

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



რუსუდან სრესელი

შიდა კონტროლის და შიდა აუდიტის დანერგვასთან დაკავშირებული აქტუალური  
საკითხების კვლევა

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად  
წარმოდგენილი სადისერტაციო ნაშრომი

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: ლევან საბაური  
თსუ პროფესორი

თბილისი

2023

## სარჩევი

შესავალი.....	3
თავი 1. შიდა აუდიტის არსი, მნიშვნელობა და თეორიული ასპექტები.....	10
1.1 შიდა აუდიტის განვითარების ისტორია და ადგილი შიდა კონტროლის სისტემაში.....	10
1.2 შიდა აუდიტის ორგანიზაციის საკითხები და საერთაშორისო გამოცდილება.....	18
1.3 შიდა აუდიტის თეორიული ასპექტები, მათი განვითარებისა და გამოყენების პერსპექტივა .....	37
თავი 2. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიური მიდგომები და შეფასების პრინციპები.....	55
2.1 შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი რისკების დახასიათება და კლასიფიკაცია.....	56
2.2 რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასების საკითხები: მნიშვნელოვანი მიდგომები და მექანიზმები.....	72
2.3 შიდა აუდიტის ადგილობრივი და საერთაშორისო პრაქტიკა.....	91
თავი 3. შიდა აუდიტის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის განვითარების კვლევის კონცეპტუალური ასპექტები .....	118
3.1 შიდა აუდიტის კვლევის მეთოდოლოგიის, სტრატეგიისა და დაგეგმვის საკითხები.	118
3.2 კვლევის შედეგების ანალიზი და ინტერპრეტაცია.....	133
3.3 კვლევის შედეგებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები და მათი გამოყენების პერსპექტივა .....	153
დასკვნა.....	161
გამოყენებული ლიტერატურა.....	168
დანართები .....	188

## შესავალი

**საკვლევი თემის აქტუალობა.** თანამედროვე ეკონომიკური გარემო ხასიათდება დინამიზმითა და ინოვაციებით. ეკონომიკის ფუნქციონირების ახალ პირობებთან და ტენდენციებთან ადაპტაცია აუცილებელია, როგორც სამეცნიერო-აკადემიური წრეებისათვის, ასევე ეკონომიკური სუბიექტებისათვისაც, რადგან ეს უკანასკნელნი პირველნი გრძნობენ და აღიქვამენ კაპიტალის, რესურსებისა და შრომის ბაზრებისთვის დამახასიათებელ ცვლილებებს.

გრძელვადიან პერსპექტივაში საქართველოში ბიზნესის წარმატებული განვითარების მნიშვნელოვან წინაპირობას წარმოადგენს მისი კონკურენტუნარიანობის ამაღლება. კონკურენტუნარიანობა ორი ძირითადი ფაქტორისაგან შედგება - კაპიტალის მომგებიანი პირობებით მოზიდვისა და კომპანიის არსებული რესურსების ეფექტიანი გამოყენების უნარებისგან. კომპანიის საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლების შესაძლებლობების გამოვლენის ერთ-ერთ ეფექტიან ინსტრუმენტად გვევლინება შიდა აუდიტი.

შიდა აუდიტი, როგორც ორგანიზაციის მართვისა და კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი, ხელს უწყობს გამჭვირვალე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. რაციონალურად ორგანიზებული შიდა კონტროლის და აუდიტის სისტემა საშუალებას იძლევა მონიტორინგი გაეწიოს, გაანალიზდეს და შეფასდეს ბიზნეს პროცესები, რაც საბოლოო ჯამში, ხელს უწყობს ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებას და აქტივების შენარჩუნებას. ბოლო პერიოდებში შიდა აუდიტის როლი შეიცვალა და იგი უზრუნველყოფს არა მხოლოდ საქმიანობის შეფასებას, არამედ კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანი სისტემის შემუშავებასა და რისკების მართვას.

ეკონომიკური სუბიექტების შიდა სტრუქტურები ექვემდებარება ცვლილებებს და მათ შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია შიდა კონტროლის (Internal Control) და შიდა აუდიტის (Internal Audit) სისტემები, რომელიც მიზნად ისახავს კომპანიის ეფექტიანობის უზრუნველყოფას. კონტროლის ფუნქციის განვითარებისა და გაუმჯობესების მნიშვნელობიდან გამომდინარე, კვლევები შიდა კონტროლის (IC) და შიდა აუდიტის (IA) თემაზე აქტუალურია და მათი ორგანიზაციის

მნიშვნელოვანი ასპექტია კომპანიებში მისი ორგანიზაცია, ფორმირება და განხორციელება, რაც დაკავშირებულია ისეთ სირთულეებთან, როგორცაა მრავალდონიანი კონტროლი, კომპანიების ტერიტორიული მდებარეობა, მათი საქმიანობის სპეციფიკა და ა.შ.

შიდა აუდიტის სფერო არაერთ ათწლეულს ითვლის და მას ერთ-ერთი გადამწყვეტი ადგილი უჭირავს ბიზნესის წარმატებაში. შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური საკონსულტაციო და ხარისხის უზრუნველყოფის საქმიანობა, რომელიც განსაზღვრავს ორგანიზაციის მიერ რესურსების ეფექტიან და მიზნობრივი დანიშნულებით გამოყენებას და უზრუნველყოფს შიდა კონტროლის სისტემის მდგრადობას.. შიდა აუდიტი მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი კომპანიას ეხმარება მიზნების მიღწევაში მეთოდოლოგიური, დისციპლინირებული სტრატეგიის შეთავაზებით, რომლის მიზანიც რისკების მართვის, მმართველობის და კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის შესწავლა და გაუმჯობესებაა. ამ მიზნის მისაღწევად იგი გვთავაზობს ბიზნეს-პროცესებსა და მონაცემთა დამუშავებაზე დაფუძნებულ ანალიზსა და შეფასებას.

შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესი მიზნად ისახავს ანგარიშვალდებულებებისა და კეთილსინდისიერების ხელშეწყობას და ღირებულია მმართველი ორგანოებისა და უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობისთვის. სპეციალისტები, რომლებიც შიდა აუდიტორულ შემოწმებას ახორციელებენ, შიდა აუდიტორების სახელით არიან ცნობილი და ფირმებში დასაქმებულნი არიან შიდა აუდიტორული შემოწმების და საქმიანობის განსახორციელებლად.

შიდა აუდიტორული შემოწმების მოქმედების სფერო კომპანიის მასშტაბით, როგორც წესი საკითხთა ფართო წრეს მოიცავს, კერძოდ, რისკების მართვას, კომპანიის მმართველობის მართვის კონტროლის ეფექტიანობას, მართვის საიმედოობას და ფინანსურ ანგარიშგებას, ასევე რეგულაციებთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობას. შიდა აუდიტორული შემოწმება ასევე მოიცავს პროაქტიულ აუდიტორულ შემოწმებას თაღლითობაზე, რომლის მიზანიც შესაძლო თაღლითური საქმიანობის და ქმედებების გამოვლენაა. ამასთან, იგი ასევე მოიცავდეს თაღლითობის შემთხვევების მოკვლევას და თაღლითობის შემთხვევების

მოკვლევის შემდგომ აუდიტს, რომელთა მიზანაც კონტროლის ხარვეზების დადგენა და ფინანსური დანაკარგების განსაზღვრაა.

ჩართულობის ფართო მასშტაბიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორებს მაღალი პროფესიონალიზმი და განათლების ფართო სპექტრი უნდა ჰქონდეთ იმისათვის, რომ შიდა აუდიტორის პოზიციაზე დასაქმებული პირები ფლობდნენ სათანადო კვალიფიკაციას.

თემის აქტუალობა ასევე განპირობებულია იმ გარემოებითაა, რომ შიდა აუდიტი ახდენს კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის და კოეფიციენტების ანალიზს რათა დაეხმაროს კომპანიას აღრიცხვისა და ფინანსური მაჩვენებლების ხარისხისა და გამჭვირვალობის გაზომვას და შეფასებაში. გარდა ამისა, იგი ხელს უწყობს რისკების შეფასებას და ანალიზს მიმდინარე საანგარიშგებო პერიოდში, რათა კომპანიამ მაქსიმალურად დინამიურად შეძლოს რისკებთან დაკავშირებულ პრობლემებთან გამკლავება. მკვლევრთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ კომპანიის კეთილდღეობისთვის უმჯობესია აუდიტი ჩატარდეს პროაქტიულად და არა მარეგულირებელი მიზნებისთვის, რათა კომპანიის მენეჯმენტი, აქციონერები და დაინტერესებული პირები დარწმუნდნენ, რომ კომპანიის საქმიანობის მიმდინარეობისას დაცულია მისი მომავალი მიზნები და სტანდარტები, ამავდროულად, მინიმუმამდე შემცირებულია შესაძლო ფინანსური თაღლითობის და/ან შეცდომის რისკი. ამრიგად, შიდა აუდიტი (IA) უზრუნველყოფს კომპანიის აქციონერებსა და მენეჯმენტს გონივრულ რწმუნებას, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ეფექტიანია, დაცულია სააღრიცხვო პოლიტიკა და პროცედურები, კომპანიის ანგარიშგება არის სანდო და საიმედო, აქტივების დაცულობა სათანადოდ არის უზრუნველყოფილი და მიზნები დროულადაა მიღწეული.

**კვლევის მიზანი** - საქართველოში ოპერირებად კერძო სექტორის კომპანიებში არ არსებობს შიდა აუდიტის კონკრეტული პროცედურა ან ჩარჩო, რომელიც კანონმდებლობით ან რაიმე ინსტრუქციით იქნება დადგენილი, ამიტომ, გამოიყენება შიდა აუდიტის გლობალური წესები და სტანდარტები, რომლებსაც სხვა კომპანიები იყენებენ მსოფლიო მასშტაბით, მსოფლიოს უმეტეს ქვეყანებში შიდა აუდიტის რეგულირება ხორციელდება საფონდო ბირჟისა და ბირჟების მარეგულირებლის დონეზე. საქართველოს კერძო სექტორში ფუნქციონირებადი კომპანიების შიდა

აუდიტის მეთოდოლოგია თეორიულად ჯერ კიდევ არ არის საკმარისად დამუშავებული, რაც აფერხებს კომპანიების მდგრადი განვითარების წარმატებულად მართვას. არსებობს საკანონმდებლო დონეზე მოთხოვნა შიდა აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად, ამ კვლევის ჩატარება მნიშვნელოვანია, იმ თვალსაზრისით, რომ გამოვლინდეს თუ რა ეტაპზეა საქართველოში შიდა აუდიტის განვითარება, რა შეზღუდვები არსებობს და რა ნაკლოვანებები გააჩნია შიდა აუდიტს მიმდინარე პერიოდში.

**კვლევის ობიექტია** შიდა აუდიტის ორგანიზაციისა და განხორციელების მეთოდის საკითხები საქართველოს კომერციული სექტორის კომპანიებში(გარდა საბანკო სექტორისა).

**კვლევის საგანია** შიდა აუდიტის ორგანიზაციის ძირითადი საკითხები, რომელთაგან ცალკეული კომპანიის მდგრადი განვითარების მართვაში არის მნიშვნელოვანი და აგრეთვე შიდა აუდიტის შეფასების მეთოდები.

**კვლევის მეთოდოლოგია და მეთოდები.** კვლევის პროცესში გამოყენებულია შემეცნების ზოგადმეცნიერული მეთოდები: სისტემური მიდგომის, დეტალიზაციისა და განზოგადების, ინდუქციისა და დედუქციის, ცხრილური და გრაფიკული ინტერპრეტაციის, ლოგიკური შესაბამისობისა და მეცნიერული აბსტრაქციის.

გამომდინარე იმ ფაქტორიდან, რომ კვლევის ფილოსოფია ასახავს მკვლევრის ძირითად დაშვებებსა და ვარაუდების ფუნქციას, როგორც კვლევის სტრატეგიის საფუძველს, ნაშრომში წარმოდგენილია კვლევის 4 ფილოსოფია: პრაგმატიზმი, პოზიტივიზმი, რეალიზმი და ინტერპრეტივიზმი. ნაშრომში განხილულია სხვადასხვა თეორიული ჩარჩო: აგენტის თეორია, ინსტიტუციური თეორია, ორგანიზაციული მხარდაჭერის თეორია და ხარისხის თეორია. კვლევის შედეგები განზოგადებულია ცხრილების, დიაგრამებისა და გრაფიკების სახით.

კვლევის მიზნებისათვის შედგენილი იქნა კითხვარი, რომელიც მოიცავს ნახევრად დახურულ კითხვებს. პირადი მონაცემების დაცვის უზრუნველყოფის გარანტიის მისაღწევად, კითხვარის შევსება მიმდინარეობდა კონფიდენციალურად. კითხვარის შედეგების დამუშავების შედეგად მიღებული ინფორმაციის დეტალურად შესწავლისათვის გამოყენებულია ხარისხობრივი და რაოდენობრივი მაჩვენებლები,

ხოლო გაანალიზებისათვის ინდუქციური, აბდუქციური და დედუქციური მეთოდები.

კვლევისათვის შეირჩა რესპოდენტები შემდეგი ჯგუფებიდან:

- საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის საიტზე <sup>1</sup>რეგისტრირებული ინდივიდუალური თუ დამოუკიდებელი და აუდიტორული კომპანიების აუდიტორები;
- მსხვილი კომპანიებისა შიდა აუდიტორები;
- აკადემიური პერსონალი (აუდიტისა და შიდა აუდიტის განხრით);

კვლევის ფარგლებში შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროს განსაზღვრას უმთავრესი ყურადღება ეთმობა. კვლევის კითხვები ფორმირებულია იმგვარად, რომ ერთი მხრივ გვაწვდის ინფორმაციას გამოკითხული რესპოდენტების თეორიული ცოდნის შესახებ, ხოლო მეორე მხრივ ამ ცოდნის პრაქტიკაში გამოყენების შესაძლებლობებზე, რაც გვადლევს საშუალებას შევაფასოთ, თუ რა შეიძლება გაუმჯობესდეს შიდა აუდიტორების საქმიანობაში, რა პრობლემებია მიმდინარე პერიოდში შიდა აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით და როგორ შეიძლება ამ პრობლემების აღმოფხვრა ან მინიმუმამდე შემცირება.

**კვლევის თეორიული საფუძვლები.** კვლევის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს ქართველი და უცხოელი მკვლევრების სამეცნიერო შრომები შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტი სფეროში.

**კვლევის ნორმატიული და საინფორმაციო ბაზა.** კვლევის მიმდინარეობისას მარეგულირებელი ჩარჩოს სახით განხილული იქნა შიდა აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკის სტანდარტები და ნორმები, რომელიც გამოქვეყნებულია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) მიერ, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, სარბანეინ-ოქსლის აქტი, ევროკავშირის დირექტივები და სხვა წყაროები. ასევე მდგრადი განვითარების საერთაშორისო სტანდარტები, შიდა აუდიტის საერთაშორისო პროფესიული სტანდარტები (Standard of Internal Audit), საქართველოს კანონები და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტები, საერთაშორისო ჟურნალებში გამოქვეყნებული სამეცნიერო სტატიები, შიდა აუდიტის

---

<sup>1</sup> <https://saras.gov.ge>

სახელმძღვანელოები, საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიის (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, BDO) კვლევები და სიახლეები შიდა აუდიტის სფეროში.

**კვლევის შედეგები.** განხორციელებული კვლევის მიმართულებები და შედეგები მიზანშეწონილია დავაჯგუფოთ შემდეგ კატეგორიებად:

- შესწავლილი და გაანალიზებული იქნა შიდა აუდიტის სფეროში არსებული როგორც საერთაშორისო, ასევე ადგილობრივი სამეცნიერო და ოფიციალური ლიტერატურა;
- კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით გაანალიზებულია საქართველოში შიდა აუდიტის სფეროში დასაქმებული აუდიტორების შეფასებები პრაქტიკაში არსებული რეალურ მდგომარეობასთან დაკავშირებით;
- რესპოდენტების გამოკითხვის შედეგებზე დაყრდნობით შემუშავებულია საქართველოში შიდა აუდიტის განვითარების რეკომენდაციები, რომელიც შეიძლება ფართოდ იქნეს გამოყენებული პრაქტიკაში.

**სადისერტაციო ნაშრომის მეცნიერული სიახლე** მოიცავს შიდა კონტროლისა (IC) და შიდა აუდიტის (IA) ორგანიზაციის თეორიული დებულებების დასაბუთებას და განვითარებას კომპანიების მდგრადი განვითარების პრინციპების დანერგვის თვალსაზრისით, ასევე შიდა კონტროლისა (IC) და შიდა აუდიტის (IA) შეფასების მეთოდოლოგიის შემუშავებას საქართველოს კომერციული სექტორის კომპანიებისათვის საბანკო სექტორის გარდა.

**ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა.** შიდა აუდიტის მოცულობა და მიზნები ცალკეული სუბიექტების შემთხვევაში სხვადასხვაა და დამოკიდებულია აუდირებადი პირის ზომასა და სტრუქტურაზე, ასევე მისი ხელმძღვანელობის მოთხოვნებზე. ნაშრომის მიზანია იმ პრობლემების და შეზღუდვების ერთიან ნაშრომად ჩამოყალიბება, რომელიც მიმდინარე პერიოდში საქართველოს კერძო სექტორში დასაქმებული შიდა აუდიტორების წინაშე დგას. წარმოდგენილი ნაშრომი დაეხმარება შიდა აუდიტის სამსახურის წარმომადგენლებს სტრუქტურის, მიზნების, ამოცანებისა და შიდა აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგიის შემუშავებაში.



შიდა აუდიტის შესახებ ქართულ ენაზე არსებული მცირე მეცნიერული ნაშრომების ფონზე, აღნიშნული კვლევის ფარგლებში განხილული საერთაშორისო მკვლევრების ნაშრომები, სხვადასხვა თეორიული ჩარჩოები, მეცნიერული სიახლეები, და კვლევის შედეგად ჩამოყალიბებული რეკომენდაციები თეორიულ ასპექტში დაეხმარება მომავალ მეცნიერ-მკვლევრებს შიდა აუდიტის სფეროში კვლევების ჩატარებასა და მეცნიერული შრომების მომზადებაში.

კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით გენერირებული რეკომენდაციები პრაქტიკული თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია კერძო კომპანიების მენეჯმენტისთვის რათა გაიაზრონ შიდა აუდიტის მნიშვნელობა და უზრუნველყონ კომპანიაში მისი დანერგვა.

კვლევის შედეგები ასევე ღირებული იქნება იმ პირებისათვის, რომლებიც დაინტერესებულნი არიან შრომაში განხილული საკითხებით და კერძოდ აინტერესებთ, საქართველოში შიდა აუდიტის არსებული მდგომარეობა და მისი შემდგომი განვითარების პერსპექტივები.

## თავი 1. შიდა აუდიტის არსი, მნიშვნელობა და თეორიული ასპექტები

### 1.1 შიდა აუდიტის განვითარების ისტორია და ადგილი შიდა კონტროლის სისტემაში

მე-20 საუკუნის მეორე ნახევრიდან მმართველობითი მეცნიერებების განვითარებასთან ერთად, შიდა აუდიტორის პროფესიამ დაიწყო განვითარება. შიდა აუდიტი კონცეპტუალურად ფინანსური აუდიტის, ხარისხის უზრუნველყოფის და ბიზნეს საქმიანობის შესაბამისობებისა და პროცესების მრავალფეროვანი მიდგომების ანალოგიურია. შიდა აუდიტორული შემოწმების თეორია ყალიბდებოდა ლოურენს სოიერის (1911-2002) მიერ და, სწორედ ამიტომ, მას ხშირად თანამედროვე შიდა აუდიტის და მისი ფილოსოფიის ფუძემდებლად მოიხსენიებენ.

შიდა აუდიტორის პროფესია უფრო მნიშვნელოვანი და ღირებული ამერიკის შეერთებულ შტატებში სარბენს-ოქსლის (SOX) 2002 წლის აქტის ამოქმედების შემდგომ გახდა. სარბენს-ოქსლის აქტის განხორციელებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა ჰქონდა შიდა აუდიტის სფეროს წარმატებისთვის, რამდენადაც არაერთი შიდა აუდიტორი ფლობდა კომერციული საწარმოებისთვის საკანონმდებლო მოთხოვნების შესრულებაში დახმარების აუცილებელ უნარებს. მიუხედავად ამისა, შიდა აუდიტის, განსაკუთრებით საჯარო კომპანიების ფოკუსირება სარბენს-ოქსლის აქტის მიმართ ფინანსურ პრობლემებსა და პროცედურებთან დაკავშირებით წარუმატებელი აღმოჩნდა.

2010 წლიდან შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტმა კვლავ დაიწყო შიდა აუდიტორების აქტიური როლის შესახებ თავისი შეხედულების პოპულარიზაცია კორპორაციულ გარემოში. შიდა აუდიტი არაერთი გამოწვევის წინაშე დგას, ერთ-ერთი ფაქტორი, რაც წლების განმავლობაში მის წარმატებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობაა. ზამან გროფის, დი პეტრას და სიტარის შეხედულებების თანახმად,<sup>2</sup> მიუხედავად იმისა, რომ შიდა აუდიტორებს თავად კომპანიები ქირაობენ და ასაქმებენ, ისინი თავიანთი ანგარიშვალდებულების გამო დამოუკიდებლები არიან. ავტორები მიიჩნევენ, რომ ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტორთათვის ამოსავალი წერტილია და შიდა

<sup>2</sup> ზამან გროფი და სიტარი ლუბლიანას უნივერსიტეტის ეკონომიკის ფაკულტეტის მკვლევრები არიან, ხოლო დი პეტრა სიენას უნივერსიტეტის წარმომადგენელია.

აუდიტორთა ინსტიტუტის ექსპერტების სტანდარტების უმნიშვნელოვანეს ასპექტს წარმოადგენს (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar 2016).

უნდა აღინიშნოს, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის პრინციპიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის სტანდარტები მოითხოვს პროფესიონალი შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობას იმ ორგანიზაციული საქმიანობისგან, რომელსაც ამოწმებენ. მაღალი ხარისხის ობიექტურობა და მიუკერძოებლობა უზრუნველყოფილია ორგანიზაციული ანგარიშგების, ასევე შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ გარკვეული საზღვრების დაწესების საფუძველზე. შეერთებულ შტატებში საჯარო კომპანიებში მომუშავე შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან, ანგარიში წარუდგინონ უშუალოდ დირექტორთა საბჭოს და არა კომპანიის ხელმძღვანელობას. ეს აუცილებელი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა მნიშვნელოვანია, განსაკუთრებით ხელმძღვანელობისგან, რამდენადაც ეს ხელმძღვანელობის და პერსონალის შეუფერხებლად შემოწმების და შეფასების შესაძლებლობას იძლევა. გარდა ამისა, ამგვარი დამოუკიდებლობა მნიშვნელოვანია იმის გამოც, რომ ეს შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს, უფრო ეფექტიანად შეასრულონ თავიანთი მოვალეობები და ფუნქციები.

მიუხედავად იმისა, რომ შიდა აუდიტორები ხელმძღვანელობის განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენენ და ანაზღაურებას იმ კომპანიისგან იღებენ, რომლისთვისაც მუშაობენ, შიდა აუდიტორული საქმიანობის უმთავრესი დამკვეთი არის ის კომპანია, რომელიც მათ ხელმძღვანელობის საქმიანობის ზედამხედველობას ავალებს; ჩვეულებრივ, ეს არის აუდიტის კომიტეტი, რომლის შემადგენლობაშიც შედის დირექტორთა საბჭოს კომიტეტი. მექსიკის (Mexmonov 2020) აზრით, ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა იმ შემთხვევაში მიიღწევა თუ შიდა აუდიტორი დირექტორთა საბჭოს წარუდგენს ობიექტურ და ეფექტიან ფუნქციურ ანგარიშგებას.

ფუნქციონალური ანგარიშგება ფოკუსირებულია საბოლოო პასუხისმგებლობაზე, რომელიც უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის ფუნქციის შესრულებას<sup>3</sup> საბოლოო პასუხისმგებლობა მოიცავს აუდიტის გეგმის და აუდიტის

---

<sup>3</sup> Functional reporting focuses on the ultimate responsibility of the internal audit function. That ultimate responsibility includes the approval of the audit plan and the audit budget, and the responsibility of appointing or retaining the CAE.

ბიუჯეტის დამტკიცებას და მთავარი აღმასრულებელი აუდიტორის დანიშვნის ან შენარჩუნების პასუხისმგებლობას.

ფუნქციური ანგარიშების მაგალითებია:

- შიდა აუდიტის წესდების დამტკიცება;
- რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის გეგმის დამტკიცება;
- შიდა აუდიტის ბიუჯეტისა და რესურსების გეგმის დამტკიცება;
- მთავარი აღმასრულებელი შიდა აუდიტორისგან ინფორმაციის მიღება შესრულებულ სამუშაოს გეგმასთან შესაბამისობის შესახებ და სხვა საკითხებთან დაკავშირებით;
- მთავარი აღმასრულებელი აუდიტორის დანიშვნასა და თანამდებობიდან გადაყენების შესახებ გადაწყვეტილებების დამტკიცება და მისი შრომის ანაზღაურების დამტკიცება;
- მენეჯმენტისა და მთავარი აღმასრულებელი აუდიტორის შესახებ შესაბამისი გამოკითხვის ჩატარება, რათა შეფასდეს რამდენად სწორად არის დაგეგმლი შიდა აუდიტის ჩატარების ფარგლები და ხომ არ არის შეზღუდული რესურსები ამ მიმართულებით;

კვლევებმა აჩვენეს, რომ თანამედროვე პირობებში შიდა კონტროლს მნიშვნელობანი ფუნქციები აკისრია. შიდა აუდიტის საქმიანობა უმთავრესად შიდა კონტროლის შესწავლისკენაა მიმართული. მკვლევრთა ერთი გუნდის აზრით (Newman & Comfort 2018), სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის (COSO - committee of Sponsoring Organisation) მიხედვით, შიდა კონტროლს ხშირად აღწერენ, როგორც პროცესს, რომელზეც ზემოქმედებას ახდენს დირექტორთა საბჭო და ხელმძღვანელობა და რომელიც შექმნილია იმისათვის, რომ შექმნას იმ უმთავრესი მიზნების განხორციელებასთან დაკავშირებული პრაქტიკული გარანტიები, რომლისკენაც კომპანიები ისწრაფვიან, კერძოდ:

- ❖ ბიზნეს ოპერაციების ეფექტიანობა და შედეგიანობა
- ❖ აქტივების დაცვა
- ❖ ფინანსური ანგარიშგების სანდოობა
- ❖ რეგულაციებთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობა

აუცილებლად უნდა აღინიშნოს, რომ ხელმძღვანელობას პასუხისმგებლობა ეკისრება შიდა კონტროლზე, რაც ხუთ ძირითად კომპონენტს მოიცავს, მათ შორის რისკების მართვას, ინფორმაციას და კომუნიკაციას, საკონტროლო გარემოს, რისკის კონტროლს და მონიტორინგზე ორიენტირებულ აქტივობებს. ამასთან ერთად, შიდა აუდიტთან მიმართებით მენეჯერები განსაზღვრავენ პროცესებს, წესებს, პოლიტიკას და პრაქტიკას მართვის კონტროლის კომპონენტში იმისთვის, რომ კომპანიას დაეხმარონ ზემოთ ჩამოთვლილი მიზნების მიღწევაში.

შიდა აუდიტორების მიერ განხორციელებული აუდიტორული შემოწმების მიზანია, განისაზღვროს, წარმოდგენილია თუ არა მართვის კონტროლის აღნიშნული ხუთი კომპონენტი და რამდენად ეფექტიანად მუშაობს. თუ შიდა აუდიტორები მიიჩნევენ, რომ მართვის კონტროლის ხუთი კომპონენტი სრულყოფილად არ არის წარმოდგენილი, სიტუაციის გამოსწორების მიზნით უნდა მოამზადონ რეკომენდაციები. შიდა კონტროლის მექანიზმები, მკვლევრების ერთი ჯგუფის (Alabdullah<sup>4</sup> & Maryanti<sup>5</sup> 2021) მოსაზრებით, ყველა კომპანიისთვის ინდივიდუალურია და შემუშავებულია მათი მასშტაბისა და სტრუქტურის მიხედვით. ამასთან ერთად შიდა კონტროლის ეფექტიანი მექანიზმები კომპანიას ეხმარება მიზნების მიღწევაში და ინტერესების დაცვაში. ანალოგიურად, შიდა კონტროლის მექანიზმებს შეუძლია არა მხოლოდ კომპანიის მიმართ არსებული რისკების აღმოფხვრა, არამედ არასაჭირო ძალისხმევის ან დანახარჯების თავიდან აცილებაც. შიდა კონტროლის მექანიზმების ძირითადი მიზნები მოიცავს რისკების განსაზღვრას, მათი გავლენის შესუსტებას, იმ პროცესის განსაზღვრას, რომელშიც შიდა კონტროლის მექანიზმები ხორციელდება, ინფორმაციის გაზიარების კონტროლს და შიდა კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შეფასებას.

შიდა კონტროლის მექანიზმებს არაერთი სასარგებლო თვისება და უპირატესობა აქვს. კერძოდ, შიდა კონტროლის მექანიზმები მნიშვნელოვანია, რამდენადაც უზრუნველყოფს თანამიმდევრულობას და შეთანხმებულობას, რაც აუცილებელია კომპანიაში ორგანიზაციული პოლიტიკის სრულყოფისა და წესრიგის მისაღწევად. ამ მიზნით მფლობელები შეიმუშავებენ და აწესებენ სამოქმედო

---

<sup>4</sup> აღრიცხვის განყოფილება, ადმინისტრაციული და ეკონომიკური კოლეჯი, ბასრჰის უნივერსიტეტი ირანი

<sup>5</sup> მუჰამადიაჰის უნივერსიტეტი, სიდარო, ინდონეზია

ინსტრუქციებს და ადგენენ საზღვრებს სხვადასხვა პროცესებისა და პროცედურების დასაცავად. გარდა ამისა, ხშირად აფასებენ კონტროლის მექანიზმების სიზუსტეს და ეფექტიანობას. ხარისხიანი შიდა კონტროლის პროცესები გვეხმარება განვსაზღვროთ, როგორ უნდა მართოს კომპანიამ ფინანსური ტრანზაქციები და გადაანაწილოს მმართველობითი და ადმინისტრაციული მოვალეობები. მკვლევრთა ერთი ჯგუფის (Teru, Idoku & Ndeyati 2017<sup>6</sup>) თანახმად, როდესაც პროცედურები და სამოქმედო ნორმები მკაფიოდ არის განსაზღვრული, თანამშრომლები იაზრებენ, რა მოლოდინები არსებობს მათ მიმართ და როგორ უნდა შეასრულონ თავიანთი ყოველდღიური მოვალეობები.

შიდა აუდიტის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ნაწილს რისკების მართვის ხელშეწყობა წარმოადგენს. ერთ-ერთი მკვლევარი (Coetzee 2016<sup>7</sup>) აღნიშნავს, რომ შიდა აუდიტის სტანდარტები მოითხოვს, რომ შიდა აუდიტის ფუნქციები ითვალისწინებდეს კომპანიის რისკების მართვის ღონისძიებების ეფექტიანობის შემოწმებას. მას მიაჩნია, რომ პროცესში, რომლითაც კომპანია განსაზღვრავს, აანალიზებს და აგროვებს ინფორმაციულ მონაცემებს, ასევე დეტალურად სწავლობს იმ სტრატეგიულ რისკებს, რომელსაც შეუძლია გავლენა მოახდინოს კომპანიის შესაძლებლობაზე, განახორციელოს და მიაღწიოს თავის მისიასა და მიზნებს. COSO ERM<sup>8</sup>-ის ჩარჩოს შესაბამისად, ფირმის სტრატეგია, ანგარიშგება, ოპერაციები, ასევე შესაბამისობა - ეს ყოველივე სხვადასხვა სტრატეგიულ ბიზნეს-რისკებთანაა დაკავშირებული, რომლებიც განპირობებულია შიდა და გარე მოვლენებით და ხელს უშლის კომპანიის მიერ მიზნებისა და ამოცანების განხორციელებას. ხელმძღვანელობა რისკებს აფასებს საწარმოს ყოველდღიური საქმიანობის ფარგლებში, რაც დაკავშირებულია სტრატეგიულ დაგეგმვას, კაპიტალის დაგეგმვას, ბიუჯეტის შედგენას, ჰეჯირებას, კომპანიების შესყიდვას, გაერთიანებასა და საკანონმდებლო ცვლილებებს.

<sup>6</sup> ტარაბას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ჯალინგომი, ნიგერია

<sup>7</sup> სამხრეთ აფრიკის ტექნოლოგიური უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი და ინსტიტუტის აუდიტორული დეპარტამენტის მკვლევარი

<sup>8</sup> COSO ERM ჩარჩო მიზნად ისახავს დაეხმაროს ორგანიზაციებს რისკების გააზრებასა და მათ პრიორიტეტიზაციაში ასევე შექმნას ძლიერი კავშირი რისკს, სტრატეგიასა და ბიზნესის საქმიანობას შორის

სარბენს-ოქსლის აქტით გათვალისწინებულია ის რეგულაციები რომელიც მოითხოვს ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული რისკების შეფასებას დროის გრძელვადიან დიაპაზონში. ამ მიზეზით კომპანიის იურისტები რეგულარულად შეიმუშავენ და ამზადებენ დეტალურ შეფასებებს არსებული და იმ შესაძლო სასამართლო პროცესების წარმოების შესახებ, რომლის წინაშეც შეიძლება აღმოჩნდეს კომპანია. ამ შემთხვევაში შიდა აუდიტორებმა შეიძლება შეაფასონ ზემოთ აღნიშნული აქტივობები და ასევე ყურადღება გაამახვილონ უპირატესი მნიშვნელობის მქონე პროცესებზე, რომლებიც გამოიყენება მთელი კომპანიის მასშტაბით რისკების მართვაში. მაგალითად, შიდა აუდიტორმა შეიძლება ხელმძღვანელობასთან გამართოს კონსულტაციები, პროგრესული ოპერაციული პროცედურების შესახებ დირექტორთა საბჭოს ინფორმირების საკითხებზე, რისი მიზანიცაა მოულოდნელად წამოჭრილი რისკების გამოვლენა. შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ შეაფასონ, რომ მმართველი გუნდი ეფექტიანად განახორციელებს ორგანიზაციული რისკების მართვის პროგრამას და დირექტორთა საბჭოს და კომპანიების სხვა დაინტერესებულ მხარეებს შეატყობინონ იმის შესახებ, შეუძლიათ თუ არა მათ ჰქონდეთ ამის რეალური გარანტიები.

აღსანიშნავია, რომ დიდ კორპორაციებში წამყვანი სტრატეგიული ინიციატივები ხორციელდება მიზნების რეალიზებისა და ცვლილებების სტიმულირების მიზნით. მთავარ აუდიტორს კომპანიის უმაღლესი ხელმძღვანელობის ერთ-ერთი წევრის რანგში შეუძლია, მონაწილეობა მიიღოს ზემოხსენებულ ძირითად ინიციატივებთან დაკავშირებული სტატუსის განახლებაში. შესაბამისად, აუდიტორს ეს აძლევს შესაძლებლობას აუდიტის კომიტეტს ანგარიში წარუდგინოს კომპანიის წინაშე არსებული რისკების უმეტესი ნაწილის შესახებ. უნგრელი მკვლევრის (Tamimi<sup>9</sup> 2021) აზრით, შიდა აუდიტის ფუნქციებს შეუძლია ამგვარი რისკების შეფასების მეშვეობით კომპანიას თაღლითობის რისკების აღმოფხვრაში დაეხმაროს, რაც მიიღწევა თაღლითობის შეკავების პრინციპების გამოყენებით. ასევე შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ დახმარება გაუწიონ კომპანიებს რისკების მართვის (ERM) პროცესების შემუშავებასა და განხორციელებაში. ეს პროცესი სულ უფრო მეტად ღირებული ხდება საწარმოთა მცირე ნაწილის მიერ

---

<sup>9</sup> ბულალტერიის განყოფილება, დებრესენის უნივერსიტეტი, უნგრეთი

მართვის ეფექტიანი სისტემების შექმნისა და განხორციელებისთვის, ასევე, საქმიანობის მაღალი ხარისხის შენარჩუნებისა და პროფესიული სტანდარტების მისაღწევად. შიდა აუდიტორები გადამწყვეტ როლს ასრულებენ კომპანიების დახმარებით SOX404<sup>10</sup> დადმავალი რისკების შეფასების განხორციელებაში. შიდა აუდიტორები, როგორც წესი, რისკების შეფასების გუნდის წევრები არიან, მაგრამ ხშირად მრჩეველის ფუნქციას ასრულებენ.

კვლევები აჩვენებს, რომ შიდა აუდიტორების ფუნქცია უმნიშვნელოვანესია კორპორაციული მართვის პროცესში. ავსტრალიელი მკვლევრების ნაწილის (Mihret, Grant 2017)<sup>11</sup>.) მოსაზრებით, შიდა აუდიტი მმართველობის ეფექტიანობის, რისკების მართვის, ასევე კონტროლის პროცესების შეფასებით და ანგარიშის მომზადებით გვთავაზობს დაზღვევას. ეს კეთდება კომპანიის დასახმარებლად, რათა მან შეძლოს და განახორციელოს ოპერაციული, სტრატეგიული და შესაბამისობის მიზნები. გარდა ამისა, ავტორები მიიჩნევენ, რომ შიდა აუდიტს დიდი შესაძლებლობები აქვს გარანტიის უზრუნველსაყოფად, როდესაც მისი კომპეტენტურობის, სტრუქტურისა და რესურსების დონე შეესაბამება კომპანიის სტრატეგიას, ასევე, როდესაც კომპანია იცავს შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) სტანდარტებს. შიდა აუდიტს ამის მიღწევა შეუძლია მაშინ, როდესაც ის აბსოლუტურად თავისუფალია არასასურველი ზეგავლენისგან. ავტონომიის შენარჩუნებით შიდა აუდიტს უნარი აქვს, შეფასება წარმართოს ობიექტურად. ამისთვის ის დირექტორთა საბჭოს და კომპანიის ხელმძღვანელობას აწვდის მიუკერძოებელ და კარგად დასაბუთებულ შიდა კონტროლის და ადმინისტრირების ან მმართველობის პროცესების კრიტიკულ ანალიზს. შიდა აუდიტის დასკვნის საფუძველზე შიდა აუდიტორს შეუძლია, გასცეს რეკომენდაცია პროცესის გასაუმჯობესებლად აუცილებელი ცვლილებების შესახებ და აკონტროლოს მათი განხორციელების პროცესი.

---

<sup>10</sup> Sarbanes-Oxley Act (SOX) 404-ე მუხლი ავალდებულებს, რომ ბირჟაზე კვოტირებულმა ყველა კომპანიამ უნდა დააწესოს ფინანსური ანგარიშგებისთვის შიდა კონტროლის პროცედურები და უნდა უზრუნველყოს კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის უზრუნველყოფა

<sup>11</sup> ბუღალტერიის განყოფილება, დიკინის ბიზნეს სკოლა, დიკინის უნივერსიტეტი, მელბურნი, ავსტრალია, სიდნეის ტექნოლოგიების უნივერსიტეტი, ავსტრალია



უზბეკეთის ქარშის უნივერსიტეტის ეკონომიკის მკვლევრებს (Jurakulovna, Bahodirovich, 2021<sup>12</sup>) მიაჩნიათ, რომ შიდა აუდიტი გარკვეულ წარმოდგენას იძლევა კორპორაციული მმართველობის შესახებ. მიზეზად ასახელებენ იმას, რომ ის ერთგვარი კატალიზატორია დირექტორთა საბჭოსა და ხელმძღვანელობისთვის მმართველობის სტრუქტურებისა და პროცესების სიღრმისეულად გასააზრებლად. ასევე აღნიშნავენ, რომ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის აზრით, წარმოდგენის ქონა ისეთი საკითხების შესახებ, როგორცაა რისკების მართვა, რისკების კონტროლი და მმართველობა, კომპანიაში დადებითი ცვლილებების და ინოვაციების განხორციელებას უწყობს ხელს. ამასთან, ის უზრუნველყოფს კომპანიის ნდობას და კომპეტენტური გადაწყვეტილების მიღების შესაძლებლობას იძლევა. ანალოგიურად, ნაყოფიერი შიდა აუდიტორული შემოწმება შეიძლება ისე დაიხვეწოს, რომ კომპანიამ შეძლოს პროგნოზების გაკეთება ტენდენციების დამკვიდრების და პრობლემებზე ყურადღების გამახვილების მეშვეობით იქამდე, სანამ ეს პრობლემები კრიზისში გადაიზრდება. აფრიკელი ავტორების ჯგუფი (Asaolu<sup>13</sup>, Adedokun<sup>14</sup>, & Monday<sup>15</sup> 2016) აცხადებს, რომ შიდა აუდიტი კორპორაციულ მმართველობაში იმდენად მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი უზრუნველყოფს საკონსულტაციო მომსახურებას და გარკვეულწილად წარმოადგენს მრჩეველს, რაც სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია მმართველობის, კონტროლის პროცესის და რისკების მართვის გასაუმჯობესებლად. მაგრამ ეს მხოლოდ იმ შემთხვევაშია შესაძლებელი, თუ შიდა აუდიტს მმართველობითი პასუხისმგებლობა ექნება დაკისრებული. აღნიშნული მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორული შემოწმებების ობიექტურობის შესანარჩუნებლად და ინტერესთა შეუთავსებლობის თავიდან ასაცილებლად ან აღმოსაფხვრელად.

ამგვარად, აუდიტის ფორმის შერჩევა უნდა ეფუძნებოდეს აუდიტის სრულყოფილების დონეს, კომპანიის პრობლემებს, საჭიროებებსა და მიზნებს.

---

<sup>12</sup> ქარშის ეკონომიკური უნივერსიტეტი აღრიცხვისა და აუდიტის განყოფილება, ასოცირებული პროფესორი

<sup>13</sup> მენეჯმენტის და ბუღალტრული აღრიცხვის დეპარტამენტი, ობაფემი ავოლოვოს უნივერსიტეტი, ილ-იფე, ნიგერია

<sup>14</sup> ფინანსებისა და მომარაგების დეპარტამენტი, იბადანის სამხრეთ-დასავლეთის ადგილობრივი ხელისუფლება, ალესინლოი, ოიო შტატი, ნიგერია

<sup>15</sup> ამუელ ადებაიო ადედოკუნი, ფინანსთა და მომარაგების დეპარტამენტი, იბადანი სამხრეთ-დასავლეთის ადგილობრივი მთავრობა, ალესინლოი, ოიო შტატი, ნიგერია

## 1.2 შიდა აუდიტის ორგანიზაციის საკითხები და საერთაშორისო გამოცდილება

შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესის ერთ-ერთი ეტაპი, რომელიც აუდიტის წარმატებას განსაზღვრავს, არის იმის დადგენა, თუ რამდენად დამაკმაყოფილებლად ჩატარდა პროცედურები. კანადელი მეცნიერებების (Roussy & Perron 2018<sup>16</sup>) აზრით, მიუხედავად იმისა, რომ თითოეული აუდიტორული პროექტი განსხვავებულია, აუდიტის ჩატარების მთლიანი პროცესი შედარებადია დავალებების უმეტესობის შემთხვევაში და, როგორც წესი, მოიცავს ოთხ ეტაპს: დაგეგმვას, ადგილზე მუშაობას, აუდიტორულ დასკვნას და შემდგომ შემოწმებას. კლიენტის ჩართულობას ოთხივე ეტაპზე უდიდესი მნიშვნელობა აქვს. ისევე, როგორც სხვა ნებისმიერი ტიპის პროექტის შემთხვევაში, აუდიტის ჩატარება იქამდე მიდის, რომ დროის მნიშვნელოვანი ნაწილი კომპანიის ჩვეული მოქმედებებიდან გამოიყოფა. მიუხედავად ამისა, უნდა დაინერგოს სტრატეგიები, რათა ეს დრო მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი ან შემცირებული. კომპანიამ უნდა უზრუნველყოს, რომ აუდიტის ჩატარებამ მიმდინარე საქმიანობა არ შეაფერხოს.

აუდიტის პროცესის პირველი ნაბიჯია დაგეგმვის ეტაპი, რომლის დროსაც აუდიტორი კლიენტს აცნობებს მოახლოებული აუდიტის შესახებ და განიხილავს ამ პროცესის მიზნებსა და მოქმედების სფეროს; ეს ხდება ხელმძღვანელობის ოფიციალურ სხდომაზე. სხდომის დროს აუდიტორი აგროვებს ინფორმაციას კრიტიკული პროცესების შესახებ, სწავლობს კონტროლის არსებულ მექანიზმებს და გეგმავს აუდიტის დანარჩენ ეტაპებს. შეტყობინება აუდიტის პროცესში უაღრესად მნიშვნელოვანია და მას აუდიტორები იყენებენ აუდიტის შესახებ კლიენტის ინფორმირებისთვის. აღნიშნული წერილით აუდიტორი იძლევა შეტყობინებას აუდიტის სხვადასხვა ასპექტების, მათ შორის, მოქმედების სფეროს, მიზნების და სხვა ნებისმიერი სათანადო ინფორმაციის შესახებ.

შეტყობინების გაგზავნის შემდეგ ტარდება აუდიტორთა პირველი სხდომა. სხდომაზე კლიენტები აღწერენ სისტემას, რომელიც აუდიტორულ შემოწმებას ექვემდებარება, ორგანიზაციას და ასევე ყველა შესაძლო რესურსს, მათ შორის, ობიექტებს, სახსრებს, აღჭურვილობას და პერსონალს. ამასთან, შიდა აუდიტორი

---

<sup>16</sup> პროფესორები ლავალის უნივერსიტეტის, ბიზნესის სკოლიდან, ქვებეკი, კანადა

სხდომაზე ხვდება მენეჯერს, რომელიც ხელმძღვანელობს შესამოწმებელ განყოფილებას და სხვა თანამშრომლებს, რომელთა ჩართვაც სურს აუდიტორული შემოწმების პროცესში. სხდომაზე კლიენტმა უნდა განსაზღვროს ყველა პრობლემა ან პრობლემური მიმართულება, რომელიც გადაჭრას საჭიროებს. პირველი სხდომის შემდეგ იწყება წინასწარი მოკვლევა, რა დროსაც აუდიტორი აგროვებს შესაბამის ინფორმაციას განყოფილების შესახებ ოპერაციებისთვის საჭირო ზოგადი წარმოდგენის შესაქმნელად. გარდა ამისა, წინასწარი კვლევის განმავლობაში აუდიტორი გასაუბრებას აწარმოებს ძირითად პერსონალთან და განიხილავს ფაილებს, ანგარიშებს, და ინფორმაციის სხვა წყაროებს. დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი ამოწმებს შიდა კონტროლის სისტემას, რა დროსაც იგი განიხილავს კონტროლის განყოფილების სტრუქტურას. აუდიტორი კონტროლის განყოფილების სტრუქტურის შესამოწმებლად იყენებს რამდენიმე ინსტრუმენტსა და ტექნიკას. აღნიშნული ინსტრუმენტების გამოყენება მას ეხმარება ოპერაციასთან დაკავშირებული დიდი მოცულობის ინფორმაციის შეგროვებასა და ანალიზში. შიდა კონტროლის მექანიზმების შემოწმება აუდიტორს საშუალებას აძლევს, განსაზღვროს ყველაზე დიდ რისკებთან დაკავშირებული მიმართულებები და შეიმუშავოს ისეთი ტესტირება, რომელიც ადგილზე მუშაობის ფარგლებშივე უნდა განხორციელდეს. დაგეგმვის მომდევნო ნაწილი მოიცავს აუდიტის პროგრამის მომზადებას. სერტიფიცირებული ბუღალტრისა და მკვლევრის (Nzechukwu 2016<sup>17</sup>) აზრით, აუდიტის პროგრამა მნიშვნელოვანია, რამდენადაც მასში აღწერილია ადგილზე ჩასატარებელი სამუშაოები, რომლებიც აუცილებელია აუდიტის მიზნების განსახორციელებლად.

აუდიტის ჩატარების პროცესის მეორე ნაბიჯია ადგილზე მუშაობის ეტაპი, რომელიც სხვა ისეთი ელემენტებისგან შედგება, როგორებიცაა ტრანზაქციების შემოწმება და აუდიტის შემაჯამებელი ანგარიში. შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს ადგილზე მუშაობის უმთავრესი მიზანი ტრანზაქციების შემოწმება და არაფორმალური კომუნიკაციაა. ამ ეტაპზე აუდიტორი ადგენს, წინასწარი განხილვის დროს განსაზღვრული კონტროლის მექანიზმებიდან რომელი მუშაობს სათანადოდ და კლიენტის აღწერილობის შესაბამისად. ადგილზე მუშაობის ეტაპის

---

<sup>17</sup> წიგნის ავტორი არის სერტიფიცირებული ბუღალტერი, მაგისტრი ბიზნეს ადმინისტრირებაში, ორაკლისა და ბაზების ადმინისტრატორის სერტიფიკატის მფლობელი

დასრულებისას დგება დასკვნების ჩამონათვალი, რომლის საფუძველზეც აუდიტორი ამზადებს აუდიტორული დასკვნის პროექტს. წინასწარი განხილვის დასრულების შემდეგ აუდიტორი ატარებს ტრანზაქციების ტესტირებას, რა დროსაც იგი ამოწმებს შიდა კონტროლის ძირითად მექანიზმებს და გარიგებების სისწორესა და სიზუსტეს. ადგილზე მუშაობის ეტაპზე გამოიყენება, მაგალითად, ისეთი მეთოდი, როგორცაა ნიმუშების აღება. ადგილზე მუშაობის ფარგლებში კონსულტაციისა და არაფორმალური კომუნიკაციის დროს აუდიტორი ყველა მნიშვნელოვან დასკვნას კლიენტთან ერთად განიხილავს. გარდა ამისა, კლიენტმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია და ითანამშრომლოს აუდიტორთან, რათა განისაზღვროს ეფექტიანი მიდგომა პრობლემების გადასაჭრელად. კომუნიკაცია, როგორც წესი, ზეპირია, მაგრამ მეტად კომპლექსური სიტუაციების შემთხვევაში კომუნიკაცია ხორციელდება ელექტრონული ფოსტის მეშვეობით, რათა აუდიტორი და კლიენტი სრულად ჩასწვდნენ სიტუაციის არსს. აუდიტის შემაჯამებელი ანგარიში ადგილზე მუშაობის ნაწილია და აჯამებს აუდიტის შედეგებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

შიდა აუდიტის დასკვნა აუდიტის ჩატარების პროცედურის საბოლოო პროდუქტია, რომელშიც აუდიტორი აფიქსირებს თავის მიგნებებს, წარმოადგენს მთლიანი აუდიტის დასკვნებს და განიხილავს მდგომარეობის გამოსწორებისთვის გაცემულ ყველა რეკომენდაციას. აფრიკელი ეკონომისტები (Oussii & Taktak 2018<sup>18</sup>) გვთავაზობენ, რომ კომუნიკაციისა და საბოლოო აუდიტორულ დასკვნაში აუდიტორის მიერ წარმოდგენილი რეკომენდაციების სიზუსტის უზრუნველსაყოფად შიდა აუდიტორმა, აუდიტორული დასკვნის საბოლოო ვარიანტის გამოცემამდე, კლიენტთან ერთად განიხილოს დოკუმენტის სამუშაო ვერსია. უსიის და ტაკტაკის (Oussii & Taktak 2018,) რეკომენდაციაა, აუდიტორული დასკვნა მოიცავდეს მოკლე მიმოხილვას, რომელიც შედგება დასკვნებისა და გამოვლენილი პრობლემებისაგან, მათთან დაკავშირებული სამოქმედო გეგმისაგან ან რეკომენდაციებისაგან. ამას გარდა, დასკვნას უნდა ჰქონდეს დანართების ნაწილი დიაგრამებით და გრაფიკებით.

არსებობს ხუთი კომპონენტი ანუ ელემენტი, რომლებსაც აუდიტორული დასკვნა უნდა მოიცავდეს. აღნიშნული ხუთი კომპონენტი „5 C“-ს სახელით არის ცნობილი. 5 C-დან პირველი არის კრიტერიუმები. რაც შეეხება კრიტერიუმების

<sup>18</sup>პროფესორები ბიზნესის კვლევების მოწინავე ინსტიტუტიდან, რომელი 1942 გაიხსნა ტუნისში

კომპონენტს, აუდიტის დასკვნაში მითითებული უნდა იყოს კონკრეტული ან გამოვლენილი პრობლემები, მიზეზები, თუ რატომ არის შიდა აუდიტი აუცილებელი, ხორციელდება თუ არა შიდა აუდიტი მოახლოებული გარე აუდიტის მომზადების ფარგლებში; ასევე, მითითებული უნდა იყოს აუდიტის მოთხოვნის ინიციატორი პირი და აუდიტის მოთხოვნის მიზეზი. 5 C-დან მეორე არის პირობა; პირობა აღწერს კომპანიის მოლოდინებთან და მიზნებთან დაკავშირებულ პრობლემას ან პრობლემებს, ასევე პრობლემის გამომწვევ მიზეზებს - პრობლემა სტრატეგიის დარღვევის შედეგი იყო, სტანდარტის დაუკმაყოფილებლობის თუ სხვა შეუსრულებელი პირობის. გარდა ამისა, პირობის ელემენტი განსაზღვრავს, არის თუ არა კომპანია დარწმუნებული კონკრეტული პრობლემის არარსებობაში თუ მიიჩნევს, რომ გარკვეული პრობლემა არსებობს. მესამე კომპონენტია მიზეზი და ის აღწერს, თუ რატომ წარმოიშვა პრობლემა, პირებს, რომლებიც ამ პრობლემაში მონაწილეობენ, პროცესებს, რომლებიც დაირღვა და როგორ შეიძლება პრობლემის ან საკითხის თავიდან აცილება.

შედეგი - 5 C-ს მეოთხე ელემენტია. შედეგი აღწერს პრობლემის შესახებ, კერძოდ შემოიფარგლება თუ არა გამოვლენილი პრობლემები მხოლოდ შიდა საკითხებით, არსებობს თუ არა გამოვლენილ საკითხთან დაკავშირებული სხვა მნიშვნელობის რისკები და ფინანსური შედეგები. 5 C-ს მეხუთე ელემენტი მაკორექტირებელი ქმედებაა (CA). მაკორექტირებელი ქმედება (CA) აღწერს, რისი გაკეთება შეუძლია კომპანიას პრობლემის მოსაგვარებლად ან გადასაჭრელად, კონკრეტულ ნაბიჯებს, რომლების გადადგმაც შეუძლია ხელმძღვანელობას პრობლემის აღმოსაფხვრელად და შემოწმების ან მონიტორინგის ტიპს, რომელიც განხორციელდება გადაწყვეტილებების ინიცირების შემდეგ იმაში დასარწმუნებლად, რომ პრობლემა აღმოიფხვრა.

გარდა ამისა, ხარისხიან შიდა აუდიტორულ დასკვნას უნდა ჰქონდეს ხუთი თვისება ანუ მახასიათებელი. მნიშველოვანი თვისებაა ობიექტურობა, (objectivity) მაღალი დონის შიდა აუდიტორული დასკვნა უნდა იყოს ობიექტური, ხოლო მოსაზრებები და კომენტარები, რომელსაც შიდა აუდიტორი გამოთქვამს დასკვნაში, - მიუკერძოებელი. ხარისხიანი შიდა აუდიტორული დასკვნისთვის ასევე მნიშველოვანი თვისებაა სიცხადე (clarity), რომელიც გულისხმობს, რომ

აუდიტორის მიერ დასკვნაში გამოყენებული ლექსიკა უნდა იყოს გასაგებად მარტივი. სიცხადე აუდიტორულ დასკვნაში მნიშვნელოვანია, რათა დასკვნის შინაარსი გასაგები იყოს როგორც ახალბედებისთვის, ისე ექსპერტებისთვისაც. სიზუსტე ხარისხიანი აუდიტორული დასკვნისთვის ასევე მნიშვნელოვანი თვისებაა. სიზუსტის თვისებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორული დასკვნის შინაარსი უნდა იყოს ზუსტი და მკაფიო და არ უნდა შეიცავდეს რაიმე სახის შეცდომას, მათ შორის არასწორად შეტანილ მონაცემებს, ასევე, არ უნდა იყოს გამოტოვებული მონაცემები. აუდიტორული დასკვნის სიზუსტე მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი უზრუნველყოფს, რომ კლიენტმა შეძლოს დასკვნაში მოცემული ინფორმაციის გამოყენება ინფორმირებული გადაწყვეტილების მისაღებად. გარდა ამისა, შიდა აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ დასკვნა აკმაყოფილებს ლაკონიურობის მახასიათებლებსა და თვისებებს. შიდა აუდიტორმა აუდიტორული დასკვნაში უნდა უზრუნველყოს აზრის სისხარტე. და ბოლოს, შიდა აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმება აკმაყოფილებს დროულობის მოთხოვნას. დროულობის მოთხოვნიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორმა აუდიტორული დასკვნის საბოლოო ვერსია უნდა დაასრულოს აუდიტის დასრულებისთანავე, არაუმეტეს ერთი თვის ვადაში.

წარმატების პირველი კრიტიკულად მნიშვნელოვანი ფაქტორი არის მიზანი, რომელიც შეესაბამება კომპანიის ბიზნეს სტრატეგიას. წარმატების ამ ფაქტორიდან გამომდინარე, გარკვეული მიზეზები, რის გამოც კომპანიები შიდა აუდიტორულ შემოწმებას ატარებენ, მოიცავს ჯარიმებს, ვალდებულებების შესრულების მხარდაჭერას, მომხმარებლების და კორპორაციის მოთხოვნების დაკმაყოფილებას, შესყიდვებისა და გაყიდვების მხარდაჭერას, ორგანიზაციული კომპეტენციისა და სტრუქტურის შეფასებას, დანახარჯების ეკონომიის განსაზღვრას და სტრატეგიასთან შესაბამისობის დადგენას (Bentley-Goode<sup>19</sup>, Newton<sup>20</sup> & Thompson<sup>21</sup> 2017). მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ აუდიტორისთვის აუცილებელია, აუდიტის პროცესის დაწყებამდე განსაზღვროს და შეაფასოს აუდიტის პროგრამის მიზნების შესაბამისობა. პროგრამის მიზნების ან ამოცანების განსაზღვრა შორსმომავალი

<sup>19</sup> ნიუ საუტ ვალესის უნივერსიტეტი, ბუდალტერიის სკოლა, სიდნეი

<sup>20</sup> ფლორიდის უნივერსიტეტი

<sup>21</sup> ილიონისის უნივერსიტეტი ორ ქალაქში Urbana და Champaign

პრობლემების ამოცნობის შესაძლებლობას იძლევა და შეიძლება გრძელვადიანი პრევენციული პროგრამების შემუშავებამდე მიგვიყვანოს და პირიქით, თუ არ განისაზღვრა მკაფიო, კარგად ჩამოყალიბებული და ქმედითი მიზნები, ამან შეიძლება რესურსების არამიზნობრივი ხარჯვა გამოიწვიოს (Hutchins 2018<sup>22</sup>). ის ასევე აღნიშნავს, რომ შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები უნდა შეესაბამებოდეს კომპანიის მიზნებს, ღირებულებებსა და კომპანიის საკვანძო ამოცანებს. მიზნის ჩამოყალიბების შემდეგ აუდიტორმა ის კომპანიის ყველა განყოფილებას უნდა გააცნოს, რათა სრულმასშტაბიანი მხარდაჭერა მიიღოს. აუდიტორმა ასევე უნდა გააცნოს საქმიანობის ეფექტიანობის მაჩვენებლები და დარწმუნდეს, რომ ისინი ყველასთვის კარგად არის გასაგები.

ხელმძღვანელობის ჩართულობა კიდევ ერთი უაღრესად მნიშვნელოვანი ფაქტორია სრულყოფილი აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად. იმისათვის, რომ აუდიტი წარმატებული იყოს, მას უნდა ჰქონდეს უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა. ხელმძღვანელობამ აუდიტის პროგრამის ხარისხთან მიმართებით უნდა გამოხატოს `ვერტიკალური` მოლოდინები, შიდა აუდიტი მიიღოს, როგორც მუდმივი გაუმჯობესების ინსტრუმენტი და იმუშაოს აუდიტის გაძლიერებაზე გაუმჯობესების სხვა პროცესების ფარგლებში (Sciberras 2021<sup>23</sup>). აღსანიშნავია, რომ ხელმძღვანელობამ აუდიტის შედეგები არ უნდა გამოიყენოს სადამსჯელო მოქმედებებისთვის კომპანიაში კონკრეტული დეპარტამენტის ან პირის მიმართ. ხარისხიანი აუდიტის ასევე კრიტიკულად მნიშვნელოვანი ფაქტორია აუდიტის დოკუმენტირებული პროგრამების სისტემატური გამოყენება. წარმატების აღნიშნულ ფაქტორზე დაყრდნობით აუდიტორმა უნდა აღწეროს და დოკუმენტებით დაადასტუროს აუდიტის მთლიანი პროცესი ეფექტიანი და საიმედო გამოყენებისთვის. აუდიტის პროცედურების ადაპტირება ან მორგება უნდა მოხდეს იმ კონკრეტულ ობიექტზე, რომელიც აუდიტს ექვემდებარება. დოკუმენტირებული პროგრამის შემადგენლობაში უნდა იყოს სხვადასხვა კომპონენტები, მათ შორის, მოქმედების სფერო, კრიტერიუმები, აუდიტორთა მომზადება, აუდიტის ჩატარება,

---

<sup>22</sup> გრეგ ჰატჩინსი არის 800Compete.com, WorkingIt.com, CERMAcademy.com, QualityPlusEngineering.com, and სხვა სტარტაფების დამარსებელი

<sup>23</sup> მალტის უნივერსიტეტის მაგისტრი

აუდიტორული დასკვნის მომზადება, მაკორექტირებელი და პრევენციული ზომების მიღება, შემდგომი მოქმედებები და პერიოდულობა (Seago 2017).

პროგრამაში მითითებული უნდა იყოს მიმართულებები, რომელიც უნდა შემოწმდეს აუდიტორის მიერ და ვადები აუდიტის მოქმედების სფერო შეიძლება თავდაპირველად შემოიფარგლებოდეს მხოლოდ იმით, რაც მართვადაა და რისი შესანიშნავად შესრულებაც შესაძლებელია, შესაბამისად, აამაღლოს შესრულებული სამუშაოს ეფექტიანობა და ფართო მასების მიერ მიზნების გააზრება და მიმდებლობა. გარდა ამისა, მოქმედების სფერო შეიძლება შემოიფარგლებოდეს გარკვეული მარეგულირებელი და პროცესუალური შესწორებებისა და ცვლილებების განსაზღვრით. ამასთან ერთად, მას შემდეგ, რაც პროგრამა შემუშავდება და დაიხვეწება, შესაძლებელი გახდება მისი გაფართოება და, საბოლოოდ, დროთა განმავლობაში ეფექტიანობის პრევენციის და საუკეთესო პრაქტიკის სისტემაზე გადასვლა. მიჩნეულია რომ ყველა შიდა აუდიტორული შემოწმება უნდა ჩატარდეს იმგვარად, რომ უზრუნველყოს არა მხოლოდ თავად აუდიტორული შემოწმების პროცესი, არამედ შიდა აუდიტორის მიერ დადგენილ ვადებში შესაბამისობის აუდიტორული შემოწმებაც (Shamki & Alhajri 2017). რაც შეეხება აუდიტის კრიტერიუმებს, მკვლევართა ნაწილს მიზანშეწონილად მიაჩნიათ, რომ ყველა საშუალება უნდა იქნას გამოყენებული სათანადო დონეზე პოტენციურ შესაბამისობასა და კორპორაციულ რისკებზე მნიშვნელოვანი აქცენტით (Nerantzidis et al. 2020<sup>24</sup>). აუდიტორმა უნდა შეაფასოს კომპანიის განვითარების გეგმები, მიზნები ასევე, კომპანიის ძლიერი მხარეები და მისი შესაბამისობა პროგრამის მიზნებსა და ამოცანებთან. ანალოგიურად, აუდიტორმა უნდა შეიმუშაოს ზუსტი და მიზნობრივი სამოქმედო გეგმები, რომლებიც მორგებული იქნება ოპერაციულ მახასიათებლებზე და დაფუძნებული იქნება მოქმედ მოთხოვნებსა და რეგულაციებზე. სამოქმედო გეგმების განახლებასთან ერთად, აუდიტმა ასევე უნდა შეინარჩუნოს უწყვეტი გაუმჯობესების შესაძლებლობის ტენდენცია.

აუდიტის დოკუმენტირებული პროგრამის კომპონენტია აუდიტორთა ტრენინგი. აუდიტის პროგრამისთვის მნიშვნელოვანია, აუდიტორული შემოწმება აუცილებლად შესრულდეს მაღალკვალიფიციური აუდიტორების მიერ, რომლებიც

---

<sup>24</sup> Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S - ბერძენ და მაკედონიელ მკვლევართა ჯგუფი



ნამდვილად დამოუკიდებლები არიან აუდიტორული შემოწმებით გათვალისწინებული ოპერაციების და პირდაპირი ბრძანებების შესრულებისას. მთელი კომპანიის მასშტაბით უსიტყვო თანხმობის სტანდარტის და ორგანიზაციული გამოცდილების გამოყენების მიზნით მნიშვნელოვანია, რომ თითოეული აუდიტის დროს შეიცვალოს აუდიტის გუნდის არანაკლებ ერთი წევრი. კომპანიები თავიანთ დაწესებულებებში აუდიტორული შემოწმებისთვის ხშირად იწვევენ თანამშრომლებს სხვადასხვა დაწესებულებიდან, რომლებსაც მრავალფეროვანი გამოცდილება და ცოდნა აქვთ. ავტორთა ერთი ჯგუფი (Rhee et al. 2017) მიიჩნევენ, რომ მესამე მხარის მიერ ჩატარებული აუდიტორული შემოწმება კიდევ უფრო მეტად ზრდის აღქმას გარედან და ამცირებს `შიდა სიბრძნის` ტენდენციას. ისინი აღნიშნავენ, რომ ტრენინგი უნდა ჩატარდეს მთელი კომპანიის მასშტაბით, ყველა დონეზე; პირველ რიგში, აუდიტორები უნდა გადამზადდნენ პროგრამულ პროცედურებსა და ტექნიკურ საკითხებზე, ხოლო შემდეგ - მენეჯმენტის პროგრამის ზოგადი მიზნების, დაპროექტების და საწარმოს კორექტირების შედეგების, გაუმჯობესებისა და პასუხისმგებლობების საკითხებზე; ხოლო მესამე ეტაპზე უნდა ჩატარდეს ტრენინგი რიგითი თანამშრომლებისთვის კომპანიების სისტემების და პოლიტიკის, ასევე შესაბამისობის პროცედურების საკითხებზე. მეცნიერთა ნაწილი კომპანიებს ურჩევენ, რომ განიხილონ გარე წყაროს მიერ აუდიტორთათვის ტრენინგების ჩატარების შესაძლებლობა, რომლებიც თანამშრომლებს შეასწავლის, როგორ ჩატარონ აუდიტორული შემოწმება და რა უნდა შეამოწმონ, ასევე, როგორ გააგრძელონ სხვისი დაწყებული გზა. ალტერნატივის სახით, კომპანიებს ასევე ურჩევენ, რომ შიდა აუდიტორები გადამზადდნენ აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოცდილ მესამე მხარეებთან ერთად (Boiral<sup>25</sup>, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019).

აუდიტის ჩატარება - აუდიტის პროგრამის ოთხ ასპექტს მოიცავს. აუდიტის ჩატარების პრაქტიკიდან გამომდინარე, მეცნიერების ერთი ჯგუფი (Oussii & Taktak) ამტკიცებს, რომ აუცილებელია აუდიტის მიმართ პოზიტიური დასაბუთების და მიდგომის გამოყენება. ხელმძღვანელობამ აუცილებლად უნდა განსაზღვროს აუდიტის ჩატარების მზაობა და დაადგინოს, თუ რა მოლოდინები უნდა არსებობდეს

---

<sup>25</sup> ლავალის უნივერსიტეტის მკვლევარები, ქვებეკი, კანადა

მთელ პერსონალს შორის თანამშრომლობასთან დაკავშირებით. ასევე აღნიშნავენ, რომ კომუნიკაცია აუდიტის ჩატარებამდე, აუდიტის ჩატარების დროს და შემდგომ პერიოდში მნიშვნელოვანია პოზიტიური დამოკიდებულების შესანარჩუნებლად. გარდა ამისა, აუდიტის ჩატარების დროს ხაზი უნდა გაესვას გარკვეულ გარემოებებს, მათ შორის იმ ფაქტს, რომ აუდიტორული გასაუბრებები არა პერსონალური ქცევის, არამედ სისტემების შეფასების საშუალებებია, რომ აუდიტი ეფექტიანია მუშაობის ხარისხის ასამაღლებლად და აუდიტის შედეგები არასოდეს გამოიყენება სადამსჯელო მიზნებისათვის.

აუდიტორული დასკვნა აუდიტის პროგრამის მომდევნო კომპონენტია. მიჩნეულია რომ აუდიტორული შემოწმებით მიღებული ინფორმაციას, მათ შორის ტენდენციების, მიგნებების, შედარებების და მაკორექტირებელი ქმედებების შესახებ, ხელმძღვანელობის დავალებით ხშირად ხორციელდება საინფორმაციო დაფაზე განთავსება მისი შემდგომი განხილვის მიზნით. მიჩნეულია, რომ აუდიტორული დასკვნები უნდა გამოიცეს დროულად და გონივრულ ვადებში და აუდიტის პროგრამა ორიენტირებული იყოს მუდმივ სრულყოფასა და ორგანიზაციულ სწავლებაზე და არა `შემთხვევითობის` ფილოსოფიაზე (Reid et al. 2019). ინგლისელი მეცნიერი მაკკენა მიიჩნევს, რომ გამჭვირვალე და ღია ბუღალტრული აღრიცხვა, კომპანიის ხელმძღვანელობას შესაძლებლობას აძლევს, წინასწარ გაიაზრონ, აუდიტის ჩატარების რა მეთოდები უნდა იქნეს გამოყენებული და როგორ უნდა განხორციელდეს შიდა აუდიტორული შემოწმება. გარდა ამისა, იგი მიიჩნევს, რომ დოკუმენტირება უაღრესად მნიშვნელოვანია, ხოლო ანგარიშის მომზადება ყოველთვის უნდა შეესაბამებოდეს პროგრამის მიზნებსა და სამართლებრივ მითითებებს (Mckenna 2021).

აუდიტის პროგრამის შემდეგი კომპონენტი მაკორექტირებელი და პრევენციული ქმედებებია. ბულგარელი მეცნიერის გეორგიევის (Gueorguiev 2018) აზრით, მაკორექტირებელი ქმედებები დროული დასრულებისთვის მოითხოვს კორპორაციულ შემოწმებას, ხელმძღვანელობის ანგარიშვალდებულებას და ხელმძღვანელობის უმაღლესი რგოლის ყურადღებას. გარდა ამისა, ძირეული მიზეზების დეტალური შესწავლა უზრუნველყოფს არა მხოლოდ არსებული პრობლემის შეკავებასა და გამოსწორებას, არამედ, ასევე, პრევენციულ ქმედებებსაც

კონტროლის მექანიზმების განხორციელების უზრუნველსაყოფად, რომლის მიზანსაც განმეორებითი შემთხვევების პრევენცია წარმოადგენს აუდიტის გეგმის ბოლო კომპონენტი შემდგომი ღონისძიებები და პერიოდულობაა. აუდიტორმა უნდა განიხილოს განმეორებითი მიგნებები, დაადგინოს კანონზომიერებები, შეისწავლოს ძირეული მიზეზები და გაატაროს სტაბილური მაკორექტირებელი ღონისძიებები. გარდა ამისა, ხელმძღვანელობასთან კომუნიკაცია უნდა იყოს რეგულარული საჭიროებების, შესრულებული სამუშაოს მაჩვენებლების, სტატუსის, პროგრამის სრულყოფისა და ბიზნესზე ზეგავლენის განსახილველად. გარდა ამისა, ადამიანებს, რომლებიც ანგარიშვალდებულნი და პასუხისმგებელნი არიან სამუშაოს შესრულებაზე, დროულად, რეალურ დროში უნდა მიეწოდოთ ინფორმაცია. Kestrel Tellevate LLC<sup>26</sup>-ის (2021) თანახმად, აუდიტის ტიპიდან გამომდინარე, არსებობს აუდიტის პერიოდულობის არაერთი დონე. ეს მოიცავს სიხშირის დონეებს, რომლებიც ტარდება ჩვეული ყოველდღიური სამსახურებრივი მოვალეობის ფარგლებში; პერიოდული, რომელიც ტარდება ყოველწლიურად ან ექვს თვეში ერთხელ, საჭიროების შესაბამისად, რომელიც ტარდება პრობლემის მიკვლევადობის მიზნით და იშვიათი, რომელიც ტარდება სამ-ოთხ თვეში ერთხელ.

შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ რამდენიმე ძირითადი მოწინავე პრაქტიკის გამოყენება იმისათვის, რომ ეფექტიანად და წარმატებით გაამართლონ დაინტერესებულ მხარეთა მოლოდინები და თავიანთ კომპანიებში მნიშვნელოვან ბიზნეს-მაჩვენებლებს მიაღწიონ. პირველი მოწინავე პრაქტიკა კომუნიკაციაა. იმისათვის, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესი ეფექტიანი და წარმატებული იყოს, შიდა აუდიტორსა და აუდიტის ობიექტს შორის უნდა არსებობდეს უწყვეტი და თავისუფალი კომუნიკაცია (Narkchai & Fadzil 2017). მუდმივი კომუნიკაცია აუდიტის ობიექტსა და აუდიტორს შორის მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი ხელს უწყობს ნდობის ჩამოყალიბებას, რაც შიდა აუდიტის შედეგიანი და წარმატებული ფუნქციონირების დამახასიათებელ ნიშან-თვისებად მიიჩნევა. აუდიტის ობიექტსა და შიდა აუდიტორს შორის კომუნიკაცია აუცილებელია ყველა ეტაპზე, მათ შორის, დაგეგმვის, სამუშაო გრაფიკის შედგენის, აუდიტის დაწყების, აუდიტის დასკვნის მომზადების და აუდიტის კომიტეტისთვის

---

<sup>26</sup> საკონსულტაციო კომპანია დაარსებული აშშ-ში

ანგარიშის წარდგენის ეტაპებზეც. კომუნიკაცია შესაძლებელია სხვადასხვა ფორმით, მათ შორის ჩატის შეტყობინებებით, სატელეფონო ზარების, ფოსტის ან პირისპირ კომუნიკაციის მეშვეობით.

მეორე სახის საუკეთესო პრაქტიკაა აუდიტის მიზნების, აუდიტის ტესტების და პროცედურების და მთლიანად აუდიტის პროგრამის გაზიარება. უნდა აღინიშნოს, რომ შიდა აუდიტი მთლიანად ღია აქტივობაა და არა საიდუმლო საქმიანობა. მიუხედავად ამ რეალობისა, ზოგიერთ შიდა აუდიტორს არ მოსწონს აუდიტის პროგრამის, აუდიტის ტესტის და აუდიტის საკონტროლო სიის გაზიარების იდეა. ასეთი აუდიტორი უნდა გაეცნოს შიდა აუდიტის უმთავრეს მიზანს, რომელიც დამატებით ღირებულების შექმნას და კომპანიის საქმიანობის გაუმჯობესებას წარმოადგენს და კომპანიას ხელი უნდა შეუწყოს მიზნების მიღწევაში სისტემატური, მაღალდისციპლინური მეთოდის გამოყენებით, რომლის მიზანიც კონტროლის, მმართველობის და რისკების მართვის პროცესის ეფექტიანობის შემოწმება და ამაღლებაა. ასეთი მიდგომით აუდიტორი მიხვდება, რომ შიდა აუდიტი ემსახურება მთლიანად კომპანიის კეთილდღეობას და, აუდიტის მიზნები და პროგრამა კომპანიის სხვა დაინტერესებულ მხარეებსაც უნდა გაუზიაროს.

შიდა აუდიტის კიდევ ერთ საუკეთესო პრაქტიკაა კონსტრუქციულობა და ნეგატიურობის თავიდან აცილება. კვლევები აჩვენებს, რომ შიდა აუდიტი არაერთ ნეგატიურ ფაქტორთან არის დაკავშირებული, ძირითადად იმის გამო, რომ ადამიანების უმრავლესობა მას ნაკლოვანებების ძიების პროცესად აღიქვამს აუდიტორთა დიდი ნაწილი კვლავინდებურად ნაკლოვანებების ძიებით არის დაკავებული და ხელმძღვანელების უმეტესობას მოლოდინი აქვს, რომ შიდა აუდიტორებმა კომპანიის სისტემებსა და საქმიანობაში ნაკლოვანებები უნდა აღმოაჩინონ. მიუხედავად ამისა, საუკეთესო პრაქტიკიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორმა თავი უნდა აარიდოს ამგვარ უარყოფით მოსაზრებას და ამის ნაცვლად გამოიყენოს კონსტრუქციული ან პოზიტიური შენიშვნები და შექმნას პოზიტიური გარემო ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებისას.

შიდა აუდიტის კიდევ ერთი საუკეთესო პრაქტიკა, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია საუკეთესო შედეგების მიღება, გულისხმობს პრობლემაზე ორიენტირებას და არა აუდიტორის რეკომენდაციებზე მიჯაჭვულობას. მიუხედავად

იმისა, რომ რეკომენდაციების გაცემა შიდა აუდიტორული შემოწმების მნიშვნელოვანი ნაწილია, ეს აუდიტორს უმთავრეს ამოცანად არ უნდა ჰქონდეს დასახული. ნაცვლად ამისა, მან ძირითადი ყურადღება უნდა მიმართოს სხვადასხვა საკითხებსა და პრობლემებზე, რომლებსაც აღმოაჩენს კომპანიის ფინანსურ და არაფინანსურ პროცესებსა და საქმიანობაში.

შემდეგი საუკეთესო პრაქტიკა არის მომავლის დაგეგმვა. ბირნსს და სხვა ავტორებს (Byrnes et al. 2018) მიაჩნიათ, რომ რადგან წარსულის დაგეგმვას ძალისხმევა არ სჭირდება, ხელმძღვანელობა, როგორც წესი, ზრუნავს იმ ძალისხმევაზე, რომელიც მომავლის უსაფრთხოების უზრუნველყოფისკენ არის მიმართული. როდესაც კომპანია გეგმავს ახალი პროცესის, ახალი სისტემის ან ახალი პოლიტიკის დანერგვას, ჩვეულებრივ, ხელმძღვანელობას სურს, დარწმუნდეს, რომ ეს სწორი სტრატეგიაა და შეუძლია აღმოფხვრას ყველა ის რისკი, რამაც შეიძლება გავლენა იქონიოს კომპანიის მომავალზე. შიდა აუდიტი შეუცვლელი ინსტრუმენტია, რომელსაც ხელმძღვანელობა იყენებს აღნიშნულის უზრუნველსაყოფად და კომპანიის მომავლის დასაცავად და დასძენენ, რომ მიუხედავად იმისა, რომ ისინი უკეთესად და უფრო სიღრმისეულად იცნობენ კომპანიის საქმიანობას, შიდა აუდიტს ყველაზე უკეთ ესმის ურთიერთკავშირი, რომელიც არსებობს სხვა პროცესებში სხვადასხვა შესაბამისობებს, სუსტ მხარეებსა და ფუნქციებს შორის. მნიშვნელოვანი ფაქტორია რომ შიდა აუდიტის დანერგვამდე და დანერგვის შემდგომი პერიოდების გაანალიზებით შიდა აუდიტი შეიძლება ბიზნესის კონსულტირების ეფექტიან ინსტრუმენტად იქნეს მიჩნეული.

ბოლო წლებში შიდა აუდიტმა გადამწყვეტი დატვირთვა შეიძინა კომპანიის წარმატებული ფუნქციონირების თვალსაზრისით. წარსულისგან განსხვავებით, კომპანიები ამჟამად ატარებენ შიდა აუდიტს. ამის უმთავრესი მიზეზია ის უპირატესობები, რომლებიც შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესთან არის დაკავშირებული (Al-Akra, Abdel-Qader & Billah 2016). მაგალითად, მკვლევართა ერთი ნაწილი (Raiborn et al. 2017) ამტკიცებენ, რომ შიდა აუდიტი ხელს უწყობს შიდა კონტროლის მექანიზმების გაძლიერებას. მათი აზრით, იმის გამო, რომ შიდა აუდიტი ორიენტირებულია უკვე დანერგილი შიდა კონტროლის მექანიზმებზე, ის კომპანიას შესაძლებლობას აძლევს, დარწმუნდეს, არის თუ არა შიდა კონტროლის მექანიზმები

სათანადოდ შედგენილი და მუშაობს თუ არა გამართულად ასევე, შიდა აუდიტი მწარმოებლებს ეხმარება, განსაზღვრონ, რამდენად არის მართვის კონტროლის მექანიზმები ისეთი ეფექტიანი, როგორც უნდა იყოს და მუშაობს თუ არა კომპანიის მიზნების მისაღწევად.

შიდა აუდიტის პოპულარობა განაპირობა იმან, რომ ის ხელს უწყობს კომპანიის საქმიანობის ეფექტიანობის ზრდას. კითხვა, რომელსაც შიდა აუდიტი ეფექტიანობასთან მიმართებით პასუხობს, ასეთია: „არსებობს თუ არა საქმიანობის წარმართვის უკეთესი გზა ან მიდგომა?“ უფრო მარტივია და ნაკლებ ძალისხმევას მოითხოვს შიდა აუდიტის მეშვეობით ბიზნეს-პროცედურებისა და პრაქტიკის დამკვიდრება და რეკომენდაციების შემუშავება პროცესების გაუმჯობესების და რაციონალიზაციის მიზნით. შესაბამისად, ეს ხელს უწყობს სამეწარმეო საქმიანობას სახსრებისა და დროის დაზოგვაში (Carcello et al. 2020). შიდა აუდიტს უმნიშვნელოვანესი როლი ეკისრება, რამდენადაც იგი ამოწმებს ფინანსური ანგარიშგების სიზუსტეს და სანდოობას. სანდოობა ბიზნეს საქმიანობის წარმატების უმნიშვნელოვანესი მოთხოვნაა. შესაბამისად, თუ კომპანიაში არსებობს კორუფციის ან შესაძლო ფინანსური დარღვევების ფაქტები, შეიძლება ეს მისი მარცხისა და ბიზნეს-საქმიანობის დასასრულის მიზეზი გახდეს. რადგან პარტნიორებმა და ინვესტორებმა შეიძლება მარტივად დატოვონ კომპანია, რაც მის არასტაბილურობას და, საბოლოო ჯამში, დაშლას გამოიწვევს. შიდა აუდიტის მეშვეობით კომპანიის ხელმძღვანელობას დიდი სიზუსტით შეუძლია დაადგინოს, რამდენად ემუქრება საფრთხე კომპანიის ფინანსებს, რაც თავისმხრივ უზრუნველყოფს კომპანიის მიმართ ნდობის მოპოვებას და პოტენციური ინვესტორებისა და სხვა დაინტერესებული მხარის მიერ ინვესტიციების განხორციელებას (Turetken, Jethfer & Oskan 2020).

შიდა აუდიტორული კონტროლი უაღრესად მნიშვნელოვანია კომპანიის წარმატებისთვის, ვინაიდან ის რისკებს მინიმუმამდე ამცირებს. აღნიშნავენ, რომ შიდა აუდიტი კომპანიაში გამოვლენილ ყველა რისკს ითვალისწინებს. გარდა ამისა, ამოწმებს, მუშაობს თუ არა კომპანიის რისკების შესუსტების სტრატეგია მოლოდინისა და გეგმის შესაბამისად (Ackermann & Marx 2016). აუდიტორული დასკვნა ხელს უწყობს, დადგინდეს, რამდენად არსებობს კომპანიაში გადაუჭრელი რისკები, ხარვეზები და ნაკლოვანებები. დასკვნაში ასევე წარმოდგენილია

აღნიშნული პრობლემების გადასაჭრელად საჭირო ინფორმაცია. შიდა აუდიტი ასევე ხელს უწყობს შესაბამისობის უზრუნველყოფას. შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს კომპანიის შესაბამისობას მოქმედ კანონმდებლობასთან, შესაბამისი დარგის სტანდარტებთან და რეგულაციებთან. აუდიტორული დასკვნით თუ დადგინდება პრობლემების არსებობა შესაბამისობაში, აუდიტორები ჩამოაყალიბებენ და გასცემენ პრობლემების აღმოფხვრის ეფექტიან რეკომენდაციებს (Al-Akra, Abdel-Qader & Billah 2016).

არაერთმა კვლევამ აჩვენა, რომ ფინანსური ანგარიშგების შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე რამდენიმე ფაქტორი ახდენს გავლენას. ამ ფაქტორებიდან ხშირად აუდიტის ხარისხის ფაქტორს გამოყოფენ. მკვლევრებმა მიჰრეტმა და ისმაუმ (Mihret & Yismaw<sup>27</sup> 2007) შეისწავლეს შიდა აუდიტის ხარისხი, როგორც მის ეფექტიანობაზე გავლენის მომხდენი ფაქტორი. მათ კვლევა განახორციელეს ეთიოპიის საჯარო სექტორში, რომლის საფუძველზეც დაადგინეს, რომ შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენდა შიდა აუდიტის ხარისხი და კომპანიის ტოპ მენეჯმენტი, კომპანიის მახასიათებლები და მისი გარემო. მსგავსი კვლევის საფუძველზე, დადგინდა, რომ სამხრეთ აფრიკაში მნიშვნელოვანი კავშირი არსებობს შიდა აუდიტის ხარისხსა და კორპორაციული მართვის სტრუქტურის უსაფრთხოებას შორის (Barac & Van Staden<sup>28</sup> 2009). ანალოგიურ კვლევაში, ალცებანი და გვილიამი (Alzeban & Gwilliam 2014) შიდა აუდიტორს მიიჩნევდნენ შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ხელშემწყობ ფაქტორად. მათაც დაადგინეს, რომ შიდა აუდიტის ეფექტიანობას დიდწილად სწორედ შიდა აუდიტის ხარისხი განსაზღვრავს.

კვლევებით დადგინდა რომ, შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე გავლენას კიდევ ერთი ფაქტორი ახდენს - აუდიტის კომიტეტის სახით. მიაჩნიათ, რომ აუდიტის კომიტეტის ხარისხი შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ხელშემწყობ ფაქტორს წამოადგენს. მეცნიერებმა საკუთარ ნაშრომში გამოიკვლიეს სარბენს-ოქსლის აქტის ამოქმედების შემდეგ ჩამოაყალიბებული ურთიერთკავშირი აუდიტის კომიტეტის ხარისხს, აუდიტორის დამოუკიდებლობასა და შიდა აუდიტის პრობლემების გამოვლენის დონეს შორის. კვლევაში მათ გაანალიზებული აქვთ 208 კომპანიის

---

<sup>27</sup> ეთიოპიის, ადის აბებას უნივერსიტეტის, ბიზნესის და ეკონომიკის ფაკულტეტის, აღრიცხვისა და ფინანსების განყოფილების მკვლევარები

<sup>28</sup> სამხრეთ აფრიკის უნივერსიტეტი, აუდიტის დეპარტამენტის პროფესორები

მონაცემები. ანალიზის შედეგებმა აჩვენა, რომ აუდიტის კომიტეტის მუშაობის ხარისხს, აუდიტორის დამოუკიდებლობასა და შიდა აუდიტის სუსტ მხარეებს შორის მნიშვნელოვანი ურთიერთქმედება და ურთიერთკავშირი არსებობს (Zhang, Zhou & Zhou 2007). არენას და აცონეს (Arena & Azzone 2009) მიერ ჩატარებულმა ანალოგიურმა კვლევამ, რომლის მიზანიც აუდიტის კომიტეტის ხარისხსა და შიდა აუდიტის ეფექტიანობას შორის კორელაციის შესწავლა იყო, ასევე აჩვენა, რომ შიდა აუდიტის შედეგიანობა მნიშვნელოვნად იზრდება, როდესაც აუდიტის კომიტეტი სრულად არის ჩართული შიდა აუდიტორის საქმიანობის მთელ პროცესში.

მკვლევრებმა ასევე დაასკვნს, რომ შიდა აუდიტის გუნდის კომპეტენცია ასევე მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე. კერძოდ, მუსა (Mousa 2005) თავის სადოქტორო ნაშრომში განიხილავს, რომ როგორც შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ფაქტორი, მხედველობაში უნდა იყოს მიღებული სათანადო პროფესიონალური ყურადღება (კომპეტენცია და კვალიფიკაცია). მუსას ნაშრომმა აჩვენა, რომ შიდა აუდიტორის სათანადო პროფესიონალური ყურადღების მაღალი დონე დადებითად აისახა შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე. ანალოგიური დასკვნები ხაზგასმულია სხვა მეცნიერების კვლევაში, სადაც ყურადღება გამახვილებულია ფაქტორებზე, რომლებიც გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის გუნდის ეფექტიანობაზე. კვლევით დადგინდა, რომ კომუნიკაცია, რომელიც არსებობს აუდიტის გუნდის წევრებს შორის, დადებით გავლენას ახდენს აუდიტის შედეგებზე (Turley & Zaman 2007). ანალოგიური დასკვნები ჩამოაყალიბეს და აღნიშნული გაიმეორეს სხვადასხვა ავტორებმა (Arena & Azzone 2009), (George, Theofanis & Konstantinos 2015) რომლებიც აცხადებენ, რომ შიდა აუდიტის გუნდი ის მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომელიც გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის ეფექტიანობა აისახება. აღნიშნული დასკვნებიდან გამომდინარე, იძლევიან რეკომენდაციას, რომ მიზანშეწონილია, რომ შიდა აუდიტორმა გუნდი დააკომპლექტოს გამოცდილებისა და აკადემიური კვალიფიკაციის თვალსაზრისით მაღალკვალიფიციური წევრებისგან. ასევე იძლევიან რეკომენდაციას, რომ აუდიტორული გუნდის წევრების შერჩევას შიდა აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს არა მხოლოდ აკადემიურ ასპექტებზე, არამედ გაითვალისწინოს ის პრაქტიკული გამოცდილებაც, რომელსაც აუდიტორების გუნდის თითოეული წევრი ფლობს. მათ შეხედულებასა და დასკვნებს ეხმაურებიან



მიჰრეტი და სხვა ავტორები (Mihret, Kieran & Mula 2010), რომლებიც მიუთითებენ, რომ უწყვეტი გადამზადებაც და ტექნიკური კომპეტენციაც შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ძირეული მოთხოვნებია. ასევე რომ აუდიტორის პროფესიონალური გამოცდილება შიდა აუდიტორული შემოწმების ეფექტიანობის ძირითადი ხელშემწყობი ფაქტორია (Cohen & Sayag 2010). აღნიშნულ დასკვნებს შეესაბამება ზოგიერთა მეცნიერთა მოსაზრებაც (Alzeban & Gwilliam 2014), რომლებიც აცხადებენ, რომ მაღალი ხარისხის შიდა აუდიტი დაკავშირებულია შიდა აუდიტის გუნდის წევრების მაღალ კვალიფიკაციასა და პროფესიონალიზმთან.

კვლევებმა დაადგინა, რომ შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობაც ახდენს გავლენას. უკანასკნელ პერიოდში პროფესიული ორგანიზაციები ხშირად აღნიშნავენ და ხაზს უსვამენ შიდა აუდიტის ხარისხზე შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და მიუკერძოებლობის მნიშვნელობასა და გავლენას. აღნიშნული კომპანიების მოსაზრებით, შიდა აუდიტორები, რომლებსაც სურვილი აქვთ მაღალი ხარისხის შიდა აუდიტს მიაღწიონ, უნდა იყვნენ დამოუკიდებლები და ობიექტურები, მიუხედავად მათი დასაქმების სტატუსისა. დაადგინეს, რომ ავტონომია და ობიექტურობა მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს ეფექტიანი შიდა აუდიტის განხორციელებას (Ahmad et al. 2009). ამ კვლევის შესაბამისად, შიდა აუდიტორული შემოწმების პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორის სტანდარტები (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing - ISPPIA) ყველა შიდა აუდიტორისა და შიდა აუდიტორთა დეპარტამენტისგან მოითხოვს დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის შენარჩუნებას, ვინაიდან ეს ორი თვისება მნიშვნელოვანია ეფექტიანი აუდიტის განსახორციელებლად, რაც კომპანიას დამატებით ღირებულებას შესძენს.

შიდა აუდიტორების მაღალი დონის ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად) და პროფესიული სტანდარტები (ISPPIA) მოითხოვს, რომ მთავარი აუდიტორი ფუნქციონალურად ანგარიშვალდებული იყოს კომპანიის დირექტორთა საბჭოს წინაშე, ხოლო მმართველობითი თვალსაზრისით - კომპანიის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის წინაშე (Christopher, Sarens & Leung 2009). გარდა ამისა, ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად გვთავაზობენ, რომ მთავარ აუდიტორს ჰყავდეს საკმარისი პერსონალი, წვდომა

ჩანაწერებზე და ინფორმაციაზე, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ნებისმიერი სახის ინტერესთა შეუთავსებლობა; აფილირებული უნდა იყოს შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტთან და არასოდეს უნდა განახორციელოს არააუდიტორული საქმიანობა კომპანიაში, რომლის შიდა აუდიტორიც თავად არის. ეს აიხსნება იმით, რომ მოთხოვნების დაუკმაყოფილებლობა გამოიწვევს არასათანადო ან არაკომპეტენტურ აუდიტის დასკვნებს, რაც კომპანიისთვის ღირებული ვერ იქნება.

დელლაიმ და ომრიმ (Dellai & Omri 2016) ერთ-ერთ კვლევაში, რომელიც სწავლობდა კომპეტენტურობისა და ობიექტურობის ზეგავლენას შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე დაადგინეს, რომ რაც უფრო მაღალია შიდა აუდიტორებისა და აუდიტის დეპარტამენტის მიუკერძოებლობა და დამოუკიდებლობა, მით უფრო იზრდება შიდა აუდიტის ეფექტიანობის დონე. ალიზადე (Alizadeh 2011) იზიარებს აღნიშნულ მოსაზრებას და აცხადებს, რომ კომპანიის შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობა იმ უმთავრეს ფაქტორებს მიეკუთვნება, რომლებიც გავლენას ახდენს ირანული კომპანიების შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე. კოენის და საიაგის (Cohen & Sayag 2010) კვლევებმაც დაადგინეს, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა დადებითად აისახება აუდიტორული შემოწმების მაღალ ხარისხზე. კვლევებითაც დადგინდა, რომ არსებობს მნიშვნელოვანი კავშირი შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ხარისხსა და მთავარი აუდიტორის ორგანიზაციულ სტატუსს შორის. (Alzeban & Gwilliam 2014) შიდა აუდიტის ეფექტიანობა იზრდებოდა, როდესაც მთავარი აუდიტორი მჭიდრო კავშირში იყო შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტთან. ასევე დაადგინა, რომ როდესაც შიდა აუდიტორები ობიექტურები არიან, მათ შეუძლიათ მარტივად დაარეგულირონ პროფესიული და ორგანიზაციული მოთხოვნები (Abdolmohammadi 2009).

აღნიშნული ფაქტორების გავლენის გათვალისწინების საფუძველზე ნათლად ჩანს, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმება უნივერსალური ვერ იქნება და ის ყველა კომპანიაში ინდივიდუალურია. ასევე, არსებობს სხვა ფაქტორი, რომელიც შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე ახდენს გავლენას. ამასთან, აუცილებელია სხვადასხვა ფაქტორის გათვალისწინება ფინანსური ანგარიშგების შიდა აუდიტის ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად.

წინამდებარე ნაშრომი ეფუძნება სხვადასხვა კვლევასა და თემატურ ანალიზს, რომლებმაც აჩვენეს, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ფუნქცია და როლი მნიშვნელოვანია კომპანიის წარმატებაში. ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს კომპანიის ფინანსური დოკუმენტაციისა და ფინანსური მდგომარეობის მიმოხილვას. სარგებელი კი, მდგომარეობს იმაში, რომ ასეთი ტიპის აუდიტის მეშვეობით წარმოდგენილი მიმოხილვა არის ფინანსური ანგარიშგების ერთ-ერთ უპირატესობა.(Prentice, Bills & Peters 2022).

გასათვალისწინებელია, რომ ფინანსური დოკუმენტაციის აუდიტორული შემოწმების პროცესი იძლევა კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების განხილვის შესაძლებლობას და, შესაბამისად, პრობლემური მიმართულებების აღმოჩენის შანსს. შესაბამისად, ეს აუდიტორს და მთელ კომპანიას ამ პრობლემების გადაჭრის ან გამოსწორების საშუალებას აძლევს. აქციონერების თვალთახედვით, კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმება ამაღლებს კომპანიის ან საწარმოს ნდობას. როგორც ORBA<sup>29</sup>-ს აუდიტის სამსახურის ერთ-ერთმა წევრმა, ემი ჯექსონმა (Amy Jackson) აღნიშნა, აუდიტის მიერ დამტკიცებული ფინანსური ანგარიშგება, როგორც წესი, გამოიცემა გადაწყვეტილებასთან ან კომენტართან ერთად იმის შესახებ, არის თუ არა წარდგენილი ინფორმაცია კეთილსინდისიერი საზოგადოდ მიღებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპებთან (GAAP/IFRS) მიმართებით.

შიდა აუდიტორის ამგვარ კომენტარს აუდიტორული შემოწმების მთლიანი პროცესის შესახებ თან უნდა ახლდეს მაღალი პასუხისმგებლობა; მან არასოდეს უნდა გამოთქვას მოსაზრება კლიენტის სასარგებლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საკმარისი მტკიცებულება არ გააჩნია დაზუსტებული ფინანსური ინფორმაციის შესახებ. პრენტისი და სხვა ავტორები (Prentice, Bills & Peters 2022) ასევე აღნიშნავენ, რომ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული დასკვნა მნიშვნელოვანია, რამდენადაც ის კრედიტორებს, კლიენტებს და პოტენციურ ინვესტორებს აწვდის მტკიცებულებებს იმის შესახებ, რომ კომპანიის ფინანსები არსებითად ზუსტია. ანგარიშვალდებულების ამგვარი გარემო ინფორმაციის გარე მომხმარებლებს, მათ

---

<sup>29</sup> ORBA არის საბუღალტრო, საგადასახადო და საკონსულტაციო კომპანია რომელიც ფოკუსირებულია კლიენტებისთვის განსაკუთრებული მომსახურების შეთავაზებაზე

შორის, ინვესტორებს, კრედიტორებს და სხვა სახელმწიფო ორგანოებს მნიშვნელოვნად დამოკიდებულს ხდის კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ აუდიტორულ დასკვნაზე (Lu, Simnet & Zhou 2022). აქედან გამომდინარე, აუდიტორის დადებით დასკვნას კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის შესახებ შეუძლია გაზარდოს შესაძლებლობა, რომ კომპანიამ სოლიდური ინვესტორები ან კრედიტორები მოძებნოს.

აუდიტის კიდევ ერთი უპირატესობა, რომელიც საფუძვლად დაედო წინამდებარე კვლევას, მდგომარეობს იმაში, რომ შიდა აუდიტის სწორად წარმართვის შემთხვევაში ის ხელს უწყობს კომპანიის შიგნით გამოსასწორებელი მიმართულებების გამოვლენას. მას შემდეგ, რაც აუდიტორული შემოწმება გამოავლენს ყველა პრობლემურ მიმართულებას, კომპანიის ხელმძღვანელობას შეუძლია ყუველა იმ მიმართულებაზე ფოკუსირება, რომლებიც გამოსწორებას საჭიროებს. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების შემდეგ შეიძლება მკაფიოდ დავინახოთ კომპანიის ფინანსური მაჩვენებლების ნაკლოვანებები (Schreyer, Sattaroy & Borth (2022); ასევე, შეიძლება გამოიკვეთოს სხვადასხვა ხარვეზი კომპანიის ტრანზაქციებსა და ოპერაციებში, რომლებიც აღმოფხვრას საჭიროებს. შიდა აუდიტი ხელს უწყობს კომპანიის შიდა კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობისა და სტანდარტების შესაბამისობის შეფასებას. გარდა ამისა, თუ არსებობს მკაფიო არაეფექტიანი პროცესები, რომლებმაც შეიძლება საფრთხე შეუქმნას კომპანიის ზრდისა და განვითარების პოტენციალს, მათი აღმოჩენა შესაძლებელია შიდა აუდიტის მეშვეობით. კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების ყოველწლიური აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას შეუძლია დროთა განმავლობაში შიდა კონტროლის ამ მექანიზმების დარეგულირება უაღრესად ხარჯთეფექტიანი ოპერაციების უზრუნველსაყოფად.

კვლევებმა აჩვენა, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმება ეფექტიანია რისკების გამოვლენის კუთხითაც, რაც ძალიან მნიშვნელოვანია, რადგან კომპანიის მენეჯმენტი ვერ შეძლებს იმ პრობლემებზე რეაგირებას, რომლებიც არ იქნებიან გამოვლენილნი. შიდა აუდიტორული შემოწმება შედეგიანია იმ შემთხვევაში, თუ კომპანიის მენეჯმენტი მზადაა, მოისმინოს ინფორმაცია იმის შესახებ, არის თუ არა სათანადოდ შემუშავებული და შესრულებული შიდა კონტროლის მექანიზმები და

მუშაობს თუ არა ის ეფექტიანად (Cohen, Krishnamoorthy & Wright (2017); საკმარისი დრო ეთმობა თუ არა ყველა რეკომენდაციის განხილვას იმის შესახებ, როგორ უნდა გაუმჯობესდეს კომპანიის კონტროლის გარემო.

შიდა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში ხორციელდება ფულადი სახსრების მიღებასა და გაცემასთან დაკავშირებული ორგანიზაციული საკითხების შეფასება. შეფასების საფუძველზე შიდა აუდიტორი გასცემს რეკომენდაციებს, როგორ უნდა შემცირდეს თაღლითობის რისკი კონკრეტული რისკიანი შედეგების დადგომამდე. ეს მოსაზრებები ჩამოყალიბებულია ლარასატის და სხვა ავტორების (Larasati et al. 2019) ნაშრომებშიც, რომლებიც მიიჩნევენ, რომ აუდიტორებს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭებათ კომპანიაში, რამდენადაც ისინი ფინანსურ ოპერაციებში დაშვებული შეცდომების უდიდესი ნაწილის იდენტიფიცირებაში ეხმარებიან და სთავაზობენ იდენტიფიცირებული პრობლემების აღმოფხვრის რაციონალურ მეთოდებსა და საშუალებებს. ამგვარად, მკვლევართა რეკომენდაციის მიხედვით, კომპანიების მანეჯმენტმა აქტიურად უნდა ითანამშრომლონ და მოუსმინონ შიდა აუდიტორებს, გაეცნონ აუდიტორულ დასკვნებს და შეასრულონ შეთავაზებული რეკომენდაციები. აღნიშნული დაეხმარება კომპანიებს ბუღალტრული აღრიცხვის იმ არასწორი მიდგომებისა და მეთოდების მნიშვნელოვანი და არსებითი ნაწილის აღმოფხვრაში, რომლებსაც კომპანიების განვითარებაზე შეუქცევადი უარყოფითი გავლენების მოხდენა შეუძლია.

### **1.3 შიდა აუდიტის თეორიული ასპექტები, მათი განვითარებისა და გამოყენების პერსპექტივა**

მიმდინარე პერიოდში სხვადასხვა ავტორები მუშაობენ შიდა აუდიტის თეორიული ასპექტების/თეორიების ჩამოყალიბებაზე. კერძოდ, ავტორები ცდილობენ შიდა აუდიტის ფუნქციების განივთებას სხვადასხვა ეკონომიკურ თეორიებში. თეორიების ქვაკუთხედად გამოიყენება შიდა აუდიტის, როგორც კომპანიაში წარმოშობილი პრობლემების აღმოჩენასა და გადაჭრაში შესაბამისი დაინტერესებული მხარეებისათვის დამხმარე ინსტრუმენტი.

ქვემოთ განხილულია ის თეორები, რომლებმაც გარკვეული ეტაპები გაიარეს და სხვადასხვა მკვლევრისა თუ მეცნიერის ნაშრომებში ჰპოვეს ასახვა. ამის გარდა, სხვადასხვა ქვეყნების მეცნიერები დამატებით მუშაობენ თეორიული ჩარჩოს შექმნასა და განახლებაზე

▪ **აგენტის თეორია (agency theory)**

აგენტის თეორია წარმოადგენს გაფართოებული კვლევის საფუძველს, რომელმაც შეიძლება წარმატება მოუტანოს აკადემიურ საზოგადოებას და შიდა აუდიტის სფეროს. ეს იდეა კვლევის კუთხით საკმაოდ აქტუალურია, რადგან აკონკრეტებს შიდა აუდიტორის ფუნქციებს და შესაბამისად, იმ საშუალებებსაც, რომელთა დახმარებით შეიძლება საწარმომ გაზარდოს თავისი ბიზნეს-შედეგები ამ პრაქტიკის გამოყენებით. ფართო ლიტერატურაში აგენტის თეორია არის ეკონომიკური თეორია, რომელიც კომპანიას განიხილავს, როგორც პირადი ინტერესების მქონე ინდივიდუალთა კონტრაქტების ერთობლიობას, ხოლო აგენტის ურთიერთობა ყალიბდება, როდესაც ერთი პირი (ხელმძღვანელი) უფლებას აძლევს მეორე პირს იმოქმედოს მის მაგივრად<sup>30</sup>.

აგენტის თეორიას<sup>31</sup> ეფუძნება ადამსის (1994) მოსაზრებას შიდა აუდიტთან დაკავშირებით, რომელიც ამ კვლევის ერთ-ერთ თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს. თანამედროვე ლიტერატურაში აღრიცხვის შესახებ არსებობს და განიხილება მტკიცება იმის შესახებ, რომ აგენტის თეორია არის ინსტრუმენტი, რომელიც ხშირად ფინანსური ანალიზისა და დამოუკიდებელი აუდიტორების ქმედებების ეფექტიანობის, შერჩევის პროგნოზირებისა და განმარტებისთვის გამოიყენება. ადამსი აღნიშნავს, რომ შიდა აუდიტორების როლის შესწავლა შეიძლება დადებითად აისახოს იმ თეორიულ ჩარჩოზე, რომელსაც აგენტის თეორია ითვალისწინებს. ორგანიზაციული ტრანსფორმაციაც და შიდა აუდიტის ფუნქციაც

---

<sup>30</sup> Agency theory is an economic theory that views the firm as a set of contracts among self-interested individuals. An agency relationship is created when a person (the principal) authorizes another person (the agent) to act on his or her behalf.

<sup>31</sup> Agency theory is extensively employed in the accounting literature to explain and predict the appointment and performance of external auditors. Argues that agency theory also provides a useful theoretical framework for the study of the internal auditing function. Proposes that agency theory not only helps to explain and predict the existence of internal audit but that it also helps to explain the role and responsibilities assigned to internal auditors by the organization, and that agency theory predicts how the internal audit function is likely to be affected by organizational change. Concludes that agency theory provides a basis for rich research which can benefit both the academic community and the internal auditing profession.

განმარტებულია აგენტის თეორიაში. აგენტის თეორია ადგენს და ვარაუდობს, რომ შიდა აუდიტის არსებობა ხელს უწყობს კომპანიის მიერ შიდა აუდიტორის ფუნქციაზე დაკისრებული პასუხისმგებლობებისა და მოვალეობების განმარტებას.

კომპანიის მფლობელებსა და უმაღლეს ხელმძღვანელობას შორის ხელშეკრულება წარმოადგენს აგენტობის ურთიერთობის ერთ-ერთ ფორმას. მენეჯერები კომპანიის აგენტებად მოიაზრებიან, ვინაიდან ასრულებენ მოვალეობებს მესაკუთრეთა სახელით, რომლებმაც აღნიშნული უფლებამოსილების დელეგირება მოახდინეს გარკვეული გადაწყვეტილებების მიღების მიზნით. მენეჯერმა, რომელსაც ამგვარი უფლებამოსილება აქვს, იგი შეიძლება გამოიყენოს ბოროტად საკუთარი გეგმების განსახორციელებლად. იმისათვის, რომ ხელმძღვანელობამ მიზნებს დადგენილი წესებისა და სამოქმედო გეგმების დაცვით გარანტირებულად მიაღწიოს, მნიშვნელოვანია, რომ საწარმოების თანამშრომლები დაკომპლექტებული იყოს როგორც შიდა, ისე გარე აუდიტორებით (Adams 1994). შიდა აუდიტორებს ასევე განიხილავენ, როგორც აგენტებსა და დამკვირვებლებს შიდა აუდიტის ისეთი მომხმარებლებისთვის, როგორც არიან, მაგალითად, აუდიტის კომიტეტი, უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა და დირექტორთა საბჭო (Peursem<sup>32</sup> and Pumphrey<sup>33</sup> 2005). დირექტორთა საბჭო ან კომპანიის აუდიტის კომიტეტი როდესაც არაპროდუქტიულია, უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობამ შეიძლება არასათანადო ზემოქმედება მოახდინოს შიდა აუდიტზე და შეიძლება სირთულეები შეუქმნას აგენტობას. ამგვარი მრავალწახნაგა გარემოების პირობებში შიდა აუდიტის წინაშე ყალიბდება ფუნდამენტური პრობლემა, თუ როგორ უნდა შეასრულოს თავისი ფუნქცია - ზედამხედველობა გაუწიოს ხელმძღვანელობას მაშინ, როდესაც ეს უკანასკნელი ეფექტიანად არ ფუნქციონირებს?

შიდა აუდიტორები ხშირად უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის დაქვემდებარებაში მუშაობენ, მაგრამ დირექტორთა საბჭო და აუდიტის კომიტეტი მათზე არიან დამოკიდებული ხელმძღვანელობის ეფექტიანობის მიუკერძოებლად შეფასების თვალსაზრისით. ამასთან, აუდიტის კომიტეტის წევრებმა ხელმძღვანელობისგან შეიძლება მიიღონ ფინანსური შეღავათები და შიდა

<sup>32</sup> სერტიფიცირებული ბუღალტერი, აღრიცხვის განყოფილება, ვაიკატოს უნივერსიტეტი, ახალი ზელანდია

<sup>33</sup> სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორი, აღრიცხვის განყოფილება, აიდაჰოს უნივერსიტეტი, აშშ

აუდიტორთა კომპენსაცია ისეთი საქმიანობისთვის, რომელიც დადგენილ მიზნებს ეწინააღმდეგება. დირექტორთა საბჭოსა და აუდიტის კომიტეტში შეიძლება ახალი პრობლემები წამოიჭრას შიდა აუდიტორთა ობიექტურობისადმი ნდობასთან დაკავშირებით.

აგენტები და შიდა აუდიტორები პასუხისმგებლები არიან, რომ აუდიტორული შემოწმება მაღალპროფესიულ დონეზე განახორციელონ, რაც მათგან სათანადო გადამზადებას, სერტიფიცირებას, გამოცდილებასა და სხვა პროფესიულ უნარ-ჩვევებს მოითხოვს. აუდიტის კომიტეტის და დირექტორთა საბჭოს ნდობა შიდა აუდიტორების კომპეტენტურობის მიმართ მყარი იქნება ისეთი აუდიტორებით დაკომპლექტების პირობებში, რომლებიც აკმაყოფილებენ აღნიშნულ მოთხოვნებს და მათი უზრუნველყოფისას გადამზადების სათანადო პროგრამებით.

სტანდარტების შესაბამისად შესრულებული მოვალეობების წარდგენითა და განხილვით შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ იგნორირება გაუკეთონ ბრალდებას იმის შესახებ, რომ სამუშაო არაკეთილსინდისიერად განახორციელეს, შიდა აუდიტის ხელმძღვანელი ზედამხედველობას უწევს შიდა აუდიტის დეპარტამენტს და პირველ რიგში ის პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის გეგმის შემუშავებაზე, აუდიტის შედეგების გაცნობასა და აუდიტორის რეკომენდაციების შესრულებაზე. ორგანიზაციის წევრებს ევალებათ სისტემის შიდა კონტროლის მექანიზმების (SOX, Section 404, 2002) შეფასება, ხოლო აღნიშნული ვალდებულების შესრულებისას ისინი დამოკიდებული არიან შიდა აუდიტის გუნდის მომსახურებებზე. შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებისადმი ნდობის გასამყარებლად, შიდა აუდიტორებმა აღნიშნული შემოწმების პროცესში საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები უნდა შეაგროვონ. კომპანიის წევრებს უფრო მეტი ნდობა ექნებათ შიდა აუდიტორული დასკვნების მიმართ, თუკი ეს მტკიცებულებები მათთვისაც ხელმისაწვდომი იქნება. შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ეფექტიან ფუნქციონირებას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს, თუკი თანამშრომლებს სურთ აუდიტორების დანახვა ცვლილებების მომხრეებად.

შიდა აუდიტი უფრო ობიექტური და საიმედოა, როდესაც არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის კომიტეტი და უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის ჩარევა შემცირებულია. აუდიტის კომიტეტი, რომელსაც აქვს მთავარი აუდიტორის



თანამდებობაზე დანიშვნისა და გათავისუფლების ექსკლუზიური უფლებამოსილება, ვალდებულია, გადაჭრას უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის პრობლემა, რომელსაც საკმაოდ დიდი უფლებამოსილება გააჩნიათ შიდა აუდიტორების სამსახურში აყვანისა და მათი შრომის ანაზღაურების საკითხებში. როდესაც უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა ითხოვს, რომ ყველა განყოფილებამ შეასრულოს შიდა აუდიტის შემოთავაზებული წინადადებები, რაც ორგანიზაციის წევრების ერთობლივი მუშაობის კიდევ ერთი მკაფიო მაგალითია.

ამრიგად, აგენტის თეორია სასარგებლო თეორიაა, რომელმაც შეიძლება ახსნას კავშირი კვლევის სხვადასხვა ობიექტებს შორის და მისი ინტეგრირების მართებულობა ამ კვლევის კონცეპტუალური ჩარჩოს შექმნაში.

#### ▪ ინსტიტუციური თეორია

ინსტიტუციური თეორია ხსნის ჯგუფში პრაქტიკის ინსტიტუციონალიზაციის პროცესს ქცევის სისტემატური, სტრუქტურირებული ინსტიტუციური ცვლილების გზით<sup>34</sup>.

ინსტიტუციური თეორია იმის განმარტებას იძლევა, თუ როგორ აყალიბებს ნორმატიული შეზღუდვები ისეთი, მაგალითად როგორცაა კანონმდებლობა და პროფესიული სტანდარტები, კომპანიის შიდა და გარე სტრუქტურასა და საქმიანობას (Zucker<sup>35</sup> 1987; Mihret<sup>36</sup>, Kieran<sup>37</sup> & Mula<sup>38</sup> 2010) კანონმდებლობა და რეგულაციები ანუ იძულებითი იზომორფიზმი<sup>39</sup>, სხვა კომპანიების მიერ გაკეთებული არჩევანი ანუ მიმეტური იზომორფიზმი<sup>40</sup> და პროფესიული ორგანოების კონსულტაციები არის გარე ზეწოლის მაგალითები, რომლებიც გავლენას ახდენს როგორც ადამიანებზე, ისე

<sup>34</sup> Institutional theory explains the process of institutionalizing a practice in a group or institution through a systematic, structured institutional change of behavior (Clemens & Cook, 1999).

<sup>35</sup> მკვლევარი, სოციოლოგიის განყოფილება, კალიფორნიის უნივერსიტეტი, აშშ

<sup>36</sup> პროფესორი, სერტიფიცირებულ ბულატლერთა ასოციაციის წევრი, RMIT უნივერსიტეტი, მელბურნი, ავსტრალია

<sup>37</sup> პროფესორი, აღრიცხვის გაყოფილება, ფიჯის უნივერსიტეტი

<sup>38</sup> მკვლევარი, აღრიცხვა, ეკონომიკა ფინანსების სკოლა, სამხრეთ ქვინსლენდის უნივერსიტეტი, ავსტრალია

<sup>39</sup> **isos** და **morphē** თანაბარი" და "ფორმა"

ქიმიური შემადგენლობითა და კრისტალური ფორმით ერთნაირ ნივთიერებათა უნარი -გამოიყონ ხსნარისაგან შერეული შემადგენლობის კრისტალების სახით. მიმართება შესაბამისობა მსგავსი სტრუქტურის მქონე ობიექტებს შორის. ან

სხვადასხვა ობიექტის სტრუქტურული მსგავსება

<sup>40</sup> მიმეტური იზომორფიზმი არის ორგანიზაციული თეორია და ნიშნავს ერთი კომპანიის მიბაძვას მეორე კომპანიის მიმართ, იმ რწმენით რომ მეორე კომპანიის სტრუქტურა უკეთესია

კომპანიებზე (Arena<sup>41</sup> & Azzone 2009). შიდა აუდიტის სფეროში წარსულში განხორციელებულ კვლევებში ხშირად იყენებდნენ ინსტიტუციური თეორიას (Al-Twaijry<sup>42</sup> et al 2003; Arena & Azzone 2006; Arena & Azzone 2007; Mihret, Kieran & Mula 2010). იზომორფული მოსაზრების გამოყენებით აღ ტვირთს და მისმა კოლეგებმა გამოიკვლიეს შიდა აუდიტის მდგომარეობა საუდის არაბეთში. მათ ინსტიტუციური თეორიით გამოყენებით გარკვეული დასკვნები ჩამოაყალიბეს, კერძოდ, მათი აზრით, იმისათვის რომ შიდა აუდიტი ქვეყანაში განვითარდეს სახელმწიფომ უნდა გამოიყენოს ძალაუფლება და ხელი შეუწყოს კომპანიებს შიდა აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბებასა და სტანდარტების მიხედვით ორგანიზებაში.

არენამ და აცონემ (Arena and Azzone 2009) ასევე ჩაატარეს სხვა კვლევები, რათა შეესწავლათ შიდა აუდიტის როლისა და დანიშნულების ზრდა იტალიურ კომპანიებში (გამოიკვლიეს 12 კომპანია), კვლევის პროცესში ძირითადი ყურადღება იძულებით იზომორფიზმზე იყო გამახვილებული. კვლევამ აჩვენა, რომ შიდა აუდიტის გავრცელებაზე გავლენა იქონია ზეწოლის შემდეგმა სამმა სახემ - იძულებითმა, მიმეტურმა და ნორმატიულმა. არენამ და აცონემ ჩაატარეს (კითხვარი გაიგზავნა 364 იტალიურ კომპანიაში, პასუხი მიიღეს მხოლოდ 153 კომპანიიდან) იტალიური საწარმოების კვლევა და დაასკვნეს, რომ იზომორფული შეზღუდვები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს წარმოების მიერ შიდა აუდიტის მხარდაჭერაზე. კვლევის შედეგებით ავტორებმა გამოიტანეს დასკვნა, რომ აუცილებელია შიდა აუდიტის ეფექტიანობის სიღრმისეული კვლევა ინსტიტუციური თეორიის გამოყენებით.

შიდა აუდიტორული შემოწმების პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტებთან (ISPPIA) შესაბამისობას, მიჰრეტის და სხვა ავტორების აზრით, მიზნების მიღწევის თვალსაზრისით დადებითი კორელაცია აქვს ბიზნეს საქმიანობის წარმატებასთან; აღნიშნული კორელაცია შეიძლება გამოყენებული იქნეს შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესაფასებლად.

ზემოაღნიშნულზე დაყრდნობით, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ინსტიტუციური თეორია არის:

---

<sup>41</sup> პროფესორი, მილანის პოლიტექნიკური უნივერსიტეტი, იტალია

<sup>42</sup> მკვლევარი, აღრიცხვა აუდიტის დეპარტამენტი, ქასიმის უნივერსიტეტი, საუდის არაბეთი

- სიცოცხლისუნარიანი თეორია - შიდა აუდიტის ეფექტიანობის კვლევის თვალსაზრისით როგორც განვითარებად, ასევე განვითარებულ ქვეყნებში;
- სასარგებლო თეორია - რომელსაც შეუძლია ახსნას კავშირი კვლევაში განხილულ კონკრეტულ ცვლადებს შორის, ასაბუთებს და ხაზს უსვამს ინტეგრაციის მნიშვნელობას ამ კვლევის მიზნებისთვის კონცეპტუალური ჩარჩოს აგებაში.

▪ **კომუნიკაციის თეორია**

სიტყვა „კომუნიკაცია“ ლათინური ენიდან მომდინარეობს და ნიშნავს „გაზიარებას“. შესაბამისად, კომუნიკაცია არის საერთო აზროვნების განვითარების პროცესი სხვა პირთან ან ჯგუფთან ერთად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, საუბარში შეიძლება მონაწილეობდეს ერთი ადამიანი, მაგრამ სრულფასოვანი კომუნიკაციისთვის საჭიროა ორი ადამიანი.

შიდა აუდიტორის ინსტიტუტი, რომელიც პასუხს აგებს შიდა აუდიტზე, როგორც პროფესიული ორგანიზაცია და მრავალი ავტორი, ხაზს უსვამენ ეფექტიანი კომუნიკაციების უნარების მნიშვნელობას და აუცილებლობას ყველა ორგანიზაციულ ფუნქციასთან მიმართებით (Davidson 1991), (Quinn & Hargie 2004) (Endaya<sup>43</sup> & Hanefah<sup>44</sup> 2016). მეცნიერთა გარკვეული ჯგუფი თავიანთ კვლევებში ხაზს უსვამდნენ კომუნიკაციის სირთულეებს და მათი დაძლევის გზებს (Hahn 2008) (Golen 2008), (Endaya & Hanefah 2016). ასევე, წარსულში ჩატარებულ არაერთ კვლევაში იყო ყურადღება გამახვილებული ორგანიზაციული კომუნიკაციის თემატიკაზე. კვლევის შედეგებმა აჩვენა, რომ ძლიერი საკომუნიკაციო არხებისა და მენეჯერებსა და პერსონალს შორის ინტერპერსონალური კავშირების არსებობა, მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს მოგების, პროდუქტიულობის, ნწარმოებლობის და ეფექტიანობის ზრდას, ასევე, მომსახურებებისა და პროდუქციის ხარისხის გაუმჯობესებას და საერთო დანახარჯების შემცირებას (Clampitt<sup>45</sup> & Downs 1993).

<sup>43</sup> პროფესორი, ეკონომიკის და ადმინისტრირების ფაკულტეტი, ტრიპოლის უნივერსიტეტი, ლიბია

<sup>44</sup> მკვლევარი, საინს ისლამ მალაიზიას უნივერსიტეტი, კუალა ლუმპური, მალაიზია

<sup>45</sup> დოქტორი, ვისკოსინის უნივერსიტეტი, აშშ

შიდა აუდიტის ინსტიტუტის სტანდარტებსა და ჩატარებულ კვლევებში მითითებულია წარმატებული კომუნიკაციის შესწავლის მნიშვნელობა შიდა აუდიტის პროცესში..

დევიდსონი მიიჩნევს, რომ თავისი ფუნქციის ეფექტიანად შესასრულებლად ყველა კატეგორიის აუდიტორი უნდა გაეცნოს კომუნიკაციის თანამედროვე თეორიებს. გარდა ამისა, ისინიც კი, ვინც მიიჩნევენ, რომ კომპეტენტურები არიან კომუნიკაციაში, რეგულარულად უნდა შეაფასონ, დახვეწონ და პრაქტიკაში გამოიყენონ საკუთარი შესაძლებლობები. დევიდსონი კომუნიკაციის თეორიას ამ სამ წინაპირობაზე დაყრდნობით ავითარებს: (1) ვერავინ აუვლის გვერდს კომუნიკაციას, (2) კომუნიკაცია მრავალ სხვადასხვა დონეზე ხდება და (3) გადაცემული შეტყობინება ყოველთვის არ ემთხვევა მიღებულს (Lewis & Graham 1988).

საკითხის ან საგნის შესახებ ცოდნის გადასაცემად და მის საერთო გააზრებამდე ზოგიეთი მეცნიერი (Guo 2009) კომუნიკაციას განსაზღვრავს, როგორც პროცესს, რომლის მეშვეობითაც ამას, სულ მცირე, ორი ადამიანი აკეთებს. დევიდსონის კომუნიკაციის თეორიის პირველი ორი წინაპირობა თამამად შეიძლება ჩაითვალოს სწორად. არაეფექტიანი კომუნიკაციის მთავარი მიზეზია არაადეკვატური ან ზედმეტად რთული ინფორმაცია. ჰანი მიიჩნევს, რომ ჭარბი და სიღრმისეული ცოდნა ისეთივე არახელსაყრელია, როგორც მწირი ინფორმაციის ქონა, ვინაიდან ხელს უშლის მნიშვნელოვან მომენტებზე ფოკუსირებას. ასეთ პირობებში შიდა აუდიტის მომხმარებლებმა შეიძლება ეჭვი ინფორმაციის სანდოობაში შეიტანონ. ამ პრობლემის გადასაჭრელად აუცილებელია კომუნიკაციის გაუმჯობესება. გაუმჯობესების თავიდან აცილების მიზნით ჰანი და მისი კოლეგები გვთავაზობენ, რომ კომუნიკაციის პროცესში მონაწილეებმა ყურადღების კონცენტრაცია მოახდინონ და მარტივად განსაზღვრონ მხოლოდ არსებითი მასალა და უბრალოდ კი არ მიიღონ და გააგზავნონ შეტყობინება, არამედ წარმოადგინონ კონტექსტი იმისთვის, რათა დარწმუნდნენ, რომ შეტყობინება ადვილი გასაგებია და მოითხოვონ პასუხები.

ეფექტიანი შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ფაქტორი არის მაღალი დონის კომუნიკაცია აუდიტორებს შორის, აუდიტორებსა და აუდიტის ობიექტებს შორის და აუდიტორებსა და კომპანიის სხვა წევრებს შორის. კომპანიისთვის მნიშვნელოვანია

თანამშრომლებსა და შიდა აუდიტორებს შორის კომუნიკაციის ღია არხების არსებობა.

შიდა აუდიტის ეფექტიანობა გარკვეულწილად განისაზღვრება იმით, თუ როგორი ურთიერთდამოკიდებულებაა აუდიტის ობიექტებსა და აუდიტორებს შორის. მხარეთა შორის ურთიერთობები შეიძლება დაიძაბოს არაერთი მიზეზით, მაგალითად, შიდა აუდიტორების ბრალდებითი ტონის ან აუდიტის ობიექტში ხარვეზების აღმოჩენაზე ყურადღების ზედმეტად გამახვილების გამო.

შიდა აუდიტორებსა და აუდიტის ობიექტებს შორის ნდობის არარსებობა გამგზავნ და მიმღებ მხარეებს შორის კომუნიკაციის პრობლემებს წარმოქმნის, აუდიტის ობიექტებსა და შიდა აუდიტორებს შორის სათანადო დონის კომუნიკაცია და თანამშრომლობა კი უზრუნველყოფს რისკების შერბილებას.

#### ▪ ორგანიზაციული მხარდაჭერის თეორია

ორგანიზაციული მხარდაჭერის თეორიის მიხედვით, კომპანიისთვის ადამიანური თავისებურებების მსგავსი თვისებების მიკუთვნების ტენდენცია ორგანიზაციული მხარდაჭერის (POS perceived organizational support) წარმოშობის მამოძრავებელი ძალაა (Eisenberger et al. 1986).

ლევინსონმა აღმოაჩინა, რომ კომპანიის აგენტების მიერ განხორციელებული საქმიანობა ხშირად აღიქმება, როგორც კომპანიის მიზნების მიმანიშნებელი და არა უბრალოდ აგენტის მოტივაცია. ლევინსონის იდეა იმის შესახებ, რომ უნდა მომხდარიყო კომპანიის პერსონიფიკაცია, მხარდაჭერილია კომპანიის სამართლებრივი, ეთიკური და ფინანსური პასუხისმგებლობებით მათი აგენტების ქმედებების შესაბამისად; კომპანიის პოლიტიკით, კულტურით და ნორმებით, რაც უზრუნველყოფს უწყვეტობას და აკონტროლებს თანამშრომელთა ქცევას და კომპანიის შესაძლებლობით, განახორციელოს თავისი პერსონალის მობილიზაცია.

თანამშრომლებს ახასიათებთ კომპანიების პერსონიფიცირების ტენდენცია, შესაბამისად, ორგანიზაციის დამოკიდებულებას განმარტავენ, როგორც მინიშნებას, რამდენად მისაღები არიან კომპანიისთვის.

#### ▪ ხარისხის თეორია

წარმოდგენილი კვლევის ფარგლებში, ხარისხის თეორია გამოიყენება იმის ასახსნელად, რამდენად ხარისხიანია საქონელი ან მომსახურება. კვლევების (Crosby

1980) თანახმად, ხარისხის წარდგენა ხდება მაშინ, როდესაც არსებობს შესაბამისობა მოთხოვნებთან და როდესაც დაცულია მითითებები და სტანდარტები. იმისთვის, რომ პროდუქტი აწარმოონ ან სერვისი განახორციელონ სტანდარტების შესაბამისად პროცესს მაღალკვალიფიციური და პოზიტიური დამოკიდებულებების მქონე ინდივიდები უნდა უძღვებოდნენ. მაღალი ხარისხის პროდუქტი ან მომსახურება მუდმივად შეესაბამება ან აღემატება დადგენილ საკონტროლო მაჩვენებლებს და მათი მიწოდებას უზრუნველყოფს შესაბამის სფეროს მაღალი კვალიფიკაციისა და წარმატებული გამოცდილების მქონე ექსპერტი.

ხარისხი დაკავშირებულია ადამიანურ რესურსებთან, პროცესისა და გარემოს ხარისხთან; განსაკუთრებული მნიშვნელობა საბოლოო შედეგის, პროდუქციისა და მომსახურებების მახასიათებლებს ენიჭება. ამასთან ერთად, პროდუქტის ან მომსახურების მომხმარებლების მოლოდინები ყოველთვის უკეთესობისკენ იცვლება, რაც ნიშნავს, რომ ხარისხიც, ანალოგიურად, უკეთესობისკენ უნდა შეიცვალოს. ხარისხის განსხვავებულობის გამო აუცილებელია რესურსების გაუმჯობესება, პროცესების მოდიფიკაცია და გარემოს შეცვლა, რათა მომსახურებამ ან პროდუქტმა დააკმაყოფილოს ან გადააჭარბოს აღნიშნული პროდუქციითა და მომსახურებებით მოსარგებლე მომხმარებლების მოლოდინებს.

#### • თეორიების კავშირი კვლევასთან

ისტორიულად კვლევები აუდიტის სფეროში აგენტის თეორიის პრინციპების შესაბამისად ტარდებოდა (Pilcher et al 2011). თუმცა სხვადასხვა ავტორები (Mihret, Kieran & Mula 2010) მიიჩნევენ, რომ შიდა აუდიტის ფუნქციის შეზღუდული კვლევის უმთავრესი მოტივაცია ისეთ ნეოკლასიკურ ეკონომიკურ თეორიებთან იყო დაკავშირებული, როგორც აგენტის თეორიაა. ისინი ეწინააღმდეგებოდნენ მოსაზრებას, რომ კორპორაციულ მოვლენებს მხოლოდ და მხოლოდ ადამიანები მართავენ, რომლებიც ცდილობენ მაქსიმალურად გაზარდონ საკუთარი ინტერესები და დაამტკიცეს, რომ შეუძლებელია ადამიანის იზოლაცია იმ სოციალური გარემოსგან, რომლის ნაწილიცაა ის. აღნიშნულის გათვალისწინებით, მათ ინსტიტუციური ჰიპოთეზა შემოგვთავაზეს. სოციალური და ქცევითი კომპონენტების გათვალისწინება შესაძლებელია ეკონომიკურ ასპექტებთან ერთად, როდესაც გამოიყენება რამდენიმე თეორიის კომბინაცია. აგენტის თეორიაც და

ინსტიტუციური თეორიაც გამოყენებულია წარსულში ჩატარებულ არაერთ კვლევაში (Yamak & Suer 2005); (Christopher, Sarens & Leung 2009). ინსტიტუციური თეორია გამოიყენება ინფორმაციის მისაღებად იმის შესახებ, თუ რა დონეზე იცავენ საწარმოები შიდა აუდიტორული შემოწმების პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტებს (ISPPIA) და რა გავლენას ახდენს აღნიშნული დონე საწარმოს წარმატებაზე (Yaqi et al. 2012). მეორე მხრივ, აგენტის თეორია გამოიყენება ფინანსური მიზეზების გასააზრებლად, რომლებიც შიდა აუდიტორებში საკუთარი მიზნებისა და მისწრაფებების მიღწევის მოტივაციას აღვიძებენ იმ შემთხვევაშიც კი, თუ ეს კომპანიის დაინტერესებული მხარეებისა და კომპანიის ინტერესებს ეწინააღმდეგება. გარდა ამისა, კომუნიკაციის თეორია გამოიყენება იმის ასახსნელად, თუ რატომაა ასე მნიშვნელოვანი შიდა აუდიტორთათვის და აუდიტის ობიექტებისთვის ერთმანეთთან მკაფიო და ღია საკომუნიკაციო არხების არსებობა.

### **კონცეპტუალური ჩარჩო**

წინამდებარე კვლევა წარმოადგენს შესაბამისი ემპირიული და თეორიული ლიტერატურის სინთეზს, რომლის მიზანიც კონცეპტუალური ჩარჩოს შექმნა და წინადადებების შემოთავაზებაა თაღლითობის პრევენციისთვის შიდა აუდიტის ეფექტიანობის დეტერმინანტებთან დაკავშირებით. მკვლევრებს აღნიშნულის მიღწევა თეორიული და პრაქტიკული კვლევებიდან მიღებული მონაცემების ანალიზის მეშვეობით შეუძლიათ. ლიტერატურის ვრცელი მიმოხილვა საფუძვლად დაედო წინამდებარე კვლევის კონცეპტუალურ ჩარჩოს და მიღებულ წინადადებებს, რომლებიც, თავის მხრივ, ეფუძნება თეორიას და გამყარებულია არსებული ლიტერატურით. ეს ნაშრომი ეყრდნობა სამ სხვადასხვა თეორიულ ჩარჩოს: ინსტიტუციურ თეორიას, ორგანიზაციული მხარდაჭერის თეორიას და ხარისხის თეორიას. ნაშრომში წარმოდგენილია კონცეპტუალური ჩარჩო და არგუმენტები ისეთ ფაქტორებთან დაკავშირებით, რომლებიც წინ უსწრებს შედეგზე ორიენტირებულ შიდა აუდიტორულ შემოწმებას, როგორცაა ურთიერთდამოკიდებულება აუდიტორული შემოწმების ხარისხსა და ხელმძღვანელობის მხარდაჭერას შორის. ამ კვლევის მიზანია შექმნას სამი თეორიის გაერთიანებით ახალი კონცეპტუალური ჩარჩო და ნათელი მოჰფინოს თუ რა ფაქტორები განსაზღვრავენ და რამდენად ეფექტიანი შეიძლება იყოს შიდა აუდიტი. შიდა აუდიტორული შემოწმება

წარმოადგენს შიდა მმართველობის, რისკების შემცირების და მართვის ფუნქციას. შიდა აუდიტორული შემოწმების ერთ-ერთ შედეგად ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობა მიიჩნევა. აღნიშნულმა ელემენტებმა შეიძლება ხელსაყრელი ან არახელსაყრელი კლიმატი შეუქმნან ფინანსურ მდგომარეობას, რომელიც იმის მიხედვით იზომება, თუ რამდენად კარგად არის დაგეგმილი ბიუჯეტი და დაცული ფინანსური ანგარიშვალდებულება.

შიდა აუდიტორთა ფუნქცია მნიშვნელოვანი და გადამწყვეტია გამოავლინოს შესაძლო თაღლითობის პრობლემები. ამის მიზეზი ისაა, რომ ამ ფუნქციის ეფექტიანობა ერთ-ერთი ძირითადი ფაქტორია (Adetoso et al. 2013; Labuschagne & Moroney 2006; Omar & Bakar 2012). თაღლითობა ფინანსური ანგარიშგების მომზადების პროცესში და ბიუროკრატიული კორუფცია, აღნიშნულის მაგალითებია. მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის ფუნქციის არსებობა, რამდენადაც მას სტრატეგიული მნიშვნელობა აქვს. ჰალბუნის<sup>46</sup> დასკვნების თანახმად, შიდა აუდიტორები ღრმად არიან დარწმუნებულნი, რომ მათ გარე აუდიტორებთან შედარებით უფრო დიდი პასუხისმგებლობა აკისრიათ, როდესაც საქმე კომპანიის შიგნით არსებული თაღლითობის შემთხვევების ანგარიშგებას ეხება.

აუდიტის კომიტეტს მეტი პროფესიული გამოცდილება, ორგანიზაციული კულტურის, რეგულაციებისა და პროცედურების უფრო სიღრმისეული გააზრება და კომპანიაში შესაძლო თაღლითობის შესახებ მეტი ინფორმაცია აქვს, ვიდრე დამოუკიდებელ აუდიტორებს (Setyaningrum et al 2015). აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ, პრობლემების წარმოქმნის ადრეულ ეტაპზე სწრაფად მოიპოვონ და მოიძიონ ინფორმაცია. კორამის და მისი კოლეგების კვლევის თანახმად, კომპანიები, რომლებსაც მოქმედი შიდა აუდიტი აქვთ, გაცილებით უკეთეს და უპირატეს მდგომარეობაში არიან, ვიდრე ის კომპანიები, რომელთაც ასეთი სტრუქტურა არ აქვთ (განსაკუთრებით მაშინ როდესაც საქმე თაღლითობის გამოვლენასა და პრევენციას ეხება). შესაბამისად, კრიტიკულად მნიშვნელოვანია, შემოწმდეს, რამდენად კარგად მუშაობს შიდა აუდიტი (IA) თაღლითობის გამოვლენისა და პრევენციის მიმართულებით.

---

<sup>46</sup> Sawsan Saadi Halbouni, ასისტენტ პროფესორი, აღრიცხვის განყოფილება, შარჟას უნივერსიტეტი, არაბეთის გაერთიანებული საემიროები



აუდიტორული შემოწმება უაღრესად სპეციფიკური ინსტრუმენტია, რომელიც თანამედროვე პირობებში პრაქტიკულად, მუდმივად გამოიყენება მონაცემების დარღვევის შემთხვევების სასამართლო გამოძიებისას. როდესაც აუდიტორული შემოწმების განხორციელებისას, მონაცემთა ბაზების ადმინისტრატორი პასუხისმგებელია, გადადგას ყველა აუცილებელი ნაბიჯი, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია, გამოვლინდეს მონაცემთა ბაზებში არსებული ინციდენტები და უჩვეულო ქმედებები, რაც მონაცემთა ბაზების ადმინისტრატორს დამატებითი ღონისძიებების გატარების ვალდებულებას აკისრებს (Reena R. Chaudhari 2015). მონაცემთა ბაზების აუდიტორული შემოწმება მოითხოვს მის მონიტორინგს იმ ადამიანების გაცნობის მიზნით, რომლებიც მონაცემთა ბაზებს იყენებენ. ეს მოიცავს საბანკო ანგარიშებს, სატელეფონო ჩანაწერებს, სამედიცინო მონაცემებს და დასაქმების შესახებ მონაცემებს. მონაცემთა ბაზების მართვის თანამედროვე სისტემა პრაქტიკულად ყველა იმ საკითხზეა პასუხისმგებელი, რაც შეიძლება მიჩნეული იქნეს მნიშვნელოვნად ინფორმაციასთან მიმართებაში. თუ მონაცემთა ბაზების სისტემა, უსაფრთხო არ არის, ასეთ შემთხვევაში შესაძლო კონკრეტული მიზნების მისაღწევად განხორციელდეს ზემოქმედება საზოგადოებაზე კი, რაც შეიძლება კატასტროფული შედეგების ტოლფასი იყოს. შეიძლება საფრთხე შეექმნას კონფიდენციალურ და დელიკატურ მონაცემებს. მონაცემთა ბაზების სისტემის უსაფრთხოების დონის გაზრდა შესაძლებელია მომხმარებლის იდენტიფიკაციის, ნამდვილობის დადგენის, წვდომის კონტროლის და სხვა უსაფრთხოების ზომების გამოყენებით. აღსანიშნავია, რომ არსებული პარამეტრებით ვერ ხერხდება მონაცემთა ბაზების მოქმედებების მონიტორინგი და რეგისტრაცია, რამაც შეიძლება დახმარება გაუწიოს უსაფრთხოების თვალსაზრისით სისტემის აუდიტორულ შემოწმებას. მონაცემთა ბაზების აუდიტორული შემოწმება ერთადერთი მეთოდია, აღნიშნული პრობლემის აღმოსაფხვრელად. სმიერ შექმნილი საფრთხეების აღმოფხვრის მიზნით უსაფრთხოებისა და მონაცემთა ცენტრის გუნდს უნდა შეეძლოს საუკეთესო პრაქტიკის დანერგვა და აღსრულება. მონაცემთა ბაზების აუდიტორული შემოწმება, გამოყენებული უნდა იქნეს იმისათვის, რომ საინფორმაციო ტექნოლოგიების ავტორებმა უსაფრთხოების პოლიტიკის გაძლიერება შეძლონ (Lianzhong Liu 2009).

მონაცემთა ბაზების უსაფრთხოება განსაზღვრავს, რამდენად წარმატებული იქნება უსაფრთხოების წესების დანერგვა, რომელიც კომპანიის მიზნების მიღწევას უზრუნველყოფს. მონაცემების ბაზებთან წვდომაზე კონტროლის რეგულაციები შეიძლება გამოყენებული იქნეს უსაფრთხოების პოლიტიკის განსახორციელებლად.

არსებობს წვდომის კონტროლის სამი ძირითადი კატეგორია:

- დისკრეციული წვდომის კონტროლი (DAC- discretionary access control),
- სავალდებულო წვდომის კონტროლი (MAC- mandatory access control) და
- როლებზე დაფუძნებული წვდომის კონტროლი (RMAC - role-based access control).

DAC პოლიტიკა ეფექტიანია იმ შემთხვევაში, როდესაც მოთხოვნის წყაროს იდენტიფიკაციას განსაზღვრავს წვდომის კონტროლი. ძირითადად ეს ხორციელდება წვდომის წესების მეშვეობით, რომლებიც განსაზღვრავს მოთხოვნის რომელ წყაროს ეძლევა ნებართვა და რომელს - არა. წვდომა კონტროლდება MAC პოლიტიკით ცენტრალური ხელისუფლების დახმარებით, რომელიც ძირითადად შედგება სავალდებულო წესებისგან. RMAC პოლიტიკის წესები, რომლებშიც მითითებულია, რა სახის წვდომის უფლება აქვთ მომხმარებლებს წარმოდგენილი წესების თანახმად და მომხმარებელთა როლი სისტემის შიგნით, განსაზღვრავს, რა ტიპის ნებართვა აქვს თითოეულ მომხმარებელს (Yang 2009).

მსოფლიო ფინანსური კრიზისისა და არსებული კორპორაციული სკანდალების შემდეგ, კორპორაციული მართვა მარეგულირებელი უწყებების და საზოგადოების დაინტერესებული წრეების ყურადღების ცენტრში მოექცა. ყურადსაღები ხდება რეგულაციები, რომელიც მიმართული იყო კორპორაციულ მართვასთან დაკავშირებული ინფორმაციის გამჟღავნების ვალდებულებასთან, იზრდება მოთხოვნები კორპორაციული მართვის პრაქტიკის შიდა გარანტიებზე, განსაკუთრებით შიდა კონტროლზე და რისკების მართვაზე, გაიზარდა მოთხოვნები კორპორაციულ მართვაში ჩართულ პირთა პროფესიონალიზმსა და კვალიფიკაციის დონეზე.

კორპორაციული ოპერაციების მზარდი გლობალიზაციის, საინფორმაციო ტექნოლოგიების ფართოდ ხელმისაწვდომობის, ტრანზაქციების კომპლექსურობისა და ბიზნეს-რისკების არსებობის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტის ფუნქცია და

შესრულებული სამუშაოს მასშტაბი სულ უფრო დიდ მნიშვნელობას იძენს. შიდა აუდიტი ყველა კომპანიის ინფრასტრუქტურის მნიშვნელოვან და განუყოფელ ნაწილს წარმოადგენს და შეუძლია უზრუნველყოს ბიზნეს საქმიანობისა და ოპერაციების ეფექტიანად, ეკონომიურად და სამართლიანად განხორციელება. რისკების ეფექტიანი მართვისა და ხელმძღვანელობისთვის საკონსულტაციო მომსახურებების გაწევასთან ერთად, შიდა აუდიტის მიზანი მოგების ზრდაცაა.

შიდა აუდიტის პროცესის შესახებ ეფექტიანი კვლევის სათანადოდ ჩასატარებლად მნიშვნელოვანია მრავალი ფაქტორის გააზრება, რომლებიც კომპანიამ უნდა გაითვალისწინოს. ეთიოპიის უმაღლესმა სახელმწიფო საგანმანათლებლო დაწესებულებამ ჩაატარა თემატური კვლევა. კვლევაში გამოიყენეს ანალიზისათვის შემუშავებული მოდელი. მკვლევრებმა (Mihret & Yismaw (2007) აღმოაჩინეს რამდენიმე ცვლადი, რომლებმაც შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე შეიძლება არსებითი ზემოქმედება მოახდინოს. ავტორებმა მოდელი თავიანთი კვლევის ჩასატარებლად გამოიყენეს. ეს ელემენტებია:

1. შიდა აუდიტის ხარისხი;
2. ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა;
3. სამუშაო გარემო; და
4. აუდიტის ობიექტის თავისებურებები.

მკვლევრებმა დაადგინეს, რომ აუდიტის ეფექტიანობა თავად აუდიტის ხარისხის და უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობისგან მიღებული მხარდაჭერის პროპორციული იყო. მკვლევრების აზრით, მომავალში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის დონის დადგენის მიზნით აუცილებელია დამატებითი კვლევის ჩატარება სხვადასხვა ცვლადების გამოყენებით. იმ ასპექტების განსაზღვრის მიზნით, რომლებიც კვლევის დროს დამატებით უნდა იქნეს შესწავლილი, მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის ფუნქციისა და მნიშვნელობის სათანადოდ გააზრება. მკვლევრებმა (Yee et al. 2008) კვლევები იმ მოსაზრებებების შესახებ ჩაატარეს, რომლებიც შიდა აუდიტის ეფექტიანობის და მისი როლის შესახებ სინგაპურელმა მენეჯერებმა შეიმუშავეს. სტატისტიკური მონაცემების მოპოვების მიზნით ტესტირება ჩატარდა განსხვავებული ტიპის 25 ორგანიზაციის წარმომადგენლებთან. მენეჯერები, რომლებიც ტესტირებაში მონაწილეობდნენ კლასიფიცირებული იყო მათი სტაჟის,

გამოცდილების და გადაწყვეტილების მიღებისას დამოუკიდებლობის ხარისხის მიხედვით. ჯამურად ჩატარდა 83 გასაუბრება, რომელშიც მონაწილეობდა: 18 დირექტორი, 22 ფინანსური 20 საშუალო რგოლის მენეჯერი და 23 ზოგადი პროფილის ხელმძღვანელი. კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა უკმაყოფილოა შიდა აუდიტორთა პროფესიონალიზმით და ეფექტიანობით, მაგრამ დადებითად შეაფასეს ის ფაქტი და გარემოება, რომ მათ კომპანიაში შიდა აუდიტორული შემოწმებები ტარდება. კვლევის საფუძველზე ხაზგასმით იქნა აღნიშნული შიდა აუდიტის ფუნქციებისა და ეფექტიანობის შესწავლის მნიშვნელობა.

მეცნიერ-ეკონომისტთა ერთმა ჯგუფმა სიღრმისეული კვლევა ჩაატარა იმ კავშირებზე, რომლებიც შეიძლება ჩამოყალიბდეს კომპანიასა და მის მიერ გამოყენებული ფინანსური კონტროლის სისტემებს შორის. მათი კვლევები დაფუძნებული იყო შიდა აუდიტის თეორიებზე, კერძოდ აგენტის თეორიასა და ხარისხის თეორიაზე, ასევე, ინსტიტუციურ თეორიასა და კომუნიკაციის თეორიაზე. კონტროლის საკითხების კვლევისას (Cook & Kaplan 1968) შესწავლილი იქნა მათი კავშირი ისეთ საკითხებთან, როგორცაა: ანგარიშგება შესრულებული სამუშაოს შესახებ, ორგანიზაციული სტრუქტურა, თანამშრომელთა ქცევა და გარე აუდიტორთა როლი. რადგან აღნიშნულ მაჩვენებლებს შორის ძლიერი კორელაცია (ურთიერთკავშირი) არსებობს. ეკონომისტთა მეორე ჯგუფის კვლევები ეხებოდა კომპანიის ორგანიზაციულ სტრუქტურასა და კომპანიაში არსებულ კონტროლს შორის კავშირს. საცალო ვაჭრობის ოთხმოცდაშვიდ მაღაზიაში ჩატარებული კვლევის შემდეგ აღიარდა, რომ შედეგის კონტროლი მნიშვნელოვნად იყო დამოკიდებული ორგანიზაციულ სტრუქტურაზე (Ouchi 1981).

ეკონომისტთა კიდევ ერთმა ჯგუფმა (Bruns & Waterhouse 1975) გამოკითხვა 25 სხვადასხვა საწარმოში ჩაატარეს იმისათვის, რომ შეესწავლათ ურთიერთკავშირი კომპანიის ორგანიზაციულ სტრუქტურასა და ფინანსურ დაგეგმვას შორის. მკვლევრები მიიჩნევდნენ, რომ ბიუჯეტთან დაკავშირებული ქცევა დამოკიდებულია კომპანიის ცენტრალიზაციაზე, სტრუქტურირებასა და ავტონომიაზე.

ჰეისმა კვლევა 103 სხვადასხვა საწარმოში ჩაატარა, რომ შეეფასებინა დეპარტამენტების ეფექტიანობა შიდა ცვლადებთან, გარემო ფაქტორებსა და

ურთიერთდამოკიდებულ ფაქტორებთან მიმართებით. იგი მივიდა დასკვნამდე, რომ კონტროლისა და ანგარიშვალდებულების ხარისხი სხვადასხვა დეპარტამენტში სხვადასხვაა იმ მიზეზით, რომ ტექნოლოგიები და გარემო, რომელშიც ისინი მუშაობენ არაერთგვაროვანია.

ჰეილასის და ემტონის კვლევების მიზანი იყო წარმოედგინათ მტკიცებულებები სხვადასხვა აუდიტორული მიდგომის ეფექტიანობის შესახებ, იმ შეცდომების გამოვლენისას, რომლებიც ფინანსურ ანგარიშგებაზე ახდენენ გავლენას. კვლევის შედეგების თანახმად, წინასწარი განზრახვით დაშვებული შეცდომები, როგორც ჩანს, კონცენტრირებულია აუდიტის შედარებით ნაკლებ სფეროებში, თუმცა აღსანიშნავია, რომ ეს რაოდენობა სექტორების მიხედვით მნიშვნელოვნად განსხვავდება. ამასთან, შეცდომების უდიდესი ნაწილი მოგებას ან სათანადოდ აფასებს, ან გადაჭარბებულია.

არკანზასის უნივერსიტეტის მეცნიერმა კუკმა გამოიკვლია მენეჯერთა მოსაზრებები კონტროლის შესახებ ანგარიშებთან დაკავშირებით. დიუს და გიის მიერ ჩატარებული ორი სხვადასხვა, მაგრამ ურთიერთდაკავშირებული კვლევის შედეგების მიხედვით დადგინდა, რომ ანგარიშების წარმოდგენის პერიოდულობა მნიშვნელოვანი ფაქტორია იმის განსაზღვრისას, თუ რამდენად გამოიყენებს მათ ხელმძღვანელობა.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში, 1977 წლის საგარეო ეკონომიკურ კორუფციასთან ბრძოლის აქტით (FCPA) სავალდებულოა, რომ კორპორაციების ხელმძღვანელებმა დანერგონ აღრიცხვის შიდა კონტროლის მექანიზმების სისტემა, რომელიც საკმარისია გონივრული გარანტიების უზრუნველსაყოფად გარიგებების სწორ აღსრულებასა და ანგარიშგების მიზნის მიღწევასთან მიმართებით.

სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის (COSO) ჩარჩო ხაზს უსვამს კონკრეტულ ასპექტებს, რომლებიც პარამეტრების როლს ასრულებს თითოეული ICS -ისთვის (ICS - შიდა კონტროლის სისტემა). თუმცა, მაღალი ღირებულების და ოპერაციების კომპლექსურობის გამო, აღნიშნული ჩარჩო შეიძლება უადგილო იყოს დიდ საწარმოებში გამოსაყენებლად. სავსებით შესაძლებელია, რომ შედარებით მცირე საწარმოებმა არ გამოიყენონ ყველა კომპონენტი, მაგრამ ის ფაქტი, რომ ხელმძღვანელობა პირად ინვესტიციებს ახორციელებს კომპანიაში, ნიშნავს იმას, რომ

სისტემას კვლავ შეუძლია ეფექტიანად მუშაობა. სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის პარადიგმამ ვერ გაიგო და ვერ გაითვალისწინა ურთიერთდამოკიდებულების ნიუანსები, რომლებიც მცირე საწარმოების ფორმალური და არაფორმალური კონტროლის სისტემებს შორის არსებობს. სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტმა ასევე უგულებელყო საინფორმაციო ტექნოლოგიების, როგორც კონტროლის პროცესის მნიშვნელოვანი ნაწილის მნიშვნელობის აღიარება.

## თავი 2. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიური მიდგომები და შეფასების პრინციპები

90-იანი წლებიდან, გლობალიზაციის პროცესის დაწყების შემდეგ, არაერთმა მულტინაციონალურმა კორპორაციამ მასობრივი საერთაშორისო ექსპანსია განახორციელა, გლობალური მასშტაბით ფულის გათეთრების, კორუფციისა და არაეთიკური ბიზნეს პრაქტიკისგან, რაც საერთაშორისო ურთიერთობებზე ნეგატიურად აისახებოდა, დაცვის მიზნით ფინანსური კონტროლის და აუდიტის სამყაროც უფრო ექსპანსიური გახდა. აღრიცხვისა და ანგარიშგების წესები და სისტემები, შესაბამისად, აუდიტორული პრაქტიკაც უფრო გლობალურ სტანდარტიზაციას დაექვემდებარა.

ფინანსური კონტროლი დამოკიდებულია კორპორაციის შიდა აუდიტის ეფექტიანობაზე, რაც ეხმარება ინვესტორებს კომპანიის ფინანსური მდგომარეობის ზუსტ ანალიზში, ხოლო მარეგულირებლებს - კორპორაციების საქმიანობის ზედამხედველობის სწორად წარმართვაში (Kotb<sup>47</sup>, Elbardan<sup>48</sup> & Halabi<sup>49</sup> 2020). აუდიტის რისკების მრავალი სახე არსებობს. მათი იდენტიფიკაცია და შეფასება კომპანიის მენეჯმენტს აუდიტსა და ფინანსურ ანგარიშგებაზე ეფექტიანი კონტროლის შენარჩუნებაში ეხმარება, რაც გლობალიზაციისათვის დამახასიათებელ კომპლექსურ და დინამიურ ბიზნეს გარემოში კორპორატიული მმართველობის ეფექტიანად განსახორციელებას უზრუნველყოფს.

გლობალური ბიზნესის მართვა და ლიდერობა მნიშვნელოვანი გამოწვევების წინაშე აყენებს აუდიტორებს. თანამედროვე კომპანიებისთვის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია რისკებთან მიმართებაში შიდა კონტროლის მექანიზმების შექმნა და აუდიტზე გარიგებები.

სწრაფი ცვლილებების ფონზე შეიძლება მნიშვნელოვანი დანაკარგები გამოიწვიოს კადრების ნაკლებობამ და მათმა არაკომპეტენტობამ, ამიტომ კომპანიის საქმიანობის სტაბილურობისა და უწყვეტობისთვის ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს გამოცდილი და პროფესიონალი კადრების შენარჩუნება. კომპანიებისთვის მნიშვნელოვან რისკს წარმოადგენდეს ფაქტორები, რომლებიც

<sup>47</sup> პროფესორი, ზაედის უნივერსიტეტი, დუბაი

<sup>48</sup> მკვლევარი, ბორნემოტის უნივერსიტეტი, დიდი ბრიტანეთი

<sup>49</sup> მკვლევარი, კარდიფი, უელსი, დიდი ბრიტანეთი

გავლენას ახდენს ბაზრის და დარგობრივი სექტორის განვითარების პერსპექტივებზე და ასევე კომპანიის შემოსავალზე მოქმედი ტექნოლოგიური ცვლილებები. იმ კომპანიებისთვის, რომლებიც ეფექტიან აუდიტორულ ჩართულობასა და კონტროლს მოითხოვს, დამატებითი მნიშვნელოვანი რისკ-ფაქტორებია დარგობრივი სექტორის ან საბაზრო სეგმენტისა და მომხმარებელთა ქცევის ცვლილება.

შიდა და გარე რისკები გავლენას ახდენს კორპორაციის მართვაზე, შესაბამისად, აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს თითოეული რისკების მნიშვნელობა კომპანიის ზრდის წარმატებაში დასახმარებლად.

## 2.1 შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი რისკების დახასიათება და კლასიფიკაცია

აუდიტორული რისკის განსაზღვრა დაფუძნებულია აუდიტორული რისკის იმ ფუნქიურ მოდელზე, რომელიც კონკრეტული აუდიტორული დავალებისათვის არის ინიცირებული. ეკონომიკურ ლიტერატურასა და პრაქტიკაში განიხილება რისკის შემდეგი სახეები: თანდაყოლილი რისკი, მისაღები აუდიტორული რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნეველობის რისკი. რისკების თითოეული სახე გავლენას ახდენს აუდიტის რისკის დონეზე აუდიტორული რისკი შემდეგი ფორმულით განისაზღვრება: აუდიტორული რისკი= შეუმჩნეველობის რისკი\* კონტროლის რისკი\* თანდაყოლილი რისკი.

კომპანიაზე გავლენის მქონე თითოეული რისკის განსაზღვრა ეფექტიანი აუდიტორული შემოწმების წინაპირობას წარმოადგენს და კომპანიას მიზნებთან შესაბამისობისა და ოპტიმალური შედეგების მიღწევის შესაძლებლობას აძლევს.

მკვლევართა ერთი ნაწილი მიიჩნევს, რომ აუდიტორული რისკების განსაზღვრა და შეფასება შედგება როგორც პრაქტიკული, ასევე თეორიული კომპონენტისაგან, რამდენადაც რისკების აუდიტი გარკვეულწილად საგამოძიებო პრაქტიკაა (Mishra et al. 2019<sup>50</sup>). თეორიულ კომპონენტს განსაზღვრავს მოცემულობა, რომ რისკები შეიძლება აღქმული და დაგეგმილი იქნეს ბიზნეს ოპერაციებისა და რეგულაციების სქემატური ანალიზის საფუძველზე, ხოლო რისკების აუდიტის

---

<sup>50</sup> Mishra, B. K., Rolland, E., Satpathy, A., & Moore, M. - ამერიკელი მკვლევარები კალიფორნიისა და ფლორიდის უნივერსიტეტებიდან



პრაქტიკული ასპექტი ეფუძნება გამოვლენილი აუდიტორული რისკების პირობებში კომპანიის მიზნების შეფასების მეთოდებისა და მექანიზმების სტაბილურობას.

გარდა ამისა, Covid 19-ის შემდგომი პერიოდის ბიზნეს სამყაროში გაჩნდა ახალი რისკები, არასტაბილურობა, ბუნდოვანება და გაურკვევლობის მაღალი ალბათობა. კომპანიების უმრავლესობისთვის შეუძლებელია ბიზნესის რისკებისა და მათი გავლენის ზრდის განსაზღვრა და მათ შესარბილებლად ეფექტიანი და ეფექტიანი მოქმედებების დაგეგმვა.

გარე რისკებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს წარმოებაზე, როდესაც ბიზნესგარემო უარყოფით გავლენას ახდენს ოპერაციებზე, მართვასა და ბაზრის ეფექტიანობაზე. მაგალითად, უკონტროლო კონკურენცია შეიძლება კომპანიისთვის დამაზიანებელი აღმოჩნდეს დაბალი და არასტაბილური შემოსავლის გამო. პოლიტიკურმა რისკებმაც შეიძლება მოახდინოს უკუეფექტი ბიზნეს სივრცეში პოლიტიკური ჩარევის სახით, რაც კომპანიების ეფექტიანობის და ეფექტიანობის შემცირებას გამოიწვევს. ასევე შესაძლებელია, რომ ნაციონალიზმმა გამოიწვიოს ეთნიკური დამაბულობა და რასობრივი დისკრიმინაცია, ასევე ტრაიბალიზმი<sup>51</sup>, რაც გავლენას ახდენს ბიზნესის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე. მოქმედმა რეჟიმებმა ცალკეულ კომპანიებზე შეიძლება დადებითად იმოქმედოს, მაგრამ უარყოფითად აისახოს სხვა კომპანიების საქმიანობაზე. აღნიშნულიც გარე მიზეზებით გამოწვეული ზეწოლაა, რაც ასევე უარყოფით გავლენას ახდენს კომპანიის საქმიანობაზე. უკანასკნელ პერიოდში არაერთი კომპანია ცდილობს, რომ ინკლუზიური და მრავალმხრივი პროგრამების მეშვეობით აღმოფხვრას ის ხარვეზები, რაც პროცესებში მარგინალიზებული და დაბალი დონის ჯგუფებისა და კატეგორიების ჩართულობამ გამოიწვია.

აუდიტორის უმთავრესი ამოცანაა, ციფრობრივი ინფორმაციისა და წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ელემენტების სიღრმისეული გაანალიზება

---

<sup>51</sup> „ტრაიბალიზმი — ტომობრივი დაპირისპირება, ტომებს შორის შუღლი, ტომთა მისწრაფება საზოგადოებრივ-პოლიტიკური განცალკევებისკენ, რომელიც გამოიხატება ტომობრივი კუთვნილების პრინციპით სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების ფორმირებაში. ტრაიბალიზმის პრაქტიკა მდგომარეობს ერთი ეთნიკური ჯგუფის წარმომადგენლებისთვის უპირატესობის მინიჭებაში სახელმწიფო აპარატისთვის კადრების შერჩევისა და დანიშვნის საქმეში. ტრაიბალიზმი ხელს უშლის დემოკრატიული ინსტიტუტების არსებობას და დიდ საფრთხეს წარმოადგენს მოქალაქეთა თანასწორობის პრინციპებისთვის. ტრაიბალიზმი ხშირად გადაიზრდება ეთნიკურ დაპირისპირებასა და სამოქალაქო ომში“ - წყარო <https://wikipedia.org>

მათი სანდოობისა და შესაბამისობის დასადგენად დროის კონკრეტულ პერიოდში. გაანალიზებისა და გარკვეული შედეგების მიღების შედეგად აუდიტორები კომპანიის მენეჯმენტისთვის შეიმუშავენ რეკომენდაციებს შესაბამისი მიმართულებით გაუმჯობესების ან დანაკარგების შემცირების მიზნით (Hopkin, 2018<sup>52</sup>).

რისკის გამომწვევი ფაქტორები დაკავშირებულია ფინანსური ანგარიშგების ელემენტებთან და აუდიტორულმა შემოწმებამ უნდა დაადგინოს რისკების არასასურველი ზრდის ალბათობა და მათი უსაფრთხო დონემდე შემცირების ღონისძიებები.

### **რისკების კლასიფიკაციის მეთოდოლოგია**

ბიზნეს რისკების კლასიფიკაცია ტრადიციული და თეორიული თვალსაზრისით, ხუთ ფართო კატეგორიად არის შესაძლებელი. ეს კატეგორიებია:

- სტრატეგიული რისკები, რომლებიც გავლენას ახდენენ ბიზნესსტრატეგიის განხორციელებაზე, განსაკუთრებით კი მომგებიანობაზე.
- საოპერაციო რისკები გავლენას ახდენენ საბაზრო ლოჯისტიკასა და ოპერაციებზე, რომლებიც წარმოების მამოძრავებელი ძალაა და, ასევე, პროდუქციისთვის მასალების შესყიდვასა და მზა პროდუქციის დისტრიბუციაზე. საოპერაციო რისკები განსაკუთრებით მაღალია იმ კომპანიებისთვის, რომელთა საქმიანობას პროდუქციის წარმოება და დისტრიბუცია წარმოადგენს.
- ფინანსური რისკები განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი 2007-2008 წლების გლობალური ფინანსური კრიზისის შემდეგ გახდა და დიდი გავლენა იქონია კომპანიების ორგანიზაციულ მართვაზე. ფინანსები ბიზნეს-ოპერაციებისა და არასტაბილური ფინანსური ბაზრების მაცოცხლებელ ძალაა; კომპანიებზე სხვა ისეთი ფაქტორები, რომლებიც განსაზღვრავენ მნიშვნელოვანი აქტივების შეფასების პოლიტიკასა და ღირებულებას.
- შესაბამისობის რისკები დამოკიდებულია მუდმივად განახლებად რეგულაციებზე დარგში და საერთაშორისო დონეზე. კლიმატის გლობალური ცვლილების გამო არაერთი რეგულაცია შეიქმნა, რომელთა დაცვაც კომპანიებს

---

<sup>52</sup> რისკ მენეჯმენტის ინსტიტუტის ტექნიკური დირექტორი, დიდი ბრიტანეთი, Institute of Risk Management

შორის ეფექტიანი და ეფექტიანი შედარებითი ანალიზის ჩატარებას მოითხოვს. ამასთან ერთად, საკანონმდებლო ნორმების დარღვევამ შეიძლება მძიმე სამართლებრივი სანქციების დაკისრება გამოიწვიოს.

- ბოლო კატეგორიას წარმოადგენს ზოგადი (სხვა)რისკები, როგორცაა სტიქიური უბედურებები ან კატაკლიზმები, რამაც შეიძლება წარმოებაზე მოახდინოს მოულოდნელი გავლენა და მასობრივი დანაკარგები გამოიწვიოს.

მნიშვნელოვანია, რომ კომპანიებმა თავად განსაზღვრონ რისკების კლასიფიკაციის კრიტერიუმები მათი გამოცდილებისა და საქმიანობის შინაარსის შესაბამისად, პრევენციული და მოქნილი ღონისძიებების დაგეგმვის საფუძველზე შეძლონ მართვის პროცესის უზრუნველყოფა და პრიორიტეტების დაწესება. რისკების სათანადოდ კლასიფიკაცია გავლენას ხდენს აუდიტის ზოგად ეფექტიანობასა და ეფექტიანობაზე. რისკები ხშირად ურთიერთდაკავშირებულ კლასტერებსა და სქემებში წარმოიქმნება და აუდიტის მექანიზმების და მასშტაბის სწორად დაგეგმვის მეშვეობით შეიძლება მარტივად მოხდეს მათი გამოვლენა და მართვა.

აუდიტის მეთოდოლოგიები ფინანსური ოპერაციებისა და ანგრიშგების სანდოობის გონივრული გარანტიის უზრუნველსაყოფად, ასევე მოიცავს ხელმძღვანელობისა და პერსონალის მიერ დადგენილ ჩარჩოებს, რომელიც კომპანიის მიზნების მიღწევსთვისაა საჭირო. კომპლექსური მიდგომის და დეტალების მართვის შესაძლებლობის გარეშე აუდიტის ჩატარების პრაქტიკა სულ უფრო რთულდება და სწორი აუდიტორული დავალების შესრულებისას მრავალი ბუნდოვანების მიზეზი ხდება. შიდა აუდიტი ხშირად მოიცავს პროცესის პროდუქციის და სისტემის აუდიტის მექანიზმებს, რამდენადაც სწორედ ამ სამი მიმართულებით ვლინდება აუდიტის რისკები (Hopkin 2018).

რისკების კლასიფიკაციის მეთოდოლოგია ეფუძნება შიდა აუდიტის პრინციპებს და ინტერესებს. მაგალითად, შიდა აუდიტორები რისკების კლასიფიკაციისთვის განსაზღვრული ღირებულების ოპტიმიზაციის მიზნით, თითოეული რისკების ჯგუფისთვის კონკრეტულ კრიტერიუმებს განიხილავენ. **მიზეზი, შედეგი, მდგომარეობა და მაკორექტირებელი ღონისძიებები** განსაზღვრავს კლასიფიკაციის სისტემებს ამგვარი ანგარიშების, სხვადასხვა ორგანიზაციული სტრუქტურებისა და მართვის სისტემებისთვის.

თითოეული კომპანია განიხილავს ხელსაყრელ საშუალებას, რომლის მეშვეობითაც მისი შიდა პრაქტიკა უზრუნველყოფს მართვის სისტემის ოპტიმალურ განვითარებას და, ამავდროულად, შეესაბამება ფინანსური ანგარიშგებისა და აღრიცხვის პროცედურების საერთაშორისო დონეზე დადგენილ რეგულაციებს. გარდა ამისა, აუცილებელია შიდა აუდიტორული შემოწმების მექანიზმების თანამიმდევრული გამოყენება, რადგან კომპანიებს, ცვლილებებისა და განვითარების შესაბამისად, უნდა ჰქონდეთ ფუნქციური შესაძლებლობები სააღრიცხვო სისტემის ყველა შესაბამისი საკითხისა და პრობლემის გადასაჭრელად. რისკების კლასიფიკაციის პროცედურები უნდა შეესაბამებოდეს დადგენილ მარეგულირებელ მექანიზმებს, ასევე, დაცული უნდა იყოს დაგეგმვის ერთიანი პროცედურული მექანიზმი (წინასწარი შემოწმება), გასვლითი სამუშაოების, აუდიტორული დასკვნის წარდგენის და შემდგომი შემოწმების წესი ((Fraser, Quail & Simkins, 2021).

ჩამოყალიბებული შეხედულებების კორექტირებას მათი ორგანიზაციული სტრუქტურის, საქმიანობის თავისებურებებისა და რისკების ალბათობის, ოპერაციული სტრატეგიებისა და ბაზრის დინამიკის შესაბამისად, რაც ინსტიტუციურ ლიდერობასა და მართვას აყალიბებს. რისკებთან დაკავშირებული პრობლემების გამოკვეთის მიზნით, დავალებებისა და აუდიტორული პროცედურების შესრულებისას, აუდიტორები პროფესიულ გადაწყვეტილებებს და გამოცდილებას ეყრდნობიან. წინა პერიოდის აუდიტორული შემოწმების დოკუმენტაცია ასევე შეიცავს სასარგებლო ინფორმაციას კომპანიის რისკების თავისებურებების შესახებ. შესაბამისად, რისკების კლასიფიკაციისადმი მიდგომა დამოკიდებულია იმაზე, თუ რამდენად კარგად იცნობენ აუდიტორები კომპანიას, მის საქმიანობას და, ასევე, მართვის შიდა სისტემებს. გარდა ამისა, რისკების კლასიფიკაცია შეიძლება განისაზღვროს ორგანიზაციული სტრატეგიისა და ხედვის მეშვეობით, ვინაიდან საქმიანობის სფეროსა და შიდა სტრუქტურის თავისებურებების შესაბამისად კომპანიებიც განსხვავებული და მრავალფეროვანია. რისკების კლასიფიკაციის ქმედითობა გავლენას ახდენს ფაქტობრივი აუდიტორული შემოწმების ეფექტიან მასშტაბებზე. არასათანადოდ დოკუმენტირებულმა წინასწარმა დაგეგმვამ და რისკების კლასიფიკაციამ, შეიძლება აუდიტორული შემოწმების

მიმართ არაეფექტიანი მიდგომა და შესაბამისად, არასასურველ შედეგები გამოიწვიოს.

მოსალოდნელი რისკების განსაზღვრა და შეფასება: აუდიტის მოსალოდნელი რისკები წარმოადგენს რისკების ისეთ კატეგორიას, რომელთა გავლენითაც კომპანიაში შესაძლებელია წარმოიქმნას გარკვეული პრობლემები ანგარიშგებისა და კონტოლის სფეროში, თუ აუდიტორული შემოწმების პროცესში მათი გამოვლენა და სათანადოდ შეფასება ვერ განხორციელდება.

აუდიტის შესაძლო რისკების თავისებურებებზე გავლენას ახდენს კომპანიაში ხარისხის უზრუნველყოფის პრაქტიკის და პროცესების ან/და საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენება (Turetken, Jethfer & Ozkan 2020<sup>53</sup>).

კომპანიის მიერ უკვე იდენტიფიცირებული აუდიტის რისკების საფუძველზე აუდიტის დეპარტამენტი შეიმუშავებს კლასიფიკაციის პროცესს, რომელიც მოსალოდნელი აუდიტორული რისკების ალბათობის და მათი ზემოქმედების მიკვლევის შესაძლებლობას იძლევა. ეს ნიშნავს რისკის ზონაში ინფორმაციის უზუსტობის, წესების დარღვევის ან თაღლითობის მოხვედრის ალბათობას, ხოლო ზემოქმედება კი - კომპანიის კონტროლისა და ამოცანების საერთო მიზნებზე რისკის შესაძლო გავლენის დადგენას.

აუდიტის გეგმაში რისკების მასშტაბის განსაზღვრისთვის არაერთი აუდიტორული კომპანია იყენებს ორგანიზაციის მიერ ჩამოყალიბებული რისკების შეფასების კითხვარს. აღნიშნული უზრუნველყოფს აუდიტის ოპტიმალური გეგმების შემუშავებას. მაღალი რისკის ზონების ეფექტიანი და ეფექტიანი შესწავლის, საჩივრებისა და შეტყობინებების გამოყენებით შესაძლებელია აუდიტორული რისკების მექანიზმის გამარტივება აუდიტის დაგეგმვის პროცესში. უფრო მეტიც, დისკუსიები დეპარტამენტებს შიგნით და მიმოხილვითი ანგარიშები შეიძლება აუდიტორული რისკების დროული განსაზღვრისთვის ინფორმაციის მნიშვნელოვანი წყარო აღმოჩნდეს. კომპანიებს, სადაც დანერგილია ხარისხის მართვის სისტემები (QMS), შეუძლიათ ხარისხის ანგარიშების მონაცემებს დაეყრდნონ, ოპერაციულ მოდელებში განსაზღვრული ხარისხის ეტალონურ მაჩვენებლებთან დაკავშირებული ისეთი რისკების გამოსავლენად, რომლებიც თავად შეიძლება რომ აღმოაჩინონ.

---

<sup>53</sup> პროფესორები, ეინდჰოვენის ტექნოლოგიების უნივერსიტეტი, ნიდერლანდები

სტანდარტიზაციის საერთაშორისო ორგანიზაციამ (ISO) მოქმედ სტანდარტებთან დაკავშირებული რისკების კლასიფიკაციისა და მართვის ან ოპერაციების პროტოკოლის<sup>54</sup> (დოკუმენტი სავალდებულოდ შესასრულებელი ერთობლივი ნორმებისა და წესების შესახებ) განახლებული ნორმების შესაბამისად ჩამოაყალიბა და გამოსცა ახალი რეგულაციები (Hazami-Ammar, 2019).

ISO სისტემებს შეუძლია საიმედო საფუძველი შექმნას აუდიტორულ შემოწმებაში რისკების კლასიფიკაციისთვის, ვინაიდან მმართველობით აღრიცხვაში ისინი მაჩვენებლების დაბალანსებული<sup>55</sup> სისტემის მეშვეობით აღრიცხვის მეთოდებთან არიან დაკავშირებული.

აუდიტორი ვალდებულია კომპანიის თავისებურებების გათვალისწინებით შეიმუშაოს რისკების შეფასების სათანადო პროცესი და მიდგომა. აუდიტის დეპარტამენტმა ხელი უნდა შეუწყოს ოფიციალურ ვიზიტებს, ბიზნეს პროცესებს, მართვაზე დაკვირვებასა და შემოწმებას, რათა ზოგადი წარმოდგენა შეიქმნას თითოეულ დეპარტამენტში მიმდინარე პროცესების თავისებურებების შესახებ. მიზანშეწონილია, რომ შესაბამისი ანალიტიკური პროცედურებით, აუდიტორების მიერ აქცენტი გაკეთდეს ბიზნესში არსებული რისკების რეალურ თავისებურებებზე, განსაკუთრებით, კომპანიაში უკიდურესად დელიკატურ ოპერაციებზე. მაგალითად, კომპანიებს შეუძლიათ ფულადი სახსრების გამოყოფა კორპორატიული სოციალური პასუხისმგებლობის (CSR) ინიციატივებისთვის, მაგრამ საშუალებები, რომლითაც ფულადი სახსრები გამოიყოფა, ვერ უზრუნველყოფს სასურველ შედეგს საზოგადოებასთან ურთიერთობისა და ბრენდის მიმზიდველობასთან დაკავშირებული მოლოდინების თვალსაზრისით (Florio<sup>56</sup> & Leoni<sup>57</sup>, 2017). აუდიტის დაგეგმვის პროცესმა ხელი უნდა შეუწყოს ინფორმაციისა და მონაცემების მიმართ მიდგომის გაფართოებას, რამაც შეიძლება ხელი შეუწყოს კომპანიასთან პირდაპირ ან ირიბად დაკავშირებულ სხვადასხვა სუბიექტთან ეფექტიანი აუდიტორული გარიგების შესრულებას.

<sup>54</sup> დიპლომატიური - ერთობლიობა წესებისა, რომლებსაც მისდევენ მთავრობები, საგარეო საქმეთა უწყებანი, დიპლომატები, სხვა ოფიციალური პირები საერთაშორისო ურთიერთობაში.

<sup>55</sup> დაბალანსება -რაიმე პროცესში, მდგომარეობაში წონასწორობის დაცვა, შენარჩუნება.

<sup>56</sup> ბიზნეს ადმინისტრირების დეპარტამენტი, ვერონას უნივერსიტეტი, იტალია

<sup>57</sup> ბუღალტრული აღრიცხვის სკოლა. RMIT უნივერსიტეტი, მელბურნი, ავსტრალია

სუბიექტი და მისი გარემო დამოკიდებულებებისა და ურთიერთქმედების გარკვეულ ფორმებია, რომლებიც გავლენას ახდენენ ბიზნეს - ოპერაციებზე. ორგანიზაციული საქმიანობა, საკუთრება და მმართველობის სტრუქტურა, საინვესტიციო სტრუქტურა და აფილირებული პირები, ასევე განსაკუთრებული დანიშნულების სუბიექტები, ბიზნესის აუდიტის შესაძლო რისკებითვის რეალურ საფუძველს საჭიროებენ. დირექტორთა საბჭოში შიდა უთანხმოების მქონე კომპანიებს, შეიძლება შეექმნათ მართვის რისკები ორგანიზაციული მიზნებისა და ხედვის განხორციელებისას. ხელმძღვანელობის ტენდენციურობა მცირედ, მაგრამ გადამწყვეტ ზემოქმედებას ახდენს დივიდენდების პოლიტიკაზე და აისახება ანგარიშგების მექანიზმზე ღირებულებისა და პროცესის თვალსაზრისით. რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, აუდიტის გუნდი კარგად უნდა იაზრებდეს ბიზნეს რისკების შერბილების ორგანიზაციულ სტრატეგიას, რათა თავიდან იქნას აცილებული გაუგებრობა და განზოგადება რომელიც ანგარიშგებაზე აისახება.

სუბიექტის შიდა კონტროლის მექანიზმების თავისებურებები გავლენას ახდენს შესაძლო აუდიტორული რისკების მიმართ მიდგომაზე. კონტროლის გარემომ, მისმა შიდა დინამიკამ და პროგრამებმა შეიძლება შეაფერხოს ინფორმაციის ნაკადები და გამჟღავნება. თუ შიდა კონტროლის სისტემები არ არის სათანადოდ გამჭვირვალე და პროფესიული, შიდა აუდიტის მიდგომა მეტად კვლევითი და ანალიტიკური ხასიათის მატარებელი უნდა იყოს (Roussy & Perron, 2018).

ხელმძღვანელობის მიერ აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ზედამხედველობის თავისებურების საფუძველზე, შეიძლება გამოვლინდეს თაღლითობის გარემოებები. აუდიტის გეგმა და პროგრამა უნდა უზრუნველყოფდეს სათანადო ცოდნის მიღებას დარგის მასშტაბის, ფუნქციონირების პირობებისა და საწარმოს შიდა პრობლემების შესახებ. ეკონომიკური და ოპერაციული პირობების შესახებ ზოგადი გაცნობა აუდიტორს ეხმარება წარმოების მდგომარეობისა და სინერჯის მეშვეობით ჩამოაყალიბოს შედეგზე ორიენტირებული მიდგომა შიდა ოპერაციებთან ურთიერთდამოკიდებულების შესახებ. მხოლოდ ფართო ცნობადობის პირობებში შეუძლია აუდიტორს, აუდიტორული შემოწმების მეშვეობით ნათლად გაიაზროს შიდა და გარე ცვლადები თუ ფაქტორები, რომლებიც წარმოების დინამიკაზე ახდენს ზემოქმედებას.

ბიზნეს რისკების განსაზღვრა და შეფასება: ბიზნეს რისკების ზოგადი განმსაზღვრელი ელემენტები ან ფაქტორებია, რომლებსაც შეუძლიათ კომპანიის მოგების შემცირება, ან წარმოშობს ისეთ ინციდენტებს, რომლებიც უარყოფითად აისახება კომპანიის მიზნებზე, ამოცანებსა და სამოქმედო პროგრამებზე. მკვლევარ ეკონომისტებს მიაჩნიათ, რომ ყოვლისმომცველი შიდა აუდიტის პროგრამის მიზანია ამ ფაქტორების გავრცელების არეალის გამოვლენა, ორგანიზაციული პროცესების მიმდინარეობისას ამ ფაქტორების მართვის ან მათი შედეგებისა და ზემოქმედების შერბილების მიმართ სწორი მიდგომის განსაზღვრა (Aven 2016).

რისკის გამომწვევი ფაქტორების გამოვლენა შესაძლებელია ფინანსური ანგარიშგების ჩანაწერებში, აუდიტის პროცესმა უნდა გამოავლინოს რისკის ელემენტების უარყოფითი ტენდენციების ალბათობა და მათი მართვის უსაფრთხო დონეები. ფინანსური ანგარიშგების, მათ შორის კომპანიის ბალანსის, თვალსაზრისით, ბიზნეს რისკები გულისხმობს იმ არასასურველ მოვლენებს, რომლებიც ამცირებს მოგების მიღების შესაძლებლობებს და ზრდის დანაკარგების ალბათობას.

თანამედროვე პირობებში, კორპორაციულ ბიზნესს სხვადასხვა ტიპის რისკებთან აქვს შეხება, განსაკუთრებით Covid 19 პანდემიის შემდგომი პერიოდის, რუსეთ-უკრაინის ომისა და თანმხლები გლობალური სტაგფლაციის<sup>58</sup> ფონზე. ასევე გლობალური მასშტაბით მასობრივი ციფრული მიგრაცია, ავტომატიზაციის ახალი ტენდენციებისა და რობოტექნიკის, ანალიტიკის, ღრუბლოვანი კომპიუტერიზაციის (cloud computing), ხელოვნური ინტელექტის (AI) და ბლოკჩეინის ტექნოლოგიის გამოყენება –ის ფაქტორებია, რომლებსაც აუდიტის და შიდა კონტროლის მექანიზმების ახალი პარადიგმის მეშვეობით გადატრიალების მოახდენა შეუძლიათ კომპანიის მიერ ბიზნეს რისკების გამოავლენისა და მათი კლასიფიცირების პროცესებში. მიუხედავად იმისა, რომ რისკები შეიძლება გავრცელდეს ბიზნეს საქმიანობაზე, სხვადასხვა ბიზნეს მოდელსა და სისტემებზე, შიდა რისკების თავიდან აცილება და მართვა მათთვის დამახასიათებელი მექანიზმები აქვთ (Kotb, Elbardan & Halabi). მაგალითად, პატარა და მოქნილ კომპანიები, როგორც წესი,

<sup>58</sup> სტაგფლაცია არის ქვეყნის ეკონომიკის მდგომარეობა, როდესაც ეკონომიკა აღარ იზრდება ან ნელი ტემპით იზრდება და, ამავე დროს, ქვეყანაში ფასების საერთო დონე გაზრდილია. სტაგფლაცია უფრო მძიმე მოვლენაა, ვიდრე ცალკე აღებული სტაგნაცია ან ინფლაცია, რადგან ფასები იზრდება იმ პირობებში, როცა მოსახლეობის შემოსავლები შემცირდა ან არ გაზრდილა.



ადამიანური რისკების შემცირებას პროდუქციის წარმოებისა და მართვის სისტემების კრიტიკული სფეროების ავტომატიზაციის საფუძველზე ახერხებენ.

### **კორპორაციების ბიზნეს რისკები**

ნებისმიერი კომპანიის ფინანსური ანგარიშგება წარმოადგენს დეტალურ ინფორმაციას ფინანსური და არაფინანსური ელემენტების შესახებ, რომელთა ღირებულებაც ბაზრის და ბიზნეს საქმიანობის შედეგად განისაზღვრება. მაგალითად, კომპანიის რეპუტაცია შეიძლება დიდწილად დამოკიდებული იყოს ისეთ ფაქტორებზე, როგორცაა მმართველობის კარგი პრაქტიკა, „მწვანე ეკონომიკის“ პრინციპების დაცვა და კორპორატიული სოციალური პასუხისმგებლობის (CSR) გატარება, რომლებიც დადებითად აისახება დაინტერესებულ მხარეებსა და ადგილობრივ მოსახლეობაზე. წარმოდგენილი გვაქვს მომგებიანობაზე, საქმიანობასა და მმართველობის ეფექტიანობაზე მოქმედი ბიზნეს რისკების მიმოხილვა, რომლებიც ხაზს უსვამს შიდა აუდიტის ეფექტიან მექანიზმთან დაკავშირებულ სტრატეგიულ რისკებს. თაღლითობის ერთ-ერთ გახშირებულ სახეს წარმოადგენს კორპორატიული სოციალური პასუხისმგებლობისთვის გამოყოფილი სახსრების კომპანიის მენეჯმენტის მიერ მითვისება. თუ კომპანია არ თანამშრომლობს სპეციალიზირებულ საქველმოქმედო დაწესებულებებთან, საზოგადოებრივ პროექტებში უშუალო მონაწილეობა ხშირად თაღლითობის წყარო ხდება. ამგვარად, აუდიტორული შემოწმებით უნდა დადგინდეს ისეთი საშუალება, რომლითაც შესაძლებელია საზოგადოებრივი ინიციატივების დანახარჯებისა და ათვისებული თანხების თანაფარდობის შემოწმება.

ამერიკის შეერთებული შტატების მიერ სარბენს-ოქსლის აქტის მიღების მიზანი აშშ-ის კორპორაციების მიერ უცხოური შვილობილი კომპანიების მონაწილეობით ჩადენილი დანაშაულების - გადასახადისთვის თავის არიდების, კორუფციის და ფულის ინტენსიური გათეთრების პრობლემის - გადაჭრა იყო, ყურადღების ცენტრში მოექცა გამჭვირვალობის დონე, რომელიც აუცილებელი იყო კომპანიებისთვის მოგებასა და აქციების ღირებულებასთან მიმართებით ((Herath & Walker, 2019). გლობალურმა კორუფციამ და ოფშორული ზონების ლიბერალური საგადასახადო სისტემის გამოყენებამ, ბიზნესს კანონისთვის გვერდის ავლისა და

საოპერაციო რისკების უამრავი შესაძლებლობა შეუქმნა. HSBC<sup>59</sup> -ის ფინანსური სკანდალის შემდეგ, რამაც გენერალურ დირექტორ სტივენ ლორდ გრინს თანამდებობა დატოვება აიძულა, არაერთი კომპანია მძიმე რეგულაციების ქვეშ მოექცა, ხოლო თანამშრომლებმა უფრო ყურადღებით დაიწყეს ფინანსური ოპერაციების განხორციელება. აუდიტის ფუნქცია წარმოადგენს წარმატებული ორგანიზაციული მართვის ერთადერთ ქმედით ძალას, რამდენადაც უზრუნველყოფს მსხვილი კომპანიების მიერ მომგებიანი ბიზნეს პროცესების ეთიკურობისა და გამჭვირვალობის შენარჩუნებისთვის საჭირო სათანადო კონტროლს.

კორპორაციული მართვა ყველა სახის საქმიანობაში გამჭვირვალობას და ანგარიშვალდებულებას მოითხოვს, ვინაიდან შედეგად შეიძლება წარმოიქმნას კანონსაწინააღმდეგო გაუთვალისწინებელი გარემოებები, მაგალითად, მმართველობის არასათანადო პრაქტიკამ თანამშრომლებში შეიძლება შფოთვის და დეპრესიის მატება გამოიწვიოს, რაც ჯანდაცვის ხარჯების გაზრდას განაპირობებს. ტექნოლოგიური ცვლილების გამო შესაძლებელია დეპარტამენტში ან კომპანიაში მთელი რიგი უნარ-ჩვევები შეიცვალოს და აუცილებელი გახდეს ცვლილებებთან სწრაფი ადაპტაცია, ან აღნიშნული ცვლილებებით გამოწვეული ზარალის ანაზღაურება. ბუღალტრული აღრიცხვის ერთ-ერთი ფუნქციაა გაუთვალისწინებელი გარემოებების შესაბამისი გეგმების შემუშავება, რაც გაამარტივოს ორგანიზაციის საქმიანობას ისეთ გაუთვალისწინებელ შემთხვევებში, როდესაც დაუყოვნებლივი რეაგირებაა საჭირო.

### **გარემოსდაცვითი, სოციალური და მმართველობითი (ESG) ანგარიშგება და მდგრადობა**

თანამედროვე პირობებში კლიმატის ცვლილებასთან და კლიმატის ცვლილების შედეგების შერბილებასთან დაკავშირებული კრიზისები ბიზნესის და

---

<sup>59</sup> HSBC-ის შვეიცარიის ფილიალი მრავალი წლის განმავლობაში საექვო ოპერაციებს ახორციელებდა საიდუმლო კლიენტებთან. ამის შესახებ ჟურნალისტური კვლევა რამდენიმე დასავლურმა გამოცემამ ერთად გამოაქვეყნა. The Guardian-მა, BBC-მა, ფრანგულმა Le Monde-მა და ვაშინგტონში დაფუძნებულმა საერთაშორისო საგამოძიებო ჟურნალისტურმა კონსორციუმმა, HSBC-ის საიდუმლო დოკუმენტები გამოაშკარავა. ევროკავშირის იურისდიქციის გარეთ მყოფი HSBC, წლების განმავლობაში თავის კლიენტებს, ასტრონომიულ თანხებს ნაღდი ფულით აძლევდა, მეტწილად ასეთი ტრანზაქციები უცხოურ ვალუტაში ხდებოდა, რითაც ბანკის გავლენიანი კლიენტები ევროპული გადასახადებისგან თავს არიდებდნენ 2012 წელს ამ მასალებზე კვლევა ამერიკის შეერთებულმა შტატებმაც ჩაატარა, რის შემდეგაც გამოირკვა, რომ ბანკიდან ტრანზაქციები აზიის იმ ბანკებშიც ირიცხებოდა, რომლებიც ტერორიზმის დაფინანსებაში არიან ექვმიტანილი

ფინანსური ანგარიშგების მართვის გარემოსდაცვითი, სოციალური და მმართველობითი (ESG) ასპექტები პირდაპირ მოქმედებენ იმ ბიზნეს რისკებზე, რომლებზე რეაგირება აუდიტის მექანიზმის ფუნქციაა. კლიმატთან დაკავშირებული საქმიანობის დაფინანსების ფარგლებში შექმნილია გადასახადების და შეღავათების მთელი რიგი ახალი მექანიზმები, რომლის მიზანი არის ბიზნეს საქმიანობის ყველა ასპექტში ეკოლოგიზაციის პრაქტიკის გაძლიერება. აუდიტის პროცესში აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს კორპორაციების ფინანსურ ანგარიშგებაში აღნიშნული საკითხების მნიშვნელოვნებაზე.

ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების მარეგულირებელმა კომისიამ (SEC) პროგრამასთან დაკავშირებული ანგარიშგების სათანადო მონაცემებითა და სტანდარტებით უზრუნველყოფის მიზნით, შეიმუშავა აღსრულების საიმედო მექანიზმი.

მკვლევრები მიიჩნევენ, რომ პრაქტიკა, რომელიც უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების ზემოაღნიშნული ასპექტების ასახვის სიზუსტესა და სანდოობას, აუდიტის პრაქტიკაში რისკების მგრძობიარობის საფუძველია (Fan & Stevenson<sup>60</sup>, 2018). გარემოსდაცვით ასპექტების კომპლექსურობის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტი მრავალი კომპანიისთვის შეიძლება წარმოადგენდეს მნიშვნელოვან სიახლეს, ვინაიდან დაინტერესებული მხარეები და აქციონერები სულ უფრო მგრძობიარენი არიან მდგრადი განვითარებისა და „მწვანე“- ბიზნეს საქმიანობის მიმართ.

საზოგადოებრივი ინიციატივების განვითარებასთან დაკავშირებული სოციალური ანგარიშგება კრიტიკულად მნიშვნელოვანია კორპორატიული პასუხისმგებლობის კუთხით განსაკუთრებით მსოფლიო მასშტაბით მზარდი უთანასწორობის და პოლიტიკური მღელვარების პირობებში. ბიზნეს - სუბიექტებს საზოგადოებრივი პრობლემების გადაწყვეტის პირდაპირი პასუხისმგებლობა აკისრიათ, ხოლო ანგარიშგებისა და აუდიტის მეშვეობით, უნდა დამკვიდრდეს ახალი რეალობებისა და ტენდენციების შესაბამისი მიდგომები, მიუხედავად იმისა, რომ კორპორატიული სოციალური პასუხისმგებლობის პროგრამებში არსებობს

---

<sup>60</sup> მკვლევრები - მმართველობითი მეცნიერებების განყოფილება, ლანკასტერის უნივერსიტეტი, დიდი ბრიტანეთი,

ხარვეზები, ვინაიდან საზოგადოების ნაწილი დისფუნქციურია და ვერ სარგებლობს საზოგადოებრივი სიკეთით (მაგალითად, წყლის კოლექტიური რესურსები, რომელიც შეიძლება სამუდამოდ ამოიწუროს და ველარაფერმა უშველოს), ახალი მიდგომა გულისხმობს თანამშრომლობის რამდენიმე სახის შემუშავებას აქტიური და ნაყოფიერი ჩართულობის უზრუნველსაყოფად. მსგავსი პროგრამების ფარგლებში საჯარო და კერძო სექტორების თანამშრომლობით შეიძლება ჩამოყალიბდეს პრობლემების გრძელვადიანი გადაწყვეტის შესაძლებლობა. მუდმივი ჩართულობის პირობებში აუცილებელია საჯარო და კერძო ძლიერი მხარეების სწორი დაბალანსება, სწავლება და მოქნილი ადაპტაცია, რაც უზრუნველყოფს განვითარებად თანამშრომლობასა და აუდიტორული შემოწმების შედეგიან ანგარიშგებას.

### **კიბერუსაფრთხოება და მონაცემთა კონფიდენციალურობა**

ციფრულ ტექნოლოგიებზე გადასვლა მრავალი კომპანიისთვის ნიშნავს იმას, რომ ციფრული რესურსები კომპანიის აქტივების ძირითად ნაწილს წარმოადგენს და აისახება მომგებიანობას ან წამგებიანობაზე. კიბერშეტევის მუდმივი საფრთხე კომპანიების საინფორმაციო ტექნოლოგიების სპეციალისტებისა და ხელმძღვანელებისთვის სერიოზული პრობლემაა. კიბერშეტევამ შეიძლება კომპანიის სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვან ოპერაციებსა და ციფრულ რესურსებს ან სხვა აქტივებს შეუქმნას საფრთხე, რაც უარყოფითად აისახება ბიზნეს საქმიანობაზე. საერთაშორისო აუდიტორთა ინსტიტუტმა (IIA) კიბერუსაფრთხოება განსაზღვრა, როგორც უახლოესი პერიოდის ბიზნეს საქმიანობის ყველაზე კრიტიკული რისკი. კომპანიების უმრავლესობა მომხმარებლებთან ურთიერთობის ოპერაციებს ონლაინ რეჟიმში აწარმოებს, ხოლო მონაცემთა ამგვარი რესურსებისთვის საფრთხის შექმნამ შეიძლება იგი მნიშვნელოვანი რისკის წინაშე დააყენოს. ამგვარად, კომპანიის ციფრული რესურსებისა და ინფრასტრუქტურის მდგრადი და მოქნილი ფორმატი ფინანსებისა და აღრიცხვის ეფექტიანობისა და ეფექტიანობის გაზრდის წინაპირობაა. საერთაშორისო ბიზნეს საქმიანობის საპროგნოზო ანგარიშების მიხედვით, კიბერუსაფრთხოება კორპორაციებისთვის კვლავ საშუალოზე მაღალი დონის რისკის მატარებელ მოვლენად რჩება.

მონაცემთა ბაზებსა და სხვა რესურსებზე ციფრულ სივრცეში მნიშვნელოვანი რისკები ვრცელდება, მაგალითად, შეიძლება ადგილი ჰქონდეს საბოტაჟს. აღნიშნულს შეიძლება ადგილი ჰქონდეს განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც კრიტიკულად მნიშვნელოვანი თანამშრომლების სამსახურიდან გათავისუფლება მკაფიოდ გაწერილი პროცედურების გარეშე მიმდინარეობს. უფრო ხშირია საბოტაჟი ბოროტი განზრახვით. საბოტაჟის და სხვა სახის რისკების ალბათობა მნიშვნელოვნად მაღალია, როდესაც ციფრული რესურსებია ჩართული.

**საკადრო პოტენციალის განვითარება** - კომპანიები ხშირად თავად ახდენენ თანამშრომლების პოტენციალის გამოვლენას და კომპეტენციის ზრდას, რადგან სკოლა ან უნივერსიტეტი მეტწილად შემოფარგლულია ზოგადი ცოდნის მიწოდებით. კადრების გადინების მაღალი დონე კორპორაციებისთვის არასასურველ ხარჯებს წარმოქმნის. გარდა ამისა, COVID 19-ის პანდემიის შემდგომ სამუშაო პროგრამების განვითარებამ, ჰიბრიდულმა და დისტანციურად მუშაობამ გავლენა იქონია კომპანიების მიერ თანამშრომლებისთვის კომპენსაციის გაცემის სტილზე და ფორმაზე. სამუშაო გრაფიკის შემუშავებისას ნორმად იქცა კადრების შენარჩუნების საიმედო პროგრამები, შვებულების უკეთესი პაკეტი და ეფექტიანი თანამშრომლობა (Eulerich<sup>61</sup>, Kremin<sup>62</sup> & Wood<sup>63</sup>, 2019). ადამიანური რესურსების დეპარტამენტში უნდა შეიცვალოს აღრიცხვისა და ანგარიშგების პრაქტიკა, მართვის მეთოდები კი ამ ცვლილებებთან უნდა მოვიდეს შესაბამისობაში. კომპანიებმა სწორი კადრების დაქირავების, კვალიფიკაციის ამაღლების და განვითარებისთვის ნაყოფიერი მუშაობა უნდა უზრუნველყონ, რათა ერთგვარად გაურკვეველ და ბუნდოვან მომავალში წარმატების შანსი ჰქონდეთ. COVID 19-ის პანდემიის შემდგომ პერიოდში მასობრივი რეორგანიზაციისა და კორპორაციებს შორის გაზრდილი კონკურენციის ფონზე ადამიანური რესურსების მართვის პრაქტიკამ დიდი პარადიგმული ძვრები განიცადა. სამუშაო განსხვავებულად იგეგმება და სრულდება, დისტანციური მუშაობა სულ უფრო მეტად იკიდებს ფეხს. საკადრო რეზერვის გაუმჯობესების მიზნით, კორპორაციები შიდა ტრენინგებს ატარებენ; აღნიშნული

<sup>61</sup> მერკატორის მენეჯმენტის სკოლა, დისბურგ ესენის უნივერსიტეტი, გერმანია

<sup>62</sup> ბიზნეს ადმინისტრირების სკოლა. პორტლენდის უნივერსიტეტი, აშშ

<sup>63</sup> ბუალტრული აღრიცხვის სკოლა, ბრიგამის უნივერსიტეტი, იუტა, აშშ

ცვლილებები აღრიცხვაში ახალ მიდგომებს საჭიროებს, რაც დაკავშირებულია ანაზღაურების და თანამშრომელთა შენარჩუნების პოლიტიკასა და პრაქტიკასთან.

რისკების მატარებელია კომპანიების საკადრო პოტენციალით უზრუნველყოფა და კადრების შენარჩუნება. რისკების კლასიფიკაცია შეიძლება განისაზღვრის ორგანიზაციული სტრატეგიით რადან კომპანიები იმდენად უნიკალური და განსხვავებულია, რამდენადაც მათი საქმიანობა და შიდა სტრუქტურა. კადრების გადინების მაღალი მაჩვენებელი არასასურველია, ხოლო დანახარჯები შეიძლება ფუჭი და უშედეგო აღმოჩნდეს; ცვლილებებზე სწრაფად რეაგირების მიზნით, აუცილებელია შრომით კანონმდებლობასა და სამუშაო გარემოს შორის სათანადო წონასწორობის ჩამოყალიბება.

რეგულარული სამუშაოს შესასრულებლად, კომპანიების უმრავლესობა ავტომატიზაციაზე გადადის და კომპაქტური და მოქნილი სამუშაო ძალის მისაღებად იყენებს ციფრულ პლატფორმებს, რომელსაც შეუძლიათ ცვლილებებზე სწრაფი რეაგირება და მორგება.

**ნორმატიული ცვლილებები** - რეგულაციების გამკაცრების პირობებში, მნიშვნელოვანი ცვლილებები ბიზნეს საქმიანობის რეჟიმსა და მართვის პრაქტიკაში, კომპანიებს ახალი რეგულაციების მიღებას აიძულებს. შრომის უსაფრთხოებისა და ჯანმრთელობის დაცვის ადმინისტრაციამ (The Occupational Safety and Health Administration), სურსათისა და მედიკამენტების ადმინისტრაციამ (FDA) და გარემოს დაცვის სააგენტომ (EPA) განიხილეს პროტოკოლების ფართო სპექტრი Covid 19-ის პირობებში შექმნილი გამოცდილების შესახებ, რომლებშიც კომპანიებმა ცვლილებების შესაბამისად დააკორექტირეს თავიანთი ანგარიშგებისა და აღრიცხვის პრაქტიკა. ასევე, გამოსაქვეყნებლად მზადდება მთელი რიგი დოკუმენტაცია კლიმატის ცვლილების შესახებ, განსაკუთრებით მას შემდეგ, რაც ეგვიპტეში ჩატარდა კონფერენცია COP27 (ნოემბერი 2022). გარდა ამისა, ევროკავშირი BREXIT-ის შემდეგ მონაცემთა დაცვის ზოგადი რეგულაციის (GDPR) ორგანიზებული მექანიზმის მეშვეობით განიხილავს არაერთ კორექტირებას მონაცემთა კონფიდენციალობის დარღვევასთან დაკავშირებით ისეთი ამერიკული მაღალტექნოლოგიური კომპანიების მიერ, როგორებიცაა: Google, Amazon, Facebook, და Apple. ასევე, შემუშავების სტადიაშია მამხილებელთა დაცვის შესახებ დირექტივა. ეს მექანიზმები

გავლენას ახდენს მონაცემთა გამჟღავნების მეთოდებსა და აღრიცხვის ან ფინანსური ანგარიშგების პრაქტიკაზე, რაც კრიტიკულად მნიშვნელოვანია აუდიტის ფუნქციონირებისთვის.

ავტომატიზაცია მონაცემთა მიღების უკეთეს შესაძლებლობებს ქმნის ბიზნეს საქმიანობის და რისკების ყველა მიმართულებით. ციფრულ პლატფორმებზე სიმულაციების გამოყენება ასევე, ხელს უწყობს პროდუქციისა და მიწოდებლების სფეროებში რისკების და შეცდომების შემცირებას, ვინაიდან ტრანზაქციების უმეტესობა ონლაინ რეჟიმში მიმდინარეობს. ეს პრაქტა დასაშვებია, თუმცა შესაბამისი ზედამხედველობის გარეშე არ არის საკმარისი. რეგულაციები ძალიან სწრაფად იცვლება, ხოლო განსხვავება სხვადასხვა რეგიონს შორის საკმაოდ მნიშვნელოვანია. კომპანიებს, რომლებიც უფრო ფართო გეოგრაფიულ არეალში ფუნქციონირებენ, მრავალფეროვან მარეგულირებელ ბაზებთან უწყვეტ მუშაობა და იძულებული არიან, შესაბამისობაში მოიყვანონ და უზრუნველყონ საიმედო ფინანსური ანგარიშგების მომზადება და აუდიტორული სამუშაოს შესრულება. სამეცნიერო-კვლევითი სამუშაოების მეშვეობით კომპანიები ქმნიან შიდა და გარე ფაქტორებთან ადაპტაციის საკუთარ ხერხებს, რათა ფეხი აუწყონ სწრაფ ცვლილებებს. ასეთი ინოვაციები და სწავლება ქმნის შესაძლებლობას, კომპანიამ შეინარჩუნოს მდგრადობა და სათანადო სიმტკიცე ყველა შესაძლო წარუმატებლობის მიმართ. ასეთი კომპანიები ხშირად მოქნილ დამოკიდებულებას იმ გარე ფაქტორების მიმართაც ინარჩუნებენ, რომლებიც მათ საქმიანობაზე ახდენს გავლენას. სწავლა ასევე უნდა უზრუნველყოფდეს რეგულაციებთან შესაბამისობას, რაც, თავის მხრივ, მოითხოვს ახალ მარეგულირებელ ორგანოებთან და მთავრობებთან მჭიდრო ურთიერთობასა და თანამშრომლობას. საყოველთაო პროგრესისთვის აუცილებელია, რომ როგორც მთავრობა, ასევე კერძო სექტორი საკუთარ ფუნქციებს ოპტიმალურად ასრულებდეს.

**მიწოდების ჯაჭვის მართვის რისკები** - გლობალიზაციის პროცესმას ეკონომიკის ყველა სექტორში გლობალური ჯაჭვის უპრეცედენტო ქსელი შექმნა და ბიზნესი გლობალურ, ურთიერთდამოკიდებულ ქსელად აქცია. ნებისმიერი სახის რყევამ ასეთ რთულ ქსელში შეიძლება უზარმაზარი რღვევა გამოიწვიოს, როგორც მაგალითად, უკრაინაში დაწყებული ომის შემთხვევამ. ომის შედეგად

მნიშვნელოვნად დაირღვა სურსათის მიწოდების გლობალური ჯაჭვი, რამაც ახალი, მაგრამ სუსტი მიმართულებები და მსოფლიოს არაერთ ნაწილში შიმშილობის საფრთხე შექმნა. მიწოდების მდგრადი ჯაჭვის ფორმირება მოითხოვს ეროვნული და საერთაშორისო დინამიკის შეფასებასა და სიღრმისეულ გააზრებას (Van Greuning<sup>64</sup> & Bratanovic<sup>65</sup>, 2020). აუცილებელია, შემუშავდეს და დაინერგოს მიმწოდებელთა მართვის ერთიანი სისტემები, რაც კომპანიებს სხვა აფილირებულ ინსტიტუტებთან განსაკუთრებული ურთიერთობის მართვასა და ბიზნეს საქმიანობის მხარდაჭერაში დაეხმარება. კომპანიების შეფერხებებისგან დაცვის სისტემების შემუშავების პროცესში, წარმოიქმნება შინაარსობრივად ახალი ზედნადები ხარჯები და ცდილობენ შენარჩუნდეს ლიკვიდურობის დონეები, რაც კომპანიების ფინანსური გადაწყვეტილებების მოქნილობას უზრუნველყოფს. Covid 19-ის პანდემია არის მაგალითი, თუ როგორ შეიძლება საერთაშორისო ასპარეზზე მოქმედი კორპორაციები მათი გლობალური ურთიერთდამოკიდებულების გამო გახდეს მოწყვლადი.

## 2.2 რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასების საკითხები: მნიშვნელოვანი მიდგომები და მექანიზმები

არასათანადო ფინანსურმა კონტროლმა, რომელიც გასული ათწლეულებისთვის იყო დამახასიათებელი, საერთაშორისო კომპანიებში ხელი შეუწყო სკანდალური გარემოებების ჩამოყალიბებას და განვითარებას. ისტორიულად, ისეთმა შემთხვევებმა, როგორც უოტერგეიტის<sup>66</sup>, რკინიგზის<sup>67</sup> და

<sup>64</sup> მსოფლიო ბანკის კონსულტანტი, საერთაშორისო აუდიტორული კომპანიის პარტნიორი

<sup>65</sup> მსოფლიო ბანკის წამყვანი ფინანსური სექტორის სპეციალისტი

<sup>66</sup> 1972 წლის 17 ივნისს, დემოკრატიული ეროვნული კომიტეტის შტაბში, ვაშინგტონში, უოტერგეიტის საოფისე შენობაში მოხდა მარცვა. ნიქსონის ადმინისტრაციამ სცადა დაეფარა კავშირი ამ ფაქტთან რაც სკანდალის მიზეზი გახდა.

<sup>67</sup> წყნარი ოკეანის სკანდალის სახელით ცნობილი პოლიტიკური სკანდალი კანადაში, კერძოდ 1872 წლის კანადის ფედერალურ არჩევნებზე ხარჯების დასაფარად დაინტერესებული პირები კონსერვატიულ მთავრობას უხდიდნენ თანხებს, რის სანაცვლოდ ამ უკანასკნელს გავლენა უნდა მოეხდინა ეროვნული სარკინიგზო კონტრაქტის ტენდერზე. ბრიტანეთის კოლუმბიის 1871 წლის შეთანხმების შედეგად კანადის კონფედერაციაში გაწევრიანების შესახებ, ფედერალურმა მთავრობამ დათანხმდა ტრანსკონტინენტური რკინიგზის აშენებას, რომელიც დააკავშირებდა ბრიტანეთის კოლუმბიის ზღვის სანაპიროს აღმოსავლეთ პროვინციებთან



უოლ სთრითის<sup>68</sup> ფინანსური სკანდალებია, მასობრივი ფინანსური დანაკარგები და ეკონომიკური რღვევები გამოიწვია. გახშირებული სკანდალური სიტუაციების საპასუხად არაერთი ღონისძიება გატარდა და შემუშავდა კონტროლის ეფექტიანი მექანიზმები, რომელთა შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია ბუღალტრული აღრიცხვის მეთოდების შიდა აუდიტორული შემოწმება. სკანდალების სიხშირეს და ორგანიზაციული რესურსების ფლანგვას გარკვეული რაოდენობის კომპანიებზე გავლენა არ მოუხდენია. კომპანიების ნაწილს პრობლემებს არა რესურსების არასწორი მართვა, არამედ შიდა აუდიტორული შემოწმების შიში უქმნის, რაც კომპანიის წარმატებული და შეუფერხებელი ფუნქციონირებისთვის ესოდენ საჭირო და მნიშვნელოვან შიდა აუდიტის ეფექტიანობას კითხვის ნიშნის ქვეშ აყენებს.

წლების გამწვანებაში კომპანიებისათვის მნიშვნელოვანი მხოლოდ მოგების და კაპიტალის ზრდა იყო, შესაბამისად, შიდა კონტროლის მექანიზმის ჩამოყალიბებას და რისკების მართვას არ უთმობდნენ სათანადო ყურადღებას. რისკების პროგნოზირებისთვის ძირითადად იღბალს და რწმენას ენდობოდნენ და არც რაიმე სახის საკანონმდებლო ჩარჩო იყო განსაზღვრული რომელსაც მენეჯმენტი დაემორჩილებოდა. კომპანიის თანმშრომლებს არ ქონდათ შესაბამისი გამოცდილება რომ მოეხდინათ რისკების ანალიზი, შეფასება და მისაღებ დონემდე შემცირება.

„რისკების მართვა“, როგორც ტერმინი 1920 იანი წლებიდან გაჩნდა. თუმცა 1950 წლიდან „რისკების მართვა“ ფორმალურად ჩამოყალიბდა, როგორც კვლევის ობიექტი სხვადასხვა სამეცნიერო ნაშრომებსა თუ წიგნებში.

თავდაპირველად რისკების მართვა გამოყენებული იყო, როგორც მხოლოდ დაცვის მექანიზმი, მთავარი იყო კომპანიები, აქტივები დაცული ყოფილიყო იმ პოცენტური დანაკარგებისგან, რომელიც დაკავშირებული შეიძლება ყოფილიყო სხვადასხვა შემთხვევებთან. მოგვიანებით, რისკების მართვა კომპანიის ფუნქციონირების უმნიშვნელოვანეს მექანიზმად იქცა, რადგან მარეგულირებელი ორგანოები (ბანკები, საფონდო ბირჟები და აშ.) სთხოვდნენ კომპანიების

---

<sup>68</sup> 1929 წლის უოლ სტრითის კრაზი , ასევე ცნობილი როგორც დიდი კრაზი , ამერიკული საფონდო ბირჟის მთავარი ფიასკო , რომელიც მოხდა 1929 წელს, კერძოდ ნიუ-იორკის საფონდო ბირჟაზე დაეცა აქციების ფასები . ასევე ძირითადად ასოცირდება 1929 წლის 24 ოქტომბერს, სახელწოდებით შავი ხუთშაბათი , აშშ-ს ისტორიაში გაიყიდა აქციების ყველაზე დიდი ოდენობა და 1929 წლის 29 ოქტომბერს, სახელწოდებით შავი სამშაბათი , როდესაც ინვესტორებმა ნიუ-იორკის საფონდო ბირჟაზე დაახლოებით 16 მილიონი აქცია ერთ დღეში გაყიდეს

დაწესებული საკანონმდებლო მოთხოვნების დაცვას და რისკების მინიმალურ დონემდე შემცირებას.

რისკების შეფასებასა და მართვასთან დაკავშირებული მოთხოვნების გაზრდასთან ერთად შიდა აუდიტის უმნიშვნელოვანეს ფუნქციად იქცა რისკების მართვის სისტემის შეფასება.

რისკი<sup>69</sup>, როგორც ტერმინის მრავალი განსაზღვრება არსებობს და თითოეულ დაინტერესებულ პირთა ჯგუფს აქვს რისკის განსაზღვრის საკუთარი კონცეფცია. ეკონომისტთათვის რისკი არის დაგეგმილი შედეგიდან გადახრის ალბათობა, რომელიც უარყოფითად აისახება კომპანიის საქმიანობაზე. რისკი ხასიათდება შემდეგი კომბინაციით: მოხდენის ალბათობა და გავლენა მოხდენის შემთხვევაში.

რისკების შეფასება და დახარისხება უნდა მოხდეს ამ ორი კატეგორიის კომბინაციით, კერძოდ მნიშვნელოვანია, რომ პრიორიტეტი მიენიჭოს რისკებს მაღალი მოხდენის ალბათობითა და გავლენის დონით, ხოლო შედარებით ნაკლებად შესაძლოა იყოს განხილული რისკები დაბალი მოხდენის ალბათობით და გავლენის დონით.

რისკების განსაზღვრისათვის საჭიროა ანალიზი, რომელიც თავისმხრივ იყოფა ორ ეტაპად: რისკების იდენტიფიკაცია და რისკების შეფასება. რისკის იდენტიფიკაციისათვის უნდა მოხდეს რისკების მოძიება და დეტალურად აღწერა. იდენტიფიკაციის პროცესი უნდა იყოს კარგად დაგეგმილი და ჩამოყალიბებული, რომ მაქიმლურად შეძლოს ყველა არსებითი რისკის განხილვა და მინიმუმამდე შეამციროს ის რისკები, რომელთა გამორჩენამ შესაძლოა მნიშვნელოვანი გავლენა მოახდინოს კომპანიის საქმიანობაზე. კომპანიებმა თავისი საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე უნდა მოახდინონ რისკების კატეგორიზაცია და მათი იდენტიფიკაციის გზით ზემოქმედების დონის განსაზღვრა, ნეგატიური შედეგების თავიდან ასაცილებლად.

---

<sup>69</sup> სიტყვა რისკი იტალიური წარმოშობისაა. ძველმა მეზღვაურებმა “Risco” წყალქვეშა კლდეებს, რიფებს შეარქვეს. ბერძნული ეტიმოლოგიით რისკი (ბერძ. risikon) კლდის პირა ნაპრალს, ხრამს ნიშნავს. იტალიურად „Rischio“ საფრთხის წყაროს ნიშნავს. ამ სიტყვამ შემდგომში საერთო საფრთხის მნიშვნელობა შეიძინა. \*ლათინური: resicum, riscus., იტალიური: risico, risco, rischio, ესპანური: riesgo. ფრანული: risque.

## არსებითი უზუსტობის რისკი

ერთ-ერთი უმთავრესი რისკი, რომელიც შიდა აუდიტორული შემოწმების პრაქტიკასთან ასოცირდება, არსებითი უზუსტობის რისკია. ასეთი მიდგომის დროს პრობლემას წარმოადგენს ის გარემოება, რომ კომპანიის ბუღალტრული აღრიცხვის სიღრმისეული ანალიზის მიუხედავად, აუდიტორებს შეიძლება ფინანსურ ანგარიშგებაში შეცდომები გაეპაროთ. ფინანსური ანგარიშგების ობიექტურობისა და უტყუარობის შესახებ დასკვნის გამოტანის სათანადო საფუძვლის შესაქმნელად აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტორული შემოწმების იმგვარი ორგანიზება და ჩატარება, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარის მტკიცებულებებს, რომ შეცდომისა და/ან თაღლითობის შედეგად ადგილი არ ჰქონია სერიოზულ უზუსტობას. სათანადო პროფესული განსჯით, მაგალითად, აუდიტორული შემოწმების დროს საკმარისი მტკიცებულებების შეგროვებით, აუდიტორული რისკი შეიძლება შემცირდეს ისეთ დონეზე, რომ მიღწეულ იქნას გონივრული გარანტია. აუდიტორული რისკი გამომდინარეობს შესაძლებლობიდან, რომ თუ ფინანსური ანგარიშგება არსებითად არასწორია, ან წარმოდგენილი არ არის საყოველთაოდ აღიარებული ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების კონცეფციასთან სრულ შესაბამისობაში, ხოლო აუდიტორი გამოთქვამს არა-ადეკვატურ აუდიტორულ მოსაზრებას. აუდიტორული რისკი წარმოადგენს არსებითი უზუსტობის რისკისა და შეუმჩნეველობის რისკის ფუნქციას. აუდიტორული შემოწმების დროს გამოყენებული ბუღალტრული აღრიცხვის პრინციპების განხილვისას აუდიტორმა აცილებლად უნდა გაითვალისწინოს ფასიანი ქაღალდებისა და საფონდო ბირჟების მარეგულირებელი კომისიის სახელმძღვანელო პრინციპები (SEC)<sup>70</sup>.

ფინანსურ ანგარიშგებაში მნიშვნელოვანი უზუსტობის ალბათობა ფაქტების არსებითი უზუსტობების რისკის სახელით არის ცნობილი. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტის #315 სტანდარტის - „არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება“ მიხედვით, აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების

---

<sup>70</sup> აშშ ფასიანი ქაღალდების და ბირჟების კომისია (SEC) არის დამოუკიდებელი ფედერალური სამთავრობო სააგენტო, რომელიც პასუხისმგებელია ინვესტორების დაცვაზე, ფასიანი ქაღალდების ბაზრების სამართლიანი და მოწესრიგებული ფუნქციონირების შენარჩუნებაზე და კაპიტალის ფორმირების ხელშეწყობაზე. ყველა კომპანიამ, როგორც ადგილობრივმა, ისე უცხოურმა, რომლებიც ვაჭრობენ აშშ-ში, უნდა წარადგინონ ფინანსური ანგარიშგება SEC-ში და ექვემდებარებიან SEC-ის რეგულაციებს

შესაძლებლობა უნდა შეამოწმოს 2 დონეზე (1) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და (2) მტკიცების დონეზე.

(1) ფინანსური ანგარიშგების არსებითი ფალსიფიკაციის შესაძლებლობა ფართოდაა გავრცელებული და შეიძლება გავლენა იქონიოს სხვადასხვა სახის ანგარიშგებებზე. თაღლითობის შედეგად ფაქტების მნიშვნელოვნად უზუსტობის რისკების განხილვისას აუდიტორს განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება სჭირდება ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებითი უზუსტობების გამოვლენაზე.

თაღლითობა<sup>71</sup> შეიძლება მოხდეს, თუ, მაგალითად, კომპანიაში არის არასათანადო კონტროლის სისტემა, კომპანიას არ აქვს საქმიანობის გასაგრძელებლად საკმარისი ოდენობის თანხების, ან გარკვეული ვითარების გამო კომპანიის მენეჯმენტს ფინანსურ ანგარიშგებაში ცვლილებების შეტანის შესაძლებლობა აქვს. თაღლითობის ძირითადი სამ მიზეზი, ე.ს თაღლითობის სამკუთხედი<sup>72</sup>, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს ეს ფაქტი არის:

მოტივაცია/სტიმული - ინდივიდს აქვს სტიმული განახორციელოს თაღლითობა, როდესაც იგი ამ ქმედებისგან მოელის სარგებლის მიღებას. მაგალითად, როდესაც მენეჯმენტის ხელფასი დამოკიდებულია კომპანიის შემოსავლებზე. მენეჯმენტს აქვს მოტივაცია შემოსავლები დაამახინჯოს რადგან იგი მიიღებს სარგებელს გაზრდილი ხელფასის სახით.

შესაძლებლობა - გულისხმობს, რომ ინდივიდს აქვს შესაძლებლობა განახორციელოს თაღლითობა. მას აქვს შესაძლებლობა თავი აარიდოს კონტროლს და განახორციელოს თაღლითური ქმედება. მაგალითად, როდესაც აქტივები არ არის დაცული, ინდივიდს შეუძლია მათი დატაცება.

რაციონალური საქციელი - გულისხმობს, რომ ინდივიდი არის ისეთ მდგომარეობაში, როდესაც თაღლითობა არის საუკეთესო გამოსავალი.

თაღლითობასთან დაკავშირებით მნიშვნელოვანია გავმიჯნოთ მენეჯმენტის და აუდიტორის პასუხისმგებლობა. მენეჯმენტის ვალდებულებაა რომ დანერგოს ისეთი კონტროლის სისტემა რომელიც თაღლითობის შემთხვევებს მინიმუმადე

<sup>71</sup> თაღლითობა გულისხმობს წინასწარ განზრახულ, არალეგალური მოქმედებების განხორციელებას. აუდიტორი თაღლითობას განიხილავს ფინანსური ანგარიშგების უზუსტობის კუთხით. განსხვავება შეცდომასა და თაღლითობას შორის სწორედ არის წინასწარი განზრახვა

<sup>72</sup> ს. ალბრეხტის (The Association of Certified Fraud Examiners, 2014

შეამცირებებს ან მოხდენის შემთხვევაში გამოავლენს. აუდიტორის ძირითადი პასუხისმგებლობაა მოსაზრების გამოხატვა ფინანსურ ანგარიშგების შესაბამისობაზე სტანდარტებთან მიმართებით. იმისთვის, რომ აუდიტორმა მინიმუმამდე დაიყვანოს აუდიტორის რისკი (შეცდომების ვერ აღმოჩენის რისკი) მან კარგად უნდა შეისწავლოს კომპანია და გამოავლინოს თაღლითობითა და შეცდომით გამოწვეული რისკები . აუდიტორმა უნდა განახორციელოს შესაბამისი პროცედურები თაღლითობის რისკის გასანეიტრალეზად. თუმცა შესაძლოა აუდიტორმა ვერ აღმოაჩინოს თაღლითობა თანდაყოლილი შეცდომების გამო. თაღლითობის აღმოჩენა დამოკიდებულია ისეთ ფაქტორებზე, როგორიცაა:

- განხორციელების სიხშირე - რაც უფრო სისტემატური ხასიათი აქვს თაღლითობას მით უფრო დიდია ალბათობა იმისა, რომ ის აღმოჩენილი იქნება;
- მოცულობა - რაც უფრო დიდი მოცულობის არის თაღლითობა, მით უფრო შესამჩნევია ის და ადვილად აღმოსაჩენი;
- მენეჯმენტის ჩართულობა - თუ თაღლითობაში ჩართულია მაღალი დონის მენეჯმენტი, შესაბამისად, ისინი ყველანაირად ეცდებიან ინფორმაციის დამალვას;
- დაწერილი პროცედურების არ არსებობა - როდესაც არ არსებობს საკმარისი ინფორმაცია რაიმე მოვლენის ან პროცესის შესახებ რთულია თაღლითობის აღმოჩენა;
- უნარი და ცოდნა - რაც უფრო დიდი ცოდნა აქვს ინდივიდს, მით უფრო რთულია თაღლითობის აღმოჩენა. რადგან კარგად დაგეგმილი თაღლითობა, კარგად არის შეფუთული. ‘

(2) მტკიცების დონეზე არსებითი უზუსტობის რისკი შედგება ორი კომპონენტისგან,

ა) „თანდაყოლილი რისკი \_ რომელიმე კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ არსებული მტკიცების მიდრეკილება ისეთი უზუსტობისაკენ, რომელიც შეიძლება, ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, არსებითი იყოს შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გაუთვალისწინებლად;

ბ) კონტროლის რისკი – რისკი იმისა, რომ უზუსტობას, რომელიც შეიძლება არსებობდეს ამა თუ იმ კატეგორიის ოპერაციის, ანგარიშის ნაშთის ან განმარტებითი შენიშვნის შესახებ მტკიცებაში და შეიძლება არსებითი იყოს ცალკე აღებული ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, თავიდან ვერ აიცილებს, ან დროულად ვერ გამოავლენს და შეასწორებს სუბიექტის შიდა კონტროლი<sup>73</sup>.

აუდიტორი რისკის დონეს განსაზღვრავს რისკების შეფასების მეთოდების გამოყენებით და ფინანსურ ანგარიშგებაში წარმოდგენილი ანგარიშებისა და გამჟღავნებული ინფორმაციის თავისებურებების ანალიზის მეშვეობით. კონტროლის რისკის შეფასებაში აუდიტორს შეუძლია დაეყრდნოს ტესტირების შედეგებს (თუ აუდიტორი გეგმავს, მაქსიმალურ დონეზე ნაკლებად დაეყრდნოს კონტროლის აღნიშნულ მექანიზმებს) და სხვა წყაროებიდან მიღებულ მტკიცებულებებს.

აუდიტორის მიერ განხორციელებული პროცედურების შედეგად არსებული არასწორი ინფორმაციის აღმოუჩენლობის რისკი, რომელიც შეიძლება არსებითი აღმოჩნდეს დამოუკიდებლად ან სხვა უზუსტობებთან ერთად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის კონტექსტში, ცნობილია შეუმჩნევლობის რისკის სახელით. მისი გამოვლენის ალბათობაზე მოქმედებს ორი ფაქტორი: (1) რამდენად ეფექტიანია არსებითი პროცედურები და (2) რამდენად კარგად იყენებს მათ აუდიტორი. შეუმჩნევლობის რისკი ფინანსური ანგარიშგების მტკიცების დონეზე განისაზღვრება აუდიტორის მიერ აღქმული ინფორმაციის მნიშვნელოვანი უზუსტობის ალბათობის საფუძველზე. აუდიტის რისკი სათანადოდ დაბალი უნდა იყოს და რაც უფრო დაბალია შეუმჩნევლობის რისკი, მით უფრო მაღალია არსებითი უზუსტობის საშიშროება. შეუმჩნევლობის რისკის შემცირება აუდიტორს არსებითი პროცედურების ზედმიწევნით დაგეგმვით შეუძლია. არსებითი პროცედურების მეშვეობით მიღებული აუდიტორული მტკიცებულება იზრდება, როდესაც მცირდება შეუმჩნევლობის რისკის შესაბამისი დონე.

მნიშვნელოვანი არსებითი უზუსტობების რისკების განსაზღვრისა და ანალიზისათვის საკმარისი საფუძველის უზრუნველსაყოფად, მიუხედავად იმისა, რისკი თაღლითობითაა გამოწვეული თუ შეცდომით, აუდიტორმა რისკების შესაფასებლად საკმარისი პროცედურები უნდა შეასრულოს. არჩეული მეთოდები

---

<sup>73</sup> წყარო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი ტერმინთა გლოსარი გვ 17

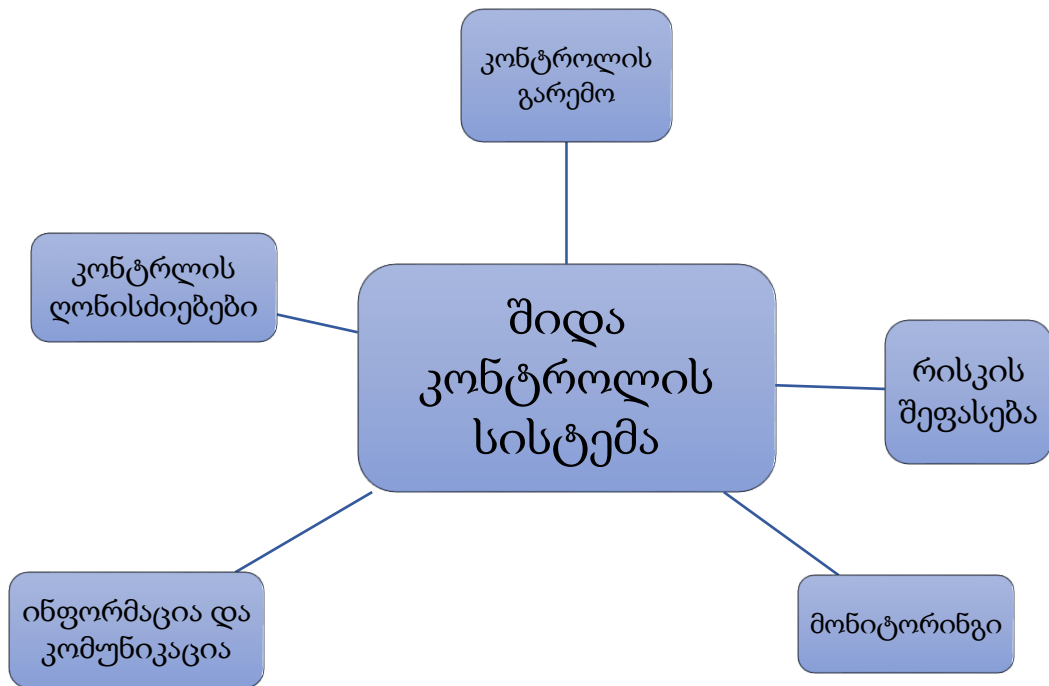
ადეკვატური უნდა იყოს დამატებითი აუდიტორული პროცედურების გონივრული საფუძვლის შესაქმნელად. არსებითი უზუსტობების არსებობას შეიძლება ხელი შეუწყონ გარე ფაქტორებმა, როგორებიცაა ბიზნესის სფერო და გარემო პირობები და, ასევე, კომპანიისთვის დამახასიათებელმა ფაქტორებმა, მაგალითად, კომპანიის, მისი საქმიანობის და ფინანსური ანგარიშგების შიდა კონტროლის თავისებურებებმა. გარე ან კომპანიისთვის სპეციფიკურმა ფაქტორებმა, შეიძლება გავლენა იქონიონ გადაწყვეტილებებზე, რომლებიც ბუღალტრული შეფასებების განსაზღვრის პროცესში გამოიყენება, ან შექმნან წნეხი, რომელსაც გარკვეული ფინანსური მიზნების მისაღწევად ფინანსური ანგარიშგების მანიპულაციამდე მივყავართ. გარდა ამისა, არსებობს ალბათობა, რომ არსებითი უზუსტობა გამოწვეულ იქნას პერსონალის ფაქტორით, რომელსაც არ გააჩნია ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ან საინფორმაციო სისტემებთან მუშაობის კომპეტენცია, რომელიც არასათანადოდ ახორციელებს ბიზნეს ტრანზაქციებს ან საბუღალტრო ინფორმაციასთან დაკავშირებულ პროცესებს, რომლებიც შეუსაბამოა ფინანსური ანგარიშგების მოქმედ ჩარჩოში მითითებულ მოთხოვნებთან. შესაბამისად, აუდიტის ჩატარების დროს, რომელიც აუცილებელია არსებითი უზუსტობების რისკების გამოვლენისა და ზუსტი შეფასებისთვის, გათვალისწინებულ უნდა იქნას როგორც გარე ფაქტორები, ასევე აუდიტს დაქვემდებარებული კომპანიისთვის დამახასიათებელი თავისებურებები.

შიდა კონტროლის სისტემა - ეს არის ურთიერთდაკავშირებულ მოქმედებათა ერთობლიობა, რომელიც აუცილებელია კომპანიისთვის, რომ შეამცირონ შეცდომების რაოდენობა, გააძლიერონ აქტივების დაცვა და სათანადო ორგანოების მიერ დამტკიცებული სტანდარტების შესაბამისად საქმიანობა. შიდა კონტროლისა და აღრიცხვის სისტემების შექმნისას პროფესიული მოვალეობების ეფექტიანად შესასრულებლად ბუღალტრები ხუთ უმთავრეს კომპონენტს<sup>74</sup> უნდა გაეცნონ. კომპონენტები დიაგრამა 1 სახით არის წარმოდგენილი.

---

<sup>74</sup> control environment, risk assessment, control activities, information and communication, and monitoring. (წყარო AUS 402.43 and COSO, 2009)

დიაგრამა 1



ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი კომპონენტია შიდა კონტროლის გარემო, რომელიც ასახავს ლიდერებისა და თანამშრომლების დადებით დამოკიდებულებას შიდა კონტროლის მექანიზმების მიმართ. მეორე მნიშვნელოვანი ნაწილია რისკების შეფასება, რაც მოიცავს კომპანიის ოპერაციული პროცედურების სიღრმისეულ ანალიზს ყველაზე მაღალი საფრთხის შემცველი ასპექტის განსაზღვრის მიზნით, რის საფუძველზეც შემუშავდება უსაფრთხოების გარანტიები კომპანიის ამ საფრთხეებისგან დასაცავად.

მესამე კომპონენტი კონტროლის ღონისძიებებია, რომლებიც ხელმძღვანელობის მითითებების სათანადოდ შესრულების მიზნით, სახელმძღვანელო პრინციპებისა და პროტოკოლების დანერგვას გულისხმობს. ოპერაციების ეფექტიანი კონტროლის მიზნით, აუცილებელია ისეთი რესურსები, როგორცაა, მაგალითად, საინფორმაციო ტექნოლოგიები. შიდა კონტროლის სისტემის კრიტიკულად მნიშვნელოვან კომპონენტებს წარმოადგენს ინფორმაცია და კომუნიკაცია კონტროლის მექანიზმების შესახებ. მენეჯმენტს შეუფერხებლად უნდა მიეწოდებოდეს შესაბამისი ინფორმაცია, რათა შეძლოს ყველა შესაძლო პრობლემაზე სწრაფი რეაგირება. დაბოლოს, რაც არანაკლებ მნიშვნელოვანია, ხელმძღვანელობამ უნდა განახორციელოს მთელი რიგი პროცესები შიდა



კონტროლის მონიტორინგის მიზნით. პროცესის ამ ნაწილში საქმიანობა ანალიზდება და ფასდება გამართულად მუშაობისთვის. მხედველობაში მიიღება სისტემის გაუმართაობის აღმოფხვრის ზომები და მზადდება სათანადო ღონისძიებები ყველა სერიოზული გაუმართაობის გამოსასწორებლად.

შიდა კონტროლის სისტემის გამოყენება აუცილებელია ნებისმიერი კომპანიის საბუღალტრო პროცედურების მიმართ. კრიტიკულად მნიშვნელოვანია შიდა კონტროლის სისტემის გამოყენება საგადასახადო აუდიტშიც რადგან შიდა კონტროლის მექანიზმების გამოყენებით საგადასახადო აუდიტს შეუძლია დაადასტუროს, რომ სათანადო ორგანოს მიერ ყველა ოპერაცია საბუღალტრო პროგრამაში გატარებამდე არის ავტორიზებული, ასევე შიდა კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც აუდიტის დროს გამოიყენება, არის ტრანზაქციების სიზუსტის გარანტი და უზრუნველყოფს მათ თავსებადობას აღრიცხვის მონაცემებსა და ინფორმაციასთან. ამასთან, ტრანზაქციები უნდა იყოს არა მხოლოდ ზუსტი, არამედ უნდა ასახავდეს იმ ეკონომიკურ მოვლენებს, რომელიც კანონმდებლობის და კომპანიის მმართველი გუნდის გადაწყვეტილებების საფუძველზე მიმდინარეობს. საგადასახადო აუდიტის სანდოობის უზრუნველყოფის მიზნით, აუდიტორები მოითხოვენ შიდა კონტროლის სისტემის, როგორც მეთოდის დანერგვას. შიდა კონტროლის მექანიზმები შეესაბამება საგადასახადო აუდიტს, ვინაიდან ზღუდავს ნებისმიერი პირის ფიზიკურ აქტივებსა და ინფორმაციულ სისტემებზე წვდომას, რომელიც მხოლოდ ავტორიზებული პირების პრეროგატივაა. აქედან გამომდინარე, საგადასახადო აუდიტისთვის აქტუალურია შიდა კონტროლის მექანიზმები. ეს მეთოდი ასევე უზრუნველყოფს, რომ საბოლოო დასკვნაში წარმოდგენილი ინფორმაცია არ შეიცვლება არაკეთილსინდისიერი გარეშე პირების მიერ.

შიდა კონტროლის მექანიზმები მოიცავს მთელ რიგ პროცედურებს, რომელთა მეშვეობით შესაძლებელია შეცდომების აღმოჩენა, სათანადო გადაწყვეტის შეთავაზება შეცდომების გავლენის შეზღუდვისთვის და ხელმძღვანელი პირებისთვის შესაბამისი ინფორმაციის გადაცემა.

შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვა, რომელიც ეფექტიანაცაა და ეკონომიურიც, აუცილებელია ფინანსური სტრუქტურების უსაფრთხო და ჯანსაღი ფუნქციონირებისთვის. ფუნქციების გადანაწილება, შესაბამისობა, შემოწმება,

დამტკიცება და საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასება კონტროლის ოპერაციების ის მაგალითებია, რომელიც ფინანსურმა სტრუქტურებმა შეცდომებისა და თაღლითური ქმედებების რისკის შესამცირებლად უნდა გამოიყენონ. ასეთი მიდგომა, პირველ რიგში გულისხმობს ყურადღების გამახვილებას სათანადო თანამშრომლების მოძიებაზე, რომლებსაც კონკრეტული მოვალეობების შესრულება დაევალებათ. თანამშრომლების მიერ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისა და კონტროლის მექანიზმების დაცვის უზრუნველყოფის მიზნით, აუცილებელია შემოწმების ჩატარება შიდა ტესტირების გზით. შემოწმებების ჩატარება მნიშვნელოვანია იმისთვისაც, რომ თანამშრომლებმა განზრახ არ აუარონ გვერდი შიდა კონტროლის მექანიზმებს.

მნიშვნელოვანი ფაქტორია შესაბამისობა. იგი ხელს უწყობს თაღლითური ჩანაწერების პრევენციასა და გამოაშკარავებას. მაგალითად, შეუსაბამობები საბუღალტრო წიგნებში არსებული ფულადი სახსრების ნაშთებსა და საბანკო ამონაწერებში არსებული ნაშთებს შორის. არსებული შეუსაბამობების შესახებ აუცილებელია დეტალური განმარტები.

ამგვარად, აუცილებელია მოვალეობების იმგვარად განაწილება, რომ ერთი თანამშრომელი ხელმძღვანელობდეს ტრანზაქციების აღრიცხვას, ხოლო მეორე თანამშრომელი - ანგარიშების შემოწმებას. ხელმძღვანელობა აღნიშნულ პროცედურას იყენებს, როგორც სანდო საზომს იმის განსასაზღვრად, თუ რამდენად ეფექტიანად ასრულებს თითოეული თანამშრომელი მასზე დაკისრებულ მოვალეობებს.

ეფექტიანობის ანალიზით ხელმძღვანელობას შეუძლია იმ თანამშრომლების გამოვლენა, რომლებიც არ ან ვერ ასრულებენ დაკისრებულ მოვალეობებს (რაც შეიძლება იწვევდეს დანაკარგებს ან რესურსების ზედმეტ ხარჯვას). ცალკეული თანამშრომლების შრომის ეფექტიანობის შეფასება შესაძლებელი იქნება მოვალეობის შესრულების დროს შესაბამისი პროცედურების მეშვეობით. კონტროლის ეფექტიანად განხორციელების არსებით შემადგენელ ნაწილს ფიზიკური კონტროლი წარმოადგენს.

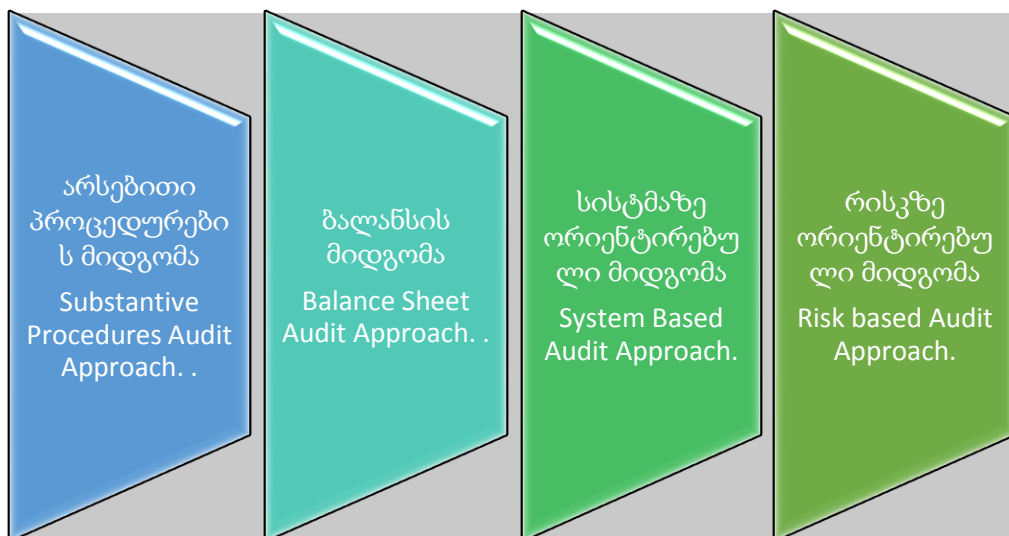
კომპანიების საფინანსო სტრუქტურა სხვა განყოფილებებთან შედარებით, უკიდურესად მოწყვლადია და აუცილებელია ფუნქციებისა და მოვალეობების

გადანაწილება. ასეთი მიდგომით პერსონალის არცერთ წევრს არ დაეკისრება პასუხისმგებლობა ერთდროულად ტრანზაქციების რეგისტრაციასა და ანგარიშების შემოწმებაზე. კომპანიის რეგისტრირებულ ტრანზაქციებში არსებულ სპეციფიკურ ინფორმაციაზე წვდომა უნდა კონტროლდებოდეს კონტროლის სისტემის მეშვეობით იმგვარად, რომ შესაძლებელი იყოს კონტროლის ეფექტიანობის უზრუნველყოფა.

კომპანიის აუდიტორული შემოწმება ბიზნეს საქმიანობის არსებითი შემადგენელი ნაწილია. მიუხედავად ამისა, იგი მაინც იწვევს დამაბულობას და რისკების მართვის პროგრამაში მისი ინტეგრირება ყოველთვის იოლი არ არის. რისკის მართვის სისტემის აუდიტზე მორგების ნაცვლად არაერთი კომპანია იწყებს აუდიტის მორგებას რისკების მართვის საჭიროებებზე. ეს საინტერესო ცვლილებაა სტრატეგიაში.

უცხოურ ლიტერატურაში განასხვავებენ შიდა აუდიტის 4 მიდგომას, რომელიც ქვემოთ დიაგრამა 2-ზე არის ნაჩვენები.

დიაგრამა 2



არსებითი პროცედურების მიდგომა - ტრადიციული მეთოდია და გულისხმობს დიდი მოცულობის და მნიშვნელოვანი ფულადი ღირებულების მქონე ტრანზაქციების ტესტირებას რისკების გამოსავლენად. ეს მიდგომა გამოიყენება თუ შიდა კონტროლის სისტემა არასაკმარისად ფუნქციონირებს, შესაბამისად, ფინანსური ანგარიშგებაში ნაჩვენები ინფორმაცია ვერ იქნება საიმედო. აუდიტორები

ამოწმებენ ტრანზაქციების დიდ მოცულობას და ნახულობენ აქვს თუ არა კომპანიას ასახული ტრანზაქციების შესაბამისი დამადასტურებელი დოკუმენტაცია, ასევე ამოწმებენ ტრანზაქციების აღიარების შესაბამისობას ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან. იმ შემთხვევაში თუ შიდა კონტროლის სისტემა მთლიანად არასაიმედოა, მაშინ აუდიტორი ტესტირების მოცულობას ზრდის თითქმის 100%-მდე, ხოლო თუ სისტემა შეფასდა საიმედოდ მაშინ აუდიტორს შეუძლია შეამციროს შერჩევის მოცულობა გონივრულ მასშტაბებამდე.

ბალანსზე დაფუძნებული მიდგომის დროს აუდიტორები უშვებენ რომ ფინანსური მდგომარეობის და მოგება ზარალის ანგარიშგება მომზადებული და დოკუმენტირებულია სწორად.

მენეჯმენტის მიერ გაკეთებული განცხადებები არის დაშვებები ფინანსური ანგარიშგების თითოეული მონაცემთან დაკავშირებით, ხოლო აუდიტორის მოვალეობაა დარწმუნდეს რომ ფინანსური ანგარიშგების მონაცემები არ მოიცავს არსებით უზუსტობებს.

ძირითადი დაშვებები:

რეალურობა - ყველა ტრანზაქცია რეალურია და თითოეულის შემოწმება/დამოწმება არის შესაძლებელი;

სისრულე - ტრანზაქციები არის სრულად და გასაგებად ასახული;

პერიოდი - მხოლოდ შესაბამისი წლის ტრანზაქციები არის ასახული ფინანსურ ანგარიშგებაში;

კლასიფიკაცია და ასახვა - ყველა ტრანზაქცია კლასიფიცირებულია შესაბამისად და ასახულია სწორი საბუღალტრო ჩანაწერით;

უფლებები და ვალდებულებები - კომპანიის მიერ დადასტურება, რომ აქვს ქონება და საკუთრებაში არსებული გამოყენების უფლების მქონე აქტივები და ასევე ამავე დროს გარკვეული შესასრულებელი ვალდებულებები;

შეფასება - იმის დადასტურება რომ კომპანიის აქტივები, ვალდებულებები ან საკუთარი კაპიტალი არ არის გადამეტებულად ან შემცირებულად შეფასებული.

სისტემაზე ორიენტირებული შიდა აუდიტი - ისეთ კომპანიებში, რომლებსაც კარგად აქვთ ორგანიზებული შიდა კონტროლის სისტემა, აუდიტორები ეცნობიან კომპანიის მიერ შემუშავებულ კონტროლის პროცესებს და შემდეგ აფასებენ შიდა

კონტროლის სისტემის მუშაობას. თუ აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობა სანდოდ შეფასდა, ეს ნიშნავს რომ ფინანსური ანგარიშგებაც სწორად არის მომზადებული, თუმცა მაინც ხდება არსებითი ტესტირებების ჩატარება.

სისტემაზე დაფუძნებული მიდგომის პროცესში პირველ რიგში აუდიტორები მიმოიხილავენ შიდა კონტროლის სისტემას, რომელიც პასუხისმგებელია კომპანიის მიერ სწორი ფინანსური ანგარიშგების მომზადებაზე. მეორე ეტაპზე აუდიტორებმა უნდა დაადასტურონ რომ კონტროლის სისტემა გამართულად მუშაობს. ხოლო საბოლოო ეტაპზე აფასებენ არის თუ არა პროცედურები საიმედო.

თუ პროცედურები არ არის საიმედო აუდიტორები ჩაატარებენ ტესტირებას არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად (ტესტირებამ შესაძლოა 100% მოიცვას), ხოლო თუ სანდოა ეს ნიშნავს რომ არსებითი შეცდომით რისკი არის დაბალი, შესაბამისად აუდიტორს შეუძლია პროცედურების მასშტაბის შემცირება.

რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტი, რომელსაც ხშირად შემოკლებით RBIA<sup>75</sup> -ს უწოდებენ, წარმოადგენს აუდიტორული შემოწმების მეთოდს, რომელიც ბოლო წლებში სულ უფრო პოპულარული ხდება. კომპანიები აცნობიერებენ, რომ ამ მეთოდის გამოყენება დაეხმარებათ რისკებისგან დაცვასა და იმ საფრთხეების პრიორიტეტების დადგენაში რომლებსაც მნიშვნელოვანი ზიანის მიყენება შეუძლიათ კომპანიისთვის.

კომპანიის მიერ დადგენილი კონტროლის მექანიზმები, უმთავრესად სისტემაზე ორიენტირებული აუდიტის გეგმებზეა დაფუძნებული. განსაკუთრებით კი იმაზე, თუ რამდენად ეფექტიანია კონტროლის მექანიზმები. რისკებზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის მეთოდის გამოყენება იწყება იმ თანდაყოლილი რისკების ანალიზით, რომელიც კომპანიას უქმნის საფრთხეს. შემდეგ ეტაპს წარმოადგენს კონტროლის მექანიზმების კორექტირება და იმის გადასინჯვა თუ რომელი რისკებია მაღალი საფრთხის შემცველი და რომელი მათგანი გამოიწვევს ყველაზე მასშტაბურ ფინანსურ დანაკარგებს. ეს მეთოდი უფრო მეტად შეესაბამება კომპანიების რისკების მართვის (ERM<sup>76</sup>) სტრატეგიას, ვინაიდან ანალიზებს კომპანიას მთლიანად და არა ცალკეული სტრუქტურების მიხედვით. აუდიტორებს, რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის ჩატარების პირობებში უფრო მეტი

<sup>75</sup> Risk Based Internal Audit - რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტი

<sup>76</sup> Enterprise wide risk management - კომპანიების რისკის მართვა

პასუხისმგებლობა ეკისრებათ. არსებული პრობლემების გამოვლენასთან ერთად, აუდიტორები მონაწილეობენ კონტროლის ეფექტიანი მექანიზმების შემუშავებასა და რისკების მართვის ინიციატივების მუდმივ მხარდაჭერაში.

შიდა აუდიტორთა დიპლომირებული ინსტიტუტი (CIIA) რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის წინაპირობად მიიჩნევს რისკის მართვის საიმედო პროგრამის შექმნას. რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის ტექნიკითა და ტექნოლოგიით მიღებული შედეგები უფრო კომპლექსური და სპეციფიკურია კომპანიის რისკების კონკრეტული სპექტრისთვის, მაგრამ უმეტეს შემთხვევებში ამ მიდგომას უფრო ხშირი გადასინჯვა ესაჭიროება ვიდრე შიდა აუდიტის სისტემაზე ორიენტირებულ მეთოდს. შიდა აუდიტორული შემოწმება, რომელიც რისკზეა ორიენტირებული, აუდიტორული შემოწმების სისტემაზე დამყარებულ მიდგომასთან შედარებით მთელი რიგი უპირატესობები გააჩნია. თანმიმდევრული და სიღრმისეული მართვის სტრატეგიის შემუშავება კომპანიას უმარტივეს ეკონომიკურ საქმიანობაში გარემო ფაქტორების ცვლილებების შესაბამისი კორექტირებების განხორციელებას. რისკების მართვის სისტემის შესაბამისი ცვლილებების აუდიტის გრაფიკში შეტანა სასარგებლოა არა მხოლოდ მიდგომების უფრო სწრაფად შეცვლისთვის, თუკი მიზნების გადასინჯვის საჭიროება შეიქმნება, არამედ ასევე უზრუნველყოფს აუდიტორული შემოწმების დროის დაზოგვას. რისკებზე დაფუძნებული აუდიტორული მიდგომა შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს, სწორად გამოავლინონ რისკები, რომლებიც, თავის მხრივ, მენეჯმენტს საუკეთესო შედეგების მისაღწევად შიდა კონტროლის სათანადო მექანიზმების დანერგვის საშუალებას აძლევს. შედეგად, არა მხოლოდ რისკების შესახებ მიიღება უფრო მეტი ინფორმაცია, არამედ უფო ეფექტიანია ბიზნეს საქმიანობის მართვა. რისკების რანჟირების და დაგეგმვის მეშვეობით შესაძლებელია რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის შესაბამისად რისკების მართვის უნიკალური პროგრამის შექმნა. ეს კომპანიებს სამუშაოსა და ფულადი სახსრების იმ ერთეულებზე გადანაწილების შესაძლებლობას მისცემს, რომლებიც უფრო მეტ ყურადღებას საჭიროებს. აღნიშნულის საფუძველზე შესაძლებელია რისკების მართვის ეფექტიანი პროგრამის შემუშავება.

შიდა აუდიტორული შემოწმება ოთხი ძირითადი ეტაპისგან შედგება: დაგეგმვა, სამუშაო კვლევის ეტაპი, შედეგების შესახებ ანგარიშების მომზადება და შემდგომი მოქმედებები.

შიდა აუდიტის რისკების თავიდან აცილების მიზნით აუდიტორების მიერ სწორედ ამ პროცესების ეტაპების დახვეწაა საჭირო.

მკვლევრებს მიაჩნიათ, რომ დაგეგმვის პროცესის პირველ ნაბიჯს აუდიტის ჩატარების სფეროსა და მიზნების განსაზღვრა და აუდიტის პროცედურებთან დაკავშირებული სამოქმედო ნორმების კანონმდებლობის, მაგალითად, პროფესიული სტანდარტების დოკუმენტის განხილვა წარმოადგენს (Cangemi<sup>77</sup> 2016). დაგეგმვის ეტაპზე ასევე მნიშვნელოვანია განხორციელდეს წინა პერიოდების აუდიტორული დასკვნების შეფასება.

მეორე ეტაპი უშუალოდ აუდიტორული შემოწმების პროცესია, რაც ადგილზე გასვლას და მონაცემებისა და მტკიცებულებების შეგროვებას მოიცავს. ადგილზე გასვლისას კომპანიის საქმიანობის და კონტროლის მექანიზმების შემოწმების მიზნით, აუდიტორები მუდმივად ატარებენ ტესტირებებს და გასაუბრებებს ძირითად პერსონალთან.

მესამე ეტაპი არის ანგარიშის მომზადება, რომელიც აუდიტორული დასკვნის შედგენას მოიცავს. დასკვნაში წარმოდგენილია მოკვლევის შედეგები და რეკომენდაციები, რომლებიც უნდა შესრულდეს საფრთხეების აღმოფხვრის, პრევენციის ან კორექციის მიზნით.

მეოთხე ეტაპი - შემდგომი მოქმედებები არის რეკომენდაციების შესრულებაზე მკაცრი მონიტორინგი, რომ თითოეული ნაბიჯი წარმატებით სრულდება. კვლევებმა აჩვენა, რომ კომპანიის შიდა აუდიტი მნიშვნელოვანია ეფექტიანი აღრიცხვისა და კომპანიის მართვისთვის. თუმცა აუდიტის სარგებლიანობა დაბალია, თუ შიდა კონტროლის სათანადო მექანიზმები არ არსებობს.

მეცნიერ - ეკონომისტთა ერთი ნაწილს მიაჩნია, რომ შიდა კონტროლის მექანიზმების მიმართ მოთხოვნები ყალიბდება იმ გარემოებებიდან გამომდინარე, რომ საწარმოებში შიდა კონტროლი უზრუნველყოფს როგორც საქმიანობის, ასევე

---

<sup>77</sup> მკვლევარი. ნიუ ჯერსის უნივერსიტეტი, განგრძობითი აუდიტი და ანგარიშების ლაბორატორია

ანგარიშგების ეფექტიანობის გაუმჯობესებას (Christ<sup>78</sup> et al. 2015). კვლევაში ხაზგასმითაა აღნიშნული შიდა კონტროლის მრავალმხრივი მექანიზმების არსებობის შესახებ. კერძოდ შიდა კონტროლის სახეებია:

- პრევენციული კონტროლი<sup>79</sup> (წინასწარი კონტროლი)
- გამოვლენის კონტროლი<sup>80</sup> (მიმდინარე კონტროლი)
- მაკორექტირებელი კონტროლი<sup>81</sup> (შემდგომი/უკუკავშირითი კონტროლი)

პრევენციული (წინასწარი) კონტროლი შიდა კონტროლის პირველ ტიპია პრევენციული კონტროლის მიზანი და ფუნქცია არის მოსალოდნელი პრობლემების პროგნოზირება, რაც შესაძლებელს ხდის მათ გამოსწორებას დაშვებამდე, მაგალითად, მოქმედება ბოროტი განზრახვით. შიდა კონტროლის განხორციელებისას ყოველთვის აუცილებელია, უფლებამოსილი და კვალიფიციური თანამშრომლების მიერ მომზადებული და სათანადოდ შედგენილი დოკუმენტაციის გამოყენება, რათა თავიდან იქნეს აცილებული მოსალოდნელი სირთულეები. პოტენციური სირთულეებისგან განრიდებისათვის აუცილებელია კონტროლის პროცედურების სეგრეგაციის<sup>82</sup> პრაქტიკის არსებობა ან შემუშავება.

შიდა კონტროლის პროცედურების სეგრეგაციის<sup>83</sup> ერთ-ერთ კომპონენტია პასუხისმგებლობების გადანაწილება. ეს კომპონენტი განეკუთვნება ბუღალტრული აღრიცხვის პასუხისმგებლობების დელეგირებას კონკრეტული თანამშრომლისთვის ისე, რომ პასუხისმგებელ მხარეებს შეეძლოთ ფინანსური ანგარიშგების შედგენა, რომელიც განსხვავებული იქნება სხვა დეპარტამენტებში შედგენილი ანგარიშგებისგან. მკვლევრთა ერთი ნაწილის (Christ et al. 2015) კვლევების თანახმად დამოუკიდებლობის შენარჩუნების მიზნით, პირი, რომელიც

<sup>78</sup> პროფესორი, ტულის აღრიცხვის სკოლა, ჯორჯია, აშშ

<sup>79</sup> preventative control

<sup>80</sup> detective control

<sup>81</sup> corrective controls

<sup>82</sup> სეგრეგაცია — [რასობრივი](#) ჯგუფების იძულებითი გამოყოფა, რომელთანაც დაკავშირებულია ამა თუ იმ ეროვნების ჯგუფის [დისკრიმინაცია](#) მიუხედავად იმისა, რომ ფორმალურად შეიძლება აღიარებული იყოს რასათა თანასწორუფლებიანობის პრინციპი. განსხვავებენ [ინსტიტუციურ სეგრეგაციას](#), რომელიც ცხოვრების ყველა სფეროში გვხვდება (სკოლებში, უნივერსიტეტებში, საავადმყოფოებში) და [ტერიტორიულ სეგრეგაციას](#), როდესაც რასობრივი ჯგუფები ლოკალიზებული არიან მათთვის განკუთვნილ ტერიტორიაზე.

<sup>83</sup> მოვალეობათა გამიჯვნა არის ძირითადი შიდა კონტროლის მექანიზმი, რომელიც მიზნად ისახავს შეცდომების ან თაღლითობის მინიმუმამდე შემცირებას, რათა არცერთ თანამშრომელს არ ჰქონდეს მათი მოვალეობის შესრულებისას შეცდომების ან თაღლითობის ფაქტების დამალვის შესაძლებლობა.



აუდიტორულ შემოწმებას ახორციელებს, მაქსიმალურად უნდა იქნას ჩამოცილებული ფინანსური პასუხისმგებლობებისაგან.

კონტროლის მეორე სახე არის გამოვლენის (მიმდინარე) კონტროლი, რომელიც ისეთი ელემენტების შემოწმებას მოიცავს, როგორცაა ეფექტიანობის მართვა და ანგარიშების შედარება დარღვევების „პოსტ ფაქტუმ“ აღმოსაჩენად. მიმდინარე კონტროლის დროს დროს აღმოჩენილი პრობლემების გადაწყვეტა შესაძლებელია ნაკლები დროითი და ფულადი რესურსების გამოყენებით. მიმდინარე კონტროლი თავისი შინაარსით ოპერატიული კონტროლის ფორმაა და საკმაოდ დიდი ადგილი ეთმობა კომპანიის ოპერაციული მართვის სისტემაში.

კონტროლის მესამე ტიპი მაკორექტირებელი (უკუკავშირითი) კონტროლის სახელით არის ცნობილი, რადგან იგი ტარდება რეტროსპექტიულად საანგარიშგებო პერიოდის დასრულების შემდეგ და მისი ერთ-ერთი მიზანია წინა პერიოდში გამორჩენილი საფრთხის უარყოფითი შედეგების შესუსტება თუ შერბილება და, ამასთანავე, ამ საფრთხის გამომწვევი ფაქტორების აღმოფხვრა და მომავალი დაგეგმვისას გათვალისწინება.

მაკორექტირებელი კონტროლი მოიცავს სხვადასხვა სახის პროცედურებს, მაგალითად, როგორცაა ისეთი კონტროლის მექანიზმების ჩამოყალიბება, რაც ფიზიკურ პირებს კომპანიის ქონებაზე წვდომას უზღუდავს (Naheem 2016). მკვლევრი აღნიშნავს, რომ კომერციული ორგანიზაციები ფინანსური ინფორმაციისა და ფიზიკური აქტივების დაცვის უზრუნველსაყოფად, იყენებენ კონტროლის ერთ-ერთ ყველაზე მნიშვნელოვან მექანიზმს - ავტორიზაციის პროცედურას. პაროლების გამოყენების გამო საიდუმლო ინფორმაციაზე წვდომის მოპოვება ყოველთვის პრობლემაა ავტორიზებული წევრებისთვის. მკვლევრების ნაწილი (Cade and McVay 2018) სწავლობდნენ კავშირებს კომპანიის ნდობის დონესა, მისი შიდა კონტროლის მექანიზმებსა და თანამშრომლობის დონეს (კომპანიის შიგნით) შორის. უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობისგან ინფორმაციის მოპოვების მიზნით ხარისხობრივი აღწერილობითი კვლევის მეთოდოლოგიის ფარგლებში მონაცემთა შეგროვების უპირველეს მეთოდად მკვლევრების მიერ გამოყენებული იყო ღია გასაუბრებები. მიღებული შედეგების ანალიზის შედეგად მივიდნენ დასკვნამდე, რომ კომპანიაში არსებული ნდობა არაერთ ფაქტორზეა დამოკიდებული, მათ შორის პიროვნულ

თვისებებზე, ხედვებსა და მიზნებზე, კულტურაზე და, რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, კომპანიის შიდა აუდიტორული შემოწმების შედეგებზე. გარდა ამისა, ნდობა ყოველთვის ეფუძნება კომპანიის შიდა კონტროლის სისტემის სხვადასხვა კომპონენტებს.

შიდა კონტროლს კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობასთან მიმართებით რამდენიმე უპირატესობას მიაწერენ, მაგრამ მიუხედავად ამისა, არსებობს გარკვეული შეზღუდვები, რომლებიც ასევე ახასიათებს შიდა კონტროლს და რომლებმაც შეიძლება არაეფექტიანი შედეგები გამოიღოს.

კომპანიის ფინანსურ მდგომარეობაზე ბუღალტრული აღრიცხვის საინფორმაციო სისტემების გავლენის შესწავლის მიზნით მკვლევრმა მასანიამ (Masanja<sup>84</sup> 2019) ჩატარა გამოკითხვა და 10 სხვადასხვა კომპანიაში გამოკითხეს 61 ფინანსურ სექტორში დასაქმებული თანამშრომლები. კვლევები ჩატარდა აღწერილობით-განმარტებითი მეთოდის გამოყენებით. კითხვა შეეხებოდა იმ სირთულეებს, რომლებსაც კომპანიები ფინანსური მდგომარეობის მართვაში შიდა კონტროლის მექანიზმების გამოყენებისას აწყდებოდნენ. შედეგების გაანალიზების საფუძველზე მკვლევრებმა შეიმუშავეს რამდენიმე რეკომენდაცია, რომელთაგან ერთი შეეხო ადმინისტრატორთა სისტემას. კერძოდ, რეკომენდაციის თანახმად აუცილებელი იყო არაავტორიზებული პერსონალის მონიტორინგი და ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემაში მათი წვდომის შეზღუდვა. ვინაიდან, როდესაც თანამშრომლები, პირადი სარგებლის მიღების მიზნით შეთანხმებულად მოქმედებენ, შიდა კონტროლის მექანიზმებს საფრთხე შეექმნებოდა, რადგან შიდა კონტროლის მექანიზმების უმრავლესობას არ შეუძლია ხელი შეუშალოს ფინანსურ რესურსებზე წვდომის მქონე დასაქმებულების თანამშრომლობას არაკანონიერი ფინანსური ქმედებებით დაკავშირებულ სხვა მხარეებთან. მკვლევრის მიერ გამოვლენილი მეორე შეზღუდვა ეხება ხელმძღვანელობის, ან კომპანიის ფინანსურ მართვაზე პასუხისმგებელი ნებისმიერი პირის არასაკმარის ცოდნასა და გამოცდილებას.

მკვლევრის აზრით, ადამიანური შეცდომების რისკი ყოველთვის იარსებებს ნებისმიერი შიდა კონტროლის სისტემაში და რომელიც გამოვლენის შემთხვევაში, აისახება ასევე საბოლოო ანგარიშში.

---

<sup>84</sup> აღრიცხვისა და მენეჯმენტის ლექტორი, არუმას უნივერსიტეტი, ტანზანია

რისკების იდენტიფიცირებას და შეფასებას მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია კომპანიის წარმატებულად საქმიანობის პროცესში. შიდა აუდიტის პროცესში რისკების შეფასებისას აუდიტორები აფასებენ შიდა კონტროლის სისტემას და მისი ფუნქციონირების საიმედოობიდან გამომდინარე იღებენ გარკვეულ გადაწყვეტილებას შესამოწმებელი ტრანზაქციების მოცულობასთან დაკავშირებით. ამრიგად, როდესაც შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიასა და მიდგომებზე ვმსჯელობთ აუცილებელია ვიცოდეთ რისკების არსი, იდენტიფიცირების და შეფასების, ასევე თავიდან აცილების ან შემცირების შესაძლებლობები.

რისკების შეფასების მეთოდების რეგულარული გადახედვა შიდა აუდიტს აძლევს შესაძლებლობას მუდმივად ჰქონდეთ განახლებული ინფორმაცია რისკების შესახებ. შიდა აუდიტს შეუძლია არ შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსური ინფორმაციის რისკების შეფასებით და დამატებით შეისწავლოს სხვა რისკის მატარებელი დეპარტამენტების საქმიანობა, იმისათვის რომ შექმნას რისკების მართვის სრულყოფილი პორტფელი, რომელიც ერთის მხრივ კომპანიას დაეხმარება საქმიანობის უსაფრთხოდ წარმართვაში და მეორეს მხრივ შემდეგი წლების შიდა აუდიტის პროცესს გაამარტივებს.

### **2.3 შიდა აუდიტის ადგილობრივი და საერთაშორისო პრაქტიკა**

შიდა აუდიტის რისკების საერთაშორისო პრაქტიკის თემა განხილულ იქნა შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის მიერ. მათი განმარტებით, შიდა აუდიტორული შემოწმება სხვადასხვა ზომის, დანიშნულების, სტრუქტურის და სირთულის კომპანიაში სხვადასხვა კულტურულ და სამართლებრივ გარემოში ტარდება. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი აღნიშნავს რომ მიუხედავად იმისა, რომ ნებისმიერ გარემოში განსხვავებებმა შეიძლება გავლენა იქონიოს შიდა აუდიტორული შემოწმების პრაქტიკაზე, შიდა აუდიტის პროფესიულ პრაქტიკასთან მიმართებით მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის საერთაშორისო სტანდარტების დაცვა შიდა აუდიტორთა საქმიანობისთვის და მათზე დაკისრებული პასუხისმგებლობების შესასრულებლად. აღსანიშნავია, რომ ეს სტანდარტები

ვრცელდება არა მხოლოდ შიდა აუდიტორებზე, არამედ შიდა აუდიტორულ შემოწმებაზეც.

გარდა ამისა, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი მიიჩნევს, რომ ყველა შიდა აუდიტორმა უნდა დაიცვას ობიექტურობის, სათანადო პროფესიული დამოუკიდებულებისა და კომპეტენტურობის, ასევე, სამსახურებრივი მოვალეობების შესრულებასთან დაკავშირებული სტანდარტები და ეთიკის ნორმები. ამასთან, იმ შემთხვევებში, როდესაც საერთაშორისო სტანდარტები გამოიყენება უფლებამოსილი ორგანოს მიერ გამოცემულ სხვა მოთხოვნებთან ერთად, შიდა აუდიტის შედეგების შესახებ შეტყობინებაში შეიძლება გაკეთდეს მითითება/განმარტება მოთხოვნების საკუთარი შეხედულებისამებრ გამოყენებაზე. ასეთ შემთხვევებში, თუ შიდა აუდიტი მიუთითებს სტანდარტებთან შესაბამისობაზე და არსებობს შეუსაბამობები სტანდარტებსა და სხვა ალტერნატიულ მოთხოვნებს შორის, შიდა აუდიტორებმა სტანდარტების მოთხოვნები უნდა გაითვალისწინონ გარდა ამისა, შიდა აუდიტორები შეიძლება იძულებული გახდნენ სხვა მოთხოვნებსაც დაეყრდნონ, თუ ასეთი ალტერნატიული მოთხოვნები დამატებით შეზღუდვებს მოიცავს.

სტანდარტი, რომელიც განსაზღვრავს შიდა აუდიტის რისკების საერთაშორისო პრაქტიკას, არის სტანდარტი 1100 – „შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის“ შესახებ. ამ სტანდარტის საფუძველზე, შიდა აუდიტი უნდა იყოს დამოუკიდებელი, ხოლო შიდა აუდიტორები თავიანთი მოვალეობების შესრულებისას უნდა იყვნენ ობიექტურები. დამოუკიდებლობა მოცემულ შემთხვევაში გულისხმობს აუდიტორის თავისუფლებას ისეთი პირობებისგან, რომლებიც საფრთხეს უქმნის შიდა აუდიტორის საქმიანობას, სამართლიანი მიდგომით და მიუკერძოებლად განახორციელოს შიდა აუდიტორის მოვალეობები. შიდა აუდიტორული საქმიანობის ეფექტიანად წარმართვისთვის აუცილებელი დამოკიდებლობის სათანადო დონისთვის აუდიტორს უნდა მიენიჭოს პირდაპირი და, ასევე, შეუზღუდავი წვდომის უფლება დირექტორთა საბჭოსა და უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობასთან.

დამოუკიდებლობის მაღალი დონის მიღწევის რამდენიმე გზა არსებობს. პირველ რიგში ეს ეხება ორმაგ ანგარიშვალდებულებას. ამ მიდგომის საფუძველზე,

აუდიტორთა დამოუკიდებლობის საფრთხეების მართვა უნდა განხორციელდეს აუდიტორის ფუნქციურ, დავალების და ორგანიზაციულ დონეებზე. აღნიშნულის მიღწევა ასევე შესაძლებელია შიდა აუდიტორთათვის ობიექტურობის გამოყენების შესაძლებლობის მინიჭებით. ობიექტურობა მიუკერძოებელი გონებრივი დამოკიდებულებაა, რომელიც შიდა აუდიტორებს აუდიტორული შემოწმების იმგვარად შესრულების შესაძლებლობას აძლევს, რომ დარწმუნებული იყვნენ მათ მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგებში და რომ ხარისხთან დაკავშირებით კომპრომისს ადგილი არ ჰქონია. გარდა ამისა, ობიექტურობა მნიშვნელოვანია აუდიტორული საქმიანობის დროს და შიდა აუდიტორებს შორის, ვინაიდან ეს მათ შესაძლებლობას აძლევს, აუდიტთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები მხოლოდ საკუთარი დასკვნების შედეგად მიიღონ. შიდა აუდიტთან დაკავშირებული რისკების თავიდან აცილების მიზნით, ობიექტურობის დაკარგვის საფრთხე უნდა შეფასდეს, ორგანიზაციულ და ფუნქციურ დონეზე.

მეორე საერთაშორისო სტანდარტი, რომლის გამოყენებითაც შიდა აუდიტორებს აუდიტის რისკების შემცირება შეუძლიათ, არის სტანდარტი 1120 – “ინდივიდუალური ობიექტურობა”. ამ სტანდარტის მიხედვით შიდა აუდიტორი ვალდებულია, იყოს მიუკერძოებელი და შეუვალი, ჰქონდეს დამოკიდებულება და თავიდან აიცილოს ნებისმიერი ინტერესთა კონფლიქტი (CoI<sup>85</sup>). შიდა აუდიტის სტანდარტის განმარტების მიხედვით „ინტერესთა კონფლიქტი ისეთი გარემოებაა, რომელშიც შიდა აუდიტორს აქვს კონკურენტული, პროფესიონალური ან პირადი ინტერესი. მსგავს კონკურენტულ ინტერესებს შეუძლია გაართულოს შიდა აუდიტორის ვალდებულებების 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“.

---

<sup>85</sup> Conflict of Interest

აღნიშნული კონკურენტული ინტერესები, როგორც წესი, ართულებს აუდიტორის მიერ საკუთარი მოვალეობების მიუკერძოებლად შესრულებას. ინტერესთა კონფლიქტს ადგილი აქვს იმ შემთხვევაშიც, როდესაც შიდა აუდიტორის საქმიანობა არ იწვევს არასათანადო ან არაეთიკურ მოქმედებებს. ინტერესთა კონფლიქტის საფუძველზე შეიძლება ჩამოყალიბდეს არასწორი აღქმა, რაც საფრთხეს უქმნის შიდა აუდიტორის, მისი პროფესიისა და მთლიანად შიდა აუდიტის მიმართ ნდობას. გარდა ამისა, ინტერესთა კონფლიქტმა ასევე შეიძლება ხელი შეუშალოს აუდიტორის უნარს, ობიექტურად შეასრულოს საკუთარი მოვალეობები და პასუხისმგებლობები.

მესამე საერთაშორისო სტანდარტი, რომელსაც შეუძლია დახმარება გაუწიოს შიდა აუდიტორებს აუდიტის რისკების შემცირებაში, არის სტანდარტი 1220: “სათანადო პროფესიონალური დამოკიდებულება”. ამ სტანდარტის მიხედვით, შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ თავიანთი უნარ-ჩვევები სათანადოდ წინდახედული და კვალიფიციური შიდა აუდიტორისადმი მოთხოვნების შესაბამისად. აღსანიშნავია, რომ სამუშაოსადმი პროფესიონალური დამოკიდებულება აუდიტორისთვის შეცდომის დაშვების უფლების არქონას არ გულისხმობს. შიდა აუდიტორებს მოეთხოვებათ სათანადო პროფესიონალური დამოკიდებულების გამოჩენა, რისთვისაც უნდა გაითვალისწინონ სხვადასხვა ფაქტორები. ეს ფაქტორები მოიცავს: დავალების მიზნების განსახორციელებლად საჭირო სამუშაოს მოცულობას; იმ საკითხების შედარებით არსებობას და სირთულეს, რომელთა მიმართ გამოიყენება რწმუნების პროცესები; შესაძლო სარგებელთან შედარებით უზრუნველყოფის ხარჯებს და არსებითი შეცდომების მნიშვნელობას, მოთხოვნებთან შეუსაბამობას ან თაღლითობას. მკვლევრების ტენგის, ნორმანისა და ვენდრიზიკის (Tang, Norman<sup>86</sup> & Vendirzyk<sup>87</sup> 2017) განცხადებით, შიდა აუდიტორებმა მონაცემთა ანალიზის სხვა მეთოდებთან ერთად უნდა განიხილონ ტექნოლოგიებზე დაფუძნებული აუდიტის გამოყენების შესაძლებლობაც. ამასთან, ავტორები მიიჩნევენ, რომ შიდა აუდიტორები მზად უნდა იყვნენ არსებითი რისკებისთვის, რომლებმაც შეიძლება გავლენა იქონიონ კომპანიის რესურსებზე, ოპერაციებსა და მიზნებზე. მიუხედავად ამისა, მათი მოსაზრებით, მხოლოდ

<sup>86</sup> მკვლევრები, აღრიცხვის განყოფილება, ვირჯინიის უნივერსიტეტი, აშშ

<sup>87</sup> მკვლევარი, აღრიცხვის განყოფილება, რიჩმონდის უნივერსიტეტი, აშშ

რწმუნების პროცედურები თუ რამდენად სათანადო პროფესიონალური დამოკიდებულებით ჩატარდა, მნიშვნელოვანი რისკის გამოვლენის გარანტიას არ იძლევა. საკონსულტაციო დავალების შესრულებისას, სათანადო პროფესიონალური დამოკიდებულების უზრუნველსაყოფად, შიდა აუდიტორები ითვალისწინებენ მომხმარებელთა მოლოდინებსა და საჭიროებებს, მათ შორის ვადებს, დავალების შედეგების თავისებურებებს და შედეგების შესაბამის გაფორმებას, საკონსულტაციო დავალების ღირებულების მოსალოდნელ სარგებელთან თანაფარდობას, შედარებით კომპლექსურობას და დავალების მიზნების განსახორციელებლად აუცილებელი სამუშაოს მოცულობას.

სათანადო პროფესიონალური დამოკიდებულების დაცვა, დიდი ალბათობით, შეამცირებს შიდა აუდიტორულ შემოწმებასთან დაკავშირებულ რისკებს.

შიდა აუდიტორული რისკების შემცირების საერთაშორისო პრაქტიკა კიდევ ერთს შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დაცვას გვთავაზობს. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მოთხოვნების თანახმად, შიდა აუდიტორები ვალდებული არიან, დაიცვან შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის ეთიკის კოდექსით გათვალისწინებული შემდეგი პრინციპები, კერძოდ:

- დამოუკიდებლობა
- კეთილსინდისიერება
- ობიექტურობა
- პროფესიონალიზმი/კომპეტენცია
- კონფიდენციალურობა
- კანონიერება
- გამჭვირვალობა

კეთილსინდისიერების პრინციპიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი აცხადებს, რომ შიდა აუდიტორების კეთილსინდისიერება ხელს უწყობს ნდობის ჩამოყალიბებას და, შესაბამისად, ქმნის მათი გადაწყვეტილების სანდოობის საფუძველს.

ობიექტურობის პრინციპიდან გამომდინარე შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოავლინონ პროფესიონალური ობიექტურობის მაღალი დონე, განსაკუთრებით შესამოწმებელ პროცესებთან ან საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაციის

შეგროვების, შეფასების და გაცნობის თვალსაზრისით. ეს პრინციპი შიდა აუდიტორებს ავალდებულებს, უზრუნველყონ ყველა შესაბამისი პირობისა და გარემოების დაბალანსებული შეფასება. ობიექტური დასკვნის მომზადებისას შიდა აუდიტორებზე არ მოქმედებდეს მათი პირადი ან სხვა პირთა ინტერესები.

მნიშვნელოვანი პრინციპი, რომელიც სავალდებულოა შიდა აუდიტორებისთვის, კონფიდენციალურობაა. ეს პრინციპი მათ ავალდებულებს, პატივი სცენ აუდიტორული შემოწმების პროცესში მიღებული ინფორმაციის ან მონაცემების საკუთრების უფლებას და ღირებულებას; დაუშვებელია ასეთი ინფორმაციის ან მონაცემების გამჟღავნება სათანადო უფლებამოსილების გარეშე, გარდა იმ შემთხვევისა, თუ ეს პროფესიულ ან სამართლებრივ ვალდებულებას წარმოადგენს.

შიდა აუდიტორული რისკების შემცირების ან აღმოფხვრის მიზნით, შიდა აუდიტორმა უნდა დაიცვას და/ ან შეასრულოს კომპეტენტურობის პრინციპი. ეს პრინციპი შიდა აუდიტორებს ავალდებულებს, გამოიყენონ უნარები, გამოცდილება და ცოდნა, რომელიც აუცილებელია შიდა აუდიტორული მომსახურებების უზრუნველსაყოფად. კომპეტენტურმა შიდა აუდიტორებმა თავი უნდა აარიდონ ადამიანურ შეცდომებს და, შესაბამისად, აღმოფხვრან ადამიანურ ფაქტორებით გამოწვეული რისკები, რომლებიც შიდა აუდიტს უკავშირდება.

### **რისკების გამოვლენა ან/და აღმოფხვრა შიდა აუდიტი პროცესში**

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის გამოქვეყნებული პოზიციის თანახმად (შიდა აუდიტის მნიშვნელობა კომპანიის რისკის მართვის მოდელში ERM<sup>88</sup>, 2009<sup>89</sup>) თანახმად, რისკების მართვის მიმართულებით ძლიერი კორპორაციული მართვის მნიშვნელობას სულ უფრო მეტი ყურადღება ექცევა. შედეგად, კომპანიების უმეტესობა უზარმაზარ ზეწოლას განიცდის სხვადასხვა სუბიექტის მხრიდან ყველა იმ ბიზნეს რისკის დადგენის მიზნით, რომლებსაც ისინი აწყდებიან. ზოგიერთი ასეთი ბიზნეს-რისკი მოიცავს ეთიკურ, გარემოსდაცვით, ოპერაციულ და ფინანსურ რისკებს. გარდა ამისა, ასეთი სუბიექტები აიძულებენ კომპანიებს, აჩვენონ და განმარტონ, როგორ უმკლავდებიან ამგვარი რისკების მართვას სათანადო დონეზე. ამისათვის რეკომენდებულია რისკების მართვა (ERM) კომპანიების მასშტაბით.

<sup>88</sup> Enterprise Risk Management

<sup>89</sup> IIA position paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management



ბიზნეს-რისკების მართვაში ERM-ის ეფექტიანობიდან გამომდინარე შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი (2009) აცხადებს, რომ ERM-ის სისტემები გაფართოვდა, ვინაიდან კომპანიების უმრავლესობა რისკების მართვის არასათანადოდ კოორდინირებულ მეთოდებთან შედარებით, უკვე აღიარებს ERM-ის სისტემების უპირატესობებს. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (2009) მტკიცებით, კომპანიის რისკების მართვის (ERM) სისტემები საკონსულტაციო და მარწმუნებელი ფუნქციებით სხვადასხვა სახით უწყობს ხელს რისკების მართვას. დაზუსტებისთვის, მკვლევრები ვერბრუგი და სხვა ავტორები (Verbrugge et al ,2020) ERM-ს განმარტავენ, როგორც სტრუქტურირებულ, უწყვეტ და მუდმივ პროცესს, რომელიც ტარდება მთელი კომპანიის მასშტაბით, რათა განისაზღვროს, შეფასდეს და მიღებულ იქნას გადაწყვეტილება საპასუხო ღონისძიებების და იმ შესაძლო საფრთხეების შესახებ, რომლებიც კომპანიებს მიზნების განხორციელებაში უშლის ხელს. კომპანიის რისკების მართვის სისტემის გამოყენებისას კომპანიის ყველა დაინტერესებული მხარე რისკების მართვაში მნიშვნელოვან ფუნქციას ასრულებს.

მართებული იქნება აღინიშნოს, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმება უკიდურესად მნიშვნელოვანია კომპანიის რისკების მართვისთვის. მკვლევრის, ჯემას (Jemaa 2022), აზრით, შიდა აუდიტორული შემოწმება დამოუკიდებელ, ობიექტურ, მარწმუნებელ და საკონსულტაციო საქმიანობას წარმოადგენს. შიდა აუდიტორული შემოწმების უმთავრესი როლი კომპანიის რისკების მართვის ეფექტიანობის შესახებ, დირექტორთა საბჭოსადმი ობიექტური რწმუნების წარდგენაა. კვლევა აჩვენებს, რომ კომპანიის რისკების მართვისას დირექტორთა საბჭო და შიდა აუდიტორები თანხმდებიან, რომ კომპანიის შესაფასებლად შიდა აუდიტორების მიერ შეთავაზებულ მთავარ საშუალებათაგან ერთი არის ობიექტური რწმუნება, რომ მთავარი რისკის მართვა ეფექტიანად წარიმართა, ხოლო მეორე კი რწმუნების წარმოდგენაა, რომ შიდა კონტროლი და რისკების მართვა ეფექტიანად მიმდინარეობს. ERM აქტივობების დიაპაზონი მოცემულია გამოსახულებაში 1 . მასში მითითებულია ფუნქციები, რომლებიც ეფექტიანი პროფესიონალური აუდიტორული საქმიანობის დროს ან უნდა შესრულდეს, ან არა. აუდიტორთა როლის განსაზღვრისას უმთავრესად გასათვალისწინებელია ის უქმნის თუ არა მათი ფუნქცია რაიმე უმნიშვნელო ან მნიშვნელოვან საფრთხეს შიდა აუდიტის



დირექტორთა საბჭოსთვის ხელმისაწვდომ სხვა, როგორც გარე, ასევე შიდა რესურსებზე. გარდა ამისა, ERM-თან მიმართებით შიდა აუდიტორთა კონსულტაციის დონე ასევე დამოკიდებულია კომპანიის რისკის განვითარების დონეზე. მეტიც, ის დროთა განმავლობაში შეიძლება შეიცვალოს კიდევ. შიდა აუდიტორის მიერ რისკების შესწავლის გამოცდილება, რისკებსა და მმართველობას შორის არსებული კავშირების დადგენა, ასევე, პროცედურების ხელშეწყობა გულისხმობს, რომ შიდა აუდიტის პროცესი იდეალურია ლიდერის და ERM-ის პროექტის მენეჯერის რანგში მოქმედებისთვის, განსაკუთრებით, მისი დანერგვის ადრეულ ეტაპზე. ამ მოსაზრებას მხარს უჭერს მკვლევრი ჯასემი (Jassem 2019), რომელიც ამტკიცებს, რომ რამდენადაც კომპანიის რისკის განვითარების დონე იზრდება და კომპანიის საქმიანობაში სრულიად ინტეგრირებული ხდება რისკების მართვა, შიდა აუდიტის როლი კომპანიის რისკების მართვის მხარდაჭერაში, დიდი ალბათობით, შემცირდება. შესაბამისად, თუ კომპანია სარგებლობს რისკების მართვის სპეციალისტის მომსახურებებით, შიდა აუდიტორი, დიდი ალბათობით, უფრო მეტად სარგებლის მომტანი იქნება, თუკი კონცენტრაციას რწმუნებაზე მოახდენს, შემდეგ კი, საკონსულტაციო საქმიანობის განახორციელებას შეუდგება. მიუხედავად ამისა, თუ შიდა აუდიტი არ იყენებს რისკებზე დაფუძნებულ მეთოდს, რომელიც გამოსახულია მარწმუნებელი მოქმედებით 1-ელ დიაგრამაზე მარცხნივ, მაშინ შიდა აუდიტი ნაკლებად იქნება მზად საკონსულტაციო საქმიანობისთვის, რომელიც ამავე გამოსახულების ცენტრშია წარმოდგენილი.

გარდა ამისა, შიდა აუდიტმა შეიძლება ERM-თან დაკავშირებული რამდენიმე საკონსულტაციო ფუნქციაც შეითავსოს. ზოგიერთი მათგანი მოიცავს ინსტრუმენტებსა და მეთოდებს, რომლებიც რისკებისა და კონტროლის მექანიზმების ანალიზისთვის, კომპანიებში რისკების მართვის დასაწერად, რისკების მართვასა და კონტროლში მისი უნარების და კომპანიის მთლიანი ნოუჰაუსისთვის, ასევე, მთავარი საკოორდინაციო პუნქტის, რისკების მონიტორინგის და ანგარიშგებისთვის გამოიყენება, აღნიშნულ მოსაზრებას იზიარებენ მკვლევრები (Ba, Martinov-Bennie & Canestrari-Soh, 2020). სხვა საკონსულტაციო ფუნქციები, რომლებიც შეიძლება განხორციელდეს შიდა აუდიტის მეშვეობით, მოიცავს მენეჯერების მხარდაჭერას რისკების შემცირების და რჩევის მიცემის დროს, აგრეთვე კომპანიაში რისკების

მართვასა და კონტროლის შესახებ სწავლებისა და სამუშაო შეხვედრების ყველაზე ეფექტიანი მიდგომების განსაზღვრისას. ასევე აღსანიშნავია, რომ ეფექტიანობისთვის შიდა აუდიტის საკონსულტაციო ფუნქცია თავსებადი უნდა იყოს მარწმუნებლის ფუნქციასთან. მკვლევრები თვლიან, რომ თავსებადობის დასადგენად ყველაზე მნიშვნელოვანი იმის განისაზღვრაა, აილო თუ არა შიდა აუდიტორმა მართვის პასუხისმგებლობა. ERM-თან დაკავშირებით ასევე აღსანიშნავია, რომ აუდიტორული საქმიანობა შეიძლება გვთავაზობდეს საკონსულტაციო მომსახურებას იმ შემთხვევაში, თუ მას ნულოვანი მნიშვნელობა ექნება არსებითი რისკების მართვაში და იმის გათვალისწინებით, რომ უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა აქტიურად უჭერს მხარს და იწონებს ERM-ს.

გარდა ამისა, ზოგიერთი მკვლევრის აზრით აუდიტორებმა საკუთარ თავზე უნდა აილონ რისკების მართვაში დახმარება. ნა (Nghah 2019) მიიჩნევს, რომ არსებობს რვა ძირითადი ნაბიჯი, რომელიც შიდა აუდიტის გუნდმა დაინტერესებულ მხარეებთან პარტნიორობით უნდა გადადგას, რათა განისაზღვროს და შემცირდეს რისკები, რომლებმაც შეიძლება უზარმაზარი გავლენა იქონიოს მათ კომპანიაზე. ნაბიჯების მოკლე აღწერა წარმოდგენილია დიაგრამა 4:

დიაგრამა 4

შიდა აუდიტის ამოცანები რისკების მართვაში დასახმარებლად

წყარო: (Nghah 2019)



პირველი ნაბიჯი გულისხმობს დაცვის სამივე ხაზს (TLoD <sup>90</sup>) შორის თანამშრომლობას. დაცვის სამი ხაზი მოიცავს ხელმძღვანელობას, რომელიც რისკების მესაკუთრეა, რისკების მართვის და შესაბამისობის უზრუნველყოფის სპეციალისტებს და რისკებისაგან დაზღვევის სპეციალისტებს. მკვლევრი მიიჩნევს, რომ არსებობს დაცვის სამი ხაზის მიდგომის სხვადასხვა ვარიანტი საქმიანობის სფეროების, რისკების მართვის და შესაბამისობის უზრუნველყოფის გასათვალისწინებლად, ასევე, აუდიტის გუნდის პარტნიორობით რისკების გამოვლენასა და მართვაში. ყველა კომპანიაზე რამდენიმე უნიკალური ფაქტორი ახდენს გავლენას, რაც გათვალისწინებულ უნდა იქნას TLoD -ს მოვალეობების კოორდინაციისას. ასევე, რისკების მართვის პროცესში პრინციპული როლი უნდა შეასრულოს თითოეულმა ჯგუფმა. დასაწყისისთვის, მენეჯერისთვის `რისკების მესაკუთრის როლის მინიჭებამდე რამდენიმე ნაბიჯი უნდა გადაიდგას იმის დასადასტურებლად, რომ რისკების მფლობელები აუცილებელი ტექნიკური უნარები გააჩნიათ მათთვის მიკუთვნებული სხვადასხვა რისკების დინამიკური მახასიათებლების გასააზრებლად. მაგალითად, თუ კონკრეტულმა მენეჯერმა ბანკის მოლარედ მუშაობა დაიწყო 20 წლის წინ და ხელმძღვანელ თანამდებობებზე წარმატებას მიაღწია მთელი რიგი დაწინაურებების შედეგად, ასეთი მენეჯერისთვის სერიოზულ რისკებზე პასუხისმგებლობის დაკისრება, მისი უნარების შეფასების გარეშე, შეიძლება ძალიან სარისკო იყოს არსებული ოპერაციული გარემოს კონტექსტში. ეს დაკავშირებულია იმასთან, რომ საბანკო სისტემა ბოლო 20 წლის განმავლობაში მნიშვნელოვნად განვითარდა. აქედან გამომდინარე მკვლევრი ნა (2019) ასკვნის, რომ ყველა კომპანიაში დაცვის სამივე ხაზი უნდა არსებობდეს, მიუხედავად მათი კომპლექსურობის ან მოცულობისა. შესაბამისად, ყველა კომპანიაში აუცილებელია ამ მოდელზე მორგებული ან მოდიფიცირებული ვერსიის არსებობა, რისკების ეფექტიანი გამოვლენისა და შერბილების მიზნით.

მეორე ნაბიჯი მოითხოვს რისკების მართვის ჩარჩოს შერჩევას. მკვლევრის ნაშრომის თანახმად, უნდა მოხდეს შიდა აუდიტის, როგორც შიდა კატალიზატორის პოზიციონირება. ასეთ პოზიციაში შიდა აუდიტი დაუპირისპირდება არსებულ მდგომარეობას, გამოავლენს და კონცენტრირდება წარმოშობილ რისკებზე. იგი

---

<sup>90</sup> Three Lines of Defence

აღნიშნავს, რომ კომპანიის სტრატეგიული მიმართულების კონტექსტში რისკების შეფასებისა და პრიორიტეტულობის განსაზღვრისთვის გამოყენებული უნდა იქნას ობიექტური ჩარჩო. გარდა ამისა, მისივე განცხადებით, პროცესი უნდა იყოს უწყვეტი და უზრუნველყოფდეს მოქნილობას, რათა დროული ცვლილებების შემუშავება შესაძლებელი იყოს ახალი ინფორმაციის მიღებისთანავე. რისკების მართვის ყოვლისმომცველი ჩარჩო ორგანიზაციული რესურსების პარამეტრებში უნდა მოიცავდეს შემცირების სტრატეგიას, მაგალითად, რისკების მიმართ ტოლერანტობას, ტექნოლოგიებსა და კულტურას.

მესამე ნაბიჯი მოითხოვს საოპერაციო რისკების ხელმძღვანელის (ORM)<sup>91</sup> და რისკების მართვის მთავარი ოფიცრის (CRO)<sup>92</sup> ფუნქციების ჩამოყალიბებას. საოპერაციო რისკების მართვა სულ უფრო სპეციალიზებული ფუნქცია ხდება, რომელიც კომპლექსური მოდელირების და მონაცემთა ანალიზის უნარებს მოითხოვს. საოპერაციო რისკების ხელმძღვანელს რისკების მიღების მზადყოფნასთან მიმართებით რისკების საფრთხეების განსაზღვრისა და მონიტორინგის პასუხისმგებლობა ეკისრება. აღსანიშნავია, რომ საკვანძო გადაწყვეტილებების მიმღები ხელმძღვანელი პირები და საშუალო რგოლის მენეჯერები რისკებს განსხვავებულ პრიზმაში უნდა აღიქვამდნენ, ვიდრე საოპერაციო რისკების მართვის ექსპერტები. მკვლევრის რეკომენდაციით, ნებისმიერი სახის აცდენა, რომელიც შეიძლება არსებობდეს საოპერაციო რისკების მენეჯერის დასკვნებსა და ხელმძღვანელობის გადაწყვეტილებას შორის, უნდა ჩაითვალოს გადაუდებლად და აღმოიფხვრას ისეთი ავტონომიური ფუნქციის მეშვეობით, როგორცაა გაფართოებული განხილვის მქონე შიდა აუდიტი.

მესამე ნაბიჯი გულისხმობს მუდმივ მონიტორინგსა და შეფასებას, რაც, მნიშვნელოვანია რისკების მართვისთვის. თუმცა იგი აცნობიერებს, რომ ზოგიერთ კომპანიას არ შეუძლია მონიტორინგის და აუდიტორული შემოწმების უწყვეტად შესრულება. ამის ერთ-ერთი მიზეზი ისაა, რომ ხელმძღვანელობა ვერ ხედავს მტკიცე და დამაჯერებელ ეკონომიკურ დასაბუთებას თავის კომპანიაში მონიტორინგის ან მუდმივი აუდიტის დასანერგად. მეორე მიზეზი კი ის გახლავთ, რომ ხელმძღვანელობას არ გააჩნია მკაფიო წარმოდგენა უწყვეტი მონიტორინგისა და

---

<sup>91</sup> Operational Risk Management

<sup>92</sup> Chief Risk Officer

აუდიტის პროცედურების მიმდინარეობის შესახებ. მიუხედავად ამისა, აღსანიშნავია, რომ უწყვეტი მონიტორინგის და აუდიტის ჩაუტარებლობამ შეიძლება კომპანია მუდმივი რისკებისა და პრობლემების წინაშე დააყენოს. თანამედროვე ბიზნეს გარემოში მუდმივად ჩნდება ახალ-ახალი საფრთხეები. კომპანიებს ასევე საფრთხეს უქმნის რისკების დინამიკური თვისება. ამ ორი ფაქტორის გათვალისწინებით, წლიური აუდიტის გეგმის სტატიკურმა ანუ მოქნილმა მეთოდოლოგიამ შეიძლება ვერ უზრუნველყოს შიდა აუდიტის მიერ კურსის სწრაფად შეცვლისა და წარმოქმნილი ან გამოვლენილი რისკების გადაჭრისთვის აუცილებელი რეაგირება. მიუხედავად იმისა, რომ რისკისა და კონტროლის თვითშეფასების (RCSAs<sup>93</sup>) გამოყენება შეიძლება ერთი შეხედვით პრაქტიკული ჩანდეს, მისი გამოყენების შედეგები და რისკების მფლობელთა უნარები წარმოშობილი რისკების გამოვლენისა და შერბილების თვალსაზრისით შეიძლება არაეფექტიანი აღმოჩნდეს. ამის გამო რისკების მართვაში აუცილებელია უწყვეტი მონიტორინგი და შეფასება, ვინაიდან ეს ხელს უწყობს წარმოქმნილი და დინამიკური რისკების აღმოფხვრას.

კიდევ ერთი ნაბიჯი, რომლის გადადგმის რეკომენდაციასაც მკვლევრი იძლევა, დიზაინის ტესტის (TOD - შიდა კონტროლის მოწყობის/დიზაინის შემოწმება, რისკების აღმოაჩენა შეამცირებისთვის<sup>94</sup>) და ოპერაციული ეფექტიანობის ტესტის (TOE<sup>95</sup>) ჩატარებაა, განსაკუთრებით მაღალი რისკის მქონე ფუნქციებისთვის, პროცესისა და კონტროლისთვის. მკვლევრის განცხადებით, თუ კონტროლის კონკრეტული მექანიზმის განხორციელების დანახარჯი არ აღემატება კონტროლით მიღებულ სარგებელს, მაშინ ტესტირებას დაქვემდებარებული კონტროლის მექანიზმებისა და ტესტირების მოცულობის დასადგენად აუცილებელია პრიორიტეტის გარკვეული დონის განსაზღვრა. ლოგიკური იქნება შიდა კონტროლის მექანიზმების შეფასებით დაწყება, რომლებიც საქმიანობის სფეროების (LOB)<sup>96</sup> ფუნქციებთან მიმართებით კომპანიის პირველად რისკებს ამცირებს. გარდა ამისა, შიდა აუდიტს და კომპანიის ხელმძღვანელებს შეუძლიათ, გამოიყენონ სხვა სუბიექტური ფაქტორები, რომლებიც მოიცავს შესაბამისობის და საოპერაციო საჭიროებებს და განსაზღვრონ სხვა მიმართულებები TOE-ის და TOD-ის

<sup>93</sup> Risk and Control Self-Assessments

<sup>94</sup> Test of Design

<sup>95</sup>Test-of-Operating Effectiveness

<sup>96</sup> line of business

ჩასატარებლად. ავტორი ასევე აღნიშნავს, რომ ყოვლისმომცველი TOE-ის და TOD-ის რისკების ან სხვა ფაქტორების მიზანმიმართული სტრატეგიის გარეშე ჩასატარებლად მიზანშეწონილი არ არის კომპანიის შეზღუდული რესურსების გამოყენება. გარდა ამისა, TOE-ის და TOD-ის ჩატარება კარგად დაგეგმვისა და სწორი ფოკუსის პირობებში შიდა აუდიტისა და ხელმძღვანელობისთვის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტებია, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია რისკების არასტაბილურ გარემოში ნავიგაციისას, თუკი მათი მიზანი ღირებულების შექმნაა. კონტროლის ტესტირების შედეგები ხელს უწყობს ღირებულების შექმნას. თუმცა, ეს რეალურია მაშინ, როცა რეკომენდაციები სათანადოდაა დოკუმენტირებული, რათა საქმიანობის სფეროებში (LOB) შესაძლებელი გახდეს აცდენების განსაზღვრა და პრობლემების აღმოფხვრის მნიშვნელობის დანახვა მათი განმეორებითი წარმოქმნის თავიდან აცილების მიზნით.

მომდევნო ნაბიჯია რეკომენდაციებისა და დასკვნების შესახებ საქმიანობის სფეროების (LOB) თანამშრომლობისა და კონსენსუსის მიღწევა. იმისათვის, რომ საქმიანობის სფეროების ხელმძღვანელებისთვის მოსალოდნელი იყოს ნებისმიერი სახის თანამშრომლობა, შიდა აუდიტმა უნდა მიიღოს მუშაობის უფლება ისეთ სფეროებში, რომლებიც აუდიტის პერიოდული ან ყოველწლიური დაგეგმვის ფარგლებში შემოწმდება. TLOD-ის ეფექტიანი და გამართული მუშაობისთვის საჭიროა ყველა დაინტერესებული მხარის, მათ შორის საოპერაციო რისკების ხელმძღვანელსა (ORM) და რისკების მართვის მთავარ ოფიცერს (CRO), შორის მჭიდრო თანამშრომლობა აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშგებისა და გამოსასწორებელი ღონისძიებების განხორციელების ეტაპებზე. მონაწილეობის ასეთი ღონის არარსებობის შემთხვევაში არასტაბილური რისკების პირობებში მუშაობისას შიდა აუდიტორი შეიძლება მთელ რიგ დაბრკოლებებს წააწყდეს. გარდა ამისა, შედეგების და რეკომენდაციების შეთანხმების ნებისმიერი ძალისხმევის საფუძველია შიდა აუდიტის პრობლემის გადაჭრის, კომუნიკაციის, ტექნიკური და ინტერპერსონალური უნარ-ჩვევები. სასურველი შედეგი LOB<sup>97</sup>-ის კონტროლი და პროცესებია, რომელთა მიზანიც რისკების შერბილება და წარმოქმნის პრევენციაა.

---

<sup>97</sup> Line of Balance



უფრო მეტიც, შიდა აუდიტორებს რისკების მართვის ხელშეწყობა შეუძლიათ დადებითი კორპორაციული და ეთიკური განწყობის შექმნით (TatT<sup>98</sup>). გრძელვადიან პერსპექტივაში შეუძლებელია ხელმძღვანელობის ეთიკური განწყობისა და კულტურის მარცხის რაოდენობრივი შეფასება და კვალიფიკაცია. რეგულარული წარუმატებლობები, რომლებიც გამომდინარეობს ხელმძღვანელობის ეთიკური განწყობიდან, საკვანძო რისკების გამოვლენის და შემცირების უნარების არარსებობიდან, საკვანძო ფუნქციების უწყვეტი მონიტორინგისა და მართვის განხორციელების შეუძლებლობიდან და კომპანიის საქმიანობის სხვადასხვა სფეროებს შორის სუბკულტურების კონფლიქტებიდან, ის მაგალითებია, რომლებმაც შეიძლება კომპანიას მნიშვნელოვანი რისკების საფრთხე შეუქმნას. თუმცა, შიდა აუდიტი ამ დინამიკას აუდიტორის მისიის აღსრულებისას სხვა დონეზე განიხილავს. რეალობის და ზემოთ ჩამოთვლილ პრობლემებთან დაკავშირებული რისკების მიუღებლობა შეიძლება პირდაპირ კავშირში იყოს შიდა აუდიტის სამსახურის უუნარობასთან, არასტაბილური რისკების პირობებში იმუშაოს ღირებულების შესაქმნელად.

რისკების მართვის ხელშეწყობის მიზნით შიდა აუდიტის სამსახურს ასევე ესაჭიროება გარე ფაქტორების გათვალისწინება, რომელთა საშუალებითაც შესაძლებელია რისკების გადაჭარბებული მიმღებლობის მოტივაცია ან წახალისება. მარეგულირებელი ორგანოებისთვის არ არსებობს მარტივი გადაწყვეტილება, რომელიც სხვადასხვა სექტორსა და სფეროში წესების ეფექტიანად და წარმატებით გამოყენების შესაძლებლობას იძლევა და რომლის მიზანიც მომხმარებელთა დაცვა და სასურველი შედეგების მიღებაა. ასევე, უმეტეს შემთხვევაში, მარეგულირებლები დროში ჩამორჩებიან ან უშვებენ შეცდომებს რეგულაციების აღსრულებისას. ხშირად ხელმძღვანელობა გადაჭარბებული რისკების გასამართლებლად იყენებს რეგულატორის მიერ რეგულაციებში დაშვებულ ხარვეზებს. შესაბამისად, შიდა აუდიტმა უნდა გაითვალისწინოს ყველა ორაზროვანი რეგულაცია და გარე ფაქტორები, რომლებსაც ხელმძღვანელობა რისკების რეალური სურათის დასაფარად მიმართავს. ასევე, აუცილებელია, განხორციელდეს საკმარისი პროცესები, რომელთა მიზანიც რისკების გამოვლენა და შემცირებაა.

---

<sup>98</sup> tone-at-the-top

ხაზგასასმელია ერთი გარემოება, მიუხედავად იმისა, რომ ზემოთ აღნიშნული ნაბიჯები კომპანიის რისკების გამოვლენისა და მართვისთვის შიდა აუდიტის ფუნქციების საბოლოო სახელმძღვანელო პრინციპებს არ წარმოადგენს, ისინი შიდა აუდიტისთვის საიმედო და მკაფიო გეგმას გვთავაზობენ, რომელიც რისკების რთულ და არაპროგნოზირებად გარემოში მანევრირების და კომპანიისთვის ღირებულების შექმნის საშუალებას იძლევა. გარდა ამისა, შიდა აუდიტის ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად კომპანიის ხელმძღვანელობამ უნდა გააძლიეროს შიდა აუდიტის და რისკების მართვის იგუნდები, რათა შესაძლებელი გახდეს რისკების გამოვლენა, რანჟირება და რისკების მართვასთან დაკავშირებული ძირითადი სისტემებისა და პროცესების შეფასება. ამასთანავე, გუნდების გაძლიერება მათ რისკების შერბილების შიდა კონტროლის მექანიზმისა და იმპლემენტაციის ეფექტიანად შეფასებაში დაეხმარება. ანალოგიურად, აუდიტის გუნდის ამოცანაა მნიშვნელოვანი რისკების განსაზღვრა და რისკების შესამცირებელი კონტროლის მექანიზმებისა და სტრატეგიების დროულად განხორციელება. ეს ძალზედ მნიშვნელოვანია, რამდენადაც უზრუნველყოფს გრძელვადიანი რეპუტაციის შელახვით გამოწვეულ ზიანისა და ფინანსური დანაკარგების თავიდან არიდებას.

რისკების გამოსავლენად და აღმოსაფხვრელად რისკებზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის რამდენიმე მიდგომა არსებობს, რომელთა გამოყენებაც აუდიტორებს შეუძლიათ. მკვლევრი გრიფიტი (Griffiths 2016) მიიჩნევს, რომ რისკებზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის ერთ-ერთი ამგვარი მიდგომა სწრაფი რწმუნებაა (rapid assurance). მისი მტკიცებით სწრაფი რწმუნება მიზნად ისახავს აუდიტის გადაღლის შემცირებას, განსაკუთრებით თუ პროცესი საიმედო დოკუმენტაციის განხილვას მოიცავს. ეს გულისხმობს ტიპური მარწმუნებელი დავალების ყველა ეტაპის გავლას მოკლე ვადებში, რაც სავსე მუშაობის მხოლოდ ერთ კვირას მოიცავს. სწრაფი რწმუნების მიდგომა სამ ეტაპად ხორციელდება და სამიდან ხუთ კვირამდე პერიოდს მოიცავს

პირველი ეტაპია აუდიტის დაგეგმვა და კვლევა. ეს ეტაპი ერთიდან ორ კვირამდე მერყეობს და მოიცავს წარსული პერიოდების აუდიტის შრომებისა და დოკუმენტაციის განხილვას, სამუშაო პროგრამის მომზადებას, ინფორმაციის მოთხოვნის სიის გაგზავნას, დოკუმენტების საცავეებზე წვდომასა და ტესტირებას.

მეორე ეტაპი მოიცავს ადგილზე სავსე სამუშაოებს. ამ ეტაპზე აუდოტორი გასაუბრებას ატარებს დამკვეთებთან, აწყობს ტესტირებას, იღებს შემდგომ მოთხოვნებს, ორგანიზებას უწევს დღის შემაჯამებელ შეხვედრებს და მშვიდ გასვლით შეხვედრაზე დამკვეთებს გადასცემს წინასწარ დასკვნებს. ამ ეტაპის ხანგრძლივობა ერთი კვირაა.

მესამე ეტაპი მოიცავს ტესტირების დასკვნითი ნაწილის შესრულებას და დასკვნის შედგენას, რომელშიც ყველა შეთანხმებული აქტივობის და დასკვნაში მითითებული თარიღების გათვალისწინებით, გაერთიანებულია დასრულებული ტესტირების, სამუშაო დოკუმენტების და დასკვნების საბოლოო ვერსიები. აღსანიშნავია, რომ სწრაფი რწმუნება ეფექტიანია შედარებით სტაბილური პროცესების და ტექნოლოგიების შემთხვევაში, როგორცაა, მაგალითად, ცხელი ხაზი და დამკვეთების რეგისტრაცია. გარდა ამისა, რისკებზე დაფუძნებული აუდიტის მეთოდი ეფექტიანია საიმედო ჩანაწერებისა და დოკუმენტაციის მართვის შემთხვევაში. ასევე, მიდგომა ეფექტიანია ისეთი პროცესებისთვის, რომლებიც აუდიტორულად შემოწმდა წარსულში და მათი ნარჩენი რისკის მაჩვენებელი დაბალი ან საშუალო იყო.

სწრაფი რწმუნების მეთოდის წარმატებისთვის რამდენიმე ფაქტორია საჭირო. სწრაფი რწმუნების წარმატებისთვის პირველ რიგში შიდა აუდიტორმა უნდა დაგეგმოს და აცნობოს აუდიტის დამკვეთს. ამასთან, აუდიტის პროცესს მკაფიო და შეზღუდული მოქმედების სფერო უნდა ჰქონდეს, ვინაიდან სწრაფი რწმუნებით სავალდებულოა, რომ შიდა აუდიტორმა ერთი აუდიტორული შემოწმებისას ყურადღების კონცენტრაცია სრულად მოახდინოს კონკრეტულ აუდიტზე. გარდა ამისა, ხანმოკლე ვადების გამო, რაც აუდიტის პროცესის სწრაფი რწმუნებისთვისაა აუცილებელი, აუდიტორს ასევე უნდა ჰქონდეს პროექტის მართვის მკაცრი დისციპლინა და, ამასთანავე, აუდიტორმა სიღრმისეულად უნდა იცოდეს ის პროცესი, რომლის აუდიტორულ შემოწმებასაც ატარებს.

რისკებზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის კიდევ ერთი მიდგომა, რომლის გამოყენებაც აუდიტორებს შეუძლიათ რისკების გამოსავლენად და აღმოსაფხვრელად, არის პროექტის ხარისხის კონტროლის გარანტია. მკვლევრების მკობას და მარნევიკის (Mkoba & Marnewick 2016) აზრით, პროექტის ხარისხის

კონტროლისას შიდა აუდიტორი აფასებს პროექტის გუნდის მმართველობის, კონტროლისა და რისკების მართვის შესაძლებლობებს. აღნიშნულის მიზანია პროექტთან დაკავშირებული რისკების რეალურ დროში გამოვლენა და მართვა. ამასთან, ამ მიდგომით შიდა აუდიტორები მთელი პროექტის მანძილზე ითავსებენ ფასილიტატორების ფუნქციას უმეტესწილად რისკისა და კონტროლის შესახებ დიალოგის საშუალებით. მკვლევრებს მიაჩნიათ, რომ პროექტის ხარისხის კონტროლის მიდგომა იდეალურია ფართომასშტაბიანი, განსაკუთრებით პროცესებისა და პროგრამების განსახორციელებლად, რომელთა დასრულების თარიღი წინასწარ დადგენილია, მაგალითად, ახალი ბარათების წარმოება.

საერთაშორისო პრაქტიკის განხილვისას მნიშვნელოვანია ასევე განხილული იყოს შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის, ორგანიზაციისა და რეგულირების ზოგადი საკითხები კონკრეტული ქვეყნების მაგალითზე..

**ამერიკის შეერთებული შტატები (აშშ):** აშშ-ს სწრაფად მზარდმა ეკონომიკამ საშუალება მისცა შიდა აუდიტორებს დაენახათ თუ როგორ განვითარდა შიდა აუდიტი მარწმუნებელი მომსახურებიდან და მიმდინარე პერიოდში კომპანიის მმართველობის ერთ-ერთი მნიშვნელოვან ფუნქციად იქცა. მათი დახმარებით კომპანიები აღწევენ დასახულ მიზნებს და საქმიანობას ახორციელებენ ეფექტიანად. აშშ შიდა აუდიტორები დგანან მნიშვნელოვანი გამოწვევების წინაშე, დგან შიდა აუდიტის როლი და მასშტაბები ფართოვდება და შესაბამისად მნიშვნელოვანია რომ მათი ცოდნა აკმაყოფილებდეს ამ მოთხოვნებს.

აშშ შიდა აუდიტის რეგულირებას საკანონმდებლო დონეზე ახორციელებს. ამერიკის შეერთებულ შტატებში ფასიანი ქაღალდების და საფონდო ბირჟების მარეგულირებელი კომისის მოთხოვნით შიდა აუდიტი სავალდებულოა ბირჟაზე კოტირებული კომპანიებისთვის. დანარჩენი კომპანიები შიდა აუდიტის ორგანიზებას ახდენენ მათი შიდა პოლიტიკის მიხედვით. შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტი (IIA) მნიშვნელოვნად ჩართულია იმის გასათვალისწინებლად, რომელიც სარბენ ოქსლის (SOX) 2002 წლის აქტის და საჯარო კომპანიების აღრიცხვის ზედამხედველობის საბჭოს (PCAOB Public Company Accounting Oversight Board) აქვთ შიდა კონტროლთან დაკავშირებით. ამ მოთხოვნებთან შეუსაბამობა რისკის ქვეშ აყენებს ყველა იმ კომპანიას რომელიც

კვოტირებულია ნიუ იორკის საფონდო ბირჟებზე, მიუხედავად იმისა თუ რომელ ქვეყანაში ოპერირებს ეს კომპანია.

**კანადა:** სხვა ქვეყნებისგან განსხვავებით შიდა აუდიტი კანადაში საკმაოდ ადრე, გასული საუკუნის 30-იან წლებში ჩამოყალიბდა და მიმდინარე პერიოდში საკმაოდ მნიშვნელოვან როლს ასრულებს კანადის ფინანსურ ინსტიტუტებში და საჯარო სექტორში, რადგან იგი რისკის მართვის და მარწმუნებელი მომსახურების მექანიზმს წარმოადგენს. კანადის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი მნიშვნელოვნად აფინანსებს კვლევებს იმისათვის, რომ შიდა აუდიტის სფერო განვითარდეს ქვეყნის შიგნით. კანადის შიდა აუდიტის რეგულირება ეფუძნება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების და პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩოს მოთხოვნებს (International Professional Practices Framework)

**ჩინეთი:** 1987 წელს ჩინეთი გახდა საერთაშორისო შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის წევრი და იმავე წელს დაარსა საკუთარი შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი. ქვეყანამ თანდათან ჩამოაყალიბა სტანდარტული შიდა აუდიტის სისტემის ძირითადი ჩარჩო, შიდა აუდიტის ძირითადი სახელმძღვანელო პრინციპები, შიდა აუდიტის პრაქტიკოსთა პრაქტიკის კოდექსები და შიდა აუდიტის პრაქტიკის სპეციფიკური წესები. შიდა აუდიტის რეგულაციების დანერგვას დირექტორები ახორციელებენ

ერთ-ერთი ძირითადი განსხვავება ჩინეთის შიდა აუდიტის ჩარჩოსა და შიდა აუდიტის საერთაშორისო ინსტიტუტის განმარტებას შორის არის შიდა აუდიტის უფრო ვიწრო, ფინანსურ აუდიტზე ორიენტირებული განმარტება. ჩინური განმარტების მიხედვით შიდა აუდიტი არის „საქმიანობა, რომელიც შედგება საწარმოსა და მასთან დაკავშირებული კომპანიების ფისკალური და ფინანსური შემოსავლებისა და ხარჯების ავთენტურობის, კანონიერების და სარგებელის დამოუკიდებელ ზედამხედველობასა და შეფასებაზე, რათა გააძლიეროს კომპანიის ეკონომიკური მართვა და ეკონომიკური მიზნები.“<sup>99</sup>

2014 წლის ბოლოსთვის ქვეყნის მასშტაბით დაახლოებით 63 000 შიდა აუდიტორი და 38 000 სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორი იყო. კომპანიის

---

<sup>99</sup> “An activity that consists of independent supervision and evaluation of the authenticity, validity and benefit of the fiscal and financial income and expenses and economic activities of an enterprise and its affiliated organizations, in order to enhance and strengthen its economic management and realization of economic goals.” - წყარო <https://www.china-briefing.com/news/chinas-internal-control-and-audit-regulatory-framework/>

სტრატეგიული მიზნების მიღწევაში დახმარების გასაწევად და შიდა აუდიტის მნიშვნელოვნად განვითარების მიზნით, შიდა აუდიტორებმა შეძლეს ახალი ტექნოლოგიების გამოყენებითა და ანტიკორუფციულ სქემაში ჩართულობის დახმარებით ღირებული წვლილის შეტანა ამ სფეროს განვითარებაში მთელი ქვეყნის მასშტაბით. შიდა აუდიტის განვითარება სხვადასხვა სფეროსა და სექტორში იყო არათანაბარი შესაბამისად შიდა უნდა მოხდეს აუდიტორთა კომპეტენციის განვითარება და გათანაბრება. ამასთან, შიდა აუდიტის ხარისხის შეფასება არ არის გავრცელებული პრაქტიკა და კიბერუსაფრთხოებისა და სოციალური მედიის აქტიური გამოყენების შედეგად გამოწვეული რისკებიც არ არის მოცული შიდა აუდიტორთა მიერ.

**კოლუმბია:** კოლუმბიაში ბიზნესის სწრაფმა განვითარებამ შიდა აუდიტორებზე დიდი მოთხოვნა გამოიწვია. კერძოდ მათზე , ვისაც აქვთ შესაფერისი ცოდნა კომპანიისა და იმ სფეროს შესახებ, სადაც კომპანია ოპერირებს, შეუძლიათ ახალი ტექნოლოგიების გამოყენებით ეფექტიანი კომუნიკაციის დამყარება დაინტერესებულ მხარესთან. შიდა აუდიტორები ცდილობენ გაზარდონ თავისი ჩართულობა კომპანიის მიერ გადაწყვეტილების მიღების პროცესებში. აღსანიშნავია რომ კერძო კომპანიებში დასაქმებული შიდა აუდიტორების პროფესიონალიზმის დონე მნიშვნელოვნად გაიზარდა. სამწუხაროდ, ქვეყანაში მოქმედი უმეტესი კომპანიების მენეჯმენტს ჯერ კიდევ არ აქვთ საკმარისი ინფორმაცია იმის შესახებ, რომ შიდა კონტროლის ორგანიზება, თავად კომპანიის პასუხისმგებლობაა, რომლის გადაკისრება შიდა აუდიტორებზე დაუშვებელია. ეს პრობლემა უფრო მკვეთრად იჩენს თავს საჯარო სექტორში. შიდა აუდიტს, მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლია გარკვეული ცვლილებების შეტანა კომპანიის საქმიანობაში, მნიშვნელოვანი არის მენეჯმენტის ჩართულობა და მზაობა ამ ცვლილებების მხარდასაჭერად და განსახორციელებლად. შიდა აუდიტის ეფექტიანი ფუნქციონირება ასევე დამოკიდებულია მთავრობის რეგულაციებსა და კანონებზე.

ლათინური ამერიკის ქვეყნებს, მ.შ. კოლუმბიას ეკონომიკური თანამშრომლობისა და განვითარების ორგანიზაცია (OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development) ეხმარება და რეკომენდაციებს აძლევს სახელმწიფო

საკუთრებაში არსებული კომპანიების შიდა აუდიტის ორგანიზებასთან დაკავშირებით<sup>100</sup>.

**ესპანეთი:** მიმდინარე პერიოდში, წინა პერიოდებისგან განსხვავებით, შიდა აუდიტი ესპანეთში პოპულარულია და ის უფრო ეფექტიანად გამოიყენება. შიდა აუდიტის ფუნქციები გაწერილია ყველა ტიპის კომპანიაში “კორპორატიული მმართველობის კოდექსით” (**Corporate Governance Code**) და კანონით “ესპანური კომპანიების შესახებ” (**Spanish Company Law**).

პროფესიონალი შიდა აუდიტორები დაწინაურებულნი არიან უმაღლესი მენეჯმენტის პოზიციებზე, რაც ხელს უწყობს შიდა კონტროლისა და რისკის მართვის შესახებ ცოდნის გავრცელებას კომპანიაში. შიდა აუდიტორები მნიშვნელოვანი გამოწვევების წინაშე დგანან, კერძოდ შიდა აუდიტის ჩატარების კულტურა და კიბერუსაფრთხოება მოითხოვს ნაკლებად ტრადიციულ უნარებს, სადაც მტკიცებულებები შესაძლოა შეიცვალოს, სუბიექტური, თუმცა დამაჯერებელი განსჯით. ესპანეთის ბირჟაზე კვოტირებულ კომპანიების შიდა აუდიტის მოთხოვნებთან დაკავშირებით ეროვნული ბირჟების კომისია (The Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) გამოსცემს რეგულაციების, რომელიც ამავე დროს არეგულირებს საფონდო ბირჟას ქვეყნის მასშტაბით. ესპანეთში ასევე მოქმედებს ევროკავშირის დირექტივები შიდა აუდიტთან დაკავშირებით.

**საქართველო:** წარმოდგენილი ქვეყნების შიდა აუდიტის ორგანიზაციის პრაქტიკასთან შედარების მიზნით მნიშვნელოვანია განვიხილოთ საქართველოში შიდა აუდიტის ორგანიზაციისა და რეგულირების საკითხები. აღსანიშნავია რომ რომ საქართველოში მხოლოდ საჯარო სექტორში არის კანონებით რეგულირებული შიდა აუდიტი, ხოლო კერძო სექტორში ამ სფეროში არ არის დამტკიცებული რაიმე სახის მეთოდოლოგია ან მიდგომა. კერძო სექტორის შიდა აუდიტორები შიდა აუდიტის ჩატარების პროცესში საერთაშორისოდ აღიარებულ სტანდარტებსა და პრინციპებს იყენებენ.

საქართველოს კანონით „შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა მოიცავს:

---

<sup>100</sup>წყარო  
efaidnbmninnipcajpcglclefindmkaj/https://www.oecd.org/daf/ca/TransparencyandAccountabilityFrameworksfo  
rL  
ASOEs.pdf

- ა) ფინანსურ მართვას და კონტროლს;
- ბ) შიდა აუდიტს;
- გ) ჰარმონიზაციის ცენტრს.

კანონო ასევე განმარტავს შიდა აუდიტის არსს „შიდა აუდიტი არის დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და მისი ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც სისტემატიზებული, დისციპლინებული და ორგანიზებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას“

შიდა აუდიტი აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სიტემას, რისკების მართვის ეფექტიანობას და გასცემს რეკომენდაციებს მათი გაუმჯობესების მიზნით. კანონის შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტები უნდა შეიქმნას ყველა დარგობრივ სამინისტროში, მათ შორის:

- ა) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში;
- ბ) იმ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომელთა ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა;
- გ) მუნიციპალიტეტის აღმასრულებელი ორგანოსადმი დაქვემდებარებულ დაწესებულებაში (გამგეობაში/მერიაში) – შესაბამისი საკრებულოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

შიდა აუდიტის სუბიექტი შესაძლოა შეიქმნას ასევე კერძო სამართლის იურიდიულ პირსა (რომლის აქციების ან წილის 50 პროცენტზე მეტს ფლობს სახელმწიფო) და სხვა საბიუჯეტო ორგანიზაციაში, მათივე გადაწყვეტილებით (რომლებიც იმოქმედებენ საქართველოს შესაბამისი კანონმდებლობის ფარგლებში).

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენასთან ერთად ჩამოყალიბდა. სახელმწიფო კონტროლიორის ინსტიტუტი (ამჟამინდელი სახელმწიფო აუდიტის სამსახური) 1918 წელს შეიქმნა. 1918-1921 წლებში საქართველოს დამფუძნებელი კრებამ (პარლამენტი) მიიღო რიგი საკანონმდებლო აქტები, რომლითაც ჩამოყალიბდა სახელმწიფო



ფინანსური კონტროლის სისტემა და მისი სტატუსი განისაზღვრა საქართველოს დემოკრატიული რესპუბლიკის კონსტიტუციით.

სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლიორს მანდატით მინიჭებული ჰქონდა უფლება, შეემოწმებინა სახელმწიფო ბიუჯეტის სისწორით აღსრულება, შეესწავლა სახელმწიფოს შემოსავლები და ხარჯები, მთავრობისა და სხვადასხვა უწყების ხარჯთაღრიცხვა და ანგარიშები, ასევე, შეემოწმებინა ადგილობრივი თვითმმართველობის ფინანსები.

2012 წლის 1 ივლისიდან „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ კანონით, კონტროლის პალატა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გარდაიქმნა.

საქართველომ აირჩია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს საპარლამენტო მოდელი, რომელიც აკადემიურად ვესტმინსტერულ მოდელად მოიხსენიება. ამ მოდელით საქართველოს უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს მართავს ერთპიროვნული ხელმძღვანელი, რომელსაც ირჩევს პარლამენტი და რომელიც ანგარიშვალდებულია მხოლოდ პარლამენტის წინაშე.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბებას თან მოჰყვა მანდატის შეცვლა, რომელიც განისაზღვრა, როგორც საჯარო სექტორის აუდიტი. ფინანსურ და შესაბამისობის აუდიტორულ საქმიანობას დაემატა ეფექტიანობის აუდიტის ფორმატი, რომლის მიზანია სახელმწიფო პროგრამების განხორციელების შეფასება ეფექტიანობის, პროდუქტიულობისა და ეკონომიურობის პრინციპით; აუდიტების განხორციელების შემდეგ გაიცემა რეკომენდაციები, რომლებიც ხელს უწყობს საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას.

2011 წლიდან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში ამოქმედდა აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემა, დაინერგა მართვის თანამედროვე ინსტიტუციური პოლიტიკა, დაიწყო საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან ინტეგრირების უწყვეტი პროცესი და სხვა.

2017 წლიდან გაფართოვდა აუდიტის მოცვის სფეროები და დაიწყო საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT) აუდიტორული საქმიანობა.

2017 წელს პირველად განხორციელდა საერთაშორისო დონორის მიერ დაფინანსებული პროექტის პირველი დამოუკიდებელი ეფექტიანობის აუდიტი —

მსოფლიო ბანკის პროექტში — „შიდასახელმწიფოებრივი გზების აქტივების მართვა“ (ShAMP).

2017 წლიდან დაიწყო ჰორიზონტალური აუდიტის განხორციელება. ინსტიტუციური განვითარება უწყვეტი პროცესია. ყოველი ახალი ეტაპის მიღწევისას, მდგრადი პროგრესის უზრუნველსაყოფად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური განსაზღვრავს ახალ სტრატეგიულ ამოცანებს.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის უმაღლესი აუდიტორული ორგანო. მისი უფლებამოსილება, საქმიანობის წესი და ორგანიზაცია განისაზღვრება, „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ საქართველოს კანონით.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვას და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგს „საქართველოს საარჩევნო კოდექსით“ და „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონებით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა ან/და მისი საქმიანობის კონტროლი, ამ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული კანონით. აკრძალულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლა, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედება, რომელმაც შეიძლება ხელყოს მისი დამოუკიდებლობა.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური დამოუკიდებელია უწყებრივად, ფინანსურად, ფუნქციონალურად და ორგანიზაციულად.

**ჰარმონიზაციის ცენტრი:** არის სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, რომელიც ხელს უწყობს დაწესებულებებში როგორც ფინანსური მართვისა და

კონტროლის, ისე შიდა აუდიტის განვითარებასა და კოორდინაციას, ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე.

ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს როგორც შიდა აუდიტის, ისე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შეფასებას, კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციას. კერძოდ:

ა) სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის შემუშავებასა და განახლებას, რომელიც მოიცავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ელემენტების ხარვეზების ანალიზს, განვითარების შეფასებას და სამოქმედო გეგმას;

ბ) შიდა აუდიტის სუბიექტების დებულებების შემუშავების მიზნით პრაქტიკული სახელმძღვანელოებისა და მითითებების შემუშავებას;

გ) შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავებას, მის შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;

დ) შიდა აუდიტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისათვის შესაბამისი სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შექმნას, მათ შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;

ე) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის სფეროებში საერთაშორისო ორგანიზაციებსა და სხვა სახელმწიფოთა ჰარმონიზაციის ცენტრებთან ურთიერთობების დამყარებასა და თანამშრომლობას;

ვ) შიდა აუდიტის სუბიექტების თანამშრომლებისთვის და ფინანსური მართვისა და კონტროლისათვის პასუხისმგებელი პირებისთვის პერიოდულად სასწავლო/პრაქტიკული სემინარებისა და ტრენინგების დაგეგმვას, მათ ხელშეწყობას და მათი საქმიანობის კოორდინაციას;

ზ) შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის ინსტრუქციების შემუშავებას, მათ შორის, შიდა აუდიტის სუბიექტში დასანიშნი მინიმალური საკადრო რესურსისა და მისი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების, შიდა აუდიტორის<sup>101</sup> ინტერესთა კონფლიქტის წესების, შიდა აუდიტის ხარისხის გარანტიისა და შიდა აუდიტის ანგარიშგების მოთხოვნების განსაზღვრის შესახებ;

---

<sup>101</sup> <http://www.matsne.gov.ge> 260.030.000.05.001.003.961

თ) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის მარეგულირებელი კანონმდებლობის, მეთოდოლოგიური დოკუმენტებისა და სხვა სახელმძღვანელო ინსტრუქციების შესრულების შეფასებასა და მონიტორინგს;

ი) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სტრატეგიის, მეთოდოლოგიის და მათი სახელმწიფო სექტორში განხორციელების საკითხებზე რეგულარული შეხვედრებისა და დისკუსიების ორგანიზებას;

კ) სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ კონსოლიდირებული წლიური ანგარიშის შემუშავებას და ყოველი წლის 31 მარტამდე საქართველოს ფინანსთა მინისტრისთვის წარდგენას, რომელიც, თავის მხრივ, ამ ანგარიშს საქართველოს მთავრობას წარუდგენს;

ლ) შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვა<sup>102</sup>

როგორც ზემოთ აღწერილი ინფორმაციიდან ჩანს კერძო სექტორთან შედარებით შიდა აუდიტი კანონით დარეგულირებული და განვითარებული არის საჯარო სექტორში. კერძო სექტორში შიდა აუდიტი ფუნქციონირებს უმეტესად

- სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ კომპანიებში;
- მსხვილ კომპანიებში;
- იმ კომპანიებში რომლებსაც ჰყავთ უცხოური დამფუძნებლები
- იმ კომპანიებში, სადაც დირექტორთა საბჭო ან პარტნიორები ითხოვენ შიდა აუდიტის სამსახურის არსებობას.

სხვა ქვეყნებთან (მ.შ განვითარებად) შედარებით სადაც უკანასკნელ ათწლეულებში შიდა აუდიტმა მოიპოვა მნიშვნელოვანი ადგილი კომპანიის წარმატებული მართვაში. საქართველოში შიდა აუდიტი მხოლოდ იმ კომპანიებში ფუნქციონირებს სადაც სავალდებულოა მსგავსი სამსახურის ფორმირება. კვლევის შედეგებშიც აისახა რომ კომპანიის მენეჯმენტი არ არის საკმარისად ინფორმირებული შიდა აუდიტის მნიშვნელობის შესახებ, შესაბამისად არ ხდება ნებაყოფლობით შიდა აუდიტის სამსახურის ფორმირება.

კვლევის დროს გამოვლინდა რომ ქართულ კომპანიებში (გარდა ბანკებისა) არსებული შიდა აუდიტორული სამსახურების არის ფორმალურად შექმნილი და

<sup>102</sup> საქართველოს 2011 წლის 9 დეკემბრის კანონი №5447 - ვებგვერდი, 22.12.2011წ. მუხლი 27.

უმეტეს წილად სრულად არ ასრულებს შიდა აუდიტისთვის გათვალისწინებულ საქმიანობას, რაც ასევე აღწერილია დეტალურად აღჭერილია თემის მესამე თავში.

მიუხედავად იმ ფაქტისა, რომ საქართველოში არ არის განვითარებული შიდა აუდიტი კერძო სექტორში და შიდა აუდიტის სამსახურის არსებობის შემთხვევაში მათი სამოქმედო პროგრამა და გეგმა არ არის ფართო წრეებისათვის ხელმისაწვდომით, თვალსაჩინოებისათვის დანართების სახით წარმოდენილია ის მეთოდები, კითხვარები, პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება შიდა აუდიტის ჩატარებისას.

### თავი 3. შიდა აუდიტის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის განვითარების კვლევის კონცეპტუალური ასპექტები

#### 3.1 შიდა აუდიტის კვლევის მეთოდოლოგიის, სტრატეგიისა და დაგეგმვის საკითხები

ნაშრომის ამ ნაწილში წარმოდგენილია შიდა აუდიტის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის მნიშვნელოვანი საკითხები, განმარტებულია კვლევის მეთოდებისა და მეთოდოლოგიის მახასიათებლები, განხილულია კვლევის ეტაპები და პროცედურები, რომლებიც პრობლემის შესწავლის პროცესში გამოყენებული.

მკვლევრების საუნდერსის და სხვათა (Saunders<sup>103</sup>, Lewis<sup>104</sup> & Thornhill<sup>105</sup> 2007) მოსაზრებით კვლევის მეთოდოლოგია მოიცავს სხვადასხვა მიდგომის განმარტებას, დასაბუთებასა და აღწერას, რომლებიც გამოიყენება კვლევის ჩატარების ან ნაშრომის შესრულების დროს. მეცნიერ - ეკონომისტი კრესველი (Creswell 2009), აღნიშნავს, რომ კვლევაში სახელწოდებებისა და ჩატარების ეტაპების ნაწილში რამდენიმე შეუსაბამობა არსებობს, ვინაიდან სხვადასხვა მკვლევრს თავისი განსაკუთრებული წვლილი შეაქვს კვლევის მეთოდების ფორმირებასა და მათ განვითარებაში.

მიუხედავად აღნიშნულისა, კვლევაში გამოყენებულია კვლევის კონცენტრული წრეების მოდელი (Onion Model). კვლევის კონცენტრული წრეების მეთოდი ყველაზე საუკეთესოდ ილუსტრირებულია მკვლევრების საუნდერსის და სხვათა მიერ. აღნიშნულ მოდელზე მოსაზრება გამოთქვა მკვლევრმა კრესველიმ (Creswell<sup>106</sup> 2009), რომლის აზრით, კვლევა შეიძლება გამოისახოს კონცენტრული (Onion) წრეწირების ფორმით, სადაც მკვლევრი სხვადასხვა შრეს ანუ ფენას აცალკევებს, მანამ ვიდრე ცენტრამდე მიაღწევს. აღნიშნული მოდელი (Onion Model) წარმოდგენილია კონცენტრული წრეწირების ფორმით (იხ. დიაგრამა 1). როგორც დიაგრამაზეა ნაჩვენები, კვლევა შეიძლება რამდენიმე შრედ დაიყოს და კვლევის ჩატარებისას ყველა შრე უნდა იქნეს გათვალისწინებული.

დიაგრამის ცენტრში მითითებულია ინფორმაციის შეგროვების მეთოდი - მონაცემების შეგროვება კითხვარების და ინტერვიუების მიმოხილვა;

<sup>103</sup> ფილოსოფიის დოქტორი, მართვის დეპარტამენტი, ბირმინგემის უნივერსიტეტი, დიდი ბრიტანეთი

<sup>104</sup> ავტორი წიგნის „კვლევის მეთოდები ბიზნესის ფაკულტეტის სტუდენტებისთვის.“

<sup>105</sup> მკვლევარი, გლოსტერშირის უნივერსიტეტი (University of Gloucestershire)

<sup>106</sup> პროფესორი, მიჩიგანის უნივერსიტეტი აშშ.

მეორე შრე არის დროის ჰორიზონტი რომელიც არის ორი: გრძივი და ჯვარედინ-სექციური;

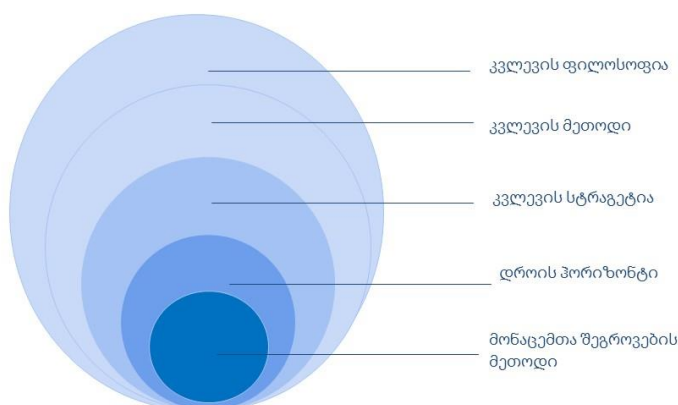
მესამე შრე არის კვლევის სტრატეგიები: ექსპერიმენტული, გამოკითხვები, შემთხვევის ანალიზები, დასაბუთებული, სამოქმედო, ეთნოგრაფიული;

კვლევის მეთოდები - ინდუქციური, დედუქციური;

კვლევის ფილოსოფია - პოზიტივიზმი, რეალიზმი და ინტერპრეტივიზმი

## დიაგრამა 5

კვლევის კონცენტრული მეთოდოლოგია (Onion Methodology), წყარო: Saunders, Lewis & Thornhill 2003



## კვლევის მეთოდი

მეცნიერმა კვლევის მეთოდების კონცეფციას სხვადასხვა მნიშვნელობები მიანიჭეს. პუბლიკაციაში კვლევის მეთოდი განმარტებულია, როგორც მიდგომათა ერთობლიობა რომელიც გამოიყენება ზოგადად, მონაცემთა შესაგროვებლად დეტალური შესწავლის მიზნით, ასევე, ხარისხობრივი და რაოდენობრივი მეთოდების შორის განმასხვავებლად. საუნდერსის და სხვა ავტორების (Saunders et al. 2015) აზრით, კვლევის მეთოდი ერთიანი გეგმა და პროცედურაა, რომელიც კვლევის

ჩასატარებლად გამოიყენება. ავტორთა ჯგუფის თანახმად, არსებობს კვლევის მეთოდების სამი ძირითადი კატეგორია: ინდუქციური მეთოდი, აბდუქციური მეთოდი და დედუქციური მეთოდი. დავიწყეთ იმით, რომ დედუქციური მეთოდი ძირითადად დაკავშირებულია ჰიპოთეზის ან ჰიპოთეზების წამოყენებასთან, რომლებიც გავრცელებულ ან არსებულ თეორიებს ეფუძნება, რის შემდეგაც ჰიპოთეზის შემოწმების მიზნით კვლევის სტრატეგია შემუშავდება.

პანდის (Pandey<sup>107</sup> 2019) აზრით, დედუქციური მეთოდი კონკრეტულიდან ზოგადის მიმართულებით მსჯელობას გულისხმობს. ამ მიდგომის თანახმად, თუ კონკრეტული მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი ან ურთიერთდამოკიდებულება განვრცობილია კონკრეტული შემთხვევის თეორიით ან მაგალითით, მაშინ ეს შეიძლება ჭეშმარიტი იყოს რამდენიმე შემთხვევაში.

გამოსახულება 1: დედუქციური მიდგომის სქემატური გამოსახულება



ინდუქციური მიდგომა, დედუქციურისგან განსხვავებით, იწყება კონცეფციებით და ანოტაციებით. ინდუქციურ დასაბუთებას, როგორც წესი, გვთავაზობენ კვლევის დასრულების პროცესში, როგორც დაკვირვების შედეგს. ლიუს (Liu 2016) თანახმად, ინდუქციური მეთოდი გულისხმობს სხვადასხვა კანონზომიერების აღმოჩენას კვლევების ფარგლებში ჩატარებული დაკვირვებებიდან, ასევე, ამ კანონზომიერებებისთვის თეორიების შემუშავებას ჰიპოთეზების თანამიმდევრობის მეშვეობით. მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ ინდუქციური კვლევის დასაწყისში არ გამოიყენება ჰიპოთეზები და თეორიები და

<sup>107</sup> ფილოსოფიის დოქტორი, დელის ტექნოლოგიების უნივერსიტეტი, ინდოეთი



მკვლევრს შეუძლია კვლევას შეუცვალოს შესწავლის მიმართულება პროცესის დაწყების შემდეგაც.

კვლევის საწყის ეტაპებზე შეუძლებელია რაიმე ჰიპოთეზის განსაზღვრა, ხოლო მკვლევრები კვლევის დასრულებამდე დარწმუნებულნი არ არიან კვლევის ტიპსა და შედეგებში. ამ მიდგომას, როგორც წესი, უწოდებენ „ქვემოდან ზემოთ“ მიდგომას კვლევის საგნის გააზრების მიმართულებით, ვინაიდან მკვლევრები აბსტრაქციის ასაგებად და შესასწავლი საგნის სურათის აღსაწერად იყენებენ დაკვირვებას. იგივე სქემატური გამოსახულება ქვემოთაა ნაჩვენები:

გამოსახულება 2: ინდუქციური მიდგომის სქემატური გამოსახულება



აბდუქციური დასაბუთება კვლევის მესამე მიდგომაა. შანის, კოგლანისა და ალექსანდერის (Shani, Coghlan & Alexander 2020) თანახმად, აბდუქციური დასაბუთება ცნობილია აბდუქციის სახელით და ეს არის კვლევის მეთოდი, როდესაც ძირითადი დებულება ცხადია, მაგრამ ზღვრული დებულება მოჩვენებითია და ამ მიზეზით ჰიპოთეზა უბრალოდ ალბათობაა. ეს მეთოდი გულისხმობს ვარაუდის ფორმირებას უკვე არსებული ინფორმაციიდან. კერძოდ, აბდუქციური მეთოდის მიზანია ბუნდოვანების აღმოფხვრა იმასთან დაკავშირებით, თუ რომელი თეორია უნდა შეირჩეს ექსპერიმენტისთვის ჰიპოთეზების ფორმულირების მეშვეობით; ნათელია, რომ აბდუქციური მეთოდით დამღეულია სხვა ორი მეთოდის ნაკლოვანებები, ვინაიდან იგი იყენებს პრაგმატულ პერსპექტივას. ძირითადი განსხვავება კვლევის სამ მეთოდს შორის ქვემოთ არის წარმოდგენილი.

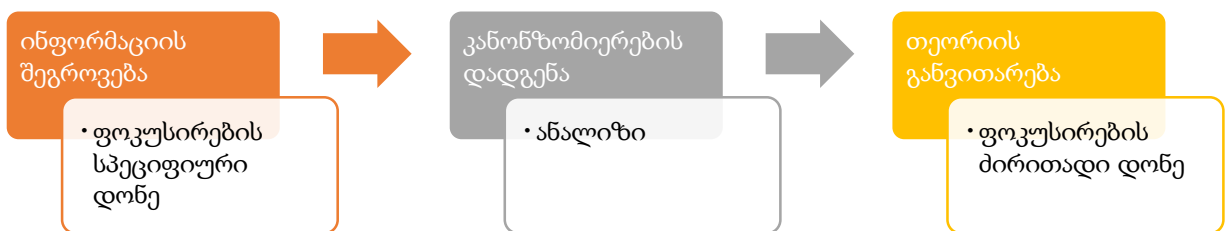
გამოსახულება 3: განსხვავება აბდუქციურ, დედუქციურ და ინდუქციურ მიდგომებს შორის

დედუქცია	ინდუქცია	აბდუქცია	
+	+	-	წანამძღვრები
+	-	+	კანონზომიერება
-	+	+	დასკვნა

კვლევაში გამოვიყენეთ ინდუქციური მეთოდი, ვინაიდან ამ მეთოდით მკვლევრები გარანტირებულად აგროვებენ საკვლევ თემასთან დაკავშირებულ მონაცემებს და მას შემდეგ, რაც საკმარისი ოდენობის მონაცემები შეგროვდება, მკვლევრები გადაერთვებიან შეგროვებული მონაცემების მიმოხილვის პროცესზე. აღნიშნულ ეტაპზე ინდუქციური მეთოდის გამოყენება შესაძლებლობას გვაძლევს მონაცემებში განვსაზღვროთ კანონზომიერებები და ვიმუშავოთ თეორიის შექმნაზე, რომელსაც შეეძლება, ნათელი მოჰფინოს კანონზომიერებებს. აქედან გამომდინარე, როდესაც გამოვიყენებთ ინდუქციურ მეთოდს, ვიწყებთ მთელი რიგი მიღებული გამოცდილებებით, შემდგომ ამ კონკრეტული გამოცდილებებიდან გადავდივართ გამოცდილებებთან დაკავშირებული ცოდნის განზოგადებაზე. ეს ნიშნავს იმას, რომ მონაცემებიდან თეორიაზე ან სულაც კონკრეტულიდან (გამოცდილებიდან) ზოგადზე გადავდივართ. ეს უკეთესადაა განმარტებული ქვემოთ მოცემული გამოსახულებით

დიაგრამა 6 ინდუქციური კვლევის მეთოდთან დაკავშირებული ნაბიჯები

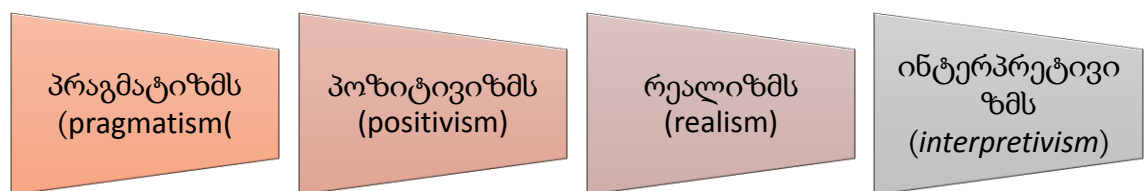
წყარო: შეპარდი (Sheppard 2021)



## კვლევის ფილოსოფია

კვლევის ფილოსოფია გულისხმობს ჩარჩოს, რომელიც კვლევას რეალობასთან დაკავშირებული იდეის და ცოდნის თავისებურების საფუძველზე აძლევს მიმართულებას (Cazeaux<sup>108</sup> 2017). ამასთან ერთად, იგი მოიცავს ყველა პირობას, რომელიც დაკავშირებულია სრულიად ახალი ცოდნის განვითარებასთან. ეს მოიცავს თავად ცოდნის თავისებურებასაც. კაზოს (Cazeaux 2017) თანახმად, კვლევის ფილოსოფია დაკავშირებულია ვარაუდთან, თავისებურებებსა და კვლევასთან დაკავშირებულ ცოდნასთან. კვლევის ფილოსოფია მნიშვნელოვანია, რამდენადაც მკვლევრებს შეიძლება მრავალი სხვადასხვა ვარაუდი ჰქონდეთ ცოდნის, ჭეშმარიტების და ფილოსოფიის ბუნებასთან დაკავშირებით. კვლევის ფილოსოფია მნიშვნელოვანია, რადგან იგი ეხმარება მკითხველს, გაიაზროს მკვლევრის ვარაუდები. მკვლევრები ასევე ამტკიცებენ, რომ კვლევის ფილოსოფია მოიცავს აზრს იმის შესახებ, თუ როგორ უნდა შეგროვდეს, გაანალიზდეს და გამოყენებული იქნეს კონკრეტულ თემასთან ან მოვლენასთან დაკავშირებული კვლევის მონაცემები. ტამინენის და პაუჩერის (Tamminen & Poucher 2020) თქმით, კვლევის ფილოსოფია ასახავს მკვლევრისთვის მნიშვნელოვან დებულებებს და დებულებების ფუნქციას, როგორც კვლევის სტრატეგიის საფუძველს. კვლევის ფილოსოფიის ოთხი ძირითადი ტიპი დაკავშირებულია დარგებისა და დისციპლინების ფართო დიაპაზონთან.

### კვლევის ფილოსოფია მოიცავს



მკვლევრების, კაუშიკის და უოლშის (Kaushik & Walsh 2019), აზრით, პრაგმატიზმის კვლევის ფილოსოფია (PRP<sup>109</sup>) მოიცავს კვლევის დიზაინებს, რომლებიც აერთიანებს მოქმედ დიზაინებს, დაფუძნებულს პრინციპზე „რა იმუშავებს ყველაზე კარგად“ გამოცნობისას ან შესასწავლ კითხვებზე პასუხების განსაზღვრისას და რაც პრაგმატულ მკვლევრებს გამოსავალის განსაზღვრასთან

<sup>108</sup> დოქტორი, კარდიფის მეტროპოლიტან უნივერსიტეტი, დიდი ბრიტანეთი

<sup>109</sup> Pragmatism Research Philosophy

დაკავშირებით საშუალებას აძლევს, საკვლევი საკითხებისა და პრობლემების შესწავლის მიზნით კვლევა ცოცხალი და შემოქმედებითი ფორმით ჩაატარონ. ეს ფილოსოფია ცნებების მართებულობას აღიარებს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ისინი მხარს უჭერენ

კვლევის მეორე ფილოსოფიაა პოზიტივისტური კვლევის ფილოსოფია. ალჰარაჰშეჰსა და პაიუსის (Alharahsheh & Pius 2020) მიხედვით, პოზიტივიზმი მიჰყვება მოსაზრებას, რომ მხოლოდ დაკვირვების შედეგად მიღებული „ზუსტი“ ნოუ-ჰაუა საიმედოა. ამ ტიპის კვლევის ფილოსოფიაში მკვლევრთა ფუნქციის მოქმედების არეალი მონაცემთა შეგროვება და ინტერპრეტაციაა. ეს იმას ნიშნავს, რომ მკვლევრები ობიექტური ანალიტიკოსები არიან და კვლევის ჩატარების დროს ემიჯნებიან ინდივიდუალურ ღირებულებებს.

რეალიზმი კვლევის მესამე ფილოსოფიაა, რომლის გამოყენებაც რეკომენდირებულია ჩემს ნაშრომში. ჰანტის (Hunt 2016) აზრით, რეალიზმი უმთავრესად ეფუძნება რეალობის პიროვნების გონებისგან დამოუკიდებლობის იდეას. ჰანტისვე (Hunt 2016) თანახმად, რეალიზმი ეფუძნება სამეცნიერო მეთოდის დებულებას ცოდნის გაღრმავების შესახებ. იგი დაჯგუფებულია ორ გატეგორიად - პირდაპირ და კრიტიკულ რეალიზმად. ბიგსტადი, მანკვოლდი და ვოლკოფი (Bygstad, Munkvold & Volkoff 2016) აღნიშნავენ, რომ პირდაპირ რეალიზმს ასევე უწოდებენ ნაივურ რეალიზმს და ყველაზე უკეთესად მისი აღწერა ასე შეიძლება: ის, რასაც მკვლევრები ხედავენ არის ის, რასაც ისინი იღებენ. უფრო მარტივად, ეს გულისხმობს იმას, რომ პირდაპირი რეალიზმი სამყაროს გამოსახავს ადამიანების შეგრძნებების მეშვეობით. ხოლო ანალიტიკური რეალიზმი პირიქით ამტკიცებს, რომ რეალური სამყაროს შეგრძნება ცრუა და ოდნავ თუ გამოხატავს რეალურ სამყაროს (Fletcher 2017).

დაბოლოს, ინტერპრეტივიზმი კიდევ ერთი ფილოსოფიაა, რომელიც კვლევაში გამოიყენება. ის თვისებრივი კვლევაა და გულისხმობს მეცნიერების მიერ საკვლევი ელემენტების განმარტებას. შესაბამისად, ინტერპრეტივიზმი ადამიანის ინტერესს კვლევაში ან შრომაში აინტეგრირებს. ალჰარაჰშეჰსა და პაიუსის (Alharahsheh & Pius 2020) აზრით, ინტერპრეტული ანუ ინტერპრეტივისტი მკვლევრები ვარაუდობენ,

რომ სინამდვილეზე წვდომა მხოლოდ ისეთი სოციალური კონსტრუქციების მეშვეობითაა შესაძლებელი, როგორც ენა და ცნობიერებაა.

ინტერპრეტივიზმი ეფუძნება იდეას, რომ ონტოლოგია<sup>110</sup> ბუნებრივად სუბიექტურია და, შესაბამისად, კვლევის ჩატარებისას გასათვალისწინებელია გარემო ფაქტორები (Alharahsheh & Pius 2020). ამრიგად, ირშიადატის (Irshaidat 2019) აზრით, ინტერპრეტივიზმი ძირითადად გამოიყენება თვისებრივ კვლევაში, რომელშიც მკვლევრი უმთავრესად კონკრეტულ მოვლენასთან დაკავშირებით რესპონდენტის გრძნობების, აღქმისა და დამოკიდებულებების შესწავლითაა დაკავებული.

ზემოთ მითითებული ოთხი ფილოსოფიური მიმართულების განხილვის შემდეგ, ცხადია, რომ ჩვენი კვლევა იხელმძღვანელებს ინტერპრეტივიზმის ფილოსოფიით, რადგანაც მისი მიზანია თვისებრივი მონაცემებისა და ინფორმაციის შეგროვება რესპონდენტებისგან გრძნობების, აღქმის და დამოკიდებულებების ფორმით. წინამდებარე კვლევა დაფუძნებული იქნება ინტერპრეტივიზმის ფილოსოფიაზე და საქართველოში ოფიციალურად რეგისტრირებული<sup>111</sup> აუდიტორებისგან შეგროვდება თვისებრივი მონაცემები, იმის განსაზღვრისათვის როგორ მუშაობს შიდა აუდიტი და რა უნდა გაკეთდეს მომავალში სიტუაციის გასაუმჯობესებლად.

### კვლევის დიზაინი

კვლევის დიზაინი - არის ის ჩარჩო, რომლითაც გეგმავს მკვლევრი თავის კვლევას. იგი მოიცავს კვლევის ტიპს, მის მიზანს, ტექნიკას, მოსახლეობას, მონაცემთა ანალიზს და კვლევის ჩატარების პროცედურას. იგი ასევე მოიცავს სტრატეგიას, რომელიც ემპირიული მონაცემების გამოყენებით საკვლევ კითხვებზე პასუხის გასაცემად გამოიყენება. კვლევის დიზაინის შემუშავება მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი მკვლევრს ეხმარება თავისი კვლევის ზოგად მეთოდსა და მიზნებთან, შერჩევის მეთოდთან, მონაცემთა შეგროვების მეთოდთან, მონაცემთა შეგროვების დროს განსახორციელებელი პროცედურებისა და მონაცემთა ანალიზის

---

110 ფილოსოფიური მოძღვრება ყოფიერების ანუ არსებობის, არსის, სტრუქტურისა და კანონზომიერების შესახებ. არის მეტაფიზიკის განშტოება

<sup>111</sup> Saras.gov.ge მოთხოვნების შესაბამისად

მეთოდთან დაკავშირებით გადაწყვეტილებების მიღებაში. კვლევის დიზაინი შეიძლება იყოს თვისებრივი ან რაოდენობრივი. ჰამარბერგი, თვისებრივი კვლევის დიზაინი აღნიშნავს კვლევის პროცესებს, რომლებიც მიმართულია ყოვლისმომცველი მაგალითის აგებაზე, რათა შესასწავლი თემა ან ფენომენი დეტალურად იქნეს გააზრებული. თვისებრივი კვლევა წარმართბა ბუნებრივ გარემოში, რომლის დროსაც მკვლევრები რესპონდენტებთან თავიანთ ენაზე ან თუნდაც კოგნიტური რუკის მეშვეობით კომუნიკაციას გეგმავენ.. კარდანოს (Cardano 2020) აზრით, თვისებრივი დიზაინის ერთ-ერთი უპირატესობა ისაა, რომ ის მკვლევრს შესაძლებლობას აძლევს, შეაგროვოს ისეთი მონაცემები, რომელთა გამოსახვაც რიცხვობრივად შეუძლებელია, მაგალითად, რესპონდენტის მოსაზრებები, გრძნობები და დამოკიდებულებები. კარდანო (Cardano 2020) ასევე დასძენს, რომ თვისებრივი დიზაინი მკვლევრს შესაძლებლობას აძლევს, შესასწავლი თემა ჰოლისტურად გამოიკვლიოს. თვისებრივი დიზაინი მკვლევრს, ასევე, ეხმარება, განსაზღვროს რესპონდენტების ან მონაწილეების განწყობები, შეხედულებები და დამოკიდებულებები კონკრეტულ თემასთან ან შესასწავლ მოვლენასთან დაკავშირებით.

მეორე მხრივ, რაოდენობრივი დიზაინი ეფუძნება რწმენას, რომ ჭეშმარიტება ბუნებრივად ობიექტურია და, შესაბამისად, მისი მიღება შესაძლებელია საკვლევი მონაწილეთა ჯგუფიდან, გარემოდან ჩარევის გარეშე (Chih-Pei & Yan-Yi 2017). გარდა ამისა, ძირითადი ყურადღება ეთმობა რაოდენობრივ შეფასებას და მონაცემთა ანალიზს. ამ ტიპის კვლევის დიზაინი დაკავშირებულია რიცხვობრივი მონაცემების შეგროვებასთან, რომელთა გამოსახვაც შესაძლებელია, მათ შორის, სტატისტიკისა და პროცენტის სახით. აპუკი (Apuke 2017) მიიჩნევს, რომ რაოდენობრივი დიზაინი ძირითადად გამოიყენება ზოგადი მონაცემების შესაგროვებლად, რის შემდეგაც ეს მონაცემების გაანალიზდება სხვადასხვა მათემატიკური ინსტრუმენტის საშუალებით.

რაოდენობრივ დიზაინს აქვს ის უპირატესობა, რომ იგი, პირველ რიგში, შეეხება გადამოწმებად ინფორმაციას და მონაცემებს. რაოდენობრივი კვლევა, უწინარესად, განკუთვნილია რიცხვობრივი მონაცემების შესაგროვებლად უმთავრესად მათსავე მონაწილეთა ჯგუფში ამა თუ იმ ფენომენის შესასწავლად.

მას შემდეგ რაც განხილულია კვლევის ორივე დიზაინის განმარტება, დახასიათება, უპირატესობები თუ ნაკლოვანებები, წინამდებარე კვლევა დაეყრდნობა კვლევის თვისებრივ მეთოდს, რამდენადაც კვლევის საგანია სხვადასხვა კომპანიის აუდიტორთა დამოკიდებულებები და მოსაზრებები, რათა განისაზღვროს, როგორ მუშაობს შიდა აუდიტი და რა უნდა გაკეთდეს სიტუაციის შემდგომი გაუმჯობესებისთვის.

### კვლევის სტრატეგია

ვერშურენი (Verschuren 2003) კვლევის სტრატეგიას განსაზღვრავს, როგორც პროცესს, რომელსაც მკვლევრი იყენებს კვლევის მონაცემებზე წვდომისა და მათი შეგროვების მიზნით. ვერშურენი (Verschuren 2003) დასძენს, რომ კვლევის მთავარი სტრატეგიები მოიცავს გამოკითხვებს, შემთხვევის ანალიზებსა და ეთნოგრაფიას. სხვა სტრატეგიებია სარქივო, დასაბუთებული, ექსპერიმენტული და საქმომედო კვლევები. ჰულანდი, ბაუმგარტნერი და სმიტი (Hulland, Baumgartner & Smith 2018) მიიჩნევენ, რომ გამოკითხვის სტრატეგია მკვლევრებს შორის კვლევის ყველაზე გავრცელებული სტრატეგიაა. გამოკითხვის მეთოდის ძლიერი და სუსტი მხარეების შემოწმების შემდეგ, წინამდებარე კვლევისთვის შერჩეულია გამოკითხვის მეთოდოლოგია. სოციალურ-კონსტრუქტივისტული პერსპექტივა განაპირობებს მკვლევრის ეპისტემოლოგიურ პოზიციას.

გამოკითხვის მეთოდოლოგია, ზოგადად, გამიზნულია ინფორმაციის შესაგროვებლად კონკრეტულ მონაწილეთა საკვლევ ჯგუფში ერთეულების მახასიათებლების შესახებ. გარდა ამისა, გამოკითხვის ხასიათის გათვალისწინებით, კვლევის სამიზნე მონაწილეთა ჯგუფიდან შეიძლება შეგროვდეს მეტად მრავალფეროვანი ინფორმაცია. შეგროვებული მონაცემების განმარტება მარტივადაა შესაძლებელი საკვლევ გარემოს კონტექსტში. წინამდებარე კვლევის მიზანია მოსაზრებების მოსმენა საქართველოს, სხვადასხვა კომპანიიდან მოწვეული აუდიტორებისგან იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორ მუშაობს შიდა აუდიტი საქართველოში და რა უნდა გაკეთდეს მომავალში სიტუაციის გასაუმჯობესებლად. ამის გაგება შესაძლებელია მხოლოდ შიდა აუდიტის დარგის და იმ სხვადასხვა ფაქტორისა და გავლენის კონტექსტში, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ მასზე.

აღნიშნულიდან გამომდინარე, გამოკითხვის მეთოდოლოგია კარგად ერგება წინამდებარე კვლევას და მნიშვნელოვანი ნაწილი აღებულია სოციო-კონსტრუქტივისტული პოზიციის ფილოსოფიიდან, რომელიც ამტკიცებს, რომ შეუძლებელია სამყაროს გაგება გარე ფაქტორების, მათ შორის, ინტერპრეტაციების, რწმენების და ღირებულებების ყურადღებით განხილვის გარეშე.

#### დროის ჰორიზონტი (Time Horizont)

დროის ჰორიზონტი აღნიშნავს კვლევისთვის შესაბამის ვადას. ის აღნიშნავს დროს, რომლის განმავლობაშიც მკვლევრები დაინტერესებულნი არიან მონაწილეთა კონკრეტული ჯგუფის კვლევით. მკვლევრი TH-ის უმთავრესი განმსაზღვრელია, ვინაიდან დროის ჰორიზონტი სრულიად დამოკიდებულია კვლევის მიზნებსა და კვლევის ტიპზე. მელნიკოვასის (Melnikovas 2018) თქმით, მკვლევრებმა მონაწილეთა ჯგუფი შეიძლება იკვლიონ გარკვეული დროით ან ხანგრძლივი დროის განმავლობაში. საუნდერსი და თანაავტორები (Saunders, Lewis & Thornhill 2007) ამტკიცებენ, რომ დროის ჰორიზონტი მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი ეხმარება მკვლევრებს, განსაზღვრონ კვლევის შესასრულებლად საჭირო დროის ოდენობა. საუნდერსი, ლუისი და თორნჰილი (Saunders, Lewis & Thornhill 2007) დასძენენ, რომ დროის ჰორიზონტის მიხედვით არსებობს ორი ტიპის კვლევა: გრძივი და ჯვარედინ-სექციური (longitudinal and cross-sectional (C-S) research), C-S ეს არის კვლევის ტიპი, როდესაც მონაცემები შენარჩევებიდან გროვდება მხოლოდ ერთხელ, დროის განსაზღვრულ პერიოდში. კვლევის ამ ტიპის მიხედვით, მკვლევრი შენარჩევებიდან მონაცემებს მხოლოდ ერთხელ აგროვებს, ვინაიდან ის დაინტერესებულია მონაწილეთა ამ კონკრეტული ჯგუფის მახასიათებლებით დროის კონკრეტულ პერიოდში. გარდა ამისა, ამ კვლევაში შენარჩევებიდან მონაცემთა შეგროვება არასდროს მეორდება, რამდენადაც მისი მიზანი საკვლევი მოვლენის მახასიათებლების გაგებაა, როგორც უკვე არაერთხელ აღინიშნა, დროის კონკრეტულ პერიოდში.

და პირიქით, გრძივი კვლევა (longitudinal research) არის კვლევის ტიპი, როდესაც მკვლევრი სწავლობს მონაწილეთა ჯგუფის შენარჩევებს გარკვეული დროის განმავლობაში. ასეთ შემთხვევაში დროის დიაპაზონი შეიძლება მერყეობდეს



მოკლევადიან და გრძელვადიან პერიოდებს შორის. კვლევის გრძივი და ჯვარედინ-სექციური დროის ჰორიზონტის აღწერის განხილვის შემდეგ, ნათელია, რომ ამ კონკრეტულ კვლევაში გამოყენებული იქნება ჯვარედინ-სექციური (cross-sectional) მეთოდი. კერძოდ ერთად შევაროვეთ და გავანალიზებთ მონაცემები, რათა განვსაზღვროთ, როგორ მუშაობს შიდა აუდიტი საქართველოში და რა უნდა გაკეთდეს სიტუაციის შემდგომი გაუმჯობესებისთვის.

#### მონაცემთა შეგროვება

კვლევაში თანაბრად დიდი მნიშვნელობა ენიჭება მონაცემთა შეგროვებასა და მათ ანალიზს. ვინაიდან ისინი უზრუნველყოფენ პროცესსა და პროცედურას, რომლებსაც მკვლევრები გამოიყენებენ რესპონდენტებისგან მიღებული მონაცემების შესაგროვებლად და შესასწავლად. ისინი აგროვებენ პირველად ან მეორეულ მონაცემებს. მეტი სიცხადისთვის, პირველადი მონაცემები თვითმხილველის ან დაკვირვების შედეგად მოპოვებული მონაცემებია, რომლებსაც მკვლევრები თავად აგროვებენ. ამის მაგალითებია გამოკითხვები და დაკვირვებები. და, პირიქით, მეორეული მონაცემები უკვე შეგროვებული და გაერთიანებულია და, მაგალითისთვის, მოიცავს წიგნებს, არქივებს, სახელმძღვანელოებს, დოკუმენტაციასა და ანგარიშებს. ამ კვლევისთვის მონაცემები შეაგროვდება კერძო სექტორში დასაქმებული აუდიტორებისგან და აკადემიური პერსონალისგან, გამოკითხვისას გამოყენებული იქნება ნახევრად ღია და ღია კითხვები. კითხვებს შორის უმთავრესი განსხვავება ისაა, რომ დახურული კითხვებით იძლევა რაოდენობრივ პასუხებს, ხოლო ღია კითხვები, როგორც წესი, თავისუფალია გავლენისგან და შედეგად ვიღებთ შეუზღუდავ ტექსტურ პასუხებს. რესპონდენტები ღია კითხვებს „კი/არას“ პასუხთან ერთად შესაძლებლობა ქონდათ თავისი აზრი გამოეხატათ თავისუფალი ფორმით ანუ ჩამოეყალიბებინათ საკუთარი მოსაზრება. ამ კვლევისთვის ნახევრადღია კითხვები რამდენიმე უპირატესობის გამო შეირჩა. ერთ-ერთი მიზეზი ისაა, რომ ასეთი კითხვები შეუზღუდავი პასუხების გაცემის შესაძლებლობას იძლევა (Neuert et al. 2021). რეჯას და სხვა ავტორების (Reja et al. 2003) თანახმად, შესაძლო პასუხები, რომლებიც გამოკითხულმა პირებმა ღია კითხვებს შეიძლება გასცენ, უსასრულოა, რაც იმას ნიშნავს, რომ ამგვარი მეთოდით მკვლევრის მიერ მონაცემების

შეგროვების შესაძლებლობები შეუზღუდავია. ეს იმიტომ, რომ კვლევის სხვადასხვა მონაწილე ერთსა და იმავე კითხვებს სხვადასხვა პერსპექტივით უპასუხებს, რაც მკვლევრს ძალიან დიდი რაოდენობით მონაცემების შეგროვების შესაძლებლობას მისცემს. გარდა ამისა, ამ ტიპის კითხვები კვლევისთვის შეირჩა იმის გამო, რომ მათი მეშვეობით უჩვეულო და ხშირად მოულოდნელი მიგნებების მიღება შესაძლებელია. ნეურტი და სხვა ავტორები (Neuert et al. 2021) ამტკიცებენ, რომ ღია კითხვების ერთ-ერთი უპირატესობა სრულიად ახალი ინფორმაციის მიღების და იდეების მიწოდების შესაძლებლობაა. ვინაიდან მონაწილეთა შესაძლო პასუხები შეუზღუდავია, მკვლევრი, სავარაუდოდ, მიიღებს ისეთ მონაცემებს, რეალურ მიგნებებსა და მოსაზრებებს, რომლებზეც მანამდე არც კი უფიქრია (Boparai, Singh & Kathuria 2018). ღია კითხვების მეშვეობით ახალი მიგნებების და ინფორმაციის მიღება იმიტომაც არის შესაძლებელი, რომ ეს კითხვები რესპონდენტებს, ფაქტობრივად, აიძულებს, უფრო მრავალმხრივად გაიაზრონ თავიანთი პასუხები, რაც მათ უფრო დეტალური განსჯისკენ უბიძგებს და არა იმგვარი ნაჩქარევი დასკვნების გამოტანისკენ, როგორებიც დახურულ კითხვებთან ასოცირდება (Boparai, Singh & Kathuria 2018).

#### მონაცემთა შეგროვების პროცედურები

წინამდებარე კვლევის პოპულაციაა საქართველოს სხვადასხვა კომპანიაში მომუშავე აუდიტორები. კვლევისთვის გამოსაკითხ პირთა დასადგენად გამოყენებული იქნა მიზნობრივი შერჩევა. უკეთ რომ ვთქვათ, მიზნობრივი შერჩევა თვისებრივ კვლევაში უფრო პოპულარულია და გულისხმობს ისეთი მონაწილეების გამოვლენას და შერჩევას კვლევისთვის, რომლებიც დიდი მოცულობით ფლობენ ინფორმაციას; ეს, როგორც წესი, ნიშნავს რესურსების ეფექტიანად გამოყენების უზრუნველყოფას. პალინკასი და სხვა ავტორები (Palinkas et al. 2016) ამტკიცებენ, რომ მიზნობრივი შერჩევა გულისხმობს ისეთი მონაწილეების იდენტიფიცირებასა და შერჩევას, რომლებსაც გაცნობიერებული აქვთ ან რომლებმაც გამოსცადეს ესა თუ ის მოვლენა. მიზნობრივი შერჩევისას, მონაწილეთა ცოდნისა და გამოცდილების გარდა, მკვლევრი ასევე ითვალისწინებს მონაწილეთა მზადყოფნასა და მისაწვდომობას, ასევე, მათ მიერ მოსაზრებებისა და გამოცდილებების თანამიმდევრულად, შინაარსიანად და გააზრებულად გადმოცემის უნარს (Palinkas et al. 2016). მიზნობრივ

შერჩევას არაერთი უპირატესობა აქვს. პირველ რიგში, დაკავშირებულია დროის და ხარჯების დაზოგვასთან: ვინაიდან მიზნობრივი შერჩევისას მონაწილეთა რაოდენობა, როგორც წესი, ნაკლებია, მონაცემების შეგროვების ეს მეთოდი საკმაოდ მცირე დროს, ფინანსურ რესურსებს და ძალისხმევას მოითხოვს. ამისთან ერთად, შერჩევის ამ მეთოდით მკვლევრი მცირე ძალისხმევის დახარჯვით დიდი მოცულობის ინფორმაციას იღებს. ანდრადეს (Andrade 2021) თქმით, მიუხედავად იმისა, რომ მიზნობრივ შერჩევაზე ადამიანების მიერ დახარჯული რესურსები უკიდურესად მცირეა, ეს არ ნიშნავს იმას, რომ მიღებულ მონაცემთა ოდენობა და ღირებულებაც მცირეა. პირიქით, ნიმუშების შერჩევის ეს მეთოდი იძლევა კვლევისთვის სპეციფიკურ, მაღალი ხარისხის მონაცემებს, ვინაიდან იგი ფილტრავს პასუხებში არსებულ ტენდენციურობას. ამას გარდა, მიზნობრივი შერჩევა მეტად მრავალმხრივია, რაც იმას ნიშნავს, რომ მისი გამოყენება ბევრ შემთხვევაშია შესაძლებელი (Klar & Leeper 2019). აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ის უზრუნველყოფს ხარისხიან პასუხებს. კემპბელის და სხვა ავტორების (Campbell et al. 2020) მტკიცებითაც, მკვლევრები, რომლებიც მიზნობრივი შერჩევის მეთოდს იყენებენ, დიდი ალბათობით, მონაწილეთაგან უფრო ხარისხიან პასუხებს მიიღებენ. ეს უმთავრესად გამოწვეულია იმით, რომ მკვლევრს შეუძლია უზარმაზარი მოცულობის მონაცემების მიღება თავისი საქმის ერთგული მონაწილეების მინიმალური რაოდენობისგან, რომლებიც თავიანთი სფეროს ექსპერტები არიან. დაბოლოს, მიზნობრივი შერჩევისას დასაშვებია მხოლოდ მცირე რაოდენობის შეცდომები, ვინაიდან მისი მკაფიოდ განსაზღვრული კრიტერიუმები მხოლოდ ყველაზე შესაფერისი კანდიდატების შერჩევის გარანტიაა. შედეგად, ამ კანდიდატებისგან მიღებული ინფორმაცია სრულიად შეესაბამება კვლევას და პასუხების ხარისხის ამაღლების დამსახურებით ზუსტად ასახავს აუდიტორიას.

### შერჩევის მოცულობა

რამდენიმე ფაქტორის, მათ შორის გამოსაყენებელი შერჩევის მეთოდის, კვლევის პროექტის განსაზღვრის შემდეგ, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, რომ შერჩევის მოცულობა უნდა ყოფილიყო გონივრული საქართველოში მოქმედ

აუდიტორთა რაოდენობიდან გამომდინარე. კერძოდ კვლევის სეგმენტად შერჩეულ იქნა შემდეგი ფოკუს ჯგუფები, კერძოდ:

- ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგების და ზედამხედველობის სამსახური მიერ რეგისტრირებული ლიცენზირებული აუდიტორები<sup>112</sup>
- საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ლიცენზირებული 15 ბანკის შიდა აუდიტორები
- მსხვილი ქართული კომპანიების შიდა აუდიტორები

ზემოთ აღნიშნულ ჯგუფებიდან შერჩეული იქნა 150 ერთეული და გაეგზავნა ოფიციალური მეილის სახით შესავსები კითხვარი. პასუხგაცემული კითხვარების რაოდენობამ შეადგინა 120 ერთეული.

#### მონაცემთა ანალიზი

თემატური ანალიზის მეთოდი გამოყენებულია ჩატარებული გასაუბრების შედეგად შეგროვებული მონაცემების გასაანალიზებლად. ამ მეთოდის გამოყენებით შეგროვებულ მონაცემებში ძიებით განვსაზღვრეთ, გავაანალიზეთ და ჩამოვაყალიბეთ შედეგები. თემატური ანალიზის გამოყენებით თავდაპირველად ყურადღებით გავეცანით მონაცემებს, გამოვყავით, შევაფასეთ და დავაკონკრეტეთ ის თემები რომელზეც უნდა გამახვილდეს ყურადღება. ზემოთ აღწერილი პროცესი მნიშვნელოვანია თემატური ანალიზისთვის, ვინაიდან იგი მიკერძოებული დაკვნების აღმოფხვრაში ეხმარება კვლევისას.

#### ეთიკის საკითხები

მკვლევრმა კვლევის დროს მტკიცედ უნდა დაიცვას ეთიკის წესები. კერძოდ, კითხვარში მითითებული იყო რომ დაცულია კონფიდენციალურობა და კვლევის შედეგად მიღებული ინფორმაციის კონკრეტიკა არ მოხდება პირადი მონაცემების გამოყენებით. კონფიდენციალურობის დაცვით უზრუნველყოფილია, რომ მონაწილეთა მიერ გადაცემული პერსონალური ინფორმაცია არ გადაეცემა მესამე მხარეს და გამოყენებული იქნება მხოლოდ იმ დანიშნულებით, რა დანიშნულებითაც

---

<sup>112</sup> სულ [saras.gov.ge](http://saras.gov.ge) საიტზე რეგისტრირებულია 441 აუდიტორი, მშ ნაწილი დასაქმებულია აუდიტორულ კომპანიაში სულ 270 რეგისტრირებული კომპანია, ნაწილი ინდივიდუალურად

ის შეგროვდა. ამასთან, კვლევა განხორციელდა იმგვარად, რომ დაცული იყო პირადი ცხოვრების ხელშეუხებლობა.

### **3.2 კვლევის შედეგების ანალიზი და ინტერპრეტაცია**

ჩატარებული ტესტების შედეგების სისტემატიზაციის და ანალიზის საფუძველზე მიღებული ინფორმაცია წარმოდგენილია ამ ქვეთავში, შედეგები მოიცავს რესპოდენტების შეფასებას თუ რამდენად ეფექტიანად ხორციელდება შიდა აუდიტი საქართველოში.

რესპოდენტთა ასაკი რანჟირებდა 31 დან 60 წლამდე, ხოლო სამუშაო გამოცდილება 6 და 23 წლამდე, რაც იმის მანიშნებელია, რომ რესპოდენტებს საკმაოდ მნიშვნელოვანი გამოცდილება აქვთ აუდიტის სფეროში.

#### **ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა (Organizational Independence)**

აუდიტი რომ წარმატებულად ჩაითვალოს, ამისათვის აუცილებელია რამდენიმე ელემენტის დანერგვა. თუ ეს ელემენტები არ არსებობს, შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესი წარმატებულად ვერ ჩაითვლება. წინამდებარე კვლევის მიზანია იმის დადგენა, არსებობს თუ არა მოქმედ ორგანიზაციებში ზემოხსენებული ელემენტები და სრულდება თუ არა ისინი. ერთ-ერთი შესწავლილი ელემენტი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობაა. ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტორული შემოწმების ერთ-ერთ პრინციპს წარმოადგენს და მისი არსებობა კომპანიის წარმატების საწინდარია. ასე განსაზღვრული შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის 1110-ე და 1111-ე სტანდარტების მიხედვით. კვლევის მიზანია იმის გარკვევა რამდენად არის საქართველოში უზრუნველყოფილი შიდა აუდიტორთა ორგანიზაციულ დამოუკიდებლობა. ამ სტანდარტის მიხედვით, შიდა აუდიტორი ანგარიშვალდებულია გარკვეულ დონეზე კომპანიის წინაშე, რაც შიდა აუდიტს თავისი ფუნქციების შესრულების შესაძლებლობას აძლევს. ამ პრინციპის თანახმად, უფროსი შიდა აუდიტორები

ვალდებული არიან, დაიცვან დირექტორთა საბჭოს მოთხოვნები და წარუდგინონ ანგარიში, სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ.

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის სტანდარტი 1111-ე მოიცავს პირდაპირი, შეუფერხებელი კომუნიკაციის საჭიროებას შიდა აუდიტორსა და ორგანიზაციის საბჭოს შორის. ამ სტანდარტის მიხედვით, შიდა აუდიტორს ურთიერთობა და კომუნიკაცია უნდა ჰქონდეს უშუალოდ დირექტორთა საბჭოსთან. გარდა ამისა, შიდა აუდიტორი, როგორც შიდა აუდიტის ფუნქციის მთავარი რგოლი, საჭიროებს კომპანიაში დირექტორთა საბჭოსთან და უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობასთან პირდაპირ და შეუზღუდავ წვდომას. ეფექტიანი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის საუკეთესო პრაქტიკა და 1110-ე სტანდარტი მოითხოვს, შიდა აუდიტორს პირდაპირი ფუნქციონალური ანგარიშვალდებულება უნდა აკავშირებდეს კომპანიის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობასთან, რომელიც, როგორც წესი, დირექტორთა საბჭოა. გარდა ამისა, შიდა აუდიტორებს მოეთხოვებათ ფუნქციონალური ანგარიშვალდებულება, რაც ნიშნავს ურთიერთობას ადმინისტრაციული ანგარიშგების სახით მათსა და ხელმძღვანელობას და უმაღლესი რგოლის მენეჯერებს, მაგალითად, გენერალურ დირექტორს ან ფინანსურ დირექტორს შორის. მკვლევრები ტენგის, ნორმანის და ვენდრიზიკის (Tang, Norman & Vendirzyk 2017) აზრით, ზემოხსენებული ანგარიშვალდებულებითი ურთიერთობა დოკუმენტურად უნდა გაფორმდეს კომპანიის შიდა აუდიტის წესდებაში.

მკვლევრები აღნიშნავენ, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა მიიღწევა მაშინ, როდესაც შიდა აუდიტორის ანგარიშგება დირექტორთა საბჭოს წინაშე ქმედითია. კომპანიის წინაშე ქმედითი ანგარიშგების ზოგიერთი მაგალითია: შიდა აუდიტის დებულების დამტკიცება, რისკებზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის გეგმის დამტკიცება, შიდა აუდიტორული შემოწმების რესურსების გეგმის და ბიუჯეტის დამტკიცებას და დირექტორთა საბჭოსა და აუდიტორებს შორის კომუნიკაციას, რაც შეიძლება მოიცავდეს შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასებას, დასახულ გეგმებთან შედარებას და სხვა საკითხებს. კომპანიის წინაშე ქმედითი ანგარიშგების სხვა მაგალითებია: აუდიტორის თანამდებობაზე დანიშვნის და თანამდებობიდან გათავისუფლების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღება, უფროსი აუდიტორის ანაზღაურების ან კომპენსაციის ოდენობის შესახებ გადაწყვეტილების

დამტკიცება და უფროსი აუდიტორისა და ხელმძღვანელობის მხრიდან საჭირო მოკვლევის ჩატარება იმასთან დაკავშირებით, არსებობს თუ არა რაიმე სახის შეუსაბამობები რესურსებისა და მასშტაბის შეზღუდვებთან დაკავშირებით. უნდა აღინიშნოს, რომ უფროსი აუდიტორის მიერ 1110-ე სტანდარტის დაცვა გამოიხატება შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის დამტკიცებით საბჭოს სხდომაზე, სულ მცირე, წელიწადში ერთხელ.

1111-ე სტანდარტით სავალდებულოა, რომ შიდა აუდიტორს პირდაპირი კომუნიკაციის შესაძლებლობა ჰქონდეს დირექტორთა საბჭოსთან. მათთან პირდაპირი და ქმედითი ურთიერთობით და სხვადასხვა საშუალების გამოყენებით. დირექტორთა საბჭოსთან პირდაპირი კომუნიკაციის შემთხვევაში შიდა აუდიტორს აქვს შანსი უფრო ხშირად წარადგინოს აუდიტორული დასკვნა, განსაკუთრებით საბჭოს სხდომების მიმდინარეობისას. ანგარიშები როგორც წესი, შეიცავს სხვადასხვა ინფორმაციას, რომელთაგან ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს მიმდინარე წლის აუდიტის პროგრესი და დეპარტამენტის განახლებული მაჩვენებლები. გარდა ამისა, დირექტორთა საბჭოსთან უშუალო კონტაქტის მეშვეობით შიდა აუდიტორი სარგებლობს პრივილეგიით, გაამჟღავნოს აუდიტის მასშტაბების განსაზღვრასთან დაკავშირებით დაინტერესებული პირების მიერ ჩარევის ნებისმიერი ფაქტის შესახებ, ასევე პროაქტიულად მიაწოდოს ინფორმაცია კომპანიის მენეჯმენტს შიდა აუდიტის შედეგების და აუდიტის რეკომენდაციების შესრულებასთან დაკავშირებით. აუდიტორსა და დირექტორთა საბჭოს შორის მჭიდრო კავშირი და შიდა აუდიტორის საბჭოსთან კომუნიკაციის შესაძლებლობა მას საშუალებას აძლევს, აუდიტის კომიტეტთან უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის დაუსწრებლად, ცალკე ჩაატაროს სხდომა. ეს მნიშვნელოვანია, რამდენადაც შიდა აუდიტორს აქვს საშუალება, საჭიროების შემთხვევაში საბჭოსთან ერთად განიხილოს სენსიტიური საკითხები. შედეგად, კომპანიაში, რომელშიც შიდა აუდიტორი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით სარგებლობს, არსებობს საბჭოს სხდომების დოკუმენტური დღის წესრიგი, შიდა აუდიტის მასალები, საბჭოს სხდომების ოქმები, ნათელია, რომ დაცულია 1111-ე სტანდარტი.

თუ კომპანიაში დაცულია ზემოხსენებული კრიტერიუმები, შესაბამისად, შიდა აუდიტი მთლიანად შეესაბამება 1110-ე და 1111-ე სტანდარტებს. თუმცა, უნდა

აღინიშნოს, რომ ყველა კომპანია ვერ აღწევს ორგანიზაციულ დამოუკიდებლობას. გარდა ამისა, კონკრეტული რეგიონის კულტურიდან გამომდინარე, ზოგიერთ კომპანიაში შესაძლებელია მაღალი ორგანიზაციული კულტურის მიღწევა, ვიდრე სხვა რეგიონებში. ეს ერთ-ერთი წინაპირობაა, რომელიც ამ კვლევას დაედო საფუძვლად. ამ კვლევაში გამოკითხვა ჩატარდა საქართველოს სხვადასხვა კომპანიებში მომუშავე აუდიტორებს იმის გასარკვევად, სარგებლობდნენ თუ არა შიდა აუდიტორები ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით ან ერეოდა თუ არა მათ შიდა საქმიანობაში ხელმძღვანელობა ან დირექტორთა საბჭო. წინამდებარე კვლევაში, ძირითადად, ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის საკითხი შეფასდა იმის დასადგენად, ეფუძნება თუ არა შიდა აუდიტორთა საქმიანობის სფერო ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის ოთხ ძირითად სტანდარტს.

კვლევის ფარგლებში ასევე გაანალიზებულია შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობაზე მოქმედი ფაქტორები და შეფასებულია აუდიტორის დამოუკიდებლობაზე კომპანიის როგორც შიდა ასევე გარე ზემოქმედების ფაქტორების გავლენები. ეს შეიძლება მომდინარეობდეს იმ პირებისგან, რომლებსაც სხვადასხვა ფინანსური ინტერესი აქვთ აუდიტს დაქვემდებარებულ კომპანიასთან მიმართებით. უნდა აღინიშნოს, რომ ორგანიზაციული ანუ ამ შემთხვევაში აუდიტორის დამოუკიდებლობა, მოითხოვს პირდაპირობას და ობიექტურ მიდგომას აუდიტორული შემოწმების მთელი პროცესის განმავლობაში. ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის კონცეფციიდან გამომდინარე, აუდიტორი ვალდებულია, აუდიტორული საქმიანობა შეასრულოს თავისუფლად და ობიექტურად, დირექტორთა საბჭოს და ხელმძღვანელობის ჩარევის გარეშე. აქედან გამომდინარე, კვლევის მიზანი იყო, გაერკვია, ერეოდნენ თუ არა შიდა აუდიტორის საქმიანობაში კომპანიის ხელმძღვანელი პირები, რომელთა ინტერესებსაც შეიძლება ზიანი მიეყენებინათ აუდიტის შედეგებისთვის.

უნდა აღინიშნოს, რომ გამოკითხვა ჩატარდა საქართველოში მოქმედ აუდიტორებს შორის იმის გასარკვევად, თუ რამდენად სარგებლობდნენ, მათი შეფასებით, შიდა აუდიტორები ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით ან ერეოდა თუ არა მათ შიდა საქმიანობაში ხელმძღვანელობა ან დირექტორთა საბჭო. ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის მექანიზმით განისაზღვრება რამდენად



ეფუძნება შიდა აუდიტორის საქმიანობა შემდეგ ოთხ ძირითად სტანდარტს, რომელიც მოიცავს შემდეგს:

- ✓ შიდა აუდიტორმა არ უნდა ჩაატაროს საკუთარი საქმიანობის აუდიტი,
- ✓ მონაწილეობა არ უნდა მიიღოს იმ კომპანიის მართვაში, სადაც არის დასაქმებული და რომელიც ამავდროულად მისი დამკვეთია,
- ✓ არ უნდა ჰქონდეს ისეთი ურთიერთობა, რომელიც კლიენტსა და აუდიტორს შორის საერთო ან საპირისპირო ინტერესებს ქმნის,
- ✓ არ მისცეს თავს საკუთარი დამკვეთის ადვოკატირების უფლება.

გამოკითხული 120 რესპოდენტიდან 50%-მა განაცხადა, რომ აუდიტორები ძირითადად დამოუკიდებლობით სარგებლობდნენ, 35% კი თვლიდა რომ შიდა აუდიტის პროცესის განმავლობაში დამოუკიდებლობის ხარისხი იყო მხოლოდ ნაწილობრივ დაკმაყოფილებული, ხოლო დარჩენი 15% თვლიდა რომ შიდა აუდიტორი არ იყო დამოუკიდებელი თავისი მოვალეობის შესრულებისას.

ერთ-ერთი რესპოდენტი - აუდიტორი თვლიდა რომ რიგი ქართული კომპანიების ხელმძღვანელობას შიდა აუდიტის როლი სრულად გააზრებული არა აქვს და შესაბამისად, არც საკმარისი გამოცდილება, თუ როგორ უნდა განხორციელდეს შიდა აუდიტის ორგანიზება. ასევე, რამდენიმე კომპანიის მაგალითზე განხილული იყო გარემოება, როდესაც შიდა აუდიტორი უშუალოდ დირექტორის დაქვემდებარებაში იმყოფებოდა. ასეთ შემთხვევაში შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობის ხარისხი დამაკმაყოფილებელი ვერ იქნება. ერთ-ერთმა აუდიტორმა ასევე აღნიშნა რომ მუშაობის პროცესში შიდა აუდიტორს არ ჰქონდა დამოუკიდებელი გადაწყვეტილებების მიღების უფლება, რაც მნიშვნელოვნად უფერხებდა სამუშაოს ეფექტიანად განხორციელებას.

შიდა აუდიტორთათვის ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის არქონას კომპანიაზე უარყოფითი გავლენის მოხდენა შეუძლია. მაგალითად, ამერიკელი მკვლევრების (Verbrugge et al. 2020) აზრით, შიდა აუდიტორებმა, რომლებიც ვერასოდეს სარგებლობენ დამოუკიდებლობით, დიდი ალბათობით, შეიძლება საფრთხე შეუქმნან ფინანსური ბაზრის ერთიანობას. ამან, ასევე, შეიძლება გავლენა იქონიოს ინფორმაციის სანდოობაზე. შედეგად, ინვესტორებმა შესაძლოა დაკარგონ დამატებითი კაპიტალის ინვესტირების სურვილი ამ კონკრეტულ კომპანიაში,

ვინაიდან არ ფლობენ ინფორმაციას კომპანიის რეალური ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. შესაძლოა იგივე რისკების წინაშე დადგნენ სესხის აღების დროს, რადგან თუ ბანკის შეფასებით შიდა აუდიტორი არ იყო დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმების ჩატარების დროს, მათ არ გაუჩნდებათ კომპანიისთვის კრედიტის გაცემის სურვილი იმ მიზეზით, რომ შიდა აუდიტორმა შესაძლოა წარმოადგინა მიკერძოებული აუდიტორული დასკვნა, რომელიც არ ასახავს ორგანიზაციის რეალურ ფინანსურ მდგომარეობას. ამ მიზეზით, კომპანია და განსაკუთრებით მისი უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა უნდა დარწმუნდეს, რომ შიდა აუდიტორები სარგებლობენ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით, ვინაიდან ეს უკიდურესად მნიშვნელოვანია კომპანიისთვის. არსებობს არაერთი ხერხი, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელია შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მართვა და იმის უზრუნველყოფა, რომ ობიექტორუბა იყოს დაცული.

ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად რეკომენდებულია, ყველა კომპანიის შიდა აუდიტორი იმყოფებოდეს დირექტორთა საბჭოს ან დირექტორთა საბჭოს აუდიტის კომიტეტის უშუალო დაქვემდებარებაში. გარდა ამისა, მკვლევრები იძლევიან რეკომენდაციას, რომ სარბენს-ოქსლის აქტის და სხვა შესაბამისობის მოთხოვნების გათვალისწინებით შიდა აუდიტს და დეპარტამენტს უნდა ჰქონდეს ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა, რომლის მიღწევაც შესაძლებელია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ უფროსი აუდიტორი ანგარიშვალდებული იქნება უშუალოდ დირექტორთა საბჭოს წინაშე. ანალიგიურად, დანიელი პროფესორის (Jemaa 2022) აზრით, ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის მიღწევა და ორგანიზაციის დირექტორთა საბჭოსთან უშუალო კომუნიკაცია შესაძლებელია, თუმცა ირიბად, უშუალოდ აუდიტის კომიტეტის წინაშე ანგარიშგების გარეშე. ეს ძირითადად შესაძლებელია კერძო კომპანიებში.

ამის კარგი მაგალითია შემთხვევა, როდესაც მთავარი შიდა აუდიტორი ანგარიშვალდებულია მთავარი იურისტის წინაშე. მთავარი იურისტის მხარდაჭერით მთავარ შიდა აუდიტორს შეუძლია, ჰქონდეს წვდომა და პრივილეგიები მთელი ორგანიზაციის მასშტაბით. შემთხვევაში მთავარმა იურისტმა უნდა წარუდგინოს დირექტორთა საბჭოს შიდა აუდიტორული შემოწმების დაუმუშავებელი შედეგები და აუდიტის გეგმები. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის 1110-ე და 1111-ე

სტანდარტებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად კომპანია ვალდებულია, დააკმაყოფილოს ზემოთ აღწერილი მოთხოვნები. უმეტესწილად შიდა აუდიტორს პირდაპირი წვდომა უნდა ჰქონდეს დირექტორთა საბჭოსთან და დირექტორთა საბჭოს აუდიტის კომიტეტთან იმისათვის, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით ისარგებლოს, რადგან ეს მას შესაძლებლობას მისცემს, დირექტორთა საბჭოსთან ერთად განიხილოს სენსიტიური საკითხები, რომლებმაც შეიძლება ხელი შეუშალოს ობიექტური აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას და ხარისხიანი აუდიტორული დასკვნის შედგენას.

საქართველოში კვლევის შედეგებმა აჩვენა, რომ დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხი ჰქონდათ საბანკო სფეროში დასაქმებულ აუდიტორებს, რადგან შიდა აუდიტი ამ სფეროში მკაცრად კონტროლირებადია.

ცხრილში #1 განზოგადებულია შიდა აუდიტორების ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის ხარისხის ანალიზის შედეგები.

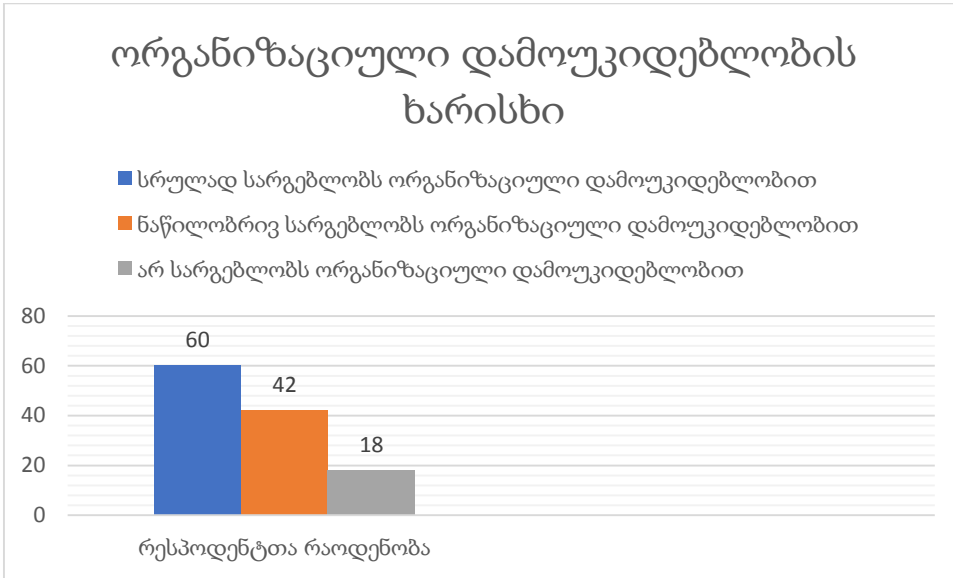
#### ცხრილი 1

რამდენად სარგებლობს შიდა აუდიტორი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით

ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის ხარისხი	რესპოდენტთა რაოდენობა	პროცენტი (%)
სრულად სარგებლობს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით	60	50%
ნაწილობრივ სარგებლობს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით	42	35%
არ სარგებლობს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით	18	15%
<b>სულ</b>	<b>120</b>	<b>100%</b>

დიაგრამა 7

სარგებლობს თუ არა შიდა აუდიტორი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით



დასკვნა - ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის ხარისხის ტესტების შედეგების ანალიზით დადგინდა, 120 რესპოდენტიდან 60 რესპოდენტი ანუ გამოკითხულთა 50% თვლის, რომ შიდა აუდიტორები სრულად სარგებლობენ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით. ეს კი გულისხმობს, რომ შიდა აუდიტის პროცესში დაცულია ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის ოთხი ძირითადი სტანდარტით რეგლამენტირებული პირობები. შიდა აუდიტორები რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით ნაწილობრივად სარგებლობენ, მიიჩნევს 42 რესპოდენტი, ანუ გამოკითხულთა 35% -ი, ხოლო ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით საერთოდ რომ არ სარგებლობენ, თვლის ასევე 18 რესპოდენტი ანუ გამოკითხულთა 15% -ი.

შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის ხარისხთან დაკავშირებით ტესტების მეორე კითხვა იყო დასმული ანგარიშვალდებულების შესახებ. მნიშვნელოვანი იყო იმის განსაზღვრა თუ ვის წინაშე იყვნენ შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულები.

რესპოდენტების დიდი ნაწილს, თითქმის 90% ჰქონდა სწორი წარმოდგენა იმის შესახებ, რომ შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულნი უნდა იყვნენ აუდიტის კომიტეტის ან დირექტორთა საბჭოს წინაშე, ხოლო შედეგები უნდა განეხილათ მენეჯმენტთან ერთად. თუმცა კომენტარის სახით რესპოდენტებმა

მიუთითებს, რომ იყო შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტორები პირდაპირ დირექტორს ექვემდებარებოდნენ, და შესაბამისად, აუდიტის შედეგებიც უფრო ფორმალურ ხასიათს ატარებდა.

ტესტების მესამე კითხვა შეეხებოდა შიდა აუდიტორების მიერ მენეჯმენტის საქმიანობის შეფასებას. ტესტების შედეგებით 115 რესპოდენტს სწორი მიდგომა ჰქონდა იმის შესახებ რომ შიდა აუდიტორებს უნდა შეეფასებინათ მენეჯმენტის ფუნქციონირება, ჰქონდათ შეუზღუდავი დაშვება ინფორმაციაზე რომელიც საჭირო იყო ამ შეფასების განსახორციელებლად.

რესპოდენტებმა კომენტარის სახით მიუთითეს რომ ზოგიერთ შემთხვევაში მენეჯმენტი არ უზრუნველყოფს იმ ინფორმაციის სრულად მიწოდებას, რომელსაც შიდა აუდიტორი მოითხოვს.

#### მენეჯმენტის მხარდაჭერა

მენეჯმენტის მხარდაჭერა ასევე მნიშვნელოვანი ფაქტორია ობიექტური და წარმატებული შიდა აუდიტის ჩასატარებლად. კვლევით დადგინდა, რომ ამ კომპონენტს შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს უდიდესი მნიშვნელობა აქვს და შიდა აუდიტის წარმატების საკვანძო ფაქტორია. გარდა ამისა, ლიტერატურის მიმოხილვამ აჩვენა, რომ მენეჯმენტის მხარდაჭერა მნიშვნელოვნად განსაზღვრავს, თუ რამდენად შეუძლია კომპანიას თავისი მიზნების და ამოცანების შესრულება. როგორც თურქი მეცნიერები (Kiral & Karabacak 2020) ამტკიცებენ, ორგანიზაციის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა და ვალდებულება მნიშვნელოვანია ეფექტიანი შიდა აუდიტის მისაღწევად. მიუხედავად იმისა, რომ არსებობს სხვადასხვა გზა, რომელთა მეშვეობითაც ორგანიზაციას შეუძლია, წარმოაჩინოს თავისი შიდა აუდიტის ფუნქციები, უმთავრესი საშუალება მაინც ობიექტური და დამოუკიდებელი შიდა აუდიტის ღირებულებაზე ხაზგასმას იმ მიმართულებების განსაზღვრისას, რომლებიც გამოსწორებას საჭიროებს შესრულების ხარისხის თვალსაზრისით. ამასთანავე, ხელმძღვანელობას მხარდაჭერის გამოხატვა შეუძლია შიდა აუდიტორების მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულებით. ასევე, შიდა აუდიტის ფუნქციის მხარდაჭერის დემონსტრირება მენეჯმენტს

შეუძლია შიდა აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესებაში აქტიური ჩართულობით. მხარდაჭერა ორგანიზაციის ყველა დონეზე შიდა აუდიტორების მიმართ ღირსებით და პატივით მოპყრობას გულისხმობს. მკვლევრები (Kiral & Karabacak 2020) ასევე აღნიშნავენ, რომ ხელმძღვანელობის მიერ მხარდაჭერის განსახორციელებლად აუცილებელია არა მხოლოდ შიდა აუდიტის ფუნქციისა და უფლებამოსილების გააზრება მთელი ორგანიზაციის მასშტაბით, არამედ - პატივისცემაც.

არსებობს სხვადასხვა საშუალება, რომელთა მეშვეობითაც მენეჯმენტს შეუძლია, მხარი დაუჭიროს შიდა აუდიტის მუშაობას. უმთავრესი, რითაც მათ შეუძლიათ მხარდაჭერის შეთავაზება, ეს არის შიდა აუდიტორთათვის ყველა საჭირო ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველყოფა აუდიტორული შემოწმების პროცესის განმავლობაში. დადგინდა, რომ აუდიტორი ვერ დაიწყებს მტკიცებას, რომ მიიღო სრული მხარდაჭერა მენეჯმენტისგან, თუ ისინი არ მიაწოდებენ სრულ ინფორმაციას, რომელიც შიდა აუდიტის ჩასატარებლად არის აუცილებელი. ამ კვლევის ფარგლებში დადგინდა, რომ შიდა აუდიტორს არ შეუძლია განაცხადოს, რომ სრული მხარდაჭერა აქვს ხელმძღვანელობის მხრიდან, თუ ისინი არ მიაწოდებენ ყველა ფინანსურ ანგარიშგებას. ეს იმასთანაა დაკავშირებული, რომ აუდიტორს შეუძლია ჩაატაროს მხოლოდ იმ ინფორმაციის აუდიტორული შემოწმება, რომელიც მენეჯმენტმა მიაწოდა. შედეგად, თუ ისინი სრულყოფილ ინფორმაციას არ მიაწვდიან, აუდიტორი ვერ შეძლებს სიღრმისეული შიდა აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას. ასევე დადგინდა, რომ აუდიტის ხარისხის მიღწევა და ამაღლება შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტორი, ხელმძღვანელობა და აუდიტის კომიტეტი ერთად მუშაობენ იმის უზრუნველსაყოფად, რომ შიდა აუდიტს მიაწოდონ არა მხოლოდ ყველა მოთხოვნილი ინფორმაცია, არამედ აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისას აღმოუჩინონ აუცილებელი მხარდაჭერა; ეს პროცესი ცნობილია, როგორც „სამფეხა სკამი“ ("three-legged stool"). შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს მენეჯმენტის მხარდაჭერის ნაკლებობასთან არაერთი საფრთხე ასოცირდება.

ამ კვლევის ფარგლებში უნდა დადგენილიყო სარგებლობდნენ თუ არა შიდა აუდიტორები ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით საქართველოში არსებულ კომპანიებში. კვლევის დროს დასმული კითხვა იყო „სარგებლობს თუ არა შიდა აუდიტორი მენეჯმენტის მხარდაჭერით შიდა აუდიტის ჩატარების დროს“

გამოკითხულთა 60%-მა პროცენტმა ამ კითხვას დადებითი პასუხი გასცა. ამავე შიდა აუდიტორებმა განაცხადეს, რომ ხელმძღვანელობამ მათ ყველა საჭირო დოკუმენტი გადასცა აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად, მათ ასევე აღნიშნეს, რომ ხელმძღვანელობამ მათთვის საჭირო ყველა განმარტება გააკეთა გადაცემულ ფინანსურ ანგარიშგებასთან მიმართებით. გარდა ამისა, აუდიტორებმა დაადასტურეს, რომ ხელმძღვანელობა არასოდეს ჩარეულა მათი შიდა აუდიტორული შემოწმების აქტივობებში. შესაბამისად, ამან მათ დამოუკიდებელი და ობიექტური აუდიტორული შემოწმების საშუალება მისცა. შესაბამისად, მათ მიერ გაკეთებული დასკვნები და შემუშავებული რეკომენდაციები, რომლებიც შეიტანეს საბოლოო შიდა აუდიტორულ დასკვნაში, დამკვეთი ორგანიზაციის ქეშმარიტ სურათს წარმოადგენდა.

მეორე მხრივ, კვლევის შედეგებმა აჩვენა, რომ გამოკითხულ აუდიტორთა 40%-ს არასოდეს უსარგებლია ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით. შვიდიდან ხუთმა შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ მენეჯმენტი ცდილობდა შიდა აუდიტის პროცესში ჩარევას. ამავე შიდა აუდიტორებმა აღნიშნეს, რომ უმაღლესი რგოლის მენეჯერები, ძირითადად, გენერალური დირექტორი ან ფინანსური დირექტორი (CFO) ცდილობდნენ რომ ანგარიშის შედგენაზე გარკვეული გავლენა მოეხდინათ, რამდენადაც შიდა აუდიტი იმ დონემდეა სასარგებლო და ეფექტიანი, რა დონეზეც ამის საშუალებას მენეჯმენტი იძლევა, შეიძლება დავასკვნათ, რომ ასეთ ორგანიზაციებში ეს პროცესი არაეფექტიანი და უხარისხოა, ვინაიდან ხელმძღვანელობა ერევა შიდა აუდიტორის საქმიანობაში.

ზემოთქმულიდან გამომდინარე დადგინდა, რომ შიდა აუდიტორები საქართველოში სრულად ვერ სარგებლობენ ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით. ეს თვალსაჩინოა, ვინაიდან მენეჯმენტის ზოგიერთი წარმომადგენელი ცდილობდა შიდა აუდიტორზე გავლენის მოხდენას შიდა აუდიტის ხარისხისთვის საფრთხის შექმნის ხარჯზე. ამას ცხადყოფს ისიც, რომ ზოგიერთი გამოკითხულის თქმით, მათთვის არასოდეს გადაუციათ ყველა საჭირო ფინანსური ანგარიშგება. გარდა ამისა, რამდენიმე შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ როდესაც ზოგიერთ შემთხვევაში ისინი ხელმძღვანელობისაგან ითხოვდნენ განმარტებას, მათთვის აღნიშნული განმარტება არავის გაუკეთებია. ამასთან, როდესაც შიდა აუდიტორები გამოსცემდნენ კრიტიკის

შემცველ დასკვნებს კომპანიისა და მენეჯმენტის ზოგიერთი წარმომადგენლის მიმართ, ხელმძღვანელობამ შესაბამისი ზომები არ მიიღო. ამან ზიანი მიაყენა შიდა აუდიტის ფუნქციას და შიდა აუდიტის ეფექტიანობა და ქმედუნარიანობა შეამცირა.

შიდა აუდიტის საერთაშორისო ინსტიტუტის მიერ სერთიფიცირებული შიდა აუდიტორი ნგას (Nghah 2019) რეკომენდაციაა, რომ ეფექტიანი შიდა აუდიტის უზრუნველსაყოფად ხელმძღვანელობამ მხარი უნდა დაუჭიროს შიდა აუდიტის მუშაობას. ამისთვის ერთ-ერთ საშუალებაა შიდა აუდიტის დეპარტამენტმა და მენეჯმენტმა ითანამშრომლონ, რათა უზრუნველყოფილი იქნეს დეპარტამენტის ისეთი პოზიციონირება, რომ შესრულებული სამუშაოები დაიგეგმოს იმგვარად, რომ ისინი შეესაბამებოდეს კომპანიის მიზნებსა და ამოცანებს, მოიცავდეს თანამშრომლობას ხელმძღვანელობასთან, უზრუნველყოფდეს აუდიტის ხელმისაწვდომი რესურსების მაქსიმალურ ათვისებას და შიდა აუდიტორთა პროფესიულ განვითარებას. გარდა ამისა, მენეჯმენტის მხარდაჭერის უზრუნველსაყოფად, მათ აუდიტის დეპარტამენტთან ერთად უნდა შეიმუშაონ თანამშრომლობის წესდება, რომელიც ხელმძღვანელობას შიდა აუდიტორებისთვის საჭირო მხარდაჭერის აღმოჩენის ვალდებულებას დააკისრებს. ეს მნიშვნელოვანია, ვინაიდან უზრუნველყოფს, რომ მენეჯმენტის ყოველი ახალი გადაწყვეტილება მიმართული იყოს შიდა აუდიტორთა საქმიანობის მხარდაჭერისკენ. ამის შესახებ აღნიშნულია სამხრეთ აფრიკის, კერძოდ, იოჰანესბურგის უნივერსიტეტის მეცნიერების (Ackermann & Marx 2016) ნაშრომშიც, რომლებიც ამტკიცებენ, რომ შიდა აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულებას არსებითი მნიშვნელობა აქვს შიდა აუდიტის ეფექტიანობისთვის. ისინი ასევე აღნიშნავენ, რომ აუდიტის მიგნებები და რეკომენდაციები ვერ შეასრულებს იმ მიზანს, რისთვისაც ისინი შეიქმნა, თუ კომპანიის ხელმძღვანელობა არ იქნება განწყობილი ამ რეკომენდაციების შესასრულებლად. აქედან გამომდინარე, წინამდებარე კვლევაში რეკომენდებულია, რომ საქართველოში არსებულმა ყველა კომპანიამ შიდა აუდიტორებს აუდიტორული შემოწმების დროს საჭირო მხარდაჭერა აღმოუჩინონ და უზრუნველყონ მათი რეკომენდაციების შესრულება.

მენეჯმენტის მიერ გამოჩენილი მხარდაჭერა ძალიან მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორული პროცესის დროს. აქედან გამომდინარე, გამოკითხვის ერთ-ერთი



მიზანი იყო იმის გარკვევა, ესმით თუ არა შიდა აუდიტორებს, რას ნიშნავს მხარდაჭერა ხელმძღვანელობის მხრიდან შიდა აუდიტის დროს. განმარტებიდან, რომელიც თითოეულმა გამოკითხულმა გააკეთა, შესაძლოა შემდეგი დასკვნის გამოტანა: ყველა გამოკითხულს ესმოდა, რას ნიშნავს შიდა აუდიტის დროს ხელმძღვანელობის მხარდაჭერა. გამოკითხულების აზრით, მენეჯმენტის მხარდაჭერა გულისხმობს ისეთ ხელმძღვანელობას, რომელიც ავლენს პრინციპულობას დამოუკიდებელი და ობიექტური შიდა აუდიტის უზრუნველყოფის საკითხში. მათი თქმით, ერთ-ერთი საშუალება, რომლის მეშვეობითაც ხელმძღვანელობას შეუძლია მხარდაჭერის გამოხატვა შიდა აუდიტორების მიმართ, მათთვის აუდიტორული შემოწმებისთვის მოთხოვნილი ყველა დოკუმენტის გადაცემა, აუდიტორულ პროცესში ჩაურევლობა და შიდა აუდიტის რეკომენდაციების შესრულებაა.

ცხრილი 2: სარგებლობენ თუ არა შიდა აუდიტორები ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით საქართველოში

სარგებლობთ თუ არა ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით შიდა აუდიტორული საქმიანობის დროს?	გამოკითხულთა რაოდენობა	პროცენტი (%)
დიახ	72	60%
არა	48	40%

როგორც ზემოთ მოცემული ცხრილიდან ჩანს, 72-მა გამოკითხულმა შიდა აუდიტორმა უპასუხა, რომ სარგებლობს ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით. მათი პასუხი ხელმძღვანელობის მიერ მხარდაჭერასთან დაკავშირებით იყო, რომ მენეჯმენტმა დროულად გადასცეს ყველა მოთხოვნილი დოკუმენტი. მენეჯმენტი ასევე მზად იყო აუდიტორთათვის საჭირო განმარტებების გასაკეთებლად, რაც მათ კომპანიის ფინანსური ანგარიშგების სიღრმისეული შიდა აუდიტის ჩატარების შესაძლებლობას მისცემდა. გარდა ამისა, 48 შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ ხელმძღვანელობა არასოდეს ერეოდა შიდა აუდიტორულ საქმიანობაში და მათ საშუალებას აძლევდნენ, დამოუკიდებელი და ობიექტური შიდა აუდიტორული

შემოწმება ჩაეტარებინათ. შესაბამისად, მათ მიერ გაკეთებული დასკვნები და რეკომენდაციები, რომლებიც საბოლოო შიდა აუდიტორულ დასკვნაში შეიტანეს, დამკვეთი ორგანიზაციის ქეშმარიტ და ობიექტურ სურათს წარმოადგენდა.

მეორე მხრივ, როგორც ზემოთ მოცემული ცხრილიდან ჩანს, 48 გამოკითხულმა შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ არასოდეს უსარგებლიათ მხარდაჭერით დამკვეთი ორგანიზაციის ხელმძღვანელებისგან. 12-მა შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ მენეჯმენტი შიდა აუდიტის პროცესში ჩარევას ცდილობდა.

ხუთმა შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ არასოდეს მიუღიათ მეტად საჭირო მხარდაჭერა დამკვეთი ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მხრიდან. მიუხედავად იმისა, რომ მენეჯმენტს არასოდეს უცდია, ეიძულებინა ისინი, რომ შეეცვალათ შიდა აუდიტის შედეგები, ხუთმა გამოკითხულმა განაცხადა, რომ ხელმძღვანელობამ მათ არ გადასცა ზოგიერთი საჭირო დოკუმენტი. გარდა ამისა, მათ ასევე განაცხადეს, რომ მოთხოვნილი დოკუმენტაციის გადაცემის შემთხვევაშიც კი დოკუმენტების გადაცემა უმეტესად დაგვიანებით ხდებოდა.

მენეჯმენტის მხარდაჭერის მნიშვნელოვანი ასპექტია ინფორმაციაზე დაშვება. მისი მიზანი იყო, დაედგინა, ჰქონდა თუ არა სრული წვდომა შიდა აუდიტორს ყველა ფინანსურ ანგარიშგებაზე იმისათვის, რომ მათზე რისკების ზემოქმედება განესაზღვრა. 80%-მა განაცხადა, რომ მათ სრული წვდომა ჰქონდათ, ხოლო 20%-ის თქმით, მათ სრული წვდომა არასოდეს ჰქონიათ. აღნიშნული ინფორმაციიდან ნათელი გახდა, რომ შიდა აუდიტორებისთვის, რომლებიც ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტორულ შემოწმებას ატარებდნენ, აუცილებელი იყო სრული წვდომის მინიჭება ფინანსურ ანგარიშგებებზე იმისათვის, რომ განესაზღვრათ რისკების ზემოქმედება.

მნიშვნელოვანია, აღინიშნოს, რომ სხვადასხვა მკვლევრმა აჩვენა, რამდენად მნიშვნელოვან ფუნქციას ასრულებს შიდა აუდიტი კომპანიის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული რისკების მართვაში. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტორს სრული წვდომა უნდა მიეცეს ყველა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და მიეცეს თავისუფლება, განსაზღვროს ამ ანგარიშგებებთან დაკავშირებული ყველა რისკი. შესაბამისად, რისკების მართვასთან დაკავშირებით ქართველ შიდა აუდიტორებთან დასმული კითხვა, ჰქონდათ თუ არა მინიჭებული დირექტორთა საბჭოს და

ხელმძღვანელობის მიერ სრული წვდომა ფინანსურ ანგარიშგებებზე და სრული თავისუფლება, რომ გამოველინათ ამ ანგარიშგებებთან დაკავშირებული ყველა რისკი.

გამოკითხვის შედეგებიდან გამოვლინდა რომ საქართველოს სხვადასხვა კომპანიაში მომუშავე აუდიტორების 80%- თვლიდა რომ ფინანსურ ანგარიშგებებზე წვდომის შეზღუდვა 5 ქულიანი შკალიდან მხოლოდ 2 ქულას იმსახურებდა (1 ნაკლებად მნიშვნელოვანი 5 ძალიან მნიშვნელოვანი), რადგან მენეჯმენტი თვლიდა რომ ფინანსური ანგარიშგების შიდა აუდიტი მნიშვნელოვანია ისეთი რისკების გამოსავლენად, რომლებმაც შეიძლება ამ ანგარიშგებებზე მოახდინოს ზეგავლენა და რომლებიც ეხმარება რისკების გამომწვევი მიზეზების დადგენასა და რეკომენდაციების გაცემაში სამომავლო პრობლემების აღმოსაფხვრელად. მეორე მხრივ, გამოკითხულთა 20%-მა ფინანსური ანგარიშგებებზე სრული დაშვების პრობლემა 3 ქულიანი შკალით შეაფასა შესაბამისად, მათთვის რთული იყო იმ რისკების განსაზღვრა, რომლებსაც შეიძლება გავლენა მოეხდინათ კომპანიის ყველა ფინანსურ ანგარიშგებაზე და განესაზღვრათ სამომავლო პრობლემების პრევენციის გზები.

#### შიდა აუდიტორული დასკვნის ხარისხი

აუდიტორული დასკვნა მნიშვნელოვანია აუდიტორისა და დამკვეთი ორგანიზაციისთვის, ვინაიდან ის აუდიტის პროცესის საბოლოო პროდუქტია. პროცესების დასრულების შემდეგ აუდიტორი აუდიტის შედეგებს დასკვნითი ანგარიშის სახით აცნობს შესაბამისი უფლებამოსილების მქონე პირებს, როგორებიცაა, მაგალითად, აქციონერები და დირექტორთა საბჭო. აქედან გამომდინარე, აუდიტორული დასკვნა აუდიტორული შემოწმების პროცესის დასრულებას მოასწავებს და ამ პროცესის საბოლოო პროდუქტად მიიჩნევა. დასკვნა მნიშვნელოვანია, რამდენადაც შეიცავს აუდიტორის მოსაზრებას აუდიტორულ შემოწმებას დაქვემდებარებულ ფინანსურ ანგარიშგებებთან დაკავშირებით, კერძოდ, ასახავს თუ არა ისინი სამართლიან და სანდო წარმოდგენას კომპანიის საქმიანობის შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. დასკვნითი ანგარიში

მნიშვნელოვანია, ვინაიდან დირექტორთა საბჭოს გონივრულ გარანტიას აძლევს იმის შესახებ, რომ კომპანიის ფინანსური ანგარიშგებები არ შეიცავს თაღლითობას და შეცდომებს. დასკვნა ასევე მნიშვნელოვანია იმის გამო, რომ თუ აუდიტორს ეჭვი ეპარება ტრანზაქციების ნამდვილობაში ან შენიშვნები აქვს გარკვეულ საკითხთან დაკავშირებით, ამას სწორედ საბოლოო ანგარიშში უთითებს. აუდიტორული დასკვნის უპირატესობების გათვალისწინებით, წინამდებარე კვლევისთვის მნიშვნელოვანი იყო იმის დადგენა, იცავდნენ თუ არა აუდიტორები საქართველოში აუდიტორული დასკვნის შემუშავების ყველა სტანდარტს და საუკეთესო პრაქტიკას.

პირველი საკითხი აუდიტორული დასკვნის ხარისხთან დაკავშირებით, რომელიც შესწავლას მოითხოვდა, იყო ასეთი: არსებობს თუ არა კონკრეტული საშუალება, რომლის მეშვეობითაც შიდა აუდიტორები საქართველოში (განსხვავებით სხვა რეგიონებისგან) უზრუნველყოფდნენ ობიექტურობას, სიცხადეს, სიზუსტეს, ლაკონიურობასა და დროულობას ამ პოზიციაზე მუშაობის განმავლობაში. ყველა გამოსაკითხმა პირმა განაცხადა, რომ შიდა აუდიტორებისთვის არ არსებობს რაიმე კონკრეტული მეთოდი ობიექტურობის, სიზუსტის, სიცხადის და დროულობის უზრუნველსაყოფად, რომელიც განსხვავდებოდა სხვა ქვეყნებში გამოყენებული მეთოდებისაგან. ნაცვლად ამისა, მათ განაცხადეს, რომ იყენებენ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) მიერ განსაზღვრულ სტანდარტებს.

მეორე საკითხი, რომლის შესწავლასაც კვლევა ისახავდა მიზნად, იყო კომპონენტები, რომლებიც შიდა აუდიტორებმა ჩართეს თავიანთ საბოლოო აუდიტორულ დასკვნებში. ამ საკითხთან დაკავშირებით, აუდიტორებთან დასმული კითხვა, უზრუნველყვეს თუ არა შიდა აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტის (5 C) შეტანა თავიანთ აუდიტორულ დასკვნებში. 72-მა გამოკითხულმა უპასუხა, რომ მათ პრაქტიკაში აუდიტორული დასკვნები იყო შედგენილი ამ მოთხოვნების შესაბამისად. 36-მა გამოკითხულმა კი განაცხადა, რომ მათი დასკვნები შიდა აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტიდან (5 C) ყველას არ შეიცავდა, ხოლო 12 გამოკითხულს არ ჰქონდა ინფორმაცია თუ რას ნიშნავს შიდა აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტი (5 C, რომელიც დეტალურად პირველ თავში არის განმარტებული).

ამგვარი შედეგებიდან გამომდინარე, კვლევით დადგინდა, რომ არსებობს ხარვეზი ხარისხიანი აუდიტორული დასკვნის კომპონენტების გააზრებასთან

დაკავშირებით. სავარაუდოა, რომ გამოკითხულ შიდა აუდიტორთა გარკვეულ ნაწილს სრულად არ ესმოდა აუდიტორული დასკვნის ხუთი კომპონენტის მნიშვნელობა. შესაბამისად, შიდა აუდიტორთა შემაჯამებელი ანგარიშების მნიშვნელოვანი ნაწილი არ შეიძლება ყოვლისმომცველ ან მაღალი ხარისხის დასკვნად ჩაითვალოს, რამაც შეიძლება დამაზიანებელი გავლენა იქონიოს კომპანიაზე. ასევე, ამგვარ ანგარიშებზე არ შეიძლება ითქვას, რომ ორგანიზაციის საქმიანობის შედეგების და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ სამართლიან და სანდო წარმოდგენას ქმნიან. შედეგად, თუ ინვესტორები დაადგენენ, რომ აუდიტორული დასკვნები არ მოიცავს ყველა საჭირო კომპონენტს, მათ შეიძლება მიიჩნიონ, რომ მთლიანი შიდა აუდიტი შესრულდა არადაამაკმაყოფილებლად. შესაბამისად, მათ შეიძლება აღარ მოინდომონ მსგავს კომპანიასთან მომავალი ურთიერთობის გაგრძელება, ვინაიდან არ ექნებათ გამჭვირვალე ინფორმაცია კომპანიის რეალური ფინანსური მდგომარეობის შესახებ. ამგვარად, გაიცა რეკომენდაცია, რომ ქართულ კომპანიებში დასაქმებული შიდა აუდიტორები გაცნობოდნენ შიდა აუდიტის 5 კომპონენტს (5 C) და ისინი დასკვნებში შეეტანათ. ეს მნიშვნელოვანია, რადგან უზრუნველყოფს ანგარიშის ყოვლისმომცველობას და ასახავს ხარისხიანი აუდიტის საუკეთესო პრაქტიკას.

ცხრილი 3: ყოველთვის მოიცავს თუ არა შიდა აუდიტორული დასკვნები ხუთივე კომპონენტს (5 C)?

ყოველთვის მოიცავს თუ არა შიდა აუდიტორული დასკვნები ხუთივე კომპონენტს (5 C)?	გამოკითხულთა რაოდენობა	პროცენტი (%)
დიახ	72	60%
ნაწილობრივ	36	30%
5 C-დან არც ერთს შეიცავს	12	10%

### შიდა აუდიტი და შიდა კონტროლი ( Internal Audit and Internal Control)

შიდა აუდიტორულ შემოწმებას აუდიტორები შიდა კონტროლის მექანიზმებზე დაყრდნობით ახორციელებენ იმ მიზნით, რომ განსაზღვრონ,

რამდენად არსებობს და რამდენად წარმატებით მუშაობს მართვის კონტროლის შემდეგი 5 (ხუთი) ელემენტი ანუ კომპონენტი კომპანიაში:



იმ შემთხვევაში, თუ კონტროლის ელემენტები არ მუშაობს, შიდა აუდიტორი წარადგენს არსებული მდგომარეობის გამოსწორების რეკომენდაციებსა და წინადადებებს.

აღნიშნული საკითხის კვლევის მიზნებიდან გამომდინარე მომზადდა ტესტ-შეკითხვები იმის დასადგენად, რამდენად ეფექტიანად ახორციელებდნენ საქართველოში შიდა აუდიტორები მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, რაც კომპანიას დაეხმარებოდა ხუთი ზუსტი მიზნის მიღწევაში და რომლებიც მოიცავს აქტივების უსაფრთხოების დაცვას, რეგულაციებთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობას, მუშაობის ეფექტიანობას და ფინანსური და მმართველობითი ანგარიშგების სანდოობას. ასევე მნიშვნელოვანი იყო იმ ფაქტის ტესტირება თუ რამდენად იცოდნენ/იცავდნენ შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის მოთხოვნებს (მოთხოვნები აღწერილია პირველ თავში).

კითხვა:

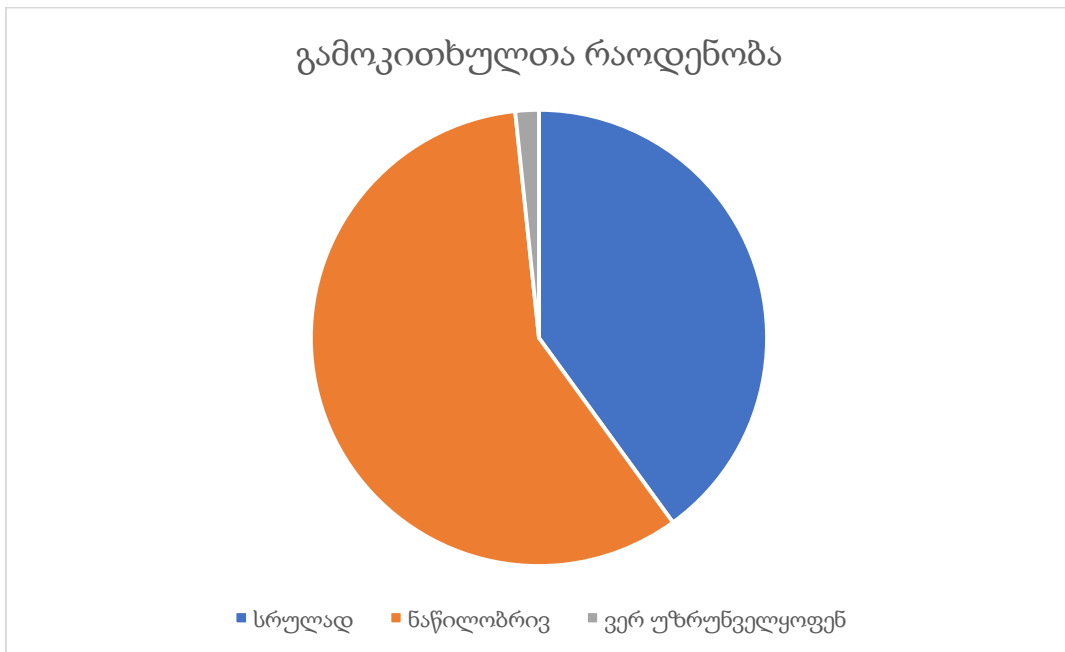
თქვენი აზრით რამდენად ეფექტიანად უზრუნველყოფენ საქართველოში შიდა აუდიტორები მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, როგორც ეს მოითხოვება შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ?

ცხრილი 4

შიდა აუდიტის ჩატრების ეფექტიანობა

თქვენი აზრით რამდენად ეფექტიანად უზრუნველყოფენ საქართველოში შიდა აუდიტორები მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, როგორც ეს მოითხოვება შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ?	გამოკითხულთა რაოდენობა	პროცენტი (%)
სრულად	48	40%
ნაწილობრივ	70	58%
ვერ უზრუნველყოფენ	2	2

თვალსაჩონებისათვის წარმოდგენილია დიაგრამა 8



ტესტების შედეგებმა აჩვენა, რომ გამოკითხული შიდა აუდიტორებიდან 48 ანუ 40% აფასებს, რომ შიდა აუდიტორები ასრულებენ მათზე დაკისრებულ მოვალეობას მხოლოდ ნაწილობრივ, რადგან არსებობს გარკვეული შეზღუდვები მენეჯმენტის მხრიდან. გამოკითხულთა უმეტესობის აზრით შიდა აუდიტის მიერ სამუშაოს შესრულება მხოლოდ ნაწილობრივ აკმაყოფილებს შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მოთხოვნებს.

შიდა აუდიტის მუშაობის შეფასებისთვის მეორე კრიტერიუმად კვლევის მიზნებისათვის შერჩეული იყო კითხვა იმის შესახებ, რამდენად არის დანერგილი საქართველოში აუდიტის რისკებზე ორიენტირებული მიდგომა, რომლის ძირითადი მიზანია იმ რისკების შეფასება და ანალიზი, რომელიც კომპანიას შეიძლება ჰქონდეს საქმიანობიდან გამომდინარე. ეს მიდგომა შიდა აუდიტს საშუალებას აძლევს ზუსტად და გამჭვირვალედ შეაფასოს რისკები, ხოლო კომპანიის მენეჯმენტს შეუძლია სწორი კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება ამ რისკების თავიდან ასაცილებლად.

შესაბამისად, მნიშვნელოვანია რომ საქართველოშიც შიდა აუდიტი ტარდებოდეს რისკზე ორიენტირებული მიდგომით და არა კონტროლზე ორიენტირებით.

ტესტების შედეგების მიხედვით მხოლოდ რესპოდენტების 10 % უპასუხა რომ მათ პრაქტიკაში რისკზე ორიენტირებული მიდგომა სრულად დანერგილია. გამოკითხულთა უმეტესობა 60% აღნიშნავს რომ ეს მეთოდი დანერგვის პროცესშია, ხოლო 30% აზრით მეთოდოლოგია ნაწილობრივ დანერგილია ქართულ კომპანიებში.

შიდა აუდიტის პროცედურა და ტექნიკა

შიდა აუდიტის პროცედურასთან და ტექნიკასთან დაკავშირებით საინტერესო იყო, იყენებდნენ თუ არა საქართველოში შიდა აუდიტორები შიდა აუდიტორული შემოწმების სპეციფიკურ პროცედურებსა და ტექნიკას. ამ შეკითხვაზე პასუხები მითითებულია ქვემოთ მოცემულ ცხრილში:



ცხრილი 5: იყენებენ თუ არა აუდიტორები სპეციფიკურ შიდა აუდიტორულ პროცედურებს, რომელიც არ არის გათვალისწინებული შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ?

იყენებენ თუ არა აუდიტორები სპეციფიკურ შიდა აუდიტორულ პროცედურებს, რომელიც არ არის გათვალისწინებული შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ?	გამოკითხულთა რაოდენობა	პროცენტი (%)
დიახ	120	100%
არა	0	0%
სულ	120	100%

როგორც ზემოთ მოცემული ცხრილიდან ჩანს, ყველა გამოკითხულმა პირმა განაცხადა, რომ არ არსებობს სპეციფიკური შიდა აუდიტორული პროცედურები და ტექნიკა საქართველოსთვის. ამის ნაცვლად, შიდა აუდიტორები იყენებენ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გლობალურად დამტკიცებულ შიდა აუდიტორულ პროცედურებსა და ტექნიკას.

### 3.3 კვლევის შედეგებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები და მათი გამოყენების პერსპექტივა

შიდა აუდიტთან დაკავშირებული კვლევის შედეგების დაჯგუფების შედეგად გამოიკვეთა ის საკითხები, რომელიც საქართველოში დასაქმებული აუდიტორების თვალსაზრისით პრობლემური იყო შიდა აუდიტის ორგანიზების პროცესში.

კვლევის მიზნებისათვის შერჩეული იქნა იმ საკითხების ჩამონათვალი, რომელიც არსებითად მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის ორგანიზაციის კუთხით. კერძოდ, განისაზღვრა შემდეგი ხუთი საკითხი:

- ✓ თანამშრომლების არასაკმარისი ცოდნა და გამოცდილება;
- ✓ აუდიტისათვის საჭირო ინფორმაციის არქონა;

- ✓ მენეჯმენტის ინეტერესის დაბალი დონე;
- ✓ საჭირო ინფორმაციაზე დაშვების შეზღუდვა;
- ✓ დამატებითი ხარჯების საჭიროება.

თითოეული შერჩეული საკითხისთვის კატეგორიის მისანიჭებლად განისაზღვრა 5 ქულიანი სისტემა, კრძოდ:

- ✓ საკითხი უმნიშვნელოა - 1 ქულა
- ✓ საკითხი ნაკლებად მნიშვნელოვანია - 2 ქულა
- ✓ საკითხი საშუალოდ მნიშვნელოვანია - 3 ქულა
- ✓ საკითხი მნიშვნელოვანია - 4 ქულა
- ✓ საკითხი ძალიან მნიშვნელოვანია - 5 ქულა.

კომპანიაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის გამოწვევების შესახებ რესპოდენტების გამოკითხვის შედეგები, წარმოდგენილია ცხრილის სახით.

#### ცხრილი 6

შიდა აუდიტის ორგანიზაციის 5 მნიშველოვანი საკითხი

შიდა აუდიტის ორგანიზაციის 5 საკითხი	%	%	%	%	%	სულ
1. თანამშრომლების არასაკმრისი ცოდნა და გამოცდილება	0	12	18	30	38	100
2, აუდიტისათვის საჭირო ინფორმაციის არქონა	6	12	38	22	22	100
3. მენეჯმენტის ინეტერესის დაბალი დონე	0	10	24	28	38	100
4. საჭირო ინფორმაციაზე დაშვების შეზღუდვა	16	10	30	16	28	100
5. დამატებითი ხარჯების საჭიროება	10	36	30	10	14	100

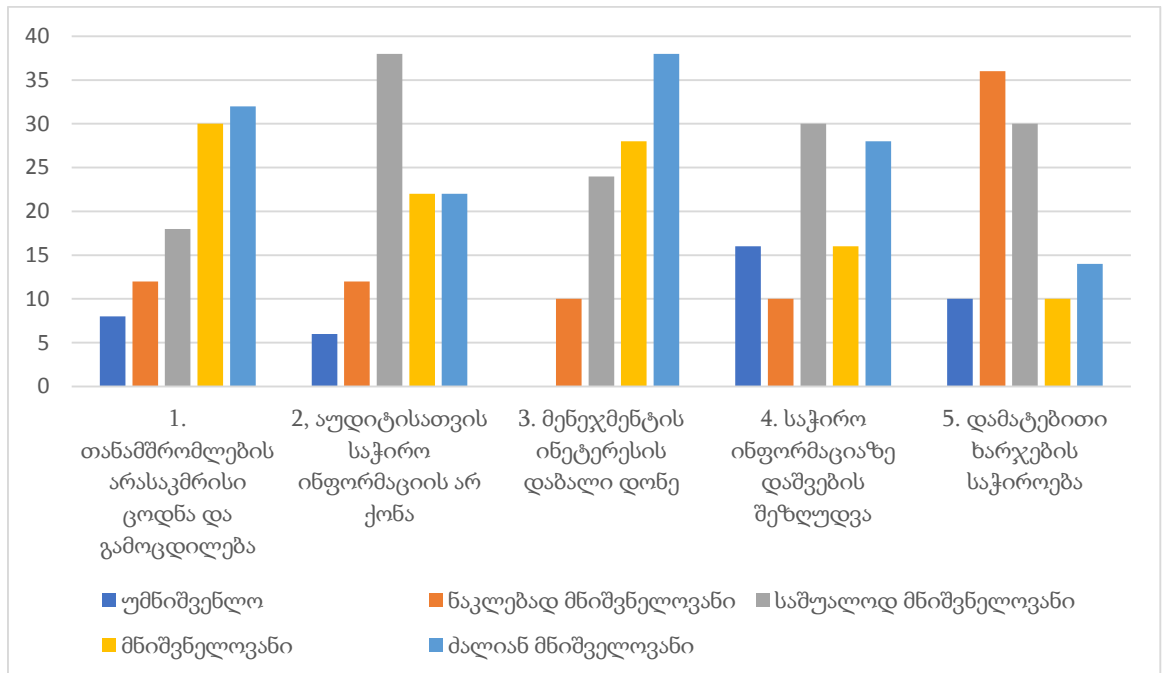
ცხრილის მონაცემების ანალიზმა აჩვენა, რომ გამოკითხული რესპოდენტების 40 პროცენტმა შიდა აუდიტის ორგანიზაციის ყველაზე მნიშვნელოვან გამოწვევად

მიიჩნია მენეჯმენტის ინტერესის დაბალი დონე და შეაფასა 5 ქულით „ძალიან მნიშვნელოვანია“ შეფასებით.

კომპანიაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის გამოწვევების შესახებ რესპოდენტების გამოკითხვის შედეგები, წარმოდგენილია დიაგრამის სახითაც.

### დიაგრამა 9

შიდა აუდიტის ორგანიზების მნიშვნელოვანი საკითხები



როგორც დიაგრამიდან ჩანს, აუდიტორებს შეფასებისას თითოეული კატეგორიის მიმართ საკმაოდ განსხვავებული დამოკიდებულება ჰქონდათ. მაგრამ უნდა გამოირჩეს მაჩვენებელი - მენეჯმენტის დაინტერესების დაბალი დონე, რომელმაც ყველაზე მეტი 5 ქულა დააგროვა, რაც იმაზე მეტყველებს, რომ საქართველოში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის მთავარ დაბრკოლებას წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ მენეჯმენტი არ არის დაინტერესებული, რომ შიდა აუდიტი საერთოდ ჩატარდეს, ან ჩატარდეს ეფექტიანად.

### ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის გაუმჯობესების მიმართულებები

კვლევის შედეგების ანალიზმა აჩვენა, რომ ყველა რესპოდენტი აცნობიერებს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის მნიშვნელობას წარმატებული აუდიტორული შემოწმების უზრუნველყოფაში. ისინი თანხმდებიან, რომ შიდა აუდიტორი უნდა

იყოს დამოუკიდებელი, ვინაიდან ეს შესაძლებლობას მისცემს, ჩაატაროს ობიექტური აუდიტორული შემოწმება და წარმოადგინოს საბოლოო სანდო აუდიტორული ანგარიში. გამოკითხულმა პირებმა სხვადასხვა რეკომენდაცია წარმოადგინეს, რაც მათი აზრით, დამკვეთი ორგანიზაციის აუდიტორს დამოუკიდებლობის მოპოვებაში დაეხმარება და, შესაბამისად, შეძლებს დამოუკიდებელი და ობიექტური აუდიტორული შემოწმების ჩატარებას. გამოკითხულთა ნაწილმა გამოთქვა მოსაზრება, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის მისაღწევად, შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულები უნდა იყვნენ უშუალოდ დირექტორთა საბჭოს ან საბჭოს ქვეკომიტეტის წინაშე, შიდა აუდიტორებმა ანგარიში არ უნდა წარუდგინონ დამკვეთი კომპანიის ხელმძღვანელობას, გარდა ადმინისტრაციული მიზნებისა. მიზეზი, თუ რატომ არ შეიძლება მენეჯერებისთვის ანგარიშის წარდგენა, არის ის, რომ შეიძლება ინტერესთა შეუთავსებლობა გამოიწვიოს და, დიდი ალბათობით, ისინი შიდა აუდიტორებს აიძულებენ, რომ მათ სასარგებლოდ ჩაატარონ აუდიტორული შემოწმება და მოამზადონ მათთვის ხელსაყრელი საბოლოო დასკვნა. ერთ-ერთი რესპოდენტის კომენტარის მიხედვით, დირექტორის უშუალო დაქვემდებარებაში არსებული შიდა აუდიტის სამსახური მხოლოდ კონტროლის ფუნქციას ასრულებს და შიდა აუდიტის ფუნქცია მხოლოდ ფორმალურად აქვს მინიჭებული.

კვლევის შედეგებით გამოვლინდა, რომ გამოკითხულთა უმრავლესობა აცნობიერებს, რომ სამუშაოს შესრულებისას შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის შესანარჩუნებლად, მათ უნდა დაიცვან შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის სტანდარტი #1111, რომლის თანახმადაც, შიდა აუდიტორებს უნდა ჰქონდეთ დირექტორთა საბჭოსთან პირდაპირი კომუნიკაციის შესაძლებლობა. მათივე თქმით, ამის მიზეზი ისაა, რომ კომპანიის დირექტორთა საბჭოსთან პირდაპირი და ქმედითი ანგარიშვალდებულებითი ურთიერთობა შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას მისცემს, პირდაპირი კომუნიკაცია ჰქონდეთ დირექტორთა საბჭოსთან და აუხსნან ის სიძნელები, რაც შეიძლება აუდიტის მიმდინარეობისას წარმოიქმნას და რამაც შეიძლება ხელი შეუშალოს დამოუკიდებელი და ობიექტური აუდიტორული შემოწმების ჩატარებაში, რომელსაც

შემდგომში კომპანიის მენეჯმენტი უნდა დაეყრდნოს კრიტიკული ორგანიზაციული გადაწყვეტილებების მიღებისას.

დირექტორთა საბჭოსთან პირდაპირი და ქმედითი კომუნიკაცია შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას მისცემს, ცალკე შეხვედრები გამართონ დირექტორთა საბჭოს აუდიტის კომიტეტთან კომპანიის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობის დასწრების გარეშე და საჭიროების შემთხვევაში სენსიტიური და კრიტიკული საკითხები განიხილონ.

შიდა აუდიტი კომპანიას ხელს უწყობს ფინანსური სტაბილურობისა და ოპერაციული ეფექტიანობისა და ეფექტიანობის შენარჩუნებაში. კომპანიას ეხმარება აქტივების უსაფრთხოების უზრუნველყოფაში. ამასთან, იგი უზრუნველყოფს დამოუკიდებლობის გარანტიებს, რომ კომპანიის მმართველობა, რისკების მართვა და შიდა კონტროლის პროცესები მაქსიმალურად ეფექტიანად მუშაობდეს. სამხრეთ აფრიკელი მკვლევრების (Barac & VanStaden 2009) აზრით, შიდა აუდიტი ორგანიზაციას ასევე ეხმარება ოპერაციულ პროცესებსა და აღსასრულებლად შემუშავებულ პროცესებს შორის შეუსაბამობების გამოვლენაში. იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტორი აღმოაჩენს შეუსაბამობებს, შეუძლია სიტუაციის გამოსწორების მიზნით, კონსულტაცია გაუწიოს ხელმძღვანელობას გასატარებელი ღონისძიებებისა და განსახორციელებელი პროცესების შესახებ.

მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტორმა იცოდეს ის სტანდარტები და მოთხოვნები, რომელიც შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ არის გამოქვეყნებული ერთი მხრივ იმისათვის, რომ თავისი საქმიანობის დამოუკიდებლად წარმართვა შეძლოს და მეორე მხრივ მნიშვნელოვანია, რომ კომპანიის მენეჯმენტს ესმოდეს შიდა აუდიტის საჭიროება კომპანიის მიზნების განსახორციელებად და დამოუკიდებელი აუდიტორის ობიექტური დასკვნის მნიშვნელობა, დაინტერესებული პირებისათვის.

**მენეჯმენტის მხარდაჭერის პოლიტიკის გაუმჯობესების მიმართულებები**  
კვლევის შედეგების ანალიზის მნიშვნელოვანი კრიტერიუმი იყო:

- ✓ რა ინფორმაცია ჰქონდათ შიდა აუდიტორებს მენეჯმენტის მხარდაჭერასთან დაკავშირებით;
- ✓ რეალურად რა სახის მხარდაჭერას ახორციელებდა მენეჯმენტი;

✓ რა იყო გამოსასწორებელი ამ მიმართულებით.

კვლევის დროს გამოკითხულებს შეეძლოთ შეეთავაზებინათ ის ცვლილებები, რომელთა განხორციელებაც სურდათ შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს, ხელმძღვანელობის მხარდაჭერასთან დაკავშირებით. კვლევის შედეგების ანალიზით დადგინდა, რომ აუდიტორებს ესმოდათ რას ნიშნავდა მენეჯმენტის მხარდაჭერა, რომ ეს იყო აუდიტის პროცესის მხარდაჭერა, შესაბამისი რესურსების გამოყოფით და საჭირო ინფორმაციის დროულად და სრულფასოვნად მიწოდებით.

კვლევის პასუხების მიხედვით, აღმოჩნდა, რომ შიდა აუდიტორები აუდიტორული საქმიანობის პროცესში სარგებლობდნენ ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით, თუმცა დახმარება უმეტესად გამოიხატებოდა ადმინისტრაციულ საკითხებში მხარდაჭერაში. დაფიქსირდა ისეთი შემთხვევებიც, როდესაც მენეჯერები მხოლოდ სიტყვიერად გამოხატავდნენ დახმარების სურვილს ნებისმიერ საკითხთან დაკავშირებით. გამოკითხულთა მცირე ნაწილმა განაცხადა, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს, მათ არასოდეს უსარგებლიათ ხელმძღვანელობის მხრიდან მხარდაჭერით. კვლევის შედეგის მიხედვით შეიძლება გაკეთდეს დაკვნა, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმების საქმიანობის მხარდაჭერის ნაცვლად, დამკვეთი ორგანიზაციების ხელმძღვანელობა ცდილობენ შიდა აუდიტის ფუნქციების დაკნინებას. მენეჯმენტი სხვადასხვა გზით ცდილობდა მათთვის საქმიანობაში ხელის შეშლას. ტესტების შედეგებით ჩამოყალიბდა მოსაზრება, რომ ხელმძღვანელობამ ობიექტური და დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმების მიღწევის მიზნით უნდა გამოავლინოს პრინციპულობა, რომ მენეჯმენტს შეუძლია უზრუნველყოს ობიექტური შიდა აუდიტი შიდა აუდიტორთა სამსახურისთვის მაქსიმალური დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფით.

მნიშვნელოვანი ფაქტორი, რის გამოც მენეჯმენტისგან მხარდაჭერა არ ხორციელდება შიდა აუდიტის ფუნქციის მნიშვნელობის არ ცოდნაა, რაც მნიშვნელოვნად აზიანებს შიდა აუდიტის პროცესის ეფექტიანობასა და ეფექტიანობას. გამოკითხული რესპოდენტები აღიარებდნენ, რომ უაღრესად მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის სამსახურის დანიშნულების შესახებ ცნობადობის ამაღლება დამკვეთი პირების ჯგუფებში.

## შიდა აუდიტისა და შიდა აუდიტის რისკების მართვის გუმჯობესების მიმსართულებები

შიდა აუდიტორის მიერ მომზადებული საბოლოო შიდა აუდიტორული დასკვნა კომპანიას ეხმარება მიაღწიოს იმ ოთხი უმთავრესი ამოცანის გადაწყვეტაში, რომელიც ყველა კომპანიის მიზანს წარმოადგენს. ესენია:

- კომპანიის აქტივების უსაფრთხოება;
- ოპერაციების ეფექტიანობა და ეფექტიანობა (შედეგიანობა);
- ფინანსური და მმართველობის ანგარიშგების სანდოობის უზრუნველყოფა;
- კანონმდებლობისა და რეგულაციების მოთხოვნებთან შესაბამისობა.

აუდიტორებს უნდა მიეცეთ თავისუფლება, ჩაატარონ მიუკერძოებელი და დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმება, რათა დაადგინონ, რამდენად არსებობს კომპანიაში მართვის კონტროლის ხუთი ელემენტი, განსაკუთრებით კი ის ელემენტები, რომელიც დაკავშირებულია ფინანსურ მართვასთან და მოიცავს რისკების შეფასებას, რისკებზე ორიენტირებულ კონტროლთან დაკავშირებულ საქმიანობას, კონტროლის გარემოს, ინფორმაციას, კომუნიკაციასა და მონიტორინგს. შიდა აუდიტის სამსახურმა დამოუკიდებლად უნდა შეაფასოს მართვის კონტროლის სისტემა.

რესპოდენტებმა უპასუხეს კითხვას იმ მიმართულებების შესახებ, რომლებშიც აუცილებელი იყო სიტუაციის გაუმჯობესება შიდა აუდიტის რისკების მართვის ასპექტთან დაკავშირებით. რესპოდენტმა შიდა აუდიტორმა განაცხადა, რომ შიდა აუდიტორების როლს რისკების მართვის საკითხში მათ კომპანიებში შიდა აუდიტორულ შემოწმებას სერიოზულად განიხილავდნენ მხოლოდ საბანკო სექტორის წარმომადგენლები და მსხვილი კომპანიის დირექტორთა საბჭოები. მათი თქმით, შიდა აუდიტის პროფესიული სტანდარტები შიდა აუდიტორებისგან მოითხოვს, აქტიური მონაწილეობა მიიღონ კომპანიის რისკების მართვის ეფექტიანობის შეფასებაში, მოცემულ შემთხვევაში - ფინანსური ანგარიშგებების მომზადებასთან დაკავშირებული რისკების მართვის ეფექტიანობის შეფასებაში. რესპოდენტ აუდიტორებს ასევე ჰქონდათ ინფორმაცია რომ რისკების

შესამცირებლად შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესში უნდა დაიცვან სარბინს-ოქსლის (SOX) 2002 წლის აქტის დებულებები; აღნიშნული აქტი არის რეგულაციების კრებული, რომელიც მოითხოვს ფინანსური ანგარიშგების შედგენისას პროცესების რისკების ვრცელ შეფასებას.

რესპოდენტების ცნობით, შიდა აუდიტორები მნიშვნელოვან როლს ასრულებდნენ რისკების მართვაში. მათ განაცხადეს, რომ მნიშვნელოვანი წვლილი შეაქვთ კომპანიის ფინანსური რისკების მართვაში და, შესაბამისად, შიდა აუდიტის პროცესში ფინანსური რისკების მართვის ფუნქციები მნიშვნელოვანია. რესპოდენტების ის ნაწილი, რომელთა კომპანიებშიც რისკებზე ორიენტირებული მიდგომები იყო დანერგილი და აქტიურად გამოყენებული, მუშაობდნენ ბანკებში. შესაბამისად, მათი საქმიანობა ექვემდებარებოდა კანონის მოთხოვნებს. ხოლო იმ კომპანიებში, სადაც მსგავსი მოთხოვნები კანონით არ იყო რეგლამენტირებული შიდა აუდიტის რისკზე ორიენტირებული მიდგომები იყო დანერგვის პროცესში, ან ფუნქციონირებდა ნაწილობრივ, ან საერთოდ არა.

რესპოდენტებს მნიშვნელოვნად მიაჩნდათ მენეჯმენტის პოზიციის ცვლილება რისკზე ორიენტირებული მეთოდის დანერგვასთან დაკავშირებით. კერძოდ, ცალკეული კომპანიის მენეჯმენტი უსარგებლოდ თვლიდა ამ მიდგომის გამოყენებისთვის დამატებითი რესურსების მობილიზებას. ამის საპირწონედ კი თანამშრომლების კეთილსინდისიერებას, პატიოსნებასა და მათზე დაკისრებული მოვალეობის პირნათლად შესრულების მაგალითებს იშველიებდა. აღნიშნული მიდგომა ერთი მხრივ, არასწორია კომპანიის მიზნებიდან გამომდინარე და მეორე მხრივ, ეწინააღმდეგება მომავალი აქციონერების ინტერესებს.



## დასკვნა

შიდა აუდიტის ორგანიზაციისა და მეთოდოლოგიის განვითარება განუხრელად არის დაკავშირებული კომპანიის საქმიანობაში მიმდინარე ცვლილებებთან, რის გამოც შიდა აუდიტის ბიზნესის განვითარების ახალ ტენდენციებთან სწრაფი ადაპტაცია გარდაუვალ აუცილებლობას წარმოადგენს.

ჩატარებული კვლევის შედეგების ანალიზმა აჩვენა რომ შიდა აუდიტთან დაკავშირებით ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პრობლემა საქართველოში არის ინფორმაციის ნაკლებობა. კერძოდ, კომპანიების მენეჯმენტს არ აქვს ინფორმაცია თუ რა სარგებლობა შეიძლება შიდა აუდიტმა კომპანიას მოუტანოს, შესაბამისად, ვერ ხედავენ შიდა აუდიტორის დაქირავების ან კომპანიაში შიდა აუდიტის სამსახურის შექმნის აუცილებლობას. ხშირ შემთხვევაში მენეჯმენტს ნაკლებად აქვს გააზრებული ის რისკ-ფაქტორები, რომელთა წინაშეც კომპანია დგას და რომელმაც საბოლოოდ შეიძლება გამოიწვიოს კომპანიის გაკოტრება ან დახურვა. გამოკითხული რესპოდენტების უმეტესი ნაწილი თანხმდება, რომ საჭიროა კომპანიების მენეჯმენტის ინფორმირება შიდა აუდიტის მნიშვნელობისა და იმ რისკ ფაქტორების შესახებ, რომელიც მენეჯმენტს ნაკლებად, ან საერთოდ არ აქვს გააზრებული. რესპოდენტების ინფორმაციით ზოგიერთი კომპანიის მენეჯმენტისთვის, მსგავსი სამსახურის ორგანიზება და მათთვის მხარდაჭერა, ზედმეტი მატერიალური და შრომითი რესურსის მობილიზებასთან არის დაკავშირებული და ამიტომ უარს ამბობენ.

შიდა აუდიტის საჭიროებასა და პოზიტიურ გავლენებზე ინფორმაციის მისაწოდებლად ინფორმაციის გაცვლის გარდა, შიდა აუდიტის დასაწერად რეკომენდებულია საკანონმდებლო ინიციატივის შემუშავება. კერძოდ, განსაზღვრული ზომითი კატეგორიის კომპანიებისთვის სასურველია სავალდებულო გახდეს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზება ან სხვა შიდა აუდიტორის მომსახურებით სარგებლობა დაქირავება, როგორც ეს საჯარო სექტორში გაკეთდა.

მნიშვნელოვანი ფაქტორია, ის რომ საკანონმდებლო ინიციატივების შემთხვევაში გათვალისწინებული იყოს ფორმალობის ფაქტორი, კერძოდ, გამოიკვეთა შემთხვევები, როდესაც კომპანიებს მიმდინარე პერიოდში ხელშეკრულება შიდა აუდიტორის მომსახურებაზე აქვთ, მაგრამ შიდა აუდიტორები

დაქირავებული ჰყავთ ფორმალურად. რეალურ დონეზე აუდიტის ჩატარება არ ხდება და არც რაიმე სახის რეკომენდაციების შემუშავება/დანერგვა არის მენეჯმენტის ინტერესის სფერო. ამიტომ საკანონმდებლო ინიციატივამ მაქსიმალურად უნდა უზრუნველყოს რეალური შიდა აუდიტის სამსახურის დანერგვის შესაძლებლობა და შეამციროს იმის რისკი, რომ კომპანიები ფორმალურად დაიქირავებენ შიდა აუდიტორებს.

შიდა აუდიტის ცნობიერების ამაღლების მიზნით რეკომენდებულია უნივერსიტეტების შესაბამისი მიმართულების სასწავლო პროგრამაში შიდა აუდიტის სასწავლო დისციპლინად აღიარება. ერთ-ერთი პირველი უმაღლესი სასწავლებელი, სადაც შიდა აუდიტის, როგორც არჩევითი დისციპლინის სწავლება ხორციელდება ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის აღრიცხვის, ანალიზისა და აუდიტის კათედრაა. მნიშვნელოვანია რომ სტუდენტები, რომლებიც მომავალში შესაბამის სექტორში დასაქმდებიან ექნებათ ცოდნა შიდა აუდიტის არსის, მნიშვნელობის, სარგებლიანობისა და საერთაშორისო პრაქტიკის, მოწინავე ქვეყნების გამოცდილების შესახებ,

ერთ-ერთი ფაქტორი, რომელიც საქართველოში კერძო სექტორში შიდა აუდიტის განვითარებას უშლის ხელს, ეს არის შიდა აუდიტის რევიზიასთან გაიგივება და მისთვის სადამსჯელო ფუნქციის მინიჭების მცდელობა. მსგავს შეფასებას კვლავ ინფორმირებულობის დაბალ დონესთან მივყავართ. აუცილებელია გაიმიჯნოს შიდა აუდიტის და შიდა კონტროლის სამსახურის ფუნქციები და მოვალეობები, რათა შიდა კონტროლის ფუნქციის მინიჭებით შიდა აუდიტის სამსახურის შესასრულებელი დავალებები შეცვლილი ან დაკნინებული არ იყოს.

წინამდებარე კვლევაში გამოიკვეთა, რომ შიდა აუდიტის ხარისხზე გავლენას სხვადასხვა ელემენტები ახდენს. ერთ-ერთი ასეთია ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა (OI). გამოკითხვის შედეგების ანალიზით დადგინდა, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებულება ძალზე მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის წარმატებისთვის. ასევე, გარდა იმისა, რომ კანონით სავალდებულოა აუდიტის დამოუკიდებლობა, არსებობს არაერთი უპირატესობა, რომელსაც კომპანიები დამოუკიდებელი აუდიტისგან იღებენ. ერთ-ერთი ასეთი უპირატესობა

დაკავშირებულია ბიზნეს პროცესების გაუმჯობესებასთან, დადგინდა, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელებს აუდიტის შედეგების გამოყენება შეუძლიათ შიდა პროცესების მუდმივი გაუმჯობესებისა და დახვეწის მიზნით. გარდა ამისა, ამ პროცესს დროთა განმავლობაში დიდი ოდენობით მატერიალური რესურსების დაზოგვა შეუძლია, რამდენადაც აუდიტი კომპანიას ეხმარება, გამოავლინოს ეკონომიკური რესურსების მიზანშეწონელი ხარჯვის შემთხვევები ან საქმიანობის ის მიმართულებები, რომლებშიც კომპანია ფინანსებს ჰკარგავს. შესაბამისად, დამოუკიდებელი აუდიტი ორგანიზაციისთვის მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი ხელს უწყობს იმ მიმართულებების გამოვლენას, რომლისთვისაც აუცილებელია გაძლიერებული შიდა კონტროლი. გარდა ამისა, კვლევამ აჩვენა, რომ დამოუკიდებელი აუდიტი მნიშვნელოვანია, რამდენადაც ხელს უწყობს კომპანიის შესახებ გამჭვირვალე და ზუსტი წარმოდგენის შექმნას. მკვლევრების ზამან გროფის და სხვა ავტორების (Zaman Groff, Di Pietra & Sitar 2016) თანახმად, დამოუკიდებელი აუდიტორები გვთავაზობენ ორგანიზაციის ღირებულების ნამდვილ და მკაფიო სურათს; ეს მნიშვნელოვანია, რამდენადაც კომპანიის არსებულ და პოტენციურ ინვესტორებს ინფორმირებული გადაწყვეტილების მიღებაში ეხმარება, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც გადაწყვეტილება კომპანიის აქციების შეძენას შეეხება. ბროკერების და ფინანსური ანალიტიკოსების უმეტესობა იყენებს დამოუკიდებელ აუდიტს იმისათვის, რომ დამკვეთს ინვესტიციების შესახებ რეკომენდაცია გაუწიონ. გარდა ამისა, დამოუკიდებელი აუდიტი მნიშვნელოვანია აქციონერთა და ინვესტორთა ინტერესების დაცვის თვალსაზრისითაც; დამოუკიდებელი შიდა აუდიტორები აქციონერებს იცავენ თაღლითობისა და ფინანსური დანაშაულებებისაგან, ასევე უზრუნველყოფენ აქციონერების ან იმ პარტნიორების ფინანსური ინტერესების უსაფრთხოების დაცვას, რომლებიც კომპანიის მართვასა და ყოველდღიურ საქმიანობაში არ მონაწილეობენ. ამავდროულად, დამოუკიდებელი აუდიტორის ყოფნა კომპანიაში მნიშვნელოვანია, რამდენადაც იგი კომპანიის ხარვეზების შესახებ ჩანაწერების შემოწმებაში ეხმარება. მექსმონოვი (Mexmonov 2020) მიიჩნევს, რომ დამოუკიდებელი აუდიტი პერსონალის მორალური შემმოწმებლის ფუნქციას ასრულებს და მათ არ აძლევს ფინანსური რესურსების გაფლანგვის საშუალებას. აუდიტი ადგენს სათანადოდ

ხორციელდებოდა თუ არა აღრიცხვის წარმოება და კომპანიას ეხმარება ნებისმიერი შეუსაბამობის აღმოჩენაში.

აღნიშნული იმ უპირატესობების მიუხედავად, რომლებიც დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარებასთან ასოცირდება, კვლევამ დაადგინა, რომ შიდა აუდიტორიების ნაწილი საქართველოში ვერ სარგებლობს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით. მიუხედავად იმისა, რომ გამოკითხული რესპოდენტების უმრავლესობის აზრით აუცილებელია რომ შიდა აუდიტორი იყოს დამოუკიდებელი, რეალობაში არსებობს ფაქტები, რომელიც ხელს უშლის აუდიტის დამოუკიდებლობას, კერძოდ:

- დამკვეთი კომპანიის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა ერევა აუდიტის საქმიანობაში, ან შედეგების გარკვეულ მოდიფიცირებას მოითხოვს;
- შიდა აუდიტორების ნაწილს დირექტორთა საბჭოსთან ან აუდიტის კომიტეტთან უშუალო კონტაქტის შესაძლებლობა არასოდეს ჰქონია და იძულებულნი იყვნენ, ანგარიშები ორგანიზაციის უმაღლესი რგოლის მენეჯერისთვის ჩაებარებინათ;
- მენეჯერების ინფორმირების პრობლემიდან გამომდინარე მენეჯერების ნაწილი შიდა აუდიტის საქმიანობაში ერეოდა, რადგან შიდა აუდიტორი წარმოადგინა შიდა მაკონტროლებელ სუბიექტად.

შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობის დაბალი დონის ან არარსებობის პირობებში ჩატარებული აუდიტის შედეგების უდიდესი ნაწილი ვერ იქნება ობიექტური და, შესაბამისად სანდო. კომპანიის ფინანსური ინფორმაციის არაობიექტურობის გამო, საფინანსო ინსტიტუტები დიდი ალბათობით, არ ითანამშრომლებენ ასეთ კომპანიებთან, რამდენადაც არ ფლობენ ინფორმაციას მათი რეალური ფინანსური მდგომარეობის შესახებ.

აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობის მაღალი დონე დაფიქსირდა საბანკო სექტორში, რადგან კანონმდებლობით არის ვალდებული რომ ჰქონდეს შიდა აუდიტის ორგანიზებული სამსახური.

ზემოთ მითითებული ფაქტების გათვალისწინებით, საქართველოში შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის ხარისხის გასაუმჯობესებლად რეკომენდებულია, რომ კომპანიებმა უზრუნველყონ და ეტაპობრივად დანერგონ დამოუკიდებელი აუდიტის

კულტურა, რადგან დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარება უფრო უპირატესია კომპანიისთვის, ვიდრე აუდიტორისთვის. ამიტომ, კომპანიებისთვის „ შიდა აუდიტის ჩატარების კულტურის შემუშავება და დანერგვა და დამოუკიდებელი შიდა აუდიტის ჩატარების მიღწევა შესაძლებელია ერთი მხრივ შიდა აუდიტორებისთვის დირექტორთა საბჭოსთან ან დირექტორთა საბჭოს აუდიტის კომისიასთან ფუნქციონალური, უშუალო კომუნიკაციის უფლების უზრუნველყოფით და მეორე მხრივ, იმის უზრუნველყოფით, რომ შიდა აუდიტორებს არ მიენიჭოთ მმართველობითი ფუნქციები და პასუხისმგებლობები, ვინაიდან ეს გამოიწვევს ინტერესთა კონფლიქტსა და შეუთავსებლობას, რადგან ისინი იძულებული იქნებიან, ჩაატარონ საკუთარი საქმიანობის აუდიტი. გარდა ამისა, როდესაც შიდა აუდიტორები მენეჯერების გუნდში არიან, დიდი ალბათობით, ორგანიზაციის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობისთვის ხელსაყრელ აუდიტის შედეგებს, აუდიტორულ დასკვნას წარმოადგენენ. აქედან გამომდინარე, დაუშვებელია შიდა აუდიტორებისთვის ხელმძღვანელობის ფუნქცია-მოვალეობების შესრულების დაკისრება დამკვეთ ორგანიზაციებში, რომლებშიც აუდიტორული შემოწმების ჩატარება ევალებათ. ასევე მსოფლიო პრაქტიკის გამოყენებით რეკომენდირებულია სააქციო საზოგადოებებში, მსხვილ კომპანიებში, კორპორაციებში, სდკ<sup>113</sup> და პირველი კატეგორიის საწარმოებისთვის<sup>114</sup> სამეთვალყურეო საბჭოში გათვალისწინებული იყოს ერთი წევრი შიდა აუდიტის მიმართულებით, როგორც თაღლითობის, შეცდომებისა და სხვა ხელშემშლელი გარემოებების თავიდან აცილების/რისკების დაზღვევის საუკეთესო ინსტრუმენტი.

კვლევის კიდევ ერთი მეტად მნიშვნელოვანი საკითხია აუდიტის ჩატარების პროცესში მენეჯმენტისგან მხარდაჭერის არსებობა. კვლევით დადგინდა, რომ შიდა აუდიტორთა დიდი ნაწილი საქართველოში ხშირად არ სარგებლობს ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით. ამის გამო, მენეჯმენტი თითქმის არ ასრულებს აუდიტორთა მიერ წარმოდგენილ რეკომენდაციებს, რაც რეალურად აუდიტორული შემოწმების პროცესში დახარჯული დროის და ფულადი რესურსების ფლანგვაა. ამ მიზეზით შემუშავდა რეკომენდაცია, რომ საქართველოში მოქმედი კომპანიების

<sup>113</sup> საზოგადოებრივი დაინტერესებული პირი

<sup>114</sup> ა) აქტივების ჯამური ღირებულება 50 მილიონს ლარს აღემატება; ბ) შემოსავალი 100 მილიონ ლარს აღემატება; გ) საანგარიშგებო პერიოდში დასაქმებულთა საშუალო რაოდენობა 250-ს აღემატება

ხელმძღვანელობამ აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოავლინოს შიდა აუდიტორების მხარდაჭერა. კვლევის შედეგად ჩამოყალიბებულია რეკომენდაცია, რომლის საფუძველზე კომპანიების ხელმძღვანელობას შეუძლია მხარდაჭერა შესთავაზოს შიდა აუდიტორებს. კონკრეტულად, ხელმძღვანელობის მხარდაჭერის უზრუნველყოფის ერთ-ერთი რეკომენდაციაა შიდა აუდიტორებისთვის ხარისხიან და ყოვლისმომცველ მონაცემებზე დაშვება. მაგალითად, თუ შიდა აუდიტორებმა ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტორული შემოწმება უნდა ჩაატარონ, ხელმძღვანელობამ უნდა გადასცეს ფინანსური ანგარიშგება და მასთან დაკავშირებული სხვა ჩანაწერები, რომლის აუდიტორული შემოწმებაც უნდა განხორციელდეს. ეს შესაძლებელია საინფორმაციო ტექნოლოგიების (IT – Information Technology Department) დეპარტამენტის ჩართვით. საინფორმაციო ტექნოლოგიების დეპარტამენტის აუდიტორული შემოწმების პროცესში ინტეგრაცია მნიშვნელოვანია, რამდენადაც ეს დაეხმარება პროცესს, განისაზღვროს, თუ რა ინფორმაციაა საჭირო და ვინ არის ანგარიშვალდებული და პასუხისმგებელი შიდა აუდიტორთათვის ამ ინფორმაციისა და მონაცემების მომზადებაზე. შიდა აუდიტორების კიდევ ერთი მხარდაჭერა, რომელიც მენეჯმენტმა შეიძლება აღმოუჩინოს, არის აუდიტის მონაცემთა ანალიზის შედეგების ღიად და სამართლიანად განხილვის უზრუნველყოფა, რომლის მიზანია აუდიტის მტკიცებულებების ხარისხის გაუმჯობესება და ორგანიზაციისთვის გარკვეული წარმოდგენის შექმნა.

შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ასპექტი, რომელიც საქართველოში გამოსწორებას საჭიროებს, შიდა აუდიტორული დასკვნის ხარისხთან არის დაკავშირებული. დადგინდა, რომ ზოგიერთი შიდა აუდიტორი არ იცნობს აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტს (5 C). შესაბამისად, ისინი ამზადებენ არასრულყოფილ აუდიტორული დასკვნას. ასეთი არასრულყოფილი შედეგები არ შეიცავს ყველა საჭირო ინფორმაციას, რომელიც გათვალისწინებული უნდა იყოს სტანდარტულ აუდიტორულ დასკვნაში. ამგვარად, მისი ეფექტიანი გამოყენება მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების მიღებისას, ფაქტობრივად, შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, ეს კვლევა ქართულ კომპანიაში მომუშავე შიდა აუდიტორებს რეკომენდაციას უწევს, რომ გაეცნონ აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტს, რაც მიღწევადია მათთვის უწყვეტი პროფესიული მომზადების უზრუნველყოფით.

შესწავლილი მონაცემების შედეგად შიდა აუდიტის საქართველოში განვითარების კუთხით მნიშვნელოვანი პრაქტიკა იქნებოდა შიდა აუდიტორებისთვის სერთიფიცირების შემოღება. ერთის მხრივ, სერთიფიცირების შემოღება ხელს შეუწყობს აუდიტორების ცოდნის ამაღლებას და მეორეს მხრივ, უზრუნველყოფს მაღალკვალიფიციური შიდა აუდიტორებით კომპანიების დაკომპლექტებას.

კვლევის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი იყო რისკ მენეჯმენტის სისტემასთან დაკავშირებით. საქართველოში მწირი გამოცდილებაა რისკების მართვის კუთხით და იშვიათია შემთხვევა როდესაც კომპანიებს აქვთ დანერგილი რისკების მართვის პროგრამა (ERM Enterprise-wide risk management). რისკების მართვის საკითხები ძირითადად გარე აუდიტის დროს არის განხილული. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ კომპანიებმა გაითვალისწინონ მოწინავე ქვეყნების გამოცდილება რისკების შეფასებისა და გაანალიზების კუთხით, უნდა აღინიშნოს რომ მცირე და საშუალო კომპანიისთვის შესაძლოა ნაკლებად მნიშვნელოვანი იყოს მსგავსი პროგრამების მასშტაბურად დანერგვა, თუმცა მსხვილი კომპანიების მენეჯმენტს მხოლოდ გარე აუდიტორის დადებითი დასკვნის საფუძველზე არ უნდა იყოს იმედიანად, რომ კომპანიას რისკები არ აქვს. რეკომენდებულია მსხვილი კომპანიების მენეჯმენტისთვის იმ ქვეყნების გამოცდილების გაზიარება, სადაც შიდა აუდიტი უკვე მნიშვნელოვნად არის განვითარებული და აუცილებელია რისკების პროგრამების დანერგვის პროცესის დაწყება.

რეკომენდებულია, რომ მომავალი კვლევები იმავე თემაზე ჩატარდეს თუმცა რესპოდენტთა წრე გაიზარდოს და მოიცვას არა მხოლოდ აუდიტორები, არამედ კომპანიების მმართველი რგოლის წარმომადგენლები, ბუღალტრები, ფინანსური დირექტორები და საფინანსო სფეროს სხვა წარმომადგენლები.

ეს მნიშვნელოვანია, ვინაიდან საკვლევი წრის ზრდა და მრავალფეროვნება მკვლევრს საშუალება მისცემს განსხვავებული რაკურსიდან დაინახოს შიდა აუდიტის მიმდინარე პრობლემები და განვითარების პერსპექტივები საქართველოში.

## გამოყენებული ლიტერატურა

### სტანდარტები და ნორმატიული აქტები

1. საქართველოს კანონი (2011): სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ
2. საქართველოს მთავრობის განკარგულება №1847 2011 წლის 14 სექტემბერი ქ. თბილისი „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულებაში ცვლილების შეტანის შესახებ
3. საქართველოს კანონი (2016): ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ
4. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N644 2011 წლის 31 დეკემბერი ქ. თბილისი სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე
5. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება (2016): ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის დებულების დამტკიცების თაობაზე, №223, 2016 წლის 14 სექტემბერი.
6. საქართველოს მთავრობის დადგენილება (2016): შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ, №593, 2016 წლის 26 დეკემბერი.
7. საქართველოს მთავრობის განკარგულება (2010): შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების დამტკიცების შესახებ, №1013, 2010 წლის 30 ივლისი.
8. საქართველოს მთავრობის განკარგულება (2010): შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ, №1014 2010 წლის 30 ივლისი.
9. საქართველოს მთავრობის განკარგულება 2010: შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ, №1014 2010 წლის 30 ივლისი.
10. საქართველოს კანონი შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ
11. დამტკიცებულია საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის N1013 განკარგულებით შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები



12. საქართველოს მთავრობის განკარგულება № 1836 2011 წლის 14 სექტემბერი ქ. თბილისი „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1016 განკარგულებაში ცვლილების შეტანის შესახებ საქართველოს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის 6
13. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება სამეურნეო სუბიექტისა და მისი გარემოს შესწავლის გზით
14. რისკებზე დაფუძნებული საზედამხედველო ჩარჩოს - რისკების შეფასების საერთო პროგრამის (GRAPE) სახელმძღვანელო - საქართველოს ეროვნული ბანკი 2022
15. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 610 (გადასინჯული 2013 წელს) შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენება
16. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 315 (გადასინჯული 2019 წელს) არსებითი უზუსტობის რისკების გამოვლენა და შეფასება
17. საქართველოს კანონი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ
18. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები - INTOSAI-ს სახელმძღვანელო.2022

#### წიგნები, სტატიები, კვლევები

19. ლ. საბაური (2018), აუდიტორიული ორგანიზაციის საქმიანობის ხარისხის შიდა კონტროლის უზრუნველყოფის აქტუალური საკითხები, შრომების კრებულში გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში (III საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია). <https://bit.ly/43pWuU4> (ნანახია: 06/08/2023)
20. ლ. საბაური (2021), შიდა აუდიტის შეცვლილი როლი COVID-19-ით გამოწვეული პანდემიის პირობებში. შრომების კრებულში გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში (VI საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია). 306-312 <https://bit.ly/42wuGMB> (ნანახია: 06/08/2023)

21. სრესელი ნანა, (2017) შიდა აუდიტის მნიშვნელობა და განვითარების პერსპექტივები. Значение внутреннего аудита и перспективы развития.) „International Scientific and Practical Conference“, „World Science“ # 8 (24) Vol.2, August 2017. გვ 4-6 , SSN 2413-1032 in Russia <http://ws-conference.com/>
22. სრესელი რუსუდანი (2018), შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდის ზოგიერთი საკითხი, მესამე საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია გლობალიზაციის გამოწვევები ეკონომიკასა და ბიზნესში, თბილისი 2018, 374 -378
23. შიდა აუდიტის განვითარების აქტუალური საკითხები, ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, #2 გვ 156-169, 2023 წელი, <http://eb.tsu.ge/doc/2-ekonomika-da-biz.pdf>
24. შიდა აუდიტის შედეგების მომზადების და წარდგენის ძირითადი საკითხები, ჟურნალი „ეკონომისტი“ #3, 2023 წელი
25. Internal Audit Insights – Areas to Focus, pp 70-81, Global Journal of Management and Business Research: BEconomics And Commerce Volume 23 Issue 4 Version 1.0 Year 2023, <https://www.aijbm.com/wp-content/uploads/2023/07/G677081.pdf>
26. Objectivity and Independence of Internal Audit, pp 36-41, Global Journal of Management and Business Research: BEconomics And Commerce, Volume 23 Issue 4 Version 1.0 Year 2023  
<https://journalofbusiness.org/index.php/GJMBR/article/view/102841>
27. Sreseli Nana, ISA 700: Theoretical Aspects and Main Concepts of Updated Structure of Auditor’s Report, Ecoforum Journal Vol 7, No (2018)
28. დალი მაგრაქველიძე - ფინანსური რისკები და მათი ხარისხის დაწევის მათემატიკური მოდელები, ISBN 978-9941-0-8130-9

#### უცხოური ლიტერატურა

29. Abbott, L., Parker, S., & Peters, G. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. Accounting Horizons, 24(1), pp.1-24.

30. Abdolmohammadi, M. (2009). Factors Associated with the Use of and Compliance with the IIA Standards: A Study of Anglo-culture CAEs. *International Journal of Auditing*, 13(1), 27-42.
31. Ackermann, C., & Marx, B. (2016). Internal audit risk management in metropolitan municipalities. *Risk, Governance & Control: Financial Markets and Institutions*, 6(3), 45-51.
32. Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.
33. Ain Zakiah Mohd Yusof, N., Haron, H., Ismail, I., & Hock Chye, O. (2019). Independence of Internal Audit Unit Influence the Internal Audit Capability of Malaysian Public Sector Organizations. *Kne Social Sciences*. 4(1), pp.10-24
34. Alabdullah, T. T., & Maryanti, E. (2021). Internal Control Mechanisms in Accounting, Management, and Economy: A review of the Literature and Suggestions of New Investigations. *International Journal of Business and Management Invention*, 10(9).
35. Al-Akra, M., Abdel-Qader, W., & Billah, M. (2016). Internal auditing in the Middle East and North Africa: A literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 26, 13-27.
36. Alharahsheh, H. H., & Pius, A. (2020). A review of key paradigms: Positivism VS interpretivism. *Global Academic Journal of Humanities and Social Sciences*, 2(3), 39-43.
37. Ali, B. (2018). Factors influencing the effectiveness of internal audit on organizational performance. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 4(4), pp.219-226.
38. Alizadeh, N. (2011). The Criteria of Implementing and Employing the Effectiveness of Internal Auditing. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 955-962.
39. Alzeban A, & Gwilliam D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, *J. Int. Account. Audit. Taxat.* 23:74-86.

40. Alzeban, A. (2015). Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), pp.539-559.
41. Ammar, S. (2019). Internal auditors' perceptions of the function's ability to investigate fraud. *Journal of Applied Accounting Research*.
42. Andrade, C. (2021). The inconvenient truth about convenience and purposive samples. *Indian Journal of Psychological Medicine*, 43(1), 86-88.
43. Apuke, O. D. (2017). Quantitative research methods: A synopsis approach. Kuwait Chapter of *Arabian Journal of Business and Management Review*, 33(5471), 1-8.
44. Arena M, & Azzone G (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *Int. J. Audit.* 13:43-60
45. Arena, Marika & Arnaboldi, Michela & Azzone, Giovanni. (2006). Internal audit in Italian organizations. *Managerial Auditing Journal*. 21. 275-292. 10.1108/02686900610653017.
46. Arena, M. Internal Audit in Italian Universities: An Empirical Study, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 93, 2013, Pages 2000-2005, ISSN 1877-0428,
47. Armat, M. R., Assarroudi, A., Rad, M., Sharifi, H., & Heydari, A. (2018). Inductive and deductive: Ambiguous labels in qualitative content analysis. *The Qualitative Report*, 23(1), 219-221.
48. Asaolu, T. O., Adedokun, S. A., & Monday, J. U. (2016). Promoting good governance through internal audit function (IAF): The Nigerian experience. *International Business Research*, 9(5), 196.
49. AuditBoard (2019). 5 Risk-Based Audit Approaches with Tips & Techniques You Need. Retrieved November 22, 2022, from <https://www.auditboard.com/blog/5-Approaches-to-Risk-Based-Auditing/>
50. Aven, T. (2016). Risk assessment and risk management: Review of recent advances on their foundation. *European Journal of Operational Research*, 253(1), 1-13.
51. Azzali, S., & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, 13(6), pp.230-238.

52. Al-Twaijry, A. A., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, 507-531. [https://doi.org/10.1016/S1045-2354\(02\)00158-2](https://doi.org/10.1016/S1045-2354(02)00158-2)
53. Ba, S., Martinov-Bennie, N., & Canestrari-Soh, D. (2020). Internal Audit's Involvement in Enterprise-Wide Risk Management. Available at SSRN 3799024.
54. Badara, M., & Saidin, S. (2013). The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3). 2(1), pp.1-34
55. Barac K, & Van Staden M (2009). The correlation between perceived internal audit quality and defined corporate governance soundness, *African Journal of Business Management*, 3(13): 946-958.
56. Benitez-Correa, C., Gonzalez-Torres, P., & Vargas-Saritama, A. (2019). A Comparison between Deductive and Inductive Approaches for Teaching EFL Grammar to High School Students. *International Journal of Instruction*, 12(1), 225-236.
57. Bentley-Goode, K. A., Newton, N. J., & Thompson, A. M. (2017). Business strategy, internal control over financial reporting, and audit reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 49-69.
58. Bloomfield, J., & Fisher, M. J. (2019). Quantitative research design. *Journal of the Australasian Rehabilitation Nurses Association*, 22(2), 27-30.
59. Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
60. Boparai, J. K., Singh, S., & Kathuria, P. (2018). How to design and validate a questionnaire: a guide. *Current clinical pharmacology*, 13(4), 210-215.
61. Bygstad, B., Munkvold, B. E., & Volkoff, O. (2016). Identifying generative mechanisms through affordances: a framework for critical realist data analysis. *Journal of information technology*, 31(1), 83-96.

62. Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren, J. D., & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit1. In Continuous auditing. Emerald Publishing Limited.
63. Cade, N., & McVay, S. (2018). Understanding the Relations between Internal Controls, Trust, and Cooperation within an Organization. SSRN Electronic Journal.
64. Campbell, S., Greenwood, M., Prior, S., Shearer, T., Walkem, K., Young, S., & Walker, K. (2020). Purposive sampling: complex or simple? Research case examples. *Journal of Research in Nursing*, 25(8), 652-661.
65. Cangemi, M. (2016). Views on Internal Audit, Internal Controls, and Internal Audit's Use of Technology. *EDPACS*, 53(1), pp.1-9.
66. Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 55-73.
67. Cardano, M. (2020). *Defending qualitative research: design, analysis, and textualization*. Routledge, London.
68. Cazeaux, C. (2017). *Art, research, philosophy* (p. 202). Taylor & Francis.
69. Chen, R. (2019). Internal Control Audit Fee and Internal Control Audit Quality—Evidence from Integrated Audits. *Open Journal of Business and Management*, 07(01), pp.292-311
70. Clampitt, Phillip & Downs, Cal. (1993). Employee Perceptions of the Relationship Between Communication and Productivity: A Field Study. *Journal of Business Communication*. 30. 5-28. 10.1177/0021943693030
71. Chih-Pei, H. U., & Chang, Y. Y. (2017). John W. Creswell, research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. *Journal of Social and Administrative Sciences*, 4(2), 205-207.
72. Christ, M., Masli, A., Sharp, N., & Wood, D. (2015). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help? *Accounting, Organizations and Society*, 4(4), pp.37-59.

73. Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(2), 200-220.
74. Coetzee, J. P. (2018). *The Roots of Deductive Reasoning: Neuroimaging and Behavioral Investigations*. University of California, Los Angeles.
75. Coetzee, P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. *International Journal of Public Sector Management*.
76. Cohen A., Sayag G. (2010). The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations, *Austr. Account. Rev.* 20(3):296-307.
77. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2017). Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFO s, and external auditors. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1178-1209.
78. Collier, V. P., & Thomas, W. P. (2017). Validating the power of bilingual schooling: Thirty-two years of large-scale, longitudinal research. *Annual review of applied linguistics*, 37, 203-217.
79. Creswell, J. W. (2009). *Qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. (3<sup>rd</sup> ed.). University of Nebrasaka: SAGE Publications
80. Crowther, D. & Lancaster, G. (2008) "Research Methods: A Concise Introduction to Research in Management and Business Consultancy" Butterworth-Heinemann
81. Dakhlalh, M. (2020). Audit Committee and Tobin's Q as A Measure of Firm Performance among Jordanian Companies. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*, 12(1), pp.28-41.
82. D Davidson, Paul. "The great communicators." *Internal Auditor*, vol. 48, no. 6, Dec. 1991, pp. 26+.Gale Academic OneFile, [link.gale.com/apps/doc/A11705419/AONE?u=googlescholar&sid=bookmarkAONE&xid=7904d24d](https://link.gale.com/apps/doc/A11705419/AONE?u=googlescholar&sid=bookmarkAONE&xid=7904d24d). Accessed 2 July 2023.
83. Dannels, S. A. (2018). Research design. In *The reviewer's guide to quantitative methods in the social sciences* (pp. 402-416). Routledge.

84. Endaya, Khaled & Hanefah, Mustafa. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. 32. 160-176. 10.1108/JEAS-07-2015-0023.
85. Eisenberger, R., Armeli, S., Rexwinkel, B., Lynch, P. D., & Rhoades, L. (2001). Reciprocation of perceived organizational support. *Journal of Applied Psychology*, 86(1), 42–51. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.86.1.42>
86. Eilifsen, A., Kinserdal, F., Messier, W. F., & McKee, T. E. (2020). An exploratory study into the use of audit data analytics on audit engagements. *Accounting Horizons*, 34(4), 75-103.
87. Eulerich, M., Kremin, J., & Wood, D. A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45, 100410.
88. Fan, Y., & Stevenson, M. (2018). A review of supply chain risk management: definition, theory, and research agenda. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*.
89. Golen, S. (2008). Communication barriers between internal and external auditors. ABEA.
90. Hahn, M. (2008). Overcoming Communication Barriers in Organizations. <https://ezinearticles.com/?Overcoming-Communication-Barriers-in-Organizations&id=1033424>.
91. Farjoun, M., Ansell, C., & Boin, A. (2015). PERSPECTIVE—Pragmatism in organization studies: Meeting the challenges of a dynamic and complex world. *Organization Science*, 26(6), 1787-1804.
92. Fletcher, A. J. (2017). Applying critical realism in qualitative research: methodology meets method. *International journal of social research methodology*, 20(2), 181-194.
93. Florio, C., & Leoni, G. (2017). Enterprise risk management and firm performance: The Italian case. *The British Accounting Review*, 49(1), 56-74.
94. Fraser, J. R., Quail, R., & Simkins, B. (Eds.). (2021). Enterprise risk management: Today's leading research and best practices for tomorrow's executives. John Wiley & Sons.



95. George, D.S., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors Associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 7(7), pp. 113-122.
96. Gillespie, E., Faul, C., & Worth, L. J. (2022). 'Hands off hand hygiene training': implementation of a COVID safe auditor training program. *American Journal of Infection Control*.
97. Griffiths, P. (2016). *Risk-based auditing*. Routledge, London.
98. Griffiths, P. (2016). *Risk-based auditing*. Routledge, London.
99. Gueorguiev, T. (2018). Improving the internal auditing procedure by using SIPOC diagrams. *Journal of Innovations and Sustainability*, 4(2), 35-43.
100. Hammarberg, K., Kirkman, M., & de Lacey, S. (2016). Qualitative research methods: when to use them and how to judge them. *Human reproduction*, 31(3), 498-501.
101. Herath, S. K., & Walker, S. A. (2019). How effective is Sarbanes-Oxley in the accounting profession—Is it accomplishing its Original Objectives? *The Business & Management Review*, 10(2), 98-107.
102. Hodkinson, P. (2008). Grounded theory and inductive research. In *researching social life* (No. 5, pp. 80-100). Sage Publications Ltd.
103. Hopkin, P. (2018). *Fundamentals of risk management: understanding, evaluating and implementing effective risk management*. Kogan Page Publishers.
104. Hopwood, C. J., Bleidorn, W., & Wright, A. G. (2022). Connecting theory to methods in longitudinal research. *Perspectives on Psychological Science*, 17(3), 884-894.
105. Hulland, J., Baumgartner, H., & Smith, K. M. (2018). Marketing survey research best practices: evidence and recommendations from a review of JAMS articles. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 46(1), 92-108.
106. Hunt, S. D. (2016). *Controversy in Marketing Theory: For Reason, Realism, Truth and Objectivity: For Reason, Realism, Truth and Objectivity*. Routledge, London.

107. Hutchins, G. (2018). Value Added Auditing. CERM Academy for Enterprise Risk Management.
108. Institute of Internal Auditors (2009). IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management. IIA-UK
109. Irshaidat, R. (2019). Interpretivism vs. positivism in political marketing research. *Journal of Political Marketing*, 1-35.
110. Jassem, S. (2019). Core and Legitimate Roles of Internal Audit Function and Enterprise Risk Management: Propositions for Future Research.
111. Jemaa, F. (2022). Recoupling work beyond COSO: A longitudinal case study of Enterprise-wide Risk Management. *Accounting, Organizations and Society*, 101369.
112. Jeon, M., Draney, K., Wilson, M., & Sun, Y. (2020). Investigation of adolescents' developmental stages in deductive reasoning: An application of a specialized confirmatory mixture IRT approach. *Behaviour Research Methods*, 52(1), 224-235.
113. Johnson, J. L., Adkins, D., & Chauvin, S. (2020). A review of the quality indicators of rigor in qualitative research. *American journal of pharmaceutical education*, 84(1).
114. Jokic, M., Laban, Bogdan, Arnautović, Ivan, Popovic, D., & Popović, Slobodan (2020). The importance of preparing an internal audit report in reporting to top management of a company that makes key management decisions in its work. *Ann. Constantin Brancusi Univ. Targu-Jiu. Econ. Ser.*, 2, 37-44.
115. Jurakulovna, J. G., & Bahodirovich, R. U. (2021). Improving the Theoretical Framework of Internal Audit in the Corporate Governance System. *Middle European Scientific Bulletin*, 19, 345-348.
116. Kaushik, V., & Walsh, C. A. (2019). Pragmatism as a research paradigm and its implications for social work research. *Social sciences*, 8(9), 255.
117. KE, O., & RB, J. (2018). The Role of Internal Auditing in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization. *International Journal of Accounting Research*, 06(01). 2(2), pp.10-54

118. Kestrel Tellevate LLC (2021). Top 5 Critical Factors for Value-Added Auditing. Retrieved on 16<sup>th</sup> December, 2022, from <https://goktl.com/top-5-critical-factors-for-value-added-auditing/>
119. Kiral, H., & Karabacak, H. (2020). Resolution of the internal audit-based role conflicts in risk management: evidence from signaling game analysis. *Group Decision and Negotiation*, 29(5), 823-841.
120. Klar, S., & Leeper, T. J. (2019). Identities and intersectionality: a case for Purposive sampling in Survey- Experimental research. *Experimental methods in survey research: Techniques that combine random sampling with random assignment*, 419-433.
121. Kokoshi, R. (2014). Risk Management and Internal Audit in Not for Profit Organizations. *SSRN Electronic Journal*. 1(1), pp.1-10
122. Kotb, A., Elbardan, H., & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
123. Larasati, D. A., Ratri, M. C., Nasih, M., & Harymawan, I. (2019). Independent audit committee, risk management committee, and audit fees. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1707042.
124. Leavy, P. (2022). *Research design: Quantitative, qualitative, mixed methods, arts-based, and community-based participatory research approaches*. Guilford Publications.
125. Liu, L. (2016). Using generic inductive approach in qualitative educational research: a case study analysis. *Journal of Education and Learning*, 5(2), 129-135.
126. Lu, M., Simnett, R., & Zhou, S. (2022). Using the same provider for financial statement audit and assurance of extended external reports: Choices and consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
127. Luo, M. (2017). Enterprise Internal control and accounting information quality. *Journal of financial risk management*, 6(01), 16.

128. Masanja, N. (2019). The Impact of Accounting Information System on the Financial Performance in Selected Private Companies in Arusha, Tanzania. *SSRN Electronic Journal*. 1(1), pp.11-36
129. Mazza, T., & Azzali, S. (2015). Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies. *International Journal of Auditing*, 19(3), pp.148-165
130. Mckenna, D. (2021). Co-assessment through citizens and service users in audit, inspection and scrutiny. In *The Palgrave Handbook of Co-Production of Public Services and Outcomes* (pp. 451-467). Palgrave Macmillan, Cham.
131. Melnikovas, A. (2018). Towards an explicit research methodology: Adapting research onion model for futures studies. *Journal of Futures Studies*, 23(2), 29-44.
132. Mexmonov, S. (2020). The Role of the Internal Audit Based International Internal Audit Standards in Uzbekistan. *Scientific Research Archive*, 33(1).
133. Mihret DG, Kieran J, Mula JM (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda, *Pacific Account. Rev.* 22(3):224-252.
134. Mihret DG, Yismaw AW (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case, *Manag. Audit. J.* 22(5):470-484.
135. Mihret, D. G., & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
136. Mishra, B. K., Rolland, E., Satpathy, A., & Moore, M. (2019). A framework for enterprise risk identification and management: the resource-based view. *Managerial Auditing Journal*.
137. Mitchell, A., & Education, A. E. (2018, July). A review of mixed methods, pragmatism and abduction techniques. In *Proceedings of the European Conference on Research Methods for Business & Management Studies* (pp. 269-277).
138. Mkoba, E., & Marnewick, C. (2016, September). IT project success: A conceptual framework for IT project auditing assurance. In *Proceedings of the Annual Conference of the South African Institute of Computer Scientists and Information Technologists* (pp. 1-8).

139. Mkoba, E., & Marnewick, C. (2020). Conceptual framework for auditing agile projects. *IEEE Access*, 8, 126460-126476.
140. Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. (2012). Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), pp.268-285.
141. Mousa FR (2005). "Developing a Model for Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit Function in Libyan Organizations: Case Study with Special Reference to Oil Companies", Ph.D. Thesis.
142. Naheem, M. (2016). Internal audit function and AML compliance: the globalisation of the internal audit function. *Journal of Money Laundering Control*, 19(4), pp.459-469.
143. Narkchai, S., & Fadzil, F. H. B. (2017). The communication skill on the performance of internal auditors in Thailand public limited company. *International Review of Management and Marketing*, 7(4), 1.
144. Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2020). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
145. Neuert, C., Meitinger, K., Behr, D., & Schonlau, M. (2021). The use of open-ended questions in surveys. *Methods, data, analyses: a journal for quantitative methods and survey methodology (mda)*, 15(1), 3-6.
146. Newman, W., & Comfort, M. (2018). Investigating the value creation of internal audit and its impact on company performance. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 24(3), 1-21.
147. Ngah, J. (2019, January 15). Eight Steps Internal Audit Should Take to Aid Risk Management. *Internal Audit 360*. Retrieved November 22, 2022, from <https://internalaudit360.com/eight-steps-internal-audit-should-take-to-aid-risk-management/>
148. Nzechukwu, P. O. (2016). *Internal Audit Practice from A to Z*. Auerbach Publications, Boca Raton, Florida.

149. Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). Audit report timeliness: does internal audit function coordination with external auditors matter? Empirical evidence from Tunisia. *EuroMed Journal of Business*.
150. Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*.
151. Palinkas, L., Horwitz, S., Green, C., Wisdom, J., Duan, N., Hoagwood, K., & Northwest, K. P. (2016). Purposeful sampling for qualitative data collection and analysis in mixed method implementation research, 42 (5), 533-544.
152. Pandey, J. (2019). Deductive approach to content analysis. In *Qualitative techniques for workplace data analysis* (pp. 145-169). IGI Global.
153. Pham, L. T. M. (2018). Qualitative approach to research a review of advantages and disadvantages of three paradigms: Positivism, interpretivism and critical inquiry. University of Adelaide.
154. Prentice, J., Bills, K. L., & Peters, G. F. (2022). The impact of benefit plan audits on the financial statement audit. Available at SSRN 3204039.
155. Pilcher, R (2014) Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Journal Financial Accountability and Management*, volume 30, issue 2, available at Wiley Online Library
156. Yamak, Sibel & Suer, Omur. (2005). State as a Stakeholder. *Corporate Governance International Journal of Business in Society*. 5. 111-120. 10.1108/14720700510562695.
157. Quinn, Dennis & Hargie, Owen. (2004). Internal communication audits: A case study. *Corporate Communications: An International Journal*. 9. 146-158. 10.1108/13563280410534348.
158. Peursem, K.V., & Pumphrey, L.D. (2005). Internal auditors and independence: An agency lens on corporate practice. *Financial Reporting, Regulation and Governance. Departemet of Accounting*, 4:2.

159. Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for Good Governance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21.
160. Raji, I.D., Smart, A., White, R.N., Mitchell, M., Gebru, T., Hutchinson, B., Smith-Loud, J., Theron, D., & Barnes, P. (2020). Closing the AI accountability gap: defining an end-to-end framework for internal algorithmic auditing. *Proceedings of the 2020 Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*.
161. Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
162. Reja, U., Manfreda, K. L., Hlebec, V., & Vehovar, V. (2003). Open-ended vs. close-ended questions in web questionnaires. *Developments in applied statistics*, 19(1), 159-177.
163. Rhee, A. J., Valentin-Salgado, Y., Eshak, D., Feldman, D., Kischak, P., Reich, D. L., & Brodman, M. (2017). Team training in the perioperative arena: a methodology for implementation and auditing behavior. *American Journal of Medical Quality*, 32(4), 369-375.
164. Roussy, M., & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17(3), 345-385.
165. Rusu, B., & Tudose, M. B. (2018). Quantitative Analysis of Main Advantages and Disadvantages of the Use of E-Learning in a Technical University. *E-Learning & Software for Education*, 4.
166. Rutberg, S., & Bouikidis, C. D. (2018). Focusing on the fundamentals: A simplistic differentiation between qualitative and quantitative research. *Nephrology Nursing Journal*, 45(2), 209-213.
167. Ryan, G. (2018). Introduction to positivism, interpretivism and critical theory. *Nurse researcher*, 25(4), 41-49.
168. Saunders, M. N., Lewis, P., Thornhill, A., & Bristow, A. (2015). Understanding research philosophy and approaches to theory development.

169. Saunders, M. N., Lewis, P., Thornhill, A., & Bristow, A. (2015). Understanding research philosophy and approaches to theory development.
170. Saunders, M., Lewis, P. H. I. L. I. P., & Thornhill, A. D. R. I. A. N. (2007). Research methods. Business Students 4th edition Pearson Education Limited, England.
171. Savela, T. (2018). The advantages and disadvantages of quantitative methods in schoolscape research. *Linguistics and Education*, 44, 31-44.
172. Schreyer, M., Sattarov, T., & Borth, D. (2022). Federated and Privacy-Preserving Learning of Accounting Data in Financial Statement Audits. arXiv preprint arXiv:2208.12708.
173. Sciberras, M. (2021). Continuous auditing and its applicability to the internal audit function of Maltese companies (Master's thesis, University of Malta).
174. Seago, J. (2017). Auditing what matters: internal auditors can add value by selecting audits that contribute to achievement of strategic objectives. *Internal Auditor*, 74(1), 22-28.
175. Shamki, D., & Alhajri, T. A. (2017). Factors influence internal audit effectiveness. *International Journal of Business and Management*, 12(10), 143-154.
176. Shani, A. B., Coghlan, D., & Alexander, B. N. (2020). Rediscovering abductive reasoning in organization development and change research. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 56(1), 60-72.
177. Sheppard, V. (n.d). *Research Methods for the Social Sciences: An Introduction*.
178. Siahaan, S. (2018). The effect of using deductive approach to the students' achievement in reading comprehension of the ninth grade at SMP N. 2 Percut Sei Tuan
179. Sterin M, The Influence of Audit Committee Expertise on Firms' Internal Controls: Evidence from Mergers and Acquisitions, *Accounting Horizons*, Forthcoming, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3582081>
180. Shanszadeh B, & Zolfaghari N, (2015) Impact of Efficacious Internal Controls on Audit Process: Auditors' Perspective, *Review of Contemporary Business Research*,



181. Tamimi, O. (2021). The role of internal audit in risk management from the perspective of risk managers in the banking sector. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(2), 114-129.
182. Tamminen, K. A., & Poucher, Z. A. (2020). Research philosophies. In *The Routledge international encyclopedia of sport and exercise psychology* (pp. 535-549). Routledge, London.
183. Tang, F., Norman, C. S., & Venzryk, V. P. (2017). Exploring perceptions of data analytics in the internal audit function. *Behaviour & Information Technology*, 36(11), 1125-1136.
184. Teru, S. P., Idoku, I., & Ndeyati, J. T. (2017). A review of the impact of accounting information system for effective internal control on firm performance. *Indian Journal of Finance and Banking*, 1(2), 52-59.
185. The Institute of Internal Auditors (2016). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*.
186. The Institute of Internal Auditors (2022). *Introduction to the Code of Ethics*. Retrieved November 22, 2022, from <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/code-of-ethics>
187. Turetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271.
188. Turley S, & Zaman M (2007). Audit Committee effectiveness: Informal processes and behavioral aspects, *Accounting, Audit. Accountability J.* 20(5):1-30.
189. Van der Walt, J. L. (2020). Interpretivism-constructivism as a research method in the humanities and social sciences—more to it than meets the eye. *International Journal*, 8(1), 59-68.
190. Van Greuning, H., & Bratanovic, S. B. (2020). *Analyzing banking risk: a framework for assessing corporate governance and risk management*. World Bank Publications.

191. Vardanyan, S.A. (2021). Internal Audit of Consolidated Financial Statements of Agricultural Holdings According to the International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Auditor.
192. Verbrugge, J., Niehaus, G., Coleman, W., Lawder, K., Smith, C., Briscoe, C., & Chew, D. (2020). University of Georgia Roundtable On: Enterprise- Wide Risk Management. *Journal of Applied Corporate Finance*, 32(1), 14-35.
193. Verschuren, P. (2003). Case study as a research strategy: Some ambiguities and opportunities. *International Journal of Social Research Methodology*, 6(2), 121-139.
194. Winit-Watjana, W. (2016). Research philosophy in pharmacy practice: necessity and relevance. *International Journal of Pharmacy Practice*, 24(6), 428-436.
195. Wissman, K. T., Zmary, A., & Rawson, K. A. (2018). When does practice testing promote transfer on deductive reasoning tasks? *Journal of Applied Research in Memory and Cognition*, 7(3), 398-411.
196. Zaman Groff, M., Di Pietra, R., & Sitar, A. S. (2016). Contemporary Role of Internal Auditing in Corporate Governance. *Dynamic Relationships Management Journal*, 5(1), 51–63. <https://doi.org/10.17708/DRMJ.2016.v05n01a04>
197. Zhang Y, & Zhou J, & Zhou N (2007). Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses, *J. Account. Pub. Policy* 26(3):300-327.
198. Mihret, Dessalegn & James, Kieran & Mula, Joseph. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: Some propositions and research agenda. *Pacific Accounting Review*. 22. 10.1108/01140581011091684.
199. Zucker, L.G. (1987) Institutional Theories of Organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464. <http://dx.doi.org/10.1146/annurev.so.13.080187.002303>
200. Zyphur, M. J., & Pierides, D. C. (2017). Is quantitative research ethical? Tools for ethically practising, evaluating, and using quantitative research. *Journal of Business Ethics*, 143(1), 1-16.

## ელექტრონული საიტები

201. <https://matsne.gov.ge/ka>
202. <https://saras.gov.ge/>
203. <https://www.researchgate.net>
204. <https://www.auditboard.com/>
205. <https://www.linkedin.com/>
206. <https://www.wikipedia.org/>
207. <https://www.theiia.org/>
208. <https://www.protiviti.com/us-en>
209. <https://www.pwc.com/>
210. <https://www2.deloitte.com/us/en.html>
211. [Academia.edu](https://Academia.edu)
212. [www.dissercat.com](https://www.dissercat.com)
213. <https://onlinelibrary.wiley.com/>
214. <https://scholar.google.com/>
215. <https://dissertationsage.co.uk/>
216. <https://www.theiia.org/>
217. <https://www.irmsystems.com.au/resources>
218. <https://internalaudit360.com/>

## დანართები

### დანართი 1

ძირითადი საშუალებების შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	აუდიტორი	სამუშაო დოკუმენტაცია
ძირითადი საშუალებების ასახვის სისწორის შემოწმება ფინანსურ აღრიცხვასა და ანგარიშგებაში	კვარტალურად		
ძირითადი საშუალებების არსებობისა და დაცულობის შემოწმება	კვარტალურად		
ძირითადი საშუალებების კლასიფიკაციის სისწორის შემოწმება	კვარტალურად		
ძირითადი საშუალებების შეფასებისა და გადაფასების სისწორის შემოწმება	წლიურად		
ძირითადი საშუალებების მიღების ოპერაციების დოკუმენტური გაფორმებისა და აღრიცხვაში ასახვის სისწორის შემოწმება	კვარტალურად		
ძირითადი საშუალებების ცვეთის დარიცხვის მეთოდისა და გაანგარიშების სისწორის შემოწმება	წლიურად		
ძირითადი საშუალებების, მ.შ.იჯარით გაცემულის/აღებული რემონტის ოპერაციების ასახვის სისწორის შემოწმება	წლიურად		
ძირითადი საშუალებების ექსპლოატაციიდან გასვლის ოპერაციების აღრიცხვის შემოწმება	წლიურად		
საწარმოს მიერ ძირითადი საშუალებების შეძენასა და გასვლასთან დაკავშირებულ ოპერაციებზე საგადასახადო პოლიტიკისა და კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცულობის შემოწმება	კვარტალურად		
ძირითადი საშუალებების ტექნიკური მდგომარეობისა და გამოყენების ეფექტიანობის ანალიზი	კვარტალურად		

## დანართი 2

ინვესტიციების შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	შიდა აუდიტორი	სამუშაო დოკუმენტაცია
გრძელვადიანი ფინანსური ინვესტიციების აღრიცხვაში ასახვის სისწორის შემოწმება	ყოველწლიურად		
გრძელვადიანი ფინანსური ინვესტიციების შეფასებისა და გადაფასების სისწორის შემოწმება	ყოველწლიურად		
ფასიანი ქაღალდების შეძენის ოპერაციების სააღრიცხვო ჩანაწერების სისწორის შემოწმება	ყოველწლიურად		
გრძელვადიანი ფინანსური ინვესტიციების გასვლის ასახვის სისწორის შემოწმება	ყოველწლიურად		
გრძელვადიანი ფინანსური ინვესტიციების სინთეზური და ანალიზური აღრიცხვის მონაცემების შესაბამისობის შემოწმება.	ყოველწლიურად		

### დანართი 3

არამატერიალური აქტივების შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	შიდა აუდიტორი	სამუშაო დოკუმენ ტაცია
ბალანსში არამატერიალური აქტივების ასახვის სისწორის შემოწმება			
არამატერიალური აქტივების ფაქტობრივი არსებობისა და საწარმოს საკუთრების უფლების, ასევე, საწარმოში მათი მიღების ფაქტის დამადასტურებელი პირველადი დოკუმენტების შემოწმება			
შემოსული არამატერიალური აქტივების შეფასების სისწორის შემოწმება			
არამატერიალური აქტივების ამორტიზაციის დარიცხვის სისწორის შემოწმება			
არამატერიალური აქტივების გასვლისა და/ან ჩამოწერის ოპერაციების აღრიცხვის სისწორის შემოწმება			

#### დანართი 4

მარაგების შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	შიდა აუდიტორი	სამუშაო დოკუმენტაცია
მარაგების ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახვის სისწორის შემოწმება			
მარაგების არსებობისა და დაცულობის შემოწმება			
მარაგების სასაწყობო აღრიცხვისა პოლიტიკისა და დაცულობის შემოწმება			
მარაგების მოძრაობის ოპერაციების დოკუმენტური გაფორმების სისწორის შემოწმება			
მარაგების მღების ოპერაციების აღრიცხვის სისრულის, დროულობის და აღრიცხვაში ასახვის სისწორის შემოწმება			
მარაგების გასვლის ოპერაციების დოკუმენტური გაფორმებისა და აღრიცხვაში ასახვის სისწორის შემოწმება			
მარაგების შეფასების მეთოდის განსაზღვრა			
მარაგების ინვენტარიზაციის დროულობისა და ჩატარების სისწორის შემოწმება			
მატერიალურ ფასეულობის გაფუჭების, დანაკლისების ჩამოწერის, ფასების შემცირებისა და ჩამოფასების აქტების, ადმინისტრაციის გადაწყვეტილებებისა და სხვა დოკუმენტების შემოწმება			

**დანართი 5**

დებიტორული დავალიანების შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	შიდა აუდიტორი	სამუშაო დოკუმენტაცია
დებიტორებთან სახელშეკრულებო პოლიტიკის შემოწმება და ანალიზი			
საწარმოს ბალანსზე რიცხული დებიტორული დავალიანების რეალობისა და წარმოქმნის საფუძვლების შემოწმება			
დებიტორული დავალიანებების ვადაგადაცილების მიზეზების ანალიზი			
ვადაგადაცილებული დებიტორული დავალიანებების კონტროლის სისტემის შემოწმება, დავალიანების ამოღების დროულობის ანალიზი და შეფასება.			
საანგარიშსწორებო პოლიტიკის დახვეწის, დებიტორული დავალიანების შემცირების რეკომენდაციების შემუშავება			



## დანართი 6

საკუთარი კაპიტალის შიდა აუდიტი

პროგრამა

აუდიტორული პროცედურები	შემოწმების პერიოდი	შიდა აუდიტ ორი	სამუშაო დოკუმენ ტაცია
საკუთარი კაპიტალის ფორმირების სისწორის შემოწმება			
დამფუძნებელთა შენატანების (წილის) აღრიცხვის სისრულისა და დროულობის შემოწმება			
საკუთარი კაპიტალის ცვლილებების აღრიცხვის დროულობისა და სისწორის შემოწმება			
საკუთარ კაპიტალში შეტანილი ქონებისა და სხვა ქონებრივი უფლებების ინვენტარიზაცია			
საწესდებო კაპიტალის აღრიცხვაში გამოვლენილი მოქმედი კანონმდებლობიდან გადახრების აღმოფხვრის წინადადებების შემუშავება და დასაბუთება			
სარეზერვო კაპიტალი აღრიცხვის სისწორის შემოწმება			
სარეზერვო კაპიტალის შექმნისა და გამოყენების მართებულობის შემოწმება			

# დანართი 7 - შიდა აუდიტის საქმიანობა - საქართველოში

მოგესალმებით და დიდ მადლობას გადაგიხდით მონაწილეობისათვის. გაცნობებთ რომ, კითხვარი შედგენილია მხოლოდ კვლევის მიზნებისათვის და სხვა დანიშნულებით არ იქნება გამოყენებული. დაცული იქნება კონფიდენციალობა და რესპოდენტის პირადი მონაცემები. კვლევის მიზანია შეაფასოს კერძო სექტორში შიდა აუდიტის ფუნქციონირების საკითხები, პრობლემები.

\* Indicates required question

1. თქვენი სამუშაო გამოცდილება აუდიტის სფეროში (წლები) \*

---

2. თქვენი ასაკი \*

---

3. თქვენი აზრით, სარგებლობენ თუ არა შიდა აუდიტორები ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით აუდიტის ჩატარების პროცესში, და რა უნდა გაკეთდეს რომ დაცული იყოს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა \*

Check all that apply.

კი

არა

ნაწილობრივ

Other: \_\_\_\_\_

4. რამდენად ხშირად შეგხვედრიათ პრაქტიკაში, როდესაც მენეჯმენტი ერევა შიდა \*  
აუდიტის საქმიანობაში და გავლენას ახდენს მასზე?

*Check all that apply.*

- ხშირია  
 იშვიათია  
 საერთოდ არ შემხვედრია  
 Other: \_\_\_\_\_

5. თქვენს პრაქტიკაში ვის წინაშე არიან შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულები?

*Check all that apply.*

- კომპანიის მენეჯმენტი  
 სამეთვალყურეო საბჭო  
 აუდიტის კომიტეტი  
 Other: \_\_\_\_\_

6. თქვენი აზრით, სარგებლობს თუ არა შიდა აუდიტორი მენეჯმენტის  
მხარდაჭერით და როგორ გესმით მენეჯმენტის მხრიდან მხარდაჭერა?

*Check all that apply.*

- დიახ  
 არა  
 ნაწილობრივ  
 Other: \_\_\_\_\_

7. თქვენი აზრით რამდენად ეფექტურად უზრუნველყოფენ საქართველოში, შიდა აუდიტორები მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, როგორც ეს მოითხოვება შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის მიერ?

*Check all that apply.*

- სრულად  
 ნაწილობრივ  
 ვერ უზრუნველყოფენ  
 Other: \_\_\_\_\_

8. თქვენს პრაქტიკაში გამოიყენება თუ არა შიდა აუდიტის ჩატარების სხვადასხვა მეთოდოლოგია, პროცედურები ან მოთხოვნები რაც არ არის გათვალისწინებული შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ? \*

*Check all that apply.*

- დიახ  
 არა  
 Other: \_\_\_\_\_

9. აქვს თუ არა შიდა აუდიტორს საშუალება შეუზღუდავად შეაფასოს მენეჯმენტის საქმიანობა \*

*Check all that apply.*

- დიახ  
 არა  
 ნაწილობრივ  
 Other: \_\_\_\_\_

10. რამდენად აკმაყოფილებს ქართულ კომპანიებისთვის მომზადებული შიდა აუდიტის ანგარიში **ობიექტურობის, სიცხადის, სიზუსტის, ლაკონურობის და დროულობის კრიტერიუმებს?** \*

*Check all that apply.*

- სრულად აკმაყოფილებს
- ნაწილობრივ აკმაყოფილებს
- ვერ აკმაყოფილებს
- Other: \_\_\_\_\_

11. თქვენი პრაქტიკაში, მოიცავს თუ არა კომპანიების შიდა აუდიტორული დასკვნა საჭირო ხუთ კომპონენტს (კრიტერიუმი, პირობა. კომპონენტი, შედეგი, მაკორექტირებელი ქმედება)

*Check all that apply.*

- მოიცავს
- ნაწილობრივ მოიცავს
- არ მოიცავს
- Other: \_\_\_\_\_

12. თქვენი აზრით დანერგულია თუ არა საქართველოში შიდა აუდიტის რისკზე ორიენტირებული მიდგომა და რისი გაუმჯობესებაა საჭირო რისკების მართვასთან დაკავშირებით? \*

*Check all that apply.*

- დიახ
- არა
- ნაწილობრივ
- დანერგვის პროცესშია
- Other: \_\_\_\_\_

13. თქვენი აზრით რა მნიშვნელოვან გამოწვევებს ხედავთ შიდა აუდიტის ორგანიზებისას ქართულ კომპანიებში, შეაფასეთ 1-5 ქულამდე (1 ნაკლებად მნიშვნელოვანი - 5 ძალიან მნიშვნელოვანი): \*

Mark only one oval per row.

	1	2	3	4	5
<b>თანამშრომლების არასაკმარისი ცოდნა და გამოცდილება</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>აუდიტის ჩასატარებლად ინფორმაციის არ ქონა</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>მენეჯმენტის დაინტერესების დაბალი დონე</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>სწორ ინფორმაციაზე დაშვების არ ქონა</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>დამატებითი ხარჯების საჭიროება</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. თქვენს პრაქტიკაში, იყო თუ არა რაიმე საკითხი, რომელიც ხელს უშლიდა შიდა აუდიტის ჩატარებას და მოკლედ რომ აღწეროთ პრობლემის შინაარსი.

---

15. თქვენი აზრით, რა მნიშვნელობა აქვს შიდა აუდიტს შიდა კონტროლის სისტემაში, და როგორ უნდა გაუმჯობესდეს ქართულ კომპანიებში შიდა კონტროლის სისტემა

---

16. გთხოვთ დატოვოთ კომენტარი თუ რაიმე საკითხი არ იყო ზემოთ მოცემული და რომლის განმარტებაც მნიშვნელოვანია თქვენი თვალსაზრისით

---

17. თქვენი სამუშაო გამოცდილება აუდიტის სფეროში (წლები) \*

---

18. თქვენი ასაკი \*

---

19. თქვენი აზრით, სარგებლობენ თუ არა შიდა აუდიტორები ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით აუდიტის ჩატარების პროცესში, და რა უნდა გაკეთდეს რომ დაცული იყო შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა \*

*Check all that apply.*

- კი
- არა
- ნაწილობრივ
- Other: \_\_\_\_\_

20. რამდენად ხშირად შეგხვედრიათ პრაქტიკაში, როდესაც მენეჯმენტი ერევა შიდა აუდიტის საქმიანობაში და გავლენას ახდენს მასზე? \*

*Check all that apply.*

- ხშირია
- იშვიათია
- საერთოდ არ შემხვედრია
- Other: \_\_\_\_\_

21. თქვენს პრაქტიკაში ვის წინაშე არიან შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულები?

*Check all that apply.*

კომპანიის მენეჯმენტი

სამეთვალყურეო საბჭო

აუდიტის კომიტეტი

Other: \_\_\_\_\_

22. თქვენი აზრით, სარგებლობს თუ არა შიდა აუდიტორი მენეჯმენტის მხარდაჭერით და როგორ გესმით მენეჯმენტის მხრიდან მხარდაჭერა?

*Check all that apply.*

დიახ

არა

ნაწილობრივ

Other: \_\_\_\_\_

23. თქვენი აზრით რამდენად ეფექტურად უზრუნველყოფენ საქართველოში, შიდა აუდიტორები მათზე დაკისრებულ მოვალეობებს, როგორც ეს მოითხოვება შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის მიერ?

*Check all that apply.*

სრულად

ნაწილობრივ

ვერ უზრუნველყოფენ

Other: \_\_\_\_\_



24. თქვენს პრაქტიკაში გამოიყენება თუ არა შიდა აუდიტის ჩატარების სხვადასხვა მეთოდოლოგია, პროცედურები ან მოთხოვნები რაც არ არის გათვალისწინებული შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ? \*

*Check all that apply.*

- დიახ
- არა
- Other: \_\_\_\_\_

25. აქვს თუ არ შიდა აუდიტორს საშუალება შეუზღუდავად შეაფასოს მენეჯმენტის საქმიანობა \*

*Check all that apply.*

- დიახ
- არა
- ნაწილობრივ
- Other: \_\_\_\_\_

26. რამდენად აკმაყოფილებს ქართულ კომპანიებისთვის მომზადებული შიდა აუდიტის ანგარიში ობიექტურობის, სიცხადის, სიზუსტის, ლაკონურობის და დროულობის კრიტერიუმებს? \*

*Check all that apply.*

- სრულად აკმაყოფილებს
- ნაწილობრივ აკმაყოფილებს
- ვერ აკმაყოფილებს
- Other: \_\_\_\_\_

27. თქვენი პრაქტიკაში, მოიცავს თუ არა კომპანიების შიდა აუდიტორული დასკვნა საჭირო ხუთ კომპონენტს (კრიტერიუმი, პირობა. კომპონენტი, შედეგი, მაკორექტირებელი ქმედება)

*Check all that apply.*

- მოიცავს  
 ნაწილობრივ მოიცავს  
 არ მოიცავს  
 Other: \_\_\_\_\_

28. თქვენი აზრით დანერგულია თუ არა საქართველოში შიდა აუდიტის რისკზე ორიენტირებული მიდგომა და რისი გაუმჯობესებაა საჭირო რისკების მართვასთან დაკავშირებით? \*

*Check all that apply.*

- დიახ  
 არა  
 ნაწილობრივ  
 დანერგვის პროცესშია  
 Other: \_\_\_\_\_

29. თქვენი აზრით რა მნიშვნელოვან გამოწვევებს ხედავთ შიდა აუდიტის ორგანიზებისას ქართულ კომპანიებში, შეაფასეთ 1-5 ქულამდე (1 ნაკლებად მნიშვნელოვანი - 5 ძალიან მნიშვნელოვანი): \*

Mark only one oval per row.

	1	2	3	4	5
<b>თანამშრომლების არასაკმარისი ცოდნა და გამოცდილება</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>აუდიტის ჩასატარებლად ინფორმაციის არ ქონა</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>მენეჯმენტის დაინტერესების დაბალი დონე</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>სწორ ინფორმაციაზე დაშვების არ ქონა</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
<b>დამატებითი ხარჯების საჭიროება</b>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

30. თქვენს პრაქტიკაში, იყო თუ არა რაიმე საკითხი, რომელიც ხელს უშლიდა შიდა აუდიტის ჩატარებას და მოკლედ რომ აღწეროთ პრობლემის შინაარსი.
- \_\_\_\_\_

31. თქვენი აზრით, რა მნიშვნელობა აქვს შიდა აუდიტს შიდა კონტროლის სისტემაში, და როგორ უნდა გაუმჯობესდეს ქართულ კომპანიებში შიდა კონტროლის სისტემა
- \_\_\_\_\_

32. გთხოვთ დატოვოთ კომენტარი თუ რაიმე საკითხი არ იყო ზემოთ მოცემული და რომლის განმარტებაც მნიშვნელოვანია თქვენი თვალსაზრისით
- 

---

This content is neither created nor endorsed by Google.

Google Forms