

საჯარო სამართის იურიდიული პირი - ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო
უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

საფინანსო, საბანკო და სადაზღვევო საქმის სამაგისტრო პროგრამა



მირზა ბერიძე

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება და
გაუმჯობესების გზები

ნაშრომი წარმოდგენილია საფინანსო, საბანკო და სადაზღვევო საქმის მაგისტრის
აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: თამარ ლოლობერიძე

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი,

ასისტენტ-პროფესორი

ბათუმი 2025

განაცხადი

როგორც წარმოდგენილი ნაშრომის ავტორი, ვაცხადებ, რომ ნაშრომი წარმოადგენს ჩემს ორიგინალურ ნამუშევარს და არ შეიცავს სხვა ავტორების მიერ აქამდე გამოქვეყნებულ, გამოსაქვეყნებლად მიღებულ ან დასაცავად წარდგენილ მასალებს, რომლებიც ნაშრომში არ არის მოხსენიებული ან ციტირებული სათანადო წესების შესაბამისად.

მირზა ბერიძე

სარჩევი

Contents

შესავალი.....	4
Abstract.....	6
თავი 1. შიდა აუდიტის თეორიული საფუძვლები საჯარო სექტორში	8
1.1. შიდა აუდიტის კონცეფცია და როლი საჯარო სექტორში.....	8
1.2. შიდა აუდიტის სამართლებრივი საფუძვლები და საერთაშორისო სტანდარტები.....	12
თავი 2. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგია	23
2.1. ეფექტიანობის განმსაზღვრელი ფაქტორები და შეფასების მოდელები	23
2.2. საერთაშორისო პრაქტიკა და გამოცდილება.....	41
თავი 3. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის გაუმჯობესების გზები	53
3.1. ორგანიზაციული და მეთოდოლოგიური სრულყოფის მიმართულებები.....	53
რისკის შეფასების კუმულატიური მეთოდი	57
რისკის შეფასების ფარდობითი მეთოდი.....	61
3.2. პროფესიული და ტექნოლოგიური განვითარების პერსპექტივები.....	65
დასკვნა და რეკომენდაციები.....	69
გამოყენებული ლიტერატურა	72

შესავალი

თანამედროვე საჯარო სექტორი სულ უფრო მეტად დგას გამჭვირვალობის, ანგარიშვალდებულებისა და ეფექტიანობის მზარდი მოთხოვნების წინაშე. მოქალაქეები და დაინტერესებული მხარეები მოელიან, რომ სახელმწიფო ინსტიტუტები რესურსებს ოპტიმალურად გამოიყენებენ, ხოლო გადაწყვეტილების მიღების პროცესი იქნება გამჭვირვალე, ხოლო რისკები ეფექტიანად მართული. ამ კონტექსტში, შიდა აუდიტის ფუნქცია იქცა ერთ-ერთ გადამწყვეტ ინსტრუმენტად, რომელიც უზრუნველყოფს მართვის, კონტროლისა და რისკების მართვის სისტემების ფუნქციონირებასა და გაუმჯობესებას. თუმცა, შიდა აუდიტის როლი არ შემოიფარგლება მხოლოდ შეცდომების აღმოჩენით, ის უნდა იყოს ღირებული პარტნიორი, რომელიც ხელს შეუწყობს ორგანიზაციულ განვითარებასა და ღირებულების შექმნას.

წინამდებარე ნაშრომი მიზნად ისახავს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ყოვლისმომცველ ანალიზს, განსაკუთრებით იმ გზების ძიებას, რომლებიც ხელს შეუწყობს მის გაუმჯობესებას. ჩვენ განვიხილავთ შიდა აუდიტის თეორიულ საფუძვლებს, მის კონცეფციასა და როლს საჯარო სივრცეში, ასევე საერთაშორისო სტანდარტებსა და სამართლებრივ ჩარჩოებს, რომლებიც არეგულირებენ მის საქმიანობას. ნაშრომის მეორე თავი დაეთმო შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგიას, განვიხილავთ განმსაზღვრელ ფაქტორებსა და შეფასების მოდელებს, რასაც დავუმატებთ საერთაშორისო პრაქტიკისა და გამოცდილების ანალიზს, რათა უკეთ გავიგოთ არსებული მიდგომები.

საბოლოოდ, ნაშრომის მესამე თავი ფოკუსირებული იქნება შიდა აუდიტის ეფექტიანობის გაუმჯობესების კონკრეტულ გზებზე. ჩვენ დეტალურად განვიხილავთ ორგანიზაციული და მეთოდოლოგიური სრულყოფის მიმართულებებს, რომლებიც მოიცავს დამოუკიდებლობის გაძლიერებას, რესურსების ადეკვატურობას და ხარისხის უზრუნველყოფას. გარდა ამისა, ხაზგასმული იქნება პროფესიული და ტექნოლოგიური განვითარების პერსპექტივები, როგორიცაა მონაცემთა ანალიტიკის,

ავტომატიზაციისა და ხელოვნური ინტელექტის როლი აუდიტის პროცესების მოდერნიზაციასა და აუდიტორთა უნარების გაღრმავებაში.

ვიმედოვნებთ, რომ ეს კვლევა ხელს შეუწყობს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ფუნქციის უკეთ გააზრებას, მისი გამოწვევების იდენტიფიცირებას და კონკრეტული რეკომენდაციების შემუშავებას, რაც საბოლოოდ გაზრდის მის წვლილს სახელმწიფო მართვის გამჭვირვალობასა და ეფექტიანობაში.

Abstract

This paper explores ways to improve the effectiveness of internal audit in the public sector. Amid increasing demands for corporate governance and accountability in public resource management, strengthening the internal audit function becomes crucial. The paper covers the theoretical foundations of internal audit, its concept, role in the public sector, as well as relevant legal frameworks and international standards.

The methodology for assessing internal audit effectiveness is discussed in detail, including determining factors and evaluation models, enriched by an analysis of international practice and experience. Special attention is given to practical ways of improving effectiveness, which encompass organizational and methodological enhancements. The latter includes strengthening internal audit's independence and objectivity, ensuring adequate resources, and implementing continuous quality assurance programs.

Furthermore, the paper highlights perspectives on professional and technological development, such as data analytics, automation, and the integration of Artificial Intelligence (AI) into audit processes. The research confirms that these approaches are critical for modernizing the internal audit function, enhancing its effectiveness, and creating added value for the organization.

Keywords: Internal audit, effectiveness assessment, public sector, organizational improvement, methodological enhancement, professional development, technological innovation, risk management.

აბსტრაქტი

წინამდებარე ნაშრომი იკვლევს შიდა აუდიტის ეფექტიანობის გაუმჯობესების გზებს საჯარო სექტორში. კორპორაციული მმართველობისა და საჯარო რესურსების ანგარიშვალდებულების მზარდი მოთხოვნების ფონზე, შიდა აუდიტის ფუნქციის გაძლიერება გადამწყვეტი ხდება. ნაშრომი მოიცავს შიდა აუდიტის თეორიულ საფუძვლებს, მის კონცეფციას, როლს საჯარო სექტორში, ასევე შესაბამის სამართლებრივ ჩარჩოებსა და საერთაშორისო სტანდარტებს.

დეტალურად არის განხილული შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგია, მათ შორის განმსაზღვრელი ფაქტორები და შეფასების მოდელები, რაც გამდიდრებულია საერთაშორისო პრაქტიკისა და გამოცდილების ანალიზით. განსაკუთრებული ყურადღება ეთმობა ეფექტიანობის გაუმჯობესების პრაქტიკულ გზებს, რომლებიც მოიცავს ორგანიზაციულ და მეთოდოლოგიურ სრულყოფას. ეს უკანასკნელი გულისხმობს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გაძლიერებას, რესურსების ადეკვატურობის უზრუნველყოფას და ხარისხის უწყვეტი უზრუნველყოფის პროგრამების დანერგვას.

ამასთან, ნაშრომი ხაზს უსვამს პროფესიული და ტექნოლოგიური განვითარების პერსპექტივებს, როგორცაა მონაცემთა ანალიტიკა, ავტომატიზაცია და ხელოვნური ინტელექტის (AI) ინტეგრაცია აუდიტის პროცესებში. კვლევა ადასტურებს, რომ ეს მიდგომები გადამწყვეტია შიდა აუდიტის ფუნქციის მოდერნიზაციისთვის, მისი ეფექტიანობის ასამაღლებლად და ორგანიზაციისთვის დამატებითი ღირებულების შესაქმნელად.

საკვანძო სიტყვები: შიდა აუდიტი, ეფექტიანობის შეფასება, საჯარო სექტორი, ორგანიზაციული სრულყოფა, მეთოდოლოგიური გაუმჯობესება, პროფესიული განვითარება, ტექნოლოგიური ინოვაციები, რისკების მართვა.

თავი 1. შიდა აუდიტის თეორიული

საფუძვლები საჯარო სექტორში

1.1. შიდა აუდიტის კონცეფცია და როლი საჯარო სექტორში

საჯარო დაწესებულებათა ეფექტიანობის გასაზრდელად, აგრეთვე მათთვის მინდობილი სახელმწიფო რესურსების მიზნობრივი გამოყენების გასაკონტროლებლად, საჯარო დაწესებულებებში შეიქმნა შიდა აუდიტის დეპარტამენტები, რომელთა დანიშნულებაა გაანკონტროლოს ის დაწესებულება სადაც შიდა აუდიტია ჩამოყალიბებული, მისთვის მინდობილი სახელმწიფო რესურსების სწორად და მიზნობრივად გამოყენების პროცესში. აგრეთვე შიდა აუდიტი რეკომენდაციების მეშვეობით უწყებას ეხმარება მიზნების მიღწევაში ეფექტურობისა და ეკონომიურობის პრინციპების დაცვით.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, შიდა აუდიტი განიმარტება, როგორც: 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. (საქართველოს კანონი

შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ).

შიდა აუდიტი, რომელიც ფუნქციონირებს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის შესაბამისად, აფასებს საჯარო დაწესებულებებში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემებს, ასევე რისკების მართვის ეფექტიანობას. ამის შედეგად იგი გასცემს რეკომენდაციებს სისტემების გაუმჯობესების მიზნით, ხელს უწყობს მათი ეფექტიანი დანერგვის პროცესს და უწყობს ხელს ცნობიერების ამაღლებას. შესაბამისად, შიდა აუდიტი საჯარო დაწესებულებებისთვის წარმოადგენს მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, რომელიც შესაძლებლობას იძლევა შეაფასონ რისკების მართვისა და კონტროლის მექანიზმების

ეფექტიანობა, რაც აუცილებელია ორგანიზაციული მიზნების მისაღწევად. შიდა აუდიტის მეშვეობით დაწესებულების ხელმძღვანელობას ეძლევა საფუძვლიანი რწმუნება იმისა, რომ ორგანიზაციაში ჩამოყალიბებული კონტროლის მექანიზმები და რისკების მართვის სისტემა ფუნქციონირებს ეფექტურად. იმ შემთხვევაში, თუ აღმოჩნდება სისტემური ხარვეზები ან არაეფექტიანი ფუნქციონირება, შიდა აუდიტის მიგნებების საფუძველზე ხელმძღვანელობა იღებს დროულ გადაწყვეტილებებს მათ გასაუმჯობესებლად.

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტს განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, რადგან სახელმწიფო უწყებები და საჯარო ორგანიზაციები პასუხისმგებელნი არიან ბიუჯეტის სწორად განკარგვასა და ეფექტიან მმართველობაზე. შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის პროცესების გამჭვირვალობას, კორუფციის შემცირებასა და ფინანსური და ოპერაციული რისკების კონტროლს, შესაბამისად შიდა აუდიტის ძირითადი ამოცანებია:

- დაწესებულების ფინანსური და ოპერაციული სისტემების ანალიზი;
- შიდა კონტროლის სისტემის შეფასება და გაუმჯობესება;
- რისკების მართვის პროცესის დახვეწა;
- საჯარო რესურსების ხარჯვის ეფექტიანობისა და კანონის დაცვაზე ზედამხედველობა.

გასათვალისწინებელია, რომ 2022 წელს, OECD-ის შეფასებით, შიდა აუდიტის ჩარევის შედეგად საჯარო სექტორში ფინანსური დანაკარგების პრევენციის მაჩვენებელი საშუალოდ 28%-ით გაიზარდა.

წელი	რეკომენდაციების შესრულების მაჩვენებელი
2021	67%
2023	74%

საქართველოში, სახელმწიფო შიდა აუდიტის ანგარიშის მიხედვით, გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მაჩვენებელი 2021 წელს 67% იყო, ხოლო 2023 წელს 74%-მდე გაიზარდა.

იმ ფაქტორიდან გამომდინარე, რომ საჯარო დაწესებულებების ხელმძღვანელების მთავარი მიზანია ეფექტიანი მართვის უზრუნველყოფა, ორგანიზაციული მიზნების მიღწევა და ეთიკური ნორმებისა და ღირებულებების დამკვიდრება, შიდა აუდიტს მათ საქმიანობაში განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება. ის მოქმედებს როგორც მხარდაჭერისა და განვითარების მექანიზმი, რომელიც აჩქარებს მართვის მიზნების მიღწევის პროცესს. ამასთან, შიდა აუდიტის გამართული ფუნქციონირება მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ კონკრეტული დაწესებულებისთვის, არამედ მთლიანად სახელმწიფოსთვის. შესაბამისად, აუცილებელია შიდა აუდიტის უზრუნველსაყოფად შესაბამისი რესურსების, ინსტიტუციური მხარდაჭერისა და საკანონმდებლო ჩარჩოს არსებობა, რათა აუდიტის სისტემა დროულად გამოავლენდეს და შეამციროს რისკები, რაც შესაძლოა ხელისშემშლელი აღმოჩნდეს დასახული მიზნების მიღწევისას. ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე შიდა აუდიტის უმთავრეს საქმიანობას რისკების გამოვლენა და შეფასება წარმოადგენს, რისი მეშვეობითაც შესაძლებელი ხდება რისკების ეფექტიანი მართვის სისტემის ჩამოყალიბება, არსებული სისტემის დახვეწა, კონტროლის მექანიზმების შემუშავება, მისი ეფექტიანობის შეფასება, რაც უზრუნველყოფს ეფექტიანი კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებას, მის მუდმივ განვითარებასა და კონტროლს, სისტემის ეფექტიანობის შენარჩუნების მიზნით. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტის ძირითადი მიზნებია:

- შიდა აუდიტორული შემოწმებების განხორციელება დაწესებულების წინაშე მდგარი რისკების შეფასების საფუძველზე მომზადებული შიდა აუდიტის სტრატეგიული და წლიური გეგმის მიხედვით;
- ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების ადეკვატურობის შეფასება და შესწავლა ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის თვალსაზრისით დაწესებულების წინაშე არსებული ამოცანების შესასრულებლად;

- ხელმძღვანელობის ინფორმირება მიგნებების და დასკვნების შესახებ, რეკომენდაციების ჩამოყალიბება და მათი შესრულების მონიტორინგი.

დაწესებულების შიგნით არსებული ყველა სისტემა, პროცესი, მოვლენა და საქმიანობა შეიძლება წარმოადგენდეს შიდა აუდიტორული შემოწმების საგანს, მაგალითად, გარემოს დაცვისა და სოფლის მეურნეობის სამინისტროს შიდა აუდიტის სამსახურმა 2022 წელს შეისწავლა შემდეგი სფეროები: ინვენტარიზაცია, სახელმწიფო შესყიდვების მართვა, და ბიუჯეტის პროგრამული შესრულება. შიდა აუდიტი ასევე წარმოადგენს დამოუკიდებელ და ობიექტურ მარწმუნებელ მომსახურებას, რომელიც ხელმძღვანელობას ეხმარება დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების მართვაში, შიდა კონტროლის და მმართველობითი პროცედურების გაუმჯობესებაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ინერგება ახალი სისტემები და პროცედურები. (შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, 2016) აღსანიშნავია, რომ საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის 2023 წლის ანგარიშის მიხედვით, შიდა აუდიტის ჩარევით განხორციელებული რისკების შეფასებისა და მართვის პროცესების გაუმჯობესებამ გამოიწვია ბიუჯეტის ხარვეზების შემცირება 15%-ით.

მარწმუნებელ საქმიანობასთან ერთად, შიდა აუდიტის სუბიექტი უფლებამოსილია ფორმალური პროცედურების განხორციელების გარეშე, კომპეტენციის ფარგლებში გასწიოს არაფორმალური/ზეპირი საკონსულტაციო მომსახურება. მაგალითად, პროფესიული რჩევის მიცემა შეიძლება განხორციელდეს ადვილად და დროულად დაწესებულებაში არსებული ყველა დაინტერესებული მხარისათვის. თუმცა, შიდა აუდიტორები პასუხისმგებელნი არიან მათ მიერ განხორციელებული სამუშაოს ხარისხზე და იმ გადაწყვეტილების ეფექტიანობაზე, რომელსაც დაინტერესებულ მხარეს სთავაზობენ. (შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, 2016)

1.2. შიდა აუდიტის სამართლებრივი საფუძვლები და საერთაშორისო სტანდარტები

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ფუნქციონირება რეგულირდება როგორც საერთაშორისო, ისე ეროვნული სტანდარტებითა და სამართლებრივი ჩარჩოებით. საერთაშორისო სტანდარტები, რომელთაც ეფუძნება შიდა აუდიტის პრაქტიკა, შემუშავებულია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) მიერ და მოიცავს შემდეგ დოკუმენტებს:

- შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩო (IPPF);
- ეთიკის კოდექსი;
- შიდა კონტროლისა და რისკების მართვის სტანდარტები.

საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (INTOSAI/ISSAI).რაც შეეხება ეროვნულ კანონმდებლობას, იგი მოცავს ისეთ კანონებსა და ნორმატიულ აქტებს, როგორებიცაა:

- საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“;
- სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგია;
- შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი;
- შიდა აუდიტის სტანდარტები;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულება.

აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტის განვითარებასთან ერთად მიმდინარეობს მისი ინსტიტუციური გაძლიერებაც. კერძოდ, 2023 წელს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ცვლილებები „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონში, რაც ითვალისწინებს შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვას. აღნიშნული პროგრამა მოიცავს ოთხ ეტაპს: საბაზისო თეორიული მოდულებს, პრაქტიკულ გამოცდებსა და გამოცდილების დადასტურებას, რაც მიზნად ისახავს საჯარო სექტორის აუდიტორული სისტემის ხარისხის გაუმჯობესებას და

შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები (IPPF) პრინციპებზე დაფუძნებული სავალდებულო მოთხოვნათა ერთობლიობაა, რომელიც მოიცავს:

- შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკისა და საქმიანობის შედეგიანობის შესაფასებლად განსაზღვრული ძირითადი მოთხოვნებისაგან, რომლებიც შეიძლება გამოყენებული იქნას, როგორც ორგანიზაციის დონეზე, ისე ცალკეულ თანამშრომლებთან მიმართებაში;
- ინტერპრეტაციებისგან, რომლებიც აზუსტებენ სტანდარტებში გამოყენებულ ტერმინებს და კონცეპტუალურ მიდგომებს.

შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები დაყოფილია ორ ძირითად კატეგორიად: ხარისხობრივი ატრიბუტიკისა და საქმიანობის სტანდარტებად.

- **ხარისხობრივი ატრიბუტიკის სტანდარტები** განსაზღვრავს მოთხოვნებს როგორც იმ ორგანიზაციებისთვის, რომლებიც ახორციელებენ შიდა აუდიტს, ისე ინდივიდუალური აუდიტორებისთვის, რომლებიც ამ ფუნქციას ასრულებენ.
- **საქმიანობის სტანდარტები** აღწერს აუდიტის განხორციელების სფეროებს და განსაზღვრავს შეფასების კრიტერიუმებს, რომელთა გამოყენებაც შესაძლებელია შიდა აუდიტის მომსახურების ხარისხის შესაფასებლად.

ორივე კატეგორიის სტანდარტები უნივერსალურია და გამოიყენება შიდა აუდიტის ყველა სახის მომსახურებაზე. ამავდროულად, აღნიშნულ სტანდარტებში განსაზღვრულია კონკრეტული მომსახურების ტიპებიც, როგორიცაა:

- **მარწმუნებელი მომსახურება** — მოიცავს შიდა აუდიტორების მიერ მოპოვებული მტკიცებულებების ობიექტურ შეფასებას, რათა წარმოდგენილ იქნას შემაჯამებელი მოსაზრება ან დასკვნა ორგანიზაციის, ოპერაციის, ფუნქციის, პროცესის, სისტემის ან სხვა შეფასების ობიექტთან დაკავშირებით;

- **საკონსულტაციო მომსახურება** — გულისხმობს რეკომენდაციების, ანალიზებისა და ინტერპრეტაციების მიწოდებას ხელმძღვანელობისთვის, მიზნად შიდა კონტროლისა და პროცესების გაუმჯობესება.

მარწმუნებელი მომსახურების შინაარსი და მასშტაბი განისაზღვრება შიდა აუდიტორის მიერ. ზოგადად, მარწმუნებელ მომსახურებებში მონაწილეობს სამი მხარე:

1. პირი ან ჯგუფი, რომელიც უშუალოდ არის ჩართული ორგანიზაციული ერთეულის, ოპერაციის, ფუნქციის, პროცესის, სისტემის ან სხვა შეფასების ობიექტის საქმიანობაში — პროცესის მესაკუთრე,
2. შეფასების განმახორციელებელი პირი ან ჯგუფი — შიდა აუდიტი,
3. პირი ან ჯგუფი, რომელიც იყენებს შეფასების შედეგებს — მომხმარებელი.

საკონსულტაციო მომსახურება თავისი არსით სარეკომენდაციო შინაარსისაა და ჩვეულებრივ ხორციელდება მომსახურების კლიენტის სპეციფიკური მოთხოვნის შესაბამისად. საკონსულტაციო მომსახურების შინაარსი და მასშტაბი წარმოადგენს მომსახურების კლიენტთან შეთანხმების საგანს. საკონსულტაციო მომსახურებების გაწევაში მონაწილეობს ორ მხარე: (1) მომსახურების მიმწოდებელი პირი ან ჯგუფი — შიდა აუდიტორი, და (2) რჩევის მომთხოვნი და მიმღები პირი ან ჯგუფი — მომსახურების კლიენტი. საკონსულტაციო მომსახურების განხორციელების დროს შიდა აუდიტორმა უნდა შეინარჩუნოს ობიექტურობა და საკუთარ თავზე არ აიღოს მენეჯერული პასუხისმგებლობა. (შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები, 2017).

ეთიკის კოდექსი განსაზღვრავს შიდა აუდიტორთა პროფესიული ქცევის პრინციპებს, მათ დამოუკიდებლობას, ობიექტურობას, კონფიდენციალურობასა და კომპეტენციას. შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი განსაზღვრავს, ძირითად პრინციპებს, რომელთა დაცვა ყველა შიდა აუდიტორისთვის აუცილებელია, ეს პრინციპებია:

- პატიოსნება - მისი მეშვეობით წარმოიშობა ნდობა, რაც აუცილებელია ჩამოყალიბებულ იქნეს შიდა აუდიტის ობიექტსა და შიდა აუდიტს, შიდა

აუდიტორს შორის, შესაბამისად იგი წარმოადგენს მათი განსჯისადმი ნდობის საფუძველს;

- ობიექტურობა - გულისხმობს შიდა აუდიტორის უნარს, აუდიტორული შემოწმების პროცესში ინფორმაციის მოპოვების, შეფასების, დამუშავების, გავრცელების, და ა.შ. ეტაპებზე შიდა აუდიტორების მიერ გამოვლენილ პროფესიონალურ ობიექტურობას, რომლითაც უზრუნველყოფილია შიდა აუდიტორების მიერ ყველა მნიშვნელოვან გარემოებათა ობიექტური შეფასება, და რომ ისინი არ ექცევიან სხვათა ინტერესებისა და გავლენის ქვეშ;
- კონფიდენციალურობა - გულისხმობს, შიდა აუდიტორების მიერ მოპოვებული ინფორმაციის დაცვას დაკარგვისა და გამჟღავნებისგან, გარდა იმ შემთხვევებისა, როდესაც ინფორმაციის გამჟღავნება ხორციელდება შესაბამისი უფლების მოპოვების საფუძველზე, ან ნაკარნახევა სამართლებრივი ან პროფესიული მოვალეობებით, სხვა დანარჩენ შემთხვევებში შიდა აუდიტორების ვალდებულნი არიან, პატივი სცენ საკუთრების პრინციპს და არ გაამჟღავნონ მიღებული ინფორმაცია;
- კომპეტენტურობა - გულისხმობს შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციას, ცოდნას, მიღწევებს, პიროვნულ და პროფესიულ უნარებს, გამოცდილებას და სხვა მნიშვნელოვან ელემენტებს რაც აუცილებელია შიდა აუდიტორული საქმიანობის შესრულებისთვის.

საქართველოს კანონი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ არეგულირებს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის წესს, პრინციპებს და სხვა საკითხებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემუშავებისთვის, ჩამოყალიბებისა და განხორციელებისათვის. (კანონი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ, თავი I, მუხლი 1.)

კანონი უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სუბიექტისა და შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობას, რისი მეშვეობითაც შიდა აუდიტის სუბიექტი, არ არის დამოკიდებული დაწესებულების სხვა სუბიექტებზე და ფუნქციურად მათგან

დამოუკიდებელია, მათ შორის შიდა აუდიტის დაგეგმვის, განხორციელებისა და ანგარიშგების პროცესში. შიდა აუდიტი მოქმედებს საქართველოს კანონმდებლობისა და საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, აქედან გამომდინარე ნებისმიერი სხვა სუბიექტისთვის დაუშვებელია შიდა აუდიტორის საქმიანობაში, რაიმე ფორმით ჩარევა და მასზე რაიმე ფორმით ზემოქმედება. შიდა აუდიტის სუბიექტი მხოლოდ და მხოლოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე ანგარიშვალდებული და სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის მიერ განსაზღვრულ შემთხვევებში კოორდინირებულად მოქმედებს ჰარმონიზაციის ცენტრთან ერთად.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად, ყველა დაწესებულება ვალდებულია შეიმუშაოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა, რომლის უმთავრეს მიზანს წარმოადგენს ფინანსური მართვის პროცესის გაუმჯობესება, რათა დაწესებულებამ შეძლოს თავისი მიზნების მიღწევა, შესაბამისად სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის თანახმად, ფინანსური მართვისა და შესაბამის გატაწვეტილებათა მიღების პროცესის გაუმჯობესება ხორციელდება ისეთი საშუალებებით, როგორებიცაა:

- დაწესებულების მიერ განხორციელებული ოპერაციების შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან, მარეგულირებელ წესებთან, შიდა პოლიტიკასთან, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებთან;
- ფინანსური მართვისა და ოპერაციული ინფორმაციის თაობაზე სრულყოფილი, ამომწურავი სანდო ანგარიშგება;
- საბიუჯეტო სახსრებისა და რესურსების ეკონომიურად, ეფექტიანად და პროდუქტიულად გამოყენება;
- აქტივების, ინფორმაციისა და სხვა რესურსების დაცვა დაკარგვისაგან, არამართლზომიერი გამოყენებისაგან ან მართვისაგან და დაზიანებისაგან.

აღსანიშნავია, რომ ფინანსური მართვა და კონტროლი არ შემოიფარგლება მხოლოდ ფინანსური პრეცესებისა და ქვედებების კონტროლით, ის აგრეთვე

თანაბარზომიერად დაკავშირებულია არაფინანსურ პროცესებთანაც, შესაბამისად იგი ხორციელდება უშუალოდ დაწესებულებათა ხელმძღვანელების მიერ, დაწესებულების ყველა სტრუქტურულ დანაყოფში, მათ შორის იმ ერთეულებში, რომლებიც ამ დაწესებულებას ექვემდებარება, როგორებიცაა სსიპ-ები და ა(ა)იპ-ები. ანგედან გამომდინარე დაწესებულების მმართველობითი ვერტიკალი, ანგარიშვალდებულია მისი ზემდგომის წინაშე სახელმწიფო რესურსების სწორად გამოყენების შესახებ, იმ პრიციპების დაცვით, რომლებიც ზემოთ აღვნიშნეთ.

ფინანსური მართვა და კონტროლის სისტემა, რომელსაც დაწესებულებათა ხელმძღვანელები აყალიბებენ და პასუხს აგებენ მის გამართულად მუშაობაზე, დაფუძნებულია შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებზე, იგი ხორციელდება ისეთი კომპონენტების საშუალებით, როგორებცაა:

- კონტროლის გარემო;
- რისკის მართვა;
- კონტროლის ღონისძიებები;
- ინფორმაცია და კომუნიკაცია;
- მონიტორინგი და შეფასება.

კონტროლის გარემო მოიცავს ისეთ უმნიშვნელოვანეს კომპონენტებს, როგორებიცაა კომპეტენტურობა, პროფესიული და პირადი პატიოსნება, ეთიკური ღირებულებები, დაწესებულების საქმიანობის მკაფიოდ განსაზღვრული მიზნების და ამოცანები, მართვის მეთოდები, რომლებიც გამოყენებულია დაწესებულებაში და ა.შ. დაწესებულება ხელმძღვანელები, რომლებიც უზრუნველყოფენ კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბებას, მიზანმიმართულნი არიან გააუმჯობესონ ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი კომპონენტი და ამით უზრუნველყონ ისეთი გარემოს შექმნა, რომ ნებისმიერ საჯარო მოხელეს აზრადაც არ მოუვიდეს მართლსაწინააღმდეგო ნაბიჯების გადადგმა, რაც საბოლოო ჯამში დააზიანებს როგორც თავის, ისე სახელმწიფოსა და საზოგადოების ინტერესებს.

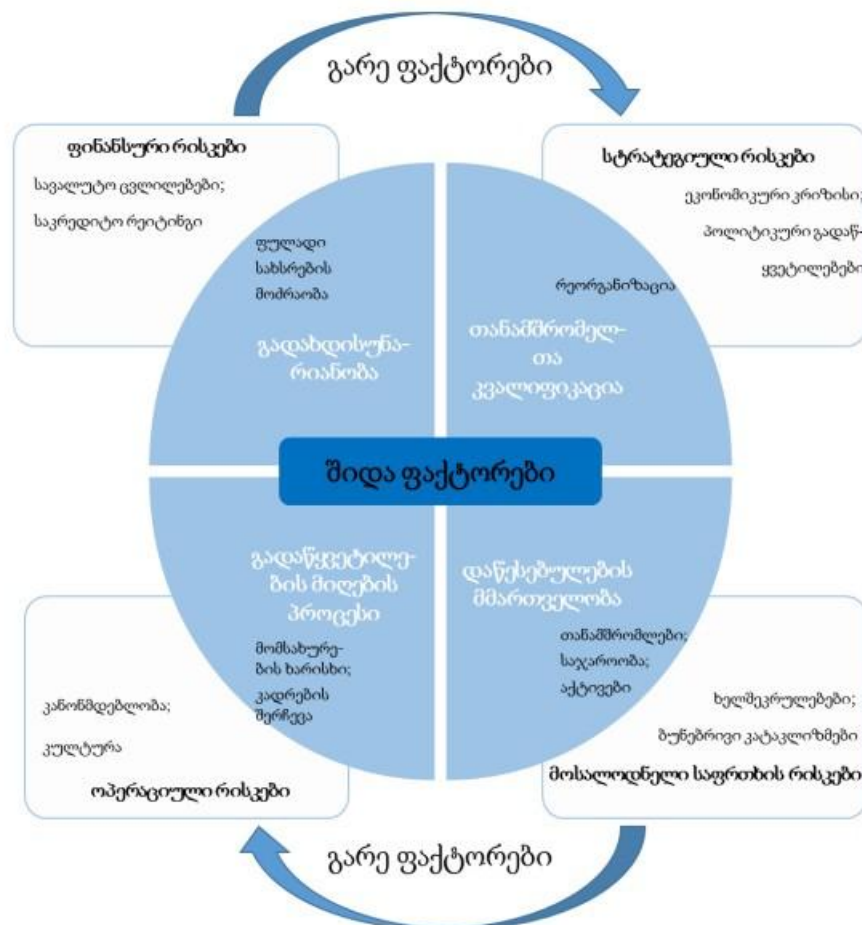
განმარტებით ლექსიკონში რისკი, განმარტებულია როგორც განუსაზღვრელობის დონე შედეგის წინანასწარ განჭვრეტაში (nplg.gov.ge), რისკის მართვა

კი ამ შესაძლო მოვლენებისა და სიტუაციების განსაზღვრის მცდელობაა, რათა მოხდეს მათი შეფასება და კონტროლი, ვინაიდან შემცირდეს ის შესაძლო ნეგატიური შედეგის გავლენა დაწესებულების მიზნების მიღწევის პროცესზე, რომელსაც ახდენს რისკების არსებობა, აქედან გამომდინარე დაწესებულების ხელმძღვანელის ამოცანაა რისკის შესამცირებლად საჭირო ყველა ღონისძიებათა განხორციელება.

გამომდინარე იქედან, რომ დაწესებულებები განსხვავებულ გარემოებებში ფუნქციონირებენ და თავიანთი სპეციფიკის შესაბამისად აქვთ განსხვავებული რისკები, აყალიბებენ ერთმანეთისაგან განსხვავებულ და დამოუკიდებელ რისკების მართვის სტრატეგიებს, რომლებიც მიუხედავად იმისა, რისკის შესაბამისად განსხვავდებიან, აქვსთ საერთო საფუძველი და რისკის გამოვლენის, შეფასებისა და კონტროლის ერთნაირი მექანიზმი. კერძოდ, რისკების მართვა იწყება მისი კონტექსტის ფორმირებიდან, რომელიც მოიცავს, რისკის მართვის კონტექსტის განსაზღვრას; შიდა და გარე კონტექსტის დადგენასა და რისკის კრიტერიუმების ჩამოყალიბებას. როდესაც განხორციელდება რისკის მართვის კონტექსტის განსაზღვრა, რომელიც გულისხმობს იმ აქტივობათა მიზნების განსაზღვრას, რომელთა მიმართაც ხორციელდება რისკის მართვა, დიდ მნიშვნელობას იძენს რისკის მართვის შიდა და გარე ფაქტორების დადგენას, სადაც შიდა ფაქტორები წარმოადგენენ დაწესებულების შიდა გარემოს, სადაც იგი ცდილობს მიაღწიოს საკუთარ მიზნებს. შიდა გარემოში ან/და შიდა ფაქტორებში იგულისხმება დაწესებულების შიგნით არსებული ნებისმიერი ფაქტორი, რომელსაც შეუძლია გავლენის მოხდენა დაწესებულების წინაშე არსებულის რისკების მართვაზე, მაგალითად ასეთი შეიძლება იყოს პასუხისმგებლობათა და უფლებამოსილებათა დელეგირება, ეთიკისა და თანამშრომელთა მორალი, კომპეტენციის დონე, სამუშაოს განაწილება, როლების განაწილება, დაწესებულების მმართველობა, თანამშრომელთა კვალიფიკაციის დონე და ა.შ. ხოლო გარე ფაქტორები დაწესებულების გარეთ არსებული მოცემულობებია, რომლებიც ყალიბდება დაწესებულების ჩარევისა და ზემოქმედების გარეშე, როგორებიცაა მაგალითად ეკონომიკური, სოციალური, სამართლებრივი/მარეგულირებელი, ფინანსური, პოლიტიკური, კულტურული და

სხვა სახის ფაქტორები, რომლებიც დაწესებულების შიდა ფაქტორებთან ერთად ყალიბდებიან ისეთი სახის რისკებად, როგორებიცაა:

- ფინანსური რისკები;
- სტრატეგიული რისკები;
- ოპერაციული რისკები;
- მოსალოდნელი საფრთხის რისკები.



წყარო: <https://pifc.gov.ge/files/ShowFiles?id=13fff64d-0919-4ebc-9bbf-a0bae9d0b5f5>

მას შემდეგ, რაც დასრულდება მუშაობა დაწესებულების შიდა და გარე ფაქტორებზე, რისკის მართვის პროცესი გადადის იმ ეტაპზე, როდესაც საჭირო ხდება რისკების კრიტერიუმების განსაზღვრა, რომლებიც შეიძლება იყოს ფინანსური, ოპერაციული, სოციალური, ტექნიკური, და სხვა სახის, რომელსაც დაწესებულება ირჩევს მის შიგნით ჩამოყალიბებული მარეგულირებელი კანონმდებლობის,

მიზნების, ამოცანებისა და ა.შ. შესაბამისად. თავდაპირველად შესაძლებელია ჩამოყალიბდეს რისკის მართვის ზოგადი კრიტერიუმები, რომელთა დახვეწაც ხორციელდება რისკის მართვის შემდეგ ეტაპებზე. გამომდინარე იქედან, რომ რისკის მართვის კრიტერიუმების შემუშავებაზე გავლენას, დაწესებულების მიზნები და ამოცანები ახდენს, შესაძლებელია ისინი ჩამოყალიბდნენ, ამ მიზნების მიღწევის შესაბამისად, კერძოდ პასუხი უნდა გაეცეს კითხვას, ხდება თუ არა მიზნის მიღწევა, რესურსების ეკონომიური მოხმარებით; ეფექტიანად შესრულებულ აქტივობებით; ამ აქტივობათა ეფექტიანი შედეგებით და ა.შ. რისკების კრიტერიუმების განსაზღვრის შემდეგ ხორციელდება რისკის შეფასებისა და განსაზღვრის ეტაპები, რა დროსაც ხორციელდება რისკის იდენტიფიცირება, ანალიზი და შეფასება, ხოლო შემდეგ რისკების საპასუხო ღონისძიებათა შემუშავება, რომელიც ეფუძნება ისეთ მიდგომებს, როგორებიცაა რისკის თავიდან არიდება, რისკის შემცირება, რისკის განაწილება/გადანაწილება და რისკის მიღება/დათანხმება, თითოეული მათგანი თავის მხრივ გულისხმობს კონკრეტული პროცესის ამოღების, აგრეთვე მისი შეწყვეტის გზით რისკის თავიდან არიდებას; კონტროლის მექანიზმების შემუშავების გზით რისკის შემცირებას; რისკის სხვა სუბიექტებისათვის გადაცემას, მაგალითად დაზღვევის გამოყენებით; და ბოლოს თუ რისკის შეფასების საფუძველზე დადგინდა, რომ იგი დაწესებულებისთვის მისაღებია და ვერ მოახდენს გავლენას დაწესებულების მიზნებსა და ამოცანებზე, ხდება ამ რისკების მიღება.

რისკების მართვის საბოლოო ეტაპებს კი რისკის კონტროლი და მონიტორინგი წარმოადგენენ, სადაც რისკის კონტროლი ხორციელდება, მისი ოთხი ძირითადი ფორმის შემუშავებით, კერძოდ:

- პრევენციული კონტროლი - გულისხმობს რისკის მოხდენის ალბათობისა და მისგან მოსალოდნელი ზარალის თავიდან აცილებას, მის მოხდენამდე;
- აღმოჩენითი კონტროლი - გულისხმობს უკვე დამდგარი რისკისა და მისი შედეგების აღმოჩენას, გაზომვას;
- მაკორექტირებელი კონტროლი - გულისხმობს იმ ზარალის შემცირებას, მოვლენის კორექტირებას, რომელიც რისკის შედეგად უკვე დადგა;

- მიმართული კონტროლი - გულისხმობს რისკის თავიდან არიდების მიზნით დაწესებულების მიზნებისა და მიმართულებების შემუშავებას.

იმისათვის, რომ რისკები ეფექტიანად მართულად ჩაითვალოს, აუცილებელია მისი სისტემატური კონტროლი და მონიტორინგი, რის შედეგადაც უზრუნველყოფილი იქნება რისკის მართვის ჩამოყალიბება; რისკის შეფასება, იდენტიფიცირება და ანალიზი; და რისკებზე რეაგირება მათი კონტროლის მიზნით, რა დროსაც ყალიბდება რისკების რეესტრი, რისი მეშვეობითაც დაწესებულების წინაშე არსებული რისკები აღირიცხება და ხდება მისი მუდმივი განახლება მოხდენის ალბათობების მიხედვით, რა დროსაც წინასწარაა შესაძლებელი ამ რისკების შემცირების ან თავიდან არიდების უზრუნველყოფა.

კონტროლის ღონისძიებებს, რომლებსაც დაწესებულების ხელმძღვანელები აყალიბებენ რისკების, ოპტიმალურ დონემდე შესამცირებლად, რათა დაწესებულების მიერ დასახული მიზნების მიღწევა უზრუნველყოფილი იყოს, მოიცავს ისეთ ელემენტებს, როგორებიცაა მოვალეობათა გადანაწილება იმ პირობით, რომ ერთი და იგივე პირი ვერ იქნება პასუხისმგებელი რაიმე ქმედების განხორციელებაზე და შემდეგ მის კონტროლზე, აგრეთვე ეს მოიცავს ვალდებულებათა განაწილებას ხელმოწერის ორმაგი სისტემის დამკვიდრების საფუძველზე და ა.შ.

კონტროლის ღონისძიებების გატარების დროს, აგრეთვე რისკის მართვისა და ზოგადად დაწესებულების წარმატებით ფუნქციონირების პროცესში უდიდესი მნიშვნელობა გააჩნია ინფორმაციისა და კომუნიკაციის კომპონენტს, რომელიც გარდა იმისა რომ მოიცავს ისეთ სრულყოფილ და ხელმისაწვდომ საინფორმაციო/საკომუნიკაციო სისტემის დანერგვას, რითაც უზრუნველყოფილი გახდება დაწესებულების საქმიანობის შესახებ ზუსტი, სანდო და სრულყოფილი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა, აგრეთვე იგი გულისხმობს თანამშრომელთა აღჭურვას თავიანთი ფუნქციებისა და პასუხისმგებლობების შესახებ სრულყოფილი ინფორმაციით, აგრეთვე ძლიერი და სანდო უკუკავშირის ორგანიზაციული კულტურით, სადაც შესაძლებელი გახდება თანამშრომელთა პერსონალური ინფორმაციის სრულყოფილი დაცვა და მათთვის იმ შესაძლებლობის მიცემა, რომ ნებისმიერ პრობლემასთან დაკავშირებით განხორციელებული უკუკავშირი არ

შეუქმნის, უკუკავშირის განმახორციელებელ თანამშრომელს სამსახურეობრივ პრობლემებს კოლეგებთან, ხელმძღვანელთან და ა.შ.

ზემოთხსენებული სისტემების დანერგვისა და ჩამოყალიბების შემდეგ, დგება დაწესებულების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობა უზრუნველყოს ამ სისტემათა მონიტორინგისა და შეფასების მიზნით შეიმუშაოს მონიტორინგისა და შეფასების სისტემა, რომლითაც აგრეთვე შესაძლებელი გახდება შიდა აუდიტორულ ანგარიშში ჩამოყალიბებული და გაცემული რეკომენდაციების დროული და შესაბამისი შესრულება.

თავი 2. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგია

2.1. ეფექტიანობის განმსაზღვრელი ფაქტორები და შეფასების მოდელები

შიდა აუდიტი წარმოადგენს ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს მექანიზმს ორგანიზაციის მართვის ხარისხის გაუმჯობესებისა და რისკების ეფექტური კონტროლის უზრუნველსაყოფად. მისი ეფექტიანობა დამოკიდებულია არა მხოლოდ პროცედურების ფორმალურ შესრულებაზე, არამედ იმ გარემო პირობებზე, რომლებიც განსაზღვრავენ აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობებს – მათ შორის ორგანიზაციულ გარემოზე, მენეჯმენტის მხარდაჭერაზე და აუდიტორთა პროფესიულ უნარ-ჩვევებზე.

შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებისას, კრიტიკული მნიშვნელობა ენიჭება შემდეგ ფაქტორებს:

- **აუდიტის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა** – აუდიტორთა საქმიანობის თავისუფლება უზრუნველყოფს მათი დასკვნების სანდოობას და მიუკერძოებლობას;
- **რისკებზე ორიენტირებული მიდგომა** – აუდიტი უნდა იყოს მიმართული იმ სფეროებისკენ, რომლებიც წარმოადგენს ყველაზე მნიშვნელოვან რისკებს ორგანიზაციისთვის;
- **აუდიტორული პროცესების ხარისხი და რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი** – ეფექტიანი აუდიტი გულისხმობს არა მხოლოდ პრობლემების იდენტიფიკაციას, არამედ პრაქტიკულ რეკომენდაციებს და მათი შესრულების სისტემურ კონტროლს.

აუდიტის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა არის შიდა აუდიტორული საქმიანობის საფუძველი, რომელიც უზრუნველყოფს მის ეფექტურობას, იგი გულისხმობს იმას, რომ აუდიტორთა ფუნქციები უნდა იყოს თავისუფალი მენეჯმენტის გავლენისაგან, რაც უზრუნველყოფს მიუკერძოებელ და სამართლიან შეფასებას (სოიერი, 2012). შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო

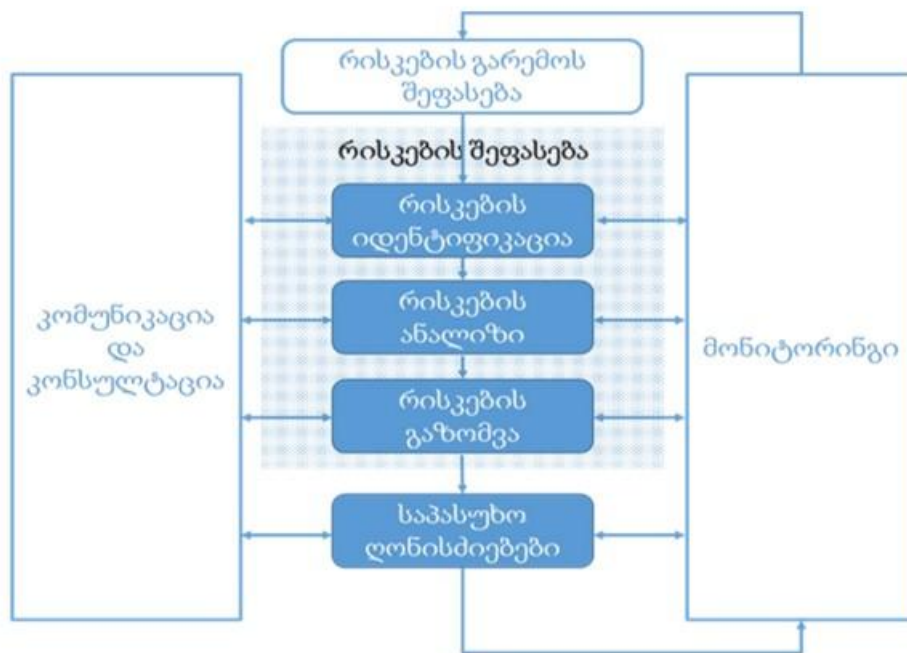
სტანდარტების თანახმად შიდა აუდიტი უნდა იყოს დამოუკიდებელი, ხოლო შიდა აუდიტორები ობიექტურები უნდა იყვნენ თავიანთი უფლებამოსილების შესრულებისას (IPPF, 2017), სადაც დამოუკიდებლობა გულისხმობს, შიდა აუდიტის სუბიექტის თავისუფლებას განახორციელოს თავისი უფლებამოსილება, ნებისმიერი ზეგავლენის გარეშე. შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად მნიშვნელოვანია, რომ მისი ხელმძღვანელი პირდაპირ კავშირში იყოს როგორც უმაღლეს მენეჯმენტთან, ისე ზედამხედველ ორგანოებთან. დამოუკიდებლობა უნდა იყოს დაცული აუდიტის ყველა დონეზე — ინდივიდუალურ, ფუნქციურ და ორგანიზაციულ კრილში. ობიექტურობა ნიშნავს მიუკერძოებელ აზროვნებას, როდესაც აუდიტორი წყვეტს საკითხებს დამოუკიდებლად და არ ექცევა გარე გავლენის ქვეშ.

რისკებზე ორიენტირებული მიდგომა გულისხმობს შიდა აუდიტის ფოკუსირებას ყველაზე მნიშვნელოვან რისკებზე, რომლებიც დაწესებულების წინაშე დგას, შესაბამისად ამ მიდგომის მეშვეობით დაწესებულებებში იზრდება შიდა აუდიტის სტრატეგიული მნიშვნელობა და იზრდება სანდოობის ხარისხი შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესახებ. შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად შიდა აუდიტმა უნდა შეაფასოს რისკის მართვის პროცესების ქმედითობა და ხელი შეუწყოს მათ გაუმჯობესებას (IPPF, 2017). შიდა აუდიტის პროფესიული ასპექტები, რომლებზედაცაა დაფუძნებული რისკის მართვის პროცესების ქმედითობის განსაზღვრა, მდგომარეობს შემდეგში:

- ორგანიზაციის მიზნები მხარს უჭერენ და შესაბამისობაშია მის მახასიათებლებთან;
- გამოვლენილი და შეფასებულია არსებითი რისკები;
- რისკის მართვით დადგენილია სათანადო მიდგომები, რომლებიც უზრუნველყოფენ რისკების შენარჩუნებას ორგანიზაციის რისკის მაღის ფარგლებში;
- რისკების შესახებ ინფორმაცია რეგისტრირდება და დროულად მიეწოდება ორგანიზაციის შიგნით, რაც თანაშრომლებს, აღმასრულებელ

ხელმძღვანელობას და ზედამხედველობის უმაღლეს ორგანოს საშუალებას აძლევს შეასრულონ თავიანთი მოვალეობა (IPPF, 2017).

რისკების მართვის პროცესში შიდა აუდიტი აფასებს იმ რისკების პოტენციალსაც, რომელიც დაკავშირებულია მმართველობითი და ზედამხედველობით პროცესებთან, ინფორმაციულ სისტემებთან და ოპერაციულ საქმიანობასთან. ამ დროს რისკების შეფასება ხდება ორგანიზაციის სტარეგიული მიზნების მიღწევის, ფინანსური ანგარიშგებისა და ოპერაციული ინფორმაციის, აქტივების დაცულობის, საქმიანობის პროგრამებისა და პროცესების ეფექტიანობისა და ეფექტურობის კონტექსტში.



წყარო: საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო

ზემოთ მოცემულია რისკის მართვის ეტაპები, რასაც გადის შიდა აუდიტის სუბიექტი, აუდიტის გეგმის შედგენის მომენტიდან. რისკების მართვის პროცესი, რისკების გარემოს შეფასებით იწყება, ვინაიდან რისკების ეფექტური მართვისთვის მნიშვნელოვანია, სრულად იქნას გათვალისწინებული იმ გარემოს სპეციფიკა, რომელიშიც უწევს ფუნქციონირება დაწესებულებას. რისკის გარემოს შეფასებისას უნდა განისაზღვროს:

- რისკის მართვის შინაარსი;
- შიდა და გარე ფაქტორები;
- რისკის კრიტერიუმები.

დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანების, მასტაბის, სტრატეგიისა და ა.შ. განსაზღვრა წარმოადგენს რისკის მართვის შინაარსის ჩამოყალიბებას, რომლის დროსაც ხორციელდება რისკის მართვის პროცესის მასშტაბებისა და საზღვრების დადგენა, კერძოდ:

- განისაზღვრება დაწესებულების მიერ განხორციელებული ქმედებები, მისი მიზნები და ამოცანები;
- განსაზღვრება დაწესებულების ამოცანებისა და ფუნქციების მართვის პროცესში მიღებული გადაწყვეტილებები;
- განისაზღვრება დაწესებულების საქმიანობის განხორციელების დრო და ადგილი;
- და ა.შ.

რისკის იდენტიფიცირება წარმოადგენს პროცედურას, რომლის ფარგლებშიც ხდება რისკების აღმოჩენა და მათი საფუძვლიანი აღწერა. არსებითია, რომ იდენტიფიცირების პროცესი იყოს მკაფიოდ განსაზღვრული და მოიცავდეს რისკის შემცველ ყველა ასპექტს უწყვეტ რეჟიმში. წინააღმდეგ შემთხვევაში, გამოვლენის მიღმა დარჩენილი, ე.წ. "გამოტოვებული" რისკი ვერ მოხვდება რისკის მართვის პროცესის ქვეშ და შესაძლოა ნეგატიური გავლენა იქონიოს დაწესებულების მიზნების რეალიზაციაზე. ყველა ორგანიზაციამ საკუთარი სპეციფიკიდან და მიზნებიდან გამომდინარე უნდა მოახდინოს რისკების კატეგორიებად დაყოფა, რაც ნათლად წარმოაჩენს რისკის წარმოშობის წყაროს. რისკის იდენტიფიცირება გულისხმობს ზემოქმედების შედეგების დადგენას, რათა მაქსიმალურად თავიდან იქნას აცილებული მოსალოდნელი ნეგატიური შედეგები. ქვემოთ წარმოდგენილია ცხრილები, რომლებიც გვიჩვენებს რისკის დეტალური აღწერისა რისკის კატეგორიების საორიენტაციო ფორმას:

ცხრილი 4.

რისკის დეტალური აღწერა		
1	რისკის დასახელება	<ul style="list-style-type: none"> უნიკალური იდენტიფიკატორი ან რისკის ინდექსი.
2	რისკის ფარგლები	<ul style="list-style-type: none"> მოვლენების თვისობრივი აღწერა, მათი ზომა, ტიპი, ნომერი და სხვა.
3	რისკის კატეგორია	<ul style="list-style-type: none"> სტრატეგიული, ოპერაციული, ფინანსური, ცოდნის მართვა, შესაბამისობა და სხვა.
4	დაინტერესებული პირები	<ul style="list-style-type: none"> როგორც შიდა, ისე გარეშე დაინტერესებული პირები და მათი მოლოდინი.
5	რისკის პირობა	<ul style="list-style-type: none"> მნიშვნელობა და ალბათობა.
6	დანაკარგის გამოცდილება	<ul style="list-style-type: none"> ადრე მომხდარი მსგავსი ინციდენტები და რისკთან დაკავშირებული დანაკარგის გამოცდილება.
7	რისკის მადა/ტოლერანტობა	<ul style="list-style-type: none"> პოტენციური ზარალი და რისკის ზემოქმედების ფინანსური შედეგი პოტენციული დანაკარგების ალბათობა რისკის კონტროლის მიზანი
8	საპასუხო ღონისძიებები და კონტროლის მექანიზმები	<ul style="list-style-type: none"> რისი საშუალებითაც ხდება რისკთან გამკლავება არსებული კონტროლის სანდოობის ხარისხი პროცედურების ჩამოყალიბება მონიტორინგისა და ანალიზისთვის
9	გაუმჯობესების პოტენციური გზები	<ul style="list-style-type: none"> რეკომენდაციები რისკის შესამცირებლად
10	სტრატეგიისა და პოლიტიკის შემუშავება	<ul style="list-style-type: none"> რისკებთან დაკავშირებული სტრატეგიისა და პოლიტიკის შემუშავებაზე პასუხისმგებელი პირის განსაზღვრა

წყარო: საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო

ცხრილი 5.

რისკის კატეგორიები	
სტრატეგიული რისკები	<p>ეს კატეგორია ეხება დაწესებულების გრძელვადიან სტრატეგიულ მიზნებს, რომლებიც შეიძლება „დაზარალებდნენ“ შემდეგი რისკებით, როგორცაა პოლიტიკური რისკები, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ცვლილებები და დაწესებულების რეპუტაციის რისკი.</p>

ოპერაციული რისკები	ამ კატეგორიაში ერთიანდება ის ყოველდღიური რისკები, რასაც დაწესებულება აწყდება თავისი ამოცანებისა და ფუნქციების განხორციელებისას.
ფინანსური რისკები	ამ კატეგორიას მიეკუთვნება ფინანსების ეფექტურ მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკები და ასევე გარე ფაქტორები: საკრედიტო ხელმისაწვდომობა, სავალუტო კურსი, საპროცენტო განაკვეთის მოძრაობა და სხვა მიმდინარე პროცესები.
ცოდნის მართვა	ამ კატეგორიაში შედის ცოდნითი რესურსების ეფექტურ მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკები. ამ კატეგორიაში გარე ფაქტორები შეიძლება იყოს ინტელექტუალური საკუთრების უნებართვოდ ან ბოროტად გამოყენება, კონკურენტული ტექნოლოგიები. შიდა ფაქტორები - შეიძლება იყოს სისტემის არასწორი მუშაობა ან საჭირო პერსონალის გადინება.
შესაბამისობა	ეს კატეგორია მოიცავს ისეთ საკითხებს, როგორიცაა ჯანმრთელობა და უსაფრთხოება, მონაცემთა ბაზის ხელმისაწვდომობა, საქმიანობის მარეგულირებელი საკითხები.

წყარო: საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო

სახელმწიფო შიდა აუდიტში რისკის იდენტიფიკაციის მრავალფეროვანი მეთოდი გამოიყენება. ეს მეთოდები ეხმარება აუდიტორებს, სისტემატურად გამოავლინონ ის პოტენციური მოვლენები ან გარემოებები, რომლებმაც შესაძლოა უარყოფითი გავლენა მოახდინონ დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე, რესურსების ეფექტურ გამოყენებასა და კანონმდებლობასთან შესაბამისობაზე. გამოყენებული მეთოდები შეიძლება იყოს როგორც რაოდენობრივი, ისე თვისებრივი და ხშირად მათი კომბინაცია გამოიყენება უფრო ყოვლისმომცველი სურათის მისაღებად. აქ წარმოდგენილია რამდენიმე ძირითადი მეთოდი, რომელსაც შიდა აუდიტორები იყენებენ:

1. დოკუმენტების ანალიზი:

- სტრატეგიული და საოპერაციო გეგმების მიმოხილვა: ეხმარება იმ ძირითადი მიზნებისა და ამოცანების იდენტიფიცირებაში, რომელთა მიღწევაზეც რისკებმა შეიძლება იქონიოს გავლენა.
- ორგანიზაციული სტრუქტურის ანალიზი: ცხადყოფს დაწესებულების შიდა ურთიერთობებსა და პასუხისმგებლობების განაწილებას, რაც რისკების წარმოშობის პოტენციურ არეალებს აჩვენებს.
- პოლიტიკებისა და პროცედურების შესწავლა: ავლენს შიდა კონტროლის სისტემის ძლიერ და სუსტ მხარეებს, რაც რისკების წარმოშობის წყარო შეიძლება გახდეს.
- წინა აუდიტორული დასკვნების მიმოხილვა: გვიჩვენებს წარსულში გამოვლენილ ხარვეზებსა და სისუსტეებს, რომლებიც კვლავ შეიძლება იყოს რისკის წყარო.
- ფინანსური და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზი: ავლენს ფინანსურ დარღვევებს, არასწორ აღრიცხვასა და სხვა პოტენციურ რისკებს.
- კანონმდებლობისა და რეგულაციების ანალიზი: ეხმარება იმ მოთხოვნების იდენტიფიცირებაში, რომელთა შეუსრულებლობამაც შეიძლება გამოიწვიოს სამართლებრივი და ფინანსური რისკები.

2. ინტერვიუები და გამოკითხვები:

- მენეჯმენტთან ინტერვიუ: საშუალებას იძლევა მივიღოთ ინფორმაცია მათ ხედვაზე რისკების შესახებ, მათ შეფასებებსა და მიღებულ ზომებზე.
- სხვადასხვა დონის თანამშრომლებთან ინტერვიუ: გვაძლევს წარმოდგენას საოპერაციო დონეზე არსებულ რისკებზე, პრობლემებსა და გამოწვევებზე.
- გამოკითხვები (ანკეტირება): საშუალებას იძლევა მოვიპოვოთ ინფორმაცია თანამშრომელთა ფართო სპექტრიდან რისკების აღქმის შესახებ.

3. დაკვირვება:

- სამუშაო პროცესებზე დაკვირვება: გვეხმარება რეალურად დავინახოთ, როგორ მიმდინარეობს საქმიანობა და გამოვავლინოთ პოტენციური რისკები, რომლებიც დოკუმენტებში ან ინტერვიუებში შეიძლება არ იყოს ასახული.
- ფიზიკური დათვალიერება: მაგალითად, ძირითადი საშუალებების, მარაგების და სხვა აქტივების დათვალიერებამ შეიძლება გამოავლინოს მათი დაზიანების, დაკარგვის ან არაეფექტური გამოყენების რისკები.

4. ანალიტიკური პროცედურები:

- ტრენდების ანალიზი: დროთა განმავლობაში მონაცემების ცვლილების შესწავლა შეიძლება მიუთითებდეს პოტენციურ რისკებზე.
- ფარდობითი ანალიზი: სხვადასხვა მაჩვენებლების შედარება (მაგალითად, ბიუჯეტის ფაქტობრივ შესრულებასთან) შეიძლება გამოავლინოს გადახრები, რომლებიც რისკის შემცველია.
- სცენარების ანალიზი: სხვადასხვა პოტენციური მოვლენის განხილვა და მათი შესაძლო გავლენის შეფასება.

5. რისკის შეფასების სემინარები:

- დაინტერესებული მხარეების შეკრება, რათა ერთობლივად მოხდეს რისკების იდენტიფიცირება და მათი პრიორიტეტების განსაზღვრა. ეს ხელს უწყობს რისკების შესახებ საერთო ხედვის ჩამოყალიბებას.

6. გარე წყაროების გამოყენება:

- ინდუსტრიის ანალოგების შესწავლა: სხვა მსგავსი სახელმწიფო დაწესებულებების გამოცდილების გათვალისწინება რისკების იდენტიფიცირებისთვის.
- ექსპერტების კონსულტაცია: დარგის სპეციალისტების ჩართვა კონკრეტული რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასებისთვის.

მნიშვნელოვანია, რომ რისკის იდენტიფიკაციის პროცესი იყოს სისტემატური, დოკუმენტირებული და რეგულარულად განახლებული, რათა დროულად გამოვლინდეს ახალი და ცვალებადი რისკები. ასევე, ეფექტური რისკის იდენტიფიკაცია არის შემდგომი რისკის ანალიზისა და მართვის ღონისძიებების დაგეგმვის საფუძველი.

სახელმწიფო შიდა აუდიტის კონტექსტში, რისკის ანალიზი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს. ის აუდიტორებს საშუალებას აძლევს, ფოკუსირება მოახდინონ იმ სფეროებზე, სადაც რისკები ყველაზე მაღალია და პოტენციურ ზიანს ყველაზე დიდი მასშტაბები აქვს. ამ გზით, აუდიტორული რესურსები უფრო ეფექტურად ნაწილდება და აუდიტის პროცესი უფრო შედეგიანი ხდება. შიდა აუდიტორები რისკის ანალიზისთვის იყენებენ სხვადასხვა მეთოდს, კერძოდ:

- თვისებრივი (მაგალითად, ალბათობა-ზემოქმედების მატრიცები, სცენარების ანალიზი);
- რაოდენობრივი (მაგალითად, სტატისტიკური ანალიზი, ფინანსური მოდელირება);
- კომბინირებული.

არჩევანი დამოკიდებულია კონკრეტული სიტუაციისა და ხელმისაწვდომი ინფორმაციის ტიპზე. რისკის ანალიზის თვისებრივი მიდგომა გულისხმობს რისკების შეფასებას არაციფრული, აღწერილობითი ფორმით. ნაცვლად იმისა, რომ რისკის ალბათობა და ზემოქმედება რიცხობრივად გამოიხატოს, ეს მეთოდი იყენებს ხარისხობრივ კატეგორიებს, როგორიცაა "მაღალი", "საშუალო", "დაბალი" ან უფრო დეტალური აღწერილობები. მაგალითად:

ალბათობა	მაღალი	3	6	9
	საშუალო	2	4	6
	დაბალი	1	2	3
		დაბალი	საშუალო	მაღალი
		გავლენა		

წყარო: საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო

სადაც:

მაღალი	<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური გავლენა არის მაღალი; მნიშვნელოვანია გავლენა დაწესებულების სტრატეგიაზე და ოპერაციებზე; მნიშვნელოვანია დაინტერესება მხარეების მიერ.
საშუალო	<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური გავლენა არის საშუალო; ზომიერია გავლენა დაწესებულების სტრატეგიაზე და ოპერაციებზე; ზომიერია დაინტერესება მხარეების მიერ.
დაბალი	<ul style="list-style-type: none"> ფინანსური გავლენა არის დაბალი; დაბალია გავლენა დაწესებულების სტრატეგიაზე და ოპერაციებზე; დაბალია დაინტერესება მხარეების მიერ.

წყარო: საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო

ამ მეთოდის მთავარი მიზანია რისკების კლასიფიცირება მათი პოტენციური სერიოზულობის მიხედვით და იმის გაგება, თუ რა დონეზეა საჭირო მათზე რეაგირება. თვისებრივი ანალიზი ხშირად გამოიყენება მაშინ, როდესაც არ არსებობს საკმარისი ისტორიული მონაცემები ან როდესაც რისკის ბუნება თავისთავად რთულია რიცხობრივად შეფასდეს. თვისებრივი მეთოდების გამოყენებისას, ანალიტიკოსები ეყრდნობიან ექსპერტების მოსაზრებებს, წინა გამოცდილებას, არსებულ ცოდნასა და სიტუაციურ ანალიზს. შედეგად მიღებული შეფასებები სუბიექტურია, მაგრამ ისინი უზრუნველყოფენ რისკების შესახებ საერთო გაგებას და ხელს უწყობენ მათი პრიორიტეტების განსაზღვრას.

რისკის ანალიზის თვისებრივ მეთოდებს მიეკუთვნება:

- ალბათობა-ზემოქმედების მატრიცები: ეს არის ერთ-ერთი ყველაზე გავრცელებული ინსტრუმენტი. ის ვიზუალურად წარმოადგენს რისკებს ორ განზომილებაში: ალბათობისა და პოტენციური ზემოქმედების მიხედვით. თითოეული განზომილება იყოფა ხარისხობრივ კატეგორიებად (მაგალითად, დაბალი, საშუალო, მაღალი), ხოლო რისკი თავსდება შესაბამის კვადრატში, რაც განსაზღვრავს მის საერთო მნიშვნელობას.
- სცენარების ანალიზი: ეს მეთოდი მოიცავს სხვადასხვა შესაძლო მომავალი მოვლენის ან "სცენარის" შემუშავებას და თითოეული სცენარის პოტენციური რისკებისა და შედეგების თვისებრივ შეფასებას. ეს გვეხმარება იმის გაგებაში, თუ რა შეიძლება მოხდეს სხვადასხვა გარემოებებში.
- SWOT ანალიზი: მიუხედავად იმისა, რომ SWOT ანალიზი უფრო სტრატეგიული ინსტრუმენტია, ის ასევე შეიძლება გამოყენებულ იქნას რისკების იდენტიფიცირებისა და თვისებრივი შეფასებისთვის. სისუსტეები და საფრთხეები წარმოადგენს პოტენციურ რისკებს, რომლებიც ფასდება მათი სავარაუდო ზემოქმედებისა და ალბათობის მიხედვით.

რისკის ანალიზის რაოდენობრივი მიდგომა ცდილობს რისკების შეფასებას რიცხვითი მაჩვენებლების გამოყენებით. ნაცვლად ხარისხობრივი აღწერილობებისა, ეს მეთოდი იყენებს სტატისტიკურ მონაცემებს, ფინანსურ მაჩვენებლებსა და მათემატიკურ მოდელებს რისკის ალბათობისა და პოტენციური ზემოქმედების გამოსახატავად კონკრეტული რიცხვების ან დიაპაზონების სახით. ამ მიდგომის ძირითადი მიზანია უფრო ზუსტი და ობიექტური შეფასების მიღება, რაც საშუალებას იძლევა რისკების შედარება, მათი ფინანსური შედეგების პროგნოზირება და რისკის მართვის ეფექტურობის გაზომვა. რაოდენობრივი მეთოდები განსაკუთრებით სასარგებლოა, როდესაც არსებობს საკმარისი ისტორიული მონაცემები ან შესაძლებელია რისკის ფინანსური ან სხვა რაოდენობრივი შედეგების პროგნოზირება.

რაოდენობრივი ანალიზის დროს გამოიყენება ისეთი, მეთოდები როგორებიცაა:

- კომპიუტერული მოდელირება;
- ალბათური ანალიზი;
- გავლენის ანალიზი;
- სტატისტიკური ანალიზი;
- და ა.შ.

რისკის სიდიდის განსაზღვრისას გათვალისწინებულია მისი კავშირი მოქმედ კონტროლის სისტემებთან და ის ზღვარი, რომელსაც ორგანიზაცია რისკის თვალსაზრისით უშვებს. რისკის გაზომვის უმთავრესი მიზანია, დაწესებულების სპეციფიკური კრიტერიუმების, მიზნებისა და ამოცანების შესაბამისად მოხდეს საჭირო რეაგირება. რისკის გაზომვა სამ ეტაპიანია და მოიცავს შემდეგს:

- ორგანიზაციაში დანერგილი კონტროლის ინსტრუმენტების ხარისხობრივი შეფასება, რომელიც მოიცავს იმ პროცესების, რეგულაციებისა და სხვა ფაქტორების დეტალურ აღწერას, რომელთა მიზანია რისკების აღმოფხვრა ან შემცირება. დაწესებულებაში არსებული კონტროლის ეფექტურობა ფასდება შემდეგი კატეგორიების მიხედვით: არ არსებობს; არაადეკვატურია; ადეკვატურია; ძლიერია; გადაჭარბებულია (გულისხმობს ზედმეტად მკაცრი საკონტროლო მექანიზმების არსებობას, რაც იწვევს როგორც ფინანსური, ისე სხვა რესურსების არარაციონალურ გამოყენებას).
- რისკის შეფასება დაწესებულებისთვის მისაღებ ზღვართან მიმართებით, კერძოდ, რისკის კლასიფიცირება შესაძლებელია შემდეგნაირად: დაუშვებელი, დასაშვები, მაგრამ შესაბამისი რეაგირების ზომების აუცილებლობით, და სრულიად დასაშვები. ასევე შესაძლებელია რისკის ნულოვანი ტოლერანტობის არსებობაც (თუ მისი თავიდან აცილება შესაძლებელია). რისკი მიიჩნევა მისაღებად, როდესაც საპასუხო ქმედებების განხორციელება შეუძლებელია ან თავად რისკი უმნიშვნელოა, ამ შემთხვევაში ამ ქმედებებზე რესურსების დახარჯვა არ არის რაციონალური.

- რისკზე რეაგირებასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებები ეფუძნება რისკის შეფასების პირველ და მეორე ეტაპებს, კერძოდ, საპასუხო სტრატეგიები მოიცავს: თავის არიდებას (მაგალითად, თუ რისკი მიუღებელია, მისი თავიდან აცილება შესაძლებელია შესაბამისი გადაწყვეტილების მიუღებლობით ან იმ საქმიანობის არგანხორციელებით, რომელიც რისკს წარმოშობს), კონკრეტული რეაგირების განხორციელებას, მიღებასა და მონიტორინგს (მაგალითად, რისკი მიიღება და ხდება მასზე დაკვირვება იმ შემთხვევაში, როდესაც კონკრეტული საპასუხო ზომების მიღება არაპრაქტიკულია ან შეუძლებელია. ასევე, მიღებასა და მონიტორინგს ექვემდებარება ის რისკები, რომელთა ზემოქმედების ხარისხი უმნიშვნელოა, მაგრამ რომელთა მახასიათებლები შესაძლოა მომავალში შეიცვალოს) და ა.შ.

რისკის შეფასების შედეგების საფუძველზე მიიღება გადაწყვეტილება, თუ რა ტიპის ქმედებები უნდა განხორციელდეს გამოვლენილ რისკებზე რეაგირებისთვის და რომელი საპასუხო ზომების სტრატეგია იქნება ყველაზე ეფექტური. საპასუხო ზომების მიზანია, შეამციროს დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების ნეგატიური გავლენა, რაც გამოიხატება საფრთხის შემცირებაში და ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნების სრულყოფილად მიღწევაში. საპასუხო ზომები ძირითადად მოიცავს რისკის კონტროლს, თუმცა, ამასთან ერთად, გვხვდება ისეთი ზომებიც, როგორიცაა რისკის თავიდან აცილება, რისკის გაზიარება, რისკის დაფინანსება და სხვა.

საპასუხო ზომებს შორის საუკეთესოს შერჩევა გულისხმობს თითოეული ტიპის ღონისძიების დანახარჯებისა და სარგებლის შედარებას. რისკის მართვის ღირებულება უნდა იყოს ადეკვატური იმ სარგებლისა, რაც მიიღება ამ მართვის შედეგად. დანახარჯებისა და სარგებლის შედარებისას, გათვალისწინებულ უნდა იქნას კონკრეტული გარემოებები და სიტუაცია. მნიშვნელოვანია, მხედველობაში იქნას მიღებული ყველა პირდაპირი და არაპირდაპირი დანახარჯი და სარგებელი (როგორც მატერიალური, ისე არამატერიალური) და მოხდეს მათი შეფასება ფინანსური ან სხვა მეთოდით. საპასუხო ზომების შერჩევის დროს მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ისეთი ფაქტორები, როგორიცაა პოლიტიკური და სოციალური

ასპექტები. იმ შემთხვევაში, თუ საპასუხო ზომების ბიუჯეტი შეზღუდულია, რისკის საპასუხო ზომების გეგმამ ზუსტად უნდა ასახოს ის პრიორიტეტები, რომელსაც დაეფუძნება რისკის საპასუხო ზომების გეგმა. მნიშვნელოვანია, რომ აუცილებლად უნდა განხორციელდეს შედარება საპასუხო ზომების სრულ ღირებულებასა და მის შედეგად მიღებულ სარგებელს შორის.

კომუნიკაცია და კონსულტაცია არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს ყველა დაინტერესებული მხარის დროულ ინფორმირებას და რისკის მართვასთან დაკავშირებული საკითხების გამჭვირვალედ გაზიარებას. ეს საკითხები მოიცავს, მაგალითად, რისკის ბუნებას, ფორმას, დადგომის ალბათობას, საპასუხო ზომებს და ა.შ.

კომუნიკაციის პროცესში ხდება შესაბამისი ინფორმაციის მოძიება და შეგროვება, რომელიც გადაეცემა ისეთი ფორმით და ისეთ ვადებში, რომ ხელი შეუწყოს ადამიანებს მათზე დაკისრებული მოვალეობების სწორად შესრულებაში. კონსულტაცია არის ინფორმაციის ორმხრივი გაცვლის პროცესი, ანუ ინფორმაციული კავშირი დაწესებულებასა და დაინტერესებულ მხარეებს შორის იმ საკითხებთან დაკავშირებით, რომლებიც საჭიროებენ გადაწყვეტილების მიღებას ან კონკრეტული მიმართულების განსაზღვრას. კონსულტაცია არის პროცესი, რომელიც გავლენას ახდენს გადაწყვეტილების მიღებაზე თანამშრომლობის პრინციპებზე დაყრდნობით და არა ძალაუფლების გამოყენებით. კონსულტაცია გულისხმობს გადაწყვეტილების მიღების პროცესში მონაწილეობას და არა საბოლოო გადაწყვეტილების მიღებას.

ეფექტური რისკის მართვა მოითხოვს ორგანიზაციული სტრუქტურის რეგულარულ გადახედვას და ანგარიშგების მომზადებას, რათა მოხდეს რისკის ეფექტური იდენტიფიცირება და შეფასება, ასევე დადგინდეს საჭირო კონტროლის მექანიზმებისა და შესაბამისი საპასუხო ზომების არსებობა. მონიტორინგი ასევე მოიცავს რეგულარული შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას, რათა გამოვლინდეს ორგანიზაციული სტრუქტურისა და საქმიანობის გაუმჯობესების შესაძლებლობები. ვინაიდან ორგანიზაციული გარემო მუდმივად იცვლება მისი შიდა და გარე ფაქტორების გათვალისწინებით, ორგანიზაციის სისტემაში დგება შესაბამისი ცვლილებების განხორციელების აუცილებლობა.

მონიტორინგის პროცესი უნდა იძლეოდეს გარანტიას, რომ ორგანიზაციის საქმიანობისთვის არსებობს შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები და მოქმედი პროცედურები გასაგებია და სრულდება ყველა თანამშრომლის მიერ. მონიტორინგის პროცესი ასევე უნდა მოიცავდეს:

- შეფასებას, თუ რამდენად ამართლებს მიღებული ზომები მოლოდინს;
- შეფასებისთვის გამოყენებული პროცედურების და მოპოვებული ინფორმაციის სიზუსტის შემოწმებას;
- შეფასებას, თუ რამდენად უწყობს ხელს დაგროვილი გამოცდილება და ცოდნა უკეთესი გადაწყვეტილებების მიღებას, რისკის იდენტიფიკაციის პროცესის ხარისხის გაუმჯობესებას, მომავალში მის შეფასებას და მართვას და ა.შ.

აუდიტორული პროცესების ხარისხი და რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი, გვიჩვენებს თუ როგორ ზეგავლენას ახდენს აუდიტორული საქმიანობა და ზოგადად შიდა აუდიტი დაწესებულების საქმიანობაზე. პრობლემები რომლებიც შესაძლოა წარმოიქმნას აუდიტის ჩატარების პროცესში, ზოგიერთ შემთხვევაში უფრო ნაკლებად მნიშვნელოვნად ჩაითვალოს, ვიდრე ის პრობლემები, რომლებიც წარმოიშობა შიდა აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულების პროცესში ან პროცესამდე, შესაბამისად უდიდესი მნიშვნელობა აქვს იმ მექანიზმების შემუშავებას, რომლებიც ეფექტიანად იმუშავებს მათ წინააღმდეგ და საბოლოოდ აღმოფხვრის მათ. აუდიტორული პროცესების ხარისხის შეფასება მოიცავს მისი ყველა ეტაპის განხილვას, თუ რამდენად პროფესიონალურად და სტანდარტებთან შესაბამისობაში განხორციელდა აუდიტორული შემოწმება, იყო თუ არა აუდიტორული მტკიცებულებები სანდო და დოკუმენტირებული, იყო თუ არა აუდიტორი ობიექტური, მიუკერძოებელი და მისი შეფასებები იყო თუ არა ზუსტი და რა გავლენა იქონია ამან აუდიტორულ დასკვნაზე და შედეგებზე და ა.შ.

ხარისხის კონტროლის მექანიზმები, რომლებიც ინერგება დაწესებულებებში, როგორც მთლიანად დაწესებულების სისტემის შეფასების ისე შიდა აუდიტის შეფასების მიზნით, მოიცავს შიდა და გარე შეფასებებს, სადაც შიდა შეფასებები გულისხმობს თვითშეფასებას და კოლეგებს შორის ურთიერთშეფასებებს, რომლებიც

მირითადად მოიცავს სტანდარტების დაცვასა და აუდიტორული პროცესების ეფექტიანობას, ხოლო გარე შეფასებები, რომელთა ჩასატარებლადაც დაწესებულების ხელმძღვანელი იწვევს ექსპერტს ან ექსპერტთა ჯგუფს, უზრუნველყოფენ ობიექტურ შეფასებას და გასცემენ რეკომენდაციებს შემდგომი გაუმჯობესების მიზნით. ხარისხის უზრუნველყოფისათვის აგრეთვე უდიდესი მნიშვნელობა აქვს მუდმივ მონიტორინგსა და უკუკავშირს, რისი მეშვეობითაც შესაძლებელია ხარვეზების დროული გამოვლენა და აღმოფხვრა.

ეფექტური შიდა აუდიტის ქვაკუთხედს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამები წარმოადგენს. აღნიშნული პროგრამები უზრუნველყოფს, რომ შიდა აუდიტის პროცესები შეესაბამებოდეს პროფესიულ სტანდარტებს, გამოირჩეოდეს მაღალი ხარისხით და ქმნიდეს დამატებით ღირებულებას ორგანიზაციისთვის. ეს გულისხმობს შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტურობის, პროდუქტიულობისა და ხარისხის შეფასებისა და გაუმჯობესების სისტემურ და დისციპლინურ მიდგომას. ამასთან, პროგრამები მოიცავს შიდა აუდიტის პრაქტიკაში თანმიმდევრულობის, სანდოობისა და კეთილსინდისიერების ხელშემწყობი პოლიტიკის, პროცედურებისა და მეთოდოლოგიების შემუშავებას. ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამები ეხმარება შიდა აუდიტის სტრუქტურებს, დაიცვან პროფესიული სტანდარტები, მათ შორის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოქვეყნებული შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო ჩარჩო. დადგენილი სტანდარტებისა და მითითებების შესრულებით, შიდა აუდიტორები ადასტურებენ თავიანთ პროფესიულ და ეთიკურ ვალდებულებებს. ეფექტიანი ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა ზრდის შიდა აუდიტის ფუნქციის სანდოობასა და რეპუტაციას. აღნიშნული პროგრამა ხელს უწყობს შიდა აუდიტის სფეროში გასაუმჯობესებელი საკითხების გამოვლენას. აუდიტის პროცედურების, მეთოდოლოგიებისა და შედეგების რეგულარული შეფასების საფუძველზე, ორგანიზაციებს შეუძლიათ დაადგინონ ძლიერი და სუსტი მხარეები, ასევე განვითარების შესაძლებლობები. ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის შედეგებზე დაყრდნობით განხორციელებული უწყვეტი გაუმჯობესების ინიციატივები ეხმარება შიდა აუდიტის

ფუნქციებს, მოერგონ ცვალებად ბიზნეს გარემოსა და დაინტერესებული მხარეების მოთხოვნებს. ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა ამცირებს შიდა აუდიტის პროცესებთან დაკავშირებულ რისკებს, როგორიცაა შეცდომები, ხარვეზები და შეუსაბამობები. ხარისხის კონტროლის მექანიზმების დანერგვითა და პერიოდული მიმოხილვებისა და შეფასებების ჩატარებით, ორგანიზაციებს შეუძლიათ გამოავლინონ და აღმოფხვრან ხარვეზები შიდა აუდიტის პროცედურებში, რაც ამცირებს აუდიტის წარუმატებლობის ან არაოპტიმალური შედეგების დადგომის ალბათობას. საბოლოო ჯამში, ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა ხელს უწყობს შიდა აუდიტის საერთო ღირებულების გაზრდას. აუდიტის საქმიანობის ხარისხისა და ეფექტურობის უზრუნველყოფით, აღნიშნული პროგრამა შიდა აუდიტორებს საშუალებას აძლევს, წარმოადგინონ პრაქტიკული რეკომენდაციები და დასკვნები, რომლებიც ხელს უწყობს ინფორმირებული გადაწყვეტილებების მიღებას, რისკების მართვასა და მმართველობის პროცესების გაუმჯობესებას ორგანიზაციაში. (eCampusOntario)

აუდიტორული პროცესის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს საფეხურს რეკომენდაციების შესრულებაზე დაკვირვება წარმოადგენს. მისი მიზანია შეფასდეს, რამდენად დროულად და სრულად ხორციელდება აუდიტის მიერ გაცემული მითითებები კონკრეტულ ორგანიზაციაში. რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი მოიცავს შემდეგ საკვანძო ასპექტებს:

- პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრა: თითოეულ რეკომენდაციაზე ინიშნება კონკრეტული პირი, რომელიც ზედამხედველობს შესრულების პროცესს და ანგარიშვალდებულია როგორც შიდა აუდიტის, ისე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის წინაშე.
- ვადების დადგენა: რეკომენდაციების განხორციელებისთვის დგინდება მკაფიო და რეალისტური ვადები, რომლებიც ითვალისწინებს საკითხის სირთულესა და მნიშვნელობას.
- მონიტორინგის სისტემის შექმნა: ეფექტური მონიტორინგისთვის გამოიყენება სპეციალიზებული სისტემები, მაგალითად, აუდიტის მართვის პროგრამული

უზრუნველყოფა, სადაც აღირიცხება რეკომენდაციების სტატუსი, პასუხისმგებელი პირები და შესრულების დინამიკა.

- პერიოდული განახლებები და შეხვედრები: მონიტორინგის პროცესში აუდიტის ჯგუფი რეგულარულად ხვდება პასუხისმგებელ პირებს, აფასებს მიღწეულ პროგრესს, ანალიზებს წარმოქმნილ სირთულეებს და საჭიროების შემთხვევაში შეიმუშავებს დამატებით სამოქმედო გეგმებს.
- სტატუსის ცვლილება და დასრულება: ხდება რეკომენდაციების სტატუსის განსაზღვრა და მისი ცვლილება შესრულების პროგრესის შესაბამისად, საბოლოო ეტაპზე კი რეკომენდაცია იხურება.
- რისკის მიღება და გადავადება: ორგანიზაციის მენეჯმენტს აქვს შესაძლებლობა, მაღალი ხარჯების, ტექნიკური სირთულეების ან ფორსმაჟორული გარემოებების გამო, მიიღოს გადაწყვეტილება რეკომენდაციის შეუსრულებლობის ან მისი შესრულების ვადის გადაწევის შესახებ. ეს გადაწყვეტილება აუცილებლად უნდა იყოს დოკუმენტირებული და სათანადოდ დასაბუთებული.

ამრიგად აუდიტორული შემოწმების მაღალი ხარისხის, რეკომენდაციების შესრულების ეფექტიანი მონიტორინგისა და ძიერი ორგანიზაციული კულტურის ჩამოყალიბება უზრუნველყოფს აუდიტორული შედეგების გავლენის ზრდას დაწესებულების მართვაზე, რისკების დროულ გამოვლენასა და რეაგირებას, რესურსების ეფექტიან გამოყენებას, სანდოობის ზრდასა და დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანების შესრულებას.

2.2. საერთაშორისო პრაქტიკა და გამოცდილება

შიდა აუდიტის განვითარების დონე, დამოუკიდებლობა, ეფექტიანობა და შედეგების გავლენა ქვეყნებს შორის მნიშვნელოვნად განსხვავდება. ეს ძირითადად დამოკიდებულია სამართლებრივ ჩარჩოზე, ორგანიზაციულ სტრუქტურაზე და საერთაშორისო სტანდარტების ინტეგრაციის დონეზე. როგორც საქართველოში, ისე სხვა ქვეყნებში, შიდა აუდიტი ეფუძნება შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომლებიც განსაზღვრავს აუდიტის დამოუკიდებლობას, ობიექტურობას, პატიოსნებასა და რისკზე დაფუძნებულ მიდგომებს. ის განსხვავებები რაც არსებობს მსოფლიოს სხვადასხვა ნაწილში, აუდიტის განვითარებასთან დაკავშირებით, წამოდგენილია შიდა აუდიტის სიმწიფის დონე მსოფლიოს სხვადასხვა რეგიონის მიხედვით, სადაც:

- დონე 1 — საწყისი. ფუნქციონირებს განვითარების საწყის ეტაპზე, არარეგულარული ან არაორგანიზებული აქტივობით.
- დონე 2 — ინფრასტრუქტურა. ვითარდება ადმინისტრაციული ინფრასტრუქტურა, პოლიტიკასთან, პროცესებთან და პროცედურებთან ერთად.
- დონე 3 — ინტეგრირებული. ინტეგრირებულია ორგანიზაციაში და შეესაბამება სტანდარტებს.
- დონე 4 — მართული. კარგად მართული, ორგანიზაციაში შესამჩნევი როლით და გრძელვადიანი ხედვითა და გეგმით.
- დონე 5 — ოპტიმიზირებული. ოპტიმიზირებს ღირებულებას შიდა აუდიტისა და ორგანიზაციისთვის უწყვეტი გაუმჯობესებით.

რეგიონი	საწყისი, არასისტემური დონე (%)	ინფრასტრუქტურის შექმნის ეტაპი (%)	ინტეგრირებული, სისტემური მიდგომა (%)	მართული, სტრატეგიული დონე (%)	ოპტიმიზაციისა და უწყვეტი გაუმჯობესების დონე (%)
ჩრდილოეთ ამერიკა	4	8	22	30	32

ევროპა	14	23	14	30	21
ახლო აღმოსავლეთი	30	14	19	26	20
აფრიკა	33	11	22	30	13
ლათინური ამერიკა და კარიბის ზღვის აუზის ქვეყნები	19	18	23	32	11
აზია, წყნარი ოკეანის რეგიონი	28	12	38	30	3

წყარო: <https://www.theiia.org/>

ცხრილიდან ჩანს, რომ ჩრდილოეთ ამერიკის რეგიონის ოპტიმიზაციის დონე (უმაღლესი დონე) ყველაზე მაღალია და 32%-იანი შედეგით ცხრილის სათავეში იმყოფება, ხოლო ყველაზე ცუდი მაჩვენებელი ამ ნაწილში აზია, წყნარი ოკეანის რეგიონს აქვს, რომელმაც ოპტიმიზაციის მხოლოდ 3% - იან ნიშნულს მიაღწია. საყურადღებოა ის ფაქტიც, რომ პირველ და მეორე დონეებზე, ანუ საწყის და ინფრასტრუქტურის დონეებზე აუდიტის ყველაზე მეტი დეპარტამენტი ახლო აღმოსავლეთსა და აფრიკის რეგიონებში ფიქსირდება, რაც იმის მანიშნებელია, რომ ამ რეგიონში აუდიტის სისტემური და სტრატეგიული მიდგომები სუსტია, რასაც ვერ ვიტყვით ევროპისა და ჩრდილოეთ ამერიკის რეგიონებზე. აღნიშნული გამომდინარეობს იქედან, რომ უფრო მაღალი მაჩვენებლების მქონე რეგიონებში (ევროპისა და ჩრდილოეთ ამერიკის) დასაქმებულ შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაცია, გამოცდილება, დამოუკიდებლობა და ა.შ. უფრო მაღალია, აგრეთვე აუდიტორთა განვითარების, ანაზღაურების, კვალიფიკაციის ამაღლებისა და ა.შ. შემუშავებული პოლიტიკა უფრო ეფექტიანია. მაგალიტად ამერიკის შეერთებული შტატების მთავრობის ანგარიშვალდებულობის ოფისი (GAO) უმაღლესი აუდიტორული

ინსტიტუტია, რომელმაც თავისი საქმიანობის დახვეწის, აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებისა და ა.შ. საკითხებში შეიმუშავა ორი ძირითადი მიდგომა, რომელიც მოიცავს შიდა სამუშაო ჯგუფების შექმნას და საკონსულტაციო ჯგუფის ჩამოყალიბებას. მათგან შიდა სამუშაო ჯგუფი შედგება გენერალური აუდიტორისაგან და 20 ფედერალური, შტატისა და ადგილობრივი აუდიტორული ორგანიზაციების ხელმძღვანელებისაგან, რომლებიც სამუშაო შეხვედრების ორგანიზებით, ახორციელებენ ინფორმაციის გაცვლას, განიხილავენ თანამშრომლობის პერსპექტივებს და ა.შ. ხოლო საკონსულტაციო ჯგუფი ძირითადად მოიცავს ქვეყნის მასშტაბით არსებული უნივერსიტეტების დეკანების, პროფესორების, რექტორებისა და სხვა აკადემიური წრის წარმომადგენელთაგან შექმნის ჯგუფს, რომელიც კონსულტაციას უწევს GAO-ს სამუშაო ძალის სტრატეგიულ საკითხებში, კერძოდ კადრების მოძიების, აყვანის, უწყვეტი განვითარების, შენარჩუნებისა და ა.შ. და მიუხედავად იმისა, რომ ეს ჯგუფები უშუალო გავლენას არ ახდენენ GAO-ს აუდიტორული სამუშაოების შესრულებაზე, მაინც უდიდესი მნიშვნელობა გააჩნიათ მისი ეფექტიანი ფუნქციონირების უზრუნველსაყოფად. (აშშ-ის მთავრობის ანგარიშვალდებულების ოფისი: <https://www.gao.gov>). აღსანიშნავია, რომ ამერიკის შეერთებულ შტატებში შიდა აუდიტი ანგარიშვალდებულია, როგორც დაწესებულებების ხელმძღვანელთა წინაშე, ისე კონგრესის წინაშეც, რაც ზრდის შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობის ხარისხს, ვინაიდან მხოლოდ დაწესებულების ხელმძღვანელზე დაქვემდებარების პირობებში, შესაძლოა მაინც დარღვეულიყო აუდიტორთა დამოუკიდებლობა, ან აუდიტორთა მიერ გაცემული რეკომენდაციები არ შესრულებულიყო სათანადოდ, ხელმძღვანელის პირადი ინტერესებიდან გამომდინარე. აგრეთვე აღსანიშნავია ისიც, რომ აუდიტორული საქმიანობისა და შიდა აუდიტის ეფექტიანობის მიზნით, GAO-მ IT შესყიდვებისა და ოპერაციების მართვის მიმართულებით ჩაატარა კვლევა და შეიმუშავა სახელმძღვანელო, რომელიც ასახავს საუკეთესო პრაქტიკას ამ მიმართულებით და უზრუნველყოფს როგორც აუდიტორთა გადამზადებას და შესაბამისი ინფორმაციის მიწოდებას, ასევე სხვა ორგანიზაციების დახმარებასაც აღნიშნულ საკითხებში.

შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებას ამერიკის შეერთებულ შტატებში დიდი მნიშვნელობა აქვს, როგორც საჯარო ისე კერძო სექტორში, შესაბამისად აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს GAO, ვინაიდან იგი ხშირად აფასებს შიდა აუდიტს, მის ფუნქციონირებასა და ეფექტიანობას, რადროსაც ხშირად გამოიყენება შეფასების ისეთი კრიტერიუმები, როგორებიცაა რისკის მართვის ეფექტიანობა, კონტროლის სისტემების ადეკვატურობა, რეკომენდაციების შესრულების მაჩვენებლები და სხვა. მეორე მნიშვნელოვანი ორგანო, რომელიც უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებას გახლავთ ისპექტორთა გენერალური ოფისები (OIG), რომლებიც პასუხისმგებლები არიან თაღლითობის გამოვლენაზე, უფლებების ბოროტად გამოყენების აღკვეთაზე, არაეფექტიანობის პრევენციაზე და ა.შ. აღსანიშნავია, რომ თითოეულ შტატს ჰყავს გენერალური ინსპექტორი. მესამე მნიშვნელოვანი ისტრუმენტი რომელიც გამოიყენება ამერიკის შეერთებულ შტატებში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მიზნით, გახლავთ შიდა ხარისხის შეფასების სისტემები (QAR), რომელთა მეშვეობითაც ხდება შესაძლებელი შიდა აუდიტის საქმიანობის შეფასება და შესაბამისობა საერთაშორისო სტანდარტებთან, შესაბამისად შიდა აუდიტის დეპარტამენტების ვალდებულებაა რეგულარულად ჩაატარონ შიდა და გარე შეფასებები. ამერიკის შეერთებული შტატებში, გარდა ზემოთხსენებული ინსტიტუტებისა, მნიშვნელოვანი როლს თამაშობენ შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებაში, შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები და კორპორაციული მმართველობის მოთხოვნები, კერძოდ შიდა აუდიტის სტანდარტები 1300 განსაზღვრავს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამას, რომელიც ადგენს მოთხოვნებს შიდა და გარე შეფასების ჩატერების შესახებ, რისი მეშვეობითაც ფასდება აუდიტორული საქმიანობის შესაბამისობა და ეფექტიანობა, სტანდარტებთან. ხოლო კორპორაციული მმართველოს მოთხოვნები, შემუშავებულია იმ საჯარო კომპანიებისთვის, რომლებიც არსებობენ ამერიკის შეერთებულ შტატებში, რომელიც მნიშვნელოვან როლს აკისრებს შიდა კონტროლის სისტემისა და შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებას, რასაც სარბენის-ოქსლის (SOX) აქტის არსებობაც მოწმობს, რომლის მთავარ მიზანს წარმოადგენს ინვესტორთა დაცვა ცრუ ან თაღლითური ფინანსური ინფორმაციისაგან, და საჯარო კოკპანიებში კორპორაციული მმართველობის გაუმჯობესება. ეს აქტი

ადგენს მოთხოვნებს აუდიტორებზე, კორპორაციულ მმართველობასა და მენეჯმენტზე. იგი ადგენს სტანდარტებს, რომლითაც უნდა იხელმძღვანელონ აუდიტორებმა, აძლიერებს და მხარს უჭერს აუდიტორთა დამოუკიდებლობას, სრულ პასუხისმგებლობას აკისრებს მენეჯმენტს ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების სისწორეზე, რომელიც უნდა იყოს დეტალურად გაშიფრული და გამჭვირვალე და ა.შ. სარბეინს-ოქსლის აქტმა მნიშვნელოვნად გაზარდა შიდა აუდიტის როლი და მნიშვნელობა საჯარო კომპანიებში. აქტის განსაკუთრებული ყურადღება შიდა კონტროლის სისტემებზე პირდაპირ კავშირშია შიდა აუდიტის საქმიანობასთან.(<https://www.law.cornell.edu/>).

- შიდა კონტროლის შეფასება: SOX 404-ე განყოფილება მოითხოვს მენეჯმენტისგან შეაფასოს და მოახსენოს კომპანიის შიდა კონტროლის ეფექტიანობა ფინანსური ანგარიშგების კუთხით. შიდა აუდიტის ფუნქცია ხშირად არის ჩართული ამ შეფასების პროცესში, როგორც მენეჯმენტის მხარდამჭერი და დამოუკიდებელი შემფასებელი.
- დამოუკიდებლობის გაძლიერება: SOX ხელს უწყობს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის გაძლიერებას ორგანიზაციულ სტრუქტურაში და მისი ანგარიშვალდებულებების გაზრდას აუდიტის კომიტეტის წინაშე.
- რესურსების გაზრდა: აქტის მოთხოვნების შესასრულებლად, ბევრმა კომპანიამ გაზარდა შიდა აუდიტის დეპარტამენტების რესურსები და გააძლიერა მათი კომპეტენცია.
- რისკებზე დაფუძნებული აუდიტი: SOX-მა ხაზი გაუსვა რისკების მართვისა და მასთან დაკავშირებული კონტროლების შეფასების მნიშვნელობას, რაც შიდა აუდიტის ერთ-ერთ მთავარ ამოცანად იქცა.

გარე აუდიტორთა შეფასება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფაქტორია, შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესამოწმებლად, რისთვისაც იწვევენ გარე აუდიტორებს, კერძო კომპანიებს, რომლებიც აფასებენ შიდა აუდიტს, შიდა კონტროლის სისტემას და მის ეფექტიანობას, რაც საბოლოო ჯამში გავლენას ახდენს აუდიტის შედეგებზე. ძირითადი კრიტერიუმები, რომლებსაც იყენებენ შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესაფასებლად, არის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა; კომპეტენტურობა და

პროფესიონალიზმი; საქმიანობის სფერი, ანუ იმ რისკებს რომლებიც არსებობს ორგანიზაციის წინაშე, მოიცავს თუ არა შიდა აუდიტი; რესურსების ადეკვატურობა, გულისხმობს საკმარისია თუ არა არსებული რესურსი შიდა აუდიტისთვის თავისი ფუნქციების სრულად შესასრულებლად; კომუნიკაცია და ზემოქმედება; ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამა, რაც განსაზღვრავს იმ სისტემების არსებობას, რომლითაც უნდა შეფასდეს შიდა აუდიტი და შიდა კონტროლის სისტემა.

გერმანიაში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებას უდიდესი მნიშვნელობა აქვს, ამიტომ აქ არსებობს ჩამოყალიბებული სისტემები და სტანდარტები, რომლებიც არეგულირებენ არ პროცესს. კერძოდ ესენია, საჯარო სექტორისთვის სახელმწიფო აუდიტის უმაღლერი ორგანო, გერმანიის ფედერალური აუდიტის სასამართლო (Bundesrechnungshof), რომელიც გახლავთ დამოუკიდებელი ორგანო და ზედამხედველობს მთავრობის სრულს შემოსავლებსა და ხარჯებს, აგრეთვე აფასებს მთავრობის, სამინისტროებისა და სხვა უწყებების ეფექტიანობას შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების საფუძველზე. მეორე მნიშვნელოვანი მარეგულირებელია საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის სტანდარტები, სპეციალური სახელმძღვანელო პრინციპები და რეკომენდაციები შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მიზნით, რომელიც დაფუძნებულია რისკების მართვის სისტემის ეფექტიანობაზე და უზრუნველყოფს აუდიტის ხარისხს. ის ძირითადი პრინციპები რიტაც ხელმძღვანელობენ გერმანიაში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესაფასებლად, ჰგავს ამერიკის შეერთებული შტატების პრაქტიკას და მოიცავს შემდეგ საკითხებს:

- დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა - გულისხმობს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობას მენეჯმენტისგან, ორგანიზაციული სტრუქტურისაგან და სხვა პირებისაგან;
- კომპეტენცია და პროფესიონალიზმი - გულისხმობს შიდა აუდიტში დასაქმებული ადამიანების კვალიფიკაციის, ცოდნისა და გამოცდილების შესაბამისობას სტანდარტებთან;
- აუდიტის დაგეგმვა და განხორციელება - გულისხმობს რისკზე დაფუძნებული მიდგომის ფარგლებში, რამდენად ეფექტიანადაა დაგეგმილი აუდიტორული შემოწმება;

- რეკომენდაციების ხარისხი და განხორციელება - გულისხმობს, შიდა აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციების პრაქტიკულობისა და ეფექტიანობის ხარისხს;
- კომუნიკაცია და თანამშრომლობა - გულისხმობს შიდა აუდიტის სამსახურში დასაქმებულ აუდიტორებს შორის, აგრეთვე აუდიტსა და ხელმძღვანელს შორის არსებული კომუნიკაციის ეფექტიანობას;
- ორგანიზაციული ღირებულების ზრდა - გულისხმობს, შიდა აუდიტის გავლენას ორგანიზაციის მიზნების მიღწევაზე, რისკების მართვისა და სიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობაზე.
- ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამის არსებობა და ეფექტიანობა.

გერმანიაში შიდა აუდიტის ეფექტიანობას უდიდესი მნიშვნელობა აქვს, რაც დადასტურებულია ამ ქვეყნის მიდგომებით ეფექტიანობის გასაზრდელად, შესაბამისად ამ ქვეყანაში მრავლადაა ჩამოყალიბებული ორგანიზაციები და სისტემები, რომლებიც აფასებენ, ამოწმებენ და უზრუნველყოფენ შიდა აუდიტის და ზოგადად აუდიტის ეფექტიანობის ზრდას, როგორც კერძო ისე საჯარო სექტორში. გერმანიაში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესაფასებისა და ზრდის მიზნით ჩამოყალიბებულია შემდეგი ძირითადი ორგანიზაციები და სისტემები:

კერძო სექტორში:

- გერმანიის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი (Deutsches Institut für Interne Revision - DIIR), რომლიც უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვას, ეფექტიანობის შეფასებას, აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებას და სხვ.
- კორპორაციული მმართველობის კოდექსი (Deutscher Corporate Governance Kodex): ეს კოდექსი მნიშვნელოვანი სახელმძღვანელოა შიდა აუდიტის ეფექტიანობასა და შიდა კონტროლის სისტემების შეფასების, მათი დანერგვისა და ა.შ. ნაწილში, მიუხედავად იმისა რომ ეს კოდექსი არ წარმოადგენს საკანონმდებლო აქტს, ის მაინც უდიდეს გავლენას ახდენს შიდა აუდიტის განვითარებაზე გერმანიაში;

- შიდა ხარისხის შეფასების მიმოხილვები (QARs): შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, გერმანიაში აგრეთვე მოქმედებს შიდა ხარისხის შეფასების მიმოხილვები, რაც რეგულარულად ტარდება და მიზნად ისახავს შიდა აუდიტის საქმიანობის შეფასებას და მისი ეფექტიანობის გაუმჯობესებას;
- აუდიტის კომიტეტები: კერძო სექტორში, ორგანიზაციების სამეთვალყურეო საბჭოები აგრეთვე ქმნიან მათ დაქვემდებარებაში არსებულ აუდიტის კომიტეტებს, რომელთა მიზანია შიდა აუდიტის შეფასება და მისი ეფექტიანობის გაზრდა, რასაც ახორციელებენ შიდა აუდიტის გეგმებისა და ანგარიშების შესწავლის, აგრეთვე მათ მიერ გაცემული რეკომენდაციების შესრულების შედეგების შეფასების მეშვეობით.

გერმანიის საჯარო სექტორში წარმოდგენილია შემდეგი სახის ორგანიზაციები და სისტემები:

- სახელმწიფო აუდიტის უმაღლესი ორგანოები (Bundesrechnungshof): ეს გახლავთ გერმანიის ფედერალური აუდიტის სასამართლო, რომელიც დამოუკიდებელია თავის საქმიანობაში, იგი მონიტორინგს უწევს გერმანიის ფედერალური ხელისუფლების მთლიან შემოსავლებსა და ხარჯებს, აფასებს სახელმწიფო უწყებების ეფექტიანობის შეფასებას, შიდა კონტროლის სისტემებისა და შიდა აუდიტის სამსახურების ეფექტიანობის შეფასებას;
- შიდა აუდიტის სტანდარტები საჯარო სექტორში: შიდა აუდიტის ორგანიზებისა და ეფექტიანობის შეფასების გაუმჯობესების მიზნით, გერმანიაში აგრეთვე შექმნილია სპეციალური სახელმძღვანელო პრინციპები, რომლებიც მოიცავს რისკზე დაფუძნებულ მიდგომებს, აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების პროცედურებსა და ანგარიშების სტანდარტებს.

მაგალითისთვის, გერმანიის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის 2021 წლის აუდიტის სახელმძღვანელოში ვკითხულობთ:

შიდა აუდიტის ფუნქციის მიზნების მიღწევის, ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების ძირითადი ელემენტებია შიდა პოლიტიკა და პროცედურები (IPPF სტანდარტი 2040), ასევე ყველა სარევიზიო საქმიანობის მიმდინარე მართვა და ზედამხედველობა (სხვა IPPF სტანდარტი 2340). აუდიტის ხელმძღვანელმა უნდა შექმნას პროცესში ინტეგრირებული მონიტორინგის ზომები და მექანიზმები, რომლებიც უზრუნველყოფენ დადგენილი მოთხოვნების (მაგ., ორგანიზაციული პოლიტიკა, აუდიტის სახელმძღვანელო) დაცვას. ქვემოთ მოცემულია მნიშვნელოვანი ასპექტები, რომლებიც ამასთან დაკავშირებით უნდა იქნას გათვალისწინებული, საილუსტრაციო მაგალითების სახით:

- დაგეგმვა

შესაბამისი პროცედურების მეშვეობით უზრუნველყოფილი უნდა იყოს დაგეგმვის რისკზე ორიენტირება და სისრულე. კერძოდ, უზრუნველყოფილი უნდა იყოს, რომ ყველა აქტივობა და პროცესი აღრიცხულია და პრინციპში დაცულია სამწლიანი აუდიტის ციკლი. უნდა დარეგულირდეს, ვინ ამზადებს და ახორციელებს აუდიტის დაგეგმვას და ვინ აკონტროლებს მნიშვნელოვან შედეგებს. კონტროლი უნდა მოიცავდეს როგორც დოკუმენტაციის სისრულესა და სისწორეს, ასევე ციფრულ კონტროლს და, თუ შესაძლებელია, განხორციელდეს ფუნქციურად გამიჯნულად. აუდიტის ხელმძღვანელმა უნდა განახორციელოს შედეგების საფუძვლიანობის შეფასება.

- აუდიტის მომზადება

აუდიტის პროგრამა უნდა შემუშავდეს აუდიტის ხელმძღვანელობის ან გამოცდილი აუდიტორების მიერ, ხოლო შინაარსობრივი ხარისხი (მაგ., თემატური სისრულე, რისკზე ორიენტირება) უნდა შემოწმდეს შესაბამისი მენეჯერის მიერ.

- განხორციელება

აუდიტის ხელმძღვანელობამ და, საჭიროების შემთხვევაში, რეგულარული ციკლით მენეჯერებმა უნდა უზრუნველყონ, რომ დამტკიცებული სამუშაო პროგრამა განხორციელდეს გეგმის მიხედვით, თუ ცვლილებები არ არის გამართლებული და დამტკიცებული. კერძოდ, გათვალისწინებული უნდა იყოს აუდიტის ქმედებების საკმარისი სიღრმე და აუდიტის სფეროს დაფარვა. ამ მიზნით,

აუდიტის ქმედებების დასრულების შემდეგ უნდა დადასტურდეს, რომ ნებისმიერი ცვლილება შეთანხმებული იყო შესაბამის მენეჯერთან.

▪ დოკუმენტაცია/ანგარიშგება

უნდა განისაზღვროს, რომ სამუშაო დოკუმენტები საკმარისად ასაბუთებს დასკვნებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს. ანგარიშგება უნდა იყოს უშეცდომო, ობიექტური, მკაფიო, ლაკონური, კონსტრუქციული და დროული. ამ მიზნით, მაგალითად, აუდიტის ხელმძღვანელობამ აუდიტის დროსაც კი უნდა აკონტროლოს სამუშაო დოკუმენტები და ნებისმიერი ხარვეზი მიუთითოს შესაბამის აუდიტორს. უნდა განისაზღვროს, რომელი მენეჯერები და რა დროს ახორციელებენ ანგარიშის კრიტიკას. აუდიტის დასრულების შემდეგ, შესაბამისმა მენეჯერმა უნდა განახორციელოს შემთხვევითი შერჩევის კონტროლი. აუდიტის ეფექტიანობის შესაფასებლად, წინასწარ განსაზღვრული ეტაპები (მაგ., მომზადების დასასრული, აუდიტის ქმედებების დასასრული, ანგარიშის გაგზავნა, დასკვნითი კონფერენცია) უნდა შემოწმდეს მათი დაცვის თვალსაზრისით. შემთხვევითი შერჩევის კონტროლი ასევე უნდა განხორციელდეს აუდიტის ხელმძღვანელობის მიერ.

▪ Follow-up

გამოვლენილი ხარვეზების აღმოფხვრის მონიტორინგის პროცედურა (Follow-up) უნდა გამოქვეყნდეს ორგანიზაციულ პოლიტიკაში ან სამუშაო ინსტრუქციაში, რათა შემოწმებულმა ერთეულებმა ვალდებულება იკისრონ შიდა აუდიტის მხარდაჭერისა. შიდა დონეზე – საჭიროების შემთხვევაში, გამოვლენილი ხარვეზების რისკის დონის მიხედვით – უნდა დარეგულირდეს, ვინ ახორციელებს მონიტორინგის საქმიანობას, რა სიღრმით ხდება დარგობრივი დანაყოფების გამოხმაურებების საფუძვლიანობის შეფასება ან შემოწმება და ვინ აკონტროლებს მონიტორინგის შედეგებს (ხარისხის უზრუნველყოფა).

▪ შედეგი

უნდა უზრუნველყოფილ იქნას, რომ მიღწეულია შიდა აუდიტის მიზანი, ხელი შეუწყოს მართვის, ზედამხედველობის, რისკების მართვისა და კონტროლის პროცესების ფუნქციონირებასა და ეკონომიურობას. ამ მიზნით, შეიძლება

გამოყენებულ იქნას შიდა აუდიტის მიერ გამოვლენილი ხარვეზების/რეკომენდაციების ტიპის, სიმძიმისა და შინაარსის, ასევე მათი აღმოფხვრის სტატუსისა და ხანგრძლივობის რეგულარული ანალიზი ხანგრძლივი პერიოდის განმავლობაში. ანალიზიდან შესაძლოა ასევე მიღებულ იქნას მტკიცებულებები შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შესახებ.

- კვალიფიკაცია

უნდა უზრუნველყოფილ იქნას, რომ პერსონალის რაოდენობა და, უპირველეს ყოვლისა, ხარისხი შეესაბამება ამოცანების შესრულებას და თანამშრომლები მუდმივად ვითარდებიან.

- ბიუჯეტის შესრულება

ხელმისაწვდომი ბიუჯეტის შესრულება უნდა კონტროლდებოდეს და იმართებოდეს მოწესრიგებული პროცედურით. ამასთან დაკავშირებით, მკაფიოდ უნდა განისაზღვროს პასუხისმგებლობები მონიტორინგსა და ანგარიშგებაზე. შემდეგ ბიუჯეტებთან დაკავშირებით უნდა შეიქმნას მონიტორინგის ზომები, რომლებიც, საანგარიშო თარიღის შეფასებასთან ერთად, ასევე მიმართული უნდა იყოს წლიური მიზნების მიღწევაზე:

- აუდიტის დაგეგმვის შესრულება:

დაგეგმვაში განსაზღვრული დროის ბიუჯეტები აუდიტებისთვის, კონსულტაციებისთვის, პროექტების თანხლებისთვის, სპეციალური აუდიტებისთვის განკუთვნილი დროის რეზერვები უნდა კონტროლდებოდეს მიმდინარე (მინიმუმ კვარტალურად) და გადახრები უნდა იყოს წერილობით დასაბუთებული. შედეგად, პროცედურა უნდა იყოს შესაფერისი აუდიტის დაგეგმვის შესრულების რისკების ადრეულად გამოსავლენად.

- პერსონალის ხარჯების ბიუჯეტი:

საჭიროების მიხედვით, რეგულარულმა კონტროლმა უნდა უზრუნველყოს ბიუჯეტის შესრულება.

- საქონლისა და მომსახურების ხარჯების ბიუჯეტი:

საქონლისა და მომსახურების ხარჯების ბიუჯეტის ათვისება რეგულარულად უნდა შეფასდეს და განხორციელდეს წლიური პროგნოზი.

▪ პროექტის ბიუჯეტი:

პროექტის ბიუჯეტის დახმარებით შესაძლებელია აუდიტის შემდგომი განვითარება (მაგ., აუდიტის მართვის სისტემის ადაპტაცია, აუდიტის პროცესის განვითარება).

წყარო: ონლაინ აუდიტის სახელმძღვანელო საკრედიტო ინსტიტუტებში შიდა აუდიტისთვის DIIR-ის სამუშაო ჯგუფი MaRisk-ის მიხედვით

აღნიშნულ სახელმძღვანელოდან წარმოდგენილ ამ ამონარიდში, ნათლადაა ასახული ის ასპექტები, რასაც მნიშვნელოვანი როლი უკავია შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ზრდაში, შესაბამისად გერმანიაში დიდ ყურადღება ექცევა იმ პოლიტიკის სწორად შემუშავებას, რასაც უნდა მოჰყვეს შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და ეფექტიანობის ხარისხის ზრდას, შესაბამისად შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასებისას უდიდესი მნიშვნელობა ექცევა შემდეგ ძირითად კრიტერიუმებს:

- დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;
- კომპერტენცია და პროფესიონალიზმი;
- აუდიტის დაგეგმვა და განხორციელება;
- რეკომენდაციების ხარისხი და განხორციელება;
- კომუნიკაცია და თანამშრომლობა;
- ორგანიზაციული ღირებულების დამატება;
- ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამის არსებობა და ეფექტიანობა.

როგორც ვხედავთ გერმანიაში და ამერიკის შეერთებულ შტატებში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება სტრუქტურირებული და მკაცრად განსაზღვრული პროცესია, რაც დაფუძნებულია შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებსა და ადგილობრივ კანონმდებლობაზე, აგრეთვე იმ სახელმძღვანელო პრინციპებზე, რომლებიც მოქმედებს ორივე ქვეყანაში. აღსანიშნავია ისიც, რომ მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში შიდა აუდიტის არსებობა ახალია, აქაც ჩამოყალიბებულია ის ძირითადი მიმართულებები თუ როგორ უნდა განვითარდეს ის, თუმცა ამასთან დაკავშირებით ჯერ კიდევ ბევრი სამუშაოა ჩასატარებელი, ვინაიდან შიდა აუდიტორთა უდიდესი ნაწილი ჯერ კიდევ არ არის სერტიფიცირებული, აგრეთვე

სრულად არ არის გამართული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა, რაც წარმოადგენს ქვაკუთხედს ქვეყნის განვითარების ნაწილში.

თავი 3. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის გაუმჯობესების გზები

3.1. ორგანიზაციული და მეთოდოლოგიური სრულყოფის მიმართულებები

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ზრდა უდიდესი მნიშვნელობისაა და მოითხოვს სისტემურ და მრავალმხრივ მიდგომას, როგორც ორგანიზაციული სტრუქტურის, ისე მეთოდოლოგიური სრულყოფის მიმართულებებით, აღნიშნული ელემენტები ერთმანეთთან მჭიდრო კავშირშია და ზეგავლენას ახდენენ შიდა აუდიტსა და მის ფუნქციაზე, რათა შესაძლებელი გახდეს მაქსიმალური ღირებულების შექმნა დაწესებულებისთვის.

ორგანიზაციული სრულყოფის მიმართულებები, შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის, ობიექტურობისა და რესურსების ეფექტიანად გამოყენების მიზნით, შესაბამისი სტრუქტურისა და პირობების შექმნას, რაც აგრეთვე გააუმჯობესებს ეფექტურ კომუნიკაციას და ზოგადად შიდა აუდიტის ეფექტიანობას. ამ მიზნის მიღწევისათვის აუცილებელია დამოუკიდებლობისა და ეფექტიანობის გაძლიერება, რესურსების ადეკვატურობა, პროფესიული განვითარება, ეფექტიანი კომუნიკაციის სისტემის დანერგვა და ა.შ. მათგან უშუალოდ დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გაძლიერება გულისხმობს, შემდეგს:

- ორგანიზაციული დაქვემდებარება: რაც გულისხმობს იმას, რომ შიდა აუდიტი უშუალოდ უნდა ექვემდებარებოდეს დაწესებულების ხელმძღვანელს, ან სპეციალურად შექმნილ აუდიტის კომიტეტს (თუ გერმანიის გამოცდილებასაც გავითვალისწინებთ აუდიტის სასამართლოს), რითაც უზრუნველყოფილი იქნება შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა, რაც უდიდესი მნიშვნელობისაა შიდა აუდიტისთვის, მის მიერ ჩატარებული აუდიტისთვის და აგრეთვე იმ მიგნებებისა და დასკვნებისათვის რასაც აუდიტორი გამოიტანს.
- ფუნქციური დამოუკიდებლობა: შიდა აუდიტი ფუნქციურად უნდა იყოს დამოუკიდებელი და უნდა ჰქონდეს შეუზღუდავი უფლებამოსილება ნებისმიერ ინფორმაციაზე (აქვე უნდა აღინიშნოს რომ ეს უფლება საქართველოში, შიდა აუდიტს, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონითაც აქვს გარანტირებული, იმ გამონაკლისით, რომ შიდა აუდიტს არ აქვს უფლება წვდომა მოითხოვოს სახელმწიფო საიდუმლოზე).
- ინტერესთა კონფლიქტი: ნებისმიერ დაწესებულებაში, სადაც შექმნილია შიდა აუდიტის სამსახური, მკაფიოდ უნდა განისაზღვროს ინტერესთა კონფლიქტის პრევენციისთვის, შესაბამისი პოლიტიკა.

რესურსების ადეკვატურობა მოიცავს ისეთ მნიშვნელოვან საკითხებს, როგორებიცაა ადამიანური რესურსის მართვა და ფინანსური და ტექნოლოგიური რესურსების მართვა, სადაც ადამიანური რესურსების მნიშვნელობიდან გამომდინარე

უზრუნველყოფილი უნდა იყოს კვალიფიციური და კომპეტენტური კადრების მოძიება და შესაბამისად აუდიტის დაკომპლექტება, და აგრეთვე უწყვეტი პროფესიული განვითარების შესაძლებლობების გაჩენა და აუდიტორთა უზრუნველყოფა. ფინანსური და ტექნოლოგიური რესურსების მართვაში იგულისხმება შიდა აუდიტისთვის გამოყოფილი ბიუჯეტის ეფექტიანად მართვა, რათა შიდა აუდიტს ჰქონდეს წვდომა თანამედროვე ტექნოლოგიებთან, აპროგრამულ უზრუნველყოფასთან, მონაცემთა ანალიზსა და ა.შ. აღსანიშნავია, რომ ადეკვატური ბიუჯეტის გამოყოფის გარეშე შეუძლებელია შიდა აუდიტის განვითარება.

პროფესიული განვითარება მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტორთა მიერ შესრულებულ საქმეზე, რაც საბოლოო ჯამში ასახვას ჰპოვებს დაწესებულების ძირითადი მიზნებისა და ამოცანების შესრულებაზე, შესაბამისად მნიშვნელოვანია უწყვეტი პროფესიული განვითარების პროგრამების განვითარება, რაც აუდიტორებს შესაძლებლობას მისცემს ცოდნის გაღრმავებასა და პროფესიულ განვითარებაში, აგრეთვე მნიშვნელოვანია აუდიტორთა პროფესიული სერტიფიცირება, რაც ზრდის აუდიტორთა კომპეტენციასა და სანდოობას. აღსანიშნავია, რომ საქართველოში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ საქართველოს კანონის ბოლო ცვლილება შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირებას ეხება და უკვე დაწყებულია შესაბამისი ტრენინგები აუდიტორებისთვის, რათა მათ მიიღონ შესაბამისი სერტიფიკატი, ამ დრომდე საქართველოში 260 შიდა აუდიტორი ირიცხება.

ეფექტიანი კომუნიკაცია თავის თავში მოიაზრებს ანგარიშგებასაც და გულისხმობს, როგორც კომუნიკაციას მენეჯმენტთან ისე ანგარიშგების სიცხადეს. მენეჯმენტთან კომუნიკაცია მნიშვნელოვანია აუდიტის მიერ გამოტანილი დასკვნების შედეგად ჩამოყალიბებული რეკომენდაციების დროულად შესრულების ნაწილში, ისე რომ ეს რეკომენდაციები აუდიტის ობიექტის მხრიდან სწორად იქნას გაგებული, ამისათვის მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის სუბიექტის ღია და რეგულარული კომუნიკაცია მენეჯმენტთან, აგრეთვე დაწესებულების სუბიექტთანაც. რაც შეეხება ანგარიშგებას, გასათვალისწინებელია, რომ აუდიტორული ანგარიში უნდა იყოს ცხადი, მკაფიო, ლაკონური, კონსტრუქციული, ლოგიკური და ა.შ. და უნდა

მოიცავდეს პრაქტიკულ რეკომენდაციებს, იგი უნდა იყოს რისკზე ორიენტირებული და ხაზს უსვამდეს ორგანიზაციისთვის შექმნილ ღირებულებას.

მეთოდოლოგიური სრულყოფა მოცავს შიდა აუდიტის პროცესების მუდმივ გაუმჯობესებას, შიდა აუდიტის საქმიანობის მიზანმიმართულობის, ეფექტიანობისა და შედეგზე ორიენტირებულობის უზრუნველსაყოფად, რაც გულისხმობს ისეთი ძირითადი ასპექტების გაძლიერებას, როგორებიცაა რისკზე დაფუძნებული აუდიტი, ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამები, ტექნოლოგიების დანერგა და გამოყენება, უწყვეტი აუდიტი და მონიტორინგი, და კონსულტაცია. თითოეული ამ ასპექტის მნიშვნელობა შიდა აუდიტის განვითარებისა და ეფექტიანობის ზრდისთვის უდიდესია, ამიტომ იმ ქვეყნებში, რომლებიც წინა თავში განვიხილეთ, მნიშვნელოვანი ყურადღება ექცევა.

რისკზე დაფუძნებული აუდიტის გაძლიერება გულისხმობს დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების დეტალურ იდენტიფიკაციასა და შეფასებას, რაზედაც მთლიანად უნდა იქნას აგებული შიდა აუდიტის წლიური და ინდივიდუალური გეგმები, რაც საბოლოო ჯამში უზრუნველყოფს აუდიტის რესურსების მიმართვას იმ მიმართულებით, სადაც ყველაზე დიდი რისკია. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ რისკის შეფასება არ შეიძლება იყოს ერთჯერადი პროცესი, შიდა აუდიტი მუდმივად უნდა აკონტროლებდეს და მართავდეს დაწესებულების წინაშე არსებულ რისკებს. აღსანიშნავია ისიც, რომ საქართველოში, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიაში ამ მიზნით მოცემულია რისკის შეფასების კუმულატიური და ფარდობითი მეთოდები, შემდეგნაირად:

რისკის შეფასების კუმულატიური მეთოდი

1. შიდა აუდიტის სივრცის განსაზღვრება და შესამოწმებელი მიმართულებების დადგენა

შიდა აუდიტის სამყაროდ განისაზღვრა დაწესებულების ყველა სტრუქტურული ერთეული ან/და პროცესი, თუ გამოვლინდა, რომ დაწესებულებას გააჩნია ათი შესამოწმებელი ობიექტი.

2. სტრუქტურული რისკის დონეების დადგენა

2.1) რისკის კრიტერიუმების განსაზღვრა

შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა განსაზღვროს შემდეგი ძირითადი ოთხი რისკის კრიტერიუმი. ესენია: 1) ბიუჯეტის მოცულობა, 2) ტრანზაქციის მოცულობა და თანამშრომელთა რაოდენობა, 3) საქმიანობების სირთულე და 4) სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები.

შიდა აუდიტის სუბიექტმა რისკის შეფასების პროცესში შეიძლება გამოიყენოს შემდეგი რისკის კრიტერიუმები, რომელთა ჩამონათვალი არ არის სრული და შიდა აუდიტორის შეხედულებისამებრ ისინი შეიძლება შეიცვალოს ან დაემატონ:

- ☐ ფინანსური გავლენა / ბიუჯეტის მოცულობა
- ☐ თანამშრომელთა კვალიფიკაცია და გამოცდილება
- ☐ შიდა კონტროლის ხარისხი და სისწორე
- ☐ შიდა კონტროლის გარემო
- ☐ შიდა აუდიტის კომპონენტი - წინა შიდა აუდიტის შემდგომი პერიოდი
- ☐ შიდა სტრუქტურის სირთულე
- ☐ პროცესების ტიპი და რაოდენობა, სისტემის სირთულე
- ☐ მომხმარებელთა რაოდენობა
- ☐ ცვლილებები ან რეორგანიზაცია
- ☐ სისტემის კავშირი სხვა სისტემებთან
- ☐ გარე ზეგავლენა

პრაქტიკიდან გამომდინარე, რეკომენდირებულია საშუალოდ 7 ან 10 რისკის კრიტერიუმის გამოყენება.

შიდა აუდიტის სუბიექტი თითოეული შესამოწმებელი შიდა აუდიტის ობიექტისთვის ახორციელებს კრიტერიუმის შეფასებას და შესაბამისი ქულის მინიჭებას, ასევე განსაზღვრავს რა წონა უნდა მიენიჭოს თითოეულ კრიტერიუმს.

რისკის კრიტერიუმების დადგენის და შეფასების შკალის მაგალითი

რისკის კრიტერიუმები	კრიტერიუმის შეფასება		წონა (%)
ბიუჯეტის მოცულობა (მილიონ ლარებში)	100-ზე მეტი	5	40
	60-100	4	
	20-60	3	
	5-20	2	
	5-ზე ნაკლები	1	
ტრანზაქციის მოცულობა და თანამშრომელთა რაოდენობა	ტრანზაქციის სირთულე მაღალია თანამშრომელთა რაოდენობა არასაკმარისია	5	30
		4	
		3	
		2	
	ტრანზაქციის სირთულე და თანამშრომელთა რაოდენობა დაბალანსებულია	1	
საქმიანობების სირთულე	ძალზე რთული საქმიანობები	5	15
		4	
		3	
		2	
	საქმიანობები არ არის რთული	1	
სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები	ძალზე ხშირი ცვლილებები	5	15
		4	
		3	
		2	
	იშვიათი ცვლილებები	1	

შესამოწმებელი ობიექტების რისკის დონის შეფასება

შესამოწმებელი მიმართულებები	ბიუჯეტის მოცულობა (1)			ტრანზაქციის - სირთულე და თანამშრომელთა რაოდენობა (2)			საქმიანობების სირთულე (3)			სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები (4)			შიდა აუდიტის პრიორიტეტულად დალაგებული რისკის ქულები
	კრიტერიუმის ქულები	შეწონილი სიდიდე	რისკის ქულები	კრიტერიუმის ქულები	შეწონილი სიდიდე	რისკის ქულები	კრიტერიუმის ქულები	შეწონილი სიდიდე	რისკის ქულები	კრიტერიუმის ქულები	შეწონილი სიდიდე	რისკის ქულები	
შესამოწმებელი ობიექტი 1	5	0.40	2.00	4	0.30	1.20	5	0.15	0.75	2	0.15	0.30	4.25
შესამოწმებელი ობიექტი 2	4	0.40	1.60	5	0.30	1.50	4	0.15	0.60	3	0.15	0.45	4.15
შესამოწმებელი ობიექტი 3	4	0.40	1.60	3	0.30	0.90	3	0.15	0.45	2	0.15	0.30	3.25
შესამოწმებელი ობიექტი 4	3	0.40	1.20	4	0.30	1.20	4	0.15	0.60	1	0.15	0.15	-3,15
შესამოწმებელი ობიექტი 5	2	0.40	0.80	1	0.30	0.30	2	0.15	0.30	5	0.15	0.75	2.15
შესამოწმებელი ობიექტი 6	2	0.40	0.80	2	0.30	0.60	3	0.15	0.45	1	0.15	0.15	2.00

შესამოწმებელი ობიექტი 7	3	0.40	1.20	2	0.30	0.60	2	0.15	0.30	4	0.15	0.60	2.70
შესამოწმებელი ობიექტი 8	1	0.40	0.40	3	0.30	0.90	1	0.15	0.15	2	0.15	0.30	1.75
შესამოწმებელი ობიექტი 9	3	0.40	1.20	2	0.30	0.60	4	0.15	0.60	4	0.15	0.60	3.00
შესამოწმებელი ობიექტი 10	2	0.40	0.80	1	0.30	0.30	2	0.15	0.30	3	0.15	0.45	1.85

3. შესამოწმებელი ობიექტების პრიორიტეტიზაცია

კალკულაციის შედეგად განისაზღვრება თითოეული შესამოწმებელი ობიექტის რისკის ქულა. ქულები იყოფა სამ დონედ: დაბალი, საშუალო და მაღალი.

დგინდება შესამოწმებელი ობიექტების პრიორიტეტული რიგითობა და სტრატეგია, თუ რა სიხშირით აპირებს შიდა აუდიტის სუბიექტი აღნიშნული ობიექტების შემოწმებას (2 წელიწადში ერთხელ, ოთხ წელიწადში ერთხელ და ა.შ)

დაწესებულების შესამოწმებელი ობიექტების პრიორიტეტული რიგითობა

შესამოწმებელი მიმართულებები	რისკის ქულები	რისკის დონეები	რისკის პრიორიტეტული რიგითობა
შესამოწმებელი ობიექტი 1	4.25	მაღალი	1
შესამოწმებელი ობიექტი 2	4.15		
შესამოწმებელი ობიექტი 3	3.25		
შესამოწმებელი ობიექტი 4	3.00	საშუალო	2
შესამოწმებელი ობიექტი 5	3.00		

შესამოწმებელი ობიექტი 6	2.70		
შესამოწმებელი ობიექტი 7	2.15	დაბალი	3
შესამოწმებელი ობიექტი 8	2.00		
შესამოწმებელი ობიექტი 9	1.85		
შესამოწმებელი ობიექტი 10	1.75		

რისკის შეფასების ფარდობითი მეთოდი

1. აუდიტის სივრცის განსაზღვრა და შესამოწმებელი მიმართულებების დადგენა

აუდიტის გარემოდ განისაზღვრება დაწესებულების ყველა სტრუქტურული ერთეული ან/და ნებისმიერი ქვესტრუქტურული ერთეული ან/და პროცესი, თუ გამოვლინდა, რომ დაწესებულებას გააჩნია, მაგალითად, ექვსი შესამოწმებელი ობიექტი.

2. სტრუქტურული რისკის დონეების დადგენა

2.1) რისკის კრიტერიუმების განსაზღვრა

შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა განსაზღვროს ხუთი რისკის კრიტერიუმი. ესენია:

- 1) ბიუჯეტის მოცულობა, 2) ტრანზაქციის მოცულობა და თანამშრომელთა რაოდენობა, 3) საქმიანობების სირთულე, 4) სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები და 5) საინფორმაციო ტექნოლოგიების სისტემის სტრუქტურა.

2.2) რისკის დონის შეფასება

ფარდობითი მეთოდის შემთხვევაში თითოეული კრიტერიუმი უნდა შეფასდეს მოხდენის ალბათობისა და ზიანის ზეგავლენის მიხედვით. თითოეულ შესამოწმებელ ობიექტს შესაბამისი კრიტერიუმისთვის შიდა აუდიტორი შესაბამის ალბათობასა და ზეგავლენას დაუწერს.

რისკის კრიტერიუმების დადგენა და შეფასების შკალა (Y) ადმინისტრაციისთვის

რისკის კრიტერიუმი	რისკის ალბათობისა და ზეგავლენის კოეფიციენტები
-------------------	---

		ალბათობა (0)	ზეგავლენა (E)
ბიუჯეტის მოცულობა	100-ზე მეტი	5	5
	60-100	4	4
	20-60	3	3
	5-20	2	2
	5-ზე ნაკლები	1	1
ტრანზაქციის მოცულობა და თანამშრომელთა რაოდენობა	ტრანზაქციის-სირთულე მაღალია თანამშრომელთა რაოდენობა - არასაკმარისია	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	ტრანზაქციის -სირთულე და თანამშრომელთა რაოდენობა დაბალანსებულია	1	1
საქმიანობების სირთულე	ძალიან რთული საქმიანობები	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	საქმიანობები არ არის რთული	1	1
სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები	ძალზე ხშირი ცვლილებები	5	5
		4	4
		3	3
		2	2
	იშვიათი ცვლილებები	1	1
IT სისტემის სტრუქტურა	ძალზე გავრცელებული	5	5
		4	4
		3	3
		2	2

	არ არის ძალიან გავრცელებული	1	1	
შესამოწმებელი ობიექტების რისკის დონის შეფასება				
შესამოწმებელი მიმართულებები	ბიუჯეტის მოცულობა (1)	ტრანზაქციის მოცულობა და თანამშრომელთა რაოდენობა (2)	საქმიანობების სირთულე (3)	სტრუქტურული, ფუნქციური და ტექნიკური ცვლილებები (4)
შესამოწმებელი ობიექტი 1	O: 5 E:5 R:25	O: 4 E:4 R:16	O: 4 E:3 R:12	O: 2 E:3 R:6
შესამოწმებელი ობიექტი 2	O: 4 E:4 R:16	O:3 E:4 R:12	O:3 E:4 R:12	O:4 E:4 R:16
შესამოწმებელი ობიექტი 3	O: 4 E:5 R:20	O:4 E:4 R:16	O:2 E:3 R:6	O:2 E:3 R:6
შესამოწმებელი ობიექტი 4	O:3 E:2 R:6	O:4 E:2 R:8	O:2 E:2 R:4	O:3 E:3 R:9
შესამოწმებელი ობიექტი 5	O:4 E:4 R:16	O:2 E:2 R:4	O:3 E:2 R:6	O:5 E:2 R:10
შესამოწმებელი ობიექტი 6	O: 3 E:4 R:12	O:3 E:2 R:6	O:3 E:3 R:9	O: 4 E:3 R:12
რისკის ქულა	95	62	49	59
რისკის დონის ჯამი (%)	12.66	8.26	6.53	7.86

წყარო: შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია

ხარისხის უზრუნველყოფისა და ხარისხის პროგრამები მოიცავს შიდა და გარე შეფასებებს, სადაც შიდა შეფასებები უნდა ტარდებოდეს რეგულარულად, რათა შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხი დროულად შემოწმდეს და აღმოიფხვრას ნაკლოვანებები, ხოლო გარე შეფასებების ჩატარება შესაძლებელია პერიოდულად, მინიმუმ ხუთ წელიწადში ერთჯერ, რაც განსაზღვრულია შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიერ, და ეს შეფასებები აუცილებელია ჩატარდეს გარე შემფასებლის მიერ, რათა უზრუნველყოფილი იყოს ობიექტურობა. აღსანიშნავია, რომ შეფასების სისტემები მოქმედებს საქართველოშიც, თუმცა არაა იმდენად დახვეწილი და განვითარებული, როგორც ჩვენს მიერ განხილულ ქვეყნებში (აშშ და გერმანია), სადაც აგრეთვე შემოღებული აქვთ განდსაზღვრული KPI გეგმები და უზრუნველყოფენ მათ შესრულებას.

ტექნოლოგიების დანერგვა და გამოყენება აუდიტის პროცესში მნიშვნელოვანია იმ თვალსაზრისით, რომ აუდიტორების შესაძლებლობა ეფექტიანად დაამუშაო დიდი მოცულობის მონაცემები და გამოავლინონ ტენდენციები, ანომალიები, რისკები და ა.შ. მნიშვნელოვან გავლენას იქონიებს დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების ეფექტიანად მართვაში, რითაც უზრუნველყოფილი გახდება დაწესებულების მიზნების სრულად და დროულად შესრულება. აგრეთვე მნიშვნელოვანია კიბერუსაფრთხოების რისკებთან დაკავშირებით, აუდიტის კომპეტენციის ზრდა, რათა შიდა აუდიტმა შეძლოს IT მიმართულებით აუდიტის ჩატარება, აღსანიშნავია, რომ საქართველოში სამწუხაროდ არ ტარდება ამ მიმართულებით აუდიტი, ვინაიდან შესაბამისი კადრების მოძიება ვერ შეძლეს დაწესებულებებმა.

3.2. პროფესიული და ტექნოლოგიური განვითარების პერსპექტივები

შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ასამარლებლად, კრიტიკული მნიშვნელობისაა შიდა აუდიტორთა პროფესიული განვითარება და შიდა აუდიტში ტექნოლოგიური ინოვაციების ინტეგრირება, რაც მნიშვნელოვნად გააუმჯობესებს შიდა აუდიტის ეფექტიანობას. გასათვალისწინებელია ის ფაქტიც, რომ მუდმივი ტექნოლოგიური განვითარება, განსაკუთრებით ცვალებადი ბიზნეს გარემოებები, რომლებიც გავლენას ახდენს სახელმწიფო შესყიდვებზე, პროდუქციისა და მომსახურების ხარისხზე და საბოლოო ჯამში მოსახლეობის მოთხოვნებზე და მათთან დაკავშირებულ მზარდ რისკებზე, მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის უზრუნველყოფა ინოვაციური ტექნოლოგიებითა და აუდიტორთა პროფესიული განვითარება ამ მიმართულებით, რაც საბოლოო ჯამში გამოიწვევს შიდა აუდიტის ფუნქციათა ადაპტირებას ახალ გარემოში.

შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლება ტექნოლოგიური მიმართულებით, მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის ხარისხისა და მისი ღირებულების ამაღლების ნაწილში, როგორც საჯარო დაწესებულების ისე კერძო ბისნესს სუბიექტების ნაწილში, სწორედ ამ მიზნით შიდა აუდიტორთა პროფესიული განვითარება მუდმივი პროცესი უნდა იყოს, განსაკუთრებით იმ მიმართულებებით, როგორებიცაა ზოგადი უნარების განვითარება, პროფესიული განვითარება და ა.შ.

ზოგადი უნარების განვითარება, თავის თავში მოიცავს ისეთი მნიშვნელოვანი მიმართულებებით განვითარებას, როგორებიცაა ანალიტიკური და კრიტიკული აზროვნება, რაც საშუალებას მისცემს შიდა აუდიტორებს მონაცემების სწორად და საფუძვლიანად გააზრების, მიზეზ-შედეგობრივი კავშირებისა და პრობლემების აღმოჩენის მიმართულებით სრულად გამოავლინონ თავიანთი უნარები. ეს მოიაზრებს არა მხოლოდ ფინანსურ, არამედ ოპერაციულ და სტრატეგიული ინფორმაციების ანალიზის უნარის განვითარებას. მნიშვნელოვანია აგრეთვე კომუნიკაციის უნარების განვითარება, როგორც წერილობით, ისე ზეპირი კომუნიკაციის ნაწილში, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს აუდიტის დასკვნების, რეკომენდაციებისა და საბოლოო ჯამში მათი ღირებულების წარდგენის ნაწილში, დაწესებულების

ხელმძღვანელთა წინაშე. აღსანიშნავია, რომ კომუნიკაციის უნარის განვითარება აგრეთვე გულისხმობს, საზოგადოებისთვის მეტად რთული საკითხების გასაგებ ენაზე გადმოცემას და დაინტერესებულ მხარეებთან კონსტრუქციულ დიალოგს. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ რისკების მართვის ნაწილში შიდა აუდიტორებს უნდა ესმოდეთ რისკების აღმოჩენის, შეაფასების, მინიმუმამდე დაყვანისა და მონიტორინგის პროცესები. შიდა აუდიტორებმა უნდა შეძლოს დაწესებულების რისკის პროფილის შეფასება და მათთან დაკავშირებული კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შემოწმება.

შიდა აუდიტორთა უწყვეტი პროფესიული განვითარება მოცავს ტრენინგებისა და სემინარების უზრუნველყოფას, აუდიტორთა სერტიფიცირების მიზნით, რაც გულისხმობს რეგულარულ ტრენინგებს ახალი რეგულაციების, საერთაშორისო სტანდარტებში ცვლილებების, ახალი მეთოდოლოგიების, IT ინსტრუმენტებსა და ინდუსტრიის ტენდენციებზე წვდომას და ა.შ. რაც საბოლოო ჯამში გამოიწვევს შიდა აუდიტორთა უზრუნველყოფას იმ ცოდნით, რითაც ოპტიმალურად შეძლებენ დაწესებულებათა წინაშე არსებული რისკების ეფექტიანად მართვას და დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანების შესრულებაში მნიშვნელოვანი წვლილის შეტანას.

თანამედროვე ტექნოლოგიური განვითარება შიდა აუდიტს მიშვნელოვან შესაძლებლობებს აძლევს განავითაროს თავისი საქმიანობა ყველა მიმართულებით, განსაკუთრებით შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ზრდისა და დაწესებულებისთვის ღირებულების გაზრდის ნაწილში. ტექნოლოგიური ინოვაციების, აგრეთვე იმ შესაძლებლობათა დანერგვის ნაწილში, რაც ტექნოლოგიურ სფეროში იქმნება, შიდა აუდიტორებისათვის მეტად მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს მონაცემთა ანალიტიკის დანერგვა და გაუმჯობესება, აუდიტის ავტომატიზაცია, კიბერუსაფრთხოება და Agile მიმართულების განვითარება.

მონაცემთა ანალიტიკის დანერგვა და გაუმჯობესება შიდა აუდიტორებს მისცემს შესაძლებლობას დაამუშაონ დიდი მოცულობის მონაცემები და უზრუნველყონ დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების დროული იდენტიფიცირება და კონტროლი, ის აგრეთვე იძლევა შესაძლებლობას პროაქტიურად

გამოვლინდეს თაღლითობა, კორუფცია, ნეპოტიზმი, არაეფექტიანობა და კონტროლის ხარვეზები და აღმოიფხვრას ისინი, მანამ სანამ დაწესებულებითვის გამოუსწორებელ პრობლემებად/ზიანად გადაიქცევიან. აგრეთვე მათი ვიზუალიზაციის მეშვეობით, თვალნათლივ დგება სურათი თუ რისკების მართვისა და ეფექტიანობის რა ეტაპზეა დაწესებულება და სად აქვს ჩავარდნები, რათა შესაძლებელი გახდეს ამ მიმართულებით მუშაობა და ხარვეზების აღმოფხვრა, ამდენად მონაცემთა ანალიტიკის დანერგვა და განვითარება გულისხმობს ისეთი ასპექტების განვითარებას, როგორებიცაა:

- ფართომასშტაბიან მონაცემთა დამუშავება;
- პროაქტიული იდენტიფიკაცია;
- მონაცემთა ვიზუალიზაცია.

აუდიტის ავტომატიზაცია, იძლევა შესაძლებლობას რუტინული ამოცანების ავტომატიზაციის უზრუნველყოფის ნაწილში, მიღწეულ იქნეს ისეთი ტექნოლოგიებისა და პროგრამული უზრუნველყოფის დანერგვა, რაც შიდა აუდიტორებს აძლევს თავისუფლებას გაანალიზონ უფრო კომპლექსური და მაღალი ღირებულების მქონე აქტივობები, აგრეთვე იგი შეიძლება გამოყენებული იქნას კონტროლის სისტემებისა და პროცესების მუდმივი კონტროლისა და რეალურ დროში რისკების გამოვლენის მიმართულებით. იმის გათვალისწინებით, რომ ორგანიზაციების სულ უფრო და უფრო ეყრდნობიან IT სისტემებს, რამაც შეიძლება გაზარდოს ამ მიმართულებით არსებული რისკები, შიდა აუდიტორებს აუცილებლად უნდა გააჩნდეთ იმის ცოდნა და კვალიფიკაცია, რომ შეძლონ IT მიმართულებით აუდიტის ჩატარება, რითაც შესაძლებელი გახდება შეფასდეს საინფორმაციო ტექნოლოგიების უსაფრთხოება და მონაცემთა დაცვა. ისეთი ტექნოლოგიები, როგორიცაა ხელოვნური ინტელექტი, ბლოკჩეინი და სხვა, ბადავს როგორც ახალ რისკებს, ისე ახალ შესაძლებლობებს, რაც შეიძლება გამოყენებულ იქნას აუდიტის მიმართულებითაც, აუცილებელია აუდიტორთა აღჭურვა იმ ცოდნითა და უნარებით, რაც მათ მისცემს შესაძლებლობას აუდიტი ჩაატარონ ტრენოლოგიური უსაფრთხოების მიმართულებით. აღსანიშნავია, რომ ამერიკის შეერთებულ შტატებში GAO-მ, ამ მიმართულებით ხელოვნური ინტელექტის ანგარიშვალდებულების ჩარჩო

შექმნა, რითაც შესაძლებელი გახდა ხელოვნური ინტელექტისა და სხვა მოწინავე ტექნოლოგიების პასუხისმგებლიანი გამოყენება, მაქსიმალური ეფექტიანობის მისაღწევად. მნიშვნელოვანია აგრეთვე Agile მეთოდოლოგიების დანერგვა აუდიტის პროცესში, რისი მეშვეობითაც შიდა აუდიტი უფრო ადაპტირებადი, სწრაფი და დროული ხდება, ამ მიმართულებითაც GAO იყენებს Agile შეფასების სახელმძღვანელოს რაც შესაძლებლობას აძლევს ფედერალურ- აუდიტორებსა და სხვა პირებს შეაფასონ Agile პროცესების დანერგვა და გამოყენება ფედერალურ სააგენტოებსა და სხვაგან. აღსანიშნავია, რომ ფედერალური მთავრობა ყოველწლიურად მინიმუმ 100 მილიარდ დოლარს ხარჯავს IT ინვესტიციებზე.

დასკვნა და რეკომენდაციები

შიდა აუდიტი თანამედროვე საჯარო მმართველობის განუყოფელი კომპონენტია და წარმოადგენს მნიშვნელოვან მექანიზმს სახელმწიფო ფინანსების გამჭვირვალე და პასუხისმგებლობითი მართვისთვის. შიდა აუდიტის მთავარი დანიშნულებაა რისკების იდენტიფიცირება, შეფასება და მათზე დროული რეაგირება, რაც ორგანიზაციას აძლევს შესაძლებლობას მიიღოს მართვის ოპტიმალური გადაწყვეტილებები, აირიდოს ზარალი და გაზარდოს თავისი სტრატეგიული მიზნების მიღწევის შანსი. კვლევის შედეგად გამოიკვეთა, რომ მიუხედავად შიდა აუდიტის ინტეგრაციის სახელმწიფო მართვის სისტემებში როგორც საქართველოში, ისე სხვა ქვეყნებში, მის ეფექტიანობაზე მნიშვნელოვანი გავლენა აქვს ისეთ ფაქტორებს, როგორიცაა:

- მოქმედი სამართლებრივი და ინსტიტუციური ჩარჩო;
- აუდიტორთა პროფესიული კომპეტენცია;
- მენეჯმენტის დამოკიდებულება აუდიტის პროცესისადმი;
- შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობის ხარისხი;
- ტექნოლოგიური უზრუნველყოფის დონე და პროცესების ავტომატიზაცია.

მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტის სისტემა არ დაკმაყოფილდეს მხოლოდ ფორმალური ფუნქციონირებით, არამედ გახდეს აქტიური და პროგნოზირებადი მმართველობის ინსტრუმენტი, რომელიც რეალურად უწყობს ხელს როგორც ორგანიზაციული შედეგების გაუმჯობესებას, ისე საჯარო რესურსების მიზნობრივ და ეფექტიან გამოყენებას.

ამ კონტექსტში განსაკუთრებით შესაფასებელია საქართველოში შიდა აუდიტის განვითარებისა და ეფექტიანობის გაზრდის მიმართულებით გადადგმული ნაბიჯები. მიუხედავად იმისა, რომ უკანასკნელი წლების განმავლობაში რიგი პოზიტიური ცვლილებები განხორციელდა (მაგ. კანონმდებლობის დახვეწა, შიდა აუდიტორთა გადამზადების პროგრამები, სტანდარტების ინტეგრაცია), ჯერ კიდევ თვალსაჩინოა არსებული გამოწვევები, რომელთა აღმოფხვრის გარეშე აუდიტის ინსტიტუტი ვერ მიაღწევს სრულ ეფექტიანობას.

შიდა აუდიტის სისტემის გაუმჯობესებისა და ეფექტიანობის უზრუნველყოფის მიზნით, მიზანშეწონილია შემდეგი ქმედითი ნაბიჯების განხორციელება:

1. **სამართლებრივი და ინსტიტუციური ჩარჩოს შემდგომი დახვეწა** - აუცილებელია შიდა აუდიტის სფეროში მოქმედი კანონმდებლობის ჰარმონიზაცია საერთაშორისო სტანდარტებთან (მაგ., IIA და INTOSAI-ის სტანდარტებთან). უნდა გადაიხედოს შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობის გარანტიები ისე, რომ უზრუნველყოფილ იქნას მის მიერ მიღებული მიგნებების გათვალისწინება მენეჯმენტის დონეზე.
2. **ინოვაციური ტექნოლოგიებისა და პროგრამული უზრუნველყოფის ინტეგრაცია** - აუცილებელია თანამედროვე ინფორმაციული სისტემების დანერგვა აუდიტის პროცესში (მაგალითად: აუდიტის დაგეგმვის, მტკიცებულებების შეგროვებისა და რისკების ანალიზის ავტომატიზირებული პროგრამები), რაც გაზრდის აუდიტის სიზუსტეს, დროულობასა და ეფექტიანობას.
3. **შიდა აუდიტორთა პროფესიული განვითარება** - მიზანშეწონილია სისტემური გადამზადების და საერთაშორისო სერტიფიცირების პროგრამების მხარდაჭერა, მათ შორის ინფორმაციული ტექნოლოგიების, რისკების მართვის, ფინანსური ანალიზისა და საერთაშორისო პრაქტიკის მიმართულებით. ასევე მნიშვნელოვანია პროფესიული ეთიკის სტანდარტების სწავლებაც.
4. **აუდიტის დამოუკიდებლობის ინსტიტუციური გარანტიები** - შესაძლებელია განიხილოს შიდა აუდიტის ორგანოს ისეთ სტრუქტურასთან დაქვემდებარება, რომელიც უზრუნველყოფს მის ობიექტურობას და პოლიტიკისგან დამოუკიდებლობას. მაგალითად, როგორც ეს ხდება გერმანიაში, როდესაც აუდიტის ორგანო ექვემდებარება აუდიტის სასამართლოს ან დამოუკიდებელ საბჭოს.
5. **აუდიტის მიგნებების მონიტორინგისა და შესრულების სისტემის გამართული მუშაობა** - რეკომენდაციების მხოლოდ მოწოდება არ არის საკმარისი, საჭიროა მათი შესრულების კონტროლის მექანიზმების გაძლიერება, მათ შორის შედეგების შეფასებისა და ანგარიშგების პროცესების სტანდარტიზაცია.

6. **მონაწილეობითი მიდგომის განვითარება** - აუდიტის პროცესში მენეჯმენტის ჩართულობა და მათი ცნობიერების ამაღლება აუდიტის ღირებულების შესახებ ხელს შეუწყობს მიგნებების იმპლემენტაციის ხარისხის ზრდას. საჭიროა აუდიტისა და მენეჯმენტს შორის რეგულარული დიალოგის პლატფორმების შექმნა.

გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს კამონი შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ;
2. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია;
3. შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები (IPPF 2017);
4. განმარტებითი ლექსიკონი. აღებულია 2025 წლის 5 მაისს აქედან: <http://www.nplg.gov.ge/gwdict/index.php?a=term&d=5&t=3863>
5. რისკის მართვის სახელმძღვანელო. აღებულია 2025 წლის 10 მაისს აქედან: <https://pifc.gov.ge/files/ShowFiles?id=13fff64d-0919-4ebc-9bbf-a0bae9d0b5f5>
6. Sawyer, L. B. (2012). Sawyer's Guide for Internal Auditors. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
7. საჯარო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო;
8. eCampusOntario. (2023). 6.4 Quality Assurance and Improvement Programs (QAIP). Internal Auditing. აღებულია 2025 წლის 17 მაისს აქედან: https://ecampusontario.pressbooks.pub/internalauditing/chapter/06-04-quality-assurance-and-improvement-programs-qaip/?utm_source=perplexity
9. 2022 Premier Global Research. აღებულია 2025 წლის 18 მაისს აქედან: <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/research/foundation/2022-4556-fnd-a-global-view-report-layout-digital-final.pdf>
10. აშშ-ის მთავრობის ანგარიშვალდებულების ოფისი. აღებულია 2025 წლის 18 მაისს აქედან: <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/audit-role>
11. სარბეინს-ოქსლის აქტი. აღებულია 2025 წლის 18 მაისს აქედან: https://www.law.cornell.edu/wex/sarbanes-oxley_act
12. ონლაინ აუდიტის სახელმძღვანელო საკრედიტო ინსტიტუტებში შიდა აუდიტისთვის DIIR-ის სამუშაო ჯგუფი MaRisk-ის მიხედვით. აღებულია 2025 წლის 18 მაისს აქედან: https://www.diir.de/content/uploads/2023/07/Online-Revisionshandbuch_MaRisk_Stand_2021_12.pdf
13. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია. აღებულია 2025 წლის 25 მაისს აქედან: <https://www.matsne.gov.ge/document/view/3509521?publication=0>

14. OECD (2019). Internal Audit Manual for Public Sector Entities. Organisation for Economic Co-operation and Development. აღებულია 2025 წლის 20 მაისს აქედან: <https://www.oecd.org/gov/internal-audit-manual.pdf>
15. INTOSAI (2016). International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). INTOSAI. აღებულია 2025 წლის 20 მაისს აქედან: <https://www.intosai.org/issai-executive-summaries.html>
16. Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640–650. <https://doi.org/10.1108/02686900410537766>
17. Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200–220.
18. European Commission (2019). Public Internal Control Systems in the EU Member States. აღებულია 2025 წლის 22 მაისს აქედან: https://ec.europa.eu/budget/library/biblio/public-internal-control-systems_en.pdf