

გაძლიერებას. მოკლედ რომ ვთქვათ, მეტად აქტუალური ხდება შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის საკითხი, რომლის ხარისხსა და დონეზე პირდაპირ არის დამოკიდებული საკუთრივ შიდა აუდიტის ეფექტური მუშაობა, თანამშრომელთა ობიექტური და კეთილსინდისიერი ქცევა, წარმოებული ანგარიშგების შეფასებითი მონაცემები, ბევრის სხვა გარემოება და რა თქმა უნდა შიდა აუდიტის მომავალი განვითარების სტრატეგია და შეიძლება ითქვას, საერთოდ, მომვალეც.

დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხი ერთბაშად და იოლად ვერ მიიღწევა და ამ მხრივ უაღრესად მნიშვნელოვანია ევროპული ქვეყნების გამოცდილება. შესაბამისად, სიღრმისეულ შესწავლას იმსახურებს ის მოდელები და პროექტები, რომლებიც წარმატებით განხორციელდა და/ან დასრულდა სასურველი შედეგებით სხვადასხვა ქვეყნების მაგალითების მიხედვით. ამ პრობლემატიკაში, განსაკუთრებული ადგილი უკავია შიდა აუდიტის ინსტიტუტს, (The Institute of Internal Auditors) რომლის მიერაც შემუშავდა საერთაშორისო სტანდარტები, შიდა აუდიტორთა ქცევის კოდექსი და პრინციპები, მეთოდოლოგია, სახელმძღვანელო გზამკვლევები ყველასთვის მათთვის, ვისაც უნდა რომ ერქვას შიდა აუდიტორი, სრულყოფილად და კეთილსინდისიერად შეასრულოს შიდა აუდიტორის მოვალეობები, ვისთვისაც მნიშვნელოვანია პროფესიონალური ღირსება.

მიმდინარე მომენტისთვის, რეალობისა და სინამდვილის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობის ხარისხი რბილად, რომ ვთქვათ შეზღუდულია, ცალკეულ შემთხვევებში აღნიშნული შეზღუდულობის გამომწვევი მიზეზები საგრძნობლად უშლის ხელს შიდა აუდიტორთა ყოველდღიურ საქმიანობასა თუ სამომავლო განვითარების ღონისძიებების შემუშავებას. ეს განსაკუთრებით ვლინდება და მგრძნობიარეა საჯარო სექტორში. ჭირს დამოუკიდებელი შეფასების გაკეთება, როდესაც ხარ დაქირავებული იმ პირის მიერ, ვისი საქმიანობის შესწავლა/შეფასებას ანხორციელებ. უმთავრესია, შიდა აუდიტის სამსახური, როგორც სტრუქტურული ერთეული და თითოეული შიდა აუდიტორი, როგორც ცალკეული თანამშრომელი, განთავისუფლდეს გავლენებისგან, მიიღონ ფაქტური დამოუკიდებლობა. ამ კუთხით ბევრი საკითხია გადასაწყვეტი, მათ შორის განსაკუთრებით მწვავეა: სტრუქტურულ დაქვემდებარება, სამსახურში მიღებისა და დათხოვნის წესები, შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელებისათვის საკუთარი ბიუჯეტის შემუშავებისა და განკარგვის შესაძლებლობა, კადრების სწავლებისა და უწყვეტი განვითარების შესაძლებლობა, აუდიტორების პროცესის, ანგარიშვალდებულებისა და საქმიანობის შეფასების ინტერესთა კონფლიქტი და სხვა.

საქართველოს მაგალითზე, გასული ორი ათეული წლის განმავლობაში, ყველაზე მთავარ და გამოკვეთილ პრობლემად ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა. პრობლემის არსის უკეთ გაგებისათვის, ადეკვატური იქნება ამ კუთხით არსებული საერთაშორისო სტანდარტის ჩარჩო პირობების თვალსაჩინოდ წარმოდგენა:

ხარისხობრივი მახასიათებლის სტანდარტი 1100. „დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა“

შიდა აუდიტის საქმიანობა უნდა იყოს დამოუკიდებელი, ხოლო შიდა აუდიტორები უნდა იყვნენ ობიექტურები თავიანთი სამუშაოს განხორციელებისას. სტანდარტის თანახმად დამოუკიდებლობა არის: მოთხოვნებისგან (პირობებისგან) თავისუფლება, რომელიც საფრთხეს უქმნის შიდა აუდიტორული პასუხისმგებლობების მიუკერძოებელ შესრულებას. შიდა აუდიტის ხელმძღვანელს უნდა ჰქონდეს პირდაპირი და შეუზღუდავი წვდომა უმაღლეს ხელმძღვანელობასთან და საბჭოსთან. ასევე, განსაზღვრულია ობიექტურობა, ანუ: შიდა აუდიტორებს აქვთ შესაძლებლობა გასწიონ მომსახურება, ისე რომ თავად სჯერავთ თავიანთი სამუშაო პროდუქტის და არ დაუშვებენ ხარისხთან დაკავშირებული კომპრომისებს.

სტანდარტი დამოუკიდებლობას განიხილავს ორ ქრილში: ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა და პიროვნული დამოუკიდებლობა. ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა ეფექტურად მიიღწევა, როდესაც: შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელი ანგარიშვალდებულია არა აღმასრულებელი მენეჯმენტის, (რომელმაც დაიქირავა და რომელიც აკონტროლებს) არამედ საბჭოს (სამეთვალყურეო საბჭო, აუდიტის კომიტეტი და სხვა) წინაშე, რისი მაგალითებია: დებულების დამტკიცება, რისკზე დაფუძნებული გეგმის დამტკიცება, ბიუჯეტის დამტკიცება, ინფორმაციის მიღება გეგმის შესრულების შესახებ, შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის დანიშვნა/განთავისუფლების შეთანხმება, ნახალისების შეთანხმება, ინფორმაციის მიღება სამუშაოსა და რესურსებთან დაკავშირებით არასათანადო შეზღუდვების არსებობის გამოვლენის მიზნით. რაც შეეხება, პიროვნულ დამოუკიდებლობას, აღნიშნული სტანდარტი შემდეგნაირად აყალიბებს ამ კუთხით მოთხოვნებს: მიუკერძოებელი და უანგარო პოზიცია, ინტერესთა კონფლიქტისთვის თავის არიდება. ინტერესთა კონფლიქტმა შესაძლოა წარმოშვას არასათანადო აღქმა, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს შიდა აუდიტორის, ფუნქციისა და პროფესიის მიმართ ნდობის დაკარგვა.

შიდა აუდიტის პრობლემებზე საუბრის დანეყბა მისი რეალური დამოუკიდებლობის ხარისხის განხილვით, უდავოდ სამართლიანია, ვინაიდან არსებობისა და საქმიანობის შეფასების ეს ხარისხობრივი კომპონენტი, წარმოადგენს აქილევსის ქუსლს, შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულებისთვის. ეს მდგომარეობა თვალსაჩინოდ ვლინდება, როგორც სტანდარტის მოთხოვნათა შესრულების კუთხით, ასევე, იმ ატმოსფეროს გათვითცნობიერებით, რაც შექმნილია თითოეულ ორგანიზაციაში. აღნიშნული პრობლემა უფრო მწვავედ დგას საჯარო სექტორში, ვინაიდან იქ საერთოდ გამორიცხულია მმართველობის ისეთი რგოლი, როგორიცაა საბჭო (სამეთვალყურეო საბჭო). კერძო სექტორში, შედარებით უზრუნველყოფილია შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობა, ვინაიდან აქ გვაქვს საბჭოები და შიდა აუდიტის ფაქტობრივი დამოუკიდებლობა გაძლიერებულია პრუდენციული მოპოვონებით, მაგალითად, საქართველოს საბანკო სექტორში, საქართველოს ეროვნული ბანკის რეგულაციებით მოთხოვნილია აუდიტის კომიტეტების შექმნა და მათი შემდგომი სათანადო ფუნქციონირება.

გამომწვევ მიზეზებს თუ ჩავუღრმავდებით, დამოუკიდებლობის შემზღუდავი ძირითადი გარემოებები, შესაძლებელია დავაჯგუფოთ რამოდენიმე ნაწილად:

პირველი ჯგუფი, შემზღუდავი გარემოებები, რომლებიც მოდის უმაღლესი აღმასრულებელი მენეჯმენტისგან;

მეორე ჯგუფი, შემზღუდავი გარემოებები, რომლებიც მოდის ორგანიზაციის ინსაიდერებისგან;

და მესამე ჯგუფი, შემზღუდავი გარემოებები, რომლებიც გამომდინარეობს ზოგადად იმ ვითარებით, რომ ორგანიზაციაში არ არის დაწერგილი კორპორაციული მართვის პრინციპები;

მიუხედავად ხელისშემშლელი ფაქტორის კუთვნილებისა ამა თუ იმ ჯგუფზე, სხვადასხვა სიტუაციები ძალიან იდენტურია ერთმანეთის, ანუ შიდა აუდიტორული პროცესების განხორციელებისას, ანგარიშის ფორმირებისას, შიდა აუდიტორებს ექმნებათ წინააღობები, რადგან საკითხები ეხება ღირებულების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებებს, ინსაიდერებთან დაკავშირებულ აქტივობებს, ორგანიზაციის სხვადასხვა რგოლის ფუნქციონალის ეფექტურობას და შესაბამისად, აღნიშნული წინააღობები ხან არჩევანის საშუალებას არ უტოვებენ შიდა აუდიტორებს, ხან შიდა აუდიტორებს უწევთ არჩევანის გაკეთება კონკრეტული პიროვნებების წყენას, გაღიზიანებას, დაპირისპირებასა და მიუკერძოებელ, უანგარო პოზიციას შორის. სურათი ძალიან მარტივია აღსაქმელად: შიდა აუდიტორებს უწევთ ხელმძღვანელი მენეჯერების, მესაკუთრეების, მაღალი თანამდებობის პირების წინააღმდეგ წასვლა, და ეს იმ შემთხვევებშიც, როდესაც მათი სამსახურებრივი დაქირავება/დათხოვნა ამ პირების ხელშია ან ისინი აკონტროლებენ ამ პროცესებს.

სტანდარტი ორგანიზაციული დამოუკიდებლობის დონის იდენტიფიკაციისათვის საზღვრავს 7 კრიტერიუმს. თუ თითოეულ მათგანს თანაბრად შევწონით, გამოვა რომ თითოეულის წონაა 0,143. ესლა ვნახოთ რა მდგომარეობა გვაქვს ციფრულ გამოსახულებაში ამ კუთხით, უმეტეს ორგანიზაციებში.

კრიტერიუმი 1 - სამსახურის დებულების დამტკიცება საბჭოს მიერ. ამ მხრივ კერძო სექტორში დაცულია მოთხოვნა, საჯარო სექტორში, საბჭოს რგოლის არ არსებობის გამო, ეს კრიტერიუმი შეუსრულებელია.

კრიტერიუმი 2 - რისკზე დაფუძნებული გეგმის დამტკიცება. ამ მხრივ კერძო სექტორში დაცულია მოთხოვნა, საჯარო სექტორში, საბჭოს რგოლის არ არსებობის გამო, ეს კრიტერიუმი შეუსრულებელია.

კრიტერიუმი 3 - ბიუჯეტის დამტკიცება. ამ მხრივ კერძო სექტორში დაცულია მოთხოვნა, საჯარო სექტორში, საბჭოს რგოლის არ არსებობის გამო, ეს კრიტერიუმი შეუსრულებელია. გარდა ამისა, აღსანიშნავია, რომ მხოლოდ დიდ და ძლიერ კერძო ორგანიზაციებს შეუძლიათ თავს უფლება მისცენ ჰქონდეთ ბიუჯეტი ჩაშლილი შიდა აუდიტის მოთხოვნების ჭრილში, რაც უმეტესობა კომპანიებისთვის ეს მიუღწევად ფუფუნებას წარმოადგენს.

კრიტერიუმი 4 - ინფორმაციის მიღება გეგმის შესრულების შესახებ. ამ მხრივ კერძო სექტორში დაცულია მოთხოვნა, საჯარო სექტორში, საბჭოს რგოლის არ არსებობის გამო, ეს კრიტერიუმი შეუსრულებელია.

კრიტერიუმი 5 - შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის დანიშვნა/განთავისუფლება. ამ მხრივ კერძო სექტორში დაცულია მოთხოვნა, საჯარო სექტორში, საბჭოს რგოლის არ არსებობის გამო, ეს კრიტერიუმი შეუსრულებელია. თუმცა ამ მხრივ უნდა ითქვას ის გარემოება, რომ ცალკეულ შემთხვევებში გასათვალისწინებელია აღმასრულებელი მენეჯმენტის, განსაკუთრებით გენერალური დირექტორის ავტორიტეტი და მისი გავლენა კომპანიაზე, ანუ შესაძლებელია ამ საკადრო პროცესების დასკვნითმა გადაწყვეტილებებმა გაიაროს გენერალური დირექტორის არაოფიციალური ვიზირებით.

კრიტერიუმი 6 - შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის ნახალისების შეთანხმება. აქ და მე-5 კრიტერიუმთან მიმართებაში კომენტარი იდენტურია.

კრიტერიუმი 7 - ინფორმაციის მიღება სამუშაოსა და რესურსებთან დაკავშირებით არასათანადო შეზღუდვების არსებობის გამოვლენის მიზნით. სამუშაოზე, პრაქტიკულად ასეთი სახის ინფორმირების შემთხვევები იშვიათია და თუ არის ძირითადად ტექნიკური ხასიათის დროებითი შეფერხების მაგალითებია.

სტანდარტთან მიმართებაში, დამოუკიდებლობის სრულყოფის დონე საჯარო სექტორში ფაქტურად ნულოვან დონეზეა, ხოლო კერძო სექტორში დამოუკიდებლობის ხარისხობრივი მაჩვენებელი მოთხოვნილ კრიტერიუმთან მიმართებაში, დაახლოებით 70%-ის ნიშნულზე დგას.

დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტის სამსახურისა, როგორც ცალკე ინსტიტუტისა და თითოეული შიდა აუდიტორისა უაღრესად დიდი მნიშვნელობისაა, ვინაიდან მისი (დამოუკიდებლობის ხარისხი) სრულფასოვნებიდან გამომდინარეობს დანარჩენი სტანდარტების დაცვა, ჩატარებული აუდიტორული პროცედურების ეფექტურობა, და მთლიანობაში ნდობა შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულისადმი. სამუშაოს შესარულებისას შიდა აუდიტორი მაქსიმალურად უნდა განიცდიდეს საბოლოო პროდუქტის - აუდიტის ანგარიშის - სარგებლიანობას, როგორც დამატებით ღირებულების შექმნის შესაძლებლობას კომპანიის მიზნების მიღწევის პროცესში და არ უნდა განიცდიდეს რაიმე სახის მოსალოდნელ თუ მოულოდნელ ზეგავლენას რომელიმე დაინტერესებული მხარისგან, სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტორი, თავისი საქმიანობის განხორციელებისას, არ იდგეს ალტერნატივის წინაშე, ან - სამსახურის შენარჩუნება, ან - სამუშაოს ხარისხთან დაკავშირებული კომპრომისების დაშვება.

შიდა აუდიტის სამსახურის საქმიანობის შეფასებისას, უნდა დადგინდეს, თუ რამდენად შეესაბამება ის შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს, პრიორიტეტს წარმოადგენს საკუთრივ შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გარემოება. აღნიშნული ეს ორი გარემოება აზრობრივად ძალიან ახლოს არიან ერთმანეთთან, განსხვავება არის იმაში, რომ პირველი - დამოუკიდებლობა - უფრო განიხილება ორგანიზაციულ კონტექსტში, ხოლო მეორე - ობიექტურობა - კი განიხილება შიდა აუდიტორის პროფესიონალური ხარისხის კონტექსტში. ორივე გარემოება ურთიერთდაკავშირებულია ერთმანეთთან, ვინაიდან შიდა აუდიტის სამსახურის

სტრუქტურული დამოუკიდებლობის ხარისხი არსებით ზეგავლენას ახდენს შიდა აუდიტორების ობიექტურობაზე. ობიექტურობასთან დაკავშირებით აღსანიშნავია შიდა აუდიტის სამსახურის დაქვემდებარებისა და ანგარიშვალდებულების ფაქტორი, ვინაიდან რაც უფრო მაღლა დგას იერარქიულად ის სტრუქტურა (და/ან პირები) რომელთათვისაც არის განსაზღვრული შიდა აუდიტის ანგარიშის წარდგენა, მით უფრო ნაკლებად გახსნილები არიან შიდა აუდიტორები და მით უფრო დაბალია მათი მზაობა ურთიერთქმედებებისკენ. აუდიტების პროცესის დამამთავრებელი სტადიის ზემოთაღწერილი შესაძლო ვითარება იმსახურებს შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელის განსაკუთრებულ ყურადღებას და არ ღირს მის მიერ ამ მოცემულობის იგნორირება.

გარდა შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობისა, თითოეული შიდა აუდიტორის ობიექტურობა მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია მის პროფესიონალურ მომზადებასა და უნარზე გაუძღოს მაღალ ფსიქოლოგიურ დატვირთულობას. შიდა აუდიტორებს უნდა შეეძლოთ საკუთარი აზრისა და პოზიციის დაცვა, უნდა შეეძლოთ პრობლემის არსის გამოვლენა, უნდა იყვნენ დარწმუნებული საკუთარ ძალებში. მსგავსი უნარების ნაკლებობისა და მითუმეტეს არარსებობის შემთხვევაში, შიდა აუდიტორები ორიენტირებული იქნებიან აუდიტირებული პირის (პირების) მოსაზრებებსა და დასკვნებზე, რის შემდეგაც ნამდვილად ვერ დარჩებიან ობიექტურები. გარდა ამისა, არის იმის რისკიც, რომ დაინახავენ და გააცნობიერებენ რა შიდა აუდიტორები საკუთარი არგუმენტების ნაკლოვანებასა და საკუთარი პოზიციის სისუსტეს გარკვეულ საკითხებში, შიდა აუდიტორები გადაერთვებიან (ან უფრო სწორედ იძულებულნი იქნებიან გადაერთონ) სხვა უფრო მარტივი და ნაკლებად მნიშვნელოვანი საკითხების ირგვლივ, ვინაიდან სიტუაციიდან გამომდინარე ჩათვლიან, რომ ამ შემთხვევაში მათი პოზიციები უფრო მყარად გამოიყურებიან. ყოველივე ეს მიგვიყვანს შემდეგ ნეგატიურ შედეგებამდე:

□ ზოგიერთი რისკი და პრობლემა დარჩება აღმოუჩენელი, ან გამოვლენის შემთხვევაში მათთან დაკავშირებით მიპყრობილ იქნება არასათანადო ყურადღება;

□ შეიცვლება დამოკიდებულება შიდა აუდიტორის მიმართ, აღარ ჩათვლიან, რომ ის არის მაღალი კლასის პროფესიონალი და ეს სკეპტიკური შეხედულება თანდათანობით გადავა შიდა აუდიტის მთელ სამსახურზე.

ორგანიზაციის მესვეურებმა და შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელმა კარგად უნდა გაათვითცნობიერონ, რომ შიდა აუდიტორების ობიექტურობაზე განსაზღვრული წონადობით მოქმედებს საკუთრივ ორგანიზაციის შიდა კულტურა და საერთო მდგომარეობა და ატმოსფერო, რომელიც სუფევს ორგანიზაციის შიგნით. ამ თვალსაზრისით, უაღესად მნიშვნელოვანია, ის გარემოება თუ როგორ აღიარებს, იცავს და მუშაობს ეს ორგანიზაცია კორპორაციული მართვის პრინციპების თანახმად. თუ ორგანიზაციის მესვეურები, მათ შორის აღმასრულებელი მენეჯმენტი მოუთმენლად რეაგირებს სხვადასხვა შეცდომებსა და ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით, მაშინ არსებობს რისკი იმისა, რომ შიდა აუდიტორების მუშაობა

საბოლოო ჯამში შემოფარგლული იქნება დამნაშავე პასუხისმგებელი პირების გამოვლენით და არა საკუთრივ პრობლემების გამომწვევი მიზეზების იდენტიფიკაციითა და შემდგომში ამ პრობლემების გადაწყვეტით.

ის გარემოება, თუ ვის ექვემდებარება შიდა აუდიტის სამსახური და ვის წინაშე არის ანგარიშვალდებული, ნამდვილად გადამწყვეტ როლს თამაშობს საკუთრივ სამსახურის პერმანენტული განვითარების საქმეში. იქნება ეს ორგანიზაციის სამეთვალყურეო საბჭო, აუდიტის კომიტეტი თუ სხვა ორგანო, ძალიან ბევრი გარემოება არის დამოკიდებული საკუთრივ მის შემადგენლობასა და ნევრების პროფესიონალურ დონეზე. თუ ეს საბჭო (კომიტეტი) რეალურად წარმოადგენს თვითმყოფად ორგანოს და არ იქნება ნომინალურად შემსრულებელი პრუდენციული მოთხოვნებისა და თუ მისი ნევრები ნათლად აცნობიერებენ შიდა აუდიტის როლსა და დანიშნულებას ორგანიზაციაში, ყველაფერი ეს ერთად აღებული იქნება შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობის გარანტი და საშვალეებს მისცემს სამსახურს მოახდინოს თავისი სარგებლიანობის მაქსიმიზაცია. მაგრამ სრული წარმატებისთვის მარტო ეს საკმარისი არ არის, აქ მნიშვნელოვანი როლი უკავია აღმასრულებელ რგოლს. უამრავი შემთხვევაა ჩვენი ბიზნეს სექტორის სივრცეში, როდესაც აღმასრულებელი მენეჯმენტი თვლის, რომ შიდა აუდიტის თანამშრომლები არიან „შემოგზავნილი“ და წარმოადგენენ დამფუძნებლების (ან სხვა დაინტერესებული მხარის) „თვალებსა და ყურებს“. ასეთი აღმასრულებელი მენეჯმენტი არ არის მოწოდებული დაამყაროს ეფექტური სამუშაო ურთიერთობა შიდა აუდიტთან, არც ართულებს შიდა აუდიტორების ყოველდღიურ მუშაობას და რა თქმა უნდა ეს ყველაფერი უარყოფით ზეგავლენას ახდენს მათი საქმიანობის შედეგებზე. არის შემთხვევები (სიტუაციები), როდესაც შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელი ვერ უძლებს სხვადასხვა წყაროდან წამოსულ წნეხს და უმეტეს შემთხვევაში იხრება აღმასრულებელი რგოლის მხარეზე, ვინაიდან თვლის, რომ მენეჯმენტის კეთილგანწყობა უფრო მთავარი, გადამწყვეტი და სასიცოცხლოა, ვიდრე რაღაცა სახის აბსტრაქტული დამოუკიდებლობა. შედეგად ვლევულობთ, რომ შიდა აუდიტის სამსახური კარგავს თავის ფუნდამენტალურ თვისებას --- ობიექტურობას. არის პირიქით სიტუაციებიც, როდესაც შიდა აუდიტის სამსახური სრულად მოქმედებს საბჭოს (კომიტეტის) ქოლგის ქვეშ, იწყებს ესე ვთქვათ, „ცხოვრების გაიოლებას“ და ასრულებს მხოლოდ იოლ დავალებებს, მუშაობს არა რთულ ამოცანებზე და ზოგადად, რომ ვთქვათ კავდება იმ საკითხების შესწავლით, რომლებიც ზედაპირზე დევს და არ ითხოვს სიღრმისეულ ანალიტიკურ მუშაობას, თავს არიდებს მენეჯმენტთან საქმიან პროფესიონალურ დიალოგს, მსჯელობას. ორივე ზემოთ აღწერილ შემთხვევაში, თუ რომელიმე მხარე შეეცდება დაინტერესდეს შიდა აუდიტის რეალური მარგი ქმედების კოეფიციენტის ოდენობით, მეორე მხარის მიერ ესეთი ქმედება აღიქმება, როგორც არასწორი ზეწოლის მცდელობა შიდა აუდიტის მიერ განხორციელებულ საქმიანობაზე. ამიტომ უაღრესად სენსიტიურია შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელის პერსონალური უნარები და მონაცემები, ის უნდა იყოს

სათანადო კალიბრის ფიგურა და მან უნდა მოიპოვოს როგორც საბჭოს (კომიტეტის) ნდობა, ასევე, აღმასრულებელი მენეჯმენტის პატივისცემა. შიდა აუდიტის კონტროლი უნდა ხორციელდებოდეს სამსახურის ხელმძღვანელის მიერ წარდგენილი პერიოდული ანგარიშების საფუძველზე. ამიტომ არის ძალზედ მნიშვნელოვანი, რომ შიდა აუდიტის სამსახურმა წარმოებული საქმიანობის, ანუ ჩატარებული აუდიტების მეშვეობით შექმნას და გაამყაროს ორგანიზაციაში საკუთარი სტრატეგიული სტატუსი. შიდა აუდიტის ხელმძღვანელმა უნდა აირჩიოს ის ოპტიმალური გზა, რომელიც საშვალებას მისცემს მას გავიდეს კონკრეტულ შედეგებზე, რისი მოლოდინიც აქვთ ორგანიზაციის დაინტერესებულ მხარეებს.

სირთულეები და საფრთხეები, რომლებსაც შეუძლიათ პოტენციურად უარყოფითი ზეგავლენა მოახდინონ შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობასა და ცალკეული შიდა აუდიტორის ობიექტურობაზე, რეალურად არის შიდა აუდიტორების პროფესიონალური საქმიანობის რისკების რეალიზების გარემოება, ანუ დამოუკიდებლობისა და ინდივიდუალური ობიექტურობის დაკარგვის რისკი. აღნიშნული გარემოება, როგორც უარყოფითი ზეგავლენის ფაქტორი დამოუკიდებლობასა და ობიექტურობაზე, წარმოადგენს კომპანიისა თუ ორგანიზაციის მმართველობითი ორგანოების საქმიანობისგან განუყოფელ გარემოებას. როგორც აჩვენებს მსოფლიო პრაქტიკა, სიტუაციები, რომლებმაც შეიძლება საშიშროება შეუქმნას შიდა აუდიტორების ობიექტურობას ანგარიშის მომზადების ეტაპზე, შეუძლიათ შექმნან ცალკეულმა აქციონერებმა, აღმასრულებელმა ორგანოებმა და მაღალი რანგის მენეჯერებმა. აქციონერები, რა თქმა უნდა, დაინტერესებულნი არიან ფინანსური ინფორმაციის ავთენტურობაში, წმინდა მოგების ზრდაში, რათა მიიღონ მეტი დივიდენდი, აქტივების ღირებულების ზრდაში, რაც თავისთავად ზრდის საინვესტიციო მიმზიდველობას, და აგრეთვე აქციების საბაზრო ღირებულების გაზრდაში. მაგრამ ცალკეულ აქციონერებს (როგორც წესი მაჟორიტარ აქციონერებს) სძლევს ხოლმე ცდუნება, ანგარიშგებებში გარკვეული მაქინაციების საშუალებით შეალამაზონ საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შედეგები. აღნიშნულის მიზანი შეიძლება იყოს დაუმსახურებელი დივიდენდების მიღება, კომპანიის გაყიდვის შემთხვევაში რეალურ საბაზრო ღირებულებასთან შედარებით მეტი თანხების მიღება და სხვა. ამისათვის აქციონერები შეიძლება გაურიგდნენ საბჭოს წევრებს ან აღმასრულებელ მენეჯმენტს. რაც შეეხება აღმასრულებელ მენეჯმენტს, თავად მას შეუძლია დამოუკიდებლად განახორციელოს თაღლითური ქმედებები და ფინანსური ანგარიშგების ფალსიფიკაციის გზით მიიღოს მაღალი პრემიები და ბონუსები „წარმატებული“ საფინანსო შედეგებისთვის. ამ მხრივ აღსანიშნავია 2008 წლის მსოფლიო საფინანსო კრიზისი, რამაც კიდევ ერთხელ აჩვენა, რომ ვერავითარი ბიზნეს-გარემო, დაქირავებული მენეჯერების საქმიანობის სათანადო კონტროლის სისტემის ორგანიზების გარეშე, თავად წინ ვერ აღუდგება მსგავსი კრიზისების წარმოშობას. აღნიშნული სიტუაციები წარმოშობს ინტერესთა კონფლიქტებს მმართველობით ორგანოებსა და შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელებს შორის,

რადგან შიდა აუდიტორები ცდილობენ აჩვენონ აქციონერებს კომპანიის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის რეალური სურათი. შესაბამისად შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელი შეიძლება მოექცეს ზენოლის ქვეშ მმართველობითი ორგანოების მხრიდან და აიძულონ ის გამოძენოს კომპრომისული გადაწყვეტილება. შესაძლებელია ადგილი ჰქონდეს შეთავაზებას წლიური შედეგების მიხედვით გაზრდილი ჯილდოს გაცემასთან დაკავშირებით „კარგი“ მუშაობის გამო. ამრიგად, მაღალი რანგის მენეჯერების მოტივაციის სისტემა შესაძლებელია იყოს შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელის და მისი შიდა აუდიტორების ობიექტურობის დაკარგვის რისკისთვის რეალიზების ფაქტორი. ამ ფაქტორის, როგორც რისკის წარმოშობის წყაროს სრულად გაქრობა შეუძლებელია, მაგრამ შესაძლებელია მისი მინიმიზაცია ანუ შესაძლებელია შემცირდეს მისი უარყოფითი გავლენა შიდა აუდიტორების ობიექტურობაზე შიდა აუდიტორების მოტივაციის ადეკვატური სისტემის საშვალებით.

გარდა აღნიშნულისა, ორგანიზაციულ დამოუკიდებლობასა და ინდივიდუალურ ობიექტურობაზე უარყოფითად მოქმედებს გარკვეული შეზღუდვები, კერძოდ: შიდა აუდიტის მოცულობის საზღვრები, ინფორმაციასთან, თანამშრომლებთან და აქტივებთან წვდომის უფლებამოსილება, რესურსების ლიმიტირება, მათ შორის დაფინანსებაში. ამ მხრივ ხაზგასასმელია, რომ ძლიერი უარყოფითი გავლენა, გააჩნია შიდა აუდიტის სამსახურის უფლებამოსილების შეზღუდვებს, რაც ძირითადად, ვლინდება სამსახურის საქმიანობის შეზღუდვებში, რის შედეგადაც შიდა აუდიტორები ვერ ახერხებენ მათ წინაშე არსებული ამოცანებისა და დავალებების შესრულებას. ერთის მხრივ, აღნიშნული შეზღუდვები: საქმიანობის სფეროებში, საქმიანობის მასშტაბში, პროცედურების განხორციელებაში, წვდომის უფლებამოსილებაში ინფორმაციასთან, პერსონალთან, მატერიალურ აქტივებთან და ადეკვატური ბიუჯეტის განსაზღვრაში, ეს ყველაფერი ან ნაწილი ჩამონათვალისა, შეიძლება ადრევე, წინა პერიოდში, კონკრეტული ლიმიტაციებით, განსაზღვრული იყოს შიდა აუდიტის დამტკიცებული დებულებით. შესაბამისად, შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელმა უნდა გადაწყვიტოს საერთოდ აცნობოს თუ არა კომიტეტს (საბჭოს) შეზღუდვების შეასხებ, რადგან ეს დებულება წარსულში მათთან შეთანხმებული და მათ მიერ დამტკიცებული იყო. როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ, ესეთი შეზღუდვები საფრთხეს უქმნის ორგანიზაციულ დამოუკიდებლობასა და ინდივიდუალურ ობიექტურობას, წარმოადგენს რისკის წყაროს.

ქართულ სინამდვილეში, გვხვდება შემთხვევები, როდესაც კომპანიებისა თუ ორგანიზაციების ხელმძღვანელები ცდილობენ გამოიყენონ შიდა აუდიტორები ე.წ. „პოლიციური“, სადამსჯელო ფუნქციების შესასრულებლად, რომლის მთავარი ამოცანაც არის დარღვევებში ბრალეული, დამნაშავე პირების მოძიება და დასჯა. ხშირად ხდება ისეც, რომ აღმასრულებელ ორგანოს განსაზღვრული ყავთ დამნაშავე პირთა წრე და ითხოვენ შიდა აუდიტისგან დოკუმენტურად დაადასტურონ თავიანთი ეჭვები. ზოგიერთ შემთხვევაში, შეიძლება გამართლდეს აღმასრულებელი ორგანოს ეჭვები, ხოლო ზოგიერთ შემთხვევაში ბრალეულ

პირთა ბადეში შეიძლება მოხვდეს პრინციპიალური თანამშრომელი, რომელიც ხელს უშლის მათ მაქინაციების ჩატარებაში, ან რომელიც, მაგალითისთვის, დაჟინებით ითხოვს შრომის უსაფრთხოების წესების ზედმინეზით დაცვას, ან რომელიც მწვავედ გამოდის შეკრებებსა თუ სხდომებზე და აკრიტიკებს აღმასრულებელ რგოლს ან სხვა რანგის ხელმძღვანელებს განუხლი ხარჯების ან არასახარბიელო გადაწყვეტილებების გამო. როგორც წესი, ასეთი დავალებები შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელს ეძლევა სიტყვიერად და ის ექცევა ძლიერი ადმინისტრაციული ზეწოლის ქვეშ. ეს არის სწორედ ის სიტუაცია, ეს არის სწორედ ის გადამწყვეტი მომენტი, როდესაც შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოავლინონ საკუთარი პროფესიონალური ქცევის პრინციპები: პატიოსნება, ობიექტურობა, მიუკერძოებლობა, კეთილსინდისიერება. შიდა აუდიტორებმა უნდა შეადგინონ ანგარიში, სადაც გადმოცემული იქნება ან დოკუმენტურად დასაბუთებული ფაქტები დარღვევების შესახებ ან ინფორმაცია იმის თაობაზე, რომ დარღვევებს ადგილი არ ჰქონია. რაც შეეხება მინოდებულ ანგარიშზე რეაგირებას, ამ შემთხვევაში ეს უკვე ინიციატორის ამოცანაა. თუ ანგარიში ფორმირებულ იქნება მეორე სახით, ანუ დარღვევები არ გამოვლინდება, ეს გამოიწვევს ნეგატიურ რეაქციას ინიციატორის მხრიდან, რომელიც ელოდებოდა კომპრომატს არასასურველ თანამშრომელთან (თანამშრომლებთან) დაკავშირებით. აღნიშნული სიტუაცია, რა თქმა უნდა დააზიანებს პირად ურთიერთობებს შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელსა და ინიციატორ პირს (პირებს) შორის, მაგრამ მეორეს მხრივ გააუმჯობესებს საქმიან ატმოსფეროს კომპანიის (ორგანიზაციის) შიგნით. ინფორმაცია შიდა აუდიტორების ობიექტურობისა და პრინციპული პოზიციის შესახებ მყისიერად გავრცელდება კომპანიაში (ორგანიზაციაში), რაც აამაღლებს შიდა აუდიტორების პროფესიონალურ ავტორიტეტს და თანდათანობით შეამცირებს შეკვეთილი ხასიათის დავალებების რაოდენობას შიდა აუდიტის სამსახურში.

აღმასრულებელმა რგოლმა, იქიდან გამომდინარე, რომ მათთვის არასასურველია მაღალკვალიფიციური შიდა აუდიტორების არსებობა, შეიძლება განახორციელოს მძლავრი ადმინისტრაციული ზემოქმედება, კერძოდ:

- სახელფასო ანაზღაურების მოცულობის შეზღუდვა;
 - მატერიალურ-ტექნიკური უზრუნველყოფის შეზღუდვა;
 - უარი დამატებითი სწავლების დაფინანსებაზე;
 - უარი კვალიფიკაციის პერიოდული ამაღლების დაფინანსებაზე;
 - უარი სპეციალურ კონფერენციებზე მონაწილეობის მიღებასა და დაფინანსებაზე;
 - უარი შიდა აუდიტორული სამუშაოებისა და პროცესების ავტომატიზაციის დაფინანსებაზე.
- ასეთ შემთხვევებში არის ერთი იმედი --- აუდიტის კომი-

ტეტი (საბჭო). შიდა აუდიტის სამსახურის ხელმძღვანელმა აუცილებლად უნდა მიაწვდინოს მათ ინფორმაცია სამსახურის დაფინანსების შეზღუდვის თუ შემცირების შესახებ.

შიდა აუდიტის სამსახურის დამოუკიდებლობასა და შიდა აუდიტორების ინდივიდუალურ ობიექტურობაზე, ასევე, უარყოფითად მოქმედებს მათ მიერ არააუდიტორული ფუნქციების შესრულებაც, ვინაიდან ესეთი აქტივობა გარკვეული დროის გასვლის შემდეგ ისევ შიდა აუდიტის თანამშრომლების შესასწავლი და შესაფასებელი იქნება, რაც თავის მხრივ წარმოშობს ინტერესთა კონფლიქტს. შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის მხრიდან მუდმივი ზრუნვისა და ყურადღების საგანი უნდა იყოს სამსახურის დამოუკიდებლობისა და შიდა აუდიტორების ობიექტურობის გარემოება. ამისათვის სამსახურის ხელმძღვანელს ბევრი ბერკეტი გააჩნია, კერძოდ: ხშირი და პერმანენტული კომუნიკაცია კომიტეტის (საბჭოს) წევრებთან, საქმიანი და ჯანსაღი ურთიერთობის დამყარება აღმასრულებელ გუნდთან, მაქსიმალური ორიენტაცია საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების დაცვაზე, საჭიროების შემთხვევაში და აუცილებლობიდან გამომდინარე მონვეული კონსულტანტების, დარგის ექსპერტების, გარე აუდიტორების ჩართვა კონკრეტული შიდა აუდიტორული დავალების განხორციელებისას, შიდა აუდიტორების ყოველდღიური მუშაობის ზედამხედველობა.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. International Professional Practices Framework (IPPF) - 2017 edition, The Institute of Internal Auditors;
2. Sawyer's Guide for Internal Auditors - 2012 6th edition, Larry Sawyer;
3. Internal Audit Capability Model (IA-CM) - 2017 Internal Audit Foundation;
4. Common Body of Knowledge CBOK - 2015 The IIA Research Foundation;
5. Your journey to success in the chief audit executive role - EY 2019;
6. Настольная Книга по Внутреннему Аудиту, О. Крышкин, Альпина Паблишер, Москва 2023;
7. Контроль Качества Аудита, С.Бычкова, Е. Итыгилова, Эксмо, Москва 2008;
8. Контроль и Аудит Деятельности Коммерческой Организации, В. Осипов, Инфра-м, Москва 2021;
9. Внутренний Контроль Коммерческих Организаций, Л. Каширская, А. Ситнов, КноРус, Москва 2021;
10. Grigalashvili L., Natriashvili N., Grigalashvili B., (2021). Modern Challenges of Auditing in Georgia. Materials of the V International Scientific Conference „Globalization and Current Challenges in Business“, Tbilisi, pp.246-253 (in Georgian);
11. Grigalashvili L., (2015). Sistem analysis of accounting and audit (Monographi), Georgika, Tbilisi. 118 p. (in Georgian).