

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი

ხელნაწერის უფლებით

თორნიკე ძაგნიძე

შიდა აუდიტი კორპორაციული მენეჯმენტის სისტემაში

სადოქტორო პროგრამა - ბიზნესის ადმინისტრირება

შიფრი - 02

დოქტორის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

წარდგენილი დისერტაციის

აკტორეფერატი

თბილისი

2019 წელი

სამუშაო შესრულებულია საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის

ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტი

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: პროფ. ნინო ფაილოძე

რეგენზენტები _____

დაცვა შედგება 2019 წლის "____" ივლისს, ____ საათზე

საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ბიზნესტექნოლოგიების ფაკულტეტის

სადისერტაციო კოლეგიის სხდომაზე,

კორპუსი VI, აუდიტორია _____

მისამართი: თბილისი, კოსტავას 77.

დისერტაციის გაცნობა შეიძლება სტუ-ს ბიბლიოთეკასა და საქართველოს

ტექნიკური უნივერსიტეტის ვებ გვერდზე (www.gtu.ge)

სადისერტაციო საბჭოს მდივანი

ასოცირებული პროფესორი ლია ბერიკაშვილი

Summary

Tornike Dzagnidze's Thesis "**Internal Audit in the Corporate Management System**" consists of the introduction and the three chapters.

The introduction of the topic is substantiated in the introduction of the internal audit and development related to the creation and development of the joint stock company, which was followed by post-Soviet privatization of property in Georgia. Evolution of joint stock companies facilitated the organizational structure of the control, including the internal audit. The most important form of big business in the world and Georgian business is the Joint Stock Company (corporation), characterized by management and property rights, complex organizational structure, the presence of an important group of minorities, crossing interests of corporative relations and diverse consolidated The impact of the factor. Increase of interest in internal audit issues and problems in the corporate management system is determined by the economic situation in the country, ie creating an effective management mechanism of ownership; The globalization of Georgia's integration into the world economic community; The growth of attractiveness in the eyes of western corporations by Georgian corporations; Georgian corporations need to be competitive on the world market.

The specific peculiarities of the development of the Georgian economy promote the revival of the accumulated world and Georgian experiences and introduce it into the corporate management system. Against the backdrop of the recent international scandals developed in the world which showed control problems, the significance of the internal audit has increased. There was a clear vision of the need to increase the openness of the true information and follow the modern tendencies of development, which Georgian companies still suspect. In addition, the majority of Georgian companies ignore the social function of the business, however, they can not comply with the western management of corporate governance.

Internal Audit is an unreserved instrument of corporate governance. Formation of internal audit structures in companies facilitates the safety and management of management and ownership, and defends the interests of wrongs, and determines the greatest risk zones and protects the company from future errors and shortcomings. In addition, internal audit facilitates the identification of weaknesses and finding the principles of governance which has been violated. A fairly effective system of corporate governance and control gives the opportunity to make private investments, including those that are not very large.

The importance of internal audit is particularly relevant for the formation of effective corporate governance due to the inadequacy of the legislative basis for the settlement of internal conflicts, owners and managers.

In the first chapter of the work, the "Internal Audit in the Corporate Governance System" is the contribution of internal audit content; Internal Audit and Control Formation Stages under the Operational Environment Evolution.

In the second chapter of the work "The Genesis of Corporate Internal Audit Concepts", the author presents conceptual content of internal audit; audit criteria, indicators, methods and stages of conducting. In the second chapter, the author describes the methodology of audit inspection.

In the third chapter of the work, "The Main Directions of Internal Audit Analysis", the author presents the ways of improving elements of the internal audit organizational mechanism; internal audit methods of basic criteria of Operating Management System.

The conclusion provides generalized results of the research and conclusions that internal auditors' activities are an additional resource that promotes the improvement of corporate management, risk management and control processes; Furthermore, the improvement of internal audit methodology in the corporate governance system in the framework of international practice contributes to sustainable development of the economy and, ultimately, represents an important tool for improving the social situation of society; methodological and applied recommendations of the author.

სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი დახასიათება

თემის აქტუალობა. შიდა აუდიტის გამოჩენა და განვითარება დაკავშირებულია სააქციო საზოგადოების შექმნასთან და განვითარებასთან, რომელიც საქართველოში ქონების პოსტსაბჭოურ პრივატიზაციას მოჰყვა. სააქციო საზოგადოებათა ევოლუციამ ხელი შეუწყო კონტროლის ორგანიზაციული ფორმის, მათ შორის შიდა აუდიტის, სრულყოფას. როგორც მსოფლიო, ისე ქართულ ბიზნესში მსხვილი ბიზნესის ყველაზე მნიშვნელოვან ფორმას სწორედ სააქციო საზოგადოება (კორპორაცია) წარმოადგენს, რომელსაც ახასიათებს მართვისა და საკუთრების უფლებების

გამიჯვნა, რთული ორგანიზაციული სტრუქტურა, მინორიტარების მნიშვნელოვანი ჯგუფის არსებობა, კორპორაციული ურთიერთობის სუბიექტთა ინტერესების გადაკვეთა. კორპორაციის მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის საკითხებისა და პრობლემებისადმი ინტერესის ზრდა განპირობებულია ქვეყანაში ჩამოყალიბებული ეკონომიკური სიტუაციით, ანუ საკუთრების ეფექტიანი მართვის მექანიზმის შექმნის; გლობალიზაციის ზეგავლენით მსოფლიო ეკონომიკურ თანამეგობრობაში საქართველოს ინტეგრაციის; ქართული კორპორაციების დასავლელი ინვესტორების თვალში მიმზიდველობის ზრდის; ქართული კორპორაციების მსოფლიო ბაზარზე კონკურენტუნარიანობის მატების აუცილებლობით.

ქართული ეკონომიკის განვითარების სპეციფიკური თავისებურებები ხელს უწყობს აუდიტის სფეროში დაგროვილი მსოფლიო და ქართული გამოცდილების გადაფასებას და კორპორაციული მართვის სისტემაში მის დანერგვას. მსოფლიოში ბოლო დროს განვითარებული ცნობილი საერთაშორისო სკანდალების ფონზე, რომლებმაც წარმოაჩინეს კონტროლის პრობლემები, შიდა აუდიტის მნიშვნელობა განსაკუთრებულად გაიზარდა. ჩამოყალიბდა მკაფიო ხედვა იმის შესახებ, რომ აუცილებელია ჭეშმარიტი ინფორმაციის გახსნილობის გაზრდა და განვითარების თანამედროვე ტენდენციებისათვის მიდევნება, რასაც ქართული კომპანიები ჯერჯერობით ეჭვის თვალით უყურებენ. გარდა ამისა, ქართულ კომპანიათა უმრავლესობის მიერ ხდება ბიზნესის სოციალური ფუნქციის იგნორირება, რიც გამოც ისინი ვერ შეესაბამებიან კორპორაციული მართვის დასავლურ სტანდარტებს.

შიდა აუდიტი წარმოადგენს კორპორაციული მართვის ჯერჯერობით დაუფასებელ ინსტრუმენტს. კომპანიებში შიდა აუდიტის სტრუქტურების ფორმირება ხელს უწყობს მენეჯმენტისა და მესაკუთრეების უსაფრთხოებასა და ინტერესების შეცდომებისა და მათი ბოროტად სარგებლობის მცდელობისაგან დაცვას, განსაზღვრავს ყველაზე დიდი რისკების ზონებს და მომავალი შეცდომებისგან და ნაკლოვანებებისგან

იცავს კომპანიას. გარდა ამისა, შიდა აუდიტი ხელს უწყობს სუსტი მხარეების იდენტიფიცირებას და მართვის იმ პრინციპების პოვნას, რომლის დარღვევაც მოხდა. კორპორაციული მართვისა და კონტროლის საკმაოდ ეფექტური სისტემა იძლევა კერძო ინვესტირების განხორციელების შესაძლებლობას, მათ შორის ისეთების, რომლებიც არ გამოირჩევა დიდი მოცულობით.

შიდა აუდიტის მნიშვნელობა განსაკუთრებით აქტუალურია ეფექტური კორპორატიული მმართველობის ფორმირებისათვის შიდა კონფლიქტებისა, მესაკუთრეთა და მენეჯერთა შორის ურთიერთობების მოგვარების საკანონმდებლო ბაზის არასრულყოფილების გამო.

ამდენად, შიდა აუდიტორების საქმიანობა გვევლინება დამატებით რესურსად, რომელიც კორპორაციული მართვის, რისკების მართვისა და კონტროლის პროცესების შემდგომ სრულყოფას უწყობს ხელს.

კორპორაციული მართვის სისტემაში საერთაშორისო პრაქტიკის გათვალისწინებით განხორციელებული შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის სრულყოფა ხელს უწყობს ეკონომიკის მდგრად განვითარებას და, საბოლოო ჯამში, საზოგადოების სოციალური მდგომარეობის გაუმჯობესების მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს წარმოადგენს.

კვლევის მიზნები და ამოცანები. სადისერტაციო კვლევის მიზანს წარმოადგენს კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის ორგანიზების სრულყოფა, რომელიც უნდა პასუხობდეს თანამედროვე რეალობას. გარდა ამისა, შიდა აუდიტის სტანდარტიზაციის, პრაქტიკული ინსტრუმენტებისა და მეთოდის სრულყოფისათვის ისეთი რეკომენდაციების შემუშავება, რომლის განხორციელება შიდა აუდიტის ფინქციონირებას და კორპორაციული მართვის მონაწილეების ინტერესთა დაბალანსებას შეუწყობს ხელს.

მიზნის მისაღწევად საჭირო გახდა შემდეგი ლოგიკურად ურთიერთდაკავშირებული ამოცანების გადაჭრა:

1. შიდა აუდიტის, როგორც შიდა კონტროლის ორგანული და მნიშვნელოვანი ნაწილის, შინაარსის სამეცნიერო მიდგომების თვალსაზრისიდან გაანალიზება და კორპორაციული მართვის სისტემაში მისი პოზიციონირება;
2. შიდა აუდიტის ორგანიზაციული ფორმების კორპორაციული მართვის განვითარების დონეზე დამოკიდებულების წარმოჩენა;
3. შიდა აუდიტის კონცეპტუალური საფუძვლების სისტემატიზირება და სქემის სახით წარმოდგენა;
4. კორპორაციული მართვის სისტემის ძირითადი მონაწილეების ჯგუფებისათვის დამახასიათებელ ინტერესთა კრიტერიუმების მწყობრი სისტემის ფორმირება და მათ მიერ ხარისხიანი შიდა აუდიტის სისტემით სარგებლობის მოთხოვნილების ანალიზი;
5. საკვლევი ობიექტის ფუნქციონირების დონის კომპლექსური შეფასების მეთოდის სრულყოფა, გამოთვლის ალგორითმის აგება, აუდიტის ოპტიმიზაციისათვის შესაბამისი მეთოდური ინსტრუმენტების შემუშავება;
6. კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის ჩატარების ორგანიზების ეტაპობრივი სქემის სრულყოფა.

კვლევის საგანი და ობიექტი. კვლევის საგანია შიდა აუდიტის თეორიული, მეთოდური და კორპორაციული პრობლემების ერთობლიობა კორპორაციული მართვის სისტემაში. კვლევის ობიექტია იმ აუდიტორული პროცედურების და მეთოდების შექმნის, დანერგვისა და გამოყენების პროცესები, რომლებიც აუცილებელია შიდა აუდიტის სისტემის ფორმირებისათვის.

თემის შესწავლის მდგომარეობა. მიუხედავად იმისა რომ შიდა აუდიტის თეორიული და მეთოდური ასპექტების განვითარებაში მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანეს შიდა აუდიტორების საერთაშორისო ინსტიტუტმა (IIA), აგრეთვე უცხოელმა სპეციალისტებმა: რ.ადამსმა, ე.არენსმა, ვ.ბრინკმა, დ.კარმაიკლმა და მრავალმა სხვამ, კორპორაციული

მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის საკითხები არასაკმარისადაა გაშუქებული სპეციალურ მეცნიერულ ლიტერატურაში. ხოლო რაც შეეხება ქართულ წყაროებს - ამ მიმართულებით ჩატარებულია კვლევების უმნიშვნელო რაოდენობა, რომლებიც კორპორაციული მართვის შიდა აუდიტზე სისტემურ წარმოდგენას ვერ იძლევა.

ამდენად, შიდა აუდიტის კონცეპტუალური მოდელის და მისი შეფასების მეთოდის შექმნა ჯერჯერობით ნაკლებად შესწავლილ სფეროდ რჩება.

ნაშრომის მეცნიერული სიახლეა ის, რომ განვითარდა შიდა აუდიტის თეორიული და პრაქტიკული საფუძვლები და დაიხვეწა აუდიტორული შემოწმების მეთოდოლოგია, რაც კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის ოპტიმიზაციისა და მისი ფუნქციონირების დონის ამაღლების საშუალებას იძლევა. გარდა ამისა:

1. მოცემულია შიდა აუდიტის, როგორც კონტროლის ერთერთი ელემენტის და პროცესების სისტემის, შინაარსის გაფართოებული ფორმულირება. იგი ჩამოყალიბებულია, როგორც საკონტროლო-ანალიტიკური პროცედურების კომპლექსის ცნება, რაც ძირეულად განასხვავებს ჩვენს განმარტებას შიდა აუდიტის საერთაშორისო დოკუმენტებში მოცემული განმარტებისგან, სადაც აუდიტი განსაზღვრულია, როგორც პროცესი;
2. დამტკიცებულია, რომ შიდა აუდიტის ორგანიზაციული ფორმების შექმნა განისაზღვრება კორპორაციული მართვის განვითარების დონით. ამისათვის გავანალიზეთ ქართული კორპორაციის ევოლუციის ხუთი ეტაპი, რომელთაგან თითოეულზე ხდებოდა აუდიტის ორგანიზების სულ უფრო დახვეწილი და მაღალი დონის ფორმის მიღწევა;
3. შედგენილია შიდა აუდიტის იმ კონცეპტუალური საფუძვლების სქემა, რომლებიც ხელს უწყობს აუდიტის მეთოდური, ორგანიზაციული და პრაქტიკული ასპექტების გახსნას. კონცეპტუალური საფუძვლები, თავის მხრივ, დაარეგულირებენ შიდა აუდიტორების საქმიანობას და განსაზღვრავენ მისი სრულყოფის მიმართულებებს მართვის კორპორაციულ სისტემაში;

4. შემუშავებულია რაოდენობრივ და ხარისხობრივ მაჩვენებელთა სისტემა, რომელიც გამოხატავს კორპორაციული მართვის სუბიექტთა ჯგუფის ეკონომიკურ ინტერესებსა და საკონტროლო პარამეტრებს. იგი ხელს შეუწყობს საანალიზო ობიექტის ფუნქციონირების დონის შეფასებას დაწყვილებული შედარების მეთოდის გამოყენებით;
5. შექმნილია აუდიტორული პროცედურების ჩატარების დოკუმენტაციის კომპლექტი აუდიტის პროცედურის ჩასატარებლად, რაც შემაჯირებს საჭირო გათვლების შრომატევადობას და გაზრდის აუდიტორის მიერ ობიექტის ვერიფიკაციის სიზუსტეს;
6. შემუშავებულია შიდა აუდიტის ეტაპობრივი ჩატარების ორგანიზაციული სქემა, რომლის საფუძველია საანალიზო ობიექტის შემოწმების ალგორითმი. აღმიშნული სქემა შეესაბამება თანამედროვე რეალობას და იძლევა შიდასაფირმო სტანდარტებისა და აუდიტორული დოკუმენტაციის შემდგომი სრულყოფის საშუალებას.

კვლევის მეთოდოლოგია. კვლევის თეორიული და ემპირიული საფუძველი შეადგინეს ქართველ და უცხოელ მეცნიერთა ნაშრომებმა, რომლებიც მიძღვნილია კორპორაციის შიდა კონტროლისა და კონკრეტულად შიდა აუდიტის ჩატარების თავისებურებებისადმი.

სადისერტაციო ნაშრომის მეთოდოლოგიური საფუძველი გახდა ეკონომიკური მოვლენებისა და პროცესების შესწავლის დიალექტიკური მეთოდი. გარდა ამისა, გამოყენებულ იქნა მოვლენებისა და ფაქტების შემეცნების ზოგადი და სპეციფიკური სამეცნიერო მეთოდები, კერძოდ: მონოგრაფიული (I და II თავებში), ტიპიზაციის (I და II თავებში), დაჯგუფების (I, II და III თავებში), კლასიფიცირების (I, II და III თავებში), ანალიზისა და სინთეზის (I, II და III თავებში). ცალკე გამოვყოფთ ანალიზისა და სინთეზის გამოყენებულ მეთოდებს, ვინაიდან ამ ორმა მოიცვა საკუთარ თავში ეკონომიკური და სტატისტიკური ანალიზიც და შედარების მეთოდთა ჯგუფიც, კერძოდ: აბსოლუტური და პროცენტული სიდიდეების შედარების მეთოდი; ინდექსთა, სისტემური, შერჩევითი, დისპერსიული,

საბალანსო და სტრუქტურული შედარების მეთოდები.

კვლევის ნორმატიულ-სამართლებრივი საფუძველი შეადგინეს საქართველოს სამოქალაქო კოდექსმა; კანონმა „ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ“ და კანონმა „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“; საქართველოს მთავრობისა და ცალკეული სამინისტროების ბრძანებებმა და განკარგულებებმა.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა. პრაქტიკული მნიშვნელობა მდგომარეობს იმაში, რომ კვლევის მიღებული შედეგები შესაძლებელია, გამოყენებულ იქნას აუდიტის შიდასაფირმო სტანდარტების ჩამოყალიბების პროცესში და აუდიტორული პროცედურების ინსტრუმენტების სახით.

ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა. სადისერტაციო ნაშრომი შედგება 168 გვერდზე შესრულებული კომპიუტერზე ნაბეჭდი ტექსტისაგან, რომელიც მოიცავს შესავალს, ლიტერატურის მიმოხილვას, სამ თავს, დასკვნას და გამოყენებული ლიტერატურის ნუსხას.

სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი შინაარსი

დღემდე არ არსებობს ერთიანი შეხედულება შიდა აუდიტის შინაარსის შესახებ. ლიტერატურაში შეიძლება შეგვხვდეს შიდა აუდიტის განსხვავებული განსაზღვრებები: საშუალება, ფუნქცია, ფაქტორი, საქმიანობის სახეობა, პირობა, მეთოდი, მოვლენა.

ოთხი მიდგომის პოზიციიდან განვსაზღვროთ შიდა აუდიტის შინაარსის არსი: ფუნქციური, სისტემური, პროცესული და სისტემურ-პროცესული.

ფუნქციური მიდგომა ნიშნავს შიდა აუდიტის არსის გახსნას მისი ფუნქციების მეშვეობით. აუდიტის თავისებურებები მდგომარეობს მართვის პროცესში მის მიერ შესრულებულ ქმედით როლში. ერთის მხრივ, აუდიტი არის მართვის პროცესის ყოველი სტადიის განუყოფელი ნაწილი, მეორეს მხრივ - წარმოადგენს განცალკევებულ სტადიას, რომელიც უზრუნველყოფს

მის ყოველ ეტაპზე პროცესის მიმდინარეობის ხარისხის შესახებ ინფორმაციულ გამჭვირვალობას.

აუდიტის სტრუქტურულ-ფუნქციური ფორმის განხილვის დროს, მისი მაკონტროლებელი ფუნქციების შესაბამისად, ხორციელდება ორგანიზაციული სტრუქტურის ერთეულებს შორის ურთიერთქმედება. სპეციალიზებული ფორმის ჩატარების დროს ხდება შიდა აუდიტის სამსახურის ან ანალოგიური ფუნქციების მქონე მაკონტროლებელი ორგანოს ორგანიზება. აღნიშნული სამსახურის ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია მისი შენახვის ხარჯები; ამავ დროს ყოველთვის არ ჩანს შედეგები, რაც დაკავშირებულია აღნიშნული ორგანოს საქმიანობის პრევენციულ მიმართულებასთან. აუდიტის სპეციალიზებულ ფორმას იყენებენ საშუალო და დიდი კომპანიები, ან იმ შემთხვევებში, თუ ამგვარი ფორმა დადგენილია კანონმდებლობით.

შიდა აუდიტი შემდეგი სპეციალიზებული ფორმებით არსებობს:

- „დირექტორთა სამბჭოსთან არსებული აუდიტის კომიტეტი;
- სარევიზიო კომისია;
- შიდა აუდიტის სამსახური;
- საკონტროლო-სარევიზიო სამსახური (სამმართველო)“.

კონტროლის მოცემული ფორმის არსებობა არ ნიშნავს სხვა ფორმების უსარგებლობას. მაგალითად, კომპანიაში შეიძლება შეხამებული იყოს სხვადასხვა ვარიანტები: დირექტორთა სამბჭოსთან არსებული აუდიტის კომიტეტი, სარევიზიო კომისია (სააქციო საზოგადოებების შესახებ კანონის შესაბამისად) და შიდა აუდიტის სამსახური.

კორპორაციული მართვის სისტემის ეფექტიანობა და შიდა აუდიტის სამსახურზე მოთხოვნილება განსაზღვრავენ კონტროლის ფორმებს (სპეციალიზებული ან სტრუქტურულ-ფუნქციური). აუდიტის უპირატესი ორგანიზაციული ფორმა (სპეციალიზებული ან სტრუქტურულ-ფუნქციური) დამოკიდებულია კომპანიის მოდელის, მასშტაბების და მისი ორგანიზაციული სტრუქტურის სირთულეზე.

კომპანიის მოდელის ტიპები განისაზღვრება კაპიტალის კუთვნილების კონცენტრაციის მიხედვით: „კერძო კომპანია“, „ტოპ-მენეჯერების კოლექტიური საკუთრება“ (კომპანიაზე მთლიანი ან ნაწილობრივი კონტროლით) და „გაფანტული საკუთრება“.

სისტემური მიდგომის თვალსაზრისით შიდა აუდიტი შედგება შემდეგი ელემენტებისაგან: მაკონტროლებელი სუბიექტების მიზნები, გასაკონტროლებელი სუბიექტები, კონტროლის (აუდიტის) ობიექტები, შიდა აუდიტის საგანი, კონტროლის (აუდიტის) მექანიზმი.

ტრედუელის კომისიის (COSO) სპონსორული ორგანიზაციების კომიტეტი, ბუღალტერების საერთაშორისო ფედერაციასთან არსებული საერთაშორისო აუდიტორული პრაქტიკის კომიტეტი შიდა აუდიტს განსაზღვრავს, როგორც პროცესს; ამგვარი შეხედულება ასახული საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ინფორმაციაშიც.

შიდა აუდიტისა და კონტროლის ფორმირება ოპერაციული გარემოს ევოლუციის პირობებში

მიუხედავად იმისა, რომ საზღვარგარეთის ქვეყნებში შიდა აუდიტის ცნება XIX საუკუნის ბოლოდან საკმაოდ აქტიურად გამოიყენებოდა, საქართველოს რეალობისათვის იგი წარმოადგენს შედარებით ახალს - მისი შედარებითი განვითარება ბოლო ათწლეულში მოხდა. საქართველოში შიდა აუდიტის ჩამოყალიბება და განვითარება ხორციელდება აღნიშნულ სფეროში მსოფლიოს მოწინავე ქვეყნების პრაქტიკის გათვალისწინებით, მაგალითად: COSO-ს მოდელი და სახელმძღვანელო, სარბენის ოკსლის აუდიტისადმი მოთხოვნები (SOX) და ტერნბულის ანგარიში. თითოეული ხსენებული ცვლილება მოითხოვს კორპორაციული მართვის სისტემაში ინფორმაციის მეტ გამჭვირვალობას და სამეთვალყურეო რგოლის აქტიურ ჩართულობას კორპორაციის მმართველობაში.

სუბიექტებისათვის განკუთვნილი საბაზისო მეთოდოლოგიური დოკუმენტი, რომლის მიზანია კომპანიის საქმიანობის კონტროლის

განხორციელება, არის COSO-ს მოდელი და სახელმძღვანელო: „შიდა აუდიტის ინტეგრირებული მოდელი“. დოკუმენტში „ორგანიზაციის რისკების მართვა – ინტეგრირებული მოდელი“ (2005-2008 წწ.) გახსნილია რისკების მართვის განსხვავებული ასპექტები და კონტროლის, როგორც მართვის განსაკუთრებული ფუნქციის მნიშვნელობა.

საჯარო კომპანიებში ფინანსური ანგარიშგების მომზადების სფეროში მნიშვნელოვანი ცვლილებები შეიტანა სარბენს-ოკსლის აუდიტისადმი მოთხოვნებმა. არსებული კანონის მიღებით შეიქმნა მარეგულირებელი ორგანო – საჯარო კომპანიებში აღრიცხვიანობაზე ზედამხედველობის სამეთვალყურეო საბჭო; გახსნილ იქნა მოთხოვნა, აუდიტების კომიტეტების როლის ამაღლებასთან ერთად, აუდიტორების დამოუკიდებლობის შესახებ; ყალბი ფინანსური ანგარიშგების მონაცემების გამჟღავნებისათვის და სხვა სახის კანონმდებლობის დარღვევისათვის შემოღებულ იქნა მოთხოვნა სისხლის სამართლის პასუხისმგებლობაზე; გახსნილია სხვა აუცილებელი ღონისძიებებიც, რომლებიც მიმართულია ფინანსური ანგარიშგებისა და საჯარო კომპანიების გამჭვირვალებასთან დაკავშირებული რისკების შემცირებაზე.

შიდა აუდიტის მნიშვნელობა გახსნილია ტერნბულის მოხსენებაში (Turnbull Report; 1999 წ). 2005 წელს მოხსენება გადახედულ იქნა ინფორმაციის გახსნილობის საკითხის მოთხოვნის განხილვის მიზნით.

კომპანიებში შიდა აუდიტის ფორმირებაზე გავლენას ახდენს „მასშტაბის ეფექტი“. კორპორაციებში მისი გამოყენება დაკავშირებულია რთულ მმართველობით სტრუქტურასთან, მართვის უფლებამოსილებების და საკუთრების უფლებების გაყოფასთან, ძალზე რთული დარგობრივი ხასიათის მქონე სტრუქტურების გართულებასთან და ფორმირებასთან, სხვადასხვა ეკონომიკური ინტერესების გადახლართვასთან, რომელსაც თან ახლავს მნიშვნელოვანი მინორიტარული ჯგუფის თანდათანობითი ფორმირება.

კორპორაციული შიდა აუდიტის კონცეფციების გენეზისი

შიდა აუდიტი წარმოადგენს რთულ, მრავალმხრივ, დინამიურად განვითარებად მოვლენას, რაც სრული მოცულობით მიეკუთვნება კორპორაციული მართვის აუდიტის მეთოდოლოგიური საფუძვლების ფორმირებას. ეკონომიკურ ლექსიკონებში კონცეფცია (ლათინურიდან conceptus – გაგება, სისტემა) განისაზღვრება, როგორც: „შემეცნების გზა, ნებისმიერი მოვლენის გაგება...“; „ორგანიზაციისა და დისციპლინური ცოდნის გაშლის საბაზისო გაფორმების მეთოდი...“; „ბუნებაში და საზოგადოებაში პროცესებზე და მოვლენებზე შეხედულებების სისტემა...“.

ამგვარად, კორპორაციული მართვის შიდა აუდიტის კონცეფცია ეს არის საბაზისო მდგომარეობის, მიზნების, ამოცანების, პრინციპების, მეთოდების, შესაძლებლობების და კორპორაციული მართვის შიდა აუდიტის ჩატარების შედეგების შესახებ ცოდნის სისტემა; აგრეთვე მოცემული ცოდნის ორგანიზაციისა და გაფორმების გზა.

საქართველოში შიდა აუდიტის კონცეფციის ფორმირების პროცესში მისი კომპონენტები განსხვავებულ განმარტებას პოვენდნენ მეცნიერ-ეკონომისტთა, ბუღალტერთა და აუდიტორთა ნაშრომებში. აუცილებელია აღინიშნოს, რომ შიდა აუდიტის კონცეფციას, როგორც მის ორგანიზაციაზე და მის ფუნქციონირებაზე შეხედულებების სისტემას, ორი მიმართულებით შეუძლია ფორმირება:

- კონცეფციის დებულებები ფორმირდება, როგორც შეხედულებების სისტემა, რომელიც საშუალებას იძლევა, გადაიჭრას შიდა აუდიტის პრობლემების უმეტესობა;
- კონცეფციის დებულებები ფორმირდება არარაციონალური და არაეფექტური შეხედულებების გამოვლენისა და მოკვეთის გზით, რის შემდეგაც რჩება კონცეფციისათვის რამოდენიმე მისაღები ვარიანტი.

შიდა აუდიტის მიზნების შემუშავება, ერთის მხრივ, ხორციელდება მისი კონცეფციის საბაზისო დებულებების და პრინციპების შესაბამისად;

მეორეს მხრივ – კორპორაციული მართვის პრინციპების რეალიზაციის გათვალისწინებით. შიდა აუდიტის კონცეფციის საბაზისო დებულებები შეიძლება დავიყვანოთ შემდეგზე:

- კონტროლი წარმოადგენს კორპორაციის მართვის სისტემის განუყოფელ ფუნქციას;
- საქმიანობაზე შიდაკორპორაციული კონტროლი პირდაპირ არის დამოკიდებული კორპორაციული ურთიერთობების სუბიექტების ძირითად ჯგუფებზე;
- შიდა აუდიტის ორგანიზაციული ფორმების განვითარება წარმოადგენს სააქციო საზოგადოების ევოლუციის შედეგს;
- კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის ინტეგრაცია საშუალებას აძლევს კორპორაციას მიაღწიოს სტრატეგიულ მიზნებს;
- დროთა განმავლობაში საინვესტიციო რესურსების მოზიდვასა და კომპანიის სტაბილურობაში შიდა აუდიტის როლის მნიშვნელობა იზრდება;
- შინდა აუდიტი საშუალებას იძლევა მესაკუთრეები უზრუნველყოთ კომპანიაში საქმეების მდგომარეობის შესახებ სრული და სანდო ინფორმაციით;
- შიდა აუდიტი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კორპორაციული ურთიერთობების ყველაზე ნაკლებად დაცული ჯგუფების მხარდაჭერისათვის;
- შიდა აუდიტი არის კორპორაციული ურთიერთობების ჰარმონიზაციის გარანტი;

აუდიტის კრიტერიუმები, მაჩვენებლები, ჩატარების მეთოდოლოგია და ეტაპები

შიდა აუდიტის კონცეპტუალური სქემის ერთერთ კომპონენტს წარმოადგენს კორპორაციული მართვის სისტემის დონის შეფასება. შეფასების სისტემა უნდა იყენებდეს ეფექტურობის ზღვრის შეფასების სწორ და მეცნიერულად დასაბუთებულ კრიტერიუმებს. იგი უნდა იყოს მიმართული საბოლოო შედეგზე – კორპორაციული ინტერესების დაკმაყოფ-

ფილბაზე. კორპორაციული მართვის სისტემის შეფასების კრიტერიუმები იძლევა დასაბუთებულ გადაწყვეტილებების მიღებისა და მათ რეალიზაციაზე ქმედითი კონტროლის განხორციელების საშუალებას.

მაჩვენებელი, რომელსაც აქვს გარკვეული ზომა და ვარგისია სხვადასხვა ვარიანტების შედარებითი შეფასებისათვის, წარმოადგენს ოპტიმალურობის კრიტერიუმს. ეკონომიკური ამოცანების გადაწყვეტის დროს კრიტერიუმი შეიძლება იყოს ცვლადი სიდიდე, მისი მნიშვნელობების მიხედვით შეიძლება ვილაპარაკოთ გადაწყვეტილების ვარიანტის ოპტიმალურობაზე. მოგების მიღების ამოცანებში აღნიშნული სიდიდე მიისწრაფის მაქსიმუმისაკენ, ხოლო დანახარჯების შემთხვევაში - მინიმუმისაკენ. ამორჩეული კრიტერიუმის ოპტიმალურ მნიშვნელობა წარმოადგენს გამოთვლების მიზანს (მიზნობრივ ფუნქციას).

კორპორაციული მართვის სისტემის მეთოდური ნაშრომების ეფექტურობის კრიტერიუმებისათვის შეიძლება გამოყენებული იყოს პროცესული და სისტემური მიდგომის პრინციპები. პროცესული მიდგომის დროს ნებისმიერი საქმიანობის ეფექტურობა – ეს არის მიღწეული შედეგების და დახარჯული რესურსების თანაფარდობის პროცესი. მოცემული პროცესის მიზანია გაწეულ ერთეულ დანახარჯზე შედეგის მაქსიმიზაცია ან შედეგის ერთეულზე გაწეული დანახარჯების მინიმიზაცია.

ეფექტურობის აუდიტის მეთოდიკა მოიცავს რესურსების გამოყენების ეკონომიურობის შემოწმებას. რესურსების გამოყენების ეკონომიურობის აუდიტი – ეს არის რესურსების ეკონომიის და რაციონალური გამოყენების უზრუნველყოფის მიზნით შესაბამისი ღონისძიებების გამოვლენის და მიღების კვლევითი პროცესი.

მართვის თეორიაში საკმაოდ გავრცელებულია ოპტიმიზაციის პრინციპი. მის გამოყენებას შეიძლება ჰქონდეს გამარტივებული ფორმა, რომელიც პასუხობს ე.წ. რაციონალურობის პირობებს. ამავე დროს აუცილებელია გავითვალისწინოთ, როცა ვარიანტების წრე შეზღუდულია, საუკეთესო ვარიანტი შეიძლება განხილულთა მიღმა აღმოჩნდეს.

ოპტიმალურობის თვისებები ვლინდება მოდელირების ვარიანტულობაში, სხვაგვარად რომ ვთქვათ, მოდელის წინამორბედი პროექტების შემუშავების პროცესში. დასახული მიზნის მიღწევის წინადადებები ყოველთვის უნდა შეიცავდეს ვარიანტების რიგს. შერჩეული კრიტერიუმების გამოყენებითი ანალიზის შემდეგ ფასდება სხვადასხვა ვარიანტები და რაციონალურობის ფარგლებში მათ შორის ირჩევენ საუკეთესოს.

ამგვარად, ძირითადი ჯგუფების სუბიექტების ფინანსურ და ორგანიზაციულ ასპექტებში შემოთვაზებულია კრიტერიუმების და მაჩვენებლების სისტემა. რაოდენობრივი და ხარისხობრივი კრიტერიუმების დახმარებით და აუდიტორების პროფესიული გადაწყვეტილებებით, შიდა აუდიტი საშუალებას იძლევა გამოავლინოს ფაქტორები, რომლებიც განსაზღვრავენ კორპორაციის განვითარება. შედეგად ხდება კორპორაციული მართვის სისტემის ოპტიმალური სტრუქტურის ფორმირება.

აუდიტორული შემოწმების მეთოდოლოგია

სამეცნიერო ნაშრომები კორპორაციული მართვის სისტემის დონის შეფასების მეთოდების შესახებ მოწმობენ საკვლევ პრობლემასთან განსხვავებულ მიდგომებს. ეს აიხსნება იმით, რომ კორპორაციული მართვის სისტემა არის საკმაოდ მრავალწახნაგოვანი კატეგორია; მკვლევარებს, მისი შეფასების დროს, შეიძლება ჰქონდეთ სხვადასხვა მიზნები, რომლებიც მოითხოვენ განსხვავებული მეთოდოლოგიების გამოყენებას. ამავე დროს სამეცნიერო და პრაქტიკულ საქმიანობაში გამოიყენება სხვადასხვა ინსტრუმენტები, მაგალითად ისეთები, როგორცაა: შედარებითი და ფინანსური ანალიზის მეთოდები, რისკების შეფასების მეთოდები, რეიტინგული შეფასების მეთოდები და სხვა.

რეიტინგები, რომლებიც შემუშავდება სარეიტინგო სააგენტოების, საინვესტიციო კომპანიების და სხვა პროფესიული ორგანიზაციების მიერ, განიხილება, როგორც კორპორაციული მართვის სისტემის დონის და ჩადებული სახსრების მომგებიანობის შეფასების ეფექტური ინსტრუმენტი.

სარეიტინგო სააგენტოებიდან ყველაზე ცნობილია: საერთაშორისო Standard & Poor's, Moody's, Fitch Ratings და GMI Ratings.

შეფასებები წარმოადგენს ერთგვარ დამოუკიდებელ გარე მაკონტროლებელს, რომელიც ან მხარს უჭერს ან წარმოადგენს აზრს, რომელიც განსხვავდება შიდა აუდიტორის სუბიექტური პროფესიული დასკვნისაგან.

კორპორაციული მართვის სისტემის რეიტინგი წარმოადგენს მის დამოუკიდებელ და ობიექტურ შეფასებას. მისი დაბალი დონის შემთხვევაში ეს არის ის სიგნალი, რომელიც ემსახურება კორპორაციული მართვის პრაქტიკის გაუმჯობესებას. რეიტინგის მინიჭება ხორციელდება კორპორაციული მართვის სისტემის დონის ანალიზის საფუძველზე. სარეიტინგო შეფასება წარმოადგენს კორპორაციული მართვის სისტემის დონის კომპლექსურ შეფასებას, რომელიც ხორციელდება ექსპერტული შეფასებების საფუძველზე სხვადასხვა კომპანიის შედარების გზით; ეს ხდება კომპანიების მართვის ხარისხისა და რისკების დონეების შეფასებით, რომელიც დაკავშირებულია შესაფასებელი კომპანიის კორპორაციული მართვის სისტემის პრაქტიკასთან.

რეიტინგული შეფასებისათვის შეიძლება გამოყენებულ იქნას ინფორმაციის განსხვავებული წყაროები: კორპორაციის გამოქვეყნებული ანგარიშები; საბუღალტრო (ფინანსური) აღრიცხვიანობა საერთაშორისო სტანდარტებით; ინტერვიუ; შეტყობინებები ინტერნეტში, პერიოდულ პრესაში და სხვა მონაცემები კორპორაციის მართვის პრაქტიკის შესახებ.

რეიტინგული შეფასების მეთოდი პოულობს ფართო პრაქტიკულ გამოყენებას კორპორაციული მართვის სისტემის დონის შეფასებაში, მათ შორის აუდიტორის მუშაობაში, მაგრამ არ შეიძლება იყოს ერთადერთი ჭეშმარიტება, რადგან აქვს რიგი შეზღუდვები და ნაკლოვანებები: პირველ ნაკლოვანებას წარმოადგენს ის, რომ მოცემული მეთოდიკა არ ითვალისწინებს გარკვეული წლების განმავლობაში კომპანიის განვითარების დინამიკას; მეორე ნაკლოვანებაა ის, რომ რეიტინგული შეფასება არ ითვალისწინებს ეტალონურ მაჩვენებლებს და ფორმირდება

ექსპერტების სუბიექტური შეხედულებების საფუძველზე, რომელიც დამოკიდებულია მოცემულ სფეროში მათ კვალიფიკაციაზე და მინიჭებულ უპირატესობებზე; მესამე ნაკლოვანება არის ის, რომ სარეიტინგო შეფასება შედარებისათვის იყენებს ძირითადად ინფორმაციის გარე წყაროებს. მეოთხე ნაკლს წარმოადგენს ის, რომ სარეიტინგო შეფასება ხორციელდება მთლიანად კორპორაციაში და ყოველთვის არ ხდება კორპორაციული მართვის სისტემის, ბიზნესის სოციალური პასუხისმგებლობის და საქმიანი ეთიკის ეფექტურობის შეფასება.

წყვილების შედარების მეთოდით ჩვენ გამოვთვალეთ კორპორაციული მართვის სისტემის დონეზე სუბიექტების ჯგუფების გავლენის წილი, რომელიც საშუალებას იძლევა განისაზღვროს პრიორიტეტების ვექტორი და ერთეულის მიმართ ნორმალიზებული ვექტორი.

სუბიექტების ლოკალური პრიორიტეტები (C_i) გამოითვლება, როგორც შეფასებების საშუალო არითმეტიკული (ან საშუალო გეომეტრიული) სიდიდე, სადაც თითოეული მათგანი განისაზღვრება ექსპერტების (აუდიტორების) შეფასების საერთო გადაწყვეტილებების საფუძველზე.

$$C_{i \text{ ep}} = \sum_{i=1}^N \frac{c_i}{N}, \quad (1)$$

სადაც C_i ს – არის სუბიექტის i -ური პრიორიტეტის საშუალო არითმეტიკული;

C_i – არის i -ური ელემენტის (კრიტერიუმის) წონა ან ინტენსივობა;

N – არის შესადარებელი სუბიექტების რიცხვი.

მოცემული მეთოდის აპრობაცია განხორციელდა ოთხ საწარმოში. განგარიშება, რომელიც ჩატარდა მოცემული მეთოდით, საშუალებას იძლევა, ჩატარდეს კორპორაციული მართვის სისტემის დონეზე დომინანტური გავლენის მქონე სუბიექტების კრიტერიუმების აუდიტორული შერჩევა.

ჩატარებულმა გამოთვლებმა გვიჩვენა, რომ კორპორაციული მართვის დონეზე ყველაზე დიდი გავლენა აქვს მენეჯმენტს (36%). მნიშვნელობის

მიხედვით მას მოყვებიან მაჟორიტარი მესაკუთრეები (28%), მინორიტარული მესაკუთრეები და პერსონალი (18%). შემდგომში კორპორაციული მართვის სისტემის დონეზე დომინირებადი გავლენის მქონე მონაწილეთა ჯგუფისათვის ხორციელდება ყველაზე მნიშვნელოვანი ჯგუფების კრიტერიუმების შერჩევა.

კორპორაციული მართვის სისტემის დონის ინტეგრალური მაჩვენებელი გამოითვლება კრიტერიუმების წონითი მნიშვნელობების გათვალისწინებით:

$$K_{\text{ინტ}} = \sum_{i=1}^N d_i k_i / \sum_{i=1}^N d_i,$$

სადაც $K_{\text{ინტ}}$ – არის კორპორაციული მართვის სისტემის დონის ინტეგრალური მაჩვენებელი;

d_i – არის i -ური კრიტერიუმის მნიშვნელობა ერთეულებში,

ინტერვალში 1–დან 3–მდე (დაბალი–1, საშუალო –2, მაღალი–3);

შედარებითი მნიშვნელობის სკალით i კრიტერიუმის k_i -ური შეფასება ქულებში 0–დან 3–მდე (0–დან 1–მდე დაბალი, 1,1–დან 2–მდე საშუალო, 2,1–დან 3–მდე მაღალი).

$K_{\text{ინტ}}$ მაჩვენებელი კორელაციაშია ერთიანი დონეების სკალაში, რომელიც ასახავს კორპორაციული მართვის სისტემის პრაქტიკის დონეს და განსაზღვრავს კორპორაციული მართვის სისტემის პრაქტიკის დონის მისაღებობას, მის შესაბამისობას საქართველოს კანონმდებლობასთან; კორპორაციული ქცევის კოდექსის და კორპორაციული მართვის პრინციპების დანერგვის დონეს.

ფორმირებულ მატრიცაში მაჩვენებლების ეტალონური მნიშვნელობა ჩასმულია დამატებითი ნორმატიული სვეტის სახით. ამის საფუძველზე განვსაზღვროთ მოქმედებების ალგორითმი:

1. საწყისი მონაცემები წარმოდგებიან მატრიცის სახით a_{ij} , სვეტებში იწერება მაჩვენებლების ნომრები ($i = 1, 2, 3, \dots, n$), ხოლო სტრიქონებში კორპორაციაში შემავალი კომპანიის ნომრები ($j = 1, 2, 3, \dots, m$).
2. ყოველი მაჩვენებლისათვის განისაზღვრება ოპტიმალური მნიშვნელობა და იწერება პირობითი ეტალონური ორგანიზაციის სტრიქონში ($m + 1$).
3. მატრიცის საწყისი მაჩვენებლები a_{ij} სტანდარტიზირდება ეტალონური ორგანიზაციის შესაბამისი მაჩვენებლის მიმართ ფორმულით:

$$X_{ij} = \frac{a_{ij}}{\max_{ij}}, \quad (5)$$

სადაც X_{ij} არის j კომპანიის მდგომარეობის სტანდარტიზირებული მაჩვენებელი;

4. ყოველი j კომპანიის რეიტინგული შეფასების მნიშვნელობა R_j განისაზღვრება ფორმულით:

$$R_j = \sqrt{(1 - X_{1j})^2 + (1 - X_{2j})^2 + \dots + (1 - X_{nj})^2}. \quad (6)$$

სადაც X_{1j}, X_{2j}, X_{nj} - არის j კომპანიის სტანდარტიზირებული მაჩვენებლები.

5. უმაღლეს რეიტინგს ღებულობს კომპანია j კომპანიის მინიმალური მაჩვენებლით.

მოცემული მეთოდის გამოყენების შემთხვევაში აუდიტორს შეუძლია ამოირჩიოს საკვანძო კრიტერიუმები და მათი რაოდენობა, აგრეთვე შეუზღუდავად შეადაროს კომპანიები.

შიდა აუდიტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები

შიდა აუდიტის სისტემის და კონტროლის ელემენტების სრულყოფა წარმოადგენს კორპორაციული მართვის ეფექტური მექანიზმის ფორმირების ერთერთ პირობას. შიდა აუდიტის სისტემის მაორგანიზებელ ელემენტს წარმოადგენს კონტროლის მექანიზმი, რომელიც უზრუნველყოფს უშუალოდ კონტროლის ჩატარებას. იგი, თვის მხრივ,

შედგება კომპონენტებისაგან, რომლებიც იძლევა კონტროლის ფუნქციის რეალიზების საშუალებას.

საინტერესოა COSO მეთოდის მიხედვითაც, შიდა კონტროლის სისტემა ინტერპრეტირდება, როგორც კუბი. აღნიშნული კუბის პირველი გვერდს წარმოადგენს – კონტროლის მექანიზმის კომპონენტები: 1) საკონტროლო გარემო; 2) რისკების შეფასება; 3) საინფორმაციო გარემო; 4) საკონტროლო პროცედურები; 5) კონტროლის მონიტორინგი. მეორე გვერდია – კონტროლის დონეები: კორპორაციულ და პროცესების დონეზე. ასეთ დროს კორპორაციულ დონეზე კონტროლი შეიცავს ზემოთ ჩამოთვლილ ხუთ კომპონენტს. მეთოდის თანახმად, ბიზნეს პროცესების დონეზე კონტროლისათვის საკმარისია მხოლოდ ორი კომპონენტი: პროცედურების და საინფორმაციო გარემოს კონტროლი. მესამე გვერდია – შიდა აუდიტის მიზნები: 1) ოპერაციის ეფექტურობა და მნიშვნელობა; 2) ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობა; 3) მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობა.

შიდა აუდიტის და კონტროლის სისტემის მექანიზმი, გარდა ზემოთ შემოთავაზებული COSO-ს მეთოდის ხუთი ელემენტისა, დამატებით უნდა შეიცავდეს რეგლამენტაციას და, ამგვარად, ჯამში გამოდის ექვსი ელემენტი.

კორპორაციული კონტროლის რეგლამენტაცია წარმოადგენს საკანონმდებლო ნორმატიული და შინაგანი დოკუმენტების ინფორმაციულ სისტემას, რომელიც მათი შემუშავების, მიღების, აღსრულების, კონტროლისა და დაცვისათვის წარმოადგენს გზით არეგულირებს კორპორაციული მართვის სისტემის საქმიანობას. კორპორაციული მართვის ინსტიტუციურ საფუძველს შეადგენს გარკვეული წესები, ნორმები და სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებულია სახელმწიფო მარეგულირებელი ორგანოების, სასამართლო ორგანოების და თავად კომპანიების მიერ. შეიძლება გამოვყოთ კორპორაციული მართვის სისტემის რეგლამენტაციის შემდეგი დონეები: პირველი დონე – სახელმწიფო ნორმატიულ-საკანონ-

მდებლო ნორმები (კოდექსები, კომპანიების შესახებ კანონები, საინვესტიციო კანონმდებლობა, სასამართლო პრაქტიკა); მეორე დონე – დარგობრივი გაერთიანებების და ასოციაციების სტანდარტები; მესამე დონე – შინაგანი ნორმები და სტანდარტები, რომელიც არეგულირებენ კონკრეტული კომპანიის საქმიანობას. მოცემული დონე იყოფა ოთხ ნორმატიულ-სამართლებრივ ბლოკად. პირველი წარმოდგენილია კორპორაციის ორი დოკუმენტით: კომპანიის წესდებით და კორპორაციული მართვის კოდექსით – ძირითადი დოკუმენტით, რომელიც ფორმირებას უკეთებს კორპორაციაში წესებსა და ქცევებს. ნორმატიული დოკუმენტების მეორე ბლოკი რეგლამენტაციას და დეტალიზაციას უკეთებს ინტერესთა ბალანსის და სუბიექტებს შორის კონფლიქტების მოგვარების დაცვას (დებულებები მნიშვნელოვან კორპორაციულ ქმედებებზე, კონფლიქტების დარეგულირებაზე და სხვა), აგრეთვე მესაკუთრეების კანონიერი უფლებების დაცვა (დებულება დივიდენდური პოლიტიკის შესახებ და სხვა). ნორმატიული დოკუმენტების მესამე ბლოკი არეგულირებს უფლებებს, პასუხისმგებლობებს და უფლებამოსილებებს, აგრეთვე კორპორაციის მესაკუთრეების ჯგუფის საკანონმდებლო შეზღუდვებს (დებულება აქციონერების საერთო კრების, დირექტორთა საბჭოს, გენერალური დირექტორის ან აღმასრულებელი დირექციის შესახებ და სხვა). მეოთხე ბლოკი აკონკრეტებს უფლებებს, პასუხისმგებლობებს და უფლებამოსილებებს, აგრეთვე კორპორაციის ორგანიზაციული და სტრუქტურული ქვეგანყოფილებების დონეზე ადგენს საკანონმდებლო და კორპორაციულ შეზღუდვებს (დებულება ფილიალების შესახებ, დებულება სარევიზიო კომისის და აუდიტის კომიტეტის შესახებ, დეპარტამენტების, განყოფილებების და აუდიტორული საქმიანობის საბჭოს შესახებ და სხვა). შემდეგი ბლოკი შეიძლება იყოს აგრეგირებული, რომელიც შედგება მესამე და მეოთხე დონისაგან ან რეგლამენტირებულია ცალკე შიდა სტანდარტებში (დებულებებში). მასში ასახულია ეფექტურობის კრიტერიუმები, შეფასებითი მაჩვენებლები და დასაშვები გადახრების ზომები.

კორპორაციული მართვის სუბიექტების უფლებების დაცვის შიდა აუდიტი. კორპორაციული მართვის მექანიზმი – არის ურთიერთდაკავშირებული და ურთიერთგანპირობებული ორგანიზაციულ–ეკონომიკური, ნორმატიულ–სამართლებრივი და სოციალური ელემენტები, რომლებიც მჭიდროდ ურთიერთქმედებენ ერთმანეთთან იმ მიზნით, რათა ინტერესთა ბალანსის და კორპორაციული მართვის სისტემის სუბიექტების უფლებების დაცვის პირობებში გავლენა იქონიონ საბოლოო შედეგზე. კორპორაციული მართვის მექანიზმის შემუშავების დროს მნიშვნელოვანია იმის გაგება, რომ მის მიზანს წარმოადგენს ფუნქციონირების შედეგიანობა, რომელიც გამოიხატება ეფექტურობის ინდიკატორების საშუალებით.

კორპორაციული მართვის პრაქტიკის შიდა და გარე მექანიზმების ძირითადი კომპონენტების დონის აუდიტი ხორციელდება შეფასების, ვერიფიკაციის და მონიტორინგის ანალიზის საფუძველზე, რომლებიც ეფექტური ურთიერთქმედებით ავსებენ ერთმანეთს.

ამგვარად, კორპორაციული მართვის სისტემის გარე მექანიზმების ეფექტურობის გაუმჯობესება, რომლებიც არიან სახელმწიფოს საკანონმდებლო სტრუქტურების და/ან ინტეგრირებული ეკონომიკური ზონის კომპეტენციაში, ხელს უწყობენ ქვეყნის საფონდო ბაზრის კაპიტალიზაციას და სისტემური ღირებულების შექმნას. შიდა მექანიზმების ეფექტურობის გაუმჯობესება იძლევა საშუალებას, გაიზარდოს კონკრეტული კორპორაციის ღირებულება.

კორპორაციული მართვის გარე მექანიზმი მოიცავს: ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის სფეროში და მისი განხორციელების პრაქტიკაში კანონმდებლობის განვითარებულობის, საფონდო ბაზრის და ქვეყნის შიგნით ფორმირებული ფინანსური არაქმედუნარიანობის (გაკოტრების) და მისი პრაქტიკის გამოყენების მექანიზმებს.

ქვეყანაში, კორპორაციული მართვის სფეროს და მისი აღსრულების პრაქტიკის ინსტიტუციური მექანიზმი (კანონმდებლობის განვითარებულობა). საქართველოში კორპორაციული მართვის

საკანონმდებლო რეგულირების სისტემა წარმოდგენილია სამოქალაქო კოდექსით, კანონებით „ფასიანი ქაღალდების ბაზარზე ინვესტორების კანონიერი ინტერესების უფლებების დაცვის შესახებ“, „ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ“, „სააქციო საზოგადოებების შესახებ“, ეროვნული ბანკის ნორმატიული აქტებით, იუსტიციის სამინისტროსა და სხვა კანონებით, სახელმწიფო დებულებებით და დადგენილებებით.

საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობა არ შეიძლება ჩაითვალოს სრულყოფილად, რადგან იგი სრულად არ მოიცავს კორპორაციული გარემოს ყველა გარე და შიდა ელემენტს და, მიუხედავად მნიშვნელოვანი გაუმჯობესებებისა, იმყოფება ჩამოყალიბების სტადიაზე. ამგვარად, აქციონერები, რომლებიც ფლობენ სხვადასხვა მოცულობის აქციების პაკეტს, არ არიან თანაბარნი, რადგან მათი უფლებები დამოკიდებულია აქციები წილის ოდენობაზე.

სამართლიანობის და თანაბარი უფლებების დაცვა. კორპორაციული მართვის მოწინავე პრაქტიკა მდგომარეობს იმაში, რომ ეკონომიკურმა სუბიექტმა უნდა უზრუნველყოს ყველა აქციონერების ხმის თანაბარი უფლებები. აუდიტორი ამოწმებს სამართლიანობის დაცვის უფლებების შესრულებას: აქციების შეძენამდე ყველა ინვესტორს უნდა ჰქონდეს შესაძლებლობა მიიღოს ინფორმაცია რომელიც დაკავშირებულია ხმის უფლების აქციების ყველა კატეგორიასთან; ყველა აქციონერი უზრუნველყოფილი უნდა იყოს თანაბარი ხმის უფლებით და აქციების თითოეულ კატეგორის ფარგლებში ერთნაირი ურთიერთობით; ხდება სუბიექტების მიერ, კორპორაციის საზიანოდ და საკუთრი გამდიდრების მიზნით, კორპორაციული ინფორმაციის ბოროტად გამოყენების ფაქტების გამოვლენა. აქციონერებმა ბოროტად არ უნდა გამოიყენონ საკუთარი უფლებები, ანუ არ უნდა დაუშვან, ნებისმიერი ფორმით, ეკონომიური სუბიექტისათვის ზიანის მიყენება.

საინფორმაციო გამჭვირვალობის შიდა აუდიტი. საკუთრების საკითხებისა და აქციონერების ხმის მიცემის (ინვესტორები) შესახებ

საინფორმაციო გადაწყვეტილებების მისაღებად აუცილებელია უზრუნველყოფილ იქნას რეგულარული, საიმედო და საკმაოდ დეტალურ შედარებად ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობა. შესაბამისად, აუდიტორის ერთერთ ამოცანას წარმოადგენს ინფორმაციის და მისი თანაბარი წვდომის, დროულობის დონის და ყველა აქციონერისა და სხვა დაინტერესებული პირებისათვის სანდო ინფორმაციის გახსნის სისრულის შეფასება.

დასკვნა

დასახული მიზნების მიღწევის პროცესში, შემეცნების საერთო მეცნიერული, სისტემური და პროცესული ანალიზის, რეიტინგული და საექსპერტო შეფასების მეთოდების, საერთაშორისო ფინანსური და შიდა აუდიტის საერთაშორისო ინსტიტუტის სტანდარტების, აუდიტორთა პროფესიული ეთიკის კოდექსის გამოყენებით, მიღებულია შემდეგი დასკვნები:

1. მეცნიერ-ეკონომისტების მიერ კატეგორიების „შიდა კონტროლი“ და „შიდა აუდიტი“ შეფასებათა სისტემატიზაციის საფუძველზე, გამოვლენილია მათი ურთიერთკავშირი და შინაარსი;
2. დაზუსტებულია ცნების „შიდა აუდიტი“ განმარტება სისტემურ-პროცესული და ფუნქციური მიდგომების საფუძველზე, რისი გათვალისწინებაც აუცილებელია აუდიტორული შემოწმების გეგმისა და პროგრამის ფორმირების პროცესში;
3. განსაზღვრულია შიდა აუდიტის ადგილი კორპორაციული მართვის სისტემაში. კონტროლი განაზღვრულია, როგორც ეკონომიკური სუბიექტის მართვის განუყოფელი ფუნქცია. შიდა კორპორაციული კონტროლი პირდაპირ არის დამოკიდებული კორპორაციული მართვის სისტემის სუბიექტების ძირითად ჯგუფებზე; ამ სისტემაში შიდა აუდიტის ინტეგრირება აძლევს ეკონომიკურ სუბიექტს დასახული მიზნების მიღწევის საშუალებას. შიდა აუდიტი იძლევა იმის

საშუალებასაც, რომ მფლობელები მომარაგდნენ სრული და ჭეშმარიტი ინფორმაციით. გრადა ამისა, გახსნილია შიდა აუდიტის მნიშვნელობა საინვესტიციო რესურსების მოზიდვისათვის და კორპორაციის სტაბილურობისათვის;

4. დაზუსტებულია და და მოცემულია ცნების „კორპორაციული მართვის შიდა აუდიტი“ ავტორისეული განმარტება იქიდან გამომდინარე, რომ კორპორაციული მართვის სისტემის აუდიტი წარმოადგენს შიდა აუდიტის ერთერთ ძირითად მიმართულებას. განმარტებაში ხაზგასმულია, რომ კორპორაციული სისტემის აუდიტი ხორციელდება არა მხოლოდ ნორმატიული აქტებისა და ეკონომიკური სუბიექტის შიდა რეგლამენტების მოთხოვნების შესაბამისად, არამედ ბიზნესის სოციალური პასუხისმგებლობისა და კორპორაციული მართვის არსებული პრაქტიკის გათვალისწინებით.
5. ცნებების „კორპორაცია“, „კორპორაციის მართვა“ და „კორპორაციული მართვა“ თეორიული საფუძვლების კვლევამ შექმნა მათი დაზუსტების შესაძლებლობა. მოცემულია ცნების „კორპორაციული მართვა“ განმარტება, რომლის განსხვავება მდგომარეობს: ჯერ ერთი, კორპორაციული მართვის სისტემაში სოციალურ ურთიერთქმედებათა ჩართვაში; მეორე, კორპორაციული მიზნების ხასიათისა და დროში გრძლიობის დაზუსტებაში.
6. გამოყოფილია კორპორაციული მართვის აგენტთა ურთიერთობის, მენეჯერული, სოციალური პასუხისმგებლობის და სტრატეგიული მართვის ოთხი დომინანტური კონცეფციის გენეზისის ძირითადი ეტაპები.
7. გახსნილია კორპორაციული მართვის სისტემის სუბიექტთა ჯგუფების თავისებურებები, განსაზღვრულია მათი ეკონომიკური ინტერესები და კონტროლირებადი პარამეტრები, რაც იძლევა კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის ადგილისა და როლის განსაზღვრის საშუალებას.

8. გახსნილია ურთიერთკავშირი კომპანიის განვითარებასა და მართვის ფუნქციის, კერძოდ კონტროლის, სრულყოფას შორის. ორგანიზაციის ზრდასთან და მართვის პროცესების გართულებასთან ერთად კომპანიის უმაღლეს მმართველობას ფიზიკურად უჭირს ყველა პროცესის გაკონტროლება. ამას თან სდევს კონტროლის კრიზისი, რაც, თავის მხრივ, იწვევს მმართველთა მხრიდან ინიცირებას შიდა აუდიტის დამოუკიდებელი ორგანოს შექმნისა და მისი შიდა აუდიტის სისტემიდან გამოყოფისათვის.
9. დამტკიცებულია, რომ შიდა აუდიტის არსის, მიზნებისა და ამოცანების აღსაქმელად აუცილებელია მისი არა როგორც ერთჯერადად მომხდარი ფაქტის, არამედ როგორც კორპორაციული მართვის სისტემის განვითარებისა და კონტროლის ფუნქციის თანდათანობით გართულების შედეგის აღქმა.
10. იდენტიფიცირებულია და აღწერილი შიდა აუდიტისა და კონტროლის განვითარების ხუთი ორგანიზაციული ფორმა ქართული კორპორაციული სტრუქტურების ევოლუციის პირობებში.
11. შემოთავაზებულია კორპორაციული მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის კონცეპტუალური სქემა შიდა აუდიტის საერთაშორისო პროფესიული სტანდარტების შესაბამისად, რომლებიც განსაზღვრავენ შიდა აუდიტის სამ საგნობრივ სფეროს - კონტროლს, რისკების მართვასა და კორპორაციული მართვის სიტემას.
12. გახსნილია შიდა აუდიტის შემოთავაზებული კონცეფციის ფორმირებისა და რეალიზაციის პრინციპები; სხვა ავტორებისგან განსხვავებით, სპეციფიკურ პრინციპებს დამემატა საერთო პრინციპების ჯგუფი.
13. გახსნილია მოთხოვნები, მათ შორის ეთიკურიც, აუდიტის ჩატარების წესის მიმართ, რომლითაც უნდა ხელმძღვანელობდეს აუდიტორი პროფესიული საქმიანობის დროს.

14. გაანალიზებულია შიდა აუდიტის მექანიზმის კომპონენტები და შეთავაზებულია ხუთი არსებული ელემენტის (COSO მეთოდის) გარდა მათში რეგლამენტაციის ჩართვაც. ამრიგად, მექანიზმი შედგენილია 6 კომპონენტისგან: გარემოს კონტროლი, რისკების შეფასება, ინფორმაცია, კონტროლის პროცედურები, რეგლამენტაცია და მონიტორინგი. შიდა აუდიტის სისტემაში გახსნილია თითოეული კომპონენტის შინაარსი, ადგილი და როლი, რომელიც იძლევა ეფექტური კომუნიკაციების აგების საშუალებას და შიდა აუდიტისა და კონტროლის სისტემის სრულყოფას უწყობს ხელს.
15. შემუშავებულია კორპორაციული მართვის სისტემის სუბიექტთა ჯგუფების მაჩვენებელთა ძირითადი კრიტერიუმებისა და მაჩვენებლების სისტემა, რომელიც აუცილებელია შემოწმების ობიექტის შიდა აუდიტის ჩასატარებლად.
16. სრულყოფილია სააუდიტორო შემოწმების მეთოდის, რომელიც იძლევა კორპორაციული კონტროლის განმახორციელებელ სუბიექტთა ჯგუფის კომპანიის საქმიანობაზე ზეგავლენის წილის დადგენისა და სისტემის ფუნქციონირების დონის შეფასების საშუალებას.
17. გახსნილია აუდიტის პროცედურების მიმართულებები და შინაარსი კორპორაციული მართვის სისტემის ძირითადი მიმართულებების მიხედვით: სუბიექტების უფლებათა დაცვის, კორპორაციული მართვის ყველა ფიგურანტისადმი წაყენებული მოთხოვნებისა და ინფორმაციული გამჭვირვალობის შიდა აუდიტი.

სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი შედეგები გამოქვეყნებულია შემდეგ პუბლიკაციებში:

სამეცნიერო სტატიები:

1. თ. ძაგნიძე, „აღმასრულებელი რეგოლის შიდა აუდიტი კორპორაციაში“. სამეცნიერო ჟურნალი „სოციალური ეკონომიკა“ XXI საუკუნის აქტუალური პრობლემები, №2-3. 08.2018. გვ. 132-136.

2. თ. ძაგნიძე, „დირექტორთა საბჭოს საქმიანობის შიდა აუდიტი კორპორაციაში“, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი. შრომების კრებული, თბილისი. №1(511), 2019 <http://www.gtu.ge/publishhouse>. გვ. 35-41.
3. თ. ძაგნიძე, „კონტროლის ორგანიზაციული ფორმების განვითარება“. საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი. შრომების კრებული, თბილისი. №1(511), 2019 <http://www.gtu.ge/publishhouse>. გვ. 41-49.

კონფერენციები:

1. T.Dzagnidze, „Formation of organizational forms of internal control and audit“, 31st International Conference on Management, Business, Social and Humanities Research (MBSHR), Hong Kong, 2019. ნაშრომი გამოქვეყნდება სამეცნიერო ჟურნალში International Journal of Business and Economic Affairs (IJBEA), რომელიც ჩართული იქნება SCOPUS–ის მონაცემთა ბაზაში.
2. თ. ძაგნიძე, „კორპორაციული შიდა აუდიტის კონცეფციების გენეზისი“, საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია „გლობალიზაცია და ბიზნესის თანამედროვე გამოწვევები“ 25-26 მაისი, 2019. თბილისი. <http://www.gtu.ge/publishhouse>.