიტის ობიექტის კომენტარები არ იქნება წარმოდგენილი წერილობით, უნდა მოხდეს მათი შეჯამება დასკვნით შეხვედრაზე შეთანხმებული ოქმების მიხედვით. აუდიტორი ყურადღებით უნდა მოეკიდოს აუდიტის ობიექტის გამოთქმულ შენიშვნებს. მან უნდა გადაამოწმოს ის მონაცემები, რომელზეც სადავო იყო და, აუცილებლობის შემთხვევაში შეაგროვოს დამატებითი ინფორმაცია. შესაძლოა კიდევ ერთხელ გახდეს საჭირო იმაში დარწმუნება, რომ ყველა მიგნება და დასკვნა საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს ემყარება. იქ, სადაც შეხედულებათა სხვაობა დამაკმაყოფილებლად ვერ გადაიჭრება, აუდიტორმა უნდა განიხილოს აღნიშნული საკითხის ანგარიშში ასახვის მიზანშეწონილობა.

აუდიტორმა რაც შეიძლება ადრეულ ეტაპზე უნდა განსაზღვროს, როგორ მოხდება აუდიტის ობიექტთან უთანხმოებების მართვა და კომუნიკაცია. გამორიცხული არ არის, რომ ზოგჯერ შეუძლებელი გახდეს პირველად ანგარიშში ასახული ინფორმაციის გარკვეული ნაწილების აუდიტის ობიექტთან შეთანხმება. ცხადია, შეჯერების პროცესი არ გულისხმობს აუდიტის ობიექტისთვის აუდიტორის მიერ ჩატარებულ სამუშაოზე „ვეტოს დადების“ უფლების მიცემას. ამ შემთხვევაში, შესაძლოა აუცილებელი იყოს იმის აღნიშვნა, რომ განსაზღვრული საკითხების შეთანხმება აუდიტის ობიექტთან ვერ მოხერხდა და გარკვევით ითქვას, რომ მოცემული განცხადებები აუდიტორის მოსაზრებაა. მიზეზები, რის გამოც ვერ შეძლო აუდიტორმა კონკრეტულ ფორმულირებებზე აუდიტის ობიექტის დათანხმება, ასევე უნდა აღინიშნოს, საჭირო ბალანსის დაცვით.

მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის დასკვნები და რეკომენდაციები ანგარიშის ნაწილია, გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა წარმოიშვას უთანხმოებები მათთან დაკავშირებითაც. ამგვარად, ამ შემთხვევებშიც უნდა მიეთითოს, რომ აღნიშნული არის აუდიტის ჯგუფის შეხედულება.

მას შემდეგ, რაც შეჯერების პროცესი დასრულდება, აუდიტორი აუდიტის ობიექტს უგზავნის ანგარიშის საბოლოო ვერსიას.

პრაქტიკული სავარჯიშოები ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენისთვის

1. ჩამოთვლილთაგან, რომელი პასუხია რეკომენდაციებთან მიმართებაში სწორი?

ა) შესაძლებელი უნდა იყოს, რომ განხორციელდეს დამატებითი რესურსების გარეშე;

ბ) მათი შემუშავება უნდა მოხდეს ანგარიშის დასრულების შემდეგ;

გ) განისაზღვროს, ვინ არის პასუხისმგებელი მათ განხორციელებაზე;

დ) სწორია „ა“ და „გ“ პასუხები.

2. შემაჯამებელ მიმოხილვასთან მიმართებაში მცდარია:

ა) შემაჯამებელ მიმოხილვაში შესაძლებელია, წარმოდგენილი იყოს ახალი ინფორმაცია, რაც ანგარიშში არ არის განხილული;

ბ) შემაჯამებელი მიმოხილვა გამიზნულია იმ ადამიანებისთვის, ვისაც მთლიანი ანგარიშის წაკითხვის დრო არ აქვს;

გ) შემაჯამებელი მიმოხილვა არის ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვანი ნაწილების შეჯამება;

დ) უმჯობესია, შემაჯამებელი მიმოხილვის შედგენა მაშინ, როდესაც მიგნებები და დასკვნები უკვე ჩამოყალიბებული და განხილულია.

3. „მთლიანი ანგარიში დაბალანსებული იყოს როგორც შინაარსობრივად, ასევე გადმოცემის მანერის მიხედვით“ ეფექტიანობის აუდიტის რომელი მახასიათებლის განმარტება:

ა) სისრულის;

ბ) სიზუსტის;

გ) სიცხადის;

დ) ობიექტურობის.

4. აუდიტორმა უნდა დაიწყოს რეკომენდაციაზე მოსაზრების ჩამოყალიბება:

ა) აუდიტის დაწყების ადრეულ ეტაპზე;

ბ) ძირითადი პროცედურების შესრულების შემდეგ;

გ) ანგარიშის შედგენის ეტაპზე;

დ) მტკიცებულებების მოპოვების შემდეგ.

5. აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის კომუნიკაცია უნდა დაიწყოს:

ა) დაგეგმვისა და ძირითადი პროცედურების ეტაპზე;

ბ) ანგარიშის შედგენის ეტაპზე;

გ) აუდიტის დაწყებისა და ანგარიშის შედგენის ეტაპზე;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

6. აუდიტის ანგარიშის დაგეგმვაზე ფიქრს აუდიტორები უნდა იწყებდნენ:

ა) აუდიტის ძირითადი პროცედურების დასრულების შემდეგ;

ბ) ანგარიშის შედგენის დაგეგმვის დროს;

გ) აუდიტის სრულად დაგეგმვის ეტაპზე;

დ) აუდიტის წინასწარი შესწავლის ეტაპზე.

7. ქვემოთ ჩამოთვლილიდან არ არის სწორი:

ა) დასკვნა აუდიტის შედეგების იდენტურია;

ბ) დასკვნა გამომდინარეობს აუდიტის შედეგებიდან;

გ) დასკვნა ლოგიკურ კავშირშია აუდიტის მტკიცებულებებთან:

დ) დასკვნა ლოგიკურ კავშირშია აუდიტის კრიტერიუმებთან.

8. აუდიტორს შეუძლია, რეკომენდაცია გაუწიოს კონკრეტულ მოქმედებას:

ა) თუ აუდიტის ობიექტი მიუთითებს კონკრეტულ რეკომენდაციაზე;

ბ) თუ ამ კონკრეტული მოქმედებით გაუმჯობესების პოტენციალი ანგარიშში დასაბუთებულია მიგნებებითა და დასკვნებით;

გ) სწორია „ა“ და „ბ“ პასუხები;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

9. აუდიტის ანგარიშის მახასიათებლის განმარტება: „წარდგენილი მტკიცებულებები ჭეშმარიტი და ამომწურავი უნდა იყოს და ყოველი მიგნება ასახულ იქნეს სწორად“, ეხება:

ა) სისრულეს;

ბ) სიზუსტეს;

გ) სიცხადეს;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

10. აუდიტის კითხვებს არ ეხება აუდიტის პერიოდში გამოვლენილი შეუსაბამობები და დარღვევები:

ა) მათ არ უნდა მიაქციოს აუდიტორმა ყურადღება;

ბ) ანგარიშში არ უნდა აისახოს, დოკუმენტურად დასაბუთდეს და შენახულ იქნეს არქივში;

გ) ეცნობოს აუდიტის ობიექტის შესაბამის დონეს;

დ) არც ერთი პასუხი არ არის სწორი.

ამოცანა

1. სააგენტო არ აფასებს ბაზარზე მოქმედი ყველა ბიზნესოპერატორის რისკის დონეს და არ ადგენს ინსპექტირების შესაფერის პერიოდულობას/სიხშირეს. ბოლო სამი წლის განმავლობაში დაბალია ინსპექტირების რაოდენობის მაჩვენებელი ბაზარზე მოქმედ ბიზნესოპერატორებთან მიმართებაში. შედეგად, არასათანადო კონტროლის გამო, იზრდება ბაზარზე მავნე სურსათის არსებობის რისკები.

2. სააგენტოს მიერ რისკის ანალიზის საფუძველზე განისაზღვრა ბიზნესოპერატორთა რისკის დონეები, რის მიხედვითაც ინსპექტირებისათვის შეირჩა ბიზნესოპერატორები. ბოლო სამი წლის განმავლობაში სულ გეგმური და არაგეგმური ინსპექტირება განხორციელდა 6,000 ბიზნესოპერატორთან. პირველ წელს რეგისტრირებული ბიზნესოპერატორების რიცხვი 29,000 იყო, მეორე წელს – 65,000, ხოლო მესამე წელს - 90,000.

3. ვინაიდან არ ჩატარდა სათანადო რისკის პროცედურები და სწორად ვერ განისაზღვრა ინსპექტირების სიხშირე, კონტროლის გარეშე დარჩა ბიზნესოპერატორთა დიდი ნაწილი, რამაც გაზარდა ბაზარზე მავნე სურსათის განთავსების რისკები.

4. იმის გათვალისწინებით, რომ პირველ წელს რეგისტრირებული იყო 29,000 ბიზნესოპერატორი, ორი წლის განმავლობაში ინსპექტირება არ ჩატარებულა 6,000-ზე მეტ ბიზნესოპერატორთან, მაშინ, როდესაც ინსპექტირების გეგმის მიხედვით, ყველა ბიზნესოპერატორი ინსპექტირებას ექვემდებარება ორ წელიწადში ერთხელ მაინც. კანონმდებლობით განსაზღვრული ბიზნესოპერატორთა ინსპექტირების პერიოდულობა აუდიტის პერიოდში არ ყოფილა დაცული.

5. ქვეყნის სასურსათო სფეროში არსებული რისკების მართვისთვის მნიშვნელოვანია ბაზარზე მოქმედი ბიზნესოპერატორების კონტროლი იყოს რეგულარული, იყოს საფრთხის შესაბამისი და ტარდებოდეს რისკზე დაფუძნებული სიხშირით. ბიზნესოპერატორები კლასიფიცირდებიან მაღალი, საშუალო და დაბალი რისკის ობიექტებად. ბიზნესოპერატორთა ინსპექტირების პერიოდულობა რეგულირდება ინსპექტირების გეგმით, რომლის მიხედვითაც მაღალი რისკის ობიექტები ინსპექტირებას ექვემდებარებიან წელიწადში ერთხელ, ხოლო ყველა დანარჩენი - ორ წელიწადში ერთხელ, რაც ნიშნავს, რომ ორწლიანი პერიოდის განმავლობაში ბაზარზე არსებულ ყველა ბიზნესოპერატორის კონტროლი უნდა განხორციელდეს.

6. სააგენტოს მიერ გეგმით გაწერილი ინსპექტირების პერიოდულობის შეუსრულებლობის ერთ-ერთი გამომწვევი ფაქტორი დადგენილი პერიოდულობის არარეალურობაა. ინსპექტირებაზე სააგენტოს გამოყოფილი რესურსების ანალიზი აჩვენებს, რომ ინსპექტირების დადგენილი პერიოდულობის შესრულება არსებულ პირობებში შეუძლებელი იყო. სააგენტოს არ განუხორციელებია ბაზარზე მოქმედი ყველა ბიზნესოპერატორის რისკის შეფასება, იგი არ ფლობდა ბაზარზე შექმნილი საფრთხეების შესახებ სრულ ინფორმაციას, ამიტომ ვერ განსაზღვრა საფრთხის შემცველი ბიზნესოპერატორების კონტროლის პერიოდულობა.

დავალება:

1. განსაზღვრეთ, თითოეული აბზაცი მიგნების ჩამოყალიბების რომელი ელემენტია (მიზეზი, ეფექტი, მიგნება და სხვ.);

2. დაალაგეთ ტექსტი ელემენტების (მიზეზი, ეფექტი, მიგნება და სხვ.) თანმიმდევრობის მიხედვით;

3. ტექსტში მოცემულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით შეადგინეთ ეფექტიანი რეკომენდაცია შესაბამისი მახასიათებლების გათვალისწინებით.

პრაქტიკული სავარჯიშოების პასუხები ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენისთვის

1. სწორი პასუხია „დ“.

კარგი რეკომენდაციები:

- მიმართული უნდა იყოს გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და პრობლემათა მიზეზების აღმოსაფხვრელად;
- იყოს პრაქტიკული და ღირებული;
- იყოს საფუძვლიანი, ლოგიკურად გამომდინარეობდეს მიგნებებიდან და დასკვნებიდან;
- არც ძალიან ზოგადი უნდა იყოს და არც ძალიან დეტალური. რეკომენდაციები, რომლებიც არის ზოგადი, საფრთხეს უქმნის ღირებულების შექმნას, ხოლო რეკომენდაციები, რომლებიც ძალიან დეტალურადაა აღწერილი, ზღუდავს აუდიტის ობიექტის თავისუფლებას;
- შესაძლებელი იყოს მათი განხორციელება დამატებითი რესურსების გარეშე;
- მკაფიოდ იყოს განსაზღვრული რეკომენდირებული ქმედებები და ვინ არის მათ განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირი;
- მიმართული უნდა იყოს იმ პირებისადმი, ვისაც აქვს პასუხისმგებლობა და მათი შესრულების კომპეტენცია.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

2. სწორი პასუხია „ა“. შემაჯამებელი მიმოხილვა ანგარიშის მოკლე შეჯამებაა. მასში აქცენტი უნდა გაკეთდეს ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე და არ უნდა იყოს ახალი ფაქტები და ინფორმაციები შეტანილი. შემაჯამებელ მიმოხილვაში ზუსტად და სრულად უნდა იყოს ასახული ის ინფორმაცია, რომელიც ანგარიშშია მოცემული. მასში აქცენტი უნდა გაკეთდეს ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

3. სწორი პასუხია „დ“. ობიექტურობა მოითხოვს, რომ მთლიანი ანგარიშის წარდგენა დაბალანსებული იყოს როგორც შინაარსობრივად, ასევე გადმოცემის მანერის მიხედვით.

ISSAI 3000/121

4. სწორი პასუხია „ა“. აუდიტორმა ფიქრი რეკომენდაციებზე უნდა დაიწყოს აუდიტის დაწყების ადრეულ ეტაპზევე და არა როგორც მის დანამატზე აუდიტის ბოლოს.

ISSAI 3920/128

5. სწორი პასუხია „დ“. აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის კომუნიკაცია უნდა დაიწყოს აუდიტის დაწყების პრიცესში და გაგრძელდეს მთელი აუდიტის განმავლობაში.

ISSAI 3920/63

6. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტის ანგარიშის დაგეგმვას აუდიტორები უნდა იწყებდნენ აუდიტის სრულად დაგეგმვის ეტაპზე, რადგან ანგარიშის სტრუქტურისა და შინაარსის

შესახებ წარმოდგენა აუდიტორს უნდა ჰქონდეს დაგეგმვის ეტაპზევე, რომელიც დაფუძნებული იქნება აუდიტს კითხვებზე.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

7. სწორი პასუხია „გ“. დასკვნები ლოგიკურად და ნათლად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებების ნაწილში წარმოდგენილი ფაქტებიდან და ლოგიკურად უკავშირდებოდეს კრიტერიუმს, არსებულ მდგომარეობას, მიზეზსა და ეფექტს. დასკვნების ნაწილში არ უნდა იქნას შეტანილი ახალი ფაქტები თუ ინფორმაცია. თითოეული საკითხი, რომელიც ანგარიშში აისახება, შესაძლოა, ინდივიდუალურ დასკვნას მოითხოვდეს.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

8. სწორი პასუხია „ბ“. ამ კონკრეტული მოქმედებით გაუმჯობესების პოტენციალი ანგარიშში დასაბუთებულია მიგნებებითა და დასკვნებით.

ISSAI 3920/125

9. სწორი პასუხია „ბ“. სიზუსტე მოითხოვს, რომ წარდგენილი მტკიცებულებები ჭეშმარიტი და ამომწურავი იყოს და ყოველი მიგნება აისახოს სწორად.

ISSAI 3920/115

10. სწორი პასუხია „გ“. აუდიტი უნდა ეხებოდეს შეუსაბამობებისა და დარღვევების ყველა მნიშვნელოვან შემთხვევას, რომლებიც გამოვლინდა აუდიტისას. როდესაც ასეთი შემთხვევები აუდიტის კითხვებს არ ეხება, გათვალისწინებულია, რომ ის მაინც ეცნობოს აუდიტის ობიექტის შესაბამის დონეს, სასურველია წერილობით.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

ამოცანის პასუხი

1. პასუხი:

1. დასკვნა;
2. არსებული მდგომარეობა;
3. ეფექტი;
4. მიგნება;
5. კრიტერიუმი;
6. მიზეზი.

2. პასუხი: (5) კრიტერიუმი, (2) არსებული მდგომარეობა, (4) მიგნება, (6) მიზეზი, (3) ეფექტი, (1) დასკვნა.

3. რეკომენდაცია: სააგენტომ, არსებული რესურსების გათვალისწინებით, განსაზღვროს ბაზარზე მოქმედი ყველა ბიზნესოპერატორისთვის რისკის დონეები და ინსპექტირების ოპტიმალური სიხშირე.

5. შემდგომი რეაგირება

სახელმძღვანელოს წინამდებარე ნაწილში მოკლედ არის აღწერილი შემდგომი რეაგირების პროცესი, რომელიც, პოტენციურად შეიძლება იყოს აუდიტის გარიგების ნაწილი. შესაბამისად, აუდიტორულ პრაქტიკაში მისი განხორციელება დამოკიდებულია აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის აუდიტის გარიგების პირობებზე.

სახელმძღვანელოში შემდგომი რეაგირების ნაწილი ჩართულია, რათა მსმენელებს მისცეს ცოდნა საჯარო სექტორში ეფექტიანობის აუდიტის ამგვარი მექანიზმის არსებობისა და მისი არსის შესახებ.

შემდგომი რეაგირების პროცესი ხელს უწყობს აუდიტის ანგარიშის რეკომენდაციების ქმედით განხორციელებას და აძლევს უკუკავშირს აუდიტორს, საკანონმდებლო და აღმასრულებელ ორგანოებს ეფექტიანობის აუდიტის სარგებლიანობის შესახებ. ანგარიშზე შემდგომი რეაგირებისას აუდიტორმა უნდა შეინარჩუნოს ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა, ყურადღება გაამახვილოს არა კონკრეტული რეკომენდაციის განხორციელების სტატუსზე, არამედ იმაზე, რამდენად გამოსწორდა გამოვლენილი სისუსტეები.

სასწავლო მასალა

შემდგომი რეაგირების თაობაზე ცოდნის შესაძენად სახელმძღვანელოში წარმოდგენილი მასალის გარდა, მსმენელისთვის სავალდებულო და დამატებითი არასავალდებულო საკითხავი არ არის განსაზღვრული.

მოდულის წინამდებარე ნაწილის შესწავლით მისაღები ძირითადი შედეგები

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენის შესწავლის შედეგად მსმენელმა უნდა შეძლოს:	
☐	1. შემდგომი რეაგორების მიზნების, დანიშნულებისა და მიდგომების აღწერა;
☐	2. რეკომენდაციების გავლენის გარჩევა და აღწერა;
☐	3. შემდგომი რეაგირების აუდიტის დაგეგმვა.

შემდგომი რეაგირება საკუთარ საქმიანობაზე

აუდიტორმა ანგარიშის დასრულების შემდგომ დაუყოვნებლივ უნდა შეადაროს დაგეგმვის დოკუმენტები ფაქტობრივად განხორციელებულ სამუშაოებს, აუდიტზე დახარჯული დრო – სამუშაო გეგმით გათვალისწინებულს. თუ სამუშაო შეფერხდა, აუდიტორებმა უნდა სცადონ შეფერხების მიზეზების სამუშაო დოკუმენტებში მოძიება, გადაამოწმონ, რომ დოკუმენტაცია სტანდარტების მიხედვით არის მომზადებული.

შემდგომი რეაგირება ასევე დაეხმარება აუდიტორებს, მოახდინონ საკუთარი სისუსტეებისა და ძლიერი მხარეების იდენტიფიცირება და გაუზიარონ ეს კოლეგებს. ეს ხელს შეუწყობს ცოდნის გაღრმავებას ორგანიზაციაში, ეს ასევე სასარგებლო ინფორმაცია იქნება შემდგომი გადამზადების ღონისძიებების დაგეგმვისთვის. უშუალოდ აუდიტორის მიერ შიდა შემდგომი რეაგირების გარდა, აუდიტორი უნდა შეეცადოს მოცემულ პროცესში გაითვალისწინოს აუდიტის ობიექტის შეხედულებებიც. ეს შესაძლოა განხორციელდეს საჭიროების მიხედვით, ინტერვიუების, კითხვარებისა თუ ფოკუს-ჯგუფების მეშვეობით.

გაცემულ რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება

იმის უზრუნველყოფის გარდა, რომ აუდიტორი სწორ პროცესებს მიჰყვება და მაღალი ტექნიკური და ვიზუალური ხარისხის პროდუქტს ქმნის, აუცილებელია, რომ მის ნამუშევარს ჰქონდეს გავლენა. ანგარიშმა გავლენა უნდა იქონიოს მომსახურების დიზაინსა და მოქალაქეებისთვის მათი მიწოდების გზებზე, ხოლო რეკომენდაციებმა ხელი უნდა შეუწყოს ამ მომსახურებათა ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის გაუმჯობესებას.

რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების მთავარი მიზანი აუდიტის ობიექტის მიერ მათი დროულად განხორციელების ხელშეწყობაა. აუდიტორმა უნდა მოახდინოს შემდგომი რეაგირება იმაზე, რამდენად განახორციელა აუდიტის ობიექტმა ღონისძიებები აუდიტის ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების შესაბამისად.

აუდიტის რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება შესაძლოა 4 ძირითად მიზანს ემსახურებოდეს:

› აუდიტის ანგარიშების ეფექტიანობის ზრდას – შემდგომი რეაგირების მთავარი მიზანია აუდიტის რეკომენდაციების განხორციელების ალბათობის გაზრდა;

› საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების დახმარებას - შემდგომი რეაგირება შესაძლოა ღირებული იყოს საკანონმდებლო ორგანოს ქმედებებისთვის მიმართულების მისაცემად;

› სტიმულის შექმნას სწავლისა და განვითარებისთვის.

რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება რამდენიმე გზით შეიძლება განხორციელდეს. აუდიტის ობიექტთან არაფორმალური კონტაქტი, ინფორმაციის ოფიციალური გამოთხოვა და შემდგომი რეაგირების აუდიტი ყველაზე გავრცელებული ფორმებია.

განხორციელებული რეკომენდაციების გავლენაზე შემდგომი რეაგირება

გავლენა არის ნებისმიერი შედეგი, ნეგატიური ან პოზიტიური, განზრახი ან უნებლიე, რომელიც დადგა ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების განხორციელებისა ან დოკუმენტირებული მიგნებების პასუხად ქმედებების განხორციელების შედეგად. პოზიტიური, დადებითი ცვლილებები გამოიხატება გაუმჯობესებულ ეკონომიურობაში, ამაღლებულ პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობაში, მომსახურების უკეთეს ხარისხში, გაუმჯობესებულ დაგეგმვაში, უფრო პროდუქტიულ კონტროლსა და მართვაში, გაუმჯობესებულ ანგარიშვალდებულებაში და სხვა.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშში გაცემული რეკომენდაციები ზოგადად ახდენს სამი სახის გავლენას:

› **გაზომვად ფინანსურ გავლენას**: რომელიც შედგება დანახარჯების შემცირების, გაზრდილი შემოსავლებისა და სხვა უფრო ვრცელი ეკონომიკური სარგებლისგან. ის დგება გაუმჯობესებული ეკონომიურობის (მაგალითად, უფრო დაბალ ფასად შესყიდვების განხორციელების შესაძლებლობის გამოვლენის გზით), პროდუქტიულობის (იმავე დანახარჯებით მეტი საბოლოო პროდუქტის წარმოების) და დანაკარგების შემცირების შედეგად. ანალოგიურად, მმართველობითი ინფორმაციის ხარისხის გაუმჯობესებამ, რომელიც ჩვენი რეკომენდაციებისგან გამომდინარეობს, შესაძლოა განაპირობოს აუდიტის ობიექტის მიერ ხარჯების შემცირება ან შემოსავლების ზრდა.

› **გაზომვად არაფინანსურ გავლენას**, რის მაგალითებია მომსახურებით კმაყოფილი მომხმარებლების რაოდენობის ზრდა, ლოდინის შემცირებული დრო და მოცემულ პერიოდში დამუშავებული განცხადებების რიცხვი. ასეთ შემთხვევებში, როგორც წესი, არსებობს საზომი, რომლის მეშვეობით ნაწილობრივ რაოდენობრივად გაიზომება გაუმჯობესების მოცულობა.

› **ფართო გავლენას**, – მოიცავს იმ ელემენტებს, რომლებიც თვისებრივი გავლენის სახელით იყო ცნობილი (მაგალითად, მმართველობითი პროცედურების გაუმჯობესება, როგორებიცაა დაგეგმვა, მიზნების დასახვა და მასთან მიმართებაში რესურსების გამოყოფა, სერვისების მიწოდება, შეფასების სისტემა და სხვ).

რეკომენდაციების განხორციელებასა და გავლენის წარმოქმნას შესაძლოა რამდენიმე წელი დასჭირდეს, ამდენად, საჭიროა აუდიტის ობიექტთან ურთიერთობის შენარჩუნება, ზოგჯერ ხანგრძლივადაც.

გავლენაზე შემდგომი რეაგირების განხორციელების გადაწყვეტილება მიიღება რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების შედეგებზე დაყრდნობით. მაგალითად, თუ არსებობს ინდიკატორები, რომ აუდიტის ობიექტი ჩამორჩება რეკომენდაციების განხორციელებისას, არასათანადოდ ახორციელებს კოორდინაციის ღონისძიებებს ან უჭირს იმის გარკვევა, თუ რა ღონისძიებები უნდა გატარდეს, მაშინ არსებობს ძლიერი მოტივაცია გავლენაზე შემდგომი რეაგირების ჩასატარებლად.

გავლენაზე შემდგომი რეაგირება დიდ ძალისხმევასა და ანალიზს საჭიროებს. აღნიშნული ვერ განხორციელდება სრულფასოვანი შემდგომი რეაგირების აუდიტის გარეშე. ამას გარდა, შემდგომი რეაგირების აუდიტმა უნდა დაფაროს საკითხები, როგორ განხორციელდა რეკომენდაციები და რომელ სხვა ფაქტორებს შეეძლო ემოქმედა გავლენაზე. მიუხედავად ამისა, გავლენის შეფასება უნდა იყოს შემდგომი რეაგირების აუდიტის საფუძველი და ბირთვი.

შემდგომი რეაგირების აუდიტი

შემდგომი რეაგირების აუდიტის განხორციელებისას ყურადღება მახვილდება იმის განსაზღვრაზე, რამდენად არის გადაწყვეტილი თავდაპირველად გამოვლენილი პრობლემები და საკითხები. საკითხები შეიძლება განვითარდეს/შეიცვალოს. მხოლოდ რეკომენდაციების პასუხად განხორციელებულ სპეციფიკურ ქმედებებზე კონცენტრირებამ შესაძლოა ზუსტი სურათი ვერ გამოავლინოს, რამდენადაც რეკომენდაციები შესაძლოა არ მიესადაგებოდეს ახალ გარემოებებსა და საკითხების განვითარებას. შემდგომი რეაგირების აუდიტის მიზანია, განსაზღვროს თავდაპირველი რეკომენდაციების განხორციელებასა და აქტუალური საკითხების გადაჭრაში მიღწეული პროგრესი.

ხშირ შემთხვევაში რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება შემდგომი რეაგირების აუდიტის განხორციელების გარეშეა შესაძლებელი. როგორც წესი, ამგვარი შემთხვევები აღინიშნება მაშინ, როდესაც აუდიტი არ არის მასშტაბური – ეხებოდა ერთჯერად მოვლენას ან კონკრეტულ პროგრამას, რომელიც უკვე შეწყვეტილია.

თუმცა, ნებისმიერი აუდიტი შეიძლება იმსახურებდეს შემდგომი რეაგირების აუდიტს, როდესაც ისინი მნიშვნელოვან პრობლემურ საკითხებს ეხება ან იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის რეკომენდაციებს მნიშვნელოვანი სარგებლის შექმნა შეუძლია.

შემდგომი რეაგირების აუდიტების დაგეგმვა

დაგეგმვა ისეთივე მნიშვნელოვანია შემდგომი რეაგირების აუდიტისთვის, როგორც სხვა ტიპის აუდიტისთვის და აქვს იგივე ფორმა, რაც ძირითადი შესწავლის სამუშაო გეგმას.

შემდგომი რეაგირების აუდიტის დაგეგმვისას წამოჭრილი კითხვებიდან ყველაზე მნიშვნელოვანი მოცემულია ქვემოთ:

› აუდიტის ობიექტს ჰქონდა თუ არა საკმარისი დრო თავდაპირველად წამოჭრილი პრობლემური საკითხების მოსაგვარებლად?

› რეკომენდაციები ისევ რელევანტურია/შესაბამისია თუ არა?

› აუდიტი მხოლოდ რეკომენდაციების შესრულებას უნდა შეეხოს, თუ თვით საკითხების ხელახალი აუდიტი უნდა ჩატარდეს?

› თავდაპირველად იდენტიფიცირებულმა პრობლემებმა დროსთან ერთად სახე იცვალა თუ არა?

› რისკის პერსპექტივიდან, ხელახალი აუდიტისთვის რა არის ძირითადი საკითხები?

› რა იცის აუდიტორმა წინა აუდიტთან მიმართებაში?

საჭიროა თავდაპირველი აუდიტის ის ასპექტები განისაზღვროს, რომლებსაც შეეხება შემდგომი რეაგირება. აუდიტორმა ნათლად უნდა მიუთითოს რეკომენდაციები, სავარაუდო გავლენა და სხვა შესაბამისი საკითხები, რომელთა შესწავლა დაიგეგმება. შეთავაზებული შემდგომი რეაგირების მოცულობა სამუშაო გეგმაში უნდა აღიწეროს.

დანართი I.
ხარისხის შემოწმება ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში

ხარისხის შეფასება ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელოვანი ამოცანაა. შესაბამისად, აუდიტორისათვის პროდუქტის/სერვისის ხარისხის გაზომვის ცოდნა ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში საკვანძო საკითხია. ეს ზოგიერთ შემთხვევაში ხარისხი ადვილად იზომება, ზოგიერთ შემთხვევაში კი ხარისხის გაზომვა თითქმის შეუძლებელია. ძირითად სირთულეს ხარისხის გაზომვის დროს არის ობიექტური საზომის შერჩევა - ხარისხის საზომი კი ხშირად სერვისის მომხმარებლის შეხედულებაა, რაც, სუბიექტურია. ქვემოთ მოცემულ დანართში განხილულია ხარისხის სამი კატეგორია:

- სერვისების ხარისხი – მთავრობის მიერ მიწოდებული სერვისების ფართო კატეგორიას მოიცავს. მაგალითად, ქუჩების დასუფთავებას, შენობების მოვლა-შენახვას, ნარჩენების შეგროვებას, ავტომანქანების შეკეთებას, შეზღუდული შესაძლელობის მქონე პირთათვის დახმარების გაცემასა და სხვ.
- სერვისის მიწოდების ხარისხი – გულისხმობს სერვისის მიმწოდებელთა მხრიდან მომხმარებლებთან/მოქალაქეებთან ურთიერთობის ხარისხს. აღნიშნული გულისხმობს ისეთი თვისებების არსებობას, როგორიცაა თავაზიანობა, კომპეტენტურობა, ენთუზიაზმი, პრობლემის გადაჭრის უნარები და სხვ.
- ინფრასტრუქტურის ხარისხი – ისეთი ინფრასტრუქტურის მდგომარეობას გულისხმობს, როგორებიცაა გზები, ხიდები, პარკები, საოფისე შენობები და სხვ.

როდესაც აუდიტორები პოულობენ ხარისხის პრობლემებს, როგორც წესი, ცდილობენ შეაფასონ დაბალი ხარისხით გამოწვეული უარყოფითი შედეგები. აღნიშნულის ერთ-ერთი საშუალებაა ხარისხის დანახარჯების გაზომვა, რაც ხშირად ხარისხის გაუმჯობესებისათვის გასაწევ დანახარჯებს გულისხმობს.

ხარისხის განმარტება

ხარისხი რთული ცნებაა და მას შეიძლება მრავალი მნიშვნელობა ჰქონდეს. ზოგადად, ხარისხად მიიჩნევა დეფექტების არარსებობა და შესრულებული სამუშაოს მაღალი დონე. ლიტერატურაში ხარისხი განმარტებულია, როგორც „გამოყენებისათვის გამოსადეგობა“, „საუკეთესო გარკვეულ პირობებში“, „მომხმარებლის მოლოდინის შესაბამისი“, „მოთხოვნების შესაბამისი“, „დეფექტების არარსებობა“ და „შეცდომების არარსებობა“.

ხარისხი მნიშვნელოვანია რესურსების შეძენის დროს, სერვისებისა და ფიზიკური რესურსების შიდა მომხმარებლებისათვის მიწოდების დროს და პროდუქტის/სერვისის გარე მომხმარებლისათვის მიწოდების დროს.

სამთავრობო აქტივობების შემთხვევაში, ხარისხი ძირითადად რეგულირდება შესაბამისი კანონმდებლობით. ხარისხის მოთხოვნები ასევე შეიძლება მოდიოდეს მენეჯმენტის მიზნებისა და ინდუსტრიაში არსებული პრაქტიკიდან.

საბოლოო ჯამში, ხარისხს აფასებს მომხმარებელი. აქედან გამომდინარე, ხარისხისადმი მოთხოვნები ვალიდურია, როდესაც ისინი მომხმარებლის მოლოდინებსა და საჭიროებებს ასახავს. როგორც აღინიშნა, დაბალ ხარისხს თან სდევს შესაბამისი დანახარჯები, რომლებიც მოიცავს პრევენციას, დეფექტის გამოვლენასა და გამოსწორებასთან დაკავშირებულ დანახარჯებს.

ხარისხის განზომილებები

- პროდუქტის ხარისხი – სისწორე/სიზუსტე. სისწორე/სიზუსტე განისაზღვრება, როგორც მოთხოვნებთან შესაბამისობა. ამ შემთხვევაში ხარისხთან დაკავშირებული კითხვებია „აკმაყოფილებს თუ არა პროდუქტი/სერვისი მოთხოვნებს?“, „რამდენად ახლოსაა პროდუქტი/სერვისი მოთხოვნებთან?“, „არის თუ არა პროდუქტი/სერვისი

ზუსტი და დეფექტებისგან თავისუფალი?“.

მაგალითად, როდესაც მოქალაქეები მიმართავენ პასუხისმგებელ უწყებებს გადასახადებთან დაკავშირებული კითხვებით, მათ აქვთ მოლოდინი, რომ ზუსტ ინფორმაციას მიიღებენ ხოლო მოქალაქეები მიმართავენ შესაბამის სამსახურს უმუშევრობის დახმარების მისაღებად, ისინი მოელიან, რომ მიღებული გადაწყვეტილება და დანიშნული დახმარების ოდენობა ზუსტი და რეგულაციებთან შესაბამისი იქნება.

• პროდუქტის ხარისხი – გამძლეობა. გამძლეობა ზომავს, რამდენ ხანს ძლებს პროდუქტი შეცვლის ან შეკეთების გარეშე, მაგალითად, რამდენ ხანს ძლებს დაგებული გზა, შენობა ან სხვა ინფრასტრუქტურული ობიექტი დაზიანებისა და შეკეთების საჭიროების გარეშე.

სერვისის მიწოდების ხარისხი, როგორც წესი, იზომება მომხმარებელთა მიერ მიღებული სერვისის შესახებ განხორციელებული შეფასებების საშუალებით. ინფრასტრუქტურის ხარისხი იზომება არსებული მდგომარეობით, როგორც წესი, გარკვეული შკალის გამოყენებით.

გარდა ამისა, არსებობს კიდევ ერთი კრიტერიუმი - ერთგვაროვნება, რაც გულისხმობს მიწოდებული პროდუქტის სერვისის ერთგვაროვნებას სხვადასხვა დროსა და გეოგრაფიულ არეალში. თუმცა, ერთგვაროვნება არა იმდენად ხარისხის კი არა, ხარისხის ცვალებადობის საზომია.

ხარისხის შემოწმების საფეხურები

1. საბოლოო პროდუქტის/სერვისის იდენტიფიცირება და შერჩევა

ამ საფეხურზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ის პროდუქტები/სერვისები, რომლებიც აუდიტის მიზნიდან გამომდინარე რელევანტურია და გადაწყვიტოს, კონკრეტულად რომელ პროდუქტების/სერვისების ხარისხს შეაფასებს.

2. ხარისხის განზომილების შერჩევა

ხარისხის განზომილება გულისხმობს იმის დადგენას, რა კრიტერიუმით შეფასდება პროდუქტის/სერვისის ხარისხი. ქვემოთ მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია ხარისხის განზომილების მაგალითები სხვადასხვა ტიპის სერვისებისთვის.

სერვისი	პროდუქტის განზომილება	სერვისის მიწოდების განზომილება
სატრანზიტო ავტობუსის სერვისი	–	პერსონალი – თავაზიანი, დაუზარელი; ავტობუსები – სუფთა, კომფორტული, უხმაურო; ავტობუსის გაჩერებები – მოხერხებული, უსაფრთხო, სუფთა.
მოთხოვნების დამუშავება	გადაწყვეტილების სიზუსტე	პერსონალი – ყველა განზომილება; მომსახურების საშუალებები – ყველა განზომილება.
ქუჩის დასუფთავება	აკურატულობა	–
ავტომანქანების რეგისტრაცია	გადაწყვეტილების სიზუსტე	პერსონალი – კომპეტენტური, სწრაფი, თავაზიანი; მომსახურების საშუალებები – ყველა განზომილება.
სასკოლო კვება	გემო და კალორიულობა	პერსონალი – თავაზიანი, კომპეტენტური; მომსახურების საშუალებები და შენობები – სუფთა, წყნარი, უსიამოვნო სუნის გარეშე.

3. ხარისხის საზომი ერთეულის შერჩევა

ხარისხის მოთხოვნების შესახებ ინფორმაცია, რიგ შემთხვევებში, ხელმისაწვდომია რეგულაციებისა და შესყიდვის პირობებში. მაგალითად, ინფრასტრუქტურული სამუშაოების შემთხვევებში ხარისხისადმი მოთხოვნები მოცემულია სპეციფიკაციებში. თითოეული სპეციფიკაცია ხარისხის საზომია.

ხარისხის გაზომვისას გამოწვევა არის ის, რას მივიჩნევთ უზუსტობად/დეფექტად. აუდიტორმა უნდა შეაფასოს უზუსტობის/დეფექტის ხარისხი და გადაწყვიტოს, რამდენად სერიოზული დარღვევაა ესა თუ ის უზუსტობა. მაგალითად, აპლიკაციის დამუშავების პროცესის შეფასებისას უნდა გავითვალისწინოთ თუ არა ყველა უზუსტობა/შეცდომა? უზუსტობის დროს მთელი აპლიკაცია უნდა ჩაითვალოს არასწორად თუ არა? უნდა განვასხვაოთ თუ არა შეცდომის მასშტაბი (მაგალითად, თანხის არასწორი გადარიცხვა და შეცდომა მიმღების სახელში)? აღნიშნულ კითხვებზე პასუხი დიდწილად დამოკიდებულია აუდიტის მიზანზე. სერვისის მიწოდების ხარისხი ძირითადად იზომება მომხმარებელთა გამოკითხვის გზით, ლიკერტის შკალით[8]. მომხმარებელთა გამოკითხვასთან ერთად, სასურველია აუდიტორებმა მოიპოვონ სხვა ტიპის მტკიცებულებებიც, მაგალითად, ფოტომასალა.

4. ანალიზის ტექნიკის შერჩევა

ხარისხის გაზომვის დაწყებამდე აუდიტორმა უნდა შეარჩიოს ხარისხის ანალიზის ტექნიკა/მეთოდი. მეთოდის შერჩევა დიდ გავლენას ახდენს გაზომვის პროცესზე. ხარისხის ანალიზის დროს ძირითადად გამოიყენება:

- ჰისტოგრამები, რომელიც საშუალებას გვაძლევს, დავინახოთ რამდენად სიმეტრიულადაა განაწილებული აღმოჩენილი დეფექტები/უზუსტობები. ასიმტერიული განაწილება შეიძლება მიგვითითებდეს პრობლემაზე.
- კონტროლის დიაგრამები საშუალებას გვაძლევს, მოვახდინოთ ხარისხის პრობლემების იდენტიფიცირება. დიაგრამა გვაჩვენებს, რამდენადაა გადახრილი უზუსტობებისა და დეფექტების სიხშირე მისაღები დონიდან.
- მომხმარებელთა შესაძლებლობების რუკა გვიჩვენებს, როგორ აფასებენ მომხმარებლები პროდუქტის/სერვისის სხვადასხვა ასპექტს ორი მიმართულებით: რამდენად კარგად მუშაობს სერვისი და რამდენად მნიშვნელოვანია სერვისის მუშაობის ესა თუ ის ასპექტი.

5. მონაცემთა იდენტიფიცირება და ხელმისაწვდომობის შეფასება

აუდიტორმა მონაცემები შიძლება მოიპოვოს შესამოწმებელი ობიექტისგან როგორც მზა, ასევე ნედლი სახით. მზა მონაცემებში იგულისხმება მომხმარებელთა გამოკითხვის შედეგები, თუ აღნიშნულს აუდიტის ობიექტი თავად ატარებს. სხვა შემთხვევაში, აუდიტორებს მოუწევთ, თავად ჩაატარონ მსგავსი გამოკითხვა. ნედლი მონაცემები ასახავს აუდიტის ობიექტის ოპერაციებს, თუმცა სჭირდება დამატებითი დამუშავება. ნებისმიერ შემთხვევაში აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს მონაცემთა სანდოობის ტესტირება.

6. მონაცემების შეგროვება

ხარისხის შემოწმების დროს მონაცემთა შეგროვების ძირითადი მეთოდებია:

- პირდაპირი დაკვირვება/ინსპექტირება
- მომხმარებელთა გამოკითხვა
- აუდიტის ობიექტის ნედლი მონაცემების შეგროვება

[8] შკალა, სადაც რესპოდენტებს შეუძლიათ, შეაფასონ საკითხის 5-ქულიანი შკალით (5 – „სრულად ვეთანხმები“, 1 – „სრულად არ ვეთანხმები“)

- აუდიტის ობიექტის მზა მონაცემების გამოყენება
- ტესტირება (მაგალითად, წყლის ხარისხის ლაბორატორიული შემოწმება)

ზოგიერთი ტიპის სერვისის, მაგალითად, ოფისის დასუფთავების სერვისის შემთხვევაში, აუცილებელია, რომ აუდიტორები დააკვირდნენ პროცესს. ასეთ შემთხვევებში აუდიტორებმა თავად უნდა შეაფასონ სერვისი ლიკერტის შკალაზე დაფუძნებული კითხვარებით.

7. ხარისხის საზომის შემუშავება აუდიტის ობიექტის მონაცემებზე დაყრდნობით

ამ ეტაპზე აუდიტორებმა უნდა დააკონკრეტონ როგორ გამოთვლიან ხარისხის დონეს. ამ დროს უნდა დაისვას ისეთი შეკითხვები, როგორებიცაა: ხარისხი იზომება სერვისის მიწოდების პროცესში თუ მიწოდების შემდეგ? აუდიტორები შეაფასებენ დეფექტების განმეორების სიხშირეს თუ მხოლოდ აბსოლუტურ მონაცემებს?

მაგალითად, ავტობუსების მუნიციპალური სააგენტოს დამხმარე ცენტრის 20 ოპერატორი მოქალაქეებს პასუხობს სატელეფონო ზარებზე ავტობუსების მარშრუტებთან, განრიგსა და გაჩერებებთან დაკავშირებით. ერთი თვის განმავლობაში, ოპერატორებმა უპასუხეს 10,000 ზარს. სააგენტო იწერს შემოსულ ზარებს. აუდიტორებმა შემთხვევითი შერჩევის მეთოდით შეარჩიეს შემოსული ზარების 5% და შეაფასეს ოპერატორების მიერ მოქალაქეებისათვის მიწოდებული ინფორმაციის სიზუსტე. აღმოჩნდა, რომ შერჩეული ზარებიდან, ოპერატორებმა ზუსტი ინფორმაცია მიაწოდეს მოქალაქეებს შემთხვევების 90%-ში. შესაბამისად, შეიძლება ვივარაუდოთ, რომ განხორციელებული 10,000 ზარიდან, ოპერატორებმა არასწორი ინფორმაცია მიაწოდეს 1,000 მოქალაქეს.

სერვისის მიწოდების ხარისხის შეფასებისას, აუდიტორები ფრთხილად უნდა იყვნენ იმ შემთხვევაში, როდესაც მომხმარებლების გამოკითხვას ახორციელებენ კითხვარების გზით. თუ კითხვარი იგზავნება და არ ხდება პირდაპირი კომუნიკაცია სერვისის მომხმარებლებთან, მნიშვნელოვანია, აუდიტორებმა გააკონტროლონ კითხვარების დაბრუნების მაჩვენებელი. როგორც წესი, კითხვარებს ძირითადად ავსებენ ის მომხმარებლები, რომელთაც ცუდი გამოცდილება აქვთ სერვისთან დაკავშირებით. ამიტომ, თუ აუდიტორები მიიღებენ კითხვარების მხოლოდ ნაწილს და გააანალიზებენ მიღებულ პასუხებს, შედეგები უფრო ცუდად წარმოაჩენს სერვისის ხარისხს, ვიდრე ის სინამდვილეშია.

8. კრიტერიუმის შერჩევა და არსებული მდგომარეობის შედარება კრიტერიუმთან

ხარისხის შემოწმების დროს აუდიტორებმა კრიტერიუმად შეიძლება გამოიყენონ:

- წინა პერიოდის ტენდენციები (ისტორიული მონაცემები);
- მენეჯმენტის მიერ დადგენილი მიზნები და ამოცანები;
- აუდიტის ობიექტის სხვა სტრუქტურული ერთეულების მუშაობის მაჩვენებლები;
- გარე უწყებების მუშაობის მაჩვენებლები (ბენჩმარკინგი);
- მთავრობის მიერ მიღებული ან ინდუსტრიაში გამოყენებული სტანდარტები;
- მომხმარებელთა მოლოდინები.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია სხვადასხვა შემთხვევაში გამოყენებული კრიტერიუმები.

სერვისი	კრიტერიუმი
სატრანზიტო ავტობუსის სერვისი	მომხმარებელთა მოლოდინები, სააგენტოს მიზნები
მოთხოვნების დამუშავება	სააგენტოს მიზნები, სხვა უწყებებთან შედარება (ბენჩმარკინგი), ისტორიული ტენდენცია
ქუჩის დასუფთავება	სააგენტოს მიზნები, ინდუსტრიის სტანდარტები, მომხმარებელთა მოლოდინები
ავტომანქანების რეგისტრაცია	სააგენტოს მიზნები, სხვა უწყებებთან შედარება (ბენჩმარკინგი), ისტორიული ტენდენცია
სასკოლო კვება	კვების სტანდარტები, სასკოლო სისტემის შიდა სტანდარტები, მოსწავლეების მოლოდინები

აღნიშნული კრიტერიუმებიდან, მომხმარებელთა მოლოდინები (საჭიროებები და სურვილები) სერვისის/პროდუქტის ხარისხის ყველაზე კარგი კრიტერიუმია, რადგან, საბოლოო ჯამში, მთავრობის საქმიანობა მოქალაქეთა საჭიროებებს უნდა პასუხობდეს.

კრიტერიუმებისა და მისაღები ხარისხის განსაზღვრის შემდეგ, აუდიტორს შეუძლია შეადაროს არსებული მდგომარეობა შემუშავებულ კრიტერიუმებს. აღნიშნული შედარება გამოააშკარავებს არსებული ხარისხი აღემატება, ემთხვევა თუ ჩამორჩება კრიტერიუმით განსაზღვრულ სტანდარტებს. ნებისმიერ შემთხვევაში, აუდიტორებს ექნებათ მიგნებები, რომლებიც უნდა აისახოს აუდიტის ანგარიშში.

9. მიგნებების ეფექტის განსაზღვრა

იმ შემთხვევაში, თუ სერვისის/პროდუქტის არსებული ხარისხი ჩამორჩება კრიტერიუმით განსაზღვრულს, აუდიტორი განსაზღვრავს, რა შედეგებს იწვევს აღნიშნული შეუსაბამობა. იმ შემთხვევაში, თუ შეფასებული შედეგები არ არის არსებითი, არ იქნება საჭირო მიგნების მიზეზების იდენტიფიცირება და რეკომენდაციების გაცემა.

დაბალი ხარისხის პროდუქტის/სერვისის შედეგები, როგორც წესი, ურთიერთსაწინააღმდეგოა მთავრობისა და სერვისის/პროდუქტის მომხმარებლებისათვის. ერთი მხარე აგებს, მეორე კი იგებს აღნიშნულის შედეგად. მაგალითად, როდესაც განსაზღვრულთან შედარებით უფრო ნაკლები დახმარება გაიცემა, მთავრობა იგებს, ხოლო ბენეფიციარი ზარალდება. ზოგიერთ შემთხვევაში, დაბალი ხარისხი ყველას აზარალებს. მაგალითად, ცუდი განათლების შემთხვევაში ყველა ზარალდება –სტუდენტი, დამსაქმებელი და მთლიანად სახელმწიფო.

დაბალი ხარისხის ეფექტის შეფასების ერთ-ერთი გზაა ხარისხის დანახარჯების განსაზღვრა. როგორც უკვე აღინიშნა, ეს ის დანახარჯებია, რაც დაბალი ხარისხის გამოსწორებაზე იხარჯება. იმ პირობებში, როდესაც საინფორმაციო ტექნოლოგიები განვითარებულია, ხშირად დეფექტების გასწორებას გაცილებით მეტი ხარჯები სჭირდება, ვიდრე ტრანზაქციის ხელახალ განხორციელებას. რთული პროექტების

შემთხვევაში ხარისხზე დანახარჯებმა შეიძლება მთლიანი დანახარჯების 40%-ს მიაღწიოს. აქედან გამომდინარე, დეფექტების შემცირება უწყებისათვის ხშირად დიდი ფინანსური სარგებლის მომტანია.

10. დაბალი ხარისხის მიზეზების იდენტიფიცირება

დაბალი ხარისხის მიზეზი შეიძლება მრავალი ფაქტორი იყოს. იმ შემთხვევაში, როდესაც პროდუქტის/მომსახურების ხარისხი დამოკიდებულია აპლიკანტების მიერ მოწოდებულ ინფორმაციაზე (მაგალითად დახმარების დანიშვნის შემთხვევაში), მნიშვნელოვანია, არსებობდეს მონაცემების გადამოწმების მექანიზმები. დაბალი ხარისხის გამომწვევი ძირითადი მიზეზებია:

- პროდუქტის/სერვისის კომპლექსურობა;
- პროცესების დეფექტურობა, რაც გამოწვეულია სისტემის ხარვეზებით;
- პერსონალის შეზღუდული ცოდნა და უნარები;
- პერსონალის შიდა კომუნიკაციის ნაკლოვანებები;
- ნეგატიური სტიმულები;
- მენეჯმენტის არასათანადო დამოკიდებულება.

ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში წარმოდგენილია სერვისის დაბალი ხარისხის მიზეზების მაგალითები.

შემთხვევა	მიზეზები
გამოძიების დაბალი ხარისხი	1. გამომძიებლების ტრენინგების ნაკლებობა; 2. ხარისხის კონტროლის ნაკლებობა; 3. გამოძიების სუსტი პროცედურები; 4. ზედმეტი ფოკუსირება დანახარჯებსა და დროულობაზე.
ვიზების გაცემა არასასურველი აპლიკანტებისათვის	1. აქცენტი დროულობაზე კადრების ნაკლებობის პირობებში, განსაკუთრებით ტურისტული სეზონის დროს; 2. რთული პროცედურები; 3. აპლიკანტების მიერ მოწოდებული მონაცემების გადამოწმების სუსტი პროცედურები.
ოფისის დასუფთავების არასათანადო ხარისხი	1. სამუშაოს დროულად ჩატარებაზე ფოკუსირება; 2. სამუშაოს დამზოგველი აღჭურვილობის ნაკლებობა; 3. სამუშაოს ზედამხედველობის ნაკლებობა; 4. ხარისხის ზოგადი მოთხოვნები.

ხარისხის ექსპერტების მოსაზრებით, ხარისხთან დაკავშირებული პრობლემების 90% გამოწვეულია მენეჯმენტის არასათანადო ზრუნვით ხარისხზე, რაც გამოიხატება დაბალი ხარისხის პროდუქტის/სერვისის შემთხვევაში ლოიალური დამოკიდებულებით, სათანადო ხარისხის შემთხვევაში კი – არასათანადო წახალისებით. იმ შემთხვევაში, თუ მენეჯმენტი არ ახდენს ხარისხის მონიტორინგს, ეს მიუთითებს მენეჯმენტის პრობლემებზე, რაც შეუძლებელია გამოსწორდეს მხოლოდ პერსონალისა და საოპერაციო ცვლილებებით.

დანართი II.

პროდუქტიულობის შემოწმება ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში

მთავრობის მიერ განხორციელებული პროგრამებისა და ოპერაციების პროდუქტიულობის შემოწმება ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელოვანი ამოცანაა. ამგვარი შეფასებებისთვის მნიშვნელოვანია, აუდიტორმა იცოდეს, როგორ გაზომოს პროდუქტიულობა. არაპროდუქტიული ოპერაციების იდენტიფიცირება მნიშვნელოვანია იმის საჩვენებლად, სად არის გაუმჯობესება შესაძლებელი და საით უნდა მიმართოს ყურადღება მენეჯმენტმა. მეორე მხრივ, პროდუქტიული მიმართულებების იდენტიფიცირება სხვებისათვის ქმნის კარგ მაგალითებს და ხაზს უსვამს მენეჯმენტის ეფექტიანობას.

როგორც უკვე აღვნიშნეთ, პროდუქტიულობა ზომავს დამოკიდებულებას საბოლოო პროდუქტს/სერვისსა და გამოყენებულ რესურსებს შორის. აუდიტორი, როგორც წესი, თავისუფალია შესადარებელი ცვლადების არჩევაში. საჭიროებიდან გამომდინარე სხვადასხვა მაჩვენებელი სხვადასხვაგვარად ინტერპრეტირდება. როგორც წესი, ფიზიკური ერთეულების შემთხვევაში საბოლოო პროდუქტის ან სერვისის რაოდენობა იყოფა რესურსებზე. კერძოდ, ფორმულები შემდეგნაირია:

$$\text{პროდუქტიულობა} = \frac{\text{საბოლოო პროდუქტის/სერვისის რაოდენობა}}{\text{რესურსების რაოდენობაზე}}$$

მაგალითი: ექიმის მიერ მიღებული პაციენტების რაოდენობა (საათში, დღეში)

$$\text{პროდუქტიულობა} = \frac{\text{რესურსების რაოდენობა}}{\text{საბოლოო პროდუქტების/სერვისების რაოდენობა}}$$

მაგალითი: საშუალოდ ექიმის მიერ დახარჯული დროის რაოდენობა ერთ მიღებულ პაციენტზე

$$\text{პროდუქტიულობა (დანახარჯები ერთეულზე)} = \frac{\text{რესურსების დანახარჯები}}{\text{საბოლოო პროდუქტების/სერვისების რაოდენობა}}$$

არსებობს ასევე პროდუქტიულობის სხვა საზომებიც, რომლებიც არა საბოლოო პროდუქტის/სერვისის რაოდენობას, არამედ მხოლოდ რესურსების მონაცემებს იყენებენ. ასეთი საოპერაციო ინდექსები ძირითადად დამხმარე საშუალებაა პროდუქტიულობის გასაზომად. პროდუქტიულობის გაზომვისას აუდიტორი ფოკუსირდება რესურსების რაოდენობაზე,

განსხვავებით ეკონომიურობის მიდგომისაგან, როდესაც აქცენტი კეთდება რესურსების შესაძენად გადახდილ ფასზე. პროდუქტიულობის გაზომვისას, ყველაზე ხშირად გამოყენებული რესურსია პერსონალის დრო (ე.წ. კაც-საათი, კაც-დღე და სხვ.) ხშირად, პროდუქტიულობის გაზომვისას მატერიალური რესურსების რაოდენობა აუცილებელია განვიხილოთ ადამიანურ რესურსებთან ერთად. ასეთ შემთხვევაში, საჭიროა, გამოყენებული რაოდენობა გადავიყვანოთ ფულად ერთეულებში, რათა გვქონდეს საერთო საზომი ერთეული.

პროდუქტიულობის გაზომვის წინაპირობები

პროდუქტიულობის გაზომვისას სიზუსტე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული საბოლოო პროდუქტის/სერვისის სწორად შერჩევასა და შესაბამის რესურსებთან დაკავშირებაზე.

აქედან გამომდინარე, გამოყენებული პროდუქტი/სერვისი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ მოთხოვნებს:

• **თვლადი –** საბოლოო პროდუქტი/სერვისი უნდა იყოს ხელშესახები, რაც გულისხმობს, რომ შესაძლებელია მისი ნათლად განსაზღვრა, იდენტიფიცირება და რაოდენობრივად გამოსახვა.

• **შესრულებული სამუშაოს სამართლიანი (ვალიდური) ინდიკატორი –** წარმოადგენდეს შესრულებული სამუშაოს ძირითად ნაწილს/აქტივობას;

• **ერთგვაროვანი –** თუ საბოლოო პროდუქტი/სერვისი სხვადასხვაა, ის არ შეიძლება გავაერთიანოთ და მექანიკურად შევკრიბოთ, გარდა იმ შემთხვევისა, როდესაც სხვადასხვა პროდუქტის/სერვისის ერთეულზე დახარჯული აქტივობები ტოლი ან მსგავსია. მაგალითად, თუ პროდუქტი/სერვისი გულისხმობს მართვის მოწმობის გაცემასა და განახლებას, არ იქნება გამართლებული, ჯამურად მიწოდებული სერვისის დათვლისას მექანიკურად შევკრიბოთ პირველადი და განახლებული მართვის მოწმობების რაოდენობა, რადგანაც ისინი სხვადასხვა დროსა და აქტივობებს მოითხოვს.

• **ერთგვაროვანი დროში –** როდესაც საბოლოო პროდუქტის/სერვისის რაოდენობის ტენდენციასთან გვაქვს საქმე, მნიშვნელოვანია, მისი წარმოებისათვის განსაზღვრული აქტივობები და ამ აქტივობების კომპლექსურობა არ იცვლებოდეს დროთა განმავლობაში. მაგალითად, თუ საწარმოების ინსპექტირება 2015 წლამდე და 2015 წლიდან სხვადასხვა პროცედურების მეშვეობით ხორციელდებოდა, განხორციელებული ინსპექტირებები სხვადასხვა დროს ერთი და იმავე სამუშაოების ჩატარებას არ გულისხმობს და არ შეიძლება მათი პირდაპირ შედარება.

იმ შემთხვევაში, როდესაც შესამოწმებელი უწყება ქმნის ბევრ განსხვავებულ პროდუქტს/სერვისს, მნიშვნელოვანია, რომ შემუშავდეს აღნიშნული აქტივობების საერთო საზომი (ე.წ. proxy). პროდუქტიულობის გაზომვა არაპრაქტიკულია, როდესაც საბოლოო პროდუქტის განსაზღვრა რთულია და პროდუქტი/სერვისის შედარება შეუძლებელია. ეს განსაკუთრებით ეხება ინტელექტუალურ სამუშაოს, მაგალითად, ეფექტიანობის აუდიტს, საგამოძიებო საქმიანობასა და აკადემიურ კვლევას.

პროდუქტიულობის შეფასების საფეხურები

1. საბოლოო პროდუქტის/სერვისის იდენტიფიცირება და შერჩევა

პირველი კითხვა, რაც აუდიტორმა უნდა დასვას, არის: რა არის საბოლოო პროდუქტი/სერვისი? წარმოების სექტორისგან განსხვავებით, სადაც გამოშვებული პროდუქტის იდენტიფიცირება და დათვლა მარტივია, მთავრობა მოქალაქეებს ხშირად აწვდის სერვისებს, რომელთა დათვლა და იდენტიფიცირება ყოველთვის მარტივი არ არის. თუმცა, მთავრობის ნებისმიერი ოპერაცია ქმნის ისეთ პროდუქტს/სერვისს, რომელიც უმეტეს შემთხვევაში შეიძლება რაოდენობრივად განისაზღვროს და გაიზომოს.

2. გამოყენებული რესურსების იდენტიფიცირება და შერჩევა

ამ მიმართულებით ძირითადი ამოცანებია:

1. თითოეული ტიპის პროდუქტის/სერვისის წარმოებისათვის გამოყენებული რესურსების იდენტიფიცირება;

2. გადაწყვეტილების მიღება, რომელ რესურსებს გამოვიყენებთ გამოთვლებში;

3. პროდუქტის/სერვისის წარმოებისათვის გამოყენებული რესურსების მოცულობის განსაზღვრა.

პროდუქტიულობის გასაზომად გამოყენებული რესურსების შესარჩევად აუდიტორს აქვთ სამი არჩევანი:

• გამოთვლებში პროდუქტის/სერვისის წარმოებაში გამოყენებული ყველა რესურსის ასახვა. ასეთ შემთხვევაში საჭიროა რესურსების ფულად ერთეულში გადაყვანა, რათა გვქონდეს საერთო საზომი. როდესაც საქმე გვაქვს ტენდენციის გაზომვასთან, მნიშვნელოვანია, გამოვრიცხოთ ინფლაციის შედეგად რესურსების ფასის ცვლილებები. ამიტომ, ასეთ დროს საჭიროა გამოვიყენოთ დეფლატორი.

• გამოთვლებში პროდუქტის/სერვისის განხორციელებაში გამოყენებული მხოლოდ შერჩეული რესურსების ასახვა.

• გამოთვლებში პროდუქტის/სერვისის წარმოებაში გამოყენებული მხოლოდ ერთი რესურსის ასახვა. ასეთ დროს, როგორც წესი, ვირჩევთ ყველაზე მეტად გამოყენებულ რესურსს. სამთავრობო აქტივობებში, როგორც წესი, ასეთი რესურსია შრომა.პროდუქტიულობის გაზომვისას შრომის რესურსის გამოყენების დროს, აუდიტორმა უნდა გადაწყვიტოს, გამოიყენებს მხოლოდ პირდაპირ თუ არაპირდაპირ შრომასაც. ნებისმიერ შემთხვევაში აუდიტორს უნდა ესმოდეს, რა რისკებთან არის დაკავშირებული ესა თუ ის მიდგომა და რა სარგებელს იძლევა ის.

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში წარმოდგენილია სახელმწიფო აქტივობების მაგალითი საბოლოო პროდუქტის/სერვისისა და გამოყენებული რესურსების მითითებით.

აქტივობა/სერვისი	გამოშვება/პროდუქტი	გამოყენებული რესურსის მაგალითი
გზის მონიშვნის სამუშაოები	მონიშნული გზის სიგრძე	ნამუშევარი საათები ან დახარჯული თანხა
სურსათით დახმარების პროგრამა	დასრულებული განცხადებების რაოდენობა, იმ აპლიკანტების რაოდენობა, ვინც მომსახურება მიიღო, გაცემული ბენეფიტების რაოდენობა	ნამუშევარი საათები
ოფისის დასუფთავება	დასუფთავებული ფართობი (კვ.მ.)	ნამუშევარი საათები
ბალახის საფარის მოვლა-შენახვა	მოვლილი ბალახის საფარის ფართობი	ნამუშევარი საათები ან დახარჯული თანხა
ბეჭდვა	დაბეჭდილი ფურცლების რაოდენობა	დახარჯული თანხა
წყლის მოხმარება/ გამოყენება	მიწოდებული წყლის რაოდენობა ლიტრებში	დახარჯული თანხა

3. გაზომვის მეთოდის შერჩევა

პროდუქტიულობის გაზომვისას ძირითადად 6 მაჩვენებელი გამოიყენება. აქედან 3 პროდუქტიულობის პირდაპირი საზომია, ხოლო 3 - არაპირდაპირი/დამხმარე. თითოეული მათგანი იყენებს განსხვავებულ მონაცემებს და აქვს უზუსტობის განსხვავებული რისკი. ეს მაჩვენებლებია:

- დანახარჯი ერთეულზე;
- პროდუქტიულობის კოეფიციენტები;
- პროდუქტიულობის ინდექსები;
- საოპერაციო დანახარჯები შეფარდებული ტრანზაქციების ჯამურ მოცულობასთან;
- საოპერაციო კოეფიციენტები;
- რესურსების გამოყენების მაჩვენებლები.

ერთეულზე დანახარჯი გამოისახება, როგორც პროდუქტის/სერვისის ერთეულზე დანახარჯი. ამ დროს რესურსად აღებულია დახარჯული თანხა, ხოლო გამოშვებულ პროდუქტად – შესრულებული სამუშაო:

დანახარჯი ერთეულზე – გამოყენებული რესურსების ღირებულება

გამოშვებული პროდუქტის/სერვისის რაოდენობა

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია ქვემოთ წარმოდგენილ ცხრილში.

დანახარჯი ერთეულზე	
სარგებელი	**ნაკლოვანება/სისუსტე**
• მოიცავს ყველა რესურსს; • ადვილად გასაგებია; • გვიჩვენებს, რამდენად მიჰყვება პროდუქტიულობის გაუმჯობესება ინფლაციას; • სასარგებლოა ბიუჯეტირებისათვის (შესაძლებელია, დაიგეგმოს ბიუჯეტი დაგეგმილი სამუშაოებისა და ერთეულზე დანახარჯის გამრავლებით).	• შემცირებულად წარმოგვიდგენს პროდუქტიულობის ზრდას რესურსებზე ფასების ზრდის გავლენის შედეგად; • ფასების ეფექტის გამოსარიცხად დეფლატორის გამოყენება ხშირად კომპლექსური და მოუხერხებელია; • ხელფასებში გეოგრაფიული განსხვავებები იწვევს განსხვავებულ დანახარჯებს ერთეულზე, რაც არ არის დაკავშირებული პროდუქტიულობასთან.

პროდუქტიულობის კოეფიციენტები გამოისახება, როგორც გამოშვებული პროდუქტი/სერვისი რესურსის ერთ ერთეულზე ან რესურსის დრო გამოშვებული პროდუქტის/სერვისის ერთეულზე.

პროდუქტიულობის კოეფიციენტი – გამოშვებული პროდუქცია/სერვისი

გამოყენებული რესურსი

მაგალითად, 7 გაცემული მგზავრობის ვაუჩერი ყოველ ერთ სამუშაო საათში.

პროდუქტიულობის კოეფიციენტი (ერთეულის წარმოების საშუალო დრო) – გამოყენებული რესურსი

გამოშვებული პროდუქცია/სერვისი

მაგალითად, 60 სამუშაო საათი ყოველ აწყობილ ძრავზე.

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

პროდუქტიულობის კოეფიციენტი	
სარგებელი	**ნაკლოვანება/სისუსტე**
• ადვილად და სწრაფად გამოითვლება; • ადვილად გასაგებია; • პროდუქტიულობის ნამდვილი საზომია, რადგან გამოიყენება მხოლოდ რესურსის რაოდენობა (და არა ფასი, როგორც ერთეულის ღირებულების გამოთვლისას); • ადვილად გამოსაყენებელია სხვადასხვა ერთეულის შესადარებლად, რომლებიც მსგავს სამუშაოს ასრულებენ; • როგორც წესი, გამოთვლისათვის საჭირო მონაცემები ხელმისაწვდომია.	• გამოითვლება მხოლოდ ერთი ტიპის რესურსის პირობებში; • რთულია ვიზუალურად წარმოსადგენად (რესურსის, გამოშვებისა და პროდუქტიულობის საჩვენებლად); • მაჩვენებლის ზრდა (როდესაც რესურსს ვაფარდებთ გამოშვებასთან) პროდუქტიულობის შემცირებას ნიშნავს, რაც დამაბნეველია.

პროდუქტიულობის ინდექსი ზომავს გამოშვების ცვლილებასა და რესურსების ცვლილებას შორის დამოკიდებულებას.

პროდუქტიულობის ინდექსი – გამოშვებული პროდუქტის/სერვისის რაოდენობის ცვლილება

რესურსის ცვლილებაზე

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

პროდუქტიულობის ინდექსი	
სარგებელი	**ნაკლოვანება/სისუსტე**
• გამოშვების, რესურსისა და პროდუქტიულობის ცვლილება გრაფიკულად ადვილად საჩვენებელია; • ინდექსი გვიჩვენებს ცვლილების მიმართულებას; ინდექსის ზრდა გულისხმობს პროდუქტიულობის ზრდას, ხოლო შემცირება – შემცირებას.	• შედარებით რთულია გამოსათვლელად; • გასაგებად შედარებით რთულია; • გამოსათვლელად საჭიროებს მინიმუმ 2 წლის მონაცემებს. სასურველია 5 წლის მონაცემები მაინც იყოს გამოყენებული.

საოპერაციო დანახარჯები შეფარდებული ტრანზაქციების ჯამურ მოცულობასთან, როგორც წესი, მოცემულია პროცენტებში. ამ მაჩვენებლის გამოთვლისას გამოშვებაც და რესურსიც ასახულია ფულად მაჩვენებლებში. ტრანზაქციების ჯამური მოცულობა არის გამოშვებული პროდუქტის/გაწეული სამუშაოს მიახლოებითი მაჩვენებელი, ხოლო საოპერაციო დანახარჯები ასახავს გამოყენებული რესურსების მოცულობას.

პროდუქტიულობის მაჩვენებელი – საოპერაციო დანახარჯები

ტრანზაქციის მოცულობა

მაგალითად, გაცემული დახმარებების ან შეგროვებული გადასახადის რა წილს შეადგენს ის დანახარჯები, რაც დახმარებების გაცემაზე/გადასახადების შეგროვებაზე დაიხარჯა.

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

საოპერაციო დანახარჯების შეფარდება ტრანზაქციის მოცულობასთან

სარგებელი	ნაკლოვანება/სისუსტე
• პროდუქტიულობის აზრიანი და ძლიერი საზომია; • ადვილად აღქმადია; • სწრაფად და მარტივად გამოთვლადია; • ადვილია ერთსა და იმავე საქმიანობით დაკავებული ერთეულების შესადარებლად; • ადვილად გამოსაყენებელია სხვადასხვა ერთეულების შესადარებლად, რომლებიც მსგავს სამუშაოს ასრულებენ.	• ცვლილებები შეიძლება მოხდეს საოპერაციო დანახარჯებში (მაგალითად, ინფლაციის შედეგად) ასევე, მთლიან ტრანზაქციებში, რაც საჭიროებს კორექტირებას გამოთვლების დროს; • გამოშვებული პროდუქციის/ სერვისის ნაცვლად გამოიყენება მისი მიახლოებითი სიდიდე.

საოპერაციო კოეფიციენტები გამოიყენება სხვადასხვა შემთხვევაში და არა მხოლოდ პროდუქტიულობის გაზომვის დროს. საოპერაციო კოეფიციენტები, რომლებიც პროდუქტიულობის გასაზომად გამოიყენება, გვიჩვენებს რესურსების გამოყენების ცვლილებას. აღნიშნული მაჩვენებელი გამოისახება წილადის ან პროცენტის სახით.

რესურსების გამოყენების კოეფიციენტი (პროცენტული მაჩვენებელი) – რესურსი A

რესურსი B

მაგალითად:

- ძირითადი კადრების მთლიან კადრებთან შეფარდება;
- ძირითადი კადრების დამხმარე კადრებთან შეფარდება;
- ზედამხედველების შეფარდება მთლიან დასაქმებულებთან;
- ადმინისტრაციული დანახარჯების მთლიან დანახარჯებთან შეფარდება.

აღნიშნული კოეფიციენტები ძირითადად გამოიყენება, როგორც დიაგნოსტიკური საშუალება პროდუქტიულობის ცვლილების მიზეზის დასადგენად. ერთი ტიპის რესურსის ზრდა (დამხმარე კადრები) სხვა ტიპის რესურსთან მიმართებაში შეიძლება იყოს

პროდუქტიულობის ზრდის ან შემცირების პოტენციური მიზეზი.

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში.

საოპერაციო კოეფიციენტები	
სარგებელი	**ნაკლოვანება/სისუსტე**
• ადვილად აღქმადია; • ადვილად გამოსათვლელია; • კარგი საშუალებაა დიაგნოსტიკისათვის; • პრობლემების კარგი ინდიკატორია - მიუთითებს პროდუქტიულობისა და დანახარჯების არასასურველ ტენდენციებზე; • კარგი საშუალებაა ინდუსტრიაში/ დარგში არსებულ მაჩვენებლებთან შესადარებლად.	• არ ზომავს პროდუქტის/სერვისის გამოშვების პროდუქტიულობას; • მისაღები მაჩვენებლის დასადგენად საჭიროა სხვა უწყებასთან ან გარე სტანდარტებთან შედარება; • გამოიყენება მხოლოდ სადიაგნოსტიკო საშუალებად.

რესურსების უტილიზაციის მაჩვენებელი გვიჩვენებს კონკრეტული რესურსის გამოყენების დონეს. ძვირადღირებულ ან მოცულობით რესურსებზე გამოყენების დროს კარგად გვიჩვენებს, რამდენად სრულად გამოიყენება რესურსი.

$$\text{რესურსის გამოყენების მაჩვენებელი} = \frac{\text{გამოყენებული რაოდენობა}}{\text{მთლიანი რესურსი}}$$

რესურსების უტილიზაციის მაჩვენებლის მაგალითებია:

- სივრცის დატვირთულობის/გამოყენების მაჩვენებელი;
- აღჭურვილობის/ტექნიკის გამოყენების მაჩვენებელი;
- შენობების/მოწყობილობების გამოყენების მაჩვენებელი;
- პერსონალი – პროდუქტიული საათების რაოდენობა.

აღნიშნული მაჩვენებლის დადებითი და უარყოფითი მხარეები მოცემულია წინამდებარე ცხრილში.

რესურსების უტილიზაციის მაჩვენებელი	
სარგებელი	**ნაკლოვანება/სისუსტე**
• ადვილად აღქმადია • ადვილად გამოსათვლელია • გამოუყენება ბევრი მიზნისათვის • კარგი საშუალებაა პროდუქტიულობის ცვლილებების მიზეზების იდენტიფიცირებისათვის/ დიაგნოსტიკისათვის • კარგი საშუალებაა ინდუსტრიაში/დარგში არსებული პრაქტიკის ან შესრულებული ფუნქციის სტანდარტის პროდუქტიულობის მაჩვენებლებთან შესადარებლად	• არ ზომავს პროდუქტის/ სერვისის გამოშვების პროდუქტიულობას • მისაღები მაჩვენებლის დასადგენად საჭიროა სხვა უწყებასთან ან გარე სტანდარტებთან შედარება • შეიძლება შეცდომით იქნეს გამოყენებული გამოშვების პროდუქტიულობის ინდიკატორად

4. საზომი ერთეულის შერჩევა

საზომი ერთეული საჭიროა, რათა რაოდენობრივად გამოვსახოთ შესრულებული სამუშაოს ან გამოყენებული რესურსების მოცულობა. შესაბამისად, საზომი ერთეული საჭიროა, როგორც რესურსის, ასევე გამოშვებული პროდუქტის/სერვისის გასაზომად.

საზომი ერთეული გამოშვებული პროდუქტის/სერვისის ან შესრულებული სამუშაოს შემთხვევაში შეიძლება გამოყენებული იყოს ნებისმიერი საზომი ერთეული რომლითაც იზომება რაოდენობა, სიგრძე, წონა, მოცულობა და სხვ. შესრულებული სამუშაოს/ გამოშვებული პროდუქტის შემოწმებისათვის შერჩევის საკითხები დაფარულია პირველ საფეხურზე.

საზომი ერთეული გამოყენებული რესურსების შემთხვევაში დამოკიდებულია რესურსის ტიპზე. დანახარჯები, როგორც წესი, იზომება ფულად ერთეულებში, ხოლო შრომის შემთხვევაში – კაც-საათებით, კაც-დღეებით ან პერსონალის წლიური მუშაობის ეკვივალენტი დროით.

5. კრიტერიუმების შერჩევა

აუდიტორებს, როგორც წესი, აინტერესებთ, რამდენად ახლოსაა პროდუქტიულობა დამაკმაყოფილებელთან. აუდიტორები პროდუქტიულობის ადეკვატურობის შესაფასებლად იყენებენ 3 ძირითად საზომს.

1. მოსალოდნელი/დაგეგმილი რესურსების გამოყენების ან პროდუქტიულობის დონე

2. პროდუქტიულობის დონეს წინა პერიოდ(ებ)ში;

3. სხვა მსგავსი (შიდა ან გარე) უწყებების/დეპარტამენტების პროდუქტიულობის დონე(ები)

მოლოდინები – პროდუქტიულობის მოსალოდნელი დონე შეიძლება რამდენიმე წყაროდან მომდინარეობდეს, მათ შორის, კანონმდებლობიდან, რეგულაციებიდან, ინდუსტრიის სტანდარტებიდან ან მენეჯმენტიდან. თუმცა, რეგულაციებით განსაზღვრული მოთხოვნები და მენეჯმენტის მოთხოვნები რეალურად არ აჩვენებს, რამდენად კარგი შეიძლება იყოს პროდუქტიულობა. რეგულაციებით განსაზღვრული მოთხოვნები, როგორც წესი, დგინდება პროგრამის დაწყების დროს. თუმცა, ბევრი რამ შეიძლება შეიცვალოს დროთა განმავლობაში, რაც შეამცირებს/შეცვლის აღნიშნული მოთხოვნების რელევანტურობას.

პროდუქტიულობის დონე წინა პერიოდებში – არსებული პროდუქტიულობის წინა პერიოდის მაჩვენებლებთან შედარება საკვანძოა პროგრამის კარგი მენეჯმენტისათვის. აღნიშნული შედარება გვიჩვენებს პროდუქტიულობის ტენდენციას. თუ მონაცემები შეიცავს ინფორმაციას რესურსისა და გამოშვების რაოდენობის შესახებ, ეს შეიძლება სასარგებლო იყოს პროდუქტიულობის ცვლილების სავარაუდო მიზეზების დასადგენად. აღნიშნული მონაცემის სისუსტეა ის, რომ რეალურად ვერ გვიჩვენებს, როგორი/რამდენი შეიძლება იყოს პროდუქტიულობა კარგ შემთხვევაში. ტენდენციის ანალიზი უფრო მეტად გვაძლევს მაჩვენებლებს, რომლებიც შემდეგ ანალიზს საჭიროებს.

სხვაგან არსებული პრაქტიკა – ასეთ შემთხვევაში შედარება ხორციელდება იმავე ორგანიზაციის სხვა სტრუქტურულ ერთეულებთან, სხვა მსგავს ორგანიზაციებთან ან კერძოს სექტორთან. ამ მიდგომის გამოყენებისას მნიშვნელოვანია, პროდუქტიულობა შევადაროთ ისეთ ორგანიზაციებს, რომლებიც დარგის ლიდერები არიან და მათი მაღალი პროდუქტიულობა დადასტურებულია.

6. საჭირო მონაცემების იდენტიფიცირება და მონაცემების ხარისხში დარწმუნება

პროდუქტიულობის შემოწმებისას ყველაზე სასარგებლო მონაცემებია აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოებული/აღრიცხული ინფორმაცია. განსაკუთრებით იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნულ ინფორმაციას მენეჯმენტი იყენებს გადაწყვეტილებების მისაღებად. ნებისმიერ შემთხვევაში აუდიტორები უნდა დარწმუნდნენ, რომ მოპოვებული მონაცემები გამოსადეგია პროდუქტიულობასთან დაკავშირებული ანალიზის ჩასატარებლად. მაგალითად, თუ აუდიტორები მოაგროვებენ ინფორმაციას გამოშვების შესახებ დროის გარკვეულ პერიოდში, აღნიშნული მაჩვენებლების გავრცელება მთელი წლის მონაცემების მისაღებად არ იქნება სწორი, რადგანაც შეიძლება მონაცემები სეზონურად ცვალებადი იყოს. მას შემდეგ, რაც განისაზღვრება საჭირო მონაცემები და მონაცემთა წყაროები, მნიშვნელოვანია აუდიტორები დარწმუნდნენ აღნიშნულ მონაცემთა სანდოობაში.

7. საჭირო მონაცემების შეგროვება (აღნიშნული საკითხი დეტალურადაა განხილული აუდიტის ძირითადი შესწავლის თავში, სახელმძღვანელოს მე-3 ნაწილში)

8. პროდუქტიულობის მაჩვენებლების გამოთვლა

პროდუქტიულობის მაჩვენებლების გამოთვლა გულისხმობს არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით მესამე საფეხურზე განხილული მეთოდების გამოყენებას და პროდუქტიულობის კონკრეტული მაჩვენებლების დათვლას.

9. პოტენციური ეფექტის განსაზღვრა

როგორც დაბალ, ასევე მაღალ პროდუქტიულობას შესაბამისი შედეგები მოაქვს ორგანიზაციისათვის. ეს გულისხმობს დაზოგილ ან გაფლანგულ რესურსებს, რომელიც, როგორც წესი, ფულად ერთეულებში გამოითვლება. აუდიტორი ეფექტის შეფასებისას უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ იმ რესურსების გამოყენებით/გამოთვლებით, რომლებზეც მონაცემები არსებობს და რომლებსაც ითვალისწინებს მის მიერ შემუშავებულ გამოთვლის მეთოდებში. ერთ რესურსზე მიღებული შედეგების გავრცელება სხვა რესურსებზეც არ იქნება სწორი, თუ მონაცემები არ იძლევა ამის საშუალებას.

10. მიზეზების განსაზღვრა

დაბალი პროდუქტიულობა შეიძლება რამდენიმე მიზეზიდან გამომდინარეობდეს. დაბალი პროდუქტიულობის ძირითად მიზეზებია:

- პროგრამის კომპლექსური დიზაინი;
- რთული საოპერაციო პროცედურები;
- პერსონალის ცოდნისა და უნარების ნაკლებობა;
- არასწორი ან/და ნეგატიური სტიმულები;
- მენეჯმენტის არასათანადო ზრუნვა პროდუქტიულობაზე.

დანართი III.
ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროგრამის შედეგების შემოწმება

რიგ შემთხვევაში, აუდიტორებს უწევთ პროგრამის გრძელვადიანი შედეგების/საბოლოო გავლენის შეფასება. იმის მიუხედავად, რომ პროგრამის ფარგლებში სერვისები შეიძლება მიეწოდებოდეს დროულად, ეკონომიურად და პროდუქტიულად, ეს შეიძლება არაფერს ნიშნავდეს, თუ პროგრამა ვერ უზრუნველყოფს დასახული მიზნების მიღწევას. არაეფექტიანი პროგრამები უნდა გაუმჯობესდეს ან შეჩერდეს. პროგრამის შედეგების აუდიტის მთავარი მიზანია, განსაზღვროს ის გავლენა და ეფექტები, რაც მხოლოდ პროგრამის მუშაობას შეიძლება მიეწეროს.

პროგრამის შედეგების აუდიტი ზომავს პროგრამის გავლენას. ამ მიზნით აუდიტში გამოიყენება სპეციალური ტექნიკა, რაც იძლევა პროგრამის აქტივობებსა და შედეგებს შორის მიზეზ-შედეგობრივი კავშირის დადგენის საშუალებას. აღნიშნული ინსტრუმენტები, აღიარებულია სამეცნიერო საზოგადოების მიერ, როგორც შეფასების მეთოდები, რომლებიც გამოიყენება პროგრამების/გავლენის შეფასების მეცნიერულ დისციპლინაში. გავლენის შეფასება, როგორც წესი, რეტროსპექტიულია - ფოკუსირდება წარსულ მოვლენებზე და არა მომავლის პროგნოზირებაზე. თუმცა, შეფასებისას, რა მოხდებოდა პროგრამის განხორციელების გარეშე, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს პროგნოზირების მიდგომა, წარსულ მონაცემებზე დაყრდნობით.

მას შემდეგ, რაც აუდიტორები გაზომავენ პროგრამის შედეგებს (როგორც გამიზნულს, ასევე თანმდევ შედეგებს), შეიძლება დაისვას მეორე კითხვა: რამდენად დამაკმაყოფილებელია აღნიშნული შედეგები? ასეთ შემთხვევებში აუდიტორებს უნდა გააჩნდეთ კრიტერიუმი, რა ჩაითვლება დამაკმაყოფილებელ შედეგებად. მომდევნო კითხვა, რაც შეიძლება დაისვას, არის – რამდენად გამართლებულია გაწეული დანახარჯები მიღწეული შედეგებით. ამ კითხვაზე პასუხის გაცემა დანახარჯი-სარგებლიანობის ანალიზის გაკეთებას მოითხოვს. იმ შემთხვევაში, თუ პროგრამის მიზეზები არადამაკმაყოფილებელია, აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ გამომწვევი მიზეზები, რათა გასცენ შესაბამისი რეკომენდაციები.

ეფექტიანობის აუდიტის მსგავსად, პროგრამის შეფასება ეხება უფრო ფართო საკითხებს, ვიდრე პროგრამის შედეგების გაზომვაა. შედეგების გაზომვის გარდა, პროგრამების შეფასების დროს შემფასებლები შეისწავლიან და ზომავენ იმ პროცესებს, რომლებიც შედეგების მიღწევას განაპირობებს. რაც შეეხება პროგრამების შეფასებასა და ეფექტიანობის აუდიტს შორის დამოკიდებულებას, ამ მხრივ სხვადასხვა მოსაზრება არსებობს, თუმცა, ბევრი აუდიტორი მიიჩნევს, რომ პროგრამის შეფასება, რომელიც აუდიტის სტანდარტების შესაბამისად ტარდება შეიძლება ეფექტიანობის აუდიტად მივიჩნიოთ.

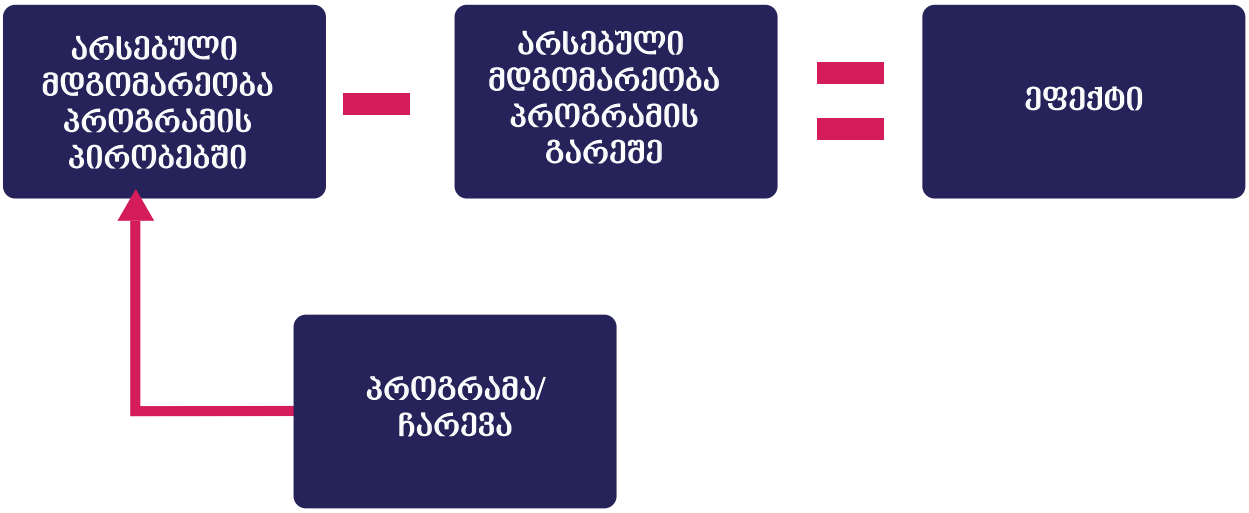
პროგრამების შეფასება ბევრ სხვადასხვა ტიპის შეკითხვას პასუხობს. კითხვები შეიძლება იყოს გავლენაზე ან პროცესზე ორიენტირებული. ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში მოცემულია აღნიშნული კითხვები, რომელთაგან ნებისმიერზე პასუხი შეიძლება იყოს ეფექტიანობის აუდიტის მიზანი.

გავლენის შეფასების დროს დასმული კითხვები	
შედეგები	რა შედეგებია მიღწეული და რამდენად დამაკმაყოფილებელია აღნიშნული შედეგები?
გავლენა	ასრულებს თუ არა პროგრამა დადებით როლს? რა შედეგები შეიძლება პროგრამას მივაწეროთ?
ღირებულება	თუ პროგრამა ასრულებს დადებით როლს, რამდენად დამაკმაყოფილებელია შედეგები და რამდენად ამართლებს გაწეულ დანახარჯებს? • რამდენად შეესაბამება შედეგები დასახულ მიზნებს/მომხმარებელთა საჭიროებებს? • როგორია ხარჯი-სარგებლიანობა? (ხარჯისა და სარგებლის მონეტარული მნიშვნელობის შედარება) • როგორია ხარჯთეფექტიანობა? (რამდენია შედეგის თითოეულ ერთეულზე დანახარჯი?)
პროცესზე ორიენტირებული შეფასების დროს დასმული კითხვები	
პროცესები/ ოპერაციები	რით შეიძლება აიხსნას პროგრამის წარმატება/წარუმატებლობა?
საჭიროებათა შეფასება	რა არის ის პრობლემები, რომლებზეც პროგრამა ფოკუსირდება და რამდენად მნიშვნელოვანია აღნიშნული პრობლემები? კვლავ არსებობს თუ არა ეს პრობლემები?
დაფარვა	რამდენად იფარება მიზნობრივი პოპულაცია პროგრამით? რამდენად თანასწორად/სამართლიანად იფარება სამიზნე პოპულაცია და ხომ არ აღინიშნება მიკერძოება? იღებენ თუ არა სხვები მონაწილეობას პროგრამაში (სამიზნე პოპულაციის გარდა)?
მიდგომები/ ინსტრუმენტების ადეკვატურობა	რამდენად განაპირობებს პროგრამის მიდგომები/ინსტრუმენტები დამაკმაყოფილებელ ან არადამაკმაყოფილებელ შედეგებს? საკმარისია თუ არა პროგრამის ინსტრუმენტები სასურველი შედეგების მისაღებად?
ინსტრუმენტების მიწოდება	მიეწოდა თუ არა პროგრამის ბენეფიციარებს პროგრამით განსაზღვრული პროდუქტი/სერვისები საჭირო დროს, საჭირო რაოდენობითა და ხარისხით?
რესურსები	საკმარისია თუ არა პროგრამის ფარგლებში არსებული ფინანსური რესურსები განსაზღვრული მიზნების მისაღწევად? არის თუ არა ადამიანური და მატერიალური რესურსები ტიპის, რაოდენობისა და ხარისხის ადეკვატური?
ოპერაციები	არის თუ არა პროგრამის დიზაინი (ცვლილებების თეორია) ადეკვატური და საკმარისი დასახული მიზნების მისაღწევად? არის თუ არა პროგრამის საოპერაციო მოთხოვნები პროგრამის დიზაინის შესაბამისი?
ეკონომიურობა და პროდუქტიულობა	შეიძლებოდა თუ არა უკეთესი შედეგების მიღება იმავე დანახარჯებით ან იმავე შედეგების მიღება ნაკლები დანახარჯებით?
რეპორტინგი	რამდენად სანდოა/სამართლიანია პროგრამის მენეჯმენტის მიერ პროგრამის შედეგების შესახებ წარდგენილი ანგარიშები?

პროგრამის შეფასებით შეიძლება პასუხი გაეცეს როგორც პროცესზე, ასევე შედეგზე ორიენტირებულ კითხვებს, თუმცა, მთავარი გამოწვევაა პროგრამის შედეგების მაქსიმალურად ზუსტად გაზომვა.

მიგნების ელემენტები გავლენის შეფასების დროს

ეფექტიანობის აუდიტის დროს პროგრამების შეფასების მეთოდების გამოყენებასთან ერთად, განხორციელდა მათი აუდიტის სტანდარტებთან მისადაგება. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია ვაჩვენოთ, რას ნიშნავს აუდიტის ენაზე გავლენის შეფასების ელემენტები.



როგორც გრაფიკიდან ჩანს, გავლენის შეფასების დროს აუდიტორები ცდილობენ, შეაფასონ ის შედეგები, რომლებიც მხოლოდ პროგრამას შეიძლება მივაწეროთ. ეს ხორციელდება ორი მდგომარეობის შედარების გზით:

- **პროგრამის განხორციელების პირობებში არსებული მდგომარეობა** – ის ფაქტობრივი მონაცემები, რაც აღწერს პროგრამის განხორციელების სფეროში არსებულ მდგომარეობას. მაგალითად, მთავრობა ახორციელებს მცირე და საშუალო საწარმოების მხარდაჭერის პროგრამას. პროგრამის განხორციელების პერიოდში აღნიშნული საწარმოების პროდუქტიულობა გაიზარდა 20%-ით.

- **პროგრამის განხორციელების გარეშე არსებული მდგომარეობა** – აღნიშნული გულისხმობს იმ მონაცემებს, რაც იქნებოდა პროგრამის განხორციელების გარეშე. მაგალითად, აუდიტორებმა შეაფასეს, რომ პროგრამის განხორციელების გარეშე მცირე და საშუალო საწარმოების პროდუქტიულობის ზრდა იქნებოდა 15%.

- **ეფექტი** – ის შედეგები, რაც შეგვიძლია მხოლოდ პროგრამას მივაწეროთ და რომელიც ზემოთ მოყვანილი ორი მდგომარეობის სხვაობაა. აღნიშნულ შემთხვევაში, მიგნების მიზეზია პროგრამა, რადგან პროგრამის განხორციელების გზით შესაძლებელი გახდა ეფექტის/შედეგების მიღება.

შედეგების/გავლენის შეფასების დროს მნიშვნელოვანი გამოწვევაა მიზეზშედეგობრიობის დადგენა, რაც გულისხმობს იმის დადასტურებას, რომ შედეგები ნამდვილად პროგრამით არის განპირობებული. მიზეზშედეგობრიობის დადგენისას გამოწვევაა შედეგებზე მოქმედი სხვა ფაქტორების გამორიცხვა. ზემოთ აღნიშნულ მაგალითში, საწარმოების ზრდის 20%-ში, პროგრამის გარდა, სხვა ფაქტორების გავლენამ ახსნა შედეგების 75%, ხოლო პროგრამის გავლენამ – 25%. სხვა ფაქტორების გამორიცხვისთვის აუდიტორი ადრეულ ეტაპზე განსაზღვრავს აუდიტის შესაფერის

დიზაინს. აუდიტის დასრულების ბოლო ფაზაში ისეთი კითხვის დასმა, როგორიცაა „რამდენადაა გამორიცხული სხვა ფაქტორების გავლენა?“, შესაძლოა დაგვიანებული და აზრს მოკლებული იყოს.

აუდიტის დიზაინი შედეგების შეფასების დროს

შედეგების შეფასების დროს ძირითად მიდგომას შედარება წარმოადგენს, კონკრეტულად კი პროგრამის განხორციელების შემთხვევაში და განხორციელების გარეშე მიღებული შედეგების შედარება. ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში წარმოდგენილია ინფორმაცია შედეგების შეფასების დროს გამოყენებული ძირითადი მიდგომების შესახებ.

პრე- და პოსტ-დიზაინი ეს მიდგომა ერთმანეთს ადარებს პროგრამის განხორციელებამდე და განხორციელების შემდეგ არსებულ მონაცემებს.
წყვეტილი დროითი მწკრივები პროგრამის გარეშე არსებული მდგომარეობის მისაღებად, წარსულ მონაცემებზე დაყრდნობით ხორციელდება დროითი მწკრივების მეთოდის გამოყენებით პროგრამის გარეშე არსებული სცენარის პროგნოზირება, რაც შემდეგ ედრება პროგრამის განხორციელების პირობებში არსებულ მონაცემებს.
ჯგუფების შედარება ამგვარი მიდგომის პირობებში არსებობს რამდენიმე ძირითადი დიზაინი. ყველა მათგანი ითვალისწინებს ორი ან მეტი ჯგუფის ერთმანეთთან შედარებას: • **შემთხვევითი კონტროლირებული ცდები** – ერთმანეთს ადარებს პროგრამის განხორციელებამდე შერჩეულ ორ ჯგუფს – საცდელ ჯგუფს, რომელთა წევრები მონაწილეობდნენ პროგრამაში და კონტროლის ჯგუფს – რომელთა წევრებს არ მიუღიათ მონაწილეობა პროგრამაში. ჯგუფები უნდა იყოს მაქსიმალურად მსგავსი, რათა მათ შედეგებს შორის არსებული განსხვავების ახსნა პროგრამით იყოს ლეგიტიმური. • **მომლოდინე რიგების შედარება** – საცდელი და საკონტროლო ჯგუფები განისაზღვრება შემთხვევითი შერჩევით, თუმცა ორივე ჯგუფის წევრებს აქვს წვდომა სერვისებზე. მომლოდინეთა რიგებისათვის შერჩეული წევრები საცდელი ჯგუფის წევრების მსგავსი უნდა იყოს და გაიზომოს მათი მონაცემები სერვისის მიღებამდე. საცდელი ჯგუფისა და აღნიშნული ჯგუფის შედეგების შედარებით მიღებული შედეგი არის პროგრამის ეფექტი. • **პოსტ-პროგრამული ჯგუფი** – შეირჩევა საცდელი და საკონტროლი ჯგუფები მას შემდეგ, რაც პროგრამა უკვე განხორციელდა. აღნიშნული ჯგუფები უნდა იყოს მსგავსი. პროგრამის გარდა სხვა მიზეზების გამორიცხვის/გათვალისწინების შემდეგ, ორი ჯგუფის შედარების შედეგი აღწერს პროგრამის შედეგებს.
შეფასების სინთეზი პროგრამის წინა შეფასებების ანალიზის გზით აუდიტორები ცდილობენ, შეაფასონ პროგრამის შედეგები.
კონტრიბუციის ანალიზი სასარგებლოა ფართომასშტაბიანი პროგრამების ან რამდენიმე პროგრამისგან შემდგარი ჩარევების დროს, მაგალითად, თამბაქოს მოხმარებისა და ავტომობილის ნასვამ მდგომარეობაში მართვის შესამცირებელი კამპანიები. კონტრიბუციის ანალიზის გზით ხორციელდება პროგრამების/აქტივობების დაკავშირება პროგრამის ლოგიკასთან და თითოეულ საფეხურზე არსებული მონაცემების ანალიზი. ამ მიდგომის დროს არ ხდება პროგრამის განხორციელების გარეშე არსებული მდგომარეობის პროგნოზირება. მისი მიზანია, დაინახოს შედარებით ფართო სურათი და დააკავშიროს პროგრამის შედეგები მის ლოგიკასთან.

გავლენის შეფასების საფეხურები

პროგრამის გავლენის შეფასებასთან დაკავშირებული პროცესი მოიცავს რამდენიმე საფეხურს, მაგრამ, როგორც წესი, აღნიშნული პროცესი ხშირად მეორდება იმ შემთხვევაში, თუ შეფასების შედეგები გვიჩვენებს, რომ მეტი მონაცემია საჭირო. ასევე, შეფასების ყველა საფეხურის გავლა ყოველთვის არ არის აუცილებელი.

1. პროგრამის მისიისა და კონტექსტის ანალიზი

ამ მიმართულებით, აუდიტორი უნდა გაერკვეს მინიმუმ შემდეგ საკითხებში:

• **პროგრამის მისია და მიზანი** – ყველა პროგრამას აქვს ერთი ან რამდენიმე მისია, რომლებიც რეალური ან რეალურად აღქმული პრობლემის გადაჭრისკენაა მიმართული. მისია უნდა დაკონკრეტდეს მიზნებში. კარგად ფორმულირებული მიზნები: მისაღწევ შედეგებს რაოდენობრივად განსაზღვრავს; აკონკრეტებს მიზნების მიღწევის დროით ჩარჩოს.

აუდიტორები ყველა შემთხვევაში ვერ შეძლებენ პროგრამის ნათლად ფორმულირებული მისიისა და მიზნების მოძიებას. თუმცა, აღნიშნული არ არის დამაბრკოლებელი გარემოება პროგრამის შედეგების შეფასების დროს. ზოგადი და ბუნდოვნად განსაზღვრული მიზნები საკმარისია პროგრამის შედეგების შესაფასებლად. იმ შემთხვევაში, თუ მიზნები კონკრეტულადაა ფორმულირებული, აუდიტორებმა ისინი შეიძლება კრიტერიუმად გამოიყენონ, თუმცა ასეთ შემთხვევაში არსებობს რისკი, რომ მენეჯმენტის მიერ დადგენილი მიზნები მათთვის არაამბიციური და ადვილად მიღწევადია. ყველა შემთხვევაში, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორს გააზრებული ჰქონდეს, რა არის პროგრამის გაცხადებული მისია, იმის მიუხედავად, მიზნები რაოდენობრივად არის ფორმულირებული თუ არა.

• **პრობლემები, რომლებზეც პროგრამა ფოკუსირდება** – აღნიშნული პრობლემების გააზრება მნიშვნელოვანია, რადგანაც ისინი ასრულებენ საწყისი სიტუაციის როლს შეფასების პროცესში. აღნიშნულ საწყის სიტუაციასთან შედარებით უნდა განისაზღვროს, რამდენად აღმოიფხვრა პრობლემები.მნიშვნელოვანია, აუდიტორები დარწმუნდნენ, რომ პროგრამის დაწყებისას პრობლემები ნამდვილად არსებობდა. სხვა შემთხვევაში, პროგრამას ვერ ექნება შედეგი. თუ პრობლემების არსებობა ვერ დასტურდება, უმჯობესია, შეფასების ჩატარების ნაცვლად, აუდიტორებმა ასახონ აღნიშნული ფაქტი. პრობლემების არსებობის და მათი მნიშვნელოვნების დასაზუსტებლად, აუდიტორები მიმართავენ პროგრამის დამკვეთ იმ უწყებებს, რომელთა ინიციატივით შემუშავდა პროგრამა.

• **პრობლემის მიზეზები** – ყველა პრობლემას აქვს ერთი ან რამდენიმე მიზეზი. აუდიტორებმა უნდა იცოდნენ, პროგრამა მიმართულია პრობლემის მიზეზების, თუ თავად პრობლემის აღმოფხვრისაკენ. გაერკვნენ, რამდენად რეალურია ის მიზეზი, რაც პროგრამის დიზაინში განსაზღვრულია, როგორც ძირითადი და პრობლემის გამომწვევი. თუ მენეჯმენტს არ აქვს იდენტიფიცირებული პრობლემის ყველა შესაძლო მიზეზი, პროგრამის ეფექტიანობა შეიძლება დაბალი იყოს.

ქვემოთ, ცხრილში წარმოდგენილია ინფორმაცია მიზნების, პრობლემებისა და პრობლემის მიზეზების შესახებ სამი პროგრამის შემთხვევაში.

პროგრამა	ჩამდინარე წყლების გაწმენდის პროგრამა	მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამა	ნებართვის ავტომატურად დამუშავების პროგრამა
მიზნები	გამწმენდი ნაგებობის ამუშავებიდან 10 წლის შემდეგ ზედაპირული წყლების ხარისხის იმ დონის უზრუნველყოფა, რომ თევზებს და სხვა ორგანიზმებს შეეძლოს არსებობა	მღრღნელების პოპულაცია იმ დონემდე შემცირება, რომ აღარ ქმნიდეს ჯანმრთელობის პრობლემებს მოსახლეობისათვის	გაუმჯობესდეს სისტემის პროდუქტიულობა 35%-ით და მოხდეს ინვესტიციის ამოღება 5 წლის განმავლობაში
სამიზნე პრობლემები	ზედაპირული წყლების დაბინძურება ჩამდინარე ტოქსიკური ნარჩენებით	მღრღნელების არსებობა დასახლებულ ადგილებში	არაპროდუქტიული და მაღალი დანახარჯების მქონე ნებართვების დამუშავების სისტემა
მიზეზები	არასათანადოდ გაწმენდილი ინდუსტრიული ნარჩენების ჩადინება ზედაპირულ წყლებში	მღრღნელების პოპულაცია	მონაცემების ხელით დამუშავება იწვევს არაპროდუქტიულობასა და მაღალ დანახარჯებს

• **პრობლემების უარყოფითი შედეგები** – აუდიტორებმა უნდა იცოდნენ, რა უარყოფით შედეგებს იწვევს პრობლემები. როგორც წესი, პრობლემის აღმოფხვრამ უნდა გამოიწვიოს უარყოფითი შედეგების აღმოფხვრა, მაგალითად, მღრღნელების გაქრობამ უნდა გამოიწვიოს მათ მიერ გამოწვეული დაავადებების და სხვა სახის ზიანის შემცირება/გაქრობა. თუმცა, ეს შეიძლება ყოველთვის ასე არ იყოს, რადგან აღნიშნული უარყოფითი შედეგები შეიძლება გამოწვეული იყოს სხვა პრობლემებით, რომლებსაც პროგრამა ვერ შველის. მაგალითად, წყლის დაბინძურება შეიძლება გამოწვეული იყოს არა მხოლოდ ინდუსტრიული, არამედ სხვა სახის ნარჩენებითაც, რაც სხვა ტიპის პროგრამების ჩატარებას მოითხოვს. აქედან გამომდინარე, როგორც წესი, ორგანიზაციებს ძალიან უჭირთ ისეთი პროგრამების შემუშავება, რომლებშიც იდენტიფიცირებული იქნება პრობლემის რეალური მიზეზები და ეფექტიანი გადაჭრის გზები.

• **სამიზნე პოპულაცია** – არის ჯგუფი, გეოგრაფიული არეალი ან ინდივიდების კატეგორია, რისკენაცაა პროგრამის აქტივობები მიმართული. სამიზნე პოპულაცია სამიზნე პრობლემით იდენტიფიცირებული საჭიროებებია. ძირითადად სამიზნე პოპულაცია ადამიანები არიან, თუმცა შეიძლება იყოს სხვაც. მაგალითად, მიწა ან ჰაერი, ან ის ადგილები, სადაც სამუშაო სრულდება (მაგალითად, ოფისი ან ელექტროსადგური). მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა იცოდნენ სამიზნე პოპულაციის დემოგრაფიული მახასიათებლები. იმ შემთხვევაში, როდესაც სამიზნე პოპულაცია ადამიანები არიან, პროგრამის შედეგების შეფასებისათვის სასარგებლოა მათი მახასიათებლების ცოდნა, როგორიცაა: ასაკი, სქესი, ეკონომიკური სტატუსი და სხვ.

• **პროგრამის ძირითად პროცესები, აქტივობები და სერვისები/პროდუქტები –** პროგრამას შეიძლება ჰქონდეს ერთი ან რამდენიმე ძირითად აქტივობა/პროცესი. ეს დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენი ძირითადი მიზეზის გადაჭრას ისახავს მიზნად. მაგალითად, პროფესიული ტრენინგის პროგრამას შეიძლება ჰქონდეს საგაკვეთილო სწავლების, სამუშაო ადგილზე სწავლების და დასაქმებაში დახმარების კომპონენტები. ზოგიერთ შემთხვევაში, პროგრამაში ერთი აქტივობაა ძირითადი, ხოლო დანარჩენები – დამხმარეა. პროგრამის პროცესები/აქტივობები მისი მთავარი კომპონენტებია. მნიშვნელოვანია, აუდიტორებმა შეაფასონ, პროგრამის აქტივობები პრობლემის მიზეზების, თუ თავად პრობლემის გადაჭრაზეა მიმართული. აღნიშნულ კითხვაზე პასუხი განაპირობებს აუდიტის მიდგომას/დიზაინს. იმ შემთხვევაში, თუ აქტივობები მიმართულია პრობლემის მიზეზებზე, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ რამდენად გადაიჭრა პრობლემები, ხოლო იმ შემთხვევაში, თუ აქტივობები მიმართულია უშუალოდ პრობლემისაკენ, აუდიტორებმა უნდა შეაფასონ, რამდენად სათანადოდ დაიფარა სამიზნე პოპულაცია პროგრამით და რამდენად არის პროგრამა მიმართული მხოლოდ სამიზნე პოპულაციაზე.

პრობლემის მიზეზისაკენ მიმართული პროგრამის მაგალითია:

პრობლემა: დაბალშემოსავლიან ოჯახებს არ აქვს ნორმალურ საბინაო პირობებში ცხოვრების საშუალება.

სამიზნე პოპულაცია: სიღარიბის ზღვარს მიღმა მყოფი მშობლები, რომელთაც ყავთ სასკოლო ასაკის შვილები, ცხოვრობენ ქალაქებში და არ აქვთ საშუალება, გადაიხადონ მაღალი საბინაო დანახარჯები.

პროგრამის აქტივობები: სამიზნე პოპულაციის წევრების ტრენინგები, რათა მათ შეძლონ შედარებით მაღალშემოსავლიანი სამსახურების პოვნა/მინიმალური ხელფასის ზრდა.

პრობლემის გადაჭრისკენ მიმართული პროგრამის მაგალითია:

პრობლემა: დაბალშემოსავლიან ოჯახებს არ აქვთ ნორმალურ საბინაო პირობებში ცხოვრების საშუალება.

სამიზნე პოპულაცია: სიღარიბის ზღვარს მიღმა მყოფი მშობლები, რომელთაც ყავთ სასკოლო ასაკის შვილები, ცხოვრობენ ქალაქებში და არ აქვთ საშუალება, გადაიხადონ მაღალი საბინაო დანახარჯები.

პროგრამის აქტივობები: მოვახდინოთ ასეთი ოჯახების სუბსიდირება, რათა მათ შეძლონ ნორმალურ პირობებში ცხოვრება.

ცხრილში მოცემულია ინფორმაცია უარყოფითი შედეგების, სამიზნე პოპულაციისა და პროგრამის აქტივობების თაობაზე ზემოთ განხილული სამი პროგრამისათვის.

პროგრამა	ჩამდინარე წყლების გაწმენდის პროგრამა	მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამა	ნებართვის ავტომატურად დამუშავების პროგრამა
უარყოფითი შედეგები /პრობლემა	• დაბინძურებულ წყალს ვერ მოიხმარს მოსახლეობა და ვერ გამოიყენება რეკრეაციული მიზნებისათვის • წყლის ცხოველებისა და ორგანიზმების დანაკარგი	• საკუთრების დაზიანება • ადამიანების დაზიანება მღრღნელების ნაკბენისაგან • დაავადებების გავრცელება • თანმდევი დანახარჯები	• არაპროდუქტიულობა იწვევს ნებართვების დაგვიანებით გაცემას • მაღალი დანახარჯები იწვევს მაღალ სანებართვო გადასახადებს • მაღალი დანახარჯების შედეგად წმინდა შემოსავალი მცირეა
სამიზნე პოპულაცია	• ზედაპირული წყლები, სადაც ჩაედინება დაბინძურებული წყალი	• ადგილები, სადაც მღრღნელები ცხოვრობენ	• დამუშავებული ნებართვების რაოდენობა • ნებართვების დამუშავების ოფისები • ნებართვების დამუშავების ოფისებში დასაქმებული პერსონალი
პროგრამის აქტივობები	• წყლის გამწმენდი ნაგებობების მოწყობა	• საწამლავის გამოყენება • მღრღნელებისათვის მიუდგომელი ნარჩენების კოლექტორის დამონტაჟება • ნარჩენების უფრო ხშირი შეგროვება • საკანალიზაციო სისტემების პერიოდული ინსპექტირება • მღრღნელების თავშესაფრების განადგურება • სამიზნე არეალში მცხოვრები მოსახლეობის ცნობიერების ამაღლება ნარჩენების სწორი მართვის შესახებ	• კომპიუტერული პროგრამების შემუშავება/შეძენა • ნებართვის გაცემის პროცესის სტანდარტიზაცია

• პროგრამაში გაწერილი მოთხოვნები, დაფინანსება და პასუხისმგებელი უწყებები – სახელმწიფო პროგრამების შემთხვევაში, როგორც წესი, საკმაოდ მკაცრად რეგულირდება პროგრამის ფარგლებში განსახორციელებელი ოპერაციები და დაფინანსება. დაფინანსებისა და აქტივობების მიმართულებით, სახელმწიფო პროგრამები არ არის დიდად მოქნილი, რაც, ხშირ შემთხვევაში ხელს უშლის პროგრამის ეფექტიან განხორციელებას. აუდიტორებმა უნდა იცოდნენ, ვინ არის პროგრამის

დამფინანსებელი და განმახორციელებელი. ზოგჯერ პროგრამებს აფინანსებს და ახორციელებს სხვადასხვა უწყება. ასევე, პროგრამის განხორციელებაში შეიძლება ჩართული იყოს რამდენიმე უწყება. ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში წარმოდგენილია ინფორმაცია რეგულაციების, პასუხისმგებელი უწყებებისა და პროგრამის შედეგების საზომი ერთეულების შესახებ.

პროგრამა	ჩამდინარე წყლების გაწმენდის პროგრამა	მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამა	ნებართვის ავტომატურად დამუშავების პროგრამა
პროგრამის მოთხოვნები	• სახსრები შეიძლება დაიხარჯოს გამწმენდი დანადგარების დაგეგმვაზე, დიზაინზე, შეძენასა და დამონტაჟებაზე • სახსრები არ უნდა დაიხარჯოს საოპერაციო აქტივობებზე	• პროგრამისთვის გამოყოფილი ფინანსები არ უნდა დაიხარჯოს ნარჩენების შეგროვების აქტივობებზე • ნარჩენების შეგროვება უნდა დაფინანსდეს მუნიციპალიტეტის ბიუჯეტიდან	• არსებობს დაფინანსების ზედა ზღვარი
პასუხისმგებელი უწყებები	• დაფინანსება: გარემოს დაცვის სამინისტრო • განმახორციელებელი: წყლის მიმწოდებელი ორგანიზაციები	• დაფინანსება: ჯანდაცვის სააგენტო • მუნიციპალიტეტები	• ადგილობრივი რეგულირების სააგენტო
საზომი ერთეული	• დამაბინძურებლების ტიპები • დაბინძურების დონე ნივთიერებების მიხედვით, როგორც გამწმენდში შემავალ, ასევე გამომავალ სამრეწველო ნარჩენებში • დაბინძურების დონე იმ ზედაპირულ წყლებში, სადაც ნარჩენები ჩაედინება	იდეალური საზომი ერთეული: მღრღნელების რაოდენობა. თუმცა, რადგან ძნელია მღრღნელების ფაქტობრივი რაოდენობის დათვლა, შეიძლება გამოყენებული იყოს შემდეგი ალტერნატიული საზომები: • მღრღნელების არსებობის ნიშნები (შემჩნეული მღრღნელების რაოდენობა) • მღრღნელების ნაკბენების რაოდენობა • მღრღნელებთან დაკავშირებული დაავადებების გავრცელების მაჩვენებელი • ჰოსპიტალიზაციის რაოდენობა მღრღნელის ნაკბენის შედეგად	• საშუალოდ, ერთი თანამშრომლის მიერ დამუშავებული ნებართვების რაოდენობა • დროულობისა და ხარისხის მაჩვენებლები

2. საბაზისო მონაცემების საჭიროების განსაზღვრა

შედეგების შეფასების დროს შედარებითი ანალიზის ჩასატარებლად აუდიტორებს დასჭირდებათ საბაზისო მონაცემები – მონაცემები იმ მდგომარეობის შესახებ, რომელიც პროგრამის დაწყებამდე იყო. საბაზისო მონაცემების შეგროვების შედეგები აუდიტორებს საშუალებას მისცემს, გადაწყვიტონ გააგრძელონ თუ არა აუდიტი. აუდიტის შეჩერების შესახებ გადაწყვეტილების მიღება შეიძლება ორ შემთხვევაში გახდეს საჭირო: პირველი – თუ საბაზისო მონაცემების ანალიზმა პროგრამის დაწყების საჭიროება არ დაადასტურა, შეიძლება არ იყოს გამართლებული პროგრამის შედეგების შეფასებაზე გაწეული დრო და რესურსები (რომ აღარაფერი ვთქვათ თავად პროგრამაზე). და მეორე – თუ პროგრამის საჭიროება აღარ არსებობს, აუდიტორებმა უნდა გადაწყვიტონ (მენეჯმენტთან ერთად) აღნიშნულის ჩვენებაზე დროის დახარჯვა ღირს თუ არა.

3. პროგრამის დიზაინის შეფასება

შეფასების პირველ საფეხურზე აუდიტორმა პროგრამის დიზაინის შესახებ შეგროვებული ინფორმაცია შეიძლება გამოიყენოს აუდიტის არსებული დიზაინის კარგ პრაქტიკასთან შესადარებლად. მაგალითად, არსებობს შესაბამისი კვლევითი და აკადემიური/პროფესიული ლიტერატურა, სადაც აღწერილია სხვადასხვა მიზნის მისაღწევად საჭირო ოპტიმალური პროგრამის დიზაინი. აუდიტორებმა შეიძლება გამოიყენონ ეს ინფორმაცია და შეადარონ პროგრამის ღონისძიებებსა და აქტივობებს იმის დასადგენად, შეესაბამება თუ არა პროგრამის დიზაინი კარგ პრაქტიკას, თუ ის არის შედარებით ახალი და ექსპერიმენტული/ინოვაციური.

4. პროგრამის დიზაინის შედარება ფაქტობრივად განხორციელებულ აქტივობებთან/ღონისძიებებთან

რაც უფრო დიდხანს არსებობს პროგრამა, მით უფრო მაღალია ალბათობა, რომ ფაქტობრივად განხორციელებული ღონისძიებები არ დაემთხვევა პროგრამით გაწერილ ღონისძიებებს. მიუხედავად იმისა, რომ პროგრამის დიზაინი შეიძლება შეესაბამებოდეს კარგ პრაქტიკას, აუდიტორებმა უნდა გადაამოწმონ, შეესაბამება თუ არა ფაქტობრივი ღონისძიებები პროგრამის დიზაინს. ამ მიზნით ჩასატარებელი პროცედურებია დოკუმენტების ანალიზი, დაკვირვება და ინტერვიუები.

აუდიტორის მიზანი არ უნდა იყოს იმის დადასტურება, რომ პროგრამის აქტივობები ზუსტად შეესაბამება თავდაპირველ დიზაინს. იმ შემთხვევაში, თუ შეფასება აჩვენებს, რომ პროგრამა იმ სახით, რა სახითაც ხორციელდება წარმატებულია, აუდიტორებმა უნდა სცადონ დაადგინონ, კონკრეტულად რომელი ღონისძიებები ქმნის შედეგებს. თუ მოდიფიცირებული აქტივობები შედეგის მომტანია, რეკომენდებულია მათი ასახვა პროგრამის დიზაინში, ხოლო თუ კვლევა და პრაქტიკა აჩვენებს, რომ პროგრამის თავდაპირველი დიზაინი ეფექტიანია, მაშინ, შესაძლოა, სწორედ მოდიფიცირებული აქტივობები იყოს პროგრამის ცუდი შედეგების მიზეზი.

5. საზომებისა და გაზომვის შერჩევა

პროგრამის შედეგების საზომი მაჩვენებლები შესაბამისობაში უნდა იყოს პროგრამის მისიასა და მიზანთან. როდესაც შესაძლებელია, აუდიტორმა უნდა შეაფასოს, რამდენად შეუწყო ხელი მისიისა და მიზნების მიღწევამ პრობლემისა და მისი გამომწვევი მიზეზების აღმოფხვრას. როდესაც შეუძლებელია შედეგების პირდაპირ გაზომვა, აუდიტორები შეარჩევენ დამხმარე საზომებს, რომლებიც მაქსიმალურად ახლოს იქნება იდეალურ საზომთან და საშუალებას მოგვცემს, დავადგინოთ რეალურად მოხდა თუ არა დადებითი ცვლილებები. როდესაც შესაძლებელია, აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ სხვადასხვა საზომის კომბინაცია.

6. შეფასების დიზაინის შერჩევა

შეფასების დიზაინის შერჩევისას აუდიტორები გაითვალისწინებენ შემდეგ ძირითად ფაქტორებს:

- დანახარჯებს;
- სიზუსტისა და დამაჯერებლობის სასურველ დონეს;
- ხელმისაწვდომი მონაცემების ტიპს;
- შეფასების ჩატარების დროით ჩარჩოს.

მონაცემების ხელმისაწვდომობა ხშირად გადამწყვეტი ფაქტორია აუდიტის დიზაინის შერჩევისას. როდესაც შესაძლებელია, აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ ერთზე მეტი შეფასების დიზაინი, რათა შეადარონ სხვადასხვა ანალიტიკური მიდგომებიდან მიღებული შედეგები. ზოგადი პრინციპია, რომ აუდიტორებმა შეარჩიონ ისეთი დიზაინი, რომელიც ყველაზე ზუსტი შედეგების მიღებას უზრუნველყოფს პრაქტიკულობის ფარგლებში. ქვემოთ მოყვანილ ცხრილში მოცემულია შეფასების დიზაინი სამი განხილული პროგრამისათვის.

ჩამდინარე წყლების გაწმენდის პროგრამა	მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამა	ნებართვის ავტომატურად დამუშავების პროგრამა
აუდიტორებმა გამოიყენეს წყვეტილი დროითი მწკრივების დიზაინი. პროგრამაში მონაწილეობის მისაღებად წყლის მიმწოდებელ სააგენტოს მოეთხოვებოდა, შეეგროვებინა მონაცემები მინიმუმ 5 წლის განმავლობაში ჩამდინარე და ზედაპირული წყლების ტოქსიკურობის დონის შესახებ. ეს მონაცემები საჭირო იყო, რათა განსაზღვრულიყო გამწმენდი ნაგებობის დიზაინი და დაფინანსება. სააგენტო აგრძელებდა გაზომვების ჩატარებას გამწმენდი ნაგებობის დამონტაჟების შემდეგაც. აუდიტორებმა გამოიყენეს 5-წლიანი მონაცემები იმ ტენდენციის შესაფასებლად, რომელიც იარსებებდა გამწმენდი ნაგებობის დამონტაჟების გარეშე. შემდეგ აღნიშნული საპროგნოზო ტენდენცია შედარდა ფაქტობრივ მონაცემებთან.	მონაცემთა შეზღუდულობის პირობებში, ერთადერთი შესაძლო დიზაინი პრე-პოსტდიზაინი იყო. მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამის ფარგლებში ბიუჯეტის მოსაპოვებლად, მუნიციპალიტეტებს მოეთხოვებოდა: 1 – ვიზუალური ინსპექტირების შედეგად ისეთი უბნების იდენტიფიკაცია, სადაც მღრღნელების გავრცელების მაღალი პრევალენტობა იყო და ასეთი უბნებისათვის: • შეეფასებინათ მღრღნელების სავარაუდო პოპულაცია; • განესაზღვრათ იმ ადამიანების რაოდენობა, რომლებიც მღრღნელებს უნებურად აწვდიდნენ საკვებს ნარჩენების არასათანადო მართვის გამო; 2 – აღერიცხათ მონაცემები მღრღნელების ნაკბენების, დაავადებათა გავრცელებისა და ჰოსპიტალიზაციის შესახებ. აუდიტორებმა გამოიყენეს პროგრამამდე არსებული მონაცემები წინარე მდგომარეობის შესაფასებლად. წყვეტილი დროითი მწკრივების დიზაინის გამოყენება ვერ მოხდებოდა, რადგანაც არ არსებობდა შესაბამისი ინფორმაცია ბოლო წლების განმავლობაში. ასევე, ვერ იქნებოდა გამოყენებული საკონტროლო ჯგუფის მიდგომა, რადგან სხვა მსგავსი ქალაქები არ აღრიცხავდნენ მღრღნელებთან დაკავშირებულ ინფორმაციას.	ავტომატური სისტემის შემუშავების დაგეგმვის პროცესში სააგენტომ ჩაატარა დანახარჯი-სარგებლიანობის ანალიზი. კვლევის ფარგლებში შეჯამდა ნებართვების დამუშავების პროდუქტიულობის მაჩვენებლები ბოლო 7 წლის განმავლობაში და დეტალურად აღიწერა ნებართვის დამუშავების პროცედურები. სააგენტოს ანალიზში არ განუხილავს ხარისხისა და დროულობის საკითხები. . აუდიტორებმა აქცენტი გააკეთეს დროულობასა და ხარისხზე და შეაფასეს დროულობის მაჩვენებლები ბოლო 7 წლის განმავლობაში არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით, ხარისხი ბოლო წლის მონაცემებზე დაყრდნობით. აუდიტორებმა გამოიყენეს წყვეტილი დროითი მწკრივების დიზაინი ავტომატიზაციის პროდუქტიულობასა და დროულობაზე გავლენის შესაფასებლად და პრე-პოსტდიზაინი ავტომატიზაციის ხარისხზე გავლენის შესაფასებლად.

7. საჭირო მონაცემების იდენტიფიცირება და შეგროვება

აუდიტორებს აქვთ ორი არჩევანი: 1 – გამოიყენონ არსებული მონაცემები; და 2 - შეაგროვონ ახალი მონაცემები. დროსა და დანახარჯებთან მიმართებაში, როდესაც **შესაძლებელია, უმჯობესია, არსებული მონაცემების გამოყენება..**

8. ანალიზის/შეფასების ჩატარება

პირველ 6 საფეხურზე არსებული ცოდნისა და აქტივობების გათვალისწინებით, შესაძლებელია გახდა შეფასების ჩატარება. შედეგები შემდეგია:

მღრღნელებთან ბრძოლის პროგრამა

6 ქალაქის პრე-პოსტდიზაინის მონაცემმა აჩვენა, რომ პროგრამის ფარგლებში გარკვეული პროგრესი მიღწეულია. პროგრამის შედეგად: 1 – 54%-ით შემცირდა მღრღნელის ნაკბენების დადასტურებული რაოდენობა. 2 – ქალაქების ისეთი უბნები, სადაც მღრღნელების კონტროლის ღონისძიებები ეფექტიანად ჩაითვალა, სტაბილურად იზრდებოდა. სამიზნე უბნების 45%-ში მიღწეულ იქნა პროგრამით განსაზღვრული მღრღნელების პოპულაციის შემცირების მაჩვენებლები. თუმცა, შეფასებამ აჩვენა, რომ 5-წლიანი საოპერაციო პერიოდისათვის განსაზღვრული პროგრამის საოპერაციო მიზნები არ იყო მიღწეული. ასევე, ანალიზმა აჩვენა, რომ მიღწეული პროგრესის შენარჩუნება არ იყო მოსალოდნელი.

ჩამდინარე წყლების გაწმენდის პროგრამა

წყვეტილი დროითი მწკრივების ანალიზის გამოყენებით, შემთხვევით შერჩეული 8 გამწმენდი სისტემის დამონტაჟების ლოკაციიდან, აუდიტორებმა ყველა შემთხვევაში, გარდა ერთისა, დაადგინეს, რომ მდგომარეობა უმჯობესდებოდა. 6 ლოკაციაზე, გაწმენდილი ნარჩენები შესაბამისობაში იყო გარემოსდაცვით სტანდარტებთან, და ზედაპირული წყლების დაბინძურების დონე, სადაც ნარჩენები ჩაედინებოდა, იკლებდა. ერთ ლოკაციაზე, სადაც გაწმენდილი ნარჩენების დაბინძურების დონე იკლებდა, ზედაპირული წყლების დაბინძურების ხარისხი მზარდი იყო, რაც მიუთითებდა დაბინძურების სხვა წყაროებზეც. აუდიტორებმა დაადგინეს, რომ მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლებმა იცოდნენ აღნიშნული პრობლემის შესახებ, თუმცა, არ ატარებდნენ შესაბამის ღონისძიებებს დამაბინძურებელი წყაროს გამოსავლენად. ერთ ლოკაციაზე, გაწმენდილი ნარჩენების დაბინძურების დონე არ შეესაბამებოდა გარემოსდაცვით სტანდარტებს. გაუწმენდავი ნარჩენების ანალიზმა გამოავლინა ახალი ტიპის დამაბინძურებელი, რომლის გაწმენდა გამწმენდ მოწყობილობას არ შეეძლო. აღნიშნული დამაბინძურებელი ამცირებდა გამწმენდის ეფექტიანობას. მუნიციპალიტეტის წარმომადგენლები საქმის კურსში იყვნენ აღნიშნულთან დაკავშირებით და პრობლემის ალტერნატიული გადაჭრის გზებს ეძებდნენ.

ნებართვის ავტომატურად დამუშავების პროგრამა

წყვეტილი დროითი მწკრივების ანალიზმა აჩვენა, რომ სისტემის დამონტაჟებიდან 3 წლის შემდეგ ნებართვების დამუშავების პროდუქტიულობა გაიზარდა 34 პროცენტით, ხოლო დროულობის მაჩვენებელი გაუმჯობესდა 15 პროცენტით. პრეპოსტ დიზაინის საშუალებით ჩატარებულმა ანალიზმა აჩვენა, რომ სერვისის ხარისხი დაახლოებით იგივე დარჩა. არსებულ მონაცემებზე დაყრდნობით, პროგრამის ინსტალაციის პროცესში ხარჯების ზრდის შედეგად, აუდიტორებმა შეაფასეს, რომ ინვესტიციის უკუგების პერიოდი იყო 5 წელს, ნაცვლად თავდაპირველად დაგეგმილი 4 წლისა.