

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



რუსუდან სრესელი
შიდა კონტროლის და შიდა აუდიტის დანერგვასთან დაკავშირებული აქტუალური
საკითხების კვლევა

ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად
წარმოდგენილი დისერტაციის

ავტორეფერატი

თბილისი

2023

ნაშრომი შესრულებულია ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის აღრიცხვა, ანალიზის და აუდიტის კათედრაზე

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: **ლევან საბაური**
პროფესორი
ივანე ჯავახიშვილის სახელობის
თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ოფიციალური შემფასებლები: **ნიკოლოზ ბაკაშვილი**
შპს აუდიტორული ფირმა „ბაკაშვილი და კომპანი“-
ის დირექტორი, ეკონომიკურ მეცნიერებათა
დოქტორი, პროფესორი, საქართველოს ეკონომიკურ
მეცნიერებათა და ბიზნესის მეცნიერებათა
აკადემიების აკადემიკოსი

ანა ჩეჩელაშვილი
ანა ჩეჩელაშვილი
ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი
სს „საქართველოს სახელმწიფო ელექტროსისტემის“
შიდა აუდიტის დირექტორი

დისერტაციის დაცვა შედგება: 2023 წლის 26 დეკემბერს 12.00 საათზე, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტში, ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო ნაშრომის დაცვის კომისიის სხდომაზე

მისამართი: 0186, თბილისი, უნივერსიტეტის ქ. #2; თსუ X კორპუსი, აუდიტორია #206
სადისერტაციო საბჭოს სწავლული მდივანი

შინაარსი

საკვლევი თემის აქტუალობა	4
კვლევის მიზანი	5
კვლევის ობიექტი და საგანი	5
კვლევის მეთოდოლოგია და მეთოდები.....	6
კვლევის თეორიული საფუძვლები	7
კვლევის შედეგები	7
სადისერტაციო ნაშრომის მეცნიერული სიახლე	7
ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა	8
ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა	8
ნაშრომის აპრობაცია	9
ნაშრომის ძირითადი შინაარსი	9
დასკვნა.....	21
გამოქვეყნებული პუბლიკაციები.....	25

საკვლევი თემის აქტუალობა

თანამედროვე ეკონომიკური გარემო ხასიათდება დინამიზმითა და ინოვაციებით. ეკონომიკის ფუნქციონირების ახალ პირობებთან და ტენდენციებთან ადაპტაცია აუცილებელია როგორც სამეცნიერო-აკადემიური წრეებისათვის, ასევე ეკონომიკური სუბიექტებისათვისაც, რადგან ეს უკანასკნელი პირველნი გრძნობენ და აღიქვამენ კაპიტალის, რესურსებისა და შრომის ბაზრებისთვის დამახასიათებელ ცვლილებებს. შიდა აუდიტი, როგორც ორგანიზაციის მართვისა და კონტროლის სისტემის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი, ხელს უწყობს გამჭვირვალე ფინანსური ანგარიშგების მომზადებას. რაციონალურად ორგანიზებული შიდა კონტროლის და აუდიტის სისტემა საშუალებას იძლევა მონიტორინგი გაეწიოს, გაანალიზდეს და შეფასდეს ბიზნეს პროცესები, რაც საბოლოო ჯამში, ხელს უწყობს ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტიანობის ამაღლებას და აქტივების შენარჩუნებას. ბოლო პერიოდებში შიდა აუდიტის როლი შეიცვალა და იგი უზრუნველყოფს არა მხოლოდ საქმიანობის შეფასებას, არამედ ორგანიზაციის შიდა კონტროლის ეფექტიანი სისტემის შემუშავებასა და რისკების მართვას.

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

შიდა აუდიტორული შემოწმების მოქმედების სფერო კომპანიის მასშტაბით, როგორც წესი საკითხთა ფართო წრეს მოიცავს, კერძოდ, რისკების მართვას, კომპანიის მმართველობის მართვის კონტროლის ეფექტურობასა და ეფექტიანობას, მართვის საიმედოობას და ფინანსურ ანგარიშგებას, ასევე რეგულაციებთან და კანონმდებლობასთან შესაბამისობას. შიდა აუდიტორული შემოწმება ასევე მოიცავს პროაქტიულ აუდიტორულ შემოწმებას თაღლითობაზე, რომლის მიზანიც შესაძლოა

თაღლითური საქმიანობის და ქმედებების გამოვლენაა. ამასთან, იგი ასევე მოიცავდეს თაღლითობის შემთხვევების მოკვლევას და თაღლითობის შემთხვევების მოკვლევის შემდგომ აუდიტს, რომელთა მიზანიც კონტროლის ხარვეზების დადგენა და ფინანსური დანაკარგების განსაზღვრაა.

კვლევის მიზანი

საქართველოში ოპერირებად კერძო სექტორის კომპანიებში არ არსებობს შიდა აუდიტის კონკრეტული პროცედურა ან ჩარჩო, რომელიც კანონმდებლობით ან რაიმე ინსტრუქციით იქნება დადგენილი, ამიტომ, გამოიყენება შიდა აუდიტის გლობალური წესები და სტანდარტები, რომლებსაც სხვა კომპანიები იყენებენ მსოფლიო მასშტაბით. საქართველოს კერძო სექტორში ფუნქციონირებადი კომპანიების შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია თეორიულად ჯერ კიდევ არ არის საკმარისად დამუშავებული, რაც აფერხებს კომპანიების მდგრადი განვითარების წარმატებულად მართვას. არ არსებობს საკანონმდებლო დონეზე მოთხოვნა შიდა აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით, შესაბამისად, ამ კვლევის ჩატარება მნიშვნელოვანია, იმ თვალსაზრისით, რომ გამოვლინდეს თუ რა ეტაპზეა საქართველოში შიდა აუდიტის განვითარება, რა შეზღუდვები არსებობს და რა ნაკლოვანებები გააჩნია შიდა აუდიტს მიმდინარე პერიოდში.

კვლევის ობიექტი და საგანი

კვლევის ობიექტია შიდა აუდიტის, როგორც შიდა კონტროლის მექანიზმის, ორგანიზაციისა და განხორციელების მეთოდის საკითხები საქართველოს კომერციული სექტორის კომპანიებში (გარდა საბანკო სექტორისა).

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

კვლევის მეთოდოლოგია და მეთოდები.

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

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

კვლევისათვის შეირჩა რესპოდენტები შემდეგი ჯგუფებიდან:

- საქართველოს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურის საიტზე¹ რეგისტრირებული ინდივიდუალური თუ დამოუკიდებელი და აუდიტორული კომპანიების აუდიტორები;
- მსხვილი კომპანიებისა შიდა აუდიტორები;
- აკადემიური პერსონალი (აუდიტისა და შიდა აუდიტის განხრით);

კვლევის ფარგლებში შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროს განსაზღვრას უმთავრესი ყურადღება ეთმობა. კვლევის კითხვები ფორმირებულია იმგვარად, რომ ერთი მხრივ გვაწვდის ინფორმაციას გამოკითხული რესპოდენტების თეორიული ცოდნის შესახებ, ხოლო მეორე მხრივ ამ ცოდნის პრაქტიკაში გამოყენების შესაძლებლობებზე.

¹ Saras.gov.ge

კვლევის თეორიული საფუძვლები

კვლევის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს ქართველი და უცხოელი მკვლევარების სამეცნიერო შრომები შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტი სფეროში.

კვლევის შედეგები

განხორციელებული კვლევის მიმართულებები და შედეგები მიზანშეწონილია დავაჯგუფოთ შემდეგ კატეგორიებად:

შესწავლილი და გაანალიზებული იქნა შიდა აუდიტის სფეროში არსებული როგორც საერთაშორისო, ასევე ადგილობრივი სამეცნიერო და ოფიციალური ლიტერატურა;

კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით გაანალიზებულია საქართველოში შიდა აუდიტის სფეროში დასაქმებული აუდიტორების შეფასებები პრაქტიკაში არსებული რეალურ მდგომარეობასთან დაკავშირებით;

რესპოდენტების გამოკითხვის შედეგებზე დაყრდნობით შემუშავებულია საქართველოში შიდა აუდიტის განვითარების რეკომენდაციები, რომელიც შეიძლება ფართოდ იქნეს გამოყენებული პრაქტიკაში.

სადისერტაციო ნაშრომის მეცნიერული სიახლე

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

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა.

ნაშრომის მიზანია იმ პრობლემების და შეზღუდვების ერთიან ნაშრომად ჩამოყალიბება, რომელიც მიმდინარე პერიოდში საქართველოს კერძო სექტორში დასაქმებული შიდა აუდიტორების წინაშე დგას. წარმოდგენილი ნაშრომი დაეხმარება შიდა აუდიტის სამსახურის წარმომადგენლებს სტრუქტურის, მიზნების, ამოცანებისა და შიდა აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგიის შემუშავებაში.

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

ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა

ნაშრომი შედგება კომპიუტერზე ნაბეჭდი A4 ფორმატის 193 გვერდისგან. ნაშრომი მოიცავს შესავალს, სამ თავს, ცხრა ქვეთავს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს. ნაშრომს თან ერთვის გამოყენებული ლიტერატურის ნუსხა და დანართები. განხილული მასალის საილუსტრაციოდ ნაშრომში წარმოდგენილია დიაგრამები და ცხრილები. ნაშრომი წარმოდგენილია შემდეგი სტრუქტურით:

შესავალი

თავი 1. შიდა აუდიტის არსი, მნიშვნელობა და თეორიული ასპექტები

- 1.1 შიდა აუდიტის განვითარების ისტორია და ადგილი შიდა კონტროლის სისტემაში
- 1.2 შიდა აუდიტის ორგანიზაციის საკითხები და საერთაშორისო გამოცდილება.
- 1.3 შიდა აუდიტის თეორიული ასპექტები, მათი განვითარებისა და გამოყენების პერსპექტივა

თავი 2 შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიური მიდგომები და შეფასების პრინციპები

- 2.1 შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი რისკების დახასიათება და კლასიფიკაცია
- 2.2 რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასების საკითხები: მნიშვნელოვანი მიდგომები და მექანიზმები

2.3 შიდა აუდიტის ადგილობრივი და საერთაშორისო პრაქტიკა

თავი 3 – შიდა აუდიტის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის განვითარების კვლევის კონცეპტუალური ასპექტები

3.1 შიდა აუდიტის კვლევის მეთოდოლოგიის, სტრატეგიისა და დაგეგმვის საკითხები

3.2 კვლევის შედეგების ანალიზი და ინტერპრეტაცია

3.3 კვლევის შედეგებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები და მათი გამოყენების პერსპექტივა დასკვნა

გამოყენებული ლიტერატურა

დანართები

ნაშრომის აპრობაცია

ნაშრომის აპრობაცია შედგა 2023 წლის 10 ივლისს, ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის აღრიცხვა, ანალიზი, აუდიტის კათედრაზე (კათედრის სხდომის ოქმი N 7).

ნაშრომის ძირითადი შინაარსი

თავი 1. შიდა აუდიტის არსი, მნიშვნელობა და თეორიული ასპექტები

1.1 შიდა აუდიტის განვითარების ისტორია და ადგილი შიდა კონტროლის სისტემაში

პირველი თავის პირველ ქვეთავში აღწერილია შიდა აუდიტის მნიშვნელობა და განვითარების ისტორია. კერძოდ შიდა აუდიტორული შემოწმების თეორია ყალიბდებოდა ლოურენს სოიერის (1911-2002) მიერ და, სწორედ ამიტომ, მას ხშირად თანამედროვე შიდა აუდიტის და მისი ფილოსოფიის ფუძემდებლად მოიხსენიებენ. განხილულია შიდა აუდიტის ფუნქციები და სხვადასხვა მეცნიერების მოსაზრებები ფუნქციების ცვლილებებსა და მრავალფეროვნებასთან დაკავშირებით.

ასევე განხილულია შიდა კონტროლის სისტემის მოწყობის მნიშვნელობა, მისი შექმნის აუცილებლობა და ორგანიზების ძირითადი პრინციპები.

1.2 შიდა აუდიტის ორგანიზაციის საკითხები და საერთაშორისო გამოცდილება.

პირველი თავის მეორე ქვეთავში განხილულია აუდიტის ჩატარების ეტაპები, ესენია: დაგეგმვა, ადგილზე მუშაობას აუდიტორულ დასკვნა და შემდგომ შემოწმება. აღწერილია თითოეულ ეტაპზე შიდა აუდიტორის მიერ შესასრულებელი სამუშაოები, და ასევე კომპანიის მხრიდან აუცილებელი ჩართულობის დონე წარმატებული აუდიტის ჩასატარებლად.

ამავე ქვეთავში არის დეტალური ინფორმაცია იმ 5 კომპონენტის (5c) შესახებ რომელსაც შიდა აუდიტორული დასკვნა უნდა მოიცავდეს.

- ✓ პირველი არის კრიტერიუმები.
- ✓ მეორე არის პირობა;
- ✓ მესამე კომპონენტია მიზეზი
- ✓ შედეგი - 5 C-ს მეოთხე ელემენტია.
- ✓ 5 C-ს მეხუთე ელემენტი მაკორექტირებელი ქმედებაა (CA).

გარდა ამისა, ხარისხიან შიდა აუდიტორულ დასკვნას უნდა ჰქონდეს ხუთი თვისება ანუ მახასიათებელი. მნიშველოვანი თვისებაა

- ✓ ობიექტურობა (objectivity)
- ✓ სიცხადე (clarity)
- ✓ სიზუსტე
- ✓ ლაკონიურობის მახასიათებლებსა და თვისებები
- ✓ დროულობა

ქვეთავში ასევე განხილულია ის მოწინავე საერთაშორისო პრაქტიკის მაგალითები, რომლის საშუალებითაც შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ წარმატებული აუდიტის ჩატარება, მაგალითად როგორცაა უწყვეტი და თავისუფალი კომუნიკაციის უზრუნველყოფა, კონსტრუქციულობა, ნეგატიურობის თავიდან აცილება, შენიშვნების

პოზიტიურ კონტექსტში მიწოდება, მომავლის სწორად დაგეგმა. ასევე განხილულია ეფექტური შიდა აუდიტის ჩასატარებლად სხვადასხვა უცხოელი მეცნიერების ნაშრომები.

1.3 შიდა აუდიტის თეორიული ასპექტები, მათი განვითარებისა და გამოყენების პერსპექტივა

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

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

- **აგენტის თეორია (agency theory)** არის ეკონომიკური თეორია, რომელიც კომპანიას განიხილავს, როგორც პირადი ინტერესების მქონე ინდივიდუალთა კონტრაქტების ერთობლიობას, ხოლო აგენტის ურთიერთობა ყალიბდება, როდესაც ერთი პირი (ხელმძღვანელი) უფლებას აძლევს მეორე პირს იმოქმედოს მის მაგივრად².
- **ინსტიტუციური თეორია** ხსნის ჯგუფში პრაქტიკის ინსტიტუციონალიზაციის პროცესს ქცევის სისტემატური, სტრუქტურირებული ინსტიტუციური ცვლილების გზით³.
- **კომუნიკაციის თეორია** აუდიტის ფუნქციის ეფექტიანად შესასრულებლად ყველა კატეგორიის აუდიტორი უნდა გაეცნოს კომუნიკაციის თანამედროვე თეორიებს.
- **ორგანიზაციული მხარდაჭერის თეორია**

² Agency theory is an economic theory that views the firm as a set of contracts among self-interested individuals. An agency relationship is created when a person (the principal) authorizes another person (the agent) to act on his or her behalf.

³ Institutional theory explains the process of institutionalizing a practice in a group or institution through a systematic, structured institutional change of behavior (Clemens & Cook, 1999).

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

ხარისხის თეორია გამოიყენება იმის ასახსნელად, რამდენად ხარისხიანია საქონელი ან მომსახურება.

თავი 2 შიდა აუდიტის ჩატარების მეთოდოლოგიური მიდგომები და შეფასების პრინციპები

2.1 შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი რისკების დახასიათება და კლასიფიკაცია

ნაშრომის მეორე თავში აღწერილია შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია და რისკების შეფასების მნიშვნელოვანი საკითხები. აუდიტორული რისკის განსაზღვრა დაფუძნებულია აუდიტორული რისკის იმ ფუნქიურ მოდელზე, რომელიც კონკრეტული აუდიტორული დავალებისათვის არის ინიცირებული. ეკონომიკურ ლიტერატურასა და პრაქტიკაში განიხილება რისკის შემდეგი სახეები: თანდაყოლილი რისკი, მისაღები აუდიტორული რისკი, კონტროლის რისკი და შეუმჩნეველობის რისკი. რისკების თითოეული სახე გავლენას ახდენს აუდიტის რისკის დონეზე აუდიტორული რისკი შემდეგი ფორმულით განისაზღვრება: აუდიტორული რისკი= შეუმჩნეველობის რისკი* კონტროლის რისკი* თანდაყოლილი რისკი. კომპანიაზე გავლენის მქონე თითოეული რისკის განსაზღვრა ეფექტიანი აუდიტორული შემოწმების წინაპირობას წარმოადგენს და კომპანიას მიზნებთან შესაბამისობისა და ოპტიმალური შედეგების მიღწევის შესაძლებლობას აძლევს.

რისკების კლასიფიკაციის მეთოდოლოგია

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

- ✓ სტრატეგიული რისკები
- ✓ საოპერაციო რისკები

- ✓ ფინანსური რისკები
- ✓ შესაბამისობის რისკები

ბოლო კატეგორიას წარმოადგენს ზოგადი (სხვა)რისკები, როგორცაა სტიქიური უბედურებები ან კატაკლიზმები მნიშვნელოვანია, რომ კომპანიებმა თავად განსაზღვრონ რისკების კლასიფიკაციის

2.2 რისკების იდენტიფიცირებისა და შეფასების საკითხები: მნიშვნელოვანი მიდგომები და მექანიზმები

ქვეთავში ახსნილია თუ რატომ არის მნიშვნელოვანი რისკების იდენტიფიცირება, რა მიდგომები უნდა იქნეს გამოყენებული შესაფასებლად რისკები რისკების განსაზღვრისათვის საჭიროა ანალიზი, რომელიც თავისმხრივ იყოფა ორ ეტაპად: რისკების იდენტიფიკაცია და რისკების შეფასება.

აღწერილია რომ ფინანსურ ანგარიშგებაში მნიშვნელოვანი უზუსტობის ალბათობა ფაქტების არსებითი უზუსტობების რისკის სახელით არის ცნობილი. აუდიტორმა არსებითი უზუსტობების შესაძლებლობა უნდა შეამოწმოს 2 დონეზე (1) ფინანსური ანგარიშგების დონეზე და (2) მტკიცების დონეზე.

ნაშრომში განხილულია თაღლითობის არსი, თაღლითობის ძირითადი სამ მიზეზი, ე.წ თაღლითობის სამკუთხედი⁴: ესენია მოტივაცია/სტიმული, შესაძლებლობა, რაციონალური საქციელი.

2.3 შიდა აუდიტის ადგილობრივი და საერთაშორისო პრაქტიკა

მესამე თავის ბოლო ქვეთავში განხილულია აუდიტის მნიშვნელობა კომპანიის რისკის მართვის მოდელში ERM⁵, 2009⁶) მოცემულია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის მიერ შემოთავაზებული დიაგრამები კომპანიის რისკის მართვაში შიდა

⁴ ს. ალბრეხტის (The Association of Certified Fraud Examiners, 2014

⁵ Enterprise Risk Management

⁶ IIA position paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management

აუდიტის ჩართულობის შესახებ და შიდა აუდიტის ამოცანები რისკების მართვაში დასახმარებლად

თითოეული დიაგრამის მიხედვით დეტალურად არის აღწერილი ის ამოცანები, რომელიც შიდა აუდიტორების წინაშე დგას. ასევე განხილულია უცხოელი მეცნიერების, პრაქტიკოსი შიდა აუდიტორების და მკვლევრების მოსაზრებები შიდა აუდიტის წინაშე მდგარი გამოწვევების შესახებ. და ბოლო დროს პოპულარული რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტი, რომ RBIA⁷ -ს შესახებ.

ქვეთავში ასევე განხილულია საქართველოში არსებული პრაქტიკა და აღნიშნულია რომ კერძო სექტორთან შედარებით შიდა აუდიტი კანონით დარეგულირებული და განვითარებული არის საჯარო სექტორში. კერძო სექტორში შიდა აუდიტი ფუნქციონირებს უმეტესად

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

კვლევის დროს გამოვლინდა რომ ქართულ კომპანიებში (გარდა ბანკებისა) არსებული შიდა აუდიტორული სამსახურების არის ფორმალურად შექმნილი და უმეტეს წილად სრულად არ ასრულებს შიდა აუდიტისთვის გათვალისწინებულ საქმიანობას, რაც ასევე აღწერილია დეტალურად აღწერილია თემის მესამე თავში.

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

⁷ Risk Based Internal Audit - რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტი

დანართების სახით წარმოდგენილია ის მეთოდები, კითხვარები, პროცედურები, რომლებიც გამოიყენება შიდა აუდიტის ჩატარებისას.

თავი 3 – შიდა აუდიტის მეთოდისა და მეთოდოლოგიის განვითარების კვლევის კონცეპტუალური ასპექტები

3.1 შიდა აუდიტის კვლევის მეთოდოლოგიის, სტრატეგიისა და დაგეგმვის საკითხები

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

კვლევის მეთოდი

კვლევაში გამოვიყენეთ ინდუქციური მეთოდი, ვინაიდან ამ მეთოდით მკვლევრები გარანტირებულად აგროვებენ საკვლევ თემასთან დაკავშირებულ მონაცემებს და მას შემდეგ, რაც საკმარისი ოდენობის მონაცემები შეგროვდება, მკვლევრები გადაერთვებიან შეგროვებული მონაცემების მიმოხილვის პროცესზე.

კვლევის ფილოსოფია - ოთხი ფილოსოფიური მიმართულების (პრაგმატივიზმი, პოზიტივიზმი, რეალიზმი და ინტერპრეტივიზმი) განხილვის შემდეგ, ცხადია, რომ ჩვენი კვლევა იხელმძღვანელებს ინტერპრეტივიზმის ფილოსოფიით,

კვლევის დიზაინი - წინამდებარე კვლევა დაეყრდნობა კვლევის თვისებრივ მეთოდს, რამდენადაც კვლევის საგანია სხვადასხვა კომპანიის აუდიტორთა დამოკიდებულებები და მოსაზრებები.

კვლევის სტრატეგია - გამოკითხვის მეთოდოლოგია კარგად ერგება წინამდებარე კვლევას და მნიშვნელოვანი ნაწილი აღებულია სოციო-კონსტრუქტივისტული პოზიციის ფილოსოფიიდან.

დროის ჰორიზონტი (Time Horizont) - ამ კონკრეტულ კვლევაში გამოყენებული იქნება ჯვარედინ-სექციური (cross-sectional) მეთოდი. კერძოდ ერთად შევაგროვეთ და

გავანალიზეთ მონაცემები, რათა განვსაზღვროთ, როგორ მუშაობს შიდა აუდიტი საქართველოში და რა უნდა გაკეთდეს სიტუაციის შემდგომი გაუმჯობესებისთვის.

მონაცემთა შეგროვების პროცედურები - წინამდებარე კვლევის პოპულაციაა საქართველოს სხვადასხვა კომპანიაში მომუშავე აუდიტორები. ამ კანდიდატებისგან მიღებული ინფორმაცია სრულიად შეესაბამება კვლევას და პასუხების ხარისხის ამაღლების დამსახურებით ზუსტად ასახავს აუდიტორიას.

შერჩევის მოცულობა - რამდენიმე ფაქტორის, მათ შორის გამოსაყენებელი შერჩევის მეთოდის, კვლევის პროექტის განსაზღვრის შემდეგ, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება, რომ შერჩევის მოცულობა უნდა ყოფილიყო გონივრული საქართველოში მოქმედ აუდიტორთა რაოდენობიდან გამომდინარე. კერძოდ კვლევის სეგმენტად შერჩეულ იქნა შემდეგი ფოკუს ჯგუფები, კერძოდ:

- ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგების და ზედამხედველობის სამსახური მიერ რეგისტრირებული ლიცენზირებული აუდიტორები⁸
- საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ ლიცენზირებული 15 ბანკის შიდა აუდიტორები
- მსხვილი ქართული კომპანიების შიდა აუდიტორები

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

მონაცემთა ანალიზი - თემატური ანალიზის მეთოდი გამოყენებულია ჩატარებული გასაუბრების შედეგად შეგროვებული მონაცემების გასაანალიზებლად. ამ მეთოდის გამოყენებით შეგროვებულ მონაცემებში ძიებით განვსაზღვრეთ, გავანალიზეთ და ჩამოვაცალიბეთ შედეგები. თემატური ანალიზის გამოყენებით თავდაპირველად ყურადღებით გავეცანით მონაცემებს, გამოვყავით, შევაფასეთ და დავაკონკრეტეთ ის თემები რომელზეც უნდა გამახვილდეს ყურადღება. ზემოთ

⁸ სულ saras.gov.ge საიტზე რეგისტრირებულია 441 აუდიტორი, მშ ნაწილი დასაქმებულია აუდიტორულ კომპანიაში სულ 270 რეგისტრირებული კომპანია, ნაწილი ინდივიდუალურად

აღწერილი პროცესი მნიშვნელოვანია თემატური ანალიზისთვის, ვინაიდან იგი მიკერძოებული დასკვნების აღმოფხვრაში ეხმარება კვლევისას.

ეთიკის საკითხები - კითხვარში მითითებული იყო რომ დაცულია კონფიდენციალურობა და კვლევის შედეგად მიღებული ინფორმაციის კონკრეტიკა არ მოხდება პირადი მონაცემების გამოყენებით.

3.2 კვლევის შედეგების ანალიზი და ინტერპრეტაცია

კვლევის შედეგების შესახებ ინფორმაცია განზოგადებულია მესამე თავის მეორე ქვეთავში.

ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა (Organizational Independence)

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

მეორე კითხვა დასმული იყო იმის განსაზღვრა თუ ვის წინაშე იყვნენ შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულები.

რესპოდენტების დიდი ნაწილს, თითქმის 90% ჰქონდა სწორი წარმოდგენა იმის შესახებ, რომ შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულნი უნდა იყვნენ აუდიტის კომიტეტის ან სამეთვალყურეო საბჭოს წინაშე, ხოლო შედეგები უნდა განეხილათ მენეჯმენტთან ერთად. თუმცა კომენტარის სახით რესპოდენტებმა მიუთითეს, რომ იყო შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტორები პირდაპირ დირექტორს ექვემდებარებოდნენ, და შესაბამისად, აუდიტის შედეგებიც უფრო ფორმალურ ხასიათს ატარებდა.

ტესტების მესამე კითხვა შეეხებოდა შიდა აუდიტორების მიერ მენეჯმენტის საქმიანობის შეფასებას. ტესტების შედეგებით რესპოდენტების 95% სწორი მიდგომა ჰქონდა იმის შესახებ რომ შიდა აუდიტორებს უნდა შეეფასებინათ მენეჯმენტის

ფუნქციონირება, ჰქონდათ შეუზღუდავი დაშვება ინფორმაციაზე რომელიც საჭირო იყო ამ შეფასების განსახორციელებლად.

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

მენეჯმენტის მხარდაჭერა

„სარგებლობს თუ არა შიდა აუდიტორი მენეჯმენტის მხარდაჭერით შიდა აუდიტის ჩატარების დროს“ გამოკითხულთა 60%-მა პროცენტმა ამ კითხვას დადებითი პასუხი გასცა. ამავე შიდა აუდიტორებმა განაცხადეს, რომ ხელმძღვანელობამ მათ ყველა საჭირო დოკუმენტი გადასცა აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად, მეორე მხრივ, კვლევის შედეგებმა აჩვენა, რომ გამოკითხულ აუდიტორთა 40%-ს არასოდეს უსარგებლია ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით.

შიდა აუდიტორული დასკვნის ხარისხი

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

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

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

შიდა აუდიტის მუშაობის შეფასებისთვის მეორე კრიტერიუმად კვლევის მიზნებისათვის შერჩეული იყო კითხვა იმის შესახებ, რამდენად არის დანერგილი საქართველოში აუდიტის რისკებზე ორიენტირებული მიდგომა.

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

3.3 კვლევის შედეგებზე დაფუძნებული რეკომენდაციები და მათი გამოყენების პერსპექტივა

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

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

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

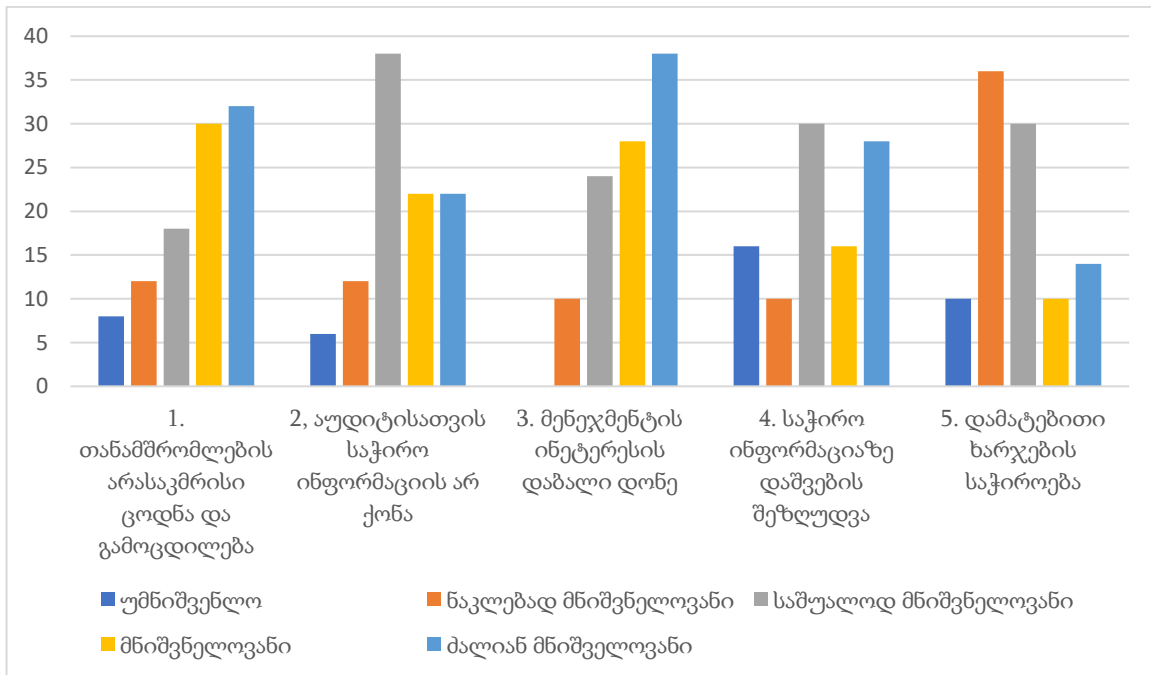
- მენეჯმენტის ინტერესის დაბალი დონე;
- საჭირო ინფორმაციაზე დაშვების შეზღუდვა;
- დამატებითი ხარჯების საჭიროება.

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

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

კომპანიაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის გამოწვევების შესახებ რესპოდენტების გამოკითხვის შედეგები, წარმოდგენილია დიაგრამის 1 სახით.

დიაგრამა 1 - შიდა აუდიტის ორგანიზების მნიშვნელოვანი საკითხები



როგორც დიაგრამიდან ჩანს, აუდიტორებს შეფასებისას თითოეული კატეგორიის მიმართ საკმაოდ განსხვავებული დამოკიდებულება ჰქონდათ. მაგრამ უნდა გამოირჩეს

მაჩვენებელი - მენეჯმენტის დაინტერესების დაბალი დონე, რომელმაც ყველაზე მეტი 5 ქულა დააგროვა, რაც იმაზე მეტყველებს, რომ საქართველოში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის მთავარ დაბრკოლებას წარმოადგენს ის ფაქტი, რომ მენეჯმენტი არ არის დაინტერესებული, რომ შიდა აუდიტი საერთოდ ჩატარდეს, ან ჩატარდეს ეფექტიანად.

დასკვნა

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

ჩატარებული კვლევის შედეგების ანალიზმა აჩვენა რომ შიდა აუდიტთან დაკავშირებით ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პრობლემა საქართველოში არის ინფორმაციის ნაკლებობა. კერძოდ, კომპანიების მენეჯმენტს არ აქვს ინფორმაცია თუ რა სარგებლობა შეიძლება შიდა აუდიტმა კომპანიას მოუტანოს, შესაბამისად, ვერ ხედავენ შიდა აუდიტორის დაქირავების ან კომპანიაში შიდა აუდიტის სამსახურის შექმნის აუცილებლობას.

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

მნიშვნელოვანი ფაქტორია, ის რომ საკანონმდებლო ინიციატივების შემთხვევაში გათვალისწინებული იყოს ფორმალობის ფაქტორი, კერძოდ, გამოიკვეთა შემთხვევები, როდესაც კომპანიებს მიმდინარე პერიოდში ხელშეკრულება შიდა აუდიტორის მომსახურებაზე აქვთ, მაგრამ შიდა აუდიტორები დაქირავებული ჰყავთ ფორმალურად. რეალურ დონეზე აუდიტის ჩატარება არ ხდება და არც რაიმე სახის რეკომენდაციების შემუშავება/დანერგვა არის მენეჯმენტის ინტერესის სფერო. ამიტომ საკანონმდებლო

ინიციატივამ მაქსიმალურად უნდა უზრუნველყოს რეალური შიდა აუდიტის სამსახურის დანერგვის შესაძლებლობა და შეამციროს იმის რისკი, რომ კომპანიები ფორმალურად დაიქირავებენ შიდა აუდიტორებს.

შიდა აუდიტის ცნობიერების ამაღლების მიზნით რეკომენდებულია უნივერსიტეტების შესაბამისი მიმართულების სასწავლო პროგრამაში შიდა აუდიტის სასწავლო დისციპლინად აღიარება. ერთ-ერთი პირველი უმაღლესი სასწავლებელი, სადაც შიდა აუდიტის, როგორც არჩევითი დისციპლინის სწავლება ხორციელდება ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის აღრიცხვის, ანალიზისა და აუდიტის კათედრაა. მნიშვნელოვანია რომ სტუდენტები, რომლებიც მომავალში შესაბამის სექტორში დასაქმდებიან ექნებათ ცოდნა შიდა აუდიტის არსის, მნიშვნელობის, სარგებლიანობისა და საერთაშორისო პრაქტიკის, მოწინავე ქვეყნების გამოცდილების შესახებ, ერთ-ერთი ფაქტორი, რომელიც საქართველოში კერძო სექტორში შიდა აუდიტის განვითარებას უშლის ხელს, ეს არის შიდა აუდიტის რევიზიასთან გაიგივება და მისთვის სადამსჯელო ფუნქციის მინიჭების მცდელობა. მსგავს შეფასებას კვლავ ინფორმირებულობის დაბალ დონესთან მივყავართ.

წინამდებარე კვლევაში გამოიკვეთა, რომ შიდა აუდიტის ხარისხზე გავლენას სხვადასხვა ელემენტები ახდენს. ერთ-ერთი ასეთია ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა (OI). გამოკითხვის შედეგების ანალიზით დადგინდა, რომ ორგანიზაციული დამოუკიდებულება ძალზე მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის წარმატებისთვის. ასევე, გარდა იმისა, რომ კანონით სავალდებულოა აუდიტის დამოუკიდებლობა, არსებობს არაერთი უპირატესობა, რომელსაც კომპანიები დამოუკიდებელი აუდიტისგან იღებენ. ერთ-ერთი ასეთი უპირატესობა დაკავშირებულია ბიზნეს პროცესების გაუმჯობესებასთან, დადგინდა, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელებს აუდიტის შედეგების გამოყენება შეუძლიათ შიდა პროცესების მუდმივი გაუმჯობესებისა და დახვეწის მიზნით. გარდა ამისა, ამ პროცესს დროთა განმავლობაში დიდი ოდენობით მატერიალური რესურსების დაზოგვა შეუძლია, რამდენადაც აუდიტი კომპანიას ეხმარება, გამოავლინოს ეკონომიკური რესურსების მიზანშეწონილი ხარჯვის

შემთხვევები ან საქმიანობის ის მიმართულებები, რომლებშიც კომპანია ფინანსებს ჰკარგავს. შესაბამისად,

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

დამკვეთი კომპანიის უმაღლესი რგოლის ხელმძღვანელობა ერევა აუდიტის საქმიანობაში, ან შედეგების გარკვეულ მოდიფიცირებას მოითხოვს;

შიდა აუდიტორების ნაწილს სამეთვალყურეო საბჭოსთან ან აუდიტის კომიტეტთან უშუალო კონტაქტის შესაძლებლობა არასოდეს ჰქონია და იძულებულნი იყვნენ, ანგარიშები ორგანიზაციის უმაღლესი რგოლის მენეჯერისთვის ჩაებარებინათ;

მენეჯერების ინფორმირების პრობლემიდან გამომდინარე მენეჯერების ნაწილი შიდა აუდიტის საქმიანობაში ერეოდა, რადგან შიდა აუდიტორი წარმოადგინა შიდა მაკონტროლებელ სუბიექტად.

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

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

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

რადგან დამოუკიდებელი აუდიტის ჩატარება უფრო უპირატესია კომპანიისთვის, ვიდრე აუდიტორისთვის.

კვლევით დადგინდა, რომ შიდა აუდიტორთა დიდი ნაწილი საქართველოში ხშირად არ სარგებლობს ხელმძღვანელობის მხარდაჭერით. ამის გამო, მენეჯმენტი თითქმის არ ასრულებს აუდიტორთა მიერ წარმოდგენილ რეკომენდაციებს, რაც რეალურად აუდიტორული შემოწმების პროცესში დახარჯული დროის და ფულადი რესურსების ფლანგვაა. ამ მიზეზით შემუშავდა რეკომენდაცია, რომ საქართველოში მოქმედი კომპანიების ხელმძღვანელობამ აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოავლინოს შიდა აუდიტორების მხარდაჭერა. კვლევის შედეგად ჩამოყალიბებულია რეკომენდაცია, რომლის საფუძველზე კომპანიების ხელმძღვანელობას შეუძლია მხარდაჭერა შესთავაზოს შიდა აუდიტორებს.

შიდა აუდიტის მნიშვნელოვანი ასპექტი, რომელიც საქართველოში გამოსწორებას საჭიროებს, შიდა აუდიტორული დასკვნის ხარისხთან არის დაკავშირებული. დადგინდა, რომ ზოგიერთი შიდა აუდიტორი არ იცნობს აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტს (5 C). შესაბამისად, ისინი ამზადებენ არასრულყოფილ აუდიტორული დასკვნას. ასეთი არასრულყოფილი შედეგები არ შეიცავს ყველა საჭირო ინფორმაციას, რომელიც გათვალისწინებული უნდა იყოს სტანდარტულ აუდიტორულ დასკვნაში. ამგვარად, მისი ეფექტური გამოყენება მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების მიღებისას, ფაქტობრივად, შეუძლებელია. აქედან გამომდინარე, ეს კვლევა ქართულ კომპანიაში მომუშავე შიდა აუდიტორებს რეკომენდაციას უწევს, რომ გაეცნონ აუდიტორული დასკვნის 5 კომპონენტს, რაც მიღწევადია მათთვის უწყვეტი პროფესიული მომზადების უზრუნველყოფით. შესწავლილი მონაცემების შედეგად შიდა აუდიტის საქართველოში განვითარების კუთხით მნიშვნელოვანი პრაქტიკა იქნებოდა შიდა აუდიტორებისთვის სერტიფიცირების შემოღება. ერთის მხრივ, სერტიფიცირების შემოღება ხელს შეუწყობს აუდიტორების ცოდნის ამაღლებას და მეორეს მხრივ, უზრუნველყოფს მაღალკვალიფიციური შიდა აუდიტორებით კომპანიების დაკომპლექტებას.

კვლევის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი იყო რისკ მენეჯმენტის სისტემასთან დაკავშირებით. საქართველოში მწირი გამოცდილებაა რისკების მართვის კუთხით და

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

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

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

გამოქვეყნებული პუბლიკაციები

1. შიდა აუდიტის განვითარების აქტუალური საკითხები, ჟურნალი „ეკონომიკა და ბიზნესი“, #2 გვ 156-169, 2023 წელი, <http://eb.tsu.ge/doc/2-ekonomika-da-biz.pdf>
2. შიდა აუდიტის შედეგების მომზადების და წარდგენის ძირითადი საკითხები, ჟურნალი „ეკონომისტი“ #3, 2023 წელი
3. Internal Audit Insights – Areas to Focus, pp 70-81, Global Journal of Management and Business Research: BEconomics And Commerce Volume 23 Issue 4 Version 1.0 Year 2023, <https://www.ajjbm.com/wp-content/uploads/2023/07/G677081.pdf>

4. Objectivity and Independence of Internal Audit, pp 36-41, Global Journal of Management and Business Research: BEconomics And Commerce, Volume 23Issue 4Version 1.0 Year2023 <https://journalofbusiness.org/index.php/GJMBR/article/view/102841>