



ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის
სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ბიზნესის ადმინისტრირება

ფინანსები და საბანკო საქმე

ირაკლი შენგელია

შიდა აუდიტის როლი საჯარო ფინანსების მართვაში

ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების
მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

მეცნიერ-ხელმძღვანელი: ასისტ.პროფ. ნ. კაკაშვილი

თბილისი

2020

ანოტაცია

სახელმწიფოს შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა, საქართველოს მიერ ევროკავშირის მიმართ აღებული ვალდებულებაა და მის სტანდარტებთან დაახლოების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს. ქმედითი შიდა აუდიტის ფუნქცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საჯარო სექტორში, რამდენადაც საჯარო ფინანსების მართვა და კონტროლი საზოგადოების შინაწე ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის მაღალ ხარისხს გულისხმობს.

სახელმწიფო შიდა კონტროლის სისტემის (PIFC) განვითარება საჯარო სექტორის გამართულ ფუნქციონირებას და სახელმწიფო სახსრების ეფექტურ მართვას მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს, რაც შესაბამისად საზოგადოების მიერ უკეთესი სახელმწიფო მომსახურების მიღებასთან მჭიდრო კავშირშია.

საქართველოს სამინისტროებში, აგრეთვე ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებში შიდა აუდიტის წინაშე არსებული გამოწვევების გადაჭრა შესაძლებელია მხოლოდ რეალური სიტუაციის ანალიზით, სხვადასხვა წყაროს განხილვითა და ექსპერტების აზრის კვლევით. აღნიშნული ნაშრომი საინტერესო და პრაქტიკული ღირებულების მქონე იქნება, ნებისმიერი მოქალაქისთვის, რომელიც დაინტერესებულია შიდა აუდიტის საქმიანობით, მისი როლით საჯარო ფინანსების მართვაში და ზოგადად „კარგი მმართველობის პრინციპების“ ჩამოყალიბებასთან დაკავშირებული საკითხებით.

Annotation

The role of Internal Audit in the management of Public Finance

Irakli Shengelia

Implementation of Public Internal Financial Control (PIFC) is one of the responsibilities that Georgia took towards the European Union (EU) and plays the key role to come closer to its standards. The function of the effective Internal Audit (IA) is particularly important in the public sector, as much as management and control of the public finance purport the high-level transparency and accountability to the society.

Development of Public Internal Finance Control (PIFC) will significantly stimulate the effective functioning of the public sector and efficient governing of the state resources, which, correspondingly, is entwined to the receiving better state services by the general public.

To solve the challenges of the Internal Audit (IA) in the ministries of Georgia, as well as the self-governing units, can only be achieved by the analysis of the reality, scrutinizing of the different sources and researching the expert opinions. The following thesis is interesting and has practical value for every citizen, which is interested in the work of internal audit, its role in the management of public finance and, in general, issues relating to the forming the principles of “good governance”.

სარჩევი

ანოტაცია (ქართულ ენაზე)	
ანოტაცია (ინგლისურ ენაზე)	
შესავალი.....	5
თავი პირველი. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა (PIFC).....	9
1.1. საჯარო სექტორის არსი და კარგი მმართველობის პრინციპები	9
1.2. შიდა აუდიტის როლი საჯარო სექტორის მმართველობაში	14
თავი მეორე. საჯარო ფინანსების განვითარების პერსპექტივები.....	34
2.1. შიდა კონტროლის და რისკის მართვის მოდელი - COSO მოდელი	34
2.2. ჰარმონიზაციის ცენტრი და PEFA-ს ეფექტიანობის შეფასება	46
2.3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის როლი საჯარო ფინანსების მართვაში	49
2.4. COVID-19-ის გავლენა შიდა აუდიტის როლსა და საქმიანობაზე	61
დასკვნები და რეკომენდაციები	68
გამოყენებული ლიტერატურის სია.....	73
დანართები	77

შესავალი

თემის აქტუალობა. სახელმწიფოში არსებული საჯარო რესურსების ეფექტიანად გამოყენება, სახელმწიფო სახსრების ფინანსური მართვის ფუნდამენტური მიზანია. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის (PIFC) განვითარება საჯარო სექტორის გამართულ ფუნქციონირებას და სახელმწიფო სახსრების ეფექტურ მართვას მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს, რაც შესაბამისად საზოგადოების მიერ უკეთესი სახელმწიფო მომსახურების მიღებასთან მჭიდრო კავშირშია.

„ხელისუფლება, რომელიც ხარჯავს ნაკლებს და მუშაობს უფრო უკეთ“ - დონალდ კეტლის ეს ფრაზა პირდაპირ კავშირშია ჩვენს ქვეყანაში მიმდინარე რეფორმებთან და მათ შორის, რა თქმა უნდა საჯარო ფინანსების ეფექტიანობის ამაღლებასთან. დღევანდელი მდგომარეობით, აღნიშნული სფერო მთელი რიგი გამოწვევების წინაშე დგას, არა მარტო ცენტრალურ, არამედ ადგილობრივი მმართველობის დონეზეც. (სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, 2018)

სახელმწიფოს შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა, საქართველოს მიერ ევროკავშირის მიმართ აღებული ვალდებულებაა და მის სტანდარტებთან დაახლოების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს.

ქმედითი შიდა აუდიტის ფუნქცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საჯარო სექტორში, რამდენადაც საჯარო ფინანსების მართვა და კონტროლი საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის მაღალ ხარისხს გულისხმობს. (საქართველოს მთავრობის დადგენილება #593, 2016) ჰარმონიზაციის ცენტრი, როგორც რეფორმის მაკოორდინებელი ორგანო, დღემდე მნიშვნელოვანი გამოწვევების წინაშე დგას. მათ უნდა შეეცვალოს შიდა აუდიტორთა ინსპექტორული მიდგომა, რომელიც სამწუხაროდ ერთ-ერთი საკვანძო ასპექტია შიდა აუდიტის განვითარების გზაზე. უნდა მოახდინონ შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების როგორც სტრუქტურული, ასევე ფუნქციური გამიჯვნა. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, 2013) შიდა აუდიტი

ფუნდამენტურად განსხვავდება ინსპექტირებისაგან იმით, რომ მისი მიზანია ორგანიზაციის მართვისა და საქმიანობის ოპტიმიზაციით დამატებითი ღირებულების შექმნა და არა წარსულში მომხდარ ფაქტებზე დარღვევების გამოვლენა, მათზე რეაგირების მოხდენა.

საჯარო ფინანსების განვითარების ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულება შიდა აუდიტის გაძლიერება, როგორც ცენტრალურ, აგრეთვე ადგილობრივ დონეზე. ასევე შიდა ფინანსური კონტროლის მთლიანი სისტემის განვითარება. ჰარმონიზაციის ცენტრი ადგილობრივი თუ საერთაშორისო ექსპერტების ჩართულობით ახორციელებს მრავალ პროექტებს, რომელიც დასახული მიზნების მიღწევის წინაპირობაა.

საქართველოს სამინისტროებში, აგრეთვე ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებში შიდა აუდიტის წინაშე არსებული გამოწვევების გადაჭრა შესაძლებელია მხოლოდ რეალური სიტუაციის ანალიზით, სხვადასხვა წყაროს განხილვითა და ექსპერტების აზრის კვლევით. საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის პერსპექტივების და მიდგომების გაცნობიერება, სავარაუდოდ სარგებელს მოუტანს, როგორც შიდა აუდიტორებს საჯარო სექტორის დაწესებულებებში, ასევე დაინტერესებულ მხარეებსაც.

კვლევის მიზანი და ამოცანები. ნაშრომის მიზანია სპეციფიკური ფაქტორების გამოვლენა, რაც ხელს უშლის საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის ფუნქციის სრულყოფას. სიღრმისეული ინფორმაციული ანალიზი, შესაძლებლობას გვაძლევს ერთიან ჭრილში გავაცნოთ და გავანალიზოთ საქართველოში შექმნილი და პროგრესირებადი შიდა აუდიტის სისტემა. აღნიშნული მიზნის მისაღწევად ნაშრომში დასახულია შემდეგი ამოცანები:

- რამდენად რელევანტურია შიდა აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციები;
- რამდენად ქმედითია ჰარმონიზაციის ერთეულის ფუნქციონირება ამ ყველაფრის მისაღწევად;

- რამდენად შეესება, საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის სუბიექტები საერთაშორისო პროფესიული პრაქტის სტანდარტებს;
- COVID-19-ის გავლენა შიდა აუდიტის როლსა და საქმიანობაზე.

კვლევის საგანი და ობიექტი. კვლევის საგანს წარმოადგენს შიდა აუდიტის როლი საჯარო ფინანსების მართვაში, ხოლო კვლევის ობიექტია შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა.

კვლევის მეთოდოლოგია და მეთოდები. ნაშრომის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის აქტუალურ პრობლემებზე ქართველ და უცხოელ ექსპერტთა მიერ შესრულებული ნაშრომები და სხვადასხვა სახის გამოკვლევები. ნაშრომში ასევე გამოყენებულია PIFC სისტემის განვითარების სტრატეგიის ანგარიშები, PEFA-ს მეთოდოლოგიური შეფასების დოკუმენტი, სხვადასხვა წლიური და განვითარების ანგარიშები, საკანონმდებლო აქტები, საქართველოს მთავრობის დოკუმენტები, საერთაშორისო ორგანიზაციების მეთოდოლოგიები, სტანდარტები და სტატისტიკური მონაცემები.

კვლევის ძირითადი შედეგები. კვლევის ძირითადი შედეგები შეიძლება ჩამოყალიბდეს შემდეგნაირად:

- შესწავლილია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა (PIFC), საჯარო სექტორის არსი და კარგი მმართველობის პრინციპები, შიდა აუდიტის როლი საჯარო სექტორის მმართველობაში;
- გაანალიზებულია საჯარო ფინანსების განვითარების პერსპექტივები, შიდა კონტროლის და რისკის მართვის COSOმოდელი და მასთან დაკავშირებული „დაცვის სამი ხაზის“ მოდელი;
- განხილულია ჰარმონიზაციის ცენტრი და გამოკვლეულია PEFA-ს ეფექტიანობის შეფასება, აგრეთვე გაანალიზებულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის როლი საჯარო ფინანსების მართვაში.
- სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის (PIFC), არსებული მდგომარეობის შესწავლის საფუძველზე გამოვლენილია

საჯარო ფინანსების განვითარების პერსპექტივები და უცხოურ საუკეთესო გამოცდილებაზე დაყრდნობით შემუშავებულია წინადადებები და რეკომენდაციები.

გამომდინარე საკითხის კომპლექსურობიდან, საქართველოში შიდა აუდიტის ეფექტიანობის ზრდა არაერთ პრობლემას თუ გამოწვევას უკავშირდება. მართალია, უკანასკნელ წლებში დაიხვეწა საკანონდებლო ჩარჩო, ასევე მომზადდა არაერთი მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელო და ჩატარდა სხვადასხვა პროექტები საერთაშორისო ექსპერტების მონაწილეობით, მაინც არ არსებობს ერთიანი სრულყოფილი სისტემური მიდგომის სახელმძღვანელო შიდა აუდიტორებისათვის, რომელიც იქნება ერთგვარი გზამკვლევი აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების დროს. საკანონდებლო ბაზის დახვეწა და ევროსტანდარტებთან დაახლოების მიუხედავად, აღნიშნული საკითხი ჯერ კიდევ უამრავი გამოწვევის წინაშე დგას.

აღნიშნული ნაშრომი საინტერესო და პრაქტიკული ღირებულების მქონე იქნება, ნებისმიერი მოქალაქისთვის, რომელიც დაინტერესებულია შიდა აუდიტის საქმიანობით, მისი როლით საჯარო ფინანსების მართვაში და ზოგადად „კარგი მმართველობის პრინციპების“ ჩამოყალიბებასთან დაკავშირებული საკითხებით.

ნაშრომის მოცულობა და სტრუქტურა. სამაგისტრო ნაშრომი შედგება 76 გვერდისგან, რომელიც მოიცავს ანოტაციას, შესავალს, ორ თავს და ექვს ქვესაკითხს. მას თან ერთვის გამოყენებული ლიტერატურის სია, დასკვნები და რეკომენდაციები და დანართები.

თავი პირველი. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა (PIFC)

1.1. საჯარო სექტორის არსი და კარგი მმართველობის პრინციპები

საჯარო სექტორი მოიცავს როგორც სამთავრობო, ასევე ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებს და ყველა კონტროლირებად ან დაფინანსებულ სააგენტოებს (სსიპ, აიიპ, შპს და ა.შ.), საწარმოებს და სხვა ორგანიზაციებს, რომლებიც ახორციელებენ/უზრუნველყოფენ სხვადასხვა პროგრამებს, საქონელს ან/და მომსახურებას, რომელიც შექმნილია სახელმწიფო პოლიტიკისა და კანონმდებლობის ფარგლებში. ეს ყველაფერი თავისთავში ემსახურება საზოგადოებრივ სიკეთეს, რაც საჯარო სექტორის ყოვლისმომცველი სამიზნეა.

მთავარი მახასიათებელი, რაც კერძო ორგანიზაციებს განასხვავებს საჯარო სექტორისგან, არის ის, რომ მათ აქვთ უფლებამოსილება და ვალდებულება, რომ ემსახურონ, დაიცვან და ხელი შეუწყონ საზოგადოებრივ სიკეთეს, განსხვავებით კერძო სექტორისგან, რომელიც ქმნის მოგებას- შემოსავალს აქციონერთათვის (დაინტერესებული მხარებისთვის). საჯარო სექტორის მიერ მოწოდებული საქონლისა და მომსახურების ტიპური მაგალითებია: პოლიცია, ტრანსპორტი, განათლება, ბავშვთა დაცვა და ჯანდაცვა, სამხედრო საქმეები, მთავრობა, საზოგადოებრივი სივრცეები და ინსფრასტრუქტურა.

დამატებითი ფუნქციები, რამაც შეიძლება განასხვავოს საჯარო სექტორის ორგანიზაციები კერძო სექტორისგან, მოიცავს შემდეგი ნაკლოვანებების ჩამონათვალს: (ყველა მახასიათებელი არ ეხება საჯარო სექტორის ყველა ერთეულს)

- ორგანიზაციის დაფინანსების უმეტესი ნაწილი განისაზღვრება მთავრობის პოლიტიკით და გათვალისწინებულია მთავრობის მიერ;
- მთავრობა უშუალოდ ან არაპირდაპირი გზით აკონტროლებს (კანონებისა და რეგულაციების, წესების შესაბამისად) ორგანიზაციის პოლიტიკას, ოპერაციებს, ადმინისტრაციას ან /და სხვა მომსახურების

მიწოდებას. ორგანიზაციის ძირითადი საკანონმდებლო ბაზა და სახელმწიფო დაფინანსების ოდენობა, რომელსაც ორგანიზაცია იღებს ხშირად გავლენას ახდენს მთავრობის მიერ კონტროლის ხარისხზე;

- ორგანიზაციის თანამშრომლები არიან საჯარო სამსახურის წევრები, ემორჩილებიან საჯარო სამსახურის წესებს და იღებენ შეღავათებს;
- თუ ორგანიზაციას აქვს დეპარტამენტები, საბჭო, აუდიტის კომიტეტი ან/და სხვა მმართველი ორგანო, მთავრობას შეუძლია გააკონტროლოს ამ ორგანოში დანიშვნების უმეტესობა;
- მთავრობას ასევე შეიძლება ჰქონდეს საგადასახადო და სხვა თანამდებობრივი უფლებამოსილებები მოქალაქეებზე, ასევე ეკონომიკურ საწარმოებთან მიმართებაში საჯარო სექტორის ორგანიზაციების მეშვეობით, მაგალითად, სამართალდამცავი ორგანოების მეშვეობით, ან კანონებისა და რეგულაციების გამოყენებით.

ამრიგად, მოქალაქეები არიან მთავარი დაინტერესებული მხარეები საჯარო სექტორის, შესაბამისად სახელმწიფო სერვისების გაწევა უნდა მოხდეს სახელმწიფოს დაინტერესებული მხარეების ინტერესების გათვალისწინებით. იქიდან გამომდინარე რომ, სახელმწიფო სახსრები მოქალაქეებისგან მოდის (სხვადასხვა დაბეგვრის საშუალებებით), დემოკრატიულ პოლიტიკურ სისტემაში მოქალაქეებს, ჩვეულებრივ აქვთ უფლება პასუხისმგებლობა დააკისრონ სახელმწიფო მოხელეებს და საჯარო სექტორის ორგანიზაციებს თუ როგორ ხდება ფინანსური რესურსების ხარჯვა.

საჯარო სექტორში კარგი მმართველობის პრინციპები (European Label of Governance Excellence – EloGE)¹

„კარგი მმართველობა“ მოიცავს იმის მონიტორინგს, თუ როგორ ხორციელდება პროგრამები მათი მიზნების შესაბამისად, რამდენად ეფექტიანად და პროდუქტიულად ხდება მათი განხორციელება და მიაღწევენ თუ არა დასახულ მიზნებსა და ამოცანებს.

საჯარო სექტორის ორგანიზაციებმა ხშირად უნდა დაიცვან მენეჯმენტის გარკვეული მოთხოვნები, რომლებიც, როგორც წესი მოიცავს ფუნდამენტურ გარანტიებს, რომ მოხდეს საჯარო პოლიტიკის მიზნების შესრულება. ეს გარანტიები არის იმის უზრუნველყოფა, რომ სახელმწიფო რესურსები გამოყენებულ იქნას ეკონომიურად, ეფექტიანად და პროდუქტიულად (ეს არის საუკეთესო ღირებულება ფულისთვის - value for money ²), ასევე, საჯარო პოლიტიკის განსახორციელებლად დადგენილი კანონებისა და დებულებების შესაბამისად. „კარგი მმართველობის“ ფუნდამენტური პრინციპები მოიცავს ანგარიშვალდებულებას, სამართლიანობას და კეთილსინდისიერებას, რაც უზრუნველყოფილია გამჭვირვალობისა და პოლიტიკურ პროცესში საზოგადოების ჩართულობით.

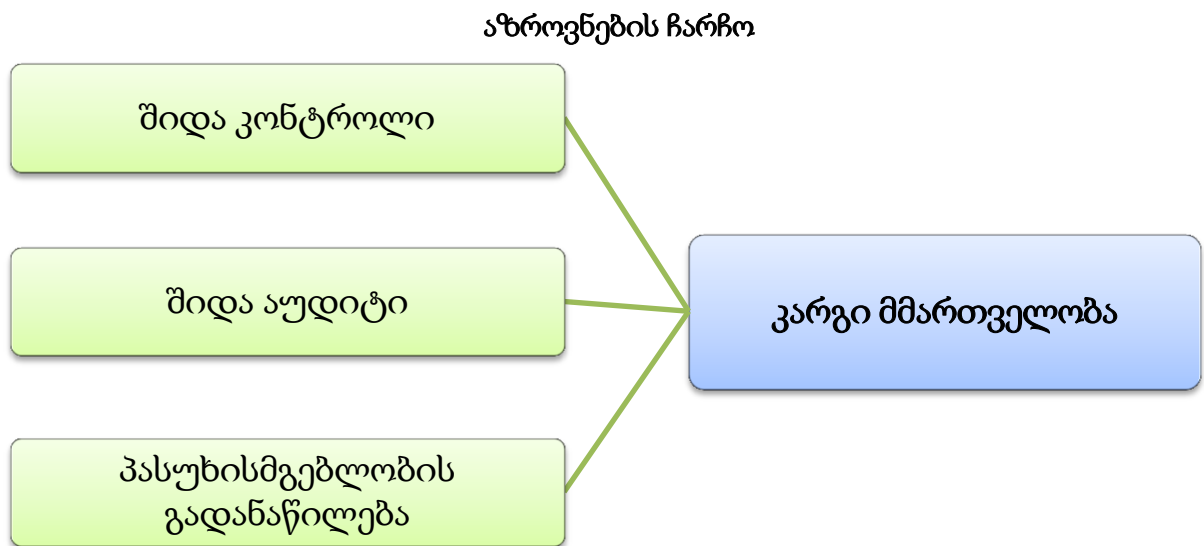
ზოგადად, „კარგი მმართველობა“ ეს არის - პროცესების და სტრუქტურების ერთობლიობა, რომელსაც მენეჯერები ნერგავენ. ეს ყოველივე განპირობებულია შესაძლების ინფორმაციის მიღებისთვის, ასევე პროცესების სამართავად და მონიტორინგის გასაწევად იმ ღონისძიებებისთვის, რაც თავის მხრივ ახდენს ზეგავლენას დაწესებულების მიზნებზე. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018)

¹ European Label of Governance Excellence (EloGE) - მაღალხარისხიანი მმართველობის ევროპული ნიშანი

² მინიმალური დანახარჯებით მაქსიმალური შედეგის მიღება, <https://www.niauditoffice.gov.uk/value-money-audit>

„ეფექტური შიდა კონტროლი მნიშვნელოვანია კარგი მმართველობისა და ეფექტური საჯარო ფინანსების მართვისთვის (PFM³).“ (Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement, 2009) კარგი მმართველობის პრინციპები უმნიშვნელოვანესია ადგილობრივ ხელისუფლებაში დემოკრატიული გარემოს შესაქმნელად და ანგარიშვალდებულებაზე დამყარებული მმართველობის ჩამოსაყალიბებლად.

სურათი N1.1



წყარო: <http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/5518b44713134.pdf>

ზემოთ აღნიშნულ სურათ N1- ში წარმოდგენილი განმარტებებიდან, კარგი მმართველობის კვლევის ჰიპოტეზა შემდეგია:

- ❖ H1: შიდა კონტროლი - მას აქვს დადებითი და მნიშვნელოვანი ურთიერთობა კარგი მმართველობის პრინციპთან;
- ❖ H2: შიდა აუდიტი - მას აქვს დადებითი და მნიშვნელოვანი ურთიერთობა კარგი მმართველობის პრინციპთან;
- ❖ H3: პასუხისმგებლობის გადანაწილება - აქვს ასევე, პოზიტიური და მნიშვნელოვანი ურთიერთობა კარგი მმართველობის პრინციპთან.

³ Public financial management - საჯარო ფინანსების მართვა

ქვეყნის საჯარო ფინანსური სახსრების მართვა ესაა პირველ რიგში ფუნდამენტური მიზანი და საფუძველი ქვეყანაში არსებული რესურსების რაციონალურად და სწორად გამოყენების. ფისკალური პოლიტიკა მიმართულია სახელმწიფო რესურსების სტრატეგიულ დაგეგმვაზე ამოცანებისა და მიზნების განსახორციელებლად, რომელიც თავის თავში გულისხმობს საჯარო ფინანსების ეფექტიან მიმართვას შესაბამისი პრიორიტეტების დასაფინანსებლად მრავალწლიანი მყარი ფინანსირების პაკეტის შესაქმნელად. (<http://treasury.ge/4968>)

ევროპის საბჭო განსაზღვრავს კარგი მმართველობის 12 პრინციპს:

- ✓ მონაწილეობა, წარმომადგენლობა, სამართლიანი არჩევნები;
- ✓ რეაგირება;
- ✓ პროდუქტიულობა და ეფექტურობა;
- ✓ ღიაობა და გამჭვირვალობა;
- ✓ კანონის უზენაესობა;
- ✓ ეთიკური ქცევა;
- ✓ კომპეტენცია და მოცულობა;
- ✓ ინოვაცია და გახსნილობა ცვლილებებისადმი;
- ✓ მდგრადობა და გრძელვადიანი ორიენტაცია;
- ✓ გამართული ფინანსური მართვა;
- ✓ ადამიანის უფლებები, კულტურული მრავალფეროვნება და სოციალური ინტეგრაცია;
- ✓ ანგარიშვალდებულება. (ELoGE, COUNCIL OF EUROPE, 2008)

„შიდა კონტროლის სისტემა, შიდა აუდიტის ფუნქცია და ასევე ორგანიზაციის ვალდებულებების ეფექტურობა მნიშვნელოვანი კომპონენტებია, რომლებიც სამთავრობო დაწესებულებებებმა უნდა განავითარონ და გააუმჯობესონ. ამ ყოველივეს ახალ ეტაპზე აყვანა აუცილებელია იმისთვის, რომ გამოიწვიოს კარგი მმართველობის მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება.“ (Eko Suyono, 2012)

შიდა აუდიტი ყველა ევროკავშირის ქვეყანაში ფუნქციონირებს ადგილობრივ დონეზე, თუმცა თითოეულ ქვეყანაში მისი ფუნქცია განსხვავებულია. ასევე, სათანადოდ ფუნქციონირებადი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის (FMC ⁴) არსებობა შეიძლება იყოს კარგი მმართველობის დონის სასარგებლო მაჩვენებელი. (Gielisse, 2011).

1.2. შიდა აუდიტის როლი საჯარო სექტორის მმართველობაში

შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური, ასევე საკონსულტაციო და მარწმუნებელი საქმიანობა, რომლის მთავარი მიზანია ორგანიზაციის ან დაწესებულების შიგნით, მათი საქმიანობის როგორც გაუმჯობესება-განვითარება, ასევე დამატებითი სარგებლის შექმნა. შიდა აუდიტი თავისი მენეჯერული სისტემების, რისკის მართვისა და კონტროლის მექანიზმების გამოყენებით ახდენს პროცესების სისტემატიზირებას და ახორციელებს მიზანმიმართულ შეფასებებს მათი ეფექტიანობის გაუმჯობესების მიზნით, რომელიც შემუშავებული და წარმოდგენილია წინადადებების ფორმით. რაც, მთლიანობაში ეხმარება ორგანიზაციას ან დაწესებულებას დასახული მიზნების უფრო ეფექტიან მიღწევაში.

შიდა აუდიტის მისია აყალიბებს იმას, თუ რის მიღწევას ცდილობს შიდა აუდიტი ორგანიზაციის შიგნით. მისი ადგილი ახალ IPPF⁵-ში მიზანმიმართული და წინასწარ განსაზღვრულია, რაც იმაზე მეტყველებს, თუ როგორ უნდა გამოიყენონ მოქმედმა სპეციალისტებმა (შიდა აუდიტორებმა) მთელი სისტემა მისიის მიღწევის უნარის გასაადვილებლად. მათ უნდა გაზარდონ და დაიცვან ორგანიზაციული ღირებულებები, რომელიც არის რისკზე და ობიექტურ ნდობაზე დაფუძნებული, რჩევების და გაგების უზრუნველყოფით. (The IIA⁶)

⁴ Financial Management and Control - ფინანსური მართვა და კონტროლი

⁵ International Professional Practice Framework - საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო

⁶ The Institute of Internal Auditors - შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი (IIA) არის მთავარი ორგანო შიდა აუდიტორული საქმიანობის განსაზღვრის, რომელიც გამოსცემს საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩოს (IPPF), რომლის მიზანია უზრუნველყოს საუკეთესო და უმაღლესი სტანდარტების შიდა აუდიტორული შედეგები განსხვავებული გარემოებებისთვის. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018) ის ჩამოყალიბდა 1941 წელს და მისი სათაო ოფისი მდებარეობს ფლორიდაში - ამერიკის შეერთებული შტატები. როგორც წესი, მისი წევრები მუშაობენ შიდა აუდიტის, რისკების მართვის, მენეჯმენტის, შიდა კონტროლის, ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტის, განათლების და უსაფრთხოების საკითხებზე.

ამ გლობალური ასოციაციის წევრების რაოდენობა დაახლოებით 200 000-ზე მეტია. მათი მისიაა შიდა დონის აუდიტის გლობალური პროფესიის დინამიური ხელმძღვანელობის უზრუნველყოფა. ამ მისიის მხარდასაჭერად ხორციელდება იმ საქმიანობების და იმ თემების მხარდაჭერა, რომლებზეც ისინი მუშაობენ, თუმცა არ შემოიფარგლებიან მხოლოდ ამ საქმიანობებით:

- ორგანიზაციებისთვის შიდა აუდიტის პროფესიონალიზმის ღირებულების გაზრდა ადვოკატირების და პოპულარიზაციის გზით;
- ყოვლისმომცველი პროფესიული განათლებისა და განვითარების შესაძლებლობების, სტანდარტებისა და პროფესიული პრაქტიკის სხვა სახელმძღვანელო მითითებების, აგრეთვე სასერთიფიკატო პროგრამების უზრუნველყოფა;
- შიდა აუდიტთან დაკავშირებული ცოდნის კვლევა, გავრცელება და მათი პოპულარიზაცია პრაქტიკაში (მოქმედი სპეციალისტებისათვის) და ასევე დაინტერესებულ მხარეებში კონტროლის, რისკების მართვისა და მმართველობაში (მენეჯმენტში) მისი შესაბამისი როლის მიხედვით;

- განათლების-ცოდნის მიღება საუკეთესო პრაქტიკის მაგალითზე მოქმედი შიდა აუდიტორებისათვის და ასევე სხვა რელევანტური და დაინტერესებული აუდიტორებისათვის;
- ყველა ქვეყნის შიდა აუდიტორთა გაერთიანება ინფორმაციის და გამოცდილების გაზიარების მიზნით.

ასევე, საყურადღებო და მნიშვნელოვანია IPPF-ს როლი შიდა აუდიტში. საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო (IPPF) წარმოადგენს დოკუმენტს, რომელიც უზრუნველყოფს და აყალიბებს შიდა აუდიტის სტანდარტებს შესაბამისი განსაზღვრული სახელმძღვანელოს მითითებების მეშვეობით (სრულად იხ. დანართ N1-ში). ეს მითითებები იყოფა ორ ნაწილად (კატეგორიად):

- ✓ შესასრულებელ სავალდებულო;
- ✓ სარეკომენდაციო. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018)

შიდა აუდიტი ხორციელდება სხვადასხვა სამართლებრივ და კულტურულ პირობებში. მაგ: ორგანიზაციებისთვის, რომლებიც განსხვავდება მიზნის, ზომის, სირთულის და სტრუქტურის მიხედვით, ასევე იმ პირებისთვის როგორც ორგანიზაციის შიგნით, ასევე მის ფარგლებს გარეთ. მიუხედავად იმისა, რომ განსხვავებებმა შეიძლება გავლენა მოახდინოს თითოეულ გარემოში შიდა აუდიტის პრაქტიკის მიდგომებზე, IPPF-ის სავალდებულო სახელმძღვანელო მითითებების დაცვა მნიშვნელოვანია ინდივიდუალური შიდა აუდიტორებისთვის (მათ შორის CAE⁷ –ების ჩათვლით) და ზოგადად შიდა აუდიტის საქმიანობისათვის, თავიანთი პასუხისმგებლობის და მისიის შესრულების მიხედვით.

IPPF-ის თანახმად, შიდა აუდიტორები ანგარიშვალდებულნი არიან და უნდა დაიცვან შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები (პპსს), რომელიც დაკავშირებულია თითოეული აუდიტორის ინდივიდუალ

⁷ Chief Audit Executive - შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი

ობიექტურობაზე, მათ კვალიფიკაცია-გამოცდილებასა და სათანადო პროფესიულ ზრუნვაზე. გარდა ამისა, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროს(ებ)ი (CAE) პასუხისმგებლები არიან, რომ შესაბამისობასი იყოს შიდა აუდიტის საქმიანობა საერთაშორისო სტანდარტებთან.

თუ შიდა აუდიტორებს ან შიდა აუდიტის საქმიანობას ეკრძალება კანონმდებლობით ან დებულებით სტანდარტების გარკვეული ნაწილის შესაბამისად შესრულება, მოსალოდნელია სტანდარტების ყველა სხვა ნაწილის დაცვა და საჭიროა შესაბამისი გამჟღავნება (სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად). IPPF-ის შესაბამისობასთან ერთად, შიდა აუდიტორები, განსაკუთრებით საჯარო სექტორში, უნდა იცნობდნენ კანონმდებლობას, წესებს, რეგულაციებს და პროფესიონალურ სტანდარტებს იმ კონტექსტთან მიმართებაში, რომელშიც ისინი ასრულებენ თავიანთ მოვალეობებს. ეს სახელმძღვანელო ითვალისწინებს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორების წინადადებებს მათი ინტეგრაციის მიზნით. ბევრ მთავრობას აქვს საკუთარი ავტორიტეტული სტანდარტები და სახელმძღვანელო მითითებები საჯარო სექტორის ორგანიზაციების აუდიტის მართვის მიზნით. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს (CAE) უნდა შეეძლოს იმ გარემოების დადგენა, როდესაც IPPF-ის სავალდებულო სახელმძღვანელო პრინციპები ეწინააღმდეგება მოქმედ სამართლებრივ და რეგულირების მოთხოვნებს, ან არასაკმარისია ამ სხვა მოთხოვნების დასაკმაყოფილებლად ან შესასრულებლად. გარე აუდიტის განხორციელების უფლებამოსილი ორგანოები გამოსცემენ სტანდარტებსა და სახელმძღვანელო პრინციპების საყოველთაოდ მიღებულ ჩარჩოებს, რომლებიც გამოიყენება ასევე გარე აუდიტორების მიერ, მაგალითად : GAO⁸ გამოსცემს GAGAS⁹, ხოლო INTOSAI¹⁰ აქვეყნებს ISSAI¹¹-ს.

⁸ U.S. Government Accountability Office - აშშ-ს მთავრობის ანგარიშვალდებულების ოფისი

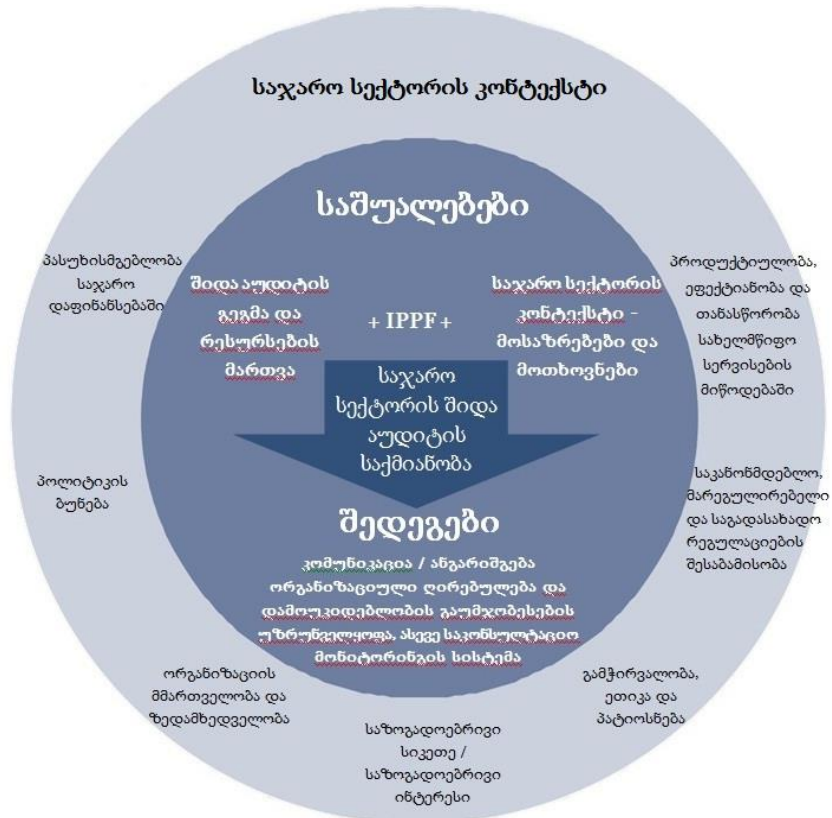
⁹ Generally Accepted Government Auditing Standards - სამთავრობო აუდიტის საყოველთაოდ მიღებული სტანდარტები

¹⁰ The International Organisation of Supreme Audit Institutions - უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია

ამ სტანდარტების შემსრულებელი ორგანოები ქმნიან მოლოდინს გარე აუდიტორებისა და მარეგულირებელი ორგანოებისგან, რათა უზრუნველყონ სამართლებრივი და რეგულირების მოთხოვნების დაცვა, რაც არსებითად, შეიძლება ითვალისწინებდეს და შეიცავდეს მოთხოვნებს არა მხოლოდ ორგანიზაციის, არამედ შიდა აუდიტის საქმიანობის შესახებ. IIA-მ გამოაქვეყნა ორი დოკუმენტი, რომელიც ადგენს სტანდარტების მოთხოვნებს ამ მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნებთან; ეს რესურსებია: „შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) შესაბამისი სტანდარტები და სახელმძღვანელო რეკომენდაციები“. (იხ. დანართი N2) ასევე სხვადასხვა ინფორმაციის მოძიება ამ საკითხებთან დაკავშირებით შესაძლებელია ინტერნეტში.

სურათი N1.2

შიდა აუდიტი საჯარო სექტორში



(The IIA, October 2019)

¹¹ International Standards of Supreme Audit Institutions - უმაღლესი აუდიტორული სამსახურის საერთაშორისო სტანდარტები

შიდა აუდიტორებისთვის, თუ IIA-ს სტანდარტები გამოიყენება სხვა უფლებამოსილი ორგანოების მიერ გაცემულ მოთხოვნებთან ერთად, შიდა აუდიტის ერთმანეთთან კომუნიკაციების შედეგად შეიძლება, ასევე აღნიშნონ საჭიროების შემთხვევაში სხვა მოთხოვნების გამოყენებაც. ასეთ შემთხვევებში, თუ შიდა აუდიტის საქმიანობა მიუთითებს სტანდარტებთან შესაბამისობას, ხოლო სტანდარტებსა და სხვა მოთხოვნებს შორის არსებობს შეუსაბამობები, შიდა აუდიტორები და შიდა აუდიტის საქმიანობა უნდა შეესაბამებოდეს პირველ რიგში სტანდარტებს და შეიძლება ასევე შეესაბამებოდეს სხვა მოთხოვნებსაც, თუ ასეთი მოთხოვნები უფრო შემზღვეველია.

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის პერსპექტივების და მიდგომების გაცნობიერება და გააზრება, სავარაუდოდ, სარგებელს მოუტანს არა მხოლოდ შიდა აუდიტორებს საჯარო სექტორის ორგანიზაციებში, არამედ მათ მიმართ დაინტერესებულ მხარეებსაც. გარდა ამისა, ეს ყოველივე დაეხმარება შიდა აუდიტორებსა და კონსულტანტებს, რომლებიც მუშაობენ კერძო სექტორში, გაეცნონ და გაანალიზონ საჯარო სექტორის ოპერაციული კონტექსტი და ფუნქციონირების პირობები ისე, რომ მათ უკეთესად შეეძლოთ დამატებითი ღირებულებების შექმნა თავიანთი ორგანიზაციებისათვის და შეცდომების თავიდან აცილება.

შიდა აუდიტი და ინსპექტირება

აუდიტი წარმოსდგება ლათინური სიტყვა „Auditus“-გან, რაც ნიშნავს „მოსმენას“ (“hearing”), რომლის ზოგადი განმარტებაა: ინფორმაციის ზეპირი მტკიცებულების სახით მოსმენა პირის მიერ. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018) როგორც ზემოთ ვახსენეთ, შიდა აუდიტი ეს არის დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომლის მიზანია ორგანიზაციისთვის დამატებითი ღირებულების შექმნა და გაუმჯობესება.

ყველაზე უმარტივეს შემთხვევაში, შიდა აუდიტი გულისხმობს იმ რისკების დადგენას, რამაც შეიძლება ხელი შეუშალოს ორგანიზაციას თავისი მიზნების მიღწევაში. ორგანიზაციის ლიდერები უნდა იცნობდნენ და ახდენდნენ გაანალიზებას ამ რისკების, ასევე პრაქტიკული რჩევების გათვალისწინების საფუძველზე უნდა უზრუნველყონ რისკები მაქსიმალურად შეამცირონ.

ხშირად, შიდა აუდიტი თავისი ფუნქციებით მრავალ მნიშვნელოვან მომსახურებას უზრუნველყოფს და ეს ყოველივე არც თუ ისე იშვიათად გვევლინება კატალიზატორად რისკების და ორგანიზაციული მართვის გასაუმჯობესებლად. (IIA, 2016) საბოლოო ჯამში, შიდა აუდიტი თავიანთ დაწესებულებებსა თუ ორგანიზაციებში ქმნიან იმ დამატებით ღირებულებას, რასაც აღწევენ თავიანთი - ძირითადი (მარწმუნებელი) საქმიანობის, ადეკვატური თვითშეფასების და ობიექტურობის გზით.

სურათი N1.3

IIA-ს ღირებულების შეთავაზება 2010¹²



(PEMPAL, 2019)

¹² შიდა აუდიტი= რწმუნება+ადეკვატური თვითშეფასება+ობიექტურობა

“შიდა აუდიტის მომავალი-დღევანდელი დღეა” (Deloitte, 2018). საბიუჯეტო დაწესებულებაში შიდა აუდიტი გვევლინება სახელმწიფოებრივი მართვის ელემენტად. მისი როლი ორგანიზაციის წარმატებულ ფუნქციონირებაში მნიშვნელოვანია. “სიზუსტე, რჩევა, ყველა მიმართულებით ყურება”- შიდა აუდიტორების დევიზია (Deloitte, 2018) შიდა აუდიტი არის value-for money პრინციპის განხორციელების უპირველესი გარანტი, მინიმალური დანახარჯებით მაქსიმალური შედეგის მიღება. (Endaya & Hanefah, 2013)

შიდა აუდიტის ფუნქცია ასევე მნიშვნელოვან როლს ასრულებს კორუფციის პრევენციასა და მის გამოვლენაში, თითოეული საბიუჯეტო ორგანიზაციის აღჭურვა დამოუკიდებელი და ძლიერი შიდა აუდიტის ფუნქციით კრიტიკული და ეფექტური შიდა კონტროლის სისტემის საფუძველია. (OECD Public Governance Reviews, 2018)

შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიხედვით (IIA), შიდა აუდიტის მიზანია, დაეხმაროს მმართველობით დონეს მის საზედამხედველო ფუნქციის შესრულებაში. (IIA, 2016)

კანონი “სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ” განსაზღვრავს შიდა აუდიტის 5 სახეს:

- ფინანსური;
- სისტემური;
- შესაბამისობის;
- ეფექტიანობის;
- ინფორმაციული ტექნოლოგიების. (საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“)

ფინანსური აუდიტი (Financial Audit) - საქართველოს კანონმდებლობასთან და ასევე სტანდარტებთან მიმართებაში შესაბამისობის დადგენის მიზნით შიდა აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვის, ასევე ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018)

სისტემური აუდიტი (Systems-based Audit) – აუდიტის ეს სახე იძლევა სახელმწიფო რესურსების ეფექტიანი და პროდუქტიული გამოყენების საშუალებას. ძირითადად ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემების ეფექტიანობის და ადეკვატურობის შეფასებისთვის გამოიყენება.

შესაბამისობის აუდიტი (Compliance Audit) – ახდენს რწმუნების მიღებას იმაზე, რომ ორგანიზაცია შესაბამისობაშია შიდა და გარე ნორმებთან, ასევე სტანდარტებთან. ასევე ახორციელებს შესამაბისობის შემოწმებას, დადგენას და შეფასებას დაწესებულების/ორგანიზაციის საქმიანობისას. რა თქმა უნდა მის პოლიტიკა-პროცედურებთან და გეგმებთან, ასევე კანონებსა და სხვა მარეგულირებელ ნორმებთან თუ აქტებთან მიმართებაში.

ეფექტიანობის აუდიტი (Performance Audit) – შესაბამისობის დადგენისა და გაუმჯობესების პოტენციალის გამოვლენა „3E¹³ კომპონენტზე“ დაყრდონიბით, რომელიც თავის თავში გულისხმობს: ეკონომიურობას, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას. აგრეთვე, ობიექტურობისა და საიმედოობის შეფასება შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობების, ოპერაციებისა და პროგრამების, ასევე ორგანიზაციული სტრუქტურის და მისი სისტემების კუთხით.

ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი (IT-Systems Audit) – სისტემის კონფიდენციალურობის, მთლიანობის და ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით ინფორმაციული ტექნოლოგიების ადეკვატურობისა და სისტემის უსაფრთხოების დაცულობის შემოწმება და შემდგომი შეფასება. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018)

საქართველოში, 2018 წლის მონაცემებით შიდა აუდიტის სუბიექტების რაოდენობა შეადგენს 108-ს, სადაც მუშაობს ჯამში 398 შიდა აუდიტორი. ეს 108 სუბიექტი შემდეგნაირადაა გადანაწილები:

- სამინისტროები - 10 ერთეული;
- მუნიციპალიტეტის მერია - 68 ერთეული;

¹³ 3 E – Economy, Efficiency and Effectiveness - ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა

- ა/რ აფხაზეთის - 5 ერთეული;
- ა/რ აჭარის - 4 ერთეული;
- ს.ს.ი.პ. – 19 ერთეული;
- შ.პ.ს. „მელიორაცია“;
- ა.(ა).ი.პ. „სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტო“¹⁴.
(ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიში, 2018)

ამ 108 სუბიექტის გარდა შიდა აუდიტის სუბიექტები შექმნილია: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში, საზოგადოებრივი მაუწყებელში, ცენტრალური საარჩევნო კომისიაში და ოთხ უმაღლეს სასწავლო დაწესებულებაში¹⁵. აღსანიშნავია, ის ფაქტი, რომ ბოლო ოთხ ჩამოთვლის სუბიექტებზე არ ვრცელდება ჰარმონიზაციის ცენტრის უფლებამოსილება, რომელიც გაწერილია კანონში („სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“).

შიდა აუდიტზე საუბრისას მნიშვნელოვანია იმის გააზრება, თუ ვინ და რომელი სფეროს წარმომადგენლები არიან შიდა აუდიტორები. ესენი არიან: მკვლევარები, ანალიტიკოსები, მენეჯერები და სანდო კონსულტანტები. მათ ორგანიზაციაში შემოაქვთ ობიექტურობა, მრავალფეროვანი უნარები და გამოცდილება. ისინი წარმომადგენენ სხვადასხვა დარგების ფართო სფექტს, როგორცაა: ფინანსები, ინფორმაციული ტექნოლოგიები, ჟურნალისტიკა, სამართალმცოდნეობა, ინჟინერია და სხვა. დღევანდელ, თანამედროვე პროფესიონალ შიდა აუდიტორებს პატივს სცემენ მათი კრიტიკული აზროვნებისა და კომუნიკაციის უნარების, ასევე ტექნოლოგიებისა და სპეციფიკური ბიზნესის ცოდნის გამო.

მიუხედავად ამისა, ადამიანები ხშირად აიგიავენ შიდა აუდიტორებს ბუღალტერებთან ან გარე აუდიტორებთან (პირები, რომლებიც ორგანიზაციას უწევენ ფინანსური ანგარიშგების ყოველწლიურ მიმოხილვას). შიდა აუდიტორები

¹⁴ 2019 წელს მოხდა რეორგანიზაცია და ჩამოყალიბდა ახალი სახელწოდებით: „ააიპ - სოფლისა და სოფლის მეურნეობის განვითარების სააგენტო“

¹⁵ უმაღლესი სასწავლო დაწესებულებები (უსდ): ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისი სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, შოთა მესხიას სახელობის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

შეისწავლიან ორგანიზაციის შიგნით მიმდინარე ბიზნეს პროცესებს და რისკებთან დაკავშირებულ საკითხებს, ხოლო გარე აუდიტორები ამოწმებენ ფინანსურ ჩანაწერებს და აქვეყნებენ მოსაზრებას ორგანიზაციის ფინანსურ ანგარიშგებასთან დაკავშირებით. შიდა აუდიტები ტარდება მთელი წლის განმავლობაში, ხოლო გარე აუდიტორები ახორციელებენ ყოველწლიურ ინდივიდუალურ აუდიტს. განსხვავებები მათ შორის საკმაოდ ბევრი, თვალსაჩინო და საყურადღებოა. (იხ. დანართი N3)

შიდა აუდიტი, გარე აუდიტი ¹⁶ და დაწესებულების ხელმძღვანელობა წარმოადგენს ორგანიზაციის მართვის კრიტიკულ ნაწილს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან თანამშრომლობს შიდა აუდიტის სუბიექტი, საჭიროების და მოთხოვნის შესაბამისად ისინი აწვდიან SAO-ს შესაბამის დოკუმენტაციას ან სხვადასხვა ინფორმაციას. (INTOSAI Professional Standards Committee)

სანდო შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს მტკიცე მმართველობითი მექანიზმის ჩამოყალიბებას და ადგილობრივი ხელისუფლების ანგარიშვალდებულების ზრდას. (Greg Jones, 2015)

დემოკრატიული მმართველობის ფარგლებში, ადგილობრივი თვითმმართველობის განსაზღვრება მეტად მარტივია, იგი ფუნქციონირებს რათა, მოქალაქეებს ჰქონდეთ ადგილობრივ პრობლემათა დამოუკიდებლად გადაწყვეტის უფლება. (დემოკრატიული მმართველობა საქართველოში (G3) პროგრამა, 2014)

ადგილობრივი ბიუჯეტის განკარგვის კანონიერებისა და მართლზომიერების დადგენა შიდა აუდიტორული შემოწმების საშუალებითაა შესაძლებელი, სწორედ გამართულად ფუნქციონირებადი შიდა აუდიტის სამსახური არის ადგილობრივ დონეზე განვითარების საფუძველი, რასაც საბოლოოდ ქვეყნის კეთილდღეობამდე მივყავართ. (Council of Europe, 2002)

შიდა აუდიტის ფუნქცია, უმნიშვნელოვანეს როლს თამაშობს ადგილობრივი ხელისუფლების რესურსების ეფექტიან და ეფექტურ გამოყენების

¹⁶ სახელმწიფო აუდიტის სამსახური (SAO)

უზრუნველყოფაში. აღნიშნული რესურსები ისეთ პროგრამებსა თუ პროექტებზე მოდის, რომლებიც ადგილობრივი მოსახლეობისთვის არის მნიშვნელოვანი. ასევე მნიშვნელოვანია ისეთი პოლიტიკის გატარება, რომელიც ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ არის დამტკიცებული. (European Charter of Local Self-Government, 1985)

საქართველოს დეცენტრალიზაციის სტრატეგიის 2019-2025 წლების პროექტის მიხედვით, ადგილობრივი თვითმმართველობის საქმიანობის მონიტორინგის, შეფასებისა და თვითშეფასების ეფექტიანი სისტემის დანერგვა, საქართველოში ერთ-ერთ პრიორიტეტულ მიმართულებას წარმოადგენს. აღნიშნული მიმართულებით ყურადღება გამახვილებულია უშუალოდ შიდა აუდიტის მექანიზმის გაძლიერებაზე ევროკავშირის პრაქტიკის შესაბამისად.

სახელმწიფო აუდიტის 2013 წლის ეფექტიანობის აუდიტის მიხედვით, სათანადო კვალიფიკაციის ადამიანური რესურსების ნაკლებობა შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობაზე უარყოფითად მოქმედებს, კომპეტენციის გაუმჯობესების გარდა, ახალი სახის აუდიტების დაწყების მოთხოვნასთან ერთად, შიდა აუდიტის ერთეულებს დასჭირდებათ განსხვავებული ცოდნის ბაზისა და გამოცდილების მქონე კადრები, როგორებიცაა მაგალითად, ინფორმაციული ტექნოლოგიები, მენეჯმენტი და რისკების მართვა, ფინანსური ოპერაციების ოპტიმიზაცია და ა.შ. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, თბ., 2013)

ინსპექტირება

ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიშების მიხედვით, შიდა აუდიტის ერთეულები ძირითადად ჩამოყალიბდა გენერალური ინსპექციების ბაზაზე, რამაც გარკვეულწილად განაპირობა შემდგომში მკვეთრი გამიჯვნის საჭიროება შიდა აუდიტსა და ინსპექტირებას შორის. ინსპექტირების ქვედანაყოფი ახორციელებს სხვადასხვა სამსახურეობრივი გადაცდომების შესწავლას, აგრეთვე დაწესებულების/ორგანიზაციის მიზნებთან შეუთავსებელი ქმედებების არსებობის აღმოჩენას და შემდომ მის შესწავლას. კვლავ რჩება პრობლემად, შიდა

აუდიტის როლის გაიგივება გენერალურ ინსპექციასთან და სადამსჯელო აქტივობებთან.

არსებობს, შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების გამიჯვნის ოთხი მოდელი, იხ.ქვემოთ:

- ✓ მოდელი პირველი - შიდა აუდიტის სუბიექტი შედგება სამმართველოებისგან და შიდა აუდიტორთა გუნდი პრაქტიკაში დამოუკიდებელია ინსპექტირების გუნდისგან;
- ✓ მოდელი მეორე - შიდა აუდიტის სუბიექტი შედგება სამმართველოებისგან და შიდა აუდიტორთა გუნდი არ არის პრაქტიკაში ინსპექტირების გუნდისგან დამოუკიდებელი;
- ✓ მოდელი მესამე - შიდა აუდიტის სუბიექტს არ გააჩნია სამმართველოები, მაგრამ თანამშრომლებს გაყოფილი აქვთ ფუნქციები სამუშაო აღწერილობებით და სამუშაო პროცესში;
- ✓ მოდელი მეოთხე - შიდა აუდიტის სუბიექტს არ გააჩნია სამმართველოები და თანამშრომლები ახორციელებენ, როგორც შიდა აუდიტს, ისე ინსპექტირებას. (სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, თბ., 2018)

შიდა აუდიტი და ინსპექტირება არ არის ურთიერთგამომრიცხავი და შეიძლება ერთდროულად არსებობდეს ორგანიზაციაში. (სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, 2018) “ზოგჯერ არ ხდება აღნიშნული მოთხოვნის დაკმაყოფილება და შიდა აუდიტის ერთეული, ასევე ახორციელებს გენერალური ინსპექციის ფუნქციას”. (Ian Goodwin, 2017)

საკმაოდ ხშირად ხდება, რომ შიდა აუდიტი ვერ ახდენს გამიჯვნასა და დისტანცირებას თავიანთი წინამორბედი გენინსპექციებისგან, რომელთა ბაზაზეც ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის სუბიექტები. დღევანდელ დღეს ხშირია ყურადღების უფრო მეტად გამახვილება ინსპექტირებაზე და არა შიდა აუდიტზე.

ყოველივე ეს წარმოშობს მთელ რიგ პრობლემებს, შესაბამისად არ უნდა ხდებოდეს, რომ შიდა აუდიტორები დაკავებული იყვნენ ინსპექტირების საქმიანობით, რაც არც თუ იშვიათი მოვლენაა ჩვენს რეალობაში. აუცილებელია, რომ ინსპექტირება და შიდა აუდიტი მკაფიოდ იყოს გამიჯნული ერთმანეთისგან, როგორც კანონით, ასევე პრაქტიკული საქმიანობით.

ამ ორი ფუნქციის გამიჯვნა, როგორც საკანონმდებლო, ასევე პრაქტიკული თვალსაზრისით მეტ-ნაკლებად მოგვარებულია სამინისტროების დონეზე, ხოლო რაც შეეხება ადგილობრივი თვითმმართველ ერთეულებს, აქ რამდენიმე გამონაკლისის გარდა საკმაოდ კრიტიკული და არასახარბიელო მდგომარეობაა.

ზოგადად, ორგანიზაციაში ინსპექტირების ფუნქციის მთავარ მიზანს წარმოადგენს დარღვევების, სხვადასხვა გადაცდომებისა და მიზნებთან შეუთავსებელი მოქმედებების როგორც აღმოჩენა, ასევე მისი კონტროლი. ინსპექტირება არის კონტროლის ის კომპონენტი, რომელიც ხორცილდება აღმოჩენითი ე.წ. პოსტ ფაქტუმ (“ex-post”) და წარმოადგენს საჩივარზე ორიენტირებულ საპასუხო კონტროლის მექანიზმს. ისინი ახორციელებენ რუტინულ და საფუძვლიან შემოწმებებს. საჩივრის საფუძველი წარმოადგენს ყურადღების გამახვილების მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს. ასევე ინსპექტირების ერთ-ერთი მთავარი მიმართულებაა და ამოწმებს საჯარო სექტორის სახსრების კანონზომიერებას და მის მართებულ გამოყენებას.

შიდა აუდიტი ახდენს სისტემებისა და პროცესების შესწავლას რისკებისა და ნაკლოვანი მხარეების გამოსავლენად. იგი არის დამოუკიდებელი ფუნქცია კონტროლის მექანიზმებისგან (ინსპექტირების ჩათვლით). გამოვლენი ნაკლოვანებების შემდეგ, აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის (FMC) სისტემებს რეალისტურად და ობიექტურად, შესაბამისი პროფესიონალური მეთოდების გამოყენებით. მენეჯმენტს (ხელმძღვანელობას) წარუდგენს მართვის და კონტროლის სისტემების გაუმჯობესების რეკომენდაციებს. მნიშვნელოვანი და ყურადსაღებია ის გარეობა, რომ შიდა აუდიტი არ უზრუნველყოფს და სრულად ვერ აღმოფხვრის თაღლითობებს, დარღვევებსა და გადაცდომებს. ამ ყოველივეს

შემდგომი მართვა და კონტროლი, ასევე ეფექტური და პროდუქტიული შიდა კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება, დაწესებულების ხელმძღვანელმა უნდა შეძლოს გაცემული რეკომენდაციების გათვალისწინებით. მის მნიშვნელოვან როლს წარმოადგენს დაწესებულების შიგნით მენეჯერული ფუნქციების გაუმჯობესების ხელშეწყობა.

მეორე მხრივ, კი ინსპექტირების ფუნქცია პირდაპირ არის დაკავშირებული მმართველობასთან იგივე ხელმძღვანელობასთან და დაწესებულების მმართველი რგოლის უშუალო დავალებით ახორციელებს გამოძიებებს, კონტროლს და გადამოწმებს. საჩივრების საფუძველზე აწარმოებს მოკვლევით (ex-post) კონტროლს და ადმინისტრაციულ გამოძიებას. იქიდან გამომდინარე რომ, ინსპექტირება არის მენეჯერული პასუხისმგებლობის ნაწილი, ის არ უნდა იქნას გამოყენებული FMC სისტემების შესაფასებლად. ეს ყოველივე წარმოადგენს შიდა აუდიტის ფუნქციას. (საქართველოს მთავრობის დადგენილება #593, “შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“, თბ., 2016)

ამ ორი ფუნქციების (შიდა აუდიტი და ინსპექტირება) აღრევა გამოიწვევს შიდა აუდიტის ფუნქციის შესუსტებას, რამაც შეიძლება ხელი შეუწყოს შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობის პრინციპების დარღვევას და ასევე ნდობის დაკარგვას. ამ ყველაფრის მონიტორინგი და მათი როგორც ფუნქციური, ასევე სტრუქტურული გამიჯვნის უზრუნველყოფა უნდა მოახდინოს ჰარმონიზაციის ცენტრმა.

შიდა აუდიტის სუბიექტი დაწესებულების სხვა სუბიექტებისგან ფუნქციურად დამოუკიდებელია. (საქართველოს კანონი "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ") შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტის სტანდარტების აუცილებელი მოთხოვნაა (საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, 2013) საკუთარი საქმიანობის დაგეგმვის, განხორციელების, ანგარიშგების ეტაპზე და ადმინისტრაციულ საკითხებში შიდა აუდიტი დამოუკიდებელია.

აღსანიშნავია, ის გარემოება, რომ დაწესებულების ან ორგანიზაციის ხელმძღვანელის წინაშე ანგარიშვალდებული შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი და რა თქმა უნდა შიდა აუდიტის სუბიექტი და სუბიექტის უფროსი დამოუკიდებელი არიან თავიანთი საქმიანობის წარმართვის პროცესში. მნიშვნელოვანია ის ფაქტიც, რომ დამოუკიდებლობა არ ნიშნავს მის იზოლირებას და უნდა გააჩნდეს ობიექტურად დაგეგმვის და განხორციელების შესაძლებლობები. ასევე შიდა აუდიტის სუბიექტზე დაკისრებული ფუნქციამოვალეობები უნდა განხორციელდეს გამჭირვალობის, ეკონომიურობის, ეფექტიანობის და პროდუქტიულობის დაცვით.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის დანიშვნის წესს უკავშირდება. “ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსის” თბილისის მუნიციპალიტეტის ნაწილში დეტალურად განხილულია შიდა აუდიტის ხელმძღვანელის დანიშვნის წესი. ქ.თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სამსახურის უფროსს ირჩევს თბილისის საკრებულო (სრული შემადგენლობის უბრაველესობით). თბილისის საკრებულოს რეგლამენტის მიხედვით, აღნიშნულ პოზიციაზე კანდიდატის დასახელების შესაძლებლობა აქვს საკრებულოს თავმჯდომარეს. ყველა სხვა მუნიციპალიტეტის შემთხვევაში მერი ირჩევს და ნიშნავს შესაფერის კანდიდატს შიდა აუდიტის სამსახურის უფროსის თანამდებობაზე.

რაც შეეხება ეთიკის კოდექსს, საჯარო სექტორის ყველა შიდა აუდიტორებისთვის არის საერთო და იცავენ საქართველოს მთავრობის განკარგულება N1836, “შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“. კოდექსი თავისთავში ეფუძნება საქართველოს კონსტიტუციას, კანონს „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“, ასევე საქართველოს საკანონმდებლო ბაზას და შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის პრინციპებს და ნორმებს, რომლებიც საერთაშორისო შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) მიერ არის აღიარებული. აღნიშნული პრინციპებისა და იმ ქცევის წესების დაცვა, რომელიც კოდექსის ოთხ პრინციპს ახლავს, სავალდებულოა ყველა შიდა

აუდიტორისათვის თავიანთი საქმიანობის შესრულების განმავლობაში და ასევე ინფორმაციის შეგროვება, მათი შემდგომი შეფასება და გავრცელების დროს მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტორებმა გამოამჟღავნონ მაღალი დონის პროფესიონალური ობიექტურობა. (შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი, 2010)

სუბიექტის უფროსი და დაწესებულების/ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ვალდებული არიან კონტროლი გაუწიონ ეთიკის კოდექსით განსაზღვრული პრინციპების და ქცევის წესების დაცვას. მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტორებმა დაიცვან აღნიშნული პრინციპები, თითოეულ პრინციპს კი თავისი ქცევის წესები აქვს: (იხ.დანართი N4 - სრული ეთიკის კოდექსი)

1. პატიოსნება - რაც პირველ რიგში წარმოშობს ნდობას და შესაბამისად, შიდა აუდიტორთა მიერ განხორციელებული საქმიანობის განსჯისადმი ასევე ნდობის საფუძვლებს;
2. ობიექტურობა - შიდა აუდიტის საქმიანობის პროცესების განხორციელებისას სხვადასხვა ინფორმაციის როგორც შეგროვება, შეფასება და შემდგომში მათი გავრცელებისას შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოამჟღავნონ პროფესიონალური (მაღალი დონის) ობიექტურობა. მოსაზრებების ჩამოყალიბებისას ყველა მნიშვნელოვანი გარემოების გაწონასწორებული შეფესება, ასევე არ უნდა მოექცნენ როგორც საკუთარი, აგრეთვე სხვა პირების ინტერესთა გავლენის ქვეშ;
3. კონფიდენციალურობა - შიდა აუდიტორებმა არ უნდა გათქვან თავიანთი საქმიანობის პროცესში მიღებული ინფორმაცია, პატივი უნდა სცენ ინფორმაციის ღირებულებას და საკუთრების პრინციპს. გარდა იმ გამონაკლისი შემხვევებებისა, როცა ინფორმაციის გასაჯაროება გამოწვეულია პროფესიული ან სამართლებრივი მოვალეობით;
4. კომპეტენტურობა - შიდა აუდიტორებმა უნდა გამოიყენონ ის უნარები, ცოდნა და გამოცდილება, რაც აუცილებელია შიდა

აუდიტორული საქმიანობისათვის. (შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი, 2010)

შიდა აუდიტს საკმაოდ მნიშვნელოვანი როლი და გავლენა აქვს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემების სრულყოფილად ჩამოყალიბების პროცესზე. შიდა აუდიტი იძლევა იმის რწმუნებას, რომ FMC-ის სისტემები არის შესაბამისი და ეფექტიანი. ფუნქციას: შეაფასოს, მაგალითად რამდენად გამართულად არის ჩამოყალიბებული დაწესებულების მიზნები (SMART) ¹⁷, რამდენად აქვთ მენეჯერს წვდომა სწორ ფინანსურ ინფორმაციასთან და ა.შ. (საქართველოს მთავრობის განკარგულება N512, თბ., 2017)

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი (PIFC)

სახელმწიფო სექტორში საჯარო ფინანსების მართვის გაძლიერება საქართველოს მთავრობის ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულებაა. ბოლო წლების განმავლობაში მთელი რიგი ცვლილებები განხორციელდა სახელმწიფო ფინანსური სისტემების გასაუმჯობესებლად და მათი საერთაშორისო სტანდარტებთან დასაახლოებლად. (საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, 2018)

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი (PIFC) ¹⁸ არის მარწმუნებელი მექანიზმი იმისა, რომ საჯარო ფინანსები გონივრულად იმართება. (European Commission, 2006) საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საწყისი, 2007 წლიდან აქტიურად იღებდა მონაწილეობას PIFC სისტემის როგორც დანერგვაში, ასევე განვითარებაში.

2009 წელს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში ჩამოყალიბდა აღნიშული სისტემის განვითარების სტრატეგია - „სახელმწიფო სექტორში შიდა ფინანსური

¹⁷ SMART – Specific - კონკრეტული
Measurable - გაზომვადი
Achievable – განხორციელებადი (მიღწევადი)
Relevant – შესაბამისი
Time bound - დროში გაწერი

¹⁸ Public Internal Financial Control - სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი

კონტროლის განვითარების სტრატეგია“, რომელშიც დეტალურად იყო აღწერილი საჯარო სექტორში PIFC სისტემის განვითარების გეგმა. (Louis Berger, 2017).

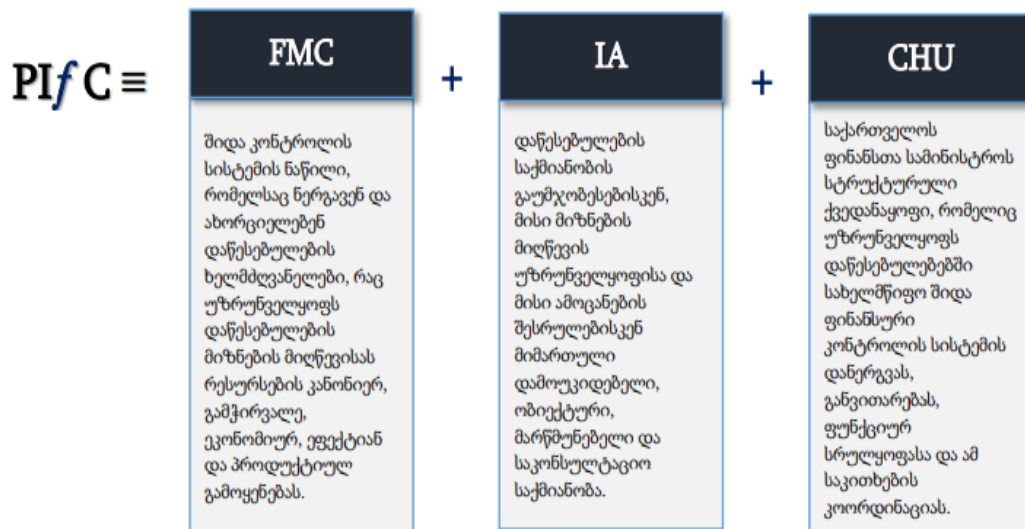
საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ წარმოადგენს უპირველეს დოკუმენტს, რასაც ეფუძნება მთლიანად PIFC-ის სისტემა საქართველოში.

ევროკავშირის მიერ შემოთავაზებულ (აპრობირებულ) მოდელში აღნიშნული სისტემა სამი ელემენტისგანაა შემდგარი:

- ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა (FMC);
- ფუნქციურად დამოუკიდებელი შიდა აუდიტი (IA¹⁹);
- ჰარმონიზაციის ცენტრი (CHU²⁰). (ჰარმონიზაციის ცენტრი, 2018)

სურათი N1.4

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა



(სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის 2017-2018 წლის მონიტორინგის ანგარიში, დეკემბერი, 2018)

¹⁹ Internal Audit - შიდა აუდიტი

²⁰ Central Harmonization Unit - ჰარმონიზაციის ცენტრი

მესამე ელემენტი ჰარმონიზაციის ცენტრი არის ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის, ასევე შიდა აუდიტის ჰარმონიზაციასა და კოორდინაციაზე პასუხისმგებელი ორგანი. (სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, 2018)

საქართველოში არსებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა 2010 წლიდან იხვეწება და უახლოვდება საერთაშორისოდ აღიარებულ PIFC მოდელს. ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს სახელმწიფო სექტორში PIFC სისტემის დანერგვას, მის შემდგომ განვითარებასა და აღნიშნულ საკითხების კოორდინაციას.

FMC, როგორც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი, მის დანერგვაზე პასუხისმგებლობა ეკისრება საბიუჯეტო ორგანიზაციის ხელმძღვანელს, ამ სისტემის ეფექტიანობის შეფასებისა და შემოწმების ფუნქცია კი სუბიექტის აუდიტის სამსახურს აქვს მინიჭებული.

შიდა აუდიტთან ერთად FMC წარმოადგენს შიდა კონტროლის სისტემას, რომელსაც ნერგავს და ახორციელებს დაწესებულების ხელმძღვანელი. ეს ყოველივე, შესაბამისად განაპირობებს დაწესებულების/ორგანიზაციის დასახული მიზნების მიღწევას საბიუჯეტო სახსრების კანონიერ, გამჭირვალე, ეკონომიურ და ეფექტიან გამოყენებას. მისი ეფექტიანად და სათანადოდ ფუნქციონირებით მიიღწევა „ჯანსაღი“ ფინანსური მართვა, საჯარო ინტერესებზე მეტად ორიენტირება, რაც მთავრობისა თუ საჯარო დაწესებულებების მთავარ მიზანს წარმოადგენს, თავის მხრივ კი „ჯანსაღი“ ფინანსური მართვა უზრუნველყოფს სასურველ, წინასწარ განსაზღვრულ შედეგებსა და მიზნებზე ორიენტირებას, საბიუჯეტო სახსრების მეტად კანონიერ, ეკონომიურ განკარგვას (ე.წ. „ფულზე დაფუძნებულ ღირებულებას“), აგრეთვე კარგი მმართველობის მთავარი პრინციპების გამჭირვალეობისა და ანგარიშვალდებულების გაუმჯობესება-განვითარებას, რაც საბოლოოდ დადებითად აისახება დაწესებულების მმართველობაზე, შიდა თუ გარე დაინტერესებულ მხარეებსა და სერვისების მომხმარებლებზე.

თავი მეორე. საჯარო ფინანსების განვითარების პერსპექტივები

2.1. შიდა კონტროლის და რისკის მართვის მოდელი - COSO მოდელი

PEMPAL (The Public Expenditure Management Peer-Assisted Learning Network) წარმოადგენს ცენტრალური და ადმოსავლეთ ევროპის, ცენტრალური აზიის ქვეყნებს შორის შესაძლებლობების განვითარების და რეფორმების გამოცდილების გაზიარების გაერთიანებას. გაერთიანების შექმნის იდეას საფუძველი 2005 წელს ჩაეყარა მსოფლიო ბანკისა და გაერთიანებული სამეფოს საერთაშორისო განვითარების დეპარტამენტის მიერ. აქტიური საქმიანობა დაიწყო 2006 წლიდან და მასში ევროპის და ცენტრალური აზიის 23 ქვეყანაა გაერთიანებული. სულ რაღაც 10 წელიწადში გადაიქცა მნიშვნელოვან გაერთიანებად, რომელიც ამ 23 ქვეყნის 300-ზე მეტ საჯარო მოხელეს აერთიანებს, რათა მოხდეს საჯარო მოხელეებს შორის ურთიერთანამშრომლობის განმტკიცება და საჯარო ფინანსების მართვის კუთხით ცოდნის და გამოცდილების, როგორც გაზიარება, ასევე გაღრმავება. (<https://www.pempal.org/about/about-pempal>)

წევრებს შორისაა საქართველო, რომელსაც წარმოადგენს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტრი (შიდა კონტროლის დეპარტამენტი), რომელიც 2010 წლიდან PEMPAL-ის სრულფასოვანი წევრია. ჰარმონიზაციის ცენტრი არის საქართველოში შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განმახროციელებელი (მაკოორდინებელი) ერთეული, ამიტომ აქტიურად არის ჩართული გაერთიანების სხვადასხვა საერთაშორისო ღონისძიებებსა და სამუშაო შეხვედრებში.

PEMPAL-ის გაერთიანების ჩამოყალიბების თავდაპირველი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ უამრავი ქვეყნის მთავრობა არ ხარჯავდა თავიანთ რესურსებს ისეთივე ეფექტურად და გამჭირვალედ, რამდენადაც ეს შესაძლებელი იყო. ამ ყველაფერმა კი სახელმწიფო ხარჯების ინსტიტუციონალური კონტროლის გაუმჯობესების აუცილებლობა გამოიწვია. გაერთიანების მიზანია ხელი შეუწყოს სახელმწიფო

შიდა ხარჯების და შესაძლებლობების გაძლიერებას სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური მენეჯმენტის მიმართულებით. ის ასრულებს კატალიზატორის როლს დახმარების გაფართოებაში და ინსტიტუციებისა და პოლიტიკა-პროცედურების გაძლიერებაში, ასევე შეიმუშავებს სხვადასხვა პრაქტიკულ (მეთოდოლოგიურ) სახელმძღვანელოებს საჯარო ფინანსების მართვის ქრილში.

გაერთიანებას აქვს რამდენიმე საინტერესო და ინოვაციური მიდგომა, რაც გულისხმობს შემდეგს: იმის მაგივრად, რომ ყურადღება გამახვილდეს ცალკეული ქვეყნების შესაძლებლობების განვითარებაზე, დონერებსა და მთავრობებს შორის ორმხრივ ურთიერთობებზე, PEMPAL წარმოადგენს რეგიონალურ მიდგომას, რომელშიც მისი ყველა წევრი ქვეყანაა ჩართული და ახდენს საჯარო ფინანსების მართვის ერთობლივი ძალისხმევით გაუმჯობესებას.

PEMPAL ყოველწლიურად მართავს უამრავ მნიშვნელოვან ღონისძიებას და სამუშაო შეხვედრებს წევრი ქვეყნების წარმომადგენლებისთვის. სამუშაო ფორმატი საჯარო ფინანსების მართვის სფეროზეა ორიენტირებული და აერთიანებს სამუშაო ჯგუფებს სამი მიმართულების ირგვლივ, ესენია:

- ბიუჯეტი (Budget) ;
- ხაზინა (Treasury);
- შიდა აუდიტი (IA). (PEMPAL, 2019)

მნიშვნელოვანია, რომ გაერთიანება სხვადასხვა სამუშაო შეხვედრებისას აქტიურად განიხილავს სამივე მიმართულებას და ყოველწლიურად, საერთაშორისო ღონისძიებების ჩატარების დროს თითოეულ მიმართულებას თავისი განსაკუთრებული ადგილი უჭირავს. ასევე აღსანიშნავია, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრმა უკვე რამდენჯერმე უმასპინძლა PEMPAL-ის სხვადასხვა საერთაშორისო ღონისძიებებს. ბოლოს, 2018 წელს უმასპინძლა საერთაშორისო ფორუმს, სადაც ცენტრალური და აღმოსავლეთ ევროპის, ასევე ცენტრალური აზიის ქვეყნების 75 დელეგატი მონაწილეობდა.

PEMPAL მნიშვნელოვან ყურადღებას ამახვილებს COSO-ს კომპონენტების (მეორე და მესამე) და მისი ზოგადი პრინციპების კავშირზე თანამედროვე საჯარო

მმართველობასთან მიმართებაში, ასევე იმ საერთო კავშირების საჭიროებაზე, რომელიც COSO-ს მოდელსა და „დაცვის სამი ხაზის“ მოდელს შორის არსებობს. საყურადღებოა ის გარემოება, რომ დღეს ეს ორი მოდელი აქტიურად განიხილება და მნიშვნელოვანი როლი უკავიათ საჯარო ფინანსების მართვის სისტემაში.

PEMPAL-გან განსხვავებით სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტი (COSO²¹) შეიქმნა 1985 წელს ამერიკაში. თრედვეის კომისიასთან (The Treadway Commission) არსებული სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის შექმნა განაპირობა 80-იანი წლებისთვის გამოწვეულმა ძალიან დიდი მასშტაბის კორპორაციულმა სკანდალებმა, რამაც ასობით სხვადასხვა ფინანსური ინსტიტუტის გაბანკროტება გამოიწვია. დანაკარგები სახელმწიფოსთვის, დებიტორებისთვის და ინვესტორებისთვის უპრეცედენტოდ მაღალი იყო, ამიტომ ფინანსური მენეჯერების, ბუღალტრებისა და აუდიტორების მხრიდან ჩამოყალიბდა აღნიშნული კომიტეტი, რომლის მთავარი მიზანი იყო ხუთი კერძო სექტორის ორგანიზაციების ერთობლივი ინიციატივით შექმნილიყო სახელმძღვანელო პრინციპები და ყოველისმომცველი ჩარჩო. ეს ყოველი კი უზრუნველყოფდა საწარმოს რისკის მართვის, შიდა კონტროლისა და თაღლითობის თავიდან აცილების მინიმიზაციას. ასევე, მართვის ეფექტურობის დონის გაზრდას და ორგანიზაციაში თაღლითობის რისკების შემცირებას. COSO მოდელი ეყრდნობა სხვადასხვა ქვეყნის სტანდარტების და საკონსულტაციო ფორმების საუკეთესო პრაქტიკულ გამოცდილებას.

COSO-ს მთავარი მიზანია იყოს გლობალურ ბაზარზე აღიარებული ლიდერი რისკის და კონტროლის რეკომენდაციების შემუშავების კუთხით, რაც თავის მხრივ უზრუნველყოფს ძლიერ, ხარისხიან ორგანიზაციულ მმართველობას და ამცირებს თაღლითობის დონეს. მისი მოდელის მიზნების მხრივ, ძირითადად არსებობს რისკების სამი შინაარსი:

- ფინანსური ანგარიშგება;
- პროცესების ეფექტიანობა;

²¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტი

- შესაბამისობა. (ჰარმონიზაციის ცენტრი, 2019)

სკონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის დამხარე ორგანიზაციები არიან: შიდა აუდიტის ინსტიტუტი (IIA), ამერიკის საბუღალტრო ასოციაცია (AAA), ამერიკის სერთიფიცირებული საჯარო ბუღალტრების ინსტიტუტი (AICPA), საერთაშორისო ფინანსური აღმასრულებლები (FEI) და ბუღალტრული მენეჯმენტის ინსტიტუტი (IMA).

სკონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის მიერ შემუშავდა ჯერ 1992 წელს, ხოლო შემდეგ 2013 წელს განახლდა დოკუმენტი სახელწოდებით: „ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა - ინტეგრირებული მიდგომა“. ასევე მნიშვნელოვანია იგივე ორგანიზაციის 2004 წელს შემუშავებული და გამოქვეყნებული კიდევ ერთი მოდელი „ორგანიზაციის საწარმოო რისკების მართვა - ინტეგრირებული მიდგომა“, რომელიც აგრეთვე მნიშვნელოვნად მოდიფიცირდა 2017 წელს. 1992 წელს გამოქვეყნებულ კონცეპტუალურ დოკუმენტს „ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა - ინტეგრირებული მიდგომა“, ამით ამერიკის შეერთებული შტატებისა და მსოფლიოს ისტორიაში მოხდა ახლებური ხედვის შექმნა, რამაც საფუძველი დაუდო შიდა კონტროლის, როგორც ერთმანეთთან მჭიდროდ დაკავშირებული ელემენტების სტრუქტურულ ადქმას.

შიდა კონტროლის 1992 წელს შემუშავებული და 2013 წელს განახლებული მოდელი სულ უფრო მეტი პოპულარობით სარგებლობს დღევანდელ მსოფლიოში. მისი შინაარსის მიხედვით, დაწესებულების/ორგანიზაციის სტრუქტურების, მათი პროცესების და ძირითადი ფუნქციების ეფექტიანობა შეუძლებელია, თუ ყველა ოპერაციების მართვაში არ იქნება მუდვიმად ინტეგრირებული და ადეკვატური მართვის პროცესები თანმდევი რისკებისა. აღნიშნული უშუალოდ ორგანიზაციის უფროსის მოვალეობაა. COSO-ს აღნიშნული მოდელი ხშირად მოიხსენიება, როგორც შიდა კონტროლის რისკზე ორიენტირებული სისტემა. მოდელი შედგება ზოგადი ჩვიდმეტი პრინციპისა და ხუთი კომპონენტისაგან. თითოეული პრინციპი დაკავშირებულია ზოგადი პრინციპებიდან რამოდენიმესთან. (იხ. დანართი N5)

რაც შეეხება COSO-ს მიერ 2004 წელს გამოქვეყნებულ მეორე მოდელს, ისიც საკმაოდ საინტერესო და მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორებისათვის რისკების მართვის კონტექსტში. ამ მოდელის მთავარი არსი მდგომარეობს იმაში, რომ რისკების მართვის პროცესები, ორგანიზაციის სტრატეგიით განსაზღვრული მიზნების მიღწევას უნდა მოიცავდეს. მთავარი არსი კი, რა თქმა უნდა შიდა კონტროლის მექანიზმებით სხვადასხვა დადგენილი მიზნების მიღწევას გულისხმობს. ამ მოდელის მიხედვით, ორგანიზაციის სტრატეგიის მისაღწევად შედარებით რთული რისკების მართვისათვის დამატებით საჭიროა ალტერნატიული მიდგომები. რაც გულისხმობს რისკზე რეაგირების ალტერნატიულ მიდგომებს. ეს შეიძლება იყოს რისკზე უარის თქმა, ან მისი მიღება, ასევე რისკის შემცირება ან გაზრდა და მისი გადანაწილება. ამ კუთხით შიდა კონტროლის ღონისძიებები აღიქმება, როგორც შესაბამისი, კონკრეტული ალტერნატივის მონიტორინგის მექანიზმი რისკზე რეაგირებისას. (ჰარმონიზაციის ცენტრი, 2019)

სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის 2013 წლის განახლებული მოდელი („ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა - ინტეგრირებული მიდგომა“) და ასევე შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის - INTOSAI 9100 მიხედვით, ფინანსური მართვა და კონტროლი ხორციელდება შემდეგი ხუთი ურიერთდაკავშირებული კომპონენტების საშუალებით:

- ❖ კონტროლის გარემო;
- ❖ რისკის მართვა;
- ❖ კონტროლის ღონისძიებები;
- ❖ ინფორმაცია და კომუნიკაცია;
- ❖ მონიტორინგი და შეფასება.

1. კონტროლის გარემო - შიდა კონტროლის ძირითადი საფუძველია, რომლის ჩამოყალიბებაც ორგანიზაციაში ხელმძღვანელი ²² (ორგანიზაციაში მაღალი ტონის მიმცემი) უზრუნველყოფს. ასევე, უფროსმა უნდა განსაზღვროს მენეჯმენტის ფილოსოფია, მუშაობის სტილი, ეთიკი კოდექსი, ქცევის სტანდარტები, მკაფიო პოლიტიკა და პროცედურები, უფლებამოსილების/კომპეტენციების გადანაწილება და ა.შ.. ასევე გასათვალისწინებელია, რომ კონტროლის გარემოს მიზნები და ამოცანები უნდა იყოს კონკრეტული, რეალისტური და გაზომვადი.

2. რისკის მართვა - ეს არის შესაძლო რისკების შეფასება, რომელმაც შეიძლება ზეგავლენა მოახდინოს ორგანიზაციაზე. ყოველდღიურად უამრავი ესეთი რისკი არსებობს. მნიშვნელოვანია ამ რისკების იდენტიფიცირება, ანალიზი და საპასუხო ღონისძიებების განხორციელება, რათა არ მოხდეს დაწესებულების მიზნებისთვის ხელის შეშლა. აქ აუცილებელია გავითვალისწინოთ მოხდენის ალბათობა (დადგომის სიხშირე) და მისი გავლენა მოხდენის შემთხვევაში, ასევე რისკის მართვისას უნდა დავყოთ რისკები შიდა და გარე ფაქტორების მიხედვით.

3. კონტროლის ღონისძიებები - ეს არის დაწესებულების პოლიტიკა და პროცედურების ერთიანობა, რომელიც შექმნილია იმისთვის რომ მოხდეს რისკების ოპტიმილურ დონემდე დაყვანა (შემცირება). ასევე მნიშვნელოვანია, რომ ხარჯები გაწეული კონტროლის ღონისძიებებისთვის არ უნდა აღემატებოდეს მოსალოდნელ შედეგებს. კონტროლის ტიპები იყოფა პრევენციულ (Preventive), მიმართულ (Directive), აღმოჩენ (Detective) და მაკორექტირებელ (Corrective) კონტროლებად.

4. ინფორმაცია და კომუნიკაცია - ორგანიზაციის შიგნით ინფორმაციის და კომუნიკაციების გამართული ფუნქციონირება მნიშვნელოვანია, რათა გუნდის თითოეულმა წევრმა შეძლოს წარმატებით შეასრულოს თავიანთი მოვალეობები. თანამშრომლებს საქმიანობის განსახორციელებლად სჭირდებათ ინფორმაცია, ხოლო მენეჯმენტს ინფორმაცია სჭირდება კონტროლისთვის. კომუნიკაცია უნდა

²² Tone at the Top - მაღალი მენეჯმენტის ტონი

ხორციელდებოდეს როგორც ზემოდან ქვევით, ასევე ქვემოდან ზევით და რაც ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანია, შესაბამისი ინფორმაცია შესაბამის დონეს უნდა მიეწოდებოდეს დროულად. ინფორმაცია შეიძლება დაკავშირებული იყოს ორგანიზაციის გეგმებთან, აგრეთვე რისკებთან, ოპერაციებთან, ფინანსურ საკითხებთან, შესრულებულ საქმიანობასთან და ა.შ..

5. მონიტორინგი და შეფასება - ეს არის ორგანიზაციის შიდა კონტროლის ეფექტურობის შეფასების პროცესი. გარკვეულ დროში შიდა კონტროლის სისტემის მუშაობის შეფასება, არის თუ არა ის ადეკვატური, ხარისხიანი და ეფექტური. ორგანიზაციის მიზნები და ამოცანები იყოს მიღწეული შიდა კონტროლის გამართული ფუნქციონირებით. მონიტორინგის და შეფასების დროს მნიშვნელოვანი ყურადღება ეთმობა მაღალი რისკის შემცველ სექტორებს. ის ხორციელდება მიმდინარე მონიტორინგის გზით ან პერიოდული შეფასებით, რომელიც აერთიანებს თვითშეფასებას და შიდა აუდიტს.

სურათი N2.1

COSO-ს მოდელის კუბი



წყარო: <https://www.i-sight.com/resources/coso-framework-what-it-is-and-how-to-use-it/>

დაწესებულების ხელმძღვანელი, დაწესებულების საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით უზრუნველყოფს ზემოაღნიშნული კომპონენტების შემუშავებას, ჩამოყალიბებასა და სათანადო ფუნქციონირებას. ფინანსური მართვა და კონტროლი (FMC) ხორციელდება ორგანიზაციის ხელმძღვანელის მიერ ყველა ქვედანაყოფში, როგორც ფინანსური მართვის, ასევე თვითონ გადაწყვეტილების მიღების პროცესის გასაუმჯობესებლად.

თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ აღნიშნული სისტემის ინტეგრირება დაწესებულების სტრუქტურაში, მხოლოდ უზრუნველყოფს მენეჯმენტს გონივრული და არა აბსოლუტური მტკიცებულებით, რომ ზემოაღნიშნული მიზნები მიღწეულ იქნება დაწესებულებაში, მეორეს მხრივ კი იმისათვის რომ შემცირებულ იქმნეს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის არასათანადო ფუნქციონირების რისკი და გაიზარდოს ალბათობა იმისა, რომ მიღწეულ იქმნება წინასწარ განზრახული ოპტიმალური შედეგები და დაწესებულების მიზნები, რაც მდგომარეობს იმაში, რომ ყოველთვის დაცულ იქნას საჯარო ინტერესები, გამჭვირვალობა, შედეგებზე ორიენტირება და ასევე, დინამიურად განვითარდეს საჯარო დაწესებულებების მიერ შეთავაზებული სერვისების მოწოდების სისტემები.

კრიტიკულად მნიშვნელოვანია დაწესებულების ყველა სტრუქტურულ ერთეულში მენეჯერული ანგარიშვალდებულების და პასუხისმგებლობის ფარგლების სწორად განსაზღვრა-ჩამოყალიბება მოხდეს და ეფექტიანად ფუნქციონირება, ანუ ყველა რგოლის მენეჯერის ცნობადობა, პასუხისმგებლობა და ანგარიშვალდებულება ამ მიმართულებით უნდა ამაღლდეს.

მენეჯერული ანგარიშვალდებულების ფარგლებში დაწესებულების ხელმძღვანელი:

- ✓ რისკებს აიდენტიფიცირებს, აფასებას და მართვას;
- ✓ აყალიბებს და მიმართულებას აძლევს დაწესებულების მიზნებსა და ამოცანებს;

- ✓ წემოთ აღნიშნულის შესასრულებლად შეიმუშავებს, როგორც სტრატეგიულ, ასევე სამოქმედო გეგმებსა და შესაბამის პროგრამებს;
- ✓ განსაზღვრავს და მართავს დაწესებულების როგორც მიზნების, ასევე ამოცანების შესასრულებლად შესაბამის (საჭირო) რესურსებს;
- ✓ უზრუნველყოფს თანამშრომლების რესურსების მართვას ეფექტურად და კვალიფიკაციის ასამაღლებლად ქმნის ხელშემწყობ პირობებს;
- ✓ ხელს უწყობს მონაცემთა დაცვის, მათი შემდგომი მართვის ეფექტიანი სისტემის შექმნა-განვითარებას;
- ✓ შეიმუშავებს და აყალიბებს ოპტიმალურ ორგანიზაციულ სტრუქტურას, რათა დაკისრებული მოვალეობები შესრულდეს ეფექტიანად;
- ✓ ახდენს გადაწყვეტილების განხორციელების და კონტროლის პროცესში უფლებამოსილების დელეგირებას;
- ✓ ნერგავს აღრიცხვის პროცედურებს, რომელიც საჭიროა ორგანიზაციის საქმიანობის ოპერაციების აღსაწერად. აღრიცხვიანობა კი უნდა იყოს ზუსტი, სრული, დროული და რეგულარული.

დაცვის სამი ხაზის მოდელი

XXI საუკუნის საწარმოებში ხშირად გხვდება შიდა აუდიტორების, საწარმოთა რისკების მართვის სპეციალისტების მრავალფეროვანი გუნდი, აგრეთვე შიდა კონტროლის სპეციალისტები, ხარისხის ინსპექტორები, თაღლითობის, რისკების მართვისა და კონტროლის სხვა სპეციალისტებიც, რომლებიც ერთად მუშაობენ თავიანთი ორგანიზაციების წარმატებული ფუნქციონირებისათვის. თითოეულ ზემოთ ჩამოთვლილ სპეციალობას უნიკალურს ხდის კონკრეტული საქმიანობის სპეციფიკური ცოდნა. რისკების მართვა და კონტროლთან დაკავშირებული პასუხისმგებლობები უფრო და უფრო იყოფა მრავალ სხვადასხვა დეპარტამენტსა და განყოფილებას შორის, შესაბამისად ფუნქცია-მოვალეობები (პასუხისმგებლობები) მეტი სიფრთხილით უნდა იყოს გადანაწილებული და

კოორდინირებული. ეს ყოველივე ისე უნდა განისაზღვროს, რომ რისკების მართვისა და კონტროლის თითოეულმა სპეციალისტებმა გაითვალისწინოს თავიანთი პასუხისმგებლობის საზღვრები და ასევე ისიც, თუ როგორ ჯდება მათი პოზიციები ორგანიზაციის რისკების მართვისა და კონტროლის საერთო სტრუქტურაში. თანმიმდევრული, კოორდინირებული მიდგომის გარეშე, შეუძლებელია ეფექტურად მოხდეს რისკების იდენტიფიცირება ან მართვა.

სწორედ, „დაცვის სამი ხაზის მოდელი“ არის საუკეთესო პრაქტიკა, რომელიც ორგანიზაციებს ეხმარება ფუნქციების დელეგირებაში, ასევე სისტემური მიდგომის საშუალებით კოორდინაციას უწევს რისკების მართვის მნიშვნელოვან ნაწილს. ეს მოდელი წარმოადგენს მარტივ, ეფექტურ გზას რისკების მართვისა და კონტროლის სისტემური კომუნიკაციის გასაუმჯობესებლად. ასევე არსებითი როლებისა და მოვალეობების გასარკვევად. დაცვის სამი ხაზი ქმნის ახალ პერსპექტივებს ახალი ოპერაციების განხორციელებისას, ხელს უწყობს რისკების მართვის ინიციატივებს და შესაფერისია ნებისმიერი ორგანიზაციისთვის (მიუხედავად მისი ზომისა თუ სირთულისა). იმ ორგანიზაციებშიც კი, სადაც ოფიციალური სტრუქტურით მქანაზი ან რისკების მართვის სისტემა არ არსებობს, „დაცვის სამი ხაზის მოდელმა“ შეიძლება გაზარდოს სიცხადე რისკებისა და კონტროლის შესახებ, აგრეთვე ხელი შეუწყოს რისკების მართვის სისტემების ეფექტურობის გაუმჯობესებას. (IIA Position Paper, 2013)

„დაცვის სამი ხაზის მოდელში“ რისკის მართვის სისტემაში მენეჯმენტის კონტროლი არის დაცვის პირველი ხაზი, რისკი კონტროლისა და მენეჯმენტის მიერ დადგენი შესაბამისობის ზედამხედველობის სხვადასხვა ფუნქციები თავდაცვის მეორე ხაზია, ხოლო დამოუკიდებელი მარწმუნებელი საქმიანობა მესამე ხაზია. (დეტალურად იხ. სურათ N2.2-ზე) ამ სამი „ხაზიდან“ თითოეული გარკვეულ როლს ასრულებს ორგანიზაციის მთლიანი მმართველობის ჩარჩოში.

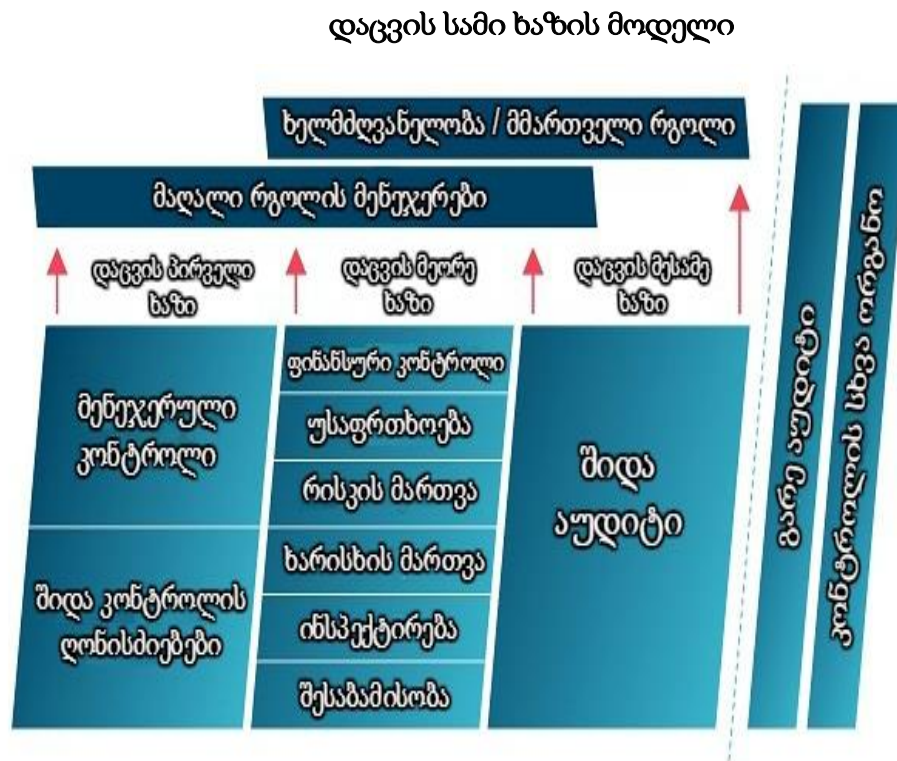
პირველი დაცვის ხაზთან დაკავშირებულნი არიან საოპერაციო მენეჯერები ანუ ის ჯგუფები, რომლებიც ორგანიზაციის საქმიანობის ძირითად-მთავარ რგოლს წარმოადგენენ.

მეორე დაცვით ხაზში გვევლინებიან იმ მენეჯერული ფუნქციის წარმომადგენლები, რომლებიც ორგანიზაციის დამხარე რგოლს წარმოადგენენ. მაგალითად: ფინანსური დეპარტამენტი და მისი მენეჯერები, იურიდიულს, IT-ის და ა.შ.. აღსანიშნავია ისიც, რომ ამ ჯგუფში გაერთიანებულ სამსახურებსა თუ სუბიექტებს აქვთ შეზღუდული დამოუკიდებლობა და ანგარიშვალდებულნი არიან მაღალი რგოლის მენეჯმენტის წინაშე.

დაცვითი ფუნქციების გადანაწილებისას პირველი და მეორე დაცვითი ხაზები მენეჯერულ ფუნქციას ასრულებელ, ოღონდ იმ განსხვავებით რომ ერთი მთავარ, ხოლო მეორე დამხარე რგოლს წარმოადგენს.

რაც შეეხება მესამე დაცვით ხაზს, ის წარმოადგენს მარწმუნებელ საქმიანობას და თავისი საქმიანობის განხორციელებისას შიდა აუდიტორები სრულიად დამოუკიდებლები არიან. ხოლო, ანგარიშვალდებულება უშუალოდ ხელმძღვანელის წინაშე გააჩნიათ.

სურათი N 2.2



წყარო: Adapted from ECIIA/FERMA, Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41.

ზემოთ აღნიშნული მოდელი ემსახურება ინდუსტრიების ფართო სპექტრს, რომელიც ეხება მმართველობასთან დაკავშირებულ უამრავ საკითხს, რისკების მართვასა და კონტროლს. დაცვის სამი ხაზის მოდელი პირველად 20 წელზე მეტი ხნის წინ გამოჩნდა და მას შემდეგ ფართოდაა აღიარებული, განსაკუთრებით ფინანსური მომსახურების სექტორში, სადაც თავდაპირველად იგი წარმოიშვა. ამ ხნის განმავლობაში, მრავალმა ორგანიზაციამ გამოიყენა ეს მოდელი, რათა შეცვალონ და განახლონ თავიანთი საოპერაციო გარემო, შექმნან მდგრადი ღირებულება და მიაღწიონ ორგანიზაციულ წარმატებას. (IIA Exposure Document, 2019)

რისკის მართვისა და კონტროლის სისტემების განხილვის დროს, აუცილებლად უნდა გამოვყოთ და განვიხილოთ COSO-ს და “დაცვის სამი ხაზის” ურთიერთკავშირი. საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორები ერთმანეთთან აკავშირებენ ამ ორ მოდელს. COSO-ს პირველი კომპონენტი კონტროლის გარემო და მასთან დაკავშირებული პრინციპები, რა თქმა უნდა “დაცვის სამი ხაზის” მოდელში დაკავშირებულია ხელმძღვანელობა/მმართველ რგოლთან და მაღალი რგოლის მენეჯერებთან. დაცვის პირველი ხაზი ანუ ოპერაციული მენეჯერები კავშირში არიან COSO-ს რისკის მართვის, კონტროლის ღონისძიებების და ინფორმაცია-კომუნიკაციის კომპონენტებთან და მის პრინციპებთან. რაც შეეხება მეორე დაცვითი ხაზის წარმომადგენლებს, თავიანთი ფუნქციიდან გამომდინარე მონიტორინგის კომპონენტთან არიან მჭიდრო კავშირში. ხოლო მესამე დაცვის ხაზის და COSO-ს ურთიერთდამოკიდებულა შედარებით კომპლექსურია. შიდა აუდიტი თავისი საქმიანობიდან გამომდინარე დაკავშირებულია COSO-ს აბსოლიტურად ყველა კომპონენტთან და ის ასრულებს უმნიშვნელოვანეს როლს დაცვის სამივე ხაზში არსებული ჯგუფების საქმიანობის კოორდინაციასა და მისი ეფექტიანობის ამაღლებაში. ეს ყოველივე ასევე გაწერილია შიდა აუდიტორთა პროფესიული სტანდარტით (სტანდარტი 2050 - შიდა აუდიტის კოორდინაცია მარწმუნებელი და საკონსულტაციო მომსახურების გამწევ სხვა მხარეებთან და მათი სამუშაოების შედეგების გამოყენება) აღსანიშნავია, რომ მარწმუნებელი

საქმიანობა პასუხისმგებელია მთელი სისტემის ეფექტიანობასა და ეფექტურობაზე. (შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები 2017- IPPF)

2.2. ჰარმონიზაციის ცენტრი და PEFA-ს ეფექტიანობის შეფასება

ჰარმონიზაციის ცენტრი (CHU) ახორციელებს სახელმწიფო სექტორში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას, განვითარებას და აღნიშნული საკითხების კოორდინაციას. იგი ანგარიშვალდებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე. (ჰარმონიზაციის ცენტრი, 2019)

საკანონმდებლო ცვლილებს თუ გადავხედავთ, შევამჩნევთ, რომ ცენტრის უფლებამოსილება ეტაპობრივად იზრდება. 2015 წელს შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონში განხორციელებული ცვლილებით ჰარმონიზაციის ცენტრი იგივე ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი ინსტიტუციურად გაძლიერდა.

ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეიმუშავა მნიშვნელოვანი დოკუმენტი²³, რომელიც ევროკავშირში არსებული შიდა აუდიტის სტანდარტების შესაბამისია და ეხმარება შიდა აუდიტორებს (პრაქტიკოს) თავიანთი საქმიანობის კიდევ უფრო უკეთესად წარმართვაში. აღსანიშნავია, რომ ყოველ წლიურად ადგილობრივ და უცხოელ ექსპერტებთან ერთად აქტიურად განიხილავენ და ამუშავებენ სხვადასხვა სახის დოკუმენტებს და ცდილობენ, ჩვენი ქვეყნის შიდა აუდიტორებს ჰქონდეთ უფრო მეტი ქართულენოვანი პროფესიული ლიტერატურასთან წვდომა. 2018-2019²⁴ წლებში, ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ გამოიცა არაერთი მეთოდოლოგიური

²³ ჰარმონიზაციის ცენტრის შემუშავებული დოკუმენტებია: შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, შიდა აუდიტის ეთიკის კოდექსი, შიდა აუდიტის ინსტრუქცია, შიდა აუდიტის სახელმძღვანელო პრინციპები.

²⁴ 2018-2019 წლებში გამოიცა: ფინანსური მართვისა და კონტროლის სახელმძღვანელო და გზამკვლევი, ეფექტიანობის და სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელოები, ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები 2017 (IPPF 2017), “ხშირად დასმული კითხვები“ მუნიციპალიტეტის შიდა აუდიტორებისათვის.

სახელმძღვანელო თუ პრაქტიკული სახის დოკუმენტები. (ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიში, 2019)

როგორც ჰარმონიზაციის ცენტრის 2018 წლის კონსოლიდირებული ანგარიშიდან ვგებულობთ, ჯამში ამ წელს 565 შიდა აუდიტორული შემოწმება და 1844 ინსპექტირება განხორციელდა. 2019 წლისთვის დაგეგმილი იყო 400-მდე შიდა აუდიტორული შემოწმება. მნიშვნელოვანია, რომ მოხდეს პროცესების კიდევ უფრო გაუმჯობესა და შიდა აუდიტორული შემოწმებების წილის ზრდა და ინსპექტირების რაოდენობის შემცირება, რაც სისტემური პრობლემების მოგვარების ერთ-ერთი მთავარი და აუცილებელი მექანიზმია. სასიხარულო ის ფაქტიც, რომ 2018 წელს მოხდა შიდა აუდიტის დამოუკიდებლად ჩამოყალიბება კიდევ რამდენიმე დაწესებულებაში²⁵ და ინსპექტირება (მისი ფუნქცია) გატანალია შიდა აუდიტიდან. 2017 წელთან შედარებით აუდიტორთა საერთო რაოდენობა შემცირდა 45 ერთეულით, ხოლო რაც შეეხება 2018 წლის ვაკანტურ პოზიციებს, მათი საერთო რაოდენობა 41 ერთეულს შეადგენს.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ვებ-გვერდზე განთავსებული ინფორმაციის მიხედვით, PEFA²⁶, იგივე, სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშგების მეთოდოლოგია არის ის ინსტრუმენტი, რომლის საშუალებით და დახამრებითაც სახელმწიფოს და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს შეუძლიათ მიიღონ ობიექტური ინფორმაცია საჯარო ფინანსების მართვაში (PFM ²⁷) არსებული შედეგების და სამომავლო პერსპექტივების შესაფასებლად. PEFA-ს დოკუმენტში საკმაოდ მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს შიდა კონტროლისა და აუდიტის საკითხებთან დაკავშირებულ საკითხებს, ასევე გარე აუდიტს.

აღნიშნული მეთოდოლოგია საინტერესოა განსახილველად, რადგან ერთ-ერთი ინდიკატორი დეტალურად განიხილავს და აფასებს შიდა აუდიტის

²⁵ საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო, ბათუმის მუნიციპალიტეტის მერია, ფოთის მუნიციპალიტეტის მერია, ს.ს.ი.პ - გამოცდების ეროვნული ცენტრი, ს.ს.ი.პ - შემოსავლების სამსახური, ს.ს.ი.პ - სოციალური მომსახურების სააგენტო

²⁶ Public Expenditure and Financial Accountability - სახელმწიფო ხარჯებისა და ფინანსური ანგარიშვალდებულების შეფასება

²⁷ Public Finance Management - საჯარო ფინანსების მართვა

ფუნქციონირებას სამინისტროების და მუნიციპალიტეტის ერთეულების დონეზე. ინდიკატორი აერთიანებს შემდეგ მიმართულებებს: შიდა აუდიტის მასშტაბი; აუდიტის სახეები და გამოყენებული სტანდარტები; შიდა აუდიტირების და ანგარიშგების განხორციელება.

ცხრილი N2.1

PEFA ინდიკატორების შეფასების მიმოხილვა

ინდიკატორი 2017 წლის შემაჯამებელი შეფასება						
საჯორი ფინანსების მართვის (PFM) შეფასების ინდიკატორი	შეფასების მეთოდი	ქვეინდიკატორის რეიტინგი				საერთო შეფასება
		1	2	3	4	
ბლოკი V: ბიუჯეტის შესრულების პროგნოზირებადობა და კონტროლი						
P1 – 19 შემოსავლების ადმინისტრირება	M 2	A	A	A	D	B+
P1 – 20 შემოსავლების აღრიცხვა	M 1	A	A	A		A
P1 – 21 წლის განმავლობაში რესურსების განაწილების პროგნოზირებადობა	M 2	A	A	A	A	A
P1 – 22 საბიუჯეტო ხარჯების დავალიანება	M 1	A	C			C+
P1 – 23 სახელფასო განაცემების კონტროლი	M 1	A	A	A	A	A
P1 – 24 შესყიდვები	M 2	A	A	A	D	B+
P1 – 25 არასახელფასო ხარჯების შიდა კონტროლი	M 2	A	A	A		A
P1 – 26 შიდა აუდიტი	M 1	A	B	A	A	B+

სახელმწიფო ხარჯების და ფინანსური ანგარიშვალდებულების (PEFA) ეფექტიანობის შეფასების ანგარიში, თბ.,2018

PEFA-ს ანგარიშის მიხედვით დარგობრივ სამინისტროებსა და სსიპ-ში შიდა აუდიტის საქმიანობა 2014-2017 წლებში კონკრეტული ინდიკატორების მიხედვით შეფასდა B+, რაც აქამდე არსებული შედეგებიდან საუკეთესოა. კრიტერიუმთაგან 3

შეფასდა უმაღლესი ქულით A, ხოლო ერთი B ქულით, რაც საბოლოოდ B+ შეფასებას გვაძლევს. (4 კრიტერიუმი: დაფარვა, სტანდარტების გამოყენება, განხორციელება/ ანგარიშგება და გაცემული რეკომენდაციების შესრულება)

ჯერ-ჯერობით არ შემუშავებულა PEFA-ს მეთოდოლოგიური დოკუმენტი მრავალი მუნიციპალიტეტისთვის, თუმცა 2018 წელს შემუშავებულია დოკუმენტი სამი ქალაქისთვის: ბათუმი, თბილისი და მარტვილი. PEFA-ს შეფასებამ განსაზღვრა მუნიციპალიტეტების სისტემების დადებითი და უარყოფითი მხარეები, თუ რისი გაუმჯობესებაა საჭირო, რათა უზრუნველყოფილი იყოს რესურსების ეფექტიანი გამოყენება ადგილობრივ დონეზე. (PEFA-ს ეფექტიანობის შეფასების ანგარიში, 2018)

2.3. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის როლი საჯარო ფინანსების მართვაში

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური (SAO²⁸) იმ ფორმით, რა ფორმითაც დღეს გვევლინება, ჩამოყალიბდა 2012 წლის პირველ ივლისს. ის არის საქართველოს უმაღლესი აუდიტორული ორგანო, რომელმაც თავისი ისტორიის მანძილზე მრავალი ცვლილება და რეფორმა გამოიარა. სასიხარულოა ის ფაქტი რომ, SAO-ს ისტორია საქართველოს დამოუკიდებლობის აღდგენასთან ერთად დაიწყო. თავდაპირველად, 1918 წელს ჩამოყალიბებულ ორგანოს სრულიად სხვა სახელი ჰქონდა, მაშინ ის „სახელმწიფო კონტროლიორის ინსტიტუტის“ სახელით ჩამოყალიბდა. ქვეყნის 1921 წლის კონსტიტუციითაც, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს ჰქონდა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს სტატუსი. მისი უფლებამოსილება მანდატით მაშინაც იყო, სახელმწიფო ბიუჯეტის სისწორე, სახელმწიფო შემოსავლების და ხარჯების შესწავლა, სხვადასხვა მაშინდელი ორგანოების ხარჯთაღრიცხვიანობის და ანგარიშგებების, ასევე ადგილობრივი

²⁸ State Audit Office of Georgia - სახელმწიფო აუდიტის სამსახური

თვითმმართველი ორგანოების ფინანსების შემოწმება. (<https://sao.ge/ka/about-us/History>)

1991 წელს, ქვეყნის სუვერენიტეტის აღდგენასთან ერთად, აღსდგა და ჩამოყალიბდა ქვეყნის ფინანსური კონტროლის ეროვნული სისტემა და შესაბამისად სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ფუნქციონირებაც, თუმცა განსხვავებული სახელწოდებით: „საქართველოს კონტროლის პალატა“. 1991-დან 2008 წლების ჩათვლით, დღევანდელი SAO-გან განსხვავებული საქმიანობა ჰქონდა. მისი საქმიანობა მოიცავდა: სარევიზიო (საკონტროლო) საქმიანობას და ძირითადად ორიენტირებული იყო დარღვევების გამოვლენაზე, ადმინისტრაციულ-ფინანსური სანქციების დაკისრებით. აღსანიშნავია, რომ განვითარების და ცვლილებების სხვადასხვა ეტაპზე, იმ ძირეული ინსტიტუციური პროცესების ცვლილებები, საკმაოდ ვრცელი, რთული და შრომატევადი საქმიანობის შედეგია, რომელიც ძალიან დიდ ენერჯიასა და ძალისხმევას საჭიროებდა.

2010-2011 წწ-დან დაიწყო სამსახურის ახალი ეტაპი, რომელიც მუდმივ პროგრესსა და განვითარებას საჭიროებს. ეს ყოველივე არის უწყვეტი განვითარების პროცესი, რომელიც მიზნად ისახავს ყოველი ახალი ეტაპისთვის, ახალი სტრატეგიული ამოცანების განსაზღვრას და თავიანთი აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის ამაღლებას. მნიშვნელოვანი ის გარემოებაც, რომ 2011 წლიდან სამსახურმა ხარისხის კონტროლის სისტემის მექანიზმები შემოიღო, ასევე თანამედროვე მიდგომების, სახელმძღვანელოების მორგება მოხდა ჩვენს რეალობასთან და SAO თავისი საქმიანობის შესახებ საზოგადოებას ყოველდღიურად აწვდის, როგორც კვალიფიკურ, ასევე სანდო და დროულ ინფორმაციას.

დღეს, SAO-ს საქმიანობის ძირითად მიზანს წარმოადგენს, საჯარო რესურსების და საბიუჯეტო სახსრების, როგორც გამოყენების, ასევე ხარჯვითი ნაწილის კანონიერების, მისი მიზნობრიობის დაცვა და ეფექტიანობა. აგრეთვე აღსანიშნავია, რომ ხელი უნდა შეუწყოს საჯარო სექტორის მმართველობის

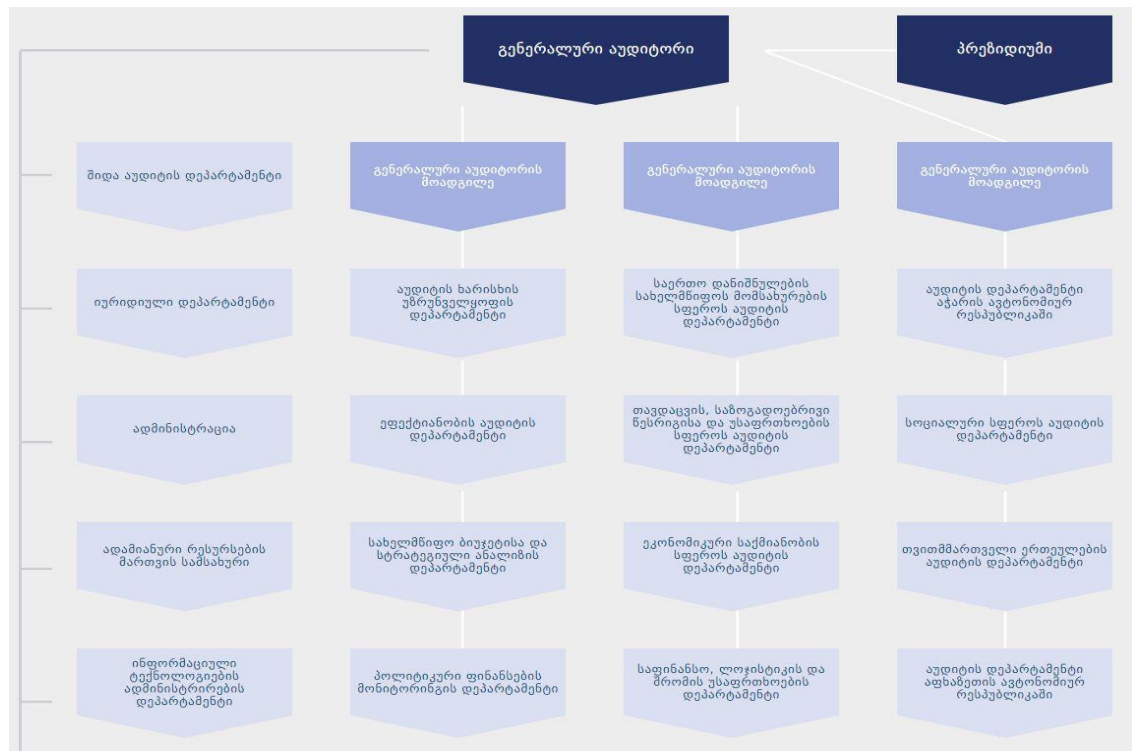
ეფექტიანობას, ქვეყნის ეროვნული სიმდიდრის, ა/რ რესპუბლიკების და თვითმმართველი ქალაქების საკუთრების დაცვას და რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავისი საქმიანობით უნდა ახდენდეს საჯარო ფინანსების მართვის მუდმივ გაუმჯობესებას. მათი მთავარი პრინციპებია: ობიექტურობა, დამოუკიდებლობა, საჯაროობა და პროფესიონალიზმი. (საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“) ამ მიზნების მიღწევას ახორციელებს თავისი სტრუქტურული ქვედანაყოფების საშუალებით, რომელიც 17 დეპარტამენტისაგან შედგება. (იხ. სურათი N2.3)

თავის საქმიანობას ახორციელებს დამოუკიდებლად და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. SAO ანგარიშვალდებულია მხოლოდ და მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის წინაშე და ყოველ წლიურად, პირველ ივნისამდე ამზადებს და საქართველოს პარლამენტს (საკანონმდებლო ორგანო) წარუდგენს გასაცნობად საქმიანობის წლიურ ანგარიშს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობას წარმართავს გენერალური აუდიტორი, რომელსაც პარლამენტი ირჩევს 5 წლის ვადით. მას წარადგენს ქვეყნის საკანონმდებლო ორგანოს თავმჯდომარე.

SAO-ს ძირითადი ფუნქციებია:

- საჯარო აუდიტის განხორციელება;
- ბიუჯეტის შესრულებისა და ხარჯვის კონტროლი;
- მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგი. (<https://sao.ge/ka/about-us/Overview>)

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სტრუქტურა



წყარო: <https://sao.ge/ka/about-us/structure>

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავისი საქმიანობის ეფექტიანად განხორციელებისათვის და იმ რეფორმების მიღწევისათვის, 2010 წლიდან შეიმუშავებს განვითარების სტრატეგიის გეგმის დოკუმენტებს. ჯამში, გვაქვს ოთხი სტრატეგიული განვითარების გეგმა:

- ❖ 2010-2012 წლების (საქართველოს კონტროლის პალატა);
- ❖ 2014-2017 წლების (საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტის განვითარება);
- ❖ 2014-2017 წლების;
- ❖ 2018-2022 წლები.

2017 წელს დამტკიცებული „2018-2022 წწ-ების განვითარების სტრატეგიის გეგმა“, რა თქმა უნდა შემუშავებულია და მომზადდა საერთაშორისო ექსპერტების შეფასებების და რეკომენდაციების მიხედვითაც, აგრეთვე სრულიად შეესაბამება საერთაშორისო სტანდარტებს. დოკუმენტში სტრატეგიული მიზნების ხუთი ძირითადი მიმართულებაა გამოყოფილი, რომლის თითოეულ მათგანს აქვს თავისი ამოცანები და ამ მიზნების-ამოცანების შესასრულებელი შესრულების ძირითადი ინდიკატორები (KPI²⁹).

განვითარების სტრატეგია პასუხობს გამოწვევებს, ამოცანებს და დაგეგმილ სამომავლო საქმიანობებს, რომელიც გათვალისწინებულია ევროკავშირის პროექტის მიხედვით: „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ინსტიტუციური გაძლიერება“, რომლის მიზანია SAO-ს კიდევ უფრო გაძლიერება, როგორც ინსტიტუციურად, ასევე პროფესიონალიზმის კუთხით.

SAO ახორციელებს სამი სახეობის საჯარო აუდიტს, კერძოდ: ფინანსური, შესაბამისობის და ეფექტიანობის აუდიტი, ხოლო 2019 წლიდან დაწერა ახალი მიმართულება „სისტემური შესაბამისობის აუდიტი“. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის წარმატებაში უდიდეს როლს ასრულებს, ასევე ს.ს.ი.პ. საჯარო აუდიტის ინსტიტუტი, რომელიც საგანმანათლებლო მიმართულების პროფილია. მისი მეშვეობით ხდება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის თანამშრომლების პროფესიული განვითარება, ასევე სხვადასხვა ტრენინგებისა და საკონსულტაციო მომსახურების გაწევა. ინსტიტუტი ასევე საქმიანობს და გააჩნია ექსკლუზიური უფლება საჯარო სექტორის აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის. შეიმუშავეს სხვადასხვა პროფესიულ ლიტერატურას და სასწავლო სახელმძღვანელოებს. ის ჩამოყალიბდა 2012 წელს და ძირითადად ორი მიმართულებას მოიცავდა, თუმცა 2019 წელს სახელმწიფო აუდიტის ინსტიტუტმა შეწყვიტა აუდიტორული მომსახურება და საქმიანობა საგანმანათლებლო (ძირითადი პროფილი) კუთხით გააგრძელა.

²⁹ Key Performance Indicator - შესრულების ძირითადი ინდიკატორი

სტრატეგიული მიზნები



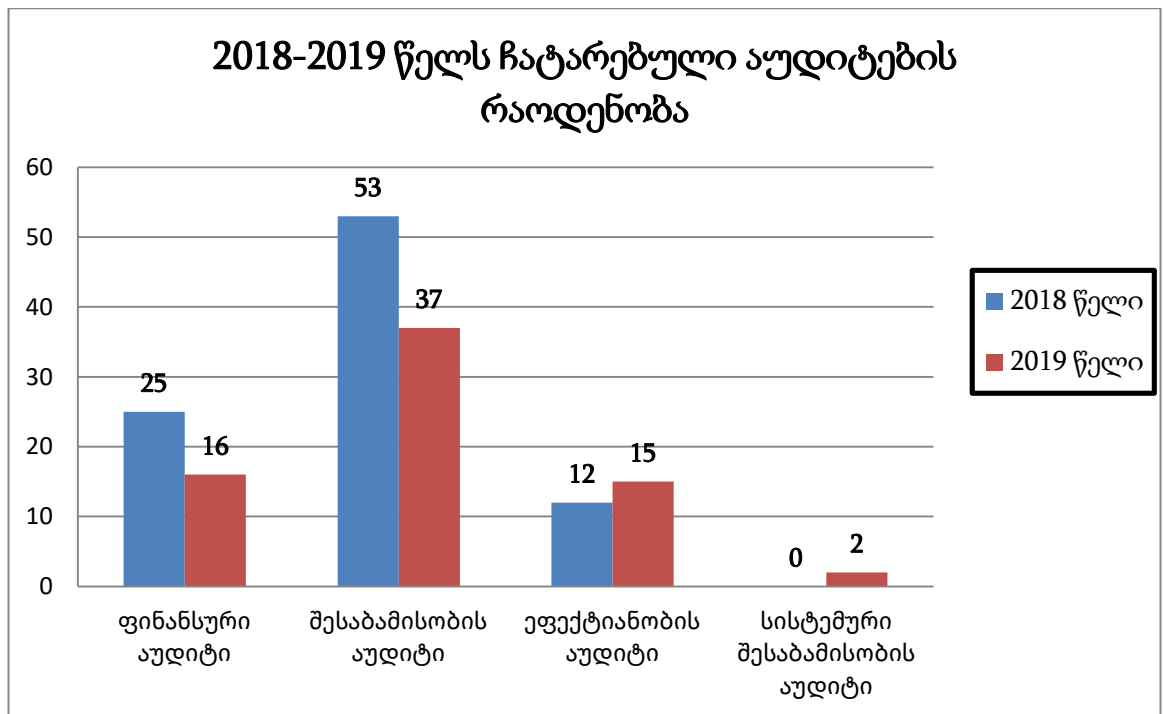
(სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის განვითარების სტრატეგია, 2018-2022)

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, როგორც ზემოთ ვახსენეთ, ყოველწლიურად პირველ ივნისამდე უნდა მოამზადოს და საქართველოს პარლამენტს (საკანონმდებლო ორგანო) წარუდგინოს გასაცნობად საქმიანობის წლიურ ანგარიში. წლიური საქმიანობის ბოლო ორი წლის ანგარიშებიდან ირკვევა, რომ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ ბოლო ორ წელში ჩატარებულია ჯამში 160 აუდიტი (ჩაშლილად იხ. ცხრილი N2.2-ში). 2018 წელს, წინა წელთან შედარებით 33%-ნი ზრდაა ეფექტიანობის აუდიტების ჩატარების რაოდენობის კუთხით, ხოლო 2019 წელს 2018 წელთან შედარებით იგივე მაჩვენებელი 25%-ით არის გაზარდილი. საბოლოოდ, ჯამურად 2019 წელს ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების საერთო მაჩვენებელი ჩატარებულ აუდიტებში 13%-დან 21%-მდე გაიზარდა. მნიშვნელოვანია, რომ 2018 წელს ასევე

გაიზარდა ნაერთი ბიუჯეტის დაფარვის მაჩვენებელი 85%-მდე, რაც 4%-ით მატებას ნიშნავს. იგივე მაჩვენებელმა 2019 წელს 2%-ნი ზრდა შეადგინა და საბოლოოდ გვაქვს 87 %. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ანგარიში, 2018წ) (სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ანგარიში, 2019წ)

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა, 2019 წელს პირველად დანერგა აუდიტის ახალი მიმართულება - „სისტემური შესაბამისობის აუდიტი“ და ამ ტიპის ორი აუდიტი განახორციელა. საყურადღებოა, რომ ამ აუდიტის სახეობის დამსახურებით დაიფარა 66 საჯარო უწყება. სისტემური შესაბამისობის აუდიტი იძლევა შესაძლებლობას შემუშავებულ იქნას ერთიანი მიდგომა, რომელიც ორიენტირებულია სისტემური ხარვეზების მოგვარებასა და პრევენციაზე. ამასთან ერთად აღსანიშნავია, რომ კანონს „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ მიენიჭა „ორგანული კანონის სტატუსი“, რაც აძლიერებს სამსახურის დამოუკიდებლობას და კიდევ უფრო მეტად აახლოებს საერთაშორისო სტანდარტებთან. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ანგარიში, 2019)

ცხრილი N2.2



(სახელმწიფო აუდიტის ანგარიშები, 2018 და 2019 წწ-ები)

SAO-ს ანგარიშების მიხედვით 2018 წელს სამართალდამცავ ორგანოებში გადაიგზავნა 33 აუდიტის ანგარიშები, იგივე მაჩვენებელმა 2019 წელს 34 შეადგინა. საყურადღებოა ის ფაქტი, რომ გადაგზავნი ანგარიშის უმეტესობა ორივე წელს მოდის მუნიციპალიტეტებზე, დაახლოებით ჯამურად 76 %. 2018 წელს 27 აუდიტის ანგარიში, ხოლო 2019 წელს 24 ერთეული, რაც საკმაოდ არასახარბიელო სიტუაციას ქმნის და რითიც კიდევ ერთხელ დასტურდება, თუ სასიცოცხლოდ როგორი მნიშვნელოვანია საჯარო ფინანსების მართვა და მისი მონიტორინგი ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებში. ხოლო, რაც შეეხება გაცემულ რეკომენდაციებს, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ აქტიური მუშაობის შედეგად აუდიტის ობიექტებთან, 2015-2017 წლებში გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მაჩვენებლები 60 %-ს მიაღწია და მისი ზრდა 2018 წელს დაახლოებით 17% იყო.

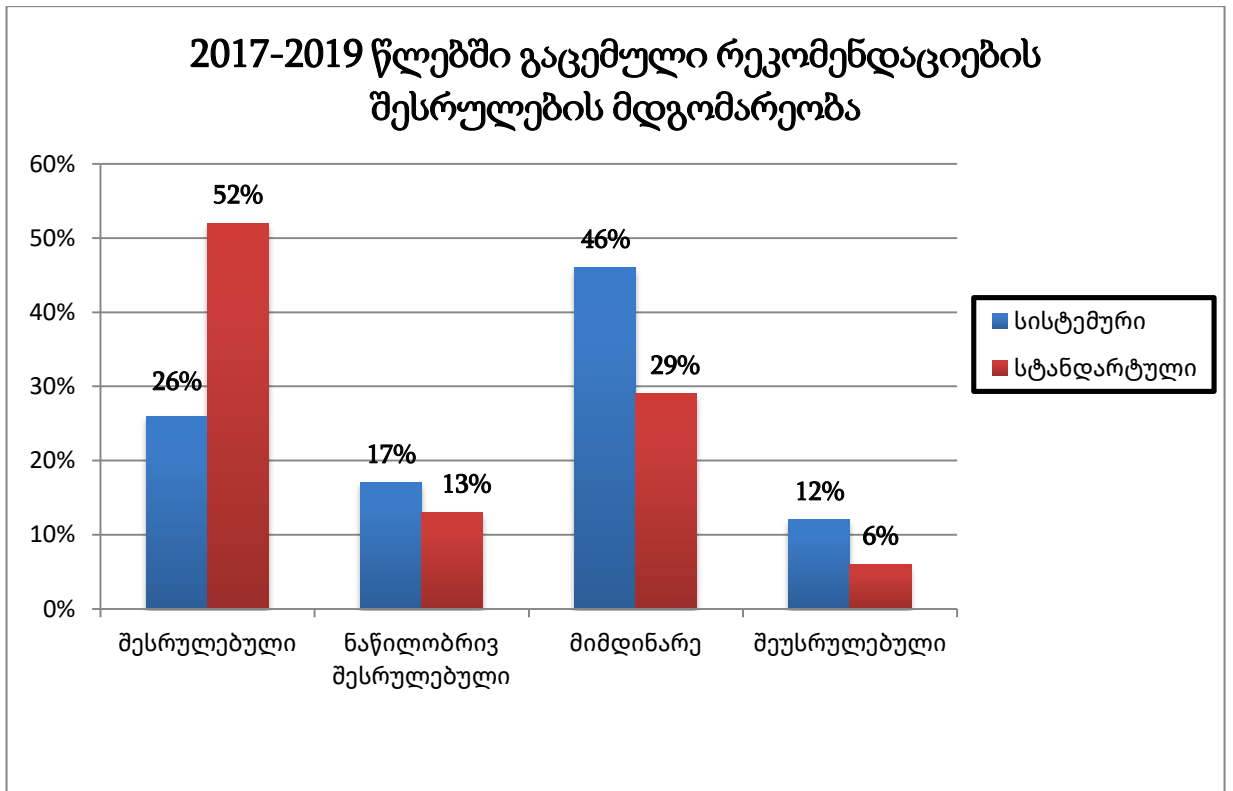
სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ რეკომენდაციების გაცემის ორი ტიპი არსებობს:

- ✓ სტანდარტული;
- ✓ სისტემური.

თითოეული რეკომენდაციის ტიპის შესრულება საკმაოდ მნიშვნელოვანია. თუმცა სისტემურ რეკომენდაციებს, შესაძლოა უფრო მეტი ზეგავლენის მოხდენა შეეძლოთ საჯარო სექტორის სხვადასხვა პროცესებზე, აგრეთვე სახელმწიფო ბიუჯეტზეც. ეს რეკომენდაციები არის ქვეყნის პრიორიტეტული მიმართულებების, როგორცაა მაგალითად : განათლება, საგზაო დეპარტამენტის საქმიანობა, ასევე თავდაცვის, სახელმწიფო ვალის მართვის შემდგომი რეაგირება და ა.შ.. დაუშვებელია მათი შეუსრულებლობა, რადგან რეკომენდაციების არ შესრულებამ შეიძლება მნიშვნელოვანი ზიანი მიაყენოს სახელმწიფო ბიუჯეტს, გაიზარდოს რისკები თაღლითობისა და კორუფციის მიმართულებით, მოხდეს არამიზნობრივი განკარგვა, როგორც სახელმწიფო ქონების, ასევე საბიუჯეტო რესურსების.

უკანასკნელი სამი წლის განმავლობაში გაიცა 2000-ზე მეტი რეკომენდაცია, რომლებიდანაც ნახევარზე მეტი 2019 წელზე მოდის (50,4%). 2017 წელს გაიცა 303, 2018 წელს 745 რეკომენდაცია და 2019 წელს კი 1067. ასევე ბოლო წელს საგრძნობლად შემცირდა შესრულებული რეკომენდაციის პროცენტული წილი, რაც ერთი მხრივ განპირობებული იყო რეკომენდაციების ზრდით, ხოლო მეორეს მხრივ კი, ისინი ახალი გაცემულია და მათი შესრულების ვადები ჯერ არ ამოწურულა. ტიპების მიხედვით 2017-2019 წლებში შესრულებულია სისტემურის 26 %, ხოლო სტანდარტულის 52%, რაც დაბალი მაჩვენებელია (სისტემური რეკომენდაციის კუთხით). (იხ. ცხრილი N2.3)

ცხრილი N2.3

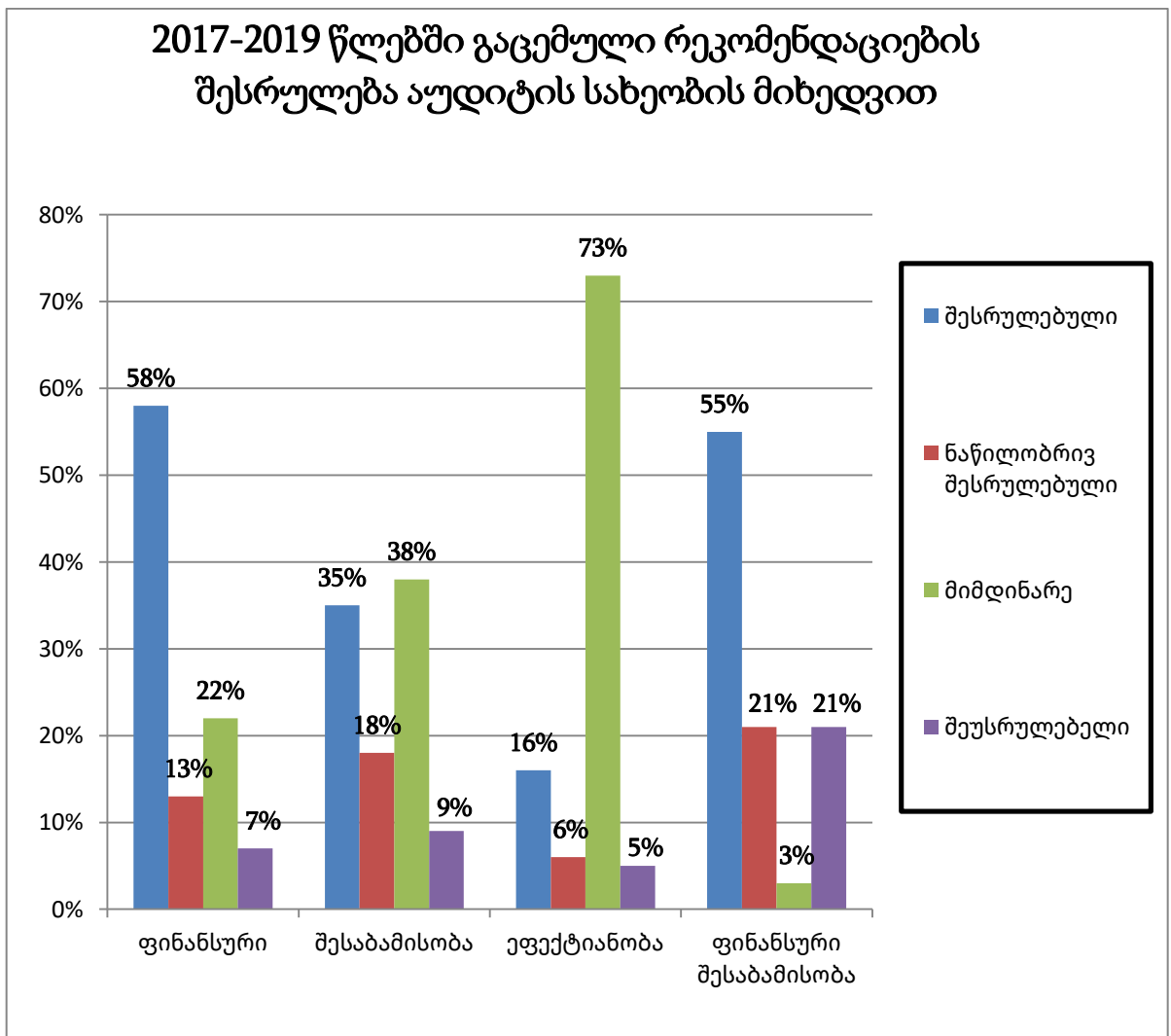


(სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ანგარიში, 2019)

უშუალოდ 2019 წელს გაცემული რეკომენდაციების 27% შესრულებულია, ხოლო 54 % არის მიმდინარე და უკვე შეუსრულებელია რეკომენდაციების 7%. ასევე, მნიშვნელოვანია გაანალიზება აუდიტის სახეობების მიხედვით. ყველაზე

მაღალი შეუსრულებლობის მაჩვენებლით გამოირჩევა ახალი სახეობა (ფინანსური შესაბამისობა - 21%) , რომელიც 2019 წელს განხორციელდა პირველად, ხოლო ყველაზე დაბალი ეს მაჩვენებელი ეფექტიანობის აუდიტის აქვს. რაც შეეხება შესრულებული რეკომენდაციების ყველაზე მაღალი მაჩვენებელი ფინანსურ აუდიტს აქვს - 58%, ხოლო ყველაზე დაბალი 16% - ეფექტიანობის აუდიტს. (სრული სია იხ. ცხრილი N2.4)

ცხრილი N2.4



(სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ანგარიში, 2019)

SAO-ს მიერ გაცემული რეკომენდაციები, გარდა ტიპისა და აუდიტის სახეობისა იყოფა თემატურობის მიხედვითაც. ძირითადად გასცემენ ხუთი მიმართულებით, ესენია:

- ✓ აქტივების მართვა;
- ✓ შესყიდვების მართვა;
- ✓ საბიუჯეტო რესურსების მართვა;
- ✓ ორგანიზაციული პერსონალის მართვა;
- ✓ აღრიცხვა-ანგარიშგება. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ანგარიში, 2019)

უმეტესი ნაწილი, თითქმის ნახევარი ეხება ორ მიმართულებას: აღრიცხვა-ანგარიშგებას (25%) და ორგანიზაციული პერსონალის მართვას (23%) და მათთან დაკავშირებულ დარღვევებს. 2017-2019 წლების მონაცემებით აქტივების პროცენტული წილი შეადგენს 16 %-ს, ხოლო შესყიდვების და საბიუჯეტო რესურსებთან დაკავშირებული რეკომენდაციები, შესაბამისად 19 %-ს და 16%-ს.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ანგარიშებიდან ვასკვნით, რომ ყოველწლიურად იზრდება რეკომენდაციები და სულ უფრო დიდ მნიშვნელობას იძენს მათი შესრულების მართვისთვის ეფექტური მექანიზმების არსებობა. შესაბამისად, SAO-მ ამ ყველაფრის უკეთესი და ეფექტური მონიტორინგის მიზნით, 2018 წელს შეიმუშავა და მომდევნო წელს დაანერგა თავის საქმიანობის განხორციელებაში „რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ელექტრონული სისტემა³⁰“, რომლის მეშვეობითაც ახდენს შიდა აუდიტის ობიექტთან უფრო აქტიურ როგორც კომუნიკაციას, ასევე მონიტორინგისთვის ეფექტური პროცესების დანერგვას. ასევე მნიშვნელოვანია ის გარემოებაც, რომ სისტემის დახმარებით სამსახური საქართველოს პარლამენტს უძლიერებს საზედამხედველო ფუნქციას საჯარო ფინანსების მართვის კუთხით. რადგან, მათაც შეეძლება უშუალოდ ჩაერთონ მონიტორინგის პროცესში, რაც ასევე

³⁰ საიტის მისამართი: <https://aris.sao.ge>

კიდევ ერთი წინ გადადგმული ნაბიჯია საჯარო ფინანსების უფრო ეფექტურად სამართავად.

გარდა ძირითადი საქმიანობისა, მნიშვნელოვანია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ძირითად პარტნიორებთან ურთიერთობის გაძლიერება და სამომავლო ხედვები. ხუთწლიანი სტრატეგიული განვითარების გეგმის ნაწილია პარლამენტთან კიდევ უფრო ძლიერი კომუნიკაციის დამყარება, რაც გამოიხატება საპარლამენტო კომიტეტის ჩართულობის გაუმჯობესებით ანუ მათი მხრიდან ანგარიშების გაზრდილი რაოდენობის განხილვით. 2018 წელი ამ კუთხით პოზიტიურად შეგვიძლია შევაფასოთ, რადგან სხვადასხვა კომიტეტის მიერ განხილული იყო 12 აუდიტის ანგარიში, რაც სამჯერ მეტია წინა წელთან შედარებით. ხოლო, რაც შეეხება 2019 წელს 13 ანგარიშის განხილვა მოხდა. აგრეთვე მნიშვნელოვანი ფაქტორია მოქალაქეთა ჩართულობა და მისი გაუმჯობესებაც. (სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის განვითარების სტრატეგია, 2018-2022)

SAO-ს საქმიანობაში მნიშვნელოვანი ადგილი უჭირავს საერთაშორისო პარტნიორებთან ურთიერთობებს და მათთან სხვადასხვა პროექტების განხორციელებს. ამ კუთხით საკმაოდ მნიშვნელოვანია სამსახურის ჩართულობა, რომელიც ახორციელებს ევროკავშირის მიერ ორგანიზებულ სამ პროექტს, ასევე გერმანიის მთავრობის, შვედეთის, მსოფლიო ბანკისა და აშშ-ს განვითარების სააგენტოს სხვადასხვა პროექტებს. მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის სამსახური არის უმაღლესი აუდიტორული გაერთიანებების: INTOSAI, EUROSAI და ASOSAI წევრი. სასიხარულოა ის ფაქტიც, რომ საქართველოს აუდიტის სამსახური 2018 წლიდან მსოფლიო ბანკის აუდიტორი ორგანიზაციაა, რაც ქვეყნისთვის მნიშვნელოვანი წარმატებაა. SAO-თან თანამშრომლობს მრავალი სხვა ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციები და ახორციელებენ პარალელურ აუდიტს. საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკული გამოცდილების მიღება შიდა საქმიანობის კიდევ უფრო ხარისხიანად და ეფექტურად შესრულების წინაპირობაა. დამატებითი ღირებულებაა, ასევე ორგანიზაციისთვის,

თანამშრომელთა მიერ საერთაშორისო საუკეთესო პრაქტიკის და გამოცდილების მიღება, როგორც პროფესიული, ისე სხვა უნარ-ჩვევების განვითარება და კვალიფიკაციის ამაღლება. ეს ყოველივე, კიდევ უფრო მეტად გააძლიერებს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს და შექმნის მაღალკვალიფიციური კადრებისაგან დაკომპლექტებულ ძლიერ გუნდს.

2.4. COVID-19-ის გავლენა შიდა აუდიტის როლსა და საქმიანობაზე

2020 წელს მსოფლიო ახალი რეალობის წინაშე დადგა. ახალმა კორონავირუსულმა დაავადებამ, რომელიც ყველასათვის COVID-19 სახელითაა ცნობილი, მსოფლიო პანდემია გამოიწვია. საჭირო გახდა ახალი რეალობის წინაშე გადაწყობა და ყოველდღიური ცხოვრების სტილის ცვლილება. აღნიშნული პროცესი დღესაც მიმდინარეობს და ეს ცვლილება შეეხო უკლებლივ ყველა სფეროს. ამ კუთხით გამონაკლისი არც შიდა აუდიტური საქმიანობაა.

პანდემია მოითხოვდა დროულ და საგანგებო მოქმედებებს მთავრობების მხრიდან, როგორც განვითარებულ, ისე განვითარებად ქვეყნებში. ეს კი მოიცავდა ვირუსის გავრცელების შესამცირებლად აუცილებელ ჯანდაცვის სისტემების დამატებითი შესაძლებლობების შექმნას, აგრეთვე სოციალური დისტანცირების ახალი ნორმების შექმნა/დანერგვას. ამასთანავე მნიშვნელოვანი იყო ფინანსური დახმარების გაწევა მოსახლეობისა და ბიზნესის იმ ნაწილისათვის, რომლებზეც უშუალოდ მოახდინა დაავადებამ გავლენა და მის გავრცელებაზე მინიმუმამდე დაყვანილმა ზომებმა. უფრო მეტად, ვიდრე არასდროს საჭიროა მთავრობების ეფექტიანი მუშაობა, რადგან მხოლოდ მათ აქვთ რესურსი გაუმკლავდნენ ჯამრთელობისა და ეკონომიკის გამოწვევებს, რომელიც ამ ვირუსმა წარმოქმნა. სახლიდან მუშაობის გზამკვლევების შემუშავებით, ყველა საჯარო სექტორის ორგანიზაციამ უფრო მეტი ყურადღება უნდა გაამახვილოს დისტანციურ მუშაობაზე, ასევე უნდა მოახდინონ პროცესებთან ადაპტირება და განაგრძონ თავიანთი საქმიანობის ეფექტურად შესრულება.

აღნიშნულის გათვალისწინებით იცვლება შიდა აუდიტორთა როლი. პანდემიამ შიდა აუდიტის როლზე, მის საქმიანობაზე სხვადასხვა გზით მოახდინა გავლენა. მის საქმიანობაზე უშუალოდ გავლენის ძირითადი საკითხებია :

- თუ რა ცვლილებები უნდა განხორციელდეს შიდა აუდიტის გეგმებსა და სამუშაო პროგრამებში?
- როგორ იმოქმედებს დისტანციური საქმიანობა შიდა აუდიტის მუშაობის მიდგომებზე?
- რა სავარაუდო ზეგავლენა ექნება შიდა კონტროლზე იმ სასწრაფო საჭიროებების მოგვარებას, რომელიც ქვეყნის წინაშე დგას?

საჯარო სექტორის საპასუხო რეაქცია გლობალური გამოწვევის წინაშე კრიტიკულად მნიშვნელოვანია, რადგან სწრაფი და ეფექტური რეაქცია წარმატების მნიშვნელოვანი ფაქტორია, რომელიც განსაზღვრავს თუ რამდენად სწრაფად აღდგება ეროვნული თუ გლობალური ეკონომიკა. შიდა აუდიტის სუბიექტებმა უნდა გააკეთონ ყველაფერი, რომ საჯარო სექტორის სხვადასხვა სტრუქტურულმა ერთეულებმა შეასრულონ დასახული მიზნები, რაც ხელს შეუწყობს პანდემიით გამოწვეული მდგომარეობის მოგვარებას და ასევე შექმნან ეფექტური სისტემა, შეზღუდული სოციალური კონტაქტის მიუხედავად სამუშაოს კიდევ უფრო ხარისხიანი შესრულებისთვის.

იმ დროს, როდესაც მრავალი დაწესებულება მოქმედებს კრიზისულ რეჟიმში, პირველი და მეორე დაცვის ხაზის ზოგიერთი მენეჯერი ფიქრობს, რომ შიდა აუდიტორთა საქმიანობა არარელევანტურია. თუმცა ყველაფერი პირიქითაა, განსაკუთრებით ისეთ პერიოდში, როდესაც სამინისტროებსა და ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებში დაუყონებლივ უნდა დაინერგოს და განხორციელდეს ახალი პროგრამები პანდემიის შედეგად დაზარალებულების დასახმარებლად (იქნება ეს პიზიკური პირი თუ კომპანია). ამ ეკონომიკური დაზარალების პაკეტების მიღება ხდება სწრაფად, შესაბამისად ამ დროს შიდა აუდიტის საქმიანობის გაზრდა კიდევ უფრო მნიშვნელოვანია, რადგან ესეთ

დროს ხშირია გაიზარდოს თაღლითობის და შეცდომების რისკები. შესაბამისად კი აუცილებელია, რომ აქცენტი გაკეთდეს შიდა კონტროლის სისტემების ეფექტურ მუშაობაზე.

შიდა აუდიტორებს აქვთ მნიშვნელოვანი გამოცდილება შიდა კონტროლის ეფექტურობის შეფასების. აქედან გამომდინარე, ეს არის სფერო, სადაც მათ აქვთ კომპეტენტური ცოდნა და უნარები, რომ უზრუნველყონ საჭირო მხარდაჭერა და გარანტიები ოპერაციული მენეჯერებისათვის. მაგალითად: რაც დაკავშირებული რისკის ხარისხთან ან გამოყენებული კონტროლის მექანიზმების აქტუალურობასთან.

საჯარო სექტორის ყველა სუბიექტმა და შესაბამისად, შიდა აუდიტის ერთეულებმაც უნდა გაითვალისწინონ და მოაგვარონ COVID-19-ის მიერ წარმოქმნილი დამატებითი რისკები. შიდა აუდიტის სუბიექტმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს ბიუჯეტის მომხმარებლებთან ურთიერთქმედების საკითხებზე, რომელიც აერთიანებს ხუთ საკვანძო სფეროში არსებულ რისკებს:

- ✓ ადამიანები;
- ✓ ოპერაციები;
- ✓ მიწოდების ჯაჭვი;
- ✓ ფინანსური მენეჯმენტი;
- ✓ ტექნოლოგია / უსაფრთხოება. (PEMPAL, 2020)

პანდემიით გამოწვეული ცვილელების აღნიშვნისას, მნიშვნელოვანი საკითხები, რომელიც შეიცვალა შიდა აუდიტის საქმიანობის პროცესში ეხება ისეთ მთავარ საკითხებს, როგორცაა: დაგეგმვა, რისკების მენეჯმენტი, დისტანციური სამუშაო გარემო, კომუნიკაცია და ანგარიშგება/ღია პოზიციონირება.

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე გამოიყოფა რამდენიმე მთავარი საკითხი:

- მიმდინარე პროცესები არ არის ჩვეულებრივი და შესაბამისად, აუდიტის გეგმები უნდა ემყარებოდეს მიმდინარე ბიზნეს პროცესების

მოდელს. ამასთან, საჯარო სექტორის ორგანიზაციები არიან გადარჩენის რეჟიმში, ამიტომ შიდა აუდიტის ერთეულებმა უნდა გადახედონ თავიანთ პრიორიტეტებს;

- შიდა აუდიტორები თავიანთი საქმიანობის დაგეგმვისას უნდა იყვნენ მოქნილები, შეცვალონ პრიორიტეტები და შესაძლებლობები საჭიროებებიდან გამომდინარე. ასევე, მათ უნდა აცნობონ აღნიშნული დაინტერესებულ მხარეებს;
- გადავიდნენ კვარტლურ გეგმებზე, რომლებიც ასახავს პრიორიტეტების ცვლილებას;
- გადახედონ ყველა მიმდინარე აუდიტს. გადააკეთონ მისი ყველა ან ის ნაწილები, რომლებიც არ წარმოადგენს პრიორიტეტს.

აუდიტის დაგეგმვის ეტაპის მთავარი გამოწვევა კი არის ის, რომ არავინ იცის რამდენ ხანს გაგრძელდება პანდემიით გამოწვეული მკაცრი იზოლაცია. შესაბამისად, მთავარი შესაძლებლობაა გაითვალისწინონ პანდემიის შემდგომი სტრატეგია.

რაც შეეხება რისკების მენეჯმენტზე გავლენას, გასათვალისწინებელია რამდენიმე მთავარი საკითხი:

- გამოიკვლიონ ახალი, განვითარებადი რისკები (IT, შიდა კონტროლი/ ბიზნეს პროცესების უწყვეტობა) და ჩართონ ისინი რისკების მართვის განახლებულ სტრატეგიებში;
- მოახდინონ გაანალიზება (გაგება) ახალი რისკების, პროექტების.

რისკის მენეჯმენტის მთავარ გამოწვევას რაც შეეხება, მნიშვნელოვანია იმის გააზრება, რომ საჯარო სექტორი მზად არ იყო აღნიშნული პანდემიისთვის. კრიზისული სცენარი არსებობდა იმ შეფერხებებისთვის, რომლებსაც საქმიანობის

გაგრძელება³¹ სჭირდებოდა, თუმცა არა იმ ზომით, რა მასშტაბის შედეგებიც დადგა (მაგალითად, ჯამრთელობის შედეგები უგულვებელყოფილი იყო).

საქმიანობის განგრძობითობის გეგმა, ითვალისწინებს დაწესებულებების მიერ წინასწარ განსაზღვრული გეგმების და სხვადასხვა ღონისძიებების შემუშავებას, რომელიც მნიშვნელოვანია კრიზისული სიტუაციების დროს. როგორცაა მაგალითად: ბუნებრივი კატასტროფები ან ისეთი დამაბროკბელი მოვლენების მოხდენა (მაგ: რაც დღეს მსოფლიოში ხდება), რომლის წინასწარი ანალიზი შეუძლებელია. ასეთი გეგმის არსებობა მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ თავიდან იქნას აცილებული დაწესებულების შეფერხება და მოხდეს მისი ძირითადი ფუნქციების უწყვეტ რეჟიმში მუშაობა. (ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის, 2018)

საქმიანობის განგრძობითობის გეგმის არარსებობამ გამოიწვია მენეჯმენტის კრიზისი რისკის მართვის ნაცვლად. ამ ყველაფრის გათვალისწინებით, პერსპექტივებზე საუბრისას, გასათვალისწინებელია, რომ მრავალი შიდა აუდიტის ერთეული სხვებს ურჩევდა საქმიანობის განგრძობითობის გეგმის საჭიროებას, თუმცა თავად არ გააჩნდათ ასეთი გეგმები. ეს არის მნიშვნელოვანი ხარვეზი, რომელიც უნდა იქნას აღმოფხვრილი და გათვალისწინებული COVID-19-ის პანდემიით მიღებული გამოცდილების შედეგად.

დისტანციურ სამუშაო გარემოზე საუბრისას აღსანიშნავია სამი მთავარი საკითხი:

- უნდა იყოს ნათელი თუ რომელი IT ინსტრუმენტებია ნებადართული და რომელი არა;
- ოპტიმიზაცია იმ არსებული რესურსების, რომელიც დაწესებულებას გააჩნია³²;
- შიდა აუდიტორებმა უნდა გააგრძელონ სავალდებულო IT ინსტრუმენტების გამოყენება. მაგალითად: გასაუბრები

³¹ Business Continuity - საქმიანობის განგრძობითობა

³² ესეთი შეიძლება იყოს: Zoom, Microsoft Team და Skype

განახორციელონ ვიდეო კონფერენციის საშუალებით და მოახდინონ კონფიდენციალური ინფორმაციის უსაფრთხო დამუშავება/მართვა.

შიდა აუდიტორთა საქმიანობიდან გამომდინარე დისტანციურ სამუშაო გარემოზე გადასვლამ წარმოშვა სირთულეები აუდიტის მიმდინარეობის პროცესზე. კერძოდ, მტკიცებულებების მოპოვება საჭირო ინსტრუმენტებზე შეზღუდული წვდომის გამო. აუდიტორული შემოწმების განხორციელებისას, დავალებების შესრულება შეუძლებელია თუ შიდა აუდიტორებს დისტანციურად არ ექნებათ წვდომა ობიექტის სხვადასხვა დოკუმენტებზე. დისტანციური მუშაობის გამოცდილების დაგროვება სამომავლო პერსპექტივებზე დადებით ზეგავლენას მოახდენს, რაც გამოიწვევს მომავალში სამუშაო პროცესისთვის უფრო თანამედროვე და ტექნოლოგიური მიდგომების შექმნას/დანერგვას, საქმიანობის როგორც ეკონომიურობას, ასევე ეფექტურობის გაზრდას.

კომუნიკაციების ეტაპზე მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტორები გაეცნონ ახალ და ინოვაციურ მიდგომებს, რომელთა დახმარებითაც შეინარჩუნებენ მჭიდრო კონტაქტს როგორც დაინტერესებულ მხარეებთან, აგრეთვე შიდა აუდიტის ობიექტებთან. მათ უნდა ჰქონდეთ რეგულარული კონტაქტი ყველა თანამშრომელთან, რათა დაგეგმონ შეხვედრები კოლეგებთან და შეიმუშაონ ანგარიშის მეთოდი. პანდემიით გამოწვეულმა შეზღუდვებმა ნათლად დაანახა ყველას თანამედროვე ტექნოლოგიების საჭიროება ნებისმიერ საქმიანობაში. შესაბამისად, შიდა აუდიტორებისთვის ახალი შესაძლებლობაა პროგრამული უზრუნველყოფის გაუმჯობესებაში მეტი ინვესტირება და IT აუდიტის დანერგვა/განვითარება. (PEMPAL, 2020)

ანგარიშების და ღია პოზიციონირების საკითხთან მიმართებაში უნდა გამოვყოთ რამდენიმე ძირითადი მიმართულება:

- უნდა მოხდეს ანგარიშის ფორმის ცვლილება ინოვაციური მიდგომების დახმარებით, რომელიც გაუმარტივებს მენეჯერებს განხილვის პროცესს, რადგან პანდემიამ გამოიწვია მმართველი რგოლის (მენეჯმენტის) მუშაობის კრიზისულ რეჟიმზე გადაყვანა;

- უნდა დანერგონ ოთხი ანგარიშგების ფორმიდან ერთ-ერთი: აუდიტის სითბოს რუკა(Heat map), პროექტის დაფა, პროცესების ვიზუალიზაცია და პროექტის უზრუნველყოფის რუკა;
- უნდა მოხდეს გადახედვა ყველა მიმდინარე პროცესის (ღია პოზიციების ნახვა) და დადგინდეს, თუ რომელი უნდა დასრულდეს (და როდის) და რომელი შეიძლება შეჩერდეს. (PEMPAL, 2020)

ჩამოთვლილი ძირითადი მიმართულებებიდან გამომდინარე, ანგარიშგების მთავარი გამოწვევა არის, მენეჯერების დარწმუნება მომავალში იმ ანგარიშგების ახალი მეთოდების მოხმარების უპირატესობაში, რომელიც სწრაფი და მოქნილი ინფორმაციის დადგენის საშუალება იქნება. აღნიშნული კი დაეხმარება მმართველ რგოლს დასახული მიზნების მიღწევაში.

აუდიტის გეგმის მიღწევა, როგორც წესი, შიდა აუდიტის დეპარტამენტის საქმიანობის შესრულების მთავარი ინდიკატორია. პანდემიის დროს დაწესებულების უმეტესობა ფუნქციონირებს კრიზისული მართვის რეჟიმში. აქედან გამომდინარე შიდა აუდიტს სჭირდება მისი პრიორიტეტების ადაპტირება მიმდინარე პროცესებთან. და მის ერთეულებს, რომლებიც აგრძელებენ თავიანთ გეგმების მიყოლას, შესაძლოა ახალი ვითარებიდან გამომდინარე მოუწიოთ მათი კორექტირება. კრიზის დროს, შიდა აუდიტორებმა უნდა უზრუნველყონ “ზიანის არ მიყენების“ პრინციპის დაცვა, რომელიც ასევე ყოველთვის გათვალისწინებულია აუდიტორული საქმიანობის ჩატარების ვადების დროსაც.

აუცილებელია, რომ აქცენტები საქმიანობის შესრულებისას გაკეთდეს მხოლოდ მთავარ საკითხებზე, რადგან დღეს ჩვეული რეჟიმით ვერ მიმდინარეობს აუდიტის პროცესები. აგრეთვე უნდა განისაზღვროს მასშტაბი მხოლოდ იმ სფეროებისა, რომელთა განხორციელებაც კრიტიკულად მნიშვნელოვანია და აუდიტის დასკვნებში, მსოფლიოში მოცემული სიტუაციიდან გამომდინარე, მხოლოდ, ყველაზე აუცილებელ/ძირითად საკითხთა გამოსწორების რეკომენდაციები გაიცეს.

დასკვნები და რეკომენდაციები

შიდა აუდიტს უდიდესი მნიშვნელობა აქვს საჯარო ფინანსების მართვის ნაწილში. აღნიშნული ფუნქცია ეხმარება დაწესებულებას შექმნას გამართულად ფუნქციონირებადი შიდა კონტროლის პროცედურები და პოლიტიკა, რაც ასევე დამატებითი ღირებულების შექმნის გარანტიაა. ეს ეხება, როგორც სამინისტროებს ან მის შემადგენელ ნაწილებს, აგრეთვე ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებს. შიდა აუდიტი ეკონომიკის განუყოფელი და ერთ-ერთ ძირითადი შემადგენელი ნაწილია, რომელიც გვევლინება საჯარო ფინანსების მართვის (PFM) ერთ-ერთ საკვანძო ელემენტად.

სხვადასხვა ანგარიშების და დოკუმენტების შინაარსობრივი და სტატისტიკური ანალიზით ირკვევა, რომ შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხი არის განმსაზღვრელი ფაქტორი შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის სწორი საქმიანობის. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი აქტიურად არის ჩართული შიდა აუდიტორთა პროფესიულ ზრდაში. მართალია, უკანასკნელ წლებში მომზადდა და დაიხვეწა საკანონმდებლო ჩარჩო სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლთან დაკავშირებით, თუმცა აღნიშნული საკითხი ჯერ კიდევ უამრავი გამოწვევის წინაშე დგას და საჭიროებს მუდმივ განვითარებას. კვლავ ხშირია შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტი ხორციელდება ინსპექტირების ისტორიულ ბაზაზე, რისი ერთ-ერთი საფუძველიც საკადრო პრობლემებშია. შიდა აუდიტორის კომპეტენცია და მისი პროფესიონალიზმი ჰარმონიზაციაში უნდა იყოს შიდა აუდიტის ინსტიტუტის (IIA) საერთაშორისო სტანდარტებთან. გაცემული რეკომენდაციები უნდა იყოს რელევანტური და ორიენტირებული დაწესებულებისათვის ღირებულების შექმნაზე. საკმაოდ ხშირია შემთხვევები, როდესაც რეკომენდაციები ნაკლებად სრულდება შიდა აუდიტის ობიექტების მიერ და მხოლოდ რეკომენდაციებად რჩებიან და არავინ მათ ყურადღებას არ აქცევს. აღნიშნულის გამოსასწორებლად, აუცილებელია დამატებით ცნობიერების ამაღლება

ადამიანებში და რეკომენდაციის შესრულების მნიშვნელობებზე ყურადღების გამახვილება, რაც დაწესებულების ფუნქციური გაუმჯობესების საწინდარია. პირველ რიგში, აუცილებელია შეიცვალოს დაშინების მექანიზმის მიდგომა, რომელიც საკმაოდ ხშირია და თანამშრომელთა თვალში უნდა დაინერგოს კარგი/სწორი კონტროლის საშუალებები და თანამშრომლობის კეთილგანწყობილი დამოკიდებულება. უნდა მოხდეს ცნობიერების ამაღლება, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტი ძირითადი მარწმუნებელი საქმიანობის გარდა, საკონსულტაციო საქმიანობასაც ახორციელებს.

საჯარო სექტორში, ცენტრალურ თუ ადგილობრივი დონეზე, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელის დანიშვნის წესი უნდა შეესაბამებოდეს ერთმანეთს, რათა აუდიტის დამოუკიდებლობა იყოს გარანტირებული და თავიდან იყოს აცილებული მიკერძოების და არაეფექტიანი აუდიტორული შემოწმების შემთხვევები. ხელმძღვანელის დანიშვნის წესთან დაკავშირებით საკმაოდ საინტერესო მიდგომაა ქ.თბილისში. როგორც ერთ-ერთი თვითმმართველი ქალაქი, სხვებისგან განსხვავებით შიდა აუდიტის სამსახურის უფროსი ირჩევა საკრებულოს თავჯდომარის წარდგინებით, მისი უფლებამოსილების ვადით, შესაბამისად, მას ლეგიტიმაციის მაღალი სტანდარტი აქვს. სასიხარულო იქნება მსგავსი პრაქტიკის განხორციელება ყველა მუნიციპალიტეტში.

საერთაშორისო სტანდარტებთან ჰარმონიზაცია გააუმჯობესებს შიდა აუდიტის ფუნქციონირებას საჯარო სექტორში და შედეგად მივიღებთ საჯარო ფინანსების ეკონომიურ, ეფექტიან და პროდუქტიულ მართვას სამინისტროებსა თუ თვითმმართველ ერთეულებში. სანდო შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს მტკიცე მმართველობითი მექანიზმების ჩამოყალიბებას და საჯარო სექტორის ანგარიშვალდებულების ზრდას. (Greg Jones, 2015)

რეკომენდაციები:

- ჰარმონიზაციის ცენტრს (CHU) აქვს შესაძლებლობა, საკუთარი უფლებამოსილების კიდევ უფრო განმტკიცების საფუძველზე გააძლიეროს საჯარო დაწესებულების შიდა კონტროლი, ქმედითი შიდა აუდიტის ფუნქცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საჯარო სექტორში, რამდენადაც საჯარო ფინანსების მართვა და ადმინისტრირება საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის მაღალ ხარისხს გულისხმობს;
- უნდა იყოს შემუშავებული ინფორმაციული ტექნოლოგიების სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო და უნდა მოხდეს ეფექტიანობის აუდიტის როლის გაზრდა. იქიდან გამომდინარე, რომ შესაბამისობის და ფინანსური აუდიტი მეტ-ნაკლებად კარგად ხორციელდება, შესაძლოა დამატებით იმ აუდიტის სახეობების გაძლიერება, რომლის განხორციელების გამოცდილება არ აქვს საქართველოს;
- შიდა აუდიტორთა სისტემაში არსებული საკადრო პრობლემების მოგვარება. ხშირია, როდესაც შიდა აუდიტში დასაქმებულ თანამშრომელთა რაოდენობა არასაკმარისია, რაც არაეფექტიანი შედეგის საფუძველია. ამისთვის კი საჭიროა დამატებითი სამუშაო ადგილების შექმნა და ადამიანების დაინტერესება ამ სფეროთი;
- იმისათვის, რომ რეკომენდაციები მეტად რელევანტური და შესრულებული იყოს დაწესებულების სტრუქტურული დანაყოფების მიერ, აუცილებელია მათი საერთაშორისო სტანდარტებთან ჰარმონიზება და კიდევ უფრო მეტად დაინერგოს საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკა. აღნიშნულში კი სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტმა აქტიური მონაწილეობა უნდა მიიღოს;
- რეკომენდაციების მონიტორინგისთვის შეიქმნას ელექტორნული სისტემა (ძირითად ეს ეხება სამინისტროებს), რომელიც დაეხმარება

შიდა აუდიტორებს კონტროლის პროცესების უკეთესად წარმართვაში. გამოიყენოს ქვეყნის შიგნით არსებული საუკეთესო პრაქტიკა, რომელიც დანერგა თავის საქმიანობაში სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა.

- მჭიდრო, ეფექტიანი და კოორდინირებული თანამშრომლობა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან;
- სასურველია, შიდა აუდიტის ანგარიშები ისევე იყოს საჯარო, როგორც ეს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ანგარიშების შემხვევაშია. აღნიშნული გაამარტივებს სხვადასხვა საბიუჯეტო დაწესებულების მიერ შიდა აუდიტორული შემოწმებების განხორციელების პროცესს;
- ასევე, სასურველია შიდა აუდიტის სუბიექტის დანიშვნის წესის შეცვლა. კერძოდ, კარგი იქნება თუ, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს თანამდებობაზე აირჩევს საკრებულო (ისევე, როგორც ეს ქ.თბილისშია) ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების შემხვევაში. აღნიშნული კი გაზრდის შიდა აუდიტის ლეგიტიმურობის ხარისხს;
- აუცილებელია, რომ შიდა აუდიტი და ინსპექტირება, მათი ფუნქციები მკაფიოდ იყოს გამიჯნული ერთმანეთისგან, როგორც კანონით, ასევე პრაქტიკული საქმიანობით;
- სასურველია, შიდა აუდიტის სამსახური (ეს არ ეხება სამინისტროებს) მუნიციპალიტეტის მერიის შემადგენლობაში შედიოდეს. თუმცა, დამოუკიდებლობის მაღალ დონესა და ეფექტიან აუდიტორულ შემოწმებას მივალწევთ სამსახურის ცალკე შენობაში დამკვიდრებით;
- სასურველია, საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებული გზის დანერგვა, კერძოდ, შიდა აუდიტორთა სხვადასხვა მუნიციპალიტეტებსა თუ სამინისტროებში გაცვლითი პროგრამა, რომლის მთავარი მიზანია: არ მოხდეს შეგუება ერთს სივრცესა თუ გარემოზე მეტი ეფექტურობისა

და დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხის მისაღწევად, აგრეთვე პროფესიული კვალიფიკაციის ასამაღლებლად;

- საუკეთესო საერთაშორისო მოდელების დანერგვა საჯარო ფინანსების მართვის პროცესში, როგორცაა COSO-ს და „დაცვის სამი ხაზის“ მოდელი, ასევე სხვა უახლოესი/თანამედროვე მიდგომების გამოყენება. შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელება IIA-ს ყველა სტანდარტის და მისი IPPF-ს ჩარჩოს დაცვით;
- ინფორმაციული ტექნოლოგიების (IT) დანერგვა/განვითარება საჯარო სექტორში. სახელმწიფო შესყიდვების კუთხით სასურველია შეიქმნას პროგრამული სისტემა, რომელიც დაეხმარე შიდა აუდიტორებს უფრო ეფექტურად მართონ შესყიდვების პროცესები და განახორციელონ უწყვეტი აუდიტი;
- შიდა აუდიტორებმა უნდა გაიარონ ბევრად მეტი ტრენინგი პროფესიული კვალიფიკაციის ამაღლების კუთხით. აღნიშნულში მონაწილეობა უნდა მიიღონ, როგორც ჰარმონიზაციის ცენტრის, აგრეთვე თვითონ სუბიექტების ტრენინგ ცენტრებმა. ასევე, საერთაშორისო გასვლით სემინარებში უფრო მეტი ჩართულობა;
- ჰარმონიზაციის ცენტრის ორგანიზებით შიდა აუდიტორებისთვის ეროვნული სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვა;
- საერთაშორისო პროფესიული გაერთიანების (PEMPAL) და IIA Global-ის თანამედროვე, გლობარულ ინფორმაციების რესურსებთან უშუალო წვდომა. აქტუალური პროფესიული ლიტერატურისა და საუკეთესო პრაქტიკების გაზიარება.
- მნიშვნელოვანია, შიდა აუდიტის სუბიექტმა თავისი ძირითადი მარწმუნებელი საქმიანობის გარდა, შესძინოს დაწესებულებას საკონსულტაციო საქმიანობით დამატებითი ღირებულება და მოიპოვოს სანდრო მრჩევლის სტატუსი.

გამოყენებული ლიტერატურის სია

1. საქართველოს ორგანული კანონი “სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“.
2. საქართველოს კანონი “სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“.
3. საქართველოს მთავრობის განკარგულება N512 “სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების 2017-2019 სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის დამტკიცების შესახებ“. თბ., (2017).
4. საქართველოს მთავრობის დადგენილება #593 “შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“. თბ., (2016).
5. დემოკრატიული მმართველობა საქართველოში (G3) პროგრამა. (2014).
6. საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო. (2013).
7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, თბ., (2018).
8. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, თბ., (2013).
9. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის განვითარების სტრატეგია 2018-2022. თბილისი.
10. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2018 წლის საქმიანობის ანგარიში. თბ., (2019).
11. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2019 წლის საქმიანობის ანგარიში. თბ., (2020).
12. სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, თბ., (2018).
13. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის 2017-2018 წლის სამოქმედო გეგმის შესრულების მონიტორინგის ანგარიში, ჰარმონიზაციის ცენტრი. (2018).

14. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ 2018 წლის კონსოლიდირებული წლიური ანგარიში. ჰარმონიზაციის ცენტრი. (2019).
15. სახელმწიფო ხარჯების და ფინანსური ანგარიშვალდებულების (PEFA) ეფექტიანობის შეფასების ანგარიში. თბ., (2018).
16. შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი. (2010).
17. ჰარმონიზაციის ცენტრი, (2019) შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო. *საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისთვის*
18. ტერმინთა განმარტება საჯარო სექტორის შიდა აუდიტორებისათვის. ჰარმონიზაციის ცენტრი, თბ., (2018).
19. Adapted from ECIIA/FERMA, Guidance on the 8th EU Company Law Directive, article 41.
20. Council of Europe. (2002). Internal Audit at local and Regional Level.
21. COUNCIL OF EUROPE. (2008). 12 Principles of Good Democratic Governance. European Label of Governance Excellence (ELoGE) <https://www.coe.int/en/web/good-governance/12-principles>
22. Delloite. (2018). Internal Audit 3.0 – The Future of Internal Audit is now.
23. Eko Suyono, E. H. (2012). Relationship Between Internal Control, Internal Audit and Organization Commitment with Good Governance. 2-4.
24. Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal Audit Effectiveness: An approach Proposition to Develop the Theoretical Framework.
25. European Charter of Local Self-Government. (1985). Strasbourg.
26. European Comission. (2006). Welcome to the world of PIFC.
27. Gielisse, R. (2011). PIFC: Key challenges in the implementation of PIFC. Portoroz.

28. GIZ. (2019). შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები 2017.
29. Greg Jones, C. B. (2015). Local Government Internal Audit Compliance. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*.
30. <http://treasury.ge/4968>. (n.d.).
31. <https://www.pempal.org/about/about-pempal>. (n.d.).
32. <https://www.i-sight.com/resources/coso-framework-what-it-is-and-how-to-use-it/>. (n.d.)
33. <https://sao.ge/ka/about-us/History>. (n.d.).
34. <https://sao.ge/ka/about-us/Overview>. (n.d.).
35. <https://sao.ge/ka/about-us/structure>. (n.d.).
36. <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Codes%20of%20Ethics%20Georgian.pdf>. (n.d.).
37. Ian Goodwin, R. L. (2017). Local Government performance expectations of the future. Australia.
38. IIA Exposure Document. (2019). Three Lines of Defense.
39. IIA Position Paper. (2013). The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control.
40. IIA. (2016). ALL IN A DAY'S WORK a look at the varied responsibilities of Internal Auditors.
41. IIA. (2019). Unique Aspects of Internal Auditing in the Public Sector.
42. Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement. (2009). The International Journal on Governmental Financial Management. Vol. IX, No. 1. <https://www.slideshare.net/icgfmconference/2009internationaljournalongovernmentalfinancialmanagement>

43. INTOSAI Professional Standards Committee. (n.d.). Coordination and Cooperation Between SAI's and Internal Auditors in the Public Sector. Vienna: INTOSAI.
44. Louis Berger, P. S.-თ. (2017). საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში.
45. OECD Public Governance Reviews. (2018). Internal Audit Manual for Greek Public Administration.
46. PEMPAL. (2019) PEMPAL guidance on Internal Audit: Demonstrating and measuring added value.
47. PEMPAL IACOP. (2020) The Impact of COVID-19 on the Role and Activities of Internal Audit.
48. Robert De Koning, (2007). PIFC Public Internal Financial Control. *A European Commission initiative to build new structures of Public Internal Control in applicant and third-party countries.*
49. The IIA - The Institute of Internal Auditors. (2017). Mission of Internal Audit.
50. The Updated COSO Internal Control Framework, Protiviti Inc. 2013.

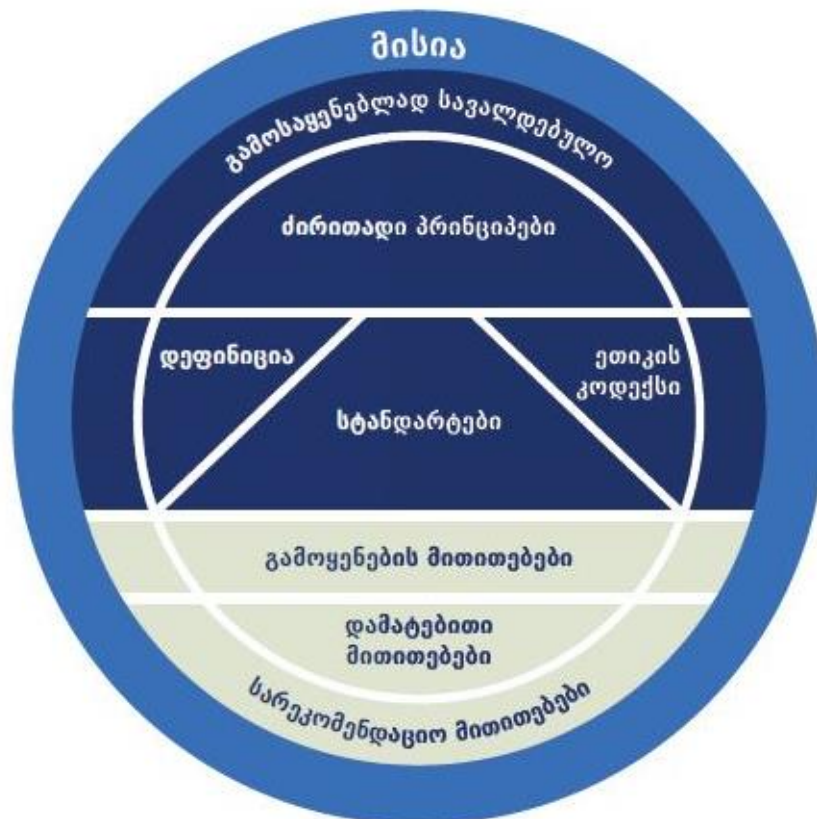
დანართები

დანართი N1 - საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო

საერთაშორისო პროფესიული პრაქტის ჩარჩო (IPPF) არის კონცეპტუალური ჩარჩო, რომელიც შემუშავებულია და გამოქვეყნებულია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) მიერ. მასში თავმოყრილია იმ ავტორიტეტული სახელმძღვანელოების ერთობლიობა, რომელსაც ითვალისწინებენ შიდა აუდიტის პროფესიონალები მთელ მსოფლიოში.

აღნიშნული დოკუმენტი იყოფა სავალდებულო და სარეკომენდაციო ნაწილებად, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს სხვადასხვა კატეგორიებს, როგორც ეს სურათზე ნაჩვენებია.

IPPF



(IIA, 2019)

თავის მხრივ ძირითადი პრინციპები იყო 10 პრინციპად, რომელიც მჭიდრო კავშირშია ეთიკის კოდექსის ოთხი პრინციპიდან რომელიმესთან.

რაც შეეხება IPPF-ის სტანდარტებს, მისი სტრუქტურა იყოფა ხარისხობრივი (1000 სტანდარტი) და საქმიანობის (2000 სტანდარტი) სტანდარტებად. თავის მხრივ, სტანდარტი მოიცავს ძირითად მოთხოვნებს და ინტერპრეტაციებს. აქვს ორი ტიპის მითითებები : მარწმუნებელი (A) და საკონსულტაციო (C).

ხოლო, რაც შეეხება სარეკომენდაციო მითითებებს, თავის მხრივ ის აერთიანებს გამოყენებით მითითებს ანუ პრაქტიკულ სახელმძღვანელოებს და დამატებით მითითებებს, რომელიც გვთავაზობს დეტალურ მიდგომებს, სხვადასხვა ეტაპობრივ პროცესებს, პრაქტიკულ მაგალითებს, რომელიც წარმოადგენს გასათვალისწინებელ და სარეკომენდაციო მითითებებს ყველა შიდა აუდიტორისათვის.

დანართი N2 - „შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) შესაბამისი სტანდარტები და სახელმძღვანელო რეკომენდაციები“

ქვემოთ აღნიშნული რესურსები ნახსენებია IIA-ს ამ პრაქტიკულ სახელმძღვანელოში. შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების გამოყენების შესახებ დამატებითი ინფორმაციისთვის უნდა იხილოთ IIA-ს პრაქტიკული სახელმძღვანელო (Implementation Guidance) შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის გლობალურ საიტზე. ქვემოთ კი მოცემულია IIA-ს მიერ გამოქვეყნებული ის დოკუმენტი, რომელიც ადგენს სტანდარტების მოთხოვნებს მარეგულირებელი ორგანოების მოთხოვნებთან.

ეთიკის კოდექსი
პრინციპი 1: პატიოსნება
პრინციპი 2: ობიექტურობა
პრინციპი 3: კონფიდენციალურობა
პრინციპი 4: კომპეტენტურობა
სტანდარტები
სტანდარტი 1000 – მიზანი, უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა
სტანდარტი 1100 – დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა
სტანდარტი 1110 – ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა
სტანდარტი 1130 – დამოუკიდებლობასა და ობიექტურობაზე უარყოფითად მოქმედი ფაქტორები
სტანდარტი 2020 – გეგმის წარდგენა და დამტკიცება
სტანდარტი 2030 – რესურსების მართვა
სტანდარტი 2040 – პოლიტიკა და პროცედურები
სტანდარტი 2050 – კოორდინაცია და სამუშაო შედეგების გამოყენება
სტანდარტი 2060 – ანგარიშგება ოპერატიული მენეჯმენტის, აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის და ზედამხედველობის უმაღლესი ორგანოს წინაშე
სტანდარტი 2110 – ორგანიზაციის მმართველობა და ზედამხედველობა
სტანდარტი 2120 – რისკის მართვა
სტანდარტი 2200 – ინდივიდუალური მომსახურების დაგეგმვა
სტანდარტი 2201 – დაგეგმვისას გასათვალისწინებელი საკითხები
სტანდარტი 2210 – აუდიტორული მომსახურების მიზნები

სტანდარტი 2240 – აუდიტორული მომსახურების სამუშაო პროგრამა
სტანდარტი 2400 – ინფორმირება მომსახურების შედეგების თაობაზე
სტანდარტი 2410 – საანგარიშგებო ინფორმაციის წარდგენის კრიტერიუმები
სტანდარტი 2440 – შედეგების შეტყობინება
სახელმძღვანელო
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Audit Reports: Communicating Audit Engagement Results,” 2016.
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs,” 2014.
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Coordination and Reliance: Developing an Assurance Map,” 2018.
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Demonstrating the Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing”
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Engagement Planning: Establishing Objectives and Scope,” 2017.
პრაქტიკული სახელმძღვანელო “Engagement Planning: Assessing Fraud Risk,” 2017.
გლობალური საჯარო სექტორის ანალიზი
The IIA and INTOSAI: A Comparison of Authoritative Guidance,” 2016.
“IIA Standards/GAGAS, a Comparison, 2nd edition,” 2012.

დანართი N3 - შიდა აუდიტორებსა და გარე აუდიტორებს შორის განსხვავება

ხშირია როდესაც შიდა აუდიტორებს აიგიავენ ბუღალტრებთან ან გარე აუდიტორებთან (პირები, რომლებიც ორგანიზაციას უწევენ ფინანსურ ანგარიშგების ყოველწლიურ მიმოხილვას). ისინი სრულიად განსხვავებულები ფუნქციის მატარებლები არიან. დიდი ორგანიზაციებში, როგორც წესი ახორციელებენ ორივე ფუნქციას, ამიტომ მათი ჩანაწერები, პროცესები და ფინანსური ანგარიშგება რეგულარულად განიხილება და შემოწმებულია დროის განსაზღვრული ინტერვალებით. განსხვავება მათ შორის მდგომარეობს შემდეგში:

შიდა აუდიტორები	გარე აუდიტორები
<p>როგორც წესი, ისინი არიან ორგანიზაციის მიერ დასაქმებული თანამშრომლები (თუ ამ ფუნქციის აუტსორსინგი არ ხორციელდება ან არაა გაზიარებული სხვა ორგანიზაციასთან). მიუხედავად ამისა, დამოუკიდებელია მათი საქმიანობა ორგანიზაციის შიგნით.</p>	<p>დაქირავებულია ორგანიზაციის მიერ კონკრეტული და სპეციფიკური მომსახურების განსახორციელებლად.</p>
<p>ძირითადი აქცენტი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • რისკის მართვა; • კორპორატიული მმართველობა; • ორგანიზაციული მიზნები; • ოპერაციული პროდუქტიულობა და ეფექტიანობა; • შესაბამისობა კანონებთან, პოლიტიკა და პროცედურებთან; • ზუსტი ფინანსური ანგარიშგება. 	<p>უფრო კონკრეტული აქცენტი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ზუსტი ფინანსური ანგარიშგება.

<p>მრავალფეროვანი წარსული სამუშაო გამოცდილება და უნარების კომპლექტი:</p> <ul style="list-style-type: none"> • კომუნიკაციის უნარი; • საინფორმაციო ტექნოლოგიები; • მონაცემთა მოპოვება და ანალიზი; • ბიზნესისა და სპეციფიკური ინდუსტრიის ცოდნა; • ანგარიშის შედგენა ან წარდგენის უნარები; 	<p>ძირითადი ბუღალტრული აღრიცხვის საფუძვლების სამუშაო გამოცდილება და უნარ-ჩვევები</p>
<p>წარსულზე ორიენტირებული & მომავალზე ორიენტირებული</p>	<p>წარსულზე ორიენტირებული</p>

დანართი N4 - შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი

შიდა აუდიტის ინსტიტუტის (IIA) ეთიკის კოდექსის მიზანი ხელშეწყობა ეთიკური კულტურის შიდა აუდიტის პროფესიაში.

ეთიკის კოდექსი შიდა აუდიტის საქმიანობისთვის არის აუცილებელი და დამახასიათებელი, რადგან პროფესია დაკავშირებულია მართვის პროცესების, რისკების მართვასა და კონტროლის შესახებ ობიექტურ რწმუნებაზე (ნდობაზე). გამოქვეყნდა 2009 წელს შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ.

პატიოსნება

შიდა აუდიტორთა პატიოსნება წარმოშობს ნდობას და ამდენად, წარმოადგენს მათი განსჯისადმი ნდობის საფუძველს.

ქვეყის წესები

შიდა აუდიტორებმა:

- თავიანთი სამუშაო უნდა შესრულონ პატიოსნად, კეთილსინდისიერად და პასუხისმგებლობით;
- უნდა იმოქმედონ კანონის ფარგლებში და გამჟღავნონ ინფორმაცია კანონისა და პროფესიული მოთხოვნების შესაბამისად;
- შეგნებულად არ უნდა მიიღონ მონაწილეობა ისეთ უკანონო საქმიანობაში ან ჩაერთონ ქმედებებში, რომლითაც მოხდება შიდა აუდიტორის პროფესიის ან მისი ორგანიზაციის დისკრედიტაცია;
- უნდა დაიცვან თავისი ორგანიზაციის იურიდიულად და ეთიკურად გამართლებული მიზნები და წვლილი შეიტანონ მათ მიღწევაში.

კონფიდენციალურობა

შიდა აუდიტორები პატივს სცემენ მიღებული ინფორმაციის ღირებულებასა და საკუთრების პრინციპს და არ ამჟღავნებენ მას შესაბამისი უფლებამოსილების გარეშე, იმ გამონაკლისი შემთხვევების გარდა, როცა ინფორმაციის გამჟღავნება ნაკარნახებია იურიდიული ან პროფესიული მოვალეობებით.

ქვეყის წესები

შიდა აუდიტორებმა:

- თავისი მოვალეობების შესრულების დროს მიღებული ინფორმაციის გამოყენებისას უნდა გამოიჩინონ სიფრთხილე და დაიცვან იგი;
- არ გამოიყენონ ინფორმაცია პირადი მიზნებისთვის ან იმგვარად, რაც წინააღმდეგობაში იქნება კანონმდებლობასთან ან ზარალს მიყენებს ორგანიზაციის იურიდიული და ეთიკური მიზნების მიღწევას.

ობიექტურობა

აუდიტს დაქვემდებარებულ საქმიანობასა ან პროცესზე ინფორმაციის შეგროვების, შეფასების და გავრცელების დროს შიდა აუდიტორები ამჟღავნებენ მაღალი დონის პროფესიონალურ ობიექტურობას. მოსაზრების ჩამოყალიბებისას შიდა აუდიტორები ახდენენ ყველა მნიშვნელოვანი გარემოების გაწონასწორებულ შეფასებას და არ ექვევინან საკუთარი ან სხვა პირთა ინტერესთა გავლენის ქვეშ.

ქვეყის წესები

შიდა აუდიტორებმა:

- მონაწილეობა არ უნდა მიიღონ რაიმე ისეთ ქმედებებში ან ურთიერთობებში, რომლებზეც შეიძლება გავლენა იქონიონ მათი შეფასების მიუკერძოებლობაზე ან აღქმული იყოს ასეთად. ასეთ მონაწილეობად აღიქმება ისეთი ქმედებები და ურთიერთობები, რომლებიც შესაძლოა ეწინააღმდეგებოდეს ორგანიზაციის ინტერესებს;
- არ უნდა მიიღონ საჩუქრად ისეთი რამ, რომლითაც შეიძლება ზიანი მიადგეს მათ პროფესიულ მოსაზრებას ან აღქმული იყოს ასეთად;
- უნდა გამჟღავნონ მათთვის ცნობილი ყველა არსებითი ფაქტი, რომელთა არ გამჟღავნება გავლენას იქონიებს აუდიტის ობიექტის შესახებ ანგარიშზე.

კომპეტენტურობა

შიდა აუდიტორები იყენებენ იმ ცოდნას, უნარებს და გამოცდილებას, რაც აუცილებელია შიდა აუდიტორული საქმიანობისთვის.

ქვეყის წესები

შიდა აუდიტორებმა:

- მონაწილეობა უნდა მიიღონ მხოლოდ იმ მომსახურებათა გაწევაში, რომელთა შესრულებისთვის გააჩნიათ საკმარისი პროფესიული ცოდნა, უნარები და გამოცდილება;
- უნდა გააჩნდეთ შიდა აუდიტორული მომსახურება შიდა აუდიტორთა პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად;
- მუდმივად უნდა გააუმჯობესონ თავიანთი პროფესიონალიზმი და მომსახურების ეფექტიანობა და ხარისხი.

დანართი N5 – COSO-ს მოდელი 2013 – „ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სისტემა - ინტეგრირებული მიდგომა“

თითოეული კომპონენტი დაკავშირებულია ზოგადი - ჩვიდმეტი პრინციპებიდან რამდენიმესთან.

კომპონენტი	პრინციპები
<p>შიდა კონტროლის გარემო</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა კეთილსინდისიერებისა და ეთიკური ღირებულებების ერთგულია; 2. დირექტორთა საბჭო მენეჯმენტისგან დამოუკიდებელია და ზედამხედველობას ახდენს შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და ქმედითობაზე; 3. მენეჯმენტი, ორგანიზაციის მიზნების მიღწევის პროცესში, საბჭოს ზედამხედველობით აყალიბებს სტრუქტურებს, ანგარიშგების არხებს, ადეკვატურ უფლებებსა და ვალდებულებებს; 4. მიზნების მიღწევისათვის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა მოიზიდავს, ტრენინგებს უტარებს და ინარჩუნებს კვალიფიციურ თანამშრომლებს; 5. ყველა, ვისაც ორგანიზაციაში გააჩნია კონკრეტული მიზნების მიღწევის პასუხისმგებლობა, ვალდებულია შესაბამისი შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებაზე.
<p>რისკის მართვა</p>	<ol style="list-style-type: none"> 6. ორგანიზაციის მიზნებთან მიმართებაში არსებული რისკების გამოვლენისა და შეფასებისთვის ხელმძღვანელობა სათანადოდ აკონკრეტებს მიზნებს, ესენია: ოპერაციული, გარე ფინანსური ანგარიშგების, გარე არაფინანსური ანგარიშგების, შიდა ანგარიშგების და შესაბამისობის მიზნები; 7. მთელს ორგანიზაციაში დგინდება ის რისკები, რომლებიც ხელს უშლის მიზნების მიღწევას და რისკების მართვა

	<p>ეფუძნება რისკების ანალიზს;</p> <p>8. მიზნებთან მიღწევის კონტექსტში, რისკების შეფასებისას, განიხილება თანამშრომელთა მხრიდან არაკეთილსინდისიერ ქმედებათა შესაძლებლობებიც;</p> <p>9. ორგანიზაცია ადგენს და აფასებს იმ ცვლილებებს, რომლებსაც შეუძლია ზემოქმედება მოახდინონ შიდა კონტროლის სისტემაზე.</p>
<p>კონტროლის ღონისძიებები</p>	<p>10. ორგანიზაცია ირჩევს და იყენებს ისეთ კონტროლის პროცედურებს, რომლებიც უზრუნველყოფს რისკის შემცირებას მისაღებ დონემდე;</p> <p>11. დასახული მიზნების მიღწევის მხარდაჭერისათვის, ორგანიზაცია ირჩევს და აყალიბებს ზოგადკონტროლის პროცედურებს გამოყენებულ ტექნოლოგიურ ინფრასტრუქტურაზე;</p> <p>12. ორგანიზაციის კონტროლის პროცედურები ინტეგრირებულია პოლიტიკებში, რომლებიც განსაზღვრავენ მოსალოდნელ შედეგებს და პროცედურებს, რომლებიც ხელს უწყობს პოლიტიკების პრაქტიკაში დანერგვას.</p>
<p>ინფორმაცია და კომუნიკაცია</p>	<p>13. ორგანიზაცია იღებს, ქმნის და იყენებს შესაბამის და ხარისხიან ინფორმაციას შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირების მხარდაჭერისათვის;</p> <p>14. ორგანიზაციის შიგნით ხდება ინფორმაციის გავრცელება, რომელიც მოიცავს შიდა კონტროლის მიზნებსა და პასუხისმგებლობებს, რომლებიც საჭიროა შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირების მხარდასაჭერად;</p> <p>15. ინფორმაცია იმ კითხვებზე, რომლებიც ზემოქმედებას ახდენს შიდა კონტროლის სხვა კომპონენტების ფუნქციონირებაზე, მიეწოდება გარე მხარეებს.</p>

<p>მონიტორინგი და შეფასება</p>	<p>16. ორგანიზაცია როგორც რეგულარულად, ისე სპეციალურად შეარჩევს, შეიმუშავებს და ახორციელებს შიდა კონტროლის სისტემის ანალიზს, რათა დაადასტუროს, რომ სისტემა არსებობს და ის სათანადოდ ფუნქციონირებს;</p> <p>17. ორგანიზაციაში ინფორმაცია შიდა კონტროლის სისტემების ხარვეზების შესახებ დროულად გაანალიზდება, მიეწოდება იმ მხარეებს, რომლებიც პასუხისმგებელია მარეაგირებელი ნაბიჯების განხორციელებაზე. ეს შეიძლება გულისხმობდეს უმაღლეს მენეჯმენტს ან საბჭოს.</p>
---------------------------------------	---

წყარო: The Updated COSO Internal Control Framework, Protiviti Inc. 2013.