

დამხმარე მითითებები პრაქტიკოსი შიდა  
აუდიტორებისათვის



## შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო



**giz**

Deutsche Gesellschaft  
für Internationale  
Zusammenarbeit (GIZ) GmbH



ჰარმონიზაციის ცენტრი

**შესაბამისობის აუდიტის  
სახელმძღვანელო**

საჯარო სექტორის  
შიდა აუდიტორებისათვის



გამომცემლობა „უნივერსალი“  
თბილისი 2019

წინამდებარე სახელმძღვანელო შემუშავებულია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის (ჰარმონიზაციის ცენტრი) მიერ, გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოების (GIZ) მხარდაჭერით.

სახელმძღვანელო განკუთვნილია საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისთვის, როგორც ინსტრუქცია შესაბამისობის აუდიტორული შემოწმების განსახორციელებლად.

ჰარმონიზაციის ცენტრი მადლობას უხდის მუდმივი მხარდაჭერისთვის გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოებას (GIZ) და ბატონ შალვა კიკნაძეს სახელმძღვანელოზე მუშაობისთვის.



© ჰარმონიზაციის ცენტრი, 2019

გამომცემლობა „უნივერსალი“, 2019

თბილისი, 0186, ა. ჰოლიბაოვსკაიას №4, ☎: 5(99) 33 52 02, 5(99) 17 22 30  
E-mail: universal505@gmail.com; gamomcemlobauniversal@gmail.com

ISBN 978-9941-26-561-7

# სარჩევი

სახელმძღვანელოს შესახებ.....	5
შესავალი .....	7
<b>1. შესაბამისობის რისკების მართვა – კონცეპტუალური საფუძვლები .....</b>	<b>14</b>
1.1. შესაბამისობის აუდიტის გლობალური და პროფესიული კონტექსტი.....	14
1.2. შესაბამისობის რისკები და რისკის მართვა.....	18
1.3. რისკის მართვა და შიდა აუდიტის საქმიანობის პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლები.....	21
1.4. შიდა კონტროლისა და რისკის მართვის სისტემის ინტეგრირებული მოდელი – COSO მოდელი .....	25
1.5. „თავდაცვის სამი ხაზის“ მოდელი .....	33
1.6. შესაბამისობის მართვის სისტემა – საერთაშორისო პრაქტიკა .....	39
<b>2. შესაბამისობის თემები აუდიტის სამყაროში და წლიურ გეგმაში.....</b>	<b>47</b>
2.1. მარნმუნებელი მომსახურების შინაარსის დადგენა .....	50
2.2. შესაბამისობის აუდიტის სამყარო და წლიური გეგმის შემუშავება.....	61
<b>3. შესაბამისობის აუდიტი – ინდივიდუალური შემონმების დაგეგმვა.....</b>	<b>75</b>
3.1. შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის ეტაპები .....	76
3.1.1. შემონმების ჩატარების პირობებისა და მიზნების დადგენა .....	77
3.1.2. ინფორმაციის შეკრება .....	79
3.1.3. რისკების წინასწარი შეფასება.....	83
3.1.4. შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნების ფორმულირება .....	95
3.1.5. შიდააუდიტორული მომსახურების მასშტაბის განსაზღვრა.....	101
3.1.6. რესურსების განაწილება.....	104
3.1.7. მომსახურების გეგმის დოკუმენტირება.....	104

4. შიდააუდიტორული მომსახურების განხორციელება, .....	107
მტკიცებულებების შეგროვება და ანალიზი.....	107
4.1. საკვანძო და არასაკვანძო კონტროლების გამოვლენა.	108
4.2. როდის არის მტკიცებულებები საკმარისი, სანდო და შესაფერისი.....	113
4.3. მტკიცებულებების კონტროლი და ძირეულ მიზეზებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები .....	121
5. შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგების თაობაზე ინფორმაციის წარდგენა.....	128
5.1. შიდა აუდიტის შედეგების ამსახველი ანგარიშის ფორმატი .....	129
5.1.1. ანგარიშის თავსართი – რეკვიზიტების გვერდი... 131	
5.1.2. გამოყენებული შემოკლებები და მათი აღნიშვნები.....	131
5.1.3. მოკლე შემაჯამებელი ინფორმაცია.....	131
5.1.4. შიდააუდიტორული მომსახურების მიზანი.....	132
5.1.5. შემონმების მასშტაბი და მეთოდოლოგია .....	133
5.1.6. ინფორმაცია გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შესახებ.....	134
5.1.7. ინფორმაცია სტანდარტებთან შეუსაბამობის ფაქტებთან დაკავშირებით .....	135
5.1.8. შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგები.....	136
5.1.9. ინფორმაცია წინა შემონმებისას განეული რეკომენდაციების შესრულებაზე .....	138
5.1.10. შემაჯამებელი შეფასება, დასკვნა ან აუდიტორული მოსაზრება.....	138
6. დასკვნითი მითითებები.....	140
დანართი 1 .....	141
დანართი 2.....	148
დანართი 3 .....	154
დანართი 4 .....	156
გამოყენებული და რეკომენდებული ლიტერატურა.....	167

## სახელმძღვანელოს შესახებ

წინამდებარე სახელმძღვანელო შეიქმნა მათთვის, ვინც საქართველოს საჯარო სექტორში საქმიანობს როგორც პრაქტიკოსი შიდა აუდიტორი ან შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ან სხვა დაინტერესებულ მხარეებს სთავაზობს სხვადასხვა შინაარსის შიდა აუდიტორულ მომსახურებას მარწმუნებელი თუ საკონსულტაციო მომსახურებების სახით, შესაბამისობის, რისკების მართვისა და კონტროლების თემებზე.

სახელმძღვანელოს მიზანია, საუკეთესო საერთაშორისო გამოცდილებაზე, სტანდარტებსა თუ ოფიციალურ მასალებზე დაყრდნობით პრაქტიკოს შიდა აუდიტორებს გააცნოს თანამედროვე, რისკზე დაფუძნებული შესაბამისობის აუდიტის არსი და სპეციფიკა საჯარო სექტორისათვის, ამასთანავე აჩვენოს შესაბამისობის აუდიტთან დაკავშირებული რამოდენიმე მნიშვნელოვანი თემა, მათ შორის აუდიტის სამყაროს განსაზღვრის, ინდივიდუალური ობიექტის შერჩევის, ინდივიდუალური შიდააუდიტორული მომსახურების დაგეგმვის, განხორციელებისა და ანგარიშგების პროცესებთან დაკავშირებული სხვადასხვა მეთოდური თუ პრაქტიკული ინსტრუმენტი, სიტუაციური შემთხვევა, მაგალითი და თანამდევი სამუშაო დოკუმენტების ნიმუში.

იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისობის შიდა აუდიტის ბევრი კომპონენტი მნიშვნელოვნად არ განსხვავდება სხვა შიდააუდიტორული მომსახურებისაგან, წინამდებარე სახელმძღვანელო შეიძლება განვიხილოთ, როგორც საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ 2015 წელს გამოცემული შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის ერთგვარი გავრცობა, სადაც აქცენტი გაკეთებულია შესაბამისობის მართვის თემებზე, მათ შორის შესაბამისობის მართვის სის-

ტემებზე, აუდიტორული მომსახურების დაგეგმვაზე, რისკებისა და კონტროლის შეფასებაზე.

სახელმძღვანელო, ცხადია, ყოველთვის ვერ ჩაანაცვლებს შიდა აუდიტორთა პროფესიულ და ანალიტიკურ შეფასებებსა და შიდა აუდიტის სუბიექტის ორგანიზაციული კონტექსტის გათვალისწინებით მიღებულ გადაწყვეტილებებს. შიდა აუდიტორებს მართებთ თვითონ განსაზღვრონ და დაასაბუთონ შესაბამისობის აუდიტის მომსახურებასთან დაკავშირებული ცალკეული ასპექტი (მაგალითად, შესაბამისობის აუდიტის ობიექტის/თემის შერჩევა, ინტეგრირებული აუდიტის ჩატარება თუ განყენებული შესაბამისობის ჩატარება). შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი მზად უნდა იყოს, ამ და სხვა მეთოდური მითითებების საფუძველზე (რომელთაგანაც ზოგიერთი ამ სახელმძღვანელოშია მითითებული), შეიმუშაოს და დანერგოს მისთვის მისაღები შიდა აუდიტის სახელმძღვანელო მითითებები, პოლიტიკები და პროცედურები, მათ შორის ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის ღონისძიებები, რომელსაც პერიოდულად განახლებს.

ჰარმონიზაციის ცენტრი მადლიერებით შეხვდება სახელმძღვანელოსთან დაკავშირებით მოწოდებულ ყველა შენიშვნას, მოსაზრებასა და წინადადებას და გაითვალისწინებს მათ მისი შემდგომი განახლებისა და გამოცემისას.

## შესავალი

დღეისათვის საჯარო სექტორი და ამ სექტორში მიმდინარე რეფორმა, პროგრამა თუ ინიციატივა მრავალი გამოწვევის წინაშე დგას, რომელთაგან ზოგიერთის გენეზისს ისეთივე ისტორიული ფესვები აქვს, როგორც თვით სახელმწიფოს. მათი აქტუალურობა არასდროს ნელდება, ზოგიერთ შემთხვევაში პირიქით, იზრდება კიდევ. ერთ-ერთი ასეთია კანონის უზენაესობის პრინციპის<sup>1</sup> დაცვა, რომელიც დემოკრატიული საზოგადოების ქვაკუთხედეა. მის დამკვიდრებასა და სტაბილურობას ხელს უწყობს საზოგადოებაში იმ მოლოდინისა და აღქმის დამკვიდრება, რომ მთავრობა და საჯარო დაწესებულების უმაღლესი არჩეული პოლიტიკური ან დანიშნული პირები დატვირთულნი არიან შესაბამისი ანგარიშგებლობის მექანიზმით, მოქმედებენ პროფესიონალურად, პასუხისმგებლობით, გამჭვირვალედ და ეთიკისა და ქცევის ნორმების დაცვით, კანონდებლობის, კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებისა და საზოგადოების ინტერესების მოთხოვნათა შესაბამისად.

ამავე პრინციპებს ეფუძნება ე.წ. „ახალი საჯარო მენეჯმენტის“ და სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფციები. ისინი ხაზს უსვამენ იმ ფაქტს, რომ საჯარო დაწესებულების საქმიანობის, ფუნქციის ან პროცესის შედეგიანობის შესაფასებლად მხოლოდ ამ უკანასკნელის საქმიანობის ფინანსური და არაფინანსური შედეგების ანალიზი და საქმიანობის მიზნების მიღწევა საკმარისი აღარაა. არანაკლებ მნიშვნელოვანია განხორციელებული ოპერაციებისა და ქმედებების ეთიკუ-

---

<sup>1</sup> – ე.წ. „კანონიერების“ პრინციპი, ასახულია საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 20 აპრილის N° 200 დადგენილებით მიღებულ საჯარო დაწესებულებაში ეთიკისა და ქცევის ზოგად წესებშიც (იხ. მე-5 მუხლი).



რობისა და კანონიერების ანუ შიდა და გარე მარეგლამენტირებელ წესებთან და ნორმებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-7 მუხლი ხაზს უსვამს, რომ:

დანესებულების ყოველ იერარქიულ საფეხურზე მდგომი ხელმძღვანელი მის მიერ განხორციელებული ქმედებისათვის და სახსრების *კანონიერი*, ეკონომიური, ეფექტიანი და პროდუქტიული მართვის გზით დანესებულების მიზნების მიღწევისა და ამოცანების შესრულებისათვის პასუხისმგებელია ზემდგომი ხელმძღვანელის წინაშე.

საქმიანობის, ოპერაციებისა და ქმედების კანონიერების, ეთიკურობისა და სისწორის უზრუნველყოფის მნიშვნელობა განსაკუთრებით იზრდება იმ მხარჯავი დანესებულებებისა და ორგანიზაციებისათვის, რომელნიც აღჭურვილნი არიან გარკვეული ეკონომიკური სფეროს მარეგულირებლის და/ან საზედამხედველო ფუნქციებით და მოელიან, რომ თავიანთი საქმიანობითა და ქმედებით ერთგვარი მაგალითის მიმცემები იქნებიან როგორც საჯარო, ისე კომერციული სფეროს იმ საწარმოებისათვის, რომელთა საქმიანობის მარეგლამენტირებელ ბაზასაც ქმნიან.

საქართველოს საჯარო სექტორში შესაბამისობის უზრუნველყოფას განსაკუთრებული აქტუალურობა შესძინა ბოლო პერიოდში ამ სფეროში დაგეგმილმა და განხორციელებულმა რეფორმისტულმა ნაბიჯებმა. პირველ რიგში, ეს აისახა მნიშვნელოვანი მარეგულირებელი ბაზის შექმნაში პროგრამული ბიუჯეტისა და ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემებთან დაკავშირებით, რომელიც სულ უფრო იხვეწება და ფართოვდება. დაგეგმილი ცვლილებების ფუნდამენტური და ყოვლისმომცველი შინაარსი მნიშვნელოვანი გამოწვევების წინაშე აყენებს ამ რეფორმაში მონაწილე ყველა მხარეს. ამის გათვალისწინებით, სასურველია ნებისმიერი ინიციატივა თუ პროგრამა ამ სფეროში განხილულ იყოს როგორც გრძელევადიანი,

კომპლექსური, გეგმაზომიერი და თანმიმდევრული შინაარსის ქმედებები, რომელიც უშუალო კავშირშია ისეთ ეგზოგენურ ფაქტორებთან, როგორიცაა; ქვეყნის სოციალური და კორპორაციული კულტურა და ტრადიციები, პოლიტიკური მონყობა და ხელისუფლების განაწილება, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ფუნქციები, დომინირებული ორგანიზაციული მმართველობითი მოდელები, ფინანსური და ეკონომიკური განათლების სისტემა და ა.შ.

გამონკვევების კომპლექსურობა დაწესებულების ყოველ იერარქიულ საფეხურზე მდგომ ხელმძღვანელს აიძულებს, სრულად შეაფასოს არსებული ადმინისტრაციული მართვის პრაქტიკა და შეიმუშაოს, დანერგოს და შეინარჩუნოს ადეკვატური საზედამხედველო და კონტროლის მექანიზმები და ინსტრუმენტები, რომლებიც საბოლოო ჯამში ხელს შეუწყობენ სამოხელეო დანაშაულის ჩადენის რისკების მართვას და კეთილსინდისიერი და კანონშესაბამისი საქმიანი კულტურის დამკვიდრებას.

აღნიშნულის კარგი მაგალითია ევროპის ერთ-ერთი ძლიერი სახელმწიფოს, გერმანიის ფედერაციული რესპუბლიკის საჯარო სექტორის ბოლო პერიოდის გამოცდილება. კერძოდ, საჯარო სფეროს მენეჯერები გერმანული მენტალიტეტისათვის იმდენად ბუნებრივად და იმანენტურად აღიქვამდნენ კანონშესაბამისობას, რომ რაიმე დამატებითი და მით უმეტეს საგანგებო მექანიზმების (მაგალითად, შესაბამისობაზე პასუხისმგებელი პირის პოზიციის შემოღება ან სამსახურის შექმნა) ან ლონისძიებების შემუშავება კანონშესაბამისობის კონტროლის მიმართულებით ზედმეტ ბიუროკრატიულ ნაბიჯად მიაჩნდათ. ზოგიერთი ავტორი იმასაც კი მიუთითებდა, რომ დამატებითი კონტროლის ლონისძიებების დანერგვა კიდევ უფრო გადატვირთავდა ჯერ ისედაც ბიუროკრატიული ხარჯებით დამძიმებულ საჯარო ადმინისტრაციას. გარდა ამისა, ამ ქვეყნის საჯარო სექტორში, ახალი საჯარო მმართველობის სისტემის რე-

ფორმის ფარგლებში, უკვე დიდი ხანია მიმდინარეობს სახელმწიფო შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვის პროცესი და საჯარო ადმინისტრაციის მაღალი რგოლის აღმასრულებელი პირები და მენეჯერები იცნობენ და იყენებენ რისკის მართვის აპრობირებულ მოდელებს და ფლობენ საქმიანობის პროცესების რისკებისა და კონტროლების შეფასებისა და ანალიზის მეთოდებს. გერმანიის საჯარო სექტორში ასევე დიდი ტრადიციით და ქმედითობით გამოირჩევა გერმანული *კონტროლინგის* სისტემა, რომელიც წარმოადგენს მძლავრ და თვითმყოფად საინფორმაციო და მარეგულირებელ სისტემას ორგანიზაციული საქმიანობის მიზნების დაგეგმვის, აღსრულებისა და მონიტორინგისათვის.

ამ ერთი შეხედვით რაციონალური პარადიგმის სისწორე ბოლო პერიოდში კითხვის ნიშნის ქვეშ დადგა. გახმაურებული კორპორაციული სკანდალების გარდა, სკეპტიციზმი ასევე გააღვივა გერმანიაში რამდენიმე ავტორიტეტული ორგანიზაციის სტატისტიკამ და ჩატარებულმა კვლევამაც. კერძოდ, გერმანიის ფედერალური კრიმინალური სამსახურის სტატისტიკის მიხედვით გაირკვა, რომ სახელმწიფო მოხელეთა და თანამდებობის პირთა მონაწილეობით ჩადენილი არაკეთილსინდისიერი (თაღლითური) ქმედებების ხვედრითი წილი საერთო სტატისტიკურ მაჩვენებელში 2010 წლიდან 2014 წლამდე 10 პროცენტისა და 83 პროცენტამდე გაიზარდა<sup>2</sup>. ჰალე-ვიტენბერგის უნივერსიტეტისა და აუდიტორული კომპანია PwC-ს ბოლო პერიოდში ჩატარებული ერთ-ერთი მასშტაბური კვლევის შეფასებით, ყოველწლიურად გერმანიაში სახელმწიფო მოხელეთა და თანამდებობის პირთა მონაწილეობით ხორციელდება დაახლოებით 20 000 არაკეთილსინდისიერი (მათ შორის თაღლითური და კო-

---

<sup>2</sup> – იხ. I., Sorgatz – *Compliance – (k)ein Thema Für die Öffentliche Verwaltung?, Compliance – Manager*, 2018.

რუფ(ციული) ქმედება, რომელთა 90 პროცენტის გამოვლენა და რეაგირება ვერ ხერხდება.

ზემოაღნიშნულის გათვალისწინებით, შესაბამისი დარგის ექსპერტები და ცნობილი ორგანიზაციები (მათ შორის Transparency International Germany) ფედერალურ მთავრობას სთავაზობენ რეკომენდაციას, რომ განხილულ იქნეს საჯარო ადმინისტრაციებში უფრო თანამედროვე და ადეკვატური დაცვითი მექანიზმებისა და ინსტრუმენტების დანერგვის საკითხი, მათ შორის შესაბამისობის მართვის სისტემისა და კონტროლების დანერგვის საკითხი.

ვფიქრობთ, ეს ექსპურსი შიდა აუდიტორებს დაგვეხმარება, დავინახოთ და გავიაზროთ, თუ რა სახის და სირთულის გამოწვევები შეიძლება არსებობდეს იმ საჯარო ორგანიზაციაში, სადაც რისკების (მათ შორის შესაბამისობის რისკების) მართვის ფორმალიზებული თუ არაფორმალიზებული სისტემატიზებული მიდგომები და პროცესები შეიძლება არ არსებობდეს. შიდა აუდიტორები არამარტო კარგად უნდა იცნობდნენ თანამედროვე საჯარო ორგანიზაციაში არსებული რისკების მართვის სისტემისა და კონტროლების აღიარებულ კონცეფციებსა და მოდელებს, არამედ იყენებდნენ მათ საკუთარ ორგანიზაციაში არსებული ტრადიციული საჯარო ადმინისტრაციული პრაქტიკის შემდგომი სრულყოფისათვის.

რისკის მართვის და შიდა კონტროლის სტრუქტურულიზებულ მოდელთა უმეტესობა, საბედნიეროდ, საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის ცნობილია. მათი კიდევ ერთხელ განხილვა შესაბამისობის რისკების მართვის კონტექსტში, ვფიქრობთ, პრაქტიკოს შიდა აუდიტორებს დაეხმარება [შესაბამისობის](#), როგორც მრავლისმომცველი და მრავალგანზომილებიანი ცნების უკეთესად აღქმაში და მის მიმართ შიდა აუდიტის ადეკვატური ალტერნატიული მიდგომების შემუშავებაში. ეს ძირითადი მოდელებია:

- ე.წ. „სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის“ (ინგლისური აკრონიმია – COSO) მიერ 1993 წელს შემუშავებული და 2013 წელს განახლებული დოკუმენტი – *შიდა კონტროლი – ინტეგრირებული მიდგომა*, და ამავე ორგანიზაციის მიერ შემუშავებული და 2004 წელს გამოქვეყნებული კიდევ ერთი სტრუქტურული მოდელი – *ორგანიზაციის რისკების მართვა – ინტეგრირებული მიდგომა*, რომელიც მნიშვნელოვნად განახლდა 2017 წელს.
- ე.წ. „*თავდაცვის სამი ხაზის მოდელი*“<sup>3</sup>, რომელიც პირველად 2006 წელს შემუშავდა, განსაზღვრავს ორგანიზაციაში და მათ შორის საჯარო დაწესებულებებში რისკზე ორიენტირებული შიდა (ფინანსური) კონტროლის მიზანს, მნიშვნელობას, მასში მონაწილე მხარეების როლებსა და დანერგვის მეთოდებს.

შესაბამისობის მართვაში, ზოგადად, მოიაზრება საჯარო დაწესებულების ან მისი ცალკეული ქვედანაყოფის საქმიანობის საერთაშორისო და ქვეყნის საკანონმდებლო, მარეგულირებელ, სახელმეკრულებო, შიდაორგანიზაციულ პოლიტიკების მოთხოვნებთან შეუსაბამობის, ასევე არაკეთილსინდისიერ და არაეთიკურ ქცევასთან დაკავშირებული რისკების მართვა. ეს მოიცავს ამ რისკების გამოვლენას, შეფასება-ანალიზს, ამ რისკების კონტროლის ღონისძიებების შემუშავებას და მათი ქმედითობის მუდმივ შეფასებას. ამ პროცესების იდეოლოგიურ და ადმინისტრაციულ ცენტრს, როგორც წესი, წარმოადგენს ორგანიზაციის უმაღლესი აღმასრულებელი ხელმძღვანელობა ან მათ მიერ მხარდაჭერილი და სათანადო და საკმარისი რესურ-

---

<sup>3</sup> – იხილეთ შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ 2013 გამოქვეყნებული ოფიციალური პოზიციის ამსახველი დოკუმენტი – *The Three Lines of Defense in effective risk management and control*, Position Paper (January 2013).

სებით აღჭურვილი ქვედანაყოფი ან ჯგუფი. მსგავსმა ცენტრმა ფორმალიზებული ან თუნდაც არაფორმალიზებული სახით უნდა განსაზღვროს და ყველა თანამშრომლისათვის გასაგებად გამოკვეთოს, თუ რა სახის და რა მოცულობის შესაბამისობის რისკების მიმართ არის ის ტოლერანტული და რას ვერ დაუშვებს. შესაბამისობის მართვის სისტემებს და კონცეპტუალურ მოდელებს ქვემოთ უფრო ახლოს შევხებით, რათა შიდა აუდიტორებმა მოახერხონ მისი მნიშვნელობის და რეალური სარგებლის აღქმა და მათ შორის იმის დანახვა, თუ რა სხვაობა და მსგავსება გააჩნია ამ სისტემას რისკის (ცენტრალიზებული) მართვის ტრადიციულ სისტემასთან მიმართებაში.

დღევანდელ ქართულ საჯარო დაწესებულებაში, შესაბამისობის რისკების მართვაზე პასუხისმგებელი საგანგებო ავტონომიური ორგანიზაციული ქვედანაყოფის ან სისტემის მოძებნა, რომელიც ზემოაღნიშნულ ფუნქციას შეასრულებს, საკმაოდ რთული ან თითქმის შეუძლებელია. ჩვეულებრივ, შესაბამისობის, ისე როგორც სხვა კატეგორიის რისკის მესაკუთრედ, მენეჯერად და ზედამხედველად, როგორც წესი, მოიაზრება აღმასრულებელი ხელმძღვანელობა და/ან შესაბამისი უფლებამოსლებით აღჭურვილი ოპერაციული მენეჯმენტი.

შესაბამისობის რისკების მართვაზე საგანგებო ორგანიზაციული ქვედანაყოფის უფლებამოსილება, სასურველია არ დაეკისროს შიდა აუდიტის სუბიექტს, რადგან როგორც წესი, ამ უკანასკნელის ტრადიციულ როლს წარმოადგენს ორგანიზაციაში რისკების (მათ შორის შესაბამისობის) მართვის პროცესები ადეკვატურობის დამოუკიდებელი და ობიექტური შეფასება და დამოუკიდებელი მოსაზრების გამოხატვა. იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა აუდიტს დაეკისრება რაიმე ოპერაციული როლი რისკის (მათ შორის შესაბამისობის რისკის) მართვისა და კონტროლის პროცესებში, ეს შეიძლება განიხილულ იქნეს როგორც მისი დამოუკიდებლობის, ობიექტურობის შეზღუდვა, რაც სასურველია მაქსიმალურად იქნეს თავიდან აცილებული.

# 1. შესაბამისობის რისკების მართვა — კონცეპტუალური საფუძვლები

## 1.1. შესაბამისობის აუდიტის გლობალური და პროფესიული კონტექსტი

შიდა აუდიტის სუბიექტებს, ორგანიზაციის საზედამხედველო ლანდშაფტში, მათი უნიკალური მანდატის, სტატუსისა და პოზიციის გათვალისწინებით, შეუძლიათ მნიშვნელოვანი როლი შეასრულონ საჯარო დაწესებულებაში შესაბამისობის რისკების მართვის პროცესების სრულყოფაში. მოცემული სახელმძღვანელოც სწორედ ამ პოტენციალის ათვისების მიზნით შეიქმნა. კერძოდ, დაეხმაროს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობას და შიდა აუდიტორებს, ორგანიზაციული კონტექსტის გათვალისწინებით განსაზღვრონ შიდა აუდიტის ადეკვატური ადგილი და როლი შესაბამისობის რისკების მართვის პროცესებში და დაგეგმონ თავიანთი საქმიანობა. მათ უნდა მოახერხონ და ორგანიზაციის აღმასრულებელ მენეჯმენტს და ზედამხედველობის უმაღლეს ორგანოებს მიანოდონ ღირებული მოსაზრებები შესაბამისობის რისკების მართვის და შიდა კონტროლის მექანიზმების ქმედითი სისტემის ჩამოყალიბებისა და მუდმივი გაუმჯობესებისათვის. სწორედ ამ ასპექტს უსვამს ხაზს შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ 2017 წელს გამოქვეყნებული პროფესიის ოფიციალურად დეკლარირებული მისია, რომლის მიხედვითაც შიდა აუდიტორთა მისიაა:

რისკზე ორიენტირებულ მიდგომებზე დაფუძნებული ობიექტური აუდიტორული შემოწმებების განხორციელებით, რეკომენდაციების განევითა და ცოდნის გაზიარებით დაიცვას და გააუმჯობესოს ორგანიზაციული ფასეულობები.

მიუხედავად იმისა, რომ ინსტიტუტის მიერ ბოლო პერიოდში ჩატარებული კვლევები ერთმნიშვნელოვნად მიუთითებენ შესაბამისობის რისკებისა და შესაბამისობის თემებზე შიდააუდიტორული მომსახურების ფოკუსირების სტაბილურ ტენდენციებზე, შესაბამისობის შიდა აუდიტის პრაქტიკის სტანდარტიზაციისა და უნიფიკაციის ტენდენციები ჯერ-ჯერობით არ შემჩნევა. ეს ნიშნავს, რომ ამ ეტაპზე შესაბამისობის შიდა აუდიტის თემებზე შემდგომი სტანდარტიზაციის საჭიროებას ვერ ხედავს შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტიც, რაც თავის მხრივ მიუთითებს, რომ შესაბამისობის რისკების მართვასთან მიმართებაში ცალკეული შიდააუდიტორული მომსახურებების დაგეგმვა და განევა მთლიანად დამოკიდებულია შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობის მიერ ორგანიზაციის კონტექსტის გათვალისწინებით შემუშავებულ დაგეგმვის მიდგომებზე და სტრატეგიაზე.

სტანდარტიზაციის მაღალი ხარისხით გამოირჩევა სახელმწიფო აუდიტის და გარე აუდიტის პროფესიული პრაქტიკა, თუმცა ამ სფეროშიც კვალავ შენარჩუნებულია გარკვეული რეგიონული და ეროვნული სპეციფიკები. პირველ რიგში, ეს უკავშირდება ამ ქვეყნებში და რეგიონებში არსებულ ერთმანეთისაგან განსხვავებულ საჯარო მმართველობის, სოციალ-კულტურულ და პოლიტიკურ სისტემებს. როგორც ნესი, ამ ქვეყნების საჯარო სექტორში შესაბამისობის აუდიტი ძირითადად ხორციელდება სახელმწიფო უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციებისა და ამ ორგანიზაციათა შიდა აუდიტორების მიერ, ხოლო ცალკეულ შემთხვევაში ეს ხორციელდება კერძო აუდიტორული ან საკონსულტაციო ფირმების მეშვეობით.

გასაკვირი არ უნდა იყოს, რომ საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის პრაქტიკაზე და მათ შორის შესაბამისობის რისკების მართვის პროცესების შეფასებაზე გავლენას ახდენს გარე აუდიტის პროფესიული პრაქტიკა და სტანდარტები. ეს გავლენა შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს აიძულებს, იფიქროს



მარწმუნებელი მომსახურების გამწვევ გარე მხარეებთან თავისი საქმიანობის კოორდინაციის აუცილებლობაზე, როგორც ეს განსზღვრულია შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტით (შემდგომში პროფესიული სტანდარტი) – 2050 – „შიდა აუდიტის კოორდინაცია მარწმუნებელი და საკონსულტაციო მომსახურების გამწვევ სხვა მხარეებთან და მათი სამუშაოების შედეგების გამოყენება“.

კერძოდ, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა უნდა გაითვალისწინოს მარწმუნებელი მომსახურების გამწვევი ყველა შიდა და გარე მხარის საქმიანობის სპეციფიკა, მომსახურების შინაარსი, მასშტაბი და ამ უკანასკნელთა შედეგების გამოყენების მიზანშეწონილობა.

საჯარო სექტორის შესაბამისობის აუდიტის პრაქტიკაზე ზემოქმედებს ის გამოცდილება, რომელიც უმაღლეს აუდიტორულ სამსახურებს გააჩნიათ სხვადასხვა ქვეყნებში. მაგალითად, ევროკავშირის ლათინურ ქვეყნებში (ბელგია, საფრანგეთი, საბერძნეთი, იტალია, პორტუგალია, ესპანეთი და ასევე თურქეთი და ფრანკოფონური აფრიკა), სადაც გამოიყენება ე.წ. „ნაპოლეონისეული“ აუდიტის სისტემა, შესაბამისობის აუდიტი ხორციელდება სახელმწიფო აუდიტორული ინსტიტუტების მიერ, რომლებსაც ერთდროულად გააჩნიათ დუალისტური როლი ანუ როგორც სასამართლო<sup>4</sup>, ისე მონიტორინგის ფუნქციები და მთლიანობაში წარმოადგენენ ქვეყნის სასამართლოს სისტემის შემადგენელ ნაწილს. მათ შეუძლიათ შეაფასონ აღმასრულებელი ხელისუფლების ნებისმიერი რგოლის ორგანიზაციის საქმიანობის შესაბამისობა კანონებთან და კანონქვემდებარე აქტებთან, მათ შორის საჯარო სახსრების გამოყენების მართლზომიერება.

---

<sup>4</sup> – ასეთ ქვეყნებში აუდიტორული ინსტიტუტები ასევე მოხსენებულია, როგორც ფინანსისტი მსაჯულეები (Court of Accounts), რაც ხაზს უსვამს მათ განსაკუთრებულ როლს.

მეორე, ე.წ. „ვესტმინისტერული“ მოდელის მექონე ქვეყნებში (დიდი ბრიტანეთი, კანადა, ინდოეთი, ავსტრალია, კარიბის ქვეყნები, ქვედა საჰარა) უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტები ახორციელებენ აღმასრულებელი ხელისუფლების ნებისმიერი რგოლის ორგანიზაციების მიერ მომზადებული ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტს, რომლის შედეგებსაც წარუდგენენ ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოს – პარლამენტს. ისინი „ნაპოლეონისეულ“ სისტემასთან შედარებით ნაკლებ ყურადღებას უთმობენ კანონებთან და კანონქვემდებარე აქტების მოთხოვნებთან შესაბამისობის თემებს.

ბოლო პერიოდში ევროკავშირში გარკვეული დომინირებით გამოიჩინა ორგანიზაციების ფინანსური აუდიტის ჩატარების „ვესტმინისტერული“ აუდიტის პრაქტიკა, რომელშიც ინტეგრირებულია კონკრეტულ კანონებთან და კანონქვემდებარე აქტების მოთხოვნებთან შესაბამისობის საკითხებიც. ეს ზემოქმედებს საჯარო სექტორის შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების პრაქტიკაზე. კერძოდ, სულ უფრო მეტი ევროკავშირის ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტი (მათ შორის ჩეხეთი, გერმანია, ირლანდია, ლატვია, ლიეტუვა, ნიდერლანდები, პოლონეთი, სლოვაკეთი, სლოვენია, შვედეთი და დიდი ბრიტანეთი) შესაბამისობის აუდიტს გეგმავს და ახორციელებს ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან ინტეგრირებული სახით. ინტეგრირებულ მიდგომას იყენებს ასევე ევროკავშირის უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტი – ევროპის აუდიტორთა პალატა (ECA). აღსანიშნავია, რომ ამ პალატის ოფიციალურ მეთოდოლოგიაში შესაბამისობის აუდიტის მიზანს წარმოადგენს:

პასუხისმგებელი ორგანოსათვის და დაინტერესებული მხარისათვის ინფორმაციის წარდგენა იმის თაობაზე, არის თუ არა (აუდიტის ობიექტის) განხორციელებული საქმიანობა, ფინანსური ტრანზაქციები და მომზადებული ინფორმაცია შესაბამისობაში, ყველა არსებითი ასპექტის გათვალის-

ნინებით, მოქმედ კანონმდებლობასთან და კანონქვემდებარე აქტებთან<sup>5</sup>.

ზემოაღნიშნული ინტეგრირებული პრაქტიკის პოზიციური მხარეები უცხო არაა არც შიდა აუდიტის პროფესიისათვის, რომელიც, ყოველთვის უნდა ცდილობდეს, მცირე რესურსებით მიაღწიოს მეტ სარგებელს, რაც ასახულია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ 2012 წელს გამოცემულ პრაქტიკის მითითებაშიც (Practice Guide) – *ინტეგრირებული აუდიტის ჩატარება*. კერძოდ, ინსტიტუტის რეკომენდაციაა, სადაც ეს მიზანშეწონილია და შესაძლებელი, ერთი შემონმების ფარგლებში მოხდეს შემონმების ობიექტთან დაკავშირებული სხვადასხვა თემის შესწავლა და რისკის შეფასება და ინფორმაციის წარდგენა<sup>6</sup>. ცხადია, ეს შიდა აუდიტის სუბიექტებს აყენებს გარკვეული გამოწვევების წინაშე (მაგალითად, ჯგუფის დაკომპლექტება სათანადო კვალიფიკაციისა და გამოცდილების შიდა აუდიტორებით), რომელთა შესახებაც ქვემოთ ვისაუბრებთ.

## 1.2. შესაბამისობის რისკები და რისკის მართვა

ბოლო დეკადაში შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ მსოფლიოს მასშტაბით ჩატარებულმა კვლევამ აჩვენა, რომ შიდა აუდიტის მომსახურებების პანელში შესაბამისობის რისკებზე მარწმუნებელი მომსახურების განწევა სტაბილურად იკავებს მე-2 სარეიტინგო ადგილს. აღსანიშნავია, რომ იგივე ტენდენციებზე მიუთითებენ სხვადასხვა კერძო თუ საერთაშორისო ავტორიტეტული ორგანიზაციების კვლევებიც, სადაც ასევე მეორე სარეიტინგო ადგილს იკავებს საკანონმდებ-

---

<sup>5</sup> – European Court of Auditors, Financial and Compliance Audit Manual, 2017. გვ. 189.

<sup>6</sup> – 2016 წელს მსგავსი რეკომენდაციები შეიმუშავა ასევე ავსტრალიის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტმაც იხ. *Whitepaper – Integrated Risk-Based Internal Auditing*.

ლო ბაზასთან შესაბამისობის რისკები. აღნიშნული სახის რისკები აქტუალურია ბიზნეს-რისკების საერთო რეიტინგშიც. აღნიშნული ტენდენციების ახსნა შეიძლება ვეძებოთ ბოლო ათწლეულში სხვადასხვა ახალი მარეგლამენტირებელი ბაზისა და მოთხოვნების გაფართოებასა და გამკაცრებაში.

შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების (პროფესიული სტანდარტები) საქმიანობის განმარტების მიხედვით, რომელსაც ასევე იმეორებს ქართული კანონმდებლობა, *შესაბამისობის (Compliance)* ცნების ქვეშ იგულისხმება შიდაორგანიზაციულ პოლიტიკებთან, პროცედურებთან, კანონებთან, ნორმატიულ აქტებთან, სახელშეკრულებო ვალდებულებებსა და სხვა მოთხოვნებთან შესაბამისობა.

გლობალური ინსტიტუტისაგან განსხვავებით, შესაბამისობის აუდიტის უფრო დაკონკრეტებული მიზნის განმარტება ასახულია გერმანიის შიდა რევიზიის ინსტიტუტის (DIIR) მიერ გამოქვეყნებულ ერთ-ერთ მეთოდოლოგიურ დოკუმენტში, რომლის მიხედვითაც<sup>7</sup>:

შესაბამისობის აუდიტის მიზანია რწმუნების მიღება იმაზე, რომ ორგანიზაცია შესაბამისობაშია როგორც გარე საკანონმდებლო, მარეგულირებელი ნორმებისა და აღიარებული სტანდარტების, ისე შიდაორგანიზაციული ნორმების (მაგალითად, დებულება, შიდა პოლიტიკები, უფლებამოსილების გამიჯვნა, შიდა გადაწყვეტილებები და განკარგულებები) ფორმალიზებულ და არსებით<sup>8</sup> მოთხოვნებთან.

---

<sup>7</sup> – Online-Revisionshandbuch für die interne Revision in Kreditinstituten, DIIR 2016.

<sup>8</sup> – აუდიტის გერმანული პრაქტიკის მიხედვით, ფორმალიზებულ მოთხოვნებში იგულისხმება ოპერაციების განხორციელებასა და აღრიცხვისათვის დადგენილი ზოგადი საკანონმდებლო და ორგანიზაციული მოთხოვნები, ხოლო არსებით მოთხოვნებში კი აღრიცხული ოპერაციებისა და ქმედებების შინაარსობრივი და ფაქტიური სისწორისა და ვალიდურობისათვის განსაზღვრული მოთხოვნები.

შესაბამისობის შიდა აუდიტის თაობაზე შესაბამისი პროფესიული სტანდარტის ან სახელმძღვანელო მითითების არარსებობა, ცხადია არ ნიშნავს, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტებს შესაბამისობის რისკების მართვისა და კონტროლის პროცესებთან მიმართებაში მომსახურების განევა არ შეუძლიათ. შესაბამისობის რისკებზე და კონტროლებზე მარწმუნებელი ან საკონსულტაციო მომსახურების დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშგებისა და სხვა ეტაპების შესახებ შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მინიმალური მოთხოვნები ასახულია შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლებში (იხ. შემდეგი ქვეთავი). მათზე დაყრდნობით, შიდა აუდიტის სუბიექტების მხრიდან აუცილებელია საჯარო ორგანიზაციის კონტექსტის (საქმიანობის სფერო, საჭიროებები, ორგანიზაციული და გეოგრაფიული მონაცემები, სიდიდე, რისკების მართვის პროცესები, განვითარებულების დონე და ა.შ.) გათვალისწინებით შემუშავდეს შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის ყველაზე ოპტიმალური მიდგომები. ეს მიდგომები სასურველია დაეფუძნოს რომელიმე აღიარებულ კონცეპტუალურ მოდელს და ფუძემდებლურ პრინციპებს, როგორც ეს განსაზღვრულია შიდა აუდიტის პროფესიული სტანდარტებით – 2120 – *რისკის მართვა* და – 2130 – *კონტროლი*.

შიდა აუდიტის დაგეგმვის პროცესის რისკებზე ორიენტირება, უპირველეს ყოვლისა, გამოწვეულია ორი გლობალური ტენდენციის გამო. პირველი, ესაა ბოლო ორი ათწლეულის განმავლობაში ორგანიზაციების მმართველობით (ანუ საზედამხედველო) პროცესებში რისკების მართვის აქტუალურობის ზრდა. მეორე მიზეზი უშუალოდ ეხება შიდა აუდიტის, როგორც რისკზე ორიენტირებული მომსახურების გამწვანების და პროფესიული პრაქტიკის გლობალურ საჭიროებებს. 1999 წლიდან მოყოლებული, ეს ტენდენციები უკვე თვალნათლივ აისახა შიდა აუდიტის დეფინიციაში, პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტებში, მისიასა და პროფესიის 10 ფუძემდებლურ

პრინციპში, რომლის გათვალისწინება და გამოყენება აუცილებელია ყველა პრაქტიკოსი შიდა აუდიტორისათვის.

შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობაში რისკზე ორენტირებულობის იმპერატიულობა ასევე აისახა შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტისა თუ სხვა ავტორიტეტული ორგანიზაციის მიერ შემუშავებულ კონცეპტუალურ მიდგომებშიც. მსგავსი მიდგომები და პრინციპები ხშირად წარმოდგენილია სხვადასხვა სტრუქტურულიზებული მოდელის, კოდექსის, სტანდარტის ან საუკეთესო პრაქტიკის სახით და დაინტერესებულ მხარეებს საშუალებას აძლევს, მარტივად აღქმადი გახადონ რისკის მართვისა და შიდა კონტროლთან დაკავშირებული მრავალი თემა. ქვემოთ წარმოდგენილი რამდენიმე მათგანი, რაც დაგვეხმარება, აღვიქვათ შიდა აუდიტის სუბიექტის პრინციპულად მისაღები ადგილი და ოპტიმალური როლი ორგანიზაციაში შესაბამისობის რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის სისტემაში, რათა მათ შეძლონ, ჩამოაყალიბონ ოპტიმალური სტრატეგიები მარწმუნებელი და საკონსულტაციო მომსახურების დაგეგმვისა და განხორციელებისათვის.

### **1.3. რისკის მართვა და შიდა აუდიტის საქმიანობის პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლები**

შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ გამოცემული „შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლები“ (შემდგომში საერთაშორისო საფუძვლები) წარმოადგენს შიდა აუდიტორებისათვის გასათვალისწინებელი შიდა აუდიტის მისიის, ძირითადი პრინციპების, დეფინიციის, პროფესიული ეთიკის, პროფესიული სტანდარტების, შიდა აუდიტის სხვადასხვა საკვანძო საკითხებზე ინსტიტუტის ოფიციალური პოზიციების, ინსტრუქციული შინაარსის დოკუმენტებისა და პრაქტიკული მითითებების ერთობლიობას. აქედან ზოგიერთი მათგანი გამოსაყენებლად სავალდებულო, ხოლო დანარ-

ჩენი კი სარეკომენდაციო შინაარსის დამხმარე მითითებებია.

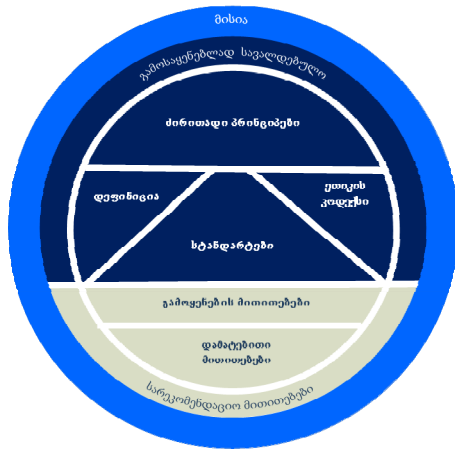
საერთაშორისო საფუძვლები 2016-2017 წლებში მნიშვნელოვნად გადამუშავდა და განახლდა. ყველაზე მნიშვნელოვან სიახლეებს განეკუთვნება შიდა აუდიტის მისიის და ათი ფუნქციური პრინციპის ჩამოყალიბება, რაც მანამდე, სამწუხაროდ, არ არსებობდა. მათში ერთმნიშვნელოვნად, კიდევ ერთხელ გაესვა ხაზი იმ ფაქტს, რაც ჯერ კიდევ 1999 წელს შიდა აუდიტის დეფინიციაში აისახა და უკავშირდება შიდა აუდიტის ფოკუსირებას ორგანიზაციის რისკის მართვის პროცესებზე.

მისიასა და პრინციპებში გამოხატული ხედვები აისახა პროფესიულ სტანდარტებსა და გამოყენების მითითებებში, რომლებიც შიდა აუდიტის სუბიექტებს ეხმარება, განსაზღვრონ ოპტიმალური როლი და სტრატეგია შიდა აუდიტის დებულებით დადგენილი ფუნქციების შესრულებისათვის ისე, რომ არ შეილახოს მათი დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა.

როგორც შიდა აუდიტის ოფიციალური დეფინიცია, ისე პროფესიული სტანდარტები ერთმნიშვნელოვნად ხაზს უსვამს, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტს უნდა გააჩნდეს საკმარისი ხარისხის ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა იმისათვის, რომ შეძლოს ორგანიზაციაში არსებული რისკების (მათ შორის შესაბა-



შიდა აუდიტის  
პროფესიული პრაქტიკის  
საერთაშორისო სტანდარტები



სურ. 1. შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლები, 2017 წელი.

მისობის რისკების) მართვის პროცესების თუ სისტემების ადეკვატურობის ობიექტური შეფასება. ამის უზრუნველყოფა შესაძლებელია იმ შემთხვევაში, თუკი მას არ აკისრია (და არც უახლოეს წარსულში არ ეკისრებოდა) ისეთი ფუნქციების შესრულება, რომლებიც უარყოფითად იმოქმედებს მათ მიუკერძოებლობასა და ობიექტურობის გარეგნულ აღქმაზეც კი. აღნიშნულ საკითხებს ძირითადად არეგულირებს პროფესიული სტანდარტების ის ნაწილი, რომელიც ცნობილია ხარისხობრივი ატრიბუტების სტანდარტების სახელწოდებით. ისინი განსაზღვრავს შიდა აუდიტის სუბიექტების სტატუსს, ტიპურ უფლებამოსლებებს და პასუხისმგებლობის საზღვრებს, ოპერაციულ და ფუნქციონალურ დაქვემდებარებას, კომუნიკაციას ორგანიზაციის აღმასრულებელ ხელმძღვანელობასთან და ზედამხედველობის უმაღლეს რგოლთან, ხარისხის მართვის პროგრამას და მის შინაარსს.

ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს, რომ იმ შემთხვევაში, როცა შიდა აუდიტის სუბიექტს ეკისრება შესაბამისობის რისკების მართვასთან დაკავშირებული გარკვეული მენეჯერული ფუნქცია, როგორც ამას საქართველოს საჯარო სექტორის ცალკეულ დანესებულებაში არსებული პრაქტიკა<sup>9</sup> ცხადყოფს, შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ აღნიშნული რისკების მართვისა და კონტროლის პროცესებზე ობიექტური მარწმუნებელი მომსახურების განწევა შეუძლებელი ხდება. სწორედ ასეთ შემთხვევებზე რეაგირების მიზნით 2017 წელს შემუშავდა ახალი პროფესიული სტანდარტი 1112 – *ფუნქციები, რომელსაც ასრულებს შიდა აუდიტის ქვედანაყოფი ში-*

---

<sup>9</sup> – იგულისხმება ისეთი შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტის სუბიექტებზე ორგანიზაციულად ასევე მიზმულია ე.წ. „ინსპექტირების“ სამსახურებიც, რომელთა ფუნქციაში შედის დანესებულების თანამშრომელთა ქცევის კოდექსის, შინაგანანგის და კანონდარღვევებზე რეაგირება, მათი პრევენცია და დისციპლინარული ღონისძიებების გატარებაზე რეკომენდაციების განწევა.



*და აუდიტის ფუნქციებთან ერთად.* კერძოდ, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მოთხოვნაა, ასეთ შემთხვევებში ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ შეიმუშაოს ე.წ. „დაცვის ღონისძიებები“. ეს ნიშნავს, რომ იმ ოპერაციებისა და პროცესების აუდიტისათვის, რომლებსაც შიდა აუდიტის სუბიექტი ახორციელებს, მოიძებნოს ალტერნატიული მარნმუნებელი მომსახურების მიღების საშუალებები.

პროფესიული სტანდარტი 2110 – *ორგანიზაციის მართვა და ზედამხედველობა* – მიუთითებს, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტებს გარდა შესაბამისობის რისკებისა და კონტროლების ადეკვატურობის შეფასებისა, შეუძლიათ, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას მნიშვნელოვანი წინადადებები მიაწოდონ შესაბამისობის რისკების მართვის პროცესების სრულყოფის მიმართულებითაც, რათა ქართული საჯარო ადმინისტრაციული მართვის პრაქტიკა მეტად დაუახლოვდეს რომელიმე აღიარებულ პრაქტიკას. ეს შეიძლება განხორციელდეს ამ პროცესების როგორც მარნმუნებელი ისე საკონსულტაციო მომსახურების განვითარებით.

რაც შეეხება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ საქმიანობის მრავალწლიან, წლიურ და ინდივიდუალურ დაგეგვისას გამოყენებული რისკზე-ორიენტირებული მიდგომების, მეთოდების, მომსახურების შინაარსის (მათ შორის შესაბამისობის აუდიტის), მიზნებისა და მასშტაბის განსაზღვრას, რესურსების განაწილებას, მონაცემთა შეგროვება-ანალიზის მეთოდებს, ისინი ასახულია პროფესიული სტანდარტების მეორე ნაწილში – საქმიანობის სტანდარტებში.

შიდა აუდიტის სუბიექტის შესაძლო ფუნქციები და შესაძლო როლები ორგანიზაციის არსებული რისკის მართვის პროცესებთან მიმართებაში, მათ შორის ისეთ ორგანიზაციებში, სადაც რისკის მართვის პროცესები არ არსებობს ან არაადეკვატურია, პროფესიული სტანდარტების გარდა აღწერილია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოცემულ მრავალ ოფიცია-

ლურ განმარტებით დოკუმენტში და სახელმძღვანელო მითითებებში. ზოგიერთი მათგანი მითითებულია ამ სახელმძღვანელოს ბოლოს მოყვანილ გამოყენებული და რეკომენდებული ლიტერატურის ნუსხაში.

#### 1.4. შიდა კონტროლისა და რისკის მართვის სისტემის ინტეგრირებული მოდელი – COSO მოდელი

შესაბამისობის, როგორც ორგანიზაციის აღმასრულებელი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის უმაღლესი რგოლის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ამოცანისა და როგორც მენეჯერული სისტემის დამკვიდრება, მჭიდროდ არის დაკავშირებული გასული საუკუნის 70-იან წლებში აშშ-ში აგორებულ ე.წ. „კოთერჯეიტის“ და „ლოკჰიდის“ კორუფციული მოსყიდვების სკანდალთან, რასაც 1977 წელს საპასუხოდ მოჰყვა აშშ-ს კონგრესის მიერ შემუშავებული კანონი „უცხოეთში კორუფციასთან ბრძოლის შესახებ“. ამ აქტის საფუძველზე აშშ-ში კომპანიებს მოეთხოვათ საკმაოდ მკაცრი მარეგირებელი ღონისძიებების დანერგვა და მათ თაობაზე საანგარიშგებო ინფორმაციის მომზადება და გახსნა.

ათწლეულის შემდეგ ამას დაემატა აშშ-ს ისტორიაში იმ დროისათვის უპრეცედენტოდ დიდი მასშტაბის კორპორაციული სკანდალების ტალღა, რომელიც უკავშირდებოდა კორპორაციების ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებული ინფორმაციის ფალსიფიკაციის შემთხვევებს. აღნიშნულზე რეაგირების მიზნით აშშ-ს ფასიანი ქაღალდების კომისიასთან შექმნილმა სამუშაო ჯგუფმა, რომელიც 1987 წელს ამოქმედდა და ცნობილია თრედვეის კომისიასთან არსებული სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის სახელწოდებით, 1992 წელს გამოაქვეყნა კონცეპტუალური დოკუმენტი – *ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა – ინტეგრირებული მიდგომა*. ამით აშშ-სა და მსოფლიოს ისტორიაში საფუძველი ჩაეყარა ში-

და კონტროლის, როგორც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ელემენტების სტრუქტურისებულ აღქმას.

შიდა კონტროლის აღნიშნული მოდელი, რომელიც დღევანდელ მსოფლიოში სულ უფრო და უფრო პოპულარული ხდება, თავისი შინაარსით წარმოადგენს ერთგვარ ხედვას, რომლის მიხედვითაც ორგანიზაციული სტრუქტურების, პროცესებისა და ძირითადი ფუნქციების ეფექტიანობა წარმოუდგენელია, თუ მათი ყველა არსებითი ოპერაციების მართვაში არ იქნება ინტეგრირებული თანამდევნი რისკების (მათ შორის შესაბამისობის რისკების) მართვის ადეკვატური პროცესები, რაც უშუალოდ ორგანიზაციის აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის მოვალეობაა. რისკების მართვას ზედამხედველობას უნდა უწევდეს ორგანიზაციაში არსებული მმართველობის უმაღლესი რგოლი. ამ მოდელს ხშირად მოიხსენიებენ, როგორც რისკზე ორიენტირებულ შიდა კონტროლის სისტემას. მოდელის ზოგადი პრინციპები და ელემენტები ასახულია ამ სახელმძღვანელოს პირველ დანართში.

მოდელის ავტორების მიხედვით, შიდა კონტროლის აღნიშნული მოდელი ეფუძნება ფუნდამენტალურ დაშვებას, რომლის მიხედვითაც ორგანიზაციაში ძალაუფლება და პასუხისმგებლობა განაწილებულია სრულად და სწორად, ხოლო აღმასრულებელი ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობის უმაღლესი რგოლი დაკომპლექტებულია პატიოსანი, კეთილსინდისიერი, კვალიფიციური და სწორი ანგარიშმგებლობით დატვირთული ხელმძღვანელი პირებით. ეს დაშვება მნიშვნელოვანია, რადგან შიდა კონტროლის სისტემას არ შეუძლია, არაკეთილსინდისიერი და არაკვალიფიციური ხელმძღვანელი აქციოს კეთილსინდისიერი და კვალიფიციური მენეჯერად. მოდელის მიხედვით:

შიდა კონტროლი არის პროცესი, რომელზეც ზეგავლენას ახდენს აღმასრულებელი ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობის უმაღლესი რგოლი და სხვა თანამშრომლები. ის ყალიბდება და ფუნქციონირებს იმისათ-

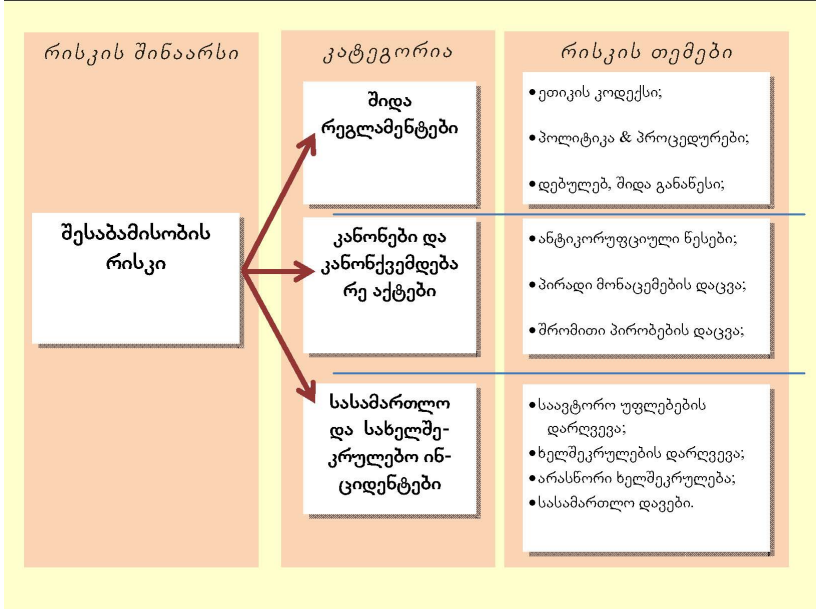
ვის, რომ მიღებულ იქნეს გონივრული რწმუნება ორგანიზაციის მიზნების მიღწევის თაობაზე და იმავდროულად უზრუნველყოფილ იქნეს:

- საქმიანობის განხორციელებასთან დაკავშირებული ოპერაციების პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა;
- ორგანიზაციის შიდა და გარე ფინანსური და არაფინანსური ანგარიშგების ინფორმაციის სანდოობა;
- ორგანიზაციის საქმიანობის მარეგულირებელ ნორმებთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობა.

როგორც ვხედავთ, ორგანიზაციის მიზნები და შიდა კონტროლის სისტემის ზემოაღნიშნული მიზნები ერთმანეთთან ორგანულად დაკავშირებული ცნებებია, თუმცა მათ შორის განმსაზღვრელი და ამოსავალი, ცხადია, მაინც ორგანიზაციის მიზნებია, რომელიც გაცილებით მრავალფეროვანია, ვიდრე შიდა კონტროლის სისტემის მიზნები. ისე, როგორც ორგანიზაციის მიზნების შემთხვევაში, შიდა კონტროლის მიზნების მიღწევის პროცესს თან სდევს თავისი რისკებიც, რომლის სრულად გამოვლენა, კატეგორიზაცია, ინვენტარიზაცია და შეფასება, უპირველეს ყოვლისა, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის კომპეტენციის სფეროს განეკუთვნება.

შიდა კონტროლის მოდელის ლოგიკით, შესაბამისობის რისკების სათანადო მართვა წარმოადგენს ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის და არა ორგანიზაციის მიზანს. ორგანიზაციის მიზანია მისი დებულებით, მისიით ან სხვა დოკუმენტით განსაზღვრული პერსპექტიული მდგომარეობის ანუ მიზნის მიღწევა გარკვეული სტრატეგიის გამოყენებით, ხოლო შიდა კონტროლის სისტემის მიზანია, დაინტერესებული მხარეები უზრუნველყოს მაღალი (თუმცა არა აბსოლუტური) გარანტიით, რომ ორგანიზაციის მიზნები მიღწეული იქნება შიდა კონტროლის მიზნების გათვალისწინებით, რომელშიც როგორც ვიცით ასევე მოიაზრება განხორციელებული ქმედებისა და ოპერაციების კანონიერება და სისწორე.

სქემა 1. შესაბამისობის რისკის ჩაშლა კატეგორიებად და თემებად (დეკომპოზიცია)



შესაბამისობის, ისევე როგორც სხვა კატეგორიის რისკების მართვის პროცესებიდან ერთ-ერთი ყველაზე საპასუხისმგებლო ეტაპია რისკების სწორად კატეგორიზაცია და არტიკულირება (სახელის დარქმევა), რაც საკმაოდ შრომატევადი და ანალიტიკური სამუშაოა. პრაქტიკაში ეს შეიძლება გაკეთდეს დეკომპოზიციის მეთოდით, რაც ნიშნავს იმას, რომ სანამ მოხდება კონკრეტული სარისკო შემთხვევის ან სცენარების განსაზღვრა (არტიკულირება), ჯერ უნდა განისაზღვროს კონკრეტული შინაარსის ზოგადი რისკები<sup>10</sup>, შემდეგ კატეგორიები და კონკრეტული თემები, რომელიც შეიძლება ჩაიშალოს კონკრეტულ

<sup>10</sup> – COSO მოდელის მიზნების მიხედვით, ძირითადად სამი შინაარსის რისკი არსებობს, ესენია: ფინანსური ანგარიშგება, პროცესების ეფექტიანობა და შესაბამისობა.

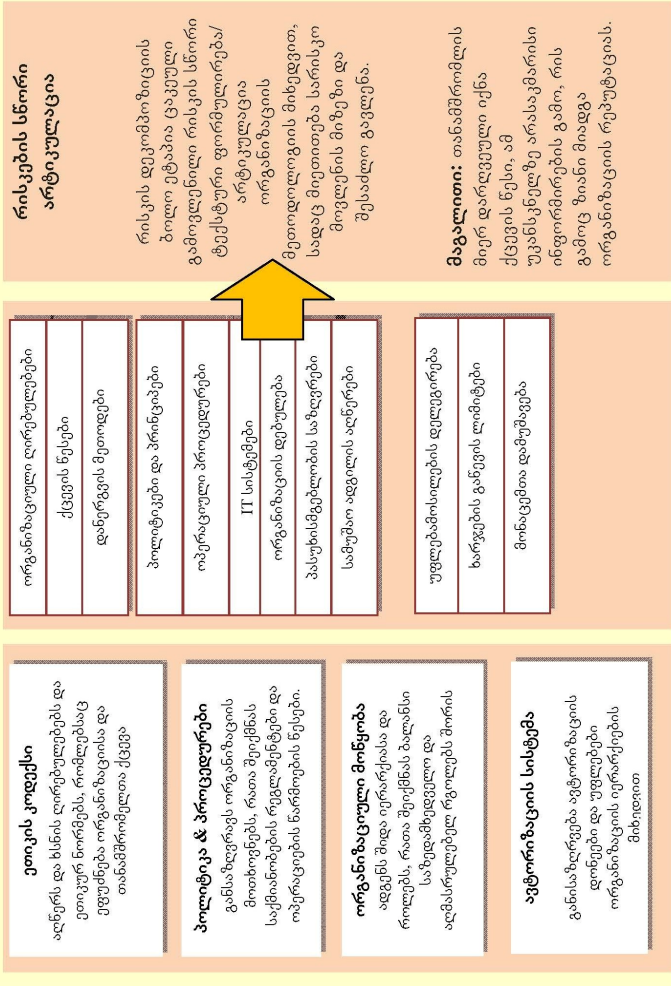
პოლიტიკებში და პროცედურებში. მიიჩნევა, რომ რისკი სწორად არის ფორმულირებული, თუკი მასში ნათლად ჩანს სარისკო მოვლენის გამომწვევი მიზეზი და ზეგავლენა<sup>11</sup>. ამ უკანასკნელის მაგალითი წარმოდგენილია 1-ლ და მე-2 სქემებზე.

შესაბამისობის რისკის მართვის ზოგადი პრინციპების ცოდნა შიდა აუდიტორებისათვის იმდენადაა მნიშვნელოვანი, რამდენადაც ამას ითვალისწინებს პროფესიული სტანდარტები (იხ. სტანდარტი 2130 – რისკის მართვა და 2200 – საქმიანობის დაგეგმვა). კერძოდ, შიდა აუდიტის სუბიექტები ვალდებული არიან, საქმიანობის მრავალწლიანი, წლიური და ოპერაციული გეგმები დააფუძნონ ორგანიზაციის საქმიანობის რისკების თაობაზე არსებულ საიმედო ინფორმაციას, რათა განსაზღვრონ ორგანიზაციის და შესაბამისად შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის პრიორიტეტული თემები. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საჯარო დაწესებულებების უმრავლესობაში რისკების ცენტრალიზებული ან დეცენტრალიზებული მართვის პროცესების ან ქვედანაყოფების მოძებნა თითქმის შეუძლებელია, შიდა აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ რისკების თაობაზე საკუთარი ალტერნატიული ინფორმაციული და დოკუმენტირებული ბაზის შექმნა და გამოყენება. ერთ-ერთი ასეთი აღიარებული ე.წ. „მაკრო რისკის“ შეფასების პროცესის ძალზედ პრაქტიკული ვერსია აღწერილია ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებულ და 2015 წელს გამოქვეყნებულ სახელმძღვანელოში – *შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია*.

---

<sup>11</sup> – რისკის არტიკულირების ნიმუში მოცემულია პირველ მაგალითში. იხ. 2.2. ქვეთავი.

**სქემა 2. შიდა რეკლამენტებთან დაკავშირებული რისკების შემდგომი დეკომპოზიცია**



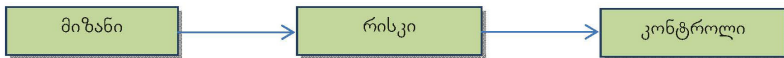
შიდა აუდიტორებისათვის რისკების მართვის თაობაზე არანაკლებ მნიშვნელოვანია COSO-ს მიერ შემუშავებული და 2004 წელს გამოცემული მეორე სტრუქტურირებული მოდელის გაცნობა, რომელიც ცნობილია სახელწოდებით *სანარმოს რისკების მართვა – ინტეგრირებული მიდგომის*. აღნიშნული მოდელის ძირითადი არსი იმაში მდგომარეობს, რომ რისკების მართვის პროცესები, გარდა შიდა კონტროლით განსაზღვრული მიზნების მიღწევისა, ასევე უნდა მოიცავდეს ორგანიზაციის სტრატეგიით დადგენილი მიზნების მიღწევასაც. მოდელის მიხედვით, ორგანიზაციის სტრატეგიის განხორციელებასთან დაკავშირებული რთული რისკების სამართავად კონტროლის ღონისძიებები საკმარისი აღარაა. ამისათვის რისკების მართვა დამატებით საჭიროებს განსაკუთრებულ ალტერნატიულ მიდგომებს – *რისკზე რეაგირებების ალტერნატივებს*. ეს ალტერნატივებია:

- რისკზე უარის თქმა;
- რისკის მიღება;
- რისკის შემცირება;
- რისკის გაზრდა;
- რისკის გადანაწილება.

ამ კონტექსტში შიდა კონტროლის ღონისძიებები შეიძლება აღქმული იქნეს, როგორც რისკზე რეაგირების კონკრეტული ალტერნატივის მონიტორინგის მექანიზმი. მაგალითად, თუ ორგანიზაციის მიერ მისაღებია კონკრეტული შესაბამისობის რისკი (მაგალითად, სახელმწიფო შესყიდვის ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს საგარანტიო მომსახურების ვადას), მაშინ რისკზე რეაგირების ეს ალტერნატივა ნიშნავს, რომ რისკი დონე მისაღებია და დამატებითი კონტროლის ღონისძიებების გამოყენების (მაგალითად, ხელშეკრულების საგარანტიო ვადისა და პირობების მონიტორინგი) საჭიროება აღარ არსებობს.



ზოგადად, ორგანიზაციის შიდა კონტროლისა და რისკის მართვის მოდელი შეიძლება აღქმული იქნეს, როგორც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული პროცესები.<sup>12</sup> კერძოდ, ისინი შეიძლება წარმოდგენილ იქნეს, როგორც ყველაზე ფუნდამენტური ორგანიზაციული ალგორითმის შემადგენელი ელემენტები, სადაც მთავარ ორიენტირებს წარმოადგენს ორგანიზაციის ან მისი ცალკეული პროცესების მიზნები (მისია, ხედვა, პიორიტეტები, გეგმები, პროგრამები) და შესაბამისად, მის მისალწვევად შემუშავებული სტრატეგიები (იხ. ნახ. 1), რომლის განხორციელებასაც ხელს უშლის სხვადასხვა კატეგორიის (მაგალითად, შესაბამისობის რისკები) და სირთულის ორგანიზაციის შიდა თუ გარე რისკები. ხოლო იმის გამო, რომ ორგანიზაციისთვის მისაღებ დონეზე შემცირდეს ამ რისკების მატერიალიზაციის ალბათობა და ზეგავლენა, ორგანიზაციაში განისაზღვრება გარკვეული კონტროლის ღონისძიებები.



**ნახ. 1.** კავშირი ორგანიზაციის მიზნებს, რისკებსა და კონტროლებს შორის

რისკის მართვის სტრუქტურული მოდელის 2017 წელს გამოქვეყნებულ ვერსიაში რისკის მართვა და მასთან დაკავშირებული პროცესები მთლიანადაა ინტეგრირებული ორგანიზაციის საქმიანობის შედეგიანობის მონიტორინგის სისტემაში, გადანყვეტილების მიღებისა და სხვა მნიშვნელოვან ბიზნეს-პროცესებში, რის გამოც კიდევ უფრო შემცირდა იმის საფრთხე, რომ როგორც რისკის მართვა, ისე შიდა კონტროლი აღ-

---

<sup>12</sup> – ეს იდეა თვალნათლივ აისახა ბუღალტერთა საერთაშორისო ორგანიზაციის (IFAC) მიერ 2012 წელს გამოცემულ ასევე არანაკლებ საინტერესო და პრაქტიკულ მოდელში – „ორგანიზაციის შიდა კონტროლის შეფასება და გაუმჯობესება“ (Evaluating and Improving Internal Control in Organizations).

ქმულ იქნა, როგორც ორგანიზაციის ძირითადი საქმიანობისაგან და ბიზნეს-პროცესებისაგან განყენებულად მდგომი ავტონომიური სისტემები.

აღსანიშნავია, რომ აღნიშნული ალგორითმი უნივერსალურია. მისი გამოყენება შეიძლება ნებისმიერი მცირე თუ დიდი ზომის მენეჯერული სისტემების (მაგალითად, რისკისა და ხარისხის მართვა, შესაბამისობის მართვა, ინფორმაციული უსაფრთხოების მართვა, ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების სისტემა) და პროცესების დიზაინის შექმნის, ორგანიზაციული მონყობისა და ქმედითობის შესაფასებლად.

### 1.5. „თავდაცვის სამი ხაზის“ მოდელი

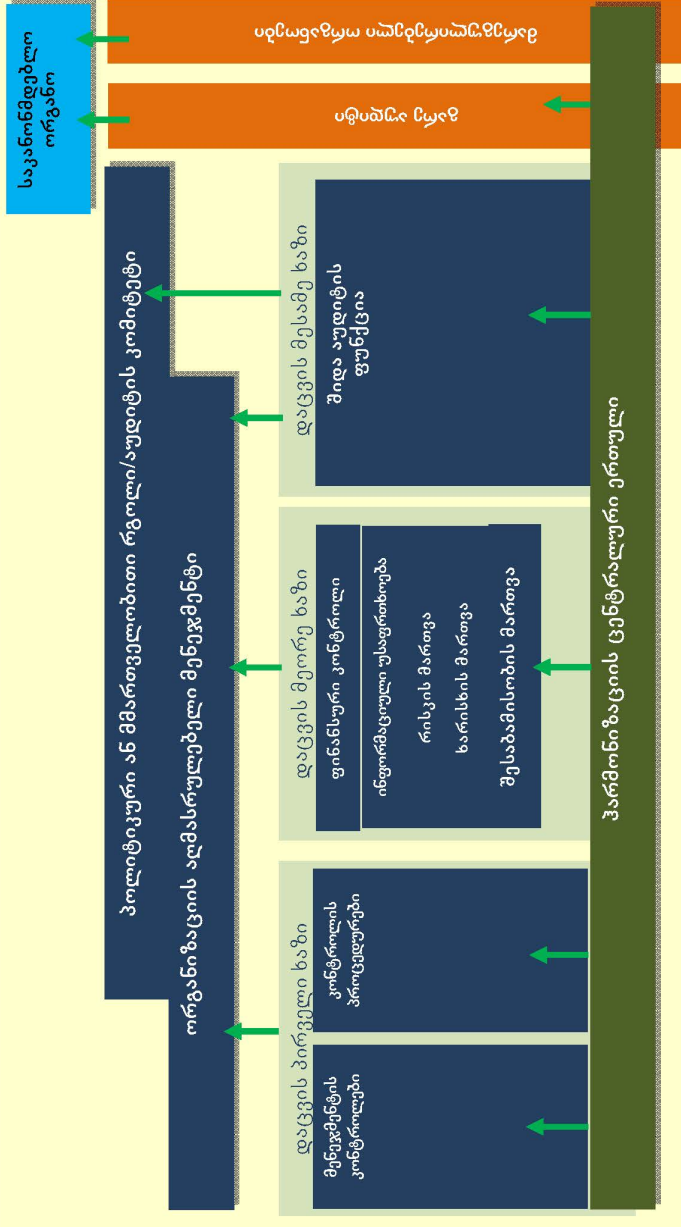
თავდაცვის სამი ხაზის მოდელის შექმნის მიზანი იყო ორგანიზაციაში სხვადასხვა სახის რისკებისაგან და მათ შორის შესაბამისობის რისკებისაგან „თავდაცვაში“ და მის მუდმივ გაუმჯობესებაში მონაწილე ძირითადი მხარეების ვიზუალიზაცია, რაც წარმატებით იქნა მიღწეული. ეს მოდელი ასევე შეიძლება გამოყენებული იქნეს, როგორც რისკებისა და კონტროლების თაობაზე დეკლარირებული მტკიცებების (Assertions), ისე რწმუნების (Assurance) შემცველი ინფორმაციის სათანადო მხარეებისათვის მიწოდების ვიზუალიზაციისათვის.

მტკიცებებზე დაფუძნებულ ოპერატიულ და სხვა ინფორმაციას, როგორც წესი, ქმნის და იყენებს უშუალოდ პროცესებისა და სისტემების მესაკუთრე ოპერატიული მენეჯმენტი, რომელიც იმყოფება თავდაცვის პირველ ხაზში და ორგანიზაციაში არსებული ანგარიშგებლობის პრაქტიკის შესაბამისად ამ ინფორმაციას აწვდის ზემდგომ რგოლებს. პირველ ხაზში მყოფი პირები წარმოადგენენ საქმიანობის პროცესების, რისკებისა და კონტროლების ძირითად მესაკუთრეებს და ვალდებულნი არიან, შიდაორგანიზაციული პოლიტიკის (მიდგომების) შესაბამისად

სად, გამოავლინონ, შეაფასონ და აკონტროლონ ყველა ის რისკი, რომლებსაც შეუძლიათ ხელი შეუშალონ მათი მიზნების, გეგმებისა და ამოცანების შესრულებას. მაგალითად, შესაბამისობის რისკებთან მიმართებაში, ოპერაციული მენეჯმენტის პასუხისმგებლობაა, გამოავლინოს, შეაფასოს და აკონტროლოს კონკრეტულ ტრანზაქციებთან, ქმედებებთან და ინფორმაციის წარდგენასთან დაკავშირებული ყველა საკანონმდებლო, ნორმატიული თუ სახელშეკრულებო მოთხოვნა, გაიაროს შესაბამისი ტრენინგები საკანონმდებლო და მარეგლამენტირებელ ბაზაში ცვლილებების გაცნობის, ოპერაციული პროცედურების გამოყენების, კორუფციის რისკებზე რეაგირებისა თუ სხვა საკითხებზე.

რწმუნების (გარანტიის) შემცველ ინფორმაციას, რომელიც საჭიროა ზედმდგომი რგოლი მენეჯერებისათვის, ქმნის ორგანიზაციის შიგნით არსებული სხვადასხვა მარწმუნებელი სამსახური თუ ქვედანაყოფი. ისინი თავმოყრილნი არიან თავდაცვის როგორც მეორე, ისე მესამე ხაზში (იხ. სქემა 3). მეორე ხაზში განლაგებული სამსახურებია: ხარისხის მართვის სამსახური; ინფორმაციული უსაფრთხოების ჯგუფი; რისკი მართვის ცენტრალიზებული სამსახური; შესაბამისობის მართვის სამსახური და სხვა. როგორც წესი, მსგავსი სამსახურები უშუალოდ არ არიან ჩართული ოპერაციულ საქმიანობაში, თუმცა გააჩნიათ საერთო მაკოორდინებელი, მეთოდოლოგიური, მარეგლამენტირებელი ან საინფორმაციო-ანალიტიკური ფუნქციები.

**სქემა 3. „თავდაცვის სამი საზის“ მოდელი**



**წყარო:** PIC in the EU, The three lines of defense in a Public Sector environment, Discussion Paper No.9, 2017.

მეორე ხაზში მყოფი მხარეები თუ ჯგუფები, ჩვეულებრივ, წარმოადგენენ შესაბამისი სფეროს რისკების მართვის პროცესების პოლიტიკის განმსაზღვრელ და მის ზედამხედველ როლებს, რომლებიც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას აწვდიან გარკვეული რწმუნების შემცველ ინფორმაციას კონკრეტული სამსახურების საქმიანობის ქმედითობის თაობაზე. მაგალითად, რისკის ცენტრალიზებული სამსახური, როგორც წესი, განსაზღვრავს და ორგანიზაციის უმაღლეს ხელმძღვანელობასთან ათანხმებს ორგანიზაციის რისკის მართვის პოლიტიკის მიზნებსა და მასშტაბს, ორგანიზაციისათვის მისაღები რისკების სახეებსა და რაოდენობრივ საზღვრებს (რისკის მადა), რისკის გამოვლენის, შეფასებისა და ანალიზის მეთოდებსა და მოდელებს, მასში მონაწილე მხარეების უფლებამოსილებას, რისკებისა და კონტროლის თაობაზე ინფორმაციის შინაარსს და მისი ანგარიშგების ადრესატებს. შესაბამისობის რისკების მართვის მიზნით, ორგანიზაციაში შეიძლება არსებობდეს სპეციალური ქვედანაყოფები ან ჯგუფები, რომლებიც ქმნიან და მუდმივად ანახლებენ ორგანიზაციის საქმიანობის მარეგლამენტირებელი დოკუმენტების რეესტრს, აღრიცხავენ და აფასებენ ორგანიზაციის ყველა ძირითადი სფეროში არსებულ შესაბამისობის რისკებს და კონტროლებს, ქმნიან ანონიმური შეტყობინების ან ცხელი ხაზის სისტემას, ატარებენ სწავლებებს ორგანიზაციის ეთიკისა და ანტიკორუფციული პროგრამის საკითხებზე და სხვ.

აღსანიშნავია, რომ ევროკავშირის ზოგიერთ წევრ ქვეყანაში (ძირითადად ე.წ. „ფრანკოფონურ ქვეყნებში“) კვლავ შემორჩენილია ფინანსური ინსპექტირების სამსახურები, როლებიც შიდა აუდიტის სუბიექტებისაგან განსხვავებით აღჭურვილები არიან საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებასთან დაკავშირებული ოპერაციების კანონიერებისა და მართლზომიერების შესწავლის, გამოძიებისა და რეკომენდაციების მომზადების უფლება-

მოსილებით. ისინი ხშირად ცენტრალიზებული სახითაც არსებობენ და ანგარიშვალდებულნი არიან ფინანსთა მინისტრისა და/ან პრემიერ-მინისტრის წინაშე<sup>13</sup>. ხშირ შემთხვევებში მათ გააჩნიათ გამოვლენილ შეუსაბამობებსა და კანონდარღვევებზე რეაგირების და სანქცირების უფლებებიც, თუმცა ასევე შეიძლება მსგავს დარღვევებზე რეაგირებისათვის ინფორმაციას აწვდიდნენ სახელმწიფო აუდიტს ან პროკურატურას. ფინანსურ ინსპექციებს შეუძლიათ მნიშვნელოვნად შეუწყონ ხელი ორგანიზაციის მიერ მიღებული ფინანსური გადაწყვეტილებების ხარისხის გაუმჯობესებას, ასევე მყისიერი რეაგირება მოახდინონ სამართალდარღვევის ნებისმიერ ფაქტსა თუ სიმპტომზე, თუმცა მათ, სასურველია, არ ჰქონდეთ მენეჯერული და პოლიტიკური გადაწყვეტილებების დაბლოკვის უფლებამოსილება.

თავდაცვის მესამე ხაზში ძირითადად მოიაზრებიან ის სამსახურები და სუბიექტები, რომლებსაც ჩვეულებრივ საოპერაციო გარემოში უშუალო მენეჯერული პასუხისმგებლობები არ გააჩნიათ და დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის მაღალი ხარისხი აქვთ. ისინი ან ადასტურებენ მენეჯერების დეკლარირებულ მტკიცებებზე დაფუძნებული ინფორმაციის სისწორეს ან თვითონ ამზადებენ ობიექტურ მტკიცებულებებზე დაფუძნებულ რწმუნების შემცველ ინფორმაციას პირველ და მეორე ზღუდეში მყოფი მხარეების მიერ გამოყენებული მიდგომების ადეკვატურობის თაობაზე და აწვდიან ორგანიზაციის ზედამხედველობის უმაღლეს რგოლებს.

გარდა განუვლი მარწმუნებელი მომსახურების შედეგებისა, თავდაცვის მესამე ხაზში მყოფი ეს სამსახურები ასევე ამზადებენ ღირებულ რეკომენდაციებს თავდაცვის პირველ და მეორე ხაზში არსებული მხარეების საქმიანობის კანონიერების, ეთიკურობის, ეკონომიურობის, პროდუქტიულობის, ეფექტია-

---

<sup>13</sup> – აღნიშნულის შესახებ შესაძლებელია იხილოთ დოკუმენტი – Сотрудничеству аудита и финансовой инспекции в государственном секторе, PEMPAL, 2017.

ნობის გაუმჯობესების თაობაზე. მაგალითად, შიდა აუდიტის სუბიექტმა შეიძლება გამოავლინოს მნიშვნელოვანი გაუმჯობესების შესაძლებლობები ისეთ პროცესში, როგორცაა გარე მომხმარებლისათვის გამიზნული (ფინანსური და არაფინანსური) ინფორმაციის მომზადება და ანგარიშგება. შედეგად, შეიძლება შემცირდეს არა მარტო არასწორი ინფორმაციის გავრცელებით მოსალოდნელი რეპუტაციული ან ფინანსური დანაკარგის მიღების რისკი, არამედ შეიძლება გამოვლინდეს ამ პროცესების ეფექტიანობის და ეფექტურობის ზრდის შესაძლებლობებიც (მაგალითად, შემცირდეს ანგარიშგების დრო, გამოვლინდეს ახალი ინფორმაციული საჭიროებები ან უსარგებლო ინფორმაცია).

ორგანიზაციაში თავისი უნიკალური როლისა და ადგილის გამო, შიდა აუდიტის სუბიექტმა მნიშვნელოვანი როლი შეიძლება შეასრულოს ასევე თავდაცვის სამივე ხაზში განლაგებული მხარეების საქმიანობის კოორდინაციისა და ეფექტიანობის გაუმჯობესებაში, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით – 2050 – *შიდა აუდიტის კოორდინაცია მარწმუნებელი და საკონსულტაციო მომსახურების გამწვევ სხვა მხარეებთან და მათი სამუშაოების შედეგების გამოყენება*. პირველ რიგში, აქ მოიაზრება კონკრეტულ რისკებთან მიმართებაში რისკის მესაკუთრეების, მენეჯერებისა და კონტროლის მესაკუთრეთა გამოვლენა და მათი ეფექტიანობის ანალიზი დუბლირებული პროცესებისა და კონტროლში არსებული „თეთრი ლაქების“ გამოვლენის მიზნით<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> – უფრო კონკრეტულად, შიდა აუდიტის, როგორც მაკოორდინირებელი ფუნქციის როლი, ასახულია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოცემული პრაქტიკის მითითებაში – Practice Guide – *Coordinating risk management and assurance*, IIA, 2012. ასევე ძალზედ პრაქტიკული რჩევები მოცემულია 2013 წელს გამოქვეყნებულ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის ოფიციალური პოზიციის ამსახველ დოკუმენტში – *The three lines of defense in effective risk management and control*, IIA Position Paper, 2013.

## 1.6. შესაბამისობის მართვის სისტემა – საერთაშორისო პრაქტიკა

როგორც აღინიშნა, საჯარო და კერძო ორგანიზაციის საქმიანობასთან დაკავშირებული მარეგულირებელი ბაზის სიდიდისა და სირთულის დრამატულმა ზრდამ შესაბამისობის რისკების მართვა მნიშვნელოვან გამოწვევად აქცია. თავის მხრივ, ამ ფაქტმა ორგანიზაციები ამ მიმართულებით გარკვეული სისტემატიზებული და სათანადოდ ორგანიზებული მიდგომებისა და კონტროლების დანერგვის აუცილებლობის წინაშე დააყენა. პრაქტიკაში ეს სისტემები სხვა არაფერია, თუ არა შესაბამისობის მართვის ფუნქცია, რომელიც, როგორც ვიცით, თავდაცვის მეორე ხაზის შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს (იხ. სქემა 3). მას გააჩნია როგორც პროფილაქტიკური, ისე საკონსულტაციო და საზედამხედველო ფუნქცია, რაც, უპირველეს ყოვლისა, ნიშნავს შესაბამისობის თემებისა და რისკების შიდა კონტროლის ადეკვატური სისტემის ჩამოყალიბებას და მისი გამართულად ფუნქციონირების უზრუნველყოფას.

შესაბამისობის მართვა შეიძლება წარმოვიდგინოთ, როგორც COSO-ს მოდელის ყველა ელემენტის მქონე ვიწრო ფუნქციონალური შიდა კონტროლი სისტემა, რომელიც ორიენტირებულია მხოლოდ შესაბამისობის კატეგორიის მიზნების მიღწევაზე. შესაბამისობის მართვის სისტემის აღქმის ასეთი მიდგომა მხარდაჭერილია შიდა აუდიტორთა გლობალური თანასაზოგადოების მიერ, რომლის ერთ-ერთი ყველაზე ნათელი მაგალითია გერმანიის, ნორვეგიის სამეფოსა და ავსტრალიის შიდა აუდიტორთა თვითრეგულირებადი ინსტიტუტების მიერ ბოლო წლებში გამოქვეყნებული მსგავსი შინაარსის დოკუმენტები<sup>15</sup> და პრაქტიკული რეკომენდაციები.

---

<sup>15</sup> – *Auditing your entity's Compliance Framework*, IIA Australia 2016, *Guidelines for the Compliance Function*, IIA Norge 2017.



შესაბამისობის მართვის ტიპური სისტემა, როგორც რისკზე ორიენტირებული შიდა კონტროლის კონცეპტუალური მოდელი, პრაქტიკაში შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:

- ორგანიზაციაში არსებობს სპეციალური სამსახური ან ფგუფი, რომელიც უზრუნველყოფს მნიშვნელოვანი საკანონმდებლო მოთხოვნების ასახვას ოპერაციულ პროცედურებში და ამ პროცედურების განახლებას საკანონმდებლო ბაზის ცვლილების კვალობაზე. იგივე ფგუფი ასევე უზრუნველყოფს საკანონმდებლო მოთხოვნების ასახვას თანამშრომელთა სამუშაო მოვალეობებში;
- ორგანიზაციაში არსებობს საგანგებო სამსახური ან პროცესი, რომელთა საშუალებითაც ხდება საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შეუსაბამობების ფაქტების გამოვლენა, რეგისტრაცია, ანალიზი და რეაგირება (მაგალითად, ცხელი ხაზი, ანონიმური შეტყობინების სისტემა);
- მნიშვნელოვან საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის, ასევე ორგანიზაციის შიდა პოლიტიკების და პროცედურების მოთხოვნების თაობაზე ინფორმირების მიზნით ხორციელდება თანამშრომელთა პერიოდული ტრენინგი;
- პერიოდულად ფასდება სხვადასხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების მოთხოვნებთან შეუსაბამობის რისკის ზეგავლენა ორგანიზაციის საქმიანობის ძირითადი პროცესებზე;
- შემუშავებულია კონკრეტული კონტროლის მექანიზმები საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის მიზნით;
- შესაბამისობის რისკების მართვის მიზნით შემუშავებული კონტროლის მექანიზმების შეფასებისათვის არსებობს მათი დამოუკიდებელი ტესტირების წლიური გეგმა;

- ორგანიზაციის ხელმძღვანელი პირები პერიოდულად, ხელმონერით ადასტურებენ კონკრეტულ საკანონმდებლო მოთხოვნებთან შესაბამისობას;
- ცალკეულ პროცესებში არსებული შესაბამისობის მოთხოვნების, წესებისა და პროცედურების დაცვის მიზნით გამოიყენება ინფორმაციული ტექნოლოგიები და ინსტრუმენტები;
- პერიოდულად ხდება იმ თანამდებობრივი პოზიციების პერიოდული როტაცია, რომლებიც მაღალი ხარისხით ექვემდებარებიან კორუფციისა და თაღლითობის რისკებს;
- ორგანიზაციის ზედამხედველობის უმაღლეს რგოლში არსებობს შესაბამისი რგოლი (მაგალითად, შესაბამისობის კომიტეტი), რომლის უფლება-მოვალეობას წარმოადგენს შესაბამისობის კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის ინდიკატორების პერიოდული მონიტორინგი და გადახედვა (კონტროლინგი).

შიდა აუდიტორებისათვის გარკვეული ინტერესის ობიექტს უნდა წარმოადგენდეს ასევე სტანდარტიზაციის საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ 2014 წელს გამოქვეყნებული საერთაშორისო სტანდარტი *ISO 19600:2014, შესაბამისობის მართვის სისტემა – სახელმძღვანელო მითითებები*. სტანდარტი მოიცავს შესაბამისობის მართვის პროცესის დამოუკიდებელ აუდიტსაც, რომლითაც ფასდება, თუ რამდენად სრულდება აუდიტის კრიტერიუმები – ორგანიზაციის შესაბამისობის მართვის სისტემის პოლიტიკის მოთხოვნები. შესაბამისობის მართვის სისტემის აუდიტისათვის შესაძლებელია, გამოყენებული იქნეს სტანდარტიზაციის ორგანიზაციის ზოგადი სტანდარტი *ISO 19011: 2018, მართვის სისტემების აუდიტის ჩატარების სახელმძღვანელო მითითებები*. შესაბამისობის მართვის სისტემის აუდიტი შეიძლება განხორციელდეს ორგანიზაციის შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერაც.

აღნიშნული სტანდარტი, ისე როგორც ამ ორგანიზაციის მიერ სხვადასხვა მართვის სისტემებთან დაკავშირებით შემუშავებული არაერთი სხვა სტანდარტი, ეფუძნება რისკზე დაფუძნებულ მიდგომას და პროცესების მუდმივად გაუმჯობესების ე.წ. „დაგეგმე-დანერგე-გაზომე-დააკორექტირე“-ს დემინგის ციკლს. რისკის მართვისათვის სტანდარტის მიერ შემოთავაზებულია ამავე ორგანიზაციის მიერ შემუშავებული შესაბამისი სტანდარტი *ISO 31000, რისკის მართვა – პრინციპები და სახელმძღვანელო მითითებები*. აღნიშნულის გარდა, შიდა აუდიტორებისათვის რეკომენდებულია, გაეცნონ ამავე ოჯახის სხვა სტანდარტებს. ესენია:

- ISO სახელმძღვანელო 73:2009, რისკის მართვა – განმარტებითი ლექსიკონი,
- ISO 31010, რისკის მართვა – რისკის შეფასების მეთოდები.

უნდა აღინიშნოს, რომ შესაბამისობის მართვა გულისხმობს იმას, რომ მონიტორინგს უპირობოდ უნდა ექვემდებარებოდეს შესაბამისობის ყველა რისკი. შესაბამისობის მართვის სისტემის რისკზე ორიენტირებულება არ ნიშნავს, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ პრაგმატულ მოსაზრებებზე დაყრდნობით თვითონ უნდა გადაწყვიტოს, თუ რომელი კანონი ან სახელმეკრულებო მოთხოვნა დაიცვას და რომელი – არა<sup>16</sup>. შესაბამისობის რისკის შეფასების მიზანია, გამოავლინოს და მონიტორინგის ძირითადი რესურსები გადაანაწილოს იმ პრიორიტეტული სარისკო მოვლენების კონტროლისათვის, რომლებსაც მაღალი ზეგავლენის პოტენციალი გააჩნიათ.

აღსანიშნავია, რომ ევროპაში აღიარებულმა ერთ-ერთმა ავტორიტეტულმა პროფესიულმა ორგანიზაციამ, გერმანიის

---

<sup>16</sup> – სამუხაროდ, პრაქტიკაში მსგავსი პრაგმატული მოსაზრებების გამოყენების პრეცედენტები არცთუ იშვიათია, რაც ორგანიზაციაში არსებული დაბალი შესაბამისობის კულტურაზე მიუთითებს.

(გარე) აუდიტორთა ინსტიტუტმა (IDW) შესაბამისობის მართვის სისტემის აუდიტის მიზნებისათვის ჯერ კიდევ 2011 წელს შეიმუშავა გარე აუდიტის შესაბამისი სტანდარტი *IDWPS 980<sup>17</sup>* – *შესაბამისობის მართვის სისტემის აუდიტის სახელმძღვანელო მითითებები*, რომელიც ერთ-ერთ აღარებულ სტანდარტად მიიჩნევა და რეკომენდებულია გერმანიის შიდა რევიზიის ინსტიტუტის (DIIR) მიერაც. მისი სპეციფიკა ისაა, რომ სტანდარტი მთლიანად ეფუძნება შიდა აუდიტორებისათვის კარგად ცნობილ და ზემოაღწერილ COSO-ს შიდა კონტროლისა და რისკის მართვის სტრუქტურისებულ მოდელებს (იხ. ცხრილი 1).

შიდა აუდიტორებმა უნდა გაითავალისწინონ, რომ შესაბამისობის მართვას, როგორც სპეციფიკური კონტროლის სისტემად განხილვას, მხოლოდ აკადემიური ან მეთოდოლოგიური დატვირთვა არ გააჩნია. სისტემატიზებული მიდგომა შიდა აუდიტორებს ეხმარება, შესაბამისობის რისკის ქვეშ დააჯგუფონ სხვა ისეთი რისკებიც, რომლებიც დაკავშირებულნი არიან შესაბამისობის რისკების ან კონტროლის პროცესებთან. მაგალითად, თუ საჯარო დაწესებულება პერსონალური მონაცემების დამუშავებისა და შენახვისათვის იყენებს ინფორმაციულ სისტემებს, მაშინ შესაბამისობის რისკებად განხილულ უნდა იქნეს არა მარტო ამ მონაცემების მიღება-დამუშავებისა და შენახვის პროცესები, არამედ გამოყენებული ინფორმაციული სისტემებისა და ტექნოლოგიების უსაფრთხოებაც (მაგალითად, ამ სისტემებში პაროლების გამოყენების არაადეკვატური პრაქტიკა ან სისტემებზე დაშვების კონტროლი, სისტემის ვერსიების ცვლილებების მართვა და ა.შ.).

---

<sup>17</sup> – IDW PS 980 – Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, 2011.

**ცხრილი 1. შესაბამისობის მართვის სისტემის შედარება COSO-ს ელემენტებთან**

შესაბამისობის მართვის სისტემა	COSO – შიდა კონტროლი	COSO – რისკის მართვა
შესაბამისობის კულტურა	შიდა კონტროლის გარემო	შიდა კონტროლის გარემო
შესაბამისობის მართვის ორგანიზაციული მოწყობა		
შესაბამისობის მართვის მიზნები		
შესაბამისობის მართვის პროცესის რისკები	რისკის შეფასება	სარისკო მოვლენების გამოვლენა
		რისკების შეფასება
შესაბამისობის მართვის პროგრამა	კონტროლის ღონისძიებები	რისკზე რეაგირებები
		კონტროლის ღონისძიებები
შესაბამისობის მართვის პროგრამის კომუნიკაცია	ინფორმაცია და კომუნიკაცია	ინფორმაცია და კომუნიკაცია
შესაბამისობის პროგრამის მონიტორინგი და გაუმჯობესება	შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგი	მონიტორინგი

**წყარო:** Ch. Balk, F. Schulte, F. Westphal, Zeitschrift für Corporate Governance, 5/2010. P.242.

გარდა ამისა, შესაბამისობის მართვის, როგორც სისტემატიზებული მოდელის, განხილვა შიდა აუდიტორებს მიანიშნებს იმაზეც, რომ მსგავსი სისტემების აუდიტისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნეს სისტემური აუდიტის ან ეფექტიანობის აუდიტის მიდგომებიც. ამ სისტემის ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება განსაკუთრებით გამართლებულია მაშინ, როდესაც შესაბამისობის მართვის სისტემას გააჩნია შედეგიანობის შეფასების ინდიკატორები და მისი მონიტორინგის პროცესები როგორც ეს გათვალისწინებულია ISO 19600:2014 სტანდარტით.

შესაბამისობის ფუნქციის სისტემატიზებული აღქმა ასევე გვეხმარება შიდა აუდიტის როლისა და ადგილის სწორად აღქმაშიც. როგორც პირველი ცხრილიდან ვხედავთ, ყველა ზემოაღნიშნულ მართვის სისტემაში, იქნება ეს რისკის მართვა, შიდა კონტროლი თუ შესაბამისობის მართვა, შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის ყველაზე ოპტიმალურ როლს და მისიას ამ სისტემების ფუნქციონირების თაობაზე ობიექტური მარწმუნებელი ან საკონსულტაციო მომსახურების განევა წარმოადგენს. ამ როლის შესრულებით შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს სისტემების ფუნქციონირებაში არსებული სხვადასხვა სახის არსებითი შეუსაბამობების გამოვლენას და რეკომენდაციების შემუშავებას, რაც საბოლოო ჯამში, ამ სისტემების ან მისი ცალკეული პროცესების მესაკუთრეებს ეხმარება საქმიანობის მუდმივ გაუმჯობესებაში, ხოლო შიდა აუდიტის სუბიექტს კი – თავისი სარგებლიანობის წარმოჩენაში.

შიდა აუდიტის მხრიდან მარწმუნებელი ან საკონსულტაციო მომსახურების განევისას სტრატეგიულად სწორი და ოპტიმალური როლის შერჩევა არ იძლევა იმის გარანტიას, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ სწორად იქნება შერჩეული ამ სტრატეგიის შესრულებისათვის საჭირო ალტერნატიული ტაქტიკური ნაბიჯებიც. შიდა აუდიტისათვის სწორი ტაქტიკური ქმედებების შერჩევა ნიშნავს ამ სამ სისტემაში ყველაზე მნიშვნელოვანი და მაღალრისკიანი თემების, სფეროებისა თუ ოპერაციების გამოვლენას და აუდიტის არსებული რესურსების გათვალისწინებით ყველაზე მაღალსარგებლიანი შიდააუდიტორული მომსახურების (იქნება ეს მარწმუნებელი თუ საკონსულტაციო მომსახურება) დაგეგმვასა და განევას.

ოპტიმალური შიდააუდიტორული მომსახურების მრავალწლიანი, წლიური და ოპერატიული დაგეგმვისათვის საჭიროა განისაზღვროს ამ მომსახურების განევასთან დაკავშირებული რამოდენიმე მნიშვნელოვანი კომპონენტი და ელემენტი, კერძოდ:

- **მარწმუნებელი მომსახურების სახე და შინაარსი** – პრაქტიკაში შესაბამისობის რისკების თაობაზე მარწმუნებელი მომსახურება შეიძლება განეული იქნეს, როგორც ცალკე მომსახურების სახით, ისე **ინტეგრირებული** სახით, როდესაც შიდააუდიტორული მომსახურების მასშტაბში განხილილი იქნება სხვა სახის რისკებიც (მაგალითად, IT რისკები ან ფინანსური ანგარიშგების რისკები);
- **რწმუნების დონე და მათი გამოხატვის ფორმა** – შიდა აუდიტის პრაქტიკა ძირითადად იცნობს რწმუნების (გარანტიის) გამოხატვის ორ ფორმას. ესენია: **პოზიტიური** ანუ მაღალი დონის რწმუნების შემცველი აუდიტორული მოსაზრება, სადაც აუდიტორი იღებს სრულ პასუხისმგებლობას შეფასების ობიექტთან მიმართებაში საკმარისი, შესაფერისი და სანდო მტკიცებულების მოპოვებაზე. მეორე შემთხვევაში, რომელიც ასევე ცნობილია, როგორც შეზღუდული ან დაბალი დონის რწმუნების მქონე აუდიტორული მოსაზრება, მოპოვებული რწმუნება გამოიხატება **ნეგატიური ფორმით** და აუდიტორი აქცენტს აკეთებს შეფასების საგნის თაობაზე მენეჯმენტის მტკიცებულების დამონმებაზე;
- **რწმუნების განზოგადების მაკრო თუ მიკრო დონე.** შიდა აუდიტის სუბიექტი რწმუნებას შეიძლება აფუძნებდეს ერთი კონკრეტული მარწმუნებელი მომსახურების შედეგებზე. შესაბამისად, მიღებული რწმუნება ვცელდება მხოლოდ ერთ კონკრეტულ პროცესზე ან არეზე, რაც ასევე ცნობილია **მიკრო რწმუნების** სახელითაც. ცალკეულ შემთხვევაში შიდა აუდიტორებმა შეიძლება ასევე მოამზადონ რამდენიმე ინდივიდუალური შემონმების შედეგზე დაფუძნებული განზოგადებული მოსაზრება – **მაკრო რწმუნება**. მსგავს შემთხვევაში, რწმუნება ვრცელდება რომელიმე სისტემის მთლიან მახასიათებელზე. მაგალითად, ეს შეიძლება იყოს ორგანიზაციის დონეზე არსებუ-

ლი შესაბამისობის მართვის მთლიანი სისტემის ან შიდა კონტროლის მთლიანი სისტემის ადეკვატურობა.

შემდეგ თავში ჩვენ უფრო ახლოს შევხებით შიდააუდიტორული მომსახურების განწესთან დაკავშირებული თითოეული ელემენტის შინაარსს და მათი სწორად განსაზღვრის მნიშვნელობას მომსახურების დაგეგმვის, განხორციელებისა და ანგარიშგების პროცესებში.

## 2. შესაბამისობის თემები აუდიტის სამყაროში და წლიურ გეგმაში

მარწმუნებელი მომსახურების შინაარსის და ზოგადი კონცეფციის უფრო სრულად აღსაქმელად, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელძღვანელებისათვის ასევე რეკომენდებულია ბუღალატერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ შემუშავებული და გამოცემული მარწმუნებელი მომსახურების (ISAE) 3000-ე საერთაშორისო სტანდარტის – *მარწმუნებელი გარიგებები, გასული პერიოდების ფინანსური ინფორმაციის აუდიტისა და მიმოხილვის გარდა* – გაცნობა. მისი ნახვა შესაძლებელია ქართულადაც, ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის ვებ-გვერდზეც (იხ:saras.gov.ge). სხვა მსგავსი პროფესიული სტანდარტები, რომლებიც შეიძლება შიდა აუდიტორებმა გამოიყენონ, გამოცემულია ფინანსური კონტროლის უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) შესაბამისი საბჭოს მიერ და ცნობილია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო სტანდარტების სახელწოდებით (ISSAI). ესენია: ISSAI 4000-4200 *შესაბამისობის აუდიტის ფუნდამენტალური პრინციპები*.

შიდა აუდიტორებმა მხედველობაში უნდა მიიღონ, რომ ზემოაღნიშნული სტანდარტები ძირითადად განკუთვნილია სერ-



ტიფიცირებული გარე აუდიტორებისათვის ან სახელმწიფო აუდიტორებისათვის. მისი პირდაპირი გამოყენება შიდა აუდიტის პრაქტიკაში ამ უკანასკნელის გარკვეული ფუნდამენტალური სხვაობების გათვალისწინებას მოითხოვს. მაგალითად, ერთ-ერთი ასეთი სპეციფიკაა კონკრეტული მარნმუნებელი მომსახურების ობიექტის, მიზნის, მასშტაბის განსაზღვრის მეთოდიკა. შიდააუდიტორული მომსახურების განვითარების შემთხვევაში, როგორც წესი, შიდა აუდიტის სუბიექტი მარნმუნებელი მომსახურების ობიექტს, მიზანსა და მასშტაბს განსაზღვრავს კონკრეტული ორგანიზაციის, პროცესის ან სფეროს მიზნებისა და სტრატეგიის მიხედვით. გარე აუდიტორული ფორმის მიერ გარე მარნმუნებელი მომსახურების განვითარების შემთხვევაში მომსახურების მიზანს, შეფასების ობიექტს, მასშტაბსა და შემოწმების დროს მომსახურების მიმღები ადგენს და გარიგების ფარგლებში ათანხმებს რწმუნების გამწვევს გარე მხარესთან. სახელმწიფო აუდიტის შემთხვევაში, შესამოწმებელი ორგანიზაციის, პროცესის ან სფეროს მიზნები და სტრატეგია ნაკლებად მონაწილეობს შემოწმების შინაარსის, მიზნებისა და მასშტაბის დადგენაში.

შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები განმარტავს, რომ შიდა აუდიტის მიერ ორგანიზაციაში არსებული რისკებისა და კონტროლების შეფასება, რომლებშიც, ცხადია, ასევე მოიაზრება შესაბამისობის რისკები და კონტროლებიც, ხორციელდება მარნმუნებელი მომსახურებების სახით. ამავე სტანდარტებით:

მარნმუნებელი მომსახურებების განვითარება მოიცავს შიდა აუდიტორების მიერ მიღებული მტკიცებულებების ობიექტურ შეფასებას, რათა გამოხატული იქნეს შემაჯამებელი მოსაზრება ან დასკვნები ორგანიზაციის, ოპერაციის, ფუნქციის, პროცესის, სისტემის ან სხვა შეფასების ობიექტის თაობაზე. მარნმუნებელი მომსახურების შინაარსი და მასშტაბი განისაზღვრება შიდა აუდიტორის მიერ. ჩვეულებრივ, მარნმუნებელ 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, და (3) პირი ან ჯგუფი, რომელიც იყენებს შეფასების შედეგებს – მომხმარებელი.

მარნმუნებელი მომსახურების განევის მიზნით, შესაბამისი შეფასების ობიექტების შერჩევა და წლიური დაგეგმვა, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან შეთანხმება, ინდივიდუალური მომსახურების დაგეგმვა, განხორციელება, ხარისხის უზრუნველყოფა და აუდიტის შედეგების თაობაზე ინფორმაციის სათანადო მხარეებისათვის წარდგენა ასევე ხორციელდება შესაბამისი სამართლებრივი და პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნების გათვალისწინებით. პირველ რიგში, აქ იგულისხმება ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის დებულება, რომელიც, ჩვეულებრივ, უნდა ეფუძნებოდეს პროფესიული სტანდარტებისა და ეთიკის კოდექსს და არეგულირებს მარნმუნებელი მომსახურების დაგეგმვასა და განევისთან დაკავშირებულ მრავალ მნიშვნელოვან ასპექტს. მაგალითად, შიდა აუდიტის სუბიექტსა და ორგანიზაციის გარე მხარეს (მაგალითად, საერთაშორისო საფინანსო ორგანიზაცია, სამართალდამცავი ან მარეგულირებელი ორგანო) შორის შეიძლება მიღწეულ იქნას შეთანხმება იმის თაობაზე, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტი პერიოდულად შეამოწმებს გარკვეულ მემორანდუმთან, კანონთან, ან ხელშეკრულების მუხლებთან შესაბამისობას და შემომწმების შედეგების თაობაზე ინფორმაციას მიაწვდის გარე მხარეს. ასეთ შემთხვევებში, პროფესიული სტანდარტებით მიზანშეწონილად მიიჩნევა ზემოაღნიშნული მარნმუნებელი მომსახურების შინაარსი და სხვა მიღწეული პირობები აისახოს შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულებაში.

შემდეგი დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს კონკრეტული ორგანიზაციის კონტექსტში შიდა აუდიტის სუბიექტის მისიას და სარგებლიანობის ზრდაზე ორიენტირებული განვითარების ალტერნატივებს, შიდა აუდიტის სტრატეგიაა. შიდა აუდიტის სტრატეგიის შემუშავებისას უმთავრესი ფოკუსი კეთდება საკუთრივ ორგანიზაციის გრძელვადიან მიზნებზე, პრიორიტეტებსა და სტრატეგიაზე. სტრატეგიაში უნდა აისახოს ის მიდგომები და პრინციპები, რომლითაც შიდა აუდიტი ახდენს მაღალრისკიანი თემებისა და სერვისების ოპტიმალური უნივერსის განსაზღვრას. თანამედროვე შიდა აუდიტის უნივერსში, რომელიც ზოგადად იყოფა ორგანიზაციის მმართველობითი პროცესების, რისკის მართვისა და შიდა კონტროლის კატეგორიებად, შესაბამისობის თემების მოხვედრა უშუალო კავშირში უნდა იყოს ორგანიზაციის დეკლარირებულ მისიასთან, ღირებულებებთან და სტრატეგიასთან. შიდა აუდიტის სტრატეგიის შემუშავებისას ასევე მნიშვნელოვანია ორგანიზაციის შიგნით თუ გარეთ არსებული დაინტერესებული მხარეების დეკლარირებული პოზიციების, მოლოდინების და საჭიროებების სათანადო შესწავლა და გათვალისწინება.

## 2.1. მარნმუნებელი მომსახურების შინაარსის დადგენა

როგორც ზემოთ უკვე აღვნიშნეთ, შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ მარნმუნებელი მომსახურების ოპტიმალური პორტფელის განსაზღვრისას, გათვალისწინებული უნდა იყოს ორგანიზაციის შიდა და გარე მხარეების მოლოდინები და ინტერესები. კერძოდ, პროფესიული სტანდარტი 2010 – *დაგეგმვა*, განსაზღვრავს, რომ:

**2010. A2** – შიდა აუდიტის ხელმძღვანელმა უნდა განსაზღვროს და გაითვალისწინოს, თუ რა მოლოდინი გააჩნიათ ოპერაციულ მენეჯმენტს, აღმასრულებელ ხელძღვანელობას, ზედამხედველობის უმაღლეს ორგანოსა და სხვა

დაინტერესებულ მხარეებს შიდა აუდიტის მოსაზრების და სხვა შემაჯამებელი შეფასებების გამოხატვასთან დაკავშირებით.

აღნიშნულთან მიმართებაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა უნდა გაითვალისწინოს ოპტიმალური მარწმუნებელი მომსახურების დაგეგმვაზე ზემოქმედი რამდენიმე მნიშვნელოვანი ასპექტი და ალტერნატივა<sup>18</sup>. ესენია:

- **ცალკეული მარწმუნებელი მომსახურებით დაფარული თემებისა და რისკების კატეგორიები.** შიდააუდიტორული მომსახურების წლიური გეგმა შესაძლებელია მოიცავდეს ა) ცალკეულ ინდივიდუალურ შემონმებებს, რომლებიც მაგალითად მხოლოდ შესაბამისობის თემებზე და რისკებზე იქნება ორიენტირებული, ან ბ) ინტეგრირებულ აუდიტებსაც<sup>19</sup>, როდესაც ერთი აუდიტის ფარგლებში შესაბამისობის თემების, რისკებისა და კონტროლების გარდა ჩართული იქნებიან სხვა (მაგალითად, ფინანსური, საინფორმაციო ტექნოლოგიები, ინფორმაციული უსაფრთხოება, ეფექტიანობა, ეკონომიურობა) თემების, რისკებისა და კონტროლების შეფასებაც. ინტეგრირებული აუდიტი მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს შიდა აუდიტორების მხრიდან დამატებითი სარგებლის შექმნას რესურსების პროდუქტიული გამოყენებით. მისი დაგეგმვა და განხორციელება უშუალო კავშირშია შიდა აუდიტის სუბიექტის ადამიანური რესურსების რაოდენობრივ და საკვალიფიკაციო პარამეტრებთან. დღევანდელ მსოფლიოში შესაბამისობის თემები, რისკები

---

<sup>18</sup> – აღნიშნულთან დაკავშირებით ჩვენი რეკომენდაციაა, გაეცნოთ შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ გამოცემულ პრაქტიკის მითითებას *Formulating and Expressing Internal audit opinions*, IIA, May, 2009.

<sup>19</sup> – აღნიშნულთან დაკავშირებით ჩვენი რეკომენდაციაა, გაეცნოთ შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ გამოცემულ პრაქტიკის მითითებას – *Integrated Auditing*, IIA July 2012.

და კონტროლები, ძალზედ ხშირად ინტეგრირებულია ფინანსური და ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტორული მომსახურებების მასშტაბში;

- **გაცემული რწმუნების განზოგადების მასშტაბი.** შიდა აუდიტის სუბიექტის პრაქტიკაში შეიძლება არსებობდეს შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტორებისაგან მოელიან აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვას არა მხოლოდ კონკრეტული პროცესების ან ქვედანაყოფის შემონმების შედეგებზე დაყრდნობით, არამედ შეიძლება დადგეს მთლიანი სისტემის ან ერთგვაროვანი თემის, სფეროს თაობაზე მოსაზრების გამოხატვის საჭიროებაც. ასეთ შემთხვევებში, როგორც წესი. საუბრობენ შესაბამისად, ა) მიკრო და ბ) მაკრო დონის რწმუნების გამოხატვაზე.

ა) მიკრო დონის რწმუნება ეფუძნება ერთი კონკრეტული ინდივიდუალური მარწმუნებელი მომსახურების შედეგებს და, ჩვეულებრივ, ეხება ორგანიზაციის ერთ კონკრეტულ პროცესს ან ორგანიზაციული ერთეულის საქმიანობას. როგორც შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ ჩატარებულმა კვლევებმა აჩვენა, შიდა აუდიტების სუბიექტების საქმიანობის წლიურ გეგმებში სწორედ მსგავსი შემონმებები სჭარბობენ, რადგან მათი დაგეგმვა და განხორციელება განსაკუთრებულ სირთულეს არ წარმოადგენს. მიკრო დონის რწმუნება შეიძლება გამოიხატოს შემდეგი მარწმუნებელი მომსახურებების შემთხვევებში:

- საწვავის შესყიდვების ოპერაციების შესაბამისობის აუდიტი;
- შრომის ანაზღაურების ოპერაციების შესაბამისობის აუდიტი;
- ნაბარტვების გაცემის პროცესების შესაბამისობა დადგენილ რეგულაციებთან;

- კრედიტორული დავალიანების აღრიცხვის ოპერაციების შესაბამისობის აუდიტი;
- A ქვედანაყოფის მიერ პირადი მონაცემების დამუშავების ოპერაციების შესაბამისობის აუდიტი;
- X მხარჯავი დანესებულებისა და Y პროგრამის განმახორციელებელ (საბიუჯეტო) ორგანიზაციას შორის მომსახურების განვების პირობების შესახებ დადებული შეთანხმების პირობების შესაბამისობის აუდიტი.

ბ) მაკრო დონის ანუ განზოგადებული რწმუნების გამოხატვა მიზანშეწონილია ისეთ შემთხვევაში, როდესაც ორგანიზაციას გააჩნია რეგიონული განყოფილებების და წამომადგენლობების ფართე ქსელი და/ან არსებობს კონკრეტულ კომპლექსურ თემებზე განზოგადებული მოსაზრების გამოხატვის საჭიროება. მაგალითად, მაკრო (განზოგადებული) დონის რწმუნება შეიძლება გამოიხატოს შემდეგი მარწმუნებელი მომსახურების განვითარებით:

- ორგანიზაციის მასშტაბით არსებული რისკის მართვის სისტემის ადეკვატურობის შეფასება (სისტემური უდიტი);
- მთლიანად ორგანიზაციის მასშტაბით არსებული შესაბამისობის მართვის სისტემის ადეკვატურობის შეფასება (სისტემური აუდიტი);
- მთლიანად ორგანიზაციის მასშტაბით არსებული შესაბამისობის მართვის სისტემის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობა (შესაბამისობის აუდიტი);
- ორგანიზაციის მასშტაბით ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობის შეფასება (სისტემური აუდიტი);

- ორგანიზაციის მასშტაბით ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან (შესაბამისობის აუდიტი);
- მთლიანად ორგანიზაციაში ეთიკისა და ქცევის კოდექსის მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა (შესაბამისობის აუდიტი).

როგორც მაკრო (განზოგადებული) დონის რწმუნების განმარტებიდან ვხედავთ, იმისათვის, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტმა უზრუნველყოს მსგავსი სახის რწმუნების გამოხატვა, მან ადეკვატური და კომპლექსური ცვლილებები უნდა შეიტანოს მის მრავალწლიან, წლიურ და ოპერაციულ გეგმებშიც. აღნიშნულთან დაკავშირებით საჭიროა გათვალისწინებული იქნეს პროფესიული სტანდარტის 2450 – *განზოგადებული მოსაზრებები* – მოთხოვნები, რომლის შემუშავებაც სწორედ მსგავსი სახის მოსაზრებების მოთხოვნის ზდის კვალობაზე გადაწყდა. აღნიშნული სტანდარტის მიხედვით:

განზოგადებული მოსაზრების მომზადებისა და წარდგენის შემთხვევაში ის უნდა ითვალისწინებდეს ორგანიზაციის სტრატეგიებს, რისკებსა და მიზნებს, ასევე აღმასრულებელი მენეჯმენტის, მმართველობითი და ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოსა და სხვა დაინტერესებული მხარეების მოლოდინებს. განზოგადებული შეფასებები გამყარებული უნდა იქნეს საკმარისი, სანდო, შესაბამისი და სასარგებლო ინფორმაციით.

მაკრო (განზოგადებული) რწმუნების შემცველი აუდიტორული მოსაზრებების მომზადების სირთულე, უპირველეს ყოვლისა, მდგომარეობს მისი გამოხატვისათვის საჭირო სამუშაოების სირთულეში. მა-

გალითად, იმისათვის, რომ მომზადდეს შიდა აუდიტის სუბიექტის ყოველწლიური განზოგადებული მოსაზრება ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შესახებ ადეკვატურობის თაობაზე 70 რეგონული წარმომადგენლისაგან შემდგარი საბიუჯეტო დაწესებულებაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობამ უნდა უზრუნველყოს ყოველწლიური მარწმუნებელი მომსახურების გეგმაში რეგონული წარმომადგენლობების სისტემატიზებული და სტატისტიკურად ვალიდური დაფარვა (შერჩევა), რათა კონკრეტული პერიოდის ბოლოსათვის შესაძლებელი იყოს შერჩეული ობიექტების შემოწმების შედეგების მიღება, ანალიზი და განზოგადებული მოსაზრების მომზადება. აღნიშნული საკმაოდ დიდი გამოწვევაა არა მარტო მეთოდოლოგიური, არამედ რესურსების გადანაწილების თვალსაზრისითაც.

- **რწმუნების შემცველი მოსაზრების ფორმულირების სახეები.** ყველაზე მნიშვნელოვან შეტყობინებას, რომელსაც აუდიტორი მარწმუნებელი მომსახურების შედეგების თაობაზე დაინტერესებულ მხარეებს უგზავნის, ასახული უნდა იყოს გარკვეული სახის რწმუნების (იგივე გარანტიის) შემცველ მოსაზრებაში. მასში მაქსიმალურად ლაკონურად უნდა იყოს ფორმულირებული, თუ რაზე იყვნენ პასუხისმგებელნი აუდიტორები და რამდენად საკმარის, შესაფერის და სანდო მტკიცებულებებზე დააფუძნეს თავიანთი მოსაზრება. შიდა აუდიტის პრაქტიკაში არსებობს რწმუნების შემცველი აუდიტორული მოსაზრების ფორმულირების ორგვარი სახე. ესენია: რწმუნების გამომხატვა პოზიტიური და ნეგატიური ფორმით.

ა) *რწმუნების გამომხატვის პოზიტიური ფორმა.*  
დაინტერესებული მხარეებისათვის ყველაზე ღირე-



ბულია შიდა აუდიტორების მიერ წერილობითი და მტკიცების სახით ფორმულირებული მოსაზრება. ჩვეულებრივ, მსგავსი ფორმით გამოხატული გარანტიის მომზადებისას, აუდიტორები იღებენ უშუალო პასუხისმგებლობას აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში მაღალი დონის რწმუნების გაცემაზე და ამისათვის საკმარისი, შესაფერისი და სანდო მტკიცებულებების მოპოვებაზე. მსგავსი სახის პოზიტიური ფორმით გამოხატული გარანტია ყველაზე მაღალი დონის რწმუნებაა იმ რწმუნებებს შორის, რაც კი შიდა აუდიტის სუბიექტმა შეიძლება გასცეს, რადგან, როგორც აღვნიშნეთ, შიდა აუდიტორები სრულ და უშუალო პასუხისმგებლობას იღებენ არა მარტო საკმარისი, შესაფერისი და სანდო მტკიცებულებების მოპოვებაზე, არამედ სათანადო აუდიტორული პროცედურების შერჩევაზე და სწორად გამოყენებაზე. უფრო კონკრეტულად ამ თემაზე საუბარია სახელმძღვანელოს 4.3. ქვეთავში.

პრაქტიკაში პოზიტიური სახის რწმუნებები ძირითადად იგეგმება და გაცემა ისეთი სახის აუდიტის ობიექტების მიმართ, რომლებსაც შიდა აუდიტორები და მარწმუნებელი მომსახურების მიმღებები მიიჩნევენ სტრატეგიულად მნიშვნელოვან ან გადაწყვეტილებაზე მოქმედ კრიტიკულად მნიშვნელოვან ანუ მაღალრისკიან არეებად, პროცესებად და თემებად. შესაბამისობის რისკებთან მიმართებაში ასეთი აუდიტის ობიექტების მაგალითებია: კანონმდებლობით მოთხოვნილი ფინანსური ან არაფინანსური ინფორმაციის მომზადება და გამოქვეყნება (ინფორმაციის ფალსიფიკაციის რისკი); ნებართვების გაცემის პროცესების შესაბამისობა მოქმედ რეგლამენტთან (თაღლითობის ან კორუფციის მა-

ლალი რისკი); მომსახურების გარე მომწოდებელთან გაფორმებულ ხელშეკრულებაში ასახული სერვისის მონოდებზე შეთანხმების პირობების აუდიტი (მაღალი სტრატეგიული და ფინანსური რისკები);

- ბ) *რწმუნების გამოხატვის ნეგატიური ფორმა.* სამწუხაროდ, განსაზღვრება „ნეგატიური“ ხშირად არასწორად ასოცირდება მარწმუნებელი მომსახურების „ცუდ“ შედეგებთან. სინამდვილეში, რწმუნების გამოხატვის ნეგატიური ფორმა შიდა აუდიტორთა მოსაზრების ფორმულირებისას სპეციალური სიტყვათნყოების გამოყენებას გულისხმობს, რომლის ტიპური ვარიანტი შემდეგნაირად გამოიყურება:

შიდა აუდიტორთა ჯგუფმა შეამოწმა აუდიტის ობიექტის მესაკუთრის (მენეჯმენტის) მიერ A თემაზე მომზადებულ კვარტალურ ანგარიშში ასახული ინფორმაციის შესაბამისობა Y მემორანდუმით დადგენილ მეთოდოლოგიის მოთხოვნებთან *და არაფერს არ მიუპყრია შიდა აუდიტორთა ყურადღება, რაც ეჭვქვეშ დააყენებდა მენეჯმენტის დეკლარირებულ მტკიცებებს* მის მიერ მომზადებული ინფორმაციის შესაბამისობის თაობაზე.

ამდენად, ნეგატიური ფორმით რწმუნების გამოხატვისას გამოყენებულ ფორმულირებაში შიდა აუდიტორების პასუხისმგებლობა საკმარისი, სანდო და შესაფერისი მტკიცებულებების მიღებაზე უშუალოდ არ იკვეთება. გარდა ამისა, გამოყენებულ ფრაზაში შიდა აუდიტორებს აცილებული აქვს ძირითადი მტკიცების ტვირთი, რაც ჩვეულებრივ რჩება იმის პასუხისმგებლობად, ვინც სააგარიშგებო ინფორმაცია მოამზადა. ამიტომ რწმუნების პოზიტიური ფორმით გამოხატვასთან შედარებით, ის წარმოადგენს შეზღუდულ რწმუნებას (გარანტიას). ამ

თვისების გამო, პრაქტიკაში მსგავსი სახის რწმუნება სწორედ შეზღუდული რწმუნების სახითაც მოიხსენიება. მისი გამოყენება ძირითადად ისეთი მარწმუნებელი მომსახურებების განვეისას არის მიზანშეწონილი, რომელშიც გარკვეულ შეფასების ობიექტთან მიმართებაში ძირითადი მტკიცების ტვირთი აუდიტის ობიექტის მესაკუთრის ან მესამე მხარეზეა გადასული და სრულფასოვანი შიდააუდიტორული მომსახურების დაგეგმვა და განხორციელება არც შიდა აუდიტორის და არც დაინტერესებული მხარის მიერ მიზანშეწონილად არ მიიჩნევა. ნეგატიური ფორმით რწმუნების გამოხატვა შეიძლება გამოყენებული იქნეს შესაბამისობასთან დაკავშირებული შემდეგი მარწმუნებელი მომსახურების განვეისას:

- ორგანიზაციის გარე მხარესთან შეთანხმებით, შიდა აუდიტის სუბიექტი ახდენს ამ გარე მხარესთან მისაწოდებელი ინფორმაციის შესაბამისობის შემოწმებას (დამოწმებას) შეთანხმებული მემორანდუმის მუხლებთან;
  - მხარჯავი დანებსებულების შიდა აუდიტის სუბიექტი ახორციელებს ამავე სამინისტროს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მდგომარეობის შესახებ მენეჯმენტის მიერ მომზადებული და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსათვის წარსადგენი ინფორმაციის აუდიტს (დამოწმებას);
  - შიდა აუდიტის სუბიექტი ახორციელებს სხვადასხვა შიდა და გარე მარწმუნებელი მხარის მიერ მომზადებული ინფორმაციის შემოწმებას (დამოწმებას).
- **მარწმუნებელი მომსახურების დაგეგმვისა და შედეგების ანგარიშგებისათვის გამოყენებული შეფასების კრი-**

**ტერიუმები.** აუდიტორული მომსახურების შედეგების თაობაზე ინფორმაციის წარდგენისას ერთ-ერთ მნიშვნელოვან როლს თამაშობს ორგანიზაციისათვის და აუდიტის ობიექტების მესაკუთრისათვის ადეკვატური შეფასების კრიტერიუმების შემუშავება. ამ კრიტერიუმებთან მიმართებაში უნდა მოხდეს აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბება, შესაბამისი ინფორმაციის მოძიება და მოპოვებული მტკიცებულებების ობიექტური შეფასება. ამ კრიტერიუმების არარსებობის შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა სასურველია, უარი თქვას აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვაზე, რადგან წინააღმდეგ შემთხვევაში რწმუნების გაგება ან ძალიან გართულდება ან ის არაობიექტურად იქნება აღქმული.

კრიტერიუმები უნდა იყოს შესაფერისი, სანდო, ობიექტური, აღქმადი, მისაღები და შესადაარი. პროფესიული სტანდარტი 2210 A3 – *აუდიტორული მომსახურების მიზნები*, განმარტავს, რომ:

მმართველობის და ზედამხედველობის სისტემის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების შესაფასებლად საჭიროა ადეკვატური კრიტერიუმების გამოყენება. შიდა აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ, აქვს თუ არა მენეჯმენტს, აღმასრულებელ ხელმძღვანელობას და/ან ზედამხედველობის უმაღლეს ორგანოს დადგენილი ადეკვატური კრიტერიუმები მიზნების მიღწევის შესაფასებლად. თუ კრიტერიუმები ადეკვატურია, შიდა აუდიტორებმა შეფასებისას ისინი უნდა გამოიყენონ. არაადეკვატური კრიტერიუმების არსებობის შემთხვევაში შიდა აუდიტორებმა ოპერაციულ მენეჯმენტთან, აღმასრულებელ ხელმძღვანელობასა და/ან ზედამხედველობის უმაღლეს ორგანოსთან თანამშრომლობით უნდა შეიმუშაოს შეფასების ადეკვატური კრიტერიუმები.

კრიტერიუმები შეიძლება იყოს შემდეგი სახის:

- შიდაორგანიზაციული (მაგალითად, ორგანიზაციის შიდა პოლიტიკები და პროცედურები);
- გარე (მაგალითად, კანონები და სახელმწიფო ორგანოების ნორმატიული აქტები);
- საუკეთესო პრაქტიკა (მაგალითად, დარგობრივი ან პროფესიული გაერთიანებების რეკომენდაციები).

როდესაც შეფასების კრიტერიუმების შემუშავება საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტების, შიდა რეგულაციების და შეთანხმებების საფუძველზე ხდება, შეფასების კრიტერიუმების შემუშავება ნაკლებ სირთულეებთანაა დაკავშირებული, რადგან, როგორც წესი, საკანონმდებლო და მარეგლამენტირებელი ბაზა, როგორც აუდიტორების, ისე მენეჯმენტისათვის განსხვავებული ინტერპრეტაციის მინიმალურ საშუალებას იძლევა.

გაცილებით რთულია ისეთი შეფასების კრიტერიუმების განსაზღვრა, რომლებიც ეფუძნება აღიარებულ საერთაშორისო პრაქტიკას ან საჯარო მმართველობის რომელიმე აღიარებულ კონცეპტუალურ მოდელსა თუ კოდექსს, რადგან არ არის გამორიცხული, რომ აქ შიდა აუდიტორებს დასჭირდეთ, პროფესიული განსჯის საფუძველზე თვითონ შეიმუშაონ და მენეჯმენტთან შეთანხმონ შეფასების ადეკვატური კრიტერიუმები. შიდა აუდიტორებმა უნდა დაადგინონ, რა კონკრეტულ მოთხოვნებს გულისხმობს ესა თუ ის პრინციპი და რა შემთხვევაში ჩაითვლება შეფასების კრიტერიუმის მოთხოვნები სრულად (ან ნაწილობრივად) დაკმაყოფილებულად. მენეჯმენტთან ასევე შეიძლება შეთანხმდეს, თუ რას სახის და რაოდენობის შემთხვევები ჩაითვალოს არსებით შეუსაბამობად და

რომლები – არაარსებითად. ასეთი შეთანხმების გარეშე შიდა აუდიტორები მოკლებულნი იქნებიან შესაძლებლობას, გამოხატონ ობიექტური და სანდო მოსაზრება იმის თაობაზე, აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში გამოვლინდა თუ არა არსებითი ან არაარსებითი შეუსაბამობები. შესაბამისობის აუდიტისას არსებითობის კონცეფციას ჩვენ უფრო ახლოს შევვხებით მე-4 თავში.

## 2.2. შესაბამისობის აუდიტის სამყარო და წლიური გეგმის შემუშავება

შიდა აუდიტის მიერ ორგანიზაციაში დამატებითი სარგებლის შექმნა პირდაპირ კავშირშია შიდა აუდიტის ხელმძღვანელობის უნარზე და შესაძლებლობაზე, დროულად და სწორად გამოავლინოს და რეაგირება მოახდინოს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვის და ზედამხედველობის უმაღლესი რგოლისათვის მნიშვნელოვან თემებსა და რისკებზე, რომელზეც გასწევს მარწმუნებელ და საკონსულტაციო შიდააუდიტორულ მომსახურებებს. შიდა აუდიტის ტრადიციული როლის გათვალისწინებით ეს ნიშნავს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვის მართვისა და ზედამხედველობის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების ეფექტიანობის გაზრდის მიზნით ობიექტური მოსაზრებების მიწოდებას და დროული და სწორი რეკომენდაციების პროაქტიულ შეთავაზებას.

ქვემოთ შევვხებით აუდიტის მთლიან სამყაროში შესაბამისობასთან დაკავშირებული თემებისა და რისკების დაფარვისა და ამ უკანასკნელებიდან ყველაზე მაღალპრიორიტეტული და მაღალრისკიანი თემების (ობიექტების) წლიურ და ოპერატიულ გეგმებში გადატანის მიდგომებს. როგორც ცნობილია, ამისათვის მნიშვნელოვანია, შიდა აუდიტის სუბიექტს გააჩნდეს გარკვეული სისტემატიზებული და სათანადოდ ორგანიზებული

მიდგომები. კერძოდ, როგორც პროფესიული სტანდარტი 2010 – *დაგეგმვა* – განმარტავს:

შიდა აუდიტის ხელმძღვანელმა უნდა შეიმუშაოს რისკზე ორიენტირებული გეგმა, რომელიც განსაზღვრავს შიდა აუდიტის საქმიანობის პრიორიტეტებს ორგანიზაციის მიზნების შესაბამისად.

**2010.A1** – შიდა აუდიტის საქმიანობის გეგმა უნდა ეფუძნებოდეს სულ მცირე წელიწადში ერთხელ განხორციელებული რისკების ფორმალიზებული და დოკუმენტირებული შეფასების შედეგებს. ამ პროცესში გათვალისწინებული უნდა იქნეს აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის და ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოს მოსაზრებები.

საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის პრაქტიკაში ეს ნიშნავს, რომ იმ შემთხვევაში, თუკი მენეჯმენტს არ გააჩნია საიმედო სისტემატიზებული მიდგომები, პროცესები და ინფორმაცია ორგანიზაციის რისკების (მათ შორის შესაბამისობის) მართვის თაობაზე, შიდა აუდიტის სუბიექტმა თავისი რესურსებით უნდა უზრუნველყოს საკუთარი ალტერნატიული ინფორმაციული ბაზის ფორმირება ორგანიზაციულ (ანუ მაკრო) დონეზე რისკების სისტემატიზებული შეფასების გზით.

ორგანიზაციაში შესაბამისობის რისკებისა და თემების გამოვლენის ერთ-ერთ პრაქტიკულ მიდგომად შეიძლება მივიჩნიოთ შიდა აუდიტორის საგანგებო კომუნიკაცია (წერილობითი ან ზეპირი სახით) ორგანიზაციის სტრუქტურული ქვედანაყოფებისა და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან, რითაც შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი ადრესატებს მიაწვდის ინფორმაციას მის მიერ დაგეგმილი ინიციატივისა და სერვისების შესახებ. კომუნიკაცია მინიმუმ უნდა მოიცავდეს შემდეგ ნაბიჯებს:

## ნაბიჯი 1. ინიციატივის მიზნის გაცნობა

როგორც წესი, აღნიშნული ინიციატივის მიაზანია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტმა გადახედოს არსებული აუდიტირებადი ობიექტის ნუსხას (აუდიტის სამყაროს) და საჭიროებისამებრ განახლოს იგი ახალი პრიორიტეტული და რისკიანი თემებით. განახლების საჭიროება გამომდინარეობს იმ უბრალო თეზისიდან, რომ რისკი არასტატიკური ცნებაა და მიუხედავად იმისა, რომ საჯარო სექტორის ორგანიზაციების შიდა გარემო მეტნაკლებად სტაბილურობით გამოირჩევა, იგივეს ვერ ვიტყვით ორგანიზაციის გარე კონტექსტზე (მაგალითად, საერთაშორისო ან რეგიონული თანამშრომლობის ახალი მიმართულებები, საკანონდებლო ცვლილებები, ახალ სერვისებზე მოთხოვნის ზრდა და ა.შ.). ამდენად, კომუნიკაციის მიზანი იქნება აუდიტის სამყაროში შესაბამისობასთან დაკავშირებული ახალი მაღალ-რისკიანი თემების გამოვლენა და შეფასება.

## ნაბიჯი 2. შესაბამისობის მართვის კონტექსტში კითხვების მომზადება და დაგზავნა

შემდეგი ნაბიჯი უნდა იყოს ადრესატებისათვის კონკრეტული კითხვარის მომზადება და გაგზავნა. კორესპონდენცია უნდა ემსახუროდეს თითოეული ორგანიზაციული ქვედანაყოფის (მათ შორის როგორც მაპროფილებელი, ისე მხარდამჭერი ერთეულების) მენეჯმენტის მიერ მათი საქმიანობის მარეგულირებელი, საკანონდებლო, კანონქვემდებარე და სხვა დოკუმენტების ნუსხის გამოვლენას, რომელთან გაუთვალისწინებლობაც გამოიწვევს მნიშვნელოვანი დანაკარგების წარმოქმნას, ადამიანის ჯანმრთელობის, ფინანსური დანაკარგის, ოპერაციების შეფერხების, საქმიანი რეპუტაციის ან სხვა მიმართულებით. მარეგულირებელ ბაზაში ასევე შეიძლება განვიხილოთ დარგობრივი ან პროფესიული სტანდარტები, რომელთან შეუ-



საბამობამაც შეიძლება გამოიწვიოს განუვლი სერვისების ხარისხის გაუარესება.

შეუსაბამობასთან დაკავშირებული რისკები და საფრთხეები, ცხადია, გააჩნია შიდა აუდიტის სუბიექტებსაც. შეუსაბამობის რისკები წარმოიქმნება მარეგლამენტირებელ ბაზასთან შეუსაბამობით. ამ ბაზას მიეკუთვნება: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლები, კანონი პერსონალური მონაცემების დაცვის შესახებ, შიდა აუდიტის დებულება და ა.შ. ამ მარეგლამენტირებელ დოკუმენტებთან არსებითმა შეუსაბამობამ შეიძლება გამოიწვიოს არასწორი აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა, საყვედურები აუდიტის ობიექტის მხრიდან ან რეპუტაციული დანაკარგი შიდა აუდიტის ფუნქციასთან მიმართებაში.

### **ნაბიჯი 3. რისკის ფორმულირება (სახელდება) და რისკის შეფასების საერთო მეთოდოლოგიის შემუშავება და ადრესატებისათვის მიწოდება.**

ადრესატებთან კომუნიკაცია ასევე უნდა მოიცავდეს კონკრეტული რისკების ფორმულირების (სახელდება) ზოგადმეთოდოლოგიურ მითითებებს, რათა შესაძლებელი იყოს მათი საიმედოდ იდენტიფიცირება, ფორმულირება და გამიჯვნა ორგანიზაციის სხვა მსგავსი რისკებისაგან. მიუხედავად იმისა, რომ ცალკეული კატეგორიის რისკების გამოვლენის მეთოდებს თავისი სპეციფიკა აქვს, შესაბამისობის რისკების გამოვლენა და ფორმულირება შესაძლებელია საერთო მეთოდების მიხედვით. კერძოდ, რისკის გამოვლენისას და ფორმულირებისას ნათლად უნდა ჩანდეს, თუ რომელ სარისკო მოვლენას (შემთხვევას) უკავშირდება ის, რა არის მისი მიზეზი და რა მოსალოდნელი პოტენციური ნეგატიური ეფექტი ან ზეგავლენა შეიძლება გააჩნდეს მას. ქვემოთ მოყვანილია შესაბამისობის რისკების ფორმულირების ნიმუშები (იხ. მაგალითი 1).

შიდა აუდიტის სუბიექტებისათვის რეკომენდებულია, რომ რისკის ცნების ქვეშ არ აღიქვან მხოლოდ ისეთი სარისკო მოვლენები, რომლებიც საქმიანობის ან პროცესების მიზნებზე მხოლოდ ნეგატიურ ზემოქმედებას ახდენენ და ამდენად, ამცირებენ ამ მიზნების მიღწევის ალბათობას. გაცილებით სასარგებლო სურათს იძლევა ისეთი მოვლენებისა და სცენარების გამოვლენა და ფორმულირება, რომლებმაც შეიძლება პოზიტიური ზეგავლენა იქონიონ ორგანიზაციის საქმიანობაზე ანუ გაზარდონ მისი მიზნების მიღწევის შესაძლებლობა (ალბათობა). რისკის მართვის თანამედროვე მოდელებში ასეთ პოზიტიურ სარისკო მოვლენებს მოიხსენიებენ, როგორც *შანსებს*. შესაბამისად, რისკის მართვის ფარგლებში ორგანიზაციის მენეჯმენტმა უნდა იზრუნოს იმისათვის, რომ შესაბამისი კონტროლის პროცედურების გამოყენებით გაზარდონ მსგავსი პოზიტიური სარისკო მოვლენის – შანსების – მოხდენის ალბათობა და მათი მატერიალიზაციით მოსალოდნელი პოზიტიური ეფექტი.

შანსების გამოყენებად შეიძლება განხილულ იქნეს ისეთი შემთხვევა, როდესაც შესაბამის საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებთან ერთად ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა მიზანშეწონილად თვლის არასავალდებულო ან სარეკომენდაციო შინაარსის დამატებით სტანდარტებთან და/ან საუკეთესო პრაქტიკასთან შესაბამისობის მიღწევასაც, რაც მათი აზრით, ორგანიზაციას დაეხმარება საქმიანობის ძირითადი პროცესების გაუმჯობესებაში. გარდა ამისა, მსგავსი ნაბიჯი შეიძლება გამოყენებული იქნეს შესაბამის ფოკუს-ჯგუფებთან და ფართე საზოგადოებასთან ურთიერთობებისას, რათა გაიზარდოს ორგანიზაციისა და მისი სერვისების მიმართ ნდობა. მაგალითად, ხარისხის მართვის, როგორც მენეჯმენტის სისტემის ნებაყოფლობითმა დანერგვამ და სერტიფიკაციამ, შესაძლებელია მნიშვნელოვნად გაზარდოს ორგანიზაციის შანსი მისი საქმიანობის მიზნების მიღწევის კუთხით.

**მაგალითი 1.** შესაბამისობის რისკის ფორმულირების (სახელდების) ნიმუშები

**საქმიანობის მიზანი** – საბიუჯეტო ორგანიზაციამ (ბიუჯეტის განმახორციელებელი) უნდა უზრუნველყოს A პროგრამისათვის გამოყოფილი მიზნობრივი გრანტების გაცემა 01.01.17-დან 31.12.17 დროის პერიოდში, მხოლოდ *a* და *b* კრიტერიუმების მქონე ორგანიზაციებზე.

<p>საბიუჯეტო ორგანიზაციამ ვერ უზრუნველყო A პროგრამისათვის გამოყოფილი მიზნობრივი გრანტების გაცემა 01.01.17-დან 31.12.17 პერიოდში <i>a</i> და <i>b</i> კრიტერიუმების მქონე ორგანიზაციებზე.</p>	<p>რისკი არასწორადაა ფორმულირებული, რადგან მოყვანილია მხოლოდ მიზნის რევერსული ვერსია. სარისკო მოვლენა ძალზე ზოგადია ან არ ჩანს.</p>
<p>საბიუჯეტო ორგანიზაციამ ვერ აიყვანა საჭირო კვალიფიკაციის მქონე ორი ექსპერტი.</p>	<p>რისკი არასრულყოფილადაა ფორმულირებული, რადგან ჩანს მხოლოდ მოვლენა და არ ჩანს ეფექტი.</p>
<p>საბიუჯეტო ორგანიზაციამ ვერ უზრუნველყო A პროგრამისათვის გამოყოფილი მიზნობრივი გრანტების სწორად გაცემა, რისთვისაც მას დაეკისრა კონკრეტული სანქცია: არასწორად გაცემული თანხების ამოღება და უკან დაბრუნება.</p>	<p>რისკი არასრულყოფილადაა ფორმულირებული, რადგან აღწერილია მხოლოდ რისკის ზეგავლენა (ეფექტი) და არაა მითითებული კონკრეტული მიზეზი.</p>
<p>კანდიდატი ორგანიზაციების არასწორი შერჩევის პროცედურის გამო ვერ მოხერხდა <i>a</i> და <i>b</i> კრიტერიუმების სწორად დაკმაყოფილება, რის გამოც ვერ სრულდება A პროგრამის მიზანი.</p>	<p>რისკი ფორულირებულია სწორად, მისი კონტროლი შესაძლებელია შერჩევის პროცესის ისე დაგეგმვით და აღსრულებით, რომ დაცული იქნეს <i>a</i> და <i>b</i> კრიტერიუმების მოთხოვნები.</p>
<p>საბიუჯეტო ორგანიზაცია ვალუტის გაცვლითი კურსის ცვლილების გამო ვერ ახერხებს გრანტის მიმღებთან გარკვეული საკონტრაქტო პირობების შესრულებას, რის გამოც საფრთხე ექმნება პროგრამის მიზნების შესრულებას.</p>	<p>რისკი ფორმულირებულია სწორად. ამ რისკის კონტროლი რთულია, რის გამოც აუცილებელია მხარჯავ დანესებულებასა და საბიუჯეტო ორგანიზაციის შორის არსებობდეს ოპერაციების დაფინანსების სარეზერვო გეგმა (მაგალითად, სესხის აღება).</p>

მას შემდეგ, რაც ორგანიზაციული ერთეულების მიერ შიდა აუდიტის სუბიექტების მეთოდოლოგიური მხარდაჭერით მოხდება რისკების გამოვლენა და არტიკულირება, საჭიროა, ერთიანი მეთოდოლოგიური მიდგომების გამოყენებით შეაფასონ მათი რეიტინგული ქულები. ჩვეულებრივ, რისკის რეიტინგული ქულებით შეფასება ხდება სარისკო მოვლენის ალბათობისა და მისი მატერიალიზაციით მოსალოდნელი შედეგის (ზეგავლენის) რეიტინგული ქულების გადამრავლებით. ამისათვის კი, როგორც წესი, მათ უნდა გააჩნდეთ შესაბამისი სახელმძღვანელო მითითებები. ეს მითითებები სასურველია შეთანხმდეს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან, რადგან ის მოიცავს ისეთ ელემენტებს, რომელიც უშუალო კავშირშია ორგანიზაციის სტრატეგიასთან, რისკზე რეაგირების მიდგომებთან (იხ. ქვეთავი 1.2) და რისკის აღების შესაძლებლობასთან ანუ რისკის მადასთან, რაც ორგანიზაციის უმაღლესი ხელმძღვანელობის პირდაპირი კომპეტენციაა.

ქვემოთ ცხრილის სახით (იხ. ცხრილი 2 და ცხრილი 3) მოყვანილია შესაბამისობის რისკის ალბათობისა და ზეგავლენის შესაფასების ოთხსაფეხურიანი რეიტინგული შეფასების ტიპური ნიმუში.

<b>ცხრილი 2.</b> შესაბამისობის რისკის ზეგავლენის რეიტინგული შეფასების ნიმუში		
<b>ზეგავლენა</b>	<b>განმარტება</b> (კონკრეტულ საკანონმდებლო და მარეგლამენტირებელ ბაზასთან შეუსაბამობით მოსალოდნელი ეფექტი)	<b>ქულა</b>
<b>უმნიშვნელო ეფექტი</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>უმნიშვნელო (1000 ლარამდე) ფინანსური ჯარიმა (სანქცია);</li> <li>უმნიშვნელო ზეგავლენა თანამშრომელთა შრომით კლიმატზე;</li> <li>ადამიანის ჯანმრთელობა და უსაფრთხოება არ უარესდება;</li> </ul>	1

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ნეგატიური რეგიონული პრესა, რეპუტაციული დანაკარგი არ შეინიშნება.</li> </ul>	
<b>საშუალო</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 10,000 ლარამდე ფინანსური ჯარიმა (სანქცია) და/ან რეკომენდაცია მარეგულირებელი ორგანოდან;</li> <li>• უმნიშვნელო ზეგავლენა თანამშრომელთა შრომით კლიმატზე და ქცევაზე;</li> <li>• ადამიანის ჯანმრთელობას და უსაფრთხოებას უმნიშვნელო საფრთხე შეექმნა;</li> <li>• ნეგატიური ცენტრალური პრესა საშუალო დონის თანამდებობის პირებსა და თანამშრომლებზე.</li> </ul>	2
<b>არსებითი</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 30,000 ლარამდე ფინანსური ზარალი და/ან შენიშვნა მარეგულირებელი ორგანოდან;</li> <li>• მნიშვნელოვანი ზეგავლენა თანამშრომელთა შრომით კლიმატზე და ქცევაზე;</li> <li>• ადამიანის ჯანმრთელობა და უსაფრთხოება გაუარესდა ან მნიშვნელოვანი საფრთხის ქვეშ დადგა;</li> <li>• ნეგატიური ცენტრალური პრესა მაღალი თანამდებობის პირებზე.</li> </ul>	3
<b>კრიტიკული</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 30,000 -ზე მეტი ფინანსური ზარალი (სანქცია) და/ან მკაცრი ქმედება მარეგულირებელი ორგანოდან;</li> <li>• ადამიანის ჯანმრთელობასა და უსაფრთხოებასთან დაკავშირებული მნიშვნელოვანი ინციდენტი;</li> <li>• თანამშრომელთა შრომითი კლიმატი და ქცევა მნიშვნელოვნად გაუარესდა;</li> <li>• სამართალდამცავი ორგანოების მიერ გამოძიების დაწყება ორგანიზაციის ხელმძღვანელი პირების წინააღმდეგ.</li> </ul>	4

შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს, რომ რისკის ხარისხობრივი შეფასების მითითებული მოდელი, ისევე როგორც მთლიანად რისკის მართვის ყველა არსებული მოდელი, არაზუსტი მეცნიერებაა და მასში მეტ-ნაკლები დოზით მაინც დომინირებს სუბიექტური ფაქტორები. ამის გამო რისკის შეფასებისას რეკომენდებულია ცალკეული

საჯარო დაწესებულების საქმიანობის როგორც გარე, ისე შიდა-ორგანიზაციული კონტექსტის გათვალისწინება.

<b>ცხრილი 3.</b> შესაბამისობის რისკის აღბათობის რეიტინგული შეფასების ნიმუში		
<b>აღბათობა</b>	<b>განმარტება</b> (მახასიათებლები შეიძლება გაანალიზებულ იქნეს როგორც ცალ-ცალკე, ისე კუმულაციურად)	<b>ქულა</b>
<b>ანომალური/ნაკლებად სავარაუდო</b>	ანომალურია და ნაკლებად პროგნოზირებადი, თუმცა მისი სრულად გამოვლინება არ შეიძლება. შეიძლება მოხდეს 3-5 წელიწადში ერთხელ.	1
<b>შემთხვევითი</b>	თავისი შინაარსით იშვიათია და არსებული სტატისტიკით შეიძლება მოხდეს ერთ ან ორ წელიწადში ერთხელ.	2
<b>სავარაუდო</b>	თავისი შინაარსით ცნობადია, სტატისტიკა ამას ადასტურებს. შეიძლება ადგილი ჰქონდეს ორჯერ და მეტად ერთ წელიწადში.	3
<b>სრულებით შესაძლო</b>	გარკვეული წინაპირობების არსებობის შემთხვევაში მისი მოხდენა სრულებით რეალურია. სტატისტიკურად ხშირად განმეორებადია.	4

რისკების არტიკულირებასთან ერთად სასურველია, ორგანიზაციის მენეჯმენტს მოეთხოვოს ინფორმაციის წარმოდგენა იმ უკვე არსებული ღონისძიებების თაობაზე, რომლებიც ამცირებენ მათ მიერ გამოვლენილი რისკების მატერიალიზების აღბათობას ან ეფექტს. მსგავსი ინფორმაციის მიზანია, შიდა აუდიტორებმა განსაზღვრონ, თუ რამდენად მაღალია კონკრეტულ პროცესებთან დაკავშირებული მთლიანი ანუ იგივე თანამდევი რისკები და რამდენად ეფექტიანია გამოყენებული კონტროლის ღონისძიებები. რაც უფრო მაღალეფექტიანია კონტროლის ღონისძიებები, მით უფრო დაბალია პროცესებში არსებული ნარჩენი რისკები. იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა კონტროლის პროცედურები არ არსებობს, ან არსებობს, თუმცა

არ ფუნქციონირებს, მაშინ ნარჩენი რისკი და მთლიანი რისკი ერთმანეთს უტოლდება. ეს კავშირი ასახულია (1) ტოლობაში.

$$\text{ნარჩენი რისკი} = (1 - \alpha) \text{ მთლიანი რისკი} \quad (1)$$

სადაც  $\alpha$  – შიდა კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობის მაჩვენებელია და  $0 < \alpha < 1$ .

შიდა კონტროლის ეფექტიანობაზე ზეგავლენას ახდენს ისეთი კრიტერიუმები, რომლებიც დაკავშირებულია როგორც თვით კონტროლის პროცედურების დიზაინის, ისე მათ ოპერაციულ ფუნქციონირებასთან. ასეთი ფაქტორებია:

- შიდა კონტროლის ფორმალიზაციის ხარისხი;
- შიდა კონტროლის დოკუმენტირების ხარისხი;
- შიდა კონტროლის ავტომატიზაციის ხარისხი;
- შიდა კონტროლის გადამონმებადობის ხარისხი;
- და სხვა ფაქტორები.

გარკვეული პრაქტიკული ინფორმაცია შიდა კონტროლის პროცედურების ეფექტიანობის შეფასების კრიტერიუმების თაობაზე მოცემულია ამ სახელმძღვანელო მითითებების მე-2 დანართში. უფრო სრულ ინფორმაციას კონტროლის ეფექტიანობის შეფასების თაობაზე შიდა აუდიტორები შეიძლება გაეცნონ შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის კვლევითი ფონდის მიერ 2014 გამოცემულ დოკუმენტში – შიდა კონტროლის სისტემების ანალიზი<sup>20</sup>. აღსანიშნავია, რომ პროცესში ჩაშენებული შიდა კონტროლების, როგორც ღონისძიებებისა და პროცედურების გამოვლენის და ანალიზის უნარი, შიდა აუდიტორებისათვის წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს პროფესიულ საკვალიფიკაციო მოთხოვნას. ეს დაადასტურა არაერთმა გლობალურმა კვლევამ და აისახა კიდევ პროფესიულ სტანდარტებში.

---

<sup>20</sup> – Dittmeier, C; Casati, P; *Evaluating Internal Control Systems; A Comprehensive Assessment Model for Enterprise Risk Management*, IIA Reaserch Foundation, 2014.

#### ნაბიჯი 4. შესაბამისობის რისკების თაობაზე ინფორმაციის მიღება და პრიორიტეტული თემების შერჩევა

რისკების შეფასების შემაჯამებელ ეტაპს წარმოადგენს ქვედანაყოფებიდან შესაბამისობის რისკების თაობაზე ინფორმაციის მიღება და ანალიზი. მისი მიზანი უნდა იყოს ყველაზე მაღალი გავლენის მქონე რისკების შერჩევა, ქვეკატეგორიებად დაყოფა და ამ უკანასკნელიდან ყველაზე პრიორიტეტული თემების დადგენა.

რისკების შეფასებისას მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული როგორც მთლიანი (ანუ თანამდევი) რისკები, ისე ნარჩენი რისკები შემდეგი წესის გათვალისწინებით: თუ შიდა აუდიტორებს არ გააჩნიათ სანდო ინფორმაცია შიდა კონტროლის ეფექტიანობის თაობაზე, მიზანშეწონილია, შესაბამისობის რისკების შესაფასებლად გამოყენებული იქნეს მთლიანი რისკის რეიტინგული ქულა. იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა აუდიტორებს გააჩნიათ სრული და სანდო ინფორმაცია შიდა კონტროლის ეფექტიანობის თაობაზე (მაგალითად, წინა შეფასების შედეგები ან სხვა სანდო ინფორმაცია), მაშინ პრიორიტეტული და რისკიანი თემების შესარჩევად მათ შეუძლიათ გამოიყენონ ნარჩენი რისკის სარეიტინგო ქულებიც.

იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისობის რისკები, სხვა კატეგორიის რისკების მსგავსად არასტატიკური სიდიდეებია, სასურველია შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობამ პერიოდულად განაახლოს მის ხელთ არსებული ინფორმაცია შესაბამისობის რისკების თაობაზე. ეს შეიძლება განხორციელდეს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისათვისა და ქვედანაყოფების მენეჯერებისათვის გამოკითხვის ახალი ციკლის ჩატარებით ან აუდიტის დეპარტამენტის ხელთ არსებული ინფორმაციის დამუშავების გზით.



პრიორიტეტული თემების შერჩევისას და მის წლიურ გეგმაში გადატანისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს სხვა ფაქტორებიც, რომელთაგან შეიძლება გამოვყოთ:

- ორგანიზაციის პრიორიტეტები, საშუალოვადიანი და წლიური სამოქმედო გეგმები;
- ორგანიზაციის უმაღლესი ხელმძღვანელობისა და ზედამხედველობის მაღალი რგოლების (თუკი ასეთი არსებობს) საჭიროებები და მოლოდინები;
- ორგანიზაციის შიგნით და ორგანიზაციის გარეთ არსებული მარწმუნებელი მომსახურების გამწვევი მხარეების წლიური გეგმები და მათი საქმიანობის შედეგების გამოყენების მიზანშეწონილობა;
- ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის ფინანსური ბიუჯეტის შესაძლებლობები;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის კომპეტენციისა და შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის შეზღუდვები;
- საკანონმდებლო მოთხოვნები;
- სხვა გარემოებები და ფაქტორები.

ზოგადად, შიდა აუდიტის წლიურ და მრავლწლიან გეგმაში შესაბამისობის თემებისა და რისკების ამორჩევა შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი ძირითადი ნყაროებიდან. ესენია:

- **საქართველოს საკანონმდებლო ბაზით ან სხვადასხვა მარეგლამენტირებული ბაზით დადგენილი მოთხოვნები.** თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, შესაბამისობის აუდიტის თემები, მათ შორის შემონმების სახე, პერიოდულობა, ინფორმაციის მომხმარებელი და სხვა ელემენტები, შეიძლება განსაზღვრული იყოს კანონმდებლობით, კანონქვემდებარე აქტით, ხელშეკრულებით ან სხვა შიდაორგანიზაციული დოკუმენტით. ამის მაგალითად გამოდგება მხარჯავი დაწესებულების ფინანსური მართვისა და კონტროლის კოორდინატორის მიერ ორგანი-

ზაციის ხელმძღვანელობისთვის მომზადებული წლიური ანგარიში, რომელსაც სასურველია ადასტურებდეს შიდა აუდიტის სუბიექტი. მსგავსი აუდიტირებადი თემების გამოვლენა და წლიურ გეგმებში ასახვა, როგორც წესი, რისკის შეფასების გარეშე ხდება;

- **ორგანიზაციის უმაღლესი ხელმძღვანელობის ან ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოს მოთხოვნები და საჭიროებები.** შესაბამისობის თემაზე აუდიტორული შემოწმების საჭიროება შეიძლება გამოვლინდეს საჯარო დაწესებულების აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის ან ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოების მხრიდან. ასეთ შემთხვევაში მიზანშეწონილია, ინფორმაციის მომხმარებლებთან ნათლად შეთანხმდეს აუდიტორული მომსახურების მიზანი, შემოწმების მასშტაბი, შეფასების კრიტერიუმები, შეუსაბამობების (დარღვევების) არსებობის დონე, ინფორმაციის მომხმარებელთა მოლოდინი და ანგარიშის მიმღებთა შესაძლო წრე. მაგალითად, დაწესებულების ხელმძღვანელმა შეიძლება მოითხოვოს კორუფციული რისკების მართვის ან ინტერესთა შეუთავსებლობასთან დაქვემდებარებული კონკრეტული ოპერაციების (მაგალითად, გარკვეულ პერიოდში გამარტივებული წესით განხორციელებული შესყიდვების დაგეგმვა, განხორციელება, მონიტორინგი და ანგარიშსწორება) შემოწმება საქართველოს შესაბამისი კანონმდებლობის მოთხოვნების დაცვის მდგომარეობის კუთხით;
- **შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ ჩატარებული რისკ-ფაქტორების შეფასების შედეგები (მისი ერთ-ერთი ვარიანტი ზემოთ აღვწერეთ).** რისკ-ფაქტორების საფუძველზე აუდიტის სამყაროდან პრიორიტეტული აუდიტის ობიექტების შერჩევის მეთოდები აღწერილია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ

2015 წელს გამოქვეყნებულ *შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიაში*. იმის გათვალისწინებით, რომ საქართველოს საჯარო სექტორში რისკის მართვის ფორმალიზებული პროცესები მხოლოდ ჩამოყალიბების სტადიაშია, როგორც წესი, საჯარო სექტორის აუდიტის ობიექტებისათვის რისკ-ფაქტორებით შერჩეული თემები და ობიექტები წარმოადგენენ შემონმების წლიური გეგმის აბსოლუტურ უმრავლესობას;

- **რისკების თაობაზე ორგანიზაციაში არსებული ან თვით შიდა აუდიტორების მიერ მომზადებული საინფორმაციო ბაზა.** იშვიათ გამონაკლისებში, საქართველოს ზოგიერთ საჯარო დაწესებულებაში, შეიძლება არსებობდეს ოპერაციული და არაფინანსური რისკების მართვის ცენტრალიზებული და განვითარებული პროცესები და მიდგომები, რომლის საფუძველზე შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ წლიური გეგმების შესამუშავებლად შეიძლება შეირჩეს მაღალრისკიანი თემები, პროცესები და კონტროლები. რისკიანი თემებისა და საკითხების გამოვლენა შეიძლება განხორციელდეს თვით შიდა აუდიტორების მიერ ე.წ. „რისკების ფოკუსირებული შეფასების“ გამოყენებით. კერძოდ, რისკიანი თემების გამოვლენა შეიძლება მოხდეს აქამდე ცნობილი პროცესების უფრო დეტალური განხილვით და უკვე ცნობილი თემის ან პროცესის კიდევ უფრო ჩაშლით, რაც სასურველია დოკუმენტირებული იყოს.

### 3. შესაბამისობის აუდიტი – ინდივიდუალური შემონმების დაგეგმვა

შესაბამისობის აუდიტის თემების წლიური შემონმების გეგმაში ასახვის შემდეგ, შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ უნდა განისაზღვროს ინდივიდუალური შემონმების დაგეგმვასთან, საველე სამუშაოების განხორციელებასთან, შემონმების შედეგების ანგარიშგებისა და განუულ რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის პროცედურები, რომლებიც რისკების მაკრო შეფასების მგავსად, ასევე უნდა დაეფუძნოს რისკზე ორიენტირებულ მიდგომებს.

რისკების მაკრო შეფასებისაგან განსხვავებით, ინდივიდუალური შემონმების დაგეგმვა ეფუძნება აუდიტს დაქვემდებარებული პროცესის, თემის, სისტემის ან ოპერაციებში არსებული რისკების ღრმა ფოკუსირებულ შეფასებას, ანუ როგორც მას ხშირად უწოდებენ, რისკების მიკრო შეფასებას. მის ხარისხზე მნიშვნელოვნადაა დამოკიდებული მთლიანი შემონმების შედეგიანობა და შიდა აუდიტის მიერ შექმნილი სარგებლიანობა.

რისკის მაკრო შეფასების შედეგები შიდა აუდიტს ეხმარება, მიიღოს პასუხი, თუ რატომ მოხდა ესა თუ ის თემა ან პროცესი აუდიტის წლიურ გეგმაში და რატომ იქნა მიჩნეული ეს თემა და ეს სფერო ორგანიზაციისათვის მნიშვნელოვანად. თუმცა მაკრო შეფასება ვერ იძლევა ამომწურავ პასუხს იმაზე, თუ რა კონკრეტული თემები და რისკები უნდა შეარჩიოს აუდიტორმა იმისათვის, რომ მათზე მტკიცებულებების მოპოვებით, ანალიზითა და დამოუკიდებელი მოსაზრების გამოხატვით დაინტერესებულმა მხარეებმა მიღონ მაქსიმალური სარგებელი. ეს სარგებელი შეიძლება გამოიხატოს შესამონმებელი პროცესის კიდევ უფრო გაუმჯობესების წინადადებების მომზადებაში, ახალი, მანამდე დაფარული რისკების ან „არაფრისმომცემი“ ან დუბლირებული კონტროლის პროცედურის გამოვლენაში, პრო-

ცესის სხვადასხვა ოპერაციული პარამეტრის სრულყოფაში, იქნება ეს პროცესის ხანგრძლივობა თუ ხარჯების შემცირება თუ სხვ.

შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ მაქსიმალური დამატებითი სარგებელი შეიქმნება მაშინ, როდესაც უზრუნველყოფილი იქნება საკუთრივ აუდიტორული შემონმების პროცესების მაღალეფექტიანობა და შემონმებაში ჩართული რესურსების პროდუქტიულობა. ამისათვის კი აუცილებელია, სათანადო სამუშაოებისა და პროცედურების საშუალებით განისაზღვროს კონკრეტული შემონმების ოპტიმალური მიზნები და შესასრულებელი სამუშაოების მასშტაბი, რომლის საფუძველზეც მომზადდება შემონმების გეგმა და პროგრამა.

იმის გათვალისწინებით, რომ შესაბამისობის თემების ინდივიდუალურ აუდიტორულ შემონმებას, ზოგადმეთოდური თვალსაზრისით, რაიმე არსებითი სპეციფიკა არ გააჩნია, მისი დაგეგმვისა და განხორციელებისას შეიძლება გამოყენებული იქნეს ისეთივე მიდგომები, რაც განსაზღვრულია შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო საფუძვლებით. წინამდებარე სახელმძღვანელოში შიდა აუდიტის სუბიექტებისათვის პრაქტიკული ქრილში წარმოდგენილი იქნება არაერთი სახელმძღვანელო მითითება და პრაქტიკული მიდგომა, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შესაბამისობის თემებზე შიდააუდიტორული მომსახურების განვსას.

### 3.1. შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის ეტაპები

შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნების ფორმულირებისა და მიღწევისათვის საჭირო სამუშაოების მოცულობა ანუ იგივე აუდიტის მასშტაბი განისაზღვრება რამოდენიმე ეტაპად. ცალკეულ შემთხვევაში შესაძლებელია მსგავსი ეტაპების გავლა საერთოდ არ იყოს საჭირო, რადგან შემონმების მიზნები და

მასშტაბი შეიძლება უშუალოდ განსაზღვრული იყოს მარეგლამენტირებელი ბაზით, ხელშეკრულებით ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის სიტყვიერი ან წერილობითი დავალების საფუძველზე.

შემონმების დაგეგმვა, ჩვეულებრივ, მოიცავს შემდეგ ეტაპებს:

- შემონმების ჩატარების პირობებისა და მიზნების გარკვევა;
- შესასწავლ სფეროზე წარმოდგენის შესაქმნელად საჭირო ინფორმაციის შეკრება;
- შემონმებასთან დაკავშირებული რისკების წინასწარი შეფასება;
- შემონმების მიზნების ფორმულირება;
- შემონმების პროცედურებისა და მოცულობის განსაზღვრა;
- სათანადო და საკმარისი რესურსების გამოყოფა;
- შემონმების გეგმის დოკუმენტირება.

### **3.1.1. შემონმების ჩატარების პირობებისა და მიზნების დადგენა**

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, პირველადი მინიშნება კონკრეტული აუდიტორული მომსახურების მნიშვნელობის თაობაზე მითითებული უნდა იყოს წლიური ან მრავალწლიანი გეგმის განმარტებით ნაწილში, რითაც ვიგებთ, თუ რატომ მოხდა კონკრეტული თემა წლიურ გეგმაში. თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ რისკი დინამიური და არასტატიკური ცნებაა, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა გეგმით გათვალისწინებული შემონმების დაწყების წინ კიდევ ერთხელ უნდა გააანალიზოს, მაკრო რისკების ბოლო შეფასების შემდეგ ხომ არ მომხდარა რაიმე არსებითი ცვლილება, რაც კითხვის ქვეშ დააყე-

ნებს შიდააუდიტორული შემოწმების ჩატარების მიზანშეწონოლობას, აქტიულობას და, ამდენად, შიდააუდიტორული მომსახურების განევით მოსალოდნელ სარგებელს (მაგალითად, ცნობილი გახდა მენეჯმენტის გეგმა შესამოწმებელი სფეროს ან პროცესების მნიშვნელოვანი რეორგანიზაციის თაობაზე).

ცალკეულ შემთხვევაში, იმისათვის, რომ გაიზარდოს აუდიტის მოსალოდნელი სარგებლიანობა და უკეთესად დაკმაყოფილდეს დაინტერესებული მხარეების ინტერესები, შესაძლოა, მიზანშეწონილი გახდეს არა აუდიტის ობიექტის ან შემოწმების თემის გაუქმება, არამედ მომსახურების შინაარსის მოდიფიცირება. მაგალითად, შემოწმების წლიური გეგმით გათვალისწინებული მარწმუნებელი მომსახურების განევა A საგრანტო პროგრამის ფარგლებში გაცემული ოპერაციების შესაბამისობის თაობაზე. თუმცა პირველადმა მოკვლევამ ცხადყო, რომ გრანტის გამცემ ორგანიზაციას დაგეგმილ პერიოდში გრანტის გაცემის ოპერაციები არ უნარმოებია სათანადო გამოცდილების უქონლობის გამო. ასეთ შემთხვევაში, შესაძლებელია აუდიტორული მომსახურების გეგმაში, ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის თხოვნით, შევიდეს ცვლილება და მას გაენიოს საკონსულტაციო მომსახურება საგრანტო პროგრამის მართვისა და ზედამხედველობის საუკეთესო პრაქტიკის შესწავლისა და გაზიარების მიზნით. გეგმაში მსგავსი ცვლილება, ცხადია ეფუძნება იმ დაშვებას, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტს გააჩნია სათანადო კვალიფიკაციისა და რაოდენობის ადამიანური და დროითი რესურსები.

როგორც მარწმუნებელი, ისე საკონსულტაციო მომსახურების დაგეგმვისას მიზნების განსაზღვრის ზოგადი დებულებები ასახულია პროფესიულ სტანდარტებში 2201 – *რა უნდა გავითვალისწინოთ ინდივიდუალური შემოწმების დაგეგმვისას* და 2210 – *აუდიტორული შემოწმების მიზნები*.

### 3.1.2. ინფორმაციის შეკრება

ინდივიდუალური შიდააუდიტორული მომსახურების დაგეგმვის შემდეგ მნიშვნელოვან ეტაპზე ხორციელდება ინფორმაციის მიღება და ანალიზი შესამონმებელ ობიექტთან მიმართებით არსებული ორგანიზაციული პროცესების მიზნების, თანმდევი რისკებისა და კონტროლის ღონისძიებების შესახებ. ეს შეიძლება მოხდეს: აუდიტის ობიექტის წინა შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგების გაცნობით, პროცესების ვიზუალურად გამოსახვით ბლოკ-სქემების საშუალებით, პროცესებში მონაწილე ან დაინტერესებული მხარეების გამოკითხვით ან ამ პროცესებში არსებული რისკების გამოვლენისათვის ე.წ. „გონებრივი შტურმის“ ორგანიზებით. პროფესიული სტანდარტით 2200 – *აუდიტორული შემონმების დაგეგმვა*, შიდა აუდიტორებს მოეთხოვებათ, სათანადოდ მოახდინონ როგორც დაგეგმვის, ისე შემონმების განხორციელების მანძილზე მათ მიერ შექმნილი და/ან მიღებული ინფორმაცია და სამუშაო დოკუმენტების დოკუმენტირება, რისი მეშვეობითაც შესაძლებელი უნდა იყოს წარმოდგენის შექმნა შემონმებასთან დაკავშირებული შემდეგ საკითხებზე:

- შესამონმებელი თემის, სფეროს ან პროცესის საქმიანობის მიზნები;
- საქმიანობის მიზნების მისაღწევად შერჩეული სტრატეგია/სტრატეგიები;
- ძირითადი ოპერაციული პროცესები და ქვეპროცესები;
- საქმიანობის მიზნების მიღწევასთან დაკავშირებული ძირითადი რისკები;
- რისკების კონტროლისათვის გამოყენებული ღონისძიებები;
- შესამონმებელ სფეროში ან პროცესში გამოყენებული ინფორმაციული სისტემები და ტექნოლოგიები;



- შესამოწმებელ სფეროში ან პროცესში გამოყენებული ინფორმაციის სანდოობა, ასევე ამ პროცესებიდან და სფეროებიდან მიღებული მონაცემები.

შესაბამისობის აუდიტისას აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებით შეიძლება ფასეული ინფორმაცია იქნეს მიღებული როგორც ორგანიზაციის შიგნით, ისე გარეთ არსებული ისეთი მხარეებიდან, რომელთა უშუალო მოვალეობას წარმოადგენს კანონიერების, შინაგანანესის ან საქართველოს კანონმდებლობის სხვადასხვა სპეციფიკური მოთხოვნების უზრუნველყოფა ან შესაბამის პროცესებზე ზედამხედველობა. ეს შეიძლება იყოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის კოორდინატორი, ინსპექტირების და/ან მონიტორინგის სამსახური, პერსონალური მონაცემების დაცვაზე პასუხისმგებელი პირი, შრომის პირობების უსაფრთხოებაზე პასუხისმგებელი პირი, იურიდიული სამსახური, შესაბამისობის ან ეთიკის კომიტეტი, საერთაშორისო საფინანსო ორგანიზაცია, კონკრეტულ ხელშეკრულების პირობების შესრულებაზე მონიტორინგის განმახორციელებელი ჯგუფი ან პირი, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, გარეაუდიტორული ფირმა, მარეგულირებელი ორგანო და სხვ.

შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისას ზემოჩამოთვლილი მხარეებიდან განსაკუთრებით საინტერესოა უშუალოდ ორგანიზაციის ოპერაციების მართლზომიერებაზე და კანონიერებაზე პასუხისმგებელი მხარეების გამოკითხვა. მათ შეუძლიათ, შიდა აუდიტორებს მიანოდონ მნიშვნელოვანი ინფორმაცია კონკრეტული სახის შეუსაბამობების ინციდენტების ტიპოლოგიის, რისკებისა (მათ შორის თაღლითობის სცენებისა და რისკების) და არსებული ან მოსალოდნელი პრობლემების თაობაზე, ასევე ამ კონკრეტული მიმართულებით ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის პოზიციებისა და მიზნების შესახებ. გარდა ამისა, ამ მხარეების დახმარებით აუდიტორებს შეუძლიათ გამოავლინონ ახალი და აქტუალური შეფასების კრიტერიუმები.

საჯარო სექტორის ორგანიზაციების საქმიანობის პრაქტიკის გათვალისწინებით, ცალკეულ სექტორში შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისას მნიშვნელოვან გამოწვევას წარმოადგენს როგორც ორგანიზაციის, ისე მისი ცალკეული სფეროს ან პროცესების საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმების, მათ შორის შიდაორგანიზაციული ფორმალიზებული პოლიტიკების, პროცედურებისა და სტანდარტების უქონლობა ან სუსტად განვითარებულობა. ხშირია შემთხვევები, როდესაც საჯარო დანებსებულებებს არ გააჩნიათ იმ საკანონმდებლო, მარეგულირებელი და სახელშეკრულებო მოთხოვნების განახლებადი ნუსხა (ან რეესტრი), რომლებიც მათ საქმიანობას არეგულირებს. ეს კი როგორც მენეჯერებისათვის, ისე შიდა აუდიტორებისათვის ართულებს შესაბამისობის სფეროს მიზნების, რისკებისა და კონტროლების სწორად გამოვლენას და შეფასებას.

აღნიშნულ შემთხვევაში შიდა აუდიტორებისათვის ერთ-ერთ ალტერნატიულ მიდგომას წარმოადგენს ე.წ. „*რისკებისა და კონტროლების თვითშეფასების*“<sup>21</sup> სესიების ორგანიზება იმ სფეროს მენეჯერებთან ერთად, რომლის შემონმებაც იგეგმება. ამ საკმაოდ კომპლექსურ პროცესში, რომელიც ხშირად შიდა აუდიტორთა ფასილიტაციით იმართება, პროცესის მესაკუთრეები შიდა აუდიტორთა დახმარებით ახდენენ პროცესის მიზნების, რისკებისა და კონტროლების გამოვლენას, შეფასებას და დოკუმენტირებას. მსგავსი სესიებით სარგებელს ნახულობს ორივე მხარე. კერძოდ, მენეჯერები ეცნობიან მათსავე პროცესებში არსებული რისკებისა და კონტროლების გამოვლენის, შეფასებისა და ანალიზის მეთოდებს, ხოლო შიდა აუდიტორები ლებულობენ საჭირო და სრულ ინფორმაციას საქმიანობის პროცესის მიზნებზე, მონაწილეებზე, ინფორმაციულ

---

<sup>21</sup> – ტერმინი „თვითშეფასება“ ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ ამ პროცესს უშუალოდ ოპერაციული მენეჯმენტი ახორციელებს და საკუთარ პროცესებში არსებული რისკებისა და კონტროლების შესაფასებლად იყენებს.

სისტემებზე, „უმოქმედო“ კონტროლებზე, პრობლემებზე, მნიშვნელოვან ინციდენტებზე, შეცდომებზე და შეუსაბამობის არსებობის დონეებზე, შედეგიანობის მაჩვენებლებზე და სხვა. ცხადია, ამ სესიებით შიდა აუდიტორებიც ლებულობენ ინფორმაციას არსებითი რისკებისა და საკვანძო კონტროლების თაობაზე, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2210 A1, რომელიც ადგენს, რომ:

შიდა აუდიტორებმა უნდა განახორციელონ აუდიტის ობიექტს მიკუთვნებული რისკების წინასწარი შეფასება. შეფასების შედეგები ასახული უნდა იყოს მომსახურების მიზნებში.

შიდა აუდიტორებს განსაკუთრებული ყურადღების გამახვილება მოეთხოვებათ აუდიტის პროცესთან მიმართებაში არსებული არაკეთილსინდისიერი ქმედებების რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე<sup>22</sup>, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2210 A2, რომლის მიხედვითაც:

მომსახურების მიზნების განსაზღვრისას შიდა აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ არსებითი შეცდომების, არაკეთილსინდისიერი ქმედებების, შეუსაბამობების და სხვა რისკების ალბათობა.

არაკეთილსინდისიერი ქმედებების რისკების შეფასება განსაკუთრებულ დატვირთვას იძენს შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვისას, რადგან თავისთავად არაკეთილსინდისიერი ქმედება წარმოადგენს ყველაზე კრიტიკულ შეუსაბამობას, რომელიც შეუსაბამობის რისკების შკალაზე შეიძლება არსებობდეს. გარდა ამისა, შიდა აუდიტორებს, სასურველია, წმინდა იურიდიულ მიდგომასთან ერთად, გააჩნდეთ ქმედითი მეთოდოლოგიური მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფდა იმის დადგენას, თუ

---

<sup>22</sup> – აღნიშნულთან დაკავშირებით შეგიძლიათ იხილოთ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ ბოლო პერიოდში გამოცემული ორი მნიშვნელოვანი დოკუმენტი, რომლებიც თაღლითობის რისკების შეფასებას ეხება. ესენია: *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*, IIA, და *Engagement Planning: Assessing Fraud Risks \_ A Practical Guide*, IIA, 2017.

რომელი შეუსაბამობა ჩაითვალოს არაკეთილსინდისიერ ქმედებად და რომელი – სხვა ტიპის ქმედებად (მაგალითად, სისტემურ ან მოსალოდნელ შეუსაბამობად, კანონდარღვად ან გადაცდომად). ასეთი მექანიზმის არსებობა ხელს შეუწყობს იმას, რომ აუდიტი (როგორც გარე ისე შიდა) მხოლოდ შეუსაბამობის გამოვლენით არ დასრულდეს და მას გაცილებით ხანგრძლივი და ქმედითი გაგრძელება მოჰყვეს.

### 3.1.3. რისკების წინასწარი შეფასება

შიდა აუდიტის სუბიექტის რესურსებისა და დროის შეზღუდულობის გამო, შეუძლებელია შემონმების პროცესში გამოვლენილი ყველა რისკის გაანალიზება. ამიტომ აუცილებელია განახორციელდეს რისკების წინასწარი შეფასება/ანალიზი და შერჩეულ იქნეს ყველაზე პრიორიტეტული და არსებითები, რაც თავის მხრივ გაიანგარიშება რისკის ფაქტორების ურთიერთდაკავშირებით.

რისკების წინასწარი შეფასებისათვის, ჩვეულებრივ, გამოიყენება შესამონმებელ პროცესთან და/ან სფეროსთან დაკავშირებული რისკებისა და კონტროლების სქემატური გამოსახვის ინსტრუმენტი, რომელიც ცნობილია *რისკისა და კონტროლის მატრიცის* სახელწოდებით. მისი გამოყენებით შესაძლებელია რისკების ფორმულირება, კლასიფიკაცია და შეფასება, ასევე ამ რისკების შემამსუბუქებელი ფაქტორების (კონტროლების) გამოვლენა. ჩვეულებრივ, მსგავსი მატრიცები იქმნება და ინარმოება ელექტრონული ცხრილების, ტექსტური რედაქტორის ან აუდიტორთა სპეციალური პროგრამული უზრუნველყოფის დახმარებით. არსებითი რისკების სქემატურად გამოსახატავად გამოიყენება ე.წ. „*თერმული რუკები*“, რომელიც წარმოადგენს შიდააუდიტორული შემონმების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან სამუშაო დოკუმენტს და მიეკუთვნება შიდააუდიტო-

რული შემონმების პროგრამის შემადგენელ ნაწილს. მსგავსი რუქების შესაქმნელად ანუ რისკების არსებობის გასაზომად, ჩვეულებრივ, გამოიყენება ორი მახასიათებელი. ესენია; რისკის ზეგავლენა და მისი ალბათობა. რისკისა და კონტროლის მატრიცასთან ერთად, თერმული რუქა შიდა აუდიტორებს ეხმარება, მოიძიონ და შექმნან დოკუმენტაცია „საკმარისი, სანდო და შემონმებასთან დაკავშირებული სასარგებლო ინფორმაციის“ შესახებ, როგორც ეს დადგენილია პროფესიული სტანდარტით – 2330 – „*ინფორმაციის დოკუმენტირება*“.

რისკებისა და კონტროლის მატრიცაში, რომელსაც შეიძლება სხვადასხვა ფორმატი გააჩნდეს, აისახება ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებული იქნა შემონმების დაგეგმვის პროცესში. რისკებისა და კონტროლის მატრიცის ტიპური ფორმა დამოკიდებული არ არის იმაზე, თუ რა სახის მარნმუნებელი მომსახურების განწევას გეგმავს შიდა აუდიტის სუბიექტი აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში.

ქვემოთ ნიმუშის სახით (იხ. მაგალითი 2) მოყვანილია რისკებისა და კონტროლის მატრიცის ტიპური ნიმუში. ის ასახავს ჰიპოთეტური მხარჯავი დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შესაბამისობის აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე გამოვლენილ რისკებს. მაგალითში აუდიტის ობიექტად შერჩეულია საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ A საბიუჯეტო პროგრამის ფარგლებში საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიერ მიზნობრივი გრანტების გაცემის ოპერაციები. მოცემული მაგალითისათვის გრანტის მიმღებად შეიძლება მოიაზრებოდეს ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირი, რომელიც დააკმაყოფილებს საგრანტო პირობებსა და კრიტერიუმებს. პირობითად დავუშვათ, რომ აუდიტის ობიექტი მონმდება პირველად.

პრაქტიკაში არსებობს რისკის გამოვლენისა და შეფასების სამ ათეულზე მეტი მეთოდი და მიდგომა<sup>23</sup>, თუმცა შიდააუდიტორული შემოწმების დაგეგმვის მიზნებისათვის ერთ-ერთ ყველაზე აპრობირებულ მეთოდს წარმოადგენს „გონებრივი შტურმის“ ორგანიზება, სადაც გარდა შიდა აუდიტორებისა მონაწილეობა შეიძლება მიიღონ აუდიტის ობიექტის და სხვა ორგანიზაციული ქვეერთეულების წარმომადგენლებმაც. ერთ-ერთი ანალოგიური შინაარსის მაღალეფექტური რისკის შეფასების ინსტრუმენტი ჩვენ ზემოთ უკვე აღვწერეთ, რომელიც ცნობილია რისკისა და კონტროლის თვითშეფასების სესიის სახელწოდებით. ცხადია, „გონებრივი შტურმის“ ორგანიზება შეუძლიათ მხოლოდ შიდა აუდიტორებით დაკომპლექტებულ ჯგუფსაც.

პრაქტიკა აჩვენებს, რომ რისკების გამოვლენისა და შეფასების ზემოაღნიშნული მეთოდი სწრაფ შედეგებს იძლევა, თუმცა გაცილებით ქმედითია ოპერაციული მენეჯმენტის მონაწილეობით ჩატარებული თვითშეფასების სესიების ორგანიზება. განსაკუთრებით ღირებული როლი შეიძლება ითამაშონ სხვა სფეროს წარმომადგენლებმა (მაგალითად, გენერალური ინსპექტირების ან მონიტორინგის თანამშრომლებმა) და მათმა სპეციფიკურმა გამოცდილებამ არაკეთილსინდისიერი ქმედებებისა და შესაძლო სცენარების გამოვლენისას და შეფასებისას.

---

23 – ამასთან დაკავშირებით შიდა აუდიტორებისათვის რეკომენდებულია, გაეცნონ საერთაშორისო სტანდარტს 31010 – 2009 – *Risk management – Risk assessment techniques*.

მაგალითი 2. ტიპური რისკისა და კონტროლის მატრიცის ნიმუში				
ორგანიზაციის მიზანი	თანამდევნი (მოტიანი) რისკი	ბავლემა (მ,ს,დ) <sup>24</sup>	ალბათ. (მ,ს,დ)	კონტროლის ღონისძიება
A. პროგრამის მიზნები სათანადოდაა ჩამოყალიბებული, ხელს უწყობენ მთავრობის, ქვეყნისა და მხარჯავი დაწესებულების მიზნების მიღწევას.	A.1. A საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში მთავრობისა და ქვეყნის პრიორიტეტებთან.	მ	დ	A პროგრამას ითანხმებს პროგრამის მენეჯერი და საფინანსო დეპარტამენტი.
	A.2. A საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში მხარჯავი დაწესებულების მიზნებთან.	მ	დ	A პროგრამას შეიმუშავებს პროგრამის აღმასრულებელი სამუალოვანი სამოქმედო გეგმის შესაბამისად.
	A.3. A საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში შესაბამის კანონმდებლობასთან.	ს	დ	A პროგრამის შემუშავებაში მონაწილეობს მხარჯავი დაწესებულების საფინანსო დეპარტამენტი.
	A.4. A საგრანტო პროგრამის მიზნები და შედეგიანობის საზომები ჩამოყალიბებულია ბუნდოვნად ბუნდოვანია.	ს	მ	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
	A.5. A საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში საბიუჯეტო ორგანიზაციის მიზნებთან.	ს	დ	A პროგრამის შემუშავებაში მონაწილეობს საბიუჯეტო ორგანიზაციის საფინანსო დეპარტამენტი.
B. საგრანტო პირობები და კრიტერიუმები უზრუნველყოფს A პროგრამის მიზნების მიღწევას.	B.1. A საგრანტო პირობები არ შეესაბამება შესაბამისი საბიუჯეტო პროგრამის მიზნებს.	ს	ს	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
	B.2. A საგრანტო პროგრამის მონაწილეობის პირობები და კრიტერიუმები ჩამოყალიბებულია და დეკლარირებულია არასათანადოდ.	ს	დ	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.

24 – აღნიშნულ ჰიპოტეტურ მაგალითში გამოყენებულია რისკების სამსაფეხურიანი შეფასების მიდგომა. კერძოდ, მ – კონკრეტული რისკისადმი მალაღი დაქვემდებარების ხარისხი ან მალაღი ალბათობა; ს – კონკრეტული რისკისადმი საშუალო დაქვემდებარების ხარისხი ან მალაღი ალბათობა; დ – კონკრეტული რისკისადმი დაბალი დაქვემდებარების ხარისხი ან მალაღი ალბათობა.

	<b>B.3.</b> საგრანტო კონკურსში მონაწილეობის კრიტერიუმები დისკრიმინაციულია.	მ	ს	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
	<b>B.4.</b> საგრანტო ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარებას.	ს	ს	საგრანტო ხელშეკრულებით გათვალისწინებულია პირველი მხარის აუდიტი.
	<b>B.5.</b> საგრანტო ხელშეკრულება არ ითვალისწინებს გრანტის პირობების დარღვევისათვის სანქციების შექენიზმს.	ს	მ	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არა არის.
	<b>B.6.</b> საგრანტო ხელშეკრულება არ ადგენს რაიმე მოთხოვნებს ქვეკონტრაქტორის მიმართ.	დ	ს	საგრანტო ხელშეკრულებით ქვეკონტრაქტორები ექვემდებარებიან იგივე მოთხოვნებს, რასაც კონტრაქტორები
<b>C.</b> ხდება მხოლოდ ღირსეული კანდიდატების გამოვლენა და შერჩევა.	<b>C.1.</b> გრანტი გაიცა ისეთ ორგანიზაციასზე, რომელიც ვერ აკმაყოფილებს საგრანტო პირობებსა და კრიტერიუმებს.	მ	ს	საბიუჯეტო ორგანიზაციის შესარჩევი კომისია ახდენს პრეტენდენტების მიერ მოწოდებული ინფორმაციის საგრანტო პირობებთან შესაბამისობის გადამოწმებას.
	<b>C.2.</b> გრანტის მიმღებთა შერჩევის პროცესი არის დისკრიმინაციული, არაქმედითი, გაუმჭვირვალე;	მ	ს	საგრანტო კონკურსი ცხადდება ცენტრალურ პრესაში და ტელევიზიით.
	<b>C.3.</b> დარღვეულია გრანტების გაცემასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო მოთხოვნები.	მ	დ	საგრანტო პირობების მართლზომიერება თანხმდება საბიუჯეტო ორგანიზაციის იურიდიულ დეპარტამენტთან.
	<b>C.4.</b> კონკურსში მონაწილეებისათვის არ არსებობს საჩივრების განხილვის ქმედითი მექანიზმი.	ს	მ	კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
<b>D.</b> გრანტების განაწილება	<b>D.1.</b> სახსრები არ არის გაცემული საგრანტო ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად (მაგალითად, სახელშეკრულებო თანხა, გაცემის პერიოდი, მომსახურების მონოდების ფორმა და ა.შ.).	მ	დ	გრანტის გაცემაზე საბოლოო გადაწყვეტილებას იღებს ექსპერტთა საბჭო, რომელშიც შედიან იურისტები, ფინანსისტები და მონვეული ექსპერტები.
	<b>D.2.</b> გრანტის თანხები	მ	მ	იხ. D.1. რისკისათვის



	<p>გაცემულია პროგრამის გამოცხადებამდე ან პროგრამის დასრულების შემდეგ.</p> <p><b>D.3.</b> გრანტის გაცემის პროცესი არ შეესაბამება მხარჯავი დანესებულების შიდა პოლიტიკასა და პროცედურებს და შესაბამის მარეგლამენტირებელ დოკუმენტებს.</p> <p><b>D.4.</b> გრანტის მიმღებისათვის თანხები გადახდილია არასწორად.</p>			<p>განსაზღვრული კონტროლის ღონისძიებები.</p>
		ს	დ	<p>გრანტის გაცემის ოპერაციების სისწორეზე პასუხისმგებელია პროგრამის ხელმძღვანელი. რწმუნება ამ პროცესებზე ასევე მიიღება მხარჯავი დანესებულების შიდა აუდიტორებისაგან.</p>
		ს	ს	<p>საბიუჯეტო ორგანიზაციის საფინანსო დეპარტამენტის ოპერატორი ანგარიშსწორებისას ახდენს ხელშეკრულების პირობების მონიტორინგს.</p>
	<p><b>D.5.</b> საბიუჯეტო ორგანიზაციის (გრანტის გამცემს) თანამშრომელს აქვს ინტერესთა კონფლიქტი გრანტის გაცემის პროცესში.</p>	ს	ს	<p>კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.</p>
	<p><b>D.6.</b> გამოყენებული პროგრამული პროგრამა ვერ უზრუნველყოფს გაცემული გრანტების სრულად და სწორად აღრიცხვას.</p>	ს	ს	<p>გრანტების აღრიცხვის პროგრამის ბოლო შეფასება მოხდა გარე აუდიტის მიერ 4 თვის წინ.</p>
<p><b>E.</b> გრანტის მიმღები საბიუჯეტო ორგანიზაცია უზრუნველყოფს საგრანტო პროგრამის ადეკვატურ მართვას</p>	<p><b>E.1.</b> გრანტების გამცემი საბიუჯეტო ორგანიზაცია არ ახორციელებს გრანტების გაცემას პროგრამის პირობებისა და კრიტერიუმების მიხედვით.</p>	მ	დ	<p>კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.</p>
	<p><b>E.2.</b> გრანტების გამცემი საბიუჯეტო ორგანიზაცია ვერ აყალიბებს მხარჯავ დანესებულებასთან შეთანხმებული ფინანსური მართვისა და შიდა კონტროლის სისტემას.</p>	ს	ს	<p>კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.</p>
	<p><b>E.3.</b> გრანტების მიმღების მიერ თანხები გამოყენებულია არამიზნობრივად</p>	მ	დ	<p>გრანტის გაცემაზე საბოლოო გადანყევტილებას იღებს ექსპერტთა საბჭო, რომელშიც შედიან იურისტები, ფინანს-</p>

				სისტემები და მონვეული ექსპერტები. გრანტის მიმღებები პერიოდულად ამზადებენ საანგარიშგებო ინფორმაციას განხორციელებულ ოპერაციებზე.
<b>E.4.</b> გრანტის გამცემი საბიუჯეტო ორგანიზაცია ვერ უზრუნველყოფს მიღებული ინფორმაციისა და პირადი მონაცემების სათანადო დაცვას.	ს	მ		კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
<b>E.5.</b> გრანტების გამცემ მხარეს არ გააჩნია გრანტის მიმღები მხარის საქმიანობის კანონიერების მონიტორინგის და ანგარიშგებლობის სათანადო მექანიზმი.	ს	მ		გრანტის გაცემის პირობები და კრიტერიუმები შეიცავენ გარკვეულ საკვალიფიკაციო კრიტერიუმებს გრანტის მიმღები მხარეებისათვის.
<b>E.6.</b> გრანტის გაცემისას საბიუჯეტო ორგანიზაციის თანამშრომლების მხრიდან ადგილი აქვს არაკეთილსინდისიერ (თალღითურ) ქმედებას.	მ	მ		კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.
<b>E.7.</b> საბიუჯეტო ორგანიზაცია მხარჯავ დაწესებულებას აწვდის არასწორ ფინანსურ და არაფინანსურ საანგარიშგებო ინფორმაციას.	ს	დ		გრანტის მიმღების მიერ მონოდებულ ინფორმაციას ნებაყოფლობით საფუძველზე ამოწმებს გარე აუდიტორი.
<b>E.8.</b> A საგრანტო პროგრამის მიზნების შეუსრულებლობის შემთხვევაში მხარჯავ დაწესებულებას არ გააჩნია საბიუჯეტო ორგანიზაციის სანქციონების ადეკვატური მექანიზმი.	ს	მ		კონტროლის ღონისძიებები განსაზღვრული არ არის.

რისკისა და კონტროლის მატრიცის შემუშავებისას შიდა აუდიტორებმა მხედველობაში უნდა მიიღონ შემდეგი წესები.

- **მატრიცის ფორმატი და დეტალიზაციის ხარისხი შეიძლება იცვლებოდეს.** კერძოდ, ის დამოკიდებულია მხარჯავი დაწესებულების რისკის მართვისა და კონტროლის

პროცესების განვითარებულობის დონეზე და შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელთ არსებული ინფორმაციის მოცულობაზე. საჭიროების შემთხვევაში ზემოაღნიშნული მატრიცა შეიძლება განივრცოს და მას დაემატოს ისეთი სვეტები, როგორცაა: რისკის სრული არტიკულაცია, სადაც ცალკეული რისკები უფრო სრულყოფილად იქნება ფორმულირებული. გარდა ამისა, მატრიცაში შეიძლება დაემატოს ინფორმაცია შიდა კონტროლის ღონისძიებების სახეობის, მათი ეფექტიანობისა<sup>25</sup> და ნარჩენი რისკების რეიტინგული ქულების თაობაზე.

- **თანამდევნი რისკების შეფასება.** მოცემულ ჰიპოტეტურ მაგალითში თანამდევნი<sup>26</sup> ანუ მთლიანი რისკების რეიტინგული ქულების გაანგარიშებისას მხედველობაში არ მიიღება შესამონმებელ პროცესებში გამოყენებული ანუ არსებული (და არა მოსალოდნელი) კონტროლის ღონისძიებებისა და მათი ოპერაციული ეფექტიანობა. ამისათვის შიდა აუდიტორებისათვის სასარგებლო პრაქტიკულ რჩევას წარმოადგენს შემდეგი პირობითი დაშვების გამოყენება: რა იქნებოდა კონკრეტული რისკისადმი სიდიდე, თუკი დაუშვებთ, რომ ორგანიზაცია ახლად შექმნილია და შიდა კონტროლები ჯერჯერობით არ არსებობენ ან შიდა კონტროლები არსებობენ, თუმცა ჯერ ვერ ფუნქციონირებენ.

ისეთ შემთხვევაში, როდესაც შიდა აუდიტორებს გააჩნიათ სანდო ინფორმაცია კონკრეტული კონტროლების არსებობისა და მათი ოპერაციული ეფექტიანობის თაობაზე, მაშინ მიზანშეწონილია, ზემოაღნიშნულ

---

<sup>25</sup> – აღნიშნულთან დაკავშირებით შეგიძლიათ იხილოთ სახელმძღვანელო პირველი დანართი.

<sup>26</sup> – შიდა აუდიტის რისკის შეფასების გავრცელებულ მოდელებში თანამდევნი (ინჰერენტული) რისკები შეიძლება ასევე მოხსენიებული იყოს მთლიანი ან ბრუტო რისკების სახელწოდებით.

მატრიცაში დაემატოს ახალი სვეტი ე.წ. „ნარჩენი რისკების“ თაობაზე, სადაც მიეთითება თანამდევი რისკის ის დონე, რომელიც შენარჩუნდება კონკრეტული კონტროლის ღონისძიებების ეფექტიანობის გათვალისწინებით (იხ. [1] თანაფარდობა).

- **რისკებისადმი დაქვემდებარებულობის ხარისხის შეფასება.** მოცემულ ჰიპოთეტურ მაგალითში რისკებისადმი დაქვემდებარებულობის ხარისხის შესაფასებლად გამოიყენება რისკის ორგანზომილებიანი შეფასების მოდელი. ესენია: ალბათობა და ზეგავლენა. უფრო სრულყოფილ მოდელებში შეიძლება გამოყენებული იქნეს სხვა მდგენელებიც. ერთ-ერთი ასეთი ფაქტორია სარისკო მოვლენის ზეგავლენის გადაცემის სიჩქარე ან კონტროლის ღონისძიებების რეაგირების დრო.

შემომნების დაგეგმვის ფაზაში მიღებული სხვადასხვა ინფორმაცია შესამომნებელ პროცესებზე და სფეროებზე მაშინ იძლევა ყველაზე მაღალ სარგებელს და უკუგებას, როდესაც შიდა აუდიტორები იყენებენ პროფესიულ ანალიზს და სკეპტიკურ განსჯას და ამისათვის იყენებენ ანალიტიკური და კრიტიკული აზროვნების ელემენტებს. იგივე შეიძლება ითქვას რისკების შეფასების პროცესზეც. რისკის შეფასების დასკვნით ეტაპს წარმოადგენს ის, რომ შიდა აუდიტორები პროცესის მენეჯერებთან ერთად კიდევ ერთხელ განიხილავენ მათ მიერ ჩამოყალიბებულ ერთგვარ მოდელირებულ სურათს შესამომნებელი პროცესების მიზნების, მნიშვნელოვანი რისკებისა და საკვანძო კონტროლების შესახებ. ამის განხორციელება შესაძლებელია „რისკების თერმული რუქის“ საშუალებით, რომელიც იქმნება რისკისა და კონტროლის მატრიცის საფუძველზე და მასთან ერთად წარმოადგენს შიდა აუდიტორთა მნიშვნელოვან სამუშაო დოკუმენტს.

ქვემოთ ნიმუშის სახით (იხ. მაგალითი 3) წარმოდგენილია მიზნობრივი გრანტების გაცემის A პროგრამის ჰიპოთეტური

მაგალითის საფუძველზე შემუშავებული „რისკების თერმული რუქა“. ჰორიზონტალურად გამოსახულია გამოვლენილი რისკების ზეგავლენა, ხოლო ვერტიკალურზე კი ალბათობა. რისკის მდგენელების შესაფასებლად გამოყენებულია სამსაფეხუროვანი შკალა.

„თერმული რუქის“ შემუშავებისას და მისი შედეგების განალიზებისას შიდა აუდიტორებმა უნდა გაითვალისწინონ შემდეგი ემპირიული ნესი: რისკების შეფასებისა და ანალიზისას, რისკის არსებობის (პრიორიტეტულობის) დადგენისას რისკის ზეგავლენა უფრო ანგარიშგასაწევი ფაქტორია, ვიდრე მისი ალბათობა.

მას შემდეგ, რაც შიდა აუდიტორები შეიმუშავებენ „რისკების თერმულ რუქას“, შემდეგ ეტაპს წარმოადგენს ყველაზე არსებითი რისკების გამოყოფა, რაც ზემოაღნიშნული ემპირიული ნესის გარდა დამოკიდებულია იმაზეც, თუ რამდენად ტოლერანტულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა შესაბამისობის კონკრეტული რისკის/რისკების მიმართ. ჩვეულებრივ, რაც უფრო „კანონმორჩილია“ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა და მტკიცეა ორგანიზაციის მართვის უმაღლეს რგოლებში არსებული ეთიკური კლიმატი, მით უფრო ნაკლებტოლერანტულია მენეჯმენტი ოპერაციული დონეზე არსებული კონკრეტული შესაბამისობის რისკებისადმი.

პრიორიტეტული რისკების შერჩევისას, შიდა აუდიტორები ვალდებულები არიან სამუშაო დოკუმენტაციაში (მაგალითად, რისკის მატრიცაში) სათანადოდ დაასაბუთონ თუ რატომ რთავენ ან რთავენ ამა თუ იმ კონკრეტულ რისკს აუდიტის პროგრამაში და შესაბამისად აუდიტის მასშტაბში. ეს განპირობებულია აუდიტორთა მხრიდან მიღებული გადანყვეტილებების გამჭვირვალობისა და დოკუმენტირების აუცილებლობით.

მაგალითი 3. ტიპური „რისკების თერმული რუკის“ ნიმუში



შიდა აუდიტორებმა მართვის უმაღლეს დონეზე არსებული ეთიკური და მორალური კლიმატის შეფასებისათვის უნდა გამოიყენონ შიდა კონტროლის გარემოს შეფასების სხვადასხვა კრიტერიუმები. კონტროლის გარემოს ელემენტების შეფასება წარმოადგენს მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს არა მარტო რისკების არსებობის შეფასებისათვის, არამედ კონკრეტული შესაძლებელი ობიექტის მიმართ სხვა დამატებითი ინფორმაციის მოძიებისა და ანგარიშში ასახვისათვის. კონტროლის გარემოს შემადგენელი ცალკეული ელემენტი ჩვენს მიერ უკვე განხილულ იქნა, როდესაც შესაბამისობის მართვის სისტემას შევეხეთ (იხ. ქვეთავი 1.4).

ქვემოთ ნიმუშის სახით (იხ. მაგალითი 4) წარმოდგენილია მიზნობრივი გრანტების გაცემის A პროგრამის ჰიპოთეტური მაგალითის საფუძველზე შემუშავებული არსებითი რისკების ნუსხა ტაბულარული სახით.

<b>მაგალითი 4. შესაძლებელი პროცესის არსებითი (პრიორიტეტული) რისკები</b>		
<b>თანამდევი (მთლიანი) რისკი</b>	<b>გავლენა (მ,ს,დ)</b>	<b>ალბათობა (მ,ს,დ)</b>
<b>A.1.</b> საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში მთავრობისა და ქვეყნის პრიორიტეტებთან.	მ	დ
<b>A.2.</b> საგრანტო პროგრამის მიზნები არ არის შესაბამისობაში მხარჯავი დაწესებულების მიზნებთან.	მ	დ
<b>B.3.</b> საგრანტო კონკურში მონაწილეობის კრიტერიუმები არის დისკრიმინაციული.	მ	ს
<b>C.1.</b> გრანტი გაიცა ისეთ ორგანიზაციაზე, რომელიც ვერ აკმაყოფილებს საგრანტო პირობებსა და კრიტერიუმებს.	მ	ს
<b>C.2.</b> გრანტის მიმღებთა შერჩევის პროცესი არის დისკრიმინაციული, არაქმედითი, გაუმჭვირვალე.	მ	ს
<b>C.3.</b> დადღვეულია გრანტების გაცემასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო მოთხოვნები.	მ	დ
<b>D.1.</b> სახსრები არ არის გაცემული საგრანტო ხელშეკრულების პირობების შესაბამისად (მაგალითად, სახელშეკრულებო თანხა, გაცემის პერიოდი, მომსახურების მონოდების ფორმა და ა.შ.).	მ	დ

<b>D.2.</b> გრანტის თანხები გაცემულია პროგრამის გამოცხადებამდე ან პროგრამის დასრულების შემდეგ.	მ	დ
<b>E.1.</b> გრანტების გამცემი საბიუჯეტო ორგანიზაცია არ ახორციელებს გრანტების გაცემას პროგრამის პირობებისა და კრიტერიუმების მიხედვით.	მ	დ
<b>E.3.</b> გრანტების მიმღების მიერ თანხები გამოყენებულია არამიზნობრივად.	მ	დ
<b>E.6.</b> გრანტის გაცემისას საბიუჯეტო ორგანიზაციის თანამშრომლების მხრიდან ადგილი აქვს არაკეთილსინდისიერ (თალღითურ) ქმედებას.	მ	მ

ცხრილის სახით მოყვანილი არსებითი რისკების ნუსხა ასევე მიეკუთვნება შიდა აუდიტორთა სამუშაო დოკუმენტს, რომელიც საჭიროებს დოკუმენტირებას და სამუშაო საქალაქდებში შენახვას, როგორც ეს განსაზღვრულია გამოყენების მითითებაში (Implementation Guide) 2210 – [შემონმების მიზნები](#).

### 3.1.4. შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნების ფორმულირება

პროფესიული სტანდარტი 2210. A1 განსაზღვრავს, რომ არსებითი რისკების გამოვლენის შემდეგ შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ შეუდგნენ მარწმუნებელი მომსახურების მიზნების ფორმულირების პროცესს. როგორც აღვნიშნეთ, მომსახურების მიზნები მიუთითებს, თუ კონკრეტულად რისთვის ტარდება შემონიშნება. ამდენად, მიზნები ფორმულირებული უნდა იყოს გარკვევით, იყოს კონკრეტული და ეფუძნებოდეს მანამდე ჩატარებულ რისკების შეფასებისა და ანალიზის შედეგებს.

უპირველესი ამოცანა, რომელიც შიდა აუდიტორებმა მიზნების ჩამოყალიბებისას უნდა გადაწყვიტონ, არის შემონიშნების მიზნების ნათლად დაკავშირება ორგანიზაციის მიზნებთან, აუდიტის ობიექტის მიმართებაში. მაგალითად, თუ შესაბამისობის აუდიტის კვალობაზე იგეგმება რწმუნების მომზადება, მაშინ



შემონმებამ უნდა მოიცვას იმ გამოვლენილი საკვანძო კონტროლის ღონისძიებების ოპერაციული ეფექტიანობის გადამონმება, რომლებიც უზრუნველყოფენ პროცესის ან სფეროს შესაბამისობის მიზნების მიღწევაზე მოქმედი არსებითი რისკების შემცირებას.

როგორც აღვნიშნეთ, აუდიტის მიზნების ჩამოყალიბებამდე აუდიტის ჯგუფმა ასევე უნდა გადანყვიტოს, რამდენად მიზანშეწონილი იქნება ინდივიდუალური შემონმების პროგრამაში მათ მიერ გამოვლენილი ყველა რისკის ჩართვა. მაგალითად, ჯგუფმა შეიძლება გადანყვიტოს, რომ A1 და A2 რისკები უკეთესია, შესწავლილი იქნეს მომდევნო წელს დაგეგმილი A პროგრამის ფუნქციონირების ეფექტიანობის აუდიტისას. თუ ჯგუფი ამ აზრს მხარს დაუჭერს, ეს გადანყვეტილება უნდა აისახოს აუდიტის პროგრამაში. ამისათვის უნდა გაკეთდეს ჩანაწერი პროცესში გამოვლენილი მთავარი რისკების ცხრილში (იხ. მაგალითი 4). ჯგუფმა შეიძლება ასევე მიიღოს გადანყვეტილება და A1 და A2 რისკები ჩართოს მიმდინარე შემონმების პროგრამით, ინტეგრირებული აუდიტის ჩატარების მოტივით, რათა ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას შეექმნას სრული სურათი A საგრანტო პროგრამის ყველა არსებით ასპექტზე.

შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნების ჩამოყალიბებისას შემდეგ მნიშვნელოვან ამოცანას წარმოადგენს შეფასების კრიტერიუმების განსაზღვრა შესამონმებელი სფეროს ან პროცესთან დაკავშირებული მმართველობითი, რისკის მართვისა ან კონტროლის მექანიზმების შესაფასებლად და საქმიანობის მიზნების მიღწევის მიმართულებით პროგრესის გასაზომად. როგორც წესი, შეფასების კრიტერიუმების ფორმულირება ხდება აუდიტის ობიექტის საქმიანობის მარეგლამენტირებელი შიდა და გარე წყაროების საფუძველზე ისე, რომ მხედველობაში იქნეს მიღებული ძირითადი გამოვლენილი რისკები და კონტროლები.

შეფასების კრიტერიუმებმა უნდა უზრუნველყონ არა მარტო მენეჯმენტის საქმიანობის მიზნების მიღწევის პროგრესის გაზომვა, არამედ მენეჯმენტის მხრიდან მისი აღიარება, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2210. A3. კერძოდ, იმ შემთხვევაში, თუ შეფასების კრიტერიუმები არ არსებობს, მაშინ შიდა აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ შესაფერისი კრიტერიუმების შემუშავება შესამონმებელი სფეროს მენეჯერებთან ან სპეციალისტებთან თანამშრომლობით. კონკრეტული პროცესის ან სფეროსთან მიმართებაში შესაბამისობის აუდიტისათვის შეფასების კრიტერიუმები შეიძლება ჩამოყალიბდეს შემდეგი წყაროებიდან:

- **წყარო 1.** – A საბიუჯეტო პროგრამის ფორმულირებულ პოლიტიკის დებულებები და ბიუჯეტი, რომელიც მუშავდება საბიუჯეტო ორგანიზაციის (გრანტის გამცემის მიერ) და თანხმდება A პროგრამის ხელმძღვანელთან. *შეფასების კრიტერიუმი* – პროგრამა განკუთვნილია XYZ სექტორის განვითარების მიზნით, რაც გულისხმობს 2019 წლის ბოლომდე მიზნობრივი გრანტების გაცემას ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის, რომლებიც აკმაყოფილებენ პროგრამის პირობებსა და საკვალიფიკაციო კრიტერიუმებს;
- **წყარო 2.** – მხარჯავ დაწესებულებასა და საბიუჯეტო ორგანიზაციას შორის დადებული შეთანხმება A საბიუჯეტო პროგრამის ფარგლებში განეული მომსახურების პირობების თაობაზე. *შეფასების კრიტერიუმი* – 2018 წლის 15 მარტამდე საბიუჯეტო ორგანიზაცია უზრუნველყოფს საკონკურსო კომისიის დებულებისა და გრანტის გაცემის ფორმალიზებული წერილობითი პროცედურების შემუშავებასა და შეთანხმებას პროგრამის ხელმძღვანელთან;

- **ნყარო 3.** – მხარჯავ დაწესებულებასა და საბიუჯეტო ორგანიზაციას შორის დადებული შეთანხმება A საბიუჯეტო პროგრამის ფარგლებში განეული მომსახურების პირობების თაობაზე. *შეფასების კრიტერიუმი* – 2019 წლის 15 თებერვლამდე საბიუჯეტო ორგანიზაცია უზრუნველყოფს გრანტის მიმღები პირებისა და ორგანიზაციების 95-დან 100 პროცენტში გარე აუდიტის ჩატარებას და შეთანხმებული ფორმატით ინფორმაციის წარდგენას A პროგრამის ხელმძღვანელთან;
- **ნყარო 4.** – ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქცია. *შეფასების კრიტერიუმი* – A პროგრამის განმახორციელებელი საბიუჯეტო ორგანიზაცია მხარჯავი დაწესებულების ფინანსურ-ეკონომიკურ სამსახურს აწვდის ინფორმაციას პროგრამით განხორციელებული ქვეპროგრამისა და ცალკეული ღონისძიებების ხარჯთაღრიცხვის მითითებით, შეთანხმებული ფორმატით;
- **ნყარო 5.** – საგრანტო ხელშეკრულება A პროგრამის ფარგლებში მიზნობრივი გრანტის გაცემის თაობაზე, საბიუჯეტო ორგანიზაციასა და არასამთავრობო ორგანიზაცია „123“-ს შორის. *შეფასების კრიტერიუმი* – გრანტის მიმღები 2017 წლის 30 აპრილამდე ჩაატარებს ქ. თბილისში და ქ. ბათუმში შესაბამისად 5 და 7 სასწავლო სემინარს, შიდა აუდიტში, შეთანხმებული პროგრამით და გრაფიკით, ჯამში არანაკლებ 150 ბენეფიციარზე. გრანტის მიმღებმა სემინარის ფარგლებში უნდა უზრუნველყოს სემინარის მასალების მომზადება და დაბეჭდვა ყველა მონაწილისათვის. ერთი შუალედური, ერთი ფინალური ტესტირება შეთანხმებული პროგრამით. ყოველდღიური ორჯერადი კვება. ანგარიშსწორება მოხდება ყველა პირობის დაკმაყოფილების შემთხვევაში

ინსპექტირების აქტის გაფორმებიდან (რომელსაც განახორციელებს საბიუჯეტო ორგანიზაცია და გრანტის მიმღები) 5 სამუშაო დღის შემდეგ.

იმისათვის, რომ თავიდან იქნეს აცილებული შესამონმებელი პროცესის და სფეროს თანამშრომლების მხრიდან შეფასების კრიტერიუმების არასწორი ინტერპრეტაცია ან უთანხმოება, მსგავსი კრიტერიუმები შემონმების ობიექტისათვის უნდა იყოს მისაღები, შესაფერისი და საიმედო. შესაფერისი და საიმედო შეფასების კრიტერიუმების საფუძველზე შიდა აუდიტორები აფასებენ მოპოვებულ მტკიცებულებებს, ანალიზებენ მიღებულ შედეგებს და აფასებენ შესამონმებელ სფეროსა და პროცესებთან მიმართებაში არსებული კონტროლის ღონისძიებების ადეკვატურობას. კრიტერიუმები ინახება შემონმების დოკუმენტებთან და ინფორმაციასთან.

ქვემოთ წარმოდგენილია მე-2 მაგალითში მოყვანილი A საგრანტო პროგრამასთან მიმართებაში მხარჯავი დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შესაბამისობის აუდიტის შესაძლო მიზნების ნიმუში, რომელიც ეფუძნება გამოვლენილი რისკების ანალიზს და შეიძლება გააჩნდეს მტკიცებითი ან კითხვითი ფორმა. კერძოდ, მსგავს ჰიპოთეტურ შემთხვევაში შიდა აუდიტის მიერ განეული მარწმუნებელი მომსახურების ფარგლებში შეიძლება გასცეს რწმუნება (ანუ დაადასტუროს შემდეგი ინფორმაციის სისწორე) შემდეგთან მიმართებაში:

- A საგრანტო პროგრამის მიზნები, გაცემის პირობები და კრიტერიუმები შესაბამისობაშია ქვეყნისა და მთავრობის პრიორიტეტებთან, მხარჯავი დაწესებულების მიზნებთან და საშუალოვადიან სამოქმედო გეგმებთან;
- გაიცემა თუ არა მიზნობრივი გრანტები პროგრამის მიზნების, პირობების, კრიტერიუმების, შესაბამისი კანონმდებლობისა და მხარჯავი დაწესებულების პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად და არის თუ არა გრან-

ტების გაცემის პროცესი სამართლიანი, გამჭვირვალე და ქმედითი;

- არსებული კონტროლის მექანიზმები, როგორც გრანტის გაცემის საბიუჯეტო ორგანიზაციის თანამშრომლების, ისე გრანტის მიმღები პირებისა და ორგანიზაციის თანამშრომლების მხრიდან მინიმუმამდე ამცირებენ არაკეთილსინდისიერი ქმედების (თაღლითობის) ჩადენის შესაძლებლობას.

იმ შემთხვევაში, თუ შესაბამისობის აუდიტის ჩატარება გულისხმობს საკონსულტაციო მომსახურების განევას, რომელიც თავისი შინაარსიდან არ საჭიროებს მომსახურების მიზნების, მასშტაბისა და დაინტერესებული მხარეების მოლოდინის განსაზღვრას, შიდა აუდიტორების მიერ რისკების წინასწარი შეფასების ჩატარების საჭიროება აღარ არსებობს. მიუხედავად ამისა, პროფესიული სტანდარტი 2201. C1 მოითხოვს, რომ შიდა აუდიტორებმა მომსახურების „კლიენტებთან“ (აუდიტის ობიექტთან) შეათანხმონ საკონსულტაციო მომსახურების მიზნები, შესასრულებელი სამუშაოების შინაარსი და მასშტაბი, პასუხისმგებლობების საკითხები და სხვა ასპექტები. მნიშვნელოვანი საკონსულტაციო მომსახურების განვევისას შეთანხმების პროცესი უნდა წარიმართოს წერილობითი სახით.

შესაბამისობის აუდიტის განხორციელება საკონსულტაციო მომსახურების სახით ასევე მოიცავს ორგანიზაციის მმართველობითი, რისკის მართვისა და კონტროლის მექანიზმების განხილვას, ორგანიზაციის ღირებულებების, მიზნებისა და სტრატეგიის გათვალისწინებით.

ქვემოთ მოყვანილია მხარჯავ დანესებულებაში A პროგრამით გაცემული მიზნობრივი გრანტების ოპერაციების შესაძლო საკონსულტაციო მომსახურების მიზნების ნიმუშები:

- შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ ჩატარებული სამუშაოებით დადგინდეს, თუ რომელი საკანონმდებლო, კანონ-

ქვემდებარე აქტების, სახელშეკრულებო თუ სხვა მოთხოვნებს უნდა აკმაყოფილებდეს როგორც მხარჯავი დაწესებულება, ისე საბიუჯეტო ორგანიზაცია საგრანტო პროგრამის ფუნქციონირების ფარგლებში;

- შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ ჩატარებული სამუშაოებისა და მიღებული ინფორმაციის მიხედვით დადგინდეს, თუ როგორია მხარჯავ დაწესებულებასა და საბიუჯეტო ორგანიზაციას შორის საგრანტო პროგრამის ფარგლებში მომსახურების განევის შესახებ შეთანხმებისა და მისი პირობების შესრულების მონიტორინგის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკა;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ ჩატარებული სამუშაოებისა და მიღებული ინფორმაციის მიხედვით დადგინდეს, თუ რა შეუსაბამობის რისკები გააჩნია გრანტების აღრიცხვის პროგრამას მასში არსებული პირადი ინფორმაციის დაცვასთან მიმართებაში.

### 3.1.5. შიდააუდიტორული მომსახურების მასშტაბის განსაზღვრა

მას შემდეგ, რაც რისკების გათვალისწინებით ჩამოყალიბდება შემონმების მიზნები, შიდა აუდიტორთა ამოცანას წარმოადგენს შემონმების შესაფერისი და ადეკვატური მასშტაბის დადგენა. ჩვეულებრივ, ერთი შემონმების ფარგლებში ყველაფრის დაფარვა შეუძლებელია, ამიტომ შიდა აუდიტორებმა უნდა განსაზღვრონ, თუ რა უნდა მოიცვას (და რა არა) კონკრეტულმა აუდიტორულმა შემონმებამ. შემონმების მასშტაბი ადგენს შემონმების საზღვრებს და არკვევს, თუ რა თემები და საკითხები დაექვემდებარება შესწავლას, რათა შემონმება იყოს საკმარისი შემონმების მიზნების მისაღწევად, როგორც ეს მითითე-

ბულია პროფესიულ სტანდარტში – 2220 – *მომსახურების მასშტაბი*.

შემონმების მასშტაბს განსაზღვრავს ისეთი ელემენტები, როგორცაა: კონკრეტული პროცესები, სფეროები, ოპერაციები, ადგილმდებარეობა და შემონმებისათვის შესაფერისი დროის პერიოდი. დროის პერიოდის შერჩევასა შიდა აუდიტორებმა მხედველობაში უნდა მიიღონ ბოლო შემონმებიდან გასული დროის ხანგრძლივობა, რათა არ მოხდეს გარანტიის გაცემის პროცესის წყვეტა. ამ ელემენტების გათვალისწინებით ასევე უნდა დადგინდეს შემონმებისათვის საჭირო რესურსები, რათა დროულად მოხდეს საკმარისი, აქტუალური, შესაფერისი და სასარგებლო ინფორმაციის მოძიება, როგორც ეს დადგენილია პროფესიული სტანდარტით 2310 – „*ინფორმაციის იდენტიფიკაცია და შეგროვება*“. შიდა აუდიტორების იმაში დასარწმუნებლად, რომ შემონმების მასშტაბი საკმარისია შემონმების მიზნების მისაღწევად, მათ უნდა გამოიყენონ პროფესიული ანალიზი და დაეყრდნონ საკუთარ გამოცდილებას და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მხარდაჭერას. მათ ასევე უნდა შეისწავლონ არსებული დოკუმენტაცია, პერსონალი და არსებითი აქტივები.

შიდა აუდიტორებმა რეაგირება უნდა მოახდინონ შემონმების მასშტაბის არაობიექტური შეზღუდვის ნებისმიერ შემთხვევაზე და ეს ფაქტი ასახონ შემონმების შედეგების საბოლოო ანგარიშში. შემონმების არაობიექტური შეზღუდვის ნიმუშს წარმოადგენს მენეჯმენტის მიერ კონკრეტული პერიოდის ან სახის ინფორმაციაზე წვდომის შეზღუდვა იმ მოტივით, რომ ასეთი ინფორმაცია დაიკარგა, ვერ იძებნება და/ან არსებობს მხოლოდ მათი არასრული ასლები.

ქვემოთ წარმოდგენილია მე-2 მაგალითში მოყვანილი A საგრანტო პროგრამასთან მიმართებაში მხარჯავი დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შესაბამისობის აუდიტის

შესაძლო მასშტაბის განმსაზღვრელი ელემენტები, რომლებიც პირობითია და მოყვანილია მხოლოდ ნიმუშის მიზნისათვის:

- შესწავლილი იქნება 2017 სექტემბრიდან 2018 სექტემბრამდე დროის პერიოდი;
- შესწავლილი იქნეს A პროგრამის ხელმძღვანელის მიერ პროგრამის თაობაზე მიღებული გადაწყვეტილებები და შესაბამისობა საქართველოს საბიუჯეტო კანონმდებლობასთან;
- შემონმების პროგრამაში შევა A საგრანტო პროგრამის მხოლოდ  $A_1$  ქვეპროგრამის ფუნქციონირება, რომელიც უკავშირდება მიზნობრივი გრანტების გაცემას. სხვა ქვეპროგრამები, რომლებიც ეხება თანამშრომელთა სწავლებებს, შესწავლილი იქნება 2018 წელს თანამშრომელთა განვითარების ხარჯების აუდიტის ფარგლებში;
- შესამონმებელ პერიოდში შესწავლილი იქნება მხოლოდ გრანტების გაცემის საკონკურსო კომისიის საქმიანობის შესაბამისობა კომისიის დებულების, პროგრამის პირობებთან და დადგენილ წესებთან;
- შესწავლილი იქნება A საგრანტო პროგრამის ხარჯების ნაწილის შესრულების და აღრიცხვის პროცესები. შემოსავლების აღრიცხვის შესწავლა მოხდა გასულ წელს;
- შესწავლილ იქნეს 30.02. 2017 – 30.05. 2018 პერიოდში  $A_1$  ქვეპროგრამის ფარგლებში ფიზიკურ და იურიდიულ პირებზე გაცემული 5 000 ლარზე ზემოთ არსებული ყველა საგრანტო ხელშეკრულება. 5 000 ლარამდე გაცემული გრანტებზე შესწავლილი იქნეს ყოველი მე-2 ხელშეკრულება.
- შესწავლილი იქნება მხოლოდ ქ. თბილისში და ქ. ქუთაისში გაცემული საგრანტო ხელშეკრულებები (ყველა საგრანტო ხელშეკრულების რაოდენობის 75 პროცენტი და სახელშეკრულებო ღირებულების 87 პროცენტი);



- შემონმებულ იქნეს გრანტის გაცემის აღრიცხვის პროგრამის მთლიანობის კომპონენტი და მასზე დაშვებული ყველა აქტიური მომხმარებელი და მისი ინტერფეისი მხარჯავი დაწესებულების საბუღალტრო პროგრამასთან და ელექტრონული ხაზინის ინფორმაციულ სისტემასთან.

### 3.1.6. რესურსების განაწილება

შემონმების მიზნებისა და მასშტაბის განსაზღვრის შემდეგ აუცილებელია შესაფერისი და საკმარისი რესურსების დადგენა, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2230 – *მომსახურების რესურსების გადანაწილება*. ჩვეულებრივ, შემონმებისათვის საჭირო რესურსების გამოყოფა უნდა მოხდეს შემდეგი ასპექტების მხედველობაში მიღებით:

- შემონმების დაგეგმვის პროცესში მიღებული ინფორმაცია;
- შემონმების შინაარსი და მისი სირთულე;
- დროითი შეზღუდვები და შემონმებისათვის გამოყოფილი საათები;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომლების და სხვა არსებული სპეციალისტების ცოდნა და კვალიფიკაცია. აუდიტორებმა შეიძლება განიხილონ ორგანიზაციის შიგნიდან ან გარედან დამატებითი რესურსების ან ტექნოლოგიების მოზიდვის საჭიროება.

### 3.1.7. მომსახურების გეგმის დოკუმენტირება

შემონმების დაგეგმვის მთლიანი ფაზის განმავლობაში შიდა აუდიტორები ქმნიან და იყენებენ სხვადასხვა ინფორმაციას და სამუშაო დოკუმენტებს. ეს ინფორმაცია წარმოადგენს აუ-

დიტორული შემონმების იმ პროგრამის ელემენტებს, რომელიც იქმნება შემონმების მიზნების მისაღწევად, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2240 – *აუდიტორული მომსახურების სამუშაო პროგრამა*<sup>27</sup>, რომელშიც უნდა ასახოს დაგეგმვის პროცესში მიღებული შუალედური შედეგები და დასკვნები, ასევე ის გზები და მეთოდები, რომლითაც უნდა მოხდეს შემონმების მიზნების მიღწევა, მათ შორის შერჩევითი აუდიტორული შემონმების მეთოდები, შემონმებისათვის გამოყოფილი ადამიანური და დროითი რესურსები. მსგავსი პროგრამის ნიმუში მოყვანილია შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიაში.

ჩვეულებრივ, შემონმების მიზნებისა და მასშტაბის განსაზღვრისას შეიძლება შექმნილ და გამოყენებულ იქნეს:

- შესამონმებელი პროცესების ბლოკ-სქემები;
- რისკების გამოვლენის მიზნით ჩატარებული „გონებრივი შტურმის“ შედეგები;
- რისკების წინასწარი შეფასების შედეგები (მაგალითად, რისკებისა და კონტროლების მატრიცა, „თერმული რუქა“);
- ამა თუ იმ რისკების ან თემის შემონმების პროგრამაში ჩართვის ან არჩართვის დასაბუთება/არგუმენტაცია;
- შეფასების კრიტერიუმები, რომელიც გამოიყენება შესამონმებელი სფეროსა და პროცესების შესაფასებლად.

---

<sup>27</sup> – ძალიან ხშირად შიდა აუდიტის პრაქტიკაში ინდივიდუალური შემონმების გეგმის, როგორც ჩატარებული და დაგეგმილი სამუშაოებისა და პროცედურების ერთიანი დოკუმენტის აღსანიშნავად, გამოიყენება ტერმინი აუდიტორული პროგრამა, რაც აბნევს ბევრ პრაქტიკოს აუდიტორს და არა მარტო საქართველოში. ზოგადი პრაქტიკა ცხადყოფს, რომ აუდიტის პროგრამა უფრო დეტალური და ყოვლისმომცველი დოკუმენტია, ვიდრე შემონმების ცალკეული კომპონენტის გეგმა. მიუხედავად ამისა, ზოგიერთი ქვეყნის ან შიდა აუდიტის პრაქტიკაში გეგმა და პროგრამა ეკვივალენტური მნიშვნელობითაა გამოყენებული.

შიდა აუდიტის ხელმძღვანელი და/ან ხარისხის უზრუნველყოფის მიზნით შემონმებაზე ზედამხედველი პირი უნდა ეცნობოდეს ყველა სამუშაო დოკუმენტს და ადასტურებდეს მათ სისრულეს და სისწორეს შიდა აუდიტის სუბიექტის შიდა მარეგლამენტირებელი ბაზის მოთხოვნებთან მიმართებაში, მათ შორის ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის მოთხოვნებთან მიმართებაში. ამ პროცედურით დასტურდება, რომ შემონმების მიზნები ასახავს რისკების წინასწარი შეფასების შედეგებს და ადეკვატურ კრიტერიუმებს. აუდიტორული შემონმების პროგრამა უნდა დამტკიცდეს მის განხორციელებამდე.

რისკების წინასწარი შეფასების შედეგები, შემონმების მიზნები და მასშტაბი განხილულ უნდა იქნეს ოპერაციულ მენეჯმენტთან და ძირითად დაინტერესებულ მხარეებთან. ინფორმირების გარდა, ამის განხილვის მიზანია შედეგების სისწორის გადამოწმება და დადასტურება, ხოლო საჭიროების შემთხვევაში – მათი კორექტირება. ასევე, რისკების შეფასებისა და კონტროლის პროცესებში შიდა აუდიტორებისა და ოპერაციული მენეჯმენტის როლისა და მოვალეობების გაცნობა.

სათანადო დაგეგმვა და მისი შედეგების დოკუმენტირება საჭიროა არა მარტო პროფესიული სტანდარტების მოთხოვნებთან ფორმალური შესაბამისობისათვის. ისინი ეხმარება შიდა აუდიტორებს, მოემზადონ შემონმების განსახორციელებლად სათანადო პროფესიული სკეპტიციზმისა და განსჯის საფუძველზე.

#### 4. შიდააუდიტორული მომსახურების განხორციელება, მტკიცებულებების შეგროვება და ანალიზი

შემომწების მიზნებისა და მასშტაბის განსაზღვრის შემდეგ, შიდა აუდიტორებმა სისტემატიზებული და სათანადოდ ორგანიზებული მიდგომების გამოყენებით უნდა დაინყონ საკმარისი, შესაბამისი და სანდო ინფორმაციისა და მტკიცებულებების შეგროვება, როგორც ეს განსაზღვრულია 2300 სერიის პროფესიულ სტანდარტებში.

შიდა აუდიტორებმა უნდა გაათვითცნობიერონ, რომ მათ მიერ განხორციელებული შემომწების მთლიანი პროცესი, ცალკეული მნიშვნელოვანი პროცედურა და სამუშაო დოკუმენტაცია ასევე ექვემდებარება შესწავლას და/ან მიმოხილვას სხვა დამოუკიდებელი მხარეების მიერ (მაგალითად, ხარისხის შიდა ზედამხედველი თუ ხარისხის გარე დამოუკიდებელი შემფასებელი). ასეთი შემომწების მოტივი შეიძლება იყოს შიდა აუდიტის ქვედანაყოფის საქმიანობის ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამით განსაზღვრული მიმდინარე მონიტორინგის პროცედურების ჩატარება, შიდა პერიოდული ან გარე შეფასება, ან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის წარმომადგენლის სურვილი, შეაფასოს ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემის და მათ შორის შიდა აუდიტის ეფექტიანობა.

შემომწების ყველა ეტაპზე შიდა აუდიტორები პერმანენტულად უნდა ამოწმებდნენ საკმარისი და შესაფერისია თუ არა მიღებული ინფორმაცია იმისათვის, რომ მათზე დაფუძნებით მომზადდეს შემაჯამებელი დასკვნა ან გამოითქვას აუდიტორული მოსაზრება, თუ საჭიროა დამატებითი მტკიცებულებები. მოსაძიებელი ინფორმაციის სახისა და წყაროს განსაზღვრა დამოკიდებულია იმაზეც, მიმდინარე აუდიტორული შემომწებით შემაჯამებელი დასკვნის მომზადება იგეგმება თუ აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვა. მოსაზრების გამოხატვა, რომელიც, როგორც ვიცით, აუდიტორებისაგან გაცილებით უფრო

მკაცრი და კონტროლირებული ქმედებების და პროცედურების ჩატარებას მოითხოვს (იხ. ქვეთავი 2.1.), უნდა ითვალისწინებდეს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის და სხვა დაინტერესებულ მხარეთა მოლოდინებს და ეფუძნებოდეს საკმარის, სანდო, შესაბამის და სასარგებლო ინფორმაციას, როგორც ეს განმარტებულია პროფესიულ სტანდარტში 2410 – *საანგარიშგებო ინფორმაციის წარდგენის კრიტერიუმები*.

„საკმარისი ინფორმაცია“ ეფუძნება ფაქტებს, არის ადეკვატური და იმდენად დამაჯერებელი, რომ სალად მოაზროვნე და ინფორმირებული მომხმარებელი მის საფუძველზე იმავე დასკვნამდე მივა, რაზეც მივიდა შიდა აუდიტორი. სანდო ინფორმაცია – ესაა ყველაზე სრული და სანდო ინფორმაცია, რომლის მიღებაც შესაძლებელია სათანადო აუდიტორული პროცედურების გამოყენებით. შესაბამისი ინფორმაცია მხარს უმყარებს დაკვირვებების შედეგებს და რეკომენდაციებს და ეხმარება მომსახურების მიზნებს. სასარგებლო ინფორმაცია ორგანიზაციას ეხმარება მიზნების მიღწევაში.

სტანდარტში მითითებულ აუდიტორული მტკიცებულებების ხარისხობრივ და რაოდენობრივ ასპექტს ქვემოთ უფრო ახლოს შევხებით, როდესაც განვიხილავთ სხვა დამატებით ობიექტურ და სუბიექტურ ფაქტორებს.

#### 4.1. საკვანძო და არასაკვანძო კონტროლების გამოვლენა

მოსაზრების გამოხატვაზე ორიენტირებული შესაბამისობის შიდააუდიტორული მომსახურების უმთავრესი მიზანი, სხვა მარნმუნებელი მომსახურების მსგავსად, უნდა იყოს რწმუნების გამოხატვა იმასთან მიმართებით, რომ შესამონმებელ პროცესებში გამოვლენილი საკვანძო შიდა კონტროლების დიზაინი და ოპერაციული ქმედითობა ხელს უწყობს ამ პროცესების მიზნებისა და ორგანიზაციის მიზნების მიღწევას.

შიდა კონტროლების, მათ შორის საკვანძო კონტროლების, დიზაინის ადეკვატურობა შეიძლება შესწავლილი იქნეს შემონ-

მების დაგეგმვის ეტაპზე, შესამონმებელი პროცესის მარეგლამენტირებელი პროცედურების გაცნობის კვალობაზე. ეს გარემოება ეხმარება შიდა აუდიტორებს, ადრეულ ეტაპზევე მოიპოვონ ინფორმაცია კონტროლის დიზაინის თაობაზე და განსაზღვრონ ტესტირების ჩატარების საჭიროება აუდიტის პროგრამისათვის.

საკვანძო კონტროლი არის ისეთი კონტროლი ან კონტროლთა ერთობლიობა, რომლებიც შემუშავებულია ერთი ან მეტი არსებითი რისკზე ზემოქმედებისათვის.<sup>28</sup> თუ დაწესებულებაში არსებობს რისკის მართვის განვითარებული პროცესები და შესაბამისად, მენეჯმენტს გააჩნია ადეკვატური საინფორმაციო ბაზა რისკების თაობაზე, მაშინ შიდა აუდიტორებისათვის საკვანძო კონტროლების გამოვლენა გაცილებით მარტივია. ამ შემთხვევაში საკვანძო კონტროლებად ჩაითვლება ის კონტროლის პროცედურები, რომლებიც ყველაზე დიდი პორციით ამცირებს შესამონმებელი სისტემის/პროცესის მიზნებთან მიმართებაში გამოვლენილ თანამდევ რისკს/რისკებს. თუმცა პრაქტიკაში საკვანძო რისკების იდენტიფიკაციისთვის საჭიროა სხვა ატრიბუტების არსებობაც. ქვემოთ წარმოდგენილია საკვანძო და არასაკვანძო რისკების ძირითადი ატრიბუტები (იხ. ცხრილი 4).

---

<sup>28</sup> — რისკზე ზემოქმედება აუცილებლად არ ნიშნავს მის შემცირებას. მაგალითისათვის, რისკის კონტროლი შეიძლება გულისხმობდეს მის შენარჩუნებას არსებულ დონეზე, რისკის მართვის პოლიტიკის შესაბამისად.

**ცხრილი 4. საკვანძო და არასაკვანძო კონტროლების ზოგადი ატრიბუტები**

საკვანძო კონტროლები	არასაკვანძო კონტროლები
<ul style="list-style-type: none"> <li>• მისი/მათი მიზანია მაღალი რწმუნების მიღება იმაზე, რომ თავიდან იქნება აცილებული კრიტიკული შეუსაბამოებები და შეცდომები (მათ შორის თაღლითობა);</li> <li>• ის ფარავს ერთს ან მეტ არსებით რისკს და ვრცელდება მთლიან სისტემაზე/პროცესზე;</li> <li>• ამ კონტროლის არაღსრულების ან შეცდომის შემთხვევაში არ არსებობს სხვა კონტროლის პროცედურა, რომელიც უზრუნველყოფს არსებითი შეუსაბამობის ან შეცდომების გამოვლენას;</li> <li>• ჩვეულებრივ, ის არის მაღალი დონის კონტროლი (ანუ მის აღსრულებაში ჩართულია მმართველობის მაღალი რგოლები და ვრცელდება მთელს ორგანიზაციაზე).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• მას გააჩნია არაპირდაპირი ზეგავლენა არსებითი შეცდომის რისკზე;</li> <li>• ის ვრცელდება ქვესისტემებზე/ქვეპროცესებზე და მიეკუთვნება ოპერაციულ კონტროლებს;</li> <li>• მისი შეცდომით განხორციელება ზეგავლენას არ ახდენს მთლიან პროცესზე/სისტემაზე;</li> <li>• მათი მიზანია არსებული პროცესების გაუმჯობესება;</li> <li>• შემონგების ხარჯების რაციონალიზაციის მიზნით, ისინი არ არიან ჩართული ტესტირების პროგრამაში;</li> <li>• ისინი არ არიან ჩართული მნიშვნელოვან ტრანზაქციებში.</li> </ul>

როგორც ვხედავთ, საკვანძო და არასაკვანძო კონტროლებს შორის სხვაობა ძალზე პირობითია და დამოკიდებულია თითოეული სისტემის/პროცესის სპეციფიკაზე. შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორს საკვანძო კონტროლებთან ერთად შეიძლება დასჭირდეს არასაკვანძო კონტროლების გამოვლენა და შეფასება, რადგან პროცესთან მიმართებაში მიიღოს სათანადო სახის რწმუნების შემცველი მოსაზრება. კონტროლები, რომლებსაც გააჩნიათ ხარვეზები დიზაინში (რაც ნიშნავს, რომ ასეთი კონტროლები დადგენილი წესითა და სტანდარტითაც რომ განხორციელდეს, პროცესის მიზნების მიღწევის ალბათობა მაინც არ გაიზრდება), ჩვეულებრივ, არ საჭიროებენ ოპერაციული ქმედითობაზე ტესტირებას.

A საგრანტო პროგრამის განმახორციელებელი საბიუჯეტო ორგანიზაციის მაგალითში ერთ-ერთ საკვანძო კონტროლად შეიძლება განხილულ იქნეს პრეტენდენტი ორგანიზაციიდან ან ფიზიკური პირებიდან საგრანტო განაცხადის საგრანტო კონკურსის პირობებთან და კრიტერიუმებთან შესაბამისობის უზრუნველყოფის კონტროლი (იხ. C.1. რისკი, მაგალითი 2). მსგავსი კონტროლის მექანიზმები, ჩვეულებრივ, მოიცავს შესარჩევი კომისიის მიერ პრეტენდენტისაგან საკონკურსო დოკუმენტაციის მიღების, გადამოწმებისა და დადასტურების განერილი პროცედურების ჩატარებას. ჩვენს მაგალითში ამ პროცედურების გარდა, არ არსებობს სხვა პროცედურები, რომლებიც შესაბამის კონტროლის აღსრულების სისუსტეებს გამოავლენს და რეაგირებას მოახდენს. ამ პროცედურების არასათანადოდ განხორციელების გამო, შესაძლებელია არასწორად და არამიზნობრივად გაიცეს მნიშვნელოვანი საგრანტო თანხები, რაც სწორად გაცემის შემთხვევაში მნიშვნელოვნად გაზრდიდა პროგრამის ეფექტიანობას.

საკვანძო და არასაკვანძო კონტროლების გამოვლენას ის მნიშვნელობაც აქვს, რომ მათი სტატუსი გავლენას ახდენს ამ კონტროლების ტესტირების პროგრამის პარამეტრებზეც. კერძოდ, თუ კონტროლი საკვანძოა, მისთვის დასაშვები შეცდომის ან გადახრების დონე (ე.ი. კონტროლის სტანდარტით განერილი პროცედურების არასწორად განხორციელებული შემთხვევები) ანუ *შეუსაბამობების ასატანი სიდიდე*<sup>29</sup> გაცილებით დაბალი უნდა იყოს, ვიდრე არასაკვანძო კონტროლის შემთხვევაში. მაგალითად, კონტროლის პროცედურისათვის, რომლებიც უზრუნველყოფენ პრეტენდენტი ორგანიზაციის საგრანტო განაცხადის და სხვა ინფორმაციის შედარებას A საგრანტო პროგრამის პირობებთან და კრიტერიუმებთან და დასკვნის მომზადებას, შეცდომების (გადახრების) დასაშვებ სიდიდედ შეიძლება განისაზღვროს 0.5 –

---

<sup>29</sup> – საერთო წესის მიხედვით, შეუსაბამობების ან გადახრების კატეგორიას არ განეკუთვნება თაღლითური ან კორუფციული შემთხვევები.



1 პროცენტის ფარგლებში (ანუ 100 პროცედურიდან მაქსიმუმ ერთი მცდარი პროცედურა შეიძლება ჩაითვალოს დასაშვებად). არასაკვანძო კონტროლის პროცედურისათვის (მაგალითად, გრანტების გამცემი საბიუჯეტო ორგანიზაციის საინფორმაციო ბაზაში პრეტენდენტ ორგანიზაციაზე არსებული ზოგადი ინფორმაციის პერიოდული განახლება) ეს პარამეტრი შეიძლება განისაზღვროს 5 – 6 პროცენტის ფარგლებში.

მსგავს პარამეტრებს განსაკუთრებით დიდი მნიშვნელობა აქვს მაშინ, როდესაც შიდა აუდიტორი კონტროლების ეფექტიანობის თაობაზე მტკიცებულების შესაგროვებლად იყენებს შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების მეთოდებს, კერძოდ, *ატრიბუტულ შერჩევას*. აღნიშნული მეთოდი შიდა აუდიტორს საშუალებას აძლევს, სტატისტიკურად ვალიდური სიდიდის შერჩევითი ერთობლიობის ტესტირების შედეგები ანუ დასკვნები განაზოგადოს მთლიან პოპულაციაზე, გარკვეული სანდოობის დონის მითითებით (მაგალითად, 90 ან 95 სანდოობის დონით). ატრიბუტული შერჩევასა და შერჩეული ელემენტების რაოდენობა, როგორც წესი, დამოკიდებულია რამდენიმე პარამეტრზე, მათ შორის, რწმუნების გამოხატვის ფორმაზე, მოსალოდნელი და ასატანი შეცდომების დონეზე. ამ სახელმძღვანელოში, თემის სპეციფიკის გათვალისწინებით, ჩვენ არ შევხებით შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების მეთოდებს. აღვნიშნავთ მხოლოდ იმას, რომ ის საერთოა ყველა ტიპის მარწმუნებელი მომსახურებისათვის და ეფუძნება მათემატიკური სტატისტიკისა და ალბათობის თეორიის პრინციპებს<sup>30</sup>.

---

<sup>30</sup> – ვრცელი ინფორმაცია შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების ზოგადი პრინციპების, მნიშვნელობისა და ცალკეული ცნებების შესახებ შესაძლებელია იხილოთ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ 2013 წელს გამოცემულ პრაქტიკულ რეკომენდაციაში – Practice Advisory 2320 – 3: Audit Sampling. ასევე, E. Зверев, Атрибутивная выборка: формирование с учетом возможного мошенничества, журнал „Внутренний контроль в кредитной организации“ № 1 (37) / 2018.

იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტორი დაადგენს, რომ შემონმების მასშტაბი არ იძლევა კონკრეტული სისტემის/პროცესის მნიშვნელოვან მიზნებთან და რისკებთან დაკავშირებული ყველა საკვანძო კონტროლის შეფასების საშუალებას, შიდა აუდიტორმა პროცესზე/სისტემაზე სრული ინფორმაციის გახსნის მიზნით, უნდა დააყენოს მასშტაბის ცვლილების საკითხი და ეს ყოველივე ასახოს შემონმების ანგარიშში და დოკუმენტაციაში.

ტესტირების შედეგები, ჩვეულებრივ, შეიძლება აისახოს რისკებისა და კონტროლის მატრიცის დამატებით სვეტში, რითაც განახლდება მატრიცაში მითითებული კონტროლების ქმედითობის შესახებ არსებული ინფორმაცია და დოკუმენტირება. ეს ინფორმაცია შეიძლება გახდეს საფუძველი შემაჯამებელი დასკვნის მოსამზადებლად.

## 4.2. როდის არის მტკიცებულებები საკმარისი, სანდო და შესაფერისი

იმის გათვალისწინებით, რომ შიდააუდიტორული მომსახურების განევა წარმოადგენს შიდა აუდიტორთა პროფესიულ და ლოგიკურ აზროვნებაზე დაფუძნებულ პროცესს, რთულია განისაზღვროს მტკიცებულებების ისეთი უნივერსალური დონე, შინაარსი, რაოდენობა ან გონივრული სკეპტიციზმის ზღვარი, რაც აუცილებელია საკმარისი, სანდო, და შესაფერისი მტკიცებულებების მოსაძიებლად, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2310 *ინფორმაციის იდენტიფიკაცია და შეგროვება*.

ერთ-ერთ მნიშვნელოვანი ფაქტორს, რომელიც ზეგავლენას ახდენს მტკიცებულებების მოძიების პროცესზე, წარმოადგენს გარანტიის გამოხატვის ფორმა, რომელსაც უნდა შეიცავდეს აუდიტორის მოსაზრება (იხ. ქვეთავი 2.2.). ყველაზე მკაცრი ფორმა, როგორც ვიცით, არის პოზიტიური სახით ფორმუ-

ლირებული რწმუნება, რომლითაც ხაზი ესმება იმ ფაქტს, რომ შიდა აუდიტორებმა მოიპოვეს საკმარისი და სანდო მტკიცებულებები არა მარტო იმისთვის, რომ გაემყარებინათ მათი მოსაზრებები აუდიტის მიზნებთან მიმართებით. მაღალი რწმუნების მიღება ასევე ნიშნავს, რომ შიდა აუდიტორებმა გაიღეს ადეკვატური ძალისხმევა, რათა გამოევიდინათ საკმარისი და სანდო ფაქტები და კონტრარგუმენტები მათ მიერ გამოთქმული მოსაზრების სანინააღმდეგოდ. მაგალითად, გარკვეულ A პროცესში (მაგალითად, სანვავის შესყიდვის ოპერაციები) შესაბამისობის რისკების მართვის პრაქტიკასთან მიმართებით პოზიტიური რწმუნების შემცველი აუდიტორული მოსაზრება იმის თაობაზე, რომ A პროცესში არსებული შესაბამისობის რისკების მართვის პრაქტიკა ადეკვატურია, ნიშნავს, რომ აუდიტორებმა შესაბამისი პროცედურების საშუალებით მოიპოვეს ამ მოსაზრების გამამყარებელი მტკიცებულებები და ინფორმაცია და პასუხისმგებლობას იღებენ იმაზე, რომ ისინი საკმარისი, შესაფერისი და სანდოა. ეს ასევე ნიშნავს, რომ აუდიტორებმა საკმარისი ძალისხმევა გაიღეს, რათა გამოევიდინათ ყველა ის ფაქტი ან კონტრარგუმენტი, რომელიც სანინააღმდეგოს დაამტკიცებდა.

მტკიცებულებების შეგროვებაზე ზემოქმედებს ასევე ადამიანური თუ ობიექტური ფაქტორებიც. შიდა აუდიტორებს უნდა შეეძლოთ, განსაზღვრონ და შეაფასონ შეკრებილი მტკიცებულებების და ინფორმაციის ხარისხი ზემოაღნიშნული მახასიათებლის (ე.ი. სანდოობა, საკმარისობა და შესაფერისობა) მიხედვით. კერძოდ:

- **მიღებული ინფორმაცია და/ან მტკიცებულებები მაშინაა საკმარისია**, როდესაც შიდა აუდიტორთა შეფასებით ანგარიშის მიმღები მხარე/მხარეები ჩათვლიან, რომ აღმოჩენილი ფაქტი/ფაქტები სათანადოდაა დასაბუთებული და დამატებითი დროისა და ხარჯების გაღება ახალი მტკიცებულებების მიღების მიზნით არ არის საჭირო.

ბების მისაღებად საჭირო აღარ არის. ინფორმაცია საკმარისად მიიჩნევა მაშინაც, როდესაც მის საფუძველზე შესაბამისი კვალიფიკაციის სხვა დამოუკიდებელი და ობიექტური მხარე ერთმნიშვნელოვნად დაეთანხმება აუდიტორის დასკვნას ან შემაჯამებელ შეფასებას/მოსაზრებას (პროფესიული სტანდარტი 2410). მტკიცებულების საკმარისობა კავშირშია ამ მტკიცებულების მიღების წყაროს ხარისხთან და სანდოობასთან. რაც მაღალია ამ უკანასკნელის ხარისხი და სანდოობა, მით უფრო სრულად აკმაყოფილებს მტკიცებულება ან ინფორმაცია მის რაოდენობრიობასთან დაკავშირებულ მოთხოვნებს. სამწუხაროდ, თუ ინფორმაციის წყარო ნაკლებად სანდოა ან დაბალი ხარისხისაა, ამის კომპენსირება მისი რაოდენობის ზრდით ვერ მოხდება.

მტკიცებულების წყაროში იგულისხმება ის საინფორმაციო სისტემა ან პროცესი, რომელიც ამ ინფორმაციის გენერირებას ახდენს. კერძოდ, შიდა აუდიტორის მიერ მიღებული მტკიცებულების ხარისხი (მათ შორის შიდა კონტროლების თაობაზე) ერთიორად იზრდება მას შემდეგ, რაც შიდა აუდიტორები საკუთარი ჩატარებული ტესტირების შედეგად დარწმუნდებიან, რომ ინფორმაციის მაგენერირებელი სისტემის ან პროცესის კონტროლებს გააჩნიათ ადეკვატური დიზაინი და ოპერაციული ეფექტიანობა. მაგალითად, კვლავ ავიღოთ A საგრანტო პროგრამის განმახორციელებელი საბიუჯეტო ორგანიზაციის შესაბამისობის აუდიტი. იმისათვის, რომ შიდა აუდიტორი დარწმუნდეს, საკმარისია თუ არა მხოლოდ გრანტების აღრიცხვის პროგრამულ უზრუნველყოფაში არსებული ინფორმაცია გაცემული გრანტების რაოდენობის და სხვა პარამეტრების შესახებ, მან საკუთარი ტესტირებით ან სხვა კვალიფიციური და დამოუკიდებელი მხარიდან უნდა მიიღოს მტკიცებულება იმ კონტროლების დიზაინისა და ოპერაციული ეფექტიანობის შესახებ, რომლებიც უზრუნველყოფენ პროგრამაში არსებუ-

ლი მონაცემების მთლიანობას. ასეთი კონტროლების ნიმუშებია: პროგრამაში ლოგიკური დაშვების უფლებების კონტროლი; პროგრამაში არსებული ტრანზაქციებისა და ე.წ. „ივენტების“ ჟურნალების წარმოება და კონტროლი; სისტემაში ინფორმაციის შეყვანის დადასტურების (ვერიფიკაციის) პროცედურების ქმედითობა და ა.შ.

მცკიცებულებათა საკმარისობაზე ზეგავლენას ახდენს ასევე მოსალონელი შეუსაბამობის ან შეცდომის რისკის მთლიანი ან ნარჩენი სიდიდე. კერძოდ, რაც უფრო მაღალია გამოვლენილი შეუსაბამობის რისკის ინდივიდუალური ან კუმულაციური ზეგავლენა ან ალბათობა შესამონმებელ ობიექტის პროცესზე, მით მეტი მტკიცებულებების მიღება იქნება საჭირო ამ რისკების კონტროლის ღონისძიებების დიზაინის ადეკვატურობისა და ოპერაციული ეფექტიანობის შესაფასებლად. ჩვენს ზემოაღნიშნულ მაგალითში, მსგავსი შემთხვევა ფაქტიურად ეხება საკვანძო კონტროლების თაობაზე მტკიცებულების მიღებას, რომელიც გაცილებით მეტი მტკიცებულების ბაზის ფორმირებას საჭიროებს, ვიდრე არასაკვანძო კონტროლის თაობაზე ინფორმაციის მიღება.

- **სანდოობა**, როგორ ზემოთ აღვნიშნეთ, გამოხატავს ინფორმაციის წყაროს სანდოობისა და დამაჯერებლობის ხარისხს და გვეხმარება, შევაფასოთ, თუ რამდენად სარწმუნოა თვით ინფორმაციის წყარო ან მისი მიღებისათვის საჭირო მეთოდი. რაც უფრო დამოუკიდებელია ინფორმაციის წყარო შესამონმებელი პროცესისაგან და ვალიდურია მისი მიღების მეთოდი, მით მაღალია ინფორმაციის საიმედოობის ხარისხი. მაგალითად, თუ აუდიტორი კრებს ინფორმაციას A საგრანტო პროგრამის ფარგლებში განეული სერვისების რაოდენობისა და შინაარსის შესახებ, მაშინ გაცილებით სანდოა გრანტის ფარგლებში განეული სერვისის მიმღებთა პირდაპირი გამოკითხვიდან მიღებული ინფორმაცია, ვიდრე გრანტის მიმღები ორგანიზაციის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია.

ინფორმაციის შეგროვების მეთოდები, რომელიც შესაბამისობის აუდიტისათვის უნდა იქნეს გამოყენებული, არ განსხვავდება იმ მეთოდებისაგან და ტექნიკისაგან, რაც გამოიყენება სხვა სახის აუდიტორული შემოწმებისას. ყველაზე მარტივ და შედარებით სანდო მეთოდების მაგალითებს მიეკუთვნება:

- ფიზიკურად არსებობის გადამოწმება. მაგალითად, იმის გადამოწმება, მართლა არსებობს თუ არა გრანტის მიმღები ან იურიდიული ფიზიკური პირი;
- აუდიტის მესაკუთრის წყაროდან ან გარე მხარის დახმარებით არსებული დოკუმენტაციის გადახედვა;
- პროცესში უშუალო მონაწილეებიდან ინფორმაციის მიღება ინტერვიუების, კვლევის ან რისკისა და კონტროლის თვითშეფასების ჩატარების გზით;
- გამჭოლი ტესტის ჩატარება დაგეგმვის ფაზაში შესამოწმებელი პროცესის თაობაზე მიღებული ინფორმაციის სისწორის გადამოწმების მიზნით.

ინფორმაციის შეგროვების შედარებით შრომატევად მეთოდებს მიეკუთვნება ისეთი მექანიკური მეთოდები, როგორებიცაა:

- **გადამოწმება** – ამ შემთხვევაში შიდა აუდიტორები ამოწმებენ შენახული და დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაციის (ჩვეულებრივ, ესაა საბუღალტრო ოპერაციები) ვალიდურობას უფრო წინა პერიოდში არსებული მატერიალური საბუთის ან პირველადი შედგენილი ჩანაწერის საფუძველზე;
- **გაყოლითი შემოწმება** – ამით შიდა აუდიტორები ამოწმებენ შენახული და დოკუმენტურად დადასტურებული ინფორმაციის სისრულეს პირველადი დოკუმენტის, ჩანაწერის ან მატერიალური საბუთის შედგენიდან საბუღალტრო ან სხვა საინფორმაციო სისტემაში ასახული დოკუმენტის შექმნამდე;

- **გადაანგარიშება** – შიდა აუდიტორები ამით ამოწმებენ კონტროლის პროცედურის აღსრულების სისწორეს იმავე პროცედურის განმეორებითი ჩატარებით, რითაც ღებულობენ პირდაპირ მტკიცებულებას კონტროლის პროცედურის ოპერაციული ეფექტიანობის თაობაზე;
- **დამოუკიდებელი დადასტურება** – ამ მექანიზმით შიდა აუდიტორები დამოუკიდებელ მხარეს უგზავნიან და მისაგან წერილობითი სახით ღებულობენ დადასტურებას ან უარყოფას გაგზავნილი ინფორმაციის სისწორეზე.

● **შესაფერისობა.** მტკიცებულება/ინფორმაცია, რომელიც გამოიყენება მოსაზრების დასადასტურებლად ან უარსაყოფად, ითვლება შესაფერისად, თუ აშკარაა მისი ლოგიკური და საიმედო კავშირი კონკრეტულ შესასწავლ საკითხთან. მტკიცებულება შეიძლება ეხებოდეს აუდიტის ობიექტის ზოგად საქმიანობას, არსებულ სიტუაციას, კრიტიერიუმს, შესაძლო შედეგს ან გამომწვევ მიზეზს.

აუდიტორული მტკიცებულების მოპოვების ყველაზე რთულ მეთოდებს მიეკუთვნება ისეთი პროცედურების დაგეგმვა და გამოყენება, რომელიც დაკავშირებულია ინფორმაციის მიზნობრივად დამუშავებასთან, გაანალიზებასთან და შეფასებასთან, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2320 – **ანალიზი და შეფასება**. ასეთ მეთოდებს მიეკუთვნება ანალიტიკური პროცედურები, რომელთა ტიპურ ნიმუშებს წარმოადგენს:

- კოეფიციენტების, ტრენდებისა და რეგრესიული ანალიზის ჩატარება;
- გონივრულობის გადამოწმება;
- ექსტრაპოლაციური შედარება;
- პროგნოზირება;
- ბენჩმარკინგი – გარკვეული ინფორმაციის შედარება

მსგავსი საქმიანობის სფეროსა და ქვედანაყოფის ანალოგიურ ინფორმაციასთან;

- შიდა აუდიტორებმა შეიძლება დამატებით შეისწავლონ გამოვლენილი მნიშვნელოვანი შეუსაბამობის ან შეცდომის შემთხვევა, რათა გამოავლინოს და ახსნას მისი ძირეული გამომწვევი მიზეზები (მაგალითად, არაკეთილსინდისიერი ქმედება ან არსებული მდგომარეობის ცვლილება). მოულოდნელმა შედეგებმა შეიძლება მოითხოვოს დამატებითი პროცედურების ჩატარება და წარმოაჩინოს არსებითი პრობლემა, რამაც შეიძლება წარმოშვას ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან ინფორმაციის მინოდების აუცილებლობა, როგორც ეს განსაზღვრულია პროფესიული სტანდარტით 2060 – *ანგარიშგება ოპერაციული მენეჯმენტის, აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის და ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოს წინაშე.*

ანალიტიკური პროცედურების დაგეგმვა და ჩატარება არ ნიშნავს, რომ შიდა აუდიტორების მიერ მათ ხელთ არსებული მონაცემების და ინფორმაციის ანალიზი ამ ეტაპამდე არ ხდებოდა. როგორც ვიცით, ინფორმაციის ანალიზი და დამუშავება ხორციელდება დაგეგმვის საწყის ეტაპზეც, როდესაც ხდება რისკების ანალიზი და მიზნების ჩამოყალიბება, საკვანძო და არასკვანძო კონტროლების გამოვლენა ამ უკანასკნელთა დიზაინის შესწავლით.

ისევე, როგორც სხვა სახის მარწმუნებელი მომსახურების განვიხილავს, შესაბამისობის აუდიტის დროსაც განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს გამოვლენილი ცალკეული შეუსაბამობების კუმულაციური რაოდენობრივი თუ შინაარსობრივი გავლენა შემონემების ობიექტთან მიმართებაში, რაც, როგორც ვიცით, ცნობილია *არსებითობის* სახელწოდებით. შესაბამისობის აუდიტის პროცესში არსებითად შესაძლებელია მიჩნეულ იქნეს:



- ისეთი გამოვლენილი შეუსაბამობის ფაქტები ან შესაძლო სარისკო შემთხვევები (ან მათი პოტენციალი), რომლებიც როგორც ინდივიდუალურად, ისე კუმულაციურად მნიშვნელოვანია დადგენილ მოთხოვნებთან მიმართებაში და გავლენას ახდენენ ან შეიძლება მოახდინონ როგორც შიდა აუდიტორის დასკვნაზე, ისე მისი ანგარიშის მომხმარებლების გადანყვეტილებაზე. მაგალითად, A საგრანტო პროგრამის შემთხვევაში ასეთი შემთხვევა შეიძლება იყოს არასწორად გაფორმებული საგრანტო ხელშეკრულებების ჯამური ან ცალკეული სახელშეკრულებო ღირებულება. ცხადია, ამ კონტექსტში ასევე განსაკუთრებულ ყურადღებას იქცევს ისეთი შეუსაბამობების ფაქტები, რომლებიც მნიშვნელოვანია თავისი შინაარსის და არა რაოდენობრივი ასპექტის გათვალისწინებით, რადგან ისინი შეიძლება მიუთითებდნენ თანამშრომლების მხრიდან შესაძლო არაკეთილსინდისიერ ქმედებებზე;
- შესაბამისობის მართვის მთლიან სისტემასთან და/ან კონტროლებთან მიმართებაში გამოვლენილი სისუსტეები ან შეუსაბამობები<sup>31</sup> (იხ. ქვეთავი 1.5.). რაც უფრო მნიშვნელოვანია ამ სისუსტის ან შეუსაბამობის ზეგავლენა ორგანიზაციის შესაბამისობის მართვის სისტემის შიდა კონტროლის გარემოზე, მით უფრო გაიზრდება აუდიტის რისკი, რაც ზეგავლენას მოახდენს აუდიტორის დასკვნაზე. მაგალითად, თუ შიდა აუდიტორი გამოავლენს, რომ მნიშვნელოვანი სისუსტეები გააჩნია შეუსაბამობის მართვის სისტემით განსაზღვრულ კონტროლის ისეთ ელემენტს, რომელიც განსაზღვრულია რომელიმე საერთაშორისო სტანდარტით და მნიშვნელოვნად

---

<sup>31</sup> – აღსანიშნავია, რომ სტანდარტიზაციის საერთაშორისო ორგანიზაციის (ISO) მიერ მსგავსი სახის შეუსაბამობების (non-compliance) ნაცვლად იყენებს ცნებას შეუსატყვისობას (non-conformance).

ამცირებს დადგენილ კრიტერიუმებთან შეუსაბამობის რისკს, მაშინ აუდიტორმა შეიძლება დაასკვნას, რომ შესაბამისობის შიდა კონტროლის სისტემა, როგორც მენეჯერული სისტემა არაეფექტიანია.

საჭიროა გავითვალისწინოთ, რომ შიდა კონტროლის პროცედურის აღსრულებაში გამოვლენილი სისუსტე აუცილებლად არ ნიშნავს, რომ შესაბამისი რისკი აუცილებლად მატერიალიზდება და აუდიტის ობიექტის ოპერაციები აუცილებლად არაკანონიერი ან არამართლზომიერი იქნება. მაგალითად, ის ფაქტი რომ გრანტის გაცემის შესახებ გადანყვეტილების ოქმს აკლია კომისიის ყველა წევრის ხელმოწერა (რაც განსაზღვრულია კონტროლის პროცედურით – კომისიის დებულებით) ავტომატურად არ ნიშნავს, რომ ხელშეკრულება გრანტის პროგრამის პირობების შეუსაბამოდაა გაცემული და ხელშეკრულება არავალიდური ან არასწორია. ასეთ შემთხვევაში შიდა აუდიტორებისათვის სწორი სტრატეგიაა მეტი დამოუკიდებელი ანუ იგივე არსებითობის ტესტების დაგეგმვა და ჩატარება, რომლითაც დოკუმენტურად და შინაარსობრივად შემოწმდებოდა უშუალოდ გაცემული გრანტების ხელშეკრულებები და სხვა პირველადი დოკუმენტების სისწორე.

### **4.3. მტკიცებულებების კონტროლი და ძირეულ მიზეზებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები**

შიდა აუდიტორებმა მოპოვებული მტკიცებულებები სათანადოდ უნდა აღრიცხონ და დარეგისტრირებული დოკუმენტაცია შეინახონ შემონგების შესაბამის საქალაქო დეპარტამენტში, რომელსაც სასურველია ასევე გააჩნდეს ელექტრონული ასლი-საქალაქო დეპარტამენტში (თუ ცხადია, აუდიტის ობიექტი არ განეკუთვნება საიდუმლო ინფორმაციას). იმისათვის, რომ გამარტივდეს საქალაქო დეპარტამენტში მონაცემების შენახვისა და მოძიების პროცესი, მიზანშეწონილია, შიდა აუდიტორებმა გამოიყენონ როგორც სამუშაო საქა-

ლალდეების, ისე სამუშაო დოკუმენტაციის ორგანიზებისა და საცნობარო ინდექსების მინიჭების პრაქტიკა. ერთ-ერთ ასეთ კარგ პრაქტიკას წარმოადგენს შიდა აუდიტორის მიერ ცალკეული აუდიტის მიზნებსა და ქვემიზნებთან მიმართებით მომზადებული აუდიტორის დაკვირვების შედეგების ცხრილი, რომელშიც ტაბულარული სახით აისახება აუდიტორის შეფასებები თითოეულ შესწავლილ საკითხთან და არსებულ მდგომარეობასთან მიმართებით. აღნიშნული დოკუმენტის თაობაზე მეტი ინფორმაცია შეგიძლიათ იხილოთ *შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის სახელმძღვანელოში*.

დაკვირვების შედეგების ცხრილის უმთავრესი დანიშნულებაა ის, რომ როგორც აუდიტორმა, ისე მისი საქმიანობის შემფასებელმა დამოუკიდებელმა პირმა შესაძლებელი გახადოს იმის დადგენა, თუ რამდენად საიმედოდ არის მხარდაჭერილი დაკვირვების შედეგები სათანადო მტკიცებულებებით. ეს დოკუმენტი როგორც შიდა აუდიტის ხელმძღვანელობას, ისე შიდა აუდიტორებს აზღვევს იმაში, რომ დაკვირვების შედეგების ცხრილში ასახული ინფორმაცია ფაქტოლოგიურად სწორია, და

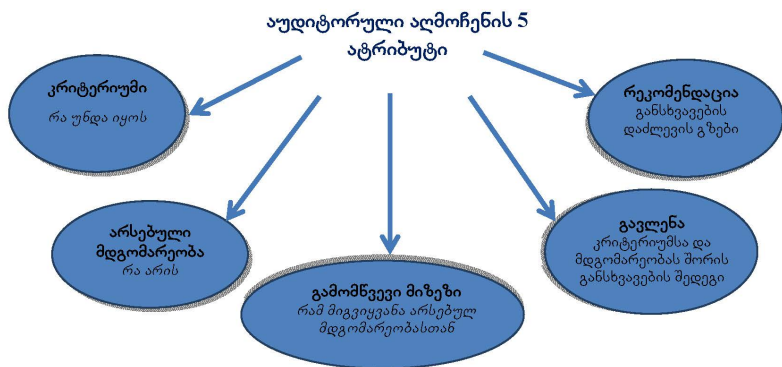
- პირდაპირ უკავშირდება შესწავლილ საკითხს;
- იმსახურებს მენეჯმენტის მხრიდან არსებულზე მეტ ყურადღებას;
- არის ობიექტურად გამოვლენილი და გამორიცხულია ტენდენციურობა.

ამის შემდეგ შიდა აუდიტორებს უკვე შეუძლიათ, დაიწყონ მუშაობა რეკომენდაციებისა და სამოქმედო გეგმის საბოლოო ვერსიის შემუშავებაზე. მტკიცებულებების ასეთი სახის ფორმალური და არაფორმალური კონტროლი ეხმარება აუდიტორებს, შეიმუშაონ ქმედითი, დამაჯერებელი, რაციონალური და ყველა მხარისათვის მისაღები რეკომენდაციები, რაც თავის მხრივ გაზრდის რეკომენდაციის დანერგვისა და ადეკვატური ეფექტის მი-

ლების შანსს. ეს გარემოება კი, თავის მხრივ, წარმოადგენს შიდა აუდიტის სარგებლიანობის ერთ-ერთ აღიარებულ მაჩვენებელს.

თუ შიდა აუდიტორი მიიჩნევს, რომ მის მიერ გამოვლენილი ფაქტობრივი მდგომარეობა ანუ სტატუს კვო საჭიროებს გაუმჯობესებას, მაშინ მან უნდა შეაფასოს, თუ რამდენად საკმარისია მოპოვებული მტკიცებულებები ძირეული გამომწვევი მიზეზებისა და შესაძლო ეფექტის შესწავლისათვის. თუ შიდა აუდიტორი მიიჩნევს, რომ აუდიტორული შეცდომის რისკის შესამცირებლად საჭიროა დამატებითი ტესტირება და მტკიცებულების მიღება, მაშინ შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელთან უნდა შეთანხმდეს აუდიტის პროგრამის ცვლილების და სხვა დამატებითი ღონისძიებების ჩატარების საკითხი.

როგორც შემონმებაში ჩართულმა შიდა აუდიტორებმა, ისე შემონმებისაგან დამოუკიდებელმა ზედამხედველობის გამხორციელებელმა (მაგალითად ხარისხის მართვის) აუდიტორმა ყურადღება უნდა მიაქციონ იმას, რომ აუდიტორულ მიგნებას აუცილებლად გააჩნდეს შემდეგი ხუთი ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ატრიბუტი, რომელთა სრული გათვალისწინება დიდწილად განაპირობებს შიდააუდიტორული მომსახურების ეფექტიანობას (იხ. სქემა 4).



**სქემა 4.** აუდიტორული აღმოჩენის ხუთი ატრიბუტი

ინდივიდუალური აუდიტორული მომსახურების განხორციელების და მტკიცებულებების მოძიების დასკვნით ფაზაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობისა და თვით შიდა აუდიტორებისათვის, აუდიტორული რისკის მართვის მიზნით, კრიტიკულად მნიშვნელოვანია კიდევ ერთხელ გადამოწმება და ანალიზი იმისა, თუ რამდენად მყარი, საკმარისი, შესაფერისი და აღნუსხულია მოპოვებული მტკიცებულებები იმ აღმოჩენებთან მიმართებით (მათ შორის, არსებული მდგომარეობა, გამომწვევი მიზეზი, შესაძლო ზეგავლენა), რაც ასახულია აუდიტორის დაკვირვების შედეგების ცხრილში. ამისათვის მიზანშეწონილია, აუდიტორის დაკვირვების შედეგების ამსახველი ინფორმაცია/ცხრილი გაანალიზდეს გარკვეული საკონტროლო კითხვების გამოყენებით (**იხ. დანართი 3**). საკითხის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, აღნიშნული საკონტროლო კითხვები ხშირად წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის ხარისხის უზრუნველყოფის და გაუმჯობესების პროგრამის ნაწილს.

შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობას უნდა ახსოვდეს, რომ შიდა აუდიტორების მიერ განეული ყოველი მარწმუნებელი მომსახურება და მათ შორის შესაბამისობის აუდიტი წარმოადგენს ერთგვარ შანსს, რომლითაც შიდა აუდიტორებმა უნდა მოახერხონ მეტი დამატებითი სარგებლის შექმნა კონკრეტული პროცესისა და მთლიანი ორგანიზაციისათვის. ამ კონცეფციის მიხედვით, თუ შიდა აუდიტორი აღმოაჩენს გარკვეულ C კრიტერიუმთან შეუსაბამობას, მისი რეკომენდაცია ჩვეულებრივ არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ იმით, რომ აუდიტის ობიექტის მესაკუთრეს მოეთხოვოს C კრიტერიუმთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა. ორგანიზაციის სტრატეგიასა და დამატებით სარგებელზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის სუბიექტის მიზანი უნდა იყოს, დასვას დამატებითი კითხვები და განსაზღვროს შესაბამისი პროცედურები მათზე ამომწურავი მტკიცებულებების მისაღებად. მაგალითად, ასეთი შესაძლო კითხვები შეიძლება იყოს:

- **რამდენად აუცილებელი და აქტუალურია აღნიშნულ კრიტერიუმთან შესაბამისობის უზრუნველყოფა.** ეს ნიშნავს, რომ შიდა აუდიტორმა უნდა დაადგინოს მოთხოვნების აქტუალურობა ორგანიზაციის ან მისი კონკრეტული პროცესის მიზნების მისაღწევად და განსაზღვროს, ხომ არ არსებობს გარემოებები ან სხვა ინფორმაცია, რომლებიც მიუთითებს, რომ აღნიშნულ მოთხოვნებთან შესაბამისობის საჭიროება უკვე აღარ არსებობს;
- **რამდენად ადეკვატურია ის კონტროლის ღონისძიებები, რომლებიც უზრუნველყოფენ აღნიშნულ მოთხოვნებთან შესაბამისობას.** ამ შემთხვევაში შიდა აუდიტორმა შეიძლება მენეჯმენტს შესთავაზოს უფრო იაფი, მარტივი და/ან ქმედითი კონტროლები;
- **რა არის შეფასების კრიტერიუმთან შეუსაბამობის ძირეული გამომწვევი მიზეზები.** შიდა აუდიტორი უნდა შეეცადოს და გარკვეული ანალიტიკური პროცედურებისა და მეთოდების გამოყენებით გამოავლინოს მეტ-ნაკლებად არგუმენტირებული და ლოგიკური ძირეული გამომწვევი მიზეზები და ფაქტორები იმისა, თუ რეალურად რატომ არსებობს აღნიშნული შეუსაბამობა, რათა მენეჯმენტს შესთავაზოს შესაფერისი რეკომენდაციები. მაგალითად, ერთ-ერთი ასეთი ძირეული მიზეზი შეიძლება იყოს ის, რომ მენეჯმენტს არ გააჩნია შესაფერისი უფლებამოსილება, რესურსები ან ნათლად განერილი მოვალეობა იმისა, რომ უზრუნველყოს კრიტერიუმთან შესაბამისობა.

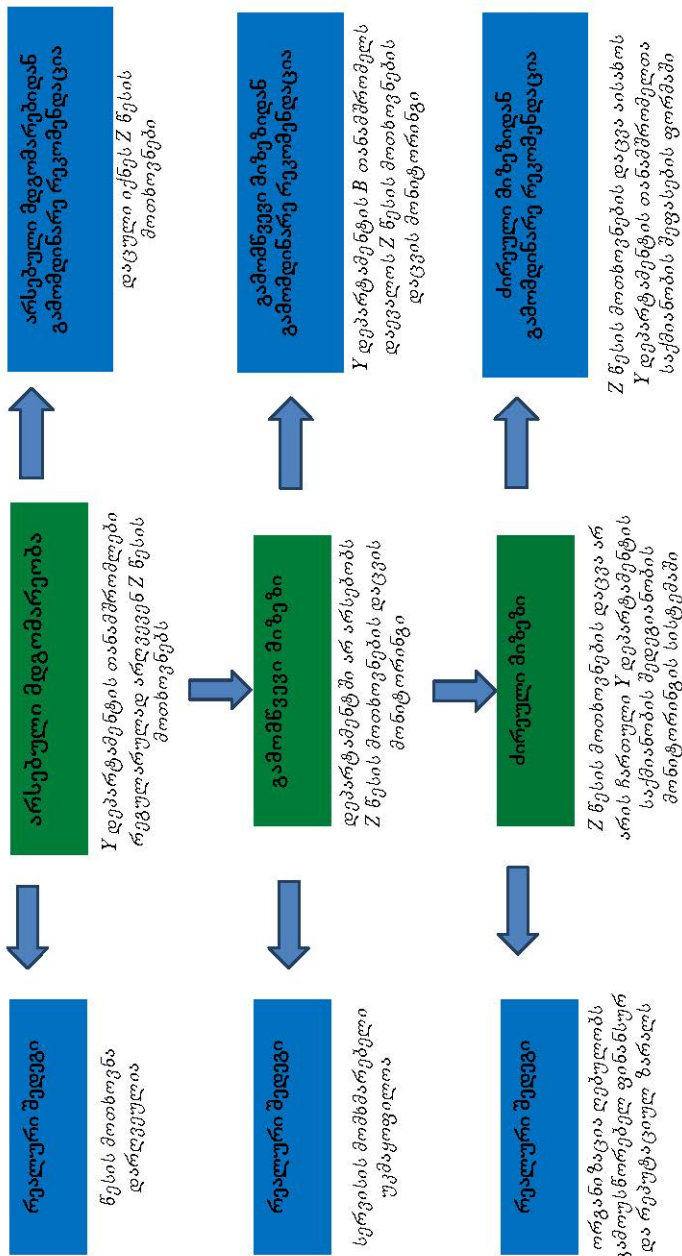
შიდა აუდიტის პრაქტიკაში ყოველთვის არსებობს ცხოველი ინტერესი იმისა, თუ რამდენად შორს შეუძლიათ წავიდნენ შიდა აუდიტორები რეკომენდაციების გაცემისას. როგორც აღვნიშნეთ, ყველაზე სარგებლის მომტანი (და ამასთან ანალიტიკური რესურსების მომთხოვნი სტრატეგია), რომლის ფარ-

გლებშიც შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ იმოქმედონ, არის ძირეული გამომწვევი მიზეზების კვლევა და მისი შედეგების ასახვა განუღებ რეკომენდაციებში. ამ სტრატეგიის ზოგადი ლოგიკა ასახულია ქვემოთმოყვანილ მაგალითში (იხ. მაგალითი 5). მსგავსი მიდგომა განსაზღვრულია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ 2013 წელს გამოცემულ პრაქტიკის რეკომენდაციაშიც (Practice Advisory) 2320 – 2: *ძირეული გამომწვევი მიზეზების ანალიზი*<sup>32</sup>.

ძირეული მიზეზების ანალიზის ჩატარებით შიდა აუდიტორები უზრუნველყოფენ არა არსებულ მდგომარეობაზე (სიმპტომებზე) ან გამომწვევ მიზეზებზე დაფუძნებული რეკომენდაციების, არამედ ძირეული მიზეზების კვლევის შედეგებზე დაფუძნებული რეკომენდაციების შემუშავებას, რომლებსაც მეტი დადებითი ზეგავლენის გენერირება შეუძლიათ შესამოწმებელ პროცესებთან მიმართებაში.

---

<sup>32</sup> – აღნიშნული პრაქტიკის რეკომენდაციები შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ 2017 წელს მთლიანად ჩანაცვლდა ახალი გამოყენების მითითებებით (Implementation Guides), თუმცა ძველი ვერსია, როგორც ინფორმაციული წყარო, კვლავ იქნა შენარჩუნებული.



**მაგალითი 5.** არსებული მდგომარეობის, შედეგის, მიზეზის, ძირითადი მიზეზისა და რეკომენდაციის ნიმუშები



## 5. შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგების თაობაზე ინფორმაციის წარდგენა

ბოლო პერიოდში სულ უფრო მეტ მნიშვნელობას იძენს შიდააუდიტორული შემოწმების შედეგების ამსახველი ანგარიშის მომზადებისა და შესაბამისი მხარეებისათვის წარდგენის პროცესი. მისი მეშვეობით შიდა აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ მომსახურების შედეგებისა და შეტყობინებების ისეთ სახით „შეფუთვა“ და კომუნიკაცია, რომ მოხერხდეს ინფორმაციის მიმღებების მხრიდან მათი სწორად და სრულად გაგება და ადეკვატური რეაგირება. ამის მიღწევა, ჩვეულებრივ, უფრო მეტია, ვიდრე იმ ფორმალიზებული და სტანდარტიზებული მიდგომებისა და წესების დაცვა, რომლებიც მოთხოვნილია 2400 სერიის პროფესიული სტანდარტით – *ინფორმირება მომსახურების შედეგების თაობაზე*. შიდა აუდიტორთა მხრიდან ცვლილების ინიცირებაზე ორიენტირებული კომუნიკაცია წარმოადგენს რთულ და კომპლექსურ ამოცანას, რაც, უპირველეს ყოვლისა, შიდა აუდიტის ანგარიშის მომხმარებელთა სხვადასხვა ჯგუფებისა და მხარეების განსხვავებულ მოლოდინებსა და ინტერესებში უნდა ვეძებოთ. მისი გადანყვეტა კი ერთი ანგარიშის ფორმატში საკმაოდ რთული ამოცანაა.

შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის დიდი მნიშვნელობა აქვს, ადეკვატური ხარისხით გამოირჩეოდეს არა მარტო წარსაადგენი ინფორმაცია, არამედ კომუნიკაციის არხი, რათა ის შესაბამისობაში იყოს მაქსიმალურად მეტი მომხმარებლის ინტერესებთან და მოლოდინთან. ერთ-ერთ ასეთ პლატფორმას წარმოადგენს საანგარიშგებო ინფორმაციის წარდგენა ისე, რომ შემოწმების შედეგები, შიდა აუდიტორთა შემაჯამებელი შეფასება, დასკვნა და მოსაზრება გამოხატოს რისკზე ორიენტირებულ ფორმატში. ამით ხელი შეეწყობა იმასაც, რომ *რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის* პრინციპები და მიდგომები დამკვიდრდება შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის მთლიან ციკლში.

შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგების თაობაზე ინფორმაციის წარდგენა შეიძლება განხორციელდეს როგორც ფორმალიზებულად, ისე არაფორმალიზებულად და გავრცელდეს როგორც ქალაქის დოკუმენტის, ისე ელექტრონული სახით. ის უნდა გამოირჩეოდეს სათანადო სიზუსტით, ობიექტურობით, ოპერატიულობით, სისრულით, დაბალანსებულობით, აღქმადობით, ლაკონურობითა და კონსტრუქციულობით, რათა ინფორმაციის მომხმარებელს მიაწოდოს მათი მოთხოვნებისა და მოლოდინის შესაბამისი ინფორმაცია შემონმების მიზნების, მასშტაბის, შეფასების კრიტერიუმების, გამოყენებული მეთოდოლოგიისა და მისი შედეგების თაობაზე, საუკეთესო პრაქტიკის გათვალისწინებით.

მთლიანი ანგარიშის ან მისი ნაწილის ორგანიზაციის გარე მხარეზე გავრცელების შემთხვევაში, მიზანშეწონილია მიღებულ იქნეს შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობის წერილობითი ან სიტყვიერი ნებართვა. ამასთან, გარე მომხმარებელს უნდა მიეწოდოს წერილობითი კომენტარები ანგარიშში ასახული ინფორმაციის, აუდიტორული მოსაზრებისა და შედეგების გამოყენების (მათ შორის გავრცობის) შესაძლო შეზღუდვებთან დაკავშირებით.

შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია, პერიოდულად განიხილოს მომსახურების შედეგების თაობაზე არსებული კომუნიკაციის პრაქტიკის ქმედითობა.

## **5.1. შიდა აუდიტის შედეგების ამსახველი ანგარიშის ფორმატი**

შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში განეული მარწმუნებელი მომსახურების შედეგების ამსახველი ანგარიში თითქმის არ განსხვავდება ტიპური შიდააუდიტორული მომსახურების ანგარიშგების ფორმისაგან და მოიცავს შემდეგ ელემენტებს:

1. ანგარიშის თავსართი – რეკვიზიტების გვერდი;

2. გამოყენებული შემოკლებები და მათი აღნიშვნები;
3. მოკლე შემაჯამებელი ინფორმაცია;
4. აუდიტორული მომსახურების მიზანი;
5. აუდიტორული მომსახურების მასშტაბი და მეთოდოლოგია;
6. ინფორმაცია გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შესახებ;
7. ინფორმაცია სტანდარტებთან შეუსაბამობის მნიშვნელოვან ფაქტებთან დაკავშირებით (საჭიროების შემთხვევაში);
8. შესწავლილი საკითხების/ანგარიშის მთავარი ნაწილი – გამოყენებული კრიტერიუმები, შემონმების შედეგად გამოვლენილი ფაქტები, შეუსაბამობები, სისუსტეები, მათთან დაკავშირებული რისკები და რეკომენდაციები;
7. წინა აუდიტის რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის მიმოხილვა;
8. შემაჯამებელი შეფასება/დასკვნა ან აუდიტორული მოსაზრება;
9. ანგარიშის დანართები (საჭიროების შემთხვევაში).

მიუხედავად იმისა, რომ ანგარიშის ზემოაღნიშნული ელემენტების არსებობა/შინაარსი და თანმიმდევრობა მნიშვნელოვან წინაპირობას წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის ანგარიშგების პრაქტიკის უნიფიკაციისათვის, გარკვეულ შემთხვევებში, ცხადია, დასაშვებია (ან აუცილებელი) ანგარიშის შემადგენელი ელემენტების გარკვეული მოდიფიკაცია, რისი გონივრული მიზეზიც უნდა არსებობდეს. ასეთ მიზეზებს შეიძლება განეკუთვნებოდეს: არაგეგმიური შემონმება, აუდიტორული მომსახურების უნიკალური შინაარსი და/ან აუდიტის ობიექტის სპეციფიურობა (მაგალითად, თაღლითური ქმედებების რისკების ანალიზი), შემონმების მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის სპეციფიკაცია.

### 5.1.1. ანგარიშის თავსართი – რეკვიზიტების გვერდი

ანგარიშის თავსართში წარმოდგენილი უნდა იყოს აუდიტორულ მომსახურებასთან დაკავშირებული ყველა არსებითი ფორმალური და აუცილებელი რეკვიზიტის ჩამონათვალი, ანგარიშის შინაარსის/სარჩევის მითითებით.

### 5.1.2. გამოყენებული შემოკლებები და მათი აღნიშვნები

ანგარიშის ამ ნაწილში გამოტანილია ინფორმაცია გამოყენებული შემოკლებების თაობაზე. სასურველია, შემოკლებების გამოყენებისას აუდიტორმა იხელმძღვანელოს უკვე მიღებული, მათ შორის შიდა აუდიტის სუბიექტში ან ორგანიზაციაში უკვე გამოყენებული აკრონიმებით და შემოკლებების დადგენის ზოგადი წესებითა და ტექნიკით (მაგალითად, კეთილხმოვნებისა და ლაკონიზმის პრინციპების დაცვით).

### 5.1.3. მოკლე შემაჯამებელი ინფორმაცია

ანგარიშის აღნიშნულ სექციაში გახსნილია ინფორმაცია შემონიშნების მიზნებისა და მასშტაბის შესახებ. ის მოიცავს ინფორმაციას აუდიტორული მომსახურების შემაჯამებელი შეფასებისა და გამოტანილი დასკვნების თაობაზეც. ეს განსაკუთრებით მიზანშეწონილია იმ შემთხვევაში, როდესაც შიდა აუდიტორებისაგან არ მოელოან რწმუნებაზე დაფუძნებული აუდიტორული მოსაზრების გამოხატვას. ამავე სექციაში შესაძლებელია მოყვანილ იქნეს ინფორმაცია აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებით გამოვლენილი მნიშვნელოვანი ფაქტების, მიღწევებისა და პრობლემატიკის შესახებ. სასურველია, ანგარიშის ამ ნაწილში აუდიტორმა ასევე გახსნას ინფორმაცია აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში გამოვლენილ პოზიტიურ ასპექტებზეც (თუკი ასეთი არსებობს), რომლებიც დადასტურდა შესამოწმებელ პერიოდში თვით შიდა აუდიტორის ან სხვა მარწმუნებელი ფუნქციის/მხარის მიერ (მა-

გალითად, მნიშვნელოვნად შემცირდა გარკვეული ინციდენტები ან ამ ინციდენტების მოხდენის რისკი).

სახელმძღვანელოს მე-4 დანართში მოყვანილია მოკლე შემაჯამებელი ინფორმაციის ნიმუში, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შესაბამისობის შიდა აუდიტის შედეგების წარდგენისას.

ინფორმაციის წარსადგენად შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს ორგანიზაციაში გამოყენებული ან საყოველთაოდ მიღებული რეპრეზენტაციის, შემოკლებებისა და მინიმუმების ფორმები, რომლებიც ანგარიშის მომხმარებელს საშუალებას მისცემს, ზედმეტი დროითი დანახარჯების გარეშე გაეცნოს და აღიქვას ყველაზე არსებითი ფაქტები შემონმების ობიექტის თაობაზე.

#### 5.1.4. შიდააუდიტორული მომსახურების მიზანი

ანგარიშის ამ ნაწილში გახსნილია ინფორმაცია იმ მიზნების თაობაზე, რომელთა მიღწევაც დაგეგმა აუდიტორმა/აუდიტის ჯგუფმა შიდააუდიტორული მომსახურების განვების ფარგლებში. ინფორმაცია აუდიტორული მომსახურების მიზნის თაობაზე უნდა იყოს კონტექსტის შესაბამისი და სრული, რათა დამოუკიდებელ მხარეს (მაგალითად, აუდიტის ხარისხის ზედამხედველს) საშუალება ჰქონდეს, შეაფასოს აუდიტორული პროცედურების, მასშტაბისა და მტკიცებულებების ადეკვატურობა და ეფექტურობა შემონმების მიზნებთან მიმართებაში. აქვე უნდა მიეთითოს ნებისმიერი გარემოება ან ფაქტორი, როგორც სუბიექტური ისე ობიექტური, რომელიც ხელს უშლის ან შეუშლის შემონმების მიზნების სწორად და სრულად დადგენას.

ცალკეულ შემთხვევაში, როდესაც მოსალოდნელია შიდა აუდიტის ანგარიშის გავრცელება ორგანიზაციის ფარგლებს გარეთ, აღნიშნულ ნაწილში ასევე შეიძლება დაემატოს შემდეგი გარემოების დეტალური აღწერა:

შემონმების/აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული საინფორმაციო სისტემების გამართულად ფუნქციონირება, მარეგლამენტირებელ მოთხოვნებთან შესაბამისობა და შიდა კონტროლის სისტემის პროცედურების არსებობა და ადეკვატურად ფუნქციონირება წარმოადგენს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისა და ოპერაციული მენეჯმენტის უშუალო და პირდაპირ პასუხისმგებლობას.

შიდა აუდიტის სუბიექტის (დეპარტამენტი, სამსახური, ჯგუფი) ფუნქციაა, აუდიტორული პროცედურების გამოყენებით მიღებულ ადეკვატურ რწმუნებაზე დაყრდნობით, გამოხატოს თავისი მოსაზრება ან მოამზადოს ინფორმაცია აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული შიდა კონტროლის, რისკის მართვისა და მმართველობით სისტემებსა და პროცესებში გამოვლენილ სისუსტეებთან, შეუსაბამობებთან და შეცდომებთან დაკავშირებით და წარმოადგინოს წინადადებები შიდა კონტროლის, რისკის მართვისა და მმართველობითი სისტემის დიზაინსა და ფუნქციონირების გაუმჯობესებასთან დაკავშირებით.

### 5.1.5. შემონმების მასშტაბი და მეთოდოლოგია

ანგარიშის ამ ნაწილში აღწერილია აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ის კონკრეტული სფეროები, პროცესები, სისტემები, თანამშრომლები, დოკუმენტები და დროის პერიოდი, რომელსაც შეეხო აუდიტორული მომსახურება.

აუდიტორებმა სათანადოდ უნდა დაასაბუთონ აუდიტის ობიექტთან ან მისი ცალკეული ნაწილების თაობაზე ინფორმაციის გაუხსნელობის ან შემონმების შეზღუდვის მიზეზები, მიუხედავად იმისა, ეს მიზეზები გამომწვეული ობიექტური თუ სუბიექტური ფაქტორებით.

აღნიშნულ სექციაში ასევე გასხნილია სრული ინფორმაცია იმ მარეგლამენტირებელი და მეთოდოლოგიური დოკუმენტების (მათ შორის წინამდებარე პოლიტიკის) თაობაზე, რომლის

საფუძველზეც ან რომელთა გათვალისწინებითაც მოხდა შიდა-აუდიტორული შემოწმების ჩატარება. აქვე აუცილებელია გაიხსნას ინფორმაცია გამოყენებული მეთოდოლოგიის ან მეთოდოლოგიური დოკუმენტის (მაგალითად, შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, INTOSAI IC, ISO 27001, COSO ERM, CobiT 4.2, GTAG 7 და ა.შ.) შესაფერისობაზე კონკრეტულ აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში. იმ შემთხვევაში, როდესაც ეს მიზანშეწონილია, ანგარიშის დანართის სახით შეიძლება დაემატოს ინფორმაცია გამოყენებული კონცეპტუალური მოდელები-სა და სტანდარტების შესახებ.

### 5.1.6. ინფორმაცია გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების შესახებ

აუდიტორებმა უნდა გახსნან ინფორმაცია აუდიტის ჯგუფის მიერ შემოწმების პროცესში გამოყენებული აუდიტორული პროცედურების და მათი შინაარსის თაობაზე. რეკომენდებულია, გამოყენებულ იქნეს ინფორმაციის დეტალიზაციის ისეთი დონე, რომელიც ინფორმაციის მომხმარებელს ადეკვატურ წარმოდგენას შეუქმნის განხორციელებული სამუშაოს მოცულობისა და გამოყენებული პროცედურების შინაარსის თაობაზე. კერძოდ, ერთ-ერთი შესაძლო ფორმატი შეიძლება იყოს აღნიშნული პროცედურების ნუსხის მითითება, სადაც მაქსიმალურად ლაკონური ფორმით გაიხსნება ინფორმაცია თითოეული პროცედურის მიზნობრიობისა და შინაარსის თაობაზე. მაგალითად:

- გრანტის გამცემი კომისიის დებულების მოთხოვნებთან შესაბამისობის შეფასების მიზნით, საბიუჯეტო ორგანიზაციის შესაბამის თანამშრომლებს მოეთხოვათ c და d საკვალიფიკაციო მოთხოვნების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენა;

- გრანტების აღრიცხვის პროგრამაში აღრიცხულ მონაცემთა სისწორის მიზნით, შერჩევითი შემოწმების წესით, გადამოწმდა 40 იურიდიულ პირზე (მთლიანი ხელშეკრულებების რაოდენობის 32 პროცენტი) გაცემული გრანტის ხელშეკრულების ვალიდურობა, რამაც მოიცვა გრანტის მიმღების სადამფუძნებლო დოკუმენტების, ფინანსური აღრიცხვასა და ანგარიშგების ინფორმაციის და *a* და *b* საკვალიფიკაციო კრიტერიუმებთან შესაბამისობის დამადასტურებელი პირველადი დოკუმენტაციის შემოწმება.

თუ ადეკვატური აუდიტორული რწმუნების მიღების მიზნით აუდიტორი იყენებს შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების პროცედურებს, ანგარიშში გახსნილი უნდა იყოს ინფორმაცია მსჯელობის საგანთან მიმართებაში გამოყენებული შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების ტექნიკის, გენერალური და შერჩევითი ერთობლიობის და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ, რათა ანგარიშის მომხმარებელმა მიიღოს ადეკვატური ინფორმაცია შერჩევითი აუდიტორული შემოწმების შინაარსის და ეფექტიანობის თაობაზე.

### 5.1.7. ინფორმაცია სტანდარტებთან შეუსაბამობის ფაქტებთან დაკავშირებით

საჭიროებიდან გამომდინარე, ანგარიშში უნდა გაიხსნას ინფორმაცია შიდა აუდიტორთა გლობალური ინსტიტუტის მიერ გამოცემული შიდა აუდიტორთა პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან შეუსაბამობის ფაქტებთან დაკავშირებით. მაგალითად, ანგარიშში უნდა აისახოს ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ:

- შემოწმების დაგეგმვისას ვერ მოხერხდა თანამდევი რისკების შეფასება;
- ანგარიშში ვერ აისახა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის კომენტარები;



- დეტალურად ვერ იქნა გაანალიზებული შეუსაბამობის გამომწვევი მიზეზი;
- არ გაიხსნა ინფორმაცია იმ მესამე მხარის შესახებ, რომლის მიერ შესრულებულ სამუშაოებსაც და შედეგებსაც შიდა აუდიტორები დაეყრდნენ და ა.შ.

რეკომენდებულია, ანგარიშში აისახოს ინფორმაცია შეუსაბამობის მიზეზებისა და შესაძლო შედეგების (ეფექტების) შესახებ.

### 5.1.8. შიდააუდიტორული მომსახურების შედეგები

ჩვეულებრივ, ანგარიშის აღნიშნულ ნაწილში ასახულია სათანადო ობიექტური ინფორმაცია შემომწმების პროცესში გამოვლენილ მნიშვნელოვან ფაქტებსა და სისუსტეებზე, ქვემოთ მოყვანილი მიმდევრობითა და ატრიბუტების გამოყენებით. სასურველია, თითოეული გამოვლენილი ფაქტის დასახელება კი იძლეოდეს სწორ და ლაკონურ მინიშნებას იმის, შესახებ თუ რას ეხება აუდიტორის აღმოჩენა/მიგნება.

1. **არებული მდგომარეობა** (რა არის ფაქტი?) – ეს შეიძლება იყოს გამოვლენილი ფაქტი ან გამოვლენილი არსებული პრაქტიკა და ინფორმაციის წყარო, რომლის მიხედვითაც დადგინდა შეფასების კრიტერიუმით განსაზღვრულ მოთხოვნებთან შეუსაბამობა, შეუსაბამობის საფრთხის (რისკის) მნიშვნელოვანი ზრდა ან შესაბამისობის მნიშვნელოვანი გაუმჯობესების პოტენციალი. შიდა აუდიტორებმა ინფორმაციის მომხმარებლებისათვის უნდა უზრუნველყონ ლაკონური და უტყუარი და დაბალანსებული სურათის მიწოდება იმ სფეროებზე, არეებზე, თემებზე და რისკებზე, რომელსაც შეფასების კრიტერიუმები ეხება;
2. **კრიტერიუმი** (რა ან როგორ უნდა იყოს?) – აუდიტორი წარადგენს ინფორმაციას გამოყენებული შეფასების კრიტერიუმის შესახებ, რომელიც ჩვეულებრივ შესწავლილ

საკითხთან მიმართებაში კონკრეტული მარეგლამენტირებული დოკუმენტის, საკანონმდებლო ნორმების, სახელშეკრულებო პირობების ან საუკეთესო პრაქტიკის მოთხოვნებს ასახავს.

თუ გამოყენებული შეფასების კრიტერიუმი თავისი შინაარსით ინოვაციურია და, ამდენად, შეიძლება სიახლეს წარმოადგენდეს ანგარიშის მომხარებლებისათვის, შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა განიხილოს აღნიშნულ კრიტერიუმზე უფრო მეტი ინფორმაციის წარდგენის საჭიროება ანგარიშში ან მის დანართში;

**3. ძირეული გამომწვევი მიზეზი/მიზეზები.** რეკომენდებულია, აუდიტორმა, თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, მაღალკვალიფიციური პასუხი გასცეს კითხვას, თუ რა არის მისი შეფასებით არსებულ მდგომარეობასა და შეფასების კრიტერიუმს შორის გამოვლენილი სხვაობის გამომწვევი ძირითადი მიზეზი/მიზეზები. სწორი ძირეული მიზეზის/მიზეზების გამოვლენა და მითითება, არა მარტო აუმჯობესებს აუდიტორის მიერ მომზადებული ანგარიშის ინფორმაციულობას, არამედ ეხმარება მას ადეკვატური რეკომენდაციის შემუშავებაში (იხ. მაგალითი 5);

**4. შედეგი/რისკი.** შიდა აუდიტორმა, სასურველია, მის ხელთ არსებულ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, მაქსიმალურად სწორი ფორმულირება გაუკეთოს გამოვლენილ შეუსაბამობას, პრობლემატიკას ან გამოვლენილი რისკის მატერიალიზაციით მიღებულ შესაძლო ეფექტს. ანგარიშში სწორად უნდა მოხდეს რისკის/რისკების არტიკულირება, რათა მომხმარებლებმა ნათლად დაინახონ მისი ხელშემწყობი ფაქტორები, სარისკო სცენარები და შესაძლო კონკრეტული ეფექტები (იხ. მე-2 და მე-3 ცხრილი). რისკების სწორი არტიკულაცია უმნიშვნელოვანეს როლს თამაშობს მენეჯმენტის მხრიდან მარეაგირებელი ქმედებების დროულად ინიცირებაში;

**5. რეკომენდაციები.** ასახავს აუდიტორის მიერ მომზადებული ალტერნატიულ წინადადებებს არსებული მდგომარეობის ან პრობლემატიკის დაძლევის თაობაზე. რეკომენდაციები, მათში ასახული ღონისძიებების დეტალიზაციის დონის მიხედვით, შეიძლება იყოს როგორც ზოგადი, ისე კონკრეტული შინაარსის.

## **5.2. ინფორმაცია წინა შემონმებისას გაწული რეკომენდაციების შესრულებაზე**

აუდიტორი/აუდიტორთა ჯგუფი ანგარიშში ასევე ასახავს განახლებულ ინფორმაციას შემონმების მომენტისათვის მონიტორინგს დაქვემდებარებული იმ რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის შესახებ, რომელიც უშუალოდ უკავშირდება აუდიტის ობიექტს. შესაბამისად, ანგარიშში, გარდა მოძიებული ფაქტოლოგიური ინფორმაციისა, მიეთითება რეკომენდაციის შესრულების მდგომარეობის განახლებული სტატუსები, რომელიც ასახავს აუდიტის ჯგუფის შეფასებებს რეკომენდაციების შესრულების ფაქტიური მდგომარეობის შესახებ შემონმების მომენტისათვის.

### **5.2.1. შემაჯამებელი შეფასება, დასკვნა ან აუდიტორული მოსაზრება**

აღნიშნულ ნაწილში ასახულია აუდიტორის მიერ მომზადებული საბოლოო შეფასებები, გამოტანილი დასკვნები და/ან აუდიტის მოსაზრება მთლიანად აუდიტის ობიექტზე ან მის ნაწილზე აუდიტის მიზნებთან მიმართებაში. კერძოდ, შიდა აუდიტის სუბიექტი, შიდა აუდიტორთა ჯგუფის სახელით, ხსნის ინფორმაციას იმ არეების, ოპერაციების, სერვისების და საქმიანობების სფეროების შესახებ, სადაც შესამონმებელი პერიოდის განმავლობაში, შეფასების კრიტერიუმებთან მიმართებაში გამოვლინდა მნიშვნელოვანი შეუსაბამობის ფაქტები, კონტრო-

ლის სირთულეები ან გაუმჯობესების შესაძლებლობები.

საჭიროების შემთხვევაში, ამავე ნაწილში აუდიტორი/აუდიტორთა ჯგუფი მიუთითებს, იღებს თუ არა პასუხისმგებლობას იმაზე, რომ მან მაღალი რწმუნების მისაღებად მოიძია საკმარისი, სანდო და შესაფერისი მტკიცებულებები, რათა გამოეხატა თავისი მოსაზრება იმასთან დაკავშირებით, არის თუ არა აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული შესწავლილი საქმიანობა ან განხორციელებული ოპერაციები გამოყენებული შეფასების კრიტერიუმის მოთხოვნების შესაბამისი. როგორც ვიცით, ეს წარმოადგენს პოზიტიური ფორმით გარანტიის გამოხატვის შემთხვევას, რომელზეც ქვემოთ უკვე ვისაუბრეთ.

არცთუ იშვიათად, შიდა აუდიტის პრაქტიკაში გამოიყენება აუდიტის ობიექტების საფეხუროვანი, ან როგორც მას ხშირად უწოდებენ, რეიტინგული შეფასების მიდგომები, რაც საკმაოდ დიდი გამოწვევების წინაშე აყენებს შიდა აუდიტის სუბიექტებს და აუდიტორებს. განსაკუთრებით სირთულეები წარმოიშობა იმ შემთხვევაში, სადაც აუდიტის უნივერსში ჩართულია სრულიად განსხვავებული პროფილისა და შინაარსის აუდიტის ობიექტები (მაგალითად, ცალკეული სახის ხარჯების აღრიცხვის ოპერაციები, ორგანიზაციული ერთეულები, მენეჯერული სისტემები და თემები). გარდა ამისა, როგორც პრაქტიკა აჩვენებს, აუდიტის ობიექტები თანდათანობით მაღალ სენსიტიურობას ამჟღავნებენ მათთვის სტანდარტიზებულ შეფასებებზე და მინიჭებულ რეიტინგებზე, რის გამოც კონკრეტული რეიტინგული ქულა ან კატეგორია შეიძლება აღქმული იქნეს არასამართლიანად ან არაობიექტურად, რაც წარმოშობს უნდობლობისა და კონფლიქტის გაჩენის რისკებს შიდა აუდიტის სუბიექტსა და აუდიტის ობიექტის მესაკუთრეს შორის.

## 6. დასკვნითი მითითებები

იმის გათვალისწინებით, რომ შიდა აუდიტი წარმოადგენს მის მიერ შემონმბულ პროცესებში, თემებსა და სფეროებში ცვლილების ინიცირებაზე ორიენტირებულ ფუნქციას, შიდააუდიტორული მომსახურების განევა საბოლოო ანგარიშის მომზადებით და შედეგების წარდგენით არ მთავრდება. საბოლოო ანგარიშის მომზადებით და წარდგენით მთავრდება მხოლოდ ანგარიშგების ციკლი, რასაც მენეჯმენტის მხრიდან, ჩვეულებრივ, მოსდევს მარეაგირებელი ღონისძიებების ანუ სამოქმედო გეგმის მომზადება და შიდა აუდიტის სუბექტთან შეთანხმება.

თანამედროვე შიდა აუდიტისათვის ორგანიზაციულ პროცესებში დროული და სასარგებლო ცვლილებების საჭიროების გამოვლენა და ინიცირება ხშირად წარმოადგენს შიდა აუდიტის საქმიანობის შედეგიანობის მონიტორინგის ერთ-ერთ ძირითად მაჩვენებელს. საუკეთესო პრაქტიკა, განუელი რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობაზე ფორმალური (მათ შორის დისტანციური) გადამონმების გარდა, ითვალისწინებს მენეჯმენტთან შეთანხმებული სამოქმედო გეგმის დანერგვის მდგომარეობის პერიოდულ სიღრმისეულ შემონმებას და საჭიროების შემთხვევაში დამატებითი წინადადებების მომზადებას, რათა ჩატარებული აუდიტის შედეგად მიღებული ან სასურველი ეფექტი სრულად იქნეს რეალიზებული.

რამდენადაც შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში განუელი რეკომენდაციების მონიტორინგის პრაქტიკა რაიმე სპეციფიკით არა გამოირჩევა, მიზანშეწონილია, ამ მიდგომებისა და პროცედურების გასაცნობად გამოიყენებოდეს ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ გამოქვეყნებული *შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის* სახელმძღვანელოში ასახული მიდგომები და მეთოდები. შიდა აუდიტორებისათვის გარკვეული პრაქტიკული მითითებების მიზნით, მე-5 დანართში წარმოდგენილია ერთ-ერთი სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განუელი რეკომენდაციების მონიტორინგის ფორმალიზებული პოლიტიკისა და პროცედურების დოკუმენტი.

ორგანიზაციის შიდა  
კონტროლის სისტემა  
**COSO IC, 2013**

## შიდა კონტროლის გარემო

პრინციპები		საკვანძო საკითხები	
<b>1</b>	ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ღირებულებების ერთგულია	1	მაღალ ეშელონებში არსებობს ჯანსაღი კლიმატი
		2	აყალიბებს ქცევის ნორმებს
		3	აფასებს ქცევის ნორმებთან შესაბამისობას
		4	დრულად ახდენს რეაგირებას ნორმებიდან გადახრებზე
<b>2</b>	დირექტორთა საბჭო მენეჯმენტისაგან დამოუკიდებელია და ზედამხედველობას ახდენს შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და ქმედითობაზე	5	განსაზღვრულია საზედამხედველო უფლება-მოვალეობები
		6	გამოიყენება სათანადო ცოდნა და გამოცდილება
		7	ფუნქციონირებს დამოუკიდებლად
		8	ზედამხედველობას უწევს შიდა კონტროლის გარემოს, რისკის შეფასებას, კონტროლის პროცედურების, ინფორმაციისა და კომუნიკაციის და მონიტორინგის პროცესებს
<b>3</b>	მენეჯმენტი, ორგანიზაციის მიზნების მიღწევის პროცესში, საბჭოს ზედამხედველობით აყალიბებს სტრუქტურებს, ანგარიშგების არხებს, ადეკვატურ უფლებებსა და ვალდებულებებს	9	განიხილება ორგანიზაციის ყველა სტრუქტურა
		10	აყალიბებს ანგარიშგების არხებს
		11	განსაზღვრავს და ნიშნავს კონკრეტულ უფლებებსა და ვალდებულებებს და ადგენს მის საზღვრებს
<b>4</b>	მიზნების მიღწევისათვის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა მოიზიდავს, ატრენინგებს და ინარჩუნებს კვალიფიციურ თანამშრომლებს	12	აყალიბებს შესაბამის პოლიტიკებს და პრაქტიკებს
		13	აანალიზებს კვალიფიკაციას და რეაგირებს სისუსტეებზე
		14	იზიდავს, ატრენინგებს და ინარჩუნებს თანამშრომლებს
		15	გეგმავს და უზრუნველყოფს კადრების ჩანაცვლებადობას
<b>5</b>	ყველა, ვისაც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ატრენინგებს	16	ანგარიშგებულების გასაძლიერებლად

<p>ნიზაციაში გააჩნია კონკრეტული მიზნების მიღწევის პასუხისმგებლობა, ვალდებულია შესაბამისი შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებაზეც</p>		ყალიბდება შესაბამისი სტრუქტურები, უფლებები და ვალდებულებები
	17	დგინდება შედეგიანობის საზომები, მასტიმულირებელი და ნამახალისებელი ღონისძიებები.
	18	რეგულარულად ანალიზდება შედეგიანობის საზომები, მასტიმულირებელი და ნამახალისებელი ღონისძიებების გავლენა
	19	განიხილება და ანალიზდება არაკეთილსინდისიერი ქმედებების ხელშემწყობი ფაქტორების მნიშვნელოვნად ზრდის შემთხვევები
	20	ანალიზდება შედეგიანობა, თანამშრომლების მიმართ ხორციელდება სათანადო მასტიმულირებელი ან დისციპლინარული ღონისძიებები

**რისკის შეფასება**

**პრინციპები**

**საკვანძო საკითხები**

6	<p>ორგანიზაციის მიზნებთან მიმართებაში არსებული რისკების გამოვლენისა და შეფასებისათვის ხელმძღვანელობა სათანადოდ აკონკრეტებს მიზნებს.</p>	
	<p>- ოპერაციული მიზნები</p>	<p>21a ასახავს მენეჯმენტის არჩევანს/გადაწყვეტილებას</p> <p>22a გაითვალისწინება ორგანიზაციის რისკის დასაშვები დონე</p> <p>23 მოიცავს ოპერაციისა და საქმიანობის ფინანსურ მიზნებს</p> <p>24 ქმნის რესურსების გამოყოფის საფუძველს</p>
	<p>- გარე ფინანსური ანგარიშგების მიზნები</p>	<p>21b შესაბამისობაშია ფინანსური აღრიცხვის შესაბამის სტანდარტებთან</p> <p>22b გაითვალისწინება საანგარიშგებო ინფორმაციის არსებითობა</p> <p>25 ასახავს ორგანიზაციის ყველა ძირითადი საქმიანობის სფეროს</p>



	- გარე არაფინანსური ანგარიშგების მიზნები	21c	შეესაბამება გარე აღიარებულ სტანდარტებს და მოდელებს
		22c	გაითვალისწინება მონაცემთა სიზუსტის სასურველი დონე
		25	ასახავს ორგანიზაციის ყველა ძირითადი საქმიანობის სფეროს
	- შიდა ანგარიშგების მიზნები	21a	დამოკიდებულია მენეჯმენტის არჩევანზე
		22c	გაითვალისწინება მონაცემთა სიზუსტის სასურველი დონე
		25	ასახავს ორგანიზაციის ყველა ძირითადი საქმიანობის სფეროს
	- შესაბამისობის მიზნები	21d	მოიცავს გარე მარეგლამეტირებელ ბაზას და კანონმდებლობას
		22a	გაითვალისწინება ორგანიზაციის რისკის დასაშვები დონე
7	მთელს ორგანიზაციაში დგინდება ის რისკები, რომლებიც ხელს უშლის მიზნების მიღწევას და რისკების მართვა ეფუძნება რისკების ანალიზს	26	მოიცავს ორგანიზაციას, ფილიალს, სამმართველოს და სხვა ერთეულებსა და ფუნქციებს
		27	ანალიზდება შიდა და გარე ფაქტორები
		28	ჩართულია შესაბამისი დონის მენეჯმენტი
		29	ფასდება გამოვლენილი რისკის მნიშვნელობა
		30	განისაზღვრება რისკზე რეაგირების ღონისძიებები
8	მიზნებთან მიღწევის კონტექსტში, რისკების შეფასებისას, განიხილება თანამშრომელთა მხრიდან არაკეთილსინდისიერ ქმედებათა შესაძლებლობებიც	31	გაითვალისწინება თაღლითობის სხვადასხვა სახეები
		32	აფასებს არაკეთილსინდისიერ ქმედებების ხელშემწყობ ფაქტორებს
		33	აფასებს თაღლითობის ჩადენის სხვადასხვა შესაძლებლობებს
		34	აფასებს თაღლითობის ჩადენის სხვა ფაქტორებს
9	ორგანიზაცია ადგენს და აფასებს იმ ცვლილებებს, რომლებსაც შეუძლია ზემოქმედება მოახდინონ შიდა კონ-	35	აფასებს გარე გარემოში მომხდარ ცვლილებებს
		36	აფასებს ორგანიზაციის საქმიანობის მოდელში მომხდარ ცვლილებებს
		37	აფასებს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობაში მომხდარ ცვლილებებს

ტროლის სისტემაზე			
კონტროლის პროცედურები			
პრინციპები		საკანძო საკითხები	
10	ორგანიზაცია ირჩევს და იყენებს ისეთ კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც უზრუნველყოფს რისკის შემცირებას მისაღებ დონემდე	38	კონტროლის პროცედურები მიბმულია რისკის შეფასებასთან
		39	პროცედურები ითვალისწინებს ორგანიზაციის სპეციფიკას
		40	პროცედურები ადგენს საქმიანობის შესაბამის პროცესებს
		41	ანალიზდება რისკის სხვადასხვა სახეების ნაკრები
		42	პროცედურების დადგენისას მხედველობაში მიიღება საქმიანობის ის დონე, სადაც ისინი გამოიყენება
		43	ყურადღება ექცევა პასუხისმგებლობების განაწილებას.
11	დასახული მიზნების მიღწევის მხარდაჭერისათვის, ორგანიზაცია ირჩევს და აყალიბებს ზოგადკონტროლის პროცედურებს გამოყენებულ ტექნოლოგიურ ინფრასტრუქტურაზე	44	ადგენს ურთიერთკავშირს პროცესში გამოყენებულ ტექნოლოგიურ სისტემებსა და ზოგადი დონის კონტროლებს შორის
		45	აყალიბებს ტექნოლოგიური ინფრასტრუქტურის შესაფერის კონტროლის პროცედურებს
		46	აყალიბებს ინფორმაციის უსაფრთხოების შესაფერის კონტროლის პროცედურებს
		47	აყალიბებს ტექნოლოგიური სისტემების შექმნის, შექმნისა და შენახვის პროცესების შესაფერის კონტროლის პროცედურებს
12	ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ინტეგრირებულია პოლიტიკებში, რომლებიც განსაზღვრავენ მოსალოდნელ შედეგებს და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს პო-	48	აყალიბებს შესაფერის პოლიტიკებსა და პროცედურებს მენეჯმენტის დირექტივების პრაქტიკაში განსახორციელებლად
		49	ადგენს პასუხისმგებლობას და ანგარიშვალდებულებას პოლიტიკებისა და პროცედურების აღსრულებისათვის
		50	პოლიტიკებში და პროცედურებში ინტეგრირებული კონტროლები ხორციელდება ოპერატიულად
		51	ხორციელდება მარეაგირებელი ღონისძიე-

	ლიტიკების პრაქტიკაში დანერგვას		ბები
		52	კონტროლი ხორციელდება კვალიფიციური პერსონალის მიერ
		53	პერიოდულად ხდება პოლიტიკებისა და პროცედურების გადახედვა
<b>ინფორმაცია და კომუნიკაცია</b>			
<b>პრინციპები</b>		<b>საკვანძო საკითხები</b>	
13	ორგანიზაცია იღებს, ქმნის და იყენებს შესაბამის და ხარისხიან ინფორმაციას შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირების მხარდაჭერისათვის	54	განსაზღვრავს საჭირო ინფორმაციას
		55	ადგენს მონაცემების მიღების შიდა და გარე წყაროებს
		56	შესაბამის მონაცემებს გარდაქმნის ინფორმაციაში
		57	ინარჩუნებს ხარისხს ინფორმაციის დამუშავებისას
		58	აანალიზებს დანახარჯებს და სარგებლიანობას
14	ორგანიზაციის შიგნით ხდება ინფორმაციის გავრცელება, რომელიც მოიცავს შიდა კონტროლის მიზნებსა და პასუხისმგებლობებს, რომლებიც საჭიროა შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირების მხარდაჭერისათვის	59	ხდება შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაციის გავრცელება
		60	ინფორმაცია შიდა კონტროლის თაობაზე მიეწოდება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას (საბჭოს)
		61	შიდა კონტროლისათვის არსებობს ცალკე საკომუნიკაციო არხი
		62	შიდა კონტროლის ინფორმაციისათვის შეირჩევა კომუნიკაციის შესაფერისი საშუალება და ტექნიკა
15	ინფორმაცია იმ საკითხებზე, რომლებიც შემოქმედებას ახდენს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებაზე, მიეწოდება გარე მხარეებს	63	შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაცია მიეწოდება გარე მხარეს
		64	შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მიღება გარე მხარიდან
		65	შიდა კონტროლის შესახებ ინფორმაციის მონოდება საბჭოსათვის
		66	შიდა კონტროლისათვის არსებობს ცალკე საკომუნიკაციო არხი
		67	შიდა კონტროლის ინფორმაციისათვის შეირჩევა კომუნიკაციის შესაფერისი საშუა-

		ლება და ტექნიკა	
მონიტორინგი			
პრინციპები		საკვანძო საკითხები	
16	ორგანიზაცია როგორც რეგულარულად, ისე სპეციალურად შეარჩევს, შეიმუშავებს და ახორციელებს შიდა კონტროლის სისტემის ანალიზს, რათა დაადასტუროს, რომ სისტემა არსებობს და ის სათანადოდ ფუნქციონირებს	68	განიხილება შიდა კონტროლის რეგულარული და სპეციალური ანალიზის ჩატარების მიზანშეწონილობა
		69	განიხილება ცვლილებების ხარისხის მასშტაბი
		70	შიდა კონტროლზე მიიღება მინიმალური ინფორმაცია
		71	გამოიყენება სათანადო კვალიფიკაციის თანამშრომლები
		72	ანალიზური შეფასებები ინტეგრირებულია საქმიანობის პროცესებთან
		73	ხდება კონტროლის სისტემების შეფასებების მასშტაბისა და სიხშირის ადაპტირება
		74	ხორციელდება ანალიზური შეფასებების ობიექტური განხილვა
		17	ორგანიზაციაში ინფორმაცია შიდა კონტროლის სისტემის ხარვეზების შესახებ დროულად გაანალიზდება, მიენოდება იმ მხარეს, რომელიც პასუხისმგებელია მარეაგირებელი ნაბიჯების განხორციელებაზე. ეს შეიძლება გულისხმობდეს უმაღლეს მენეჯმენტს ან საბჭოს
76	ინფორმაცია ხარვეზებსა და სისუსტეებზე მიენოდება იმ მხარეს, რომელიც პასუხისმგებელია მარეაგირებელი ნაბიჯების განხორციელებაზე		
77	მარეაგირებელ ღონისძიებებზე ხორციელდება მონიტორინგი		

წყარო: The Updated COSO Internal Control Framework, Protiviti Inc. 2013.



## შიდა კონტროლის კომპლექსური შეფასების მოდელი (CAM)

ერთ-ერთი ძირითადი კრიტერიუმი, რომლითაც შიდა კონტროლის პროცედურების ადეკვატურობა ფასდება, არის შიდა კონტროლის პროცედურის დიზაინი, რომელიც წერილობით აყალიბებს, თუ რა მახასიათებლები უნდა გააჩნდეს ბიზნეს-პროცესს, ან როგორ უნდა შესრულდეს კონტროლის პროცედურა. მეორე მთავარი კრიტერიუმი კონტროლის ქმედითობა, რომლითაც ფასდება, ფაქტიურად როგორ ფუნქციონირებს კონტროლის პროცედურა და რამდენად სრულად და სწორად სრულდება განერილი კონტროლის (დიზაინის) მოთხოვნები. რაც უფრო სტანდარტიზებული და გასაგებად აღწერილია კონტროლის პროცედურის დიზაინი, მით უფრო დიდია მისი სწორად განხორციელების შანსი.

ცხადია, მენეჯმენტმა მხედველობაში უნდა მიიღოს შიდა კონტროლის პირდაპირი და ალტერნატიული ხარჯებიც, რადგან როგორც ნებისმიერი საქმიანობა, შიდა კონტროლის სისტემისა და პროცედურების დაგეგმვა და განხორციელებაც დაკავშირებულია რესურსების გამოყენებასთან ანუ ეკონომიკურ ფაქტორებთან.

### კონტროლის დიზაინი

კონტროლის დიზაინის ადეკვატურობის ანალიზი შეიძლება განხორციელდეს შემდეგი შეფასების კრიტერიუმების საშუალებით.

- **შესაფერისობა.** აღნიშნული კრიტერიუმით ფასდება, რამდენად შესაფერისია კონტროლის პროცედურა კონტროლის მიზნებთან მიმართებაში. რაც უფრო სწორად და სრულად პასუხობს კონტროლის პროცედურა ბიზნესის მიზანს, მით უფრო შესაფერისია იგი. მაგალითად, თუ კონტროლის პროცედურის მიზანია აუდიტის ობიექტის შესახებ ინფორმაციის ბაზის სისრულისა და სისწორის უზრუნველყოფა, ხოლო პროცედურით გათვალისწინებულია მხოლოდ ბაზაში დასამატებელი ახალი აუდიტის ობიექტების შესახებ ინფორმაციის სისწორის გადამოწმება, მაშინ აშკარაა, რომ პროცედურა ნაწილობრივ აცდენილია კონტროლის მიზანს, რადგან არ ითვა-

ლისწინებს ბაზაში უკვე არსებული აუდიტის ობიექტების მონაცემთა პერიოდულ გადამონმებას და განახლებას.

- **ოპერატიულობა.** ამ კრიტერიუმით ფასდება, რა დრო სჭირდება კონტროლის პროცედურას იმისათვის, რომ გამოავლინოს და შეამციროს ნეგატიური სარისკო მოვლენა და ამით აღკვეთოს ან შეამციროს კონტროლის მიზანზე მისი ზემოქმედება.
- **სიძლიერე.** კონტროლის სიძლიერე ანალიზდება რამდენიმე ფაქტორით, რომლებიც ზრდის განსახორციელებელი კონტროლის პროცედურის ეფექტიანობას. ესენია:
  - **დისკრეციულობა.** რაც უფრო სრულად, თვალნათლივ და ერთმნიშვნელოვნად არის ჩამოყალიბებული ის სტანდარტი ან ინსტრუქცია, რომლითაც უნდა განხორციელდეს კონტროლის პროცედურა, მით ნაკლებად სუბიექტური და დისკრეციულია იგი.
  - **გამიჯვნა.** ის პირდაპირ კავშირშია კონტროლის პროცედურის კონკრეტულ პროცესში მონაწილე პირების როლებისა და პასუხისმგებლობების გამიჯვნასთან, რადგან წინააღმდეგ შემთხვევაში, წარმოიშობა ინტერესთა კონფლიქტი. მაგალითად, თუ ერთი თანამშრომელი ან ორგანიზაციული ერთეული ან პირი ერთდროულად პასუხისმგებელია ოპერაციის დაგეგმვის, ინიცირების განხორციელების, აღრიცხვის, ანგარიშსწორებისა და მასში გამოვლენილ გადახრებზე რეაგირების მოხდენაზე, მაშინ ასეთ პროცესში თაღლითობის რისკი პირდაპირაა „ჩაპროგრამებული“ და მისი მატერიალიზება მხოლოდ დროის საკითხია.
  - **დამოუკიდებლობა.** აღნიშნული კრიტერიუმი აფასებს იმ შესაძლებლობებს, რომლებიც გააჩნია კონტროლის ღონისძიებების განხორციელებაზე პასუხისმგებელ პირს, ანუ ე.წ. „კონტროლის მესაკუთრეს“, რათა დამოუკიდებლად მოხდეს მისი მონიტორინგის გაუკეთება სახის ადეკვატურ რესურსებს (მათ შორის მათი შესყიდვის გზით) კონტროლის შედეგიანად განხორციელებისათვის.
  - **ინტეგრარულობა.** ამით ფასდება კონკრეტული კონტროლის პროცედურის შესაძლებლობა, სხვა კონტრო-

ლის პროცედურასთან ერთად პოზიტიური ზეგავლენა (მაგალითად, სინერგიული) მოახდინოს კონტროლის მიზნის მიღწევაზე.

- ავტომატიზაციის დონე. როგორც წესი, რაც უფრო სრულყოფილად და სწორადაა ავტომატიზებული კონტროლი (მაგალითად, აპლიკაციური პროგრამული სისტემის კონტროლი), მით მცირეა კონტროლის სისტემაში ადამიანური ფაქტორით გამოწვეული რისკის წარმოშობის ალბათობა.
- მოქნილობა. რაც უფრო ნაკლებად ადაპტირებადი კონტროლის პროცედურა გასაკონტროლებელი საქმიანობის ცვლილებებთან, მით ნაკლებად მოქნილია ის, ანუ გასაკონტროლებელ საქმიანობაში მომხდარ მცირე ცვლილებასაც კი შეიძლება კონტროლის პროცედურა არაქმედითად აქციოს. როგორც წესი, მექანიკური კონტროლი პროცესის ავტომატიზებით ხშირად შესაფერისობას კარგავს.
- შემომნებადობა. რაც უფრო მარტივად და სრულად შეიძლება შიდა კონტროლის პროცედურის ყველა საფეხურის შემომნება, მით უფრო ადვილია იმის გადამონმება, თუ რამდენად სრულად და სწორად შესრულდა ის. ამ მიზნით მენეჯმენტი ტრანზაქციის ინიცირების, გადამონმების (ვერიფიკაციის) ან დადასტურების (ავტორიზაციის) და სხვა ქმედებების დოკუმენტური დასაბუთების მიზნით, ქმნის სპეციალურ ფორმალიზებულ ჩანაწერებს – შემომნების კვლებს. შემომნებადობის მიზნით როგორც საქმიანობასთან, ისე კონტროლთან დაკავშირებული ყველა ინფორმაცია სასურველია, დოკუმენტირებული და შენახული იყოს ორგანიზაციაში მიღებული პოლიტიკისა და პროცედურების მიხედვით.
- **დაფარვა.** დაფარვა ანუ მოცვალობა აფასებს იმ რისკების რაოდენობას, რომლებიც ექცევა კონკრეტული კონტროლის პროცედურის მოქმედების ანუ დაფარვის არეში. რაც უფრო მეტ და მნიშვნელოვან რისკებს და მიზნებს მოიცავს ის, მით უფრო დიდია შანსი იმისა, რომ აღნიშნული კონტროლი მიჩნეულ იქნეს



საკვანძო კონტროლად. საკვანძო კონტროლს, როგორც წესი, ჩვეულებრივი კონტროლის პროცედურებისაგან განსხვავებით, უფრო მეტი ყურადღება ექცევა, რადგან მენეჯმენტი მის გამართულ ფუნქციონირებაზე გაცილებით მაღალი ხარისხითაა დამოკიდებული, ვიდრე სხვა კონტროლის პროცედურის შემთხვევაში. შესაბამისად, როდესაც მენეჯმენტი კონტროლის საცდელ ან გეგმურ ტესტირებას ან ინსპექტირებას ჩაატარებს, საკვანძო კონტროლის ცდომილების ან შეცდომების მიმართ გაცილებით ნაკლებტოლერანტული იქნება, ვიდრე სხვა კონტროლების შემთხვევაში იქნებოდა.

ჩვეულებრივ, საკვანძო კონტროლი საკმაოდ პირობითი ცნებაა და ის შეიძლება იცვლებოდეს ორგანიზაციის კონტექსტის გათვალისწინებით. უმეტეს შემთხვევაში, ასეთ კონტროლს მიეკუთვნება შესყიდვის დავალების დადასტურება, ანგარიშსწორების საბოლოო დადასტურება (ავტორიზაცია), აპლიკაციაში შეყვანილი მონაცემების სისწორის დადასტურება, ორ მნიშვნელოვან ბიზნეს-სისტემას შორის მონაცემთა ურთიერთდადარება (რეკონსილაცია), საკვალიფიკაციო და სხვა სპეციფიკურ მოთხოვნებთან შესაბამისობის გადამოწმება ახალი თანამშრომელების აყვანისას და ა.შ.

## კონტროლის ქმედითობა

კონტროლის პროცედურების ქმედითობა, პირველ რიგში, დამოკიდებულია მის დიზაინსა და იმ მოთხოვნებზე, რომლებიც ჩამოყალიბებულია ორგანიზაციის სხვადასხვა შიდა დოკუმენტში. თუმცა არსებობენ გარკვეული ავტონომიური კრიტერიუმები, რომლითაც ფასდება კონტროლის ქმედითობის დონე. ესენია:

- *კონტროლისათვის გამოყოფილი რესურსები.* თუ კონტროლის დიზაინის შეფასებისას დამოუკიდებლობის კრიტერიუმი აფასებს, რამდენად დამოუკიდებელია კონტროლის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პირი, კონტროლის შედეგიანად განსახორციელებლად საჭირო ყველა სახის რესურსის მობილიზებაში ქმედითობის შეფასებისას უნდა შემოწმდეს, რა რაოდენობის ფაქტობრივი რესურსი (მათ შორის, ფინანსური, ადამიანური, ტექნიკური) გახდა ხელმისაწვდომი მისთვის. რაც უფრო დიდი

იქნება სხვაობა საჭირო და ფაქტობრივად გამოყოფილ რესურსებს შორის, მით ნაკლებად ქმედითი იქნება კონტროლის პროცედურა. ასეთ შემთხვევაში, კონტროლის ქმედითობის შენარჩუნებაზე ზეგავლენას ახდენს ამ უკანასკნელის მოქნილობისა და ოპერატიულობის უნარიც.

- *შესაბამისობა*. რამდენად სრულყოფილად და გასაგებადაც არ უნდა იყოს კონტროლის პროცედურა განერილი (კონტროლის დიზაინი), ის არაფრად არ ფასობს, თუ უზრუნველყოფილი არ იქნება მისი სათანადო დონეზე აღსრულება და ფუნქციონირება. აქაც არსებობს პირდაპირი კავშირი კონტროლის დიზაინის კრიტერიუმთან. კერძოდ, შესაბამისობის მაღალი დონე მიიღწევა მაშინ, როდესაც კონტროლის მესაკუთრეს გააჩნია დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხი და გამიჯნულია შესამომხმებელი სისტემისაგან. შესაბამისობის სრულყოფილი შეფასება შესაძლებელია მაშინ, როდესაც არსებობს მაქსიმალურად ობიექტური სტანდარტი, რომელიც ადგენს, რა კონკრეტული მოთხოვნების დაკმაყოფილების შემთხვევაშია შესაძლებელი, რომ განხორციელებული პროცედურა მივიჩნიოთ შესრულებულად ანუ სტანდარტის შესაბამისად.
- *ნარჩენი რისკის შეფასება*. კონტროლის კონკრეტული პროცედურის უპირველესი მიზანია, მაქსიმალურად შეამციროს ნარჩენი რისკის დონე და ამით გაზარდოს კონტროლის მიზნის მიღწევის შანსი. კონტროლის პროცედურის ამ კრიტერიუმის მეშვეობით დგინდება, შეფასებადია თუ არა ნარჩენი რისკი და თუ ის შეფასებადია, არის თუ არა ის მისაღებ დონეზე. ნარჩენი რისკის გაანგარიშების სირთულის მიზეზი შეიძლება იყოს კონტროლის სისტემის ან პროცედურის სიახლე, მისი დაბალეფექტიანობა, კონტროლის დიზაინის ან აღსრულების ხარვეზი და ა.შ.

როგორც კონტროლის დიზაინის, ისე მისი ქმედითობის ცალკეული კრიტერიუმების შესაფასებლად შეიძლება გამოყენებული იქნეს რეიტინგული შეფასების სისტემა. კერძოდ, ეს გულისხმობს ისეთი კრიტერიუმების შერჩევას, რომელთა პირდაპირი შეფასება შესაძლებელია (იხ. ღია ოვალები).

საკონტროლო კითხვები აუდიტორის დაკვირვების  
შედეგებისა და მოპოვებული მტკიცებულებების  
მიმოხილვისათვის

**I. კითხვები აუდიტორის დაკვირვების შედეგების  
სისწორის გადამოწმებისათვის**

- 1 გასაგებად არის თუ არა დაკვირვების შედეგები ასახული, ანუ იძლევა თუ არა ის საკმარის და ლოგიკურ ინფორმაციას იმისათვის, რომ მასზე ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ და ოპერაციულმა მენეჯმენტმა მოახდინოს სათანადო რეაგირება?
- 2 ნათლად ჩანს თუ არა კავშირი დაკვირვების შედეგებსა და შესაბამის აუდიტის კრიტერიუმს (მათ შორის, შესაბამის აუდიტის მიზანს) შორის?
- 3 გასაგებად და სწორად არის თუ არა დადგენილი პრობლემის/შეუსაბამობის/სისუსტის გამომწვევი ძირეული მიზეზები?
- 4 გასაგებად არის თუ არა ახსნილი პრობლემის/შეუსაბამობის/სისუსტის პირობებში მოსალოდნელი შედეგი ან მისი არსებითობა (ეფექტი) და ცალსახად აუცილებელია თუ არა მასზე მარეაგირებელი ღონისძიებების გატარება?
- 5 იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორების მიერ შეთავაზებული რეკომენდაცია დაინერგება, ხელს შეუწყობს თუ არა ის პრობლემის/შეუსაბამობის/სისუსტის გამომწვევის ძირეული მიზეზის/მიზეზების დაძლევას?
- 6 შეესაბამება თუ არა რეკომენდაციის შესრულება აუდიტის ობიექტის შესაძლებლობას?
- 7 შესაძლებელია თუ არა რეკომენდაციების დანერგვა შედარებით დაბალი დანახარჯებით, ვიდრე შეთავაზებულია?
- 8 იმ პირს, ვის მიმართაც გაიწია რეკომენდაცია, გააჩნია თუ არა შესაბამისი კომპეტენცია, უფლებამოსილება?

## II.

### კითხვები მტკიცებულებების სისწორის გადამოწმებისათვის

1. ამყარებს თუ არა მოპოვებული მტკიცებულებები დაკვირვების შედეგებს და არის თუ არა ის საკმარისი, სათანადო დონის რწმუნების შემცველი აუდიტორული მოსაზრების გამოსახატად?
2. არის თუ არა აუდიტორის დაკვირვების შედეგების ცხრილში მითითებული შესაბამისი მხარდამჭერი მტკიცებულების რეკვიზიტი (დოკუმენტის დასახელება, ნომერი და ინდექსი)?
3. აჩვენებს თუ არა მითითებული მტკიცებულებები იმას, რომ შიდა აუდიტორებს დადგენილი, გაანალიზებული და შეფასებული აქვთ ყველა ის ინფორმაცია, რომელიც საკმარისია აუდიტის ყველა მიზნის მისაღწევად?

ავსებს შესაბამისი აუდიტორი:

ადასტურებს აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელი:

## მოკლე შემაჯამებელი ინფო რ

### -მაცია(ნიმუში)

მიმდინარე შიდააუდიტორული მომსახურება, რომელიც გათვალისწინებული იყო შიდა აუდიტის დეპარტამენტის 2017 წლის მარნმუნებელი მომსახურების წლიური გეგმით, მიზნად ისახავდა შესამონმებელ პერიოდში (01.01.2017 – 31.12.17) სსიპ – „XYZ“-ს მიერ ძირითადი აქტივების საჭიროების დაგეგმვის, შექმნის, შენახვის, აღრიცხვისა და მართვის ოპერაციების (შემდეგში აუდიტის ობიექტი) შესაბამისობის შეფასებას მოქმედ კანონმდებლობასთან და შიდა მარეგლამენტირებელ და სახელშეკრულებო მოთხოვნებთან.

შიდააუდიტორული მომსახურება დაიგეგმა და განხორციელდა ისე, რომ მოგვეზადებინა შიდააუდიტორული დასკვნა შიდააუდიტორული მომსახურების მიზნებთან მიმართებაში (იხ. გვ. 5).

აუდიტის პროცედურებით მოპოვებული მტკიცებულებებით და მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ შესამონმებელი პერიოდის განმავლობაში აუდიტის ობიექტის ფარგლებში განხორციელებული საქმიანობა,შესრულებული ოპერაციები და არ შეიცავს არსებით შეუსაბამობებსა და შეცდომებს.

ჩვენი შეფასებით, აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში გამოვლენილი ფინანსური მართვის და კონტროლის სისტემა იმყოფება ჩამოყალიბების საწყის საფეხურზე, რის გამოც გაუმჯობესების მნიშვნელოვანი პოტენციალი გამოვლინდა აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული ცალკეული რისკების მართვის პრაქტიკის მიმართულებით. მათზე რეაგირების მიზნით, აუდიტის ობიექტის მესაკუთრისათვის შეთავაზებული იქნა გარკვეული რეკომენდაციები. კერძოდ, შემონმების შედეგად გამოვლინდა შემდეგი პრობლემური თემები და რისკები:

- საკუთარი წარმოების არამატერიალური ძირითადი აქტივების შექმნის დროს არ ხდება აღნიშნული აქტივის თვითღირებულების დადგენა და ორგანიზაციის ფინანსური აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისტემაში ძირითად (არამატერიალურ) აქტივად

**ალიარება.** სსიპ – „XYZ“ მთლიანად ოპერაციულ ხარჯებად აკლასიფიცირებს სხვადასხვა დამკვეთისათვის შექმნილი პროგრამების, ოპერაციული სისტემების, აპლიკაციების შექმნასა და მათ შემდგომ განვითარებასთან დაკავშირებულ ხარჯებს. ეს მიდგომა ხელს უშლის ორგანიზაციის ფინანსური მდგომარეობაზე სწორი ინფორმაციის წარდგენას, მნიშვნელოვანი არამატერიალური აქტივების რეალური ღირებულების დადგენას და შემდგომში მათი დამკვეთისათვის გადაცემას. კატეგორია – **მაღალი** (დეტალურად იხ. აღმოჩენა 3, გვ. 7);

- **სსიპ – „XYZ“ -ს მიერ ძირითადი აქტივების შესყიდვის დაგეგმვის არსებული პრაქტიკა გამოირჩევა არაეკონომიური შესყიდვის მაღალი რისკებით.** მიუხედავად წინა შემონგების შემდეგ ნაჩვენები მნიშვნელოვანი პროგრესისა, ჯერჯერობით ორგანიზაცია სრულად ვერ უზრუნველყოფს აქტივების შესყიდვების საჭიროების დასაბუთებას შიდაორგანიზაციული პოლიტიკით დადგენილი მოთხოვნების შესაბამისად. კატეგორია – **საშუალო** (დეტალ. იხ. აღმოჩენა 1, გვ. 5);
- **სსიპ – „XYZ“ -ს ძირითადი აქტივების შეკეთების ხარჯების მართვის პრაქტიკა საჭიროებს შემდეგ ოპტიმიზაციას.** შემონგებამ გამოავლინა, რომ ორგანიზაცია მისი აქტივების შეკეთების მომსახურების პირობებზე ახორციელებს არასრულყოფილ მონიტორინგს, რის გამოც რამოდენიმე შემთხვევაში აქტივის შეკეთების მომსახურებაზე მნიშვნელოვანი ხარჯი განეული იქნა საგარანტიო პირობის მოქმედების პერიოდში. კატეგორია – **საშუალო** (დეტალურად იხ. აღმოჩენა 2, გვ. 9).

საქართველოს ABC სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის და სხვა მარწმუნებელი ფუნქციების მიერ განეული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის პოლიტიკა და პროცედურები

შინაარსი

პოლიტიკის მიზანი და არსი..... 159

პოლიტიკის მასშტაბი..... 159

დეკლარირებული პოლიტიკა..... 160

გამოყენებული ძირითადი ტერმინები..... 161

მონიტორინგის პროცედურები..... 161

მონიტორინგის აუდიტორის განსაზღვრა..... 161

განეული რეკომენდაციის მონიტორინგის პროცედურები ..... 162

რეკომენდაციების მონიტორინგის შედეგების ანგარიშგება და შედეგების დამტკიცება ..... 165

პოლიტიკისა და პროცედურების პერიოდული გადახედვის წესი ..... 166

დანართი 1 ..... **ერრორ! მოკმარე ნოტ დეფინედ.**

## პოლიტიკის მიზანი და არსი

ამ პოლიტიკის მიზანია საქართველოს ABC სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ და სხვა გარე მარწმუნებელი ფუნქციების მიერ გაწეული რეკომენდაციების დანერგვის მიზნით, სამინისტროსა და მის სისტემაში შემავალი დანესებულებების ხელმძღვანელობის მხრიდან განხორციელებულ ქმედებებზე ინფორმაციის სისტემატიზებული წესით გამოთხოვნის, მიღების, ანალიზისა და მიღებულ შედეგებზე რეგულარული ანგარიშგების პროცედურების განსაზღვრა. პოლიტიკა ასევე განსაზღვრავს აღნიშნულ პროცესში შიდა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლების ჩართულობას, მათ შორის, მათ უფლებებს, ვალდებულებებსა და პასუხისმგებლობებს.

გაწეული რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცედურები წარმოადგენს შიდა აუდიტის მარწმუნებელი მომსახურების ერთგვარ გაგრძელებას, რომლის საშუალებითაც სამინისტროს ხელმძღვანელობას მიენროდება ინფორმაცია შიდა აუდიტის მიერ აუდიტის პროცესში გამოვლენილ რისკებზე მენეჯმენტის მხრიდან განხორციელებული მარეაგირებელი ქმედებების შინაარსის და ადეკვატურობის თაობაზე.

## პოლიტიკის მასშტაბი

ეს პოლიტიკა და პროცედურები ვრცელდება საქართველოს ABC სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის (შემდგომში დეპარტამენტი), როგორც მარწმუნებელი მომსახურების სამმართველოს, ისე ინსპექტირების სამმართველოს თანამშრომლების მიერ გაწეული რეკომენდაციების, ასევე სხვა გარე მარწმუნებელი მომსახურების გამწვევი მხარის მიერ გაწეული რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცედურების/აუდიტის პროცესზე.

იმ შემთხვევაში, თუ მარწმუნებელი მომსახურების გამწვევი გარე მხარის რეკომენდაციების მონიტორინგის პოლიტიკა არსებითად განსხვავდება ამ პოლიტიკისა და პროცედურების მოთხოვნებისაგან, შიდა აუდიტის დეპარტამენტსა და ამ უკანასკნელის უფლებამოსილ პირს შორის შეიძლება დაიდოს შესაბამისი წერილობითი ან ზეპირი შეთანხმება შემომნების შედეგების/რეკომენდაციის მონიტორინგის



განხორციელების ფორმისა და მისი შედეგების თაობაზე ინფორმაციის გაცვლის მიზნით.

შიდა აუდიტის დეპარტამენტი არ არის ვალდებული, საქართველოს ABC სამინისტროს ხელმძღვანელობასთან ნებართვის გარეშე მარწმუნებელი მომსახურების გამწევ გარე მხარეს მიაწოდოს მონიტორინგის შედეგების ამსახველი ანგარიში წერილობითი ან ზეპირი ფორმით.

## დეკლარირებული პოლიტიკა

შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა მიიჩნევს, რომ აუდიტორული შემოწმების შედეგების, მათ შორის განუხილველ რეკომენდაციის, მოსაზრების და შესაბამისი ღონისძიებების/სამოქმედო გეგმის რეალური სარგებლის და მნიშვნელობის აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისათვის სათანადო ფორმით მიწოდება და მათ შესრულებაზე ადეკვატური მონიტორინგი წარმოადგენს ორგანიზაციაში შიდა აუდიტის სარგებლიანობის და შედეგიანობის შეფასების ერთ-ერთ არსებით ფაქტორს, რომლითაც ასევე შეიძლება შეფასდეს შიდა აუდიტის ფუნქციის/საქმიანობის შედეგიანობა და ქმედითუნარიანობა. ამის გათვალისწინებით, საქართველოს ABC სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია იღებდეს, უზრუნველყოს ის, რომ დეპარტამენტი და მარწმუნებელი მომსახურების გამწევი გარე მხარის მიერ განუხილველ რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცესში უზრუნველყოს განუხილველ რეკომენდაციების შესრულებაზე ობიექტური და საკმარისი ინფორმაციის მიღება, დამუშავება/ანალიზი და დაინტერესებული მხარეებისათვის ადეკვატური ფორმატის, დეტალიზაციისა და პერიოდულობის ხარისხის საანგარიშგებო ინფორმაციის მიწოდება.

შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა ასევე უზრუნველყოფს ზემოაღნიშნული მონიტორინგის პოლიტიკის პერიოდულ გადახედვას მისი მუდმივად სრულყოფისათვის.

## გამოყენებული ძირითადი ტერმინები

**რეკომენდაციის კატეგორია** – აუდიტის ჯგუფის მიერ მარწმუნებელი მომსახურების განევის პროცესში რეკომენდაციის მნიშვნელობის გათვალისწინებით განსაზღვრული კონკრეტული რეიტინგი, რომელიც შეირჩევა საქართველოს ABC სამინისტროს აუდიტის საბჭოს მიერ მიღებული „საქართველოს ABC სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განეული ინდივიდუალური გეგმიური მარწმუნებელი მომსახურების შედეგების ანგარიშგების პოლიტიკა და პროცედურების“ შესაბამისად.

**რეკომენდაციის შესრულების სტატუსი** – ამ პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად, მონიტორინგის აუდიტორის მიერ მოთხოვნილი და მიღებული ინფორმაციის საფუძველზე რეკომენდაციის შესრულების/დანერგვის მდგომარეობის ამსახველი კონკრეტული შეფასება.

**რეკომენდაციის რისკი** – აუდიტის ჯგუფის მიერ მარწმუნებელი მომსახურების განევის პროცესში კონკრეტულ აღმოჩენასთან დაკავშირებული გამოვლენილი მთლიანი ან ნარჩენი რისკი, რომლის შემცირების მიზნითაც იქნა განეული რეკომენდაცია.

## მონიტორინგის პროცედურები

### მონიტორინგის აუდიტორის განსაზღვრა

1. საქართველოს ABC სამინისტროს და მის სისტემაში შემავალი ცალკეული სტრუქტურული ერთეულებისათვის შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მარწმუნებელი მომსახურების სამმართველოს შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციისა და გამოცდილების გათვალისწინებით, შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფროსი განსაზღვრავს შესაბამის აუდიტორს (შემდგომში - მონიტორინგის აუდიტორი), რომელიც ამ პოლიტიკისა და პროცედურების შესაბამისად განახორციელებს განეული რეკომენდაციების შესრულების პროცესის მონიტორინგს და მიღებული შედეგების საფუძველზე სათანადო ანგარიშის მომზადებას. დეპარტამენტის ხელმძღვანელი ასევე განსაზღვრავს სათანადო აუდიტორს, რომელიც ვალდებულია აიღებს მონიტორინგის აუდი-

ტორის სამსახურში არყოფნის შემთხვევაში განახორციელოს რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცედურები;

2. მონიტორინგის აუდიტორს შეიძლება დაეკისროს რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცედურების განხორციელება საქართველოს ABC სამინისტროს და მის სისტემაში შემავალი ერთზე მეტი სტრუქტურული ერთეულისათვის.

3. მონიტორინგის აუდიტორი ვალდებულია, მოთხოვნის შემთხვევაში ყოველი ახალი მარწმუნებელი მომსახურებების დაწყებისას აუდიტის ჯგუფს მიაწოდოს წერილობითი ინფორმაცია აუდიტის ობიექტთან მიმართებაში უკვე განეული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის შესახებ, სადაც ასევე ასახული უნდა იქნეს თითოეული რეკომენდაციის შესრულების სტატუსი.

4. მონიტორინგის აუდიტორი უფლებამოსილია, შემონმების ჯგუფისაგან შემონმების პროცესში მოითხოვოს წერილობითი განახლებული ინფორმაცია მის მონიტორინგს დაქვემდებარებული რეკომენდაციების სტატუსის თაობაზე. აუდიტის ჯგუფის შესაბამისი წერილი ვალდებულია, აუდიტის ანგარიშში ადრე განეული რეკომენდაციების შესრულების შესახებ ინფორმაციის გახსნამდე ინფორმაცია შეათანხმოს მონიტორინგის აუდიტორთან.

5. მონიტორინგის აუდიტორი ვალდებულია, მოამზადოს ინფორმაცია რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის შესახებ და შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობას წარუდგინოს ინდივიდუალური ანგარიშის სახით.

## **განეული რეკომენდაციის მონიტორინგის პროცედურები**

1. განეული რეკომენდაციების მონიტორინგის პროცედურები ხორციელდება ნახევარწლიურად. სამინისტროს ხელმძღვანელობის საჭიროების შემთხვევაში შეიძლება მოხდეს პერიოდულობის გადახედვა ან სპეციალური (საგანგებო) ანგარიშის მომზადებაც.

2. განეული რეკომენდაციების ნახევარწლიური მონიტორინგის პროცედურები იწყება შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელის მიერ საქართველოს ABC სამინისტროსა და მის სისტემაში შემავალი ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების ხელმძღვანელებისათვის შესაბამისი მოხსენებითი წერილის გაგზავნის კვალობაზე. წე-

რილში, სხვა საჭირო ინფორმაციასთან ერთად, მიეთითება რეკომენდაციის შესრულებაზე ინფორმაციის წარმოდგენის ბოლო ვადა და წერილის მომზადების თარიღისათვის კონკრეტული სტრუქტურული ერთეულისთვის განეული რეკომენდაციები, მათ შეუსრულებლობასთან დაკავშირებული რისკები, რეკომენდაციის კატეგორია და შესრულების სტატუსები.

3. საჭიროების შემთხვევაში მონიტორინგის აუდიტორმა სამინისტროს სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელობას შეიძლება ასხნა-განმარტების სახით მიაწოდოს დამატებითი ინფორმაცია.

4. მონიტორინგის აუდიტორი ინფორმაციას რეკომენდაციების მონიტორინგის შედეგების შესახებ ასახავს ინდივიდუალურ წერილობით ანგარიშში, რომელიც მზადდება სამინისტროს ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების მიხედვით. ინდივიდუალური ანგარიშის ფორმატი და მინიმალური რეკვიზიტები ასახულია ამ პოლიტიკის **NI დანართში**.

5. რეკომენდაციის მონიტორინგის პროცედურების შინაარსი, მოთხოვნილი ინფორმაციის მოცულობა და გახსნილი ინფორმაციის დეტალიზაციის ხარისხი ადეკვატური უნდა იყოს რეკომენდაციასთან კატეგორიის, მასთან დაკავშირებული რისკისა და რეკომენდაციის ბოლო სტატუსისა. მონიტორინგის აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს რეკომენდაციის შესრულების ვადაც.

6. მონიტორინგის აუდიტორმა არ უნდა მოახდინოს რეკომენდაციის კატეგორიის, რისკისა და შესრულების ვადის ცვლილება იმ აუდიტორთან ან აუდიტორთა ჯგუფის წევრებთან კონსულტაციის გარეშე, რომლებმაც გასწიეს ეს რეკომენდაცია და მიანიჭეს ეს მონაცემები.

7. განსაკუთრებულ შემთხვევებში, როდესაც მონიტორინგის აუდიტორი თვლის, რომ რეკომენდაციის რისკი მაღალია, განეული რეკომენდაციის შესრულების ვადის გადანევის თაობაზე გადანყვეტილება მიღებული უნდა იქნეს მხოლოდ მას შემდეგ, რაც აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მხრიდან მიღებული იქნება წერილობითი განმარტება, რითაც ის დაადასტურებს მის სრულ პასუხისმგებლობას რეკომენდაციის რისკის თაობაზე.

8. იმ შემთხვევაში, როდესაც რეკომენდაციას მინიჭებული აქვს კატეგორია „**კრიტიკული**“, მონიტორინგის აუდიტორი ვალდებულია,

რეკომენდაციის შესრულებაზე განახორციელოს უწყვეტი (საჭიროების შემთხვევაში ყოველდღიური) მონიტორინგი, სანამ არ დარწმუნდება, რომ რეკომენდაცია შესრულებულია ან გადადგმულია ქმედითი ნაბიჯები მის შესასრულებლად. იმ შემთხვევაში, როდესაც აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობა უარს ამბობს წინასწარ განსაზღვრულ დროში რეკომენდაციით გათვალისწინებული ღონისძიებების გატარებაზე, რეკომენდაციის აუდიტორი ამის შესახებ წერილობით აცნობებს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობას.

9. მონიტორინგის აუდიტორი რეკომენდაციის შესრულების მდგომარეობის შეფასებისას ეყრდნობა როგორც უშუალოდ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისაგან, ისე აუდიტის ჯგუფისაგან მიღებულ ინფორმაციას და დოკუმენტებს.

10. იმ შემთხვევაში, თუ რეკომენდაციის შესრულების მდგომარეობის შეფასებისას აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისაგან მიღებული და აუდიტის ჯგუფისაგან მიღებული ინფორმაცია (რომელიც შეფასების მომენტისათვის ახორციელებს იმ აუდიტის ობიექტის აუდიტს, რომელსაც რეკომენდაცია ეხება) ურთიერთგამომრიცხველია, მონიტორინგის აუდიტორი საბოლოო შეფასების და რეკომენდაციის საბოლოო სტატუსის განსაზღვრისას ეყრდნობა აუდიტის ჯგუფის მიერ მოწოდებულ ინფორმაციას. თუმცა მონიტორინგის ანგარიშში ასახავს აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისაგან მიღებულ ინფორმაციასაც.

11. თუ მონიტორინგის აუდიტორს რეკომენდაციის შესრულების მდგომარეობის შეფასებისას გააჩნია მხოლოდ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისაგან მიღებული ინფორმაცია, მაშინ მას შეუძლია რეკომენდაციის სტატუსის შეფასებისას გამოიყენოს მხოლოდ ეს უკანასკნელი. ამ ფაქტის დასაფიქსირებლად აუდიტორი იყენებს შემდეგ სტატუსს – **„რეკომენდაცია შესრულებულია (ექვემდებარება ადგილზე გადამოწმებას)“**.

12. მონიტორინგის აუდიტორი რეკომენდაციის სტატუსს აძლევს შეფასებას „შესრულებულია“ მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ ჩატარებული მონიტორინგის პროცედურების ფარგლებში არ გამოვლენილა რაიმე ისეთი ფაქტი, გარემოება ან ეჭვი, რომელიც აუდიტორს გაუჩინდა სანინააღმდეგოს მტკიცების საფუძველს.

13. თუ მონიტორინგის აუდიტორს გააჩნია საკმარისი რწმუნება იმისა, რომ მიუხედავად რეკომენდაციის შესრულებისა, რეკომენდაციის რისკი არ იქნა მისაღებ დონემდე შემცირებული, მას უფლება აქვს, რეკომენდაციის გამწევ აუდიტორთან/აუდიტორებთან შეთანხმებით, მოხსენებითი ბარათით მიმართოს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობას დამატებითი რეკომენდაციის განევის აუცილებლობის თაობაზე. შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია, აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობასთან განიხილოს ახალი რეკომენდაციის განევის საკითხი.

14. თუ მონიტორინგის აუდიტორს გააჩნია საკმარისი რწმუნება იმაზე, რომ განუღმა რეკომენდაციამ, სხვადასხვა ობიექტური თუ სხვა გარემოების გამო, დაკარგა აქტუალობა, მას აქვს უფლება, რეკომენდაციის გამწევ აუდიტორთან/აუდიტორებთან შეთანხმებით, მოხსენებითი ბარათით მიმართოს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობას რეკომენდაციის გაუქმების ან ახლით ჩანაცვლების თაობაზე. შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია, აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობასთან განიხილოს ახალი რეკომენდაციის განევის ან ჩანაცვლების საკითხი.

## **რეკომენდაციების მონიტორინგის შედეგების ანგარიშგება და შედეგების დამტკიცება**

1. წერილობითი ინფორმაცია/ანგარიში განუღლი რეკომენდაციების ნახევარწლიური მონიტორინგის კონსოლიდირებული შედეგების თაობაზე შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელის მიერ მიენოდება სამინისტროს ხელმძღვანელობას და აუდიტის კომიტეტს.

2. რეკომენდაციების მონიტორინგის ნახევარწლიური ანგარიში შედგება შემდეგი ზოგადი (კონსოლიდირებული) და ინდივიდუალური ნაწილებისაგან. ზოგადი (კონსოლიდირებული) ნაწილი მოიცავს შემაჯამებელ ინფორმაციას ანგარიშგების თარიღისათვის შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მონიტორინგს დაქვემდებარებული რეკომენდაციების ზოგადი სტატისტიკის

შესახებ, ხოლო ინდივიდუალური ნაწილი მოიცავს მონიტორინგის აუდიტორების ინდივიდუალურ ანგარიშგებას სამინისტროს ცალკეული სტრუქტურული ერთეულების მიხედვით. ნახევარწლიურ ანგარიშს ხელს აწერს დეპარტამენტის ხელმძღვანელი.

3. ინფორმაცია გარე მარწმუნებელი მხარის მიერ გაწეული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის თაობაზე შეიძლება ინტეგრირებული იქნეს ნახევარწლიური მონიტორინგის ანგარიშში, ან მომზადდეს სპეციალური ანგარიში.

4. სამინისტროს ხელმძღვანელობა/აუდიტის საბჭო იღებს ინფორმაციას რეკომენდაციების მონიტორინგის ნახევარწლიური ანგარიშის შედეგების თაობაზე და მასზე დაყრდნობით იღებს გადაწყვეტილებას იმ რეკომენდაციებზე მონიტორინგის პროცედურების შეწყვეტის თაობაზე, რომლებსაც მინიჭებული აქვთ სტატუსი – „შესრულებულია“.

## **პოლიტიკისა და პროცედურების პერიოდული გადახედვის წესი**

1. შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა ვალდებულია, წელიწადში ერთხელ, დაგროვილი გამოცდილების კვალობაზე, განახორციელოს აღნიშნული პოლიტიკისა და პროცედურების გადახედვა.

2. შიდა აუდიტის დეპარტამენტის ხელმძღვანელობა არ არის ვალდებული, აღნიშნული პოლიტიკა და პროცედურები შეუსაბამოს გარე მარწმუნებელი მხარის შესაბამის პოლიტიკას, თუ ეს მოითხოვს არსებითი შინაარსის ცვლილებას რეკომენდაციის მონიტორინგის პროცედურების ან ანგარიშგების პრაქტიკაში.

**დანართი 1.** შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ განუული რეკომენდაციების მონიტორინგის ნახევან-ლიური ინდივიდუალური ანგარიში (ექს-ლის ცხრილის ფორმატი)

სტრუქტურული ერთეულის დასახელება: [ტექსტი]

მონიტორინგის აუდიტორი:

სათადარიგო აუდიტორი:

ანგარიშის შედგენის თარიღი: XYZ 01.02.2015

№	რეკომენდაციის შინაარსი (გადმოიტანება აუდიტის ანგარიშიდან)	აუდიტის ობიექტის დასახელება, (რომლის ჩატარების შემდეგ გაიცა რეკომენდაცია)	რეკომენდაციის განევის თარიღი (რიცხვი, თვე, წელი)	რეკომენდაციის კატეგორია (შეირჩევა არ-სებული ცხრილიდან)	რეკომენდაციის შესრულების ბოლო ვადა (რიცხვი, თვე, წელი)	რეკომენდაციის რისკი (შეირჩევა აუდიტის ანგარიშიდან)	აუდიტის ობიექტის ბოლო კომენტარი რეკომენდაციის შესრულებაზე (მიეთითება წერილის ნომერი და თარიღი)	მონიტორინგის აუდიტორის შეფასება/რეკომენდაციის ახალი სტატუსი

შემაჯამებელი სტატისტიკა  
სტრუქტურულ ერთეულთან მიმართებაში:



## გამოყენებული და რეკომენდებული ლიტერატურა

1. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“;
2. საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 23 მარტის N 133 დადგენილება „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“;
3. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მეთოდოლოგია, 2015 წ.;
4. Assurance Maps, IPPF Practice Advisory 2050-2, July 2009;
5. Three Lines of Defence, IIA Position Paper – The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control, January 2013;
6. “The role of internal audit in enterprise-wide risk management”, IIA Position Paper, January 2009,
7. Three Lines of Defence in a Public Sector environment, Discussion Paper, Public Internal Control Systems in the European Union, 2017;
8. Optimising Internal Control through Performance Management, Discussion Paper, Public Internal Control Systems in the European Union, 2014;
9. Principles of Public Internal Control, Position Paper, Public Internal Control Systems in the European Union, 2015;
10. Internal Audit and the Second Line of Defense, Practice Guide, IIA, 2016;
11. Auditing your entity’s Compliance Framework, IIA – Australia, White Paper, October 2016;
12. Financial and Compliance audit Manual, European Court of Auditors, 2017;
13. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, IIA, 2017;
14. ISSAI 4100 – Compliance Audit Guidelines – For Audits Performed Separately from the Audit of Financial Statements, INTOSAI, 2014;

14. Standard on Assurance Engagements ASAE 3100, Compliance Engagements, Auditing and Assurance Standards Board, September 2008;
15. ISO 19600:2014 – Compliance management systems – Guidelines, International Organization for Standardization (ISO), 2014.



გამომცემლობა „უნივერსალი“

---

თბილისი, 0186, ა. შოთაბრძოლვისძაძის №4. ☎: 5(99) 33 52 02, 5(99) 17 22 30

E-mail: [universal505@ymail.com](mailto:universal505@ymail.com);

[gamomcemlobauniversali@gmail.com](mailto:gamomcemlobauniversali@gmail.com)

ISBN 978-9941-26-561-7

