

სამაგიდლო წიგნი  
ზიდა აუდიტის  
სუბიექტებისათვის

2018

წინამდებარე სახელმძღვანელო შექმნილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის/ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ, გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოების (GIZ) პროგრამის „ადგილობრივი თვითმმართველობის განვითარება სამხრეთ კავკასიაში“ მხარდაჭერით, რომელიც ხორციელდება გერმანიის ეკონომიკური განვითარებისა და თანამშრომლობის ფედერალური სამინისტროს (BMZ) დაკვეთით. სახელმძღვანელოში მოცემული კითხვები საქართველოს მუნიციპალიტეტების შიდა აუდიტორების მიერ არის დასმული, თუმცა პასუხები ეფუძნება რა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონსა და შიდა აუდიტის მარეგულირებელ სხვა ადგილობრივ და საერთაშორისო კანონმდებლობასა და სტანდარტებს, უმეტესი შეკითხვა ეხება შიდა აუდიტორულ საქმიანობას როგორც ადგილობრივი, ისე ცენტრალური ხელისუფლების დონეზე. შესაბამისად GIZ არ იღებს პასუხისმგებლობას წინამდებარე გამოცემის შინაარსობრივ მხარეზე.

ჰარმონიზაციის ცენტრი მაღლობას უხდის საქართველოს რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს და გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოებას (GIZ) მხარდაჭერისთვის. ასევე, ადგილობრივ ექსპერტებს ირმა გელანტია-ახვლედიანს, ნინო ქარაზანაშვილს, დავით მოდებაძეს და ნინო ელიაშვილს სახელმძღვანელოზე მუშაობისთვის.

# სარჩევნი

---

## თავი I. შიდა აუდიტის სუბიექტის როლი დაწესებულებაში

1. საკმარისია თუ არა მხოლოდ სტრუქტურული დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისთვის? . . . . .	11
2. რას ნიშნავს სტრუქტურული დამოუკიდებლობა და როგორ უნდა სრულდებოდეს ის პრაქტიკაში? . . . . .	11
3. რა შეიძლება გააკეთონ შიდა აუდიტის უფროსმა და აუდიტორებმა, რათა არ შეიზღუდოს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა? . . . . .	12
4. რა არის ფუნქციური დამოუკიდებლობა და როგორ გამოიხატება იგი პრაქტიკაში? . . . . .	13
5. შეუძლია თუ არა დაწესებულების ხელმძღვანელს, ჩაერთოს/ჩაერიოს აუდიტის საქმიანობაში? . . . . .	14
6. ვის წინაშეა ანგარიშვალდებული და რა პერიოდულობით შიდა აუდიტის სუბიექტი? . . . . .	15
7. რას წარმოადგენს შიდა აუდიტის როლი დაწესებულებაში? . . . . .	16
8. რამდენად მიზანშეწონილია ინსპექტირების ფუნქციის არსებობა შიდა აუდიტის სუბიექტში? . . . . .	16
9. რა მოვიმოქმედოთ და როგორ წარვმართოთ საქმიანობა, როდესაც შიდა აუდიტის და ინსპექტირების ფუნქციები აღრეულია? . . . . .	17
10. რას წარმადგენს შიდა აუდიტის მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა? . . . . .	17
11. რა მსგავსება და განსხვავებაა მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას შორის? . . . . .	18

12. რა პრინციპების და მიდგომების დაცვაა რეკომენდებული შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელებისას? . . . . .	19
13. რა უნდა იქნეს გათვალისწინებული კონსულტაციის გაცემისას, რათა შიდა აუდიტორმა თავიდან აირიდოს ინტერესთა კონფლიქტი? . . . . .	20
14. რა სხვაობაა შიდა აუდიტსა და ინსპექტირებას შორის? . . . . .	20
15. რას არ უნდა აკეთებდეს შიდა აუდიტორი და რატომ? . . . . .	21
16. რამდენად სწორია აუდიტის სამსახურის დასახელებამო იყოს ინსპექტირება, შიდა კონტროლი ან მონიტორინგი? . . . . .	22
17. რას უნდა ეფუძნებოდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობა? . . . . .	22
18. როგორ შეიძლება შიდა აუდიტორის როლი და ფუნქცია გავხადოთ მოთხოვნადი? . . . . .	23
19. რა სახის კომუნიკაცია შეიძლება დაამყაროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარეებთან? . . . . .	24
20. რა არის ინტერესთა კონფლიქტი და რა ზიანი შეიძლება მოიტანოს? . . . . .	27

## თავი II. შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვა

21. რატომ ახორციელებს შიდა აუდიტის სუბიექტი სტრატეგიულ და წლიურ დაგეგმვას? . . . . .	29
22. როგორ შეიშუშავებს შიდა აუდიტის სუბიექტი სტრატეგიულ გეგმას? . . . . .	30
23. როგორ ვახდენთ რისკ-ფაქტორების განსაზღვრას? . . . . .	31
24. რა სიხშირითაა მიზანშეწონილი სტრუქტურული ერთეულების, ასევე სისტემაში შემავალი სსიპ, ა(ა)იპ და კერძო სამართლის იურიდიული პირების აუდიტორული შემოწმების განხორციელება? . . . . .	31
25. რა შეიძლება იყოს სტრატეგიული და წლიური გეგმების ცვლილების საფუძველი? . . . . .	32
26. რა საფუძველია საკმარისი არაგეგმიური შემოწმებისთვის? . . . . .	32
27. როგორ იქცევა შიდა აუდიტის სუბიექტი შიდა აუდიტის წლიური გეგმის შეუსრულებლობის შემთხვევაში? . . . . .	33

28. შეუძლია თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტს საკრებულოში მიმდინარე პროცესების შესწავლა? . . . . . 34

29. შესაძლებელია თუ არა, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტმა შეამოწმოს დაწესებულების ხელმძღვანელის ბრძანებით შექმნილი კომისიების საქმიანობა? . . . . . 34

**თავი III. აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა**

30. რას მოიცავს შიდა აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა? . . . . . 35

31. რამდენი შიდა აუდიტორი შეიძლება იყოს აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობაში? . . . . . 36

32. აუდიტორული შემოწმების დაწყების დროს უნდა გამოიცეს თუ არა დაწესებულების ხელმძღვანელის შესაბამისი სამართლებრივი აქტი? . . . 36

33. რამდენად მიზანშეწონილია ერთი აუდიტორი მონაწილეობდეს ორ ან მეტ პარალელურ შემოწმებაში? . . . . . 36

34. რას გულისხმობს აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე წინასწარი კვლევა და რა დოკუმენტების შესწავლა უნდა განხორციელდეს? . . . . . 36

35. აუცილებელია თუ არა წერილობითი მიმართვა დაწესებულების ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის მეშვეობით სტრუქტურული ერთეულებიდან და სისტემაში შემაჯავალი დაწესებულებებიდან ინფორმაციის მისაღებად? . . . . . 37

36. რამდენად დასაშვებია აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვისას აუდიტის ობიექტისგან საჭირო მასალების მოთხოვნა წერილობითი ან სიტყვიერი მიმართვის საფუძველზე? . . . . . 38

37. რამდენი ხნით ადრე ეგზავნება აუდიტის ობიექტს აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინება? . . . . . 38

38. რა ზომებს შეიძლება მიმართოს შიდა აუდიტის სამუშაო ჯგუფმა აუდიტის ობიექტისგან მოთხოვნილი ინფორმაციისა და დოკუმენტაციის მიუღებლობის შემთხვევაში? . . . . . 39

39. რა მნიშვნელობა აქვს აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმას და ვალდებულია თუ არა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, პირადად დაამტკიცოს იგი? . . . . . 39

40. რა შემთხვევაშია მიზანშეწონილი შერჩევის მეთოდის გამოყენება და რა მეთოდები არსებობს? . . . . . 40

41. შეიძლება თუ არა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში ცვლილებების განხორციელება? . . . . . 40
42. რა განსხვავებაა შიდა აუდიტის ინდივიდუალურ გეგმასა და აუდიტის პროგრამას შორის? . . . . . 41

**თავი IV. აუდიტორული შემოწმების განხორციელება**

43. საჭიროა თუ არა აუდიტის ობიექტთან ყველა შეხვედრის ოქმის შედგენა? . . . . . 42
44. როგორ უნდა მოიქცეს აუდიტორი, თუ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელები/ თანამშრომლები უარს აცხადებენ თანამშრომლობაზე ან დროულად არ ახდენენ ინფორმაციის / დოკუმენტაციის მოწოდებას? . . . . . 42
45. რა დოკუმენტებზე შეიძლება აუდიტორს არ ჰქონდეს წვდომა შემოწმების დროს? . . . . . 43
46. რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტის მტკიცებულებები? . . . . . 43
47. როგორ ხდება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და ფორმირება? . . . . . 44
48. აწერს თუ არა ხელს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელი აუდიტის პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს? . . . . . 45
49. რა ანალიზის მეთოდები გამოიყენება აუდიტის განხორციელების პროცესში სათანადო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად? . . . . . 45
50. აუცილებელია თუ არა პრაქტიკაში მიგნების ფურცლის გამოყენება? . . . . . 46
51. რა შემთხვევაშია შესაძლებელი, აუდიტის ჯგუფმა უარი თქვას დაგეგმილ აუდიტორულ შემოწმებაზე? . . . . . 46
52. როგორ მოვიქცეთ შემოწმების დროს დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში, უნდა დაველოდოთ თუ არა შემოწმების დასრულებას და ანგარიშის დამტკიცებას და ვის მიერ ხდება ინფორმაციის/დოკუმენტაციის გავზავნა? . . . . . 47
53. როგორ უნდა მოხდეს აუდიტორული შემოწმების პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის (შემოწმების მასალების) შენახვა? . . . . . 47
54. ვის ევალება აუდიტორული შემოწმების კოორდინაცია და ზედამხედველობა? . . . . . 47

## თავი V. აუდიტორული შემოწმების შედეგების ანგარიშგება

55. როგორია შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის სტანდარტული სტრუქტურა? . . . . . 48
56. აისახება თუ არა დამრღვევის სახელი და გვარი ანგარიშში? შესაძლებელია თუ არა რეკომენდაციების გაცემის დროს დამრღვევის დისციპლინური პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენება? . . . 48
57. აუდიტორული შემოწმების დასრულებიდან რა ვადაში უნდა მომზადდეს ანგარიშის პროექტი? . . . . . 49
58. არის თუ არა აუცილებელი ეტაპი აუდიტის ანგარიშის პროექტის გაგზავნა, შეთანხმება, შეხვედრა და ობიექტის გამოხმაურება, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის მიმდინარეობისა და შედეგების შესახებ ობიექტი ინფორმირებულია? . . . . . 49
59. რა ვადა უნდა განესაზღვროს აუდიტის ობიექტს ანგარიშის პროექტის გასაცნობად და რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის წარმოსადგენად? . . . . . 50
60. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ აუდიტორული ანგარიშის პროექტის გაცნობის შემდეგ ობიექტი არ ეხმაურება? . . . . . 50
61. როგორ ხდება სამოქმედო გეგმის შემუშავება, შეთანხმება და რამდენად აუცილებელია მისი მომზადება? . . . . . 50
62. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ ობიექტი არ ეთანხმება აუდიტის მიგნებებს ან/და გაცემულ რეკომენდაციებს? . . . . . 51
63. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ დაწესებულების ხელძღვანელი არ ეთანხმება აუდიტის მიგნებებსა და გაცემულ რეკომენდაციებს? . . . . . 51
64. როგორ იქცევა აუდიტორი ობიექტის მხრიდან არაარგუმენტირებული მოსაზრების/მტკიცებულებების წარმოდგენის შემთხვევაში? . . . . . 52
65. უნდა იყოს თუ არა დაფიქსირებული შიდა აუდიტის ობიექტის პოზიცია აუდიტის ანგარიშში? . . . . . 52
66. ამტკიცებს თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი აუდიტის ანგარიშს? . . . . . 52
67. არის თუ არა შიდა აუდიტის ანგარიშში საჯარო, ვის შეუძლია მოითხოვოს და შესაძლებელია თუ არა მისი გაცემა? . . . . . 53

68. ექვემდებარება თუ არა სამუშაო დოკუმენტები გასაჯაროებას და ვისთვის შეიძლება იყოს საჯარო სამუშაო დოკუმენტები? . . . . .	54
--	----

**თავი VI. ხარისხის უზრუნველყოფა**

69. რა კომპონენტებს მოიცავს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა? . . . . .	55
70. რა განსხვავებაა შიდა და გარე შეფასებას შორის? . . . . .	55
71. როდიდან არის შიდა აუდიტის სუბიექტი ვალდებული გარე და შიდა შეფასების განხორციელებაზე? . . . . .	56
72. რა პერიოდულობით ხორციელდება შეფასება? . . . . .	56
73. ვის მიერ უნდა მოხდეს შიდა და გარე შეფასება? . . . . .	56
74. როგორ და რა ინდიკატორებით გავზომოთ ხარისხი? . . . . .	58
75. რა უნდა გავაკეთოთ, თუ შეფასების შედეგები შეუსაბამოა სტანდარტებთან? . . . . .	58

**თავი VII. შიდა აუდიტის საქმიანობის დოკუმენტირება და საქმისწარმოება**

76. როგორ უნდა მიეწოდოს დაწესებულების ხელმძღვანელს აუდიტორული შემოწმების ანგარიშები საჯარო სექტორში დანერგილი ერთიანი ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემის არსებობის შემთხვევაში? . . . . .	59
77. შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების არქივის შექმნა ადგილობრივად, შიდა აუდიტის ერთეულში ან ცენტრალიზებულად, დაწესებულებაში საქმისწარმოებაზე პასუხისმგებელ ერთეულში? . . . . .	59
78. რა მნიშვნელობა აქვს და რა პრინციპებს უნდა ეფუძნებოდეს შიდა აუდიტის საქმისწარმოება? . . . . .	60
79. როგორ უნდა დავიცვათ სამუშაო დოკუმენტები და ინფორმაცია წაშლა-განადგურებისაგან? . . . . .	61
80. უნდა მიენიჭოთ თუ არა შიდა აუდიტორულ ანგარიშებს რეგისტრაციის ნომერი? . . . . .	62
81. უნდა შეიცავდეს თუ არა აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტები შიდა აუდიტის ობიექტიდან მოპოვებული ყველა დოკუმენტის ასლს სრულად? . . . . .	62



82. რა პერიოდით განისაზღვრება სამუშაო დოკუმენტების შენახვის ვადა? . . . 62
83. როგორ უნდა მოხდეს აუდიტორული შემოწმების/მონიტორინგის ფარგლებში განხორციელებული ინტერვიუების/შეხვედრების დოკუმენტირება? . . . . . 63
84. რა საჭიროა სამუშაო დოკუმენტების შექმნა, როდესაც შეზღუდულია რესურსები? . . . . . 63
85. სავალდებულოა თუ არა, შიდა აუდიტორებმა ყოველი აუდიტორული შემოწმებისას დადონ ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობაზე ხელწერილი? . . . . . 64
86. რა ინფორმაციას უნდა შეიცავდეს აუდიტის პროგრამა? . . . . . 65
87. რა აუცილებელ რეკვიზიტებს უნდა შეიცავდეს რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა? . . . . . 65
88. უნდა აისახოს თუ არა შიდა აუდიტის ობიექტთან ანგარიშის პროექტში დასმული საკითხების განხილვა დოკუმენტალურად და რა ფორმით? . . . . 66

**თავი VIII. გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი**

89. როგორ მოვიქცეთ, თუ მონიტორინგის შედეგად გამოვლინდა, რომ შიდა აუდიტის ობიექტმა ვერ გამოასწორა ხარვეზები და არ გაითვალისწინა რეკომენდაციები? . . . . . 67
90. რა ღონისძიებას უნდა მიმართოს შიდა აუდიტის სუბიექტმა იმ შემთხვევაში, თუ რეკომენდაციას დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ არ მოჰყვება სათანადო რეაგირება? . . . . . 67
91. საკმარისია თუ არა, შიდა აუდიტის ობიექტისთვის გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგის ანგარიშის მიწოდება ელექტრონული ფოსტის საშუალებით? . . . . . 68
92. რა ვადაში უნდა მოხდეს შიდა აუდიტის ობიექტის გამომხაურება მონიტორინგის ანგარიშის წარდგენის შემდეგ? . . . . . 68
93. როგორ დაგვეგმოდ მონიტორინგი წლიური გეგმის შემუშავებისას? . . . . 69
94. როგორ შევარჩიოთ რეკომენდაციები მონიტორინგის დაგეგმვის ეტაპზე? . . 69
95. სავალდებულოა თუ არა მონიტორინგის ჩატარება აუდიტის იმ ობიექტებში, სადაც კომუნიკაციის შედეგად ცნობილია რეკომენდაციების სრულად შესრულება? . . . . . 70

96. რეკომენდაციის შეუსრულებლობის ან ნაწილობრივ შესრულებისას ვგეგმავთ და ვახორციელებთ თუ არა განმეორებით მონიტორინგს გონივრულ ვადაში? . . . . .	71
97. რა სახით გამოვითხოვთ რეკომენდაციების შესრულების შესახებ ინფორმაცია? . . . . .	71
98. როგორ ვიქცევით მონიტორინგის დროს ახალი დარღვევების/ხარვეზების აღმოჩენის შემთხვევაში? . . . . .	72
99. მონიტორინგის განხორციელებისას სავალდებულოა თუ არა ახალი ჯგუფის შექმნა, თუ მონიტორინგს ატარებს აუდიტორული შემოწმების იგივე ჯგუფი? . . . . .	72
100. როგორი უნდა იყოს მონიტორინგის ანგარიშის სტრუქტურა? . . . . .	72

# თავი I. შიდა აუდიტის სუბიექტის როლი დაწესებულებაში

## 1. საკმარისია თუ არა მხოლოდ სტრუქტურული დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისთვის?

არა. შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობა განისაზღვრება არა მხოლოდ სტრუქტურული დამოუკიდებლობით, არამედ ფუნქციურიც. სტანდარტის მიხედვით თავად დამოუკიდებლობა განისაზღვრება, როგორც „იმ შეზღუდვებისაგან თავისუფლება, რომლებიც საფრთხეს უქმნის შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შიდა აუდიტორული პასუხისმგებლობის მიუკერძოებლად შესრულების შესაძლებლობას. შიდა აუდიტის სუბიექტზე დაკისრებულ პასუხისმგებლობათა ეფექტიანად შესასრულებლად აუცილებელი დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს უნდა ჰქონდეს პირდაპირი და შეუზღუდავი წვდომა დაწესებულების ხელმძღვანელთან“<sup>1</sup>. დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპი წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის ერთ-ერთ მთავარ საყრდენს და სტანდარტს. შიდა აუდიტის სტრუქტურული და ფუნქციური დამოუკიდებლობის შესახებ საუბარია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონში, შიდა აუდიტის სტანდარტებსა და მეთოდოლოგიაში.

## 2. რას ნიშნავს სტრუქტურული დამოუკიდებლობა და როგორ უნდა სრულდებოდეს ის პრაქტიკაში?

შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრუქტურული დამოუკიდებლობა ნიშნავს ანგარიშვალდებულებას დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე<sup>2</sup> (მაგალითად, მერის, მინისტრის წინაშე). შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა იყოს სტრუქტურული ერთეული, რომელიც პირდაპირ სტრუქტურულად ექვემდებარება დაწესებულების ხელმძღვანელს (მაგალითად, მერს, მინისტრს) და არ შედის რომელიმე სხვა სტრუქტურულ ერთეულში, მაგალითად, ადმინისტრაციული ან ეკონომიკური სამსახურის/განყოფილების შემადგენლობაში. შიდა აუდიტის სუბიექტის დაწესებულების ხელმძღვანელზე დაქვემდებარება არ გულისხმობს შიდა აუდიტის ფუნქციაში/საქმიანობაში ჩარევას (მაგალითად, მერის, მინისტრის მიერ) და მის მიერ დამატებითი დავალებების მიცემას.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს უნდა ჰქონდეს პირდაპირი, შეუზღუდავი წვდომა დაწესებულების ხელმძღვანელთან<sup>3</sup>, რომელმაც, თავის მხრივ, დამოუკიდებლობის და ობიექტურობის მისაღწევად უნდა უზრუნველყოს:

ა) შიდა აუდიტის დებულების დროული დამტკიცება;

<sup>1</sup> შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები, 1100 – დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა

<sup>2</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტი

<sup>3</sup> შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები, მუხლი 2.

- ბ) შიდა აუდიტის სტრატეგიული და წლიური გეგმების დროული დამტკიცება;
- გ) შიდა აუდიტის უფროსისაგან ინფორმაციის მიღება შიდა აუდიტის სუბიექტის მუშაობის მიმდინარეობის შესახებ;
- დ) შიდა აუდიტის საქმიანობაში ჩაურევლობა, რაც გულისხმობს შიდა აუდიტის სუბიექტის გათავისუფლებას დამატებითი დავალებებისაგან, ასევე მითითებებისგან, თუ რა მიმართულება/პროცესი შეამოწმოს, რა მიგნებები აღნიშნოს ან ამოიღოს შიდა აუდიტორული ანგარიშიდან და სხვა;
- ე) შიდა აუდიტის სუბიექტის ანგარიშების განხილვა და რეკომენდაციების შესრულების უზრუნველყოფა.

თავის მხრივ, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი პასუხისმგებელია ხარისხიანი დოკუმენტების მომზადებაზე სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის დაცვის გზით, დაწესებულების ხელმძღვანელთან შიდა აუდიტის პრინციპების, უფლებამოსილებებისა და შეზღუდვების შესახებ დროული, ეფექტიანი და აქტიური კომუნიკაციის წარმოებაზე.

### 3. რა შეიძლება გააკეთონ შიდა აუდიტის უფროსმა და აუდიტორებმა, რათა არ შეიზღუდოს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა?

#### 1. შიდა აუდიტის სუბიექტის კომპეტენტურობა და პროფესიონალიზმი

პირველ ყოვლისა, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს და თითოეულ შიდა აუდიტორს ზუსტად უნდა ესმოდეს შიდა აუდიტის არსი, პრინციპები, იცნობდეს საქართველოს კანონს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ, შიდა აუდიტის სტანდარტებს, ეთიკის კოდექსსა და მეთოდოლოგიას. შიდა აუდიტორთა კომპეტენტურობა<sup>4</sup> და პროფესიონალიზმი მოიცავს სათანადო თეორიულ და პრაქტიკულ ცოდნას, ასევე შესაბამის უნარ-ჩვევებს. ერთის მხრივ, შიდა აუდიტის გააჩნია შესაძლებლობა, არგუმენტირებული და კანონით გამყარებული ინფორმაცია გაავრცელოს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის შესახებ, ხოლო მეორეს მხრივ, შიდა აუდიტორული ანგარიშის ხარისხით და ეფექტური კომუნიკაციით გაზარდოს შიდა აუდიტის საქმიანობის შესახებ ცნობიერება და მოიპოვოს სათანადო ნდობა. კომპეტენტურობა წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის წარმატებისა და დამოუკიდებლობის ზრდის არსებით წინაპირობას. ცოდნის გაღრმავება შესაძლებელია:

- შიდა აუდიტის საქმიანობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების შესწავლით;
- საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩოს (IPPF) შესწავლით;
- საქართველოში დანერგილი შიდა აუდიტის კარგი პრაქტიკის გაზიარებით, რომელიც შეიძლება მიღებულ იქნეს როგორც კოლეგა შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ, ასევე ჰარმონიზაციის ცენტრის ვებ-გვერდის მეშვეობით (<https://pifc.gov.ge>);

<sup>4</sup> შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი, მუხლი 3. შიდა აუდიტორის პროფესიული ეთიკის პრინციპები, მე-2 პუნქტი, „დ“ ქვეპუნქტი.

- შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხის უზრუნველყოფის და განვითარების პროგრამის დანერგვით (ასევე იხ. VI თავი);
- შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ფუნქციის გამიჯვნით (ასევე იხ. მე-14 კითხვა);
- ჰარმონიზაციის ცენტრთან აქტიური კომუნიკაციითა და კონსულტაციით.

## 2. შიდა აუდიტის სუბიექტის კომუნიკაცია და საინფორმაციო/მარკეტინგული ღონისძიებები

ასევე მნიშვნელოვანია, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა მოახდინოს შიდა აუდიტის ფუნქციის შესახებ სწორი კომუნიკაცია და ინფორმაციის მიწოდება სხვადასხვა დაინტერესებული მხარეებისათვის, როგორცაა დაწესებულების ხელმძღვანელი და მისი მოადგილეები, სამსახურის უფროსები, ხოლო შიდა აუდიტორებმა დაწესებულების თითოეულ თანამშრომელთან. დაწესებულებაში საინფორმაციო/მარკეტინგული ღონისძიებების განხორციელება შიდა აუდიტის საქმიანობის განუყოფელი ნაწილია, რომელიც კიდევ უფრო აქტუალური ხდება ხელმძღვანელ თანამდებობებზე მყოფი პირების ცვლილების დროს. ასეთ ღონისძიებებს განეკუთვნება:

- შიდა აუდიტის საქმიანობის არსის, ძირითადი ასპექტების შესახებ საინფორმაციო შეხვედრების, პრეზენტაციის ორგანიზება;
- ბროშურის მომზადება და დაწესებულების თანამშრომლებისთვის გაზიარება;
- დაწესებულების ან/და სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელებისთვის შიდა აუდიტორული ანგარიშის პრეზენტაცია; ანგარიშის მარტივი, ლაკონური და გრაფიკული ილუსტრირებისთვის შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს თანამედროვე მიდგომები და ტექნიკები;
- დაწესებულების სტრუქტურული ერთეულებისთვის, როგორც შიდა აუდიტის ობიექტებისთვის, ინფორმაციის მიწოდება შიდა აუდიტის მიზნების, აუდიტორული შემოწმების პროცესის, მათი როლისა და მოვალეობების შესახებ ურთიერთთანამშრომლობის, ნდობისა და პატივისცემის ჩამოყალიბების ან გაღრმავების მიზნით;
- წლიური ანგარიშის საშუალებით წელიწადში მინიმუმ ერთხელ დაწესებულების ხელმძღვანელთან კომუნიკაცია, რომელიც მოიცავს, მაგრამ არ შემოიფარგლება შიდა აუდიტორული საქმიანობის დამოუკიდებლობის, წლის მანძილზე განხორციელებული მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობის, შიდა აუდიტის სუბიექტის განვითარებისკენ მიმართული ღონისძიებების, წამოჭრილი შეზღუდვების/ ბარიერების შესახებ და სხვა.

## 4. რა არის ფუნქციური დამოუკიდებლობა და როგორ გამოიხატება იგი პრაქტიკაში?

შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციური დამოუკიდებლობა ნიშნავს შიდა აუდიტის საქმიანობის გამიჯვნას დაწესებულების სხვა სტრუქტურული ერთეულის საქმიანობისგან და პროცესისგან, როგორცაა: ადამიანური რესურსების მართვა, ინსპექტირება, ბუღალტრული აღრიცხვა, შესყიდვები და სხვა; მეორეს მხრივ, შიდა

აუდიტის სუბიექტი უნდა იყოს დამოუკიდებელი დაგეგმვის, განხორციელებისა და ანგარიშგების პროცესში. აღნიშნული გულისხმობს სხვა სტრუქტურული ერთეულებისა თუ პირების ჩაურევლობას შიდა აუდიტორულ საქმიანობაში.

ასევე, შიდა აუდიტის სუბიექტი, მათ შორის შიდა აუდიტის უფროსი და შიდა აუდიტორი არ უნდა იყოს ჩართული დაწესებულებაში მიმდინარე მენეჯერულ გადაწყვეტილებებში. მაგალითად, ხშირად გვხვდება არასწორი პრაქტიკა, როდესაც შიდა აუდიტორი დაწესებულებაში შექმნილი კომისიების, საბჭოებისა თუ სამუშაო ჯგუფების (საინვენტარიზაციო, შესყიდვის, დარგობრივი/თემატური და ა.შ.) წევრია. ვინაიდან აღნიშნული საქმიანობა შეიძლება გახდეს შიდა აუდიტორული შემოწმების ობიექტი და დაირღვეს დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის უმთავრესი პრინციპი.

დასმული საკითხი კიდევ უფრო მწვავეა შედარებით პატარა შიდა აუდიტის სუბიექტებში, სადაც ერთი შიდა აუდიტორის აცილებამ გაჩენილი ინტერესთა კონფლიქტის გამო შეიძლება ნეგატიური გავლენა იქონიოს შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტიანობაზე, ვინაიდან მისი ჩანაცვლება ვერ მოხერხდეს, აუდიტორული შემოწმება ვერ განხორციელდეს ან დროში გაიწელოს. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტორს შეუძლია მონაწილეობა მიიღოს დაწესებულებაში შექმნილი კომისიებში, საბჭოებში თუ სამუშაო ჯგუფებში შიდა აუდიტის სუბიექტში სათანადო დროითი და ადამიანური რესურსის არსებობის შემთხვევაში მხოლოდ მკაცრად განსაზღვრული მანდატით - დამკვირვებლის/კონსულტანტის როლში.

## 5. შეუძლია თუ არა დაწესებულების ხელმძღვანელს, ჩაერთოს/ჩაერიოს აუდიტის საქმიანობაში?

პირველ რიგში, უნდა განისაზღვროს, რას წარმოადგენს ჩართვა/ჩაჩერვა. დაწესებულების ხელმძღვანელის ნებისმიერი ქმედება, რომელიც ზღუდავს და გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციურ დამოუკიდებლობასა და შიდა აუდიტორების ობიექტურობაზე, წარმოადგენს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის, ადგილობრივი და საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების დარღვევას.

თუმცა, შიდა აუდიტის მიზნების მიღწევისთვის აუცილებელია დაწესებულების ხელმძღვანელთან კომუნიკაცია მოლოდინებისა და მოსაზრებების გაზიარებისთვის. ერთის მხრივ, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა შეათანხმოს დაწესებულების ხელმძღვანელთან ორივე მხარისთვის მისაღები კომუნიკაციის სიხშირე და ფორმა. მეორეს მხრივ, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა აღნიშნული კომუნიკაციის ფარგლებში უნდა მიიღოს დაწესებულების ხელმძღვანელის ხედვა დაწესებულების პრიორიტეტებისა და მიზნების, ასევე დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების შესახებ იმ მიმართულებების/პროცესების თაობაზე, სადაც მას ესაჭიროება რწმუნების მიღება. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი აღნიშნულ ინფორმაციას იყენებს სტრატეგიული და წლიური გეგმის მომზადების პროცესში, რათა ხელი

შეუწყოს დაწესებულების მმართველობითი და კონტროლის ღონისძიებების ადეკვატურობას და ეფექტიანობას.

დაწესებულების ხელმძღვანელის მხრიდან გამოთქმული მოსაზრება, დასმული კრიტიკული კითხვა წარმოადგენს ეფექტიანი კომუნიკაციის განუყოფელ ნაწილს და შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისთვის შესაძლებლობას, უფრო მეტი, ზუსტი და ამომწურავი ინფორმაცია მიაწოდოს ხელმძღვანელს შიდა აუდიტის არსის, აუდიტორული ანგარიშის, წლიური და სტრატეგიული გეგმის შესახებ. სუბიექტის უფროსის ვალდებულებაა, განახორციელოს ყველა შესაძლო გზა/ქმედება, რომ უზრუნველყოს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა (ასევე იხ. მე-3 კითხვა).

## 6. ვის წინაშეა ანგარიშვალდებული და რა პერიოდულობით შიდა აუდიტის სუბიექტი?

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ანგარიშვალდებულია:

- დაწესებულების ხელმძღვანელთან, რომელსაც წარუდგენს შიდა აუდიტორულ ანგარიშებს, წლიურ ანგარიშს მინიმუმ წელიწადში ერთხელ და ასევე შესაძლებელია განსაზღვრულ იქნეს კომუნიკაციის დამატებითი სიხშირე და ფორმა (მაგალითად, ზეპირი);
- შიდა აუდიტის საბჭოსთან/კომიტეტთან წინასწარ შეთანხმებული ფორმითა და სიხშირით, ასეთის არსებობის შემთხვევაში;

მუნიციპალიტეტის შემთხვევაში, საქართველოს ორგანული კანონის „ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსი“ მიხედვით, მუნიციპალიტეტის აღმასრულებელი ორგანოების საქმიანობის რეგულირებისა და კონტროლის სფეროში საკრებულოს კომპეტენციას განეკუთვნება მუნიციპალიტეტის აღმასრულებელი ორგანოებისა და ამ ორგანოების თანამდებობის პირების საქმიანობის კონტროლი, მათი ანგარიშების მოსმენა და შეფასება. შესაბამისად, შიდა აუდიტორული საქმიანობის შესახებ ინფორმაცია მერის წლიურ ანგარიშთან ერთად მიეწოდება საკრებულოს.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების მონიტორინგისათვის, შიდა აუდიტის სუბიექტები, წლიურ ანგარიშს წარუდგენენ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტს, როგორც აღნიშნული სისტემის დანერგვის კოორდინაციაზე პასუხისმგებელ ორგანოს. მართალია ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსი ქმნის დამოუკიდებლობის გარკვეულ გარანტიებს მუნიციპალიტეტებისთვის, რის გამოც, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი მუნიციპალიტეტების შიდა აუდიტის სუბიექტებს არ ავალდებულებს ჰარმონიზაციის ცენტრისთვის წლიური ანგარიშების წარდგენას, თუმცა, რეფორმის გარდამავალ ეტაპზე, შიდა აუდიტორული საქმიანობის ფუნქციური სრულყოფისთვის და რეფორმის კუთხით არსებული მდგომარეობის ერთიანი სურათის დასანახად, უმჯობესია მუნიციპალიტეტების სურვილის შემთხვევაში, ჰარმონიზაციის ცენტრი წლიურ ანგარიშებს იღებდეს ასევე მუნიციპალიტეტებისგან.

## 7. რას წარმოადგენს შიდა აუდიტის როლი დაწესებულებაში?

შიდა აუდიტის როლსა და მისიას წარმოადგენს დაწესებულების ღირებულებების გაძლიერება და დაცვა ობიექტური, რისკზე დაფუძნებული რწმუნების, კონსულტაციისა და პროფესიული გამოცდილების შედეგად მიღებული ცოდნისა და ხედვების გაზიარების გზით. შიდა აუდიტი წარმოადგენს „დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და მისი ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ მიმართულ დამოუკიდებელ, ობიექტურ, მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას, რომელიც სისტემატიზებული, დისციპლინიზებული და ორგანიზებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მიმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას“; შიდა აუდიტის სუბიექტი წარმოადგენს დაწესებულების ხელმძღვანელის მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, მიიღოს დამოუკიდებელი, ობიექტური და მიუკერძოებელი შეფასება დაწესებულებაში არსებული პროცესებისა და კონტროლის ღონისძიებების ეფექტიანი და ადეკვატური ფუნქციონირების შესახებ, გასცეს რეგულაციური, დროული და შესრულებადი რეკომენდაციები შეფასების საფუძველზე.

## 8. რამდენად მიზანშეწონილია ინსპექტირების ფუნქციის არსებობა შიდა აუდიტის სუბიექტში?

არსებული და საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით შიდა აუდიტის სუბიექტში ინსპექტირების ფუნქციის არსებობა არ არის მიზანშეწონილი, ვინაიდან ეს მიდგომა ხელს უშლის შიდა აუდიტის ფუნქციის სწორად ჩამოყალიბებასა და განვითარებას. ამასთან ერთად, იწვევს შიდა აუდიტის სუბიექტის როლისა და არსის შესახებ გაურკვეველ, არასწორ აღქმასა და დამოკიდებულებას აუდიტის ობიექტის მხრიდან.

ჰარმონიზაციის ცენტრისა და საერთაშორისო შემფასებლების დაკვირვებით, ქვეყნის მასშტაბით შიდა აუდიტის განვითარების დაბალი ტემპის ერთ-ერთი გამოწვევა მიზეზი შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ფუნქციების გაერთიანებაა. აღნიშნული აფერხებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის კონცენტრაციას შიდა აუდიტის სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის დანერგვაზე, ადეკვატური ხარისხის უზრუნველყოფაზე, ასევე შიდა აუდიტორული საქმიანობის სრულყოფაზე. ამასთან ერთად, შიდა აუდიტი კვლავ ასოცირდება სადამსჯელო და დაგვიანებების მაკონტროლებელ ერთეულად, რაც საერთოდ არ წამოადგენს შიდა აუდიტის მიზანს და ფუნქციას.

მართალია, არსებულ ეტაპზე კანონის გარდამავალი დებულების<sup>5</sup> თანახმად დაშვებულია ინსპექტირების სტრუქტურული ქვედანაყოფის/ერთეულის არსებობა, რომელიც ფუნქციურად გამიჯნულია შიდა აუდიტორული საქმიანობისგან, თუმცა ჰარმონიზაციის ცენტრის რეკომენდაციით შიდა აუდიტის სუბიექტი არა მხოლოდ

<sup>5</sup> სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის 271 მუხლი, მე-10 პუნქტი.



ფუნქციურად, არამედ სტრუქტურულადაც გამიჯნული და დამოუკიდებელი უნდა იყოს ინსპექტირებისგან.

## 9. რა მოვიმოქმედოთ და როგორ წარვმართოთ საქმიანობა, როდესაც შიდა აუდიტის და ინსპექტირების ფუნქციები აღრეულია?

შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების საქმიანობაში გააზრება და გამიჯვნა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის პასუხისმგებლობას წარმოადგენს. შესაბამისად, რეკომენდებულია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი:

- გაცენოს შიდა აუდიტის სტანდარტების მოთხოვნებს, გაიაზროს შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების მიზნებსა და მიდგომებს შორის ფუნდამენტური სხვაობა;
- გააანალიზოს ინსპექტირების ფუნქციის არსებობის საჭიროება და მნიშვნელობა, მოამზადოს შესაბამისი არგუმენტაცია დაწესებულების ხელმძღვანელთან წარდგენის მიზნით; ინსპექტირების გაუქმების შემთხვევაში უზრუნველყოს შესაბამისი ნაბიჯების გადადგმა;
- განახორციელოს დაწესებულების ხელმძღვანელთან სათანადო კომუნიკაცია შიდა აუდიტის სუბიექტის ფუნქციურ და სტრუქტურულ მოწყობაზე, ვინაიდან ხელმძღვანელი არის უშუალოდ პასუხისმგებელი შიდა აუდიტის ჩამოყალიბებაზე დაწესებულებაში;
- კანონის გარდამავალი დებულების თანახმად გამიჯნოს შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების საქმიანობა მინიმუმ ფუნქციურად დამოუკიდებელი სტრუქტურული ქვედანაყოფის/ერთეულის სახით; აღნიშნული გამიჯვნა უნდა აისახოს დებულებაში, სამუშაო აღწერილობებში და ასევე განხორციელდეს პრაქტიკაში;
- შეიმუშაოს ორივე ფუნქციისთვის შესაბამისი შიდა პროცედურები და ინსტრუქციები;
- შეარჩიოს შესაბამისი კვალიფიკაციის მქონე შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების თანამშრომლები, განუმარტოს თითოეული ფუნქციის შესაბამისი მოთხოვნები, მეთოდები და მიდგომები, რომელიც გამიჯნული იქნება პრაქტიკაში.

იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი შედგება ორი ან სამი ადამიანისგან, მაშინ გამიჯვნა პრაქტიკულად შეუძლებელია და ფორმალურია. ასეთ შემთხვევაში ინსპექტირების ფუნქცია სრულად უნდა ჩამოშორდეს შიდა აუდიტის სუბიექტს.

## 10. რას წარმადგენს შიდა აუდიტის მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა?

*შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო- სტანდარტის შესაბამისად:*

- მარწმუნებელი საქმიანობა არის დაწესებულებისთვის მმართველობის, რისკის მართვის, კონტროლის ღონისძიებებისა და პროცესების დამოუკიდებელი შეფასება მტკიცებულებების ობიექტური შემოწმების გზით.

- საკონსულტაციო საქმიანობა წარმოადგენს ისეთ ქმედებას, რომლის არსი და მასშტაბი თანხმდება ობიექტთან და მიმართულია დამატებითი ღირებულების შექმნაზე; ასევე დაწესებულების მიმართველობის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების გაუმჯობესებისკენ, ამასთან, იგი არ იღებს მენეჯერულ პასუხისმგებლობას. მან, მაგალითად, შეიძლება გასცეს რჩევა, განახორციელოს ფასილიტაცია და ჩაატაროს ტრენინგი.

## 11. რა მსგავსება და განსხვავებაა მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას შორის?

მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობებს აქვთ როგორც საერთო მახასიათებლები, ასევე განსხვავებები.

*მსგავსებები მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას შორის:*

1. შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულებაში განსაზღვრული უნდა იყოს, როგორც მარწმუნებელი, ისე საკონსულტაციო საქმიანობა;
2. ორივე საქმის განხორციელების მნიშვნელოვან საყრდენ პრინციპს წარმოადგენს ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა;
3. აღნიშნული პროცესების დასაცავად შიდა აუდიტორმა არ უნდა აიღოს მენეჯერული პასუხისმგებლობა საკუთარ თავზე.

*ამასთან, მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას შორის არის მნიშვნელოვანი და მკაფიო განსხვავებები, კერძოდ:*

მარწმუნებელი საქმიანობა	საკონსულტაციო საქმიანობა
გასცემს რწმუნებას და დამოუკიდებელ მოსაზრებას მტკიცებულებების ობიექტური შეფასების საფუძველზე.	გასცემს რჩევას ძირითადად შემოწმების ობიექტის მოთხოვნის საფუძველზე.
მოიცავს 3 მონაწილე მხარეს: 1) შიდა აუდიტორს; 2) აუდიტის ობიექტს/პროცესის მესაკუთრეს, რომლის შეფასებაც ხდება; 3) მომხმარებელს - ჩვეულებრივ, ეს არის დაწესებულების ხელმძღვანელი ან/და აუდიტის კომიტეტი, ასეთის არსებობის შემთხვევაში, ვისაც წარედგინება მარწმუნებელი საქმიანობის შედეგები.	ძირითადად მოიცავს 2 მხარეს: 1) შიდა აუდიტორს; 2) კონსულტაციის მიმღებს (პირს ან პირთა ჯგუფს, ვისაც სჭირდება კონსულტაცია და იღებს რჩევას).
აუდიტის მიზნები, მასშტაბი და ტექნიკები განისაზღვრება შიდა აუდიტორის მიერ.	აუდიტის მიზნები, მასშტაბი და ტექნიკები თანხმდება პირთან ან პირთა ჯგუფთან, ვისაც სჭირდება კონსულტაცია და იღებს რჩევას.

შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნები დაკავშირებულია მმართველობის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესებთან, რომელიც ეფუძნება რისკის შეფასებას და მხედველობაში იღებს შეცდომების, თაღლითობის/კორუფციის და შესაბამის რისკებს.

კონსულტაციის მიზნები დაკავშირებულია მმართველობის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესებთან, რომლის ფარგლებიც შეთანხმებულია კონსულტაციის მიმღებთან მისი მოთხოვნის საფუძველზე.

მიუხედავად იმისა, რომ საერთაშორისო სტანდარტი მკაფიოდ განასხვავებს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას, არ გამოირიცხავს მათი ერთობლივად განხორციელების შესაძლებლობას. მაგალითად, მარწმუნებელი საქმიანობის განხორციელების დროს შესაძლებელია წარმოიშვას ღირებული კონსულტაციის საჭიროება.

*მაგალითი:*

*თუ მარწმუნებელი საქმიანობის განხორციელების დროს შიდა აუდიტორის მიგნებას წარმოადგენს დაწესებულების თანამშრომლების დაბალი ცნობიერება გამოყენებული ან დასაწერი კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობისა და ადეკვატურობის შესახებ, შიდა აუდიტორს შეუძლია, აუდიტის ობიექტს გაუზიაროს ცოდნა აღნიშნულ საკითხზე (საკონსულტაციო საქმიანობა) ან/და მათ ხელმძღვანელს გაუწიოს რეკომენდაცია თანამშრომლების ვადამზადების საჭიროების შესახებ.*

გარდა ამისა, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობისთვის დამახასიათებელი ტექნიკები საჭიროების შემთხვევაში შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ორივე მიმართულებით.

## **12. რა პრინციპების და მიდგომების დაცვაა რეკომენდებული შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელებისას?**

როგორც მარწმუნებელ, ისე საკონსულტაციო საქმიანობაზე ვრცელდება ეთიკის კოდექსის განსაზღვრული პრინციპები. შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელებისას ფუნდამენტურია სუბიექტის ფუნქციურად დამოუკიდებლობა და აუდიტორის ობიექტურობა.

საკონსულტაციო საქმიანობა შიდა აუდიტის განსაზღვრებაში 1999 წლიდან გამოჩნდა მსოფლიოს მასშტაბით, თუმცა მიზნად ისახავს გაფართოებული მანდატის ფარგლებში დამატებითი ღირებულების მქონე რჩევის ან შეთავაზების მიცემას მომავალზე ორიენტირებულ გადაწყვეტილებებზე. სანამ შიდა აუდიტორი გადაწყვეტილებას არ იღებს და მხოლოდ რჩევას ან შეთავაზებას გასცემს, იგი დამოუკიდებლობის პრინციპს არ არღვევს.

საკონსულტაციო საქმიანობის განხორციელებისას შემდეგი ძირითადი მიდგომების გათვალისწინებაა აუცილებელი:

1. მოთხოვნა უნდა მოდიოდეს კონსულტაციის მიმღებისგან (სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელისგან ან პირთა ჯგუფისგან, ვისაც სჭირდება კონსულტაცია და იღებს რჩევას);
2. უნდა მონაწილეობდეს 2 მხარე - შიდა აუდიტორი და კონსულტაციის მიმღები;
3. კონსულტაციის გაცემის მიზნები, მასშტაბი და ტექნიკები წინასწარ უნდა შეთანხმდეს კონსულტაციის მიმღებთან;
4. კონსულტაციის მიზნები უნდა შეთანხმდეს კონსულტაციის მიმღებთან, რომელიც დაკავშირებულია მმართველობის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესებთან; ამასთან, თანხვედრაში უნდა იყოს დაწესებულების ღირებულებებთან, სტრატეგიასთან და მიზნებთან;
5. კონსულტაცია უნდა გასწიოს სათანადო ცოდნის და უნარების მქონე შიდა აუდიტორმა. ასეთი რესურსის არარსებობის შემთხვევაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა უზრუნველყოს სათანადო რესურსის მოპოვება ან უარი უნდა განაცხადოს კონსულტაციაზე.

### 13. რა უნდა იქნეს გათვალისწინებული კონსულტაციის გაცემისას, რათა შიდა აუდიტორმა თავიდან აირიდოს ინტერესთა კონფლიქტი?

შიდა აუდიტორმა უნდა გასცეს ხარისხიანი, კვალიფიციური და სათანადოდ დასაბუთებული კონსულტაცია, რომლის შედეგად გაცემული რჩევის გათვალისწინებაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება კონსულტაციის მიმღებს. ამასთან, აუცილებელია, შიდა აუდიტის სუბიექტმა კონსულტაციის მიმღებს განუმარტოს საკონსულტაციო საქმიანობის არსი, მიდგომა, მხარეების პასუხისმგებლობა და შედეგები.

### 14. რა სხვაობაა შიდა აუდიტსა და ინსპექტირებას შორის?

შიდა აუდიტი და ინსპექტირება ერთმანეთისგან მნიშვნელოვნად განსხვავდება. განსხვავებულია საქმიანობის მიზნები, მათი ამოცანები, მიდგომები, განხორციელების პროცესები და შედეგები.

შიდა აუდიტსა და ინსპექტირებას შორის არსებული ძირითადი განსხვავებები წარმოადგენილია ცხრილში:

შიდა აუდიტი	ინსპექტირება
დამოუკიდებელია სტრუქტურულად და ფუნქციურად, შესაბამისად, შესაძლებელია ობიექტებს წინასწარ განსაზღვრავს რისკის შეფასების საფუძველზე.	დამოკიდებულია კონკრეტულ საფუძველზე (განცხადება, საჩივარი, დაწესებულების ხელმძღვანელის დავალება და სხვა). არ არის დამახასიათებელი სტრუქტურული და ფუნქციური დამოუკიდებლობის პრინციპები.

<p>ორიენტირებულია სისტემის გაუმჯობესებაზე, აფასებს დაწესებულების მმართველობას, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების ეკონომიურობას, პროდუქტიულობას, ეფექტიანობას, ასევე კანონმდებლობასთან შესაბამისობას. გაცემს რეკომენდაციებს.</p>	<p>ორიენტირებულია წარსული ფაქტების შესწავლაზე და ქმედების კანონიერებაზე. ძირითადად ეხება ინდივიდებს პასუხისმგებლობის დადგენის მიზნით.</p>
<p>შემოწმების შედეგებზე იქმნება ანგარიში, რომელიც მოიცავს არსებით/პრიორიტეტულ მიგნებებს და გამოსწორების მექანიზმებს.</p>	<p>შემოწმების შედეგებზე დგება დასკვნა, რომელიც შეიცავს დაწვრილებით აღწერილობას გადაცდომებზე/დარღვევებზე და პასუხისმგებლობის ზომებზე.</p>
<p>რეგულირდება კანონმდებლობით, საერთაშორისო სტანდარტებით, ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ მომზადებული მეთოდოლოგიებით/სახელმძღვანელოებით და შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შემუშავებული ინსტრუქციებით.</p>	<p>არ არის რეგულირებული. ძირითადად ეფუძნება არსებულ პრაქტიკას ან გამონაკლისის სახით შეიძლება ცალკეულ დაწესებულებაში შემუშავებული იყოს შიდა ინსტრუქციები.</p>
<p>მოეთხოვება ხარისხის მუდმივი შეფასება და განვითარება.</p>	<p>არ მოეთხოვება ხარისხის შეფასება და განვითარება.</p>

ცხრილში მოყვანილი მაგალითები მხოლოდ ნაწილია ყველა იმ განსხვავებისა, რომელიც არსებობს შიდა აუდიტსა და ინსპექტირებას შორის, თუმცა აღნიშნული მაგალითებიდანაც ნათლად ჩანს, თუ რატომ უნდა იყოს გამიჯნული შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ფუნქციები, რომლის აღრევამაც შეიძლება გამოიწვიოს შიდა აუდიტის ფუნქციის ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის პრინციპების შეზღუდვა, რასაც მოჰყვება შიდა აუდიტის სუბიექტისადმი ნდობის დაკარგვა.

## 15. რას არ უნდა აკეთებდეს შიდა აუდიტორი და რატომ?

შიდა აუდიტორს უფლება არა აქვს, დაწესებულებაში შეასრულოს სხვა ფუნქციები, გარდა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონით და მისგან გამომდინარე სამართლებრივი აქტებით განსაზღვრული ფუნქციებისა<sup>6</sup>. მაგალითად, აღნიშნული გულისხმობს, რომ შიდა აუდიტორი არ უნდა ახორციელებდეს:

1. სხვა სტრუქტურული ერთეულების ამოცანებს და ფუნქციებს;
2. თანამდებობრივ და საგნობრივ ზედამხედველობას;
3. თანამშრომელთა გამოცხადების კონტროლს;

<sup>6</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 26-ე მუხლის პირველი პუნქტი.

4. სატენდერო კომისიის წევრის ფუნქციებს;
5. შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებას;
6. დისციპლინარულ ან/და ინსპექტორულ ძიებას;
7. თანამშრომლის დისციპლინური წესით დასჯის საკითხის განხილვას;
8. სხვა „დამატებით“ ფუნქციებს.

აღნიშნული არღვევს დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპს (ასევე იხ. მე-4 კითხვა).

## 16. რამდენად სწორია აუდიტის სამსახურის დასახელებაში იყოს ინსპექტირება, შიდა კონტროლი ან მონიტორინგი?

დღემდე გვხვდება შიდა აუდიტის ფუნქციის აღრევა ინსპექტირების, გადაცდომების თუ ფინანსური მონიტორინგის ფუნქციებთან, რაც არასწორი პრაქტიკაა და არ შეესაბამება სტანდარტებს. მეტიც, აღნიშნული პრაქტიკა ხელს უშლის შიდა აუდიტის საქმიანობის განვითარებას საჯარო სექტორში. მაშინაც კი, როდესაც ეს ფუნქციები აღრეულია, მართებული არ არის დასახელებაში ინსპექტირების, მონიტორინგის, კონტროლისთუ სხვა სიტყვის დამატება (ასევე იხ. მე-4, მე-14 და მე-15 კითხვები).

## 17. რას უნდა ეფუძნებოდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობა?

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა სტრუქტურისა და თანამშრომელთა რაოდენობის შესახებ მოსაზრებები/წინადადებები უნდა განიხილოს დაწესებულების ხელმძღვანელთან, რომელიც, თავის მხრივ, კანონის მოთხოვნათა ფარგლებში<sup>7</sup> პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის შესაბამისი რესურსებით უზრუნველყოფასა და მის უწყვეტ ფუნქციონირებაზე.

დაწესებულებაში შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობისა და კვალიფიკაციის განსაზღვრისას შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა გაითვალისწინოს დაწესებულების სპეციფიკა, დაწესებულების წინაშე არსებული რისკები, ბიუჯეტი, დაწესებულებაში არსებულ თანამშრომელთა რაოდენობა და ა.შ. გარდა ამისა, აღსანიშნავია რამდენიმე მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რომელიც უნდა გაითვალისწინოს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა ქმედითი შიდა აუდიტის სუბიექტის ჩამოყალიბებისას:

1. შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა უზრუნველყოს დაწესებულების მნიშვნელოვანი ნაწილის მოცვა და შემოწმება იმისათვის, რომ შესაძლებლობა ჰქონდეს, გასცეს შესაბამისი რწმუნება დაწესებულებაში რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობის სისტემების შესახებ;
2. ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის სათანადოდ ფუნქციონირება. შიდა აუდიტორთა რეკომენდებული მინიმალური რაოდენობა

<sup>7</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-8 მუხლის მე-2 პუნქტი

შიდა აუდიტის სუბიექტში არის 3 თანამშრომელი,<sup>8</sup> ვინაიდან ერთ- ან ორკაციანი აუდიტის სუბიექტები იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს ხარისხის თვითშეფასებისას;

3. შიდააუდიტის სუბიექტის მიერ აუდიტორული შემოწმებების ადამონიტორინგების პარალელურ რეჟიმში ჩატარების აუცილებლობა, რაც განპირობებული შეიძლება იყოს რისკების შეფასების საფუძველზე შემუშავებული სტრატეგიული გეგმით გათვალისწინებული მაღალი რისკის მქონე შიდა აუდიტის ობიექტების დროულად შემოწმების საჭიროებით.

ყოველივე ზემოაღნიშნულისა და დაწესებულებაში შიდა აუდიტის როლის შესახებ ცნობიერების დონის გათვალისწინებით შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსსა და დაწესებულების ხელმძღვანელს შორის კომუნიკაცია უნდა იყოს მაღალი ხარისხის.

## 18. როგორ შეიძლება შიდა აუდიტორის როლი და ფუნქცია გაცხადოთ მოთხოვნად?

აუცილებელია იმის გააზრება, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისთვის, ისევე როგორც თითოეული მისი თანამშრომლისთვის, მნიშვნელოვანია შიდა კომუნიკაციის ეფექტური მეთოდების გამოყენება და ფლობა. კომუნიკაციის უმთავრესი მიზანია გავლენის მოხდენა შიდა აუდიტის სამიზნე აუდიტორიის ქცევაზე. სწორედ ეს გახლავთ უმთავრესი განსხვავება კომუნიკაციასა და უბრალოდ საუბარს ან დიალოგს შორის. შიდა აუდიტი არის რეფორმა, რომლის დანერგვა საჯარო სექტორში სულ რამდენიმე წელია დაიწყო და მის შესახებ ინფორმირებულობა და მის მიმართ მიმდებლობა მაღალი არ არის. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელშეწყობა შემდეგი მიმართულებებით:

1. ინფორმირებულობის დაცოდნის გაზრდა შიდა აუდიტის შესახებ: დაწესებულების ხელმძღვანელი და თანამშრომლები ინფორმირებული არიან შიდა აუდიტის არსის, სარგებლის, საქმიანობის სპეციფიკის შესახებ;
2. მზაობის გაზრდა: დაწესებულების ხელმძღვანელს და თანამშრომლებს გააზრებული აქვთ შიდა აუდიტის მნიშვნელობა და სარგებელი დაწესებულების მიზნების ხელშეწყობის კუთხით. შესაბამისად, დაწესებულების ხელმძღვანელი მზაობას გამოხატავს ასეთი ფუნქციის არსებობის/დანერგვის/განვითარების შესახებ; მეორეს მხრივ, დაწესებულების თანამშრომლები გამოთქვამენ მზაობას, ითანამშრომლონ შიდა აუდიტის სუბიექტთან;
3. ზედარგოლის ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა და მხარდაჭერის დემონსტრირება: შიდა აუდიტის ეფექტიანი ფუნქციონირებისთვის დაწესებულების ხელმძღვანელი აქტიურად უჭერს მხარს შიდა აუდიტის საქმიანობას, ხელს უწყობს შიდა აუდიტის განვითარებას და სხვა ერთეულების თანდასწრებით ახდენს შიდა აუდიტის სუბიექტის მნიშვნელობის და მისი საქმიანობიდან მიღებული სარგებლის აღიარებას;

<sup>8</sup> შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია 1.2

შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის მნიშვნელოვანია, თითოეული ეტაპისთვის დაგეგმოს შესაბამისი აქტივობები კეთილგანწყობისა და ურთიერთთანამშრომლობის მოპოვებისა და გაძლიერების მიზნით, მაგალითად:

1. დაწესებულების ხელმძღვანელთან შეხვედრები, რომელიც შესაძლოა იყოს ფორმალურ და არაფორმალურ გარემოში;
2. ზედა რგოლის ხელმძღვანელობასთან შეხვედრები პოტენციური რისკების შესახებ;
3. კომუნიკაციის სტრატეგიის მომზადება - დოკუმენტირება იმისა, თუ ვის, როდის და რა მიზნით უნდა შეხვედეს შიდა აუდიტის წარმომადგენელი, მაგალითად, შეხვედრები, რომლებიც მიმართულია შიდა კონტროლის შესახებ ცნობიერების გაზრდისკენ;
4. პერიოდული შეხვედრების ორგანიზება ჰარმონიზაციის ცენტრის წარმომადგენლებსა და დაწესებულების ხელმძღვანელ პირებთან;
5. იმ ერთეულებთან კოორდინაცია და ურთიერთთანამშრომლობა, რომლებიც ახორციელებენ შეფასებას, შემოწმებას, მონიტორინგს.

კომუნიკაციის ასპექტის გარდა მნიშვნელოვანია, შიდა აუდიტის სუბიექტს კარგად ესმოდეს ის გარემო, რომელშიც ფუნქციონირებს დაწესებულება. ეს კი, თავის მხრივ, გულისხმობს დაწესებულების თითოეული სამსახურის/დეპარტამენტის მიზნების, მათთან დაკავშირებული რისკებისა და პრობლემების გაგებას იმისათვის, რომ შიდა აუდიტმა შეძლოს სათანადო ღირებულების შექმნა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში. ამ მიზნით შესაძლოა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა გადაადგას შემდეგი ნაბიჯები:

1. კომუნიკაციისა და ურთიერთობების დამყარების მიზნით დაწესებულების კონკრეტულ მიმართულებას მიამაგროს შიდა აუდიტორი;
2. მოიწვიოს სამსახურების/დეპარტამენტის ხელმძღვანელები გარკვეულ საკითხებზე დისკუსიების მიზნით;
3. პროფესიული და სექტორული მიმართულებით მონიტორინგის მიზნით მიამაგროს შიდა აუდიტორები, რათა მოხდეს შიდა აუდიტის სუბიექტში სიახლეებისა და მნიშვნელოვანი საკითხების გაზიარება;
4. შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნებისა და მასშტაბის განსაზღვრისას ურთიერთთანამშრომლური მიდგომის ჩამოყალიბება შიდა აუდიტის სუბიექტში;
5. საჭიროების შემთხვევაში სპეციფიურ საკითხებთან დაკავშირებით კონსულტანტის მოწვევა.

## **19. რა სახის კომუნიკაცია შეიძლება დაამყაროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა სხვადასხვა დაინტერესებულ მხარეებთან?**

შიდა აუდიტის სუბიექტის როლისა და ფუნქციის წარმატებულად განხორციელებისათვის მნიშვნელოვანია, რომ იგი ფლობდეს ინფორმაციას მთავარი დაინტერესებული მხარეების მოლოდინების შესახებ (იხ. ცხრილი № 1).



შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ დაგეგმილი თითოეული ღონისძიება, რომელიც ემსახურება დაინტერესებული პირების მოლოდინების მართვას, უნდა იყოს კარგად გააზრებული, დაგეგმილი და განხორციელებული. კომუნიკაცია თითოეულ დაინტერესებულ მხარესთან უნდა წარიმართოს პროფესიონალურად, ეთიკის კოდექსისა და პერსონალური მონაცემების დაცვის მოთხოვნების გათვალისწინებით. მაგალითად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა მოახდინოს კომუნიკაციის ინიცირება კოორდინირებული და ეფექტიანი წლიური დაგეგმვის მიზნით. ამასთან, ჰარმონიზაციის ცენტრსა და სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს შორის დადებული ურთიერთთანამშრომლობის მემორანდუმში განსაზღვრავს ისეთ შესაძლებლობას, როდესაც შიდა და გარე აუდიტის სუბიექტს წლიური გეგმების ურთიერთგაზიარების/შეჯერების შესაძლებლობა აქვთ. სხვადასხვა დაინტერესებული მხარეების მიერ შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის ამსახველი დოკუმენტების მოთხოვნის შემთხვევაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი დაწესებულების ხელმძღვანელთან შეთანხმებით გასცემს მოთხოვნილ ინფორმაციას.

*დაინტერესებული მხარეები, მათი მოლოდინები შიდა აუდიტის სუბიექტის მიმართ და შესაძლო ღონისძიებები*

დაინტერესებული მხარეები	მოლოდინები შიდა აუდიტის სუბიექტის მიმართ	შესაძლო ღონისძიებების მაგალითები და კომუნიკაციის ფორმები
დაწესებულების ხელმძღვანელი	ობიექტური შეფასების საფუძველზე მნიშვნელოვანი პროცესების მართვისა და შიდა კონტროლის მექანიზმების ადეკვატურობის, ეკონომიურობის, ეფექტიანობის გაუმჯობესება, მათი მოქმედ სტანდარტებთან და საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის ხელშეწყობა.	შიდა აუდიტის არსის და სარგებლის შესახებ პრეზენტაცია, სამუშაო შეხვედრების ორგანიზება; დაწესებულების მასშტაბით სისტემური ხარვეზების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება; შიდა აუდიტის განვითარების, შიდა აუდიტორული შემოწმების ანაგრიშების, წლიური და სტრატეგიული გეგმების განხილვა.

<p>ზედა რგოლის ხელმძღვანელები</p>	<p>ცალკეული საკითხების დაგეგმვის ფაზაში ჩართულობა კონსულტირების მიზნით; ლოგისტიკური პროცესების გაუმჯობესება (მ.შ. ინფრასტრუქტურული პროექტების დაგეგმვა და მართვა); ადამიანური რესურსების მართვასთან (მ.შ. შენარჩუნებასთან) დაკავშირებული სისტემური პრობლემების გადაჭრა; რიგი პროცესების ეფექტიანობის, პროცესებში რესურსების ეფექტიანად გამოყენების შეფასება.</p>	<p>შიდა აუდიტის არსის შესახებ პრეზენტაცია; შიდა აუდიტის სარგებლის შესახებ სამუშაო შეხვედრების ორგანიზება; შიდა აუდიტისა და ობიექტის პასუხისმგებლობების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება; შიდა აუდიტორული ანგარიშის მომზადების პროცესში მიგნებების, რისკების და რეკომენდაციების შესაბამისი კომუნიკაცია; რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის ჩამოყალიბების შესახებ შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდება და ხელშეწყობა.</p>
<p>ჰარმონიზაციის ცენტრი</p>	<p>შიდა აუდიტის ფუნქციის გაძლიერება (ისეთი ტიპის პილოტური აუდიტორული შემოწმებების ჩატარება, რომელიც აქამდე არ განხორციელებულა სისტემაში; პერსონალის რაოდენობის გაზრდა; კვალიფიკაციის ამაღლება) გამოცდილების გაზიარება სხვა შიდა აუდიტის სუბიექტებისათვის.</p>	<p>შიდა აუდიტის სუბიექტის წლიური და სტრატეგიული გეგმის, ასევე წლიური ანგარიშის გაგზავნა კანონით განსაზღვრული მოთხოვნების გათვალისწინებით, დაწესებულების ხელმძღვანელთან შეთანხმებით პილოტური აუდიტის ანგარიშების გაგზავნა, სხვადასხვა ინფორმაციის მიწოდება, როგორცაა: ტრენინგ-საჭიროებები, შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობა, რეკომენდაციების შესრულების პროცენტი და სხვა; არსებული კითხვების შემთხვევაში კომუნიკაცია კონფერენციებზე, ტრენინგებზე და სხვა ღონისძიებებზე დასწრება და საჭიროების შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის პროფესიონალობის წარდგენა/წარმოჩენა და სხვა.</p>

<p>სახელმწიფო აუდიტის სამსახური</p>	<p>სამინისტროს სისტემაში რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობის გაუმჯობესება; ფუნქციის გაძლიერება ადეკვატური რაოდენობისა და კვალიფიკაციის თანამშრომლებით დაკომპლექტების გზით; კომუნიკაციის გაძლიერება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან ურთიერთთანამშრომლობის ფარგლებში.</p>	
<p>სხვა სამინისტროები / მუნიციპალი-ტეტები</p>	<p>გამოცდილების გაზიარება სხვადასხვა ტიპის აუდიტორული შემოწმების დანერგვის, შიდა პროცედურების დახვეწის, თანამშრომელთა მართვის შესახებ და ა.შ.</p>	<p>ინდივიდუალური შეხვედრების ორგანიზება; პრაქტიკული ნიმუშებისა და დოკუმენტების გაზიარება; მნიშვნელოვანი პრაქტიკის გაზიარების შესახებ პრეზენტაციის ორგანიზება.</p>
<p>დონორები და საერთაშორისო შემფასებელი ორგანოები</p>	<p>შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისი ფუნქციონირების შესახებ ინფორმაციის მოძიება ან/და დანერგვაში ხელშეწყობა</p>	<p>მოთხოვნილი სანდო და სრული ინფორმაციის დროული მიწოდება; შიდა აუდიტის საქმიანობის სტანდარტებთან შესაბამისობის და საჭიროებების ანალიზი; იდენტიფიცირებული საჭიროებების გადასაწყვეტად საპროექტო წინადადებების ინიცირება.</p>

## 20. რა არის ინტერესთა კონფლიქტი და რა ზიანი შეიძლება მოიტანოს?

ინტერესთა კონფლიქტი ისეთი გარემოებაა, რომელშიც შიდა აუდიტორს გააჩნია კონკურენტული, პროფესიონალური ან პირადი ინტერესი. მსგავს ინტერესებს შეუძლიათ გაართულონ შიდა აუდიტორის ვალდებულებების მიუკერძოებლად შესრულება. ეს კი, თავის მხრივ, არღვევს ობიექტურობის პრინციპს და ეწინააღმდეგება შიდა აუდიტის განმარტებას, რომლის თანახმადაც შიდა აუდიტი არის

„საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და მისი ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისაკენ მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა“<sup>9</sup>. შესაბამისად, ინტერესთა კონფლიქტის შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტმა შესაძლოა ვერ მიაღწიოს მის მიზანს და დარტყმის ქვეშ დააყენოს მისი რეპუტაცია და მის მიმართ სანდოობის ხარისხი. ინტერესთა კონფლიქტმა შესაძლოა წარმოშვას არასათანადო აღქმა, რამაც შესაძლოა გამოიწვიოს შიდა აუდიტორის, მისი პროფესიისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის მიმართ ნდობის დაკარგვა. მისი არსებობის პირობებში შესაძლოა ზიანი მიადგეს შიდა აუდიტორის შესაძლებლობას, ობიექტურად შეასრულოს თავისი მოვალეობა და პასუხისმგებლობა<sup>10</sup> (ასევე იხ. 85-ე კითხვა).

ინტერესთა კონფლიქტი შეიძლება არსებობდეს არაეთიკური ან არასათანადო ქმედებების გარეშეც. შიდა აუდიტორის ობიექტურობის ხარისხი ასევე, შეიძლება საფრთხის ქვეშ დადგეს სხვადასხვა ფაქტორების ზეგავლენით. ასეთი სახის ტიპიურ ფაქტორებს განეკუთვნება:

- თვითშემოწმება, როდესაც აუდიტორი თავად ამოწმებს საკუთარ შესრულებულ სამუშაოს;
- გარე ზეწოლა, როდესაც შიდა აუდიტორზე ხდება ზემოქმედება, მაგალითად, აუდიტის ობიექტის მხრიდან ან აუდიტის ჯგუფის სხვა წევრებისგან;
- ეკონომიკური ინტერესი, რომელიც, მაგალითად, გამომდინარეობს წამახალისებელი ანაზღაურებიდან ან შიდა აუდიტში ისეთი ადამიანის საქმიანობისგან, რომელსაც ზეგავლენის მოხდენა შეუძლია შიდა აუდიტორის ანაზღაურებაზე;
- პირადი ურთიერთობები, როდესაც შიდა აუდიტორი აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელის ან თანამშრომლის ნათესავი ან მეგობარია. მეგობრობა ასევე შეიძლება გამომდინარეობდეს აუდიტის ობიექტთან ხანგრძლივი ურთიერთობიდან;
- წარსულში აუდიტის ობიექტში მუშაობა;
- ცნობილი სტერეოტიპები, განპირობებული წინასწარ ჩამოყალიბებული მოსაზრებებით ან აუდიტის პროცესში კონკრეტული სუბიექტური წარმოდგენის შექმნით;
- სიტუაცია, როდესაც შიდა აუდიტორის საქმიანობა მოიცავს ერთდროულად რწმუნებას და კონსულტირებას, ანუ შიდა აუდიტორი ამოწმებს საკუთარი საქმიანობის შედეგად მიღებულ შედეგებს.

<sup>9</sup> ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის.

<sup>10</sup> საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის N593 დადგენილება „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“.

## თავი II. შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის დაგეგმვა

### 21. რატომ ახორციელებს შიდა აუდიტის სუბიექტი სტრატეგიულ და წლიურ დაგეგმვას?

შიდა აუდიტის სუბიექტის წარმატება დიდწილად დაკავშირებულია საქმიანობის ეფექტურ დაგეგმვასთან. შიდა აუდიტის სუბიექტი სტრატეგიულ და წლიურ დაგეგმვას ახორციელებს სტრატეგიული და წლიური დაგეგმვის განხორციელებისას. შიდა აუდიტის სუბიექტი შეისწავლის დაწესებულების სისტემას, მათ შორის მიზნებს, სტრუქტურას, ძირითად პროცესებს და რისკების ანალიზის საფუძველზე ახორციელებს სტრატეგიული და წლიური გეგმის შემუშავებას. აღნიშნული შეზღუდული რესურსების პირობებში უზრუნველყოფს პრიორიტეტების სწორ გადანაწილებას და დაწესებულების სისტემაში მაქსიმალურად მაღალრისკიანი სფეროების დაფარვას. შედეგად, შიდა აუდიტის სუბიექტი დამოუკიდებლად არჩევს შესამოწმებელ ობიექტებს, რაც ქმნის შიდა აუდიტის დადებით რეპუტაციას და მაღალ სანდოობას. აღნიშნულისთვის მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფა დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ (ასევე იხ. პირველი კითხვა).

ამასთან ერთად, სტრატეგიული და წლიური დაგეგმვისას შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ახორციელებს საჭიროებების ანალიზს, აყალიბებს შიდა აუდიტის სუბიექტის განვითარების ხედვას, შეიმუშავებს კონკრეტულ სამოქმედო გეგმას და ახდენს აღნიშნული გეგმების კომუნიკაციას დაწესებულების ხელმძღვანელთან. აღნიშნული გეგმა მოიცავს აქტივობებს შემდეგი მიმართულებებით: სტრუქტურის ჩამოყალიბება და განვითარება, აუდიტორების ცოდნისა და კომპეტენციების გაძლიერება, პროცედურების შემუშავება და დანერგვა, ხარისხის უზრუნველყოფის და გაუმჯობესების პროგრამის შემუშავება და დანერგვა, დებულების პერიოდული გადახედვა და ა.შ.

მიუხედავად იმისა, რომ დღეს საჯარო დაწესებულებათა დიდ ნაწილს არ გააჩნია გრძელვადიანი სტრატეგიული განვითარების დოკუმენტები, შიდა აუდიტის სუბიექტი მაინც ვალდებულია განახორციელოს სტრატეგიული დაგეგმვა 3 წლიან პერიოდზე. აღნიშნული საკითხი დარეგულირებულია როგორც საქართველოს კანონით „სახელწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, ისე საერთაშორისო სტანდარტებით.

დამატებით იხ. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დანართი №3 სტრატეგიული გეგმა და დანართი №4 წლიური გეგმა.

## 22. როგორ შეიმუშავებს შიდა აუდიტის სუბიექტი სტრატეგიულ გეგმას?

საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით შიდა აუდიტის სუბიექტი სამწლიან სტრატეგიულ გეგმაზე მუშაობას საბიუჯეტო წლის დასრულებამდე ორი-სამი თვით ადრე იწყებს.

სტრატეგიული გეგმის მომზადების პროცესში მიზანშეწონილია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის - როგორც ამ პროცესზე პასუხისმგებელი პირის - კოორდინირებით შეიქმნას სტრატეგიულ გეგმაზე მომუშავე შიდა აუდიტორთა ჯგუფი. სასურველია, მათ გააჩნდეთ ანალიტიკური უნარ-ჩვევები, ელექტრონულ პროგრამებში მუშაობის, ასევე სტატისტიკური მასალების დამუშავების და შედარებითი ანალიზის გამოცდილება.

*სტრატეგიული გეგმის მომზადების პროცესი მოიცავს:*

- აუდიტის სამყაროს განსაზღვრას;
- რისკების ფაქტორების განსაზღვრას;
- განსაზღვრული რისკ-ფაქტორებით აუდიტის სამყაროს შეფასებას;
- შეფასების საფუძველზე ობიექტების რისკის ჯამური ქულის მიხედვით რანგირებას.

*სტრატეგიული დაგეგმვის პროცესის ეფექტიანად წარმართვისთვის მნიშვნელოვანია შემდეგი ღონისძიებების გატარება:*

1. სტრატეგიული გეგმის მომზადებისას შექმნილმა გუნდმა უნდა მოიძიოს, გააანალიზოს შემდეგი ინფორმაცია/დოკუმენტები (არსებობის შემთხვევაში):
  - დაწესებულების სტრატეგია, მიზნები და მათი შესრულების ინდიკატორები;
  - დაწესებულების რისკების რეესტრი;
  - დაწესებულების ორგანიზაციული სტრუქტურა და ფუნქციები;
  - დაწესებულების დებულება;
  - დაწესებულების სტრუქტურული ერთეულების მარეგულირებელი დოკუმენტები, წესები, პროცედურები;
  - ბიუჯეტი;
  - წინა პერიოდის შიდა აუდიტორული ანგარიშები, ინსპექტირების დასკვნები;
  - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ანგარიშები, მედია-მონიტორინგი და სხვა.
2. დაწესებულების ხელმძღვანელობის სტრატეგიული ხედვის, მიზნების, არსებული/შესაძლო რისკების და მოლოდინების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება. ამ მიზნით უნდა დაგეგმოს ინტერვიუები და შეხვედრები შესაბამის პირებთან.
3. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ დაგეგმილი ღონისძიებების შესახებ ინფორმაციის მოპოვება აქტივობების კოორდინაციის მიზნით.
4. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის გეგმის გათვალისწინება გადაფარვების პრევენციის მიზნით.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი სამუშაო გუნდთან ერთად სამ წელიწადში ერთხელ შეიმუშავებს და დაწესებულების ხელმძღვანელს დაგეგმილი პერიოდის

დაწყებამდე დასამტკიცებლად წარუდგენს შიდა აუდიტის სტრატეგიულ გეგმას. დამტკიცებული სტრატეგიული გეგმა ეგზავნება ჰარმონიზაციის ცენტრს, ხოლო მუნიციპალიტეტების შემთხვევაში - სურვილისამებრ.

### 23. როგორ ვახდენთ რისკ-ფაქტორების განსაზღვრას?

რისკ-ფაქტორების განსაზღვრა შესაძლებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის შეხედულებისამებრ. არ არის რეკომენდებული 10-ზე მეტი რისკ-ფაქტორის გამოყენება.

კონკრეტული სისტემის რისკების შეფასება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ რისკ-ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენენ დაწესებულების მუშაობაზე:

რისკ-ფაქტორების ჩამონათვალი

- შიდა კონტროლის ხარისხი;
- ცვლილებები/რეორგანიზაცია დაწესებულების შიგნით;
- სისტემის სირთულე, სხვა სისტემებთან კავშირი;
- კონტროლის გარემო;
- პროცესების სირთულე;
- ხარჯების მოცულობა ან ბიუჯეტზე გავლენა;
- დაწესებულების ხელმძღვანელის ეჭვი/მოსაზრება;
- საჯარო ინტერესი;
- მომხმარებელთა რაოდენობა;
- კანონმდებლობის მოთხოვნათა ზეგავლენა და სირთულე;
- წინა აუდიტორული შემოწმების ხანგრძლივობა და შედეგები;
- თანამშრომელთა კვალიფიკაცია/გამოცდილება;
- ხელმძღვანელთა და თანამშრომელთა ცოდნა/გათვითცნობიერება შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ;
- შიდა კონტროლის მექანიზმების შესაბამისობის შეფასება;
- ხელმძღვანელთა და თანამშრომელთა უნარები და შესაძლებლობები;
- ტრანზაქციათა/გადარიცხვების რაოდენობა და სხვა არსებითი ზეგავლენის მქონე რისკ-ფაქტორები.

შერჩეულ რისკ-ფაქტორებს უნდა მიენიჭოს წონები, რომელთა ჯამიც არ უნდა აღემატებოდეს 100%-ს.

ასევე იხ. შიდა აუდიტი მეთოდოლოგიის 3.1.2 ნაწილი.

### 24. რა სიხშირითაა მიზანშეწონილი სტრუქტურული ერთეულების, ასევე სისტემაში შემავალი სსიპ, ა(ა)იპ და კერძო სამართლის იურიდიული პირების აუდიტორული შემოწმების განხორციელება?

აუდიტორული შემოწმების სიხშირე დამოკიდებულია რისკის ანალიზზე, რომელიც ხორციელდება სტრატეგიული და წლიური გეგმების შემუშავების ეტაპზე ადამიანური რესურსის, გამოცდილების, კომპეტენციებისა და კვალიფიკაციის გათვალისწინებით.

რაც უფრო მაღალია მინიჭებული რისკის ქულა მოცემულ საქმიანობაზე, მით უფრო ხშირად ხდება ის შიდა აუდიტორული შემოწმების ობიექტი. ვინაიდან შეუძლებელია, რომ მთლიანი მართვისა და კონტროლის სისტემა ყოველწლიურად დაექვემდებაროს დეტალურ შიდა აუდიტორულ შემოწმებას, შიდა აუდიტის სტრატეგიამ უნდა გაითვალისწინოს უფრო მაღალი<sup>11</sup> რისკის მქონე ობიექტები, რათა დაადასტუროს ამ სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანი სისტემების ადეკვატური ფუნქციონირება მაშინ, როდესაც ნაკლები რისკის შემცველი ობიექტების აუდიტორული შემოწმება უფრო იშვიათად უნდა ტარდებოდეს.

რისკის ანალიზის შედეგების გათვალისწინებით აუდიტორული შემოწმება შესაძლებელია განხორციელდეს შემდეგი მიდგომით:

რაც შეეხება კერძო სამართლის იურიდიული პირების აუდიტორული შემოწმების სისშირეს, აღნიშნული დამოკიდებულია პარტნიორთა მოთხოვნაზე კანონმდებლობის შესაბამისად<sup>12</sup>.

ასევე იხ. 22-ე კითხვა და შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია თავი III, 3.1.

## 25. რა შეიძლება იყოს სტრატეგიული და წლიური გეგმების ცვლილების საფუძველი?

სტრატეგიულ გეგმაში ცვლილების საფუძველი შეიძლება გახდეს დაწესებულების სისტემაში განხორციელებული მნიშვნელოვანი რეფორმები, რეორგანიზაცია (შერწყმა, გამოყოფა) და ლიკვიდაცია, ცვლილებები პრიორიტეტებში, სტრატეგიულ მიზნებში და პოლიტიკებში. მაღალი საზოგადოებრივი ინტერესი, ნეგატიური მედია-ინფორმაცია და მასთან დაკავშირებული მაღალი რეპუტაციული რისკები.

რაც შეეხება წლიურ გეგმას, ცვლილების საფუძველი შეიძლება გახდეს, მაგალითად, პილოტური პროექტის დაწყება, რაც მოითხოვს შიდა აუდიტორთა რესურსის მობილიზებას აუდიტის ახალი სახეების (ეფექტიანობა, სისტემური, ინფორმაციული ტექნოლოგიები) ასათვისებლად და ახალი მიდგომების, ტექნიკების და უნარ-ჩვევების შექმნას. ცვლილების საფუძველი ასევე შეიძლება გახდეს შიდა აუდიტორთა მაღალი გადინება, არასაკმარისი რესურსები და კომპეტენციები, ხელმძღვანელის ცალკეული დავალებები, რაც იწვევს გეგმით გათვალისწინებული ვადების გახანგრძლივებას.

გეგმებში განსახორციელებელი თითოეული ცვლილებება უნდა იყოს არგუმენტირებული და ეფუძნებოდეს რისკის ანალიზს, რომელიც შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა მოხსენებითი ბარათით უნდა წარუდგინოს დაწესებულების ხელმძღვანელს დასამტკიცებლად.

## 26. რა საფუძველია საკმარისი არაგეგმიური შემოწმებისთვის?

არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით, არაგეგმიური აუდიტის საფუძველი შეიძლება გახდეს დაწესებულების ხელმძღვანელის წერილობითი ან ზეპირი დავა-

<sup>11</sup> შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია 3.1.3

<sup>12</sup> „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-10 პუნქტი.



ლება, რომლის საფუძველზეც გამოიცემა ინდივიდუალურ-ადმინისტრაციული სამართლებრივი აქტი. ისევე, როგორც გეგმიური აუდიტის დროს, აუცილებელია შესამოწმებელი ობიექტის ინფორმირება და შეტყობინების წერილის გაგზავნა. არაგეგმიური აუდიტორული შემოწმება მიმდინარეობს გეგმიური აუდიტორული შემოწმებისათვის განსაზღვრული მეთოდოლოგიით.

კატეგორიები	დაფარვა
პირველი კატეგორია	- მაღალი რისკი - მაღალი ან სრული დაფარვა
მეორე კატეგორია	- საშუალო რისკი - საშუალო დაფარვა
მესამე კატეგორია	- დაბალი რისკი - დაბალი ან საერთოდ არდაფარვა

არაგეგმიური აუდიტორული შემოწმებისათვის საჭირო დრო გასათვალისწინებელია წლიური გეგმის მომზადებისას, რისი განსაზღვრაც შესაძლებელია წინა წლებში მიღებულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით. მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს დაუგეგმავი შიდა აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა და მათ განსახორციელებლად საჭირო რესურსები, ზოგადად მიღებულია, რომ მთელი პერიოდის არაუმეტეს 20-30%<sup>13</sup> ეთმობა არაგეგმიურ შიდა აუდიტორულ შემოწმებას.

მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტმა მინიმუმადე დაიყვანოს არაგეგმიური აუდიტორული შემოწმებების ჩატარების პრაქტიკა.

## 27. როგორ იქცევა შიდა აუდიტის სუბიექტი შიდა აუდიტის წლიური გეგმის შეუსრულებლობის შემთხვევაში?

წლიური გეგმის შეუსრულებლობის შემთხვევაში მნიშვნელოვანია გაანალიზდეს შეუსრულებლობის გამომწვევი მიზეზები, ხელის შემშლელი პირობები, როგორც ობიექტური, ისე სუბიექტური გარემოებები, მაგალითად, ხომ არა აქვს ადგილი უბრალოდ გეგმის შეუსრულებლობას. წლიური გეგმის შეუსრულებლობის შემთხვევაში მიზანშეწონილია, დროულად მოხდეს არსებული გარემოებების ადეკვატური, ობიექტური შეფასება და დაწესებულების ხელმძღვანელის ინფორმირება. წლიური გეგმით განსაზღვრული აუდიტორული შემოწმებებისა და ღონისძიებების შესრულების შესახებ ინფორმაცია აისახება შიდა აუდიტის წლიურ ანგარიშში. ამასთან, მნიშვნელოვანია მიღებული გამოცდილების გათვალისწინება შემდგომი დაგეგმვის ეტაპზე.

<sup>13</sup> შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია 3.1.4

## 28. შეუძლია თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტს საკრებულოში მიმდინარე პროცესების შესწავლა?

არა. მუნიციპალიტეტის მერიის შიდა აუდიტის სამსახური არის მერიის სტრუქტურული ერთეული. შესაბამისად, მისი უფლებამოსილება ვრცელდება მერიის სისტემაზე, სადაც ის არის ჩამოყალიბებული, რაც გულისხმობს მერიის სტრუქტურულ ერთეულებს, პროცესებს, პროგრამებს, პროექტებს, ა(ა)იპ-სა და მუნიციპალიტეტის მიერ დაფუძნებულ შპს-ებს. შესაბამისად, შიდა სუბიექტის კომპეტენციას არ განეკუთვნება საკრებულოში მიმდინარე პროცესების შესწავლა და აუდიტორული შემოწმების ჩატარება.

## 29. შესაძლებელია თუ არა, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტმა შეამოწმოს დაწესებულების ხელმძღვანელის ბრძანებით შექმნილი კომისიების საქმიანობა?

დიახ. შიდა აუდიტის სუბიექტის შესწავლის საგანი შეიძლება იყოს დაწესებულების სისტემაში მიმდინარე ყველა პროცესი და საქმიანობა, მათ შორის კომისიებისა და საბჭოების მუშაობა.

## თავი III. აუდიტორული უნარების დაგეგმვა

### 30. რას მოიცავს შიდა აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა?

შიდა აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე უნდა განისაზღვროს სამუშაო ჯგუფი, მათი კომპეტენციები, შემოწმების მასშტაბი, მოქმედების სფერო, ამოცანები, ხანგრძლივობა, რესურსების განაწილება, შიდა აუდიტის განხორციელების მეთოდები, ფარგლები და აუდიტის სახე. ამასთან, მნიშვნელოვანია დაიგეგმოს აუდიტის ობიექტთან ჯანსაღი კომუნიკაციის დაწყება, დადგინდეს დასამუშავებელი ინფორმაციის, დოკუმენტაციის მოპოვების გზები და მოშაადდეს შიდა აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა.

აუდიტორული ჯგუფის წევრების შერჩევა ხდება მათი ინდივიდუალური ცოდნის და გამოცდილების დონის გათვალისწინებით. შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნებიდან გამომდინარე, ჯგუფი უნდა დაკომპლექტდეს ადეკვატური და საკმარისი ცოდნის მქონე შიდა აუდიტორებით, რომელთა შორის დავალებები გადანაწილდება მათი კვალიფიკაციის, ცოდნის, გამოცდილების და ინდივიდუალური თვისებების/უნარ-ჩვევების გათვალისწინებით.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა მიიღოს ყველა ზომა ინტერესთა კონფლიქტთან დაკავშირებული ყველა რისკის თავიდან ასაცილებლად, ასევე უზრუნველყოს შიდა აუდიტორთა სრული დამოუკიდებლობა.

იმ შემთხვევაში, თუ ჯგუფის წევრებს არ აქვთ სათანადო ცოდნა, უნარები ან სხვა კომპეტენციები, ჯგუფის უფროსს უნდა ჰქონდეს საშუალება, მიიღოს პროფესიული რჩევა, დახმარება შემადგენლობის შეცვლაზე ან, მაგალითად, გარე ექსპერტის დახმარებაზე.

*შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი განსაზღვრავს კომპეტენციის ჩარჩოს 10 ძირითად პრინციპს:<sup>14</sup>*

- I. პროფესიული ეთიკა
- II. შიდა აუდიტის სუბიექტის მართვა
- III. IPPF საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო
- IV. მმართველობა, რისკი და კონტროლი
- V. ცნობიერება, ობიექტური განსჯის უნარი, ინტელექტი
- VI. ურთიერთობა, კომუნიკაცია
- VII. მარწმუნებელი საქმიანობა და თანამშრომლობა
- VIII. კრიტიკული აზროვნება
- IX. შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელება
- X. საქმიანობის გაუმჯობესება და ინოვაცია

<sup>14</sup> The IIA Global Internal Audit Competency Framework

### 31. რამდენი შიდა აუდიტორი შეიძლება იყოს აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობაში?

ჯგუფში აუდიტორთა რაოდენობა დამოკიდებულია აუდიტის ობიექტზე, მასშტაბზე, სამუშაოს მოცულობაზე, აუდიტისთვის გათვალისწინებულ დროზე, აუდიტორთა კვალიფიკაციასა და სხვა ფაქტორებზე. შეუძლებელია გადაჭრით ითქვას, თუ რამდენი ადამიანი უნდა იყოს აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობაში.

აუდიტორული ჯგუფის ფორმირებისას შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა ასევე უნდა განსაზღვროს ჯგუფის ხელმძღვანელი, მისი უფლებამოსილება, პასუხისმგებლობა, მიზნები და დავალებები. მიუხედავად იმისა, რომ მუნიციპალურ დონეზე ხშირად პრაქტიკაში გვხვდება ორი შიდა აუდიტორისაგან შემდგარი ჯგუფი, აუცილებელია ერთ-ერთ მათგანს განესაზღვროს ჯგუფის უფროსის პასუხისმგებლობა.

### 32. აუდიტორული შემოწმების დაწყების დროს უნდა გამოიცეს თუ არა დაწესებულების ხელმძღვანელის შესაბამისი სამართლებრივი აქტი?

არა. შიდა აუდიტორული შემოწმება ხორციელდება ინდივიდუალური დაგეგმვის ფარგლებში, რაც გამომდინარეობს დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ ინდივიდუალურ-სამართლებრივი აქტით დამტკიცებული სტრატეგიული და წლიური გეგმების საფუძველზე. შესაბამისად, დამატებით, ყოველი აუდიტორული შემოწმების დაწყება არ საჭიროებს რაიმე სამართლებრივი აქტის გამოცემას.

### 33. რამდენად მიზანშეწონილია ერთი აუდიტორი მონაწილეობდეს ორ ან მეტ პარალელურ შემოწმებაში?

რაიმე შეზღუდვა შიდა აუდიტორების პარალელურ შემოწმებაში მონაწილეობაზე არ არსებობს. თუმცა, გასათვალისწინებელია, რომ ასეთ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორული შემოწმების მაღალი ხარისხის შენარჩუნება. ნებისმიერ შიდა აუდიტორულ შემოწმებაში შიდა აუდიტორი მაქსიმალურად კონცენტრირებული უნდა იყოს კონკრეტულ აუდიტორულ შემოწმებაზე.

### 34. რას გულისხმობს აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე წინასწარი კვლევა და რა დოკუმენტების შესწავლა უნდა განხორციელდეს?

ყველა შიდა აუდიტორულ შემოწმებას წინ უნდა უძღოდეს წინასწარი კვლევა. ასეთი კვლევის საბოლოო მიზანია შიდა აუდიტის ობიექტზე სრული წარმოდგენის შექმნა, მიზნების გაცნობა და რისკების შეფასების საფუძველზე შიდა აუდიტორული შემოწმების ძირითადი მიზნების, მასშტაბისა და შემოწმების ღონისძიებების განსაზღვრა.

ზოგიერთი ძირითადი დოკუმენტი და ინფორმაცია, რომელიც შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს წინასწარი კვლევისას:

- სამართლებრივი აქტები, კანონმდებლობა, რეგულაციები;
- პოლიტიკის განმსაზღვრელი დოკუმენტები, პროცედურები, სტანდარტების მეთოდოლოგიები, ბრძანებები;
- წინააუდიტორული შემოწმებების შედეგები ან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის (გარე აუდიტის) შეფასებები და სხვა;
- ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- სამუშაო აღწერილობები და დელეგირებების ინსტრუმენტები;
- ძირითადი თანამშრომლების სია;
- პროცესის და სისტემის რუკები ან სქემები;
- საოპერაციო და ფინანსური მონაცემები და ანგარიშები;
- დაგეგმვის და შესრულების ანგარიშები;
- ხელმძღვანელობის შეხვედრების ოქმები;
- რისკის შეფასებები;
- მოხსენებითი ბარათები ან კონკრეტული საკითხების კვლევები;
- ხელმძღვანელობის კვლევები, ანგარიშები და სხვა.

ინფორმაციის სრულყოფილად შეგროვების პროცესში გამოსაყენებელი მეთოდები, როგორც წესი, არაერთგვაროვანია და დამოკიდებულია აუდიტორული შემოწმების შინაარსზე. თუმცა, პრაქტიკაში არის ინფორმაციის რამდენიმე წყარო, რომელთა გამოყენებაც შეიძლება საჭირო გახდეს ყველა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში. მაგალითისთვის, ასეთი შეიძლება იყოს დაწესებულების სტრუქტურული ერთეულებიდან საქმისწარმოების ან სამსახურებრივი ელექტრონული ფოსტის გამოყენებით ინფორმაციის გამოთხოვა; საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების მოძიება საკანონმდებლო მაცნეში; შესყიდვებთან დაკავშირებული ინფორმაციის მოძიება სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს ვებგვერდზე; სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისა და არასამთავრობო ორგანიზაციების ანგარიშების გაცნობა/ანალიზი და სხვა.<sup>15</sup>

### **3.5. აუცილებელია თუ არა წერილობითი მიმართვა დაწესებულების ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის მეშვეობით სტრუქტურული ერთეულებიდან და სისტემაში შემავალი დაწესებულებებიდან ინფორმაციის მისაღებად?**

დაწესებულების ხელმძღვანელის ან მისი მოადგილის მეშვეობით ინფორმაციის მოპოვების არც აუცილებლობა და არც საჭიროება არ არსებობს, თუ დაწესებულების შიგნით არსებული კომუნიკაციის ან/და საქმისწარმოების მარეგულირებელი დოკუმენტებით არ არის განსაზღვრული შესაბამისი პროცესები და მოთხოვნები. პირიქით, მოქნილობის თვალსაზრისით, მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტსა და აუდიტის ობიექტს შორის კომუნიკაცია ხორციელდებოდეს უშუალოდ,

<sup>15</sup> შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია-3.1.1.1 წინასწარი კვლევა

დაწესებულების ხელმძღვანელი პირების ჩართულობის გარეშე (წერილობით, სამსახურებრივი ბარათით, ელექტრონული ფოსტით და ა.შ.).

### 36. რამდენად დასაშვებია აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვისას აუდიტის ობიექტისგან საჭირო მასალების მოთხოვნა წერილობითი ან სიტყვიერი მიმართვის საფუძველზე?

აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვის პროცესში შიდა აუდიტორმა საჭირო მასალების გამოთხოვა შესაძლებელია მოახდინოს ნებისმიერი ფორმით. თუმცა, სასურველია, ინფორმაციის გამოთხოვა მოხდეს წერილობითი მიმართვის საფუძველზე (დაწესებულებაში არსებული საქმისწარმოების, ელექტრონული ფოსტისა და სხვა საშუალებების გამოყენებით), ხოლო თუ მოთხოვნა სიტყვიერად განხორციელდება, ასეთ შემთხვევაში მოხდეს მისი დოკუმენტირება (ინტერვიუს ოქმის, შეხვედრის ოქმის ან სხვა სამუშაო დოკუმენტის სახით).

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ობიექტისგან საჭირო ინფორმაციის მიღება შეფერხებულია, შიდა აუდიტორმა უნდა დააფიქსიროს წერილობითი ფორმით, ხოლო შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა აცნობოს დაწესებულების ხელმძღვანელს, ვინაიდან შიდა აუდიტორი უფლებამოსილია, შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში მიიღოს მისთვის საჭირო ყველა ინფორმაცია, დოკუმენტი და ხელი მიუწვდებოდეს მონაცემთა ბაზებზე, მიუხედავად მათი ფორმისა (ელექტრონული ვერსია და სხვა).<sup>16</sup> დაწესებულების ხელმძღვანელი და თანამშრომლები კი ვალდებული არიან, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში სათანადო დახმარება გაუწიონ შიდა აუდიტორს შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში.<sup>17</sup> (დამატებით იხ. 35-ე კითხვა).

### 37. რამდენი ხნით ადრე ეგზავნება აუდიტის ობიექტს აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინება?

მოქმედი კანონმდებლობითა და საერთაშორისო სტანდარტებით აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ შეტყობინების გაგზავნისთვის არ არის განსაზღვრული კონკრეტული ვადა. თუმცა, ვინაიდან შეტყობინების მიზანი ობიექტის ინფორმირებასთან ერთად არის მისი მზაობის უზრუნველყოფა აუდიტორული შემოწმებისათვის, მიზანშეწონილია, ეს განხორციელდეს შემოწმების დაწყებამდე გონივრული ვადით ადრე.

ასევე, აუდიტორული შემოწმების წარმატებით განხორციელებისათვის განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება შიდა აუდიტის ობიექტთან ჯანსაღ კომუნიკაციას. მიზანშეწონილია, სამუშაო შეხვედრები ობიექტის სამუშაო სივრცეში, მისთვის

16 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი

17 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი

ჩვეულ გარემოში გაიმართოს. გარდა კომუნიკაციის გამარტივებისა, აღნიშნული მიდგომა არის ერთ-ერთი საშუალება შიდა აუდიტის დამატებით ღირებულებასთან დაკავშირებით ცნობიერების ამაღლებისა და ინსპექტორული მიდგომებიდან სრულყოფილ შიდა აუდიტზე გადასვლისათვის.

### **38. რა ზომებს შეიძლება მიმართოს შიდა აუდიტის სამუშაო ჯგუფმა აუდიტის ობიექტისგან მოთხოვნილი ინფორმაციისა და დოკუმენტაციის მიუღებლობის შემთხვევაში?**

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ობიექტისგან საჭირო ინფორმაციის მიღება შეფერხებულია, შიდა აუდიტორმა უნდა დააფიქსიროს წერილობითი ფორმით, ხოლო შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა ამის შესახებ უნდა აცნობოს დაწესებულების ხელმძღვანელს ვინაიდან შიდა აუდიტორი უფლებამოსილია, შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში მიიღოს მისთვის საჭირო ყველა ინფორმაცია, დოკუმენტი და ხელი მიუწვდებოდეს მონაცემთა ბაზებზე მიუხედავად მათი ფორმისა (ელექტრონული ვერსია და სხვა).<sup>18</sup> დაწესებულების ხელმძღვანელი და თანამშრომლები კი ვალდებული არიან, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში სათანადო დახმარება გაუწიონ შიდა აუდიტორს შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში.<sup>19</sup>

### **39. რა მნიშვნელობა აქვს აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმას და ვალდებულია თუ არა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, პირადად დაამტკიცოს იგი?**

აუდიტორული შემოწმების დაწყებამდე შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი განიხილავს და ამტკიცებს აუდიტის ჯგუფის მიერ შემუშავებულ შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმას, რომელიც წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვის ფაზის შეჯამებას და განსაზღვრავს აუდიტორული შემოწმების მიზნებს/ქვემიზნებს, შიდა აუდიტის მოქმედების მასშტაბს, შესამოწმებელ საკითხებს/ამოცანებს, პროცესსა და ძირითად აქტივობებს, განხორციელების ხანგრძლივობას, აუდიტის ჯგუფის შემადგენლობა, რესურსების გადანაწილებას, შიდა აუდიტორული შემოწმებისას გამოსაყენებელ მეთოდებს, ტექნიკებს, აუდიტის სახეს და ა.შ. გარდა ამისა, აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა აუდიტის ობიექტისთვის წარმოადგენს შემოწმების შესახებ ინფორმირების საშუალებას, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისთვის წარმოადგენს კონკრეტული შემოწმების განხორციელებაზე ხარისხის კონტროლისა და პროგრესის შეფასების მექანიზმს, ხოლო შიდა აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელისთვის - შემოწმების ორგანიზებულად

<sup>18</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის 1-ლი პუნქტი

<sup>19</sup> სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის მე-2 პუნქტი

წარმართვის, შიდა აუდიტის ჯგუფის წევრებზე დავალებების გადანაწილებისა და მათ განხორციელებაზე პროგრესის მონიტორინგის საშუალებას.  
დამატებით იხ. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დანართი №8, ინდივიდუალური გეგმის ნიმუში.

#### 40. რა შემთხვევაშია მიზანშეწონილი შერჩევის მეთოდის გამოყენება და რა მეთოდები არსებობს?

აუდიტორული შემოწმების დროს შერჩევის მეთოდის გამოყენება მიზანშეწონილია შესამოწმებელი მასალის სიმრავლის შემთხვევაში, რა დროსაც საკმარისი რწმუნების მისაღებად მთლიანი შესამოწმებელი სიმრავლიდან ხდება სათანადო რაოდენობის შერჩევა (შესაძლებელია სპეციალური შერჩევის საშუალებების გამოყენება) და მათი შესწავლით მთლიან სიმრავლეზე დასკვნის გამოტანა. შერჩევის მიზანია ადამიანებზე, საკითხებზე, პროცესებზე, დოკუმენტებზე შედარებით მცირე მოცულობის მონაცემების შეგროვება და შემდგომ მთლიან სიმრავლეზე განზოგადება. შერჩევა სიმრავლის შესწავლის ეფექტიანი მეთოდი მხოლოდ იმ შემთხვევაშია, თუ კი შერჩეული ნიმუში ასახავს იმ სიმრავლის თვისებებს (რეპრეზენტატიულია), საიდანაც შერჩეულ იქნა აღნიშნული ნიმუში.

შერჩევის მეთოდებია:

- სპეციფიკური (შეფასებითი) შერჩევის მეთოდი, როდესაც შერჩევა ცალკე ელემენტი მისი თვისებებიდან გამომდინარე და სარწმუნო დასკვნის გაკეთება შესაძლებელია მხოლოდ ასეთ ელემენტთან მიმართებაში,
- რეპრეზენტატიული (ასახავს ელემენტების ერთობლიობის თვისებებს) შერჩევის მეთოდი, როდესაც წარმოებს სტატისტიკური/მათემატიკური მოდელებით ცალკეული ელემენტების შერჩევა და მათი შესწავლის საფუძველზე შესაძლებელია მთლიანი ელემენტების მოცულობის თვისებების შესახებ დასკვნის გამოტანა,
- შესაძლებელია ასევე სუბიექტური შერჩევის მეთოდის გამოყენება, მაგრამ სტატისტიკური სანდოობის დონე ასეთი შერჩევით მიღებული შედეგების მიმართ არ იქნება ისეთი მაღალი, როგორც რეპრეზენტაციული შერჩევის დროს.

მნიშვნელოვანია, რომ შერჩევის მეთოდები აისახოს აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში და ცნობილი იყოს შესამოწმებელი ობიექტისათვის.

#### 41. შეიძლება თუ არა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში ცვლილებების განხორციელება?

დიახ, შესაძლებელია, თუმცა ამისათვის საჭიროა ობიექტური გარემოებები. დამტკიცებულ ინდივიდუალურ გეგმაში შემდგომი ცვლილებები შეიძლება გამოწვეულ იქნეს შიდა აუდიტის განხორციელების დროს უფრო დეტალური ინფორმაციის მოპოვების შედეგად, ახალი გარემოებების აღმოჩენით ან სხვა მნიშვნელოვანი ფაქტორებით.



ახალი გარემოებების საფუძველზე შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსმა ინიციატივით უნდა მიმართოს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს და დასამტკიცებლად წარუდგინოს აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში ცვლილებების პროექტი. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი განიხილავს და ამტკიცებს გეგმაში ცვლილებებს. მნიშვნელოვანია, რომ ინდივიდუალურ გეგმაში განხორციელებული ცვლილებების დამტკიცების შემდგომ განახლებული დოკუმენტი წარედგინოს აუდიტის ობიექტს.

## 42. რა განსხვავებაა შიდა აუდიტის ინდივიდუალურ გეგმასა და აუდიტის პროგრამას შორის?

აუდიტის პროგრამა წარმოადგენს აუდიტის ინდივიდუალური გეგმის ფარგლებში შექმნილ სამუშაო დოკუმენტს, მოქნილ სამოქმედო გეგმას და დამხმარე ინსტრუმენტს შიდა აუდიტის მართვისა და მიმდინარე ხარისხის უზრუნველყოფისათვის, რომელიც ასახავს ცალკეულ, დეტალურ აქტივობებს, შემსრულებლებს, პასუხისმგებელ პირებს, კონკრეტულ დავალებებს და მათ ვადებს.

შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა კი წარმოადგენს დაგეგმვის ფაზის შეჯამებას და აღწერს აუდიტორული შემოწმების პროცესს, მიზნებს/ქვემიზნებს, ამოცანებს და ქვე-ამოცანებს, აუდიტის სახეს, მოქმედების მასშტაბს/სფეროს, შემოწმების ვადას, პერიოდს, შიდა აუდიტორთა შემადგენლობას, ასევე იმ ნაბიჯებს, რომლებიც საჭიროა მტკიცებულებების დაგროვებისთვის და შემდგომი შესწავლისთვის, რამაც თავის მხრივ უნდა უზრუნველყოს დასკვნების გამოტანა.

აუდიტის პროგრამისგან განსხვავებით, ინდივიდუალური გეგმას განიხილავს და ამტკიცებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი და ეგზავნება შესამოწმებელ ობიექტს. ორივე შემთხვევაში აუცილებელია მათი დოკუმენტირება და სამუშაო დოკუმენტებში შენახვა (დამატებით იხ. მე-7 თავი).

## თავი IV. აუდიტორული ფეროფერის განხორციელება

### 43. საჭიროა თუ არა აუდიტის ობიექტთან ყველა შეხვედრის ოქმის შედგენა?

ობიექტთან შეხვედრის ფარგლებში მიღებული ინფორმაციის დოკუმენტირება, მათ შორის ოქმის სახით, დამოკიდებულია იმაზე, თუ რა ინფორმაციის მიღება ხდება ობიექტთან შეხვედრის ფარგლებში და გამოყენებულ იქნება თუ არა შემოწმების მიზნების მისაღწევად. იმისთვის, რომ შიდა აუდიტორმა მიაღწიოს აუდიტორული შემოწმების მიზნებს, უნდა უზრუნველყოს ინფორმაციის იდენტიფიცირება, ანალიზი, შეფასება და ასევე საკმარისი, სანდო, რელევანტური და სასარგებლო ინფორმაციის დოკუმენტირება, რათა საფუძვლიანი გახადოს შემოწმების შედეგები და დასკვნები (სტანდარტი 2310, 2320, 2330). შესაბამისად, თუ შეხვედრის ფარგლებში მიღებული ინფორმაცია გამოყენებული იქნება მტკიცებულებების, მიგნებების ან/და დასკვნების საფუძვლად, უნდა მოხდეს მათი ოქმის შედგენა (დოკუმენტირება). დამატებით ასევე იხ. 84-ე კითხვა.

### 44. როგორ უნდა მოიქცეს აუდიტორი, თუ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელები/თანამშრომლები უარს აცხადებენ თანამშრომლობაზე ან დროულად არ ახდენენ ინფორმაციის / დოკუმენტაციის მოწოდებას?

იმ შემთხვევაში, თუ ობიექტი არ ასრულებს აუდიტორის კანონიერ მოთხოვნებს, უნდა ეცნობოს დაწესებულების ხელმძღვანელს. ამასთან, მნიშვნელოვანია, აუდიტის დაწყებისთანავე შიდა აუდიტის ობიექტს მიეწოდოს „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული შიდა აუდიტორის შემდეგი უფლება-მოვალეობები:

- შიდა აუდიტის ობიექტის თანამშრომლები ვალდებული არიან, ითანამშრომლონ შიდა აუდიტორებთან თავიანთი საქმიანობის განხორციელების დროს და უზრუნველყონ მათი კომპეტენციისათვის მიკუთვნებულ საკითხებთან დაკავშირებული ყველა ინფორმაციის თაობაზე არსებული მონაცემთა ბაზებისა და დოკუმენტების ხელმისაწვდომობა ან/და ქმედებების განხორციელება;<sup>20</sup>
- შიდა აუდიტორი უფლებამოსილია, შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში მიიღოს მისთვის საჭირო ყველა ინფორმაცია, დოკუმენტი და ხელი მიუწვდებოდეს მონაცემთა ბაზებზე, მიუხედავად მათი ფორმისა (ელექტრონული ვერსია და სხვა). შიდა აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, შიდა აუდიტის ობიექტს მოსთხოვოს დოკუმენტის სახელმწიფო ენაზე წარდგენა,

<sup>20</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-18 მუხლის მე-4 პუნქტი

გადაიღოს დოკუმენტის ასლები და სხვა, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი შეზღუდვებისა;<sup>21</sup>

- დაწესებულების ხელმძღვანელი და თანამშრომლები ვალდებული არიან, თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში სათანადო დახმარება გაუწიონ შიდა აუდიტორს შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში.<sup>22</sup>

#### 45. რა დოკუმენტებზე შეიძლება აუდიტორს არ ჰქონდეს წვდომა შემოწმების დროს?

შესამოწმებელ საკითხთან დაკავშირებით შიდა აუდიტორი უფლებამოსილია, შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების პროცესში მიიღოს მისთვის საჭირო ყველა ინფორმაცია, დოკუმენტი და ხელი მიუწვდებოდეს მონაცემთა ბაზებზე, მიუხედავად მათი ფორმისა (ელექტრონული ვერსია და სხვა). შიდა აუდიტორს ასევე უფლება აქვს, შიდა აუდიტის ობიექტს მოსთხოვოს დოკუმენტის სახელმწიფო ენაზე წარდგენა, გადაიღოს დოკუმენტის ასლები და სხვა, გარდა საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი შეზღუდვებისა.<sup>23</sup> საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ შეზღუდვას წარმოადგენს, მაგალითად, სახელმწიფო საიდუმლოებას მიკუთვნებული ინფორმაცია, რომელთან დაშვებაც რეგულირდება „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონითა და სხვა ნორმატიული აქტებით.

#### 46. რა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს აუდიტის მტკიცებულებები?

იმისათვის, რომ შიდა აუდიტორის მიერ იდენტიფიცირებული/შეგროვებული ინფორმაცია გამოყენებულ იქნეს მტკიცებულებებად, იგი უნდა აკმაყოფილებდეს 4 კრიტერიუმს, კერძოდ, უნდა იყოს: საკმარისი, სანდო, შესაბამისი და სასარგებლო (სტანდარტი 2310).

- საკმარისი არის ისეთი ფაქტობრივი, ადეკვატური და დამაჯერებელი ინფორმაცია, რომლის საფუძველზეც ნებისმიერი გონივრული და ინფორმირებული ადამიანი გამოიტანს იგივე დასკვნებს, რასაც აუდიტორი;
- სანდო ინფორმაცია არის სათანადო ტექნიკების/მეთოდების გამოყენებით მიღებული საუკეთესო, მაღალი ხარისხის ინფორმაცია;
- შესაბამისი არის ინფორმაცია რომელიც ეხება და ეხმარება აუდიტორებს აუდიტორულ დაკვირვებებში, მიგნებებისა და დასკვნების ჩამოყალიბებაში, რეკომენდაციების შემუშავებაში და უზრუნველყოფს შემოწმების თანამიმდევრულობას აუდიტის მიზნებთან;

21 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი

22 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტები

23 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-19 მუხლის პირველი პუნქტი

- სასარგებლო ინფორმაცია, რომელიც ეხმარება დაწესებულებას/ორგანიზაციას დასახული მიზნების მიღწევაში.

ამასთან, მნიშვნელოვანია მტკიცებულების სიძლიერე, რომელიც მიიღწევა მაშინ, როდესაც გამოყენებულია მტკიცებულების სხვადასხვა კატეგორიები კომპლექსურად, აერთიანებს მონაცემების სხვადასხვა წყაროს ან მრავალფუნქციურ მეთოდოლოგიასა და ტრინანგულაციას.<sup>24</sup>

#### 47. როგორ ხდება აუდიტის მტკიცებულებების მოპოვება და ფორმირება?

აუდიტის განხორციელების დროს აუდიტის მტკიცებულებები შესაძლებელია მიღებულ იქნეს (სტანდარტი 2310):

- პროცესში არსებული კონტროლის მექანიზმების ტესტირებით;
- ფიზიკურად არსებული (მატერიალური, ქონებრივი) მდგომარეობის შემოწმებით;
- აუდიტის ობიექტისგან ან სხვა წყაროებიდან მოპოვებული დოკუმენტაციის/ინფორმაციის შესწავლით (მათ შორის დამოუკიდებელ მესამე მხარესთან არსებული დოკუმენტებით, ბაზების მონაცემებით, ელექტრონული ფოსტით მიღებული ინფორმაციით და ა.შ.);
- ინტერვიუს, გამოკითხვის, თვითშეფასების წერილობითი დოკუმენტების შეგროვებით;
- მთლიან პროცესზე დაკვირვებით;
- სხვადასხვა ინფორმაციული ტექნოლოგიების გამოყენებით მონაცემთა შესწავლით;
- სხვადასხვა ანალიზისა და შეფასების მეთოდების გამოყენებით და ა.შ.

შიდა აუდიტორმა უნდა მოახდინოს ყველა იმ ინფორმაციის დოკუმენტირება (მათ შორის ზეპირი ფორმით მიღებულის), რომელიც გამოყენებულ იქნება შემოწმების შედეგებისა და დასკვნების საფუძვლად (სტანდარტი 2330).

მტკიცებულებების ფორმირება ხორციელდება „აუდიტის გეგმაში“ და „აუდიტის პროგრამაში“ მოცემული აქტივობის/პროცესის აღსრულების შედეგების საფუძველზე და აღიწერება შესაბამის სამუშაო დოკუმენტში. აღნიშნულ დოკუმენტში აისახება დადგენილი კრიტერიუმები, განხორციელებული აქტივობების აღწერა/განმარტება (ჩატარებული ანალიზების მითითებით), მოპოვებულ მტკიცებულებებზე მითითება (რეფერენსი) და საოპერაციო სამუშაოს შედეგად მიღებული შედეგების შეჯამება აუდიტორების შეფასებასთან ერთად.

მტკიცებულება მაშინ არის სარწმუნო, თუ ის მოპოვებულია პირდაპირი შესწავლის, დაკვირვების, კალკულაციის და შემოწმების შედეგად და არა ზეპირსიტყვიერად. აუდიტორმა უნდა იცოდეს, თუ საიდან არის მიღებული მტკიცებულება და უნდა იყოს დარწმუნებული მის სანდოობაში და რომ მტკიცებულება მყარია და არ შეიძლება იყოს ინტერპრეტირებული სხვაგვარად.

მტკიცებულებას უნდა ჰქონდეს ლოგიკური კავშირი იმასთან, რასაც ადასტურებს.

<sup>24</sup> ტრინანგულაცია - მეთოდოლოგიების კომბინაცია ერთი და იმავე ფენომენის შესწავლის პროცესში.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტორის მიერ არსებული ინფორმაციებიდან დასკვნების გამოტანა მოხდეს მთლიანი სურათის და არა ცალკეული მაგალითების მხედველობაში მიღებით, ვინაიდან მიგნებები და რეკომენდაციები უნდა ემყარებოდეს მტკიცებულებებს, რომლებიც იქნება დამაჯერებელი და არა ამომწურავი.

#### 48. აწერს თუ არა ხელს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელი აუდიტის პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს?

ობიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან აუდიტის მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების ხელის მოწერით დადასტურება არ ხდება.

#### 49. რა ანალიზის მეთოდები გამოიყენება აუდიტის განხორციელების პროცესში სათანადო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად?

სათანადო მტკიცებულებების მოსაპოვებლად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს სხვადასხვა ანალიტიკური მეთოდები, მაგალითად (სტანდარტი 2320):

- თანაფარდობის, ტენდენციის და რეგრესიის ანალიზის მეთოდები;
- გონივრულობის ტესტები;
- პერიოდების შედარება;
- პროგნოზირება;
- შესადარებელი ნიშნულის გამოყენება - ბენჩმარკინგი (სხვა მსგავსი მომსახურება, წარმოება, პრაქტიკები და ა.შ.);
- თაღლითობასთან, შეცდომებთან ან არსებული მდგომარეობის ცვლილებასთან დაკავშირებული კვლევები.

რაოდენობრივი და ხარისხობრივი ანალიტიკური მეთოდები

რაოდენობრივი მეთოდები	ხარისხობრივი მეთოდები
შინაარსის ანალიზი	საქმის შესწავლა
შეფარდებითი მაჩვენებლების ანალიზი	კვალიფიციური ექსპერტის აზრი
ტენდენციის ანალიზი	დოკუმენტების განხილვა
მონაცემების დამუშავების ბლოკ-სქემები	
ხარჯ-სარგებლიანობის ანალიზი	
დასკვნასთან დაკავშირებული სტატისტიკა	
დისპერსიული ანალიზი	
რეგრესიული ანალიზი	
შედარებითი ანალიზი	
დისკრეტული დროითი მწკრივები	

## 50. აუცილებელია თუ არა პრაქტიკაში მიგნების ფურცლის გამოყენება?

მიგნების ფურცლის გამოყენება აუცილებელია ყველა აუდიტორული შემოწმების დროს. ის წარმოადგენს მნიშვნელოვან სამუშაო დოკუმენტს, რომელსაც ქმნის შიდა აუდიტორი (სტანდარტი 2330). მიგნება ფორმირდება მოპოვებული ინფორმაციის დამუშავებისა და ანალიზის შედეგად, რაც ხშირ შემთხვევაში მოითხოვს დიდი მოცულობის სხვადასხვა ფაქტობრივ გარემოებებს შორის კავშირების დანახვას, მათ ანალიზს და შესაბამისი დასკვნების გაკეთებას. სწორედ ამიტომაც, მიგნების ფურცელი წარმოადგენს საშუალებას, წერილობით გამოჩინდეს აუდიტორის კრიტიკული აზროვნება თუ პროფესიული განსჯა და მოხდეს მიგნებების დოკუმენტირება. საბოლოოდ კი იგი შიდა აუდიტორს უადვილებს ანგარიშის მომზადებას როგორც დროითი, ისე შინაარსობრივი თვალსაზრისით.

„მიგნების ფურცლის“ დასაწყისში მოცემულია სათაური, რომელიც მოკლედ და გარკვევით ასახავს მიგნების შინაარსს. შემდეგ კი მოცემულია მიგნების შინაარსი წარმოდგენილი სტრუქტურით:

- კრიტერიუმი - სტანდარტები, კანონმდებლობით დადგენილი წესები, სასურველი პრაქტიკები, საუკეთესო პრაქტიკები და ა.შ.;
- არსებული მდგომარეობა - ფაქტობრივი მტკიცებულებები, რომელიც აუდიტორების მიერ იქნა ნანახი შემოწმების დროს;
- მიზეზი - განსხვავება, რაც განაპირობებს კრიტერიუმსა და არსებულ მდგომარეობას შორის განსხვავებას;
- რისკები - მოვლენა, რომელსაც შეუძლია გავლენა იქონიოს მიზნის მიღწევაზე;
- ეფექტი - რისკის რეალიზებიდან მიღებული შედეგი;
- დასკვნა - მოკლე და მკაფიო შეჯამება იდენტიფიცირებული პრობლემის ხასიათზე/ბუნებაზე;
- რეკომენდაცია - წინადადება გაუმჯობესების შესახებ;
- ობიექტის პასუხი - ანგარიშის პროექტის გაცნობამდე ობიექტის წინასწარი გამომხატურება (ასეთის არსებობის შემთხვევაში).

გარდა ზემოაღნიშნულისა, მასში მოცემულია კავშირი სხვა დოკუმენტებთან და აქტივობებთან, რომელიც წარმოადგენს მიგნების ფურცლის შემუშავების წყაროს/საფუძველს.

## 51. რა შემთხვევაშია შესაძლებელი, აუდიტის ჯგუფმა უარი თქვას დაგეგმილ აუდიტორულ შემოწმებაზე?

აუდიტის ჯგუფმა იმ შემთხვევაში შეიძლება უარი განაცხადოს დაგეგმილ აუდიტორულ შემოწმებაზე, როდესაც არ აქვს აუდიტის ობიექტის შემოწმების შესაძლებლობა. ეს კი, თავის მხრივ, შეიძლება გამოწვეული იყოს აუდიტის სუბიექტის რესურსების შეზღუდულობიდან, ობიექტის საჭიროებებიდან/მიზეზებიდან ან/და სხვა შიდა და გარე მაკონტროლებლებს შორის გეგმების არასათანადო კოორდინაციით. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა მხედველობაში უნდა მიიღოს ხელის შემშლელი ფაქტორები და უზრუნველყოს შემდგომში ობიექტის შემოწმებისთვის საჭირო რესურსების მობილიზება ან/და შემოწმების ხელსაყრელ პერიოდში დაგეგმვა (სტანდარტი 2030).

## 52. როგორ მოვიქცეთ შემოწმების დროს დანაშაულის ნიშნების აღმოჩენის შემთხვევაში, უნდა დაველოდოთ თუ არა შემოწმების დასრულებას და ანგარიშის დამტკიცებას და ვის მიერ ხდება ინფორმაციის/დოკუმენტაციის გაგზავნა?

შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს დანაშაულის ნიშნების გამოვლენისას შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი აღნიშნულზე ინფორმაციას აწვდის დაწესებულების ხელმძღვანელს (სტანდარტი 2060, 2120.A2, 2210.A2, 2600), რომელიც იღებს გადაწყვეტილებას დანაშაულის ნიშნების არსებობის მტკიცებულებებით გამყარებული მასალების გაგზავნაზე პროკურატურაში ან სხვა სამართალდამცავ სტრუქტურაში.

ინსპექტირების ერთეულის არსებობის შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შეიძლება ასევე ინფორმაციას/მასალას აწვდიდეს ინსპექტირების სტრუქტურულ ერთეულს, რათა დაწყებულ იქნეს შესაბამისი ფაქტის მოკვლევა.

ინფორმაციის მიწოდება უნდა ხდებოდეს რაც შეიძლება მოკლევადიან და აუცილებელი არ არის აუდიტის დასრულების დალოდება. შესაძლებელია შუალედური, მიმდინარე ანგარიშის მომზადება, რომელიც მიეწოდება დაწესებულების ხელმძღვანელს.

ასევე, შესაძლებელია შიდა აუდიტის სუბიექტისა და დაწესებულების ხელმძღვანელის შეთანხმებით განისაზღვროს დანაშაულის ნიშნების სიმძიმის, მნიშვნელობის, რისკებისა და სხვა კატეგორიების მიხედვით რეაგირების ფორმა, შინაარსი, პერიოდულობა, ვადები და საპასუხო ღონისძიებები, რომელიც გაწერილი იქნება დოკუმენტურად (აუდიტის დებულებაში, მეთოდოლოგიაში, პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტში ან სხვა დოკუმენტში).

## 53. როგორ უნდა მოხდეს აუდიტორული შემოწმების პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის (შემოწმების მასალების) შენახვა?

აუდიტის მასალების შენახვა მიღებულია როგორც ქალაქში, ისე ელექტრონულად ან ორივე ფორმით ერთდროულად. მეტი ეფექტიანობისათვის შესაძლებელია აუდიტორული პროგრამის გამოყენება (სტანდარტი 2330). დამატებით იხ. მე-7 თავი.

## 54. ვის ევალება აუდიტორული შემოწმების კოორდინაცია და ზედამხედველობა?

აუდიტორულ შემოწმების კოორდინაციაზე და ზედამხედველობაზე ან მის ორგანიზებაზე სრულად პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, რათა დარწმუნდეს, რომ რესურსები იგეგმება და გამოიყენება ეფექტურად, შემოწმების ხარისხი უზრუნველყოფილია, აუდიტის მიზნები და თანამშრომლების განვითარება მიღწეულია (სტანდარტი 2340).

## თავი V. აუდიტორული შემოწმების შედეგების ანგარიშგება

### 55. როგორია შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის სტანდარტული სტრუქტურა?

ანგარიშის სტრუქტურა შეიძლება განსხვავდებოდეს დაწესებულების ან/და აუდიტის სახეების მიხედვით, თუმცა ნებისმიერ შემთხვევაში საბოლოო ანგარიში უნდა ასახავდეს აუდიტის მიზნებს, მასშტაბს, შედეგებს, ობიექტის გამომხაურებასა და სამოქმედო გეგმას (სტანდარტი 2400, 2410, 2420).

აუდიტის ანგარიშის ძირითადი ელემენტებია:

- შესავალი: მოიცავს ინფორმაციას აუდიტის მიზნებზე, მასშტაბზე, აუდიტის სახეზე, შიდა აუდიტის ობიექტის დასახელებას, აუდიტორთა ჯგუფის წევრების ჩამონათვალს, აუდიტის თარიღს და სარჩევს;
- შემაჯამებელი მიმოხილვა: ეს ნაწილი წარმოადგენს შიდა აუდიტის შედეგების, რეკომენდაციებისა და შიდა აუდიტის მოსაზრების მოკლე შინაარსს;
- აუდიტის შედეგები: მოიცავს მიგნებებს (კრიტიკრიუმი, არსებული მდგომარეობა, მიზეზი, ეფექტი), რისკებს და რეკომენდაციებს;
- აუდიტორის მოსაზრება: საბოლოო საერთო დასკვნა იმპროცესთან დაკავშირებით, რაც შეამოწმა შიდა აუდიტორმა. ის გამოხატავს შიდა აუდიტორის ხედვას, თუ რამდენად არის პროცესი გამართული და რამდენად ადეკვატურია არსებული კონტროლის მექანიზმები;
- შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის პოზიცია: ეს ნაწილი ასახავს აუდიტის ობიექტის პოზიციას თითოეულ მიგნებასთან და რეკომენდაციასთან მიმართებაში;
- ხელმოწერა.

### 56. აისახება თუ არა დამრღვევის სახელი და გვარი ანგარიშში?

#### შესაძლებელია თუ არა რეკომენდაციების გაცემის დროს დამრღვევის დისციპლინური პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენება?

შიდა აუდიტის მიზანი არ არის, დარღვევების შემთხვევაში ანგარიშში ასახოს დამრღვევი პირი და მასში რაიმე სახით მოახდინოს მითითება ინდივიდის პასუხისმგებლობაზე. აღნიშნული მიდგომა ვერ უზრუნველყოფს დაწესებულების/ორგანიზაციის საქმიანობის გაუმჯობესებას, დამატებითი სარგებლის შექმნასა და დასახული მიზნების მიღწევაში დახმარებას. დამრღვევის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება შესაძლებელია სხვა ფორმით, მაგალითად, სამსახურებრივი ბარათით.



## 57. აუდიტორული შემოწმების დასრულებიდან რა ვადაში უნდა მომზადდეს ანგარიშის პროექტი?

ანგარიშის პროექტის მომზადების ვადა დამოკიდებულია ობიექტზე, საკითხის მნიშვნელობაზე, შედეგებზე, აუდიტის ჯგუფის გამოცდილებაზე და ა.შ.. იგი თითოეული დაწესებულების მიხედვით შეიძლება იყოს განსხვავებული. ამასთან, მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის ანგარიშის პროექტი მომზადდეს დროულად, აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე განსაზღვრულ ვადაში. იმისათვის, რომ განისაზღვროს, თუ რა ვადა ჩაითვლება დროულ მომზადებად, შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შესაბამისი ნიშნული (ბენჩმარკინგი) (სტანდარტი 2420). ანგარიშის პროექტის მოკლე ვადაში მომზადება მნიშვნელოვანია არა მარტო შედეგების დროული კომუნიკაციისათვის, არამედ აღნიშნული შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შიდა აუდიტის ხარისხის კრიტერიუმადაც, რომლითაც გაიზომება შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტიანობა. ასეთი კრიტერიუმი შეიძლება იყოს, მაგალითად, აუდიტის განხორციელების ეტაპის დასრულებიდან 10 დღის ვადა.

## 58. არის თუ არა აუცილებელი ეტაპი აუდიტის ანგარიშის პროექტის გაგზავნა, შეთანხმება, შეხვედრა და ობიექტის გამონამუშრება, მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტის მიმდინარეობისა და შედეგების შესახებ ობიექტი ინფორმირებულია?

აუდიტის შემოწმების შედეგების კომუნიკაცია ობიექტთა შიდა აუდიტის სტანდარტის აუცილებელი მოთხოვნაა. აუდიტის შედეგების მიღების შემდეგ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შიდა აუდიტის დებულების, პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტისა და დაწესებულებაში არსებული კომუნიკაციის პროტოკოლის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) გათვალისწინებით განსაზღვრავს შემოწმების შედეგების კომუნიკაციის ფორმას (წერილობითი, ვერბალური, პრეზენტაციის სახით და ა.შ.), პირთა წრესა და შედეგების იმ ნაწილებს, რომელიც უნდა მიეწოდოს აღნიშნულ პირებს. ამასთან, კომუნიკაცია უნდა იყოს:

- ზუსტი;
- ობიექტური;
- გასაგები;
- მოკლედ გადმოცემული;
- კონსტრუქციული;
- სრული;
- დროული.

აქვე უნდა ითქვას, რომ ვინაიდან კომუნიკაცია აუდიტის ყველა ეტაპზე ხორციელდება, შესაბამისად, ზემოთ აღნიშნული პრინციპების დაცვა ყველგან გასათვალისწინებელია.

ასევე მნიშვნელოვანია, რომ კომუნიკაცია იყოს ორმხრივი და ანგარიშის პროექტში ასახულ საკითხებთან დაკავშირებით ობიექტის მხრიდან ხდებოდეს გამომხაურება და მოსაზრებების (მტკიცებულებებით) წარმოდგენა.

კომუნიკაციის საბოლოო შედეგები უნდა იქნეს განხილული, შეთანხმებული და ანგარიშში ასახული (სტანდარტი 2400, 2410, 2420, 2440).

### **59. რა ვადა უნდა განესაზღვროს აუდიტის ობიექტს ანგარიშის პროექტის გასაცნობად და რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის წარმოსადგენად?**

შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტზე საკუთარი მოსაზრების და რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის წარმოდგენის მიზნით შიდა აუდიტის ობიექტს განესაზღვრება გონივრული ვადა. აუდიტის ობიექტის მიერ ანგარიშის პროექტის გაცნობისა და რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის წარმოდგენის ვადის განსაზღვრა დამოკიდებულია აუდიტის ობიექტზე, საკითხის მნიშვნელობაზე, შედეგების მოცულობაზე, გაცემული რეკომენდაციების რაოდენობაზე და მის კომპლექსურობაზე, განმასხვრციელებელი პასუხისმგებელი ერთეულების რაოდენობაზე და მათ შორის კომუნიკაციისა და კოორდინაციის ხარისხზე და ა.შ.

### **60. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ აუდიტორული ანგარიშის პროექტის გაცნობის შემდეგ ობიექტი არ ეხმაურება?**

აუდიტის ობიექტის მიერ გონივრული ვადის გაშვების შემთხვევაში შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტი ითვლება საბოლოოდ, ხოლო მასში ასახული მიგნებები და რეკომენდაციები - შეთანხმებულად.<sup>25</sup> შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს უფლება აქვს, დაწესებულების ხელმძღვანელს წარუდგინოს ანგარიში, თუმცა მიზანშეწონილია წინასწარი კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტ(ებ)თან.

### **61. როგორ ხდება სამოქმედო გეგმის შემუშავება, შეთანხმება და რამდენად აუცილებელია მისი მომზადება?**

აუდიტის ობიექტ(ებ)ი შეიმუშავებს ანგარიშის პროექტში მოცემული რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმას და უზბავნის აუდიტის სუბიექტს. შიდა აუდიტის ჯგუფი მიღებულ ინფორმაციას განიხილავს და საჭიროების შემთხვევაში (როდესაც არსებობს განსხვავებული პოზიციები, ტექნიკური ან/და შინაარსობრივი უზუსტობები/გაუგებრობები) ორგანიზებას უწევს სამუშაო შეხვედრას, სამოქმედო გეგმის განხილვისა და შეთანხმების მიზნით (ასევე იხ. 87-ე კითხვა).

<sup>25</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-2-მე-3 პუნქტები.

სამოქმედო გეგმის მომზადება ყოველი აუდიტორული შემოწმების აუცილებელი ნაწილია. ამასთან, სამოქმედო გეგმას არსებითი მნიშვნელობა გააჩნია რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის დაგეგმვისათვის და განხორციელებისათვის (სტანდარტი 2440, 2500).

## **62. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ ობიექტი არ ეთანხმება აუდიტის მიგნებებს ან/და გაცემულ რეკომენდაციებს?**

თუ შიდა აუდიტის ობიექტი არ ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში ასახულ მიგნებებს ან/და რეკომენდაციებს, საპასუხო წერილში უთითებს არგუმენტაციას ან/და მოსაზრებებს (მტკიცებულებებით) თავისი პოზიციის გასამყარებლად.<sup>26</sup> აუდიტის სუბიექტი განიხილავს წარმოდგენილ არგუმენტაციას/მოსაზრებებს, რომელსაც შეიძლება დაეთანხმოს (სათანადო და საკმარისი დასაბუთების შემთხვევაში) ან არა, და აღნიშნულის გათვალისწინებით საბოლოო სახით აყალიბებს აუდიტორულ ანგარიშს.

შიდააუდიტორულიანგარიშისპროექტთანდაკავშირებითწარდგენილიშიდააუდიტის ობიექტის არგუმენტები/მოსაზრებები, რომელიც არ იქნა გათვალისწინებული აუდიტის სუბიექტის მიერ, აისახება საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში. ხოლო თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი და შიდა აუდიტის ობიექტი ვერ თანხმდებიან საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში<sup>27</sup> ასახულ რეკომენდაციებზე, შიდა აუდიტის სუბიექტი შეუთანხმებელ რეკომენდაციებს შესაბამისი გადაწყვეტილების მისაღებად უგზავნის დაწესებულების ხელმძღვანელს, რომელიც გონივრულ ვადაში იღებს ამ გადაწყვეტილებას.<sup>28</sup>

## **63. როგორ იქცევა აუდიტორი, თუ დაწესებულების ხელმძღვანელი არ ეთანხმება აუდიტის მიგნებებსა და გაცემულ რეკომენდაციებს?**

პირველ რიგში მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსსა და დაწესებულების ხელმძღვანელს კარგად ესმოდეთ შიდა აუდიტის პასუხისმგებლობები, უფლებამოსილებები და მოლოდინები, რომელიც გააჩნიათ აუდიტის აქტივობებთან და შედეგებთან მიმართებაში და რომ შიდა აუდიტის სუბიექტი ფუნქციურად დამოუკიდებელია შიდა აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელებისა და ანგარიშგების პროცესში (სტანდარტი 1100, 1110, 1130).<sup>29</sup>

*26 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-4 პუნქტი.*

*27 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-5 პუნქტი.*

*28 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-7 პუნქტი.*

*29 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-3 პუნქტი*

მეორეს მხრივ, შიდა აუდიტის სუბიექტი მხოლოდ ანგარიშვალდებულია დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე<sup>30</sup> და მასთან არ ათანხმებს მიგნებებსა და რეკომენდაციებს. კანონმდებლობა იმ შემთხვევაში ითვალისწინებს დაწესებულების ხელმძღვანელის მხრიდან აუდიტის მიერ გაცემულ რეკომენდაციებზე გადაწყვეტილების მიღებას, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი და შიდა აუდიტის ობიექტი ვერ თანხმდებიან საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში ასახულ რეკომენდაციებზე.<sup>31</sup>

იმ შემთხვევაში კი, როცა განხორციელებული აუდიტი და მიღებული შედეგები ვერ ამართლებს დაწესებულების ხელმძღვანელის მოლოდინებს ან/და ანგარიში შეიცავს მნიშვნელოვან ხარვეზებს ან/და ფაქტობრივ უზუსტობებს, რაც შეიძლება იყოს „უთანხმოების“ მიზეზი, აუდიტის სუბიექტმა უნდა გააუმჯობესოს, მეტად პროდუქტიული და სანდო გახადოს თავისი საქმიანობა ხარისხის უზრუნველყოფისა და განვითარების პროგრამის საფუძველზე ან/და უზრუნველყოს ხარვეზების/უზუსტობების აღმოფხვრა (სტანდარტი 1300, 2421).

#### **64. როგორ იქცევა აუდიტორი ობიექტის მხრიდან არაარგუმენტირებული მოსაზრების/მტკიცებულებების წარმოდგენის შემთხვევაში?**

აუდიტის ჯგუფი განიხილავს აუდიტის ობიექტის არგუმენტაციებს/მოსაზრებებს (მტკიცებულებებით) მიგნებებთან და რეკომენდაციებთან დაკავშირებით და იმ შემთხვევაში, თუ მოკლებულია სათანადო/საკმარის დასაბუთებას, არ ითვალისწინებს და აუცილებლად ასახავს ობიექტის არგუმენტებს/პოზიციებს საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში.

#### **65. უნდა იყოს თუ არა დაფიქსირებული შიდა აუდიტის ობიექტის პოზიცია აუდიტის ანგარიშში?**

შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტთან დაკავშირებით წარდგენილი შიდა აუდიტის ობიექტის მოსაზრება აუცილებლად აისახება საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში.

#### **66. ამტკიცებს თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი აუდიტის ანგარიშს?**

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი პასუხისმგებელია საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიშის გადახედვაზე და დამტკიცებაზე, სანამ მოახდენს გადაწყვეტილების

<sup>30</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტი.

<sup>31</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-7 პუნქტი

მიღებას, ვისთან და რა ფორმით გაავრცელოს იგი. შიდა აუდიტორულ ანგარიშს ხელს აწერს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი.

იმ შემთხვევაში, თუ შეზღუდული რესურსებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ამავდროულად არის აუდიტის ჯგუფის უფროსი, შიდა აუდიტორულ ანგარიშს ხელს აწერს, როგორც შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსი.

ასევე, შიდა აუდიტორულ ანგარიშს გავრცელების დროს თან უნდა ახლდეს ოფიციალური წერილი, რომელსაც ხელს აწერს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი (სტანდარტი 2440).

## 67. არის თუ არა შიდა აუდიტის ანგარიში საჯარო, ვის შეუძლია მოითხოვოს და შესაძლებელია თუ არა მისი გაცემა?

აუდიტის ანგარიში საჯაროა:

- დაწესებულების ხელმძღვანელისთვის ან/და საბჭოსთვის (ასეთის არსებობის შემთხვევაში);
- ყველა იმ ობიექტისთვის, რომელთაც ეხება შემოწმების შედეგები;
- კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში შესაბამისი დაწესებულებებისთვის;<sup>32</sup>
- ყველა იმ პირისთვის, ვისაც სურს საჯარო ინფორმაციის სახით მიიღოს და გაცენოს ანგარიშს ან მის ცალკეულ ნაწილს.<sup>33</sup>

ამასთან, ანგარიშის გასაჯაროება შესაძლებელია მხოლოდ ყველა საკანონმდებლო<sup>34</sup> თუ სხვა მარეგულირებელი, მათ შორის დაწესებულების შიგნით არსებული წესების<sup>35</sup> დაცვითა და მათი მოთხოვნების მხედველობაში მიღებით. მაგალითად, საჯარო ინფორმაციის სახით ანგარიშის გაცემა უნდა მოხდეს საჯარო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებელი საჯარო მოსამსახურის მიერ,

32 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონით დადგენილია, რომ:

- შიდა აუდიტის სუბიექტი თანამშრომლობს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან, მოთხოვნის შემთხვევაში აწვდის მას შესაბამის ინფორმაციას ან/და დოკუმენტაციას და მასთან ურთიერთობას წარმართავს შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;

- შიდა აუდიტის სუბიექტი, გარდა საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტისა, ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტის განხორციელებისას თანამშრომლობს საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს მმართველობის სფეროში მოქმედ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირთან – მონაცემთა გაცვლის სააგენტოსთან და აწვდის მას აღნიშნული აუდიტორული შემოწმების ანგარიშს მისი მომზადებიდან 1 თვის ვადაში.

33 „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის“ შესაბამისად:

ყველას აქვს უფლება, გაცენოს ადმინისტრაციულ ორგანოში არსებულ საჯარო ინფორმაციას, აგრეთვე მიიღოს მისი ასლები, თუ ისინი არ შეიცავენ სახელმწიფო, პროფესიულ ან კომერციულ საიდუმლოებას ან პერსონალურ მონაცემებს.

34 „საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსი“; „საჯარო სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონი; „სახელმწიფო საიდუმლოების შესახებ“ საქართველოს კანონი; „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი; „პერსონალურ მონაცემთა დაცვის შესახებ“ საქართველოს კანონი და სხვა.

35 აუდიტის სუბიექტის დებულება; საჯარო ინფორმაციის გავრცელების წესი; კომუნიკაციის პროტოკოლი და სხვა.

რომელსაც არსებული საქმისწარმოების წესის მიხედვით მოთხოვნის შესაბამისად ანგარიშს აწვდის შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი. საჯარო ინფორმაციის სახით ანგარიშის გაცემამდე საჯარო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფაზე პასუხისმგებელმა საჯარო მოსამსახურემ უნდა შეამოწმოს მიღებული ანგარიში, ხომ არ შეიცავს სახელმწიფო, პროფესიულ, კომერციულ საიდუმლოებას ან პერსონალურ მონაცემებს და ასეთი ინფორმაციის/მონაცემების გარეშე მოახდინოს ანგარიშის გაცემა.

ანგარიშის გასაჯაროება შესაძლებელია როგორც ელექტრონულად, ისე მატერიალური სახით. ზოგადად, გასაჯაროების პრაქტიკა არაერთგვაროვანია, განსხვავდება ქვეყნებისა და დაწესებულების მიხედვით (სტანდარტი 2440).

### **68. ექვემდებარება თუ არა სამუშაო დოკუმენტები გასაჯაროებას და ვისთვის შეიძლება იყოს საჯარო სამუშაო დოკუმენტები?**

აუდიტის ანგარიშისგან განსხვავებით, სამუშაო დოკუმენტების გასაჯაროების კანონმდებლობით დადგენილი ვალდებულება შიდა აუდიტის სუბიექტს არ აქვს არც ობიექტთან და არც სხვა მხარესთან. თუმცა მოთხოვნის საფუძველზე სამუშაო დოკუმენტები შესაძლებელია ხელმისაწვდომი გახდეს დაინტერესებული პირისთვის. ასეთ შემთხვევაში გათვალისწინებულ უნდა იქნეს ყველა ის ვალდებულება და შეზღუდვა, რომელიც დადგენილია საქართველოს კანონმდებლობით თუ სხვა მარეგულირებელი, მათ შორის დაწესებულების შიგნით არსებული რეგულაციებით (ასევე იხ. 67-ე კითხვა).

## თავი VI. ხარისხის უზრუნველყოფა

### 69. რა კომპონენტებს მოიცავს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა?

ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა მოიცავს შემდეგ კომპონენტებს (სტანდარტი 1300):

- შიდა აუდიტის აქტივობების ყველა ასპექტს (სტანდარტი 1300);
- შიდა შეფასებას (სტანდარტი 1311);
- გარე შეფასებას (სტანდარტი 1312);
- ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის შედეგებზე ანგარიშის მომზადებასა და კომუნიკაციას დაწესებულების ხელმძღვანელობასთან და საბჭოსთან, ასეთის არსებობის შემთხვევაში (სტანდარტი 1320);
- აუდიტის აქტივობების სტანდარტებთან შესაბამისობის განაცხადის სწორად გამოყენებას (სტანდარტი 1321);
- შესაბამისობა გამოკვეთასა და შედეგების გაცნობას დაწესებულების ხელმძღვანელობისთვის და საბჭოსთვის, ასეთის არსებობის შემთხვევაში (სტანდარტი 1322).

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა პერიოდულად უნდა შეაფასოს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა და საჭიროების შემთხვევაში მოახდინოს მისი განახლება.

ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამიდან ზემოთ აღნიშნული რომელიმე კომპონენტის გამოტოვება წარმოადგენს სტანდარტებთან შეუსაბამობას.

### 70. რა განსხვავებაა შიდა და გარე შეფასებას შორის?

შიდა შეფასება მოიცავს მიმდინარე მონიტორინგსა და პერიოდულ თვითშეფასებას. მიმდინარე მონიტორინგი (სტანდარტი 1311) გულისხმობს მთელი წლის განმავლობაში აუდიტის ყოველდღიური საქმიანობის ზედამხედველობას, მიმოხილვასა და შეფასებას, აუდიტის დაგეგმვიდან დაწყებული, განხორციელებითა და ანგარიშგებით დამთავრებული. იგი ასევე მოიცავს სისუსტეების იდენტიფიცირებას და გამოსწორების სამოქმედო გეგმის შემუშავებას.

პერიოდული თვითშეფასება (სტანდარტი 1311) ხორციელდება შიდა აუდიტის საქმიანობის საქართველოს კანონმდებლობასთან, საერთაშორისო სტანდარტებთან, შიდა აუდიტის დეფინიციასთან, შიდა აუდიტის მისიასთან და ეთიკის კოდექსთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით. მიმდინარე მონიტორინგისგან განსხვავებით, რომელიც უფრო აუდიტორული შემოწმების დონეზე ხორციელდება, პერიოდული თვითშეფასება აუდიტის საქმიანობის კანონმდებლობასთან და ყველა სტანდარტთან შესაბამისობის დადგენას გულისხმობს.

რაც შეეხება გარე შეფასებას (სტანდარტი 1312), აღნიშნული გულისხმობს საერთაშორისო სტანდარტთან შესაბამისობისა და შიდა აუდიტორების მიერ ეთიკის

კოდექსის გამოყენების დადასტურებას კვალიფიციური და დამოუკიდებელი გარე შემფასებლის ან შემფასებელთა ჯგუფის მიერ.

### 71. როდიდან არის შიდა აუდიტის სუბიექტი ვალდებული გარე და შიდა შეფასების განხორციელებაზე?

შიდა და გარე შეფასების დაგეგმვისა და განხორციელების ვალდებულება წარმოიშობა შიდა აუდიტის სუბიექტის ჩამოყალიბებისთანავე, სტანდარტით დადგენილი ვადების გათვალისწინებით (სტანდარტი 1300, 1311, 1312).

### 72. რა პერიოდულობით ხორციელდება შეფასება?

- მიმდინარე მონიტორინგი ხორციელდება ყოველწლიურად, მთელი წლის განმავლობაში მუდმივად (სტანდარტი 1311, 1320);
- პერიოდული თვითშეფასება ხორციელდება პერიოდულად გარე შეფასებებს შორის პერიოდში შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის გადაწყვეტილებით (სტანდარტი 1311, 1320). მაგალითად, ყოველწლიური, ორ წელიწადში ერთხელ;
- გარე შეფასება ხორციელდება სულ მცირე 5 წელიწადში ერთხელ მაინც (სტანდარტი 1312).

იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი ვერ მოახდენს 5 წელიწადში ერთხელ მაინც გარე შეფასებას, მას არ ექნება უფლება განაცხადოს, რომ შიდა აუდიტის საქმიანობა შეესაბამება სტანდარტებს (სტანდარტი 1322).

### 73. ვის მიერ უნდა მოხდეს შიდა და გარე შეფასება?

შიდა შეფასება შეიძლება განხორციელდეს (სტანდარტი 1311):

მიმდინარე მონიტორინგის შემთხვევაში:	პერიოდული თვითშეფასების შემთხვევაში:
<ul style="list-style-type: none"> <li>- შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსის მიერ;</li> <li>- ხარისხის უზრუნველყოფისთვის შექმნილი ჯგუფის მიერ;</li> <li>- შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის დანიშნული პირის მიერ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ;</li> <li>- ხარისხის უზრუნველყოფისთვის შექმნილი ჯგუფის მიერ;</li> <li>- ინდივიდუალური პირის მიერ, რომელსაც აქვს საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისად მუშაობის გამოცდილება;</li> <li>- შიდა აუდიტის საერთაშორისო ინტიტუტის სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორის მიერ;</li> <li>- დაწესებულებაში სხვა სათანადო კომპეტენციის მქონე პირის მიერ.</li> </ul>



გარე შეფასება შეიძლება განხორციელდეს (სტანდარტი 1312) კვალიფიციური, დამოუკიდებელი გარე შემფასებლის ან შემფასებელთა ჯგუფის მიერ.

გარე შეფასება შეიძლება განხორციელდეს ორი მიდგომით:

- სრული გარე შეფასებით ან;
- თვითშეფასებით და გარე დამოუკიდებელი ვალიდაციით.

არსებობს რამდენიმე რესურსი, რომელთა გამოყენებითაც შესაძლებელია განხორციელდეს გარე შეფასება, მაგალითად:

- შიდა აუდიტის საერთაშორისო ინსტიტუტი და წევრი მოხალისეები;
- სხვა სფეროს ასოციაციები, თუ მათი შეფასება ფარავს შიდა აუდიტის განმარტებას, სტანდარტებსა და ეთიკის კოდექსს;
- საბუღალტრო ფირმები, რომელთაც აქვთ შიდა აუდიტის საკონსულტაციო საქმიანობის გამოცდილება;
- „Round Robin“ მეთოდი, სადაც დაწესებულებათა მიერ შექმნილი ჯგუფი ახორციელებს თითოეულის ხარისხის შეფასებას. ამ შემთხვევაში მნიშვნელოვანია, რომ თავიდან იქნეს აცილებული არაობიექტურობა და ერთმანეთთან გარიგება.<sup>36</sup> აღნიშნულის უზრუნველსაყოფად შემფასებელთა ჯგუფი უნდა დარწმუნდეს, რომ არ ახდენს იმ შიდა აუდიტის სუბიექტის შეფასებას, რომელზეც თავად არის პასუხისმგებელი ხარისხის შეფასების კუთხით;
- ექსპერტული (კოლეგიალური) შეფასების მეთოდი (Peer review), რომლითაც შიდა აუდიტის სუბიექტს აფასებენ სხვა დაწესებულების დამოუკიდებელი და კვალიფიციური კოლეგები. ამ შემთხვევაში დაუშვებელია ორმხრივი, დაწესებულებებს შორის ურთიერთშეფასების განხორციელება;
- თვითშეფასება და გარე დამოუკიდებელი ვალიდაცია იმ შემთხვევაში, თუ მცირეა შიდა აუდიტის აქტივობები. აღნიშნული გულისხმობს, რომ თვითშეფასება კეთდება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ და შემდეგ ხდება ვალიდაცია კვალიფიციური, დამოუკიდებელი გარე შემფასებლის/შემფასებელთა ჯგუფის მიერ.
- ჰარმონიზაციის ცენტრი<sup>37</sup>, რომელიც ხელს უწყობს და უზრუნველყოფს დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას, განვითარებასა და ფუნქციურ სრულყოფას და ამ საკითხების კოორდინაციას. მიუხედავად იმისა, რომ ვლინდება გარკვეული ინტერესთა კონფლიქტი, ევროპის კომისიამ დაუშვა ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ გარე შეფასების განხორციელების პრაქტიკა, რეფორმის განვითარების საწყის ეტაპზე. პრაქტიკაში ეს ბევრ ქვეყანაში მუშაობს, სადაც არსებობს ჰარმონიზაციის ცენტრი.

<sup>36</sup> *quid pro quo* - სამსახური სამსახურისა წილ.

<sup>37</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი.

## 74. როგორ და რა ინდიკატორებით გავზომოთ ხარისხი?

საკუთარი მუშაობის ეფექტურობის დონის გასაზომად და სამომავლო გეგმების ჩამოსაყალიბებლად შესაძლებელია შემდეგი შეფასების ინდიკატორების გამოყენება:

- დახარჯული ბიუჯეტის, აუდიტის დროისა და შედეგების თანაფარდობა;
- აუდიტის გეგმის შესრულების პროცენტული მაჩვენებელი;
- აუდიტის განხორციელების ეტაპის დასრულებიდან შიდა აუდიტორული ანგარიშის წარდგენისთვის დახარჯული დრო;
- აუდიტის ობიექტის შეპასუხებათა რაოდენობა;
- პროცენტული მაჩვენებელი, თუ რა დონეზე მოხდა შემოწმების შედეგად სისტემის მნიშვნელოვანი ცვლილება;
- აუდიტის ობიექტის მხრიდან საჩივრების რაოდენობა;
- შეთანხმებული რეკომენდაციების პროცენტული მაჩვენებელი;
- საუკეთესო პრაქტიკის გაზიარებული იდეების რაოდენობა;
- ფინანსური დანაზოგის რაოდენობა, როგორც შიდა აუდიტის შემოწმების პირდაპირი სარგებელი;
- სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორთა რაოდენობა;
- შიდა აუდიტორთა გამოცდილება წლების მიხედვით;
- პროფესიული განვითარებისათვის დახარჯული დრო წლის განმავლობაში.

აღნიშნული ინდიკატორები არ არის სრული და ამომწურავი, მათი შერჩევა და გამოყენება დამოკიდებულია შიდა აუდიტის სუბიექტზე.

## 75. რა უნდა გავაკეთოთ, თუ შეფასების შედეგები შეუსაბამოა სტანდარტებთან?

ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის შედეგებზე, მათ შორის სტანდარტებთან შეუსაბამობებზე შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ამზადებს ანგარიშს და გამოსწორების სამოქმედო გეგმას, რომელიც წარედგინება დაწესებულების ხელმძღვანელობას და საბჭოს, ასეთის არსებობის შემთხვევაში (სტანდარტი 1320).

უფრო დეტალურად ანგარიში უნდა მოიცავდეს:

- შიდა და გარე შეფასების მასშტაბსა და სიხშირეს;
- შემფასებელთა/შემფასებელთაჯგუფის კვალიფიკაციასა და დამოუკიდებლობას, ინტერესთა კონფლიქტების ჩათვლით;
- შემფასებელთა დასკვნას;
- გამოსწორების სამოქმედო გეგმას.

## თავი VII. შიდა აუდიტის საქმიანობის დოკუმენტირება და საქმისწარმოება

### 76. როგორ უნდა მიეწოდოს დაწესებულების ხელმძღვანელს აუდიტორული შემოწმების ანგარიშები საჯარო სექტორში დანერგილი ერთიანი ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემის არსებობის შემთხვევაში?

აუდიტორული შემოწმების ანგარიში მოხსენებით ბარათთან ერთად შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ წარედგინება დაწესებულების ხელმძღვანელს, ვინაიდან ერთიანი ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემა წარმოადგენს დაწესებულებაში აღიარებულ კომუნიკაციის არხს. თავის მხრივ, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს ანგარიშის პროექტს წარუდგენს ჯგუფის უფროსი ან იმ სამმართველოს/განყოფილების ხელმძღვანელი, რომელიც პასუხისმგებელია შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებაზე. გარდა ამისა, მოხსენებით ბარათს ენიჭება შესაბამისი რეგისტრაციის ნომერი და დაცულია ელექტრონულად ერთიანი დოკუმენტბრუნვის სისტემაში. იმ შემთხვევაში, თუ არ არსებობს ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემა, მაშინ ანგარიში მიეწოდება მატერიალურად, საქმისწარმოების დადგენილი რეგისტრაციის წესის/პრაქტიკის შესაბამისად.

### 77. შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამუშაო დოკუმენტების არქივის შექმნა ადგილობრივად, შიდა აუდიტის ერთეულში ან ცენტრალიზებულად, დაწესებულებაში საქმისწარმოებაზე პასუხისმგებელ ერთეულში?

შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის<sup>38</sup> და საერთაშორისო სტანდარტის (სტანდარტი 2330) შესაბამისად შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ვალდებულია შეიმუშაოს აუდიტორული შემოწმების განმავლობაში შექმნილი სამუშაო დოკუმენტების დაარქივების/შენახვის/განადგურების მოთხოვნები. ეს მოთხოვნები უნდა იყოს თანხვედრაში დაწესებულებაში არსებულ საქმისწარმოების და არქივების მუშაობის წესთან/პოლიტიკასთან და საქართველოში მოქმედ რეგულაციებთან. აღნიშნული წესის/პოლიტიკის შემუშავებისას მნიშვნელოვანია აქტიური კომუნიკაცია დაწესებულებაში საქმისწარმოებაზე პასუხისმგებელ სტრუქტურულ ერთეულთან/პირთან, რათა მოხდეს შიდა აუდიტის საქმიანობასთან დაკავშირებული დოკუმენტების დაწესებულების საქმისწარმოების ერთიან ნომენკლატურაში გაერთიანება. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, ზემოაღნიშნული მოთხოვნების შესაბამისად შეიმუშავებს შიდა აუდიტის ერთეულის საქმისწარმოების წესს/პოლიტიკას, რომელიც მოიცავს სამუშაო დოკუმენტების დაარქივების, შენახვის და განადგურების საკითხებს. საქმისწარმოების წესის/პოლიტიკის შესაბამისად დოკუმენტების

<sup>38</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი.

დაარქივების, შენახვის და განადგურების პროცესი ხარისხის უზრუნველყოფის მიზნით ფასდება შიდა აუდიტის სუბიექტის შიდა და გარე შეფასების ფარგლებში და, ამასთან ერთად, შესაძლოა გახდეს სახელმწიფო აუდიტის მიერ შეფასების საგანი. არსებობს პრაქტიკა, რომლის დროსაც შიდა აუდიტის საქმისწარმოების წესის/პოლიტიკის შესაბამისად დადგენილი ვადის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტის სუბიექტში ხდება სამუშაო დოკუმენტების დაარქივება, რომელიც დადგენილი ვადის გასვლის შემდეგ გადაეცემა დაწესებულებაში საქმისწარმოებაზე პასუხისმგებელ სტრუქტურულ ერთეულს.

## 78. რა მნიშვნელობა აქვს და რა პრინციპებს უნდა ეფუძნებოდეს შიდა აუდიტის საქმისწარმოება?

სამუშაო დოკუმენტების სისტემატიზაციისა და შენახვის მიზანია მათი მარტივად და ეფექტურად სარგებლობის, დაცულობისა და ამავე დროს ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფა. სამუშაო დოკუმენტები წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის საკუთრებას.

დოკუმენტების ორგანიზებული ფორმით სისტემატიზაცია და აღრიცხვა ხელს შეუწყობს:

- შიდა აუდიტის საქმიანობის მოწესრიგებულად და ეფექტურად განხორციელებას;
- შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესში შიდა აუდიტორის მიგნებების, დასკვნებისა სრულად დოკუმენტირებას;
- უწყვეტობის უზრუნველყოფას წინასწარ გაუთვალისწინებელი მოვლენების განხორციელების შემთხვევებისთვის;
- შიდა აუდიტის სუბიექტში მიღებული გადაწყვეტილებების დასაბუთებულობას და მათი არსის დადგენას, მიუხედავად დროის გასვლისა;
- ახალი თანამშრომლების მიერ შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის პრინციპებისა და მეთოდების ადვილად გაცნობასა და გაგებას;
- დოკუმენტების გაბნევის, ჩანაცვლების, დოკუმენტებში თვითნებური ცვლილებების შეტანის რისკის შემცირებას;
- კონკრეტული დოკუმენტის და მასთან დაკავშირებული სხვა დოკუმენტების მარტივად და სწრაფად მოძიების/მიწოდების შესაძლებლობას;
- შიდა აუდიტის შესრულებული სამუშაოს ხარისხის შეფასებას.

თითოეულ საქალაქურ რეკომენდებულია ჰქონდეს შინაარსის აღმნიშვნელი თავფურცელი, რომელშიც მითითებული იქნება:

- მასალის ტიპი - სტრატეგიული მასალა, შიდა აუდიტორული შემოწმების მასალა, ორგანიზაციული ხასიათის მასალა და სხვა;
- მასალის რიგითი ნომერი/მასალისთვის მინიჭებული სარეგისტრაციო ნომერი;
- თარიღი (დოკუმენტის/სამუშაო ქაღალდის შედგენის);
- თემის დასახელება/საკითხი;
- დოკუმენტის სახე;
- გვერდების რაოდენობა.

ორგანიზებული ფორმით სისტემატიზაციას და აღრიცხვას ასევე ექვემდებარება ელექტრონული ინფორმაციის მატარებელი (მაგალითად, CD - დისკი), შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა, წლიური გეგმა და მათ შექმნასთან დაკავშირებით წარმოებული და დამუშავებული დოკუმენტაცია, სამუშაო ქაღალდები.

შიდა აუდიტორი ვალდებულია, დროულად და სათანადო ფორმით, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოს მის მიერ წარმოებული მასალის სისრულე, განახლება და დაკარგვისგან დაცულობა.

სასურველია, შიდა აუდიტის სუბიექტში გამოიყოს საქმისწარმოებაზე პასუხისმგებელი თანამშრომელი, რომელიც ვალდებული იქნება ელექტრონული ფორმით აწარმოოს რეგისტრირებული დოკუმენტების რეესტრი, ასევე უზრუნველყოს, რომელშიც აღირიცხება შესაბამისი საქაღალდედან დეპარტამენტის გარეთ გატანის და დაბრუნების ფაქტი (პირის ვინაობის, გატანის, დაბრუნების თარიღების მითითებით და ა.შ.).<sup>39</sup>

## 79. როგორ უნდა დავიცვათ სამუშაო დოკუმენტები და ინფორმაცია წაშლა-განადგურებისაგან?

შიდა აუდიტორულ შემოწმებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაცია უნდა ინახებოდეს შიდა აუდიტის სუბიექტში სპეციალურად გამოყოფილ ადგილას და ამასთან ერთად, შეზღუდული უნდა იყოს ხელმისაწვდომობა.

შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიისა და საერთაშორისო სტანდარტის (სტანდარტი 2330) შესაბამისად, დოკუმენტების რეესტრის წარმოებისა და სამუშაო დოკუმენტების შენახვის კონტროლზე პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი. იმ შემთხვევაში, თუ არსებობს მასალების სხვა პირზე გადაცემის აუცილებლობა, რომელიც არ წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელს, გადაცემის საკითხი შეთანხმებულ უნდა იქნეს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსთან, რაც ფიქსირდება შესაბამის უზრუნველყოფაში. ამასთან, უნდა აღირიცხოს შესაბამისი მასალის გამტანი პირი, გატანის და დაბრუნების თარიღები გატანის მიზნის მითითებით.

სამუშაო დოკუმენტების დაკარგვის, წაშლის, შეცვლის თავიდან აცილების მიზნით, ელექტრონული მატარებლის შემთხვევაში პერიოდულად უნდა განხორციელდეს არქივირება (ბექაფი) და მათზე წვდომა/კონტროლი უნდა ჰქონდეს მხოლოდ შიდა აუდიტის სუბიექტს. მაგალითად, მატერიალური სახით არსებული დოკუმენტების დასაცავად, გარდა შეზღუდული ხელმისაწვდომობისა და უსაფრთხოების კუთხით განხორციელებული ღონისძიებებისა, შესაძლებელია დოკუმენტების ელექტრონულ ფორმატში გადატანა (სკანირება) და პარალელურად ამ ფორმით შენახვა უსაფრთხოების შესაბამისი ზომების გათვალისწინებით.

იდა აუდიტორები ვალდებული არიან, კანონმდებლობის მოთხოვნების შესაბამისად უზრუნველყონ კონფიდენციალურობის დაცვა.<sup>40</sup>

39 საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის N593 დადგენილება „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“

40 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 17-ე მუხლი

შიდა აუდიტორული შემოწმების, სტრატეგიული ან წლიური დაგეგმვის დროს მოპოვებული ან შექმნილი ნაბეჭდი ან ელექტრონული დოკუმენტები უნდა განადგურდეს შეძლებისდაგვარად მოკლე ვადაში შრედერის გამოყენებით, იმ შემთხვევაში თუ:

- არ საჭიროებს სისტემატიზაციას;
- შექმნილია დაწესებულებაში და შეიცავს პერსონალურ მონაცემებს;
- განკუთვნილია მხოლოდ შიდა მოხმარებისთვის.

## **80. უნდა მიენიჭოთ თუ არა შიდა აუდიტორულ ანგარიშებს რეგისტრაციის ნომერი?**

დიახ. დოკუმენტების რეესტრის წარმოებისა და შიდა აუდიტორული დოკუმენტების, მათ შორის ანგარიშების შენახვის კონტროლზე პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, ვიდრე არ დადგება მათი არქივში გადაგზავნის დრო. საქმის წარმოების წესით/პოლიტიკით განსაზღვრულია მასალების სისტემატიზაციისა და შენახვის პრინციპები (ასევე იხ. 78-ე კითხვა).

## **81. უნდა შეიცავდეს თუ არა აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტები შიდა აუდიტის ობიექტიდან მოპოვებული ყველა დოკუმენტის ასლს სრულად?**

არა. ინახება მხოლოდ იმ დოკუმენტების ასლები, რომელიც ადასტურებს აუდიტორის მიგნებას, ამყარებს აუდიტორის დასკვნებსა და რეკომენდაციებს. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის პასუხისმგებლობაა, ზედამხედველობა გაუწიოს სამუშაო ქალაქების წარმოების და შენახვის პროცესს, რათა დარწმუნდეს, რომ ისინი სათანადოდ ამყარებენ აუდიტორული შემოწმების პროცესში მოპოვებულ მტკიცებულებებს, დასკვნებს და შესაბამისად გაცემულ რეკომენდაციებს. იმ დოკუმენტების ასლები, რომლებიც მოპოვებულია აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში და არ არის კავშირში აუდიტის მიგნებასთან, დასკვნასთან და რეკომენდაციებთან, უნდა განადგურდეს (ასევე იხ. 46-ე და 47-ე კითხვები).

## **82. რა პერიოდით განისაზღვრება სამუშაო დოკუმენტების შენახვის ვადა?**

ყოველი აუდიტორული შემოწმების დასრულების შემდეგ სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოწესრიგდეს და მოიცავდეს საბოლოო ვერსიებს. დოკუმენტების დაარქივების/შენახვის/განადგურების პოლიტიკა განისაზღვრება შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ. აღნიშნული პოლიტიკით განსაზღვრული უნდა იყოს სამუშაო დოკუმენტების შენახვის ვადა, რომელიც სინქრონიზირებულია დაწესებულებაში არსებულ საქმისწარმოების და არქივების მუშაობის წესთან/პოლიტიკასთან და საქართველოში მოქმედ რეგულაციებთან. აღნიშნულ ვადას განსაზღვრას შიდა

აუდიტის სუბიექტის უფროსი დაწესებულებაში საქმიანობისა და არსებული რისკების გათვალისწინებით.

დოკუმენტების რეესტრის წარმოებისა და შიდა აუდიტორული დოკუმენტების შენახვის კონტროლზე პასუხისმგებელი არის შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, ვიდრე არ დადგება მათი არქივში გადაგზავნის დრო, რის შემდეგაც ეს დოკუმენტები ხელმისაწვდომი იქნება მხოლოდ შესაბამისი უფლებამოსილებით აღჭურვილი პირებისთვის, მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

### **83. როგორ უნდა მოხდეს აუდიტორული შემოწმების/მონიტორინგის ფარგლებში განხორციელებული ინტერვიუების/შეხვედრების დოკუმენტირება?**

შიდა აუდიტის ობიექტთან შეხვედრის/ინტერვიუს ფარგლებში მიღებული ინფორმაციის დოკუმენტირება ოქმის სახით ხორციელდება, თუ ის გამოყენებულ იქნება შემოწმების/მონიტორინგის მიზნების მისაღწევად ან/და წარმოადგენს მტკიცებულებას. იხ. შეხვედრის/ინტერვიუს ოქმის ფორმის ნიმუში (დანართი №1 და №2).

რეკომენდებულია შეხვედრის/ინტერვიუს დოკუმენტირება მისი ჩატარებიდან არაუგვიანეს 2-3 დღისა. ოქმის შედგენისას ხდება ყველა კითხვასთან / საკითხთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი პასუხის/კომენტარის/მოსაზრების ასახვა. ინტერვიუს დროს იდენტიფიცირებულ რისკებზე, სამომავლოდ გასატარებელ ღონისძიებებზე, მოსაპოვებელ დოკუმენტებზე და სხვა მნიშვნელოვან საკითხებზე შიდა აუდიტორი ინტერვიუს ოქმში, კომენტარის/შენიშვნის ველში ახორციელებს შესაბამის ჩანაწერს. შეხვედრის/ინტერვიუს ოქმის ხელმოწერა აუცილებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის შესაბამისი წარმომადგენლების მხრიდან. ინტერვიუს ოქმის შემთხვევაში ოქმის შემდგენი და განმხილველი სხვადასხვა პირია. განმხილველი ძირითადად არის აუდიტის/მონიტორინგის ჯგუფის უფროსი, თუმცა ზოგ შემთხვევაში - შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მოადგილე ან უფროსი.

### **84. რა საჭიროა სამუშაო დოკუმენტების შექმნა, როდესაც შეზღუდულია რესურსები?**

მიუხედავად იმისა, რომ სამუშაო დოკუმენტების შექმნა დაკავშირებულია მნიშვნელოვან დროით რესურსთან, მათი არსებობა კრიტიკულია შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხიანად, სათანადოდ, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიასთან და საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისად წარმართვისთვის. საერთაშორისო სტანდარტის (სტანდარტი 2330) შესაბამისად შიდა აუდიტორმა დოკუმენტაციის სახე უნდა მისცეს შესაბამის ინფორმაციას, რომელსაც ეფუძნება მიგნებები, დასკვნები და აუდიტის/მონიტორინგის შედეგები. შიდა აუდიტორები აუდიტორული საქმიანობის დაგეგმვისა და განხორციელებისას დასკვნებისა და აუდიტის შედეგების

გამყარებისთვის უზრუნველყოფენ შესაბამისი ინფორმაციის დოკუმენტირებას. დოკუმენტირების მეშვეობით ხორციელდება:

- შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნების შესრულების მდგომარეობის ასახვა;
- აუდიტორული შემოწმების/მონიტორინგის ეტაპების - დაგეგმვა, განხორციელება და ანგარიშგება - ადეკვატურად განხორციელების ხელშეწყობა. კერძოდ, სხვადასხვა ინსტრუმენტების (დაკვირვება, ინტერვიუ, რისკების და კონტროლების მატრიცა და სხვა) გამოყენების შედეგად სამუშაო დოკუმენტების თანმიმდევრული შექმნა ხელს უწყობს ხარისხიანი ანგარიშის ჩამოყალიბებას და აადვილებს დაწესებულების ხელმძღვანელთან და შიდა აუდიტის ობიექტებთან კომუნიკაციას;
- ჩატარებული აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესებისთვის შესაბამისი ბაზის შექმნა;
- ინფორმაციის იდენტიფიცირების, ანალიზის და შეფასების დოკუმენტირება, რათა საფუძვლიანი გახადოს შემოწმების შედეგები და დასკვნები;
- მოპოვებული ინფორმაციის/ფაქტების სიზუსტისა და სისრულის უზრუნველყოფა;
- სტანდარტებთან და საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შესაბამისობის ასახვა;
- საქმიანობის თანმიმდევრულად ასახვისა და მესამე მხარის ან ახალი შიდა აუდიტორისათვის მასალების გაცნობის ხელშეწყობა, მათ შორის პროცესის განგრძობითობა;
- სამუშაო დოკუმენტის შემსრულებლის იდენტიფიცირება, რომელიც უზრუნველყოფს გადამოწმებადობის პრინციპის დაცვას და საჭიროების შემთხვევაში პასუხისმგებელი პირის განსაზღვრას.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილი მიზნებისა, სამუშაო დოკუმენტები:

- ეხმარება შიდა აუდიტორს აუდიტის/მონიტორინგის ანგარიშის დაწერაში;
- წარმოადგენს მტკიცებულებას, რომელსაც ეფუძნება შემფასებელი შიდა აუდიტის სუბიექტის გარე შეფასებისას. ასევე, გამოიყენება თვითშეფასების დროსაც;
- მიუთითებს შიდა აუდიტორის პროფესიონალიზმსა და კომპეტენტურობაზე;
- ქმნის შედარების საფუძველს მომავალი აუდიტების ჩატარებისას;
- დისკუსიების დროს შიდა აუდიტის ობიექტთან ზრდის შიდა აუდიტის მიმართ სანდოობას.

## **8.5. სავალდებულოა თუ არა, შიდა აუდიტორებმა ყოველი აუდიტორული შემოწმებისას დადონ ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობაზე ხელწერილი?**

დიახ. კანონის<sup>41</sup> მოთხოვნის შესაბამისად განსაზღვრულია ინტერესთა კონფლიქტის შემთხვევები, თუმცა ეთიკის კოდექსი ასევე განსაზღვრავს იმ პრინციპებს, რომელიც დაცული უნდა იყოს ინტერესთა კონფლიქტის თავიდან აცილების მიზნით. შესაბა-

<sup>41</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 26-ე მუხლი



მისად, ყოველი მარწმუნებელი საქმიანობის განხორციელების წინ აუდიტში მონაწილე ყველა პირმა (შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა, მოადგილემ და შიდა აუდიტორებმა) წერილობით უნდა განაცხადოს ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობის თაობაზე (იხ. დანართი №3).

შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შესაბამისად, აუდიტორის ობიექტურობა ოთხი პრინციპიდან ერთ-ერთია. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესაბამისად ობიექტურობა შეიძლება განიმარტოს, როგორც უნარი და შესაძლებლობა, განსაზღვრო სიტუაცია/პროცესი ემოციური და პერსონალური ფაქტორებით განპირობებული გავლენის გარეშე. იგივე მიზნის მისაღწევად თავიანთი საქმიანობის განხორციელებისას შიდა აუდიტორები ასევე უნდა ეცადონ, თავიდან აიცილონ ინტერესთა კონფლიქტები.

ინტერესთა კონფლიქტი ისეთი გარემოებაა, რომელშიც შიდა აუდიტორს გააჩნია კონკურენტული, პროფესიონალური ან პირადი ინტერესი. მსგავს კონკურენტულ ინტერესებს შეუძლიათ გაართულონ შიდა აუდიტორის მოვალეობების მიუკერძოებლად შესრულება. ინტერესთა კონფლიქტი შეიძლება არსებობდეს არაეთიკური ან არასათანადო ქმედებების გარეშეც. ინტერესთა კონფლიქტმა შესაძლოა წარმოშვას არასათანადო აღქმა, რამაც შესაძლოა გამოიწვიოს შიდა აუდიტორის, მისი პროფესიისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის მიმართ ნდობის დაკარგვა. ინტერესთა კონფლიქტმა შესაძლოა ზიანი მიაყენოს შიდა აუდიტორის შესაძლებლობას, ობიექტურად შეასრულოს თავისი მოვალეობა და პასუხისმგებლობა.

## 86. რა ინფორმაციას უნდა შეიცავდეს აუდიტის პროგრამა?

აუდიტის პროგრამა წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომელიც გამოიყენება აუდიტორული შემოწმების/მონიტორინგის პროცესის ეფექტიანად წარმართვისთვის. აუდიტის პროგრამა მოიცავს დაგეგმილ აქტივობებს, შესრულებაზე პასუხისმგებელ პირებს, ღონისძიებების განხორციელების დაგეგმილ და ფაქტობრივ თარიღებს (იხ. დანართი №4) და ა.შ. იგი დგება შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსის მიერ და შიდა აუდიტორული შემოწმების/მონიტორინგის პროცესში ექვემდებარება პერიოდულ განახლებას. დოკუმენტირებისას იბეჭდება საბოლოო ვერსია და იდება საქმის მასალებში.

## 87. რა აუცილებელ რეკვიზიტებს უნდა შეიცავდეს რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა?

კანონის<sup>42</sup> მოთხოვნის შესაბამისად რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმას შეიმუშავებს შიდა აუდიტის ობიექტი, ხოლო შიდა აუდიტის სუბიექტი საბოლოო სახით აყალიბებს შიდა აუდიტორულ ანგარიშს და მას შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილ რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმასთან

<sup>42</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-2 და მე-6 პუნქტები

ერთად უგზავნის დაწესებულების ხელმძღვანელს (დანართი №5). რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა შიდა აუდიტის სუბიექტს უნდა მიეწოდოს დაწესებულებაში არსებული ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესაბამისად რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა უნდა მოიცავდეს შემდეგ ძირითად ინფორმაციას:

- რეკომენდაციის შესაბამისი გასატარებელი ღონისძიება;
- ღონისძიების შესრულების ვადა;
- შესრულებაზე პასუხისმგებელი პირი და სხვა შიდა აუდიტის სუბიექტისა და შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ განსაზღვრული ინფორმაცია.

### **88. უნდა აისახოს თუ არა შიდა აუდიტის ობიექტთან ანგარიშის პროექტში დასმული საკითხების განხილვა დოკუმენტალურად და რა ფორმით?**

აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის განხილვა წარმოადგენს აუდიტის შედეგების კომუნიკაციის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ეტაპს. შესაბამისად, აუცილებელია შედეგებზე ანგარიშის პროექტის მომზადება (იხ. დანართი №6), შეხვედრის ორგანიზება პროექტის განხილვის მიზნით და შეხვედრის ოქმის შედგენა (იხ. დანართი №2). აღნიშნული საკითხი დეტალურად არის განხილული ამავე თავის 83-ე კითხვაში.

## თავი VIII. გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი

### 89. როგორ მოვიქცეთ, თუ მონიტორინგის შედეგად გამოვლინდა, რომ შიდა აუდიტის ობიექტმა ვერ გამოასწორა ხარვეზები და არ გაითვალისწინა რეკომენდაციები?

საერთაშორისო სტანდარტის (სტანდარტი 2500) შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა დანერგოს მონიტორინგის პროცესი, რათა მონიტორინგი გაუწიოს და დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის მხრიდან რეკომენდაციების დანერგვის მიზნებისთვის ღონისძიებები განხორციელდა ეფექტიანად ან ხელმძღვანელობამ მიიღო ის რისკები, რაც დარჩა რეკომენდაციების დაუწერგაობით. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესაბამისად, თუ შეფასების დროს დადგინდა, რომ გაცემული რეკომენდაციები არ შესრულდა ან არასრულადაა შესრულებული, შიდა აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ რეკომენდაციების შეუსრულებლობის შედეგები და შეაფასონ დამატებითი რისკები, რაც გამოწვეულია შიდა აუდიტის ობიექტის უმოქმედობით ან არასაკმარისი ძალისხმევით. როდესაც შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელი არ ითვალისწინებს შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შემუშავებულ რეკომენდაციებს და არ ცდილობს ხარვეზების აღმოფხვრას, ასეთ შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი აღნიშნულის შესახებ ატყობინებს დაწესებულების ხელმძღვანელს. პროგრესის არარსებობის და მაღალი რისკების აღმოჩენის შემთხვევაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა წერილობით, ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით, დაწესებულების ხელმძღვანელს უნდა შეატყობინოს რეკომენდაციების შეუსრულებლობის შესახებ და განუმარტოს აღნიშნული რისკებისა და მოსალოდნელი შედეგების დაწესებულებაზე ზეგავლენის ხარისხის შესახებ.

თუ მონიტორინგის განხორციელების ფაზაში დადგინდება, რომ შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობას არ მიუღია ზომები სისუსტეების გამოსასწორებლად და რეკომენდაციების შესასრულებლად, აღნიშნულის შესახებ ინფორმაცია ასევე ისახება შიდა აუდიტის წლიურ ანგარიშში.

### 90. რა ღონისძიებას უნდა მიმართოს შიდა აუდიტის სუბიექტმა იმ შემთხვევაში, თუ რეკომენდაციას დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ არ მოჰყვება სათანადო რეაგირება?

გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიშის წარდგენის შემდეგ მნიშვნელოვანია, დაწესებულების ხელმძღვანელთან შეხვედრის ფარგლებში განხორციელდეს ანგარიშში დაფიქსირებული რისკების, მოსაზრებებისა და რეკომენდაციების განხილვა და მათი განხორციელების აუცილებლობაზე ხაზგასმა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ. გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიშში უნდა დაფიქსირდეს გაცემული რეკომენდაციების შესრულების შესაბამისი სტატუსები. იმ შემთხვევაში, თუ მონიტორინგის შედეგად

გამოვლინდა ისეთი რეკომენდაციები, რომელიც თავის დროზე იყო შეთანხმებული, მაგრამ მაინც არ განხორციელდა, აღნიშნული ფაქტი უნდა დაფიქსირდეს ანგარიშში. ამასთან ერთად, შესაძლოა განხორციელდეს შემდეგ:

- ანგარიშში მიეთითოს ის გარემოებებიც, რის გამოც ვერ მოხდა რეკომენდაციის განხორციელება, მათ შორის არასათანადო და არადროული მხარდაჭერა ხელმძღვანელობის მხრიდან;
- განისაზღვროს და შეფასდეს რეკომენდაციების განუხორციელებლობასთან დაკავშირებული რისკები და აისახოს ანგარიშში;
- საჭიროების შემთხვევაში ანგარიშში დაფიქსირდეს დამატებითი/განახლებული რეკომენდაციები.

## 91. საკმარისია თუ არა, შიდა აუდიტის ობიექტისთვის გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგის ანგარიშის მიწოდება ელექტრონული ფოსტის საშუალებით?

არა. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესაბამისად, მონიტორინგის პროცედურების დასრულებისას შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა შეადგინოს რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიში, რომელიც წარედგინება შიდა აუდიტის ობიექტის უფროსს. ისევე, როგორც აუდიტორული შემოწმების ანგარიში, გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგის ანგარიშის გაგზავნა ხდება დაწესებულებაში არსებული ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის საშუალებით (დამატებით იხ. 76-ე კითხვა).

## 92. რა ვადაში უნდა მოხდეს შიდა აუდიტის ობიექტის გამონმაურება მონიტორინგის ანგარიშის წარდგენის შემდეგ?

კანონის<sup>43</sup> თანახმად შიდა აუდიტის ობიექტის საკუთარი მოსაზრების დაფიქსირების შესაძლებლობა ვრცელდება მხოლოდ აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის პროექტთან დაკავშირებით. თუმცა დადებითი შედეგების მიღწევის მიზნით რეკომენდებულია, მონიტორინგის ანგარიშის პროექტში დაფიქსირებული შედეგების გაცნობა და განხილვა მოხდეს შიდა აუდიტის ობიექტთან, სადაც კიდევ ერთხელ ექნებათ თავიანთი პოზიციის დაფიქსირების შესაძლებლობა. აღნიშნული შეხვედრის შემდეგ კი მონიტორინგის ანგარიში წარედგინება დაწესებულების ხელმძღვანელს. შესაბამისად, აუდიტის ობიექტს არ აქვს ვალდებულება, გამონმაურება მოახდინოს მონიტორინგის ანგარიშის წარდგენის შემდეგ. თუმცა სასურველია, შიდა აუდიტის სუბიექტმა მოითხოვოს აუდიტის ობიექტის მოსაზრება მონიტორინგის ანგარიშის პროექტთან დაკავშირებით გონივრულ ვადაში. იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის ობიექტი არ გამოეხმაურება აღნიშნულ მოთხოვნას გონივრულ ვადაში, შიდა

43 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 23-ე მუხლის მე-2 პუნქტი

აუდიტის სუბიექტის უფროსმა მონიტორინგის ანგარიში უნდა წარდგინოს დაწესებულების ხელმძღვანელთან.

### 93. როგორ დაგეგმეთ მონიტორინგი წლიური გეგმის შემუშავებისას?

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი პასუხისმგებელი ჩასატარებელი მონიტორინგის დაგეგმვაზე. დაგეგმვა ძირითადად ეფუძნება რეკომენდაციების განხორციელებლობის შემთხვევაში რისკების დონეს, ისევე როგორც რეკომენდაციების განხორციელების სირთულესა და აქტუალობას დროულობის თვალსაზრისით.

შიდა აუდიტის სუბიექტი წლიური დაგეგმვისას არჩევს იმ რეკომენდაციებს, რომელთა მონიტორინგიც ჩატარდება მომდევნო წელს, რამდენიმე ფაქტორის გათვალისწინებით, მათ შორის:

- შემოწმებული პროცესის მნიშვნელობა, გამოვლენილი სისუსტეების ხასიათი და რეკომენდაციის კრიტიკულობა;
- რეკომენდაციის შესრულების ვადის დადგომა მონიტორინგის განხორციელებამდე;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის ადამიანური და დროითი რესურსი და სხვა.

მონიტორინგის სწორად დაგეგმვისთვის შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ხელმძღვანელობს შიდა აუდიტორულ ანგარიშზე დაფუძნებული რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმით, სადაც ასევე მითითებულია რეკომენდაციის განხორციელების ვადები.

ზემოაღნიშნული ფაქტორების გათვალისწინებით გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი აუდიტორულ შემოწმებებთან ერთად ასახვას ჰპოვებს შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში, რომელიც მტკიცდება დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ.

### 94. როგორ შევარჩიოთ რეკომენდაციები მონიტორინგის დაგეგმვის ეტაპზე?

ვინაიდან ადამიანური და დროითი რესურსები მუდმივად შეზღუდულია, მნიშვნელოვანია კონკრეტული მონიტორინგის დაგეგმვისას მოხდეს რეკომენდაციების შერჩევა, რომელიც დაექვემდებარება მონიტორინგს. ეს განსაკუთრებით აქტუალური ხდება მაშინ, როდესაც აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში გაიცა ბევრი და შინაარსობრივად მრავალფეროვანი რეკომენდაცია და მონიტორინგის ჩატარება მოითხოვს დიდ დროით და ადამიანურ რესურსს. ასეთ შემთხვევაში დასაშვებია, რომ მონიტორინგის განხორციელებისას არ მოხდეს ყველა გაცემული რეკომენდაციის შესრულების შემოწმება, თუმცა ამ გადაწყვეტილებას უნდა ჰქონდეს შესაბამის დასაბუთება. დარჩენილი რეკომენდაციების შემოწმება შესაძლოა განხორციელდეს ახალი მონიტორინგის ფარგლებში.

მონიტორინგის ჯგუფის უფროსი არჩევს იმ რეკომენდაციებს, რომელთა მონიტორინგიც ჩატარდება, რამდენიმე ფაქტორის გათვალისწინებით (ასევე იხ. 93-ე კითხვა):

- ცვლილებების განხორციელების პერიოდი - რეკომენდაციის შინაარსიდან გამომდინარე, იმისათვის, რომ შესაძლებელი იყოს პრაქტიკაში რეკომენდაციით გათვალისწინებული ღონისძიებების დანერგვის შეფასება (მაგალითად, რეკომენდაციის შესაბამისად შესამუშავებელი ინსტრუქციის პრაქტიკაში დანერგვა), რეკომენდაციის შესრულების შემდეგ მონიტორინგამდე გარკვეული პერიოდის გასვლა;
- ღონისძიებების განხორციელების წარუმატებლობის შემთხვევაში პრობლემების გაჩენის რისკი;
- რეკომენდაციების შესასრულებლად საჭირო ქმედებების და დანახარჯების მოცულობა;
- ქმედებები, დაკავშირებული რამდენიმე სტრუქტურული ერთეულის საქმიანობასთან.

შერჩეული რეკომენდაციების შემდეგ ჯგუფის უფროსი ადგენს მონიტორინგის განხორციელების პროგრამას იმისათვის, რომ დაგეგმოს მონიტორინგისას გამოსაყენებელი შესაბამისი აუდიტორული ინსტრუმენტები (ინტერვიუ, დაკვირება, დოკუმენტების შესწავლა და ა.შ.) (ასევე იხ. 93-ე და 95-ე კითხვები).

## 95. სავალდებულოა თუ არა მონიტორინგის ჩატარება აუდიტის იმ ობიექტებში, სადაც კომუნიკაციის შედეგად ცნობილია რეკომენდაციების სრულად შესრულება?

მონიტორინგი წარმოადგენს პროცესს, როდესაც შიდა აუდიტორი აფასებს რეკომენდაციების შესრულების მიზნებისთვის განხორციელებული ღონისძიებების ადეკვატურობას, დროულობას და ეფექტიანობას. შესაბამისად, შიდა აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ შიდა აუდიტორულ ანგარიშში მოცემული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა, მოახდინონ დოკუმენტირება და ასახონ, გაუმჯობესდა თუ არა შიდა აუდიტის ობიექტის მდგომარეობა.

აქედან გამომდინარე, მხოლოდ აუდიტის ობიექტის მიერ კომუნიკაციის შედეგად მინიჭებული სტატუსი „შესრულებულია“ არ არის საკმარისი გადაწყვეტილების მიღებისას მონიტორინგის არჩატარების თაობაზე. როდესაც შიდა აუდიტორი აწარმოებს მონიტორინგს რეკომენდაციების შესრულებაზე, მან უნდა განსაზღვროს არა მხოლოდ ის, თუ რა ნაბიჯები გადაიდგა რეკომენდაციების შესასრულებლად, არამედ უნდა შეაფასოს, მოხდა თუ არა სასურველი შედეგის მიღწევა.

თუმცა არსებობს შემთხვევები, როდესაც მონიტორინგის დაწყებისას მიღებული ინფორმაცია განხორციელებული ღონისძიებებისა და წარმოდგენილი შესაბამისი დოკუმენტური მტკიცებულებების შესახებ საკმარისია იმისათვის, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა მიიღოს გადაწყვეტილება, მომდევნო შიდა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში განახორციელოს რეკომენდაციების შესრულების ეფექტიანობის შეფასება.

## 96. რეკომენდაციის შეუსრულებლობის ან ნაწილობრივ შესრულებისას ვვგეგმავთ და ვახორციელებთ თუ არა განმეორებით მონიტორინგს გონივრულ ვადაში?

თუ რეკომენდაციების შეუსრულებლობა/ნაწილობრივ შეუსრულებლობა არ არის გამოწვეული ობიექტური გარემოებებით და აუდიტის ობიექტი არ ატარებს სამოქმედო გეგმით გათვალისწინებულ ღონისძიებებს, შიდა აუდიტორის მიერ დამატებით უნდა იქნეს გაანალიზებული რეკომენდაციების შეუსრულებლობის შედეგები და შეფასდეს ის რისკები, რაც რეკომენდაციების შეუსრულებლობამ გამოიწვია. მონიტორინგის ანგარიშში დაფიქსირებული რეკომენდაციით შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა შეიძლება მიიღოს გადაწყვეტილება შიდა აუდიტის ობიექტში განმეორებითი აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შესახებ და გაითვალისწინოს აღნიშნული წლიური დაგეგმვის ეტაპზე, თუ რეკომენდაციის კრიტიკულობიდან გამომდინარე საჭიროდ არ ჩაითვლება უახლოეს პერიოდში განმეორებითი მონიტორინგის ჩატარება.

## 97. რა სახით გამოვითხოვთ რეკომენდაციების შესრულების შესახებ ინფორმაცია?

წლიური გეგმით განსაზღვრული ვადის მიხედვით მონიტორინგის დაწყებამდე რეკომენდებულია, ერთი კვირით ადრე შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა შიდა აუდიტის ობიექტს ელექტრონული დოკუმენტბრუნვის სისტემის საშუალებით აცნობოს მონიტორინგის დაწყების თაობაზე. აღნიშნულ წერილთან ერთად რეკომენდებულია, საბოლოო ანგარიში რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის ფორმასთან ერთად (იხ. დანართი №7) გაუზიაროს აუდიტის ობიექტს. მონიტორინგის ჯგუფის უფროსი უზრუნველყოფს №7 დანართით განსაზღვრული ფორმის იმ ნაწილის შევსებას, რომელიც ეხება გაცემულ რეკომენდაციებს.

მხოლოდ აღნიშნული ფორმით მიღებული პასუხი არ არის საკმარისი შიდა აუდიტორისთვის, ვინაიდან საერთაშორისო სტანდარტის (სდანდარტი 2500) შესაბამისად შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა დანერგოს ისეთი მონიტორინგის პროცესი, რომელიც მონიტორინგს გაუწევს და დარწმუნდეს, რომ ხელმძღვანელობის მხრიდან რეკომენდაციების დანერგვის მიზნებისთვის ღონისძიებები განხორციელდა ეფექტიანად. ამისათვის კი საჭიროა მსგავსი აუდიტორული პროცედურების გატარება, რომელსაც შიდა აუდიტის ჯგუფი ახორციელებს აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვისას და განხორციელების ეტაპებზე.

## 98. როგორ ვიქცევით მონიტორინგის დროს ახალი დარღვევების/ ხარვეზების აღმოჩენის შემთხვევაში?

შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის ობიექტურობის პრინციპიდან და საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებიდან გამომდინარე, ახალი ხარვეზების/დარღვევის აღმოჩენის შემთხვევაში შიდა აუდიტორმა აღნიშნული ფაქტი უნდა ასახოს მონიტორინგის ანგარიშში და წარუდგინოს დაწესებულების ხელმძღვანელს. ამასთან ერთად ანგარიშში უნდა მიეთითოს ის რისკები და შესაძლო ნეგატიური შედეგები, რასაც იწვევს აღნიშნული ხარვეზი/დარღვევა დაწესებულებისთვის (დამატებით იხ. 46-ე, 47-ე და 52-ე კითხვები).

## 99. მონიტორინგის განხორციელებისას სავალდებულოა თუ არა ახალი ჯგუფის შექმნა, თუ მონიტორინგს ატარებს აუდიტორული შემოწმების იგივე ჯგუფი?

მონიტორინგის განხორციელებისას არ არის სავალდებულო, რომ ჯგუფი იყოს იმავე შემადგენლობით, რაც აუდიტორული შემოწმების დროს. ჯგუფის შემადგენლობა დამოკიდებულია მონიტორინგის დაწყებისას შიდა აუდიტის სუბიექტში არსებული ადამიანური რესურსების დატვირთულობაზე. თუმცა რეკომენდებულია, რომ ერთი შიდა აუდიტორი, რომელიც მონაწილეობას იღებდა აუდიტორული შემოწმებისას ასევე განისაზღვროს მონიტორინგის ჯგუფის წევრად. ეს ხელს შეუწყობს მონიტორინგის დროულად და ეფექტიანად წარმართვას. გადაწყვეტილებას ჯგუფის ფორმირებაზე იღებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი.

## 100. როგორი უნდა იყოს მონიტორინგის ანგარიშის სტრუქტურა?

მონიტორინგის შედეგების მიხედვით მონიტორინგის ჯგუფი ადგენს მონიტორინგის ანგარიშის პროექტს დანართი N<sup>o</sup>6-ის შესაბამისად, რომელიც უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობასთან დაკავშირებით, შეუსრულებლობის მიზეზებს და დარჩენილ რისკებს. მონიტორინგის ანგარიშში ასევე უნდა აისახოს პასუხისმგებელი ერთეულების განსხვავებული პოზიცია, არსებობის შემთხვევაში.



ინტერვიუს ოქმი			
აუდიტის N		შედგენილია: <i>აუდიტორის სახელი, გვარი</i>	თარიღი:
აუდიტორული შემოწმება: <i>(თემის სათაური)</i>		განხილულია: <i>განმხილველის სახელი, გვარი</i>	თარიღი:
ინტერვიუერი:			
ინტერვიუს ჩატარების თარიღი:			
ინტერვიუს მიზანი:			
რესპონდენტი:		რესპონდენტის თანამდებობა:	ინტერვიუს ჩატარების ადგილი:
	ინტერვიუს კითხვა	რესპონდენტის პასუხი	აუდიტორის კომენტარი
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			
6.			
7.			
შენიშვნა:			

## შეხვედრის ოქმი №

<b>აუდიტორული შემოწმება:</b>			
<b>შეხვედრის თარიღი:</b>		<b>ხანგძლივობა:</b>	
<b>შეხვედრის ინიციატორი/ორგანიზატორი:</b>		<b>ადგილი:</b>	
<b>1. შეხვედრის მიზანი</b>			
<b>2. დამსწრეები</b>			
<b>სახელი, გვარი</b>	<b>სამსახური</b>	<b>E-mail</b>	<b>ტელეფონი</b>
<b>3. დღის წესრიგი</b>			
<b>თემა</b>	<b>განხილვის შედეგი/გადაწყვეტილება</b>		
<b>4. განხილვა</b>			
<b>5. დაგეგმილი ღონისძიებები</b>			
<b>დასახელება</b>	<b>პასუხისმგებელი პირი</b>	<b>ვადები</b>	
<b>6. შემდეგი შეხვედრა</b>			
<b>თარიღი:</b>		<b>დრო:</b>	
<b>ადგილი:</b>			
<b>მიზანი:</b>			

ხელწერილი დაწესებულების დასახელება შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების ინტერესთა კონფლიქტის არარსებობის შესახებ

შიდა აუდიტორული შემოწმება	
შიდა აუდიტის ობიექტი	
შიდა აუდიტის თემა	
შესამოწმებელი პერიოდი	
შიდა აუდიტორი	

ხელმოწერით ვადასტურებ, რომ

- შესამოწმებელ პერიოდში არ მიმუშავია შიდა აუდიტის ობიექტში;
- ჩემი პირველი და მეორე რიგის მემკვიდრეებს ან ოჯახის სხვა წევრებს ან სხვა ახლო ნათესავებს ბოლო ერთი წლის განმავლობაში არ უკავიათ და არც შესამოწმებელ პერიოდში ეკავათ ხელმძღვანელი თანამდებობები შიდა აუდიტის ობიექტში;
- არ არსებობს სხვა რაიმე გარემოება, რომელიც იწვევს ჩემს დაინტერესებას ზემოაღნიშნული შიდა აუდიტორული შემოწმების შედეგებით ან/და გავლენას ახდენს ჩემს ობიექტურობასა და მიუკერძოებლობაზე.

აქვე ვაცხადებ, რომ მაკისრია ვალდებულება, შიდა აუდიტორული შემოწმების მიმდინარეობისას ისეთი გარემოების დადგომის ან გამოვლენისას, რომელიც იწვევს შიდა აუდიტორული შემოწმების შედეგებით ჩემს დაინტერესებას ნებისმიერი სახით ან/და გავლენას ახდენს ჩემს მიუკერძოებლობასა და ობიექტურობაზე, ამის შესახებ დაუყოვნებლივ წერილობით და ზეპირად ვაცნობო შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფროსს<sup>1</sup>.

ხელმოწერა

/-----/

თარიღი:

<sup>1</sup>შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის ინტერესთა კონფლიქტის შემთხვევაში, უნდა ეცნობოს დაწესებულების ხელმძღვანელს.

აუდიტის პროგრამა	№	დოკუმენტის ნომერი
------------------	---	-------------------

აუდიტის დასახელება:		აუდიტის №:	
დოკუმენტის შემდგენელი:		თარიღი:	
		რეფერენსი:	

№	თემა	დაგეგმილი აქტივობა	ქვედანაყოფი	შემსრულებელი	დაგეგმილი ვადა	ფაქტობრივი შესრულება
1.	რა მიზნით ტარდება აქტივობა: მაგ. რისკების და კონტროლების მატრიცის შემუშავება, ბლოკ-სქემის აგება და ა.შ.	ინსტრუმენტის დასახელება: ინტერვიუ, დაკვირვება, ინფორმაციის გამოთხოვა და ა. შ.	რომელ ერთეულთან ტარდება ინტერვიუ, დაკვირვება და ა. შ	შიდა აუდიტის სუბიექტიდან ვინ ახორციელებს აქტივობას		
2.						
3						
5						

ჯგუფის უფროსი

*ხელმოწერა თარიღი*

შიდა აუდიტის  
სამსახურის უფროსი

*ხელმოწერა თარიღი*

რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა

აუდიტორული შემოწმება N\_\_\_\_  
აუდიტის თემის დასახელება:

#	რეკომენდაციის N	რეკომენდაცია	გასატარებელი ღონისძიებები	შესრულების ვადა	პასუხისმგებელი სტრუქტურული ქვედანაყოფ(ებ)ი
1					
2					

(აუდიტორული შემოწმების თემის სათაური)

შიდა აუდიტორული შემოწმება N\_\_\_

## რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიში

მონიტორინგის ანგარიშის ნომერი: \_\_\_\_

თარიღი: \_\_\_\_\_

სარჩევი

1. შესავალი .....	3
2. რეკომენდაციების შესრულების ანალიზი .....	5
3. დასკვნა.....	5

## 1. შესავალი

### 1.1. მონიტორინგის მიზანი

- აუდიტორული შემოწმების მოკლე მიმოხილვა
- მონიტორინგის შედეგების მოკლე რეზუმე

მონიტორინგის ანგარიშის მიზნებისთვის რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა შეფასდა შემდეგი სტატუსების მიხედვით:

*სტატუსების ჩამონათვალი და განმარტება*

### 1.2. მონიტორინგის საფუძვლები

მონიტორინგი განხორციელდა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონისა და \_\_\_\_\_ შიდა აუდიტის \_\_\_\_\_ დებულების და მერის 20\_\_\_\_ წლის \_\_\_\_\_ დეკემბრის N\_\_\_\_ ბრძანებით დამტკიცებული შიდა აუდიტის წლიური გეგმის (20\_\_\_\_ წელი) საფუძველზე.

შიდა აუდიტის სუბიექტი ხელმძღვანელობდა შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიით და საქართველოს მთავრობის 20\_\_\_\_ წლის \_\_\_\_\_ ივლისის N\_\_\_\_ განკარგულებით დამტკიცებული „შიდა აუდიტის სტანდარტების“ შესაბამისად.

### 1.3. მონიტორინგი განხორციელდა შემდეგი ჯგუფის მიერ:

- (ჯგუფის უფროსი);
- (ჯგუფის წევრი).

### 1.4. მონიტორინგისას გამოყენებული პროცედურები

მონიტორინგის მიზნების მისაღწევად შიდა აუდიტის ჯგუფმა გამოიყენა სხვადასხვა სახის აუდიტორული პროცედურები:

- რეკომენდაციების შესრულებაზე პასუხისმგებელი ქვედანაყოფების მიერ მოწოდებული მტკიცებულებების შესწავლა და შეფასება;
- პროცესთან დაკავშირებულ პირებთან ინტერვიუები;
- მონიტორინგის ანგარიშის განხილვა რეკომენდაციების შესრულებაზე პასუხისმგებელ სტრუქტურულ ერთეულებთან.
- *მიეთითება ყველა მნიშვნელოვანი პროცედურები*



## 1.5. გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა

შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა ასახულია ცხრილში.

### ცხრილი - გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობა

სულ გაცემული რეკომენდაციები	რეკომენდაციები, რომელთა მონიტორინგიც განხორციელდა <sup>1</sup>	მიეთითება რეკომენდაციის შესაბამისი სტატუსი	მიეთითება რეკომენდაციის შესაბამისი სტატუსი	მიეთითება რეკომენდაციის შესაბამისი სტატუსი	რეკომენდაციები, რომელთა შესრულების ვადა დადგა, თუმცა არ დაექვემდებარა მონიტორინგს <sup>2</sup>	რეკომენდაციები, რომელთა შესრულების ვადა არ დამდგარა
17						
%-ული მაჩვენებელი						

მონიტორინგის ჯგუფის მიერ რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის შესწავლის შედეგები და რეკომენდაციების არასრულად შესრულების ან/და შეუსრულებლობის შედეგად დარჩენილი რისკები განხილულია ქვემოთ მოცემულ თავში.

იმ რეკომენდაციების (ჯამში \_\_\_ რეკომენდაცია) მონიტორინგის ვადები, რომელთა შესრულების მდგომარეობის შეფასება არ განხორციელებულა მიმდინარე მონიტორინგის ფარგლებში, განისაზღვრება შიდა აუდიტის მომდევნო პერიოდის წლიური გეგმ(ებ)ით.

<sup>1</sup> არსებობის შემთხვევაში შესაბამისი განმარტება

<sup>2</sup> არსებობის შემთხვევაში შესაბამისი განმარტება - მაგ. #\_ და #\_ რეკომენდაციების შესრულების სტატუსის შეფასებისთვის მნიშვნელოვანია გასული იყოს მისი დანერგვისათვის საჭირო პერიოდი, შესაბამისად, აღნიშნული რეკომენდაციების შეფასება მიმდინარე მონიტორინგის ფარგლებში არ განხორციელებულა.

## 2. რეკომენდაციების შესრულების ანალიზი

რეკომენდაცია N
მოკლე აღწერა
შეუსრულებლობის მიზეზები
განმარტება
დარჩენილი რისკები
რისკ ფაქტორების და რისკების ჩამონათვალი შესაძლო შედეგების მითითებით

რეკომენდაცია N
მოკლე აღწერა
შეუსრულებლობის მიზეზები
განმარტება
დარჩენილი რისკები
რისკ ფაქტორების და რისკების ჩამონათვალი შესაძლო შედეგების მითითებით

რეკომენდაცია N
მოკლე აღწერა
შეუსრულებლობის მიზეზები
განმარტება
დარჩენილი რისკები
რისკ ფაქტორების და რისკების ჩამონათვალი შესაძლო შედეგების მითითებით

## 3. დასკვნა

მონიტორინგის მოკლე შეჯამება და დასკვნა

მონიტორინგის ჯგუფის უფროსი /\_\_\_\_/

მონიტორინგის ჯგუფის წევრი /\_\_\_\_/

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი /\_\_\_\_/

