



USAID
ამერიკელი ხალხისგან



ეფექტიანობის უღიბის სახელმძღვანელო

საქართველოს საქარო სექტორის
შიდა უღიბობებისთვის

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს
სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი

2022

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

საქართველოს საჯარო სექტორის
შიდა აუდიტორებისთვის

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს
სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი

2022

„ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო - საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისთვის“ მომზადდა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის (ჰარმონიზაციის ცენტრი) მიერ, ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) პროგრამის „დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივა“ (GCI) მხარდაჭერითა და მოწვეული ექსპერტის ჩართულობით.

ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც აუდიტის შედეგებით ახალი სახე, მნიშვნელოვან გამოწვევას წარმოადგენს საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის. იგი პროგრესული ფორმაა და მკვეთრად განსხვავდება დამკვიდრებული ტრადიციული აუდიტორული მეთოდებისაგან. ეფექტიანობის აუდიტი აუდიტორებისაგან მოითხოვს კრიტიკულ-ანალიტიკურ მიდგომებსა და თანამედროვე უნარ-ჩვევებს. აღნიშნული სახელმძღვანელო წარმოადგენს დამხმარე დოკუმენტს საქართველოს შიდა აუდიტორთა დიდი ოჯახისთვის, რომელსაც თითოეული ჩვენგანი განსაკუთრებულად ელოდა.

ეფექტიანობის აუდიტი მჭიდრო კავშირშია პროგრამულ ბიუჯეტირებასთან, რომელიც უკანასკნელი წლების განმავლობაში აქტიურად ინერგება როგორც ცენტრალურ, ისე ავტონომიურ და მუნიციპალურ დონეზე.

ეფექტიანი მმართველობისთვის უმნიშვნელოვანესია, შიდა აუდიტორებმა აქტიურად დაიწყონ ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვით საბიუჯეტო დანახვებულებების საქმიანობის შედეგების გაზომვა, დასახული მიზნების მისაღწევად განხორციელებული ღონისძიებების და პროგრამების შეფასება ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის ქრილში.

ჰარმონიზაციის ცენტრის გუნდი განსაკუთრებულ მადლობას უხდის საქართველოში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მუდმივი მხარდაჭერისთვის ამერიკის შეერთებული შტატების საერთაშორისო განვითარების სააგენტოს (USAID) პროგრამას „დემოკრატიული მმართველობის ინიციატივა“ (GCI) და საჯარო ფინანსების მართვისა და აუდიტის მოწვეულ ექსპერტს, სამართლის დოქტორს ბატონ გიორგი ალასანიას სახელმძღვანელოზე მუშაობისთვის, ასევე, ადგილობრივ ექსპერტს, ჰარმონიზაციის გუნდის წევრს, ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორს ქალბატონ ირმა გელანტიას ხვლედიანს პროცესში შეტანილი მნიშვნელოვანი წვლილისთვის.

გიული ჭკუასელი

სარჩევნი

წინასიტყვაობა	6
გამოყენებული ტერმინები და ცნებები	8
1. შესავალი	10
1.1. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს მიზანი	11
1.2. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს საფუძვლები	11
1.3. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს სტრუქტურა	12
2. ეფექტიანობის აუდიტის არსი	13
2.1. ეფექტიანობის აუდიტის განმარტება	14
2.2. ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი პრინციპი	17
2.3. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი	19
2.4. ეფექტიანობის აუდიტის განმასხვავებელი მახასიათებლები	23
2.5. ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომები	24
2.6. ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპები	25
2.7. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ დადგენილი პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩოს მოთხოვნები	27
3. დაგეგმვა და აუდიტის თემის შერჩევა	28
3.1. სტრატეგიული დაგეგმვა	29
3.2. ზოგადი კვლევა	31
3.3. პოტენციური თემების შერჩევა	31
4. წინასწარი შესწავლა და ცალკეული ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა	34
4.1. წინასწარი შესწავლა	35
4.2. მონაცემების შეგროვება	36
4.2.1. მონაცემების შეგროვების გზები	37
4.2.2. მონაცემთა ანალიზი	39
4.3. აუდიტის პრობლემის შერჩევა	41
4.4. წინასწარი შესწავლის მემორანდუმი	43
4.5. აუდიტის დიზაინ-მატრიცა	44
4.6. აუდიტის შესწავლის საგანი	45
4.7. აუდიტის მიზანი და პრობლემა	45
4.8. აუდიტის მასშტაბი	45
4.9. აუდიტის კითხვები	47
4.10. შეფასების კრიტერიუმი	48
4.11. მეთოდოლოგია და ინფორმაციის წყაროები	50
4.12. აუდიტის გეგმის შედგენა და რესურსების დაგეგმვა	50
4.13. ზედამხედველობა და ხარისხის კონტროლი	52
5. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელება - ძირითადი შესწავლა: აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება, ანალიზი და სამუშაო დოკუმენტაციის მომზადება	53
5.1. აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაცია	54
5.2. აუდიტის მტკიცებულებები	55

5.3.	ინფორმაციის წყაროები და შეგროვების მეთოდები	57
5.4.	ნივთიერი მტკიცებულება	58
5.5.	დოკუმენტური მტკიცებულება	58
5.6.	ზეპირი/გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება	60
5.6.1.	ინტერვიუები	61
5.6.2.	ფოკუს ჯგუფები, სემინარები, რეფერენს ჯგუფები	62
5.6.3.	კითხვარი	62
5.7.	გამოკითხვა და კონკრეტული შემთხვევის (ე.წ. ქეისის) განხილვა	63
5.8.	ანალიზისთვის მომზადება მონაცემთა შეგროვებისას	63
5.9.	აუდიტის მტკიცებულებების ანალიზი	64
6.	აუდიტის მიგნების, მიზეზისა და შედეგის ჩამოყალიბება	71
6.1.	აუდიტის მიგნება და მისი მიზეზების განსაზღვრა	72
6.2.	აუდიტორული დასკვნების ჩამოყალიბება	74
6.3.	აუდიტის რეკომენდაციები	75
6.4.	თაღლითობა და შეუსაბამობები	77
7.	აუდიტის დოკუმენტაცია და სამუშაო დოკუმენტების მომზადება	78
7.1.	სამუშაო დოკუმენტების მიზანი	79
7.2.	მითითებები სამუშაო დოკუმენტების მომზადების შესახებ	80
7.3.	აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია	80
8.	აუდიტის ანგარიშის შედგენა	82
8.1.	აუდიტის ანგარიშის მომზადება	83
8.2.	სინოპსისი	84
8.3.	აუდიტორიის ანალიზი	85
8.4.	პირველადი ანგარიშის შედგენა	86
8.5.	ანგარიშის ფორმატი	86
8.6.	ანგარიშის შეჯერება და კორექტირება	88
9.	აუდიტის შემდგომი რეაგირება და გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგი	90
9.1.	შემდგომი რეაგირება აუდიტორულ საქმიანობაზე	91
9.2.	გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგი	91
9.3.	შემდგომი რეაგირების აუდიტი	93
9.3.1.	შემდგომი რეაგირების აუდიტების დაგეგმვა	93
9.3.2.	შემდგომი რეაგირების აუდიტის ანგარიშის შედგენა	94
სამუშაო დოკუმენტების ნიმუშები	95	
დანართი N1.	აუდიტის ინიცირების მემორანდუმი	96
დანართი N2.	აუდიტის თემების შეფასების მატრიცა	97
დანართი N3.	პროცესების აღწერა	101
დანართი N4.	წინასწარი შესწავლის მემორანდუმი	103
დანართი N5.	დიზაინ-მატრიცა	105
დანართი N6.	ეფექტიანობის აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა	105
დანართი N7.	მიგნებების მატრიცა	107
დანართი N8.	დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები	108
დანართი N9.	რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის გეგმა	108

დიაგრამები და ცხრილები

დიაგრამა 1.	შეფასების პროცესის შედარება ეფექტიანობის აუდიტისა და საჯარო პოლიტიკის შეფასების მიხედვით	16
დიაგრამა 2.	ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის კავშირი	20
დიაგრამა 3.	ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის კავშირი მაგალითის მიხედვით	21
დიაგრამა 4.	ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ლოგიკა	25
დიაგრამა 5.	ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპები	26
დიაგრამა 6.	არსებითობის კომპონენტები ეფექტიანობის აუდიტში	33
დიაგრამა 7.	პრობლემის ხის ანალიზი ავტოსაგზაო შემთხვევების მაღალი ლეტალურობის მაგალითზე	42
დიაგრამა 8.	აუდიტის განხორციელების ეტაპები	54
დიაგრამა 9.	აუდიტორული მტკიცებულების კრიტერიუმები	56
დიაგრამა 10.	ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაოების განხორციელების პროცესის სქემა	65
დიაგრამა 11.	აუდიტის კრიტერიუმს, მტკიცებულებას, მიგნებას, დასკვნასა და რეკომენდაციას შორის კავშირი	74
ცხრილი 1.	ქეისის პროგრამის შეფასება ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტების მიხედვით	22
ცხრილი 2.	ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტების შეფასების მაგალითები	22
ცხრილი 3.	ეფექტიანობის, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი განმასხვავებელი თავისებურებები	24
ცხრილი 4.	მონაცემთა შეგროვების მეთოდები და მაგალითები	37
ცხრილი 5.	მონაცემთა შეგროვებისა და დახარისხების მაგალითი	57
ცხრილი 6.	ზეპირი და გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულებების მახასიათებლები	60
ცხრილი 7.	სტატისტიკური ცნებები და მათი მნიშვნელობა რაოდენობრივ ანალიზში	69

წინასიტყვაობა

თანამედროვე, ახალი საჯარო მმართველობის კონცეფცია ზომიერი, მოქნილი და მომსახურებაზე ორიენტირებული საჯარო სექტორის არსებობას გულისხმობს, რაც მოითხოვს სახელმწიფო დაწესებულებების საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასებასა და მისი გაუმჯობესების გზების მუდმივ ძიებას. მოთხოვნა გაუმჯობესებულ ეფექტიანობაზე ასევე განპირობებულია ფინანსური წნეხით (საჯარო სექტორის დაფინანსების შემცირება მზარდი გამოწვევების ფონზე) და სახელმწიფოს ფუნქციების მზარდი კომპლექსურობით.

ამ კონტექსტში, საქართველოში დემოკრატიული მმართველობის შემდგომი განვითარებისათვის აუცილებელი წინაპირობაა სახელმწიფო სექტორში ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის პრინციპების განმტკიცება.

მოქალაქეებისთვის სახელმწიფო სერვისების მაღალი ხარისხით მიწოდება და საჯარო სექტორისადმი ნდობის ამაღლება ასევე დაკავშირებულია სახელმწიფო სექტორის ფუნქციონირებისა და ეფექტიანობის მუდმივ გაუმჯობესებასთან. აკრეფილი გადასახადების გონივრულად ხარჯვაზე საზოგადოების წინაშე სახელმწიფო დაწესებულებების ანგარიშვალდებულება მოითხოვს საჯარო ფინანსების ეფექტიან მართვასა და დასახული მიზნების მიღწევით შედეგებზე ორიენტირებას.

საჯარო სექტორში ეფექტიანობის პრინციპების დანერგვის მიზნით, სახელმწიფო ფინანსების მართვის მიმდინარე რეფორმის ფარგლებში, საქართველოს კანონმდებლობაში აისახა ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის მოთხოვნები, კერძოდ:

- „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი ითვალისწინებს საჯარო დაწესებულების ხელმძღვანელთა მიერ მართვის განხორციელებას ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპებზე დაყრდნობით, რომელიც შეეხება როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ ოპერაციებსა და საქმიანობას.¹
- „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მიზანს წარმოადგენს სახელმწიფო შესყიდვებისათვის განკუთვნილი ფულადი სახსრების რაციონალური ხარჯვის უზრუნველყოფა.²
- „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონი ითვალისწინებს საჯარო სამსახურში ეფექტიანობის პრინციპების დაცვის ვალდებულებას.³

ზემოაღნიშნული მიზნების მისაღწევად დანერგილი ისეთი საბიუჯეტო ინსტრუმენტი, როგორცაა პროგრამული ბიუჯეტირება, ასევე მოითხოვს დაწესებულებების საქმიანობის, კერძოდ, დასახული მიზნების მისაღწევად განხორციელებული პროგრამების, პროექტების, ღონისძიებებისა და მათი შედეგების შეფასებას.

1. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლის პირველი პუნქტი.
2. „სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-2 მუხლი.
3. „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონის 76-ე მუხლი.

სახელმწიფო დაწესებულებების საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წარმოადგენს ეფექტიანობის აუდიტი, რომლის საერთაშორისო სტანდარტები (ISSAIs)⁴ შემუშავებულია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI)⁵ მიერ.

ეფექტიანობის აუდიტი შედარებით ახალია საქართველოსთვის და აუდიტორების აგანმიახლოებს თანამედროვე უნარ-ჩვევებს, ახალი მიდგომებისა და ტექნიკების გამოყენებას. წინამდებარე დოკუმენტი წარმოადგენს ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორთათვის, რომელიც მათ დაეხმარება პრაქტიკული მეთოდების გამოყენებითა და საერთაშორისო სტანდარტების დაცვით განახორციელონ ეფექტიანობის აუდიტი.

4. International Standards for Supreme Audit Institutions.

5. International Organisation of Supreme Audit Institutions, გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის ეკონომიკური და სოციალური საკითხების საბჭოსთან არსებული სპეციალური საკონსულტაციო სტატუსის მქონე დამოუკიდებელი ორგანიზაცია.

გამოყენებული ტერმინები და ცნებები

ეკონომიკა (Economy)	საჯარო სექტორში საქმიანობის განსახორციელებლად გამოყენებული რესურსების ღირებულების შემცირება მისაღები ხარისხის პირობებში, რომელიც პასუხობს შემდეგ კითხვებს: <ul style="list-style-type: none"> ◆ შეძენილია თუ არა გამოყენებული რესურსები მინიმალურ ფასად; ◆ ხელმისაწვდომია თუ არა ისინი საჭირო დროს; ◆ არის თუ არა შესაბამისი ხარისხის და რაოდენობის.
პროდუქტიულობა (Efficiency)	არსებული რესურსებით მაქსიმალური შედეგის მიღწევა, ან მიღწეული შედეგების მინიმალური რესურსებით მიღწევა, რაც გულისხმობს შესაბამისი ხარისხის, რაოდენობისა და დროულობის გათვალისწინებით, გამოყენებულ რესურსებსა და საბოლოო პროდუქტს შორის თანაფარდობას. პროდუქტიულობის შეფასება პასუხობს შემდეგ კითხვებს: <ul style="list-style-type: none"> ◆ არსებული რესურსებით, რაოდენობის და ხარისხის გათვალისწინებით, მიიღება თუ არა მაქსიმალურად შესაძლებელი შედეგი? ◆ შესაძლებელი იყო თუ არა არსებული შედეგის მიღება ნაკლები რესურსებით?
ეფექტიანობა (Effectiveness)	დაგეგმილი შედეგებისა და დასახული მიზნების მიღწევის შეფასება განხორციელებულ ღონისძიებებსა და მიღწეულ შედეგებს შორის ურთიერთკავშირის განსაზღვრით.
დანახარჯი/რესურსი (Input)	ეკონომიკური დანახარჯი (მაგალითად, ფულადი, ადამიანური, დროის ან მატერიალური რესურსი, აღჭურვილობა), რასაც იყენებს დაწესებულება თავისი მიზნების მიღწევისთვის და რომელიც ინვესტირდება კონტრეტულ პროცესში/პროგრამაში.
შუალედური შედეგი/პროდუქტი (Output)	ერთმანეთთან დაკავშირებული ღონისძიებების ზემოქმედებით რესურსების გარდაქმნის შედეგად მიღებული უშუალო შედეგი (დასრულებული პროდუქტი ან მომსახურება, მაგალითად, ჩატარებული ტრენინგი, განული მომსახურება და ა.შ.), რაც ღირებულების მატარებელია ამ პროცესის მომხმარებლისათვის. შესაძლოა ერთი პროცესის შედეგი ამავდროულად სხვა პროცესის რესურსი იყოს. შედეგი/პროდუქტი არის კონკრეტული და გაზომვადი.
შედეგი/ეფექტი/გავლენა (Outcome)	ზეგავლენა ან ცვლილება, რომელიც განაპირობა პროცესის შუალედურმა შედეგმა/პროდუქტმა (მაგალითად, ჰაერის გაუმჯობესებული ხარისხი, შემცირებული სატრანსპორტო შემთხვევები, გაზრდილი სიცოცხლის ხანგრძლივობა, გაუმჯობესებული ეკონომიკური ინდიკატორები და ა.შ.). შედეგი არის სარგებელი, რომელსაც იღებს საზოგადოება/მომხმარებელი დაწესებულების მიერ მიღწეული შუალედური შედეგიდან/პროდუქტიდან. შედეგის/ეფექტის/გავლენის გაზომვა ყოველთვის არ არის შესაძლებელი მრავალი მიზეზის გამო, მათ შორის, სხვა ფაქტორების გავლენის გამორცხვის სირთულის მიზეზით.
პროფესიული სკეპტიციზმი	აუდიტის მტკიცებულების მიმართ კრიტიკული დამოკიდებულება და შეფასება.
პროფესიული განსჯა	ცოდნისა და გამოცდილების გამოყენება სტანდარტებისა და პროფესიული ქცევის წესების შესაბამისად, იმ შემთხვევებში, როდესაც აუცილებელია რამდენიმე შესაძლო ალტერნატივიდან ერთის შერჩევა.
აუდიტის კრიტერიუმი	ნორმა ან სტანდარტი, რომელიც შეფასების მიზნით გამოყენებული იქნება აუდიტის ჩატარებისას. ნორმა ან სტანდარტი შეიძლება იყოს კანონმდებლობა, რეგულაციები, საუკეთესო პრაქტიკა და ა.შ. კრიტერიუმი განსაზღვრავს თუ „რა უნდა იყოს“.
შესწავლის საგანი	აუდიტს დაქვემდებარებული კონკრეტული თემის/საკითხის განმსაზღვრელი ელემენტი, რომელიც პასუხობს კითხვას, თუ რისი აუდიტი ტარდება.

აუდიტის მასშტაბი	სფეროები, საქმიანობა, პროცესები, აქტივობა, პროცედურები, საანგარიშო პერიოდი, დოკუმენტების ერთობლიობა, რომლებიც ექცევა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში.
წინასწარი კვლევა	იმ მოსაზრებების/დაშვებების რეალურობის გადამოწმება, რომლებიც აუდიტის წინასწარი დაგეგმვის დროს ჩამოყალიბდა.
აუდიტის დიზაინ-მატრიცა	ინსტრუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს, რა არის საჭირო აუდიტის ჩასატარებლად და შედგება სხვადასხვა კომპონენტებისაგან: <ul style="list-style-type: none"> ◆ აუდიტის მთავარი კითხვა; ◆ მეორადი კითხვები; ◆ შესამოწმებელი სფერო; ◆ აუდიტის კრიტერიუმები; ◆ საჭირო ინფორმაცია და მათი მოპოვების მეთოდები; ◆ პოტენციური რისკები; ◆ მტკიცებულებათა ანალიზის მეთოდები, ◆ პოტენციური დასკვნები და რეკომენდაციები.
აუდიტორული მიგნება	აუდიტის კრიტერიუმით განსაზღვრულთან შედარებით არსებულ სიტუაციასთან დაკავშირებით სიტუაციასთან გამოვლენილი ფაქტების შესაბამისი დასკვნები.
აუდიტორული მტკიცებულება	მოპოვებული, გაანალიზებული და შეფასებული ინფორმაცია, რომელსაც ეფუძნება აუდიტორული დასკვნა. იგი შეიძლება იყოს ნივთიერი, დოკუმენტური, ზეპირი/გამკითხვით მოპოვებული ან ანალიტიკური და აკმაყოფილებდეს განსაზღვრულ კრიტერიუმებს.
ტრიანგულაცია	აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვების მეთოდების კომბინირება.
სინოპსისი	აუდიტის ანგარიშის ლოგიკური სტრუქტურის მონახაზი/ჩარჩო, რომელიც ხელს უწყობს ანგარიშის შედგენისადმი პროფესიული მიდგომის ჩამოყალიბებას და ანგარიშის შედგენის პროცესს.

01

შესავალი



1.1. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს მიზანი

ეფექტიანობის აუდიტი აუდიტის განსხვავებული სახეა, რომელიც ორიენტირებულია არა მხოლოდ ფინანსურ ოპერაციებზე, არამედ ასევე მოიცავს საჯარო სექტორის საქმიანობის სრულ სპექტრს, ორგანიზაციული და ადმინისტრაციული სისტემების ჩათვლით.

ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო განსაზღვრავს ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშის შედეგებისა და შემდგომ რეაგირებასთან დაკავშირებულ პროცედურებს.

სახელმძღვანელო წარმოადგენს ეფექტიანობის აუდიტის განსახორციელებლად საჭირო გზამკვლევს, რომლის მიზნებია:

- ◆ ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპებისა და თვისებების დახასიათება;
- ◆ აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშის შედეგის, ასევე შემდგომი რეაგირების ეტაპზე აუდიტორების მხარდაჭერა;
- ◆ აუდიტორების დახმარება ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესში გადაწყვეტილების მიღებაში;
- ◆ საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორთა მაღალი კომპეტენციის მქონე პროფესიონალ შიდა აუდიტორებად ჩამოყალიბებაში ხელშეწყობა.

ზემოაღნიშნული მიზნების გარდა, სახელმძღვანელო შეიძლება გამოყენებულ იქნას როგორც საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის სფეროში ეფექტიანობის აუდიტის კარგი პრაქტიკის ჩამოყალიბების საფუძველი. მან ხელი შეუწყოს ანგარიშების სტანდარტიზაციას და აუდიტის პროცესში შემოქმედებითი (კრეატიული) მიდგომების გამოყენებას.

გასათვალისწინებელია, რომ ეფექტიანობის აუდიტისთვის არ არსებობს უნივერსალური მიდგომა, რომლის გამოყენება შესაძლებელია ყველა შემთხვევისათვის. შეუძლებელია ერთგვაროვნად იქნეს გამოყენებული იდენტური მიდგომები განსხვავებული საკითხების კვლევისას. ეფექტიანობის აუდიტის საბოლოო შედეგი დამოკიდებულია აუდიტორის ცოდნაზე, პროფესიულ უნარებზე, კომპეტენციაზე, სკეპტიციზმსა და პროფესიულ განსჯაზე.

1.2. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს საფუძვლები

ეფექტიანობის აუდიტის წინამდებარე სახელმძღვანელო შემუშავებულია წინამდებარე საერთაშორისო სტანდარტებისა და დოკუმენტების საფუძველზე:

- ◆ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (The IIA) საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო (IPPF);
- ◆ „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი და სახელმწიფო აუდიტის სამსა-

ხურის ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო.

- ✦ უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) სტანდარტი ISSAI 3000;

1.3. ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოს სტრუქტურა

სახელმძღვანელო შედგება შემდეგი ნაწილებისაგან:

- თავი 2: ეფექტიანობის აუდიტის არსი, რომელშიც მიმოხილულია ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპები, ელემენტები და ეტაპები, თვალსაჩინოდ არის განმარტებული მისი განმასხვავებელი თავისებურებები აუდიტის სხვა სახეებისაგან, და მოცემულია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ დადგენილი პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩოს ძირითადი მოთხოვნები. ამავე თავში წარმოდგენილია ეფექტიანობის აუდიტის ორგანიზებისა და კომუნიკაციის ძირითადი საკითხები.
- თავი 3: დაგეგმვა და აუდიტის თემის შერჩევა მიმოხილავს იმ მიდგომებს, რომლებიც გამოიყენება პოტენციური თემების შესარჩევად ეფექტიანობის აუდიტის სტრატეგიული დაგეგმვისა და ზოგადი კვლევის გასანხორციელებლად.
- თავი 4: ცალკეული ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვა: ეს თავი ეთმობა შერჩეულ თემასთან დაკავშირებით ინიციირებული ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვას, რომლის ძირითადი შედეგი აუდიტის დიზაინ-მატრიცის შედგენაა. ამავე თავში დეტალურად არის განხილული ეფექტიანობის აუდიტის ზედამხედველობისა და ხარისხის კონტროლის პრინციპები.
- თავი 5: ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელება: აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და ანალიზი აღწერს აუდიტორული მტკიცებულებების სახეობებს, მათი მოპოვებისა და ანალიზის მეთოდებს.
- თავი 6: აუდიტის დოკუმენტაციას და სამუშაო დოკუმენტების მომზადება შეეხება აუდიტორული პროცესის დოკუმენტირების მოთხოვნებს.
- თავი 7: აუდიტის მიგნების, მიზეზისა და შედეგის ჩამოყალიბება შეიცავს მითითებებს აუდიტის მიგნებისა და მისი გამომწვევი მიზეზების განსხვავების ხელშესწყობად, რათა აუდიტორმა შეძლოს აუდიტორული დასკვნებისა და რეკომენდაციების სწორად ჩამოყალიბება.
- თავი 8: აუდიტის ანგარიშის შედგენა ითვალისწინებს რიგ ტექნიკას განხორციელებული აუდიტორული პროცედურების საფუძველზე აუდიტის ანგარიშის შედგენაში დასაბმარებლად, ანგარიშის სტანდარტებსა და მითითებს აუდიტის ფორმატის შესახებ.
- თავი 9: შემდგომი რეაგირება ეთმობა აუდიტის დასრულების შემდგომ გამოცემულ ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების განხორციელების თაობაზე ინფორმაციის მოპოვებასა და შემდგომ რეაგირებას.

02

ეფექტიანობის აუდიტის არსი



2.1. ეფექტიანობის აუდიტის განმარტება

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ დადგენილი საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო განასხვავებს შიდა აუდიტის საქმიანობის ზოგად მიზნებს ორგანიზაციის ფუნქციონირების რისკების შეფასებისას, რომლებიც შეეხება:

- ◆ ორგანიზაციის მიერ სტრატეგიული მიზნების მიღწევას;
- ◆ ფინანსური და საოპერაციო ინფორმაციის სანდოობას;
- ◆ ოპერაციებისა და პროგრამების ეფექტიანობასა და პროდუქტიულობას;
- ◆ აქტივების დაცვას;
- ◆ საქმიანობის კანონმდებლობასთან, პროცედურებთან და ხელშეკრულებებთან შესაბამისობას.

ზემოაღნიშნული მიზნები არსობრივად ესადაგება საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრულ აუდიტის სამ ტიპს:

- ◆ ფინანსური აუდიტი (ფინანსური და საოპერაციო ინფორმაციის სანდოობა, აქტივების დაცვა);
- ◆ შესაბამისობის აუდიტი (საქმიანობის კანონმდებლობასთან, პროცედურებთან და ხელშეკრულებებთან შესაბამისობა);
- ◆ ეფექტიანობის აუდიტი (საქმიანობის კანონმდებლობასთან, პროცედურებთან და ხელშეკრულებებთან შესაბამისობა).

ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი დამატებით ითვალისწინებს მეთოდურად იდენტურ, თუმცა თემატურად განსხვავებულ აუდიტის სახეობას, როგორებიცაა სისტემური და საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტი. აღნიშნული ორივე აუდიტი თავის თავში მოიცავს ფინანსური, შესაბამისობის ან ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომების გამოყენებას ორგანიზაციის ფინანსური მართვისა და კონტროლის (სისტემური აუდიტი), ან საინფორმაციო ტექნოლოგიების შეფასებისას (საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტი).⁹

ფინანსური აუდიტი აფასებს, რამდენად უტყუარად და სამართლიანად არის წარდგენილი ფინანსური ანგარიშგება. ამდენად, იგი მომხმარებელთათვის ინფორმაციის სანდოობის მარწმუნებელი დავალებაა.

შესაბამისობის აუდიტი აფასებს განხორციელებული საქმიანობის კანონშესაბამისობას, რამდენად დაცულია კანონმდებლის მიერ დადგენილი მოთხოვნები ამა თუ იმ ორგანიზაციულ პროცესსა თუ გადაწყვეტილებაში.

⁹ გასათვალისწინებელია, რომ სისტემური აუდიტი უმეტესწილად შემოიფარგლება ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის მიზნებით, ხოლო საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტი - შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის მიზნებით. საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტორები ფინანსური აუდიტის ფარგლებში შეიძლება გამოყენებულ იქნას შიდა კონტროლისა და ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას გამოყენებული საინფორმაციო ტექნოლოგიების შეფასებაში დასახმარებლად. თუმცა, ფინანსური აუდიტის მიზანი ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტის მიზნით ვერ იქნება მიღწეული.

ეფექტიანობის აუდიტი კი მიზნად ისახავს, შეაფასოს კონკრეტულ დაწესებულებაზე, საქმიანობაზე, პროგრამასა თუ პროექტზე მიმართული სახსრებით რამდენად მიიღწევა წინასწარ განსაზღვრული მიზნები, აგრეთვე, რამდენად გონივრულად იქნა მიღწეული აღნიშნული შედეგი. კერძოდ, შესაძლებელი იყო თუ არა სახსრების უფრო ეკონომიურად გამოყენება და პროცესების უფრო პროდუქტიულად წარმართვა ამავე შედეგის მისაღწევად. შესაბამისად, ეფექტიანობის აუდიტი იკვლევს გაუმჯობესების პოტენციალს.

ამდენად, ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საქმიანობის შეფასებას სამი ძირითადი პრინციპის მიხედვით: ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა, და ეფექტიანობა (ე.წ. “3 E”, economy, efficiency, effectiveness).

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, ეფექტიანობის აუდიტი ემსახურება მმართველობითი და საზედამხედველო პასუხისმგებლობების მქონე ერთეულების მიერ ანგარიშვალდებულების გაძლიერებას, რამდენად პროდუქტიულად და ეფექტიანად არის საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების გადაწყვეტილებები მომზადებული და განხორციელებული და რამდენად მიიღეს გადასახადის გადამხდელებმა დახარჯული თანხის თანაბარზომიერი სიკეთე.

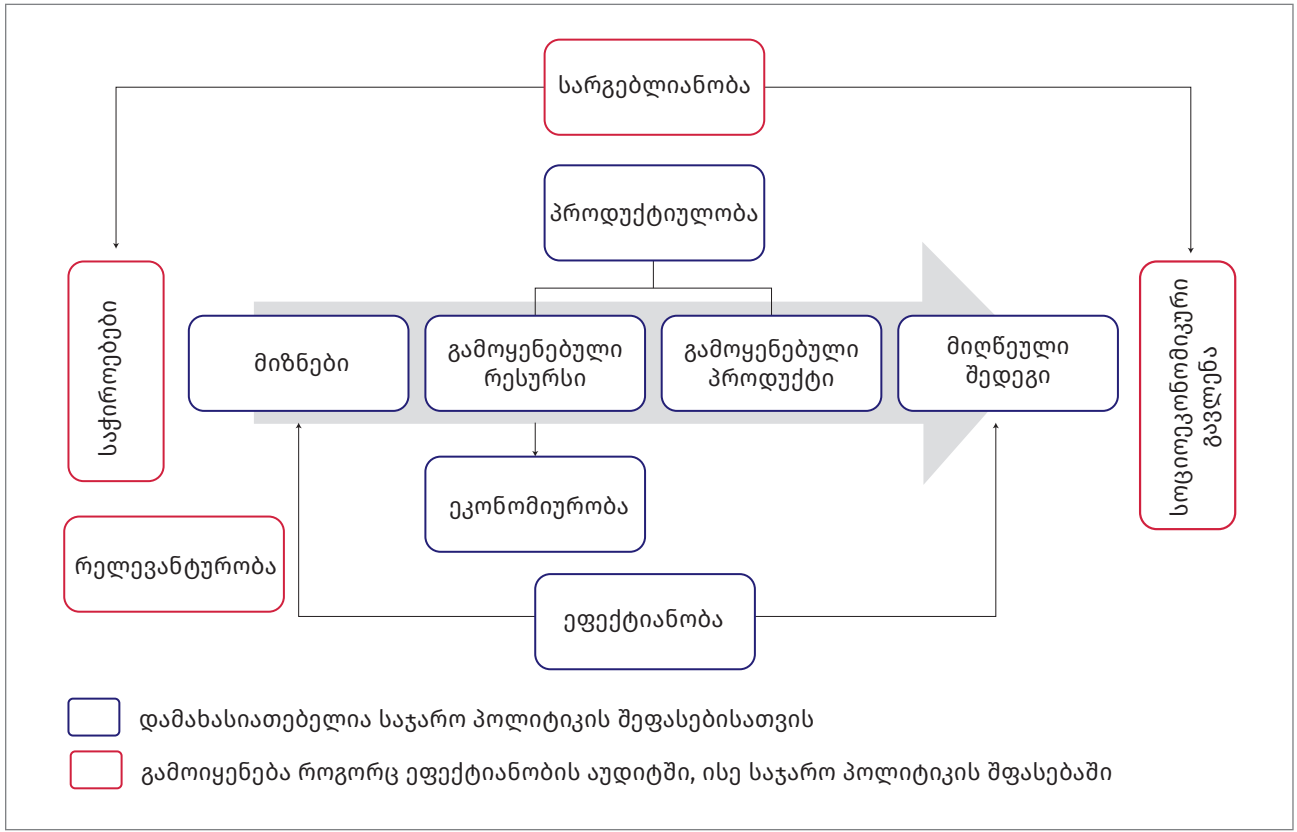
ეფექტიანობის აუდიტს, როგორც კვლევისა და შეფასების ერთ-ერთ ინსტრუმენტს ახასიათებს რიგი განმასხვავებელი ელემენტები მომიჯნავე დარგებისაგან, როგორცაა მაგალითად საჯარო პოლიტიკის ან პროგრამული შეფასება. INTOSAI-ს განმარტების თანახმად, შეფასება ფართო სათაურია, რომელიც თავის თავში მოიცავს აუდიტის სხვადასხვა კატეგორიას, ეფექტიანობის აუდიტის ჩათვლით. შეფასებაში შეიძლება იქნას გამოყენებული ეფექტიანობის აუდიტის ინსტრუმენტები, მეთოდები და მისი შედეგები, თუმცა სხვა მიზნით.

საჯარო პოლიტიკის შეფასება წარმოადგენს კვლევას, რომლის მიზანია პოლიტიკის სარგებლიანობის შეფასება. იგი აფასებს პოლიტიკის ამოცანებს, შუალედურ პროდუქტსა და შედეგს, პოლიტიკის გავლენას სისტემატური მიდგომით, ზომავს მის ეფექტიანობას მისი სარგებლიანობის შეფასების მიზნით.

ამდენად, ამ სახის შეფასება ხდება მნიშვნელოვანი საჯარო დებატების წარმართვისთვის, რამდენადაც პოლიტიკურ ლიდერებს ესაჭიროებათ მტკიცეულებებზე დამყარებული გადაწყვეტილებების მიღება.

ქვემოთ მოცემული დიაგრამა ასახავს ეფექტიანობის აუდიტსა და საჯარო პოლიტიკის შეფასებას შორის არსებულ მთავარ განმასხვავებელ ელემენტებს.

დიაგრამა 1. შეფასების პროცესის შედარება ეფექტიანობის აუდიტისა და საჯარო პოლიტიკის შეფასების მიხედვით



როგორც დიაგრამიდან ჩანს, როგორც ეფექტიანობის აუდიტი, ისე პროგრამის შეფასება შეისწავლის მიზნებ-შედეგობრივ კავშირს საჯარო ქმედებასა და მის შედეგებს შორის. თუმცა, ამ ორ მიდგომას შორის არის შემდეგი განსხვავებები:

- ◆ ეფექტიანობის აუდიტი ძირითადად აფასებს სამ ელემენტს უშუალო შედეგამდე, ხოლო შედეგისა და გლობალური სოციო-ეკონომიკური გავლენის შეფასება საჯარო პოლიტიკის შეფასების კატეგორიაში ხვდება.
- ◆ საჯარო პოლიტიკის შეფასება მიმართულია საჯარო პოლიტიკის რელევანტურობისა და მისი სარგებლიანობისკენ.
 - პოლიტიკის რელევანტურობა გულისხმობს მისი ამოცანების ადეკვატურობის შეფასებას სოციალური, ეკონომიკური, ან გარემოსდაცვითი საჭიროებების მიმართ, რომელთა გადაჭრასაც პოლიტიკა ისახავდა მიზნად;
 - პოლიტიკის სარგებლიანობა ეხება იმის შეცნობას, იყო თუ არა პოლიტიკა ღირებული, სადაც გათვალისწინებულია, ერთი მხრივ, ყველა მისი პირდაპირი (შედეგი) და არა-პირდაპირი (გავლენა) მოსალოდნელ თუ გაუთვალისწინებელი შედეგებს, და მეორე მხრივ, იმ საჭიროებებს, რომელთა დაკმაყოფილებას პოლიტიკა ისახავდა მიზნად.

საჯარო პოლიტიკის შეფასება არ იზღუდება მხოლოდ წინასწარ განსაზღვრული მიზნებით. მან შესაძლოა კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენოს კანონმდებლობით განსაზღვრული ამოცანები. მისი შესწავლის ძირითადი საკითხია როგორც პოლიტიკის სარგებლიანობა, ისე მისი ინსტრუმენტების ეფექტიანობა.

ორივე მიდგომა ავსებს ერთმანეთს და წარმოადგენს საჯარო პოლიტიკის სარგებლიანობის დადასტურების გადამწყვეტ კომპონენტს. პოლიტიკის შედეგების შეფასება საშუალებას იძლევა, განისაზღვროს შესაფასებელი პოლიტიკის პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა. ეს ელემენტები კი ეფექტიანობის აუდიტის კომპონენტებს შეადგენს. ეს უკანასკნელი კი შემდგომ გამოიყენება სხვა ელემენტებთან ერთად (იგივე სფეროში მოქმედი სხვა პოლიტიკა, ალტერნატიული პოლიტიკების შესწავლა და სხვ.) სარგებლიანობის უფრო ღრმა შეფასებისთვის.

2.2. ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი პრინციპი

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას, ორგანიზაციის თუ პროგრამის შეფასების პროცესში ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა წარმოადგენს სამ ძირითად ელემენტს.¹⁰ ეფექტიანობის აუდიტის შესწავლის ობიექტი შესაძლებელია შეფასდეს ერთი, ორი ან სამივე პრინციპის მიხედვით.

ეკონომიურობა გულისხმობს საჯარო სექტორში მიმდინარე საქმიანობის განსახორციელებლად გამოყენებული რესურსების ღირებულების შემცირებას მისაღები ხარისხის პირობებში, რომელიც პასუხობს შემდეგ კითხვას: შეძენილია თუ არა გამოყენებული რესურსები მინიმალურ ფასად, ხელმისაწვდომია თუ არა ისინი საჭირო დროს და არის თუ არა შესაბამისი ხარისხის და რაოდენობის.

ეკონომიურობის შეფასებისას ყურადღება ექცევა მხოლოდ დანახარჯებს (გამოყენებულ რესურსებს). ხარისხი მნიშვნელოვანი ფაქტორია როგორც ეკონომიურობის, ასევე პროდუქტიულობის შეფასებისას. ეკონომიურობის შესწავლისას, აუდიტორმა, მაგალითად, შეიძლება დასვას შემდეგი კითხვები:

- ◆ შეძენილია თუ არა საკონსულტაციო მომსახურება საუკეთესო ფასად?
- ◆ შესაძლებელია თუ არა ჯანმრთელობის მდგომარეობის გაუარესებით განპირობებული გაცდენების ხარჯების შემცირება?
- ◆ რამდენად უზრუნველყოფს არსებული პროცედურები სკოლის მოსწავლეების სკოლამდე ტრანსპორტირების ხარჯის მინიმუმამდე შემცირებას?
- ◆ პროდუქტის შექმნის პროცესში ხომ არ გაიფლანგა რესურსი?

მსგავს კითხვებზე პასუხები საჭიროებს საქონლისა და მომსახურების შესყიდვების პროცედურებისა და მმართველობითი გადამწყვეტილებების შესწავლას.

პროდუქტიულობის შეფასებისას აქცენტი გადატანილია დანახარჯებსა და მიღებულ პროდუქტს შორის ურთიერთკავშირზე. პროდუქტიულობის შეფასებისას დაისმის კითხვა: არსებული რესურსებით, რაოდენობის და ხარისხის გათვალისწინებით, მიიღება თუ არა მაქსიმალურად შესაძლებელი შედეგი? ან შესაძლებელი იყო თუ არა არსებული შედეგის მიღება ნაკლები რესურსებით?

¹⁰ იხ. დიაგრამა 1.

პროდუქტიულობა შეიძლება დაიყოს შემდეგ ტიპებად:

- ◆ ტექნიკური პროდუქტიულობა (შესაძლებელია თუ არა პროცესების გამართვებით/კარგი მართვით საქმიანობის გაუმჯობესება?);
- ◆ რესურსების ოპტიმალურ განაწილებაზე ორიენტირებული პროდუქტიულობა (შესაძლებელია თუ არა პროდუქტიულობის გაზრდა რესურსების იმ ინსტრუმენტებში/პროცესებში გადანაწილებით, რომლებიც ყველაზე მეტად უწყობს ხელს სასურველი შედეგის მიღწევას?);
- ◆ მასშტაბის ან სინერგიული ძალისხმევის პროდუქტიულობა (შესაძლებელია თუ არა არსებული რესურსებით იგივე შედეგის მიღება რამდენიმე ორგანიზაციის საშუალებების ან პროცესების ინტეგრაციით?).

პროდუქტიულობა შედარებითი კონცეფციაა. შესაბამისად, აუდიტის დროს პროდუქტიულობის შესწავლისას გარკვეული შედარებების გამოყენებაა საჭირო. მაგალითად, ერთგვაროვანი აქტივობების შედარება მსგავს ორგანიზაციებში, მიმდინარე პროცესის შედარება იმავე ორგანიზაციის წინა პერიოდში მიმდინარე პროცესთან, გარკვეული პოლიტიკის გატარებამდე (ინტერვენციამდე) და გატარების (ინტერვენციის) შემდეგ არსებული პროცესების შედარება და ა.შ.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში პროდუქტიულობის შეფასებისას აუდიტორმა, მაგალითად, შეიძლება დასვას შემდეგი კითხვები:

- ◆ რა განსხვავებაა უმუშევართათვის განკუთვნილი ტრენინგის პროგრამით ერთეულ სამუშაო ადგილზე წარმოქმნილ დანახარჯსა და ნებიზისმიერ სხვა სფეროში ერთეულ სამუშაო ადგილზე მსგავს დანახარჯს შორის?
- ◆ შესაძლებელი იყო თუ არა ესა თუ ის პროექტი განხორციელებულიყო სხვაგვარად, რაც განაპირობებდა ხარისხისა და დროულობის გაუმჯობესებას?
- ◆ მაქსიმალური გავლენის მისაღევად დანერგილია თუ არა ადეკვატური კრიტერიუმები და პროცედურები სატრანსპორტო ინფრასტრუქტურის პროექტების შერჩევისა და პრიორიტეტიზაციისთვის?
- ◆ რამდენად სრულად იყენებენ სკოლები საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინფრასტრუქტურასა და აღჭურვილობას?

როდესაც პროდუქტიულობასთან დაკავშირებული აუდიტის მიზანი ეხება პროდუქტს, აუდიტორი, როგორც წესი, ფოკუსირებულია იმ პროცესებზე, რომელიც დანახარჯებს გარდაქმნის პროდუქტებად.

ეფექტიანობა აფასებს, რამდენად იქნა მიღწეული პროგრამით/პოლიტიკით დასახული მიზნები და რა ურთიერთკავშირია განხორციელებულ ღონისძიებებსა და ფაქტობრივ შედეგებს 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, თუ 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 და მათ ფაქტობრივ შედეგებთან შედარებაზე.

მიზნისა და ფაქტობრივი შედეგების შედარება ეფექტიანობის გაზომვის საშუალებას იძლევა. თუმცა, იგი არ იძლევა ინფორმაციას, რა მიზეზების გამო შესრულდა მიზანი. კერძოდ, არ პასუხობს ისეთ კითხვებს, როგორცაა, რატომ შესრულდა ან არ შესრულდა მიზნები, და როგორაა შესაძლებელი მიღწეული შედეგების გაუმჯობესება.

ეფექტიანობის მეორე კითხვა განიხილავს, თუ 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, შეფასებისას აუცილებელია მიღწეულ მიზანსა და გატარებულ პოლიტიკას შორის დამატებელი კავშირის გამოვლენა. ეფექტიანობის აუდიტი აფასებს მიღწეულ შედეგებს და ასევე, შეიძლება კონცენტრირებული იყოს იმ გარემოებებზე/წინაპირობებზე, რომლებიც უზრუნველყოფს ეფექტიანობას.

წინაპირობები მოიცავს კარგი მმართველობის პრაქტიკასა და პროცედურებს, რომელიც უზრუნველყოფს, მაგალითად, სათანადო და დროული მომსახურების მიწოდებას. ასევე, ერთ-ერთი წინაპირობა შეიძლება იყოს შეფასება, თუ რამდენადაა სამიზნე ჯგუფი მოცული.

მაგალითის სახით, ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში ეფექტიანობის ელემენტის კვლევისას აუდიტორმა შეიძლება დასვას ისეთი კითხვები, როგორებიცაა:

- ◆ რამდენად შეუწყო ხელი ინფრასტრუქტურულმა პროექტებმა მოძრაობის ნაკადის გამტარუნარიანობას ისე, რომ ამავდროულად უნდა გაუმჯობესებულიყო უსაფრთხოება და შემცირებულიყო გადაადგილების დრო.
- ◆ შემუშავდა და სათანადოდ დაინერგა თუ არა ამა თუ იმ სფეროში გარემოზე ზემოქმედების მონიტორინგისა და მისი შემცირების სათანადო ღონისძიებები?
- ◆ აღწევნ თუ არა სახელმწიფო ორგანიზაციები თავიანთ მიზნებს საზოგადოებრივი ცხოვრების ყველა სფეროში?

2.3. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის ურთიერთკავშირი

ეფექტიანობის აუდიტი როგორც წესი, არ ისახავს მიზნად სამივე ელემენტზე დასკვნის ფორმულირებას. თუმცა, შესაძლოა ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის ელემენტების განყენებული შეფასება ნაკლებად სასარგებლო იყოს ეფექტიანობის თუნდაც მოკლე განხილვის გარეშე. მაგალითად, მხოლოდ ეკონომიურობის შემოწმებით, ისე, რომ ყურადღება არ დაეთმოს შედეგებს, შეიძლება გამოვლინდეს ნაკლებ დანახარჯიანი მაგრამ უშედეგო ინტერვენციები.

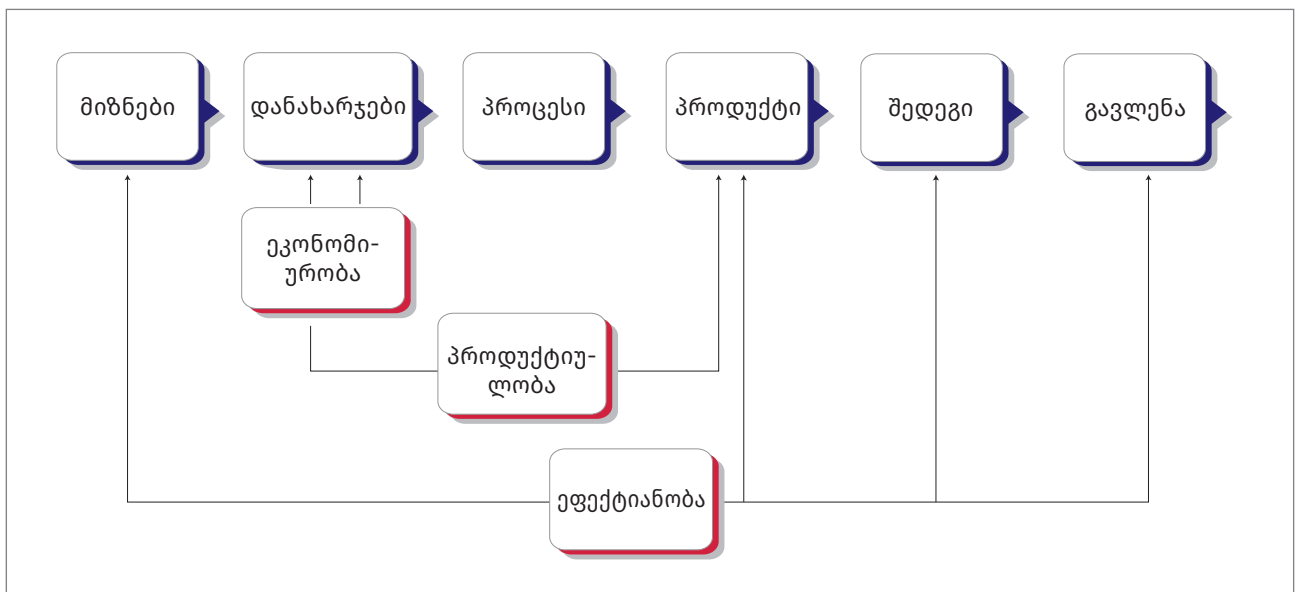
ასევე პირიქით, ეფექტიანობის ელემენტის შემონმებისას აუდიტორმა, შესაძლოა, მოინდომოს ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის შეფასება. აუდიტის ობიექტის, მისი საქმიანობის ან პროგრამის შედეგებს შესაძლოა სასურველი გავლენა ჰქონდეს, მაგრამ ხომ არ იყო ამისათვის გამოყენებული რესურსები ძალიან ძვირი?

ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი პრინციპიდან, ეკონომიურობა კონცენტრირებულია მხოლოდ გამოყენებულ რესურსებზე, ხოლო პროდუქტიულობა გამოყენებულ რესურსებსა და საბოლოო პროდუქტს შორის ურთიერთკავშირზე.

ეკონომიურად და პროდუქტიულად განხორციელებული ქმედებები წარმოადგენს მნიშვნელოვან და საჭირო წინაპირობას პროგრამის ეფექტიანად განხორციელებისთვის, თუმცა არა - საკმარის პირობას.

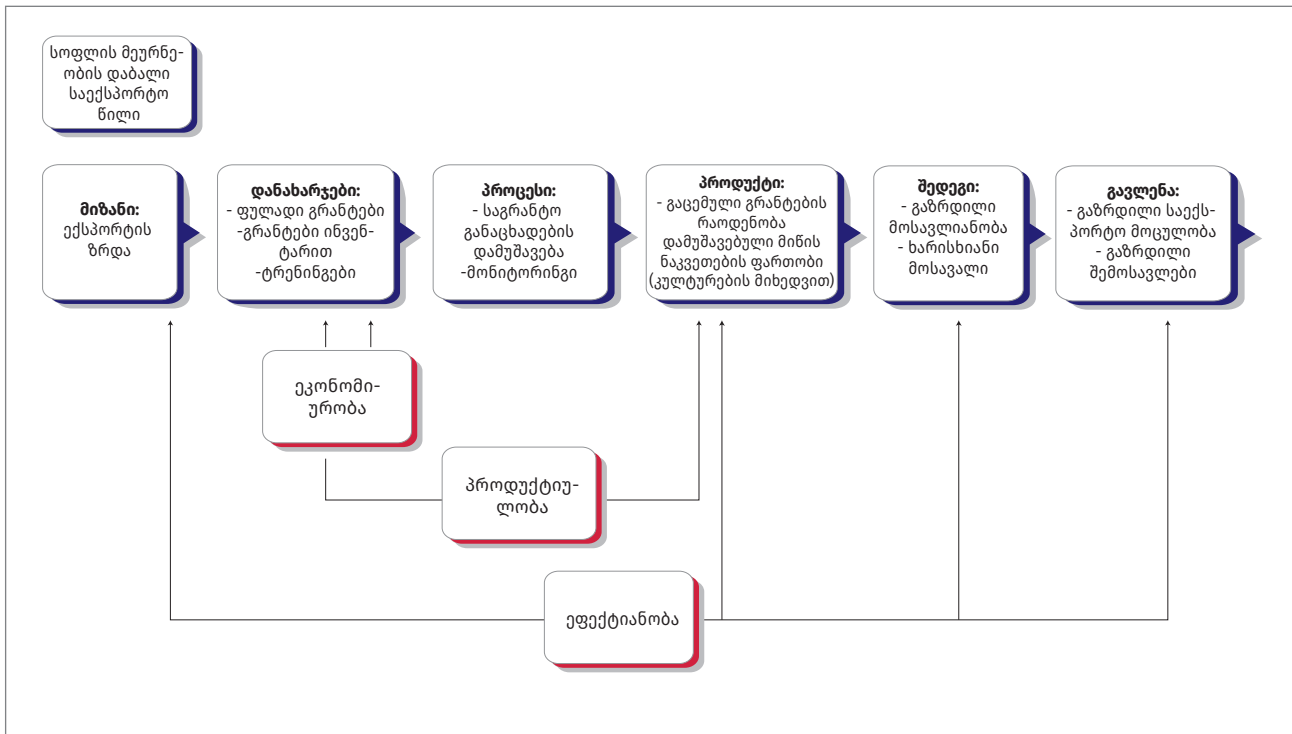
ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში აუდიტორი სწავლობს ერთზე მეტ მიმართულებას და ამ მიმართულებებს შორის კავშირის გააზრება მნიშვნელოვანია. აუდიტორი შეისწავლის განსაზღვრულ პერიოდში მიზნების მისაღწევად გამოყენებულ რესურსებს. აუცილებელია ინტერვენციასა და მის მიზნებს, დანახარჯებს, პროცესებს, პროდუქტსა და შედეგებს, მათ შორის, გავლენას შორის კავშირის გაანალიზება. წინამდებარე დიაგრამებში წარმოდგენილია აღნიშნული კავშირი. ეფექტიანობის აუდიტის დროს ამ მოდელის გამოყენება სასურველია.

დიაგრამა 2. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის კავშირი



კონკრეტული მაგალითის მიხედვით ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის კავშირი აღწერილია ქვემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაზე.

დიაგრამა 3. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტებს შორის კავშირი მაგალითის მიხედვით



გრაფიკზე მოცემულია აღნიშნული სამი პრინციპის ურთიერთ-ქმედება დინამიური მოდელის მაგალითზე. ამ მოდელში გამოყენებულია უკუკავშირის სისტემა, რაც მოდელს დინამიურობას ანიჭებს. სისტემა ორგანიზაციას მიაწვდის ინფორმაციას მისი საქმიანობის ეფექტიანობის შესახებ, რომელიც მას საქმიანობის საჭიროების მიხედვით რეორგანიზების საშუალებას მისცემს.

ამ მაგალითში სოფლის მეურნეობის სამინისტროს აქვს მთავარი მიზანი, რომ გაზარდოს აგრარული პროდუქციის საექსპორტო წილი. აღნიშნულზე შეიძლება ზემოქმედება მოახდინოს მრავალმა გარე ფაქტორმა (გლობალური ფაქტორები, სოციალური ფაქტორები, ეკონომიკური, სხვა სახელმწიფო ორგანიზაციები 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: აგრარული პროდუქციის ექსპორტის ზრდა;

ამოცანა: კონკურენტული კულტურებით ათვისებული სასოფლო-სამეურნეო მიწის ფართობის ათვისებისა და შედეგად, მოსავლიანობის გაზრდა.

აღსანიშნავია, რომ ეფექტიანობის შეფასებისას შეიძლება შედეგის ნაცვლად აქცენტი გაკეთდეს საბოლოო პროდუქტზე. ხშირ შემთხვევებში გარკვეული პერიოდია საჭირო საბოლოო პროდუქტის შედეგად გარდაქმნისთვის (ახსნა ჩვენი მაგალითის მიხედვით). შესაბამისად,

იმ შემთხვევაში თუ საბოლოო პროდუქტი ლოგიკურად არის დაკავშირებული შედეგთან, ეფექტიანობის შეფასებისას შესაძლებელია საბოლოო პროდუქტის, როგორც შედეგის წინაპირობის შეფასება.

ცხრილი 1. ქეისის პროგრამის შეფასება ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტების მიხედვით

ელემენტი	განმარტება	ქეისის შეფასება
ეკონომიურობა	ლონისძიებების განხორციელებისათვის საჭირო რესურსების ღირებულების მინიმიზაცია მისაღები ხარისხის პირობებში	<ul style="list-style-type: none"> - საგრანტო განაცხადების მოსაზიდად საინფორმაციო კომუნიკაციის ღონისძიებების ნაკლები დანახარჯებით უზრუნველყოფა (სოფლად ინფორმაციის გავრცელება); - გრანტით გადასაცემი აღჭურვილობის დაბალი ხარჯით შეძენა (კონკურენტულ გარემოში, ხარისხისა და მიწოდებით დროულობის გათვალისწინებით);
პროდუქტიულობა	<p>რამდენად პროდუქტიულად იქნა გამოყენებული რესურსები. პროდუქტიულობა პასუხობს ორ ძირითად კითხვას:</p> <p>შეიძლებოდა თუ არა იმავე შედეგის მიღწევა უფრო ნაკლები დანახარჯებით?</p> <p>შეიძლებოდა თუ არა რაოდენობრივად და ხარისხობრივად ანალოგიური მოცულობის რესურსების გამოყენებით უკეთესი შედეგის მიღწევა?</p>	<ul style="list-style-type: none"> - საგრანტო განაცხადების დამუშავების ხანგრძლივობა და ხელმისაწვდომობა; - საგრანტო პირობების შესრულების მონიტორინგის ხანგრძლივობა, დაფარვა, სიხშირე.

ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტების შეფასებისას დამატებითი მაგალითები წარმოდგენილია წინამდებარე ცხრილში.

ცხრილი 2. ეფექტიანობის აუდიტის ელემენტების შეფასების მაგალითები

აუდიტის ობიექტი	ეკონომიურობის საზომი	პროდუქტიულობის საზომი	ეფექტიანობის საზომი
პროფესიული საგანმანათლებლო დაწესებულებები	სტუდენტის მიერ კურსის გავლაზე განეული დანახარჯი	კურსდამთავრებულთა რაოდენობა	დასაქმებულთა რაოდენობა
მოსახლეობის სპეციალური საჭიროების მედიკამენტებით უზრუნველყოფის პროგრამა	<ul style="list-style-type: none"> - მედიკამენტის ღირებულება - სხვა დანახარჯი მედიკამენტის მისაწოდებლად 	მიწოდებული მედიკამენტის რაოდენობა (საჭიროების მქონე მოსახლეობის პროპორციულად)	<ul style="list-style-type: none"> - სიცოცხლის ხანგრძლივობა (სამიზნე ჯგუფებში - სიცოცხლის ხარისხის სხვა მაჩვენებლები (შეზღუდული შესაძლებლობების მქონეთა, დასაქმებულთა რაოდენობა და ა.შ.)

ვირუსის გავრცელების პრევენციის ღონისძიებებში ჩართული დაწესებულებები	ვაქცინის ღირებულება (ხარისხისა და დროულად ხელმისაწვდომობის გათვალისწინებით)	ვაქცინირებულ მოქალაქეთა რაოდენობა/ვაქცინაციის მაჩვენებლები	ვირუსით ინფიცირების შემთხვევები
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	– ტრაქტორის ღირებულება – მიწის დამუშავებაზე განეული დანახარჯი	ტრაქტორით დამუშავებული მიწის ფართობი	მოსავლიანობის მაჩვენებლები
	სუბსიდიის გაცემაზე განეული ხარჯი: – ადამიანური; – ტექნიკური;	გაცემული სუბსიდიების რაოდენობა	მოსავლიანობის მაჩვენებლები
შინაგან საქმეთა სამინისტრო	– საგზაო მოძრაობაზე დაკვირვების აღჭურვილობის (ჭკვიანი კამერები) დანახარჯი – ერთეული საპატრულო ეკიპაჟის დანახარჯები	– დამონტაჟებული აღჭურვილობის რაოდენობა – საპატრულო ეკიპაჟის ცვლის რაოდენობა	ავტოსაგზაო შემთხვევების რაოდენობა/ჯანმრთელობის დაზიანებისა და გარდაცვალების შემთხვევები

2.4. ეფექტიანობის აუდიტის განმასხვავებელი მახასიათებლები

ეფექტიანობის აუდიტი აუდიტის ტრადიციული სახეობებისაგან არსებითად განსხვავდება. აუდიტის სტანდარტების თანახმად, ეფექტიანობის აუდიტი არ არის იმავე ხარისხით სტანდარტიზებული, როგორც ფინანსური აუდიტი. ეფექტიანობის აუდიტი უფრო მოქნილია აუდიტის მეთოდების შერჩევის თვალსაზრისით.

ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად არ გაიცემა აუდიტის ფორმალური მოსაზრება რწმუნების უზრუნველსაყოფად (მაგალითად, ინფორმაციის უტყუარად და სამართლიანად წარდგენის, ან აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონშესაბამისობის თაობაზე, როგორც ამას ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტი ითვალისწინებს). მისი ფესვები კერძო სექტორიდან არ მომდინარეობს. **ეფექტიანობის აუდიტი წარმოადგენს დამოუკიდებელ კვლევას. იგი შინაარსით საკითხთა ფართო სპექტრს მოიცავს და ექვემდებარება მსჯელობასა და ინტერპრეტაციებს.**

ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკური მახასიათებლები აუდიტორულ სამუშაოსთან დაკავშირებული კომპლექსურობიდან და მრავალფეროვნებიდან გამომდინარეობს. ეფექტიანობის აუდიტს შეუძლია შეისწავლოს საჯარო დაწესებულების ყველა სახის საქმიანობა სხვადასხვა პერსპექტივიდან.

წინამდებარე ცხრილში შეჯამებულია ეფექტიანობის, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი განმასხვავებელი თავისებურებები.

ცხრილი 3. ეფექტიანობის, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი განმასხვავებელი თავისებურებები

მახასიათებელი	ეფექტიანობის აუდიტი	ფინანსური აუდიტი	შესაბამისობის აუდიტი
მიზანი	შეფასდეს, რამდენად აკმაყოფილებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობა ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის ელემენტებს	შეფასდეს, რამდენად უტყუარად და სამართლიანადაა წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგება	აუდიტის ობიექტის განხორციელებული საქმიანობის კანონთან და სხვა მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობის შეფასება
კვლევის საგანი	ორგანიზაცია, პროგრამა, პროექტი, გატარებული ღონისძიებები, მართვის სისტემები და პროცესები	საბუღალტრო აღრიცხვის და შიდა კონტროლის სისტემები	შიდა კონტროლის სისტემები
აკადემიური საფუძველი	სოციალური მეცნიერებები (ეკონომიკა, პოლიტიკური მეცნიერებები, სოციოლოგია და სხვ.)	ბუღალტერია და ფინანსური აუდიტი	ბუღალტერია, აუდიტი და სამართალი
მეთოდები	განსხვავებულია აუდიტის ობიექტის/შესასწავლი საგნის მიხედვით	სტანდარტიზებული	სტანდარტიზებული
შეფასების კრიტერიუმები	განსხვავებული კრიტერიუმები ცალკეული აუდიტისთვის	ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები	საკანონმდებლო ბაზა

2.5. ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომები

არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის სამი ძირითადი მიდგომა: **სისტემაზე, პრობლემაზე და შედეგზე ორიენტირებული მიდგომები.**

სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომა შეისწავლის მართვის სისტემის ჯეროვან ფუნქციონირებას. ამ მიდგომის გამოყენებისას კარგი მმართველობის პრინციპები სასარგებლოა პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შესაფასებლად მაშინაც კი, თუ არ არსებობს კონსენსუსი პრობლემის არსებობასთან დაკავშირებით, ან როდესაც მისაღწევი შედეგები არ არის წინასწარ ნათლად განსაზღვრული.

პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომა შეისწავლის და აანალიზებს კონკრეტული პრობლემების ან არსებული მდგომარეობის აუდიტის კრიტერიუმისაგან გადახრის მიზეზებს. აღნიშნული 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, რამდენადაა მიღწეული წინასწარ განსაზღვრული მიზნები და რამდენად ფუნქციონირებს პროგრამა/რამდენად ხორციელდება მომსახურების გაწევა დადგენილი სტანდარტების შესაბამისად. ამ მიდგომის გამოყენება ხელსაყრელია, როდესაც მიზნები ნათლადაა ფორმულირებული და რაოდენობრივად არის განსაზღვრული.

2.6. ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპები

ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალურ ჩარჩოს წარმოადგენს ლოგიკა, რომლითაც აუდიტორები ხელმძღვანელობენ აუდიტის პროცესის მიმდინარეობისას. ეფექტიანობის აუდიტის მაღალი ხარისხით განხორციელებისთვის აუცილებელია, აუდიტის პროცესის კონცეპტუალური ლოგიკა იყოს თანმიმდევრული.

როგორც წესი, აუდიტის განხორციელების მიზებია ეფექტიანობის კუთხით არსებული პრობლემა ან რისკები. აუდიტის მიზნის განსაზღვრით აუდიტორი ყურადღებას ამახვილებს **მთავარ საკითხებზე და ადგენს აუდიტის კითხვებს**. შემდეგი ეტაპია კრიტერიუმების შერჩევა, რომლებთან მიმართებაში ხორციელდება შესწავლის საგნის შეფასება და მონაცემთა შეგროვებისა და ანალიზის მეთოდების განსაზღვრა.

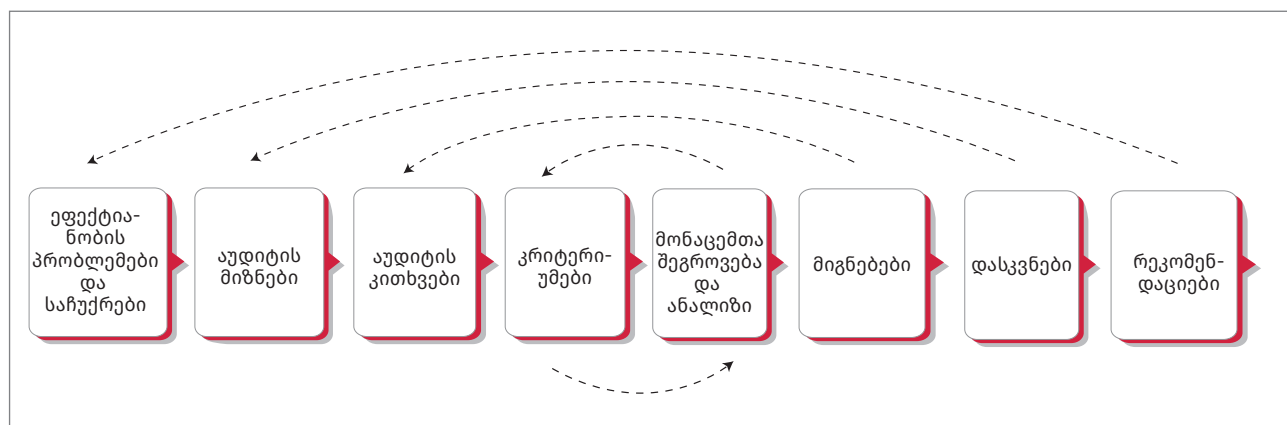
ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ჩარჩო წრფივია, თუმცა შესაძლოა აუდიტის მიმდინარეობისას მონაცემთა შეგროვების მეთოდების ან კრიტერიუმების გადახედვა, შეცვლა ან დამატება გახდეს საჭირო.

აუდიტის მტკიცებულებების შეფასება აუდიტორს აძლევს საშუალებას, ჩამოაყალიბოს მიგნებები შესწავლის საგნის შესახებ. ამისათვის, მტკიცებულებები უნდა იყოს საკმარისი და შესაფერისი. **კონცეპტუალური იდეა მდგომარეობს იმაში, რომ მიგნებები პასუხობდეს აუდიტის კითხვებს. მიგნებებზე დაყრდნობით, აუდიტორები აყალიბებენ დასკვნებს, რომლებიც უნდა პასუხობდეს აუდიტის მიზანს.**

საჭიროების შემთხვევაში, აუდიტორმა უნდა შეადგინოს რეკომენდაციები, რომლებიც მიმართულია არსებული პრობლემის აღმოსაფხვრელად და მიზნად ისახავს სიტუაციის გამოსწორებას. რეკომენდაციები უნდა იყოს გამომდინარეობდეს მიგნებებიდან, უნდა იყოს პრაქტიკული, განხორციელებადი და გაიცეს პრობლემის აღმოფხვრის შესაძლებლობის მქონე დაწესებულებების მიმართ.

წინამდებარე დიაგრამაში წარმოდგენილია ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ლოგიკა.

დიაგრამა 4. ეფექტიანობის აუდიტის კონცეპტუალური ლოგიკა



წყარო: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

როგორც დიაგრამაში ჩანს, მიგნებები პასუხობს აუდიტის კითხვებს, დასკვნები - აუდიტის მიზნებს, ხოლო რეკომენდაციები - ეფექტიანობის პრობლემის გამომწვევ მიზეზებს.

ეფექტიანობის აუდიტის ზემოაღნიშნული კონცეპტუალური ლოგიკა ასახულია აუდიტის პროცესში, რომელიც რამდენიმე საფეხურისგან შედგება: აუდიტის დაგეგმვა, განხორციელება, ანგარიშის შედგენა და რეკომენდაციების განხორციელების მონიტორინგი.

დაგეგმვის მიზანია აუდიტისთვის შესაფერისი სფეროს/მიმართულების შერჩევა, აუდიტის მიზნის განსაზღვრა და ძირითადი შესწავლის განხორციელების მომზადება. ინდივიდუალური აუდიტების დაგეგმვის დაწყებამდე აუცილებელია ხელმძღვანელობამ გააკეთოს სტრატეგიული არჩევანი იმ კრიტერიუმებისა და პრიორიტეტების შესახებ, რომლითაც აუდიტორები იხელმძღვანელებენ თემის შერჩევის პროცესში. ამის შემდგომ ხორციელდება ზოგადი კვლევა, თუ ეს საჭიროა პოტენციური თემებისა და საკითხების ანალიზისთვის. პოტენციური თემები შეირჩევა რისკებისა და პრობლემური სფეროების კვლევის გზით.

მას შემდეგ, რაც აუდიტის სფერო შეირჩევა, შესაძლოა წინასწარი შესწავლის ჩატარება იმ ინფორმაციის შესაგროვებლად, რომელიც წინასწარი შესწავლის მემორანდუმისა და თანდართული ძირითადი შესწავლის სამუშაო გეგმის მოსამზადებლად არის საჭირო.

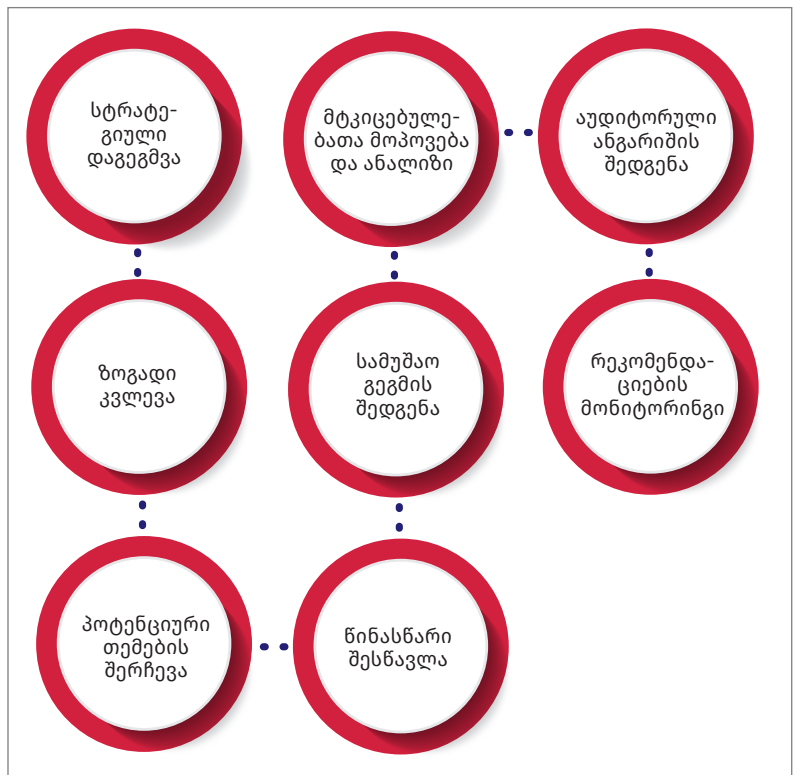
განხორციელება (ძირითადი შესწავლა) შედგება მტკიცებულებათა მოპოვების, ანალიზისა აუდიტის მიგნებების განსაზღვრის ეტაპებისგან. აუდიტის მოსალოდნელი გავლენა და მისი ღირებულება გათვალისწინებული უნდა იქნას აუდიტის მტკიცებულებების დოკუმენტირებისა და ანალიზის პროცესში.

ანგარიშის შედგენის საფეხური აუდიტის მიგნებების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების ფორმულირების, შემოწმებისა და შეფასების უწყვეტი ანალიტიკური პროცესია. ანგარიშის შედგენის ეტაპი მოიცავს ანგარიშის შეთანხმებას/შეჯერებას გადახედვისა და აუდიტის ობიექტთან შემაჯამებელი შეხვედრის გზით.

დიაგრამა 5. ეფექტიანობის აუდიტის ეტაპები

გაცემული რეკომენდაციების განხორციელების მონიტორინგის პროცესი ადგენს, თუ რა გავლენა ჰქონდა აუდიტს და უზრუნველყოფს იმ პროგრესის დოკუმენტირებას, რომელიც აუდიტის ობიექტს აქვს აუდიტის რეკომენდაციების განხორციელების პროცესში. აღნიშნული აუცილებელია შიდა აუდიტსა და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას შორის უკუკავშირის უზრუნველსაყოფად.

ყოველივე ზემოაღნიშნულის საფუძველზე, ეფექტიანობის აუდიტის მთლიანი პროცესი შედგება წინამდებარე დიაგრამაში წარმოდგენილი ძირითადი ეტაპებისგან:



2.7. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ დადგენილი პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩოს მოთხოვნები

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოცემული საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო შიდა აუდიტორთა მიმართ განსაზღვრავს მოთხოვნებს, რომლებიც დაცული უნდა იქნას აუდიტის განხორციელების პროცესში.

აღნიშნული მოთხოვნის თანახმად, აუდიტი უნდა განხორციელდეს მაღალპროფესიონალურად და სათანადო პროფესიული გულმოდგინებით. აუდიტორს უნდა გააჩნდეს საკმარისი პროფესიული ცოდნა, უნარები და კომპეტენცია საკუთარი ფუნქციების შესასრულებლად. აღნიშნული ასევე მოიცავს მიმდინარე საქმიანობის, ტენდენციებისა და ახლად წარმოშობილი საკითხების გათვალისწინებას, რაც აუცილებელია შესაფერისი რჩევებისა და რეკომენდაციების მოსამზადებლად.

შიდა აუდიტორები სათანადო პროფესიულ გულმოდგინებას ავლენენ წინამდებარე საკითხების გაცნობიერებით:

- ◆ აუდიტის მიზნების მისაღწევად შესასრულებელი სამუშაოს მასშტაბი;
- ◆ საკითხების სირთულე, არსებითობა და მნიშვნელობა;
- ◆ მართვის ადეკვატურობა და ეფექტიანობა, რისკის მართვა და კონტროლის ღონისძიებები;
- ◆ არსებითი შეცდომების, თაღლითობისა და კანონშეუსაბამობის რისკები;
- ◆ აუდიტზე დახარჯული რესურსების შეფარდება აუდიტის სარგებელთან.

ზოგადად, აუდიტორს უნდა გააჩნდეს უმაღლესი განათლება და გამოცდილება საშემფასებლო/კვლევით საქმიანობაში. შესაფერისი აკადემიური სფეროებია პოლიტიკური მეცნიერებები, ეკონომიკა, სოციალური მეცნიერებები, სამართალი, სტატისტიკა ან ბუღალტერია.

აუდიტორისათვის მნიშვნელოვანია ისეთი პიროვნული თვისებები, როგორებიცაა ანალიტიკური აზროვნება, შემოქმედებითობა, სოციალური უნარები (ურთიერთობა ადამიანებთან), განსხვავებული მოსაზრების მიღების უნარი, პირდაპირობა, მსჯელობის უნარი, კარგი წერილი, მეტყველებისა და პრეზენტაციის უნარები.

გარდა ამისა, აუდიტის სტანდარტები მოითხოვს, რომ აუდიტორებმა მონაწილეობა მიიღონ დასრულებული აუდიტების ობიექტურ გადახედვაში და ხელი შეუწყონ საკუთარი გამოცდილების ორგანიზაციის შიგნით გაზიარებას.

03

დაგეგმვა და აუდიტის თემის შერჩევა

აუდიტის სწორად დაგეგმვა მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც აუდიტორმა ზუსტად უნდა იცოდეს, რის მიღწევა სურს და როგორ მიაღწიოს დასახულ მიზანს. დაგეგმვის პროცესის მიზანია ჩასატარებელი აუდიტის თემების განსაზღვრა, მათთვის პრიორიტეტის მინიჭება და შერჩევა.

დაგეგმვა ემსახურება აუდიტორული საქმიანობის ეფექტიანობის გაზრდას. სწორად წარმართული დაგეგმვის პროცესი უზრუნველყოფს ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაოს მოცულობასა და დროის განრიგთან დაკავშირებით სწორი გადაწყვეტილებების მიღებას. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი უნდა ეფუძნებოდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრატეგიულ არჩევანს.

სასურველია ეფექტიანობის აუდიტის მიმართ სტრუქტურირებული მიდგომის გამოყენება, ამავედროულად თემების პრიორიტეტიზაციისა და დროში განაწილების საკითხებში მოქნილობის შენარჩუნების პირობით.

აუდიტის დაგეგმვა ხორციელდება ორ დონეზე:

- ◆ საერთო დონე - სტრატეგიული დაგეგმვა, მათ შორის, წლიური დაგეგმვით;
- ◆ სფეროს დონეზე - ზოგადი კვლევა და წინასწარი შესწავლა.

3.1. სტრატეგიული დაგეგმვა

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის საწყისი ეტაპი დაკავშირებულია შიდა აუდიტის სუბიექტის ორ ძირითად დოკუმენტთან: შიდა აუდიტის სტრატეგიულ და წლიურ გეგმებთან.

სტრატეგიული გეგმის მიზანია აუდიტის მიზნებისა და მოთხოვნების განსაზღვრა, არსებული სიტუაციისა და სამომავლო ტენდენციების შესწავლა, ამოცანების დასახვა და არსებული საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად შესაბამისი რესურსების გამოყოფა.

დანესებულების ხელმძღვანელის მიერ დამტკიცებული შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა განსაზღვრავს შიდა აუდიტის საქმიანობის მიმართულებებს, მიზნებსა და მოქმედების სფეროს სამი წლის პერიოდით.

სტრატეგიული გეგმა იქმნება აუდიტის გარემოს საფუძველზე, რომელიც მოიცავს საჯარო დანესებულების სისტემაში არსებულ ძირითად პროცესებსა და პროდუქტებს, პროგრამებს/ქვეპროგრამებსა და სტრუქტურულ ერთეულებს.

ორგანიზაციაში, სადაც ცვლილებები უწყვეტად მიმდინარეობს, პროცესები რეგულარულად, დროდადრო იცვლება იმის უზრუნველსაყოფად, რომ ორგანიზაციამ მიაღწიოს მიზნებს და გადაჭრას პრობლემები. დროთა განმავლობაში, ძველ მოთხოვნებს ანაცვლებს ახალი საჭიროებები.

მოთხოვნები და გარემოებები მუდმივად იცვლება და ამდენად, შიდა აუდიტის სუბიექტი მზად უნდა იყოს მოვლენათა განვითარებისა და ტენდენციების მონიტორინგისთვის, ასევე არსებული პრიორიტეტების გადახედვისა და ახალი მიდგომების/მეთოდების გამოყენებისთვის. შიდა აუდიტი მოიაზრება, როგორც ინსტრუმენტი პოზიტიური ცვლილებებისთვის და ამდენად, მისი პრიორიტეტები ეფექტიანობის აუდიტში უნდა ასახავდეს და პასუხობდეს ორგანიზაციაში გაუმჯობესების საჭიროებებს.

სტრატეგიული გეგმა საშუალებას იძლევა, განისაზღვროს შიდა აუდიტის პრიორიტეტული მიმართულებები, რისკების შეფასების მეთოდოლოგია, საჭირო და ხელმისაწვდომი რესურსები, სტრატეგიული განვითარების ძირითადი მიმართულებები და გამოწვევები.

სტრატეგიული გეგმის საფუძველზე დგება შიდა აუდიტის წლიური გეგმა, რომელიც შეიცავს მიმდინარე წელს დაგეგმილი აუდიტის მასშტაბისა და დროში განაწილების შესახებ ინფორმაციას.

წლიური გეგმის მიზანია წლის განმავლობაში ჩასატარებელი აუდიტის თემების/მიმართულებებისა და იმ ადამიანური თუ სხვა რესურსის საჭიროების განსაზღვრა, რომელიც აღნიშნული პროგრამის შესასრულებლად საჭირო. იგი უნდა ითვალისწინებდეს რისკებსა და მოსალოდნელ ცვლილებებს მიმდინარე საქმიანობაში.

წლიური გეგმა მზადდება სტრატეგიული პრიორიტეტების, ორგანიზაციულ პროცესებში არსებული ხარვეზების ზოგადი კვლევისას განსაზღვრული მნიშვნელოვანი საკითხების, წინასწარი შესწავლისა და წინა წლებში განხორციელებული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის შედეგების საფუძველზე.

შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ წლიური დაგეგმვის პროცესში აუდიტის თემების შერჩევისას გამოყენებული მეთოდების ნუსხა მოიცავს შემდეგს:

- ◆ ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრატეგიული პრიორიტეტების გათვალისწინება;
- ◆ აუდიტის სხვა სახეების, ასევე გარე აუდიტის შედეგების გამოყენება;
- ◆ სისტემური პრობლემის იდენტიფიცირება, რომელიც დამახასიათებელია როგორც მოცემული ორგანიზაციის, ასევე მსგავსი მიზნებისა და ამოცანების მქონე ორგანიზაციებისთვის (მაგალითად, მოქალაქეთათვის მომსახურების გაწევა, საქმიანობის მომიჯნავე სფერო, დაფინანსების იდენტური წყაროები და ა.შ.);
- ◆ ჩატარებული აუდიტის ფარგლებში გამოვლენილი ახალი გარემოებები (თემიდან ახალი თემის წარმოშობა, გადასვლა);
- ◆ საკითხები, რომლებსაც მედია და არასამთავრობო სექტორი დიდ ყურადღებას უთმობს;
- ◆ ხელმძღვანელობის ინიციატივები და პრიორიტეტები;
- ◆ შიდა აუდიტის სხვა სუბიექტების მიერ განხორციელებული საინტერესო აუდიტი და სხვ.

წლიური დაგეგმვის განხორციელება მიზანშეწონილია შემდეგ ეტაპებად: აუდიტის პოტენციური მიმართულებების/სფეროების განსაზღვრა, აუდიტის თემის შერჩევის კრიტერიუმის განსაზღვრა, პოტენციური აუდიტისთვის საჭირო ინფორმაციის ძირითადი წყაროების განსაზღვრა.

რეალისტური წლიური დაგეგმვის უზრუნველსაყოფად, შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომლებმა მუდმივად უნდა იზრუნონ აუდიტის პოტენციური თემების მოსაძიებლად და წელიწადში სულ მცირე ერთხელ განიხილონ აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელთან და სხვა თანამშრომლებთან. შესაბამისი მოსამზადებელი სამუშაოებისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის შიგნით განხილვის შედეგად შერჩეულ თემებზე ხორციელდება დამატებითი კვლევა. აუდიტის ის პოტენციური თემები, რომლებიც წინასწარი კვლევის შედეგების მიხედვით ჩაითვლება პერსპექტიულად, გაითვალისწინება შემდგომი ან იმავე წლის აუდიტის გეგმაში.

3.2. ზოგადი კვლევა

შიდა აუდიტის სუბიექტის მოხელეთა მიერ აუდიტის პოტენციური თემების მოსაძიებლად მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია ზოგადი კვლევა. ზოგადი კვლევა გამოიყენება ორგანიზაციის საქმიანობის კონკრეტული მიმართულების, პროგრამის ან პროცესის შესახებ ინფორმაციის შესაგროვებლად, პოტენციური აუდიტის მიმართულებების იდენტიფიცირებისთვის და ეხმარება აუდიტორს, ყურადღება გაამახვილოს ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე. ეს პროცესი საშუალებას იძლევა, შედარებით მოკლე დროში შეგროვდეს საკმარისი მოცულობის ინფორმაცია ორგანიზაციების საქმიანობისა და ოპერაციების დეტალური გადამოწმების გარეშე.

ზოგადი კვლევა მოიცავს ისეთ ღონისძიებებს, როგორებიცაა:

- ◆ ორგანიზაციაში სიახლეების შესახებ ინფორმაციის რეგულარული გაცნობა;
- ◆ ლიტერატურის მოძიება;
- ◆ აუდიტის ობიექტის წლიური ანგარიშების შესწავლა;
- ◆ აუცილებლობის შემთხვევაში, ინფორმაციის პირდაპირ შესაბამისი ორგანიზაციებიდან მოპოვება;
- ◆ ახლო წარსულში როგორც შიდა, ისე გარე აუდიტორების მიერ ჩატარებული ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტების ანგარიშების გაცნობა და გაანალიზება;
- ◆ კონფერენციებსა და სემინარებში მონაწილეობა;
- ◆ კოლეგებთან, დაინტერესებულ მხარეებთან და სპეციალისტებთან გამართული დისკუსიები;
- ◆ მასობრივი საინფორმაციო საშუალებების მიერ გავრცელებული ინფორმაცია;
- ◆ საზედამხედველო ორგანოებისა და არასამთავრობო ორგანიზაციების მხრიდან ორგანიზაციასთან დაკავშირებით გაუღერებული ინფორმაციისათვის თვალყურის დევნება და სხვ.

ზოგადი კვლევის შედეგად შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა გამოკვეთოს აუდიტის რამდენიმე შესაძლო მიმართულება, რომელთა დადასტურება და ერთ-ერთი ან რამდენიმე მათგანის შერჩევა განხორციელდება წინასწარი შესწავლის ეტაპზე.

ზოგადი კვლევის დასრულებისას მისი შედეგები უნდა აისახოს დოკუმენტურად (მაგალითად, მომზადდეს სამსახურებრივი ან მოხსენებითი ბარათი, მემორანდუმი და ა.შ.)¹¹ და წარედგინოს შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს.

3.3. პოტენციური თემების შერჩევა

აუდიტორებმა უნდა შეარჩიონ არსებითი მნიშვნელობის ისეთი თემები, რომლებიც შემოწმებადია. განხორციელებულმა აუდიტმა მნიშვნელოვანი სარგებელი უნდა მოიტანოს ორგანიზაციის ფუნქციონირების გაუმჯობესებას, შიდა პროცესების სრულყოფას და ხელი შეუწყოს ორგანიზაციული მიზნებისა და შედეგების მიღწევას.

11 იხ. დანართი N1. აუდიტის ინიცირების მემორანდუმი.

ეფექტიანობის აუდიტის თემები პრობლემის/რისკის შეფასების შედეგად შეირჩევა, არსებითობის გათვალისწინებით. არსებითობა მოიაზრებს არა მხოლოდ ფინანსურ არსებითობას, არამედ საკითხის სოციალურ და პოლიტიკურ მნიშვნელობას, სადაც აქცენტი კეთდება საჯარო პოლიტიკის განხორციელების შედეგებზე. აუდიტის თემების შერჩევის პროცესი მიზნად ისახავს აუდიტის გავლენის გაფართოებას, აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობების გათვალისწინებით.

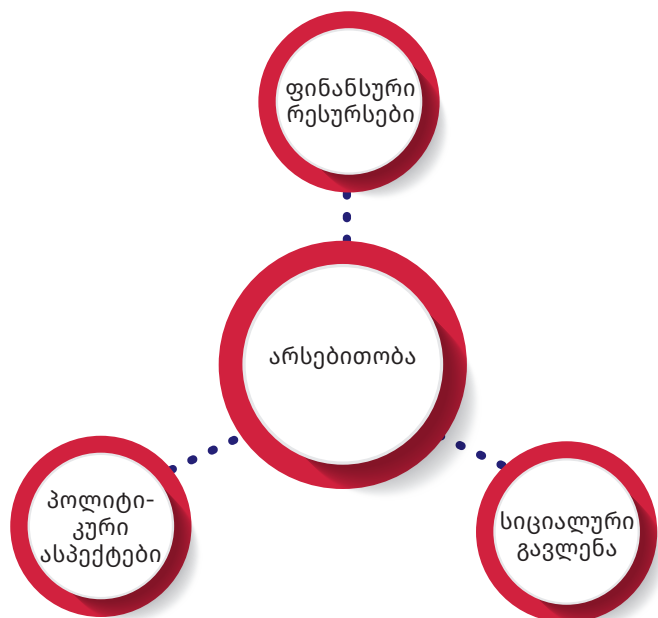
ზოგადი კვლევის პროცესში გროვდება დიდი მოცულობის ინფორმაცია. შესაძლოა, ამ ეტაპზე უკვე განისაზღვროს პოტენციური აუდიტის რამდენიმე მიმართულება. იმისთვის, რომ აუდიტორმა მიზანშეწონილად მიიჩნიოს ამა თუ იმ თემის შესწავლის გაგრძელება, მას ესაჭიროება გარკვეული საფუძველი შეგროვებული ინფორმაციის შესაფასებლად.

არსებობს მრავალი ფაქტორი, რომლის მხედველობაში მიღება აუცილებელია აუდიტის პოტენციური თემების ერთმანეთთან შედარებისა და პრიორიტეტებად დახარისხებისთვის. ეს ფაქტორებია:

- ◆ ხარჯების გადამეტება ან ზრდა, რაც დამატებითი რესურსების მოთხოვნას განაპირობებს;
- ◆ პროექტები დროულად არ სრულდება;
- ◆ პერსონალის უკმაყოფილება ან პერსონალის მაღალი დენადობა;
- ◆ მომხმარებლების საჩივრები ლოდინის ხანგრძლივობასთან, მომსახურების ხარისხთან და დეფექტურ პროდუქციასთან დაკავშირებით;
- ◆ იკვთება, რომ საქმიანობის მიზნები ვერ მიიღწევა;
- ◆ ობიექტი საკუთარი მანდატის მიღმა საქმიანობს;
- ◆ ტენდერში მონაწილე პრეტენდენტთა საჩივრები პროცედურების დაუცველობის შესახებ;
- ◆ კანონმდებლობის ან სახელმწიფო პოლიტიკის ცვლილება;
- ◆ ახალი ტექნოლოგიების შემოღება ან სხვა არსებითი ცვლილებები;
- ◆ მნიშვნელოვანი ორგანიზაციული ცვლილებების განხორციელება და სხვ.

ზოგადი კვლევის ჩატარების შემდეგ, რამდენიმე კრიტერიუმის საფუძველზე განისაზღვრება, რამდენად მიზანშეწონილია მოცემულ საკითხზე წინასწარი შესწავლის გაგრძელება. პოტენციური აუდიტის თემების ერთმანეთთან შესადარებლად და პრიორიტეტების განსასაზღვრად საჭირო შერჩევის კრიტერიუმებია:

დიაგრამა 6. არსებითობის კომპონენტები ეფექტიანობის აუდიტში



- ◆ აუდიტის თემის შესაფერისობა:
 - არსებითობა (ფინანსური რესურსები, ორგანიზაციისა და მისი მომხმარებლების, დაინტერესებული მხარეებისათვის მნიშვნელობა);
 - არაეკონომიურობის, არაპროდუქტიულობისა და არაეფექტიანობის რისკები;
 - პრობლემის ტიპი იქნება ეს სტრუქტურული, სისტემური, თუ ლოკალური;
 - პრობლემის განგრძობადობა (გრძელვადიანია და მოკლევადიანი);
- ◆ აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობა:
 - შესაფერისი აუდიტის მეთოდების გამოყენებისა და ინფორმაციის მოპოვების შესაძლებლობა;
 - სათანადო რესურსების ხელმისაწვდომობა (ადამიანური რესურსები, დრო).
- ◆ ცვლილების პოტენციალი:
 - არსებობს პრობლემის გადაწყვეტის საშუალებები (საბიუჯეტო დაფინანსების გაზრდის გარეშე);
 - შიდა აუდიტის ობიექტის (ორგანიზაციის) მიერ ცვლილების სურვილის დემონსტრირება;
 - ცვლილების პოტენციალს არ ზღუდავს პოლიტიკური, ფინანსური, ეთიკური და სხვა ფაქტორები;
 - სხვა ორგანოები/ორგანიზაციების არსებობა, რომლებიც იკვლევს მოცემული პრობლემის გადაჭრის გზებს;
 - მიღებული შედეგების სამომავლო პროგრამებისთვის არასარგებლიანობა.

აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობის კრიტერიუმი რესურსების ასპექტთან ერთად მოიცავს მეთოდოლოგიისა და აუდიტის უნარ-ჩვევების საკითხებს. რიგ შემთხვევაში აუდიტის განხორციელება შეთავაზებული მეთოდოლოგიითა და გარე კონსულტანტების დახმარების გარეშე შეიძლება აღმოჩნდეს რთული ან დიდ რესურსებთან დაკავშირებული (მაგალითად, გეოგრაფიულად შორ მანძილებზე დისტანცირებული პუნქტებიდან ინფორმაციის მოპოვება და სხვ.). ამდენად, მონაცემთა ხელმისაწვდომობის შეფასება აუდიტის პრობლემის შერჩევის მნიშვნელოვანი ნაწილია.

ცვლილების პოტენციალის კრიტერიუმი მნიშვნელოვანია, რადგან აუდიტორებს აინტერესებთ, შეაფასონ ორგანიზაციის საქმიანობა მისი ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით. აღსანიშნავია, რომ პრობლემის გადაჭრა უფრო მეტი რესურსის გამოყოფის გზით არ ნიშნავს იმას, რომ ორგანიზაციების საქმიანობის ეფექტიანობა აუცილებლად გაუმჯობესდება.

რამდენიმე პოტენციური თემის არსებობისას, მათ შორის უფრო აქტუალური თემის შერჩევის მიზნით შესაძლებელია ფორმალიზებული მეთოდის გამოყენება. ამ მეთოდის ფარგლებში შერჩევის ზემოაღნიშნულ კრიტერიუმებს მინიჭებული აქვთ კონკრეტული წონა, რომელიც მრავლდება აუდიტორის მიერ კონკრეტული კრიტერიუმის შეფასებით ქულაზე. ამ ნამრავლების ჯამი კი იძლევა ინფორმაციას პოტენციური თემების მნიშვნელოვანების შესახებ.¹²

04

წინასწარი შესწავლა და
ცალკეული ეფექტიანობის
აუდიტის დაგეგმვა

4.1. წინასწარი შესწავლა

ზოგადი კვლევის შედეგების მიხედვით, აუდიტის პოტენციური თემებიდან პრიორიტეტულად მიჩნეულ საკითხზე ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ მიიღება გადაწყვეტილება, წინასწარი შესწავლის ან პირდაპირ ძირითადი სამუშაოს დაწყების შესახებ გადაწყვეტილების მისაღებად.

წინასწარი შესწავლა მიზნად ისახავს საჭირო პირობების შექმნას აუდიტის სრულყოფილად განხორციელებისთვის. მისი მიზანია, განიმარტოს და საკმარისად დასაბუთდეს, რატომ უნდა ჩატარდეს აუდიტი ამ კონკრეტული საკითხის შესასწავლად.

წინასწარი შესწავლის ეტაპზე შიდა აუდიტორთა ჯგუფი განსაზღვრავს ეფექტიანობის აუდიტის მოტივაციას, მიზნებსა და ანალიტიკურ მეთოდებს, რომელიც გამოყენებული იქნება აუდიტის მიზნების მისაღწევად, ამზადებს კითხვებს/ქვე-კითხვებს, განსაზღვრავს მასშტაბს, შეიმუშავებს კრიტერიუმებს, ინფორმაციის წყაროებსა და აუდიტის მეთოდოლოგიას.

იმისათვის, რომ განისაზღვროს, რამდენად რეალისტური, განხორციელებადი და სასარგებლო იქნება აუდიტი, აუდიტორებმა უნდა მიიღონ უახლესი ცოდნა აუდიტის ობიექტის შესახებ, რაც დამოკიდებულია შიდა აუდიტორთა სამუშაო ჯგუფში არსებულ ცოდნაზე შესამოწმებელ სფეროსთან მიმართებით. ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს აუდიტის რეალური შესაძლებლობები, აუდიტის შედეგად მიღებული სარგებელი. მან უნდა მიიღოს უახლესი ინფორმაცია და ცოდნა ეფექტიანობის აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებით.

წინასწარი შესწავლის არსიდან გამომდინარე, რთულია სამუშაო მეთოდების სტანდარტიზება ან ინფორმაციის წყაროების წინასწარ იდენტიფიცირება. წინასწარი შესწავლის ხანგრძლივობის შესახებ გადაწყვეტილებას იღებს შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელთან ერთად. აუდიტის ჯგუფმა უნდა გადაწყვიტოს:

- ◆ რა სახის ინფორმაციაა საჭირო წინასწარი შესწავლისთვის;
- ◆ როგორ განხორციელდება ინფორმაციის მოპოვება;
- ◆ როგორ გამოიყენებენ ინფორმაციას აუდიტის მიზნის/პრობლემის შესარჩევად.

წინასწარი შესწავლის გეგმა მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის მიდგომის, ვადებისა და წინასწარი შესწავლის განხორციელებისთვის საჭირო რესურსების შესახებ. წინასწარი შესწავლის გეგმაში შედის შემდეგი საკითხები:

- ◆ მოტივაცია - რა მიზეზით გადაწყვიტა შიდა აუდიტის სუბიექტმა წინასწარი შესწავლის განხორციელება;
- ◆ მიზნები და ის საკითხები, რომლებიც აუდიტის ჯგუფმა უნდა გამოიკვლიოს. ყურადღება გამახვილდება შესწავლის საგანზე და მოახდენს იმის ილუსტრირებას, თუ რის მიღწევას იმედოვნებენ აუდიტორები წინასწარი შესწავლის მეშვეობით;
- ◆ ინფორმაციის შეგროვება - გეგმაში მითითებული იქნება საჭირო ინფორმაციის სახეობა და წყარო, ასევე ის მეთოდები, რომლებსაც გამოიყენებენ ინფორმაციის მოსაპოვებლად. ინფორმაციის წყარო შეიძლება იყვნენ ადამიანები, იყოს დოკუმენტები და ფიზიკური საგნები.

რამდენადაც წინასწარი შესწავლა ცდისა და შეცდომების პროცესის თვისებებით ხასიათდება, შესაძლებელია სხვადასხვა მოსაზრების, აუდიტის ალტერნატიული პრობლემებისა და მეთოდის ტესტირება.

წინასწარი შესწავლა განავრცობს ზოგადი კვლევის პროცესში განხორციელებულ შეფასებებს და ამზადებს საკმარის დასაბუთებას შემდგომი სამუშაოების გასაგრძელებლად ან მიმდინარე შესწავლის შესაწყვეტად. წინასწარი შესწავლის დროს განისაზღვრება ორგანიზაციის ყველაზე მნიშვნელოვანი პრობლემები ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის კუთხით. ფაქტობრივად, მიღებული ინფორმაცია არის გზამკვლევი აუდიტის ეტაპზე.

4.2. მონაცემების შეგროვება

შესაგროვებელი მონაცემების ტიპისა და შეგროვების მეთოდებზე გადწყვეტილების მიღებისას ინფორმაციის გადარჩევისა და შეგროვების მიზანი უმნიშვნელოვანესია.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მონაცემების შეგროვება სხვადასხვა მიზნით ხორციელდება. უპირატესად, მონაცემები იმ მიზნით გროვდება, რომ შესაძლო გახდეს აუდიტის ობიექტის აღწერა, საბოლოო პროდუქტისა და ეფექტების გაზომვა და შეფასება. ასევე, შესაძლებელია, ჰიპოთეზის ტესტირების გზით აუდიტორმა ეფექტიანობა განმარტოს დასახული მიზნების რეალურ შედეგებთან შედარების მეშვეობით.

მონაცემთა შეგროვება ასევე შესაძლებელია იმ შიდა პროცესის ნაწილი იყოს, რომლის ფარგლებში აუდიტორი ცდილობს გაერკვეს ორგანიზაციის ფუნქციონირების კონკრეტული მიმართულების/სფეროს დეტალებში. პროცესის აღწერის სამუშაო დოკუმენტი დაეხმარება აუდიტორს, წინასწარი შესწავლის ეტაპზე მოიპოვოს ინფორმაცია აუდიტის თემასთან დაკავშირებული პროცესების შესახებ.¹³

პროცესის მიმდინარეობასთან ერთად მონაცემთა შეგროვების ხასიათი იცვლება, საჭირო ინფორმაცია უფრო და უფრო სპეციფიკური გახდება ინფორმაციის წყაროებთან და კითხვებთან მიმართებაში.

მონაცემები შეიძლება სხვადასხვა სახის იყოს. ჩვეულებრივ, განიხილავენ რაოდენობრივ (მყარ) და ხარისხობრივ (რბილ) მონაცემებს. რაოდენობრივი მონაცემები გულისხმობს რიცხვებსა და მათ ურთიერთქმედებას, ხოლო ხარისხობრივი მონაცემები შეიძლება ეხებოდეს შეხედულებებს, დამოკიდებულებებს ან სამუშაო პროცესის მდგომარეობის შესახებ ზოგად დაკვირვებებს.

წინასწარი შესწავლის ეტაპზე სათანადო დოკუმენტის სახით წარმოდგენილი მონაცემები მოგვიანებით, ძირითადი სამუშაოების განხორციელებისას, შეიძლება გამოყენებული იქნეს, როგორც აუდიტორული მტკიცებულება.

13 იხ. დანართი N3, პროცესების აღწერა.

4.2.1. მონაცემების შეგროვების გზები

მონაცემების სხვადასხვა წყარო არსებობს. ძირითადად აუდიტორები წყაროს სახით ადამიანებს, დოკუმენტებს ან ფიზიკურ საგნებს (მაგალითად, შენობებს, სატრანსპორტო საშუალებებს და სხვ.) იყენებენ. მონაცემების შეგროვების მეთოდებიც განსხვავებულია.

ცხრილი 4. მონაცემთა შეგროვების მეთოდები და მაგალითები

მონაცემების შეგროვების მეთოდები	შეგროვების მეთოდების მაგალითები
გამოკითხვა	ინტერვიუ კითხვარი სამიზნე ჯგუფები
ადამიანებზე დაკვირვება	აუდიტის ობიექტის თანამშრომლების ყოველდღიურ საქმიანობაზე დაკვირვება
ფიზიკური დათვალიერება	აუდიტის ობიექტის აქტივების დათვალიერება
წერილობითი დოკუმენტების გამოყენება	დოკუმენტური შესწავლა სტატისტიკური მონაცემების შედგენა

ზემოაღნიშნული მეთოდებით შესაძლებელია როგორც რაოდენობრივი, ისე ხარისხობრივი მონაცემების მოპოვება. აუდიტის სწორი სტრატეგია სხვადასხვა მეთოდების გაერთიანებას გულისხმობს, რასაც ზოგჯერ „**ტრიანგულაცია**“ უწოდებენ. 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.

გამოკითხვა

ინფორმაციის შეგროვების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი და სასარგებლო მეთოდია გამოკითხვა. გამოკითხვის ჩატარების ყველაზე გავრცელებული მეთოდებია:

- ◆ პირდაპირი ინტერვიუ;
- ◆ სატელეფონო ინტერვიუ;
- ◆ კითხვარი.

ამ მეთოდების გამოყენებით შეიძლება მოპოვებულ იქნას სხვადასხვა სახის ინფორმაცია. ჩვეულებრივ, ინტერვიუ - ხარისხობრივი, ხოლო კითხვარი უფრო რაოდენობრივი ხასიათის მონაცემების მიღების საშუალებას იძლევა. ინტერვიუ ყველაზე გავრცელებული მეთოდია. მეთოდის სახეობის შერჩევა დამოკიდებულია არსებულ გარემოებაზე.

აუდიტორებმა შეიძლება გამოიყენონ სამიზნე ჯგუფის მიდგომა, რომლის წევრები არიან აუდიტის ობიექტის თანამშრომლები, ადამიანები, რომლებსაც აუდიტის ობიექტის ან მეთოდოლოგიური შინაარსის საკითხების სპეციალური ცოდნა გააჩნიათ. ასეთი მიდგომის ერთ-ერთი მიზანი მონაცემების შეგროვებაა, თუმცა აუდიტორებს ასევე შეუძლიათ ამ ჯგუფთან განიხილონ მნიშვნელოვანი შედეგები და დასკვნები.

შესაძლებელია ინტერვიუს დროს გაკეთებული ჩანაწერების რესპოდენტებისთვის გაგზავნა, რათა მათ გადაამოწმონ, რამდენად ზუსტად იყო ინფორმაცია აღქმული და დოკუმენტირებული აუდიტორის მიერ. ინტერვიუ ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელოვანი ინფორმაციის წყაროა, მაგრამ საჭიროა სიფრთხილე მათი შედეგების გამოყენებისას. სასურველია, აუდიტორი არ დაეყრდნოს მხოლოდ ინტერვიუს შედეგებს და ისინი გამყარებულ იქნას ინფორმაციის სხვა წყაროებითაც.

ადამიანებზე დაკვირვება

პირდაპირი დაკვირვების მეთოდი აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, ჩანვდეს ოფიციალური დოკუმენტების მიღმა არსებულ რეალობას. ამ მეთოდის გამოყენების სხვადასხვა გზა არსებობს. მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება ეწვიოს სამუშაო ადგილს, სკოლებს, საავადმყოფოებს და ა.შ. ასევე, იგი შესაძლებელია თან ახლდეს აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებს ყოველდღიური საქმიანობისას. მაგალითად, სერვის-ცენტრის მისაღებში დააკვირდეს, როგორ ეპყრობიან მომხმარებლებს.

ფიზიკური ობიექტების დათვალიერება

ზოგჯერ აუდიტის მიზნის მისაღწევად აუცილებელია აუდიტის ობიექტის ფიზიკურ მდგომარეობაზე დაკვირვება. აქტივების დათვალიერებაში შეიძლება მონაწილეობდეს ორი ან სამი აუდიტორი, შესაძლებლობის შემთხვევაში, აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებთან ერთად. მტკიცებულებები შეიძლება წარმოდგენილი იყოს ფოტოსურათების, ცხრილების, რუკების სახით, გრაფიკულად ან სხვა ვიზუალური ფორმით. მაგალითად, სახიფათო მდგომარეობის ამსახველი ფოტოსურათი გაცილებით დამაჯერებელია იგივე პრობლემის სიტყვიერ აღწერილობასთან შედარებით.

სისტემატიზებული მუშაობის პირობებში აუდიტორმა შეიძლება შეადგინოს სია თუ რის დათვალიერებას აპირებს და როგორ განახორციელებს მას.

წერილობითი მასალის გამოყენება

წერილობითი მასალა აუდიტორისთვის წარმოადგენს ფორმალურ, ოფიციალურ დოკუმენტს ორგანიზაციისა და მისი ღონისძიებების, ასევე სხვადასხვა საქმიანობის სამართლებრივი და პოლიტიკური ფონის შესაქმნელად. აუდიტორისთვის წერილობითი მასალა არის მნიშვნელოვანი მტკიცებულება, რომლითაც შეიძლება დადასტურდეს მართებულია/სწორია თუ არა აუდიტის მიგნებები.

მეორე მხრივ, დოკუმენტი შეიძლება იყოს სუბიექტურად შედგენილი და აუდიტორები შეცდომაში შეიყვანოს. მნიშვნელოვანია, აუდიტორისთვის ცნობილი იყოს დოკუმენტის მომზადების მიზეზი და კონტექსტი. ქვემოთ მოცემულია წერილობითი დოკუმენტების ჩამონათვალი, რომლებსაც, როგორც წესი, აუდიტორები იყენებენ:

- ◆ ნორმატიული აქტები - საქართველოს კანონები, საქართველოს მთავრობის დადგენილებები, სამუშაო გეგმები, ბიუჯეტი;
- ◆ დაწესებულების ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- ◆ ბუღალტრული აღრიცხვის მასალები;
- ◆ შიდა რეგულარული ანგარიშები (წლიური ანგარიშები, პროგრამის განხორციელების ანგარიშები და სხვ.);
- ◆ შიდა პოლიტიკა, პროცედურები და ა.შ.

4.2.2. მონაცემთა ანალიზი

მონაცემების ანალიზისას აუდიტორებმა მუშაობა უნდა დაიწყონ აუდიტის მიზნებისა და აუდიტის კითხვების განხილვით. ეს მათ დაეხმარება მონაცემების დახარისხებასა და ანალიზის ფოკუსირებაში.

ინტერვიუებისა და კითხვარების მეშვეობით მონაცემების შეგროვების, ასევე სტატისტიკური მონაცემების მოპოვების შემდეგ, საჭიროა ამ მონაცემების თავმოყრა და მათი ანალიზი. აღნიშნული აუდიტორს საშუალებას აძლევს, წარმოადგინოს აუდიტის მიგნებები, გამოიტანოს დასკვნები და შეიმუშაოს რეკომენდაციები საჭირო ღონისძიებებთან დაკავშირებით.

შეგროვებული მონაცემები ანალიზის შედეგად ინფორმაციად გარდაიქმნება. აღნიშნული შესაძლოა შემდეგნაირად განხორციელდეს:

- ◆ მოხდეს იმ ძირითადი ფაქტორების იდენტიფიცირება, რომლებიც ზეგავლენას ახდენს ეკონომიურობაზე, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობაზე;
- ◆ შეძლებისდაგვარად უნდა დასაბუთდეს და მიეთითოს, რატომ არ დააკმაყოფილა ოპერაციამ ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპები;
- ◆ პრობლემების ინდიკატორების გამოყენებით ხორციელდება იდეების გენერირება და მათი დაჯგუფება შესაძლო პრობლემურ სფეროებად.

მონაცემთა ანალიზის სამი ტიპი არსებობს:

- ◆ სტატისტიკური მაჩვენებლების რაოდენობრივი ანალიზი;
- ◆ ინტერვიუს ჩანაწერებისა და დოკუმენტების ხარისხობრივი ანალიზი;
- ◆ რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ანალიზის კომბინაცია ყველა ტიპის მონაცემებზე.

რაოდენობრივი ანალიზი

რაოდენობრივი მონაცემები თვლადია, რიცხვებით გამოისახება და შეიძლება მათი გამოყენება მოსაზრების საილუსტრაციოდ ან დასასაბუთებლად. აუდიტის პროცესში მათი შეგროვება შესაძლოა სხვადასხვა მიზნით მოხდეს: მაგალითად, პრობლემის ან საბოლოო პროდუქტის ანალიზისთვის.

მონაცემთა განაწილება ხშირად შესაძლოა გრაფიკის სახით იყოს წარმოდგენილი, რომელიც ცვლადის ყველა მნიშვნელობას ასახავს. აუდიტის ანალიზისა და ანგარიშის შედეგისთვის სტატისტიკა, რომელიც მონაცემთა განაწილებას ასახავს, ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია.

მეორე თავში განხილულ ვირუსის ეპიდემიის პროგრამის მაგალითში,¹⁴ პროგრამის მიზანი იყო ინფიცირების შემთხვევების შემცირება. აუდიტორები დაინტერესებულნი არიან ეპიდემიის შემთხვევების შესაძლო შემცირების შესწავლით. ისინი ამავე დროს ეძებენ ფაქტორებს, რომელიც განაპირობებს ინფიცირების შემთხვევების შემცირებას. ეს ფაქტორები შეიძლება არსებობდეს იმ სისტემის შიგნით (შიდა ფაქტორები), რომელიც ანალიზის საგანს წარმოადგენს - როგორც პროგრამის ფარგლებში განხორციელებული ქმედებების შედეგი, ან მის გარეთ (გარე ფაქტორები).

¹⁴ მაგალითი ადაპტირებულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოდან.

მაგალითად, ეპიდემიის ბოლო 2 წლის ამსახველი მონაცემები გვაქვს კონკრეტულ რეგიონში („ა“), სადაც პროგრამა ხორციელდებოდა.

ამ შემთხვევაში ჩანს, რომ ეპიდემიის წინააღმდეგ მიმართული პროგრამის დაწყებამდე ინფიცირების შემთხვევების რაოდენობა გაცილებით უფრო მაღალია, ვიდრე პროგრამის განხორციელების შემდეგ. აღნიშნული შედეგები შეიძლება აიხსნას ამ კონკრეტულ პროგრამის ეფექტიანობით ან/და სხვა გარე ფაქტორებით.

გარე ფაქტორების ზემოქმედების გამორიცხვის მიზნით, შერჩეულ იქნა მეორე რეგიონი („ბ“), სადაც მოსახლეობა იმავე ტიპის პრობლემის წინაშე იდგა. პროგრამა „ბ“ რეგიონში საერთოდ არ განხორციელებულა და ეს რეგიონი იქნება ერთგვარი ‘მაკონტროლებელი ჯგუფი’, რომელიც გარე ფაქტორების ზეგავლენას გამორიცხავს.

წელი	2019	2020
A რეგიონი	45027	38094
B რეგიონი	35825	36089

„ა“ და „ბ“ რეგიონების მონაცემების შედარებიდან ჩანს, რომ „ბ“ რეგიონში ვირუსით დასნებოვნებულთა რიცხოვნობა არ შემცირებულა, მაშინ, როდესაც, იმავე პერიოდში, „ა“ რეგიონში ინფიცირებულთა რაოდენობამ მნიშვნელოვნად იკლო. ამრიგად, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ინტერვენციის პროგრამის სახით ეფექტიანი გამოდგა.

ხარისხობრივი ანალიზი

ინტერვიუს ანალიზი

ინტერვიუს შედეგად მოპოვებული ინფორმაციისა და მონაცემების ანალიზისას მთავარი პრობლემა მდგომარეობს ინტერვიუს შედეგების კონკრეტული კატეგორიებისა და თემების მიხედვით დახარისხებაში.

ინტერვიუს პროცესში აუდიტორი ეძებს ინფორმაციის კვალს, გარემოებებს, რომლებიც ურთიერთშესაბამისია ან იკვლევს ერთი და იმავე ძირეული პრობლემის, ცნებისა თუ საკითხების მაგალითებს. ამგვარად, ხარისხობრივი ანალიზი შესაძლოა, აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესაფასებლად და ასახსნელად იქნას გამოყენებული.

დოკუმენტების გაცნობის შედეგად აუდიტორებს საშუალება აქვთ შეაგროვონ აღწერილობითი ინფორმაცია, სისტემატურად გააანალიზონ ტექსტი და მოიძიონ საინტერესო გარემოებები.

ინფორმაციის ანალიზი გონებრივი, შემოქმედებითი და განმეორებითი პროცესია, რომელიც მოიცავს როგორც რაციონალურ, ისე ირაციონალურ ელემენტებს. იგი ყოველთვის მოიცავს ანალიზსა და დისკუსიებს, ე.წ. ბრენინგს და ძირითადად არარაოდენობრივ ტექნიკას, როგორებიცაა 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 ჰიპოთეზებთან

რელევანტურობის თვალსაზრისით. აღნიშნული შესაძლოა განხორციელდეს იგივე ტექნიკის გამოყენებით, რომელიც გამოიყენება ინტერვიუების ანალიზის დროს.

რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ანალიზის სინთეზი

შესაძლებელია სხვადასხვა ტიპის მონაცემთა გაერთიანება, მაგალითად, ინტერვიუს შედეგები სტატისტიკური მონაცემების ანალიზის შედეგებთან იქნას კომბინირებული, ცალკეული შემთხვევების (ე.წ. ქეისის) შესწავლის შედეგები გაერთიანებული იქნას კითხვარების შედეგად მიღებულ მონაცემებთან. ზოგიერთი მიგნება შესაძლოა ქვეყნის დასავლეთ ნაწილში ჩატარებულ ძირითად პროცედურებს ეფუძნებოდეს, ხოლო დანარჩენი ეხებოდეს აღმოსავლეთ რეგიონს. ზოგიერთი მიგნება შესაძლოა თანამშრომელთა სპეციფიკური ჯგუფის გამოკითხვის შედეგებს ეფუძნებოდეს, მაშინ, როდესაც სხვა მიგნებები 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.

4.3. აუდიტის პრობლემის შერჩევა

კარგად ფორმულირებული აუდიტის პრობლემა არის დადასტურებული პრობლემა, ფაქტი, რომელთან დაკავშირებით აუდიტის ჩატარება შესაძლებელია. ის უნდა იყოს დაკავშირებული ეფექტიანობის სამი ელემენტიდან (ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა) სულ მცირე ერთ მათგანთან მაინც.

ეფექტიანობის აუდიტის ფოკუსმა შესაძლოა მოიცვას რიგი განსხვავებული პრობლემები. მიუხედავად ამისა, ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას პრიორიტეტი მიენიჭება იმ პრობლემებს, რომლებიც რელევანტურია ადამიანთა მრავალრიცხოვანი ჯგუფებისათვის (არ არის კონცენტრირებული ინდივიდუალურ პრობლემებზე) და ატარებს გრძელვადიან, სტრუქტურულ ხასიათს.

პრობლემები ასევე შესაძლოა სხვადასხვა პერსპექტივიდან იყოს განხილული. ის, რაც დანაშაულებითი სკოლის დირექტორის მიერ იდენტიფიცირებულია, როგორც პრობლემა, შესაძლოა მოსწავლეების, მასწავლებლების, დამლაგებლებისა და პოლიტიკოსების თვალსაზრისით არ წარმოადგენდეს პრობლემას.

ამგვარად, აუდიტორმა უნდა განახორციელოს დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი შეფასება და პრობლემას შეხედოს სხვადასხვა პერსპექტივიდან.

აუდიტის პოტენციური პრობლემები ვლინდება წინასწარი შესწავლის შედეგებიდან. წინასწარი შესწავლის პროცესში ჩატარებული სამუშაოდან აუდიტორმა უნდა გაანალიზოს და დაახასიათოს გამოვლენილი პრობლემები. როდესაც რამდენიმე პრობლემა გამოვლენილია, აუდიტის მასშტაბი უნდა შემცირდეს იმ პრობლემის არჩევით, რომელიც ყველაზე მნიშვნელოვანია. აღნიშნული განპირობებულია იმით, რომ როგორც წესი, შეუძლებელია წინასწარი შესწავლის ეტაპზე გამოვლენილი ყველა პრობლემის შესწავლა.

ყველაზე მნიშვნელოვანი პრობლემის გამოვლენა შერჩევის კრიტერიუმების,¹⁵ პრობლემის ხის ანალიზისა და დახარჯული რესურსი/საბოლოო პროდუქტის მოდელის გამოყენებით.

პრობლემის ხის ანალიზი

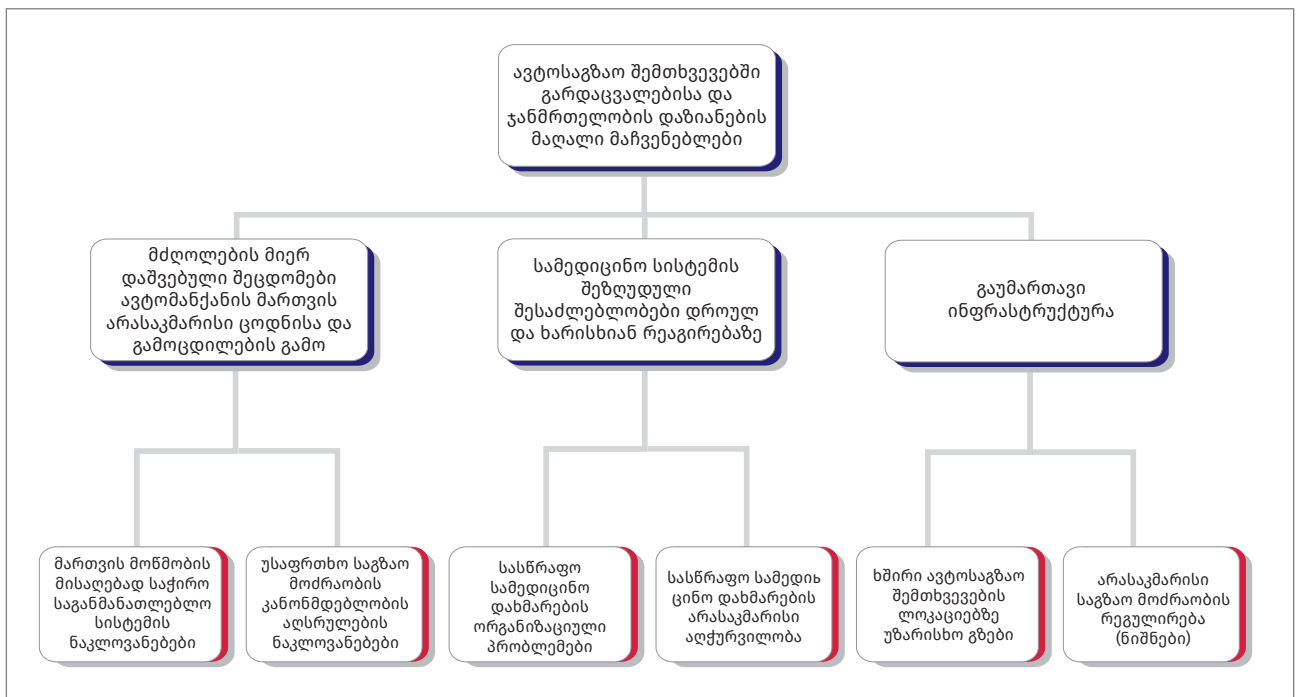
პრობლემის ხის ანალიზი გამოიყენება სხვადასხვა პრობლემის ერთმანეთთან იერარქიულად დასაკავშირებლად იმის მიხედვით, თუ როგორ ახდენენ ისინი ერთმანეთზე ზემოქმედებას. ნებისმიერი მართკუთხედი ხის ვერტიკალში წარმოადგენს პრობლემას. მოცემული პრობლემის მიზეზები შეიძლება აღმოვაჩინოთ უფრო დაბალ დონეზე, ხოლო შედეგები - ვერტიკალურად, ზემოთ მოძრაობისას.

პრობლემის ხის მომზადების ძირითადი მიზანია პოტენციური აუდიტის პრობლემის გამოვლენა ზოგადი კვლევის/წინასწარი შესწავლის ფარგლებში გამოთქმული მოსაზრებებისა და მიკვლეული გარემოებების (მიგნებების) მეშვეობით.

პრობლემის ხის უკეთ აღსაქმელად წარმოდგენილია ავტოსაგზაო შემთხვევების მაღალი ლეტალურობის პრობლემის მაგალითი.

ავტოსაგზაო შემთხვევების შედეგად გარდაცვალებისა და ჯანმრთელობის დაზიანების მაღალი მაჩვენებლები სერიოზულ საფრთხეს უქმნის საზოგადოებრივ ცხოვრებას. პრობლემის იდენტიფიცირების მიზნით, ავტოსაგზაო შემთხვევების გამომწვევი მიზეზების ანალიზისას შეიძლება გამოყენებულ იქნას სქემა - პრობლემების ხე, რომელიც ილუსტრირებულია წინამდებარე დიაგრამაში.

დიაგრამა 7. პრობლემის ხის ანალიზი ავტოსაგზაო შემთხვევების მაღალი ლეტალურობის მაგალითზე



15 იხ. სახელმძღვანელოს ქვეთავი 3.3: პოტენციური თემების შერჩევა.

ზოგადად, უმჯობესია აუდიტის პრობლემა შეირჩეს უფრო ქვედა და არა ზედა 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 აუდიტი შესაძლოა 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.

პრობლემის ხის სახით მოსაზრებების ჩამოყალიბება შრომატევადი პროცესია, რამდენადაც ხე, როგორც წესი, რამდენჯერმე უნდა შესწორდეს, სანამ აუდიტის ჯგუფი სასურველ შედეგს მიიღებს. არსებობს პრობლემის ხის ანალიზის რამდენიმე ფაზა. თანამშრომლები, რომლებიც არ არიან ჩართულნი მოცემულ აუდიტში, შესაძლოა მოწვეულ იქნენ პრობლემის ხის ანალიზის შედეგებზე თავიანთი მოსაზრებების წარმოსადგენად. აღნიშნულს, როგორც წესი, შემოაქვს ახალი ხედვა და უზრუნველყოფს მოცემული პრობლემის უკეთ გააზრებას.

4.4. წინასწარი შესწავლის მემორანდუმი

წინასწარი შესწავლის დასრულებისას, აუდიტის ჯგუფი ამზადებს წერილობით ანგარიშს (წინასწარი შესწავლის მემორანდუმს),¹⁶ სადაც შეჯამებულია კვლევის შედეგად გამოვლენილი მიგნებები და წარმოდგენილია რეკომენდაცია შემდგომი ნაბიჯების შესახებ. წინასწარი შესწავლის მემორანდუმი შიდა მოხმარების დოკუმენტია. მასში მოცემული ინფორმაცია და სტრუქტურა განსაზღვრავს, თუ რატომ:

- ◆ შეარჩია ჯგუფმა აუდიტის ეს სფერო/მიმართულება;
- ◆ შეარჩია ჯგუფმა კონკრეტული აუდიტის პრობლემა;
- ◆ მიაჩნია ჯგუფს, რომ ძირითადი სამუშაოების შესრულება შესაძლებელია.

წინასწარი შესწავლის ტიპური მემო შემდეგი სტრუქტურისაა:

1. აუდიტის მოტივაცია და რეკომენდაცია ხელმძღვანელობას:

- ◆ თემის აქტუალობა მოიცავს შემდეგ საკითხებს: აუდიტის მიმართულების პრიორიტეტულობა ორგანიზაციისთვის, სექტორისთვის, ეროვნულ თუ ადგილობრივ დონეზე, პროგრამის მნიშვნელობა სფეროს განსავითარებლად, პროგრამის განმახორციელებელი, პროგრამის მოკლე მიმოხილვა.
- ◆ რეკომენდაცია ხელმძღვანელობას: ამ ნაწილში აღინიშნება რომ, გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად შიდა აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულების შედეგად გაიზრდება პროდუქტიულობა/ეფექტიანობა.

2. ზოგადი ინფორმაცია:

- ◆ პროგრამის/უნყების პროექტის, პროცესის დიზაინი;
- ◆ სფეროს პრიორიტეტულობა;

¹⁶ იხ. დანართი N4. წინასწარი შესწავლის მემორანდუმი.

- ◆ პროგრამის განმახორციელებელი და მისი ფუნქციები;
- ◆ პროგრამის და მისი კომპონენტების აღწერა: განმახორციელებელი, მიზანი, მონაწილეები, სტატისტიკური მონაცემები, როგორ ფუნქციონირებს პროგრამა, მნიშვნელოვანი პროცესების აღწერა;
- ◆ პროგრამის დაფინანსების სისტემა და ბიუჯეტი.

3. აუდიტის პრობლემა და ძირითადი კითხვები:

- ◆ წინასწარი შესწავლის შედეგად ჩამოყალიბებული აუდიტის პრობლემა (მთავარი კითხვა);
- ◆ აუდიტის პოტენციური ქვე-კითხვები.

4. აუდიტის ფარგლები და მეთოდოლოგია:

- ◆ ეფექტიანობის აუდიტის ობიექტი;
- ◆ აუდიტის პერიოდი;
- ◆ აუდიტის ძირითადი შესწავლის ეტაპზე გამოყენებული მეთოდოლოგიის ჩამონათვალი.

5. შეფასების კრიტერიუმები:

- ◆ აუდიტის პროცედურების ჩასატარებლად საჭირო ძირითადი მოსაძიებელი ინფორმაციის ჩამონათვალი;
- ◆ შესაფასებელი უწყების, სტრუქტურული ერთეულის/თემის/პროგრამის გამართული და პროდუქტიულად მუშაობისთვის დადგენილი ადგილობრივი და/ან საერთაშორისო კრიტერიუმების ჩამონათვალი;
- ◆ უწყების/სტრუქტურული ერთეულის/თემის/პროგრამის შესაფასებლად გამოსაყენებელი ნორმატიული და ინდივიდუალურ-სამართლებრივი აქტების ჩამონათვალი.

6. წინასწარი შესწავლის შედეგები და სავარაუდო რეკომენდაციები:

- ◆ წინასწარი შესწავლის შედეგად გამოვლენილი მიგნებების/ნაკლოვანებების და მათ აღ-მოსაფხვრელად გასაცემი სავარაუდო რეკომენდაციების მოკლე აღწერა.

4.5. აუდიტის დიზაინ-მატრიცა

დიზაინ-მატრიცა დეტალური დაგეგმვის დოკუმენტია, რომელიც ეხმარება აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბებაში, მათთან მიმართებაში შემდგომი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვასა და განხორციელება-კონტროლში. მატრიცა ცოცხალი დოკუმენტია და შესაძლებელია მისი მოდიფიცირება აუდიტის განხორციელებისას წამოჭრილი გარემოებების გათვალისწინებით.¹⁷

აუდიტის დიზაინ მატრიცა აუდიტის იდენტიფიცირებული შესწავლის საგნის ფარგლებში აკონკრეტებს შესწავლის მიმართულებებს (მიზნებს) აუდიტის კითხვებისა და ქვე-კითხვების დონეზე. ყოველი კითხვისთვის მატრიცის სვეტების მიხედვით უნდა შეივსოს აუდიტის კრიტერიუმები და ის პროცედურები, რომელთა განხორციელება საჭიროა მოცემულ კითხვებზე საპასუხოდ, ასევე მასში აისახება ინფორმაციის წყაროები, პოტენციური მიგნებები, შეზღუდვები, ის დამატებული ღირებულება, რომელსაც აუდიტი ქმნის. შემდგომ გაიწერება აღნიშნული პროცედურის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირები და შესაბამისი დროის პერიოდი.

¹⁷ დიზაინ-მატრიცის ნიმუში წარმოდგენილია დანართ N5-ში.

4.6. აუდიტის შესწავლის საგანი

აუდიტის შესწავლის საგანი პასუხობს კითხვას, თუ რა თემის აუდიტი ტარდება. აუდიტის მასშტაბი განსაზღვრავს შესწავლის საგნის ფარგლებს. აუდიტის შესწავლის საგანი შეიძლება იყოს მიმდინარე ან დასრულებული საქმიანობა, რომელსაც აუდიტის ობიექტი ახორციელებს. აუდიტის შესწავლის საგანი შეიძლება იყოს მთლიანი პროცესი - გამოყენებული რესურსებიდან საბოლოო პროდუქტამდე ან შედეგამდე, ან უბრალოდ ამ პროცესის გარკვეული ნაწილი.

მე-6 დიაგრამაში მოცემული მაგალითის მიხედვით, აუდიტის შესწავლის საგანი იქნება ექიმების განაწილების სისტემა, რომელიც მოქმედებდა ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე X პერიოდის განმავლობაში.

შესწავლის საგანს განსაზღვრავს აუდიტის მიზანი და მისი ფორმულირება შესაძლებელია აუდიტის კითხვების მეშვეობით.

4.7. აუდიტის მიზანი და პრობლემა

აუდიტის მიზანი წარმოადგენს ზუსტ ფორმულირებას იმისა, თუ რის მიღწევას აპირებს აუდიტი, ან წარმოადგენს კითხვას შესწავლის საგნის შესახებ, რომელსაც აუდიტი უპასუხებს. აუდიტის მიზანი დაკავშირებულია და გამომდინარეობს აუდიტის პრობლემისგან/მთავარი კითხვისგან. აუდიტის მიზნები აუდიტის ადრეულ პროცესში უნდა ჩამოყალიბდეს, რათა ხელი შეუწყოს აუდიტის განხორციელებისა და ანგარიშების მნიშვნელოვანი საკითხების იდენტიფიცირებას. იგი დაკავშირებულია აუდიტის ჩატარების მიზნებთან. აუდიტის მიზნები უნდა ჩამოყალიბდეს ისე, რომ უზრუნველყოს აუდიტის გავლენისა და სარგებლის გაზრდა.

მე-6 დიაგრამაში მოცემული მაგალითის მიხედვით, აუდიტის პრობლემაა ექიმების არაპროდუქტიული განაწილება. აუდიტის მთავარი კითხვა შეიძლება იყოს: იღებს თუ არა ჯანდაცვის სამინისტრო ეფექტიან ზომებს ვითარების გასაუმჯობესებლად?

აქედან გამომდინარე, აუდიტის მიზანი იქნება შეფასება, თუ რამდენად ეფექტიანია სამინისტროს მიერ განხორციელებული ღონისძიებები და რა ზომებს უნდა მიმართოს მან პრობლემის გადასაჭრელად.

4.8. აუდიტის მასშტაბი

აუდიტის მასშტაბი განსაზღვრავს შესწავლის საგნის ფარგლებს. ეფექტიანობის აუდიტის მასშტაბი განისაზღვრება შემდეგ კითხვებზე პასუხის მიხედვით:

- ♦ რა? - რა არის აუდიტის შესწავლის საგანი, ანუ რომელ ღონისძიებებს, პროგრამებს ან პროცესებს შეისწავლის აუდიტი.
- ♦ ვინ? ვინ არის აუდიტის ობიექტი, ორგანიზაციის სტრუქტურული ერთეული, უწყება, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტის საგანზე.
- ♦ როდის? - არის თუ არა რაიმე შეზღუდვა შესამოწმებელ პერიოდთან დაკავშირებით, მაგალითად, კონკრეტული წელი ან დროის გარკვეული პერიოდი.

- ◆ სად? - არის თუ არა გეოგრაფიული შეზღუდვები იმ ტერიტორიის მიმართ, რომელსაც მოიცავს აუდიტი, მაგალითად, ერთი ან მეტი რეგიონი.

აუდიტორმა მკაფიოდ უნდა განსაზღვროს მასშტაბი, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის ფარგლების, შინაარსისა და დროში განაწილების ფოკუსირებას. აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეარჩიოს საკითხები მნიშვნელობისა და მანდატთან შესაბამისობის გათვალისწინების შედეგად. აუდიტის პრობლემა სხვადასხვა გზით უნდა იყოს შემოსაზღვრული, კერძოდ:

- ◆ შესაფერისი აუდიტის შესწავლის საგანი;
- ◆ გეოგრაფიული ფაქტორი/განზომილება;
- ◆ შესამოწმებელი დროის პერიოდი.

აუდიტის ობიექტი

აუცილებელია მიეთითოს, რომელი ორგანიზაციაა პასუხისმგებელი აუდიტის შესწავლის საგანთან დაკავშირებული ღონისძიებების განხორციელებაზე.

გეოგრაფიული დაფარვა

შესწავლის საგნისა და აუდიტის მიზნის/პრობლემის განსაზღვრა ქმნის წარმოდგენას იმის შესახებ, აღნიშნული პრობლემა მთელი ორგანიზაციისათვისაა დამახასიათებელი თუ კონკრეტულ გეოგრაფიულ ტერიტორიაზე ვრცელდება, რომელიც ორგანიზაციის მანდატის ქვეშ ექცევა. აუდიტორი უნდა მოქმედებდეს მხოლოდ შერჩეული აუდიტის პრობლემის ფარგლებში. თუ აღნიშნული ფარგლები ფართოა, საჭიროა აუდიტის დაფარვის ფარგლების შემცირება. დაფარვის ფარგლების განსაზღვრა მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ აუდიტორმა შეძლოს აუდიტის დასრულებისას ისეთი საერთო დასკვნებისა და რეკომენდაციების შემუშავება, რომლებიც მთლიანად მოიცავს აუდიტის შესწავლის საგანს.

მე-6 დიაგრამაში ვირუსის მზარდი ინფიცირების მაგალითზე, აუდიტორები გამოიყენებენ საჯარო ინფორმაციას ეროვნულ დონეზე, თუმცა, სამუშაო ვიზიტები მხოლოდ ქვეყნის რეგიონების 1/5-ში განხორციელდება. ჯგუფი რეგიონებს იმგვარად შეარჩევს, რომ შერჩევაში მოხვდეს რეგიონები, რომლებიც ექიმთა ნაკლებობას სხვადასხვა ხარისხით განიცდის.

შესამოწმებელი პერიოდი

ეფექტიანობის აუდიტის მიზანი, როგორც წესი, მიმდინარე საქმიანობაზე დასკვნების ჩამოყალიბებაა. ხშირად აუცილებელია შესამოწმებელი პერიოდის შეზღუდვა, რადგან აუდიტის შესწავლის საგანთან და აუდიტის მიზანთან/პრობლემასთან დაკავშირებული მთლიანი პერიოდის შესწავლა შეუძლებელია.

შესამოწმებელი პერიოდის განსაზღვრის მიზნით, აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს მონაცემების ხელმისაწვდომობის საკითხი და ის ცვლილებები, რომელსაც ადგილი ჰქონდა, მაგალითად, როგორცაა ორგანიზაციაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი რეფორმები.

გასათვალისწინებელია, აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრის ეტაპზე, შიდა აუდიტორს არ აქვს იმდენი ინფორმაცია, რაც შეიძლება მას ჰქონდეს აუდიტორული შემოწმების დაწყებიდან გარკვეული პერიოდის შემდგომ. შესაბამისად, რიგ შემთხვევაში, შესაძლებელია აუდიტორმა აუდიტის პროცესში, დაინახოს მასშტაბში შესატანი ცვლილების აუცილებლობა. მეორე მხრივ, ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობის შეზღუდვის შემთხვევაში, შესაძლებელია შემცირდეს აუდიტის მასშტაბი.

4.9. აუდიტის კითხვები

ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე განსაკუთრებული ყურადღება უნდა დაეთმოს აუდიტის კითხვების ჩამოყალიბებას. ეფექტიანობის აუდიტი ორ ძირითად კითხვას პასუხობს:

- ◆ საქმე სწორად კეთდება თუ არა;
- ◆ კეთდება თუ არა სწორი საქმე.

პირველი კითხვა, უპირველეს ყოვლისა, უშუალო შემსრულებელს ეხება და მისი მიზანია დაადგინოს, რამდენად სათანადოდ ატარებს იგი არჩეული მოქმედების კურსს პრაქტიკაში.

აღნიშნული კითხვა როგორც წესი, ასოცირდება ნორმატიულ პერსპექტივასთან (თუ რა უნდა იყოს) - აუდიტორს სურს დარწმუნდეს, რომ აღმასრულებელმა საქმიანობა საუკეთესო პრაქტიკის, წესებისა და რეგულაციების შესაბამისად წარმართა.

ანალიზის მასშტაბი მნიშვნელოვნად ფართოვდება მეორე შეკითხვის დასმისას - კეთდება თუ არა სწორი საქმე. სხვა სიტყვებით, შესაფერისად განხორციელდა თუ არა შერჩეული კურსი ან ადეკვატური საშუალებები იყო თუ არა გამოყენებული მიზნის მისაღწევად. ამგვარი ტიპის კითხვა ეხება ეფექტიანობას, ანუ საზოგადოებისთვის სასარგებლო შედეგს.

კითხვა გულისხმობს, რომ ორგანიზაციის წამოწყება ან კონკრეტული მიზნის მისაღწევად შერჩეული ღონისძიება შეიძლება დაექვემდებაროს კრიტიკას. აუდიტორმა შეიძლება მიიჩნიოს, რომ აღნიშნული ღონისძიება არაეფექტიანია და არ შეესაბამება მიზნებს. თუმცა, როგორც კი აუდიტორები კითხვის ქვეშ დააყენებენ თავად საჯარო წამოწყების განხორციელების შესაძლებლობას, მათ უნდა გამოიჩინონ სიფრთხილე, რომ არ გასცდნენ საკუთარ მანდატს და განახორციელონ პოლიტიკური გადაწყვეტილებების შეფასება.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების პროცესში ხშირად დაისმის კითხვები:

- ◆ შერჩეული საშუალებებით ეკონომიურად გამოიყენება საჯარო სახსრები?
- ◆ რა ინვესს ხარჯების სწრაფ ზრდას?
- ◆ არის თუ არა მიწოდებული მომსახურება კარგი ხარისხის და მომხმარებელზე ორიენტირებული?
- ◆ რატომ ვერ ხორციელდება მომსახურების დროულად მიწოდება?
- ◆ განხორციელდა თუ არა პროგრამა პროდუქტიულად?
- ◆ მიღწეულია მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მიზნები?
- ◆ რა არის პროგრამის უმნიშვნელო გავლენის მიზეზი?

კონკრეტული სფეროს აუდიტორული შემოწმების განხორციელება სხვადასხვა საკითხზე შესაძლებელი. სწორედ სხვადასხვა მნიშვნელოვანი საკითხიდან უნდა შეირჩეს კრიტიკულად მნიშვნელოვანი საკითხები და უნდა ჩამოყალიბდეს მისი შესაბამისი კითხვები.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას რეკომენდირებულია მინიმუმ 2-3 საკვლევი კითხვის ფორმულირება. თუმცა, რაოდენობრივად ბევრი საკვლევი კითხვა ინფორმაციის დიდი მოცულობის ჯერ მოძიებას, შემდეგ მის დამუშავებას გულისხმობს.

იმისთვის, რომ აუდიტორული შემოწმება ყოვლისმომცველი და სრულყოფილი იყოს და, ამავდროულად, ორგანიზაციისთვის ემნიშვნელოვნად ღირებულებას, შიდა აუდიტორებმა აუდიტის კითხვების ჩამოყალიბებისას ყურადღება უნდა გაამახვილონ მხოლოდ იმ საკითხებზე, რაც დაწესებულებისთვის პრობლემური და მაღალი რისკის მატარებელია.

ეფექტიანობის აუდიტის კითხვების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს კითხვების სახეობები, რათა შეარჩიოს მათგან სწორი.

- ✦ ნორმატიული კითხვები (არის თუ არა ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო / შეიძლებოდა თუ არა, რომ ყოფილიყო?); ნორმატიული კითხვების შესადგენად ფოკუსი გადატანილია მთავარ სიტყვებზე (შესაფერისი, ეფექტიანი, პროდუქტიული, დროული და ა.შ).
- ✦ ანალიტიკური კითხვები (რატომ არ არის ისე, როგორც მოსალოდნელი იყო / შეიძლებოდა თუ არა, რომ ყოფილიყო?);
- ✦ აღწერითი კითხვები (როგორია?).

ეფექტიანობის აუდიტისთვის მნიშვნელოვანია ნორმატიული და ანალიტიკური კითხვები, ხოლო აღწერითი ტიპის კითხვებს აუდიტორმა თავი უნდა აარიდოს.

აუდიტის კითხვის ჩამოყალიბების შემდგომ აუდიტორმა შესაძლოა შეიმუშაოს ქვე-კითხვები, რომლებიც მთავარ კითხვებზე პასუხის გასაცემად საჭირო. მათი რაოდენობა განუსაზღვრელია და დამოკიდებულია აუდიტორის მსჯელობასა და ანალიზზე.

მე-6 დიაგრამაში წარმოდგენილი ვირუსის ინფიცირების ზრდის პრობლემის მაგალითზე, პრობლემის უმაღლესი დონიდან ერთი საფეხურით ქვემოთ (აუდიტის პრობლემიდან მის გამომწვევ მიზეზებამდე), შერჩეული აუდიტის პრობლემასთან დაკავშირებით ყალიბდება შემდეგი კითხვები:

- კითხვა 1. ჯანდაცვის სამინისტრო ატარებს თუ არა სათანადო საჭიროებათა შეფასებას სხვადასხვა რეგიონში?
- კითხვა 2. ჯანდაცვის სამინისტრო ახორციელებს თუ არა ადეკვატურ პროცედურებს მთელ ქვეყანაში ექიმების გადანაწილების კოორდინირების მიზნით?

4.10. შეფასების კრიტერიუმი

შეფასების კრიტერიუმი ის სტანდარტია, რომელთან მიმართებაში იზომება აუდიტის შესწავლის საგანი. აღნიშნული სტანდარტები განსაზღვრავს, აკმაყოფილებს თუ არა ოპერაციები ან პროგრამები მოლოდინს. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ დამაკმაყოფილებელი შესრულება უნაკლო შესრულებას არ გულისხმობს, არამედ ეფუძნება იმ რეალურ მოლოდინს, რომელიც შეიძლება არსებობდეს იმ გარემოებების გათვალისწინებით, რომელშიც აუდიტის ობიექტი საქმიანობს.

ზუსტად განსაზღვრული აუდიტის კრიტერიუმი აუდიტორს საშუალებას აძლევს შეიმუშაოს აუდიტის პროცედურები, რომლებიც დაეხმარება მას დაადგინოს, რამდენად შეესაბამება მოლოდინები რეალობას. აუდიტის კრიტერიუმი კრიტიკულია აუდიტორული მიგნებების ფორმულირებისთვის, ვინაიდან იმაზე დაყრდნობით, თუ რა არის მოცემულობა, იგი მიუთითებს

თუ რა უნდა იყოს. აუდიტორმა ყურადღებით უნდა გაიაროს ყოველი მნიშვნელოვანი ასპექტი, რათა დარწმუნდეს, რომ განსაზღვრული კრიტერიუმები შესაბამისია საქმიანობის თითოეული ასპექტისთვის.

აუდიტის კრიტერიუმები, რომლებიც შეიძლება იყოს, როგორც ხარისხობრივი, ისე რაოდენობრივი.

კრიტერიუმების წყაროები

აუდიტის კრიტერიუმების შემუშავებისას სასარგებლოა შემდეგის გათვალისწინება:

- ◆ კანონმდებლობა, რომლებიც აუდიტის ობიექტის საქმიანობასა და ოპერაციებს მართავს;
- ◆ აუდიტის ობიექტის მიერ დადგენილი სტანდარტები და საზომები;
- ◆ დაგეგმვის დოკუმენტები, ხელშეკრულებები და ბიუჯეტი;
- ◆ აუდიტის ობიექტის ორგანიზაციული პოლიტიკა და პროცედურები;
- ◆ წინა პერიოდების აუდიტის დროს დადგენილი სტანდარტები;
- ◆ სხვა შიდა აუდიტის, ან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ მსგავს აუდიტში გამოყენებული კრიტერიუმები;
- ◆ კერძო სექტორის შესაბამის ღონისძიებებთან შედარება;
- ◆ შედარებები საერთაშორისო პრაქტიკასთან;
- ◆ პროფესიული ორგანიზაციებისა და სტანდარტების შემუშავებელი ორგანოების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;
- ◆ იმ მოქალაქეების მოლოდინი ან გამოცდილება, რომელთაც ეს ღონისძიება ეხებათ.

ზემოაღნიშნული წყაროები იძლევა აუდიტის სათანადო კრიტერიუმების შემუშავების საფუძველს. თუმცა, შესაძლებელია საჭიროებისამებრ ინტერპრეტაცია და მოდიფიცირება, რათა უზრუნველყოფილი იქნას დაწესებულებასთან შესაბამისობა.

კრიტერიუმები სასარგებლო უნდა იყოს. ისინი უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ სტანდარტებს:

- ◆ **ობიექტური** კრიტერიუმი თავისუფალია აუდიტორის ან აუდიტის ობიექტის მხრიდან მიკერძოებულობისგან;
- ◆ **სანდო** კრიტერიუმის გამოყენებისას სხვა თანაბარ პირობებში უცხო აუდიტორები ერთი და იმავე დასკვნამდე უნდა მიდიოდნენ;
- ◆ **სასარგებლო** კრიტერიუმზე დაყრდნობით მიღებული მიგნებები და გაკეთებული დასკვნები უნდა შეესაბამებოდეს ინფორმაციის მომხმარებლის საჭიროებებს;
- ◆ **გასაგები** კრიტერიუმი ნათლად არის ჩამოყალიბებული და მნიშვნელოვნად განსხვავებული ინტერპრეტაციის საშუალებას არ იძლევა;
- ◆ **შესადარისი** კრიტერიუმი შეესაბამება იმ კრიტერიუმებს, რომლებიც სხვა მსგავსი ორგანიზაციების ან ღონისძიებების, ან წინა ეფექტიანობის აუდიტების დროს იქნა გამოყენებული;
- ◆ **სრული** კრიტერიუმი ეფექტიანობის შეფასების ყველა მნიშვნელოვანი კრიტერიუმის შემუშავებას გულისხმობს;
- ◆ **მისაღები** კრიტერიუმი არის ის, რომელიც მისაღებია ამ სფეროში მომუშავე დამოუკიდებელი ექსპერტების, აუდიტის ობიექტების, კანონმდებლების, მედიისა და საზოგადოებისათვის.

კრიტერიუმი უნდა იყოს რეალისტური და ითვალისწინებდეს მოცემული დაწესებულების კონტექსტს. თუმცა, თუ უწყებას შექმნილი აქვს საკუთარი ეფექტიანობის კრიტერიუმები, აუდი-

ტორმა აღნიშნული კრიტიკულად უნდა შეაფასოს, რათა განსაზღვროს, რამდენად გამოდგება ისინი აუდიტის მიზნებისთვის.

ვირუსის ინფიცირების მაგალითზე ჩამოყალიბებული კითხვებისთვის შესაფერისი შეფასების კრიტერიუმები შეიძლება მოიცავდეს შემდეგს:

- ◆ კითხვა 1. ჯანდაცვის სამინისტროს მიერ განსაზღვრული სტანდარტები დაწესებულებებში პერსონალის განაწილების შესახებ;
 - სამინისტროს მიერ დადგენილი კრიტერიუმები;
 - დადგენილი პროცედურები, რომლებიც გამოყენებულ უნდა იქნეს საჭიროების შეფასებისას.
- ◆ კითხვა 2. სახელმწიფოს მიზნები სხვადასხვა რეგიონის მიმართ სამართლიანი დამოკიდებულების შესახებ.

4.11. მეთოდოლოგია და ინფორმაციის წყაროები

ეფექტიანობის აუდიტის დროს მტკიცებულებების მოპოვება და ანალიზი სხვადასხვა მეთოდის (კითხვარების, ინტერვიუების, დაკვირვებებისა და წერილობითი დოკუმენტების) საფუძველზე შეიძლება განხორციელდეს. თითოეული აუდიტის კითხვისთვის აუდიტის ჯგუფმა უნდა მიუთითოს ინფორმაციის წყაროები და მონაცემთა შეგროვების მეთოდები.

იმ მიზნით, რომ შესაძლებელი იყოს მოგვიანებით მონაცემთა გამყარება, როგორც წესი, უპირატესობა ენიჭება მონაცემთა შეგროვებას სხვადასხვა წყაროსა და მეთოდის კომბინირებით.

სამუშაო გეგმაში/დიზაინ-მატრიცაში საჭიროა სხვადასხვა ინფორმაციის წყაროსა და მეთოდის შეძლებისდაგვარად ზუსტად მითითება. თუმცა, გათვალისწინებულ უნდა იქნას ძირითადი სამუშაოების ჩატარებისას საჭიროების შემთხვევაში დამატებითი წყაროებისა და მეთოდების გამოყენების შესაძლებლობა. ამგვარი მეთოდების შერჩევისას, აუდიტორებმა უნდა იხელმძღვანელონ აუდიტის მიზნებითა და იმ კონკრეტული შეკითხვებით, რომელთაც პასუხი უნდა გაეცეს.

ეფექტიანობის აუდიტში, როგორც წესი, ხორციელდება განსხვავებული მეთოდოლოგიების კომბინირება მონაცემთა შესაგროვებლად, მიგნებების სხვადასხვა წყაროდან გასამყარებლად და ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ინფორმაციის შესაჯერებლად. მეთოდოლოგიების აღნიშნული კომბინირება აუცილებელია დამატებული მტკიცებულებების მოსამზადებლად, რათა დასკვნები და რეკომენდაციები სათანადო მონაცემებით იქნას გამყარებული.

4.12. აუდიტის გეგმის შედგენა და რეისურსების დაგეგმვა

შიდა აუდიტის სამუშაო ჯგუფის მიერ ჩატარებული მოსამზადებელი სამუშაოების შედეგები აისახება ეფექტიანობის აუდიტის ინდივიდუალური გეგმის პროექტში.¹⁸

18 იხ. დანართი N6. ეფექტიანობის აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა.

ეფექტიანობის აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა უნდა მოიცავდეს შემდეგ საკითხებს:

- ◆ შესავალი;
- ◆ ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველი;
- ◆ აუდიტის მიზანი/ქვე-მიზნები;
- ◆ ძირითადი კითხვა/ქვე-კითხვები;
- ◆ აუდიტის მასშტაბი;
- ◆ აუდიტის კრიტერიუმები;
- ◆ ინფორმაციის მოპოვების წყაროები და მეთოდოლოგია;
- ◆ აუდიტის შეზღუდვები;
- ◆ დიზაინ-მატრიცა;
- ◆ საჭირო რესურსები.

თუ ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესში აუდიტის გეგმით განსაზღვრული მიზანი, მასშტაბი და დაგეგმვა არ აღმოჩნდა შესრულებადი, აუდიტის სამუშაო ჯგუფის ხელმძღვანელმა შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელთან ერთად უნდა განიხილოს და განახორციელოს შესაბამისი ცვლილებები ინდივიდუალურ გეგმაში.

რესურსების გეგმაში აუცილებლად მითითებული უნდა იყოს როგორც ადამიანური, ასევე საჭირო ფინანსური რესურსები და დრო, რომელიც ძირითადი სამუშაოების დასრულებისთვისაა საჭირო. რესურსების გეგმაში კონკრეტულად უნდა იყოს მითითებული, თუ როგორ გამოიყენება რესურსები.

ადამიანური რესურსები

ჩვეულებრივ, ეფექტიანობის აუდიტორები სხვადასხვა დარგის სპეციალისტები არიან, რომლებიც აუდიტის მეთოდებს იყენებენ ორგანიზაციების შესაფასებლად. თუმცა შეიძლება აუდიტის ჯგუფს აუდიტის პროცესში სხვა სფეროებიდან სპეციალიზებული ცოდნა დასჭირდეს. ასეთ შემთხვევაში კონსულტანტების (ექიმების, ინჟინრების, ა.შ) საექსპერტო ცოდნის გამოყენების შესაძლებლობა უნდა იქნას გათვალისწინებული. ექსპერტის გამოყენების შემთხვევაში, ექსპერტის დავალება და მისი ფუნქცია ნათლად უნდა იყოს განსაზღვრული.

ზოგადად, მიზანშეწონილი არ არის, რომ ეფექტიანობის აუდიტის პროექტი მხოლოდ ერთმა აუდიტორმა განახორციელოს, თუმცა ჯგუფში ბევრი აუდიტორის ყოფნის შემთხვევაში შესაძლოა შიდა კომუნიკაციის, კოორდინაციის და მართვის სხვა სახის პრობლემები შეიქმნას. აუდიტორების რაოდენობა დამოკიდებულია აუდიტის ზომასა და კომპლექსურობაზე.

სამუშაოების განრიგი

რესურსების გეგმა უნდა მოიცავდეს სამუშაოების დროის განრიგსა და სამოქმედო გეგმას ყველა ძირითადი ღონისძიებისთვის. ამავდროულად, რესურსების გეგმა უნდა იყოს რეალისტური. გეგმის შედგენისას თავიდან უნდა იქნეს არიდებული ზედმეტი ოპტიმიზმისგან, რაშიც აუდიტორებს წინა აუდიტების სამოქმედო გეგმებთან შედარების დაეხმარება, რათა უკეთ განისაზღვროს, რა დრო იქნება საჭირო კონკრეტული ღონისძიებების გასატარებლად.

ფინანსური რესურსები

ბიუჯეტის დაგეგმვა მოიცავს გადაწყვეტილების მიღებას, თუ რა რაოდენობის ფინანსური რესურსია საჭირო პროექტისთვის. ბიუჯეტის დაგეგმვისას აუდიტის ჯგუფისთვის უნდა განისაზღვროს მთელი რიგი საკითხები, მათ შორის, ხელფასები, მივლინება, ტრანსპორტირება, სხვ.

4.13. ზედამხედველობა და ხარისხის კონტროლი

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტისა და INTOSAI-ს აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, აუდიტის მიმდინარეობისას აუდიტორის მიერ განხორციელებულ საქმიანობაზე ყველა დონესა და აუდიტის ეტაპზე უნდა განხორციელდეს შესაბამისი ზედამხედველობა.

ზედამხედველობა აუცილებელია, რათა უზრუნველყოფილ იქნას აუდიტის მიზნების მიღწევა და აუდიტის სამუშაოს მაღალი ხარისხი. სტანდარტების მიხედვით, ზედამხედველობის განხორციელების პროცესში უზრუნველყოფილ უნდა იქნას:

- ◆ აუდიტის ჯგუფის თითოეული წევრის მიერ სამუშაო გეგმისა და მისი განხორციელების საშუალებები ზედმიწევნით გაცნობიერება და გააზრება;
- ◆ სამუშაო გეგმისა და მის მიხედვით განსაზღვრული ნაბიჯების სათანადოდ განხორციელება;
- ◆ აუდიტის ჯგუფის მიერ აუდიტის მიზნის მიღწევა.

ზედამხედველობა ხელმძღვანელობის ლიდერობის მხოლოდ ერთ-ერთი ასპექტია. კარგი შედეგების მისაღწევად აუცილებელი პირობაა, რომ მენეჯმენტმა დაიკავოს პროაქტიური, მხარდამჭერი და მომავლის განმჭვრეტი პოზიცია.

აუდიტის ანგარიშების სტაბილურად მაღალი ხარისხი გადამწყვეტი მნიშვნელობისაა. აუდიტის მაღალი ხარისხი მრავალი ფაქტორის ურთიერთქმედების შედეგად მიიღწევა. აღნიშნული ფაქტორები უნდა ჩაშენდეს უშუალოდ აუდიტის პროცესში და არა როგორც დანამატი აუდიტის პროცესზე, აუდიტის დასრულების შემდგომ. პრაქტიკა ადასტურებს, რომ ბოლო ეტაპებზე აუდიტის ხარისხის მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება შეუძლებელია.

აუდიტის ხარისხის კონტროლისა და ხარისხის უზრუნველყოფის მითითებები გამომდინარეობს როგორც IPPF 1300-დან, ისე ISSAI 40-დან. ხარისხის კონტროლის ნაწილში მითითებები იყოფა სპეციფიკურ, აუდიტზე ორიენტირებულ და ზოგად, ანუ შიდა აუდიტის ორგანიზაციის დონეზე არსებულ კონტროლის ნაწილებად.

შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი ქმნის და უძღვება ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემას. წინამდებარე სახელმძღვანელოში აქცენტი გაკეთებულია ხარისხის კონტროლის იმ ნაწილებზე, რომლებიც უშუალოდ აუდიტის განხორციელების პროცესს ეხება. ამ მიზნით, შიდა აუდიტის სუბიექტში შესაძლებელი უნდა იყოს აუდიტის ანგარიშის დამტკიცებამდე მიმოხილვის განხორციელება, რაც შეიძლება განხორციელდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის იმ მოსამსახურეების მიერ, რომლებსაც აუდიტის განხორციელებაში მონაწილეობა არ მიუღიათ. ხარისხის კონტროლის მიმოხილვა ხორციელდება აუდიტის საკვანძო ეტაპების დასრულებისას, როგორებიცაა დეტალური დაგეგმვა, აუდიტორული პროცედურების განხორციელება, და ანგარიშის შედგენა. ეფექტიანობის აუდიტის ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის მიზნით გამოიყენება ხარისხის კონტროლის მიმოხილვის კითხვარი, რომლის მიზანია, დაადასტუროს, რომ აუდიტის ჯგუფმა აუდიტის ჩატარებისას დაიცვა:

- ◆ აუდიტის პროცედურები და სავალდებულო პროფესიული სტანდარტები;
- ◆ ეთიკის მოთხოვნები;
- ◆ საკანონმდებლო მოთხოვნები.

05

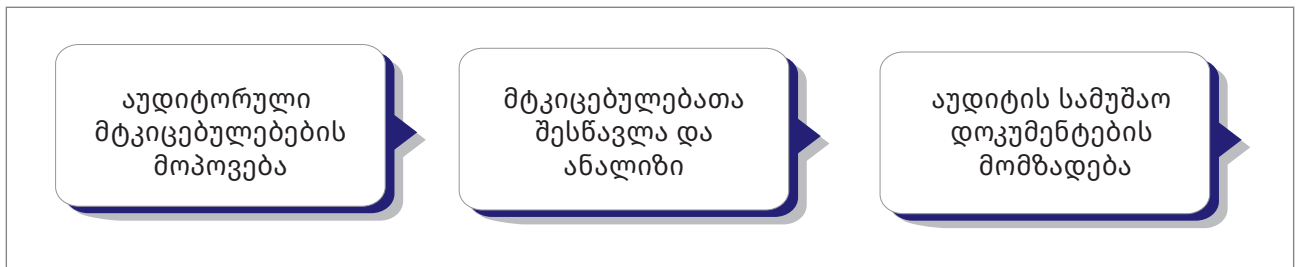
ეფექტიანობის აუდიტის
განხორციელება - ძირითადი
შესწავლა: აუდიტორული
მტკიცებულებების მოპოვება,
ანალიზი და სამუშაო
დოკუმენტაციის მომზადება



მონაცემების შეგროვებისა და აუდიტის მტკიცებულების ანალიზის მიზანია, პასუხი გაეცეს აუდიტის შევითხვებს, განხორციელდეს ჩატარებული პროცედურების სათანადოდ დოკუმენტირება და მომზადდეს აუდიტის მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, აუდიტის განხორციელების ფაზა მოიცავს შემდეგ ძირითად ეტაპებს.

დიაგრამა 8. აუდიტის განხორციელების ეტაპები



5.1. აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაცია

აუდიტის ჯგუფსა და აუდიტის ობიექტს შორის პროფესიული სამუშაო ურთიერთობის ჩამოყალიბება, აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაციის სათანადო მართვა და ამავდროულად აუდიტის სრული დამოუკიდებლობის შენარჩუნება ეფექტიანი აუდიტის უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა. მნიშვნელოვანია კარგი თანამშრომლობითი ურთიერთობის შენარჩუნება მთლიანი პროცესის განმავლობაში.

აუცილებელია აუდიტის ობიექტისთვის ძირითადი შესწავლის დაწყების შეტყობინება აუდიტის წერილითა და შეხვედრის ორგანიზების გზით. საწყისი კომუნიკაციის ძირითადი მიზანია, ნათლად განსაზღვროს ორივე მხარის მოლოდინები და უზრუნველყოს წინაპირობები, რათა მუდმივად შენარჩუნდეს კომუნიკაციისა და დიალოგის ფორმატი.

აუდიტის წერილი უნდა განმარტავდეს აუდიტის მანდატს, მიზნებს, მასშტაბს, უფლებებს¹⁹, მოვალეობებსა და შესამოწმებელი ობიექტის ვალდებულებებს.

ხოლო შეხვედრას უნდა დაესწროს აუდიტის ჯგუფი და ის ხელმძღვანელი პირები, რომლებიც ეფექტიანობის აუდიტზე არიან პასუხისმგებელნი.

აუდიტის ობიექტს აუდიტის ჯგუფმა უნდა მიაწოდოს შემდეგი ინფორმაცია:

- ◆ ძირითადი სამუშაოების მიზანი, აუდიტის საგანი, მასშტაბი, და კრიტერიუმები;
- ◆ აუდიტის დროის განრიგი/ვადები;
- ◆ აუდიტის ჯგუფის წევრთა ვინაობა;
- ◆ აუდიტის პროცესში გამოყენებული მეთოდები;
- ◆ ინფორმაცია, რომელიც მოთხოვნილი იქნება აუდიტის პროცესში;

19 წყარო: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“

- ◆ აუდიტის მიმდინარეობისას მხარეებს შორის კომუნიკაციის საკითხები;
- ◆ ადგილი, სადაც აუდიტის ჯგუფის ექსპერტები ჩაატარებენ სამუშაოს, თუკი ცნობილია;
- ◆ მონაცემთა და ინფორმაციის დაცვის მიზნით საჭირო უსაფრთხოების ზომები.

გაცნობითი შეხვედრის შემდგომ, როგორც წესი, იმართება მეორე შეხვედრა საკონტაქტო პირთან. საკონტაქტო პირი პასუხისმგებელია აუდიტის ჯგუფისთვის საჭირო ინფორმაციის მიწოდებასა და აუდიტის ობიექტის თანამშრომლებთან ინტერვიუების ორგანიზებაზე. აუდიტის ჯგუფი, თავის მხრივ, საკონტაქტო პირს მიაწვდის ინფორმაციას აუდიტის მიმდინარეობის შესახებ.

5.2. აუდიტის მტკიცებულებები

მტკიცებულება არის ინფორმაცია, რომელიც გროვდება და გამოიყენება აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში აუდიტორული დასკვნების ჩამოსაყალიბებლად ფაქტობრივი საფუძვლის მომზადების მიზნით. მტკიცებულება ქმნის საფუძველს, რომ კონკრეტული გარემოება მიჩნეულ იქნას ნამდვილად ან მცდარად, მოცემულ გარემოებასთან დაკავშირებით დამარწმუნებელი ფაქტობრივი გარემოებების წარმოდგენის გზით.

აუდიტორული მტკიცებულებები შეიძლება დაიყოს ნივთიერ, დოკუმენტურ, ზეპირ/გამოკითხვაზე დაფუძნებულ და ანალიტიკურ მტკიცებულებებად.

ადამიანების, საკუთრების/აქტივების ან მოვლენების უშუალო შემოწმება ან მათზე დაკვირვება იძლევა ნივთიერი მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებას.

დოკუმენტური მტკიცებულება შედგება წერილების, ხელშეკრულებების, ბუღალტრული ჩანაწერების, ანგარიშ-ფაქტურების, ხელმძღვანელობის საქმიანობის შესახებ ანგარიშების და სხვა წერილობითი მასალებისგან.

ზეპირი მტკიცებულებები მოიპოვება კითხვებზე პასუხებით, ინტერვიუებისა და კითხვარების მეშვეობით.

ანალიტიკური მტკიცებულებებს აუდიტორი ადგენს სხვა ტიპის მტკიცებულებებიდან. მოიცავს გამოთვლებს, შედარებებს, ინტერპრეტაციას, ინფორმაციის კომპონენტებად დაყოფას და რაციონალურ არგუმენტირებას. ანალიტიკური მტკიცებულებების ხარისხი დამოკიდებულია გამოყენებული მონაცემების სიზუსტესა და საიმედოობაზე, დეტალურობის დონეზე და აუდიტის პროცესში გამოყენებულ ლოგიკაზე.

მტკიცებულება უნდა აკმაყოფილებდეს ორ უმნიშვნელოვანეს კრიტერიუმს: უნდა იყოს საკმარისი და შესაფერისი.

მტკიცებულება საკმარისია, თუ ის რაოდენობრივად სამყოფია აუდიტის მიგნების გასამყარებლად. შესაბამისად, ეს კრიტერიუმი მტკიცებულების რაოდენობრივი მახასიათებელია.

მიგნების გასამყარებლად გამოყენებული მტკიცებულება შესაფერისია, თუ მას აქვს ლოგიკური და გონივრული კავშირი ამ მიგნებასთან. შესაფერისობა მტკიცებულების ხარისხობრივი მახასიათებელია. იმისთვის, რომ მტკიცებულება იყოს შესაფერისი, ის უნდა იყოს შესაბამისი, საიმედო და ნამდვილი.

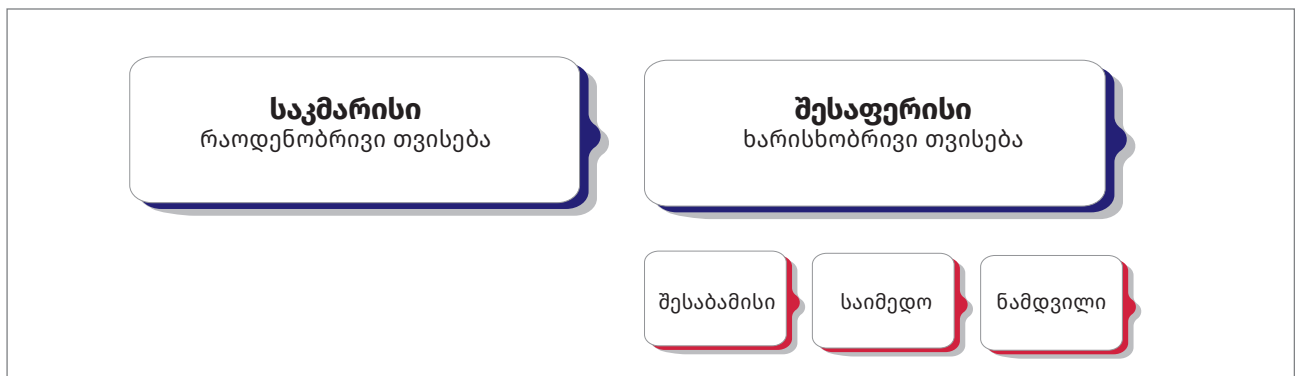
შესაბამისობა მიუთითებს თუ რამდენად აშკარა და ლოგიკურ კავშირშია ინფორმაცია აუდიტის მიზანსა და კრიტერიუმებთან. მაგალითად, როდესაც უნდა განისაზღვროს, თუ რამდენად მიუწვდება ხელი მცირე და საშუალო ზომის საწარმოებს კონკრეტულ სახელმწიფო პროგრამაზე, მონაცემების შეგროვება დიდი ზომის საწარმოებიდან შესაბამის ინფორმაციის წყარო იქნება. შესაბამისად, თუ ინფორმაცია არარელევანტურია, ის არ შეიძლება გამოყენებული იქნას, როგორც მტკიცებულება.

საიმედოობა ეხება ალბათობას, თუ რამდენად მოსალოდნელია ერთი და იმავე შედეგის მიღება აუდიტის ტესტის განმეორების ან იგივე ინფორმაციის სხვა წყაროდან მოძიების შემთხვევაში. ამდენად, კონკრეტული მაჩვენებელი ან მტკიცებულებების შეგროვების პროცესი უფრო საიმედოა, თუ განმეორებითი გაზომვა ან პროცედურის ჩატარება იგივე შედეგს იძლევა, რომელიც უმნიშვნელოდ განსხვავდება გაზომვის დასაშვები შეცდომის ფარგლებში.

ნამდვილობა (ვალიდურობა) გულისხმობს, თუ რამდენად წარმოადგენს ინფორმაცია იმას, რის საჩვენებლადაც იგი 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 დოკუმენტების, საჭიროების შემთხვევაში, მომზადების პროცესში კონტროლის მექანიზმების გათვალისწინების ჩათვლით.

წინამდებარე დიაგრამაში შეჯამებულია აუდიტორული მტკიცებულების მახასიათებლები.

დიაგრამა 9. აუდიტორული მტკიცებულების კრიტერიუმები



მტკიცებულებები უნდა იყოს გონივრული იმ თვალსაზრისით, რომ მათი მოპოვების ხარჯები იმ შედეგების პროპორციულია, რომელთა მიღწევასაც ცდილობს აუდიტორი.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მიღებული მტკიცებულებები შესაძლოა იყოს ძირითადად თვისობრივი ხასიათის (ხარისხობრივი) და მოითხოვდეს პროფესიული შეფასებისა და განსჯის უნარის გამოყენებას. შესაბამისად, როგორც წესი, აუდიტორი ცდილობს, მოიპოვოს სხვადასხვა ხასიათის მტკიცებულებები სხვადასხვა წყაროებიდან, რომლებსაც დაეყრდნობა შეფასებებისა და დასკვნების ჩამოყალიბებისას.

5.3. ინფორმაციის წყაროები და შეგროვების მეთოდები

ინფორმაციის შეგროვება აუდიტის პროცესის ერთ-ერთი ყველაზე ხანგრძლივი ეტაპია და ხშირად მოიცავს ფართო საველე სამუშაოებს სხვადასხვა დონეზე.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორებმა განავითარონ კრიტიკული მიდგომა, საკითხებს სხვადასხვა პერსპექტივიდან შეხედონ და შეინარჩუნონ ობიექტური დისტანცია მათ მიერ მომზადებული ინფორმაციისგან.

აუდიტის ჯგუფებმა უნდა უზრუნველყონ, რომ აუდიტის ანგარიშის სხვადასხვა ნაწილში მოცემული მიგნებები, რომლებიც სხვადასხვა სახის მტკიცებულებებს ეყრდნობა, ერთმანეთს შეესაბამება. როდესაც ერთი წყაროდან მოპოვებული მტკიცებულება შეუსაბამოა მეორე წყაროდან მოპოვებულ მტკიცებულებასთან, ორივე მათგანის 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 მიმართულებით მიუთითებს, მაშინ აღნიშნული არგუმენტი შეიძლება მყარად ჩაითვალოს.

მონაცემთა შეგროვების მეთოდების შერჩევას აუდიტის ჯგუფი უნდა მიყვეს აუდიტის მიზანსა და აუდიტის კითხვებს. ზოგიერთი ტიპის ინფორმაცია შეიძლება არ იყოს ხელმისაწვდომი, რამაც შესაძლოა აუდიტის მეთოდების გამოყენება შეზღუდოს. ამ შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფს დასჭირდება ალტერნატიული მეთოდის გამოყენება.

მონაცემთა შეგროვება და ანალიზი შესაძლოა გარე მხარეების - კონსულტანტების მიერ განხორციელდეს, რომლებსაც შეუძლიათ სასარგებლო ექსპერტული ცოდნის გამოყენება სხვადასხვა სფეროში. მიუხედავად ამისა, მტკიცებულების სიზუსტეზე აუდიტორია პასუხისმგებელი.

ცხრილი 5. მონაცემთა შეგროვებისა და დახარისხების მაგალითი

აუდიტის კითხვა	მონაცემთა შეგროვება		
	რა?	როგორ მოვიპოვოთ?	როგორ გავაერთიანოთ და გავაანალიზოთ?
აუდიტის კითხვა: პროდუქტიულად გამოიყენება თუ არა ავტობომილები?	თითოეულ ავტო-სატრანსპორტო საშუალებაზე სამსახურეობრივი მოვალეობის შესრულებისას გავლილი მანძილი კილომეტრებში.	სერვისის მონაცემები თითოეულ ფარეხში, ტერიტორიული ერთეულების უბნების მიხედვით.	ცხრილი, რომელიც აჩვენებს ავტო-სატრანსპორტო საშუალებების მიერ საშუალოდ გავლილ მანძილს (კილომეტრაჟს) თვეებისა და ფარეხების მიხედვით.

5.4. ნივთიერი მტკიცებულება

როგორც ზემოთ აღინიშნა, ადამიანების, საკუთრების/აქტივების ან მოვლენების უშუალო შემოწმება ან მათზე დაკვირვება იძლევა ნივთიერი მტკიცებულებების მოპოვების საშუალებას.

ადამიანებზე დაკვირვება

ადამიანებზე დაკვირვების მეთოდი აუდიტორს შესაძლებლობას აძლევს, გაეცნოს ოფიციალური დოკუმენტების მიღმა არსებულ მდგომარეობას. ასეთი მიდგომა ნათლად წარმოაჩენს რეალურ სურათს, რომელიც შესაძლოა 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, თუ როგორ უნდა იქნას გამოყენებული ეს მონაცემები.

მაგალითად, აუდიტორი შეიძლება დაესწროს ინსპექტორს მუშაობის პროცესში ინსპექტირებისა და პროცესის მიმდინარეობის შესასწავლად. ამ შემთხვევაში, ერთჯერადმა დაკვირვებამ შეიძლება უზრუნველყოს აღწერისათვის საკმარისი ინფორმაცია. თუმცა, თუ საჭიროა პროგრამით დაგეგმილ აქტივობებში გარკვევა, მაგალითად, ჰოსპიტალში ლოდინის დროის შემოწმება, საჭიროა მრავალჯერადი/განმეორებითი დაკვირვებები.

ფიზიკური ობიექტების დათვალიერება

ფიზიკურ ობიექტებზე დაკვირვებით (მაგალითად, შენობებსა და სხვა ძირითად საშუალებებზე) მრავალი სახის ინფორმაციის მოპოვება შეიძლება. ძირითადად შეირჩევა რამდენიმე ობიექტი, რათა დეტალურად აღინეროს ის, რაზედაც დაკვირვება განხორციელდა. ფიზიკური მონაცემების მოპოვება შესაძლოა ასევე განხორციელდეს ობიექტების დიდი სიმრავლიდან, საიდანაც მოპოვებული მონაცემები შემდგომში მოითხოვს დახარისხებასა და ანალიზს.

5.5. დოკუმენტური მტკიცებულება

დოკუმენტური მტკიცებულება ფიზიკური ან ელექტრონული სახით აუდიტის მტკიცებულების ყველაზე გავრცელებული ფორმაა. ის შეიძლება აუდიტის ობიექტიდან ან გარე წყაროდან იყოს მოპოვებული. გარე დოკუმენტური მტკიცებულება შეიძლება იყოს მომწოდებლების ინვოისები, ხელშეკრულებები, შიდა და გარე აუდიტის ანგარიშები, საქმიანობის სხვა ანგარიშები, მესამე მხარის მიერ დადასტურება და სხვ.

შიდა დოკუმენტური მტკიცებულება მომდინარეობს თავად ორგანიზაციიდან. ის შეიძლება მოიცავდეს ბუღალტრულ ანგარიშებს, წერილობით კორესპონდენციას, სამუშაოს აღწერილობებს, გეგმებს, ბიუჯეტს, შიდა ანგარიშებს, სტატისტიკურ ინფორმაციას, შიდა პოლიტიკასა და პროცედურებს.

დოკუმენტური მტკიცებულებების სანდოობა და რელევანტურობა უნდა შეფასდეს აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში. მაგალითად, პროცედურების სახელმძღვანელოს არსებობა არ არის იმის მტკიცებულება, რომ სახელმძღვანელო გამოიყენება პრაქტიკაში. ისევე, როგორც ზეპირი მტკიცებულების შემთხვევაში, შესაძლოა საჭირო გახდეს დოკუმენტის ავტორის ან დამომწმებლის პოზიციის, ცოდნისა და ექსპერტიზის შეფასება.

ქვემოთ მოცემულია დოკუმენტური მტკიცებულებების სახეები.

დოკუმენტების გადამონმება

დოკუმენტური მტკიცებულებების ძირითადი წყარო დოკუმენტების შემონმებაა. ეს პროცესი შეიძლება აუდიტორის მიერ მოკლე აღწერით შეჯამდეს და ჩაიწეროს აუდიტის სამუშაო დოკუმენტებში.

ხშირ შემთხვევებში, მნიშვნელოვანი დოკუმენტები ან დოკუმენტები, რომლებიც არსებით ან პოტენციურად სადავო ინფორმაციას შეიცავს, საჭიროა ასლის სახით იქნას შენახული.

მნიშვნელოვანია, აუდიტის ჯგუფმა გააცნობიეროს, რომ შესაძლოა რეგისტრირებული დოკუმენტები არ მოიცავდეს ყველა შესაბამის დოკუმენტს. მიუხედავად ამისა, აუდიტის ჯგუფმა უნდა უზრუნველყოს, რომ მოპოვებული მტკიცებულებები საკმარისად სრულია აუდიტის კითხვებზე საპასუხოდ.

შიდა პოლიტიკა და კანონმდებლობა

აუდიტის ჯგუფმა უნდა მოაგროვოს პოლიტიკის დოკუმენტები, საოპერაციო სახელმძღვანელოები, ხელმძღვანელობის ბრძანებები, გადანყვეტილებები დელეგირებაზე და სხვა მსგავსი დოკუმენტაცია. აუდიტორებმა ასევე უნდა გაითვალისწინონ კანონმდებლობაში განხორციელებული ცვლილებები და შესაბამისი დოკუმენტები, რომლებიც ამ ცვლილების საჭიროებას ასახავს: საჩივრები, პრესიდან ამონარიდები, ცალკეული შემთხვევების ისტორიები, კვლევები და ა.შ.

აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები

აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები წარმოადგენს მიმოხილვას, რომლებიც, ფინანსურ ინფორმაციასთან ერთად, მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის ობიექტის მიზნებისა და საქმიანობის შედეგების (ეფექტიანობის) შესახებ.

ანგარიშები და მიმოხილვები ხელმძღვანელობისთვის

როგორც წესი, ორგანიზაციები ქმნიან მრავალ შიდა ანგარიშს ან მიმოხილვას მაღალი დონის მენეჯმენტისთვის, რომლებიც აჭამებს მიმდინარე საკითხებს ან სახავს ქმედების კურსს.

აუდიტორებმა უნდა მიაკვლიონ მათ და გააანალიზონ ასეთი სახის ანგარიშები. ანგარიშების იდენტიფიცირების გზები მოიცავს ინტერვიუებსა და მენეჯმენტის შეხვედრების (თათბირის) ოქმების ჩანაწერთა გაცნობას.

მონაცემთა ბაზები

მრავალ ორგანიზაციას აქვს როგორც ხელით დამუშავებული, ისე კომპიუტერულ მონაცემთა ბაზა. შესაძლებელია, რომ სასარგებლო მონაცემები მოპოვებულ იქნეს სხვადასხვა ანალიტიკური სტრუქტურებიდან. ამ შემთხვევაში აუდიტორს საშუალება ეძლევა, გამოიყენოს უკვე შეგროვებული მონაცემები, რაც მნიშვნელოვნად დაზოგავს დროსა და სხვა რესურსებს.

ლიტერატურა

აუდიტის ჩატარებისას მიზანშეწონილია, გამოყენებულ იქნას აუდიტის სფეროსთან დაკავშირებული აკადემიური კვლევები და სპეციალური ლიტერატურა. ეს უკანასკნელი, ცალკე

აღებული, აუდიტორულ მტკიცებულებას არ წარმოადგენს, თუმცა შესაძლოა მან შექმნას თეორიული ჩარჩო ან შეხების წერტილები, რომლებიც აუცილებელი იქნება აუდიტის მტკიცებულებებზე მსჯელობისას.

5.6. ზეპირი/გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება

გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულება მოპოვებულია გამოკითხვის (ინტერვიუების), ფოკუს ჯგუფებისა და კითხვარების მეშვეობით.

წინამდებარე ცხრილში შეჯამებულია ზეპირი და გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულებების მახასიათებლები.

ცხრილი 6. ზეპირი და გამოკითხვებზე დაფუძნებული მტკიცებულებების მახასიათებლები

მეთოდი	მიზანი	უპირატესობები	გამონწვევები
ინტერვიუ	რესპონდენტის შეხედულებების, შთაბეჭდილებების ან გამოცდილების სრულად აღქმა.	<ul style="list-style-type: none"> - ფართო სპექტრისა და სიღრმისეული ინფორმაციის მოპოვება; - რესპონდენტთან ურთიერთობის დამყარება; - განმარტებების მოთხოვნისა და შემდგომი შეკითხვების დასმის შესაძლებლობა. 	<ul style="list-style-type: none"> - თითოეულ ინტერვიუს შესაძლოა დიდი დრო დასჭირდეს; - შესაძლოა რთული იყოს შესაჯამებლად და შესადარებლად; - შესაძლოა მოითხოვოს ფინანსური რესურსები; - ინტერვიუებს შეუძლია რესპონდენტის პასუხების ტენდენციურად წარმოჩენა; - რესპონდენტის სუბიექტურობა.
ფოკუს ჯგუფები	სხვადასხვა შეხედულების გაერთიანებით საკითხის სიღრმისეულად განხილვა.	<ul style="list-style-type: none"> - საერთო შთაბეჭდილების შექმნა სწრაფად და სარწმუნოდ; - მცირე დროში სრული დიაპაზონის სიღრმისეული ინფორმაციის მიღება; - გადმოსცემს ძირითად ინფორმაციას პროგრამების შესახებ. 	<ul style="list-style-type: none"> - შესაძლოა პასუხების გაანალიზება რთული აღმოჩნდეს; - დისკუსიების გამართვის მიზნით ჯგუფში საჭიროა კარგი ფასილიტატორი; - რთულია რამდენიმე ადამიანის ერთად შეკრება.
კითხვარები	ინფორმაციის მიღება მრავალი რესპონდენტისგან.	<ul style="list-style-type: none"> - შეიძლება პასუხების ანონიმურად გაცემა; - ადმინისტრირება მცირე ფინანსურ რესურსებთანაა დაკავშირებული; - მარტივია შედარება და ანალიზი; - შესაძლებელია დიდი მოცულობის ინფორმაციის მოპოვება. 	<ul style="list-style-type: none"> - რესპონდენტების მხრიდან კითხვარის იგნორირება; - კითხვარის შედგენა მოითხოვს შესაბამის ცოდნას; - არასწორად ფორმულირებულმა კითხვარმა შესაძლოა ტენდენციური პასუხები გამოიწვიოს; - მოითხოვს კითხვარების გადარჩევის უნარ ჩვევებს.

5.6.1. ინტერვიუები

გამოკითხვა, ე.წ. ინტერვიუ თავისი არსით წარმოადგენს კითხვა-პასუხის სესიას 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 შესაძლოა გამოყენებული იქნას როგორც დაგეგმვის, ისე ძირითადი შესწავლის ეტაპზე დოკუმენტების, შეხედულებებისა და იდეების მისაღებად, რომლებიც დაკავშირებულია აუდიტის მიზნებთან. ასევე, ფაქტების დასადასტურებლად და სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაციის გასამყარებლად, ან პოტენციური რეკომენდაციების გამოსაკვლევად/მოსასინჯად.

ინტერვიუს დროს სხვადასხვა ტექნიკა გამოიყენება. ინტერვიუ შეიძლება ჩატარდეს ერთ ან ერთდროულად რამდენიმე ადამიანთან, სატელეფონო ზარის ან პირადი ვიზიტის მეშვეობით. ინტერვიუ შესაძლებელია იყოს სიღრმისეული ან ინფორმაციის გადამონმების ხასიათს ატარებდეს.

სურათის ფართოდ აღქმისთვის მნიშვნელოვანია, რომ ინტერვიუები ჩატარდეს სხვადასხვა თანამდებობის პირთან, განსხვავებული პერსპექტივისა და შეხედულებების მქონე ადამიანებთან.

ინტერვიუები ფაქტებისა და ინფორმაციის შეგროვების და არგუმენტების ფართო წრის გამყარების საშუალებაა. თუმცა მხოლოდ ინტერვიუს შედეგებზე დაყრდნობა არ შეიძლება.

მიუხედავად იმისა, რომ ინტერვიუს პროცესში მოპოვებული დეტალები თუ განცხადება გამოყენებამდე გადამონმებას საჭიროებს, ინტერვიუები წარმოადგენს ფაქტების შეგროვების ერთ-ერთ ყველაზე ხელსაყრელ გზას.

ინტერვიუს სტრუქტურა

ინტერვიუს სტრუქტურა შეიძლება გაანალიზდეს სტრუქტურიზებული და არასტრუქტურიზებული სიტუაციების მიხედვით. სტრუქტურიზებულია ინტერვიუ, როდესაც კითხვები ერთგვაროვნადაა სისტემატიზებული ყველა რესპონდენტთან. შესაბამისად, არასტრუქტურიზებულია ინტერვიუ, როდესაც ინტერვიუერი სვამს ღია და განსხვავებულ შეკითხვებს რესპონდენტებთან.

სტრუქტურიზებული ინტერვიუ, როგორც წესი, აუდიტორები აუდიტის დასრულების ფაზაში გამოიყენება და მისი მიზანია უკვე მოგროვებული ინფორმაციის სპეციფიკური ინფორმაციით შევსება. აუდიტორებმა წინასწარ უნდა იცოდნენ, რა სახის მონაცემები სურთ.

არასტრუქტურიზებული ინტერვიუს დროს აუდიტორები შესაძლოა ახორციელებდნენ ერთ-ერთ პირველ ინტერვიუს წინასწარი შესწავლის ეტაპზე. რესპონდენტი შესაძლებელია იყოს აუდიტის ობიექტის თანამდებობის პირი, რომელიც უნდა ფლობდეს ფართო პერსპექტივას დღის წესრიგში მდგომ საკითხებთან დაკავშირებით.

ამ შემთხვევაში აუდიტორი უნდა კონცენტრირდეს მათთვის საინტერესო კონკრეტულ საკითხებზე, იყოს მოქნილი და ინტერვიუ აღიქვას, როგორც დისკუსია და არა - როგორც ფორმალური გასაუბრება. ამ შემთხვევაში უადგილო იქნება შესაბამისი კითხვების კონკრეტული მიმდევრობის დაცვა.

ხშირ შემთხვევაში მიზანშეწონილია ინტერვიუს შედეგად გაკეთებული ჩანაწერების რესპონდენტისთვის გადაგზავნა, რათა მან გადაამოწმოს გაზიარებული ინფორმაციის სისწორე და დააფიქსიროს საკუთარი პოზიცია, თუ რამდენად ეთანხმება ჩანაწერს, რათა მოპოვებული ინფორმაცია არ იქნეს უარყოფილი აუდიტის დასკვნით ეტაპებზე.

5.6.2. ფოკუს ჯგუფები, სემინარები, რეფერენს ჯგუფები

ფოკუს ჯგუფი წარმოადგენს ადამიანების ერთობლიობას, რომელიც შეკრებილია სპეციფიკური საკითხებისა და თემების განსახილველად. ფოკუს ჯგუფები, ძირითადად, ხარისხობრივი ინფორმაციის შესაგროვებლად გამოიყენება, რომელიც წარმოადგენს ქმნის აუდიტის შესწავლის საგანზე ადამიანების შეხედულებებისა და ღირებულებათა შესახებ.

სემინარებს აქვთ ადამიანთა დიდი რაოდენობის ერთად თავმოყრის უპირატესობა, რომლებიც ცოდნისა და პერსპექტივების ფართო სპექტრს წარმოადგენენ.

რეფერენს ჯგუფები შესაძლოა შედგებოდეს ორგანიზაციის შიგნით ან მის გარეთ არსებული ადამიანებისგან და, როგორც წესი, დაკომპლექტებულია ექსპერტებისა და სპეციალისტებისგან. რეფერენს ჯგუფები შეიძლება შედგებოდეს ორგანიზაციის მიერ დაქირავებული ექსპერტებისგან, აუდიტის ობიექტის მიერ დაქირავებული კონსულტანტებისა ან დამოუკიდებლად მოქმედი ექსპერტებისგან.

ექსპერტების გამოყენების აზრი მდგომარეობს იმაში, რომ აუდიტის ჯგუფისთვის ხელმისაწვდომი გახადოს ის ტექნიკური ცოდნა ან უნარები, რომლებიც აუცილებელია აუდიტის მიზნების მისაღწევად. ამ ტიპის ექსპერტულ დახმარებას გააჩნია ის უპირატესობა, რომ უზრუნველყოფს შესაბამისი ინფორმაციის სწრაფად მიღებას.

თუმცა, ერთ-ერთ სუსტ მხარედ შეიძლება ჩაითვალოს ექსპერტების კომპეტენციის შეფასების სირთულე, შესაფერისი ექსპერტიზის/ცოდნის მოძიება, მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს შემოწმება ან განხორციელებული საქმიანობის შედეგების შეფასება.

5.6.3. კითხვარი

კითხვარები ძირითადად ფაქტების შესაგროვებლად გამოიყენება, რომელთა მოპოვება სხვა გზებით არ ხერხდება და რომლებიც მნიშვნელოვანია, როგორც დასაყრდენი პუნქტი შეხედულების დასასაბუთებლად. ამგვარად, კითხვარები გამოიყენება, როდესაც საჭიროა ყოვლისმომცველი, ამომწურავი ინფორმაცია. ცალკეული შემთხვევის შესწავლა და სხვა სიღრმისეული მეთოდები ხშირად გამოიყენება კითხვარებიდან მოპოვებული ინფორმაციის შესავსებად.

კითხვარები, ხშირ შემთხვევაში, მოითხოვს პროგრამულ დამუშავებას და შესწავლის საგნის სფეროში შედარებით ღრმა ცოდნას. სწორი გამოყენების შემთხვევაში კითხვარები ეფექტიან ტექნიკას წარმოადგენს, თუმცა კითხვების შედგენა და მიღებული პასუხების დამუშავება რთული და შრომატევადი პროცესია.

კრიტიკულად მნიშვნელოვანია, რომ კითხვები იყოს ადვილად გასაგები და სწორად ფორმულირებული. შესაბამისად, კითხვარების სათანადოდ მომზადება არსებითია. რესპონდენტები ვერ შეძლებენ პასუხის გაცემას, თუ კითხვები არასწორადაა შედგენილი ან გაუგებარია. ამრიგად, აუდიტორმა უნდა შეიძინოს აუდიტის სფეროს გარკვეული ცოდნა, სანამ შეძლებს კითხვარის შედგენას.

5.7. გამოკითხვა და კონკრეტული შემთხვევის (ე.წ. ქეისის) განხილვა

ეფექტიანობის აუდიტის დროს აქტიურად გამოიყენება კონკრეტული შემთხვევის შესწავლა (case study), რომლის მიზანია იმ მცირე რაოდენობის კონკრეტული შემთხვევების დეტალური შესწავლა, რომლებიც მთლიანი სიმრავლისთვის დამახასიათებელი მდგომარეობის მაგალითებს წარმოადგენს და განზოგადების შესაძლებლობას იძლევა.

შემთხვევა შესაძლოა იყოს სპეციფიკური მოვლენა ან ობიექტი. კონკრეტული შემთხვევის შესწავლა საშუალებას აძლევს აუდიტორს, კონცენტრირდეს დეტალებზე და ჩაუღრმავდეს ორგანიზაციულ პროცესებს.

მართებულია იმგვარი შემთხვევის ან რამდენიმე მათგანის შერჩევა, რომელთაც პოტენციურად ყველაზე ექნება ან არ ექნება კონკრეტული მახასიათებელი. ერთ-ერთი მიდგომა შეიძლება იყოს იმგვარი შემთხვევის შერჩევა, რომელიც შესაძლოა მთლიანი სიმრავლის წარმომადგენლობითად ჩაითვალოს, ან შეირჩეს რამდენიმე შემთხვევა რომელთა ერთობლიობის წარმომადგენლობითობა დასაბუთებადია.

კონკრეტული შემთხვევის შესწავლის დროს რამდენიმე განსხვავებული მეთოდის გამოყენება შეიძლება. მაგალითად, ინტერვიუები, სტატისტიკური მეთოდები, დაკვირვება და ა.შ. ხშირად ხელსაყრელია კითხვარისა და კონკრეტული შემთხვევების შესწავლის კომბინირება.

5.8. ანალიზისთვის მომზადება მონაცემთა შეგროვებისას

სახელმძღვანელოში მონაცემთა შეგროვების განსხვავებული მეთოდები ცალ-ცალკეა განხილული. მიუხედავად ამისა, მათ ახასიათებს რამდენიმე საერთო ნიშან-თვისება შეგროვებული მონაცემების ანალიზის ხელშეწყობის მიზნით განსახორციელებელ ღონისძიებებთან დაკავშირებით.

- ◆ რაც უფრო მეტი ინფორმაციის მოპოვება და ანალიზია საჭირო, მით უფრო სტრუქტურირებული უნდა იყოს მონაცემთა შეგროვების პროცესი. აღნიშნული ხელს უწყობს ანალიზს აუდიტორებისთვის იმგვარი მონაცემების მიწოდების გზით, რომელთა შედარება და შემდგომში კატეგორიებად დაყოფა იოლია. აღნიშნული განსაკუთრებით რელევანტურია ინტერვიუების, ფიზიკური დაკვირვებებისა და დოკუმენტური ანალიზის შემთხვევაში.

- ◆ ინფორმაციის წყაროს, იქნება ეს რესპონდენტი თუ წერილობითი დოკუმენტის ავტორი, შესაძლოა ჰქონდეს მიზეზი ან წინაპირობები, რომ არ იყვნენ ობიექტურები. ამდენად, მნიშვნელოვანია, რომ ყურადღებით შეფასდეს შესაძლო მიკერძოება/ტენდენციურობა მოგროვებულ ინფორმაციაში, რაც უნდა გადამოწმდეს და გამყარდეს მონაცემებით.
- ◆ თუ მონაცემები არ არის დამაკმაყოფილებლად დოკუმენტირებული, აუდიტორს შეიძლება გამორჩეს მნიშვნელოვანი ასპექტები. ეს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმ შემთხვევებში, როდესაც აუდიტორი ქმნის ახალ პირველად მონაცემებს ინტერვიუებისა და ფიზიკური დაკვირვების მეშვეობით.

ამ თვალსაზრისით დოკუმენტირება არ წარმოადგენს მხოლოდ ინტერვიუს ჩანერას ან ჩანაწერების/შენიშვნების განხორციელებას. აუდიტორის სამუშაო დოკუმენტები რაც შეიძლება მოკლე ვადებში უნდა მომზადდეს და დაუკავშირდეს აუდიტის შესაბამის კითხვებს. აღნიშნული ხელს უწყობს სამომავლოდ აუდიტის მტკიცებულებების ანალიზს.

ზოგადად, აუდიტის პროცესში გამოიყენება ანალიზის მეთოდებისა თუ მოდელების ფართო სპექტრი, როგორებიცაა მაგალითად, დეტალური სტატისტიკური ანალიზი, აუდიტის ჯგუფში მიგნებების განხილვა, სამუშაო დოკუმენტების შესწავლა და სხვ.

აუდიტის ანალიზმა შესაძლოა ზოგჯერ მოითხოვოს კარგად და ნაკლებად წარმატებულად ფუნქციონირებადი ობიექტების მიგნებების შედარება, ერთი ან რამდენიმე ობიექტის, ასევე საერთო მიმოხილვა და სხვა მიდგომების გამოყენება.

მონაცემთა ანალიზის ერთ-ერთი ეტაპი მოიცავს სხვადასხვა სახის წყაროებიდან მიღებული შედეგების კომბინირებას. აღნიშნულის განსახორციელებლად ზოგადი მეთოდი არ არსებობს, მაგრამ მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა სისტემატურად და ყურადღებით იმუშაოს შეგროვებული მონაცემებისა და არგუმენტების ინტერპრეტირებაზე. ეს ეტაპი მოიცავს არგუმენტებისა და მტკიცებების ანონ-დანონვას, ექსპერტებთან კონსულტაციებს, შედარებებისა და ანალიზის განხორციელებას.

სამუშაო პროცესის მიმდინარეობასთან ერთად, თანდათანობით ყალიბდება აუდიტის ანგარიშის პროექტი. ჩანაწერები და დაკვირვებები სტრუქტურირებული მიმდევრობით ეწყობა და გარე და შიდა დისკუსიების მიმდინარეობის პარალელურად იწერება პირველადი ტექსტი, ხორციელდება რიგი დამოკიდებულებების გადაფასება და მიგნებების კორექტირება, მოწმდება დეტალები და იწყება მსჯელობა დასკვნებთან დაკავშირებით.

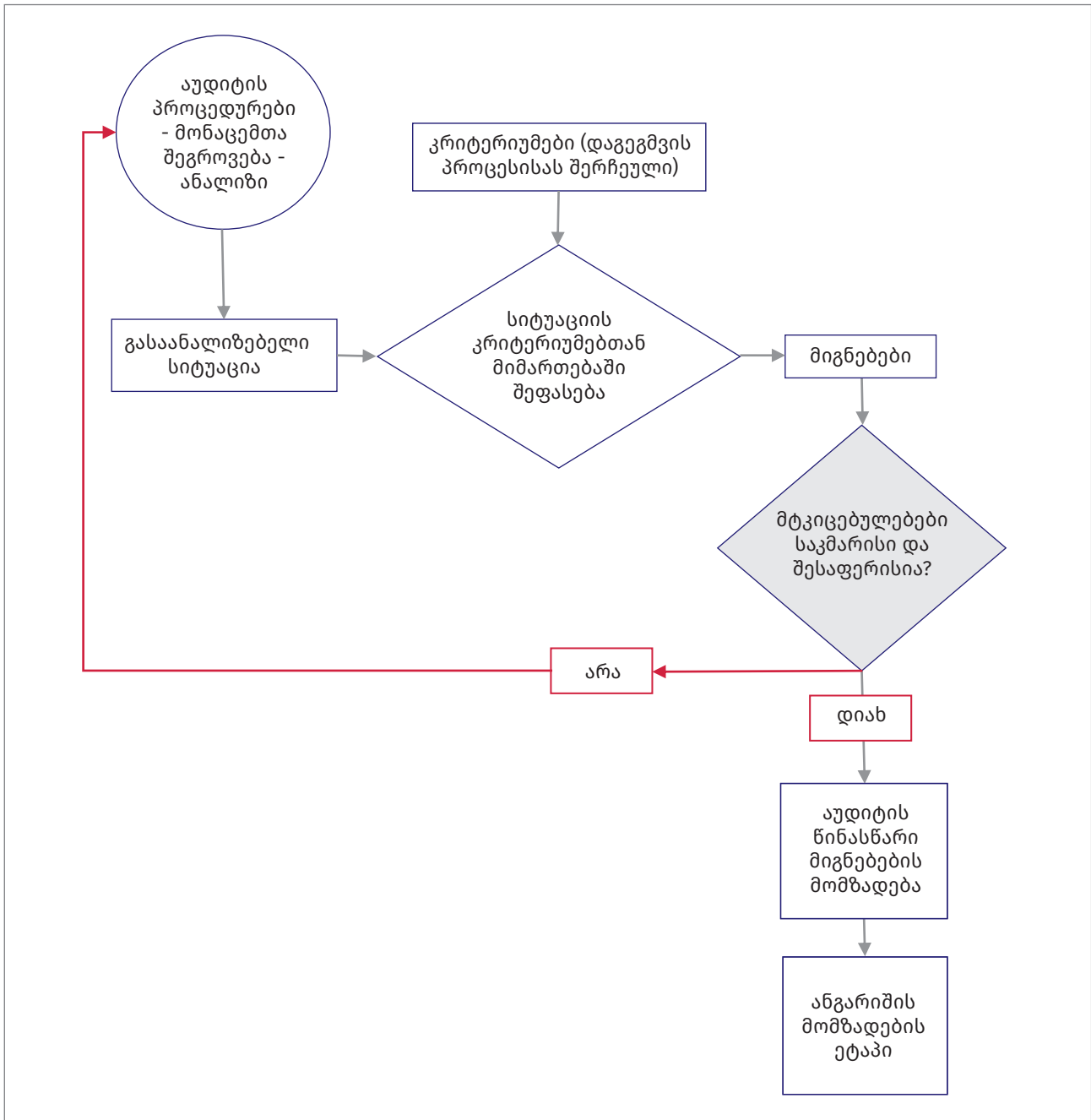
ასევე, ჩნდება აუდიტის ობიექტთან ინფორმაციის გაცვლის საჭიროება აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი მნიშვნელოვანი საკითხების განსახილველად. ეს შეხვედრები შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას აუდიტის ობიექტთან ფაქტების დასადასტურებლად და აუდიტის მიგნებებისა და რეკომენდაციების ჩამოყალიბების ხელშეწყობისთვის.

5.9. აუდიტის მტკიცებულებების ანალიზი

ინფორმაციის შეგროვება და ანალიზი დიდ ძალისხმევასა და დროს მოითხოვს. იგი ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი ნაწილია. ეს პროცესები უმეტესწილად ერთდროულად მიმდინარეობს, დაგეგმვის პროცესში შემუშავებული მეთოდოლოგიისა და განსაზღვრული კრიტერიუმების მიხედვით.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორმა მოიძიოს შესაძლოდან ყველაზე რელევანტური ინფორმაცია სხვადასხვა წყაროდან. ქვემოთ მოცემულია ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაოების განხორციელების პროცესის სქემა მტკიცებულებათა მოპოვებისა და გამოყენების მიზნით.

დიაგრამა 10. ეფექტიანობის აუდიტის სამუშაოების განხორციელების პროცესის სქემა



წყარო: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო

ყველა სახის მონაცემების ანალიზი უნდა განხორციელდეს შესაბამის დონეზე. რაოდენობრივი მონაცემების თვალსაზრისით, აღნიშნული გულისხმობს სტატისტიკური და ფინანსური ანალიზის ტექნიკას. აუდიტის ჯგუფებმა ასევე უნდა განახორციელონ ხარისხობრივი მონაცემების ზედმიწევნითი ანალიზი.

ორივე სახის (რაოდენობრივი და ხარისხობრივი) ანალიზი აუდიტორებს ეხმარება არა მხოლოდ უდავო ფაქტებისა და რიცხვების მოპოვებაში, არამედ ასევე უადვილებს იმის გაგებას, თუ რამ გამოიწვია გამოვლენილი გარემოებები.

ეფექტიანობის აუდიტი, ისევე როგორც სხვა სახის აუდიტი, მარწმუნებელი მომსახურებაა. შესაბამისად, ეფექტიანობის აუდიტორებმა ყველა შემთხვევაში უნდა წარმოადგინონ საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებზე დაფუძნებული მიგნებები და მართონ შეუსაბამო ანგარიშების გაცემის რისკი.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშები მიზნად ისახავს, წარმოადგინოს დასაბუთებული რწმუნება, რომელიც გულისხმობს აუდიტის რისკის მისაღებად დაბალ დონეზე შემცირებას და მომხმარებლებთან რწმუნების გამჭვირვალედ კომუნიკაციას.

დასაბუთებული რწმუნების გამოხატვისას, *აუდიტის დასკვნები პოზიტიურად არის ფორმულირებული*, აცხადებს რა რომ აუდიტორის აზრით, შესწავლის საგანი ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით, შეესაბამება ან არ შეესაბამება გამოყენებულ კრიტერიუმს. რწმუნების კომუნიკაცია ეფექტიანობის აუდიტში ხორციელდება აღწერილობითი ფორმით, სადაც აუდიტორი მომხმარებლებისთვის უზრუნველყოფს აუცილებელი დონის რწმუნებას, თუ როგორ შეიმუშავა მან კრიტერიუმი, როგორ მიაკვლია მიგნებებს და ჩამოაყალიბა აუდიტის დასკვნები განონასწორებელი და გონივრული გზით და თუ რატომ გამოიხატება მიგნებებისა და კრიტერიუმის ერთობლიობა კონკრეტულ შემთხვევებზე დასკვნებსა და რეკომენდაციებში. აუდიტის მეთოდების, მტკიცებულებებისა და შედეგების გამჭვირვალე წარმოდგენასა შესაძლებლად აძლევს სავარაუდო მომხმარებლებს, 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. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს რომ ანგარიშმა შეცდომაში არ შეიყვანოს სავარაუდო მომხმარებელი წარმოდგენილი რწმუნების დონესთან მიმართებაში.

ასევე აღსანიშნავია, რომ რწმუნების წარმოდგენა თავის თავში გულისხმობს მაღალი დონის ყურადღების/სიფრთხილის გამოყენებას აუდიტის მასშტაბის განსაზღვრისა და აუდიტის მტკიცებულებების შეგროვების ეტაპებზე. მნიშვნელოვანია აუდიტის მასშტაბისა და მისი შეზღუდვების კარგად განსაზღვრა, რათა მომხმარებლები გაერკვნენ, თუ რამდენად რელევანტურია საბოლოო დასკვნები. მნიშვნელოვანია, ნათელი იყოს, რომ აუდიტი არ ისახავს მიზნად ისეთ საკითხებთან დაკავშირებით დასკვნების ჩამოყალიბებას რომლებიც არ იქნება დაფარული მტკიცებულებების მოპოვების საკმარისი პროცედურებით.

ეფექტიანობის აუდიტში მტკიცებულებების ტვირთი მაღალია. ანგარიშში მოხვედრილმა ერთმა შეცდომამაც კი შესაძლოა შეასუსტოს სანდოობა. მტკიცებულებების საიმედოობის ნაწილში აუდიტორმა უნდა ჩაატაროს გონივრული პროცედურები, რათა დარწმუნდეს, რომ მის ხელთ არსებული მონაცემები სრული და ზუსტია.

ამ პროცესში აუდიტის ზოგადი უნარებისა და პროფესიული სკეპტიციზმის გამოყენების გარდა, აუდიტორმა აუდიტის ობიექტს შესაძლოა მოსთხოვოს რომ მან სწორად ცნოს ფაქტები ან წარმოადგინოს დამატებითი მტკიცებულებები, რომლებიც განმარტავს/ახსნის ან ეწინააღმდეგება ამ ფაქტებს, წერილობით დაადასტუროს, რომ მან 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.

ასევე, საიმედოობის გაზრდის ერთ-ერთი გზაა ანგარიშის ან მისი შედეგების განხილვა და შეჯერება აუდიტის ობიექტთან (იხილეთ ქვემოთ შესაბამისი ნაწილი). თუმცა, აღსანიშნავია, რომ აუდიტორმა აღნიშნული მექანიზმი უნდა გამოიყენოს, როგორც ინფორმაციის საიმედოობის უზრუნველყოფის დამატებითი საშუალება.

მტკიცებულების საიმედოობის განსაზღვრისას გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- ◆ მტკიცებულების გამყარება მისი საიმედოობის გაზრდის ძლიერი ტექნიკაა. აღნიშნული გულისხმობს, რომ აუდიტორი მოიძიებს სხვადასხვა სახის მტკიცებულებას განსხვავებული წყაროებიდან;
- ◆ მტკიცებულების წყაროები აუდიტის ობიექტის გარეთ ხშირად უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტის ობიექტის მიერ მომზადებული ინფორმაცია;
- ◆ 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.
- ◆ თუ მტკიცებულება დამოკიდებულია დროის ფაქტორზე, გასდის ვადა და არ ასახავს ცვლილებებს, მისი საიმედოობა და შესაბამისობა არ არის სარწმუნო;
- ◆ თუ მტკიცებულებების წყაროს პირადი დაინტერესება აქვს შედეგების მიმართ, მტკიცებულების საიმედოობა არ არის სარწმუნო;
- ◆ შერჩეული ნიმუშები უნდა იყოს წარმომადგენლობითი მტკიცებულებების საკმარისობისა და შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად;
- ◆ მტკიცებულება შესაძლოა უკავშირდებოდეს იზოლირებულ შემთხვევას, რაც მის საკმარისობას ასუსტებს.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მოგროვებული მტკიცებულებები შესაძლოა ძირითადად ხარისხობრივი იყოს და მოითხოვდეს პროფესიული განსჯის გამოყენებას. შესაბამისად, აუდიტორი შეფასებისა და დასკვნების ჩამოყალიბების პროცესში, როგორც წესი, ცდილობს მტკიცებულებების გამყარებას სხვადასხვა წყაროდან ან განსხვავებული სახის მტკიცებულებების მოპოვებით.

სწორედ ამიტომაც მნიშვნელოვანია, რომ დაგეგმვის პროცესში აუდიტორმა განსაზღვროს აუდიტისთვის საჭირო მტკიცებულებების შესაძლო წყარო, ხასიათი და ხელმისაწვდომობა.

რაოდენობრივი ანალიზი

რაოდენობრივი და ხარისხობრივი მონაცემების ანალიზი ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელოვანი ნაწილია. მონაცემთა ანალიზი, იქნება ეს კითხვარები, ინტერვიუები, ფოკუს ჯგუფები თუ სხვა, აუდიტორებმა უნდა დაიწყონ აუდიტის მიზნებისა და აუდიტის კითხვის განხილვით. აღნიშნული დაეხმარება აუდიტორებს მონაცემების ორგანიზებასა და ანალიზის ფოკუსირებაში.

ინფორმაციის ინტერპრეტირებისას აუდიტორმა ინფორმაცია კონტექსტში უნდა წარმოადგინოს, კრიტერიუმებთან ან, ზოგადად, მოსალოდნელ სიტუაციასთან შედარების გზით.

ხარისხობრივი ინფორმაცია შეიძლება გამოყენებულ იქნას რაოდენობრივი ანალიზისთვის. მაგალითად, ტექსტის სახით მოგროვებული ინფორმაცია შესაძლოა ციფრებში იქნას გადაყვანილი.

რაოდენობრივი ანალიზი შესაძლებელია მარტივი მეთოდების (მაგალითად, სიხშირის განსაზღვრა) ან უფრო კომპლექსური მეთოდების (მაგალითად, ტენდენციების ან ცვალებადობის ანალიზის) მეშვეობით.

ეფექტიანობის აუდიტში ყველაზე ხშირად გამოყენებული სტატისტიკური ანალიზის სახეა აღწერილობითი სტატისტიკა (descriptive statistics). უფრო განვითარებული სტატისტიკური ანალიზის ფორმები, როგორებიცაა, მაგალითად, რეგრესიის ანალიზი, მოცემულ სახელმძღვანელოში არ არის აღწერილი, თუმცა წარმოადგენს ღირებულ ხელსაწყოს იმ აუდიტორთათვის, რომლებიც იცნობენ სტატისტიკურ თეორიას. აღწერილობითი სტატისტიკის მეშვეობით შესაძლებელია აღინეროს:

- ◆ შერჩევის ის ერთობლიობა, რომლის შესახებ აუდიტორმა მოაგროვა ინფორმაცია;
- ◆ მთლიანი სიმრავლე, რომლის ნაწილსაც შერჩეული სიმრავლე წარმოადგენს.

აღწერილობითი სტატისტიკა მონაცემთა განაწილების გასაგებად

მონაცემთა განაწილება ხშირად შესაძლებელია გრაფიკული ფორმით გამოისახოს, სვეტებით ან მრუდის სახით, რომელიც ცვლადის ყველა მნიშვნელობას აჩვენებს. სტატისტიკა, რომელიც მონაცემთა განაწილებას აჩვენებს, წარმოადგენს ძლიერ ხელსაწყოს აუდიტის ანალიზისა და ანგარიშის შედგენისთვის.

არსებობს მონაცემთა განაწილების სამი ძირითადი განზომილება, რომელიც მნიშვნელოვანია აუდიტორისთვის:

- ◆ განაწილების ცენტრალური ტენდენცია (მოდა, მედიანა, საშუალო არითმეტიკული და ა.შ.);
- ◆ მონაცემთა გაშლა (დისპერსიის ვარიაცია - მინიმუმი და მაქსიმუმი მაჩვენებლები და ა.შ.);
- ◆ მონაცემთა ფორმა (სტანდარტული გადახრა, ნორმალური განაწილება, ბიმოდალური, ბრტყელი განაწილება).

მონაცემთა განაწილება შეიძლება გამოყენებული იქნას:

- ◆ 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 შესაფასებლად, შერჩეული მონაცემები მთლიანი ერთობლიობის წარმომადგენლობითია თუ არა.

აღნიშნულის განსაზღვრის მიზნით შესაძლოა რამდენიმე სტატისტიკური ცნების გამოყენება. ზოგიერთი ცნება მოყვანილია ცხრილში

ცხრილი 7. სტატისტიკური ცნებები და მათი მნიშვნელობა რაოდენობრივ ანალიზში

ცნება	განმარტება	გამოყენება
საშუალო (არიტმეტიკული)	მონაცემთა ჯამი გაყოფილი მონაცემთა საერთო რაოდენობაზე	გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ მონაცემები გარკვეული დონით სიმეტრიულადაა განაწილებული, მაგალითად სიმაღლე ან წონა. საშუალოს უარყოფითი თვისებაა ის, რომ მგრძობიარეა მკვეთრად განსხვავებული კიდურა მონაცემების მიმართ (outliers).
მედიანა	ზრდის მიხედვით დალაგებულ მონაცემთა შუა წევრი. თუ მონაცემთა რაოდენობა ლუწია, შუა 2 წევრის საშუალო მნიშვნელობა. მონაცემთა 50% მედიანაზე მეტია, ხოლო 50% - მასზე ნაკლები.	მედიანის დადებითი თვისებაა ის, რომ მედიანა არ არის მგრძობიარე მკვეთრად განსხვავებული კიდურა წევრების მიმართ, როდესაც შერჩეული მონაცემების კიდურა რიცხვები ამრუდებს ინფორმაციას საშუალოსთან დაკავშირებით (არღვევს მათ), მაგალითად, ხელფასების შესახებ ინფორმაციის დამუშავებისას.
მოდა	ყველაზე ხშირი მონაცემი მონაცემთა ერთობლიობაში. ბაზაში შეიძლება იყოს ერთი ან მეტი მოდა, ან საერთოდ არ იყოს მოდა. თუ მონაცემთა ბაზაში არცერთი მონაცემი არ მეორდება, ბაზას მოდა არ გააჩნია. თუ ბაზას აქვს ორი მოდა, მაშინ მას ბიმოდალურ ბაზას ეძახიან, ხოლო ორზე მეტი მოდის არსებობის შემთხვევაში ბაზას მულტიმოდალური ეწოდება.	გამოიყენება ბაზაში ყველაზე ხშირად დაფიქსირებული მონაცემების ასაღწერად. მოდა ძირითადად გამოიყენება კატეგორიული მონაცემების დასახასიათებლად, მაგალითად, როცა მნიშვნელოვანია სქესის მიხედვით ადამიანთა რაოდენობის დათვლა. შესაბამისად, შესაძლებელია დადგინდეს, მოდა ქალების რაოდენობაა თუ მამაკაცების, ან როგორია ბავშვების ყველაზე გავრცელებული რაოდენობა ოჯახში.
დიაპაზონი	განსხვავება ბაზის ყველაზე მცირე და ყველაზე დიდ მონაცემს შორის. დიაპაზონი ვარიაციის ყველაზე მარტივი საზომია.	თუ მონაცემები ფართოდაა გავრცელებული, დიაპაზონი გამოდგება საშუალოს ან მედიანის შემავსებლად. თუმცა, დიაპაზონმა შესაძლოა გადაჭარბებით შეაფასოს მონაცემთა ვარიაცია, თუ მინიმალური და მაქსიმალური მონაცემები მნიშვნელოვნად განსხვავდება სხვა მონაცემებისგან.

ხარისხობრივი ანალიზი

ხარისხობრივი ანალიზი ზოგადი ტერმინია მონაცემთა სტრუქტურების, შედარებისა და აღწერის მეთოდების ფართო სპექტრის წარმოსაჩენად. იგი, როგორც წესი, სხვადასხვა სახის მონაცემების კომბინირებისას გამოიყენება. რაოდენობრივი ანალიზისგან განსხვავებით, ხარისხობრივი ანალიზი არ იყენებს მათემატიკურ პროცედურებს. სამაგიეროდ, იგი ეფუძნება ლოგიკურ მსჯელობასა და არგუმენტებს. ზოგადად, ხარისხობრივი ანალიზი გულისხმობს ანალიტიკური აზროვნების სისტემატიზაციის საკუთარი გზის მოძიებას.

აღნიშნული სისტემატიზაციის კომპონენტებია შედარება, განსხვავებებისა ან/და მსგავსებების მიხედვით დაჯგუფება. ხარისხობრივი ანალიზი შესაძლოა გამოყენებული იქნას აუდიტის ობიექტის ეფექტიანობის შესაფასებლად და ასახსნელად. დოკუმენტების გაცნობის შედეგად, აუდიტორებს შესაძლებლობა ეძლევათ, მოაგროვონ აღწერილობითი ინფორმაცია, სისტემატურად გააანალიზონ ტექსტი და მოიძიონ რელევანტური ინფორმაცია.

ხარისხობრივი ანალიზი ფართოდ გამოიყენება მონაცემთა გარკვეული წყაროებიდან (როგორებიცაა, მაგალითად, ინტერვიუები და დოკუმენტური ანალიზი) ანალიტიკური მტკიცებულებების მიღების პროცესში. ინტერვიუს ანალიზის მაგალითი წარმოდგენილია ქვემოთ:

1. პირველ რიგში, უნდა შეირჩეს ინტერვიუს შედეგად მოპოვებული ინფორმაციის სტრუქტურების მეთოდი, რისთვისაც გამოყენებული უნდა იქნას აუდიტის კითხვები. თუ არ არის გონივრული ინფორმაციის მხოლოდ აუდიტის კითხვების მიხედვით სტრუქტურირება, მაშინ გამოყენებულ იქნას პრობლემები, დაინტერესებული მხარეები, რეგიონები და სხვა მსგავსი კატეგორიები;
2. ინტერვიუს ჩანაწერები ყურადღებით უნდა იქნას შესწავლილი და აქცენტი გადატანილი უნდა იქნას მის სტრუქტურაზე. აუდიტის კითხვების მიხედვით ჩანაწერის ორგანიზების შემთხვევაში, მონიშნულ უნდა იქნას ის ინფორმაცია, რომელიც რელევანტურია აუდიტის პირველი, მეორე და ა.შ. კითხვებისთვის.
3. შემდგომში უნდა გაანალიზდეს ყველა მონიშვნა პირველ კითხვასთან დაკავშირებით. თუ მრავალი რელევანტური შენიშვნაა, საჭიროა წერილობითი შეჯამება. საჭიროების შემთხვევაში უნდა შეირჩეს ახალი ფაქტორი, რის გარშემო განხორციელდება მონიშვნების სტრუქტურირება. მაგალითად, ამგვარი სტრუქტურირების ფაქტორებად შეიძლება გამოყენებულ იქნას ძირითადი მოქმედი მხარეები.
4. სათითაოდ უნდა გაანალიზდეს თითოეული ტიპის ძირითადი მოქმედი მხარის მოსაზრებები.
5. შემდგომ უნდა შეგროვდეს და ერთად გაანალიზდეს ყველა სახის ძირითადი მოქმედი მხარის მოსაზრებები.
6. ყურადღება უნდა მიექცეს განსხვავებული კატეგორიის ძირითადი მოქმედი მხარეების მოსაზრებებს შორის მსგავსებასა და განსხვავებებს;
7. ინფორმაცია უნდა შეჯამდეს რამდენიმე წინადადებით და შეფასდეს, პასუხობს თუ არა იგი აუდიტის კითხვას. ანალოგიური პროცედურა უნდა განხორციელდეს ყოველი მომდევნო აუდიტის კითხვისთვის.

06

აუდიტის მიზნების,
მიზნებისა და შედეგის
ჩამოყალიბება



6.1. აუდიტის მიზნება და მისი მიზნების განსაზღვრა

აუდიტის მიზნებები სპეციფიკური მტკიცებულებებია, რომლებიც გროვდება აუდიტორის მიერ აუდიტის მიზნების მისაღწევად, რათა შეძლოს აუდიტის კითხვებზე პასუხის გაცემა, შემუშავებული ჰიპოთეზების გადამოწმება და ა.შ.

აუდიტორული დასკვნა არის განცხადება, რომელიც გამოთქმულია აუდიტორის მიერ აღნიშნულ მიზნებებზე დაყრდნობით. რეკომენდაციები წარმოადგენს აუდიტორის მიერ შეთავაზებულ განსახორციელებელ ქმედებებს აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში.

აუდიტის მიზნება მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:

- ✦ **კრიტერიუმი** (რა უნდა იყოს). კრიტერიუმი ის სტანდარტებია, რომელთა მიმართებაში ფასდება საქმიანობა. ისინი წარმოადგენს გონიერი და ინფორმირებული პირის მოლოდინებს, თუ რა უნდა იყოს არსებულ მდგომარეობასთან შედარებით. კრიტერიუმების დაუკმაყოფილებლობა მიანიშნებს, რომ გაუმჯობესებისთვის არსებობს სივრცე და პოტენციალი. ამ შემთხვევაში სასურველია, გაუმჯობესების ხასიათის ან მისი მიღწევის გზების განსაზღვრა.
- ✦ **არსებული მდგომარეობა** (რა არის) - აუდიტორის მიერ კვლევის შედეგად ფაქტობრივად დადგენილი მდგომარეობა. იგი შედარებული უნდა იქნას კრიტერიუმებთან, რათა შეფასდეს, აკმაყოფილებს თუ არა არსებული მდგომარეობა კრიტერიუმს;
- ✦ **მიზეზი**, რამ განაპირობა კრიტერიუმიდან თუ ნორმიდან გადახრა. მიზეზის განსაზღვრა იძლევა ინფორმაციას ანგარიშვალდებულების ურთიერთობის შესახებ (სუბიექტი, სტრუქტურა, დონეები და ა.შ.) და ქმნის გაუმჯობესების ინიცირების შესაძლებლობას. ზოგიერთი მიზეზი შეიძლება უკავშირდებოდეს საკითხს, რომელიც ხელმძღვანელობის კონტროლის სფეროს მიღმაა, მაგალითად, ბუნებრივი კატასტროფები, როგორებიცაა წყალდიდობა ან ვალუტის მკვეთრი ცვლილება, რაც თავის მხრივ, განაპირობებს ცვლილებებს ბიუჯეტში.
- ✦ **შედეგი** (რა შედეგები მოყვება, როგორც დადასტურებული, ისე გონივრული და ლოგიკური გავლენა მომავალში). მიზნების შედეგი ხშირ შემთხვევაში რაოდენობრივია, მაგალითად, ძვირადღირებული პროცესების, გამოყენებული რესურსებისა და არაპროდუქტიული მექანიზმების ღირებულების განსაზღვრა. არაეფექტური პროცესების, მაგალითად, რესურსების ფლანგვის ან არასათანადო მართვის შედეგი შესაძლოა აშკარა გახდეს დროში შეფერხების, ან ფიზიკური და სხვა რესურსების დანაკარგის გამო. ასევე, შეიძლება მნიშვნელოვანი იყოს ხარისხობრივი შედეგები. შედეგი უნდა აჩვენებდეს გამოსწორების საჭიროებას. როგორც ზემოთ აღინიშნა, შედეგს შეიძლება ადგილი ჰქონოდა წარსულში, აწმყოსა და მომავალში.

ოთხივე ელემენტის არსებობა ყოველთვის არ არის აუცილებელი. მაგალითად, კრიტერიუმი ყოველთვის შეიძლება არ იყოს სპეციფიკურად განხილული პრობლემაზე ორიენტირებული აუდიტის მიდგომის დროს.

მას შემდეგ, რაც აუდიტის მიზნება განისაზღვრება,²⁰ აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ორი დამატებითი შეფასება: პირველი, **რამდენად მნიშვნელოვანია მიზნება**, და მეორე, მისი

20 მიზნების დოკუმენტირების ხელშესაწყობად იხ. დანართი N7. მიზნების მატრიცა.

გამომწვევი მიზეზების განსაზღვრა. ანგარიში მხოლოდ მნიშვნელოვან და საყურადღებო მიგნებებს უნდა მოიცავდეს.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, მიზეზი არის ის ფაქტორები, რომლებიც არსებული მდგომარეობის კრიტერიუმისგან გადახრას განაპირობებს. აუდიტის ჯგუფმა უნდა განსაზღვროს ყველა შესაძლო მიზეზი, მათ შორის, ისინიც, რომელთა პრევენცია შესაძლებელი იყო.

ამ უკანასკნელი შემთხვევის ნამდვილობა უნდა იქნას დადასტურებული. აღნიშნული შესაძლებელია განხორციელდეს მენეჯერული მმართველობის სისუსტეების ანალიზის მეშვეობით. ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე მაგალითი, როგორ შეიძლება ანალიზის წარმართვა მას შემდეგ, რაც დადგინდება მიზეზი:

- ◆ განსაზღვროს, მიზეზი იზოლირებულია თუ სისტემური. სისტემური მიზეზები როგორც წესი, უფრო მნიშვნელოვან გამოსასწორებელ აქტივობებს მოითხოვს და შესაძლოა უარყოფითი ზემოქმედება ჰქონდეს სხვა გარემოებებზე. ამგვარ მიზეზებთან მიმართებაში რეკომენდაციების შემუშავებისას მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ის პოტენციური შედეგები, რომლებიც შესაძლოა სისტემის ერთი ასპექტის შეცვლას მოყვეს სისტემის სხვა აქტივობებისთვის.
მიუხედავად ამისა, აუდიტის ჯგუფმა ყურადღება ასევე უნდა გამოიჩინოს განცალკევებული (არასისტემური) მიზეზების შემთხვევაში, რადგან ზოგიერთ შემთხვევაში ისინი შეიძლება ქმნიდეს მნიშვნელოვან პრობლემებს. შესაბამისად, შესაძლოა საჭირო გახდეს მიზეზის არსებითობის შეფასება.
- ◆ განისაზღვროს, მიზეზი ადამიანური შეცდომა ან გამორჩენა იყო, თუ განზრახ ჩადენილი. განზრახ ქმედების შედეგად არსებული მიზეზები, როგორც წესი, პროცედურებისა და რეგულაციების უგულვებელყოფას გულისხმობს. ადამიანური შეცდომა თუ გამორჩენა მისაღები სტანდარტის შესახებ ცოდნის ნაკლებობაზე მიუთითებს.
- ◆ განისაზღვროს მიზეზი (აუდიტის ობიექტის თვალსაზრისით) შიდა თუ გარე ფაქტორებით იყო განპირობებული. გარე ფაქტორები, რომლებიც არ ექვემდებარება აუდიტის ობიექტის კონტროლს, შესაძლოა მნიშვნელოვან ზემოქმედებას ახდენდეს პრობლემაზე. გამოსასწორებელი ქმედებების შესახებ რეკომენდაციების შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იქნას ამგვარი ფაქტორები და მათი ზემოქმედების შემსუბუქების გზები.
- ◆ განისაზღვროს შიდა კონტროლის პროცედურები, რომლებსაც თავიდან უნდა აერიდებინა მიზეზის წარმოშობა/დადგომა.

მას შემდეგ, რაც აუდიტის ჯგუფი განახორციელებს არსებული მდგომარეობის დოკუმენტირებას, შეადარებს მას კრიტერიუმთან, განსაზღვრავს, რომ არსებული მდგომარეობა არ შეესაბამება კრიტერიუმს და დაადგენს, რატომ ვერ მოხდა კრიტერიუმთან თანხვედრა (მიზეზები), აუდიტის ჯგუფმა უნდა უზრუნველყოს კრიტერიუმისგან გადახრის შესაძლო შედეგის განსაზღვრა.

თუ შესაძლებელია, შედეგების განსაზღვრისას რეალური სიტუაცია უნდა შეედაროს სასურველ მდგომარეობას (კრიტერიუმთან თანხვედრის მდგომარეობა). გარკვეულწილად ამგვარი შესაძლო შედეგები გათვალისწინებულია უფრო ადრეულ ეტაპზე ამ კონკრეტულ აუდიტის პრობლემაზე აუდიტის ჩატარების მოტივაციის სახით.

აუდიტის მიგნებების ხასიათი განსაზღვრავს აუდიტის ჯგუფის შესაძლებლობას, როგორ შედეგებს წარმოადგენს იგი - რეალურს თუ პოტენციურს. წარსული ან მიმდინარე მდგომარეობის რეალურ შედეგებს ავლენს მავნე გავლენას/შედეგებს და, როგორც წესი, წარმოადგენს

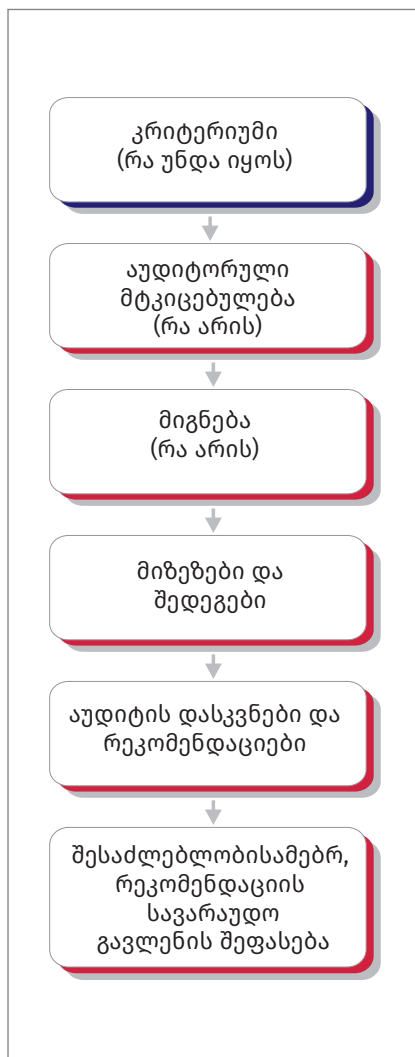
ყველაზე ძლიერ მტკიცებულებას გამოსასწორებელი ქმედების განხორციელების საჭიროების დასასაბუთებლად.

პოტენციური შედეგები, ზოგადად, განსაზღვრულია, როგორც არსებული მდგომარეობის კრიტერიუმისგან გადახრის ლოგიკური შედეგი. პოტენციური შედეგები გარკვეულწილად სპეკულაციურია. ამდენად, აუდიტის ჯგუფებმა სიფრთხილე უნდა გამოიჩინოს მისი გამოყენებისას, განსაკუთრებით იმ შემთხვევებში, როდესაც არ არსებობს წარსულში ამგვარი შედეგების დამადასტურებელი მტკიცებულება.

შესაძლებლობის შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფებმა უნდა გაზომოს შედეგი (რაოდენობრივად). იმ შემთხვევაში, თუ შედეგების გაზომვა ვერ ხერხდება, ჯგუფმა უნდა მოიყვანოს საკმარისი მაგალითები. ღირებულია ანგარიშში როგორც ნეგატიური, ისე პოზიტიური შედეგების წარმოჩენა.

აუდიტის კრიტერიუმს, მტკიცებულებას, მიგნებას, დასკვნასა და რეკომენდაციას შორის იერარქიული კავშირი აღწერილია წინამდებარე დიაგრამაზე.

დიაგრამა 11. აუდიტის კრიტერიუმს, მტკიცებულებას, მიგნებას, დასკვნასა და რეკომენდაციას შორის კავშირი



6.2. აუდიტორული დასკვნების ჩამოყალიბება

აუდიტის დასკვნებმა სიცხადე უნდა შეიტანოს და განავრცოს ანგარიშში ასახული მიგნების არსი, ასევე ასახოს აღნიშნული მიგნებებიდან გამომდინარე აუდიტორთა შეხედულებები. როგორც წესი, დასკვნების მიზანია პოლიტიკაში, პროცედურებში, პრაქტიკაში, მიზნებსა თუ ამოცანებში ცვლილების საჭიროების ხაზგასმა.

ზოგჯერ რთულია მიგნებასა და დასკვნას შორის განსხვავების დადგენა. **დასკვნები მიგნებებს ეფუძნება და, როგორც წესი, მიგნებების მოკლე შეჯამებას მოიცავს.** თუმცა, აღსანიშნავია, რომ დასკვნები ცდება მხოლოდ მიგნებების განმეორებით წარმოჩენის ფარგლებს.

როდესაც განისაზღვრება მიგნებები სასურველი და არსებული მდგომარეობის შედარებით, დასკვნები ასახავს აუდიტის ჯგუფის ახსნა-განმარტებებსა და მოსაზრებებს ამ მიგნებებზე დაყრდნობით. ამიტომ, **მიგნებები, როგორც წესი, წარსულ დროში იწერება, ხოლო დასკვნები - აწმყოში.**

დასკვნების ჩამოყალიბება შესაძლოა მოიცავდეს მიგნებებში საერთო საკითხებისა თუ კონკრეტული კანონზომიერებების ხაზგასმას. შესაძლოა ასევე განისაზღვროს საერთო პრობლემა, რომელიც ახსნის მიგნებებს.

თუ მკაფიოდ არ გაიმიჯნება მიგნებები და დასკვნები, შესაძლოა მკითხველს გაურთულდეს, გაიგოს, როდის ეხება ანგარიში ინტერვიუს დროს მოპოვებულ ინფორმაციას და როდის - თავად აუდიტორის მიერ გამოთქმულ მოსაზრებას. დასკვნები ლოგიკურად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებებიდან, მიზეზებისა და შედეგებიდან და ყოველი ანალიტიკური ნაბიჯი, რომელიც გადაიდგმება მიგნებების განსაზღვრის შემდგომ მკაფიოდ უნდა განიმარტოს და დასაბუთდეს.

6.3. აუდიტის რეკომენდაციები

ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია, მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე ჩამოაყალიბოს **ნათელი, აზრიანი დასკვნები და გასცეს სასარგებლო რეკომენდაციები.**

რეკომენდაცია წარმოადგენს აუდიტორის შეთავაზებას, რომელიც მიმართულია ოპერაციებისა და ეფექტიანობის გასაუმჯობესებლად მთლიანად ორგანიზაციასა თუ ორგანიზაციის იმ კონკრეტულ სფეროში, რომელსაც ჩაუტარდა აუდიტი. აუდიტის მიგნებები შესაძლოა იყოს პოზიტიური ან ნეგატიური. ეფექტიანობის მხრივ ნაკლოვანებების აღმოჩენის შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეიმუშავოს რეკომენდაციები გამოსასწორებელი ქმედებების სწორი მიმართულებით წარმართვის მიზნით.

შესაძლოა, რეკომენდაციები წარმოადგენდეს ერთადერთ ნაწილს, რომელსაც მთავარი დაინტერესებული მხარე გაეცნობა. ამდენად, ამ ნაწილის არასწორად აღქმასთან დაკავშირებული რისკები მაღალია. აუდიტორული საქმიანობა უნდა განაპირობებდეს ძირეულ, საფუძვლიან ცვლილებებს და უნდა იყოს იმგვარად მომართული, რომ დაეხმაროს ორგანიზაციას შეცდომების განმეორებისგან თავის არიდებაში.

ნათელი უნდა იყოს, თუ საიდან გამომდინარეობს რეკომენდაციები და რატომ არის ისინი აუცილებელი. რეკომენდაციები უნდა ეფუძნებოდეს მიგნებებსა და აუდიტორის დასკვნებს. თუ შესაძლებელია, რეკომენდაციებიც მიგნებებისა და დასკვნების სტრუქტურას უნდა მიყვებოდეს.

რეკომენდაციები, რომლებიც არ ეფუძნება მიგნებებს, არ უნდა იქნას გამოყენებული. რეკომენდაციების ჩამოყალიბებისას აუდიტორები უნდა კონცენტრირდნენ ცვლილებაზე, რა უნდა შეიცვალოს, ხოლო მისი განხორციელების გზები აუდიტის ობიექტის გადასაწყვეტია.

რეკომენდაციები უნდა იყოს საკმარისად დეტალური, რათა ისინი აუდიტის ობიექტმა სათანადოდ გაიგოს და განახორციელოს. აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეიმუშავოს განხორციელებადი რეკომენდაციები, რომელთა შესრულება არ მოითხოვს რესურსების უპირობო ზრდას.

კარგი ხარისხის რეკომენდაციების შესამუშავებლად, აუდიტის ჯგუფმა უნდა გაითვალისწინოს შემდეგი კითხვები:

- ◆ რა უნდა გაკეთდეს და რატომ?
- ◆ სად უნდა გაკეთდეს?
- ◆ ვინ არის პასუხისმგებელი მის განხორციელებაზე?
- ◆ რა არის რეკომენდაციის მოსალოდნელი გავლენა?
- ◆ შეიძლება რეკომენდაციის განხორციელებას უარყოფითი შედეგები მოყვეს სხვა ასპექტში?

ქვემოთ მოცემულია კარგი რეკომენდაციის რამდენიმე თვისობრივი მახასიათებელი. რეკომენდაციები:

- ◆ ლოგიკურად უნდა გამომდინარეობდეს აუდიტის მიზნებიდან და დასკვნებიდან და ეხებოდეს მხოლოდ ანგარიშში ასახულ საკითხებს;
- ◆ მკაფიოდ უნდა მიუთითებდეს, რა უნდა გაკეთდეს და ვის მიერ;
- ◆ უნდა იყოს მიმართული იმ პირებისადმი, ვისაც აქვთ შესაბამისი უფლებამოილება და პასუხისმგებლობა ქმედების განხორციელებაზე;
- ◆ ჩამოყალიბებული უნდა იქნას პოზიტიურად და კონსტრუქციულად;
- ◆ უნდა ეხებოდეს მნიშვნელოვან ნაკლოვანებებს და უჩვენებდეს, რომ ქმედებები გააუმჯობესებს ოპერაციებს, დაიცავს აქტივებს, შეამცირებს დანახარჯებს ან არსებულ მდგომარეობას მოიყვანს კრიტერიუმთან შესაბამისობაში;
- ◆ უნდა განსაზღვრავდეს რისკებსა და დანახარჯებს და ადარებდეს მათ პოტენციურ სარგებელს;
- ◆ უნდა ითვალისწინებდეს რეკომენდაციების განხორციელების პრაქტიკულ შესაძლებლობებს ისეთი შეზღუდვების გათვალისწინებით, როგორცაა, მაგალითად, ფინანსური რესურსები;
- ◆ უნდა მიუთითებდეს ალტერნატიული გადაწყვეტის გზებზე, როდესაც ერთზე მეტ ქმედებას შეუძლია მდგომარეობის გამოსწორება;
- ◆ არ უნდა შეიცავდეს დამატებითი ღონისძიებების განხორციელებაზე მითითებას, თუ უკვე მიმდინარეობს ღონისძიებები პრობლემის აღმოსაფხვრელად. ამ შემთხვევაში შესაძლოა საკმარისი იყოს აუდიტის ჯგუფის მიერ აღნიშნული საქმიანობის ხსენება.

იმისათვის, რომ აუდიტორმა შეიმუშავოს კარგი რეკომენდაციები, ქვემოთ წარმოდგენილია სასარგებლო რჩევები:

- ◆ აუდიტორმა რეკომენდაციებზე ფიქრი აუდიტის ადრეულ ეტაპზევე უნდა დაიწყოს და არა როგორც მის დანამატზე აუდიტის ბოლოს;
- ◆ აუდიტორმა მხედველობაში უნდა მიიღოს სხვადასხვა დაინტერესებული მხარე, რომლებზეც რეკომენდაციები იქონიებს ზემოქმედებას და გაანალიზოს, რამ შეიძლება იმუშავოს უკეთ ცალკეულ მათგანთან.
- ◆ აუდიტორმა თავი უნდა შეიკავოს წვრილმანი რეკომენდაციების გაცემისგან. ყურადღება მთლიან სურათზე უნდა გაამახვილოს.
- ◆ რეკომენდაცია იმგვარად უნდა ჩამოყალიბდეს, რომ განმახორციელებელს გაუადვილდეს მისი შესრულება.
- ◆ რეკომენდაცია იმგვარად უნდა ჩამოყალიბდეს, რომ აუდიტორმა შეძლოს მისი შესრულების სტატუსის შეფასება.
- ◆ აუდიტორი უნდა დაეყრდნოს წარსულის კარგ მაგალითებს, სიახლეების გამოგონება არ არის აუცილებლობა;
- ◆ სადაც შესაძლებელია, აუდიტორმა უნდა იმუშავოს აუდიტის ობიექტთან აუცილებელი ცვლილებებისა და მათი განხორციელების გზების განსაზღვრის მიზნით.

გაცემული რეკომენდაციის ღირებულებითი მნიშვნელობის მიუხედავად, აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ მისი რეკომენდაციები არ წარმოადგენს ჩარევას პოლიტიკის სფეროში.

6.4. თაღლითობა და შეუსაბამობები

აუდიტორებმა აუდიტის განმავლობაში სიფხიზლე უნდა გამოიჩინონ კონტროლის მექანიზმების სისუსტეებთან, შეცდომებთან, უჩვეულო გარიგებებთან ან შედეგებთან დაკავშირებით, რომლებიც შესაძლოა კანონშეუსაბამობებზე, თაღლითობაზე, არასათანადო ქცევაზე და კორუფციაზე მიანიშნებდეს.

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზევე აუდიტორები აფასებენ თაღლითობის რისკებს. თუ აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში ეს რისკები შესაფერისია, აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ შიდა კონტროლის სისტემები და მექანიზმები, რათა გამოიკვლიონ კანონშეუსაბამო ქმედებების შემთხვევები, რამაც შეიძლება გავლენა მოახდინოს ეფექტიანობაზე.

ეფექტიანობის აუდიტის საგანთან დაკავშირებით თაღლითობის, კანონშეუსაბამობის ან კორუფციული ქმედების გამოვლენის შემთხვევაში, თუ აღნიშნულმა გავლენა მოახდინა ეფექტიანობის რომელიმე ელემენტზე, იგი წარმოადგენს აუდიტის მიზნებას, რაც აუდიტორისგან მოითხოვს შესაბამისად, მიზნების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების შემუშავებას.

თუ ეფექტიანობის აუდიტორი აღმოაჩენს ისეთ ფაქტებს, რომლებიც მიუთითებს შესაძლო თაღლითობის ან სხვა დანაშაულის ნიშნების არსებობაზე, რომელიც უშუალოდ აუდიტის საგანთან არ არის დაკავშირებული, აღნიშნული საკითხი უნდა ეცნობოს შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს. აღნიშნული შეიძლება გახდეს აუდიტის მასშტაბის ცვლილების, სხვა სახის აუდიტის ინიცირების, ან კანონმდებლობით განსაზღვრული მოქმედების დაწყების საფუძველი.

07

აუდიტის დოკუმენტაცია და სამუშაო დოკუმენტების მომზადება

7.1. სამუშაო დოკუმენტების მიზანი

სამუშაო დოკუმენტი ასახავს აუდიტის პროცესში შესრულებულ სამუშაოს. იგი მოიცავს აუდიტორის მიერ წარმოებულ მასალებს და აუდიტის ჯგუფის წევრების მიერ აუდიტორული შემოწმების პროცესში მოპოვებულ და შემუშავებულ მტკიცებულებებს.

აუდიტის სტანდარტები მოითხოვს, რომ აუდიტორებმა უზრუნველყონ მტკიცებულებების ადეკვატურად დოკუმენტირება სამუშაო დოკუმენტებში, დაგეგმვის საფუძვლისა და მასშტაბის, ჩატარებული სამუშაოსა და აუდიტის მიგნებების ჩათვლით.

სტანდარტი ასახელებს რამდენიმე მიზეზს, რომელთა გამო დოკუმენტირება მნიშვნელოვანია:

- ◆ აუდიტორული დასკვნების დადასტურება და ანგარიშების გამყარება;
- ◆ აუდიტის პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის ზრდა;
- ◆ ინფორმაციის წყაროს როლის შესრულება ანგარიშების მომზადების დროს, აუდიტის ობიექტის ან სხვა მხარისგან მიღებულ კითხვებზე პასუხის გაცემა;
- ◆ მტკიცებულების როლის შესრულება აუდიტორის მიერ აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობასთან დაკავშირებით;
- ◆ დაგეგმვისა და ზედამხედველობის ხელშეწყობა;
- ◆ აუდიტორის დახმარება პროფესიულ განვითარებაში;
- ◆ დელეგირებული სამუშაოს დამაკმაყოფილებლად შესრულების უზრუნველყოფა; და
- ◆ შესრულებული სამუშაოს შესახებ მტკიცებულებების მინოდება სამომავლო საჭიროებისათვის;
- ◆ კონკრეტული შემთხვევის შესწავლისთვის პოტენციურად გამოყენებადი მასალა (როგორც მაგალითი, სასწავლო მიზნებისთვის).

სამუშაო დოკუმენტი არის 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 შედეგა.**

სამუშაო დოკუმენტები ასრულებს ძირითადი შესწავლისა და აუდიტის ანგარიშს შორის დამაკავშირებელი რგოლის ფუნქციას და საკმარისად დეტალურად და სრულად უნდა იქნას წარმოდგენილი იმისთვის, რომ უზრუნველყოს აუდიტის გაგება.

სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს კუმულაციურ მტკიცებულებებს, რომლებიც იმ ანალიზს, მოსაზრებებსა და დასკვნებს ამყარებს, რომელთა საფუძველზე გაიცემა ანგარიშის რეკომენდაციები.

აუდიტორებმა უნდა განახორციელონ შესაფერისი პროცედურები სამუშაო დოკუმენტების კონფიდენციალურობისა და უსაფრთხოების უზრუნველსაყოფად, ასევე უნდა შეინახონ სამუშაო დოკუმენტები პროფესიული პრაქტიკითა და კანონმდებლობით მოთხოვნილი პერიოდის განმავლობაში.

7.2. მითითებები სამუშაო დოკუმენტების მომზადების შესახებ

აუდიტის მიმდინარეობის პროცესში აუდიტის ჯგუფი პასუხისმგებელია სამუშაო დოკუმენტების მომზადებაზე, რომლებიც აუდიტის მიზნის მიღწევისთვის რელევანტურ ინფორმაციას შეიცავს. აღნიშნული სამუშაო დოკუმენტები უნდა მომზადდეს საკმარისი ხარისხით, ქვემოთ მოცემული სახელმძღვანელო პრინციპების შესაბამისად.

სისრულე და სიზუსტე

სამუშაო დოკუმენტები სრული და ზუსტი უნდა იყოს, რათა უზრუნველყოს მიგნებების, დასკვნებისა და რეკომენდაციების დასაბუთება და, საჭიროების შემთხვევაში, შესაძლებელი გახადოს აუდიტის პროცესში ჩატარებული სამუშაოს ხასიათისა და მასშტაბის დემონსტრირება.

სიცხადე და ლაკონურობა

სამუშაო დოკუმენტები ცხადი და გასაგები უნდა იყოს დამატებითი ზეპირი განმარტებების გარეშე. ინფორმაცია, რომელსაც ისინი გადმოსცემს, უნდა იყოს ნათელი, სრული და, ამავდროულად, ლაკონური. სამუშაო დოკუმენტების მომხმარებელმა უნდა შეძლოს მათი მიზნის, ჩატარებული სამუშაოს ხასიათის, მასშტაბისა და აუდიტორთა ჯგუფის დაკვირვებების განსაზღვრა. ინფორმაციის მოკლედ გადმოცემა მნიშვნელოვანია, მაგრამ მიუხედავად ამისა, აღნიშნული არ უნდა განხორციელდეს სიცხადისა და სისრულის ხარჯზე.

მონესრიგებულობა და აღქმადობა

სამუშაო დოკუმენტები მონესრიგებული უნდა იყოს, რამდენადაც ეს შესაძლებელია. უნესრიგო სამუშაო დოკუმენტებმა შესაძლოა მათი, როგორც მტკიცებულების ღირებულება დაკარგოს.

შესაბამისობა

ინფორმაცია, რომელსაც სამუშაო დოკუმენტები მოიცავს, უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ იმ საკითხებით, რომლებიც უშუალოდ აუდიტისთვის განსაზღვრულ მიზნებთან მიმართებაშია მნიშვნელოვანი, შესაბამისი და გამოსადეგი.

7.3. აუდიტის სამუშაო დოკუმენტაცია

სამუშაო დოკუმენტები ცალკეული ეფექტიანობის აუდიტისთვის როგორც წესი, იყოფა მუდმივ და დროებით დოკუმენტებად. სამუშაო დოკუმენტები მათი მომზადებისთანავე ინახება. ხარისხის კონტროლის მექანიზმებმა უნდა უზრუნველყოს, რომ სამუშაო დოკუმენტები აკმაყოფილებდეს ზემოთ აღწერილ სტანდარტებს.

მიმდინარე დოკუმენტაცია

მიმდინარე დოკუმენტაციაში მოთავსებული მასალები ძირითადად უნდა მოიცავდეს აუდიტის მიმდინარე ფაზებთან დაკავშირებულ ინფორმაციას. მიმდინარე დოკუმენტაციაში შესაძლებელია სამუშაო დოკუმენტების მაგალითები:

- ✦ ინტერვიუს ჩანაწერები;
- ✦ აუდიტის სამუშაოს მხარდასაჭერად/ფარგლებში განხორციელებული ანალიზი;
- ✦ აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებსა და სხვა ოფიციალურ პირებთან განხილვის შედეგად მომზადებული საოქმო ჩანაწერები/მემორანდუმები;
- ✦ სხვადასხვა დოკუმენტების ანალიზის შემცველი მემორანდუმები;
- ✦ კორესპონდენცია/კომუნიკაცია ხელმძღვანელობასთან;
- ✦ სამუშაო გეგმა;
- ✦ სინოპსისი;
- ✦ ანგარიშის მომზადების პროცესში აკუმულირებული მასალები და ჩანაწერები, პირველადი ანგარიშების ჩათვლით;
- ✦ ხარისხის კონტროლის (მენეჯერული) მიმოხილვა და მათი შედეგები.

მუდმივი დოკუმენტაცია

აუდიტის ანგარიშის დასრულებისას მიმდინარე დოკუმენტაცია მუდმივი დოკუმენტაციის საქალაქო გადარჩენის საფორმებში გადაინაცვლებს. მუდმივი დოკუმენტაციას ორი ძირითადი დანიშნულება აქვს: თუ აუდიტის ანგარიში დადგება კითხვის ნიშნის ქვეშ ან გასაჩივრდება დადგენილი წესით, აუდიტორებს ექნებათ შესაძლებლობა, გადაამოწმონ მიგნებები. აღნიშნულ ასევე მნიშვნელოვანია ორგანიზაციაში ადამიანური რესურსების ცვლის პირობებში.

მუდმივი დოკუმენტაცია ასევე შესაძლოა გამოყენებული იქნას, როგორც ინფორმაციის მნიშვნელოვანი წყარო შემდგომ პერიოდში აუდიტის დაგეგმვისთვის.

მუდმივი დოკუმენტაციის მოსამზადებლად უნდა გადაირჩეს ნაკლებად მნიშვნელოვანი სამუშაო დოკუმენტები და შერჩეული დოკუმენტაცია დალაგდეს ორგანიზებულად მათი შემდგომი გამოყენების გაიოლების მიზნით. სახელმძღვანელო პრინციპი უნდა იყოს ის, რომ ყველა ის მტკიცებულება, რომელიც სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია აუდიტის ანგარიშში მოცემული დასკვნებისთვის, სათანადოდაა წარმოდგენილი მუდმივი დოკუმენტაციაში.

ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში მოსამზადებელი დოკუმენტაციის ჩამონათვალი მოცემულია დანართში. შესაძლოა განხორციელდეს აღნიშნული დოკუმენტაციის ინდექსირება და ციტირება საბოლოო ანგარიშში. ასევე, მიზანშეწონილია, სამუშაო დოკუმენტები შეიცავდეს ურთიერთ ციტირებას საჭიროებისამებრ.

08

აუდიტის ანგარიშის შედეგა



8.1. აუდიტის ანგარიშის მომზადება

აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, აუდიტის ანგარიშები გაიცემა წერილობითი ფორმით. შიდა აუდიტორული ანგარიშის მიზანს წარმოადგენს პრობლემის გადაჭრის ხერხების ძიება და არა მხოლოდ მათი გამოაშკარავება.

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოცემული პროფესიული პრაქტიკის (სტანდარტი 2420) თანახმად, აუდიტის ანგარიშში უნდა აისახოს აუდიტის მიზნები, ფარგლები და შედეგები. ანგარიშში ასახული ინფორმაცია არ უნდა ექვემდებარებოდეს ინტერპრეტაციას.

ამავე სტანდარტში მოცემულია ის კრიტერიუმები, რომლებსაც უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტის ანგარიში:

✦ **სიზუსტე.** სიზუსტის კრიტერიუმი მოითხოვს, რომ წარდგენილი მტკიცებულებები იყოს ჭეშმარიტი და ამომწურავი. ყოველი მიგნება უნდა აისახოს სწორად. სიზუსტის საჭიროება ეფუძნება იმ აუცილებლობას, რომ მკითხველი დაარწმუნოს ინფორმაციის სანდოობასა და საიმედოობაში. ანგარიშში დაშვებულმა ერთმა უზუსტობამ შესაძლოა ეჭვქვეშ დააყენოს მთლიანად ანგარიშის საფუძვლიანობა და ყურადღება გადაიტანოს ანგარიშის ძირითადი შინაარსისგან.

ასევე, უზუსტო ანგარიშებს შეუძლია დააზიანოს შიდა აუდიტის რეპუტაცია. მაღალი ხარისხის სიზუსტე მოითხოვს ხარისხის უზრუნველყოფის ეფექტიანი სისტემის არსებობას. წარდგენილი მტკიცებულებები უნდა ავლენდეს ანგარიშში ასახული საკითხების სისწორესა და მართებულობას. სწორი ასახვა გულისხმობს აუდიტის მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის ზუსტად აღწერას, ასევე მიგნებებისა და დასკვნების აუდიტის მასშტაბის შესაბამისად წარმოდგენას.

✦ **ობიექტურობა.** ობიექტურობის კრიტერიუმი მოითხოვს, რომ მთლიანი ანგარიშის წარდგენა დაბალანსებული იყოს როგორც შინაარსობრივად, ისე გადმოცემის მანერის მიხედვით. ანგარიშის სანდოობის ხარისხი მნიშვნელოვნად იზრდება, როდესაც ის მტკიცებულებებს მიუკერძოებლად ასახავს. ანგარიში უნდა იყოს სამართლიანი და არ შეყავდეს მკითხველი შეცდომაში. იგი აუდიტის შედეგებს კონტექსტის მიხედვით უნდა ასახავდეს. აღნიშნული გულისხმობს აუდიტის შედეგების ნეიტრალურად წარმოდგენას და არადაამაკმაყოფილებელი საქმიანობის გაზვიადებულად ან ზედმეტი აქცენტებით წარმოდგენის თავიდან აცილებას.

სიტუაციის აღწერა უნდა ეფუძნებოდეს ფაქტებისა და გარემოპირობების სრულფასოვან გაცნობიერებასა და აღქმას. ცალმხრივი წარდგენა თავიდან უნდა იქნას აცილებული. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტი, მისი ბუნებიდან გამომდინარე, ნაკლოვანებებზე აკეთებს აქცენტს, სასარგებლო იქნება თუ ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშებში ადგილი დაეთმობა დადებით მიგნებებსა და შეფასებებსაც.

✦ **სიცხადე** სიცხადის კრიტერიუმი მოითხოვს, რომ აუდიტის ანგარიში წასაკითხად და გასაგებად იყოს ადვილი იყოს. ტექნიკური ტერმინები და შემოკლებები უნდა განიმარტოს. ტექსტის ლოგიკური ორგანიზაცია, სიზუსტე ფაქტების გადმოცემისას და დასკვნების გამოტანისას წარმოადგენს სიცხადისა და ანგარიშის იოლად აღქმის წინაპირობასა და საფუძველს.

მიუხედავად იმისა, რომ მიგნებები ნათლად უნდა იქნას გადმოცემული, აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ მათი ერთ-ერთი მიზანია, იყვნენ დამაჯერებელი, ხოლო ამის მიღწევის საუკეთესო გზაა იმგვარი ენის გამოყენებისგან თავიდან არიდება, რომელიც

ობიექტის მხრიდან წინააღმდეგობასა და თავდაცვით რეჟიმზე გადასვლას იწვევს.

- ◆ **ლაკონურობა.** აუდიტის ანგარიში ხშირად ხანგრძლივი და დიდი შრომის შედეგია, რომელიც მოიცავს სამუშაო დოკუმენტებისა და აუდიტის მტკიცებულებების დიდ რაოდენობას. ანგარიშის ავტორის როლი მრავალრიცხოვანი მასალისგან ლაკონური ანგარიშის მომზადებაა.

აუდიტორმა უნდა განავითაროს წერიტი უნარები. მან უნდა გადახედოს საკუთარ ტექსტს და რაც შეიძლება მოკლედ გადმოსცეს აზრი. მან გრძელი წინადადებები უნდა შეამოკლოს და შეამციროს მათი რაოდენობა ტექსტში ისე, რომ შინაარსი დარჩეს უცვლელი.

აუდიტორმა საგულდაგულოდ უნდა გადახედოს ანგარიშს და შეამოწმოს თითოეული საკითხი, რათა დარწმუნდეს, რომ ყველა მათგანი მნიშვნელოვანი და საჭიროა.

- ◆ **სისრულე.** აუდიტის ანგარიში უნდა შეიცავდეს სრულ ინფორმაციასა და არგუმენტებს, რომლებიც საჭიროა აუდიტის მიზნის მისაღწევად და აუდიტის კითხვებზე პასუხის გასაცემად. ურთიერთკავშირი აუდიტის მიზნებს, მიგნებებსა და დასკვნებს შორის გასაგებად და სრულად უნდა იქნას აღწერილი და ექვემდებარებოდეს გადამოწმებას.

- ◆ **დროულობა.** აუდიტის ანგარიში ხელმისაწვდომი უნდა იყოს დროულად, რათა გამოსადეგი იყოს მომხმარებლისთვის, რომელმაც უნდა გაატაროს მაკორექტირებელი ღონისძიებები.

კარგი ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიში უნდა ქმნიდეს დამატებით ღირებულებას დაინტერესებული მხარეებისთვის და აღწევდეს დასახულ მიზნებს. ანგარიშმა უნდა წარმოადგინოს ხელმისაწვდომი, მოკლე და მიმდინარე პერიოდის ამსახველი ინფორმაცია, რომლის გამოყენება შეეძლება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის გასაუმჯობესებლად, რაც გულისხმობს, რომ ანგარიშმა წვლილი უნდა შეიტანოს ცოდნის გაღრმავებასა და ადექვატური გაუმჯობესების განხორციელებაში.

აუდიტის ანგარიში უნდა იყოს მკითხველზე ორიენტირებული და კარგად სტრუქტურირებული. იგი არ უნდა იყენებდეს ორაზროვან ტერმინებს. ანგარიშში მიგნებები ობიექტურად და სამართლიანად უნდა იქნას წარმოდგენილი, რაც გულისხმობს რომ:

- ◆ მიგნებები და დასკვნები ცალ-ცალკეა წარმოდგენილი;
- ◆ ფაქტები განმარტებულია ნეიტრალური ტერმინებით;
- ◆ წარმოდგენილია განსხვავებული თვალსაზრისი და შეხედულებები;
- ◆ ყველა შესაბამისი მიგნება, არგუმენტი და მტკიცებულება წარმოდგენილია;
- ◆ ანგარიში კონსტრუქციულია და პოზიტიური დასკვნები წარმოდგენილია.

აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესი შეიძლება ოთხ ნაწილად დაიყოს, როგორებიცაა სინოპსისი, აუდიტორიის ანალიზი, პირველადი ანგარიშის შედგენა, ანგარიშის შეჯერება და კორექტირება, რომლებიც განხილულია სახელმძღვანელოს მომდევნო ნაწილებში.

8.2. სინოპსისი

დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორს უკვე უნდა ჰქონდეს წარმოდგენა იმის შესახებ, როგორი შინაარსი ექნება ანგარიშს. თავად ანგარიშის შედგენის პროცესი იწყება სინოპსისით, რომელშიც აუდიტორი წარადგენს მემორანდუმს სათაურების მიხედვით, რომელიც ანგარიშის ძირითად შინაარსს ასახავს. ეს იქნება პლატფორმა ანგარიშის შესადგენად და უნდა მომზადდეს აუდიტის ადრეულ ეტაპზე.

აუდიტის ჯგუფს შესაძლოა ჰქონდეს ღირებული იდეები და წარმოდგენები, მაგრამ თუ არ განხორციელდება მათი ორგანიზება, მკითხველს შეექმნება შთაბეჭდილება, რომ აუდიტის ჯგუფს სრულად არ განუხილავს შესწავლის საგანი.

აუდიტის ანგარიშის შედგენის დაწყებამდე აუდიტის ჯგუფმა უნდა უზრუნველყოს საკუთარი საქმიანობის ორგანიზება პირველადი ანგარიშის სინოპსისის მომზადების გზით.

სინოპსისი ანგარიშის მონახაზი ანუ ჩარჩოა. სინოპსისი სასარგებლო ინსტრუმენტია აუდიტის ანგარიშის სტრუქტურის განსასაზღვრად. იგი ხელს უწყობს ანგარიშის შედგენისადმი პროფესიული მიდგომის ჩამოყალიბებას, ნათლად აყალიბებს ჯგუფის ორგანიზების პრინციპებს და ხელს უწყობს თავად ანგარიშის შედგენის პროცესს.

სინოპსისში აუდიტის ჯგუფმა უნდა:

- ◆ ჩამოაყალიბოს ანგარიშის ლოგიკური სტრუქტურის მონახაზი;
- ◆ მიუთითოს ის მიგნებები, დასკვნები და შესაბამისი მტკიცებულებები, რომლებიც აუდიტის ანგარიშის სხვადასხვა ნაწილში აისახება;
- ◆ განსაზღვროს ცხრილების, გრაფიკების ან ინფორმაციის სხვა სახით წარდგენის საჭიროება;
- ◆ განსაზღვროს ყველა აუცილებელი დანართი.

ლოგიკურად ორგანიზებული სინოპსისი აუდიტის ჯგუფს ეხმარება გადაწყვიტოს, რა დატოვოს, რა გააუმჯობესოს/განავითაროს და რა დაინუნოს ანგარიშის შედგენის დაწყებამდე. აუდიტის ჯგუფმა უნდა იცოდეს, რა გზავნილის მიწოდება სურთ დაინტერესებული მხარეებისთვის. სინოპსისი შედგენისას, პრობლემის ხის ტექნიკა და გამოყენებულ რესურსებსა და საბოლოო პროდუქტს შორის კავშირის მოდელი შესაძლოა გამოსადეგი იყოს ანალიტიკური პროცესის სტრუქტურისთვის, განსაკუთრებით, იმ შემთხვევაში, თუ აღნიშნული ტექნიკა გამოყენებული იყო აუდიტის პრობლემის იდენტიფიცირებისას.

8.3. აუდიტორიის ანალიზი

აუდიტის ანგარიში ვერ შეძლებს მიზნის მიღწევას, თუ ავტორები არ გაითვალისწინებენ მკითხველის საჭიროებებს. ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე კითხვა, რომლებიც დაეხმარება აუდიტის ჯგუფს, განახორციელოს აუდიტორიის ანალიზი:

- ◆ როგორი იქნება მათი მოსალოდნელი დამოკიდებულება მთავარი გზავნილის მიმართ?
- ◆ როგორი იქნება მათზე ანგარიშის მოსალოდნელი გავლენა?
- ◆ იცნობენ თუ არა ისინი შესწავლის საგანს?
- ◆ როგორ უყურებენ ისინი შიდა აუდიტის სანდოობას, ექსპერტიზასა და ავტორიტეტს?

აუდიტორიის იდენტიფიცირება და მათ შესახებ ინფორმაციის ფლობა არსებითი მნიშვნელობისაა და დაეხმარება აუდიტის ჯგუფს, მიიღოს გადაწყვეტილებები ანგარიშის სტრუქტურისა და საერთო ტონის შესახებ. ეფექტიანობის აუდიტის შემთხვევაში აუდიტორია შედგება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის, საზედამხედველო ფუნქციების განმახორციელებელი სუბიექტების, უშუალოდ აუდიტის ობიექტისა და სხვა მხარეებისაგან.

8.4. პირველადი ანგარიშის შედგენა

მას შემდეგ, რაც მომზადდება სინოპსისი და განხორციელდება აუდიტორიის ანალიზი, აუდიტის ჯგუფი მზადაა, დაიწყოს ანგარიშის შედგენა შეთანხმებული სტრუქტურის მიხედვით. თუმცა გასათვალისწინებელია, რომ პირველადი ანგარიშის შედგენის ეტაპზე საჭიროების შემთხვევაში შესაძლებელია სინოპსის შეცვლა.

აუდიტის ჯგუფის უფროსი პასუხისმგებელია ანგარიშის შედგენის პროცესის კოორდინაციაზე. მას შეუძლია გადაწყვეტილება მიიღოს ჯგუფის წევრებს შორის აუდიტის ანგარიშის ნაწილების განაწილების თაობაზე. ცალკეული ნაწილების დასრულების შემდგომ, ჯგუფი შეიკრიბება და შეთანხმდება შეჯერებულ ანგარიშზე.

ანგარიშის მომზადებისთვის საჭირო პერიოდის შემცირების მიზნით, გონივრულია ანგარიშის შედგენის რაც შეიძლება ადრეულ ეტაპზე დაწყება. ზოგიერთი ნაწილი შესაძლოა ადრეულ ეტაპზე მომზადდეს, მაგალითად, შესავალი, აუდიტის კრიტერიუმი და მეთოდები, აუდიტის საგნის აღწერა და სხვ.

8.5. ანგარიშის ფორმატი

აუდიტის ანგარიშის პრეზენტაცია და სტრუქტურა უნდა ახდენდეს სამიზნე აუდიტორიის მოტივირებას. მათ უნდა გაუჩნდეთ სურვილი, ანგარიშს მოკლე დროში გაეცნონ, გაიგონ მისი შინაარსი და მხარი დაუჭირონ გაცემული რეკომენდაციების განხორციელებას.

აუდიტის ანგარიშის შინაარსის ორგანიზება სხვადასხვანაირად არის შესაძლებელი. აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციოს სხვადასხვა პარამეტრს, რათა გადაწყვიტოს, რომელი მათგანი იქნება უკეთესი. მაგალითად, თუ აუდიტი მცირე რაოდენობით კრიტერიუმებს ეყრდნობა და დაახლოებით მსგავსი რაოდენობით მასალაა თითოეულ მათგანთან დაკავშირებით, თითოეულ კრიტერიუმს თითო ნაწილი უნდა ეთმობოდეს. თითოეული ნაწილის დასკვნაში მოცემული უნდა იყოს შეფასება ამ კრიტერიუმის დაკმაყოფილების შესახებ.

აუდიტის ანგარიშის მომზადება აუდიტის პროცესში მოპოვებული მტკიცებულებების საფუძველზე, კრიტიკულ აზროვნებას მოითხოვს. ამ ამოცანის შესრულება მრავალი გზით არის შესაძლებელი.

შესაძლებელი ვარიანტებია გრაფიკული წარმოდგენა, მაგალითად, ლოგიკური სქემის სახით, რომელზეც მოცემულია კავშირები მიგნებებს შორის, ასევე აუდიტის ჯგუფში იდეების გაცვლა და შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განხორციელებული მსგავსი აუდიტის გამოცდილების გამოყენება. მთავარია, აუდიტორმა გამოიყენოს მკაფიოდ განსაზღვრული და დამაჯერებელი მეთოდოლოგია აუდიტის ანგარიშის შინაარსის შედგენისას.

ზოგიერთი აუდიტის შემთხვევაში, რომელიც მოიცავს მნიშვნელოვან საკითხებს ნაკლებ მნიშვნელოვან საკითხებთან ერთად, სასარგებლოა შემუშავდეს ისეთი სტრუქტურა, რომლის ფარგლებშიც უფრო მნიშვნელოვანი საკითხები ანგარიშის დასაწყისში იქნება წარმოდგენილი. ეს დაეხმარება მკითხველს და გაზრდის აუდიტის გავლენას. ძირითად დაინტერესებულ მხარეს, რომელიც შემაჯამებელ მიმოხილვას კითხულობს, სურს მეტი ინფორმაცია მიიღოს მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რაც უფრო მარტივი და თვალსაჩინო იქნება ანგარიშის დასაწყისში.

აუდიტის ანგარიში არ უნდა იყოს ძალიან დიდი, რამდენადაც ეს გამოიწვევს მკითხველის რაოდენობის შემცირებას. მეორე მხრივ, აუდიტორებს უნდა შეეძლოთ განსახილველი შემთხვევის სრულად გადმოცემა. როგორც წესი, აუდიტის ანგარიში დაახლოებით 20-40 გვერდისგან უნდა შედგებოდეს. მიუხედავად იმისა, რომ ანგარიშები განსხვავდება შინაარსის, თემატიკის, ინფორმაციის წარმოდგენის მეთოდების და სხვა ელემენტების მიხედვით, არსებობს სტანდარტული სტრუქტურა, რომელის დაცვა სასურველია. ეფექტიანობის ტიპურ ანგარიშს აქვს შემდეგი სტრუქტურა:

• სათაური

აუდიტის ანგარიშის სათაურმა მკითხველისთვის ნათლად უნდა განახორციელოს აუდიტის საგნის იდენტიფიცირება.

• წინასიტყვაობა

აუდიტის ანგარიშის წინასიტყვაობაში, როგორც წესი, მითითებულია შიდა აუდიტის განხორციელების მანდატი შესაბამისი კანონმდებლობის საფუძველზე. წინასიტყვაობაში ასევე განსაზღვრული უნდა იყოს მისი ადრესატები.

• სარჩევი

სარჩევში ჩამოთვლილია ანგარიშის ძირითადი თავები და ყველა დანართი, იმავე რიგითობით, როგორც ეს ანგარიშშია წარმოდგენილი.

• შემაჯამებელი მიმოხილვა

შემაჯამებელი მიმოხილვა გამიზნულია იმ მომხმარებლებისათვის, რომელთაც მთლიანი ანგარიშის გასაცნობად არ აქვთ საკმარისი დრო. შესაბამისად, მასში ყურადღება უნდა გამახვილდეს ანგარიშის ყველაზე მნიშვნელოვან საკითხებზე. შემაჯამებელ მიმოხილვაში მოკლედ უნდა იყოს გადმოცემული ანგარიშის შინაარსი, მთავარი მიგნებები, დასკვნები, რეკომენდაციები და სხვა შესაბამისი ინფორმაცია, რომელიც ეხება ანგარიშის მთავარ გზავნილს.

• შესავალი

შესავალი უნდა მოიცავდეს საკმარის ზოგად ინფორმაციას, რაც მკითხველს დაეხმარება შესამონშელებელი ობიექტისა და მისი საქმიანობის გაცნობიერებაში. ეს ინფორმაცია უნდა ეხებოდეს აუდიტის ანგარიშის მიზანს, მოტივაციას (ფინანსური გავლენა და მნიშვნელობა მოქალაქეებისთვის), აუდიტის კითხვებს, საქმიანობის პერიოდს, დახარჯულ სახსრებს თუ აღებულ ვალდებულებებს და ნებისმიერ სხვა ინფორმაციას, რომელიც აუცილებელია აუდიტის მიგნებებისა და დასკვნების მნიშვნელობის გასაგებად. ეს ნაწილი უნდა იყოს მოკლე, არა უმეტეს სამი-ოთხი აბზაცისა.

• გამოყენებული მეთოდები

ეს ნაწილი მოიცავს აუდიტის სტანდარტებსა და მის დიზაინს. აუცილებლობის შემთხვევაში შეიძლება დაერთოს მონაცემთა შეგროვების უფრო დეტალური აღწერა.

• აუდიტის (შესწავლის) საგნის აღწერა

აუდიტის საგნის აღწერამ შეიძლება დაფაროს ისეთი სფეროები, როგორებიცაა ისტორია, რელევანტური კანონმდებლობა, წესები და რეგულაციები, ორგანიზაციული სტრუქტურა, აუდიტის ობიექტის მიერ მიღებული შედეგი და სხვ.

ამ აღწერილობითი თავის მიზანია, რომ იმ მკითხველს, რომელიც არ იცნობს აუდიტის საგანს, მიაწოდოს ძირითადი ინფორმაცია, რომელიც აუცილებელია ანგარიშის მომდევნო თავების გასაგებად. აქედან გამომდინარე, აუდიტის შესწავლის საგნის აღწერაში შეტანილი უნდა იქნას მხოლოდ მომდევნო თავებისათვის რელევანტური ზოგადი ინფორმაცია.

• მიგნებები

აღნიშნული ნაწილი ნათლად აღწერს კრიტერიუმს და უსადაგებს მას რეალურ მდგომარეობას. ეს ნაწილი წარადგენს აღნიშნული კრიტერიუმისა და რეალურად არსებული მდგომარეობის შედარების შედეგს.

• დასკვნები

დასკვნები ლოგიკურად და ნათლად უნდა გამომდინარეობდეს მიგნებების ნაწილში წარმოდგენილი ფაქტებისგან და უნდა უკავშირდებოდეს კრიტერიუმს, არსებულ მდგომარეობას, მიზეზსა და შედეგს. დასკვნების ნაწილში არ უნდა იქნას შემოტანილი ახალი ფაქტები თუ ინფორმაცია. თითოეული საკითხი, რომელიც ანგარიშში აისახება, შესაძლოა ინდივიდუალურ დასკვნას მოითხოვდეს.

• რეკომენდაციები

აუდიტორი აყალიბებს რეკომენდაციებს და აუდიტის ობიექტს სთავაზობს მოქმედების გზას. ისე, როგორც დასკვნის ნაწილში, რეკომენდაციებში არ უნდა იქნას შემოტანილი ახალი ფაქტები ან ინფორმაცია.

• დანართები

თუ აუდიტის ობიექტის სრულფასოვნად აღსაწერად სტატისტიკური ცხრილები, გრაფიკები და სხვა მსგავსი ინსტრუმენტებია საჭირო, ისინი უნდა მოთავსდეს დანართში, აუდიტის ანგარიშის გაცნობის გაადვილების მიზნით.

8.6. ანგარიშის შეჯამება და კორექტირება

მას შემდეგ, რაც შედგენილი აუდიტის ანგარიში დააკმაყოფილებს ამ სახელმძღვანელოში წარმოდგენილ კრიტერიუმებს, მნიშვნელოვანია აუდიტის ობიექტს მიწოდოს პირველადი ანგარიში, რაც იმისთვისაა საჭირო, რომ ობიექტის ხელმძღვანელობას მიეცეს საშუალება, გაეცნოს აუდიტის შედეგებს, წარმოადგინოს საკუთარი მოსაზრებები ანგარიშთან დაკავშირებით, არსებობის შემთხვევაში, მოითხოვოს ფაქტობრივი შეცდომების შესწორება.

აუდიტის ჯგუფმა უნდა გადაწყვიტოს, აუდიტის ობიექტისთვის წარსადგენი ანგარიში მხოლოდ ფაქტობრივ მონაცემებსა და მიგნებებს უნდა მოიცავდეს, თუ დასკვნებსა და რეკომენდაციებსაც. აღნიშნული შესაძლოა ორ ეტაპად განხორციელდეს - თავდაპირველად - დასკვნებისა და რეკომენდაციების გარეშე, ხოლო შემდგომ - მათთან ერთად.

სასარგებლოა დასკვნითი შეხვედრის ორგანიზება ობიექტის ხელმძღვანელობისა და შესაბამისი მოხელეებისთვის აუდიტის შედეგების გასაცნობად.

დასკვნითი შეხვედრის მიზანია უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ობიექტს მიეცეს საშუალება,

გაეცნოს და მოსაზრებები გამოთქვას ანგარიშთან დაკავშირებით მისთვის საბოლოო სახის მიცემამდე. შეხვედრის დროს განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კრიტიკული მიგნებების ხაზგასმა. შეხვედრამ უნდა უზრუნველყოს, რომ:

- ◆ ყველა შესაბამისი ფაქტი შეტანილია ანგარიშში და წარმოდგენილია სამართლიანად;
- ◆ გამოტანილი დასკვნები დასაბუთებულია;
- ◆ ნათელია, ეთანხმება თუ არა აუდიტის ობიექტი მიგნებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ობიექტმა გააცნობიეროს დასკვნითი შეხვედრის მიზანი და შიდა აუდიტის ჯგუფის მანდატი, დამოუკიდებლად განსაზღვროს აუდიტის ანგარიშის შინაარსი. გართულებებისგან თავისუფალი აუდიტის ანგარიშის შეჯერების პროცესი შესაძლოა ძირითადი შესწავლის ადრეულ ეტაპზე დაიწყოს, აუდიტის ობიექტის საკითხების ანალიზში 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 წამოიჭრას და შესაბამისად, გაამარტივოს შეჯერების პროცესი.

თუ აუდიტის ობიექტის კომენტარები არ იქნება წარმოდგენილი წერილობით, ისინი უნდა შეჯამდეს დასკვნით შეხვედრაზე შეთანხმებული ოქმების სახით. აუდიტის ჯგუფი ყურადღებით უნდა მოეკიდოს აუდიტის ობიექტის მიერ გამოთქმულ შენიშვნებს. ჯგუფმა უნდა გადაამოწმოს ის მონაცემები, რომელზეც ობიექტი გამოთქვამს შენიშვნებს და აუცილებლობის შემთხვევაში, შეაგროვოს დამატებითი ინფორმაცია. აღნიშნულის გამო, შესაძლოა, კიდევ ერთხელ გახდეს საჭირო იმაში დარწმუნება, რომ ყველა მიგნება და დასკვნა საკმარის და შესაფერის მტკიცებულებებს ემყარება. იქ, სადაც შეხედულებათა სხვაობა დამაკმაყოფილებლად ვერ გადაიჭრება, შიდა აუდიტის ჯგუფმა უნდა განიხილოს აღნიშნული საკითხის ანგარიშში ასახვის მიზანშეწონილობა.

შეჯერებისა და კორექტირების ეტაპზე გამოყენებულ ძირითად დოკუმენტებს წარმოადგენს პირველადი ანგარიშის სხვადასხვა ვერსია და ხელმძღვანელობის მიერ ანგარიშის გადახედვის შედეგად მიღებული ჩანაწერები. ამ ეტაპზე უნდა მომზადდეს დამატებით რამდენიმე სამუშაო დოკუმენტი.

აუდიტის ჯგუფმა ადრეულ ეტაპზე უნდა განსაზღვროს, როგორ განხორციელდება აუდიტის ობიექტთან უთანხმოებების მართვა და კომუნიკაცია. უკიდურეს შემთხვევაში, შეიძლება შეუძლებელი გახდეს პირველად ანგარიშში ასახული ტექსტის გარკვეული ნაწილების აუდიტის ობიექტთან შეთანხმება.

შეჯერების პროცესი არ გულისხმობს აუდიტის ობიექტისთვის შიდა აუდიტის ჯგუფის მიერ ჩატარებული სამუშაოს დაბრკოლების უფლების მიცემას. ამ შემთხვევაში, შესაძლოა აუცილებელი იქნას იმის აღნიშვნა, რომ განსაზღვრული საკითხების შეთანხმება აუდიტის ობიექტთან ვერ მოხერხდა და გარკვევით გაცხადდეს, რომ მოცემული განცხადებები შიდა აუდიტორის მოსაზრებაა. ასევე უნდა აღინიშნოს ის მიზეზები, რომელთა გამოც ვერ შეძლო აუდიტის ობიექტმა კონკრეტულ ფორმულირებებზე დათანხმება. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის დასკვნები და რეკომენდაციები ანგარიშის ნაწილს შეადგენს, გარკვეულ შემთხვევებში შესაძლოა, ასევე წარმოიშვას უთანხმოებები მათთან დაკავშირებით. ამგვარად, ამ შემთხვევებში ასევე უნდა მიეთითოს, რომ აღნიშნული წარმოადგენს შიდა აუდიტორის.

მას შემდეგ, რაც შეჯერების პროცესი დასრულდება, აუდიტის ჯგუფი აუდიტის დასრულებულ ანგარიშს წარუდგენს აუდიტის ობიექტსა და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას.

09

აუდიტის შემდგომი
რეაგირება და გაცემული
რეკომენდაციების
მონიტორინგი

აუდიტის დასრულების შემდეგ შემდგომი რეაგირების პროცესი ხელს უწყობს აუდიტის ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების ქმედით განხორციელებას და ქმნის უკუკავშირის შესაძლებლობას შიდა აუდიტისა და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისთვის აუდიტის ეფექტიანობის შესახებ.

9.1. შემდგომი რეაგირება აუდიტორულ საქმიანობაზე

ანგარიშის დასრულების შემდგომ, აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეადაროს დაგეგმვის დოკუმენტები ფაქტობრივად განხორციელებულ სამუშაოებს. აუდიტზე დახარჯული დრო უნდა შედარდეს სამუშაო გეგმით გათვალისწინებულს.²¹ თუ სამუშაო შეფერხდა, აუდიტორებმა შეფერხების მიზეზების სამუშაო დოკუმენტებში უნდა ეძიონ. აუდიტის ჯგუფმა ასევე უნდა გადაამოწმოს, რომ დოკუმენტაცია სტანდარტების მიხედვით არის მომზადებული.

შემდგომი რეაგირება ასევე დაეხმარება აუდიტორებს, განსაზღვრონ სუსტი და ძლიერი მხარეები და გაუზიარონ ისინი კოლეგებს, რაც ხელს შეუწყობს ცოდნის გაღრმავებას ორგანიზაციაში. აუდიტის ჯგუფი ასევე უნდა შეეცადოს, მოცემულ პროცესში გაითვალისწინოს აუდიტის ობიექტის შეხედულებები, რისთვისაც შეიძლება გამოიყენოს სხვადასხვა მეთოდი (ინტერვიუ, კითხვარები თუ ფოკუს ჯგუფები).

აუდიტის ჯგუფის მიერ მიღებული გამოცდილება უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი და განხორციელდეს მისი გაზიარება შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულის მასშტაბით სხვადასხვა მეთოდის გამოყენებით, როგორებიცაა სემინარები, საინფორმაციო ბარათები/ბიულეტენები, ვებ-გვერდზე ინფორმაციის ატვირთვა და სხვ.

9.2. გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგი

იმის გარდა, რომ აუდიტის ჯგუფი მეთოდურად გამართულ პროცესებს მიყვება და მაღალი ტექნიკური და ვიზუალური ხარისხის პროდუქტს ქმნის, აუცილებელია, რომ მის სამუშაოს ჰქონდეს გავლენა. აუდიტის ანგარიშმა გავლენა უნდა იქონიოს მომსახურების დიზაინსა და მოქალაქეებისთვის მიწოდების გზებზე, ხოლო აუდიტის რეკომენდაციებმა წვლილი უნდა შეიტანოს სერვისების ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის გაუმჯობესებაში.

რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების მთავარი მიზანი აუდიტის ობიექტის მიერ რეკომენდაციების დროულად განხორციელების ხელშეწყობაა. აუდიტის ჯგუფმა უნდა განახორციელოს მონიტორინგი, რამდენად გაატარა აუდიტის ობიექტმა სათანადო ღონისძიებები აუდიტის ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების შესასრულებლად.²²

აუდიტის რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი ემსახურება ოთხ ძირითად მიზანს:

21 იხ. დანართი N8. დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები.

22 იხ. რეკომენდაციების მონიტორინგის გეგმის ნიმუში დანართში N9. რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის გეგმა.

- ◆ აუდიტის ანგარიშების ეფექტიანობის ზრდა. მონიტორინგის მთავარი მიზანია აუდიტის რეკომენდაციების განხორციელების ალბათობის გაზრდა.
- ◆ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის დახმარება. მონიტორინგი ღირებულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის ქმედებებისთვის მიმართულების განსაზღვრისთვის.
- ◆ შიდა აუდიტის საქმიანობის შეფასება. შემდგომი რეაგირება ქმნის საფუძველს შიდა აუდიტის ეფექტიანობის განსასაზღვრად და მის შესაფასებლად.
- ◆ სტიმულის შექმნა სწავლისა და განვითარებისთვის.

რეკომენდაციების მონიტორინგი რამდენიმე გზით შეიძლება განხორციელდეს. ყველაზე გავრცელებული ფორმებია აუდიტის ობიექტთან არაფორმალური კონტაქტი, ინფორმაციის ოფიციალური გამოთხოვა და შემდგომი რეაგირების აუდიტი.

რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების შედეგებიდან გამომდინარე შიდა აუდიტი განიხილავს შემდგომი მოქმედების გზებს.

შესრულებული რეკომენდაციების გავლენაზე შემდგომი რეაგირება

გავლენა არის ნებისმიერი შედეგი, ნეგატიური ან პოზიტიური, განზრახი ან უნებლიე, რომელიც დადგა ანგარიშში ასახული რეკომენდაციების შესრულებისა და 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 სხვ.

ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშში გაცემული რეკომენდაციები ზოგადად სამი სახის გავლენაში გამოიხატება:

- ◆ გაზომვადი ფინანსური გავლენა: აღნიშნული შედეგება დანახარჯების შემცირების, გაზრდილი შემოსავლებისა და სხვა უფრო ფართო ეკონომიკური სარგებლისგან. ის დგება გაუმჯობესებული ეკონომიურობის (მაგალითად, უფრო დაბალ ფასად შესყიდვების განხორციელების შესაძლებლობის გამოვლენის გზით), პროდუქტიულობის (იგივე დანახარჯებით მეტი საბოლოო პროდუქტის წარმოება) და დანაკარგების შემცირების შედეგად. ანალოგიურად, მმართველობითი ინფორმაციის ხარისხის გაუმჯობესებამ, რომელიც შიდა აუდიტის რეკომენდაციებიდან გამომდინარეობს, შესაძლოა განაპირობოს აუდიტის ობიექტის მიერ ხარჯების შემცირება ან შემოსავლების ზრდა.
 - ◆ გაზომვადი არაფინანსური გავლენა. ამის მაგალითებია მომსახურებით კმაყოფილი მომხმარებლების რაოდენობის ზრდა, ლოდინის შემცირებული დრო და მოცემულ პერიოდში დამუშავებული განცხადებების რიცხვი. ასეთ შემთხვევებში, როგორც წესი, არსებობს საზომი, რომლის მეშვეობით ნაწილობრივ მაინც გაიზომება გაუმჯობესების მასშტაბი.
 - ◆ ფართო/ზოგადი გავლენა მოიცავს იმ ელემენტებს, რომლებიც ადრე ხარისხობრივი გავლენის სახელით იყო ცნობილი (მაგალითად, მმართველობითი პროცედურების გაუმჯობესება, როგორებიცაა დაგეგმვა, მიზნების დასახვა და მასთან მიმართებაში რესურსების გამოყოფა, სერვისების მიწოდება, შეფასების სისტემა).
- რეკომენდაციების შესრულებასა და გავლენის წარმოქმნას შესაძლოა რამდენიმე წელი დასჭირდეს. ამდენად, საჭიროა აუდიტის ობიექტთან ურთიერთობის შენარჩუნება, ზოგ შემთხვევაში, ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში.

გავლენის მონიტორინგის განხორციელების გადაწყვეტილება მიიღება რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების შედეგებზე დაყრდნობით. მაგალითად, თუ არსებობს ინდიკატორები, რომ აუდიტის ობიექტს ჩამორჩენა აქვს რეკომენდაციების შესრულებაში, არასათანადოდ ახორციელებს კოორდინაციის ღონისძიებებს, ან უჭირს გაცნობიერება, თუ რა ღონისძიებები უნდა გატარდეს, მაშინ არსებობს ძლიერი მოტივაცია გავლენაზე შემდგომი რეაგირებისთვის. გავლენაზე შემდგომი რეაგირება დიდ ძალისხმევასა და ანალიზს მოითხოვს. აღნიშნული ვერ განხორციელდება სრულფასოვანი შემდგომი რეაგირების აუდიტის გარეშე. ამას გარდა, შემდგომი რეაგირების აუდიტმა უნდა დაფაროს საკითხები, როგორ შესრულდა რეკომენდაციები და რომელ სხვა ფაქტორებს შეეძლო ემოქმედათ გავლენაზე. მიუხედავად ამისა, გავლენის შეფასება უნდა იყოს შემდგომი რეაგირების აუდიტის საფუძველი და ბირთვი.

შემდგომი რეაგირებისას აუდიტორმა უნდა შეინარჩუნოს ობიექტურობა, დამოუკიდებლობა და ყურადღება გაამახვილოს იმაზე, თუ რამდენად გამოსწორდა იდენტიფიცირებული სისუსტეები და არა კონკრეტული რეკომენდაციის განხორციელების სტატუსზე.

9.3. შემდგომი რეაგირების აუდიტი

შემდგომი რეაგირების აუდიტის მიზანია განსაზღვროს თავდაპირველი რეკომენდაციების განხორციელებასა და აქტუალური საკითხების გადაჭრაში მიღწეული პროგრესი.

შემდგომი რეაგირების აუდიტის განხორციელებისას ყურადღება მახვილდება, თუ რამდენად მოწესრიგდა თავდაპირველად გამოვლენილი პრობლემები და საკითხები. საკითხები შესაძლოა შეიცვალოს. მხოლოდ რეკომენდაციების პასუხად განხორციელებულ სპეციფიკურ ქმედებებზე კონცენტრირებამ შესაძლოა აუდიტორებს არ შეუქმნას ზუსტი სურათი, რამდენადაც რეკომენდაციები შესაძლოა აღარ ესადაგებოდეს ახალ გარემოებებსა და მოვლენების განვითარებას.

ხშირ შემთხვევაში რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირება შემდგომი რეაგირების აუდიტის განხორციელების გარეშე შესაძლებელია. როგორც წესი, ამგვარ შემთხვევებს აქვს ადგილი როდესაც აუდიტი იყო მცირე მასშტაბის, ეხებოდა ერთჯერად მოვლენას ან კონკრეტულ პროგრამას, რომელიც უკვე შეწყვეტილია.

მცირე მასშტაბის აუდიტები ასევე შესაძლოა იმსახურებდეს შემდგომი რეაგირების აუდიტს, როდესაც ისინი მნიშვნელოვან პრობლემურ საკითხებს წარმოაჩენს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ განსახილველად, ან იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის რეკომენდაციებს მნიშვნელოვანი სარგებლის შექმნა შეუძლია.

9.3.1. შემდგომი რეაგირების აუდიტების დაგეგმვა

დაგეგმვა ისეთივე მნიშვნელოვანია შემდგომი რეაგირების აუდიტისთვის, როგორც სხვა ტიპის აუდიტისთვის და აქვს იგივე ფორმა, რაც ძირითადი შესწავლის სამუშაო გეგმას. საკითხი, თუ რა პრიორიტეტი უნდა მიენიჭოს შემდგომი რეაგირების საქმიანობას, განიხილება ერთიანი აუდიტის სტრატეგიის ჩრდილში, როგორც ეს განსაზღვრულია დაგეგმვის პროცესში.

შემდგომი რეაგირების აუდიტის დაგეგმვისას წამოჭრილი ყველაზე მნიშვნელოვანი კითხვები მოცემულია ქვემოთ:

- ◆ ჰქონდა თუ არა აუდიტის ობიექტს საკმარისი დრო წამოჭრილი პრობლემური საკითხების მოსაგვარებლად?
- ◆ არის თუ არა რეკომენდაციები კვლავ რელევანტური?
- ◆ აუდიტი მხოლოდ რეკომენდაციების შესრულებას უნდა შეეხოს, თუ თავად საკითხების ხელახალი აუდიტი უნდა ჩატარდეს?
- ◆ ხომ არ შეცვლილა თავდაპირველად იდენტიფიცირებული პრობლემები დროსთან ერთად?
- ◆ რისკის პერსპექტივიდან, ხელახალი აუდიტისთვის რა არის ძირითადი საკითხები?
- ◆ რა ცოდნას ფლობს აუდიტის ჯგუფი წინა აუდიტთან მიმართებაში?

საჭიროა თავდაპირველი აუდიტის ის ასპექტები განისაზღვროს, რომლებზეც განხორციელდება შემდგომი რეაგირება. აუდიტის ჯგუფმა ნათლად უნდა მიუთითოს რეკომენდაციები, სავარაუდო გავლენა და სხვა შესაბამისი საკითხები, რომლებიც შემდგომი რეაგირების ფარგლებში იქნება შესწავლილი. შეთავაზებული შემდგომი რეაგირების მოცულობა აღინერება სამუშაო გეგმაში.

9.3.2. შემდგომი რეაგირების აუდიტის ანგარიშის შედგენა

აუდიტის რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების შედეგები დოკუმენტურად აისახება. აუდიტზე შემდგომი რეაგირების პროცესში იდენტიფიცირებული გაუმჯობესებები და ნაკლოვანებები უნდა ეცნობოს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას და აუდიტის ობიექტს. ასევე, ხაზი უნდა გაესვას აუდიტის რეკომენდაციების შესრულებისას განხორციელებულ პოზიტიურ ქმედებებს, რამდენადაც აღნიშნული როგორც აუდიტის ობიექტის, ისე შიდა აუდიტის მიღწევად განიხილება.

სამუშაო დოკუმენტების ნიმუშები



დანართი N1. აუდიტის ინიცირების მემორანდუმი

აუდიტის ინიცირების მემორანდუმი	
აუდიტის მოტივაცია	
◆	არსებითობა
◆	პოტენციური პრობლემა
1. ზოგადი ინფორმაცია	
◆	კანონმდებლობა
◆	მიზნები, როლი, ამოცანები და საქმიანობა;
◆	ორგანიზაციული სტრუქტურა;
◆	ბიუჯეტი/ხარჯები
◆	IT ტექნოლოგიები
◆	შეზღუდვები
1. აუდიტის მიზანი და მასშტაბი	
◆	აუდიტის პერიოდი
◆	აუდიტის მიზანი
◆	აუდიტის პოტენციური მთავარი კითხვა
◆	აუდიტის პოტენციური ძირითადი კითხვები
1. რეკომენდაცია	
◆	რატომ ღირს წინასწარი შესწავლის ჩატარება?
◆	რა პოტენციალია ცვლილებებისთვის?

დანართი N2. აუდიტის თემების შეფასების მატრიცა

N	სფერო	კითხვა	აღწერა
1.1	შიდა შეფასება	არის თუ არა მაღალი რისკის/მაღალი მნიშვნელობის სფეროები, რომლებიც საჭიროებს აუდიტის ხშირად განხორციელებას?	განსაზღვრეთ ისეთი სფეროები, რომლებიც საჭიროებს აუდიტს მაღალი რისკებისა და თემის აქტუალურობის გამო. ამასთანავე, შეაფასეთ, აუდიტის შედეგად დამდგარი პოტენციური სარგებელი ორგანიზაციის და საზოგადოებისათვის.
1.2		იყო თუ არა განხორციელებული კონკრეტული თემის, სფეროს ან ორგანიზაციის აუდიტი?	დაადგინეთ, ფიგურირებდა თუ არა შესარჩევი თემა/ორგანიზაცია ბოლო პერიოდის ანგარიშებში. რაც უფრო ხანგრძლივი პერიოდია გასული აუდიტის თემის/ორგანიზაციის ბოლო განხილვიდან, მით უფრო მაღალია პოტენციური გავლენა.
1.3		რამდენად ხელმისაწვდომია ეფექტიანობის აუდიტორისთვის ის შიდა მტკიცებულებები, რომლებიც მიუთითებს ორგანიზაციულ ნაკლოვანებებზე?	თემის აქტუალურობის დასამტკიცებლად და ორგანიზაციული ხარვეზების არსებობის ხაზგასასმელად აუცილებელია დადგინდეს, არის თუ არა ხელმისაწვდომი შიდა მტკიცებულებები როგორებიცაა წინა აუდიტის ანგარიშებიდან და მენეჯმენტის ანგარიშებიდან მიღებული დასკვნები.
2.1	გარე შეფასება	აქვს თუ არა თემას სოციალურ-ეკონომიკური გავლენა? რამდენად ახდენს თემა გავლენას საზოგადოების დიდ ნაწილზე?	დაადგინეთ, აქვს თუ არა თემას: <ul style="list-style-type: none"> ◆ დადებითი გავლენა ორგანიზაციის რეპუტაციაზე/სტატუსზე; ◆ განსაკუთრებული ინტერესი ზედამხედველობაზე უფლებამოსილ ორგანოს (მაგალითად, საკანონმდენლო ორგანო, საკრებულო და ა.შ.) ◆ გავლენა საზოგადოების დიდ ნაწილზე; ◆ სოციალური გავლენა; ◆ ეკონომიკური გავლენა; ◆ დაინტერესებული მხარეების ინტერესი;
2.2		ეხება თუ არა ეს საკითხი მმართველობის სხვადასხვა სფეროს გადაკვეთის წერტილებს?	დაადგინეთ, თემა აქტუალურია თუ არა მმართველობის სხვადასხვა სფეროებსა და დონეებზე.
2.3		აქვს თუ არა საზოგადოებას განსაკუთრებული ინტერესი ამ თემის მიმართ?	გადაამოწმეთ და დარწმუნდით, იქნება თუ არა აღნიშნულ თემაზე ინფორმაცია სასარგებლო ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანოებისა და საზოგადოებისთვის.

2.4		ცნობილია თუ არა ამ თემასთან დაკავშირებული პრობლემები და არადაამაკმაყოფილებელია თუ არა შესრულება?	იმ შემთხვევებში, როდესაც ეფექტიანობა არ არის დამაკმაყოფილებელი, განსაზღვრეთ სფეროში აღიარებული პრობლემები, რომელსაც მოიცავს აღნიშნული თემა.
3.1		ძირითადი სახელმწიფო ინვესტიცია ან სახელმწიფო ხარჯები იყო თუ არის ჩართული?	დაადგინეთ, განახორციელა თუ არა ორგანიზაციამ/საზოგადოებამ არსებითი ინვესტიცია ამ თემაში ან მოჰყვა თუ არა ამ თემას მნიშვნელოვანი ხარჯები.
3.2	კონკრეტული საკითხები	განხილული იყო თუ არა აუდიტის განხორციელების ვადები, მათ შორის, ანგარიშის წარდგენა ზედამხედველობის განმახორციელებელ ორგანოში?	განსაზღვრეთ, შესაძლებელია თუ არა ამ თემაზე აუდიტის ჩატარება და ანგარიშის დროული წარდგენა თემის მიზანშეწონილობისა და გავლენის გათვალისწინებით.
3.3		გათვალისწინებული იყო თუ არა ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა და მონაცემთა აუდიტორულად დამუშავების შესაძლებლობა?	დარწმუნდით, რომ ინფორმაცია და მონაცემები/ჩანაწერები ხელმისაწვდომი იქნება აუდიტის განხორციელებისას.
3.4		არიან თუ არა თემის გარშემო დაინტერესებული მხარეები?	განსაზღვრეთ, არის თუ არა გარე დაინტერესებული მხარეების (აუდიტის სუბიექტი, ზედამხედველობის განმახორციელებელი ორგანო, შიდა აუდიტის სუბიექტის ორგანიზაცია) მხარდაჭერა ამ თემის აუდიტის განსახორციელებლად.

შეფასების მატრიცის გამოყენება²³

	თემა 1	თემა 2	თემა 3
შემოთავაზებული თემა	მყარი ნარჩენების მართვა	კლიმატის ცვლილების ადაპტაცია	მდგრადი მეთევზეობა
საზომი			
1. შიდა შეფასება (10%)			
1.1 ადრე შემონმებული თემა	3	3	2
1.2 ადრე შემონმებული ობიექტი	1	2	1
1.3 ხარვეზების დამდასტურებელი შიდა მტკიცებულებები	2	2	2
ქულა	6	7	5
წონით	7%	8%	6%
საბოლოო შედეგი	2	1	3
კომენტარები			
1.1.	თემის აუდიტი ტარდებოდა 5 წელი	თემის აუდიტი ადრე არ განხორციელებულა	თემის აუდიტი ტარდებოდა 2-4 წელი
1.2.	ორგანიზაცია, ადრე შემონმდა 1 წლის განმავლობაში	ორგანიზაცია, ადრე შემონმდა 2-4 წლის განმავლობაში	ორგანიზაცია შემონმდა 1 წლის განმავლობაში
1.3.	ადრე იყო მოხსენებული შიდა აუდიტის სუბიექტის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის წერილში	ადრე იყო მოხსენებული შიდა აუდიტის სუბიექტის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის წერილში	ადრე იყო მოხსენებული შიდა აუდიტის სუბიექტის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის წერილში
2. გარე შეფასება (50%)			
2.1 გავლენა			
დადებითი გავლენა ორგანიზაციის რეპუტაციაზე	3	3	3
გავლენა საზოგადოების დიდ ნაწილზე	3	3	2
შესაძლო სოციალური გავლენა	3	3	3
შესაძლო ეკონომიკური გავლენა	3	3	3
2.2. დეპარტამენტების ან მთავრობის სფეროებს შორის გადაფარვა	3	3	3
2.3. პარლამენტის ან საზოგადოების განსაკუთრებული ინტერესი	1	3	3

23 შენიშვნა: შერჩევის ფაქტორებისთვის მინიჭებული ქულა განისაზღვრა აუდიტორთა ჯგუფის ანალიზის და შეფასების შედეგად. ამასთან, თითოეული შერჩევის ფაქტორისთვის განისაზღვრა წონა, რომელსაც თავის მხრივ მიენიჭა კოეფიციენტი (დაბალი - 1, საშუალო - 2, მაღალი - 3). შენონვა განხორციელდა შერჩევის ფაქტორის ქულის გადამრავლებით წონის კოეფიციენტზე.

2.4. შესამოწმებელი ობიექტში ცნობილია პრობლემები ან დაბალია შესრულების მაჩვენებელი	1	1	1
ქულა	17	19	18
წონით	40%	45%	43%
საბოლოო შედეგი	3	1	2
კომენტარები			
2.1.	თემას აქვს მნიშვნელოვანი ეკონომიკური და სოციალური გავლენა ასევე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს საზოგადოების დიდი ნაწილზე	თემას აქვს მნიშვნელოვანი ეკონომიკური და სოციალური გავლენა ასევე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს საზოგადოების დიდი ნაწილზე	თემას აქვს მნიშვნელოვანი ეკონომიკური და სოციალური გავლენა
2.2.	თემა ეხება პრობლემებს ორგანიზაციის სხვადასხვა დონეზე	თემა ეხება პრობლემებს ორგანიზაციის სხვადასხვა დონეზე	თემა ეხება პრობლემებს ორგანიზაციის სხვადასხვა დონეზე
2.3.	პარლამენტისა და საზოგადოების მხრიდან არ არის განსაკუთრებული ინტერესი	პარლამენტისა და საზოგადოების განსაკუთრებული ინტერესი	პარლამენტისა და საზოგადოების განსაკუთრებული ინტერესი
2.4.	უკვე ცნობილი პრობლემების არსებობა	უკვე ცნობილი პრობლემების არსებობა	უკვე ცნობილი პრობლემების არსებობა
3. კონკრეტული საკითხები (40%)			
3.1. სახელმწიფო ხარჯები	3	3	3
3.2. აუდიტის ვადები და ანგარიშვალდებულება შესაბამის საკანონმდებლო ორგანოსთან	2	3	3
3.3. აუდიტორული მონაცემების ხელმისაწვდომობა	2	3	2
3.4. დაინტერესებული მხარეების ჩართულობა	3	3	3
ქულა	10	12	11
წონით	33%	40%	37%
საბოლოო შედეგი	3	1	2
კომენტარები			
3.1.	თემასთან დაკავშირებული მაღალი ხარჯები	თემასთან დაკავშირებული მაღალი ხარჯები	თემასთან დაკავშირებული მაღალი ხარჯები
3.2.	აუდიტის საშუალო პრიორიტეტულობა	აუდიტის მაღალი პრიორიტეტულობა	აუდიტის მაღალი პრიორიტეტულობა
3.3.	საჭიროა მონაცემების დამუშავება	მონაცემები არსებულ ფორმატში	საჭიროა მონაცემების დამუშავება
3.4.	დაინტერესებული მხარეების ჩართულობა	დაინტერესებული მხარეების ჩართულობა	დაინტერესებული მხარეების ჩართულობა
საერთო ქულა	33	38	34
საერთო საბოლოო შედეგი	3	1	2

დანართი N3. პროცესების აღწერა

ზოგადი მითითება		
მოცემული სამუშაო დოკუმენტის ნიმუში გამოიყენება აუდიტის თემასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პროცესებისა და ქვე-პროცესების შესასწავლად.		
დოკუმენტის შევსებისას დოკუმენტირდება წყარო ინფორმაცია და აუდიტორული მტკიცებულებები .		
ცხრილი N1. აუდიტის თემასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პროცესები		
N	მნიშვნელოვანი პროცესები	
1	მაგ. პროგრამის მოსარგებლედ რეგისტრაციის პროცესი	
2		
3		
ცხრილი N2. აუდიტის თემასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ქვეპროცესები		
N	მნიშვნელოვანი ქვეპროცესები	გეგმავთ მოცემული ქვეპროცესის შესწავლას/აღწერას?
1.1	სააგენტოში განცხადების წარდგენის პროცესი ონლაინ/ადგილზე	კი/არა
1.2		
2.1		
პროცესების შესწავლა		
<p>აუდიტორმა უნდა აღწეროს აუდიტის თემასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პროცესები ქვემოთ მოცემული მიმართულებებისა და მონაცემთა შეგროვების ტექნიკების შესაბამისად. სპეციფიკურ შემთხვევებში, აუდიტის ჯგუფმა შესაძლოა გამოიყენოს განსხვავებული მიდგომა.</p> <p>მნიშვნელოვანია, აუდიტის თემასთან დაკავშირებით ნათელი წარმოდგენის შექმნა, რომელიც საკმარისი იქნება აუდიტის მიზნების განსასაზღვრად, აუდიტის მნიშვნელოვანი საკითხების გამოსავლენად და აუდიტის ფარგლებში განაწილებული პასუხისმგებლობების შესასრულებლად. აღნიშნული მოიცავს შემდეგი საკითხების განაწილებას:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ აუდიტის თემის მახასიათებლები (როლი და ფუნქცია, ღონისძიებები და ზოგადი პროცესები, რესურსები, განვითარების მიმართულებები) ◆ აუდიტის ობიექტის დასახული მიზნები ◆ ორგანიზაციული სტრუქტურა და ანგარიშვალდებულებასთან დაკავშირებული ურთიერთობები ◆ შიდა და გარე გარემო, რელევანტური დაინტერესებული მხარეები ◆ გარე შეზღუდვები, რომლებიც მოქმედებს შუალედური და საბოლოო შედეგის განხორციელებაში. 		

მონაცემები გროვდება როგორც დაგეგმვის (წინასწარი შესწავლა), ისე ძირითადი შესწავლის ეტაპზე. აუდიტის თემასთან დაკავშირებით ნათელი წარმოდგენის შექმნის მიზნით, შესაძლოა გამოყენებული იქნას **მონაცემთა შეგროვების სხვადასხვა ტექნიკა:**

- ◆ დაინტერესებული მხარეების ანალიზი
- ◆ SWOT ანალიზი და რისკების ვერიფიკაციის დიაგრამა (RVD)
- ◆ რესურსების მარგ გამოყენებასა და განხორციელებულ შედეგებს შორის დამოკიდებულების ანალიზი
- ◆ იმ რისკების შეფასება, რომლის წინაშე დგას აუდიტის ობიექტი
- ◆ შიდა კონტროლის შეფასება
- ◆ მენეჯმენტთან და წამყვან დაინტერესებულ მხარეებთან ინტერვიუ
- ◆ დაინტერესებული მხარეების გამოკითხვა
- ◆ გაუმჯობესებისათვის შესაძლებლობების გამოვლენისა და საუკეთესო პრაქტიკის მოძიების მიზნით, კონსულტაციები მრჩევლებთან და აუდიტის ობიექტის გარეთ სხვადასხვა პირებთან
- ◆ უფლებამოსილი ორგანოების, პოლიტიკების, დირექტივების, ანგარიშების, საკანონმდებლო ინიციატივების, სხვა სამთავრობო დოკუმენტების; აუდიტის ობიექტის გეგმების, შესრულებისა და სავალდებულოდ წარსადგენი ანგარიშების, ასევე ხარჯვის ტრენდის მიმოხილვა
- ◆ მთავარ სისტემებსა და კონტროლის პროცედურებზე დაკვირვება და „walk through“ ტესტი

ქვემოთ მოცემულ ცხრილში აუდიტორმა უნდა ასახოს შესასწავლი (შერჩეული) ქვეპროცესები. პროცესების აღწერისთვის აუდიტორი იყენებს აღნიშნულ ცხრილს ან ახალ დოკუმენტებში აღწერის შემთხვევაში, შესასწავლი ქვეპროცესების გვერდით ახორციელებს მითითებას ამ დოკუმენტ(ებ)ზე (მაგ: N XXXX_ სააგენტოში განცხადების წარდგენის პროცესი ონლაინ/ადგილზე).

ცხრილი N3. ქვეპროცესების აღწერა

	<p>[აუდიტის ობიექტის დასახელება] ჩატარდა ინტერვიუ და შესაბამისი გამოკითხვები [საკითხი] პროცესების მარეგულირებელი პოლიტიკებისა და პროცედურების შესასწავლად. ინტერვიუ ჩატარდა [დეპარტამენტის დასახელება] დეპარტამენტის უფროსთან [სახელი გვარი]. შესწავლის შედეგად გამოვლინდა, რომ ორგანიზაციაში არ არის ხელმძღვანელობის მიერ დადგენილი და ფორმალიზებული მარეგულირებელი პოლიტიკა, რომელიც დეტალურად აღწერს [საკითხი] დაკავშირებით პროცედურებს. თუმცა პროცედურები რეგულირდება არაფორმალური პოლიტიკებითა და წესებით, რომელიც აღწერილია ქვემოთ:</p>
სააგენტოში განცხადების წარდგენის პროცესი ონლაინ/ადგილზე	იხ. დოკ N XXXX

დანართი N4. წინასწარი შესწავლის გეგმორანდუმი

წინასწარი შესწავლა:
1. აყალიბებს, თუ რამდენად არსებობს პირობები ძირითადი შესწავლის განსახორციელებლად.
2. გვაძლევს აუცილებელ ცოდნას და ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა აუდიტის ობიექტის, პროგრამის ან რომელიმე ფუნქციის გასაცნობიერებლად.
3. ტარდება სამართლიანად/გონივრულად მოკლე პერიოდში.
წინასწარი შესწავლის მიზანია საკმარისი ცოდნის დაგროვება აუდიტის საგნის სფეროში, იმის დადასტურების მიზნით, რომ აუდიტი შესაძლებელია ჩატარდეს ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის შესაბამისად, ასევე ისეთი აუდიტის გეგმის ჩამოყალიბების მიზნით, რომელიც შექმნის საფუძველს აუდიტის მწყობრად, პროდუქტიულად და ხარჯ-ეფექტიანად ჩატარებისთვის.
წინასწარი შესწავლისას მონაცემების შეგროვების ძირითადი როლი მდგომარეობს საკმარისი ინფორმაციის მოძიებაში, რათა შევძლოთ ალტერნატიული აუდიტის პრობლემების შეფასება. აუცილებელი ინფორმაციის შესაგროვებლად შესაძლოა გამოვიყენოთ მრავალფეროვანი პროცედურები და ხერხები:
<ul style="list-style-type: none"> ✓ ინტერვიუები ხელმძღვანელობასთან ✓ უფლებამოსილი ორგანოების, პოლიტიკის დოკუმენტების, დირექტივების, სამთავრობო დოკუმენტების მიმოხილვა ✓ აუდიტის ობიექტის საქმიანობის/შესრულების ანგარიშები და ასევე ანგარიშები გეგმების/დასახული მიზნების შესახებ ✓ აუდიტის ობიექტის ვებგვერდის მიმოხილვა ✓ ხელმძღვანელობის ანგარიშების (მათ შორის სავალდებულო) მიმოხილვა ✓ დაკვირვება აუდიტის ობიექტის აღჭურვილობაზე/აქტივებზე ✓ მთავარი სისტემების და მნიშვნელოვანი კონტროლების თავიდან ბოლომდე გავლის ტესტი ✓ გამოყენებული რესურსებისა და მიღებული შედეგების ანალიზი ✓ იმ რისკების შეფასება, რომლის წინაშეც დგას აუდიტის ობიექტი ✓ სხვა (გარე) ორგანიზაციებთან კონსულტაციები, საუკეთესო პრაქტიკის და გაუმჯობესების შესაძლებლობების გამოვლენისათვის ✓ წინა აუდიტის ანგარიშების და კვლევების გაცნობა ✓ დანახარჯების ტრენდის მიმოხილვა და სხვ.

1. შემაჯამებელი მიმოხილვა და რეკომენდაცია ხელმძღვანელობას - რატომ? რა რესურსის მეშვეობით?

მოკლედ მოტივაცია, კომპეტენციები, სავარაუდო ხანგრძლივობა, თანამშრომლობა (პარტნიორები, საჯარო და სამოქალაქო სექტორი)

წარმოადგინეთ რელევანტური ინფორმაცია დაინტერესებული მხარეების ანალიზის შესახებ.

2. აუდიტის მოტივაცია, აუდიტის მიზანი და მთავარი კითხვები (შეიძლება ქვე-კითხვების წარმოდგენა)

- ◆ აუდიტის მოტივაცია
- ◆ აუდიტის მასშტაბი
- ◆ აუდიტის მიზანი, მთავარი კითხვა და ქვე-კითხვები

3. კრიტერიუმები - რა უნდა იყოს?

- ◆ საერთაშორისო პრაქტიკა (რა ნიშნულები, ე.წ. benchmark-ები გვაქვს ამ ეტაპზე), კარგი პრაქტიკის მაგალითები, როგორც ქართული, ისე უცხოური.
- ◆ მერვეგულირებელი ნორმები
- ◆ სამოქმედო გეგმებით გაწერილი მისაღწევი შედეგები, ანუ რა მიზნებს უნდა მიაღწიონ

4. აუდიტის სფეროს ზოგადი დახასიათება - რა ხდება სფეროში? როგორ ხდება?

- ◆ ძირითადი ობიექტები, მათი როლი და ფუნქციები
- ◆ ძირითადი მიზნები და სტრატეგია
- ◆ სტატისტიკური მონაცემები, გრაფიკები, მნიშვნელოვანი ტენდენციები, ბიუჯეტი, შესრულებული სამუშაოს დახასიათება, ორგანიზაციის მოცულობა და ა.შ.

5. მნიშვნელოვანი სისტემა/პროცესების აღწერა და რისკები'

როგორ ფუნქციონირებს აღწერა (სასურველია ვიზუალური სქემა, აქ უნდა ჩანდეს შინაარსობრივად როგორია პროცესი და არ უნდა იყოს მექანიკური ამონაწერები დებულებებიდან, უნდა ჩანდეს კავშირი პროცესის კომპონენტებს შორის).

თუ პროცესი არის მეტად კომპლექსური და რთულად წარმოსაჩენი, ასეთი პროცესის აღწერა შესაძლოა იყოს დამატებული და დეტალურად წარმოდგენილი დანართში. გასათვალისწინებელია, რომ აღნიშნული პროცესების/რისკების/კონტროლების დეტალური აღწერა უკვე უნდა არსებობდეს ობიექტის საქმიანობის შესწავლის სამუშაო დოკუმენტში.

წარმოადგინეთ ინფორმაცია SWOT ანალიზიდან.

ასევე, მნიშვნელოვანია იდენტიფიცირებული რისკების რეესტრის წარმოდგენა და ჩვენება, თუ რომელ რისკების დაფარვა/გათვალისწინება მოხდება აუდიტის ძირითადი პროცედურების განხორციელების დროს.

6. წინასწარი შესწავლის შედეგები - ამჟამად რა ნაკლოვანებები გამოვავლინეთ/რა გვაქვს?

- ◆ მოკლედ ჩამოყალიბებული მიგნებები/ჰიპოთეზები და შესაძლო რეკომენდაციები

7. აუდიტის მეთოდოლოგია - რა მეთოდებს ვიყენებთ?

- ◆ აუდიტის ფარგლები
- ◆ გამოყენებული მეთოდები
- ◆ პრობლემაზე/შედეგზე/სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომის დასაბუთება

8. აუდიტის შეზღუდვა (ასეთი არსებობის შემთხვევაში)

დანართი N5. დიზაინ-მატრიცა

ეფექტიანობის აუდიტი: აუდიტის თემის დასახელება										
აუდიტის მთავარი კითხვა	აუდიტის კითხვა	ქვე-კითხვა	კრიტერიუმი	მოსაძიებელი ინფორმაცია	ინფორმაციის მოძიებისა და დამუშავების მეთოდები (აუდიტორული პროცედურები)	მასშტაბი და მეთოდოლოგია	პოტენციური მიგნება	შეზღუდვა	აუდიტის დამატებული ღირებულება (რა გაუმჯობესდება)	პასუხისმგებელი აუდიტორი
	1									
		1.2								
	2	2.1								
		2.2								

დანართი N6. ეფექტიანობის აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა

ეფექტიანობის აუდიტის თემის სათაური

1. შესავალი
 - 1.1. ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველი
2. ზოგადი მიმოხილვა
 - 2.1. აუდიტის მიზნები
 - 2.2. ძირითადი კითხვა და ქვე-კითხვები
 - 2.3. აუდიტის კრიტერიუმები
3. აუდიტის დიზაინი, ინფორმაციის მოპოვების წყაროები და მეთოდოლოგია
4. აუდიტის მასშტაბი და შეზღუდვები
5. დიზაინ-მატრიცა
6. საჭირო რესურსები და შესრულების ვადები

ძირითადი შესწავლის ეტაპის ღონისძიებები - შემსრულებლები და ვადები

მითითება:

წარმოადგინეთ ძირითადი შესწავლის ღონისძიებების დროითი ბიუჯეტი

პროგრესი	დანყება	დასრულება	
დამატებითი ინფორმაციის მოძიება			აუდიტის ჯგუფი
ინტერვიუები აუდიტის ობიექტთან			აუდიტის ჯგუფი
მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზი			
აუდიტის ქვეკითხვები			აუდიტის ჯგუფი
შეხვედრები არასამთავრობო ორგანიზაციებთან და სხვა დაინტერესებულ მხარეებთან			აუდიტის ჯგუფი
მიღწეული პროგრესის/არსებული შედეგების გაცნობა შიდა აუდიტის სუბიექტის მენეჯმენტთან			აუდიტის ჯგუფი
აუდიტის ანგარიშის პროექტის მომზადება			აუდიტის ჯგუფი
მენეჯმენტის კომენტარებისა და შენიშვნების გათვალისწინება			აუდიტის ჯგუფის უფროსი
ანგარიშის პროექტის აუდიტის ობიექტისათვის გაგზავნა			შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი
აუდიტის ობიექტთან საბოლოო შეხვედრა			შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი
აუდიტის ობიექტისაგან კომენტარების მიღება, ჯგუფის მიერ აუდიტის ობიექტის კომენტარების გათვალისწინება და აუდიტის განმარტაციულ დეპარტამენტის გადანყვეტილება აუდიტის ობიექტის პასუხის: • სრულად გათვალისწინების; • ნაწილობრივ გათვალისწინების; • არ გათვალისწინების შესახებ.			აუდიტის ჯგუფი, აუდიტის ჯგუფის უფროსი, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი
არსებული შედეგების წარდგენა ხარისხის კონტროლის სამსახურისათვის			შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი
ანგარიშის საბოლოო ვერსიაზე მუშაობა			შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი
ანგარიშის დამტკიცება			შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი

დანართი N7. მიგნებების მატრიცა

წინამდებარე დოკუმენტში აისახება აუდიტის პროცესში მოპოვებული მიგნებები და ინფორმაცია, ასევე დასკვნები და რეკომენდაციები. მიგნებების მატრიცა წარმოადგენს სასარგებლო ინსტრუმენტს აუდიტის ანგარიშის მომზადების პროცესის მხარდაჭერის მიზნით (სახელმძღვანელოდ), ვინაიდან აუდიტის ანგარიშის ძირითადი თავების შემადგენელი მთავარი ელემენტების სტრუქტურირებული ფორმით თავმოყრის შესაძლებლობას იძლევა. მატრიცა ასევე აუდიტის ჯგუფის წევრებს და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს აუდიტის მიგნებების და მათი კომპონენტების ერთგვაროვანი გააზრების (აღქმის) საშუალებას აძლევს.

აუდიტის მიზანი							
სამუშაო დოკუმენტზე მითითება	მიგნება					რეკომენდაციები	სავარაუდო გაუმჯობესება
	არსებული მდგომარეობა	კრიტიკრიუმი	მტკიცებულება და ანალიზი	გამომწვევი მიზეზები	ეფექტები		
აუდიტის კითხვა 1:							
აუდიტის კითხვა 2:							
აუდიტის კითხვა 3:							
აუდიტის კითხვა 4:							

დანართი N8. დაგეგმილი და ფაქტობრივად დახარჯული საათები

ბიუჯეტი vs ფაქტიური								
<p>მითითება: წარსული გამოცდილების გათვალისწინებით შეავსეთ ცხრილი აუდიტის ეტაპების და აუდიტორების მიხედვით. ცხრილში მიუთითეთ აქტივობებისთვის საჭირო საათების/დღეების რაოდენობა. აუდიტის მიმდინარეობისას დაგეგმილ დღეებთან დაკავშირებული ნებისმიერი ცვლილება ასახეთ აღნიშნულ დოკუმენტში. ასევე, ეტაპების მიხედვით ფაქტობრივი შესრულების თარიღები მონიშნეთ დოკუმენტში.</p>								
აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობა	დეპარტამენტის უფროსი (საათი)	ჯგუფის უფროსი (საათი)	ნამყვანი აუდიტორი (საათი)	უფროსი აუდიტორი (საათი)	აუდიტორი (საათი)			
	სახელი	სახელი	სახელი	სახელი	სახელი	სახელი		
დაგეგმვა	8,0	16,0	4,0	4,0	4,0			
ძირითადი შესწავლა	15,0			15,0				
ანგარიშგება								
კაც-დღე	2,9	2,0	0,5	2,4	0,5			
აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობა	უფროსი ასისტენტი (საათი)	IT აუდიტორი (საათი)	IT აუდიტორი (საათი)	დაგეგმილი დღეები სულ (დღეები) დაწყება	დაგეგმვა			
	სახელი	სახელი	სახელი		დაწყება	დასრულება		
დაგეგმვა	4,0	4,0	4,0	6	01.09.2020	09.09.2020		
ძირითადი შესწავლა				30		10.02.1900		
ანგარიშგება				-	01.02.2021	01.02.2021		
კაც-დღე	0,5	0,5	0,5	36,0				
აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობა	ფაქტობრივი დღეები სულ (დღეები)	ფაქტიური შესრულება		გადახრა (დღე)				
		დაწყება	დასრულება					
დაგეგმვა	15	02.09.2020	23.09.2020	11				
ძირითადი შესწავლა			00.01.1900	-30				
ანგარიშგება			00.01.1900	-31591				
კაც-დღე				-31610,0				
* ჯგუფის უფროსის მიერ შესავსები ველები მოცემულია ნაცრისფერი უჯრებით								

დანართი N9. რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის გეგმა

რეკომენდაცია	შესრულებაზე პასუხისმგებელი	შესრულების ვადა	მოსალოდნელი შედეგები	მონიტორინგის პერიოდულობა	მონიტორინგზე პასუხისმგებელი პირი	მონიტორინგის შედეგების ანგარიშგების ფორმატი

