

შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდის გობიერტი საკითხი

რუსუდან სრენელი

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის
თსუ-ის დოქტორანტი

სტატიაში განხილულია თანამედროვე ორგანიზაციებში შიდა აუდიტის სისტემის არსი და თავისებურებანი. წარმოდგენილია ქართველი და უცხოელი ავტორების თვალსაზრისი შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასების ძირითადი მეთოდების შესახებ. გვთავაზობენ შიდა აუდიტის პროცესის შეფასების სისტემაში შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ახალი ინდიკატორების (იხე. როგორც შიდა აუდიტის პროცესის სრულყოფის ერთ-ერთი მეთოდი) დანერგვას.

საკვანძო სიტყვები: შიდა აუდიტი; ეფექტიანობა; პროცესი; შეფასება.

შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობა წარმოადგენს ეკონომიკური სუბიექტის საქმიანობის სტაბილურობისა და საიმედოობის ძირითად ნიშანს. ზემოხსენებული სისტემის ეფექტიანობის შეფასების საკითხებისადმი მომატებული ინტერესი პირდაპირ კავშირშია ორგანიზაციის საქმიანობაში სარისკო გარემოებების გამოვლენასთან, რაც, თავის მხრივ, მოითხოვს რისკებისაგან დაცვის მოქმედი მექანიზმის შექმნას ორგანიზაციის ქმედუნარიანობის გაგრძელებისა და მისი მუშაობის სტაბილურობის მიზნით.

შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (The IIA) განსაზღვრების მიხედვით, შიდა აუდიტი - არის დამოუკიდებელი და ობიექტური მარწმუნებელი საკონსულტაციო საქმიანობა, რომლის მიზანია ორგანიზაციის საქმიანობის გაუმჯობესება და სხვა დამატებითი სარგებლის შექმნა. შიდა აუდიტი, მმართველობის სისტემის, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების სისტემატიზებული და მიზანმიმართული შეფასებებითა - და მათი ეფექტიანობის გაუმჯობესების წინადადებების შემუშავებით, ორგანიზაციას ეხმარება მიზნების და ამოცანების სრულყოფილად შესრულებაში (იხ. ცხრილი 1).

ორგანიზაციის შიგნით არსებული სპეციალურ თანამშრომელთა საქმიანობა, რომელიც ორიენტირებულია, პირველ რიგში, კომპანიის საქმიანობის სხვადასხვა ასპექტის კონტროლზე, ხოლო შემდგომში მმართველი ორგანოებისათვის (აქციონერთა საერთო კრება, დირექტორთა საბჭო, აღმასრულებელი ორგანო) კონტროლის შედეგების საფუძველზე სრული და საიმედო ინფორმაციის მიწოდებაზე, არის სწორედ შიდა აუდიტის საქმიანობის არსი (სრესელი, 2017).

დოკუმენტები, რომლებიც მკაცრად განსაზღვრავს საწარმოში აუდიტის ჩატარებას არ არსებობს. თუმცადა, არსებობს სავალდებულო საბუთების ჩამონათვალი, რაზეც უნდა მოხდეს ორიენტირება. შიდა აუდიტორების საქმიანობა, მუშაობის წესი, მიზნები და ამოცანები აღწერილია, როგორც შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო სტანდარტებში, ასევე, საქართველოს მთავრობის დადგენილება №593 „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“.

აღნიშნული პროცედურების თავისებურება იმაში მდგომარეობს, რომ უშუალოდ მისი ორგანიზების წესი, შემოწმების პროცესი და მეთოდოლოგია განსაზღვრული უნდა იყოს თავად ორგანიზაციის მენეჯმენტის მიერ (სრესელი, 2017), სწორედ შიდა რეგლამენტირება გვაძლევს საშუალებას განვსაზღვროთ შემოწმების კონკრეტული მიზნები ამა თუ იმ კომპანიისათვის. შიდა აუდიტის ჩატარების პერსონალური შიდა სტანდარტები შეიძლება იყოს დეტალური და ძალზედ განსხვავებოდეს ზოგადად მიღებული სტანდარტებისაგან, მაგრამ ამ უკანასკნელს არ უნდა ეწინააღმდეგებოდეს.

აუდიტორული პრაქტიკიდან გამომდინარე ნათელია, რომ მთელ რიგ შემთხვევაში აღნიშნულ საკითხს არასაკმარისი ყურადღება ეთმობა ხელმძღვანელობისა და მესაკუთრეთა მხრიდან]. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდოლოგია დღემდე არასათანადოააა გაშუქებული სამეცნიერო ლიტერატურაში და როგორც ანალიზმა გვიჩვენა, შიდა აუდიტის საერთაშორისო პროფესიულ სტანდარტებში ჯერაც არ არის საკმარისად შემუშავებული მისი სისტემის ეფექტიანობის განსაზღვრის მეთოდიკა.

განვიხილოთ, შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასების რომელ მეთოდებს უწევენ რეკომენდაციას სხვადასხვა ავტორები. მაგალითისათვის, რ. ვ. მაკევეი გვთავაზობს შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასებას „შიდა აუდიტის „მართვის“ სისტემის არარსებობით გამოწვეული ტიპური დანაკარგების“ მაჩვენებლების გამოყენებით. წარმოდგენილი ცხრილი 2 საშუალებას გვაძლევს შიდა კონტროლის არაეფექტიანი სისტემით გამოწვეული ტიპური დანაკარგები ღირებულების სახით განვსაზღვროთ.

შიდა აუდიტის მიზნები და ამოცანები

ცხრილი 1

შიდა აუდიტის მიზნები	შიდა აუდიტის ამოცანები
<p>რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობისა და საიმედოობის შეფასება (მათ შორის, საბიუჯეტო რისკების მართვისა და შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემები), რეკომენდაციების მომზადება მისი სრულყოფისათვის;</p> <p>საბიუჯეტო ანგარიშგების მომზადების პროცესში შიდა ფინანსური კონტროლის საიმედოობის შეფასება, ასევე საბიუჯეტო აღრიცხვის დადგენილ წესებთან, მეთოდოლოგიასა და სტანდარტებთან შესაბამისობა; რეკომენდაციების მომზადება აღრიცხვის წარმოებისა და ანგარიშგების ფორმირების პროცედურების სრულყოფისათვის;</p> <p>საბიუჯეტო სახსრებისა და სახელმწიფო (მუნიციპალური) ქონების, სხვა საჯარო-სამართლებრივი წარმონაქმნების აქტივების გამოყენების ეკონომიურობისა და შედეგიანობის გაზრდის შესახებ წინადადებების მომზადება.</p>	<p>შიდა აუდიტის განხორციელების სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შემუშავება</p> <p>შიდა აუდიტორული შემოწმებების დაგეგმვისა და ჩატარების ორგანიზება</p> <p>შიდა აუდიტორული შემოწმებების შედეგების ანალიზი ტიპური ნაკლოვანებებისა და დარღვევების გამოვლენისა და განზოგადების მიზნით</p> <p>რისკების მართვისა და შიდა კონტროლის სისტემის სრულყოფის, გამოვლენილი ნაკლოვანებებისა და დარღვევების აღმოფხვრის რეკომენდაციების შემუშავება</p> <p>კონსულტაციების გაწევა ქვედანაყოფების ხელმძღვანელების, შიდა კონტროლის პროცედურების სრულყოფის საკითხების სპეციალისტებისა და თანამშრომლებისათვის, საბუღალტრო (საბიუჯეტო) აღრიცხვის, საბიუჯეტო სახსრების, სახელმწიფო (მუნიციპალური) ქონებისა და სხვა საჯარო-სამართლებრივი წარმონაქმნების აქტივების გამოყენების ეფექტიანობის ამაღლების საკითხებში.</p>

შიდა აუდიტის სისტემის არარსებობით გამოწვეული ტიპური დანაკარგები

ცხრილი 2

მართვის ქვესისტემა	ტიპური დანაკარგები
ბიზნესის დაცვა	მთელი ბიზნესი
სახელმწიფო სამუშაო	მთელი ბიზნესი
ფინანსები	ფინანსური ნაკადის 0,2-1%
გაყიდვები	გაყიდვებიდან შემოსავლების 1-5%
შესყიდვები	შესყიდვების ღირებულების 5-10%
წარმოება	საწარმოო ხარჯების 3-5%
კაპიტალური ინვესტიციები და რემონტი	ინვესტიციებისა და რემონტის საერთო მოცულობის 8-20%
პერსონალი	შრომის ანაზღაურების ფონდის ხარჯების 25%-მდე

ამასთან, რ.ვ. მაკევეი გვთავაზობს შიდა აუდიტის შეფასებას სამი პირობითი ერთეულის შკალის მიხედვით: -შიდა აუდიტის სისტემის არარსებობა; შიდა აუდიტის სისტემა სრულყოფის ეტაპის დასაწყისში; შიდა აუდიტის დამაკმაყოფილებელი სისტემა. აქედან გამომდინარე, ზემოთ მოყვანილი მეთოდი საშუალებას გვძლევს შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის შეფასდეს შემდეგი ინდიკატორების გამოკვლევის საფუძველზე: მართვის ქვესისტემების არაეფექტიანობის ნიშნების და დანაკარგის მაჩვენებლების (რომლებიც გამოითვლება გაანგარიშების ბაზის ღირებულებით გამოსახულებაზე გარკვეული დამოკიდებულებით) მიხედვით [10].

მეცნიერები მ. პ. მაკვარტი, ტ. პ. ფლინი, გვთავაზობენ შიდა აუდიტის სისტემის სტრუქტურული და საოპერაციო ეფექტიანობის შეფასებას. სტრუქტურული ეფექტიანობა განისაზღვრება იმით, თუ რამდენად წარმატებულადაა ორგანიზებული აუდიტი. სერიოზული შეცდომების დროულად გამოვლენის ან თავიდან აცილების აღმოსაფხვრელად. საოპერაციო ეფექტიანობა კი დაკავშირებულია იმასთან, თუ როგორ

მიმდინარეობდა პრაქტიკაში კონტროლის სისტემის დანერგვა, რამდენად თანმიმდევრულად ხდებოდა მისი განხორციელება და რომელი სპეციალისტები იღებდნენ მასში მონაწილეობას.

ს. ვ. სკატერშიკოვი [11] შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის განსასაზღვრად ფორმულის გამოყენებას გვთავაზობს. ფორმულა შედგება სამი კომპონენტის შემადგენლებისგან, რომლებიც მოყვანილია მე-3-ე ცხრილში.

შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტიანობის განსაზღვრელი ფორმულის სამი კომპონენტის და მისი შემადგენელი ნაწილები

ცხრილი 3

კომპონენტები	კომპონენტების შემადგენელი ნაწილები
P - მარეგულირებელი დოკუმენტაციის ხარისხი	<p>შიდა კონტროლის სისტემის რეგლამენტებში (დოკუმენტებში) შემდეგი ელემენტების არსებობა:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) კომპეტენციათა გამიჯვნა სტრუქტურებსა და მენეჯმენტის წარმომადგენლებს შორის; 2) შიდა კონტროლის მექანიზმების მიერ მოწოდებულ სიგნალებზე რეაგირების სისტემების განსაზღვრა; 3) შიდა კონტროლის სისტემის ელემენტების ფორმირებასა და სრულყოფაზე პასუხისმგებელი თანამდებობის პირის განსაზღვრა
M - მარეგულირებელი დოკუმენტაციის გამოყენების წესები და მოტივაცია	<p>მაკონტროლებელი ორგანოების თანამშრომელთა, კომპანიის მენეჯმენტისა და უმაღლესი ხელმძღვანელობის მოტივაცია შიდა კონტროლის სისტემის კუთხით</p>
II - ადამიანთა პროფესიული თვისებები	<p>სპეციალისტთა შემდეგი თვისებების შეფასება:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) პროფესიული გამოცდილება; 2) სპეციალისტთა გუნდის ბალანსირება <p>ფსიქოლოგიური და პროფესიული უნარ-ჩვევების მიხედვით;</p> <ol style="list-style-type: none"> 3) სამსახურების ხელმძღვანელთა ფსიქოლოგიური მდგრადობა და პრინციპულობა ზემდგომი ხელმძღვანელობის მიმართ; 4) კომპანიის ბიზნესის აღქმა; 5) სპეციალისტთა კარიერული ალტერნატივები

ა. ტიხომიროვის აზრით [12], შიდა კონტროლის ეფექტიანობის შეფასების დროს, პირველ რიგში უნდა განისაზღვროს არა კონტროლის გამოსაყენებელი მეთოდები, არა კონტროლით დაკავებული პერსონალის შემადგენლობა და სტრუქტურა, არა მათ მიერ განხორციელებული შემოწმებების ან გამოვლენილი შეცდომების რაოდენობა, არამედ ორგანიზაციის მფლობელთა, ხელმძღვანელთა ის ქმედებები, რაც ფოკუსირებულია ბიზნეს-პროცესში შიდა კონტროლის ჩართვაზე, რისკების მომენტალურ შეფასებასა და კონტროლის ზომების ქმედითობაზე, ამ უკანასკნელის ზემოქმედების ნიველირებისათვის.

ავტორთა უმრავლესობა გამოყოფს მაჩვენებლების ორ კატეგორიას, რომელთა მეშვეობითაც ხდება შიდა კონტროლის სამსახურის ეფექტიანობის რაოდენობრივი და ხარისხობრივი შეფასება.

ჩვენი აზრით, შიდა აუდიტის პროცესის სრულყოფის ერთ-ერთ მეთოდს წარმოადგენს შიდა აუდიტის პროცესის შეფასების სისტემაში, შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ახალი მაჩვენებლების დანერგვა.

მაჩვენებელი „შედეგიანობა“ აფასებს დასახული მიზნის მიღწევის ხარისხს, მისი მიღწევის ღირებულებისა და საშუალების მიუხედავად. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, შედეგიანი მუშაობა - ეს არის უნარი დავისახოთ მიზნები და ამოცანები, რომლებიც წარმოადგენენ ამოსავალ წერტილს, და ნებისმიერი ხელმისაწვდომი საშუალებით მივაღწიოთ დაგეგმილ შედეგს.

მაჩვენებელი „ეფექტიანობა“ სამუშაო პროცესს მიზნის მიღწევის საშუალების კუთხით აფასებს. სხვაგვარი ფორმულირებით რომ ჩამოვყალიბოთ, ეს მაჩვენებელი ფოკუსირებულია სწორედ რესურსების ხარჯვაზე. ეფექტიანობის შესაფასებლად ერთმანეთს მიღწეულ შედეგს და მათი მიღწევისათვის გაწეულ ხარჯებს ადარებენ. ზემოთხსენებული პროცესი საუკეთესო შედეგს იძლევა მცირე დანახარჯების დროს (დრო, ძალისხმევა, საშუალებები).

შიდა აუდიტის სისტემის შედეგიანობა და ეფექტიანობა ფასდება შემდეგი პროცესების და მიზნების მიხედვით:

- ძირითადი პროცესები:
 - დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმებების ჩატარება
 - საკონსულტაციო მომსახურების გაწევა;
- ძირითადი მიზნები:
 - საქმიანობის მითითებულ სფეროებში ბიზნესპროცესების შეფასება და ეფექტიანობის ამაღლება,
 - ორგანიზაციის ღირებულებების შენარჩუნება და ამაღლება

ამგვარად, შედეგიანობის შეფასებით, შესაძლოა მივიღოთ პასუხი კითხვაზე: „მიღწეულია თუ არა დასახული მიზანი?“, ხოლო ეფექტიანობის შეფასებით, კითხვა შეიცვლება - „მიღწეულია თუ არა დასახული მიზანი საუკეთესო საშუალებით?“

შიდა აუდიტის სრულყოფის პროცესისათვის, შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ინდიკატორების დანერგვის გარდა, მიზანშეწონილია ორგანიზაციაში ინოვაციური პროგრამული უზრუნველყოფის დანერგვა, რომელიც შიდა აუდიტის ქვეპროცესების ინტეგრირების საშუალებას მოგვცემდა.

ჩამოთვლილი ღონისძიებები საშუალებას გვაძლევს ავამაღლოთ შიდა აუდიტის შედეგიანობა და უკეთესად შევავასოთ მისი შედეგიანობისა და ეფექტიანობის მაჩვენებლები.

ლიტერატურა:

1. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ საქართველოს მთავრობის დადგენილება №593 2016 წლის 26 დეკემბერი თბილისი
2. სრესელი ნანა, შიდა აუდიტის მნიშვნელობა და განვითარების პერსპექტივები. Значение внутреннего аудита и перспективы развития. III International Scientific and Practical Conference "The Top Actual Researches in Modern Science" (July 31, 2017, Ajman, UAE) „International Scientific and Practik Conference“, „World science“ # 8 (24) Vol.2, August 2017. <http://ws-conference.com/worldscience.uae@gmail.com> ISSN 2413-1032 ISSN 2414-6404
3. საქართველოს მთავრობის განკარგულება №1013 შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების დამტკიცების შესახებ
4. საქართველოს მთავრობის განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“
5. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები - INTOSAI- ს სახელმძღვანელო.
6. აუდიტური საქმიანობის სტანდარტიზაცია, ლევან საბაური, 2016, <http://eprints.tsu.ge/1008/1/International%20Standards%20on%20Auditing.pdf>
7. Evaluation of internal auditors, ელექტრონული ვერსია https://www.iaa.org.uk/media/265920/kpmg_evaluation_of_internal_auditors.pdf
8. Internal audit functions assessed, ელექტრონული რესურსი <https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA%20Internal%20audit%20functions%20assessed.pdf>
9. Анкудинов А. Б., Марханова Е.С. Оценка эффективности внутреннего аудита в системе корпоративного управления: эмпирический анализ по данным российских компаний // Учет. Анализ. Аудит. 2018. №1. // [Электронный ресурс]. –

Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-effektivnosti-vnutrennego-audita-v-sisteme-korporativnogo-upravleniya-empiricheskiy-analiz-po-dannym-rossiyskih-kompaniy> (дата обращения: 05.09.2018).

10. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი, შიდა აუდიტის სტანდარტები 2017 (ელექტრონული ვერსია) <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (дата обращения: 03.09.2018).

Methods of Evaluating the Efficiency of Internal Audit System

Rusudan Sreseli

Doctorate Tbilisi State University

S u m m a r y

Abstract: the article deals with the essence and features of the internal audit system in modern organizations. The main methods of evaluating the efficiency of the internal audit system from the perspective of domestic and foreign authors are presented. It is proposed to introduce new performance and efficiency indicators into the system of internal audit process evaluation as one of the methods of internal audit process improvement.

Key Word: *Internal Audit; Efficiency; Process; Evaluation.*