

# გარე და შიდა აუდიტის ურთიერთთანამშრომლობის ასპექტები

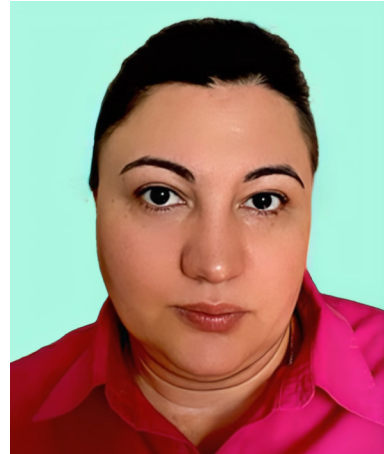
DOI: <https://doi.org/10.52340/bal/2023.03.05>

## აბსტრაქტი

ბოლო წლებში საქართველოში სულ უფრო მეტი კომპანია მიმართავს გარე აუდიტის მომსახურებას. ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი აუდიტი აქტუალური ხდება ეკონომიკის გლობალიზაციის პირობებში, უცხოური ინვესტიციების, საბანკო დაკრედიტების და დაფინანსების სხვა საშუალებების მოზიდვის აუცილებლობის ფონზე. თუმცა, ქართული ბიზნესსაზოგადოება კვლავ ნაკლებად ინფორმირებულია გარე და შიდა აუდიტის არსზე, დანიშნულებაზე, ჩატარების პროცესსა და შედეგებზე.

**საკვანძო სიტყვები:** აუდიტი, გარე აუდიტი, შიდა აუდიტი, გარე აუდიტის მიერ შიდა აუდიტის საქმიანობის გამოყენება.

**ციტირებისთვის:** ნინო ნატრიაშვილი, გარე და შიდა აუდიტის ურთიერთთანამშრომლობის ასპექტები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 16 (3), 34-37. Retrieved from <https://ojs.b-k.ge/index.php/bk>



ნინო ნატრიაშვილი

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის  
ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის დოქტორანტი  
<https://orcid.org/0009-0005-9197-7013>  
E-mail: Nino1Natriashvili@gmail.com

## ASPECTS OF COOPERATION BETWEEN EXTERNAL AND INTERNAL AUDIT

Nino Natriashvili

Georgian Technical University,  
PHD student of the Faculty of Business Technology  
<https://orcid.org/0009-0005-9197-7013>  
E-mail: Nino1Natriashvili@gmail.com

### ABSTRACT

In recent years, more and more companies in Georgia are applying for external audit services. Independent audit of financial statements becomes relevant in the conditions of globalization of the economy, against the background of the need to attract foreign investments, bank lending and other means of financing. However, the Georgian business community is still less informed about the essence, purpose, process and results of external and internal audits. What is also important for the strengthening and development of the reform of the active support of the European Union. Business entities will be able to switch to international auditing standards if Georgia fulfills its EU obligations.

**Keywords:** audit, external audit, internal audit, use of internal audit activities by external auditors.

**For citation:** Nino Natriashvili, Aspects of mutual cooperation of external and internal audit, Journal "Business and Legislation", 16 (3), 34-37. Retrieved from <https://ojs.b-k.ge/index.php/bk>



### ძირითადი ტექსტი

აუდიტორული საქმიანობა გულისხმობს ორგანიზაციის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ შემოწმებას ანუ აუდიტს, აუდიტის თანმდევი მომსახურების განევას, აუდიტის მეთოდურ და ორგანიზაციულ უზრუნველყოფას. აუდიტის მიზანია აზრის გამოთქმა ფინანსური ანგარიშ-

გების უტყუარობასა და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესების მოქმედ კანონმდებლობასთან და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობაზე. აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენს საგადასახადო კონსულტაციები, ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების შემოწმება, შეცდომებისა და ბოროტმოქმედებათა გამოვლენა, თაღლითური ქმედებების გამოაშკარავება და სხვა,

თუმცა საქართველოში არც თუ ისე იშვიათია მოთხოვნები აუდიტორთა მიმართ აღნიშნული სამუშაოების ჩატარებაზე.

აუდიტორის მიერ გამოთქმულმა მოსაზრებამ შეიძლება გაზარდოს დაინტერესებული პირის ნდობა აუდიტორული სამეურნეო სუბიექტის ფინანსურ ანგარიშგების მიმართ, ამასთან აუდიტორის აზრი არ უნდა იქნეს მიღებული ისე, როგორც რწმუნება ბიზნესის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის გაგრძელების ან ხელმძღვანელობის მიერ საქმიანობის ეფექტიანად წარმართვის მტკიცება.

დღევანდელ ეტაპზე საქართველოში განსაკუთრებულ ყურადღებას იქცევს გარე და შიდა აუდიტორთა ურთიერთ თანამშრომლობის საკითხი. ეს პრობლემა დგას, როგორც სახელმწიფო, ისე კერძო სექტორში. ამასთან, ნაკლებად გვხვდება ამ ურთიერთობის მარეგულირებელი საკანონმდებლო თუ სხვა ნორმატიული აქტები, მეთოდური მითითებები. ამ ნაშრომის მიზანია საერთაშორისო ნორმებზე დაყრდნობით წარმოაჩინოს პრობლემის დარეგულირების გზები.

ჩამტარების ფორმების მიხედვით არსებობს **შიდა და გარე აუდიტი**.

შიდა აუდიტის წარმოშობა-განვითარებას მსოფლიოში დიდი ხნის ისტორია აქვს. მკვლევართა ნაშრომებიდან დასტურდება, რომ შიდა აუდიტის სამსახურის უმთავრესი ფუნქცია, ხელმძღვანელობისათვის, გადაწყვეტილების მისაღებად საჭირო რეკომენდაციების შემუშავება და შესაბამისი წინადადებების მომზადებაა. ამასთან, იკვეთება, მოსაზრება, რომ შიდა აუდიტორი, როგორც ხელმძღვანელის მრჩეველი და არა მონინა-აღმდეგე, დაკავებულია კრიტიკული სფეროებისა და შეცდომების არა მხოლოდ მოძიებით, არამედ, დადებითი და პოზიტიური მოვლენების წარმოჩენითაც, რომელიც ასევე მნიშვნელოვანია ორგანიზაციის მენეჯმენტისათვის. თანამედროვე შიდა აუდიტის ფუნქციონირება, ფლორიდის უნივერსიტეტის პროფესორი, ლოურენს ბ. სოიერსი (Lawrence B. Sawyer's) აღნიშნავდა, რომ - „აუდიტს ხანგრძლივი და მრავალფეროვანი ისტორიული წარსული აქვს, შეიძლება ითქვას, რომ ის სათავეს ჯერ კიდევ უძველესი ცივილიზაციიდან იღებს“ (Sawyer'S „Guide For Internal Auditors/IIA - 1“, 2012, p. 5);

**შიდა აუდიტი** დამოუკიდებელი, ობიექტური, მტკიცებულებითი და საკონსულტაციო საქმიანობაა, რომელიც აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას, ეხმარება მას მიზნების მიღწევაში, რისკების მენეჯმენტში და მართვის პროცესების გაუმჯობესებაში. იგი ორგანიზებულია შიდა აუდიტის სამსახურის სახით. შიდა აუდიტს ძირითადად ახორციელებენ შიდა აუდიტორები. შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მიზნით შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა ექვემდებარებოდეს დაწესებულების ხელმძღვანელს, მაგრამ მას უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი სფეროს თავისუფლად შერჩევისა და შემოწმების საშუალება. შიდა აუდიტის ფუნქციონირება ორგანიზაციის ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტიანობისა და შესაბამისობის შემოწმება, შეფასება და მონიტორინგი. შიდა აუ-

დიტი არის მმართველობითი კონტროლის განუყოფელი ნაწილი და ახორციელებს კონტროლს ეკონომიკური რესურსების გამოყენებაზე. შიდა აუდიტის როგორც საკონსულტაციო საქმიანობის მიზანია ორგანიზაციის საქმიანობის გაუმჯობესება. შიდა აუდიტს ხშირად **მმართველობით აუდიტს** უწოდებენ. შიდა აუდიტის განხორციელების სახეები შეიძლება იყოს: შესაბამისობის აუდიტი, ფინანსური აუდიტი, ეფექტიანობის აუდიტი, სისტემური აუდიტი, ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი.

**გარე აუდიტი** ტარდება ხელშეკრულების საფუძველზე მხოლოდ დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. გარე აუდიტორული შემოწმების შედეგი არის დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ წარდგენილი დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესაბამისობისა და საიმედოობის შესახებ. აუდიტის ამ სახეს ხშირად **ფინანსური ანგარიშგების აუდიტს** უწოდებენ.

აუდიტში მხოლოდ გარე აუდიტორია პასუხისმგებელი საკუთარ აუდიტორულ მოსაზრებაზე და ეს პასუხისმგებლობა არ მცირდება გარე აუდიტორის მიერ შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენების, ან უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების გამოყენების შედეგად. შეიძლება შიდა აუდიტორებს ჩატარებული ჰქონდეთ გარე აუდიტორების პროცედურების ანალოგიური პროცედურები, მაგრამ არც შიდა აუდიტის სამსახური და არც შიდა აუდიტორები არ არიან სამეურნეო სუბიექტისგან იმგვარად დამოუკიდებლები, როგორც გარე აუდიტორები. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები განსაზღვრავს, რა აუცილებელი სამუშაო უნდა შეასრულოს გარე აუდიტორმა, რათა მოიპოვოს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები იმის შესახებ, რომ აუდიტის მიზნების შესაფერისია სამეურნეო სუბიექტში შიდა აუდიტის სამსახურის ან იმ შიდა აუდიტორების სამუშაო, რომლებიც უშუალო დახმარებას გაუწევენ გარე აუდიტორს. ზემო აღნიშნული მოთხოვნები იმისთვისაა განკუთვნილი, რომ გარე აუდიტორს ჰქონდეს გარკვეული ჩარჩო-კონცეფცია გადანყვეტილების მისაღებად შიდა აუდიტორების სამუშაოს გამოყენებასთან დაკავშირებით.

იმ შემთხვევაში, როდესაც სამეურნეო სუბიექტს გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახური და გარე აუდიტორი ვარაუდობს ამ სამსახურის მიერ შესრულებული სამუშაოს გამოყენებას გარე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს შესაძლებელია თუ არა შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს გამოყენება, ან შიდა აუდიტორების გამოყენება უშუალო დახმარებისთვის. თუ ამას გადანყვეტს, უნდა განსაზღვროს რა სფეროებში და რა მოცულობით არის შესაძლებელი ამის გაკეთება; უნდა დაადგინოს, თუ რამდენად შესაფერისია ეს სამუშაო აუდიტის მიზნებისთვის; თუ გადანყვეტს შიდა აუდიტორების გამოყენებას უშუალო დახმარებისთვის, სათანადო ხელმძღვანელობა და ზედამხედველობა უნდა გაუწიოს მათ სამუშაოს. გარე აუდიტორმა უნდა უნდა შეაფასოს:

- რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი და შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები შიდა აუდიტორების ობი-

ექტურობას;

- შიდა აუდიტის სამსახურის კომპეტენტურობის დონე; და

- იყენებს თუ არა შიდა აუდიტის სამსახური სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს და სხვ.

გარე აუდიტორმა არ უნდა გამოიყენოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაო, თუ დაადგენს, რომ:

ა) შიდა აუდიტის სამსახურის ორგანიზაციული სტატუსი, შესაბამისი პოლიტიკა და პროცედურები სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფენ შიდა აუდიტორების ობიექტურობას;

ბ) სამსახური არ არის საკმარის დონეზე კომპეტენტური; ან

გ) შიდა აუდიტის სამსახური არ იყენებს სისტემატურ და გეგმაზომიერ მიდგომას, მათ შორის ხარისხის კონტროლს.

გარე აუდიტორმა თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა და შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოს მიზანშეუწონლად გამოყენების თავიდან ასაცილებლად, უფრო მეტი სამუშაო შეასრულოს უშუალოდ თვითონ და ნაკლები სამუშაო გამოყენება დაგეგმოს შიდა აუდიტის სამსახურის სამუშაოდან.

**ბუღალტერთა ეთიკის საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს (ბესსს) მიერ შემუშავებულ ეთიკის კოდექსში** აღნიშნულია: თუ გარე აუდიტორი აუდიტის დამკვეთთან შეთანხმებას დებს შიდა აუდიტორული მომსახურების განევაზე და ამ მომსახურების შედეგები გამოყენებული იქნება გარე აუდიტში, წარმოიქმნება თვითშეფასების საფრთხე. ამის მიზეზი ისაა, რომ შესაძლებელია, აუდიტის გარიგების გუნდმა შიდა აუდიტორული მომსახურების შედეგები ისე გამოიყენოს, რომ სათანადოდ არ შეაფასოს, ან არ იმოქმედოს ისეთი დონის პროფესიული სკეპტიციზმით, როგორც იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სამუშაოს არ შეასრულებდნენ მათი ფირმის თანამშრომლები.

ვინაიდან მხოლოდ გარე აუდიტორს აკისრია პასუხისმგებლობა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმაზე, გარე აუდიტორმა თვითონ უნდა ჩაატაროს ყველა მნიშვნელოვანი განხილვა, რომელშიც იგულისხმება:

- არსებითი უზუსტობის რისკების შეფასება;
- ჩატარებული ტესტების საკმარისობის შეფასება;
- ხელმძღვანელობის მიერ ფინანსური ანგარიშგების საფუძვლად საწარმოს ფუნქციონირებადობის პრინციპის გამოყენების მიზანშეწონილობის შეფასება;
- მნიშვნელოვანი სააღრიცხვო შეფასებების გონივრულობის შეფასება;

- ფინანსურ ანგარიშგებაზე დართულ განმარტებით შენიშვნებში გამჟღავნებული ინფორმაციის ადეკვატურობისა და სხვა საკითხების შეფასება, რომლებიც გავლენას ახდენენ აუდიტორის დასკვნაზე.

შიდა აუდიტის განყოფილების თანამშრომლები იმ დონეზე დამოუკიდებლები არ არიან სამეურნეო სუბიექტისგან, რაც გარე აუდიტორს მოეთხოვება ფინანსური ანგარიშგების შესახებ მოსაზრების გამოთქმისას. ამიტომ უშუალო დახმარებისთვის შიდა აუდიტორების

გამოყენებისას გარე აუდიტორის მიერ განხორციელებული შიდა აუდიტორების სამუშაოს ხელმძღვანელობა, ზედამხედველობა და განხილვა, საზოგადოდ, განსხვავებული და უფრო ყოველმხრივი უნდა იყოს, იმასთან შედარებით, თუ ამ სამუშაოს აუდიტის გარიგების გუნდის წევრები შეასრულებდნენ.

რაც უფრო მეტი სუბიექტური მსჯელობა და განხილვა არის აუცილებელი აუდიტორული პროცედურების დაგეგმვისა და ჩატარებისთვის და აუდიტორული მტკიცებულებების შესაფასებლად, მით უფრო მეტი პროცედურები უნდა ჩაატაროს გარე აუდიტორმა უშუალოდ თვითონ, რადგან მარტო შიდა აუდიტის განყოფილების სამუშაოს გამოყენება ვერ უზრუნველყოფს გარე აუდიტორს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებებით.

### დასკვნა

აუდიტორულმა ფირმამ აუდიტი უნდა ჩაატაროს საფუძვლიანად, შედეგად უფრო მეტად იქნება დაცული მომხმარებელთა და ინვესტორების უფლებები, მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდება საწარმოთა ფინანსური მდომარეობის გამჭვირვალობა. საწარმოთა ხელმძღვანელებმა ობიექტური ფინანსური მდგომარეობის დადგენისა და სწორი მართვის უზრუნველსაყოფად ყოველწლიურად სრულმაშტაბიანი საერთაშორისო ანგარიშგების პრინციპების შესაბამისი, ხარისხიანი, და ეფექტური კომუნიკაცია დაამყარონ აუდიტორულ ფირმებთან. საზედამხედველო ორგანოების მიერ შემუშავებული რეკომენდაციები, საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკის დაცვით მუდმივად უნდა განახლდეს, რაც გააუმჯობესებს აუდიტის ხარისხსა და საზედამხედველო პოლიტიკას. ჩვენი ქვეყნისათვის მეტად მნიშვნელოვანია გაგრძელდეს ევროკავშირის აქტიური მხარდაჭერა რეფორმის გაძლიერებისა და განვითარებისათვის. სამეურნეო სუბიექტები აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებზე გადასვლას წარმატებით შეძლებენ, თუ საქართველო პირნათლად დააკმაყოფილებს ევროკავშირის მოთხოვნებს. მიგვაჩნია, რომ ზემოაღნიშნული რეკომენდაციები ხელს შეუწყობენ საქართველოში გარე და შიდა აუდიტის ურთიერთთანამშრომლობის გაუმჯობესებას.

### გამოყენებული ლიტერატურა:

1. Levan Grigalashvili - Problems of Reforming Accounting and Financial Reporting in post-Soviet Countries accepted for publishing. journal Ecoforum Volume 10, Issue 3(26), 2021;
2. Levan Grigalashvili Georgia Accounting and Reporting Reform a brief overview of market economy conditions. The International Scientific and Technical Conference "Problems of Engineering Sciences", Yerevan University of International Relations named after A. Shirakatsi Yerevan, Republic of Armenia, May 20-22, 2022;
3. Levan Grigalashvili - On the Problems of Accounting Reform in Transition Period. Bulletin of the Georgian

Academy of Sciences. Tbilisi, Volume 165 N2, , 2002. p. 430-432;

4. Levan Grigalashvili - Issues of Perfection of book keeping of Transactions in foreign Currency. Bulletin of the Georgian Academy of Sciences. Tbilisi, Volume 168, N1, 2003, p.148-150;

5. Sawyer'S „Guide For Internal Auditors/IIA- 1”, 2012, p. 5;

6. ლევან გრიგალაშვილი - „შიდა აუდიტის ხელმძღვანელი, როგორც ლიდერი: ტრანსფორმაცია დროში და თანამედროვე გამონვევები (სტუ დოქტორანტ ლ. ხოფერიას თანაავტორობით). სტუ VII საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის „გლობალიზაცია და ბიზნესის თანამედროვე გამონვევები“ შრომების კრებული. 2023 წ.;

7. იური პაპასქუა, აღრიცხვისა და აუდიტის რეგულირება საქართველოში - გაუნაწილებელი გავლენის სფერო თუ შეგნებული არაკომპეტენტურობა, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2015წ. იანვარ-მარტი, N1, გვ. 8-18, b-k.ge;

8. იური პაპასქუა, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების თვითრეგულირება - კანონის მონოპოლიური მეტასტაზები, ჟურნალი „ბიზნესი და კანონმდებლობა“, 2013 წლის ივნისი, გვ. 30-36, b-k.ge;

9. საქართველოს კანონი “ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ”

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3311504?publication=11>;

10. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 220

[https://saras.gov.ge/Content/files/isa/ISA\\_220.pdf](https://saras.gov.ge/Content/files/isa/ISA_220.pdf);

11. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 610

<https://saras.gov.ge/ka/FinAudit/Pdf/413>;

12. გარე აუდიტორის შეფასების ინსტრუმენტი აუდიტის კომიტეტებისთვის - სახელმძღვანელოს ადაპტირებული ვერსია მომზადებულია ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის მიერ მსოფლიო ბანკის მხარდაჭერით.

[https://saras.gov.ge/Content/files/Audit-Committees/2.6\\_GARE\\_AUDITIS\\_SHEFASEBIS\\_INSTRUMENTI\\_GEO.pdf](https://saras.gov.ge/Content/files/Audit-Committees/2.6_GARE_AUDITIS_SHEFASEBIS_INSTRUMENTI_GEO.pdf);

13. ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური. ტერმინების გლოსარი.

<https://saras.gov.ge/ka/FinAudit/Pdf/437>;

14. ეთიკის საერთაშორისო კოდექსის სახელმძღვანელო პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის.

[https://saras.gov.ge/Content/files/IESBA\\_CODE\\_2022\\_GEO.pdf](https://saras.gov.ge/Content/files/IESBA_CODE_2022_GEO.pdf).