

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი



ელiaური ივანე

(მაგისტრანტის სახელი და გვარი)

მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

შიდა აუდიტის ძირითადი ასპექტები სახელმწიფო სექტორში  
(ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მაგალითზე)

(თემის დასახელება)

სამაგისტრო ნაშრომი შესრულებულია ბიზნესის ადმინისტრირების

მაგისტრის აკადემიური ხარისხის მოსაპოვებლად

ხელმძღვანელი: ნანა სრესელი

თსუ ასოცირებული პროფესორი

თბილისი 2019

## ანოტაცია

მოცემული ნაშრომი წარმოადგენს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ნაწილის- შიდა აუდიტის რეფორმის მიმდინარეობის განხილვას სხვადასხვა ასპექტში. სისტემის დანერგვა და ზოგადად შიდა აუდიტის გამართულად ფუნქციონირება არის ჩვენი ქვეყნის მნიშვნელოვანი გამოწვევა. ეს არის არამხოლოდ ევროკავშირთან ინტეგრაციის მნიშვნელოვანი საკითხი, არამედ ბერკეტი, რომლის მეშვეობითაც შესაძლებელია საჯარო სექტორში მიმდინარე რეფორმების სწრაფად და აღიარებული პრაქტიკის შესაბამისად დანერგვის ხელშეწყობა.

ნაშრომში მიმოხილულია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსი, როგორი სტრუქტურა აქვს მას, რა ფუნქციებს ასრულებს თითოეული მათგანი და როგორ შეაქვს წვლილი თითოეული ორგანიზაციის წარმატებაში. აქვე განხილულია მთავარი თემის შინაარსობრივი მხარე, საუბარია შიდა აუდიტზე, მის ძირითად ასპექტებზე, მეთოდოლოგიებზე, რა განასხვავებს მას გარე აუდიტისგან, როგორ ხდება მისი დაგეგმვა, განხორციელება, ანგარიშგება, რეკომენდაციების შემუშავება და ა.შ. შევხებით შიდა აუდიტის მნიშვნელოვან ფუნქციას „რისკის მართვას“, რა ღონისძიებები ტარდება მისი გაზომვისთვის და შესაბამისი პროცედურების შემუშავება.

რაც შეეხება კვლევით ნაწილს- მისი მიზანი იყო უშუალოდ პროცესში მონაწილე მხარეების მიერ გაკეთებული შეფასებების ანალიზი, კერძოდ შიდა აუდიტის სუბიექტების, მისი ობიექტების და ექსპერტის მიერ, რომელიც ასრულებს მესამე მხარის ანუ გარე აუდიტორის როლს საქმიანობის პროცესში. ნაშრომში მოცემულია მათი პოზიცია და მოსაზრებები რეფორმის მიმდინარეობაზე. კვლევის შედეგად გამოვლინდა, რომ არსებობს რიგი წინ გადადგმული ნაბიჯებისა, თუმცა ჯერ კიდევ არსებობს მნიშვნელოვანი პრობლემები რომელთა გადასაჭრელად აუცილებელია შესაბამისი ღონისძიებების გატარება.

## Annotation

Ivane Eliauri

Main aspects of internal audit in public sector

( on the example of local self-government bodies)

This work presents one of the most important part of internal financial control system - the process of internal audit reform in various aspects. Generally functioning of the system, which is the most important challenge for our country. This is not only an important task for integration with the EU, also it is a leverage how to facilitate the implementation of reforms the public sector in accordance with the fast and recognized practice.

The paper reviews the essence of state internal financial control, what structure it has, what functions are performed by each of them and how it contributes to the success of each organization. Here we manage to discuss about main topics of internal audit, its main aspects, methodologies, what kind of differences are between internal and external audit, how to plan, conduct, analyze, develop recommendations etc. We will also tell you about important function of internal audit "risk management" , what kind of actions do we need to measure them.

What about the part of research - its purpose was to analyze assessments, which were made by the parties, who took part in the process. For example: the internal audit subjects, its objects and the expert, who performs the role of external auditor in the process of activity. The work presents their position and opinions on the reform process. And the result of research is that there are a number of steps toward improvement, but there are still important problems, which must be solved.

## შინაარსი

შესავალი.....	5
თავი 1. შიდა აუდიტის როლი სახელმწიფო სტრუქტურაში .....	8
1.1 შიდა აუდიტის არსი, მიზანი და მიმართულებები .....	8
1.2 შიდა აუდიტის მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის ფორმირება საქართველოში .....	18
1.3 შიდა აუდიტის ჩატარების ეტაპები და მისი შედარება გარე აუდიტთან.....	22
თავი 2. რისკის მართვა, როგორც შიდა აუდიტის საქმიანობის ერთ-ერთი მთავარი მიმართულება.....	35
2.1 რისკის მართვის მნიშვნელობა სახელმწიფო სექტორში .....	35
2.2 შიდა აუდიტის დამოკიდებულება რისკებთან .....	41
თავი 3. შიდა აუდიტის ორგანიზაცია ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში .....	45
3.1. შიდა აუდიტის მდგომარეობის კვლევა და შეფასება მუნიციპალიტეტებში.....	45
3.2 შიდა აუდიტის წარმართვის პრაქტიკული ასპექტები .....	51
დასკვნა.....	86
გამოყენებული ლიტერატურა .....	89
დანართი #1 კითხვარი შერჩეული ექსპერტისთვის.....	91
დანართი #2 კითხვარი აუდიტის სუბიექტებისთვის.....	92
დანართი #3 კითხვარი შიდა აუდიტის ობიექტებისათვის .....	95

## შესავალი

2007 წელს საქართველოს მთავრობასა და ევროკომისიას შორის გაფორმდა ხელშეკრულება „საქართველოს ფინანსური მართვის რეფორმის მხარდაჭერა“, რომლის ფარგლებშიც სახელმწიფოში დაიწყო მუშაობა საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმის განხორციელებაზე. სამთავრობო პროგრამაში „ძლიერი, დემოკრატიული, ერთიანი საქართველოსთვის“, საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმა, განიხილება, როგორც ევროპულ და ევროატლანტიკურ სტრუქტურებში ინტეგრაციის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი საფუძველი. აღნიშნული რეფორმა გულისხმობს მთავრობის პრიორიტეტების შესაბამისად, საჯარო ფინანსების ეფექტურად და ეფექტიანად განაწილებას, პროდუქტიულად განკარგვას, სისტემის გამჭვირვალობას. სწორედ ამიტომ მისი წარმატებით განხორციელება ხელს უწყობს საჯარო სექტორის გამართულ მუშაობას.[საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებ-გვერდი]

**თემის აქტუალობა:** შიდა კონტროლის სისტემის განვითარებას დიდი მნიშვნელობა აქვს საჯარო სექტორის ნორმალური ფუნქციონირებისათვის. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ შიდა კონტროლის სისტემას განმარტავს, როგორც დაწესებულების მენეჯერული, ფინანსური და სხვა სახის კონტროლის მექანიზმების სისტემას, რომელიც მოიცავს ორგანიზაციულ სტრუქტურას, მეთოდებს, პროცედურებს, აგრეთვე შიდა აუდიტის ფუნქციას, რომელიც ყალიბდება, რათა დაეხმაროს დაწესებულებას, მიაღწიოს თავის მიზნებს და კანონიერად, გამჭვირვალედ, ეკონომიურად, ეფექტიანად და პროდუქტიულად წარმართოს თავისი საქმიანობა. იგი უზრუნველყოფს დამოუკიდებელი, ობიექტური, საჯარო, გამჭვირვალე და პროფესიული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის და მათ შორის, შიდა აუდიტის სისტემის ჩამოყალიბებას. [საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“]

სისტემის აუცილებელ ნაწილს დაწესებულებებში შიდა აუდიტის სტრუქტურების ჩამოყალიბება წარმოადგენს, რომელიც უზრუნველყოფს დასესებულების რისკების ანალიზს, მისი ეფექტიანობის და ზოგადად საქმიანობის თითოეული ასპექტის შეფასებას, რათა გაიცეს შესაბამისი რეკომენდაციები განსახორციელებელი ღონისძიებების სწორად ორგანიზებისთვის.

გამომდინარე იქიდან რომ შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვა წარმოადგენს ევროკავშირთან დაახლოების ერთ-ერთ მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს, საინტერესოა ის ფაქტი თუ როგორ მიმდინარეობს ეს პროცესი დაბალ იერარქიულ საფეხურებზე მდგომ სახელმწიფო სტრუქტურებში.

**კვლევის მიზნები:** ჩვენი შესწავლის მიზანს სწორედ შიდა კონტროლის ერთერთი მექანიზმი-შიდა აუდიტი წარმოადგენს, რომელიც საქართველოში ჯერ კიდევ არ არის სრულად რეალიზებული, საგულისხმოა ის ფაქტი, რომ არსებობს შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია და შესაბამისი საკანონმდებლო რეგულაციები, რომლებშიც ზედმიწევნით არის გაწერილი შიდა აუდიტორების მოქმედების ყველა ეტაპი და პრინციპი- დაწყებული შიდა აუდიტის მომზადების, დაგეგმვის პერიოდიდან დამთავრებული საბოლოო ანგარიშის წარდგენითა და რეკომენდაციების გაცემის შემდგომი მონიტორინგით, მაგრამ ძირითადი პრობლემები იკვეთება არა საკანონმდებლო დონეზე არამედ აუდიტის ობიექტებში, რომელთა შიდა აუდიტის სამსახურები ვერ უზრუნველყოფენ დაწესებულების ეფექტიანად ფუნქციონირებას.

**კვლევის ამოცანები:** ნაშრომის ამოცანა მდგომარეობს გამოიკვლიოს რა არის მიზეზი იმისა, თუ რატომ იქმნება პრობლემები შიდა კონტროლის სისტემის რეფორმის მიმდინარეობის პროცესში, რამდენად ძირეულია ისინი, რით არის გამოწვეული და როგორ აფასებენ ზოგადად ამ რეფორმის მიმდინარეობას დაინტერესებული მხარეები.

**კვლევის საგანი და ობიექტი:** კვლევითი ნაშრომის საგანს წარმოადგენს შიდა კონტროლის სისტემა და შესაბამისი რეფორმის მიმდინარეობა ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში, რომლის პირველი ნაწილი მთლიანად მოიცავს იმ თეორიული მასალის მიმოხილვას, რომლის მიხედვითაც ხელმძღვანელობენ აუდიტორები საქმიანობის განხორციელების პროცესში და როგორ წარმართავენ მას. რაც შეეხება კვლევის ობიექტებს, ისინი არიან საქართველოში არსებული ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები, რომლებიც მოქმედი კანონმდებლობით ვალდებული არიან მუნიციპალიტეტის მერიაში ჩამოაყალიბონ შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული და უზრუნველყონ მისი გამართულად მუშაობა.

**კვლევის მეთოდები:** კვლევის მეთოდებად გამოყენებულია ინფორმაციის მოპოვების გზებიდან 1. გამოკითხვა (კითხვარების გაგზავნა აუდიტის სუბიექტებსა და ობიექტებთან) და 2. გასაუბრება (ინტერვიუს ჩატარება შერჩეულ ექსპერტთან).

**პრობლემის კვლევის მდგომარეობა:** მოპოვებული ინფორმაციის ანალიზისთვის ჩვენ გამოვიყენეთ სხვადასხვა ტიპის დიაგრამები, რაც საშუალებას გვაძლევს ინფორმაცია გახდეს უკეთესად აღსაქმელი. კვლევა მინდინარეობდა გასული ორი თვის განმავლობაში და მისი მიზანი იყო დაგვედგინა: რა პროცესები მიმდინარეობს მუნიციპალიტეტებში შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვის მიმართულებით, კვლევაში მონაწილე შიდა აუდიტის სუბიექტებისა და ობიექტების შეხედულებები რიგ საკითხებთან მიმართებაში, დასკვნის ჩამოყალიბება არსებული მდგომარეობის შესახებ.

**მოცემული შრომის განსხვავება წინა კვლევებისაგან:** მართალია არსებობს გარკვეული დასკვნები აღნიშნულ საკითხთან დაკავშირებით, მაგრამ არცერთი მათგანი არ ასახავს ზუსტ სურათს, გამომდინარე იქიდან რომ როდესაც მაღალი რანგის თანამშრომელი მოდის შესამოწმებლად, დაწესებულება ყველა ხერხს მიმართავს შეალამაზოს ძირითადი პრობლემები და დაარწმუნოს იგი მის არარსებობაში. ამ ყველაფრის გამომწვევი ერთ-ერთი ფაქტორია შიში, თანამდებობრივი მდგომარეობის შეცვლის. მოცემული კვლევა ვფიქრობ იძლეოდა უფრო მეტად გულწრფელი პასუხების დაფიქსირების საშუალებას, და შესაძლებლობას ჩამოვაყალიბოთ რეალობასთან მაქსიმალურად დაახლოვებული დასკვნა.

**საინფორმაციო რესურსი და მატერიალურ-ტექნიკური ბაზა:** იმ ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, რომელიც საშუალებას მოგვცემდა ხმა მიგვეწვდინა მუნიციპალიტეტებისათვის, რომელთა აზრი აღნიშნული რეფორმის მიმდინარეობასთან დაკავშირებით იყო ძალიან მნიშვნელოვანი ჩვენთვის, გამოვიყენეთ ინტერნეტ-რესურსი. ჩვენ მოგვიხდა სათითაოდ შევსულიყავით თითოეული მათგანის ოფიციალურ საიტზე და ამოგველო საჯარო ინფორმაცია მათ შესახებ. ასევე სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის წარმომადგენლებისაგან მივიღეთ შესაბამისი ინფორმაცია ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების შესახებ ინტერვიუს სახით. შესაბამისი თეორიული მასალის მოსაპოვებლად გამოყენებულ იქნა როგორც ქართული ასევე უცხოური ვებ-პორტალები, ინფორმაციის შედარების და ანალიზის მიზნით.

## თავი 1. შიდა აუდიტის როლი სახელმწიფო სტრუქტურაში

### 1.1 შიდა აუდიტის არსი, მიზანი და მიმართულებები

სანამ უშუალოდ შიდა აუდიტის როლსა და ზოგადად მის არსში გარკვევას დავიწყებთ აუცილებელია შიდა კონტროლის, როგორც მთლიანი სისტემის მნიშვნელობა გავიგოთ, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური მართვისა და ფინანსური კონტროლის პრინციპების გამჭვირვალობასა და დამოუკიდებლობას სახელმწიფოს ფინანსური სტაბილურობის შესანარჩუნებლად და გასაძლიერებლად. სისტემის განვითარება წარმოადგენს უწყვეტ პროცესს, რისთვისაც მუდმივად ხორციელდება შესაბამისი აქტივობები, რომელთა შორის განსაკუთრებით აღსანიშნავია 2011 წელს განხორციელებული „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონის დახვეწა და მისი სრულად ჰარმონიზება საერთაშორისო სტანდარტებთან - INTOSAI-თან და IIA-თან. [საქართველო ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებ-გვერდი]

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა მოიცავს:

- ა) ფინანსურ მართვას და კონტროლს;
- ბ) ჰარმონიზაციის ცენტრს;
- გ) შიდა აუდიტს;

**ფინანსური მართვა და კონტროლი** -სისტემის დანერგვა წარმოადგენს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის ნაწილს და მისი მიზანია დაწესებულების მიერ მიზნების ეფექტიანად და პროდუქტიულად მიღწევა. პასუხისმგებლობა მის გამართულად ფუნქციონირებაზე ეკისრება დაწესებულების ხელმძღვანელს, რომელმაც მენეჯერული ანგარიშვალდებულების სტრუქტურის განსაზღვრით უნდა უზრუნველყოს დაწესებულების შიგნით, შესაბამისი უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების სწორად გადანაწილება. იგი მოიცავს დაწესებულების საქმიანობასთან დაკავშირებულ, როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ პროცესებს, ოპერაციებსა და ქმედებებს, რაც უზრუნველყოფს დაწესებულების მიზნების მიღწევას მოცემული ბიუჯეტისა და დროის ფარგლებში, ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის პრინციპების დაცვით. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვა ხდება



ეტაპობრივად. რეფორმის დანერგვის ეტაპების გაწერა დროში თანხმდება დაწესებულებასა და ფინანსთა სამინისტროს შორის, დაწესებულების სპეციფიკისა და მასში უკვე არსებული კონტროლის სისტემის გათვალისწინებით. დანერგვა ხორციელდება შემდეგი ეტაპების მიხედვით:

- ფინანსური კონტროლი-რომელიც გულისხმობს არსებული ფინანსური კონტროლის მექანიზმების გაუმჯობესებას და ფინანსურ საკითხებზე მენეჯერული ანგარიშვალდებულების დანერგვას.
- მენეჯერული კონტროლი- არის პროცესი, რომლის მიზანია დაწესებულების ყველა იერარქიულ საფეხურზე მენეჯერული სტრუქტურის სრულყოფა, რაც ხელს შეუწყობს თითოეულ დონისძიებაზე პასუხისმგებელი პირების უფლებამოსილებების გამიჯვნასა და დაწესებულების მიზნების მიღწევას ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის პრინციპების დაცვით.
- ფინანსური მართვა-წარმოადგენს ტექნიკურად ყველაზე რთულ და კომპლექსურ ეტაპს, თუმცა უზრუნველყოფს წინაპირობების შექმნას რესურსების (value for money) ყველაზე ეფექტიანი გამოყენებისათვის. [საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“]

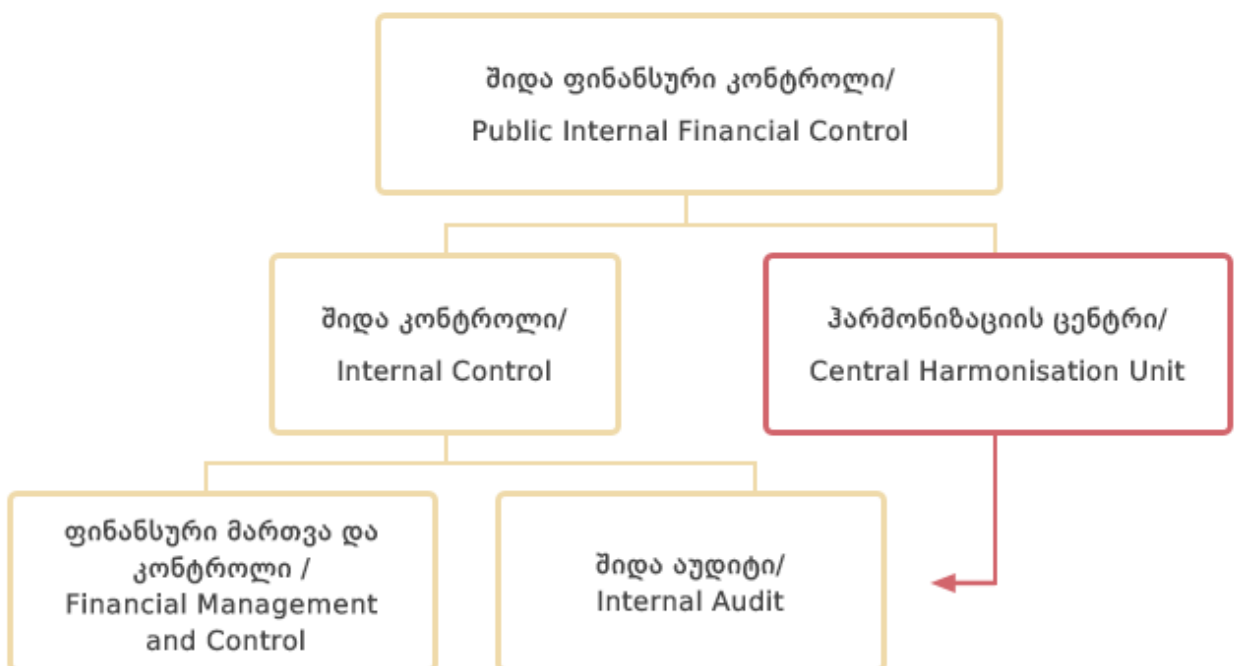
სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარებაზე, ხელმძღვანელობასა და კოორდინაციაზე პასუხისმგებელია **ჰარმონიზაციის ცენტრი**, რომელიც გამოსცემს შესაბამის ინსტრუქციებს და დაწესებულებებს სთავაზობს გახადონ შიდა აუდიტი დამოუკიდებელად ფუნქციონირებადი და უფრო ეფექტური. იგი ქმნის და აახლებს შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიას. ასევე, წლიური ანგარიშების შესწავლის გზით ჰარმონიზაციის ცენტრი საჯარო სექტორში შეისწავლის შიდა აუდიტის ფუნქციონირების ხარისხს და შეიმუშავებს წინადადებებს მისი გაუმჯობესების მიზნით.

შიდა აუდიტის სფეროში ჰარმონიზაციის ცენტრის პასუხისმგებლობებს განეკუთვნება:

- შესაბამისი კანონმდებლობის შემუშავება
- შიდა აუდიტის სუბიექტების სტანდარტული დებულებისა და შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავება;

- შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესში გამოყენებადი ინსტრუქციების შემუშავება, შიდა აუდიტის საერთო მეთოდოლოგიური დოკუმენტების შექმნა, ასევე სათანადო რეგულაციების შემუშავება და მათი პრაქტიკაში დანერგვა შიდა აუდიტის კონკრეტული სფეროსათვის ;
- შიდა აუდიტორებისთვის სწავლების სისტემის შემუშავება და პროფესიული ქსელის განვითარება ცნობიერების ამაღლების მიზნით
- ადეკვატური მონიტორინგის და ანალიზის მექანიზმების შექმნა
- შიდა აუდიტის სუბიექტის და შიდა აუდიტორთა პროფესიული მხარდაჭერა შიდა აუდიტის ყველა ასპექტში;
- შიდა აუდიტორთა და შიდა აუდიტის სუბიექტების მუშაობის ყოველწლიური შეფასება და მისი აქტივობების კოორდინირება სახელმწიფო ორგანოებსა და მუნიციპალიტეტებში;
- დაწესებულებების და მათში არსებული შიდა აუდიტის სისტემის ეფექტურობის გაუმჯობესების მიზნით რეკომენდაციების შემუშავება.

ჰარმონიზაციის ცენტრი ასრულებს შიდა აუდიტის სუბიექტის კოორდინატორის როლს და უწევს საკონსულტაციო მომსახურებას. [შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია; ჰარმონიზაციის ცენტრის ოფიციალური ვებ-გვერდი]



**შიდა აუდიტი**- „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, შიდა აუდიტი არის დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და მისი ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც სისტემატიზებული, დისციპლინებული და ორგანიზებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას.

შიდა აუდიტი აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სიტემას, რისკების მართვის ეფექტიანობას და გასცემს რეკომენდაციებს მათი გაუმჯობესების მიზნით. ეს არის საშუალება, რომელიც აწვდის დაწესებულების ხელმძღვანელს დამოუკიდებელ რწმუნებას იმისა, რომ დაწესებულების შიგნით არსებული კონტროლის მექანიზმები აღწევენ დასახულ მიზნებს და რისკების მართვა ეფექტურად ხორციელდება.

შიდა აუდიტის მიზნებია:

- შიდა აუდიტორული შემოწმებების განხორციელება დაწესებულების წინაშე მდგარი რისკების შეფასების საფუძველზე მომზადებული შიდა აუდიტის სტრატეგიული და წლიური გეგმის მიხედვით;
- ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების ადეკვატურობის შეფასება და შესწავლა ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის თვალსაზრისით დაწესებულების წინაშე არსებული ამოცანების შესასრულებლად;
- ხელმძღვანელობის ინფორმირება მიგნებების და დასკვნების შესახებ, რეკომენდაციების ჩამოყალიბება და მათი შესრულების მონიტორინგი.

მარწმუნებელ საქმიანობასთან ერთად, შიდა აუდიტის სუბიექტი უფლებამოსილია ფორმალური პროცედურების განხორციელების გარეშე, კომპეტენციის ფარგლებში გასწიოს არაფორმალური/ზეპირი საკონსულტაციო მომსახურებაც. [შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია]

ზოგადად აუდიტორული საქმიანობა არის სამეწარმეო საქმიანობა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებლად შემოწმების შესახებ. მისი მიზანია გამოხატოს აზრი აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობასა

და მიუკერძოებლობაზე და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების წესის შესაბამისობაზე მოქმედ ნორმატიულ და საკანონმდებლო ბაზის მოთხოვნებთან. აქედან გამომდინარე, აუდიტის მიზანს არ წარმოადგენს:

- საგადასახადო კონსულტაციები და საგადასახადო ანგარიშსწორების შემოწმება;
- შეცდომებისა და ბოროტმოქმედებათა გამოვლენა;
- თაღლითური ქმედებების გამოაშკარავება.

ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობისა და უტყუარობის ქვეშ იგულისხმება მისი მაჩვენებლების სიზუსტის ხარისხი, რაც ფინანსური ანგარიშგების მომხმარებელს შესაძლებლობას აძლევს შესაბამისი დასკვნები გააკეთოს აუდიტის ობიექტის ეკონომიკური საქმიანობის შედეგების, ქონებრივი და ფინანსური მდგომარეობის შესახებ და მიიღოს შესაბამის გადაწყვეტილებები. აუდიტორის აზრი ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობაზე და შესაბამისობაზე ხელს უწყობს მომხმარებელთა ნდობის მოპოვებას ფინანსური ანგარიშგების მიმართ. აუდიტორის აზრმა შეიძლება გაზარდოს დაინტერესებული პირის ნდობა აუდიტის ობიექტის ფინანსურ ანგარიშგების მიმართ, მაგრამ მისი აზრი მომხმარებელმა არ უნდა მიიღოს, როგორც რწმუნება ბიზნესის მომავალი სიცოცხლისუნარიანობის ან ხელმძღვანელობის მიერ საქმიანობის ეფექტიანად წარმართვის მტკიცება.

აუდიტორული შემოწმების პროცესში უნდა გადაიჭრას შემდეგი ძირითადი ამოცანები:

- შეაფასოს ბუღალტრული აღრიცხვის ორგანიზაციისა და შიდა აუდიტის დონე; აღრიცხვის პერსონალის კვალიფიკაცია; ბუღალტრული აღრიცხვის დოკუმენტების დამუშავების ხარისხი; ბუღალტრული ჩანაწერების კანონმდებლობასთან შესაბამისობა და სისწორე;
- წარუდგინოს ადმინისტრაციას რეკომენდაციები იმ დარღვევებისა და ნაკლოვანებების აღმოსაფხვრელად რომელმაც გავლენა მოახდინა ფინანსურ შედეგებზე და ფინანსური ანგარიშგების სანდოობას და საიმედოობაზე.
- წარუდგინოს კლიენტს ნათელი და შინაარსობრივად გასაგები განმარტებები ყველა იმ ბუნდოვანი და გაურკვეველი საკითხის შესახებ, რომელიც წარმოიშვა კლიენტს აუდიტორული მომსახურეობის ჩატარების პროცესში.

თანამედროვე პირობებში აუდიტორული შემოწმება სხვადასხვა სახით ხორციელდება. აუდიტის ამა თუ იმ სახის წარმოშობა განაპირობა მისი კვლევის მიზნის, კვლევის ობიექტის, კვლევის მეთოდის და საინფორმაციო წყაროების თავისებურებამ.

[ სრესელი ნ. აუდიტის, თეორია , თბილისი 2013]

შიდა აუდიტი, არა მხოლოდ ფინანსურს, არამედ შესაბამისობის, სისტემურს, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების კუთხით შემოწმებას და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემასაც გულისხმობს. თუმცა, ისიც უნდა აღნიშნოს, რომ საქართველოში დანერგილი ხუთივე სახის აუდიტს საჯარო სექტორის მხოლოდ ერთეული დაწესებულებები ახორციელებენ.

მნიშვნელოვანია განვსაზღვროთ თუ რას გულისხმობს თითოეული სახის აუდიტი და რატომ არის მნიშვნელოვანი შიდა აუდიტის ჩატარებისას მათი გამოყენება.

ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის მიზანია: მიღება გონივრული რწმუნებისა იმის თაობაზე, შეიცავს თუ არა ფინანსური ანგარიშგება რაიმე არსებით უზუსტობას, რომელიც გამოწვეულია თაღლითობით ან დაუდევრობით, რაც აუდიტორს საშუალებას მისცემს, გამოიტანოს დასკვნა, მომზადდა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება მოქმედი ფინანსური ანგარიშგების სტანდარტებისა და კანონმდებლობის შესაბამისად, აგრეთვე ფინანსური ანგარიშგების შესახებ აუდიტის ანგარიშის მომზადება და მისი გავრცელება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, აუდიტორის მიერ გამოვლენილი ფაქტების გათვალისწინებით, მომხმარებელთან, აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობასთან ან მესამე მხარესთან კომუნიკაცია აუდიტიდან გამომდინარე საკითხებზე, საერთაშორისო სტანდარტების ან კანონმდებლობის მოთხოვნათა შესაბამისად. [სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, 2010 წელი]

ეფექტიანობის აუდიტი -ფინანსურ და შესაბამისობის აუდიტთან ერთად, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) სტანდარტებით განსაზღვრული აუდიტის ერთ-ერთ ტიპია, რომელიც ამჟამად მსოფლიოს წამყვანი აუდიტორული ორგანოების საქმიანობის ძირითად ნაწილს შეადგენს. ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საქმიანობის შეფასებას ეკონომიურობის

(Economy), პროდუქტიულობისა (Efficiency) და ეფექტიანობის (Effectiveness) კუთხით (ე.წ. “3 E”). აუდიტი შეისწავლის:

1. რამდენად იყო დაცული საბიუჯეტო ორგანიზაციების მართვაში, პრაქტიკასა და სტრატეგიაში ეკონომიურობის (Economy) პრინციპი.
2. რამდენად პროდუქტიულად (Efficiency) იქნა გამოყენებული რესურსები. პროდუქტიულობის შეფასებისას ორი ძირითადი კითხვა დაისმის: შეიძლებოდა თუ არა იმავე შედეგის მიღწევა უფრო ნაკლები დანახარჯებით (ე.წ. მინიმალურობის პრინციპი)? და რაოდენობრივად და ხარისხობრივად ანალოგიური მოცულობის რესურსების გამოყენებით შეიძლებოდა თუ არა უკეთესი შედეგის მიღწევა (ე.წ. მაქსიმალურობის პრინციპი)?
3. რამდენად იქნა მიღწეული მიზნები, ანუ კავშირი დაგეგმილსა და ფაქტობრივ შედეგებს შორის (ეფექტიანობის პრინციპი - (Effectiveness)). [სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, ეფექტიანობის აუდიტი, 2013 წელი]

სისტემური აუდიტი განიმარტება, როგორც ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება. აუდიტის ეს სახე 2015 წელს დაინერგა სახელმწიფო სტრუქტურაში და არსებული შედეგებიდან გამომდინარე შეიძლება ითქვას, რომ იგი წარმატებით იქნა ადაპტირებული. უფრო ზუსტად რომ განვმარტოთ, სისტემური შიდა აუდიტი მოიცავს შიდა კონტროლის სისტემის მთლიანად შემოწმებას, მისი ადეკვატურობის, საიმედოობის, ეფექტურობის და პრაქტიკაში გამოყენებადობის შესაფასებლად. ის განსაზღვრავს თუ რამდენად ეფექტიანად და პროდუქტიულად ფუნქციონირებს შერჩეული სისტემა/პროცესი და ასევე განსაზღვრავს მის როლს და გავლენას დაწესებულების წინაშე არსებული მიზნების მიღწევის პროცესზე. [კარმონიზაციის ცენტრი, სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო, თბილისი 2015]

და ბოლოს, მეხუთე სახის აუდიტი, რომელიც, სისტემური აუდიტის მსგავსად, მხოლოდ ბოლო წლებში დაინერგა საჯარო სექტორში, არის ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი. ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი ეს არის - ინფორმაციული ტექნოლოგიების ადეკვატურობისა და სისტემის უსაფრთხოების დაცულობის შემოწმება და შეფასება სისტემის კონფიდენციალურობის, მთლიანობისა

და ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით. აღნიშნული სახის აუდიტი და შესაბამისი რეკომენდაციები ორგანიზაციას საშუალებას აძლევს პრაქტიკაში დანერგილი ინფორმაციული ტექნოლოგიები არ იყოს საფრთხის შემცველი და რისკის ქვეშ არ აყენებდეს ორგანიზაციის საქმიანობას.[საქართველოს კანონი,სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ, 2011 წელი]

გარდა შიდა კონტროლის სისტემის შემადგენელი 3 ძირითადი ელემენტისა, შიდა კონტროლის ინტეგრირებული მოდელის (COSO 2013) -ის მიხედვით, არსებობს ეფექტური შიდა კონტროლის 5 კომპონენტი:

- კონტროლის გარემო
- რისკის მართვა
- კონტროლის ღონისძიებები
- ინფორმაცია და კომუნიკაცია
- მონიტორინგი და შეფასება

**კონტროლის გარემო-** არის კონტროლის კომპონენტი, რომელიც განსაზღვრავს ფუნდამენტურ ღირებულებებს, რომლებიც უნდა იქნენ დაცული დაწესებულებაში. დაწესებულების ხელმძღვანელებმა უნდა უზრუნველყონ კარგი კონტროლის ღონისძიებების დანერგვა, მათ შორის: დაადგინონ დაწესებულების ხელმძღვანელობის და პერსონალის პერსონალური და პროფესიული ვალდებულებები; მართვის ფილოსოფია და მუშაობის სტილი; საკადრო პოლიტიკა; შესაბამისი ინსტიტუციონალური სტრუქტურის მოწყობა; პასუხისმგებლობების სწორი განაწილება და ანგარიშვალდებულების წესების და დონეების ნათელი ფორმულირება და ა. შ.

საჯარო დაწესებულების ხელმძღვანელი ქმნის კონტროლის გარემოს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის, რაც მიიღწევა შემდეგი ღონისძიებებით :

- უწყების სტრუქტურული დანაყოფების ამოცანების და მიზნების განსაზღვრა;
- პროცედურების მართვა და ინსტიტუციონალური სტრუქტურის, პასუხისმგებლობების და უფლებამოსილებების, ასევე ანგარიშვალდებულების დონეების სტრუქტურის და იერარქიის მკაფიოდ განსაზღვრა;
- საკადრო რესურსების მართვის სტრატეგიის შემუშავება და მისი პრაქტიკული იმპლემენტაცია;

- მენეჯერების და დანარჩენი პერსონალის პერსონალური და პროფესიონალური კეთილსინდისიერების პრინციპების და ეთიკური ღირებულებების განსაზღვრა ქცევის კოდექსში, აგრეთვე პერსონალის კომპეტენციაზე ზრუნვა.

ეფექტური კონტროლის გარემოს შექმნა და დახვეწა ხელს შეუწყობს მიზნების მიღწევას და ქმნის შიდა კონტროლის მიმართ პერსონალის დადებით/პოზიტიურ განწყობას.

**რისკის მართვა-** რისკის მართვა წარმოადგენს იმ შესაძლო მოვლენების იდენტიფიკაციის, შეფასების, კონტროლის და მონიტორინგის პროცესს, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე. აღნიშნული გულისხმობს საჭირო ზომების და საჭირო კონტროლის ღონისძიებების განხორციელებას რისკის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად.

დეტალურად რისკის მართვის შესახებ შემდეგ პარაგრაფებში ვისაუბრებთ, რომელიც შემუშავებულია ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ და დამტკიცებულია საქართველოს ფიანსნთა მინისტრის ბრძანებით.

**კონტროლის ღონისძიებები-** უნდა დაინერგოს რისკების სამართავად და დაწესებულების მიერ მიზნების მისაღწევად. ეს საქმიანობები ემყარება წინასწარ გაწერილ წესებს, პრინციპებს და პროცედურებს. შესაბამისად შიდა კონტროლები შეიძლება 4 კატეგორიად დაიყოს:

- *პრევენციული კონტროლი* - ისეთი კონტროლის ღონისძიებებია, რომლებიც ხორციელდება გადაცდომის პრევენციის მიზნით.
- *მიმართული კონტროლი* - არის მიზნის მისაღწევად არსებული კონტროლის ღონისძიებები, როგორცაა მკაფიოდ ჩამოყალიბებული წესები, მიზნები, თანამშრომელთა სათანადო კვალიფიკაცია და რაოდენობა და ა.შ;
- *აღმომჩენი კონტროლი* - აღნიშნული ტიპის კონტროლის ღონისძიებები იქმნება შეცდომების გამოსავლენად, იმ შემთხვევაში, თუ მათ უკვე ჰქონდათ ადგილი.
- *მაკორექტირებელი კონტროლი* - ემსახურება უკვე დამდგარი არასასურველი შედეგების გამოსწორებას.

კონტროლის ღონისძიებები, როგორც კონტროლის სისტემის კომპონენტი, მოიცავს სტრატეგიას, წესებს, პროცედურებს და ქმედებებს, რომლებიც მიზნად ისახავს უწყების



მიზნების მიღწევაზე რისკების ზემოქმედების შემცირებას და ხელს უწყობს ხელმძღვანელების მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების შესრულებას.

იდენტიფიცირებულ რისკებზე დაყრდნობით, დაწესებულების მენეჯერები განსაზღვრავენ კონტროლის ღონისძიებების მოცულობას და ხასიათს, რომელიც უნდა დაინერგოს დაწესებულებაში. ეს ღონისძიებები უნდა იყოს ადეკვატური და მათი განხორციელების ხარჯები არ უნდა აჭარბებდნენ მოსალოდნელ სარგებელს.

**ინფორმაცია და კომუნიკაცია-** დაწესებულების ხელმძღვანელმა უნდა დანერგოს საიმედო, ყოვლისმომცველი და ადვილად ხელმისაწვდომი საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს:

- შესაძლებლობას ყველა თანამშრომლისათვის მათი ფუნქციების და პასუხისმგებლობების შესახებ მიიღოს სრული ინფორმაცია და შესაბამისი ინსტრუქციები;
- ინფორმაციას დაწესებულების საქმიანობის და შესაბამისი გარე ღონისძიებების შესახებ, განახლებული და საიმედო ინფორმაციის ხელმისაწვდომობას მართვის ყველა დონეზე;
- საიმედო საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემების შექმნას და მათ ფუნქციონირებას, რომელიც მოიცავს ყველა ოპერაციის და საქმიანობების დოკუმენტირებას და უზრუნველყოფს დაწესებულების შიგნით არსებული პროცესების მოკლე ვადიანობას;

ეფექტური საინფორმაციო საკომუნიკაციო სისტემის არსებობა დაწესებულების უმაღლეს ხელმძღვანელობას, სამსახურების უფროსებს და ყველა თანამშრომელს აძლევს საშუალებას მიიღონ სათანადო ფორმით და ვადებში, საიმედო და შესაფერისი ინფორმაცია, რაც მათ სჭირდებათ საკუთარი მოვალეობების შესასრულებლად.

**მონიტორინგი და შეფასება-** დაწესებულების ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია შიდა კონტროლის სისტემის მონიტორინგზე და მისი ადეკვატურობის შეფასებაზე იმისთვის, რომ უზრუნველყოს აღნიშნული სისტემის ქმედუნარიანობის შენარჩუნება და საჭიროების შემთხვევაში განახორციელოს ამ სისტემის ადეკვატურობის და ფუნქციონალურობის განახლება/გაუმჯობესება.

ეს გულისხმობს დაწესებულებაში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სრულყოფილ შემოწმებას. აღნიშნულის მიზანს წარმოადგენს კონტროლის ღონისძიებების შესაბამისი ფუნქციონირების უზრუნველყოფა და მათი შეცვლა/გაუმჯობესება, თუ აღმოჩნდება, რომ ამგვარი საჭიროება წარმოიშვა. [სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო/ინსტრუქცია]

## 1.2 შიდა აუდიტის მარეგულირებელი სამართლებრივი ბაზის ფორმირება საქართველოში

2007 წელს საქართველოს მთავრობასა და ევროკომისიას შორის გაფორმდა ხელშეკრულება „საქართველოს ფინანსური მართვის რეფორმის მხარდაჭერა“, რომლის ფარგლებშიც სახელმწიფოში დაიწყო მუშაობა საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმის განხორციელებაზე. სწორედ აქედან იწყება შიდა კონტროლის მიმართულებით მნიშვნელოვანი ღონისძიებების განხორციელება, როგორცაა საკანონმდებლო ნორმების ჩამოყალიბება, ძირითადი სახელმძღვანელოების თეორიული შემუშავება და შემდგომ მისი პრაქტიკაში განხორციელება, შიდა კონტროლის სისტემის მექანიზმების დანერგვა, შიდა აუდიტისა და მისი მეთოდოლოგიის შემუშავება/განახლება. ამ ეტაპებს შორის ჩვენთვის საინტერესოა 2010-2011 წლები, ანუ საკანონმდებლო ბაზის შემუშავება, ვინაიდან ნებისმიერი რეფორმის და სისტემის სწორად და ეფექტურად წარმართვისთვის აუცილებელია შესაბამისი მარეგულირებელი აქტებისა და სახელმძღვანელო დოკუმენტების არსებობა. სწორედ ამიტომ, 2010 წლის 26 მარტს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“. აღნიშნულ კანონში მოცემული იყო, როგორც შიდა აუდიტის, ასევე ინსპექტირების ერთეულების მუშაობის მარეგულირებელი საკითხები. თუმცა, მასში გამიჯნული არ იყო შიდა აუდიტი და ინსპექტირება. იმისათვის, რომ კანონმდებლობა მაქსიმალურად მიეახლოებინათ საერთაშორისო მოთხოვნებს, 2011 წლის 9 დეკემბერს საქართველოს პარლამენტმა მიიღო ცვლილებათა პაკეტი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონში. უმნიშვნელოვანესი ცვლილება გამოიხატა თვით კანონის სახელწოდების შეცვლაში, რითაც შიდა კონტროლის

სისტემაში ინსპექტირების როლი შეასუსტა. კანონს ეწოდა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი. ამ კანონით კიდევ ერთხელ ხაზი გაესვა შიდა აუდიტის ჩამოყალიბების მნიშვნელობას.

გარდა უშუალოდ კანონმდებლობისა, აღსანიშნავია, რომ 2010 წლის 7 აპრილს საქართველოს პრეზიდენტის N215 ბრძანებულებით შეიქმნა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – სახელმწიფო შიდა კონტროლის ეროვნული ცენტრი, რომელიც 2010 წლის ბოლოს გაუქმდა. აღნიშნული ცენტრი წარმოადგენდა იმ ორგანოს, რომელიც მიმართული იყო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის ხელშეწყობაზე. ცენტრის გაუქმების შემდეგ, საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 9 ნოემბრის N345 დადგენილების საფუძველზე, შეიქმნა „შიდა აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო“ - ჰარმონიზაციის ცენტრი, რომელიც ამავე მიზნისთვის ახორციელებს გარკვეულ ქმედებებს. „ეს ერთეული არის პასუხისმგებელი ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ასევე შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიისა და სამუშაო სტანდარტების შემუშავებაზე; კანონებისა და კანონქვემდებარე აქტების მომზადებაზე, აგრეთვე, შესაბამისი ტრენინგების მოწყობასა და კვალიფიკაციის ამაღლებაზე“.

2015 წელს შევიდა რიგი ცვლილება „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში. კერძოდ, ჰარმონიზაციის ცენტრის სტატუსი შეიცვალა და საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში შეიქმნა სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი, რომელიც ახორციელებს ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციებს. აღნიშნული ცვლილების საჭიროება გამოწვეული იყო ევროკავშირის მიერ შემოთავაზებულ მოდელთან შესაბამისობის უზრუნველყოფასთან. ამ მოდელის თანახმად, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებაზე პასუხისმგებელ ორგანოს უნდა წარმოადგენდეს საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმისა და საფინანსო-საბიუჯეტო სფეროში სახელმწიფო მმართველობის განმახორციელებელი დაწესებულება, ვინაიდან სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმა მჭიდროდ არის დაკავშირებული საბიუჯეტო და სახაზინო კუთხით განხორციელებულ რეფორმებთან და საჯარო ფინანსების ეფექტურ მართვასთან. [ საქართველოს კანონი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ, 2015 წლის ცვლილება]

საქართველოს მთავრობა გარკვეული პერიოდულობით, ამტკიცებს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიას. აღნიშნული დოკუმენტის დამტკიცებით კიდევ ერთხელ ხაზი გაესვა, როგორც სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემის აუცილებლობას, ასევე, მისი განუყოფელი ნაწილის-შიდა აუდიტის სისტემის განვითარების აუცილებლობას. სტრატეგიაში მოცემულია საჯარო დაწესებულებების ჩამონათვალი, რომლებშიც სავალდებულოა შიდა აუდიტის სისტემის დანერგვა, ასევე, დანერგვის გრაფიკი და განვითარების სტრატეგიები. მასში დეტალურადაა ჩაშლილი შიდა აუდიტის დანერგვის პრინციპები: დამოუკიდებლობა, კეთილსინდისიერება, ობიექტურობა, პროფესიონალიზმი, კონფიდენციალობა, კანონიერება და გამჭვირვალობა. ასევე, შიდა აუდიტის სუბიექტის ანგარიშვალდებულების საკითხები, მისი ხელმძღვანელის და თვით სუბიექტის ფუნქცია-მოვალეობები.

საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 21 მარტის N512 განკარგულებით დამტკიცებული „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის“ დანართის N1-ის მეორე თავში განხილულია ევროკომისიის მიერ შემოთავაზებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის კონცეფცია, რომელშიც გამოყოფილია ფუნქციურად დამოუკიდებელი შიდა აუდიტის არსებობის აუცილებლობა. ასევე, აღნიშნულია, რომ შიდა აუდიტის დანერგვა ეფუძნება და ხორციელდება „საერთაშორისოდ აღიარებული სახელმძღვანელოების შესაბამისად“. კერძოდ, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის შიდა კონტროლის სტანდარტები და შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის საერთაშორისო სტანდარტები. ამ ჩანაწერით კიდევ ერთხელ ხაზი გაესვა, რომ საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის რეფორმის მიმდინარეობა ეფუძნება საერთაშორისო პრაქტიკას და მეთოდებს.

გარდა სამართლებრივი აქტებისა, საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებულია შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების მეთოდოლოგიური დოკუმენტები. კერძოდ, საქართველოს მთავრობის განკარგულებებით 2010 წლის 30 ივლისს დამტკიცდა „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია“ და „შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები“.

თუმცა, აღნიშნული დოკუმენტები 2016 წელს ჩანაცვლდა საქართველოს მთავრობის N593 დადგენილებით დამტკიცებული შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიით. დოკუმენტი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის შესაბამისად, ადგენს წესებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფლებამოსილების, ამოცანების და მიზნების შესასრულებლად. გარდა ამისა, დოკუმენტში აღწერილია ის პროცედურები, რომლებიც აუცილებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის სრულყოფილად ფუნქციონირებისთვის. კერძოდ, „შიდა აუდიტორული საქმიანობის დოკუმენტირება, მონაცემთა შედარება, ანალიზი, რეგისტრირება, ანგარიშგება და ხარისხის შეფასება“. [შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია]

შიდა აუდიტორები საქმიანობისას, ასევე, ხელმძღვანელობენ საქართველოს მთავრობის განკარგულებით დამტკიცებული შიდა აუდიტორთა ქცევის კოდექსით. კოდექსი წარმოადგენს „იმ ძირითადი პრინციპების ერთობლიობას, რომლებიც არეგულირებს ქცევის წესს სახელმწიფო შიდა აუდიტის საქმიანობის განხორციელების პროცესში“ კოდექსის დაცვა სავალდებულოა საჯარო სექტორში მომუშავე ყველა შიდა აუდიტორისთვის

თავისი საქმიანობის განხორციელების პროცესში, შიდა აუდიტორებმა უნდა დაიცვან შემდეგი პრინციპები:

ა) პატიოსნება- გულისხმობს იმას, რომ შიდა აუდიტორებმა თავიანთი საქმიანობა უნდა განახორციელონ პატიოსნად, კეთილსინდისიერად და პასუხისმგებლობით. იმოქმედონ კანონმდებლობის ფარგლებში და გაამჟღავნონ ინფორმაცია მხოლოდ კანონმდებლობისა და პროფესიული მოთხოვნების შესაბამისად, გარდა ამისა მათ არ უნდა მიიღონ შეგნებულად მონაწილეობა ისეთ უკანონო საქმიანობაში ან ჩაერთონ ისეთ ქმედებებში, რომლებითაც მოხდება შიდა აუდიტორის პროფესიის ან მისი დაწესებულების დისკრედიტაცია.

ბ) ობიექტურობა- წარმოადგენს მიუკერძოებელ დამოკიდებულებას (წარმოსახვით კონცეფციას), რაც შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს გასწიონ მომსახურეობა ისე, რომ თვითონ სწამდეთ თავისი სამუშაო პროდუქტის და არ დაუშვან ხარისხთან დაკავშირებული კომპრომისები. ობიექტურობა მოითხოვს, რომ შიდა აუდიტორებმა არ დაუქვემდებარონ აუდიტის საკითხებზე დაკავშირებული მსჯელობა სხვებს.

ობიექტურობასთან დაკავშირებული საფრთხეები მართული უნდა იყოს თითოეული აუდიტორის, მომსახურეობის, ფუნქციონალურ და ორგანიზაციულ დონეებზე;

გ) კონფიდენციალურობა- რაც გულისხმობს იმას, რომ შიდა აუდიტორები პატივს სცემენ მიღებულ ინფორმაციას და საკუთრების პრინციპს და არ ამჟღავნებენ მას შესაბამისი უფლებამოსილების გარეშე, იმ გამონაკლისი შემთხვევის გარდა, როცა ინფორმაციის გამჟღავნება ნაკარნახევია სამართლებრივი ან პროფესიული მოვალეობებით;

დ) კომპეტენტურობა-შიდა აუდიტორებს უნდა გააჩნდეთ ცოდნა, უნარები და სხვა პროფესიული უნარ-ჩვევები, რაც აუცილებელია მათზე დაკისრებული ინდივიდუალური მოვალეობების შესასრულებლად. შიდა აუდიტორმა არ უნდა შეასრულოს ისეთი სამუშაო დამოუკიდებლად, რომელშიც მას არა აქვს სათანადო ცოდნა და კვალიფიკაცია. მოვალეობების შესრულების მიზნით, შიდა აუდიტორები კოლექტიურად უნდა ფლობდნენ ცოდნას, უნარებს და სხვა პროფესიულ უნარ-ჩვევებს სუბიექტის საქმიანობის განსახორციელებლად. გარდა ამისა ისინი კარგად უნდა იცნობდნენ საქართველოს შესაბამის კანონმდებლობას, მოქმედ საერთაშორისო სტანდარტებს, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიას, საუკეთესო პრაქტიკას და შიდა აუდიტთან დაკავშირებულ სხვა ფორმალურ დოკუმენტებს. კანონმდებლობის ცოდნა საშუალებას აძლევს შიდა აუდიტორს წარმართოს თავისი საქმიანობა კანონის ფარგლებში, ხოლო საერთაშორისო სტანდარტების და საუკეთესო პრაქტიკის ცოდნა მას საშუალებას აძლევს უფრო პროდუქტიულად შეასრულოს დაკისრებული მოვალეობები.

შიდა აუდიტი არ შემოიფარგლება მხოლოდ ფინანსურ და საბუღალტრო დოკუმენტაციასთან მუშაობით. შიდა აუდიტორს ასევე უნდა ჰქონდეს შესაბამისი ცოდნა იმ დაწესებულების ფუნქციებისა და მოვალეობების შესახებ, სადაც იგი ატარებს ან ჩაატარებს შიდა აუდიტორულ საქმიანობას.[შიდა აუდიტორთა ქცევის ეთიკის კოდექსი]

### 1.3 შიდა აუდიტის ჩატარების ეტაპები და მისი შედარება გარე აუდიტთან

შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტების შესაბამისად, „შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური მტკიცებულებითი და

საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც ქმნის დამატებით ღირებულებას და აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას. იგი დაწესებულებას ეხმარება მიზნების მიღწევაში, რისკის მენეჯმენტის, კონტროლისა და მართვის ავტონომიური პროცესების შეფასებასა და გაუმჯობესებაში სისტემური, ორგანიზებული მიდგომის გამოყენებით“.

შიდა აუდიტორული შემოწმება ხორციელდება ინფორმაციის იდენტიფიკაციის, შეგროვების, ანალიზის, შეფასებისა და დოკუმენტირების საშუალებით, რომელიც შედგება შემდეგი ეტაპებისაგან:

- აუდიტის დაგეგმვა;
- აუდიტის განხორციელება;
- ანგარიშგება;
- გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი

**აუდიტის დაგეგმვა-** მას შემდეგ, რაც შიდა აუდიტის წლიური გეგმის მიხედვით განისაზღვრება შიდა აუდიტის ობიექტები, უნდა მოხდეს შიდა აუდიტორული შემოწმების ეფექტურად დაგეგმვა, რათა განისაზღვროს კონკრეტული მიზნები, შიდა აუდიტის მოქმედების მასშტაბი, შიდა აუდიტის პროცესები, რისკები, კონტროლის მექანიზმები და შესამოწმებელი აქტივობები. შიდა აუდიტის დაგეგმვის პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს დაწესებულების საჭიროებები, შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული პროგრამების მნიშვნელობა, თაღლითობის არსებობის შესაძლებლობა, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების ბოროტად ან მნიშვნელოვანი დარღვევებით გამოყენება, წინასწარი აუდიტის შედეგები და შიდა აუდიტის პროცესში მტკიცებულებების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა. ამ საქმიანობის განხორციელების პროცესში, შიდა აუდიტორმა უნდა გააკონტროლოს, რომ მთელი ძალისხმევა და რესურსები მიმართული იყოს მხოლოდ რამდენიმე ძირითად სფეროზე, რომლებსაც მნიშვნელოვანი ზეგავლენის მოხდენა შეუძლიათ შიდა აუდიტის ხარისხსა და საქმიანობის შედეგებზე. დაგეგმვის პროცესის დასრულებისას, შიდა აუდიტორმა უნდა შეძლოს ზუსტად ჩამოაყალიბოს, თუ რა ექვემდებარება შიდა აუდიტს, რა მიზეზით და რა მეთოდების გამოყენებით.

თავის მხრივ შიდა აუდიტის დაგეგმვის ეტაპი შედგება სხვადასხვა შემადგენელი კომპონენტებისაგან, ისეთების როგორცაა:

- წინასწარი კვლევა-რომლის მიზანია შიდა აუდიტის ობიექტის და მის მიერ წარმოებულ ოპერაციებზე სრული წარმოდგენის შექმნა. აღნიშნული წინასწარი კვლევის შედეგად ასევე უნდა გამოვლინდეს დეტალური ინფორმაცია შესამოწმებელი პროცესების შესახებ (ან პროცესების ნაწილების შესახებ), უფრო კონკრეტულად კი პროცესების თანმდევ რისკებზე და კონტროლის ძირითად მექანიზმებზე.
- შიდა აუდიტის ჯგუფის დაკომპლექტება-შიდა აუდიტის დაგეგმარების ეტაპის ერთ-ერთ უმთავრეს პროცესს წარმოადგენს შიდა აუდიტის ჯგუფის დაკომპლექტება აუცილებელი უნარების და გამოცდილების მქონე შიდა აუდიტორებით. ჯგუფის დაკომპლექტებაზე პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი. ჯგუფის წევრების შერჩევა ხდება მათი ინდივიდუალური ცოდნის და გამოცდილების დონის გათვალისწინებით.
- შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნები და მოქმედების სფერო- წინასწარი მოკვლევისა და აუდიტის ობიექტის საქმიანობის გარკვევის შემდეგ ყალიბდება შიდა აუდიტორული შემოწმების კონკრეტული მიზნები და მოქმედების სფერო/მასშტაბი, რომელიც დამყარებულია წინასწარი კვლევის შედეგებსა და შიდა აუდიტის წლიური გეგმით განსაზღვრულ მიზნებზე. შემოწმების მიზნები უნდა იყოს მკაფიო, კონკრეტული და მიღწევადი არსებული შიდა აუდიტის მტკიცებულების მეშვეობით, წარმოადგენდეს შიდა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმის საფუძველს და ხელს უწყობდეს სრული და სასარგებლო შიდა აუდიტორული ანგარიშის შექმნას.
- შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა-ყოველი შიდა აუდიტის განხორციელებამდე, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ადგენს და ამტკიცებს შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმას, რომელიც განსაზღვრავს შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროს, კონკრეტულ დავალებებს, მათ ხანგრძლივობას, რესურსების გადანაწილებას, შიდა აუდიტორული შემოწმებისას გამოსაყენებელ მეთოდებს, ტექნიკებს და ასევე აუდიტის სახეს. იგი წარმოადგენს დაგეგმვის ფაზის შეჯამებას და აღწერს აუდიტორული შემოწმების პროცესს და მიზნებს.



**აუდიტის განხორციელება-** უშუალოდ ობიექტზე გასვლით იწყება, სადაც ხდება აუდიტის გეგმით გათვალისწინებული საკითხების შესწავლა, რომლებიც გადანაწილებულია აუდიტის ჯგუფის თითოეულ წევრზე. განხორციელების ეტაპი შედგება შემდეგი ნაწილებისაგან:

- შიდა აუდიტის მეთოდები და ტექნიკა-შიდა აუდიტის მიზნების მისაღწევად შიდა აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა მეთოდებს და ტექნიკას, შიდა აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად გამოსაყენებელი მეთოდების და ტექნიკის არჩევანი დამოკიდებულია მოცემულ დავალებაზე, დაწესებულების სპეციფიკაზე და შიდა აუდიტის სახეზე. ოპტიმალური შედეგების მიღწევის მიზნით რეკომენდებულია რამდენიმე მეთოდისა და ტექნიკის კომბინირებულად გამოყენება. გამოსაყენებელი მეთოდები და ტექნიკა აღწერილი უნდა იყოს შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში და ასევე ცნობილი უნდა იყოს შიდა აუდიტის ობიექტისთვის. ეს შეიძლება იყოს: **გასაუბრება**, რომელიც გულისხმობს რესპოდენტთან ვერბალური გამოკითხვის მეშვეობით ინფორმაციის მოძიებას შესასწავლი/შესამოწმებელი სისტემის ფაქტობრივ მდგომარეობაზე; **კითხვარები**, შესაბამისი სფეროს თუ პროცესის შესახებ ინფორმაციის შეგროვების მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია, აღსანიშნავია ის ფაქტი, რომ კითხვარი ისე უნდა იყოს შედგენილი რესპოდენტმა ამომწურავად გასცეს პასუხი და მოგვცეს ჩვენთვის მნიშვნელოვანი ინფორმაცია; **ბლოკ-სქემების** შედგენა ანუ პროცესების ვიზუალური აღწერა გულისხმობს ბიზნეს-პროცესში მიმდინარე საქმიანობების წარმოდგენას ბლოკსქემების გამოყენებით. ხშირად, პროცესების ბლოკ-სქემით აღწერა არის საუკეთესო არჩევანი, როდესაც პროცესში მონაწილეობას იღებს ბევრი ერთეული ან როდესაც პროცესს დასაწყისიდან დასასრულამდე ახასიათებს რთული დოკუმენტაციის ნაკადი და ხდება ამ დოკუმენტების გაცვლა სისტემის სხვადასხვა მონაწილეებს შორის. **დაკვირვება**, რომლის საშუალებითაც აუდიტორი ერევა მთლიან სამუშაო პროცესში და უშუალოდ ხედავს თუ როგორ მიმდინარეობს იგი. საგულისხმოა ის ფაქტი რომ ინფორმაციის მაქსიმალური სიზუსტის მისაღწევად პროცესში მინიმუმ ორი აუდიტორის მონაწილეობაა საჭირო.

- სამუშაო დოკუმენტები-შიდა აუდიტორული საქმიანობის ხელშეწყობის მიზნით, შიდა აუდიტორები ვალდებულები არიან აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვების და დოკუმენტირების პროცესი განახორციელონ პროფესიული სტანდარტების დაცვით. შიდა აუდიტორი ვალდებულია მოახდინოს მთლიანად შიდა აუდიტორული შემოწმების და სხვა დაკავშირებული საქმიანობების პროცესის დოკუმენტირება, დაწყებული შიდა აუდიტის მიზნების და წინასწარი ქმედებების განსაზღვრით, დამთავრებული საბოლოო ანგარიშის შედგენით და წარდგენით, ასევე მონიტორინგით გაცემული რეკომენდაციების შესრულებაზე. სამუშაო ქაღალდები მოიცავენ, როგორც მიგნებების ფურცლებს და სხვა სტანდარტულ დოკუმენტებს, ასევე სხვა ტიპის დოკუმენტს, რომელსაც მოიპოვებს ან შექმნის შიდა აუდიტორი შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების დროს. საბოლოო ჯამში, შიდა აუდიტორისთვის ყველა ასეთი სახის დოკუმენტი წარმოადგენს დასკვნის გამოტანის და საბოლოო ანგარიშის მომზადების საფუძველს. შიდა აუდიტორმა უნდა გაითვალისწინოს ისიც, რომ დეტალურად და სრულყოფილად ორგანიზებული სამუშაო ქაღალდების შენახვის სისტემა, საჭიროების შემთხვევაში დაეხმარება მას სათანადოდ ახსნას და დაამტკიცოს მის მიერ შიდა აუდიტის საბოლოო ანგარიშში ასახული დასკვნების რელევანტურობა. სამუშაო დოკუმენტები უნდა იყოს: საკმარისი, სანდო, შესაბამისი, გასაგები და სიღრმისეული.
- შიდა აუდიტის მტკიცებულება-წარმოადგენს ყველა იმ ინფორმაციის ერთობლიობას, რომელიც შიდა აუდიტორს აძლევს საშუალებას გააკეთოს კონკრეტული დასკვნა შიდა აუდიტორული შემოწმების თითოეულ ამოცანასთან მიმართებაში. შიდა აუდიტორული დასკვნის მიღების მიზნით ხდება მტკიცებულებების შეგროვება, ანალიზი და შეფასება. გადაწყვეტილებას თუ რა ტიპის მტკიცებულება უნდა მოიძებნოს და საკმარისია თუ არა ის დასკვნის გამოტანისთვის, იღებს შიდა აუდიტორი საკუთარი ცოდნიდან და გამოცდილებიდან გამომდინარე. მტკიცებულება არის სარწმუნო იმ შემთხვევაში თუ მოპოვებულია პირდაპირი შესწავლის, დაკვირვების, კალკულაციის და შემოწმების შედეგად და არა ზეპირსიტყვიერად. შიდა აუდიტორმა უნდა იცოდეს

თუ საიდან არის მიღებული მტკიცებულება და უნდა იყოს დარწმუნებული მის სანდოობაში და რომ მტკიცებულება მყარია და არ შეიძლება იყოს ინტერპრეტირებული სხვაგვარად. მტკიცებულებები შეიძლება იყოს: მატერიალური, აღწერითი, დოკუმენტური, ანალიტიკური და შეიძლება მოგროვდეს გასაუბრების ან აუდიტორული ტესტების საშუალებით.

- მიგნებების ფურცელი- წარმოადგენს დამხმარე ინსტრუმენტს, რომელსაც შიდა აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელებისას. მისი გამოყენებით შიდა აუდიტორი ახდენს მიგნებების დოკუმენტირებას. მიგნებების ფურცელი მოიცავს სრულ არსებულ ინფორმაციას ყოველი მიგნების შესახებ, მაგალითად: მიგნებების შინაარსი, მიზეზი, რისკი, რეკომენდაციები, აუდიტის ობიექტის პასუხი. ფურცელს ავსებენ აუდიტორები, ხოლო მისი კონტროლი ხდება აუდიტის ჯგუფის უფროსის მიერ, რომელიც პასუხისმგებელია აუდიტის მთლიანი პროცესის ხარისხზე.

**შიდა აუდიტორული ანგარიში-** შიდა აუდიტორული ანგარიში არის ოფიციალური დოკუმენტი, რომელიც ასახავს შიდა აუდიტორული შემოწმების შედეგებს და შეიცავს შესაბამის რეკომენდაციებს, მართვის ხარისხისა და კონტროლის გარემოს გასაუმჯობესებლად. ანგარიში ასახავს შიდა აუდიტორის დამოუკიდებელ და ობიექტურ მოსაზრებებს შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობასთან დაკავშირებით. შიდა აუდიტორული ანგარიში არის საბოლოო შედეგი შიდა აუდიტორული შემოწმებისა, რომელიც მიეწოდება საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ყველა დაინტერესებულ მხარეს. შიდა აუდიტორული ანგარიშის მიზანს წარმოადგენს პრობლემების გადაჭრის ხერხების ძიება უბრალოდ პრობლემების გამოაშკარავების ნაცვლად. ანგარიშში ასევე იქნება ასახული შიდა აუდიტის ობიექტის მოსაზრებები, თუ ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდება შიდა აუდიტორის მოსაზრებებისგან.

კარგად განხორციელებული და კარგად შემუშავებული შიდა აუდიტორული ანგარიში დაწესებულების ხელმძღვანელობას ხელს უწყობს მიაღწიოს დასახულ მიზნებს, შეამციროს მნიშვნელოვანი რისკები და საქმიანობა განახორციელოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობით. ასეთ მიდგომას ექნება დადებითი ეფექტი და გააუმჯობესებს დაწესებულების საქმიანობას.

აუდიტის პროცესში, შიდა აუდიტის ობიექტს დაუყონებლივ უნდა ეცნობოს იმ აღმოჩენების შესახებ რომელიც დაფიქსირებულია მიგნების ცხრილში და მიეცეს მათი ოპერატიულად გამოსწორების საშუალება. აუდიტის პროცესის დასრულების შემდეგ ობიექტს ეგზავნება პროექტი, სადაც ასახულია აღმოჩენები და შემდგომ მიდის მსჯელობა რამდენად რელევანტურია ისინი. აუდიტის ობიექტს შეუძლია სრულად გაიზიაროს პროექტში ასახული მიგნებები და რეკომენდაციები ან არ დაეთანხმოს მათ, ასეთ შემთხვევაში იგი წარადგენს შესაბამის დამადასტურებელ დოკუმენტაციას პროექტში ასახული ინფორმაციის მცდარობის დასადასტურებლად. აუდიტორს შეუძლია ასევე არ დაეთანხმოს ან დაეთანხმოს ობიექტის არგუმენტებს. დათანხმების შემთხვევაში იგი იღებს იმ მიგნებებს ან ცვლის რეკომენდაციებს რომელთა მცდარობაც დასტურდება, ხოლო თუ არ ეთანხმება ასეთი აღმოჩენები მაინც რჩება ანგარიშში.

შიდა აუდიტორული ანგარიშის შეთანხმების შემდეგ ხდება საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიშის შედგენა, რომელსაც სასურველია თან დაერთოს შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ მომზადებული რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა.

თუ ყველა პროცედურის გავლის შემდეგ (რომელიც აღწერილია შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტის მომზადების ნაწილში), შეუთანხმებელი საკითხები კვლავ დარჩება, ამის შესახებ მოხდება შესაბამისი ჩანაწერის შეტანა საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში, სადაც ასევე იქნება შესული შიდა აუდიტის ობიექტის არგუმენტაცია და შიდა აუდიტის სუბიექტის საბოლოო პოზიცია. აღსანიშნავია ის ფაქტიც რომ საბოლოო ანგარიშში არ უნდა იყოს ისეთი ინფორმაცია მოცემული, რომელიც არ არის შეთანხმებული აუდიტის ობიექტთან და იგი უნდა მოიცავდეს: **1) შესავალს**- რომელშიც მოცემულია ინფორმაცია შიდა აუდიტის მასშტაბზე (პროცესი, შიდა აუდიტის სახე და ა.შ.), შიდა აუდიტის ობიექტის დასახელება, შიდა აუდიტის ჯგუფის წევრების ჩამონათვალი, შიდა აუდიტის ვადები და სარჩევი. **2) მოკლე შინაარსს** - ეს ნაწილი არის შიდა აუდიტის შედეგების და შიდა აუდიტის მოსაზრებების მოკლე შინაარსი. **3) აუდიტის შედეგები** - მოიცავს: კრიტერიუმს, მიგნებებს, მიზეზს, რისკებს და რეკომენდაციებს. ასევე სასურველია შიდა აუდიტის საბოლოო ანგარიშში ასახული

რეკომენდაციები დაყოფილ იქნას კატეგორიებად. მაგალითად: **კრიტიკული, არსებითი, საშუალო და დაბალი მნიშვნელობის.**

**რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი-** საუკეთესო შემთხვევაში, შიდა აუდიტის ობიექტი ყოველთვის ასრულებს შიდა აუდიტის სუბიექტის რეკომენდაციებს. მაგრამ საბიუჯეტო შეზღუდვების, პრიორიტეტების განსხვავებულად განსაზღვრისა და სხვა ფაქტორების გამო, შიდა აუდიტის ობიექტები ხშირად ვერ ახერხებენ რეკომენდაციების სრულად ან საერთოდ შესრულებას. ასეთ დროს შესაძლებელია, რომ მნიშვნელოვანი რისკები დარჩეს რეაგირების გარეშე, რამაც შეიძლება მთლიანად დაწესებულება დააყენოს რისკის ქვეშ. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტი არ შემოიფარგლება მხოლოდ საბოლოო აუდიტორული ანგარიშის მომზადებით, რეკომენდაციების განხილვით და შიდა აუდიტის ობიექტთან სამოქმედო გეგმის შეთანხმებით. შიდა აუდიტის სუბიექტი ასევე ახორციელებს გაცემული რეკომენდაციების შედეგად სამოქმედო გეგმის შესრულების მონიტორინგს და, საჭიროების შემთხვევაში, აწვდის შესაბამის ანგარიშს დაწესებულების ხელმძღვანელს.

როგორც ზემოთ ითქვა აუდიტის სუბიექტების მიხედვით აუდიტი იყოფა, შიდა და გარე აუდიტად. შიდა აუდიტის განხილვის შემდეგ უცილებელია გავიაზროთ თუ რა საჭიროა აუდიტის დაყოფა შიდა და გარე აუდიტად და ზოგადად რა ძირითადი განმასხვავებელი ნიშან-თვისებები არსებობს მათ შორის, აქვე აღვნიშნავ იმასაც, რომ გარე აუდიტორი განსხვავებულია იმის მიხედვით თუ ვინ არის აუდიტის ობიექტი (კერძო სექტორის წარმომადგენელი თუ საჯარო სამართლის იურიდიული პირი).

გარე აუდიტის მიზანია გამოხატოს აუდიტის ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების შესახებ გარკვეული თარიღისთვის, მის მიერ განხორციელებული საქმიანობების შედეგებისა და ფინანსური მდგომარეობის ცვლილებების შეხებ, რამდენად არის დაცული ბუღალტრული აღრიცხვის სტანდარტები და რეგულაციები ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისას. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ გარე აუდიტორი დამოუკიდებლად აფასებს აუდიტის ობიექტის ფინანსურ მდგომარეობას.

გარე აუდიტორები არიან დამოუკიდებელი პირები, რომლებიც დაქირავებულები არიან აუდიტორული კომპანიის მიერ, რათა შეაფასონ მისი კლიენტების ფინანსური ანგარიშგება ან ხელშეკრულებით ნაკისრი სხვა ვალდებულებები. გარე აუდიტორების

უმრავლესობა დასაქმებულია საბუღალტრო კომპანიებში და საჭიროების მიხედვით ისინი პირდაპირ არ მოდიან აუდიტორული კომპანიებიდან არამედ ისინი დაქირავებულნი არიან მათ მიერ, ისინი არიან გარედან მოყვანილი ხალხი.

მიუხედავად იმისა რომ გარე აუდიტორები არ არიან შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილი, ისინი მაინც დიდ როლს თამაშობენ სისტემის ხარისხის გაუმჯობესებასა და განვითარებაში. აუდიტის პროცესში მათგან მოდის მნიშვნელოვანი უკუკავშირები შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის გაძლიერების მიმართულებით.

გარე აუდიტორები შეისწავლიან ორგანიზაციის: ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშგებას, ფულადი ნაკადების შესახებ ანგარიშგებას და ცვლილებას საკუთარ კაპიტალში.

რაც შეეხება საჯარო სექტორს აქ გარე აუდიტი ხორციელდება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური (საო) არის აუდიტის უმაღლესი ორგანო, რომლის მიზნებია ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერებას, მიზნობრიობის დაცვას და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას.

შიდა აუდიტის სუბიექტი თანამშრომლობს საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან და მოთხოვნის შესაბამისად, კომპეტენციის ფარგლებში, აწვდის მას სათანადო დოკუმენტაციას და/ან ინფორმაციას. თანამშრომლობა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან უნდა განხორციელდეს კანონმდებლობის და აუდიტორული საქმიანობის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

დეცენტრალიზებული საჯარო შიდა აუდიტის და უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტის როლი და პასუხისმგებლობები რეგულირდება შესაბამისი კანონებითა და რეგულაციებით (რომლებიც შესაბამისობაშია საერთაშორისო პროფესიონალურ აუდიტთან / შიდა აუდიტის სტანდარტებთან); ორივე იცავს შესაბამისი ეთიკის კოდექსს, დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპებს.

თანამშრომლობის მთავარი მიზნებია:

- საჯარო სექტორში აუდიტის და შიდა აუდიტორული საქმიანობის ეფექტურობისა და ეფექტიანობის გაზრდა;
- აუდიტორული საქმიანობის გადაფარვის ხარისხის ზრდა და ხარჯების შემცირების უზრუნველყოფა (გადაფარვები და დუბლირებები არაეფექტურია);
- ურთიერთთანამშრომლობის გზით შესაძლებლობების გაძლიერება კარგი მმართველობისა და ანგარიშგების პრაქტიკის ხელშესაწყობად; ანგარიშგების წარმოებით იზრდება მენეჯერული ცოდნა მმართველობისა და შიდა კონტროლის სისტემის თაობაზე, რაც ხელს უწყობს უმაღლეს მმართველ რგოლს წარმოადგინოს საჯარო მომსახურების მაღალი ხარისხი;
- ერთმანეთის საქმიანობის ხელშეწყობა და იმ რისკების გამოვლენა, რომლებიც დგას საჯარო დაწესებულების წინაშე;
- სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობის შენარჩუნების ხელშეწყობა;

ურთიერთთანამშრომლობის უზრუნველყოფა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ გაცემული რეკომენდაციების წარმატებული შესრულებისათვის. [სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დებულება; Jasheski D. Jovanova B. EXTERNAL AUDIT AND RELATION BETWEEN INTERNAL AUDITORS,2012]

შიდა და გარე აუდიტს შორის განსხვავებების უკეთესად გაგებისთვის ქვემოთ მოყვანილია ცხრილი.

	შიდა აუდიტი	გარე აუდიტი
მიზნები	ხელმძღვანელობისთვის რეკომენდაციების მიწოდება იმის შესახებ, აქვს თუ არა ორგანიზაციას იმდენად ჯანსაღი შიდა კონტროლის სისტემები, რომ ორგანიზაცია დაიცვას ზარალისაგან.	გამოხატოს მოსაზრება იმის შესახებ, იძლევა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან ასახვას და წარდგენილია თუ არა სამართლიანად.

ვინ არიან აუდიტორები	შიდა აუდიტორები არიან ორგანიზაციის მიერ დასაქმებული პირები	გარე აუდიტორები დაქირავებულნი არიან რეგისტრირებული აუდიტორული ფირმებიდან
როგორ იქმნება სამოქმედო გეგმა	შიდა აუდიტორების საქმოქმედო გეგმა შექმნილია ბიზნესის რისკებისა და მიზნების გათვალისწინებით	გარე აუდიტორები ქმნიას საკუთარ სამოქმედო გეგმას, რომელის მიზანიც ფინანსური მდგომარეობის ანალიზია
რა სახის ანგარიშს იღებს თითოეული მათგანი	შიდა აუდიტორების ანგარიში შეეხება ორგანიზაციის რისკებისა და მისი მიზნების მართვას, რამდენად ფოკუსირებულია იგი მათ შესრულებზე, რის შესახებაც გაიცემა შესაბამისი რეკომენდაციები	გარე აუდიტორების ანგარიში არის აუდიტის სტანდარტებით მოთხოვნილ ფორმატში და ასახავს ანგარიშგების ნამდვილობას და სამართლიანობას. თუ გამოვლინდა ისეთი ფაქტი, როლის შესახებაც აუდიტორს სურს რომ შეატყობინოს კლიენტს იგი ამის შესახებ „მართვის წერილით“ ამცნობს.
ანგარიშის ხელმისაწვდომობა საზოგადოებისთვის	შიდა აუდიტორის ანგარიში არ ექვემდებარება გამოქვეყნებას	გარე აუდიტის დასკვნა საჯაროა
სფერო	ორგანიზაციის ყველა სფერო, როგორც საოპერაციო, ისე საფინანსო.	ფინანსური აქცენტი.



მიდგომა	უფრო მეტად რისკზე დაფუძნებული; რისკების შეფასება; კონტროლის სისტემების შეფასება; სისტემების მუშაობის ტესტირება; გაუმ-ჯობესების რეკომენდაციების შემუშავება.	უფრო მეტად რისკზე დაფუძნებული; ძირითადი ოპერაციების ტესტირება, რომლებიც ქმნიან ფინანსური ანგარიშგების საფუძველს.
გამოყენების სფერო	კომპანიის მმართველობითი რგოლი	დაინტერესებული მხარეები, როგორცაა: ინვესტორები და კრედიტორები
აუდიტის პროცესში ჩართვა	შიდა აუდიტორებს შეუძლიათ კომუნიკაცია დაამყარონ ორგანიზაციის თანამშრომლებთან და მიიღონ მათგან კონსულტაციები.	გარე აუდიტორები შეზღუდულები არიან ორგანიზაციის თანამშრომლებთან ხშირი კომუნიკაციის პროცესში
პასუხისმგებლობა	კონსულტაციების გაწევა და რეკომენდაციების მომზადება შიდა კონტროლისა და კორპორაციული მართვის საკითხებზე.	მოსაზრების ფორმირება იმის შესახებ, იძლევა თუ არა ფინანსური ანგარიშგება უტყუარ და სამართლიან ასახვას და წარდგენილია თუ არა სამართლიანად.
აუდიტის ჩატარების პერიოდულობა	შიდა აუდიტორული შემოწმება ტარდება წელიწადში რამდენჯერმე	გარე აუდიტი დებს მხოლოდ წლიურ ანგარიშს

როგორც შიდა აუდიტის განმარტებებიდან დავინახეთ, მის მიზანი არის მოახდინოს საწარმოს საქმიანობაში არსებული რისკების შეფასება და შესაბამისად მათი

აღმოფხვრისა თუ შემცირებისათვის კონტროლის მექანიზმების დანერგვა, რათა აღნიშნულმა რისკებმა უარყოფითი გავლენა არ მოახდინონ საწარმოს საქმიანობაზე. კონტროლის მექანიზმების დანერგვისათვის შიდა აუდიტორი გასცემს შესაბამის რეკომენდაციას და საწარმოს ხელმძღვანელობას აძლევს რჩევას, თუ როგორ შეიძლება მოხდეს კონტროლის მექანიზმების დანერგვა თუ გაძლიერება, რათა ორგანიზაციამ უკეთ განახორციელოს თავისი ფუნქცია და საქმიანობა. [ Lewis D. 8 differences between internal and external audit, 2015; Bragg. S, the difference between internal and external audits, 2017]

## თავი 2. რისკის მართვა, როგორც შიდა აუდიტის საქმიანობის ერთ-ერთი მთავარი მიმართულება

### 2.1 რისკის მართვის მნიშვნელობა სახელმწიფო სექტორში

თანამედროვე მზარდი ორგანიზაციის სტაბილურობისა და გრძელვადიანი წარმატების მიღწევა წარმოუდგენელია, თუ მისი მმართველობის სისტემაში სათანადო ადგილი არ უკავია რისკის მართვას, თუნდაც არაფორმალური სახით. რისკის მართვა ეს არის განმეორებითი პროცესების ერთობლიობა, რომელიც იგეგმება, ხორციელდება, კონტროლდება და იხვეწება, რათა გაიზარდოს ორგანიზაციის მიერ დასახული მიზნებისა და ამოცანების მიღწევის ალბათობა. გარდა ამისა რისკის მართვის მნიშვნელოვანი ფუნქცია შესაძლო ნეგატიური ეფექტების თავიდან აცილება ან მათი შერბილებაა.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ (ბრძანება #644) შემოგვთავაზა რისკის მართვის სახელმძღვანელო სახელმწიფო სექტორში, სადაც რისკი განმარტებულია როგორც: იმ შედეგის დადგომის ალბათობა, რომელიც წარმოადგენს გადახრას დაგეგმილი/მოსალოდნელი შედეგიდან და უარყოფითად მოქმედებს დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე. იგი განისაზღვრება შემდეგი მახასიათებლების კომბინაციით: 1) მოხდენის ალბათობა, რაც გულისხმობს კონკრეტული შედეგის დადგომის შესაძლებლობას, სადაც გასათვალისწინებელია შედეგის დადგომის სიხშირე და 2) გავლენა (მოხდენის შემთხვევაში), რომელიც არის მიღებული ეფექტი კონკრეტული შედეგის დადგომის შემთხვევაში. იგი ითვალისწინებს ოთხ ელემენტს: დროს, ხარისხს, სარგებელს, ადამიანურ და სხვა რესურსებს.

მოხდენის ალბათობისა და გავლენის კომბინაცია განსაზღვრავს კონკრეტული რისკის მნიშვნელობის დონეს და დაწესებულების მიზნებიდან გამომდინარე იძლევა პრიორიტეტების მიხედვით, რისკის დახარისხების საშუალებას.

პირველ რიგში, უნდა განიხილებოდეს და იმართებოდეს რისკები, რომელთა მოხდენის ალბათობა და გავლენა ყველაზე მაღალია. რიგითობით ყოველი შემდეგი უნდა იყოს რისკი ნაკლები მოხდენის ალბათობითა და გავლენით. პრაქტიკაში ეს პროცესი გაცილებით რთულია, რადგან არსებობენ რისკები, რომელთა მოხდენის

ალბათობა არის მაღალი, მაგრამ დაბალია გავლენა და/ან პირიქით. ასეთ შემთხვევებში უნდა განხორციელდეს რისკების პრიორიტეტებად დალაგება დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანებიდან გამომდინარე, რათა არ მოხდეს შეცდომის დაშვება.

**რისკის მართვა** ეს არის რისკის განსაზღვრის, შეფასების, მონიტორინგის და რისკის მისაღებ დონეზე შენარჩუნების მიზნით საჭირო კონტროლის ღონისძიებების გატარების პროცესი, რომელიც გავლენას ახდენს დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანების მიღწევაზე და გულისხმობს საჭირო ღონისძიებების განხორციელებას რისკის შემცირების მიზნით. იგი წარმოადგენს ერთიან, უწყვეტ და განვითარებად პროცესს, რომელშიც თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში მონაწილეობას იღებს დაწესებულების თითოეული თანამშრომელი. რისკის მართვის მთავარი ამოცანაა მოახდინოს რისკების იდენტიფიკაცია და საპასუხო ღონისძიებების გატარება. მისი საშუალებით შესაძლებელია გამოვლენილ იქნეს პოტენციური დადებითი, თუ უარყოფითი ფაქტორები, რაც გავლენას ახდენს დაწესებულების საქმიანობაზე.

რისკის მართვა მოიცავს პრაქტიკულად ყველა რისკს, რომელიც ეხება დაწესებულების საქმიანობას წარსულში, აწმყოსა და მომავალში.

ხელმძღვანელობა უზრუნველყოფს დაწესებულებაში რისკის მართვის გამართული სისტემის ჩამოყალიბებას და ფუნქციონირებას, ხოლო დაწესებულებაში შექმნილი შიდა აუდიტის სუბიექტის მოვალეობაა არსებული რისკის მართვის სისტემის შეფასება და მის გასაუმჯობესებლად შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემა. მართვა უნდა ატარებდეს პერმანენტულ ხასიათს და ხორციელდებოდეს დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ ყოველწლიურად, დამტკიცებული რისკის მართვის სტრატეგიის შესაბამისად.

თითოეული დაწესებულება ფუნქციონირებს გარკვეულ გარემოში, რომელიც გავლენას ახდენს დაწესებულების თანმდევ რისკებზე. შესაბამისად, რისკის ეფექტური მართვა სრულად უნდა ითვალისწინებდეს იმ გარემოს სპეციფიკას, რომელშიც დაწესებულება ფუნქციონირებს, რაც თავის მხრივ, გულისხმობს ამ დაწესებულებასთან დაკავშირებული რისკების ანალიზს. რისკის გარემოს შეფასება გულისხმობს იმ ძირითადი პარამეტრების განსაზღვრას, რომლის ფარგლებშიც შესაძლებელი იქნება რისკის მართვა და პროცესისათვის შესაბამისი ფორმატის განსაზღვრა.

რისკის გარემოს შეფასება მოიცავს:

**რისკის მართვის შინაარსის განსაზღვრას,** რომელიც მოიცავს დაწესებულების მიზნების, ამოცანების, სტრატეგიის, მასშტაბის და პარამეტრების განსაზღვრას. ასევე, მთლიანად რისკის მართვის პროცესის განხორციელების მასშტაბისა და საზღვრების დადგენას, როგორც არის:

- დაწესებულებაში მიმდინარე პროცესების, მის მიერ განხორციელებული ქმედებების მიზნებისა და ამოცანების განსაზღვრა;
- იმ გადაწყვეტილებების განსაზღვრა, რომელთა მიღებაც ხორციელდება დაწესებულების მიერ მასზე დაკისრებული ამოცანებისა და ფუნქციების განხორციელების მართვის პროცესში;
- დაწესებულების საქმიანობის მოქმედების დროისა და ადგილის განსაზღვრა;
- რისკის მართვის ღონისძიებების მოცულობის წინასწარი განსაზღვრა

რისკის მართვის შინაარსის ჩამოყალიბების ეტაპებზე შესაძლოა განხილული იყოს შემდეგი სპეციფიკური საკითხები:

- დაწესებულების სხვადასხვა სტრუქტურული ერთეულების როლი და მათი პასუხისმგებლობა რისკის მართვის პროცესში;
- დაწესებულებაში განხორციელებული კონკრეტული ღონისძიებების ურთიერთკავშირი.

**შიდა და გარე ფაქტორების განსაზღვრა-** რისკის მართვის საწყის ეტაპზე საჭიროა მოხდეს რისკების შიდა და გარე ფაქტორების მიხედვით დაყოფა.

შიდა რისკს წარმოადგენს დაწესებულების შიდა რესურსების შედეგად წარმოქმნილი რისკი, ხოლო გარე რისკს წარმოადგენს გარე ფაქტორების ზემოქმედებით წარმოქმნილი რისკი.

**რისკის კრიტერიუმების ჩამოყალიბება-** ზემოთ მოყვანილი გარე და შიდა ფაქტორებისა და რისკის მართვის შინაარსის შემუშავების შემდგომ უნდა განისაზღვროს რისკის კრიტერიუმები, რომლებიც შეიძლება იყოს ოპერაციული, ტექნიკური, ფინანსური, სამართლებრივი, სოციალური, გარემოსდაცვითი, ჰუმანიტარული ან სხვა. ჩვეულებრივ კრიტერიუმი დამოკიდებულია დაწესებულების შიდა მარეგულირებელ კანონმდებლობაზე, მიზნებსა და ამოცანებზე, აგრეთვე შესაბამის დაინტერესებულ მხარეთა ინტერესებზე, მოლოდინებზე და მოსაზრებებზე.

პირველ ეტაპზე, უნდა ჩამოყალიბდეს ზოგადი კრიტერიუმი რისკის შეფასებისათვის, რაც შემდგომში უნდა განვითარდეს და დაიხვეწოს კონკრეტული რისკების იდენტიფიკაციის და რისკის ანალიზის ტექნიკის არჩევის შესაბამისად. ასევე, რისკის კრიტერიუმი უნდა შეესაბამებოდეს რისკის კატეგორიას და რისკის დონის გამოსახვის მეთოდს.

მას შემდეგ, რაც მოხდება რისკის გარემოს შეფასება, შემდგომ ეტაპს წარმოადგენს რისკის შეფასება, რომელიც იყოფა 3 ეტაპად: რისკის იდენტიფიკაცია, რისკის ანალიზი და რისკის გაზომვა.

**რისკის იდენტიფიკაცია** - არის პროცესი, რომლის დროსაც ხდება რისკის მოძიება და დეტალური აღწერა. მნიშვნელოვანია, რომ იდენტიფიკაცია იყოს კარგად ჩამოყალიბებული და მაქსიმალურად ყველა რისკის მომცველი უწყვეტი პროცესი. წინააღმდეგ შემთხვევაში, არაიდენტიფიცირებული ე.წ. „გამორჩენილი“ რისკი ვეღარ დაექვემდებარება რისკის მართვის პროცესს და შესაძლებელია, უარყოფითად იმოქმედოს დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე. თითოეულმა დაწესებულებამ უნდა მოახდინოს თავისი სპეციფიკისა და მიზნებიდან გამომდინარე რისკების დაყოფა კატეგორიებად, საიდანაც ნათლად გამოჩნდება რისკის წარმოშობის წყარო.

რისკის იდენტიფიკაცია გულისხმობს ზემოქმედების შედეგების განსაზღვრას, რათა მაქსიმალურად იქნეს თავიდან აცილებული მოსალოდნელი უარყოფითი შედეგები.

**რისკის ანალიზი** - ხორციელდება იდენტიფიცირებული რისკების ალბათობისა და გავლენის შესწავლის მიხედვით, რათა განისაზღვროს, თუ როგორ უნდა იმართონ ისინი. შედეგად, რისკის ანალიზი გულისხმობს იმ ფაქტორების იდენტიფიკაციას, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ რისკის მოხდენის ალბათობაზე და შედეგებზე.

საწყის ეტაპზე ხორციელდება წინასწარი ანალიზი, რომელიც გულისხმობს მსგავსი რისკების დაჯგუფებას, გაერთიანებას და დაბალი გავლენის მქონე რისკების გამორიცხვას (აღსანიშნავია, რომ გამორიცხვა არ გულისხმობს უგულებელყოფას, ვინაიდან მათი აღრიცხვა განხორციელდა რისკების იდენტიფიკაციის ეტაპზე).

**შემდეგი ეტაპია რისკის დონის განსაზღვრა** მისი მასშტაბებიდან გამომდინარე. რისკის დონის განსაზღვრა ხდება არა მარტო რისკის მოხდენის ალბათობისა და გავლენის

შესწავლით, არამედ ასევე ხდება რისკების ურთიერთდამოკიდებულებებისა და სხვა ფაქტორების გათვალისწინება.

რისკის დონე შესაძლებელია მისაღები იყოს დაწესებულებისთვის და მას რისკის მადა ეწოდება.

შესაძლებელია ასევე მოხდეს არა რომელიმე კონკრეტული რისკის, არამედ კომბინირებული რისკების განსაზღვრა.

რისკის ანალიზი შეიძლება განხორციელდეს სხვადასხვა გზით, რაც დამოკიდებულია კონკრეტულ რისკზე, ანალიზის მიზანზე, ხელმისაწვდომ ინფორმაციაზე, მონაცემებზე, რესურსებზე და სხვ.

რისკის ანალიზი შეიძლება იყოს:

- რაოდენობრივი-იმ შემთხვევაში, როდესაც არსებობს რაოდენობრივი მონაცემები რისკის მოხდენის ალბათობის და გავლენის შესახებ, მაშინ საუკეთესო გზას წარმოადგენს რისკის რაოდენობრივი ანალიზის განხორციელება. არარაოდენობრივი შეფასება ნაკლებად საიმედოა, განსაკუთრებით რისკის მოხდენის ალბათობის შეფასებისას.

- ხარისხობრივი-ხარისხობრივი ანალიზი ფართოდ არის გავრცელებული სახელმწიფო სექტორში, სადაც ანგარიშვალდებულების და საზოგადოებაზე გავლენის შედეგი მეტად მნიშვნელოვანია, რაც ხშირ შემთხვევაში შეუძლებელს, ან მეტად ხარჯიანს ხდის რისკების რაოდენობრივი სახით გამოსახვას. ასეთი ანალიზი ეყრდნობა სუბიექტურ შეფასებას და ასეთ დროს გადაწყვეტილებები მიიღება ხელმძღვანელთა გამოცდილების, ცოდნის, განსჯის და ინტუიციის საფუძველზე. ანალიზის ეს ტიპი სიტყვიერად აღწერს რისკის მოხდენის ალბათობას და გავლენის მასშტაბს.

- კომბინირებული-იყენებს ორივე მეთოდს რაოდენობრივსაც და ხარისხობრივსაც.

**რისკის გაზომვა-** რისკის გაზომვა წარმოადგენს პროცესს, რომლის დროსაც ხდება რისკის ანალიზის შედეგებისა და რისკის კრიტერიუმების შედარება.

რისკის გაზომვა ითვალისწინებს შეფასებული, ანუ რეიტინგ მინიჭებული რისკის დამოკიდებულებას არსებულ კონტროლის მექანიზმებთან და დაწესებულებისთვის რისკის მისაღებ დონესთან. რისკის გაზომვის მიზანია შესაბამისი ზომები იქნეს მიღებული კონკრეტული კრიტერიუმებიდან, დაწესებულების მიზნებიდან და ამოცანებიდან გამომდინარე. რისკის გაზომვა მოიცავს შემდეგ ორ ეტაპს:

- დაწესებულებაში არსებული კონტროლის მექანიზმების ხარისხობრივი დახასიათება, კერძოდ, თუ როგორია ის პროცესები, პოლიტიკა და სხვა არსებული ფაქტორები, რომელთა მიზანია რისკის განეიტრალება. დაწესებულებაში არსებული კონტროლის მექანიზმების ხარისხის შეფასება ხდება შემდეგი ტერმინების გამოყენებით:

- ა) არარსებული;

- ბ) არაადეკვატური;

- გ) ადეკვატური;

- დ) ძლიერი;

- ე) გადაჭარბებული (გულისხმობს ზედმეტად ძლიერი კონტროლის მექანიზმების არსებობას, რაც თავისთავად გამოიწვევს როგორც მატერიალური, ასევე სხვა რესურსების გადახარჯვას).

- რისკის დახასიათება დაწესებულებაში რისკის მისაღებ დონესთან მიმართებაში, კერძოდ: მიუღებელი, მისაღები მაგრამ შესაბამისი საპასუხო ღონისძიებების გამოყენების აუცილებლობით და მისაღები. შესაძლებელია ასევე რისკის მისაღები ნულოვანი დონის არსებობაც (იმ შემთხვევაში როცა მისგან თავის არიდება შესაძლებელია). რისკი იმ შემთხვევაშია მისაღები, როცა საპასუხო ღონისძიებების განხორციელება შეუძლებელია ან თავად რისკი არამატერიალური და უმნიშვნელოა, ასეთ შემთხვევაში საპასუხო ღონისძიებებზე რესურსების ხარჯვა არ არის მიზანშეწონილი.

საპასუხო ღონისძიებებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება ემყარება რისკის გაზომვის ზემოთ მოცემულ ორ ეტაპს. საპასუხო ღონისძიებებია: თავის არიდება (მაგ., თუ რისკი არის მიუღებელი შესაძლებელია მისი თავიდან არიდება, იმ გადაწყვეტილების არმიღების და იმ ღონისძიების არგანხორციელების გზით, რაც იწვევს რისკის წარმოქმნას), კონკრეტული საპასუხო ქმედებების განხორციელება, შეგუება და მონიტორინგი (მაგ. რისკი მისაღებია და ხდება მასთან შეგუება და მონიტორინგი იმ შემთხვევაში, როცა კონკრეტული საპასუხო ქმედებების განხორციელება არაპრაქტიკული ან შეუძლებელია. ასევე შეგუებას და მონიტორინგს ვახდენთ ისეთ რისკებზე, რომელთა ზემოქმედების დონე უმნიშვნელოა, მაგრამ რომელთა მახასიათებლები შესაძლებელია მომავალში შეიცვალოს) და ა.შ.



რისკის შეფასების შედეგად, მიიღება გადაწყვეტილება, თუ რა სახის ღონისძიებები უნდა განხორციელდეს გამოვლენილი რისკების საპასუხოდ და როგორია ყველაზე უფრო ეფექტიანი საპასუხო ღონისძიებების სტრატეგია.

საპასუხო ღონისძიებათა მიზანია დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების უარყოფითი ზეგავლენის შემცირება, რაც აისახება საფრთხის შემცირებაში და დაწესებულების მიერ დასახული მიზნების სრულყოფილად მიღწევაში.

საპასუხო ღონისძიებებს შორის საუკეთესოს შერჩევა მოიცავს ყოველი სახის ღონისძიების ხარჯისა და სარგებლის შედარებას. რისკის მართვის ღირებულება უნდა იყოს შესაბამისი იმ სარგებლისა, რაც მიიღება ამ მართვის შედეგად. როდესაც ხორციელდება ხარჯის სარგებელთან შედარება, გათვალისწინებულ უნდა იქნეს კონკრეტული გარემო და ვითარება. მნიშვნელოვანია, მხედველებაში მიღებულ იქნეს ყველა პირდაპირი და ირიბი ხარჯი, ასევე სარგებელი (როგორც მატერიალური, ასევე არამატერიალური) მოხდეს მათი შეფასება ფინანსური ან სხვა მეთოდით. საპასუხო ღონისძიებების შერჩევის დროს ყურადღება უნდა მიექცეს ისეთი ტიპის ფაქტორებს, როგორცაა პოლიტიკური და სოციალური.

იმ შემთხვევაში, თუ საპასუხო ღონისძიებების ბიუჯეტი არის შეზღუდული, რისკის საპასუხო ღონისძიებების გეგმამ ზუსტად უნდა ასახოს ის პრიორიტეტები, რომელსაც დაეფუძნება რისკის საპასუხო ღონისძიებების გეგმა. მნიშვნელოვანია, რომ აუცილებლად განხორციელდეს შედარება საპასუხო ღონისძიების სრული ღირებულების მის შედეგად მიღებულ სარგებელთან. [საქართველოს ფინანსთა მინისტრი, სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო, 2011 წელი]

## 2.2 შიდა აუდიტის დამოკიდებულება რისკებთან

რისკის მართვა წარმოადგენს შიდა აუდიტის საქმიანობის ერთ-ერთ მთავარ მიმართულებას, კერძოდ შიდა აუდიტი არის პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ღებულობს რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ მუდმივად ცვალებად გარემო პირობებში, ადეკვატურად ხდება იმ რისკების მართვა, რომელიც ორგანიზაციის საქმიანობას ექვემდებარება.

შიდა აუდიტისათვის, როგორც ბიზნეს-ფუნქციისათვის, ორგანიზაციის რისკის მართვაზე ორიენტირებული მიდგომების დანერგვა მყისეულად არ მომხდარა, რადგან ასეთ პროცესს, როგორც წესი, ყოველთვის თან სდევს უკვე დამკვიდრებული პარადიგმების ფუნდამენტალური გადახედვა და გაანალიზება. ამ თვალსაზრისით, ძალზე მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (The Institute of Internal Auditors - The IIA), როგორც შიდა აუდიტის სფეროს ყველაზე აღიარებული ორგანიზაციის როლი, რომელიც 15 წელზე მეტია ცდილობს დაეხმაროს შიდა აუდიტორებს „რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის მიდგომის“ სპეციფიკისა და კომპლექსურობის აღქმასა და გამოყენებაში. ინსტიტუტისათვის მთავარი ხელშემშლელი ფაქტორია შიდა აუდიტის, როგორც პროფესიისა და ბიზნეს-ფუნქციის განვითარების არერთგვაროვანი სურათი, რომელიც განსხვავებულია გეოგრაფიული რეგიონის, ორგანიზაციის სიდიდისა და ბიზნეს-სფეროს მიხედვით. ორგანიზაციის რისკის მართვაზე (და არა მისი ცალკეული სახის რისკის მართვაზე) ორიენტირებული მიდგომები ჯერ კიდევ დამკვიდრების სტადიაშია, თუმცა დიდი პერსპექტივით გამოირჩევა.

შიდა აუდიტის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფუნქცია ორგანიზაციაში სწორედ რისკის მართვაა. თუმცა მისი ეს დანიშნულება მისი ჩამოყალიბებისთანავე არ იყო განსაზღვრული. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ პირველი განსაზღვრება, თუ რა ფუნქცია აქვს შიდა აუდიტს შემოთავაზებულ იქნა 1946 წელს რომლის მიხედვითაც: „შიდა აუდიტი ეს არის დამოუკიდებელი შემფასებელი საქმიანობა, რომელიც შექმნილია ორგანიზაციის საქმიანობის შესწავლისა და შეფასებისთვის“- აღნიშნული განმარტებიდან ჩვენ არ შეგვიძლია რაიმე დასკვნის გაკეთება მისი როლის, როგორც რისკის მმართველის შესახებ. მოგვიანებით 1999 წლის 26 ივნის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტმა შემოგვთავაზა შიდა აუდიტის ახალი განსაზღვრება რომელიც ამბობს, რომ: „შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი და ობიექტური მარწმუნებელი საკონსულტაციო საქმიანობა, რომლის მიზანია ორგანიზაციის ღირებულებების ამაღლება და მისი საქმიანობის გაუმჯობესება. იგი ეხმარება ორგანიზაციას ჩამოაყალიბოს სისტემატური და დისციპლინური მიდგომა რისკის მართვის ეფექტურობის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესების გასაუმჯობესებლად.“

საყურადღებოა, 1999 წელს შიდა აუდიტორთა კვლევების ფონდის მკვლევარების მიერ შემოთავაზებული შიდა აუდიტის არაოფიციალური განმარტება, რომელიც უფრო თვალნათლივ მიუთითებს, რომ რისკის მართვა წარმოადგენს შიდა აუდიტის საქმიანობის ერთადერთ მთავარ მიმართულებას. კერძოდ, შიდა აუდიტი არის პროცესი, რომლის მეშვეობითაც ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ღებულობს რწმუნებას იმის თაობაზე, რომ მუდმივად ცვალებად გარემო პირობებში, ადეკვატურად ხდება იმ რისკების აღქმა და მართვა, რომელსაც ორგანიზაციის საქმიანობა ექვემდებარება. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მხრიდან, შიდა აუდიტის საქმიანობის დაგეგმვისას რისკზე ორიენტირებულობაზე ყველაზე აშკარა მითითება ასახულია 2010-ე პროფესიულ სტანდარტში – „საქმიანობის დაგეგმვა“. კერძოდ, სტანდარტი მოითხოვს, რომ შიდა აუდიტის ხელმძღვანელმა საქმიანობის გრძლევადიანი დაგეგმვისას, შეიმუშავოს რისკზე დაფუძნებული გეგმა და განსაზღვროს ის პრიორიტეტული მიმართულებები, რომლებიც შესაბამისობაში იქნება ორგანიზაციის მიზნებთან. შიდა აუდიტის დაგეგმვის პროცესში, მხედველობაში უნდა იქნას მიღებული ორგანიზაციაში არსებული რისკის მართვის მიდგომები და ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ თითოეული რისკისათვის დადგენილი მისაღები ზღვრები. აქვე სტანდარტი აღნიშნავს, რომ თუ ორგანიზაციაში რისკის მართვა არ არსებობს ან ის არაადეკვატურია, შიდა აუდიტის ხელმძღვანელმა, რისკიანი სფეროების გამოვლენის მიზნით, ორგანიზაციის მენეჯმენტთან კონსულტაციით, უნდა შეიმუშაოს საკუთარი ე.წ. „რისკის შეფასების“ მეთოდოლოგია.

ძირითადი ფაქტორი, რომელიც განსაზღვრავს, თუ რა სახის სტრატეგია შეიძლება გააჩნდეს შიდა აუდიტს რისკის მართვის პროცესებთან მიმართებაში არის ამ უკანასკნელის განვითარების (სიმწიფის) დონე. ვინაიდან თუ რისკის მართვა ორგანიზაციაში არ არსებობს, ასეთ შემთხვევაში, სამწუხაროდ შიდა აუდიტის მიერ რისკზე ორიენტირებული მიდგომის გამოყენება შეუძლებელია, რადგან მარტივად რომ ვთქვათ, არ არსებობს აუდიტის ობიექტი – მსჯელობის საგანი, რომელთან დაკავშირებითაც შიდა აუდიტი შეძლებს რწმუნების მოპოვებას, აუდიტის მიზანთან მიმართებაში.

რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის მიზანია ორგანიზაციის მმართველობითი სისტემის უმაღლესი რგოლისათვის დამოუკიდებელი რწმუნებების მიწოდება იმის თაობაზე, რომ:

- უმაღლესი მენეჯმენტის მიერ ყველა დონეზე გამოყენებული რისკის მართვის პროცესები ხორციელდება დადგენილი პოლიტიკის შესაბამისად.
- რისკის მართვის პროცესები სწორადაა ორგანიზებული.
- მენეჯმენტის მიერ გამოყენებულ რისკზე პასუხის ღონისძიებები არის საკმარისი და ეფექტიანი და უზრუნველყოფენ ამ რისკების შემცირებას საბჭოსათვის მისაღებ დონემდე.
- ორგანიზაციას გააჩნია ქმედითი შიდა კონტროლის სისტემა, რომელიც საკმაოდ ამცირებს მენეჯმენტის არჩეულ რისკებს.

შიდა კონტროლები სასურველია განხილულ იქნას მხოლოდ რისკის მართვის შეფასების კონტექსტში და არა განყენებულად. როგორც შიდა აუდიტის რისკზე ორიენტირებული მიდგომის განმარტებებიდან ჩანს, ორგანიზაციის მასშტაბით არსებული რისკების მართვის პრაქტიკა და მისი შემადგენელი პროცესები არის ის ძირითადი თემები, რომელთანაც თანამედროვე შიდა აუდიტს აქვს ინტენსიური, თუმცა არაერთგვაროვანი ურთიერთობა.

შიდა აუდიტის, როგორც რისკის მართვის საკითხების სანდო ექსპერტის, უმთავრესი მიზანი და ობიექტი რისკის მართვასთან დაკავშირებით არის მარწმუნებელი და საკონსულტაციო მომსახურების გაწევა. კერძოდ, ის არჩევს, გეგმავს, ამოწმებს რისკის მართვასთან დაკავშირებულ პროცესებს, როგორც აუდიტის ობიექტს.

ამრიგად, თუ რისკის მართვას ერთიან, განმეორებად და უწყვეტი პროცესების ერთობლიობად წარმოვიდგენთ, შიდა აუდიტის ფუნქცია შეიძლება აღვიქვათ როგორც ამ პროცესის ერთ-ერთი შემადგენელი რგოლი, რომელიც უზრუნველყოფს მთლიანი სისტემისა და ცალკეული პროცესების დიაგნოსტიკას და მათი ხარისხის მუდმივ სრულყოფას.[კიკნაძე შ. საქართველოს ეროვნული ბანკის შიდა აუდიტორული სამსახურის უფროსის მოადგილე „რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტი:ორი ფუნქციის სიმბიოზური ურთიერთობა“, 2014 წელი]

## თავი 3. შიდა აუდიტის ორგანიზაცია ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში

### 3.1. შიდა აუდიტის მდგომარეობის კვლევა და შეფასება მუნიციპალიტეტებში

მოქმედი კანონმდებლობით, მუნიციპალიტეტების აღმასრულებელ ორგანოებში შიდა აუდიტის სუბიექტების შექმნა სავალდებულოა. შიდა აუდიტის სუბიექტის მიზანია დაწესებულების საქმიანობის სრულყოფა, ფინანსების მართვის გაუმჯობესება, ტექნიკური და ფუნქციური ხარვეზების აღმოფხვრა, პრევენცია და სხვა.

შიდა კონტროლებთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის შესაწვლის საფუძველზე დგინდება, რომ მუნიციპალიტეტებში შექმნილი შიდა აუდიტის სამსახურები ვერ უზრუნველყოფენ კანონით მათთვის განსაზღვრული მიზნების შესრულებას, თავისი საქმიანობით, არ შეაქვთ წვლილი მუნიციპალიტეტის რესურსების ეკონომიურად გამოყენებაში, გამგეობის წინაშე არსებული ამოცანების ეფექტურად შესრულებასა და მუნიციპალიტეტის დასახული მიზნების მიღწევაში. ამას სახელმწიფო აუდიტის მიერ, სხვადასხვა პერიოდში ჩატარებული აუდიტის დასკვნებიც მოწმობს, სადაც საუბარია იმ ხარვეზებზე, რომლებიც აუდიტის სუბიექტების შექმნას და მათ ფუნქციონირებასთან არის დაკავშირებული. დასკვნებში ვკითხულობთ, რომ ხარვეზების 90% , რომელიც აღმოაჩინა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა არ არის იდენტიფიცირებული შიდა აუდიტის სუბიექტის წარმომადგენელთა მიერ ან არ არის შესაბამისი რეკომენდაციები გაცემული. სწორედ ამიტომ მათი საქმიანობა ხშირ შემთხვევაში არაეფექტურია. მათივე რეკომენდაციით, მუნიციპალიტეტებში შექმნილმა შიდა აუდიტის სამსახურებმა: თავიანთი საქმიანობა წარმართონ ისე, რომ უზრუნველყონ მუნიციპალიტეტის საქმიანობის გაუმჯობესება არსებული რისკების შეფასებითა და მოქმედ კანონმდებლობასა და მარეგულირებელ ნორმებთან შესაბამისობის დადგენის გზით. ამასთან, შეიმუშაონ რეკომენდაციები მუნიციპალიტეტის საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის გაზრდის მიზნით.

რაც შეეხება შიდა აუდიტის სუბიექტების განვითარებას მუნიციპალიტეტებში, 2018 წელს, ჰარმონიზაციის ცენტრმა 8 მუნიციპალიტეტში უზრუნველყო შიდა აუდიტის

სუბიექტების მარეგულირებელი დოკუმენტების კანონთან და საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობა. გარდა აღნიშნულისა, დღეის მდგომარეობით, მუნიციპალიტეტების შიდა აუდიტორების 1/2 ნაწილს გავლილი აქვს შიდა აუდიტის საფუძვლების ტრენინგი. ჰარმონიზაციის ცენტრის ძალისხმევით მნიშვნელოვანი ნაბიჯები გადაიდგა მოქმედ შიდა აუდიტორთა მენტალობის ეტაპობრივად შესაცვლელად და მათი ცნობიერების ასამაღლებლად, რაც გამოიხატა ზემოთ აღნიშნულ არაერთ მნიშვნელოვან ღონისძიებაში, თუმცა, შესამჩნევი პროგრესის მიუხედავად, არსებობს პრობლემები, რომლებიც გადაუჭრელი რჩება. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის ვალდებულებებს შორის ერთ-ერთია შიდა აუდიტის ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამის შემუშავება და განხორციელება. მიმდინარე ეტაპზე მხოლოდ რამდენიმე შიდა აუდიტის სუბიექტს აქვს შემუშავებული ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა. მნიშვნელოვანია ჰარმონიზაციის ცენტრმა მოამზადოს შესაბამისი გარემო შიდა აუდიტის სუბიექტების გარე შეფასებისა და სერტიფიცირების ეროვნული პროგრამის ეტაპობრივად დაწესების მიზნით. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის 24-ე მუხლის მიხედვით, მუნიციპალიტეტების დამოუკიდებლობიდან გამომდინარე, მათი შიდა აუდიტის სუბიექტები არ არიან ანგარიშვალდებულნი საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წინაშე. შესაბამისად, მუნიციპალიტეტების შიდა აუდიტის წლიური ანგარიშები წარედგინება მხოლოდ მერს, რა თქმა უნდა, მოთხოვნის შემთხვევაში, საკრებულოს. 2017 წელს განხორციელდა აღნიშნული საკითხის კვლევა, შედეგად კი, გამოვლინდა, რომ მუნიციპალიტეტების გარკვეული რაოდენობა არღვევს კანონის მოთხოვნას, რაც გამოიხატება იმაში, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტების წლიური ანგარიშები არ არის წარდგენილი მერისათვის. შიდა აუდიტის სტრუქტურული დამოუკიდებლობის პრინციპიდან გამომდინარე, ყველა სუბიექტი უშუალოდ ექვემდებარება და ანგარიშვალდებულია დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე. თუმცა, პრაქტიკაში გვხვდება დამოუკიდებლობის შეზღუდვისა და ინტერესთა კონფლიქტის შემცველი შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტის სუბიექტი არაფორმალურად ექვემდებარება დაწესებულების ხელმძღვანელის მოადგილეს.

მუნიციპალიტეტებში იკვეთება შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტი, როგორც ფუნქცია, არის რომელიმე სტრუქტურული ერთეულის ქვეშ, რაც დაუშვებელია, როგორც კანონით, ასევე შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით. მიუხედავად იმისა, რომ საკმაოდ დიდი დრო გავიდა საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ინსტიტუციის ჩამოყალიბებიდან დღემდე, უმეტესად შიდა აუდიტი აღიქმება, როგორც მაკონტროლებელი, რევიზორი და ინსპექტორი სადამსჯელო ფუნქციებით, რაც აგრეთვე გამოიხატება, ქვეყნის საჯარო მმართველობაში არსებული შიდა აუდიტის სუბიექტების განსხვავებული ორგანიზაციული მოწყობითა და დასახელებებით. აღნიშნული გარკვეულწილად უკავშირდება შიდა აუდიტის სუბიექტების გენერალური ინსპექციების ბაზაზე ჩამოყალიბებას, რაც ტრადიციულად ორიენტირებული იყო სამსახურებრივი დისციპლინის დაცვის კონტროლზე, საჯარო მოხელის მიერ სამსახურებრივი გადაცდომის ფაქტების გამოძიებასა და შესაბამისი სანქციების დაკისრებაზე, რაც არ შეესაბამება შიდა აუდიტორული საქმიანობის თანამედროვე მოთხოვნებსა და კონცეფციასთან. საჯარო მმართველობის, მათ შორის შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის სწორი ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია მას გააჩნდეს მყარი სამართლებრივი საფუძველი. შიდა აუდიტის სუბიექტის მარეგულირებელი ერთ-ერთი ძირითადი დოკუმენტია დებულება, რომელიც უზრუნველყოფს სუბიექტის გამართულ საქმიანობას. მიუხედავად, იმისა რომ ჰარმონიზაციის ცენტრს შემუშავებული აქვს ერთიანი დებულების ნიმუში, პრაქტიკაში შიდა აუდიტის დებულებები უმეტეს შემთხვევაში მოიცავს არაერთგვაროვან მიდგომებს და გარკვეულ შეუსაბამობებს, როგორც მოქმედ კანონმდებლობასთან, ასევე საერთაშორისო სტანდარტებთან. ხოლო რიგ შემთხვევებში, დებულებები შემუშავებულია ძველი კანონის საფუძველზე, გამოყენებულია შეუსაბამო ტერმინები და ცნობს მოქმედი კანონით გაუთვალისწინებელ აუდიტის სახეებს. შიდა აუდიტის სუბიექტების უმთავრეს ამოცანას წარმოადგენს საჯარო სექტორში საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი აუდიტორული შემოწმებების ჩატარება. აღნიშნული ამოცანის განსახორციელებლად მნიშვნელოვანი წინაპირობაა მაღალკვალიფიციური და პროფესიონალი კადრების მოზიდვა, შენარჩუნება და მათი განვითარების ხელშეწყობა. საყურადღებოა, რომ რეფორმის ფარგლებში შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლება უმეტესწილად

დამოკიდებულია დონორთა მხარდაჭერაზე, რაც საშუალებას არ იძლევა უწყვეტი ხასიათი მიეცეს კადრების მეტად განვითარებას. ამავდროულად, ამ ფონზე მწვავე პრობლემას წარმოადგენს გადამზადებული შიდა აუდიტორების გადინება საჯარო სექტორიდან. შიდა აუდიტის სუბიექტი საქმიანობას წარმართავს რისკზე დაფუძნებული სტრატეგიული და წლიური გეგმებით, რაც წარმოადგენს აუცილებელ წინაპირობას დაწესებულებაში არსებული მაღალი რისკის შემცველი სფეროების დაფარვისა და შიდა აუდიტორული რესურსების ეფექტიანი და რაციონალური გამოყენებისათვის. ამავდროულად, შიდა აუდიტის სუბიექტი, გარდა მუნიციპალიტეტის მერიის შიდა აუდიტის სამსახურისა, წლის ბოლოს ვალდებულია ჰარმონიზაციის ცენტრს წარუდგინოს მომდევნო წლ(ებ)ის სტრატეგიული და წლიური გეგმა. უმეტეს შემთხვევაში შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ წარმოდგენილი სტრატეგიული გეგმები ზოგადი ხასიათისაა, არ ეფუძნება რისკების შეფასებას, დაწესებულებების გრძელვადიან მიზნებსა და მეთოდოლოგიურ სახელმძღვანელოში მოცემულ ინსტრუქციებს, არ ითვალისწინებს დაწესებულებების საქმიანობის პრიორიტეტულ მიმართულებებს და შეფასების ინდიკატორებს, ამასთან არის შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტის სუბიექტებს არ გააჩნიათ სტრატეგიული გეგმები. მნიშვნელოვანია ის ფაქტიც, რომ შიდა აუდიტის წლიურ გეგმებში ხშირად, არ არის გათვალისწინებული არაგეგმიური აუდიტის პერიოდი, მიუხედავად ამისა, პრაქტიკაში ადგილი აქვს არაგეგმიურ აუდიტორულ შემოწმებებს. ასევე, იკვეთება შემთხვევები, როდესაც შიდა აუდიტის სუბიექტი ახორციელებს მხოლოდ არაგეგმიურ შემოწმებებს და დამტკიცებული წლიური გეგმა რჩება შეუსრულებელი. ამასთან, შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში ხშირი ცვლილებების მიზეზად გამოიკვეთა ხელმძღვანელის მიერ დამატებითი დავალებების გაცემა, რომლებიც არ არის დასაბუთებული და დაფუძნებული რისკის ანალიზზე. შიდა აუდიტის სუბიექტებს წლის განმავლობაში შეუძლიათ ჰქონდეთ გაუთვალისწინებელი საკითხებისთვის განკუთვნილი გარკვეული პერიოდი, თუმცა ასეთი საქმიანობის მოცულობა არ უნდა აღემატებოდეს გეგმიური შემოწმებებისთვის საჭირო დროით რესურსს. გარდა ამისა, შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ, ზოგიერთ შემთხვევაში, არაგეგმიური აუდიტის ჩატარების შესახებ გადაწყვეტილება მიიღება საჩივრების საფუძველზე, წლიურ გეგმაში შესაბამისი ცვლილებების ასახვის გარეშე. ფაქტობრივად



„აუდიტორული შემოწმება“ ხორციელდება ინსპექტირების მეთოდებით. [სტატია „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დასკვნა მუნიციპალიტეტების საქმიანობაზე“ 01.06.2017 წელი]

შიდა ფინანსური კონტროლის და ზოგადად შიდა აუდიტის რეფორმის დაწყების თითქმის 8 წლიანი ისტორიის გათვალისწინებით, რომელიც საკმაოდ წარმატებით მიმდინარეობს სახელმწიფო სტრუქტურების ზედა რგოლებში, ჩვენთვის საინტერესო იქნებოდა თუ რა გზას გადის ის ქვედა საფეხურებზე, კერძოდ საქართველოს მუნიციპალიტეტებში. რაც შეეხება თვითონ კვლევის მონაწილეებს ჩვენ სწორედ ამ ნიშნით შევარჩიეთ ისინი და ვკითხეთ აზრი იმასთან დაკავშირებით, თუ როგორ აფასებენ ამ რეფორმას მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელი პირები (შიდა აუდიტის ობიექტები) და ასევე ამ ორგანიზაციის შიდა აუდიტორები (შიდა აუდიტის სუბიექტები), საინტერესო აღმოჩნდა აგრეთვე ექსპერტის აზრიც, რომლსაც დიდი ხნის გამოცდილება აქვს ამ კატეგორიის შესასწავლი ობიექტების საქმიანობებთან.

კვლევის კითხვა საკითხიდან გამომდინარე არის:

როგორ აფასებენ დაინტერესებული მხარეები რეფორმის მიმდინარეობას და განხორციელების რა ეტაპზე იმყოფება ის?

ამ კითხვაზე პასუხს გავცემთ მას შემდეგ, რაც საბოლოოდ ჩამოვაცალიებთ თითოეული მათგანის შეხედულებებს და გამოვიტანთ შესაბამის დასკვნას.

კვლევა მოიცავს იმ პერიოდს როდესაც დაიწყო რეფორმის განხორციელება და შემუშავდა შესაბამისი საკანონმდებლო ნორმები. საკითხი განხილული იქნება ადგილობრივი თვითმმართველობის მაგალითზე, თუ რა მდგომარეობაა ამ მიმართულებით საქართველოს მუნიციპალიტეტში.

მნიშვნელოვანია გაანალიზდეს, როგორ მიმდინარეობს ამ უწყებებში შიდა კონტროლის სისტემის რეფორმა, რა დაბრკოლებები ხვდება მას, რამდენად უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სტრუქტურა ამ პრობლემების გადაჭრისთვის შესაბამისი რეკომენდაციის გაცემას და როგორ ცდილობს მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობა იმოქმედოს გაცემული რეკომენდაციების შესაბამისად.

შედეგად შევძლებთ დავასკვნათ რა მდგომარეობაა თვითმმართველობის ორგანოებში ამ კუთხით, რა ეტაპზე არიან რეფორმის დანერგვის კუთხით, ცვლილებები,

რომელთა განხორციელების შედეგადაც ფიქრობს ხელმძღვანელობა სხვადასხვა პრობლემის მოგვარებას, არის თუ არა ეს პრობლემები ისეთი, რომელთა გადაჭრა საჭიროებს მუდმივ კვალიფიკაციის ამაღლებასთან დაკავშირებულ ღონისძიებებს.

მრავალფეროვანი ინფორმაციის მოპოვების მიზნით, განხორციელებულია შერეული ტიპის კვლევა, რაც იმას ნიშნავს რომ გამოყენებულია, როგორც თვისებრივი, ასევე რაოდენობრივი კვლევის მეთოდები. ჩავთვალოთ, რომ ეს იქნებოდა უფრო მეტად სანდო ინფორმაციის შესაგროვებელი საშუალება, რადგან ურთიერთობა ხდებოდა არაპირდაპირი გზით რესპოდენტთან და შედეგად სრულყოფილად გავცემდით პასუხს კვლევის ძირითად კითხვას

კვლევის გენერალურ ერთობლიობას წარმოადგენდნენ საქართველოს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები- მუნიციპალიტეტები, რომლებშიც შესაბამისი კანონმდებლობით, როგორც უკვე აღინიშნა, დადგენილია შიდა აუდიტის სამსახურების შექმნა სავალდებულო წესით. საქართველოს მასშტაბით მათი რაოდენობა შეადგენს 59-ს.

კვლევის ფარგლებში სიღრმისეული ინტერვიუ ჩატარდა ექსპერტთან, რომელიც გახლავთ სახელმწიფო აუდიტის წარმომადგენელი და ხშირად უწევს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების გარე აუდიტორის როლში ყოფნა. რაც შეეხება კითხვარებს გაგზავნილ იქნა ყველა მუნიციპალიტეტში ელექტრონულ რეჟიმში შესავსებად.

გარდა სახელმწიფოს ზედა რგოლის წარმომადგენლებისა, შიდა აუდიტის რეფორმის განხორციელების დაინტერესებული მხარეები არიან როგორც შიდა აუდიტის სუბიექტები, ასევე ობიექტები აქედან გამომდინარე ჩვენთვის საინტერესო იქნებოდა მოგვეპოვებინა ინფორმაცია კონკრეტულად ამ სსიპ-ების წარმომადგენლებისგან თუ რას ფიქრობენ ისინი სხვადასხვა საკითხებთან დაკავშირებით.

მათი კითხვარი გახლდათ ნახევრად სტრუქტურული, რაც იმას ნიშნავს, რომ იგი საშუალებას იძლეოდა, როგორც თავისუფალი აზრის დაფიქსირების, ასევე პასუხის რამოდენიმე ვარიანტიდან რომელიმე კონკრეტულის ან რამდენიმეს ამორჩევისა.

კონკრეტული საკითხების კვლევა მიმდინარეობდა თითქმის ორი თვის განმავლობაში, რესპოდენტებს წინასწარ დავუკავშირდით ტელეფონის საშუალებით და

მივაწოდეთ ინფორმაცია იმის შესახებ თუ რა მიზანი გვამომრავებდა და რისთვის იყო ეს კვლევა განკუთვნილი.

აქვე უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ მათი ჩვენდამი ნდობის ხარისხი იყო დაბალი, რადგან ზოგიერთმა ნაწილმა ჩათვალა, რომ ეს არ ემსახურებოდა საგანმანათლებლო მიზანს და ასე ვთქვათ „ყურის აწევის“ სტრატეგიას განიხილავდნენ იქამდე, სანამ არ ნახეს უშუალოდ კითხვარი და მისი შინაარსი. მიუხედავად იმისა, რომ ჩვენი რესპოდენტები საკმაოდ რთულად დასათანხმებლები აღმოჩნდნენ ჩვენ მაინც შევძელით საჭირო ინფორმაციის მოპოვება მათგან.

საგულისხმოა ის ფაქტიც რომ ორივე კითხვარი როგორც აუდიტის სუბიექტების ასევე აუდიტის ობიექტების არის ანონიმური, მათგან მხოლოდ მუნიციპალიტეტის დასახელების ერთ შემთხვევაში, ხოლო მეორე შემთხვევაში მხოლოდ ინტერვიუერის თანამდებობის იდენტიფიცირება არის შესაძლებელი. ჩავთვალეთ, რომ ასეთი მიდგომა საშუალებას მოგვცემდა უფრო ობიექტური და მიუკერძოებელი ინფორმაციის მოპოვების.

კითხვარის სტრუქტურა ისე იყო აგებული, რომ თავდაპირველად გაგვეგო თუ რომელი რგოლის სპეციალისტი ავსებდა მას,მისი სამუშაო სტაჟის შესახებ ინფორმაციის მოწოდებით ვიგებდით თუ რამდენად სიღრმისეულად იყო ჩახედული მის ფუნქცია-მოვალეობებში, ასევე დახურული და ღია ტიპის კითხვები, რომლებიც საშუალებას იძლევა საკუთარი აზრი დააფიქსიროს რესპოდენტმა.

ჩვენ მზად ყოფნას გამოვთქვამდით დაინტერესების შემთხვევაში მიგვეწოდებინა ჩვენი რესპოდენტებისთვის ყველა ტიპის ინფორმაცია, რაც მათ სჭირდებოდათ კვლავასთან დაკავშირებით, თუმცა მათი მხრიდან მსგავსი ფაქტი არ დაფიქსირებულა.

### 3.2 შიდა აუდიტის წარმართვის პრაქტიკული ასპექტები

მიმდინარე თავში ჩვენ მიმოვიხილავთ სიღრმისეული ინტერვიუდან მიღებულ შედეგებს, რომელიც შედგა წინასწარ შერჩეულ ექსპერტთან, რომლის ვინაობას მისი ინტერესების დაცვიდან გამომდინარე არ გავამხელთ და ინფორმაციის წარმოდგენის დროს მოვიხსენიებთ ექსპერტად. ასევე აუდიტის სუბიექტებთან და ობიექტებთან ჩატარებული კვლევის შედეგებს დასმული საკითხებიდან გამომდინარე.

ინტერვიუს დასაწყისში რესპოდენტს ვთხოვეთ განემარტა, თუ რამ გამოიწვია შიდა კონტროლის სისტემის და შიდა აუდიტის გაჩენის აუცილებლობა. მან აღნიშნა, რომ შიდა კონტროლის და ზოგადად შიდა აუდიტის ჩამოყალიბება გარდა ევროკავშირის წინაშე აღებული ვადებულებებისა განაპირობა მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყანაში არსებულმა საუკეთესო პრაქტიკამ. სწორედ ეს იყო მიზეზი იმისა, რომ ანალოგიური ინსტრუმენტი დანერგილიყო ქვეყნის შიგნითაც. მან ხაზი გაუსვა იმ ფაქტსაც, რომ მიეკუთვნებოდა გარე აუდიტს ანუ ასრულებდა ე.წ. დამკვირვებლის როლს, თუ რამდენად სწორად ფუნქციონირებენ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში შიდა აუდიტის სუბიექტები.

დავინტერესდით რა ფუნქციებს ასრულებენ შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები ახლა. რაზეც გვიპასუხა, რომ ისინი არიან ასე, რომ ვთქვათ მერების მრჩეველები რომლებიც ეხმარებიან (უნდა ეხმარებოდნენ), რეკომენდაციას აძლევენ შიდა პროცესების და ზოგადად შიდა კონტროლის სისტემის გამართვაში. მაგალითად შეიძლება არსებობს რიგი გაუმართავი პროცესებისა, რომლებიც რისკის მაღალი დონის მაჩვენებლით ხასიათდებიან ან არის საკითხები, რომლებიც არ რეგულირდება ან კანონდმდებლობის სრული გაზიარებით არ მიმდინარეობს, სწორედ ასეთი ტიპის შემთხვევებისთვის არსებობს შიდა აუდიტი მუნიციპალიტეტებში.

კითხვაზე თუ რა პრობლემებს აწყდებოდა ის შემოწმების პროცესში გვიპასუხა: „სამწუხარო რეალობა გვაქვს ის, რომ უმრავლეს შემთხვევაში ისინი ვერ ასრულებენ ამ ფუნქციებს რიგი მიზეზების გამო. პირველ რიგში ეს არის გამოწვეული იმით, რომ ისინი ახალი ჩამოყალიბებულნი არიან და თვითონაც არ იციან რა და როგორ უნდა გაკეთდეს, შეინიშნება კვალიფიკაციის ნაკლებობაც, მიუხედავად იმისა რომ მათი გადამზადების პროცესი აქტიურად მიმდინარეობს. ძირითადად ისინი ორიენტირებულნი არიან არა სისტემურ დარღვევა-ნაკლოვანებების და პროცესების გაუმჯობესებაზე არამედ, კონკრეტულ დარღვევაზე რომელიც უკვე მომხდარი ფაქტია. ზოგადად აუდიტის მთავარი ფუნქცია არის ბრძოლა პრობლემის გამომწვევ მიზეზთან და არა შედეგთან, რომლის შესწავლის შემდეგ დგინდება პასუხისმგებელი პირი, თაღლითობის ფაქტი და ა.შ. მიუხედავად იმისა რომ ეს უფრო ინსპექტირებას გავს, ჩვენი რესპოდენტი თვლის,

რომ ეს არ არის ინსპექტირება რადგან მას უფრო სხვა ფუნქციური დატვირთვა აქვს ვიდრე ამას შიდა აუდიტორები აკეთებენ.

ინტერვიუში მონაწილემ ასევე აღნიშნა, რომ კანონში არ არის ზედმიწევნით გაწერილი ყველა პროცედურა და ამ ნაკლოვანების გამო არსებობს პირთა კატეგორია, რომელიც საკუთარი კეთილდღეობისთვის იყენებს მას, მან ასევე თქვა, რომ შიდა აუდიტორები უნდა მუშაობდნენ და მითითებებს აკეთებდნენ არა შედეგებთან მიმართებაში არამედ შიდა საკანონმდებლო ნორმების შემუშავებაზეც, რომლებიც პრევენციული ტიპის იქნება და თავიდან ააცილებს დაწესებულებას თაღლითურ ფაქტებს.

შემდეგ ჩვენს ექსპერტს დავუსვით კითხვა თუ, რით იყო გამოწვეული ის ფაქტი, რომ ხშირ შემთხვევაში აუდიტორების მიერ დადებულ ანგარიშებში არ არის მითითებული არსებული ხარვეზების დიდი ნაწილი. რეპოდენტმა აღნიშნა, რომ პრობლემების აღმოუჩენლობის და „მიჩქმალვის“ ერთ-ერთ მიზეზად აუდიტორები ასახელებენ იმას, რომ ისინი არიან დანიშნული თანამშრომლები და ემორჩილებიან მერს. მან შედარება გააკეთა თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სამსახურთან რომლის წევრებს კანონმდებლობის მიხედვით ნიშნავს საკრებულო 5 წლის ვადით და რომლებიც უფრო თამამები არიან საქმიანობაში დამოუკიდებლობის და კვალიფიკაციის მაღალი დონის გამო. მუნიციპალიტეტებში როგორც აღინიშნა თამამშრომლები ექვემდებარებიან მერს, შესაძლოა რომელიმე მათგანი ხედავდეს პრობლემას, მაგრამ ეს ყველაფერი არ მოხვდეს აუდიტის ანგარიშში და მხოლოდ სიტყვიერი რეკომენდაციით შემოიფარგლოს. მიუხედავად ამისა მან აღნიშნა, რომ ეს არ არის იმდენად მნიშვნელოვანი, რამდენადაც იმის გაგება აუდიტორისთვის რა არის მათი მთავარი მიზანი და ფუნქცია-მოვალეობა. აქვე დაამატა ისიც, რომ საქმიანობის დასაწყისში მათ გაიარეს სხვადასხვა ტიპის ტრენინგები, როგორც საქართველოში ასევე მის ფარგლებს გარეთ და ამით დააგროვეს შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება, განსხვავებით მუნიციპალიტეტების აუდიტორებისგან, რომლებსაც ხშირ შემთხვევაში არ აქვთ იმ სფეროში გამოცდილება რის შესასწავლადაც ისინი ხარჯავენ დროს და ენერგიას, შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემის მიზნით. ამიტომ მათ უჭირთ უფრო კვალიფიციური სპეციალისტის მიერ

გაკეთებული საქმის შემოწმება. ამასთან მთლიანი პროცესის გააზრება, არსებობს თუ არა ხარვეზები და თუ არსებობს რა უნდა გაკეთდეს მის გამოსასწორებლად.

ჩვენ ვკითხეთ იმ ღონისძიებების შესახებ რომელიც უნდა ხორციელდებოდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლების კუთხით, თუმცა ინტერვიუში აღნიშნა, რომ ამ კუთხით დამატებითი სახსრები არ იდება და არ ხორციელდება მსგავსი ტიპის პროგრამები, საუბარია აუდიტორთა გადამზადებასთან კონკრეტულ დარგსა თუ სფეროში, რომლის შემოწმებაც საქმიანობის განხორციელების პროცესში შეიძლება მოუწიოს მათ. ამის მიზანი კი არის ის, რომ ჯერ თვითონ უნდა იყვნენ აუდიტორები გათვითცნობიერებულნი შესამოწმებელ პროცესში და შემდგომ უნდა ხდებოდეს შესწავლა. ჰარმონიზაციის ცენტრის ტრენინგები ძირითადად არის ცნობიერების ამაღლებაზე და იმ კონკრეტული წესების და მეთოდოლოგიების შემუშავებაზე, რომლის მიხედვითაც უნდა ხელმძღვანელობდნენ აუდიტორები, ასევე საზღვარგარეთის ქვეყნებში არსებული გამოცდილებისა და პრაქტიკის გაზიარება. პრობლემის მოსაგვარებლად რესპოდენტმა აღნიშნა, რომ ჩამოყალიბდა აუდიტის ინსტიტუტი, რომლის მიზანია აუდიტორების სწორედ კონკრეტულ მიმართულებებში გადამზადება და ეს ინსტიტუტი უახლოეს მომავალში აიღებს სტარტს.

აუდიტის სუბიექტებთან კვლევის ჩატარებამდე ჩვენ წინასწარ ვუკავშირდებოდით მათ ხელმძღვანელებს და ვცდილობდით დაგვეთანხმებინა კითხვარის შევსებაზე, თუმცა როგორც აღნიშნა ზემოთ რთული აღმოჩნდა მათი ამ წინადადებაზე წამოსვლა. ჩვენ ვკითხეთ რესპოდენტს გამოწვეული იყო თუ არა ეს შიშისგან, მან აღნიშნა, რომ გარდა შიშისა ისინი მიჩვეულნი არიან სხვებისგან დავალებების მიცემას და ამიტომ თუ უშუალოდ არ დაევალებათ სხვა ნებისმიერ დაკისრებულ საქმეს თავს არიდებენ.

მიუნიციპალიტეტის წარმომადგენლების გამოკითხვის დროს ერთ შემთხვევაში დაფიქსირდა რომ არ არსებობდა აუდიტის სამსახური დაწესებულებაში, ინფორმაციის გადამოწმების მიზნით ჩვენს ექსპერტს ვკითხეთ ამ ფაქტის შესახებ, რაზეც მან გვიპასუხა, რომ ყველა ორგანოში ჩამოყალიბებული იყო შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული, უბრალოდ ზოგიერთ მათგანში ფიქსირდებოდა კანონმდებლობასთან შეუსაბამობა, დაქვემდებარების კუთხით, რიგ შემთხვევებში ისინი შედიოდნენ სხვა დეპარტამენტებში და უშუალოდ არ ექვემდებარებოდნენ მერს. არ იყო ჩამოყალიბებული

როგორც დამოუკიდებელი ერთეული. აღნიშნულ ფაქტთან დაკავშირებით მიეცათ შესაბამისი რეკომენდაცია და დღეის მდგომარეობით პრობლემა აღმოფხვრილია.

შემდეგი კითხვა იყო უწყობდა თუ არა არსებული შიდა აუდიტის მდგომარეობა შიდა კონტროლის რეფორმის წარმატებით განხორციელებას ხელს, რაზეც მივიღეთ პასუხი, რომ შეფასება ვერ იქნებოდა ობიექტური, რადგან ზოგიერთი პირი შეიძლება თვლიდეს, რომ არის წინ გადადგმული ნაბიჯები და მდგომარეობა უმჯობესდება, სხვა უარყოფდეს ამას და მიიჩნევდეს რომ პროცესი შეფერხებულია და ძნელად მიმდინარეობს, მიუხედავად იმისა, რომ 2014 წლიდან ყალიბდება აუდიტის ერთეულები მუნიციპალიტეტებში სისტემა იდეალურისგან მაინც შორს არის და ამ დროის განმავლობაში შეიძლება უკეთესი შედეგიც კი დამდგარიყო შესაბამისი ღონისძიებების გატარების შემთხვევაში. ამას გარდა ხშირ შემთხვევაში, ეს ჩატარებულმა კვლევამაც დაგვიდასტურა, აუდიტის ერთეულში შედის 3-5 კაცი რომელთაგან რამდენიმე უფროსია, ერთი აუდიტორი და რეალურად საქმის გამკეთებელი არის მხოლოდ ერთი რომელიმე მათგანი.

დავინტერესდით არსებობს თუ არა რაიმე სტანდარტი, თუ რა პროფესიის უნდა იყვნენ აუდიტორები, პასუხად მივიღეთ რომ ეს არ არის მკაცრად განსაზღვრული მთავარია დასაქმებულს ჰქონდეს გონებრივი შესაძლებლობა იმისა გააანალიზოს მოცემული სიტუაცია. აქვე გვითხრა ისიც, რომ რიგ შემთხვევებში აუდიტორები არიან იურიდიული განათლების მქონე პირები, არსებულ საკანონმდებლო ნორმებთან მუშაობის მიზეზით, თუმცა აუდიტორის მიზნიდან გამომდინარე ეს არ არის მხოლოდ შესაბამისობის დადგენა, მის ფუნქციებში შედის ეფექტიანობის ანალიზიც, რომელსაც მოსდევს პროდუქტიულობა სხვადასხვა ტიპის გათვლები, საბოლოოდ ეს იწვევს მათი პროფესიული მხარის შეზღუდვას და შედეგად საბოლოო პროდუქტი არის დარღვევის ფაქტის გამოვლენის შემთხვევაში იმ საკანონმდებლო მუხლის მოძებნა, რომლის მიხედვითაც მოხდა სამსახურეობრივი გადაცდომა.

ჩვენ ასევე შევეხეთ აუდიტის იმ ძირითად ტიპებს რომლებიც ყველაზე ხშირად ხორციელდებოდა, ექსპერტის თქმით სამწუხაროდ არ ფიქსირდება აიტი მიმართულებით ჩატარებული აუდიტი სხვადასხვა მიზეზების გამო. ეს არის კვალიფიციური კადრის არარსებობა შესაბამის დაწესებულებაში, ასევე

დოკუმენტბრუნვის ელექტრონულ სისტემაზე გადასვლა სრულად არ ხდება და ამ პროცესის დასრულების შემდგომ უკვე შეიძლება იმის შემოწმებაზე ფიქრიც, თუ რამდენად დაცულია სისტემა კიბერშეტევისა და ინფორმაციის გაჟონვისგან.

დასკვნის სახით ჩვენ ვკითხეთ ინტერვიუში მონაწილეს შეეჯამებინა ყოველივე ზემოთ აღნიშნული, ჩამოყალიბებინა დღევანდელი რეალობა, რა მდგომარეობაა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულებში, არის ეს ინსპექტირებისკენ მიდრეკილი საქმიანობა თუ აუდიტს აქვს ის სახე, რომელიც უნდა ჰქონდეს საერთაშორისო ან ეროვნული პრაქტიკის მიხედვით, მან გვიპასუხა, რომ მიუხედავად მისი შუალედური მდგომარეობისა ის უფრო მიდრეკილია ინსპექტირებისკენ, ეძებს პასუხისმგებელ პირებს და არ მუშაობს პრობლემის დასაწყისშივე აღმოფხვრაზე, გარდა ამისა წინ გადადგმული ნაბიჯებიდან და რეფორმის სწორად განსახორციელებლად საჭირო ღონისძიებების შესრულების ხარისხზე თქვა რომ 100%-იდან მხოლოდ 15% შეიძლება ჩაითვალოს განხორციელებულად.

საბოლოოდ შევთანხმდით იმაზე, რომ ამ მხრივ საჭიროა და დღესაც მიმდინარეობს მუდმივი მუშაობა, სიახლეების და აღიარებული პრაქტიკების დანერგვა, თუმცა იდეალურთან მიახლოვებულ სისტემამდე ვართ ძალიან შორს, კიდევ დიდი დრო სჭირდება ქვეყანას მის სრულყოფილად ასათვისებლად. ამის საწინდარი კი არის აუდიტორთა კვალიფიკაციისა და ცნობიერების ამაღლება.

ახლა კი გადავიდეთ შიდა აუდიტის სუბიექტების მოსაზრებებზე შიდა კონტროლის სისტემის რეფორმასთან დაკავშირებით და შევაჯეროთ ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რა ეტაპზე იმყოფება შიდა აუდიტი მუნიციპალიტეტებში მათი აზრით.

გამოკითხვაში მონაწილეობის მიღების სურვილი გამოთქვა 33 მუნიციპალიტეტის შიდა აუდიტის წარმომადგენელმა, დანარჩენ შემთხვევაში მივიღეთ უარი სხვადასხვა მიზეზების დასახელებით.

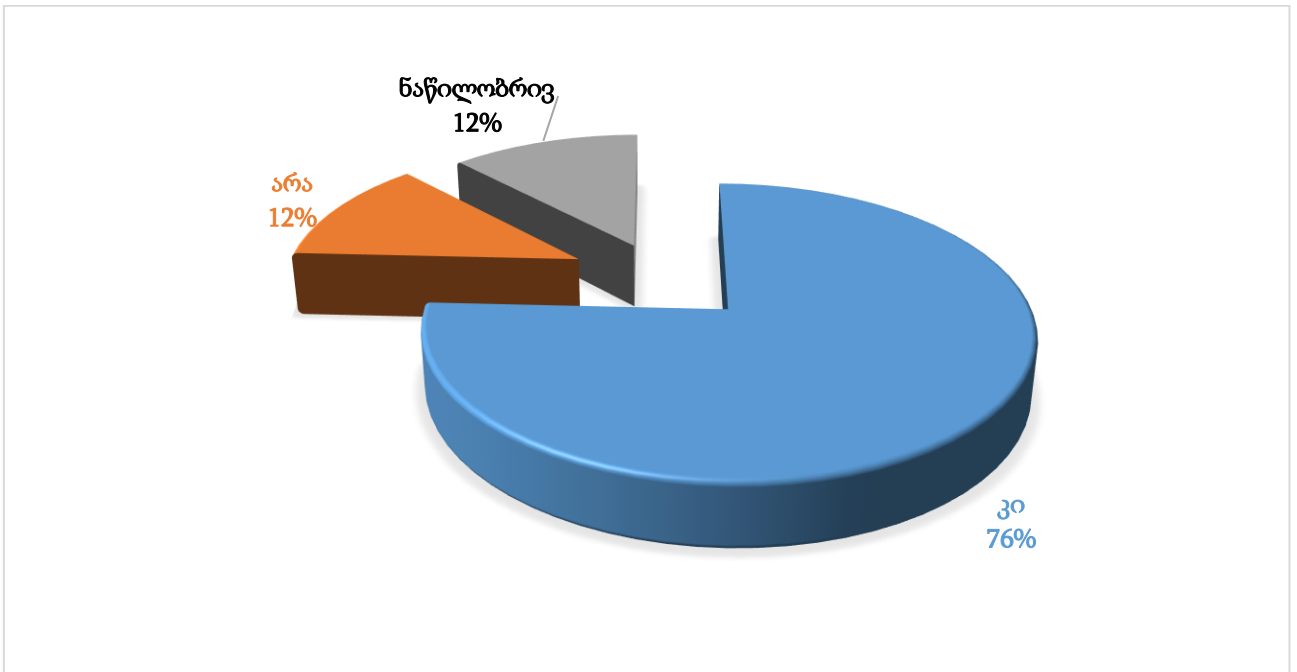
რესპოდენტთა ინტერესების დაცვიდან გამომდინარე ჩვენ უფლებას ვიტოვებთ არ გავაცხადოთ მათი ვინაობა და მოვიხსენიოთ ისინი პირობითი დასახელებებით საჭიროების შემთხვევაში.

კითხვაზე „არსებობდა თუ არა მოცემულ მუნიციპალიტეტში შიდა კონტროლის სისტემა“ პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად (დიაგრამა # 3.2.1): გამოკითხულთა 12%-ის



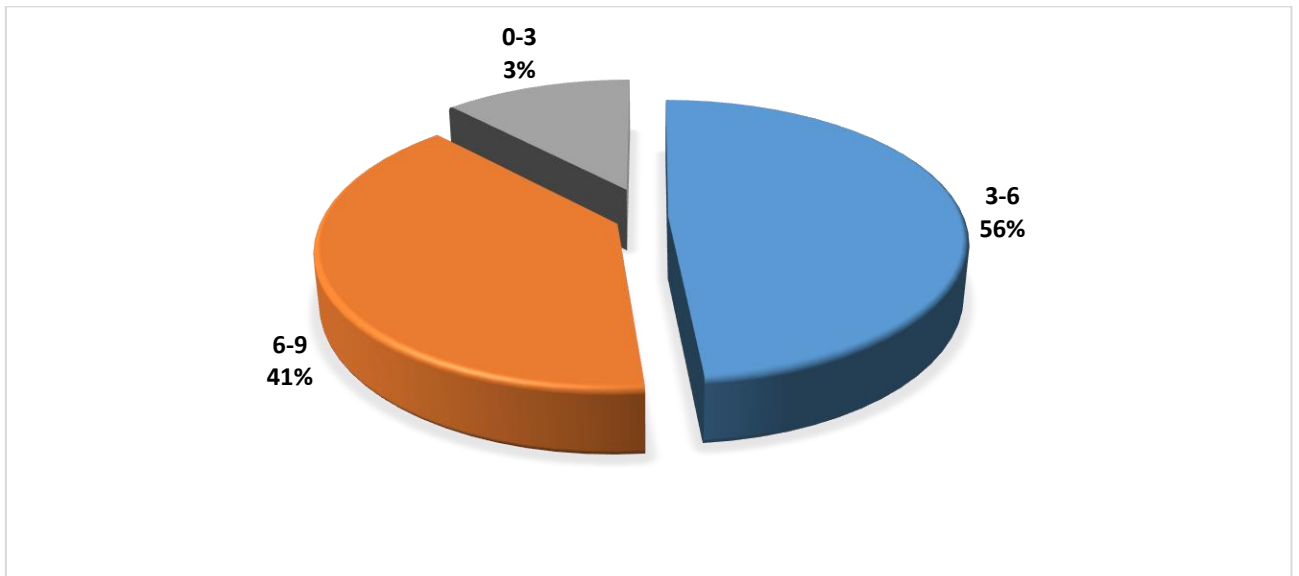
აზრით სისტემა არსებობს თუმცა არასრულყოფილი სახით, 12% ამბობს, რომ შიდა კონტროლის სისტემა არ არსებობს და აქვე განმარტავს, რომ სისტემის დანერგვა გათვალისწინებულია 2020 წლიდან, ხოლო 76%-ის შემთხვევაში სრულყოფილი სახით არსებობს სისტემა. რეფორმის განხორციელება საკმაოდ დიდი ხნის წინ დაიწყო, თუმცა სამწუხაროდ ამ დრომდე მისი ყოვლისმომცველობა ეჭვქვეშ არის დაყენებული, რადგან შიდა კონტროლის სისტემა არ არის ყველგან დანერგილი, მიუხედავად მისი კანონმდებლობით გათვალისწინებისა.

**დიაგრამა # 3.2.1 არსებობს თუ არა თქვენს სსიპ-ში შიდა კონტროლის სისტემა?**



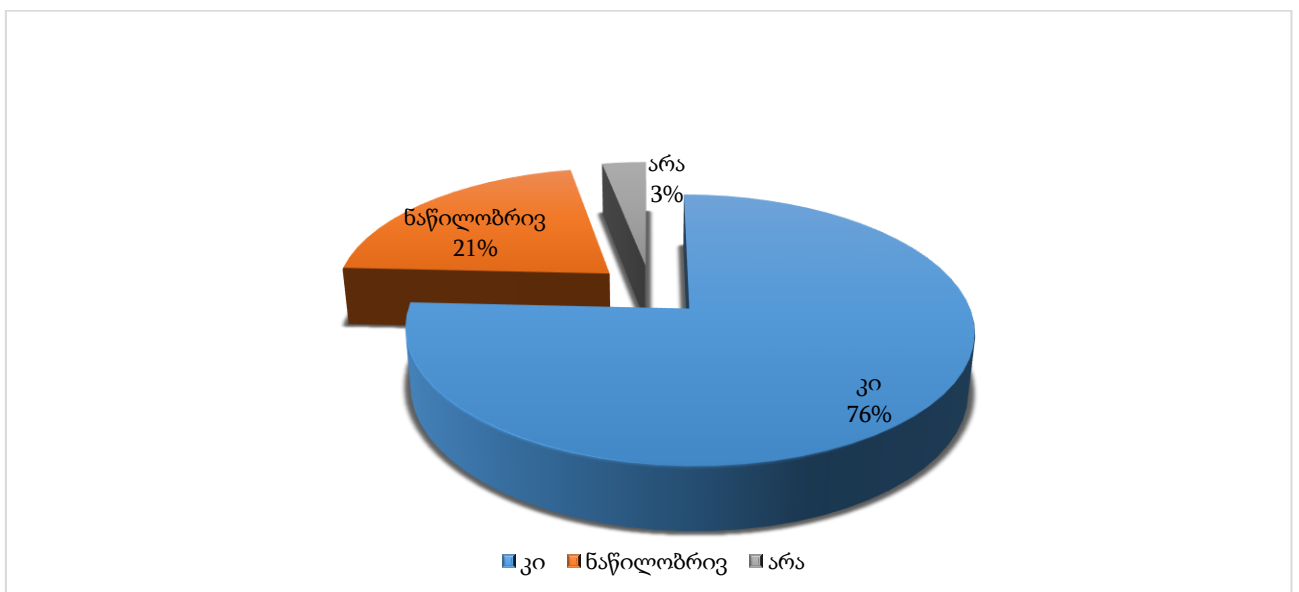
მომდევნო კითხვა, რომელზეც თითოეულ წარმომადგენელს მოუწია პასუხის დაფიქსირება იყო თუ რამდენი ხანია არსებობს მუნიციპალიტეტში შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული. მათ მიერ დაფიქსირებული (დიაგრამა #3.2.2 ) პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად:

**დიაგრამა #3.2.2 პერიოდი, რამდენი ხანია არსებობს შიდა აუდიტის სამსახური**



ჩვენ, ასევე დავინტერესდით იმ მუნიციპალიტეტებში, სადაც არსებობს შიდა აუდიტის სამსახური, შესაბამისია თუ არა იგი მოქმედ კანონმდებლობასთან (დიაგრამა #3.2.3). რესპოდენტთა უმრავლესობის აზრით სამსახური შესაბამისობაშია კანონმდებლობასთან, რაც დადებითი მოვლენაა რეფორმის მიმდინარეობაში, თუმცა უნდა ითქვას ისიც, რომ სამწუხაროდ ჯერ კიდევ არსებობს ისეთი მუნიციპალიტეტები, რომელთა სტრუქტურა შეუსაბამოა კანონმდებლობასთან და საჭიროებს მის დახვეწას სწორი მიმართულებით მუშაობის გაგრძელების მიზნით.

**დიაგრამა #3.2.3 შესაბამისია თუ არა სამსახურის სტრუქტურა მოქმედ კანონმდებლობასთან**



შიდა აუდიტის სამსახურის შექმნა ეს არის პირველი ნაბიჯი რეფორმის დაწყების, ხოლო შემდგომი ეს არის მისი მიზნის და სტრატეგიის განსაზღვრა. ჩვენთვის საინტერესოდ ჩავთვალეთ გაგვეჩვენა ის კონკრეტული პრობლემები, რომლებიც სამსახურის შექმნამ გადაჭრა:

- ძირითადი რისკების იდენტიფიცირება და მათი თავიდან აცილება
- მუნიციპალიტეტში შიდა აუდიტის ინსტიტუტის გაძლიერების პროპორციულად გაზარდა შიდა აუდიტის ობიექტების საქმიანობის შესაბამისობა დაწესებულ სტანდარტებთან.
- ხარვეზები კანონშესაბამისობისა და რისკების მართვის კუთხით აღმოფხვრა
- შიდა კონტროლის მექანიზმების ეფექტიანობის შესწავლა განხორციელა და არსებული ხარვეზები გამოსწორდა მეტ-ნაკლებად
- შიდა კონტროლის პრობლემების მოგვარება და კონტროლის სისტემის გაუმჯობესება
- შიდა აუდიტმა უზრუნველყო ორგანიზაციაში არსებული რისკების იდენტიფიცირებას, და მის აღმოსაფხვრელად შეიმუშავა რეკომენდაციები. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე შიდა კონტროლის სისტემა მეტად ეფექტური გახდა
- ფინანსური რესურსების რაციონალურად ხარჯვა, საფინანსო და სხვა დოკუმენტ ბრუნვის კანონთან შესაბამისობა და სისწორე, ასევე ნდობა ამაღლდა აუდიტორთა მიმართ
- მიმდინარე და სწრაფი კონტროლის განხორციელება ხდება დაწესებულების სტრუქტურული ერთეულების საქმიანობაზე. გაცემული რეკომენდაციების შესაბამისად ხდება ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის გაზრდა. დაწესებულების საქმიანობის საქართველოს კანონმდებლობასთან, არსებულ წესებთან და მარეგულირებელ აქტებთან შესაბამისობის მდგომარეობის გაუმჯობესება და ა.შ.
- მმართველობის სისტემაში, რისკის მართვის, როგორც ორგანიზაციის ყველაზე სტრატეგიული ინსტრუმენტის დანერგვა, თუნდაც არაფორმალური სახით.

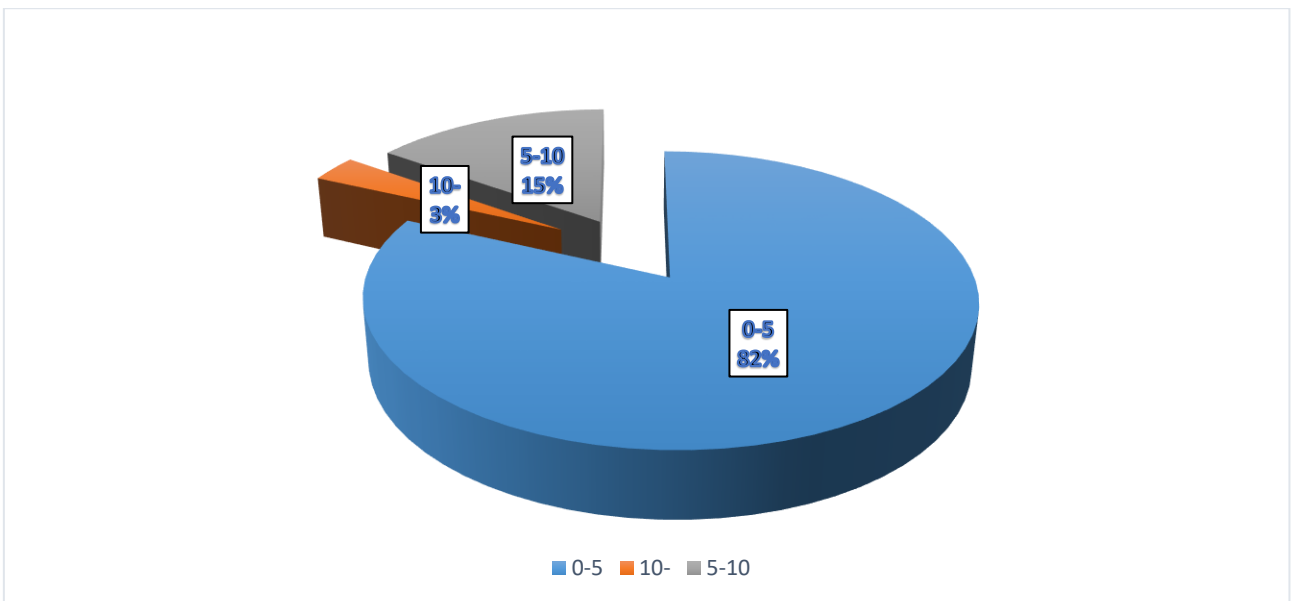
- მუნიციპალიტეტში და მის მიერ დაფუძნებულ ა(ა)იპ-ში და შპს-ში მნიშვნელოვნად გამოსწორდა და კანონშესაბამისობაში მოვიდა, როგორც ბუღალტრულ აღრიცხვისა და ანგარიშგებასთან, ასევე სახელმწიფო შესყიდვებთან დაკავშირებული საკითხები.
- უფრო ეფექტური და შიდა კონტროლის სისტემაზე დაფუძნებული მენეჯმენტის შექმნა
- კორუფციის აღმოფხვრა, კანონმდებლობისაგან გადახვევის ფაქტები, დამყარდა დისციპლინა
- მუნიციპალიტეტში არსებული ყველა აქტივი ჩაბარებულია მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებზე, ამით მოხსნილია რისკი იმისა რომ მუნიციპალიტეტის კუთვნილი ქონების დაკარგვის ან დაზიანების შემთხვევები დარჩეს შეუმჩნეველი.
- გაუმჯობესდა პასუხისმგებლობა , საქმისწარმოება და ა.შ.
- გაუმჯობესდა კონტროლის მექანიზმები, მოწესრიგდა დოკუმენტაციის შედგენის სამართლებრივი მხარე.
- ორგანიზაციის საქმიანობა ჩასვა სამართლებრივ ჩარჩოში, შეამცირა მისი რეპუტაციული რისკი უზრუნველყოფილი იქნა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერება. გაუმჯობესდა მერიაში დისციპლინისა და კანონიერების დაცვის კონტროლი.ამაღლდა ფინანსური რესურსების ხარჯვის ეფექტიანობა. მაქსიმალურად გაუმჯობესდა მერიის წინაშე მდგარი რისკების მინიმალიზაცია.გაუმჯობესდა პრიორიტეტების შემუშავებისა და განსაზღვრის მექანიზმები.
- მართვის სისტემის გაუმჯობესება
- შიდა აუდიტის სამსახური ახდენს დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების იდენტიფიცირებას. სამსახურის მეშვეობით მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობა ფლობს ინფორმაციას მმართველობით პროცესში არსებული იმ ნაკლოვანებების შესახებ, რაც გამოვლენილ იქნა აუდიტორული შემოწმების დროს.
- შიდა აუდიტის სამსახურის შექმნამ უზრუნველყო მუნიციპალიტეტის ორგანოებსა და მუნიციპალიტეტის მიერ დაფუძნებულ კერძო სამართლის იურიდიული პირების საქმიანობის სრულყოფა, ფინანსების მართვის

გაუმჯობესება, სახსრების, სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერება, მიზნობრიობის დაცვა და ეფექტიანობის გაზრდა.

- საჯარო მოხელეთა სამსახურეობრივი გადაცდომების პრევენცია, რისკების დადგენა და მინიმუმამდე შემცირება.
- დაწესებულების ხელმძღვანელს მიეწოდება ინფორმაცია აუდიტის ობიექტების საქმიანობის შესახებ.
- სტრუქტურული ერთეულის მიერ ხდება რისკების გამოვლენა და მათ შესამცირებლად რეკომენდაციების შემუშავება.
- დაწესებულების მიერ დაგეგმილი ღონისძიებების შესაბამისობის დადგენა კანონმდებლობასთან და დაწესებულების სტრატეგიულ მიზნებთან

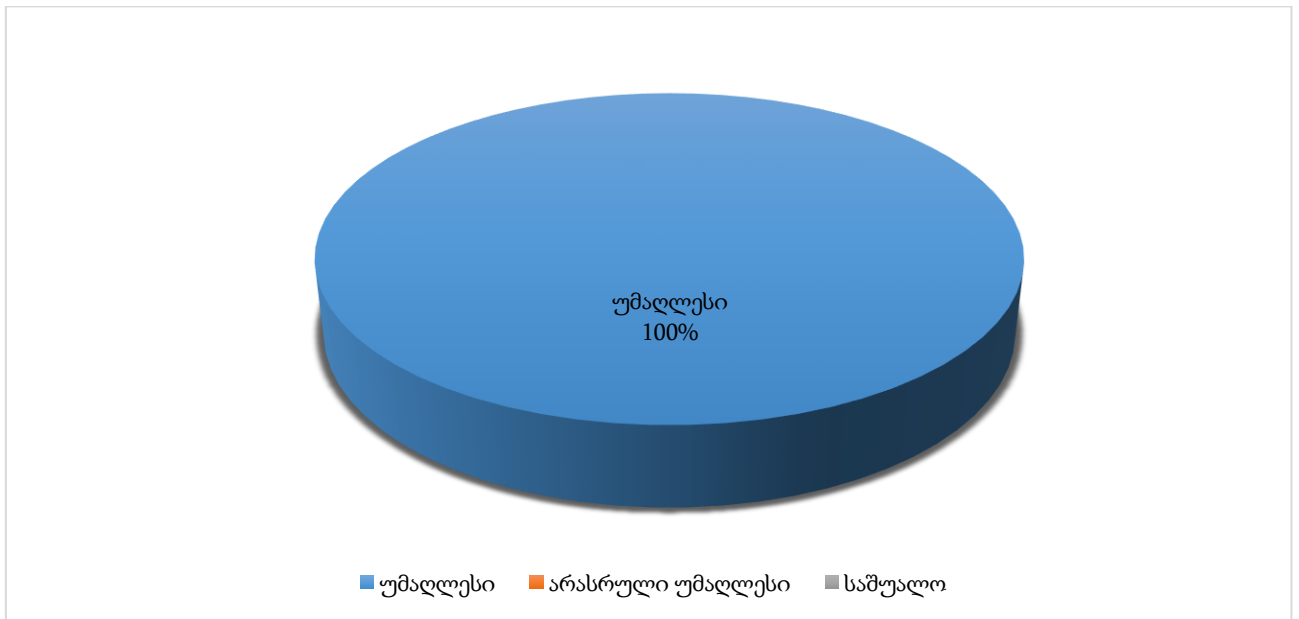
სპეციალისტთა რაოდენობა, რომელიც შიდა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულებშია დასაქმებული პასუხები გადანაწილდა შემდეგნაირად (დიაგრამა #3.2.4):

**დიაგრამა #3.2.4 რა ოდენობის სპეციალისტია დასაქმებული შიდა აუდიტის სამსახურში?**



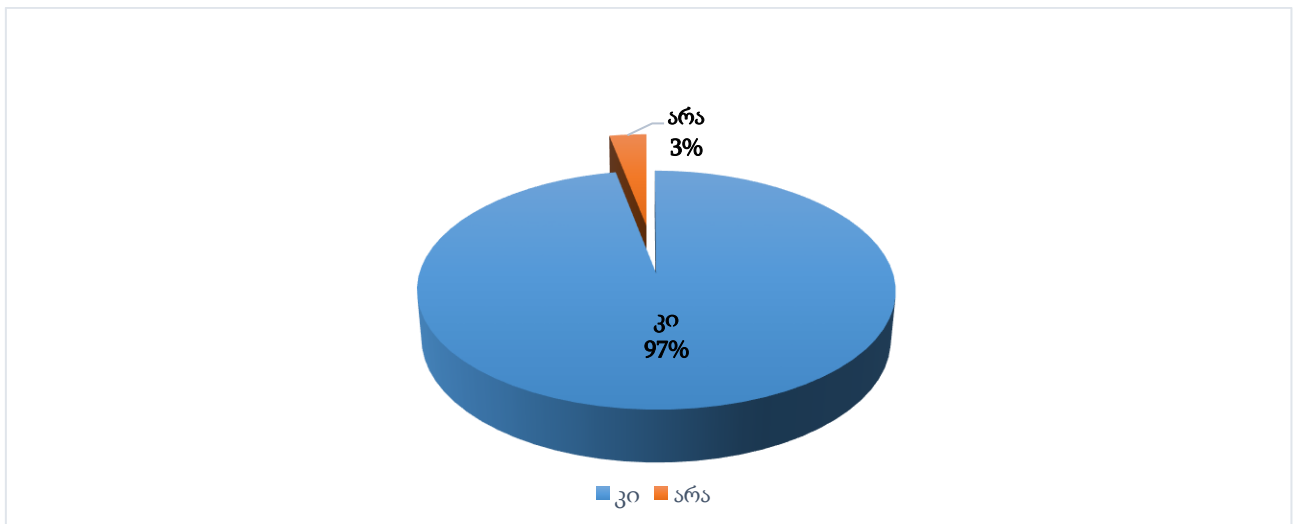
სახელმწიფო აუდიტის მიერ გამოქვეყნებულ დასკვნებში აღნიშნულია, რომ რიგ შემთხვევაში აღმოუჩენელია ძირითადი პრობლემები, აქედან გამომდინარე ვივარაუდებთ, რომ შესაძლოა ეს ყველაფერი განათლების დაბალ დონეს შეიძლებოდა გამოეწვია. ჩვენ ვკითხეთ რესპოდენტებს თუ რა განათლების მქონენი იყვნენ დასაქმებულები სამსახურში (დიაგრამა #3.2.5). დადებითი მოვლენაა ის ფაქტი, რომ მათი აბსოლუტური უმრავლესობა „უმაღლესი“ განათლების მქონეა.

**დიაგრამა #3.2.5 შიდა აუდიტორთა განათლების დონე**



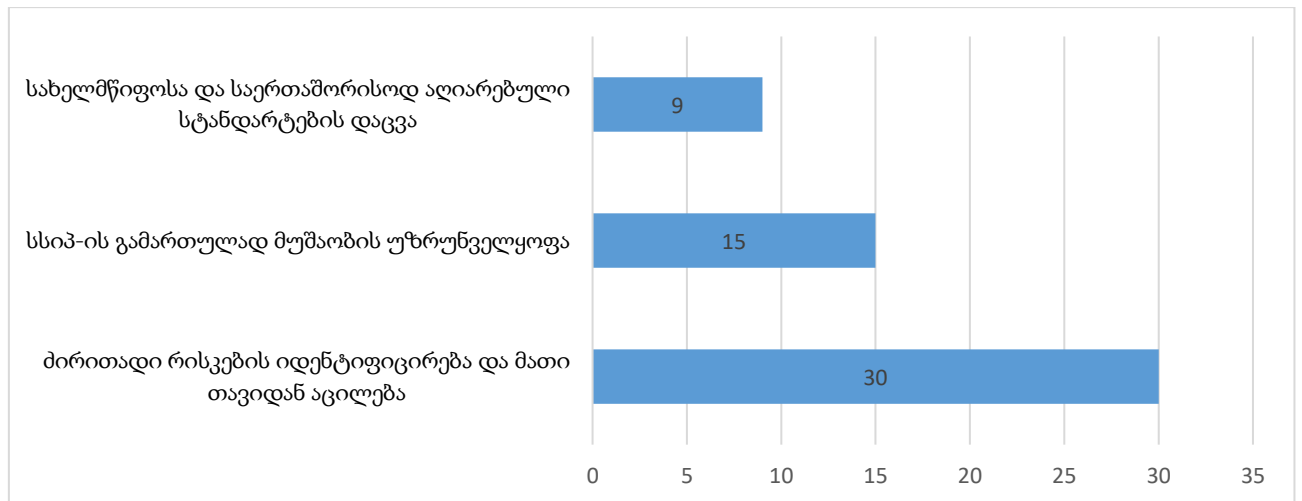
კვალიფიკაციის ამაღლება ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წინაპირობაა კარგი შედეგის მისაღებად. ჩვენი კითხვა მდგომარეობდა ხელმძღვანელობის მხრიდან თანამშრომლების კვალიფიკაციის ამაღლებაზე ზრუნვის ღონისძიებებთან დაკავშირებით (დიაგრამა #3.2.6). გამოკითხულთა 97% თვლის, რომ მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობა მუდმივად ზრუნავს შიდა აუდიტის სამსახურში დასაქმებულთა კვალიფიკაციის ამაღლებაზე, ასევე აღნიშნავენ რომ ეს ძირითადად ხორციელდება სხვადასხვა ტრენინგების ჩატარების გზით. მხოლოდ 3% ამბობს, რომ დაწესებულების მხრიდან არ ხდება მათი გადამზადება.

**დიაგრამა #3.2.6 ზრუნავს თუ არა მუნიციპალიტეტი შიდა აუდიტის სამსახურში დასაქმებულთა კვალიფიკაციის ამაღლებაზე?**



მნიშვნელოვნად ჩავთვალეთ იმის ცოდნაც თუ როგორ წარმოედგინა თითოეულ მათგანს თუ რა იყო შიდა კონტროლის სისტემის რეფორმის განხორციელების ძლიერი მხარე (გრაფიკი #3.2.1). პასუხები არაერთგვაროვანი აღმოჩნდა. რესპოდენტთა 6.06%-მა დაასახელა სსიპ-ის გამართულად მუშაობის უზრუნველყოფა. 24.24% თვლის რომ მისი მიზანი არის, როგორც სსიპ-ის გამართულად მუშაობა აგრეთვე ძირითადი რისკების იდენტიფიცირება. მხოლოდ ძირითადი რისკების იდენტიფიცირება და მათი თავიდან აცილება დაასახელა 39.39%-მა. გამოკითხულთა 21.21% მიიჩნევს შიდა აუდიტის დანერგვის ძირითად ფუნქციას: სსიპ-ის გამართულად მუშაობის უზრუნველყოფას, ძირითადი რისკების იდენტიფიცირებას და მათი თავიდან აცილების ღონისძიებებს, ასევე სახელმწიფოსა და საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების დაცვა. რაც შეეხება 9.09%-ს ისინი თვლიან რომ ეს არის ძირითადი რისკების იდენტიფიცირება, მათი თავიდან აცილება და სახელმწიფოსა და საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების დაცვა. ვფიქრობთ საკმაოდ კარგად არიან გათვითცნობიერებულები გამოკითხულები რეფორმის ძლიერ მხარესთან დაკავშირებით, რადგან თვლიან, რომ ყველაფერი საბოლოოდ დაწესებულების გამართული მუშაობის მიზნით ხორციელდება.

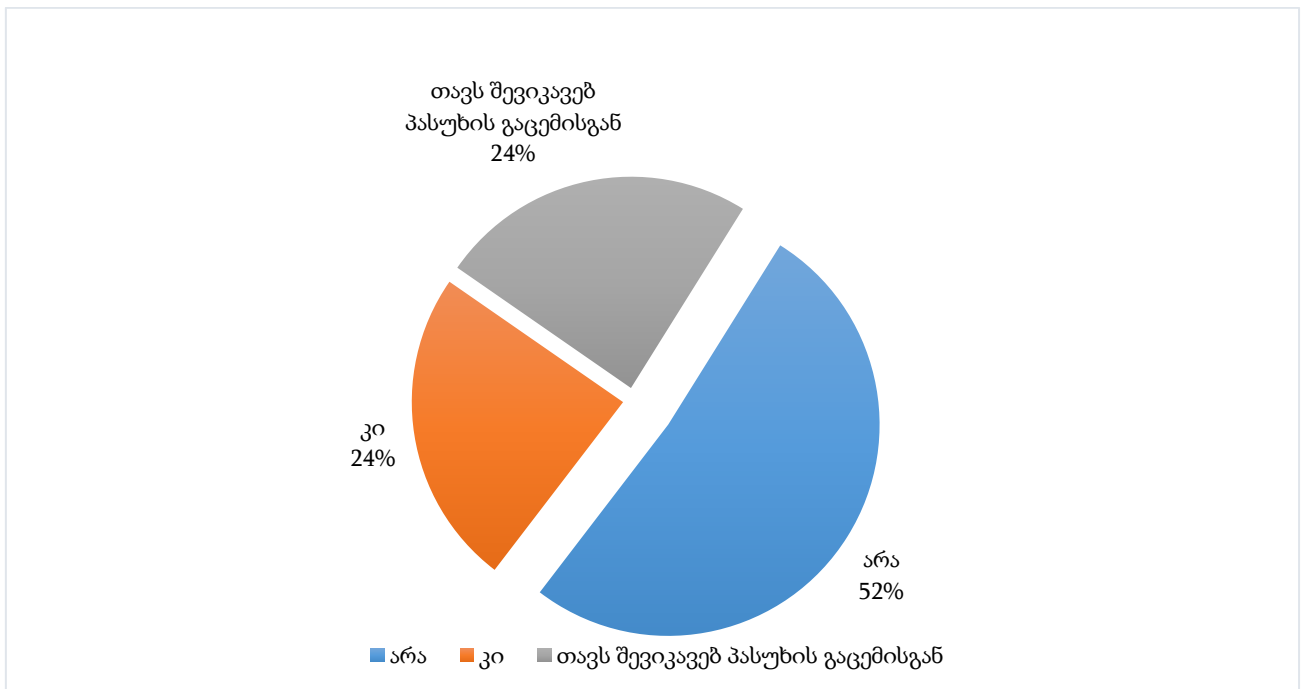
**გრაფიკი #3.2.1 შიდა კონტროლის სისტემის რეფორმის განხორციელების ძლიერი მხარე**



მუნიციპალიტეტის ჩართულობა მნიშვნელოვანია რეფორმის განხორციელების პროცესში, ამიტომ ჩვენ დავინტერესდით იქმნებოდა თუ არა ამ პროცესში რაიმე პრობლემები (დიაგრამა #3.2.7) , თანაბრად გადანაწილდა ხმები იმ გამოკითხულთა შორის, რომლებიც მიუთითებდნენ პრობლემის არსებობაზე და მათ შორის ვინც თავი

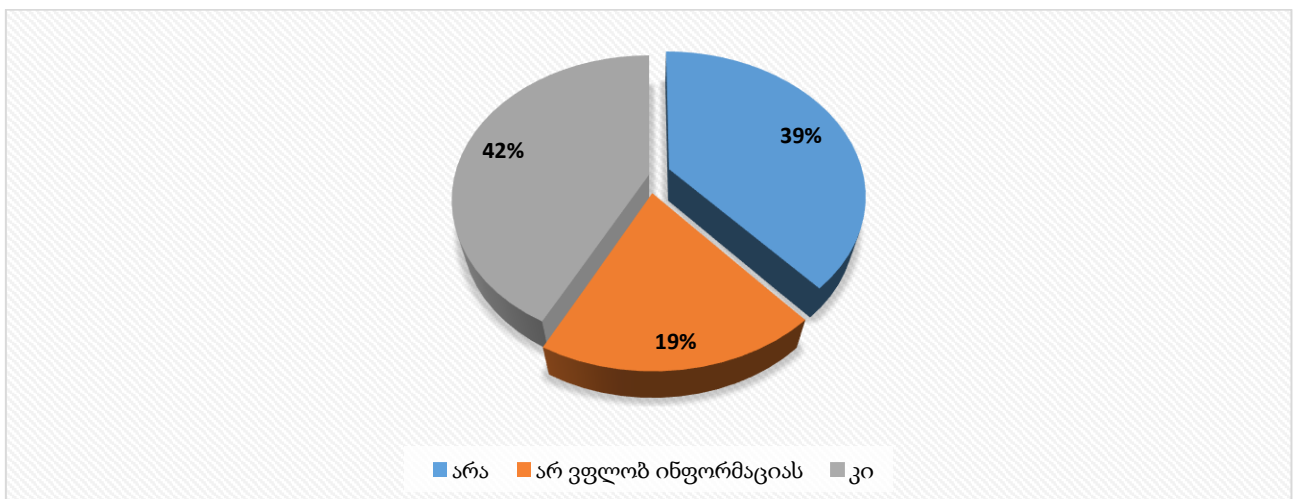
შეიკავა პასუხის გაცემისგან. მათმა წილმა 24-24% შეადგინა ხოლო 52% თვლის რომ რეფორმის დროს არ იქმნება პრობლემები.

**დიაგრამა #3.2.7 იქმნება თუ არა პრობლემები რეფორმის განხორციელების პროცესში?**



ჩვენ ასევე დავინტერესდით იმ მიზეზით, რომელიც რეფორმის განხორციელების პროცესში ემნიშვნელოვან პრობლემას (დიაგრამა #3.2.8). გამოკითხულთა უმრავლესობა 42% თვლის, რომ ეს არის დაკავშირებული კადრების ცოდნასა და გამოცდილებასთან, 39% ფიქრობს, რომ ეს არ არის დაკავშირებული ცოდნასა და გამოცდილებასთან, ხოლო 19% პრობლემას ხედავს, თუმცა მიზეზის შესახებ არ ფლობს ინფორმაციას.

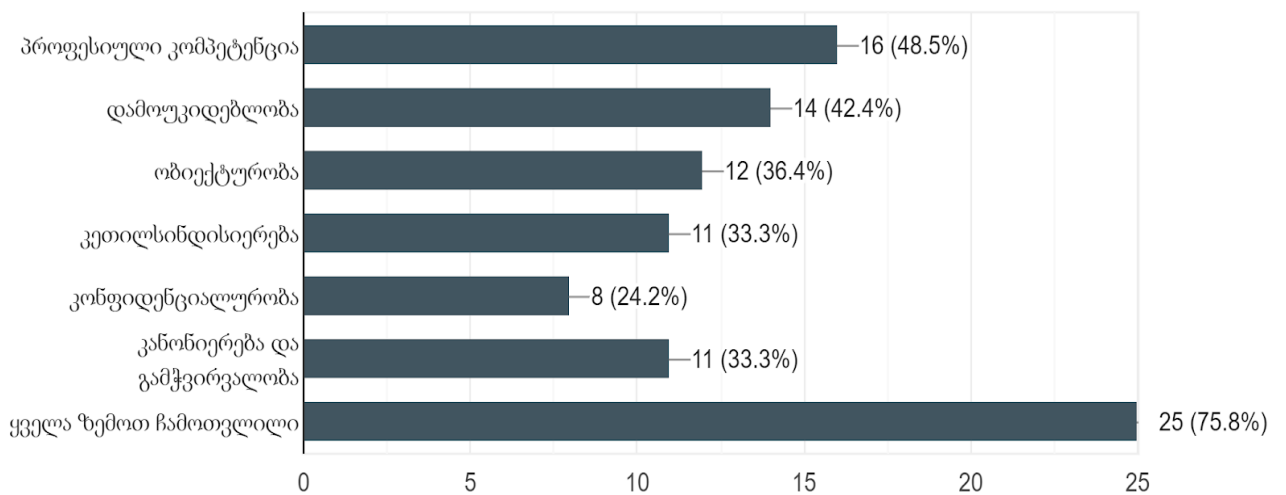
**დიაგრამა #3.2.8 არის თუ არა ეს პრობლემები დაკავშირებული კადრების ცოდნასა და გამოცდილებასთან?**





საინტერესო იყო იმის გაგებაც, თუ როგორ იცნობდნენ სტრუქტურული ერთეულის წარმომადგენლები აუდიტორთა ეთიკის კოდექსს და იმ ძირითად პრინციპებს, რომლებსაც უნდა ეყდნობოდეს თითოეული აუდიტორი საქმიანობის განხორციელების პროცესში (გრაფიკი #3.2.2). რესპოდენტთა დიდმა ნაწილმა დაასახელა ყველა ის პრინციპი, რომელსაც უნდა იცავდეს ნებისმიერი აუდიტორი. აქვე უნდა აღვნიშნოთ ისიც, რომ გამოკითხულთა ყველაზე მცირე რაოდენობამ დააფიქსირა „კონფიდენციალურობა“, რაც ჩვენი აზრით ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი პრინციპია რადგან საქმიანობის პროცესში მოპოვებული ინფორმაციის საიდუმლოდ შენახვა ეს არის უპირობო, აუცილებელი ქმედება და მაღალი პროფესინალიზმის გამოვლინება აუდიტორის მხრიდან.

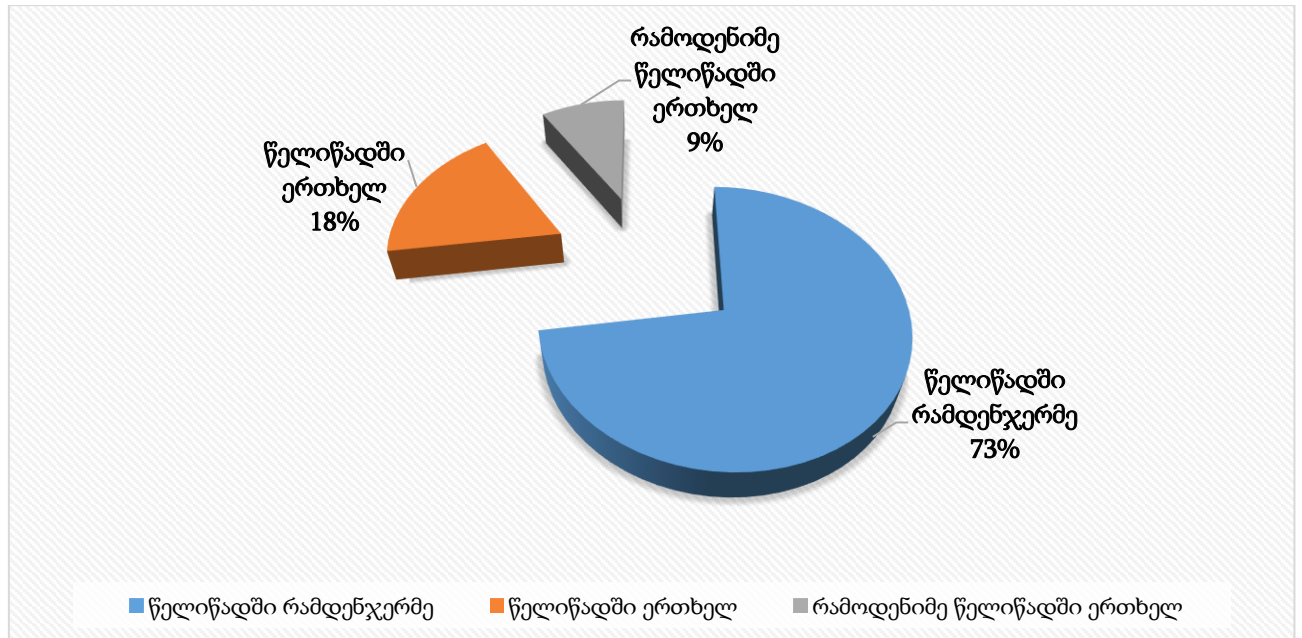
**გრაფიკი #3.2.2 რომელია ის ძირითადი თვისება, რომელიც უნდა ახასიათებდეს კარგ აუდიტორს?**



რისკების დოულად გამოვლენისა და პრევენციული ზომების მისაღებად მნიშვნელოვანია აუდიტის განხორციელება მკაცრად იყოს გაწერილი პერიოდების მიხედვით, რათა არ მოხდეს უარყოფითი ზემოქმედების მქონე ფაქტების დამალვა ან ვერ გამოვლენა. ჩვენ ვკითხეთ რესპოდენტებს თუ რა სიხშირით ტარდებოდა აუდიტორული პროცედურები მათ დაწესებულებაში (დიაგრამა #3.2.9). გამოკითხულთა 73%-ის შემთხვევაში წელიწადში რამდენჯერმე ტარდება აუდიტი, 18% ამბობს რომ წელიწადში ერთხელ, ხოლო 9%-ში შედიან ის სტრუქტურული ერთეულები რომლებშიც რამოდენიმე წელიწადში ერთხელ ტარდება აუდიტი, სწორედ ისინი შეადგენენ რისკის მაღალი მაჩვენებლის მქონე დაწესებულებებს, სადაც არ ხდება პროცესების

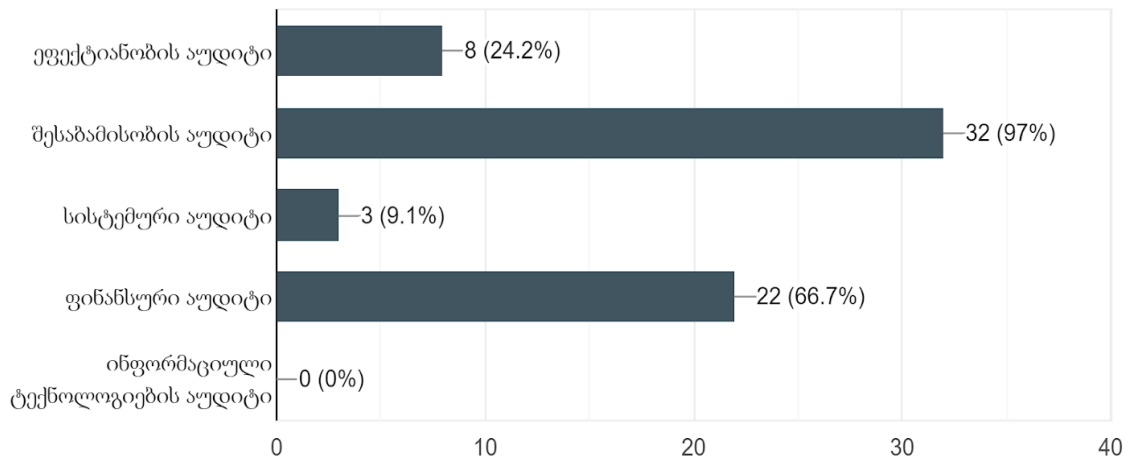
რეკომენდაციების მიხედვით განხორციელება და რისკებისათვის დროულად თავის აცილება.

**დიაგრამა #3.2.9 რა სიხშირით ხორციელდება აუდიტორული შემოწმებები შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ?**



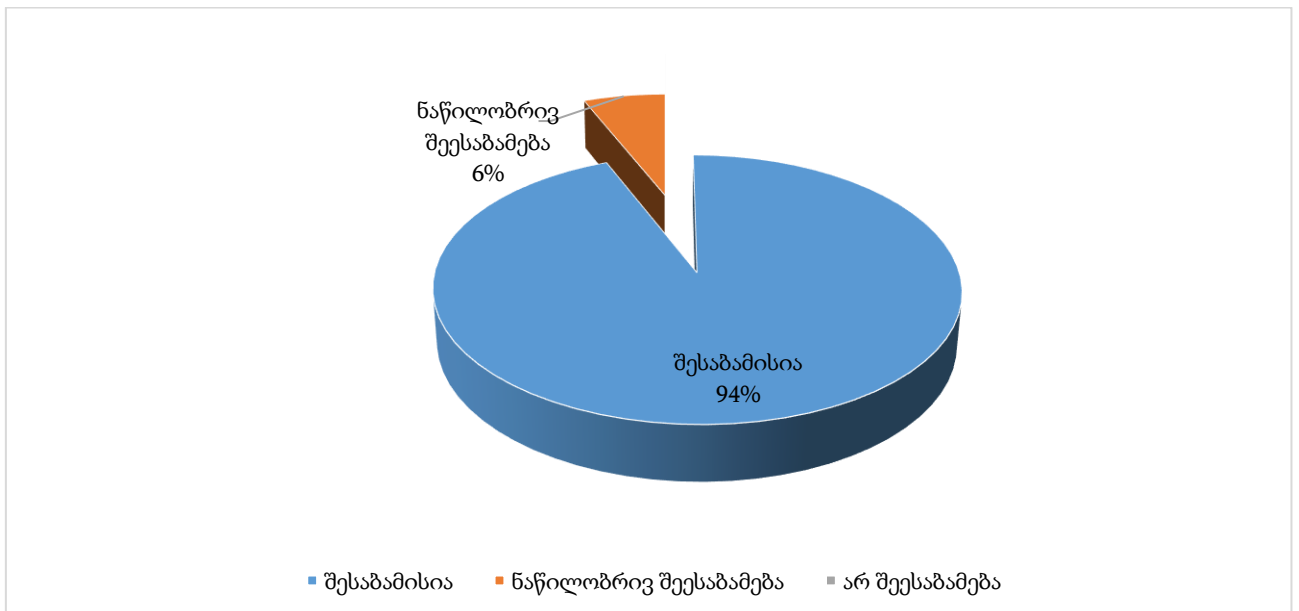
ჩატარებული აუდიტის ტიპის მიხედვით შეგვიძლია გარკვეული დასკვნები გამოვიტანოთ იმასთან დაკავშირებით თუ რა დონეზე იმყოფება შიდა კონტროლის სისტემა (გრაფიკი #3.2.3). გამოკითხვის შედეგი არაერთგვაროვანია ამ საკითხთან დაკავშირებით, რესპოდენტებს რამოდენიმე პასუხის დაფიქსირების საშუალება ჰქონდათ, მათმა უმრავლესობამ დააფიქსირა „შესაბამისობის აუდიტი“, რაც მიუთითებს საკანონმდებლო ბაზის და მოქმედი ნომების შეუსაბამობაზე, მათ დასახვეწად განსახორციელებელ ღონისძიებებზე. შემდეგ მოდის ფინანსური აუდიტი, საბიუჯეტო ორგანიზაციების მხრიდან ფინანსური სახსრების სწორად გაწერის კონტროლი რაღა თქმა უნდა მნიშვნელოვანია. შემდეგ ეფექტიანობის აუდიტი, იმ საბოლოო შედეგების ანალიზი თუ რა განხორციელდა და ბოლო ადგილი უკავია სისტემურ აუდიტს. სამწუხაროდ ასეთ პირობებსა და მოცემულობაში ზედმეტია ინფორმაციის დაცვის საშუალებების შემოწმებასა და მათ სრულყოფაზე საუბარი.

**გრაფიკი #3.2.3 ხშირ შემთხვევაში რომელი ტიპის აუდიტი ხორციელდება?**



აუდიტის საბოლოო შედეგი ეს არის არსებული მდგომარეობის ანალიზი, ძირითადი რისკების გამოვლენა და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემა. დავინტერესდით თუ რამდენად შესაბამისია მუნიციპალიტეტში შექმნილი შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ გაცემული რეკომენდაციები არსებულ სიტუაციას (დიაგრამა #3.2.10). მათი 94% ფიქრობს რომ ეს რეკომენდაციები სრულად შეესაბამება, ხოლო 6%-ის აზრით ნაწილობრივ.

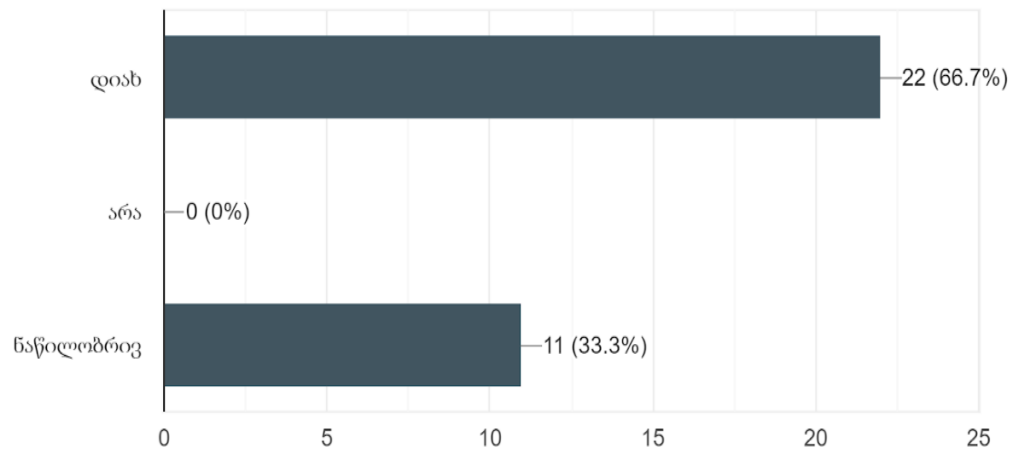
**დიაგრამა #3.2.10 რამდენად შეესაბამება აუდიტორების მიერ გაცემული რეკომენდაციები, მუნიციპალიტეტში არსებულ სიტუაციას?**



გარდა გაცემული რეკომენდაციების რელევანტურობისა მნიშვნელოვანია ასევე მისი შემდგომი მოვლენების ანალიზი, რამდენად მოხდა იმ პრობლემების აღმოფხვრა რომლისკენაც იყო ეს რეკომენდაციები მოწოდებული (გრაფიკი #3.2.4). გამოკითხულთა

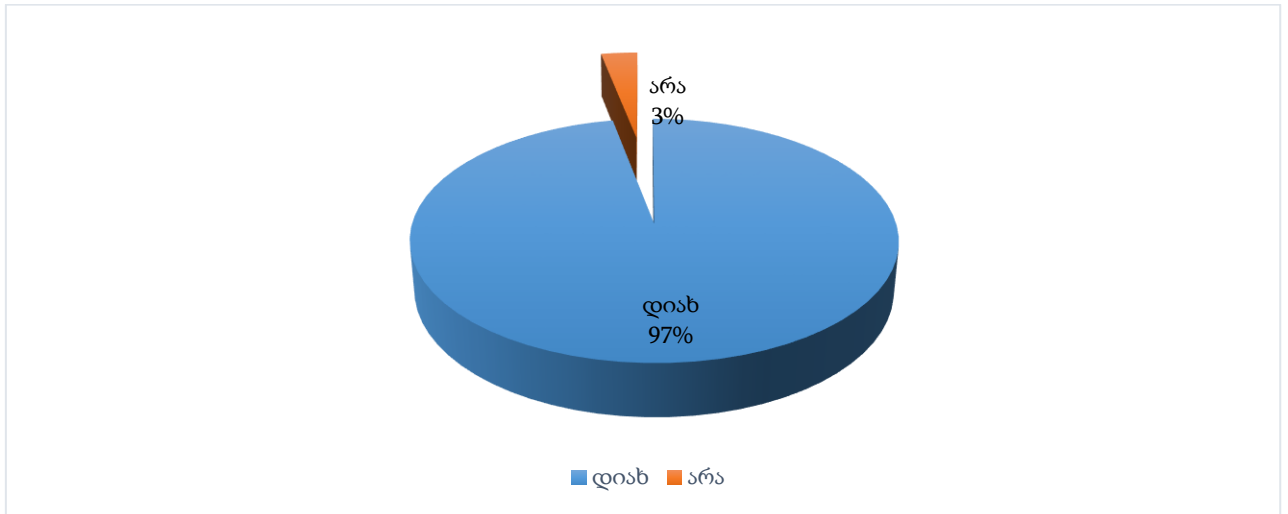
66.7% ფიქრობს, რომ დიახ, ეს რეკომენდაციები უზრუნველყოფს იდენტიფიცირებული პრობლემების აღმოფხვრას. რაც შეეხება დანარჩენ 33.3%-ს მათი აზრით რეკომენდაციები ნაწილობრივ ასრულებს ფუნქციას სხვადასხვა მიზეზებისდა გამო.

**დიაგრამა #3.2.4 უზრუნველყოფს თუ არა გაცემული რეკომენდაციები, იდენტიფიცირებული პრობლემების აღმოფხვრას?**



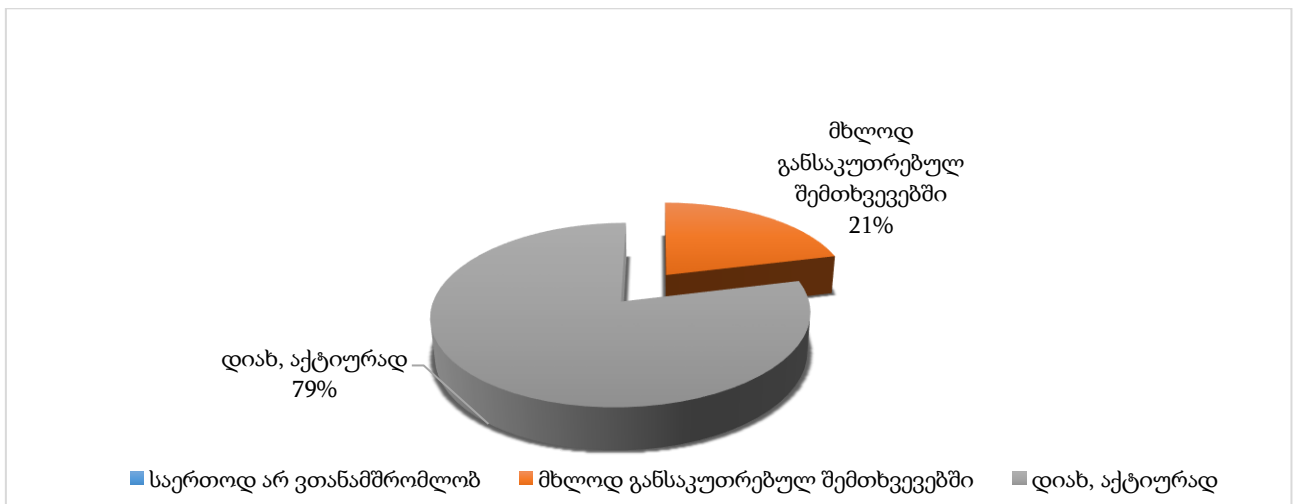
გაცემული რეკომენდაციების შესრულებაში მნიშვნელოვანი წვლილი მიუძღვის მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობას, სწორედ მათი მეშვეობით უნდა ხდებოდეს რეფორმის წარმატებით განხორციელების გზების ძიება და მათი სრულყოფა. ჩვენ რესპოდენტებს ვკითხეთ რამდენად უწყობდა ხელს ამ ფუნქციის შესრულებას ხელმძღვანელობა (დიაგრამა #3.2.11). 97% თვლის, რომ ხელმძღვანელობა მაქსიმალურად ცდილობს მიიღოს მონაწილეობა რეკომენდაციის შესრულებაში და მუდმივად ჩართულია ამ პროცესში, ხოლო 3%-ის აზრით ეს არ ხორციელდება. მოპოვებული მონაცემებიდან გამომდინარე, ჩვენ შეგვიძლია დადებით ფაქტად ჩავთვალოთ ის, რომ დიდი ნაწილი მოქმედებს გაცემული რეკომენდაციების მიხედვით, თუმცა რამდენად ასახავს ეს ინფრომაცია რეალობას, ხომ არავინ ცდილობს სხვის საქმიანობაზე ხელის დაფარებას და პასუხის გაცემისას რა დოზით იყვნენ რესპოდენტები გულწრფელნი ამის დადგენა შეუძლებელია.

**დიაგრამა #3.2.11 უწყობს თუ არა ხელს მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობა გაცემული რეკომენდაციების შესრულებას?**



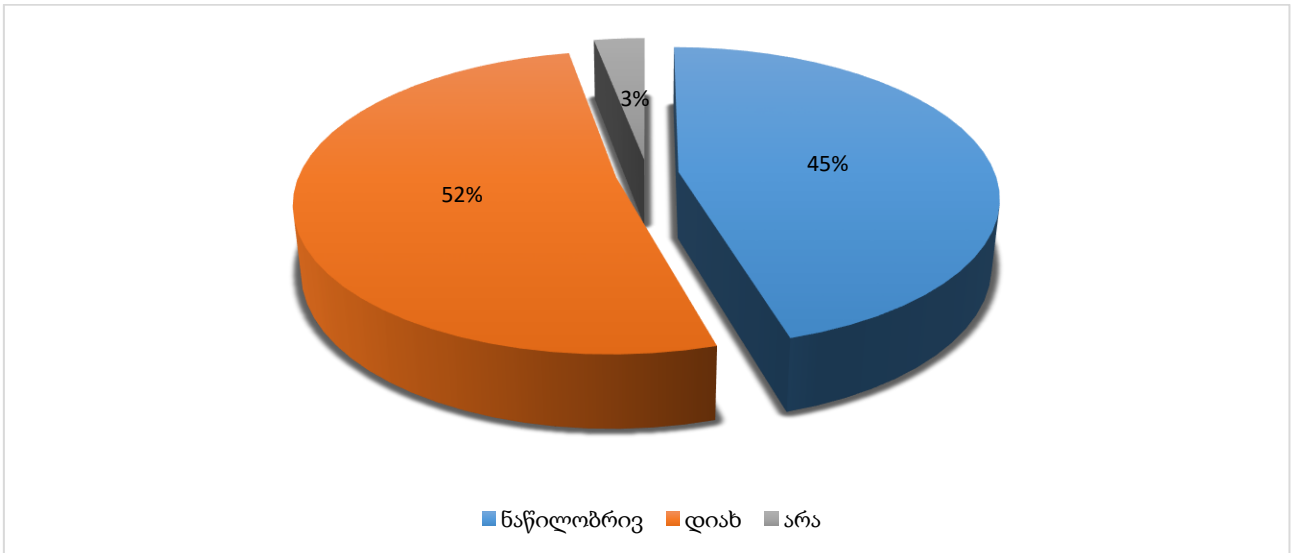
აუდიტორებმა დაწესებულებაში არსებული პირველადი სურათის შესახებ ინფორმაცია უნდა მიიღონ უშუალოდ აქ დასაქმებული პირისგან, ამ მიზნით მათ უწყვეტ კომუნიკაციის დამყარება დაწესებულების რომელიმე წევრთან ან ხელმძღვანელთან. ასეთი დამოკიდებულება მნიშვნელოვანი წინაპირობაა აუდიტის განხორციელების საბოლოო შედეგის წარმატებით მიღწევისა. ჩვენი კითხვა მდგომარეობდა სწორედ თანამშრომლობის დონის გარკვევაში აუდიტორებსა და ხელმძღვანელ პირებს შორის (დიაგრამა #3.2.12). გამოკითხულთა 79% აქტიურად არის ჩართული ამ პროცესებში, რაც მისასალმებელი ფაქტია, ხოლო დანარჩენი 21% მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში თანამშრომლობს მათთან. როგორც ჩანს მათ ისევ აქვთ შიში იმისა, რომ მთავარი მიზანი აუდიტორებისა არის სადამსჯელო ღონისძიებების გატარება.

**დიაგრამა #3.2.12 თანამშრომლობს თუ არა ხელმძღვანელობა შიდა აუდიტთან?**



ბოლო კითხვა რომელზეც რესპოდენტებს მოუწიათ პასუხის გაცემა იყო რეფორმის განხორციელების ზოგადი შეფასება (დიაგრამა #3.2.13). მათი 52% თვლის, რომ ეს პროცესი წარმატებით ხორციელდება. 45%-ის აზრით ნაწილობრივ არის დანერგილი და შესაბამისად სრულ წარმატებამდე ჯერ არ მისულა შედეგი, ხოლო 3 %-ის შემთხვევაში წარუმატებლად მიმდინარეობს პროცესი, რადგან ზოგიერთ მათგანში არ არის სტრუქტურა ჩამოყალიბებული, ხოლო ზოგიერთშიც ნაწილობრივ არსებობს. კვლევის შედეგიდან გამომდინარე თითქმის თანაბარია ნაწილობრივ წარმატება და სრულად წარმატება, აქედან გამომდინარე კიდე დიდხანს მუშაობა იქნება საჭირო სრული გარდაქმნისთვის.

**დიაგრამა #3.2.13 წარმატებით ხორციელდება თუ არა მუნიციპალიტეტში შიდა კონტროლის რეფორმა?**



კითხვარის დასასრულს ჩვენ ვთხოვეთ რესპოდენტებს უფრო მეტად დაეკონკრეტებინათ ის ცვლილებები რომლებიც გამოიწვია შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვამ და მოეყოლათ სასიკეთო ცვლილებების შესახებ. მათ პასუხებს უცვლელად გთავაზობთ:

- შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვა და შემდგომი გაძლიერება მნიშვნელოვან ზეგავლენას ახდენს მუნიციპალიტეტის საქმიანობაზე, უზრუნველყოფს შესაბამისი გარემოს ჩამოყალიბებას რისკების მართვისთვის, რათა ხელი შეეწყოს აუდიტის ობიექტის მიზნების მიღწევას და დასახული ამოცანების შესრულებას.

- ძირითადი აქტივების, მარაგების და ფინანსური აქტივების აღრიცხვის კუთხით მდგომარეობის გაუმჯობესება, სახელმწიფო შესყიდვების რაციონალურად განხორციელება, რისკების და კონტროლის ღონისძიებების განსაზღვრა, კანონისა და ნორმატიული აქტების მოთხოვნათა დარღვევების შემცირება და ა.შ.
- დიახ, შეცვალა. ამაღლდა ცოდნის დონე. გაზარდა პასუხისმგებლობის გრძნობა, შეიცვალა დამოკიდებულება, გაუმჯობესდა ცნობიერების დონე საკითხთან მიმართებაში
- დიახ, რა თქმა უნდა შიდა კონტროლის მექანიზმების გაძლიერება ყოველთვის ნიშნავს მიღებული შედეგების მეტ ეფექტიანობას.
- შეცვალა, თუმცა ძალიან დიდი მუშაობაა საჭირო საჯარო სექტორში დასაქმებულ ადამიანებთან, რათა სრულად გააანალიზონ თუ რა სიკეთეები მოაქვს ორგანიზაციისთვის შიდა აუდიტს და მთლიანად შიდა კონტროლის სისტემას
- შიდა აუდიტის სამსახური დაწესებულებას ეხმარება დასახული მიზნების მიღწევაში, რისკის მენეჯმენტის, კონტროლისა და მართვის პროცესების შეფასებასა და გაუმჯობესებაში სისტემური, ორგანიზებული მიდგომის გამოყენებით. ხელმძღვანელობას აწვდის ინფორმაციას იმ შესაძლო ნაკლოვანებებთან დაკავშირებით, რაც გამოიკვეთება მმართველობითი პროცესის დროს. უნდა აღინიშნოს, რომ მუნიციპალიტეტის ეფექტურად მუშაობაში და განვითარებაში შიდა აუდიტის სამსახურს საკმაოდ დიდი წვლილი შეაქვს.
- რა თქმა უნდა შეცვალა უკეთესობისაკენ ეს ჩანს ჩვენს მიერ განხორციელებული მონიტორინგით, კერძოდ: რისკების იდენტიფიცირებით, ეფექტიანობის ამაღლებით, შესაბამისობის აუდიტით.
- შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვამ მუნიციპალიტეტის მუშაობა შეცვალა უკეთესობისკენ. შიდა აუდიტი ხელს უწყობს დაწესებულებას მიზნების მიღწევაში, საქმიანობის სრულყოფაში, საქმიანობის ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის გაზრდაში.

ბოლოს ჩვენ მივიღეთ ინფორმაცია თუ რას ფიქრობენ გამოკითხულები, როგორ უნდა ამაღლდეს და გაიზარდოს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობა, რა უნდა მოიმოქმედოს სახელმწიფომ ამისათვის:

- მიზანშეწონილია დაინერგოს შიდა აუდიტორების სერთიფიცირების ერთიანი სტანდარტი.
- საჭიროა პილოტური აუდიტის დანერგვა
- ხელფასების მომატება ( ვფიქრობ ეს არის აზრს მოკლებული პასუხი ამ კითხვასთან დაკავშირებით)
- კვალიფიკაციის ამაღლება! ტრენინგები!
- საჭიროა არა მხოლოდ შიდა აუდიტორთა პროფესიული განვითარება, არამედ დაწესებულების სხვა თანამშრომელთა ცნობიერების ამაღლება შიდა აუდიტის როლთან მიმართებაში, რადგან დღემდე არის ის წარმოდგენა შენარჩუნებული თითქოს შიდა აუდიტი სარევიზიო საქმიანობასა და სადამსჯელო ღონისძიებებს ახორციელებს.
- მეტი ჩართულობა
- ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დროული დანერგვა.
- ტრენინგები ეფექტიანობის აუდიტში
- მეტი ყურადღება დაეთმოს თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლებას ტრენინგების თუ სხვა საჯარო შეხვედრების საშუალებით.
- ყველა აუდიტორილ დასკვნაზე გაცემული რეკომენდაციის შესრულების აუცილებლობა
- კომუნიკაციის გაზრდა აუდიტის სუბიექტებსა და აუდიტის ობიექტებს შორის
- აუდიტორთა გადამზადება
- დამატებითი ფინანსური რესურსი რომ მოხდეს კვალიფიკაციის ამაღლება შიდა აუდიტორთა
- მეტად აქტიური თანამშრომლობა, დამოუკიდებლობი ხარისხის ამაღლება და სიახლეების დანერგვა ადილობრივ დონეზე.
- მეტი მხარდაჭერა და ახალი საკანონმდებლო უზრუნველყოფა. ასევე მეტი დამოუკიდებლობა.
- პროფესიონალი კადრების მოზიდვა და მათი სისტემატიური გადამზადება ტრენინგებით და სასწავლო კურსებში მონაწილეობის მიღების გზით შიდა აუდიტის სფეროში.

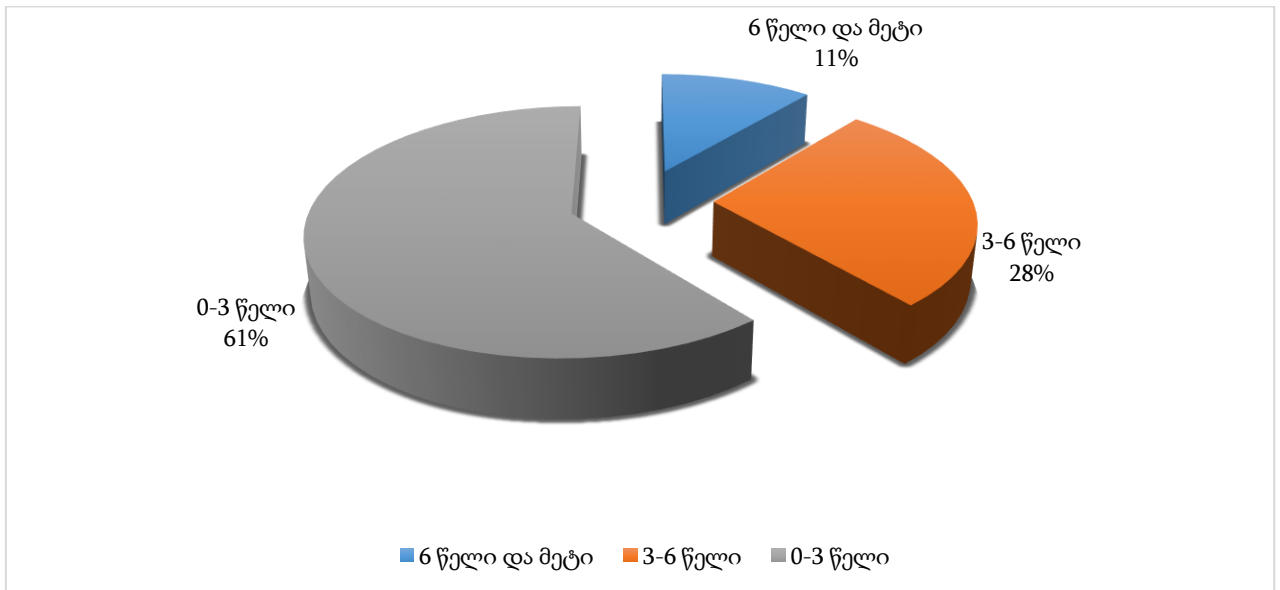


- მეტი მარეგულირებელი აქტებისა და მეთოდური დოკუმენტაციის შემწა, ხელმძღვანელობის მეტი ინფორმირება და ჩართულობა შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვაში და შესაბამისად დაწესებულებისთვის შიდა აუდიტის როლის უკეთ აღქმაში სწავლებების, ტრენინგების და სამუშაო შეხვედრების გამართვა, ასევე მეთოდოლოგიური დოკუმენტებისა და სახელმძღვანელოების შექმნა.

ახლა კი მიმოვიხილოთ აუდიტის ობიექტებთან ჩატარებული კვლევის შედეგები, რადგან კონტროლის სისტემის კარგად ფუნქციონირება მათი მუშაობის შედეგზეც მოქმედებს. მიუხედავად იმისა, რომ კვლევაში მონაწილეთა რაოდენობა არც ისე დიდია და უმეტესობამ უარი თქვა თანამშრომლობაზე, შეგროვებული ინფორმაცია საშუალებას გვაძლევს გარკვეული დასკვნები გავაკეთოთ კონკრეტულ საკითხებთან მიმართებით. კვლევაში ობიექტების მხრიდან მონაწილეობაზე დაგვთანხმდა სულ 18 რესპოდენტი.

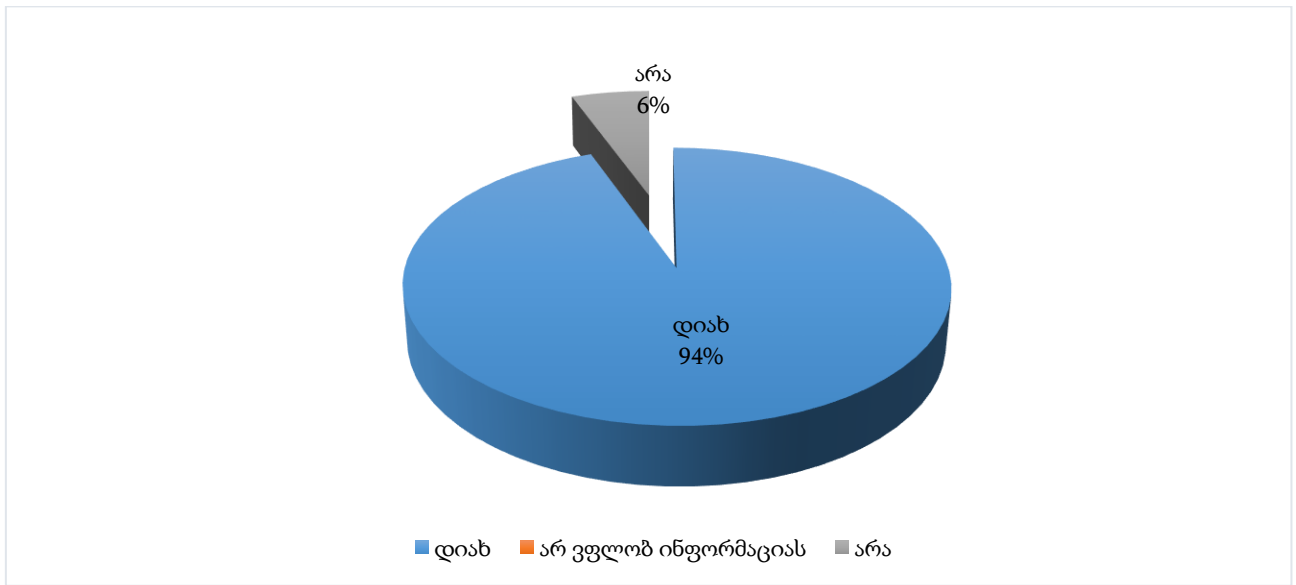
სამუშაო სტაჟის მიხედვით მათ მიერ დაფიქსირებული პასუხები გადანაწილდა შემდეგნაირად (დიაგრამა #3.2.14):

**დიაგრამა #3.2.14 რამდენი ხანია, რაც ამ თანამდებობას იკავებთ?**



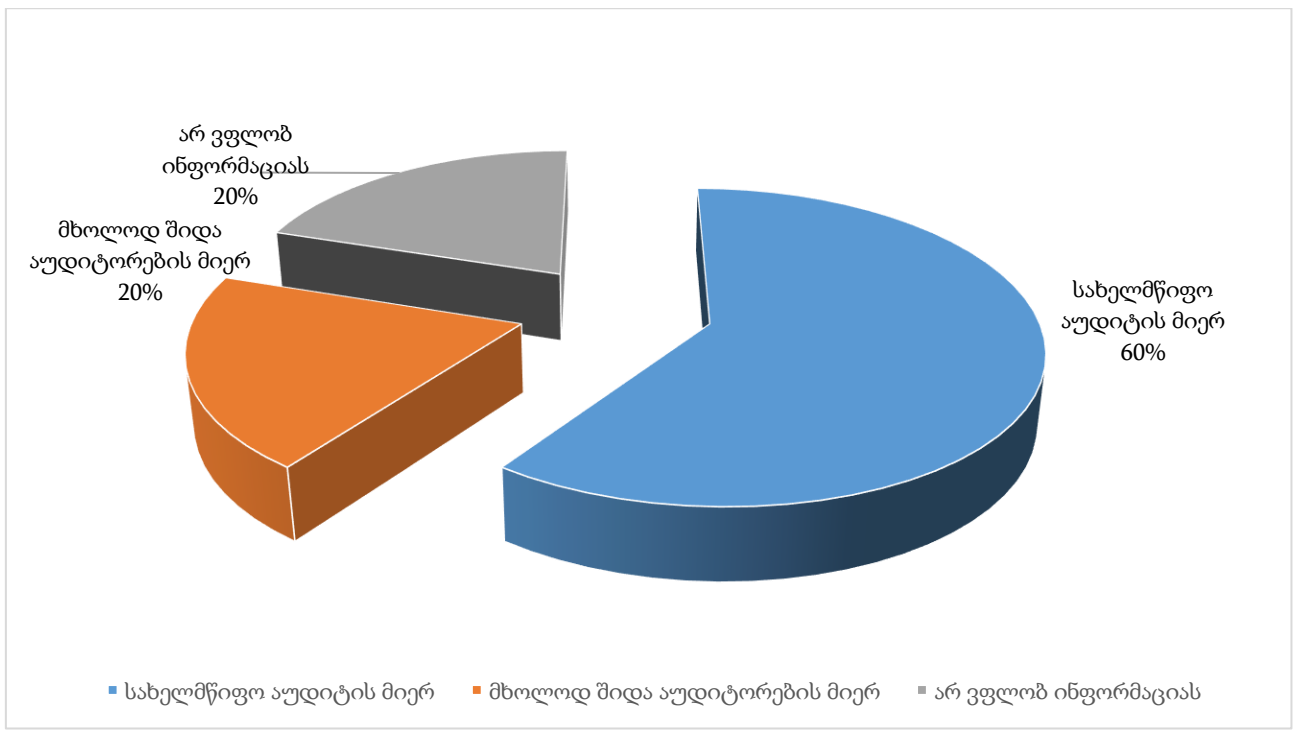
გამოკითხვის გასაგრძელებლად და შესაბამისი პასუხების მიღების მიზნით ჩვენ ასევე ვკითხეთ კვლევაში მონაწილეებს ჩატარდა თუ არა მათი მუშაობის პერიოდში აუდიტი (დიაგრამა #3.2.15), გამოკითხულთა 94%-ის შემთხვევაში ჩატარდა აუდიტი ხოლო დანარჩენმა 6%-მა უარყოფითი პასუხი დააფიქსირა აღნიშნულ კითხვაზე. შესაბამისად იმ რესპოდენტებთან, რომელთა მუშაობის პერიოდშიც არ ჩატარებულა აუდიტი ან არ სმენოდათ ამის შესახებ გამოკითხვის გაგრძელებას აზრი არ ჰქონდა.

**დიაგრამა #3.2.15 ჩატარდა თუ არა აუდიტორული შემოწმება თქვენი მუშაობის პერიოდში?**



საინტერესო იყო დაგვედგინა თუ ვის მიერ ჩატარდა აღნიშნული აუდიტი. პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად (დიაგრამა 3.2.16):

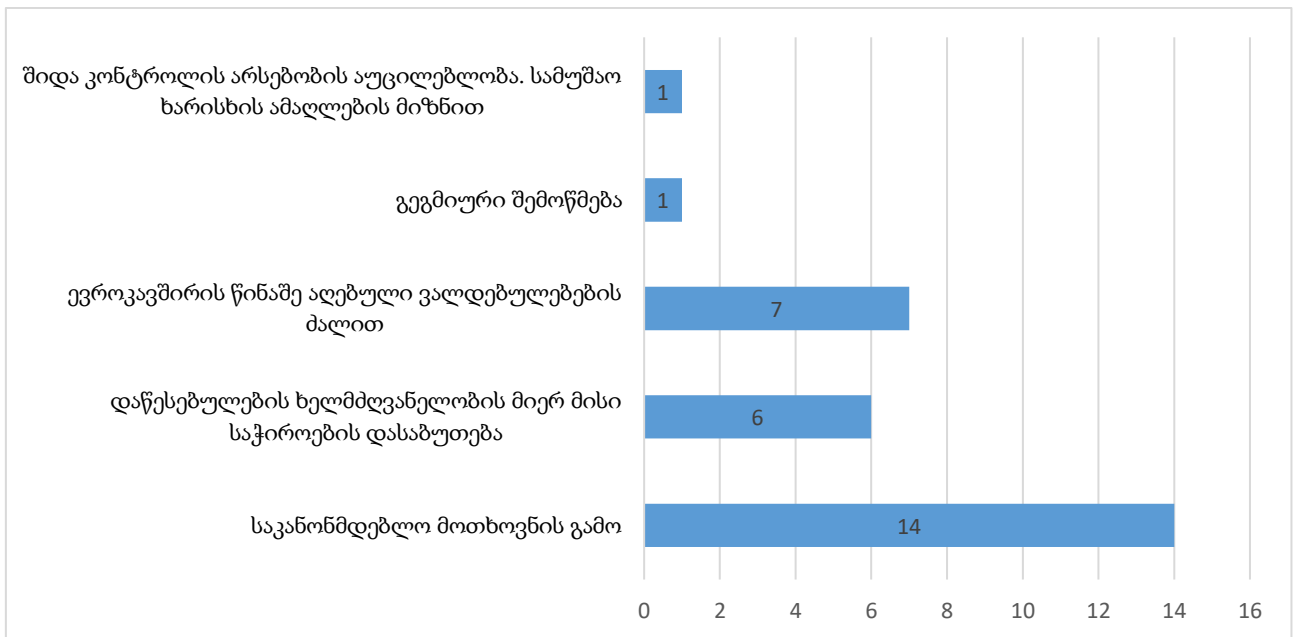
**დიაგრამა #3.2.16 ვის მიერ განხორციელდა აუდიტორული შემოწმება?**



გამომდინარე იქიდან, რომ იმ ორგანიზაციებს სადაც ჩვენი რესპოდენტები მუშაობენ შიდა აუდიტის სამსახურები აქვთ ჩამოყალიბებული, ჩვენ ვკითხეთ აზრი იმაზე თუ რა იყო შიდა აუდიტის შექმნის მიზანი (გრაფიკი #3.2.5). ამით საშუალება მოგვეცა წარმოდგენა შეგვექმნოდა მათი ცნობიერების დონეზე, რომლის დაბალ დონესაც

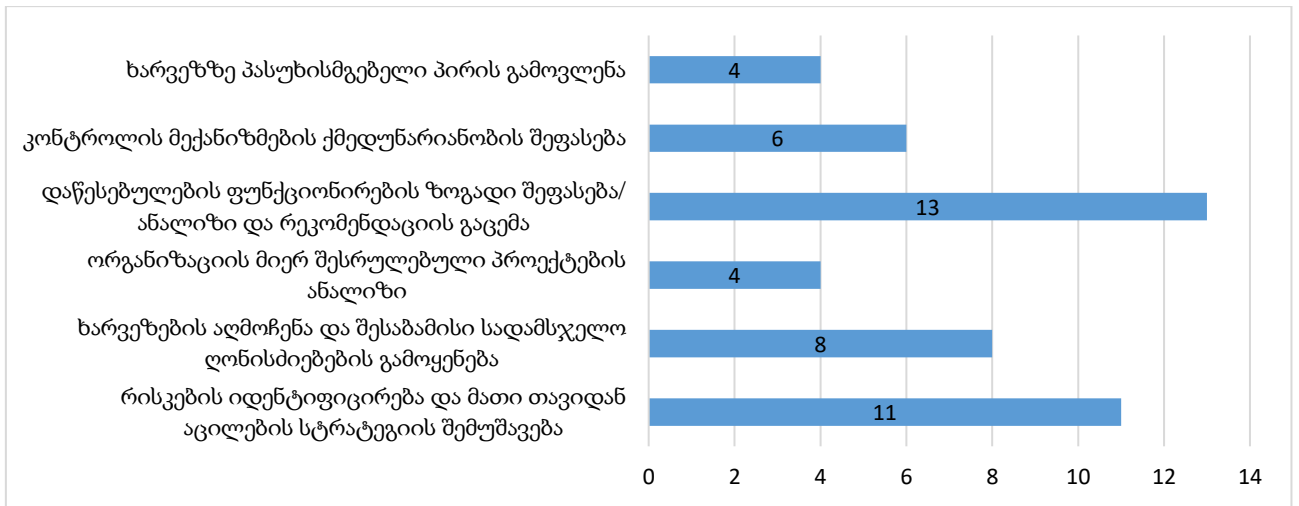
არაერთი კვლევა ადასტურებს. შედეგად მივიღეთ ასეთი სურათი: როგორც ირკვევა ჯერ კიდევ ადრეა საუბარი იმასთან დაკავშირებით, რომ დაწესებულების თითოეულ თანამშრომელს სრულად აქვს გააზრებული ის ბენეფიტები, რომელიც მოაქვს შიდა აუდიტის გამართულ ფუნქციონირებას. კვლევის მონაწილეთა დიდმა ნაწილმა დააფიქსირა, რომ ეს არის საკანონმდებლო მოთხოვნა ან ევროკავშირის წინაშე აღებული ვალდებულებების გამო. ჩვენ შეგნებულად არ დავაახლოვეთ პასუხები მთავარ მიზანს რადგან უფრო მეტად მათი პასუხები ყოფილიყო საინტერესო. მხოლოდ ერთმა რესპოდენტმა აღნიშნა ის ფაქტი, რომ ეს იყო დაწესებულების ეფექტურობის გაზრდის მიზნით განხორციელებული ქმედება. დაფიქსირდა ჩამონათვალიდან განსხვავებული პასუხიც, რომელშიც მიზეზად „გეგმიური შემოწმება“ დასახელებული, რაც არ შეესაბამება აუდიტის შექმნის მთავარ მიზანს.

**გრაფიკი #3.2.5 რა იყო აუდიტის სტრუქტურული ერთეულის შექმნის მიზანი?**



მომდევნო კითხვა, რომლითაც გვინდოდა იმის გაგება თუ როგორ იცნობდნენ რესპოდენტები შიდა აუდიტის ერთეულის საქმიანობას იყო: „რა არის ის ძირითადი ფუნქცია-მოვალეობები, რომელსაც ასრულებს შიდა აუდიტის სამსახური“. რესპოდენტებს შეეძლოთ 6 შესაძლო სავარაუდო პასუხიდან ამოერჩიათ ერთი, დაეფიქსირებინათ რამოდენიმე ან დაემატებინათ მათთვის სასურველი პასუხი. პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად (გრაფიკი #3.2.6):

**გრაფიკი #3.2.6 შიდა აუდიტის ძირითადი ფუნქცია-მოვალეობები**



სანამ გაცემული პასუხების ანალიზს დავიწყებდეთ უნდა აღვნიშნოთ, რომ აუდიტის ერთეულის ფუნქცია-მოვალეობებში არ შედის:

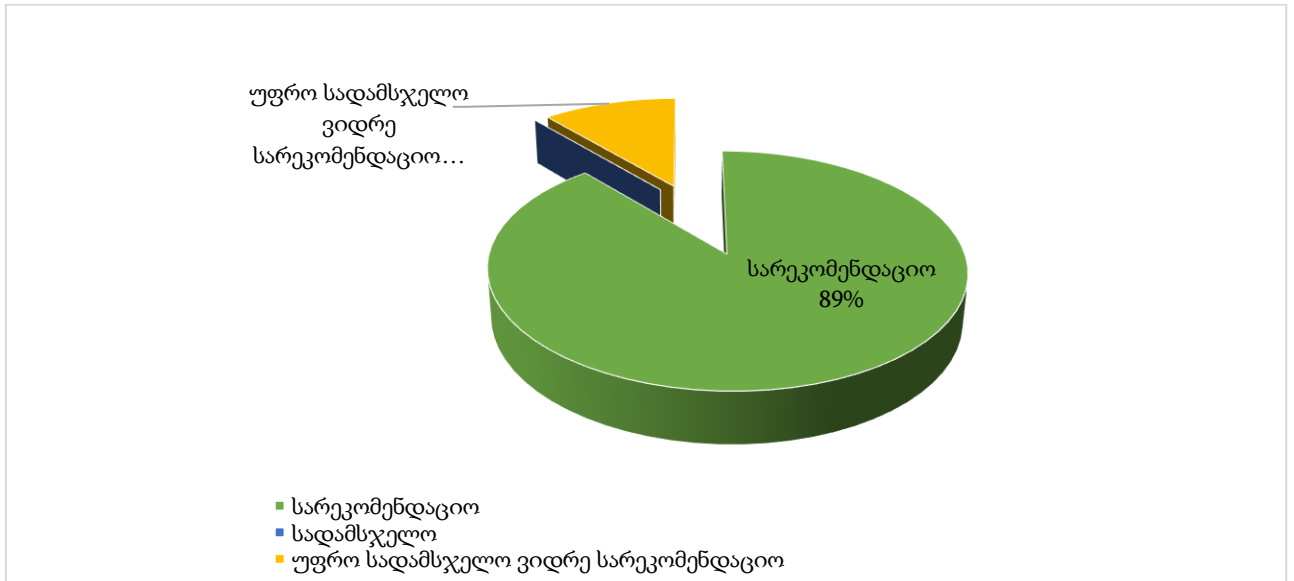
- ხარვეზზე პასუხისმგებელი პირის გამოვლენა
- ხარვეზების აღმოჩენა და შესაბამისი სადამსჯელო ღონისძიებების გამოყენება

ეს პასუხები წარმოადგენს უფრო ინსპექტორული შემოწმების მიზანს, ვიდრე შიდა აუდიტის მოვალეობისა.

დადებით ფაქტად შეგვიძლია მივიჩნიოთ ის გარემოება, რომ გამოკითხულთა უმეტესობამ დააფიქსირა შიდა აუდიტის მთავარი ფუნქცია, თუმცა სამწუხაროა ის ფაქტიც, რომ ცნობიერების ამაღლების კუთხით ჯერ კიდევ გვჭირდება მუშაობა. ამის დასტურია იმ რესპოდენტთა პასუხები რომლებიც ფიქრობენ, რომ ეს ყველაფერი სადამსჯელო ღონისძიებებს ემსახურება. უნდა ითქვას ისიც, რომ ეს ყველაფერი ეწინააღმდეგება, როგორც სახელმწიფო კანონმდებლობას, ასევე საერთაშორისოდ აღიარებულ ნორმებს. რეფორმის სწორად განხორციელების კუთხით მნიშვნელოვანია ორგანიზაციის მენეჯმენტს ჰქონდეს კარგად და სწორად გააზრებული თუ, რატომ მიმდინარეობს პროცესი და საბოლოოდ რა შედეგი უნდა მოგვცეს ამ ყველაფერმა.

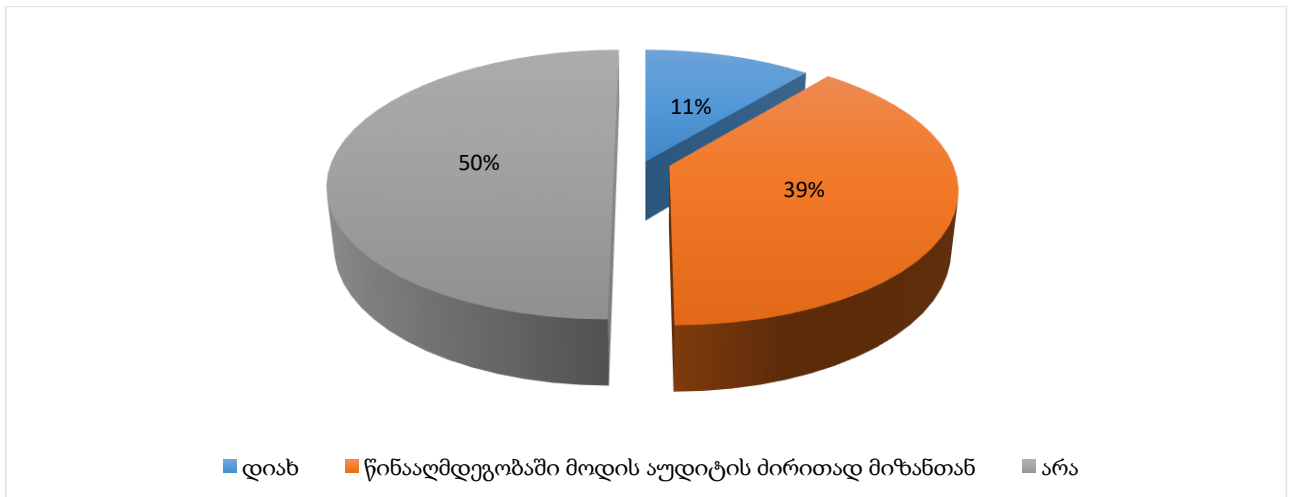
დაფიქსირებული პასუხებიდან გამომდინარე ჩვენ უფრო ზუსტი შედეგის მიღების მიზნით ვიკითხეთ თუ რა მიზანს ემსახურებოდა აუდიტი და რა ფორმა აქვს მას (დიაგრამა #3.2.17). რესპოდენტთა 89% მიიჩნევს, რომ ეს არის სარეკომენდაციო ხასიათის ქმედება, ხოლო 11% თვლის, რომ ეს არის უფრო სადამსჯელო ვიდრე სარეკომენდაციო ხასიათის.

**დიაგრამა #3.2.17 როგორ ფიქრობთ შიდა აუდიტი ეს არის სადამსჯელო ფორმის ქმედება თუ სარეკომენდაციო?**



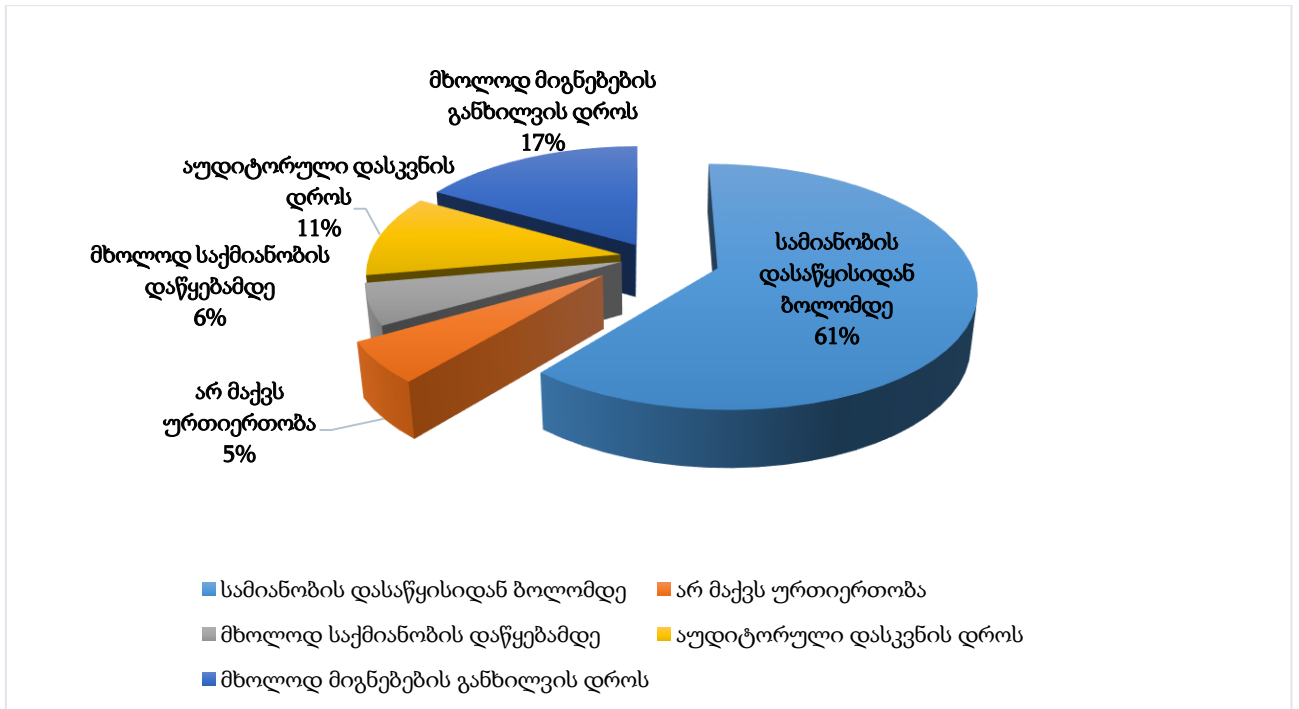
აუდიტის ფუნქციასთან დაკავშირებით პასუხების განსხვავებულობის გამო დავინტერესდით ასევე, თუ ჰქონია ადგილი გამოკითხულთა სტრუქტურულ ერთეულში სადამსჯელო ღონისძიებებს (დიაგრამა #3.2.18). მათი 50% ამბობს, რომ არ ჰქონია ასეთ შემთხვევას ადგილი, 39% თვლის, რომ ეს ყველაფერი წინააღმდეგობაში მოდის აუდიტის ძირითად მიზანთან, ხოლო 11%-ის შემთხვევაში მსგავსი ტიპის ღონისძიებები ფიქსირდება. უარყოფითი პასუხი მოცემული ინფორმაციიდან გამომდინარე დააფიქსირა 89%-მა, თუმცა საკითხავია იმ 39%-ის აზრით რატომ არ განხორციელდა სადამსჯელო ქმედება, რამ გამოიწვია ეს ყველაფერი.

**დიაგრამა #3.2.18 ყოფილა თუ არა აუდიტის მიერ სადამსჯელო ღონისძიების განხორციელების შემთხვევა?**



კითხვაზე ჰქონდათ თუ არა ურთიერთობა გამოკითხულებს აუდიტის სუბიექტებთან მათ მიერ საქმიანობის განხორციელების პროცესში (დიაგრამა #3.2.19) პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად:

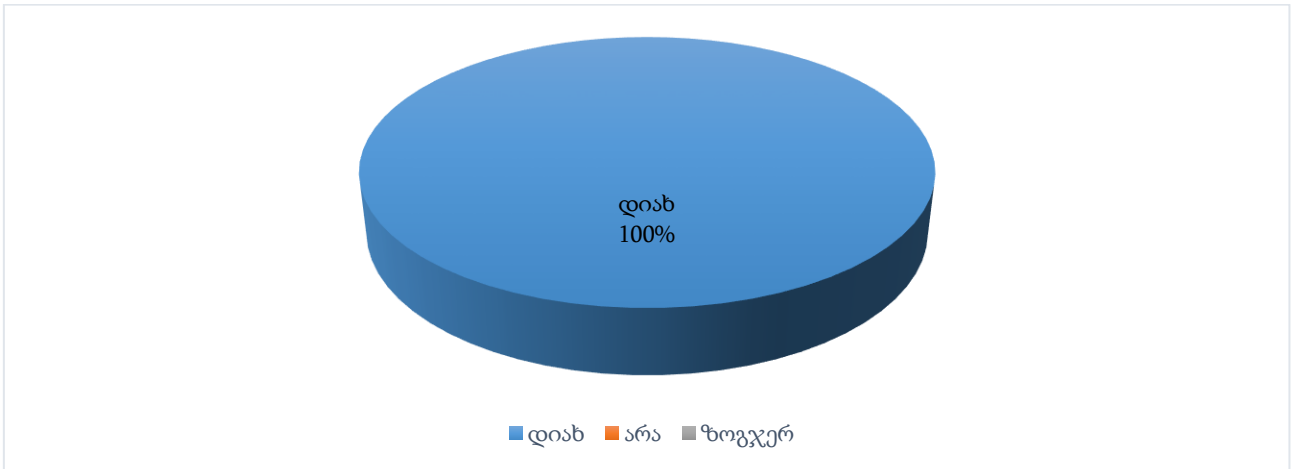
**დიაგრამა #3.2.19 თანამშრომლობით თუ არა შიდა აუდიტის წარმომადგენლებთან?**



გამოკითხულთა 61% აუდიტორებთან თანამშრომლობს მთელი პროცესის განმავლობაში, 17% მიგნებების განხილვის დროს, 11% დასკვნის პროცესში, მხოლოდ საქმიანობის დაწყებამდე 6%, ხოლო 5%-ს არ აქვს ურთიერთობა აუდიტის ჯგუფთან. მართალია ის ფაქტი, რომ იმ რესპოდენტებს, რომლებსაც ხშირად უწევთ ურთიერთობა დიდი ხვედრითი წილი უჭირავს, თუმცა კვლევა არ გვამჩნევს პოზიტიური დასკვნის საშუალებას, რადგან მნიშვნელოვანია ყველა იყოს ჩართული აუდიტის პროცესში არამხოლოდ ცნობიერების ამაღლების მიზნით, არამედ საბოლოო შედეგის რეალურობის ხარისხის ასამაღლებლად.

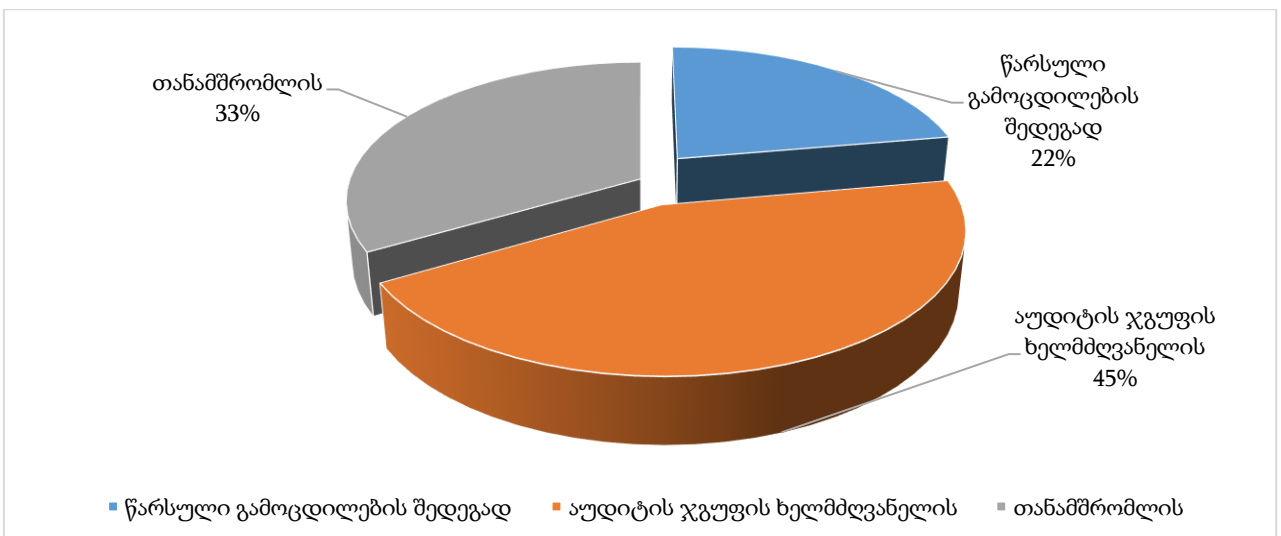
აუდიტორული შემოწმების წარმატებულად განხორციელების პირველი ეტაპი არის მისი მიზნისა და მნიშვნელობის გაცნობა შესასწავლი ობიექტის თანამშრომლებისთვის, ჩვენ ვკითხეთ კვლევაში მონაწილეებს დაცული იყო თუ არა აუდიტორების მიერ ყველა ძირითადი პროცედურა საქმიანობის დაწყების წინ, რომელთა 100%-მა დააფისირა, რომ დიახ დაცული იყო შემოწმების წინ (დიაგრამა 3.2.20).

**დიაგრამა #3.2.20 რამდენად არის დაცული აუდიტორული შემოწმების ყველა ძირითადი პროცედურა აუდიტორების მიერ საქმიანობის დაწყების წინ?**



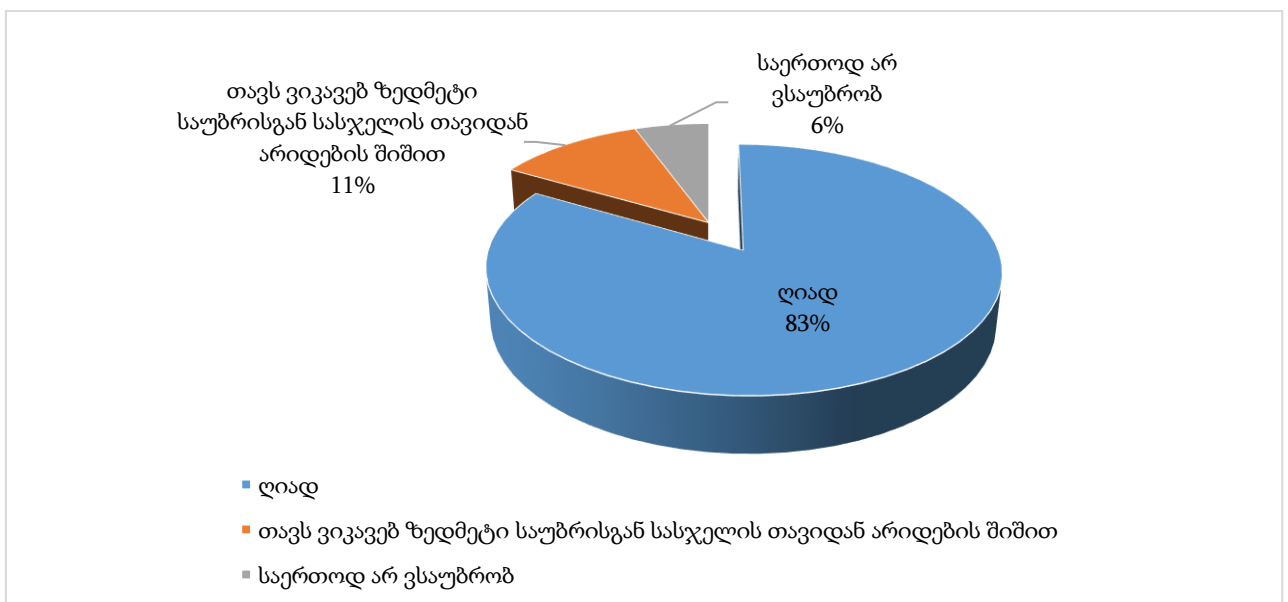
ჩვენ ასევე დავინტერესდით თუ ვის მიერ იყო ეს ინფორმაცია მიწოდებული, პასუხები მივიღეთ არაერთგვაროვანი და წინააღმდეგობაში მყოფი წინა შეკითხვასთან (დიაგრამა #3.2.21). თუ დაცული იყო ყველა პროცედურა მიუხედავად დიდი ინფორმაციისა აუდიტის ჯგუფი შემოწმების დაწყების წინ მაინც აცნობს მის მნიშვნელობას, თუმცა ამ შემთხვევაში პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად. გამოკითხულთა 45%-ს ინფორმაცია მიეწოდა აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელის მიერ, თანამშრომლის მიერ ინფორმაცია მიეწოდა რესპოდენტთა 33%-ს, ხოლო 22%-ს ცოდნა გამოწვეული იყო წარსული გამოცდილების შედეგად. ეს ყველაფერი საფუძვლიან ეჭვს გვბადებს გამოკითხულთა მიერ გულახდილი პასუხების დაფიქსირებასთან მიმართებაში.

**დიაგრამა # 3.2.21 ვის მიერ იქნა ინფორმაცია მოწოდებული**



ხარვეზის და გარკვეული გადაცდომის მიზეზების გამოვლენა ვერ განხორციელდება თუ არ მოხდება აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლებთან აქტიური კომუნიკაცია, სწორედ მათდამი ნაკლები ნდობა არის მიზეზი თუ რატომ შეიძლება შეფერხდეს აუდიტის მიმდინარეობა. დავინტერესდით საკითხით, თუ „რამდენად ღიად საუბრობდნენ ჩვენი რესპოდენტები შიდა აუდიტორებთან“ (დიაგრამა #3.2.22). გამოკითხულთა 83% ამბობს, რომ ისინი თამამად უყვებიან ყოველგვარი პრობლემის შესახებ, ვფიქრობ ამ კატეგორიას გაცნობიერებული აქვს აუდიტის მნიშვნელობა და მისი დადებითი ეფექტების შესახებ ფლობს ინფორმაციას. 11% თავს იკავებს საუბრისგან სასჯელისგან თავის არიდების მიზეზით, ამ ველაფერს მივყავართ ინსპექტირებასთან და საბოლოოდ დაბალ ცნობიერებასთან აუდიტის ფუნქციურ დატვირთვისთან დაკავშირებით. დარჩენილი 6% საერთოდ არ საუბრობს შიდა აუდიტის ჯგუფის წევრებთან, რაც ყოვლად მიუღებელია, მაშინ როდესაც საქმე ეხება ორგანიზაციის ზოგად ეფექტიანობას და მისი შრომისნაყოფიერების ამაღლებას, ეს ფაქტიც რა თქმა უნდა დაბალი ცნობიერებით არის გამოწვეული.

**დიაგრამა #3.2.22 რამდენად ღიად საუბრობთ არსებულ პრობლემებზე შიდა აუდიტორებთან?**

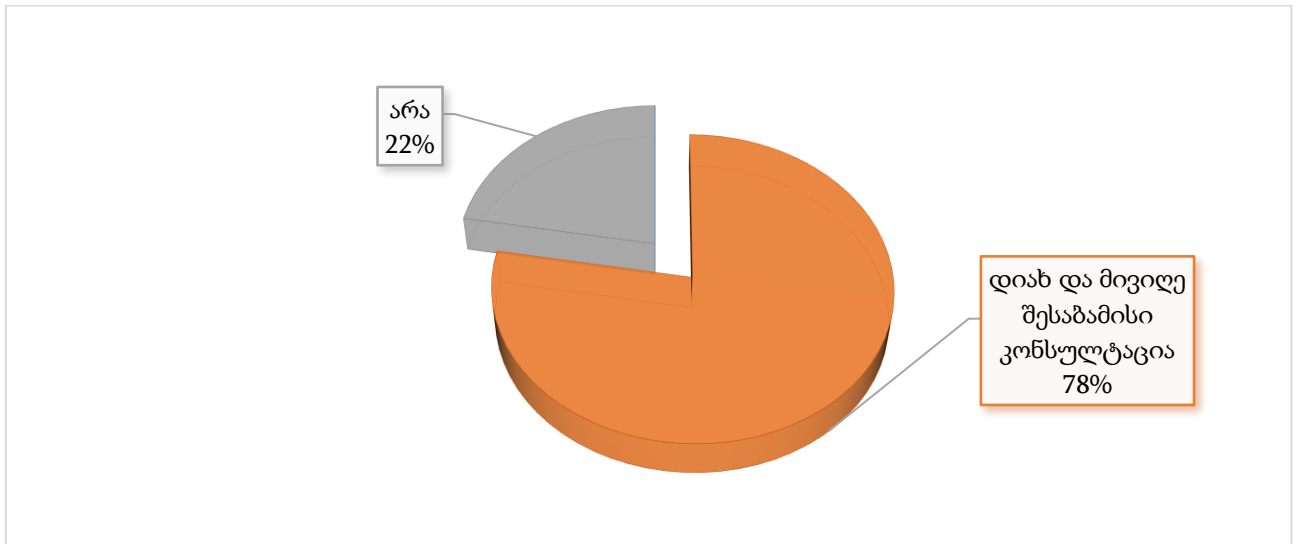


გარდა აუდიტორული შემოწმებისა, შიდა აუდიტის სუბიექტების ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფუნქცია არის კოსულტაციების გაწევა ჩატარებული აუდიტის შემდეგ. დავინტერესდით მიმართავენ თუ არა მათ კოსულტაციის გაწევის მიზნით (დიაგრამა #3.2.23). გამოკითხულთა 78% აქტიურად თანამშრომლობს აუდიტორებთან, მიმართავს



მათ კონსულტაციისთვის და იღებს შესაბამის პასუხს, ხოლო 22% არ მიმართავს მათ კონსულტაციის მიღების მიზნით. ჩვენთვის საინტერესო იქნებოდა უშუალოდ პირისპირ გვეკითხა მიზეზი თუ რატომ არ მიმართეს დამატებითი კონსულტაციისთვის, თუმცა კითხვარის პირობებში ამის დადგენა ვერ მოხერხდა.

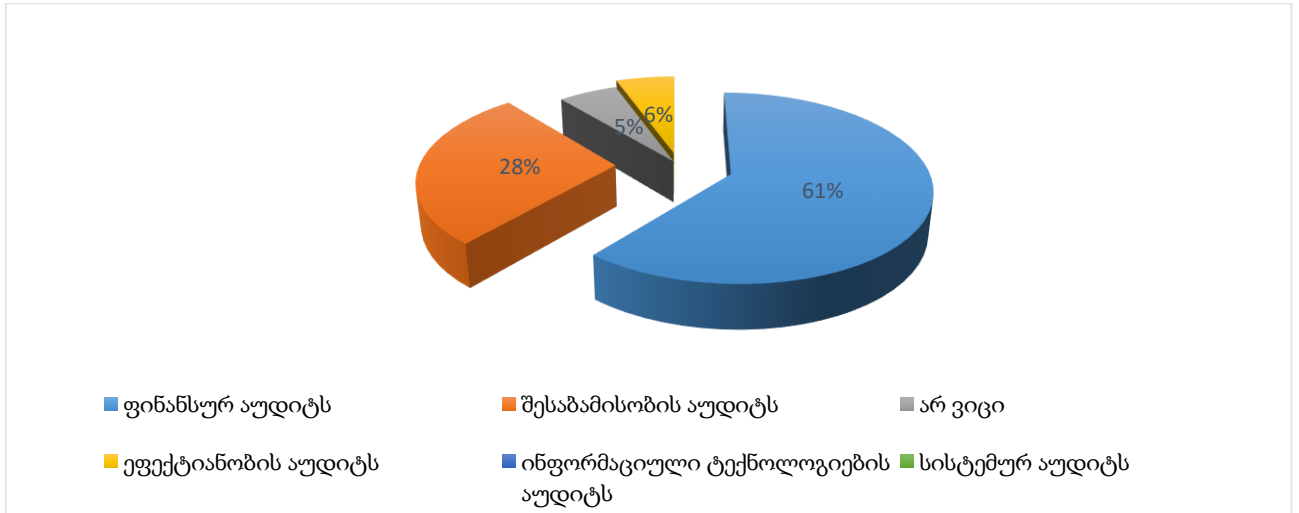
**დიაგრამა #3.2.23 მიემართავთ თუ არა აუდიტორებისთვის დამატებითი კონსულტაციისთვის, აუდიტის დამთავრების შემდეგ?**



აუდიტის სხვადასხვა ტიპიდან გამომდინარე, თუ რომელი მათგანი ტარდება ამა თუ იმ დაწესებულებაში ჩვენ შეგვიძლია დავადგინოთ რამდენად შეიმჩნევა წინ სვლა კონტროლის სისტემის რეფორმისკენ. გამომდინარე აქედან ჩვენ ვკითხეთ რესპოდენტებს თუ, რომელი ტიპის აუდიტი ტარდებოდა მათ დაწესებულებაში ყველაზე ხშირად (დიაგრამა #3.2.24). უმეტესობაში (61%) ტარდება ფინანსური აუდიტი, შემდეგ მოდის შესაბამისობის აუდიტი-28%, აუდიტორთა დიდი ნაწილი ორიენტირებულია შიდა საკანონმდებლო ნომრების შესაბამისობასთან სახელმწიფო ნორმებთან. 6%-ის შემთხვევაში ხდება ეფექტიანობის აუდიტი, ხოლო 5%-მა არ იცის ამის შესახებ, რაც უარყოფითი ფაქტია გამომდინარე იქიდან რომ გამოკითხულ ორგანიზაციებში ყველგან ჩატარდა აუდიტი. სამწუხაროა ის ფაქტი რომ კვალიფიკაციის ნაკლებობის გამო არ ეძლევა საშუალება დაწესებულებას შეამოწმოს ინფორმაციის წყაროების სანდოობა და რამდენად დაცულია მათი საინფორმაციო სისტემა დაზიანებისა და გაჟონვისგან, ასევე სისტემური აუდიტი, რომელიც მთლიანად მოიცავს ორგანიზაციას. უნდა აღინიშნოს ის ფაქტიც, რომ აუდიტის სუბიექტების კვლევის დროს აღნიშნულ კითხვაზე

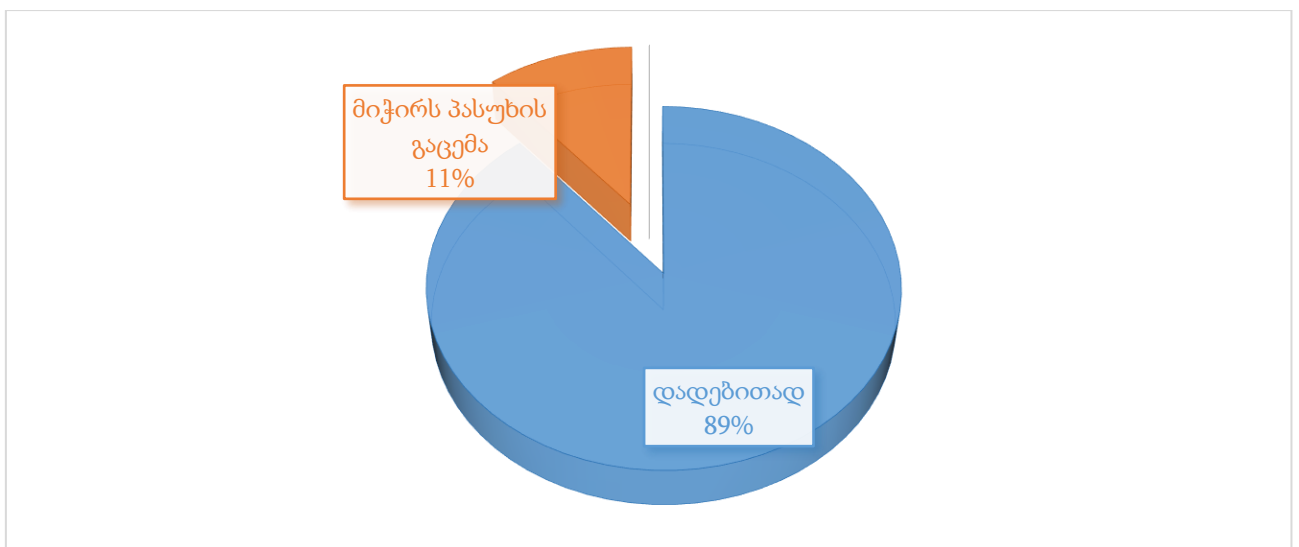
განსხვავებული პასუხი დაფიქსირდა. კერძოდ მათ უმრავლესობაში უფრო ხშირად ტარდებოდა შესაბამისობის აუდიტი, ხოლო სიხშირით მეორე ადგილზე იყო ფინანსური აუდიტი.

**დიაგრამა #3.2.24 აუდიტის რომელ სახეს ახორციელებენ შიდა აუდიტორები ყველაზე ხშირად?**



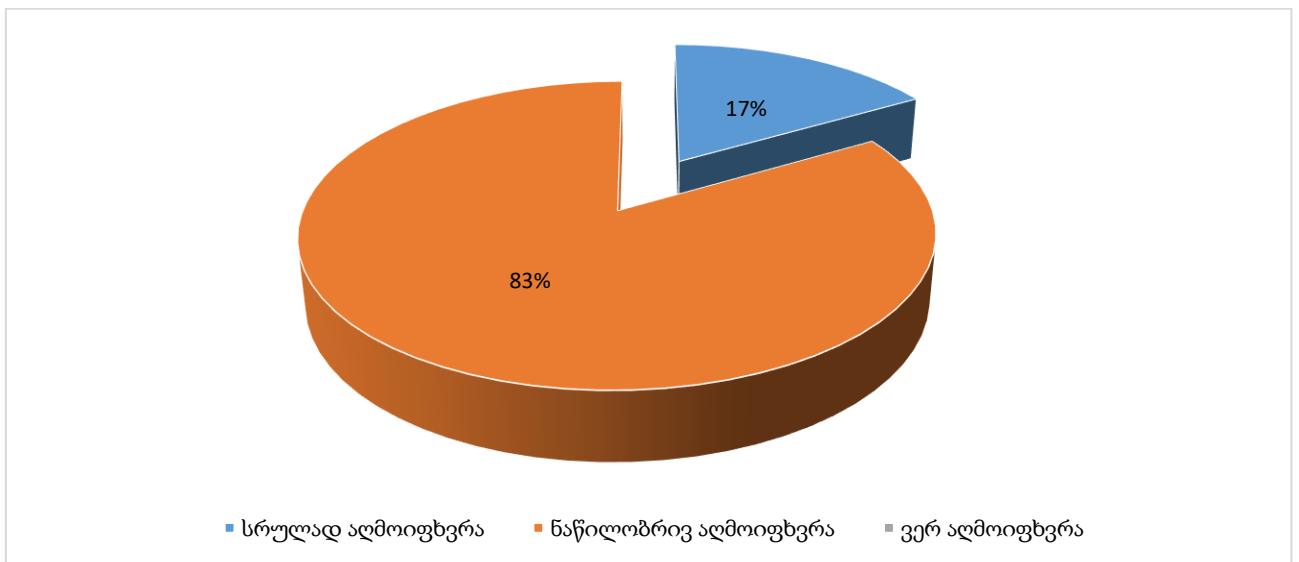
კითხვაზე თუ როგორ აფასებდნენ გამოკითხულები შიდა აუდიტორთა საქმიანობას, პასუხები განაწილდა შემდეგნაირად (დიაგრამა #3.2.25): 89% დადებითად აფასებს მათ საქმიანობას, ხოლო 11%-ს უჭირს კითხვაზე პასუხის გაცემა, როგორც ჩანს მათ ჯერ კიდევ ბოლომდე არ აქვთ გაცნობიერებული რა მნიშვნელოვან საქმეს შეიძლება ეწეოდეს შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული და რა სარგებელი მოაქვს მის გამართულ ფუნქციონირებას.

**დიაგრამა #3.2.25 როგორ აფასებთ შიდა აუდიტორთა საქმიანობას**



ჩატარებული შემოწმების მიზანი არის ძირითადი რისკების იდენტიფიკაცია და მათი პრევენცია, ასევე რეკომენდაციების გაცემა იმ პრობლემების აღმოსაფხვრელად, რომლებიც არსებობს დაწესებულებაში. შიდა აუდიტის ერთეულის ჩამოყალიბება ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში ხანგრძლივი პროცესი აღმოჩნდა და დღეს მათ უმრავლესობაში არსებობს ის. ჩვენ დავინტერესდით აღმოფხვრა თუ არა სამსახურის შექმნამ დაწესებულების წინაშე მდგარი პრობლემები (დიაგრამა #3.2.26). გამოკითხულთა 17% მიიჩნევს, რომ პრობლემები სრულად აღმოფხვრა ხოლო უმრავლესის აზრით-83% პრობლემების აღმოფხვრა ნაწილობრივ განხორციელდა. ჩვენი აზრით ეს რამდენიმე მიზეზით შეიძლება იყოს გამოწვეული 1) შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის ნაკლებობა, რომელიც შემდგომში იწვევს არასათანადო რეკომენდაციების გაცემას 2) ხელმძღვანელობის მიდგომა და არამყარი პოზიცია მიუთითოს დაწესებულებას რეკომენდაციების მიხედვით ქცევისკენ 3) თანამშრომელთა მზად არ ყოფნა დაკისრებული მოვალეობის შესრულებისთვის.

**დიაგრამა #3.2.26 აღმოფხვრა თუ არა დაწესებულების წინაშე მდგარი პრობლემები შიდა აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბების შემდეგ?**

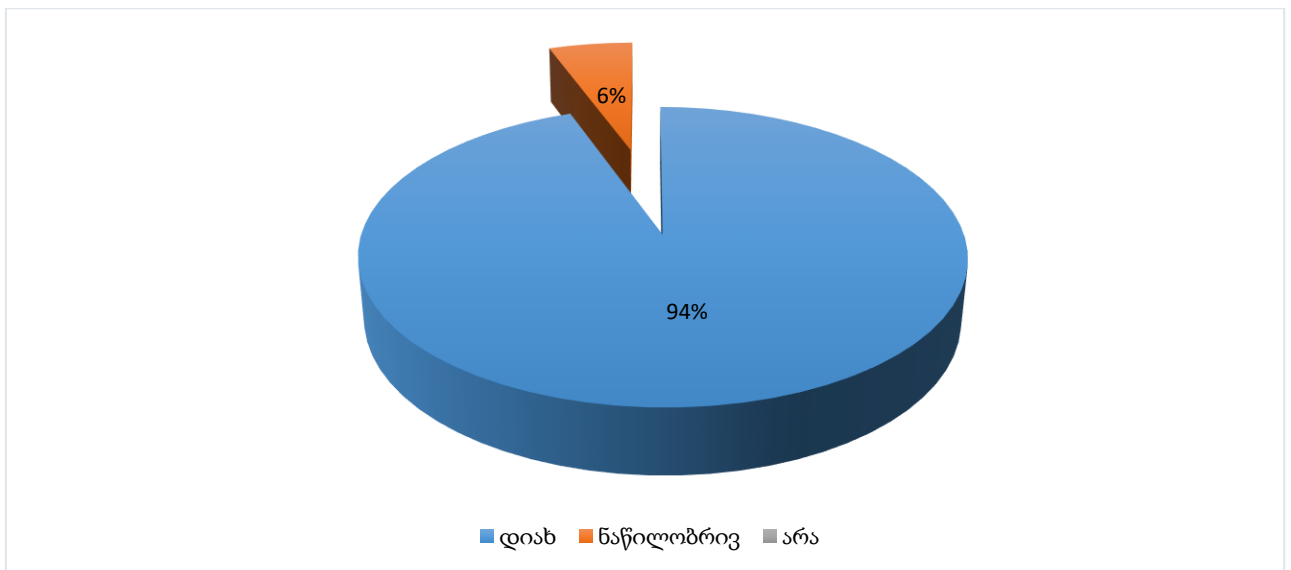


ვთხოვეთ კვლევაში მონაწილეებს განემარტათ, რა იყოს იმის მიზეზი რომ ვერ/არ აღმოფხვრა პრობლემები. მათგან მივიღეთ პასუხი, რომ ხელმძღვანელობა ბოლომდე ვერ წვდება შიდა ფინანსური კონტროლის არსში და ამ საქმეში შიდა აუდიტის საჭიროებას, ასევე შემდეგ მიზეზად დასახელდა კომპეტენციის უკმარისობა, ორივე

აღნიშნული შეიძლება გახდეს რეფორმის, როგორც შეფერხების, ასევე არასწორი გზით განვითარების მიზეზი.

აუდიტის მიერ გაცემული რეკომენდაციები უნდა იყოს დაწესებულების რეალურ სურათზე მორგებული და იქ დასაქმებულებმა უნდა შეძლონ გაერკვნენ როგორ უნდა მოხდეს მათი შესრულება და საქმიანობის რა ნაწილში არიან ისინი საჭირონი. სწორედ ამის შემდგომ ხდება ამ რეკომენდაციების გათვალისწინება. ჩვენ ვკითხეთ რესპოდენტებს თუ ითვალისწინებდნენ რეკომენდაციებს ისინი (დიაგრამა #3.2.27), 94% ითვალისწინებს რეკომენდაციებს, რაც სასიხარულო ფაქტია. გამოდის, რომ მათი ინფორმაციულობის დონე დამაკმაყოფილებელია, ხოლო დანარჩენი 6% არ ითვალისწინებს რეკომენდაციებს, ვფიქრობთ ეს შეიძლება იყოს როგორც ხელმძღვანელობის ასევე აუდიტორების კვალიფიკაციასთან შეუსაბამობის მიზეზით გამოწვეული.

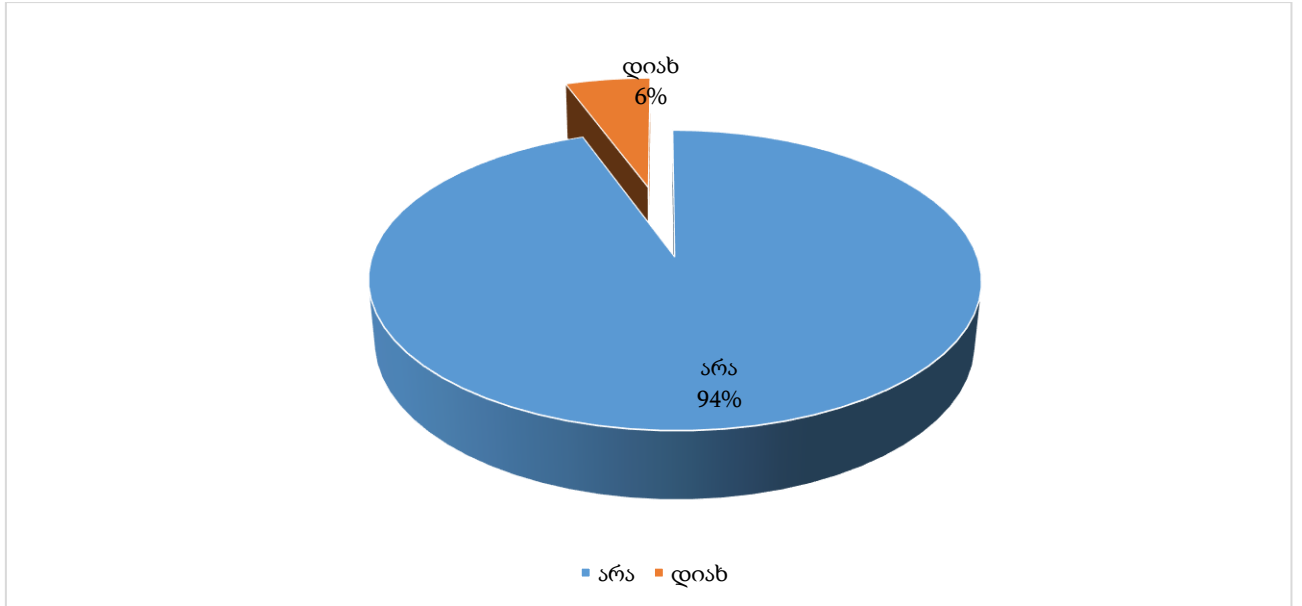
**დიაგრამა #3.2.27 ითვალისწინებთ თუ არა აუდიტის შედეგად გაცემულ რეკომენდაციებს?**



აუდიტის პროცესი მით უფრო ეფექტურად მიმდინარეობს, როცა არ არსებობს ინტერესთა კონფლიქტი და არ არსებობენ დაინტერესებული მხარეები აუდიტის ჯგუფისა და დაწესებულების ხელმძღვანელობის მხრიდან. ასეთ შემთხვევაში გაიცემა უფრო ობიექტური მითითებები და აუდიტორები ცდილობენ მაქსიმალურად დახატონ რეალური სურათი რაც ხდება აუდიტის ობიექტში. საინტერესო იყო გაგვეგო თუ არსებობდა მსგავსი ფაქტები მუნიციპალიტეტებში (დიაგრამა 3.2.28). გამოკითხულთა 94%-ში არ არსებობს ინტერესთა კონფლიქტი, ხოლო 6%-ში არსებობს. ვიმედოვნებთ ეს

არ მოახდენს გავლენას საერთო შედეგზე და დაცულია ყოველგვარი ზღვარი პროფესიულ საქმიანობასა და პირად ინტერესებს შორის.

**დიაგრამა #3.2.28 არსებობს თუ არა ინტერსთა კონფლიქტი შიდა აუდიტორებსა და დაწესებულების ხელმძღვანელობას შორის?**



შეჯამების სახით კვლევაში მონაწილეებს ვთხოვეთ მოეცათ რეკომენდაციები, თუ რა მიმართულებით უნდა გაგრძელდეს ღონისძიებები შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურად დანერგვის მიზნით მათი პასუხები იყო შემდეგნაირი:

- მიზანშეწონილია აუდიტორების კვალიფიკაციის ამაღლება, შემდგომში სრულყოფილი და ამომწურავი რეკომენდაციის მომზადების მიზნით
- საჭიროა მაღალი თანამდებობის პირების ტრენინგები შიდა ფინანსური კონტროლის საკითხებზე, საკმარისი არ არის მხოლოდ ტრაფარეტულად
- აუცილებელია თანამშრომლების მომზადება ღია კომუნიკაციებისთვის
- კარგი იქნებოდა ტრენინგების განხორციელება სხვადასხვა ფინანსურ საკითხებთან დაკავშირებით

## დასკვნა

განხორციელებული კვლევის შედეგების ანალიზმა, შესაძლებლობა მოგვცა მიგველო ინფორმაცია საქართველოს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვასა და განვითარებასთან დაკავშირებით. ჩვენ ასევე შევძელით პასუხი გაგვეცა კვლევის კითხვაზე - როგორ აფასებენ დაინტერესებული მხარეები რეფორმის მიმდინარეობას და განხორციელების რა ეტაპზე იმყოფება ის?

გამოკითხულთა აზრით, სისტემის გამართულად ჩამოყალიბება ეს იქნება წინ გადადგმული ნაბიჯი საჯარო სამართლის სუბიექტების უკეთესად ფუნქციონირებისაკენ, ასევე ბერკეტი პრობლემათა მოგვარების გზების ძიების, ხელმძღვანელი პირების მიერ განსახორციელებელი ღონისძიებების ოპტიმალური გზების მოძიების და საერთო მდგომარეობის გაუმჯობესებისკენ მიმართული.

კვლევამ ცხადყო ის ფაქტი, რომ საქართველოში არასწორად დაიწყო რეფორმის განხორციელება, შიდა აუდიტი შეიქმნა ინსპექტირების ბაზაზე, რისი კვალიც დღემდე გასდევს მის საქმიანობას, ეს არის ერთ-ერთი მიზეზი თუ რატომ ემსგავსება ძირითადად მას. ასევე რეფორმის განხორციელება დაიწყო მას შემდეგ, რაც ჩამოყალიბდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები, ვფიქრობ ისინი ერთდროულად უნდა განხორციელებულიყო.

არის შემთხვევები, როდესაც ხელმძღვანელობა გამოირჩევა განსაკუთრებით დაბალი ცნობიერების დონით შიდა აუდიტთან დაკავშირებით, ისინი ერთმანეთთან აიგივებენ აუდიტს და ინსპექტირებას, რითაც აკნინებენ მის ფუნქციონირებადობას და სახეს უცვლიან მას.

ინტერვიუს შედეგად დავადგინეთ, რომ ქვეყანაში არ არსებობს აუდიტორთა კონკრეტული მიმართულებებით გადამზადების პროგრამა და არ ხორციელდება პრობლემის „ფესვიდან მკურნალობა“, შედეგად ვიღებთ არაპროფესიონალ აუდიტორებს, რომლებმაც ხშირ შემთხვევაში არ იციან მოცემული საკითხის შესწავლა საიდან დაიწყონ და უჭირთ მისი ანალიზი.

კვალიფიკაციის გარდა მუნიციპალიტეტის შიდა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულებში შეინიშნება აუდიტორთა სიმცირე, ეს მაშინ როდესაც მათი გამოცდილება

არადამაკმაყოფილებელია, შესაბამისად დაკისრებული მოვალეობები ნაწილდება ირაციონალურად და შესრულებული სამუშაოს ეფექტიანობაც მცირდება.

ხშირ შემთხვევაში გაცემული რეკომენდაციები არის არასწორი, რაც ვერ უზრუნველყოფს ძირითადი რისკების თავიდან აცილებას. რეკომენდაცია უნდა იყოს აღქმადი და ხელმძღვანელობის მხრიდან ოპერატიულად შესრულებადი, სხვა შემთხვევაში ისინი ვერ გაიზიარებენ ამას.

გამოკითხვის მიხედვით შიდა აუდიტის ობიექტებმა იციან თუ რისთვის შეიქმნა ეს სტრუქტურა, რაც დადებით მოვლენად შეგვიძლია ჩავთვალოთ.

გამოიკვეთა ის აზრიც, რომ ცნობიერების ამაღლების კუთხით აუდიტორები და არამხოლოდ ისინი, არამედ ხელმძღვანელებიც საჭიროებენ მუდმივ გადამზადებას. ტრენინგები საჭიროა, როგორც თეორიულად, შიდა კონტროლის მიზნის, არსის და ამოცანების გასაცნობად, ასევე როგორც ზემოთ არაერთხელ აღინიშნა პრაქტიკული მიმართულებითაც, სადაც რეალურთან მიახლოებული ქეისების განხილვის შესაძლებლობა ექნებათ მათ.

აუდიტის მიზნისა და ამოცანის გაცნობის ვალდებულება აკისრია ნებისმიერ აუდიტის ჯგუფს საქმიანობის დაწყების წინ, ეს ის მთავარი საწყისი ნაბიჯია, რომლითაც უნდა იწყებოდეს ეს პროცესი. გამოკითხულებიდან 100%- მა დააფიქსირა, რომ ძირითადი პროცედურა დაცული იყო თუმცა მომდევნო კითხვაზე პასუხებმა ეს შედეგი გააქარწყლა. რადგან ზოგიერთ რესპოდენტს წარსული გამოცდილებიდან, ხოლო სხვას თანამშრომლისგან ჰქონდა ეს ყველაფერი მოსმენილი. შედეგად ვასკვნით, რომ არის სიტუაციები როდესაც აუდიტის ჯგუფი არ გადის საქმიანობის ყველა ფაზას.

რაც შეეხება შიდა აუდიტორებთან კომუნიკაციას, როგორც აუდიტის შემდგომ მოვლენას რესპოდენტთა უმრავლესობა აქტიურად არის ჩართული მასში და სარგებლობს ამით. თუმცა აუდიტორთა არასაკმარისი კვალიფიკაციის პირობებში საინტერესოა, რამდენად სწორია გაცემული რეკომენდაცია, შემდეგ მისი აღქმა ადრესატის მიერ და მისებური ინტერპრეტაციის დეტალების გარკვევა რეკომენდაციის გამცემთან, არის თუ არა ეს შედეგის მომტანი.

მიუხედავად ყოველივე ზემოთ აღნიშნულისა ჩვენ ვთანხმდებით იმაზე, რომ არსებობს რიგი ძირეული პრობლემები, რომლებიც აფერხებენ რეფორმის განხორციელებას -

ლებას. თუმცა ისიც აღსანიშნავია, რომ ამ მიმართულებით გადაიდგა მნიშვნელოვანი ნაბიჯები, აუდიტის ხარისხის გასაუმჯობესებლად განახლდა და საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით დაიხვეწა შესაბამისი მეთოლოგია და დოკუმენტაცია, დაინერგა საერთაშორისო პრაქტიკით აღიარებული აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემა. გამოცდილი აუდიტორებისგან ჩამოყალიბდა მიმომხილველთა ჯგუფი, რომელიც ახორციელებს ხარისხის კონტროლს აუდიტების მიმდინარეობის ყვეა ეტაპზე: დაგეგმვა, შერსულება, აგარიშგება, რაც განაპირობებს ანგარიშგების უფრო მაღალ ხარისხს, ასევე მიმდინარეობს მუშაობა შეიქმნას შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი, სადაც გადამზადდებიან და აიმაღლებენ კვალიფიკაციას შიდა აუდიტის სფეროში დასაქმებული პირები კონკრეტული მიმართულებით. უნდა ითქვას ისიც რომ სახელმწიფო აუდიტს აქვს სპეციალური სასერტიფიკაციო პროგრამა, რომლის დამთავრების შემდეგ წარმატებულ კანდიდატებს გადაეცემათ 5 წლიანი ლიცენზია აუდიტის განორციელების. გამოკითხულმა პირებმა დააფიქსირეს ყველა პრობლემა და შედეგი, რომელიც მოიტანა შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვამ, რაც დადებით მოვლენად მიგვაჩნია, იმის დანახვა, თუ რატომ შექმნა, რა შედეგი მოიტანა და ასრულებს თუ არა დაკისრებულ ფუნცია-მოვალეობებს. ვფიქრობ ამ პირობებში რეფორმის წარმატებაზე საუბარი ნაადრევია, ამის საფუძველს გვაძლევს თოთოეულ რეპოდენტთან ჩატარებული კვლევა, რომელიც პირდაპირ მიანიშნებს იმ გაურკვევლობასა და ცნობიერების დონეზე რომელიც არსებობს მუნიციპალიტეტებში. კიდევ დიდი დრო დასჭირდება ქვეყანას ამ მდგომარეობის გასაუმჯობესებლად, ამ მიზნით უნდა მოიზიდონ კვალიფიციური კადრები, რომლებიც დიდი წვლილს შეიტანენ სისტემის დანერგვაში.



## გამოყენებული ლიტერატურა

1. კიკნაძე შ. საქართველოს ეროვნული ბანკის შიდააუდიტორული სამსახურის უფროსის მოადგილე „რისკზე ორიენტირებული შიდა აუდიტი:ორი ფუნქციის სიმბიოზური ურთიერთობა“  
[https://www.nbg.gov.ge/uploads/journal/2014/2014\\_2/2.pdf](https://www.nbg.gov.ge/uploads/journal/2014/2014_2/2.pdf)
2. კუკავა მ. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამოწვევები საქართველოში“ , საერთაშორისო გამჭირვალები - საქართველო, თბილისი, 2014 წელი  
<http://www.transparency.ge/ge/post/report/sakhelmtsipo-shida-pinansuri-kontrolis-gamotsvevebi-sakartveloshi-shepaseba-da-rekomendatsiebi>
3. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/91618>
4. საქართველოს მთავრობის განკარგულება № 1016 „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2260922>
5. საქართველოს მთავრობის დადგენილება #133 „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის დამტკიცების თაობაზე“  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3613890>
6. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება №644 „სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე“  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1546971>
7. საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ოფიციალური ვებ-გვერდი  
<https://www.mof.ge/>
8. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დასკვნა მუნიციპალიტეტების საქმიანობაზე, 2017 წელი  
<http://www.ivote.ge/statiebi/23462-sakhelmtsifo-auditis-samsakhuris-daskvna-municipalitetebis-saqmianobaze.html?lang=ka-GE>
9. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, ეფექტიანობის აუდიტი, 2013 წელი  
<https://sao.ge/files/kanonmdebloba/PA%20Leaflet%20GEO.pdf>
10. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო, 2010 წელი  
<https://sao.ge/files/auditi/Regularity-Audit-Manual.pdf>
11. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის დებულება  
<https://sao.ge/audit>
12. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამოწვევები საქართველოში: შეფასება და რეკომენდაციები, 2014 წელი  
<https://www.transparency.ge/ge/post/report/sakhelmtsipo-shida-pinansuri-kontrolis-gamotsvevebi-sakartveloshi-shepaseba-da-rekomendatsiebi>

13. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის 2017-2018 წლების სამოქმედო გეგმის შესრულების მონიტორინგის ანგარიში 2018 წლის დეკემბრის მდგომარეობით  
<https://pifc.gov.ge/documents/4673720dc328d4bdbbc6a5df28c5c552.pdf>
14. სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო/ინსტრუქცია  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/download/3509497/0/1>
15. სრესელი ნ. „აუდიტის თეორია“,თბილისი 2013  
[https://www.tsu.ge/data/file\\_db/economist\\_faculty/auditisteoria.pdf](https://www.tsu.ge/data/file_db/economist_faculty/auditisteoria.pdf)
16. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/download/3509521/0/1>
17. შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები  
[https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards\\_2011\\_Georgian.pdf](https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Georgian.pdf)
18. ჰარმონიზაციის ცენტრი  
<http://test.ia.ge/text-4.html>
19. ჰარმონიზაციის ცენტრი,სისტემური აუდიტის სახელმძღვანელო, თბილისი 2015  
<http://mes.gov.ge/uploads/sistemuri-auditis-saxelmZRvanelo.pdf>
20. Bragg. S The difference between internal and external audits, 2017  
<https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-internal-and-external-audits.html>
21. Josheski D. Jovanova B. EXTERNAL AUDIT AND RELATION BETWEEN INTERNAL AUDITORS,2012  
[https://mpra.ub.uni-muenchen.de/39754/1/MPRA\\_paper\\_39754.pdf](https://mpra.ub.uni-muenchen.de/39754/1/MPRA_paper_39754.pdf)
22. Lewis D. 8 differences between internal and external audit,2015  
<https://www.linkedin.com/pulse/8-differences-between-internal-external-audit-david-lewis>

## დანართი #1 კითხვარი შერჩეული ექსპერტისთვის

1. რა შეიძლება თქვით სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ? რამ გამოიწვია მისი დანერგვის აუცილებლობა და რა იყო მისი წინაპირობა?
2. რა ცვლილებები განხორციელდა მას შემდეგ რაც საჯარო სექტორში დაიწყო სისტემის დანერგვა? ჰქონდა თუ არა ადგილი ზოგიერთი მნიშვნელოვანი პრობლემის მმოგვარებას?
3. რამდენად სწორად მიმდინარეობს შიდა აუდიტის რეფორმა მიმდინარე პერიოდში?
4. შექმნილია თუ არა ყველა მუნიციპალიტეტში შიდა აუდიტის სამსახურები მოქმედი კანონმდებლობის დაცვით?
5. რა არის ის ხელის შემშლელი ფაქტორები, რომლებიც რეფორმის სწრაფად განხორციელებას აფერხებს?
6. რა არის ის აუცილებელი წინაპირობა, რომელიც შიდა აუდიტის რეფორმის სრულყოფილად განვითარებას შეუწყობს ხელს?
7. თქვენი აზრით რა გზებით შეიძლება განხორციელდეს რეფორმის განხორციელებისას წარმოქმნილი პრობლემების მოგვარება?
8. ხომ არ ფიქრობთ, რომ არსებობს ნდობისა და ცნობიერების ამაღლების პრობლემა ამ ერთეულებში?
9. შიდა აუდიტი ხომ არ ემსგავსება ინსპექტირებას? არის თუ არა ცნობიერების დაბალი დონე ამის მიზეზი?
10. რამდენად ხშირად ხდება მუნიციპალიტეტის შიდა აუდიტის სამსახურის წარმომადგენელთა კვალიფიკაციის ასამაღლებელი ღონისძიებები?
11. როგორ ფიქრობთ, რომელი პროფესიის ადამიანებით უნდა იყვეს დაკომპლექტებული შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული?
12. როგორ შეაფასებდით საჯარო სექტორის წარმომადგენლების მიერ, შიდა აუდიტის რეფორმის განხორციელებისათვის გატარებულ ღონისძიებებს? არიან თუ არა ისინი რეალურად შედეგზე ორიენტირებულნი?
13. დღეს არსებული შიდა აუდიტის მდგომარეობა უწყობს თუ არა ხელს შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის სწორად წარმართვას?
14. ზოგადად შეაფასეთ რეფორმის მიმდინარეობა და მისი ჩამოყალიბება.

## დანართი #2 კითხვარი აუდიტის სუბიექტებისთვის

კითხვარის მიზანია, დაადგინოს მუნიციპალიტეტებში არსებული მდგომარეობა შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვის მიმართულებით.

\* სავალდებულო

მუნიციპალიტეტის დასახელება \*

თქვენი პასუხი

არსებობს თუ არა თქვენს სსიპ-ში შიდა კონტროლის სისტემა? \*

- კი
- არა
- სხვა:

პერიოდი, რამდენი ხანია არსებობს შიდა აუდიტის სამსახური? \*

- 0-3
- 3-6
- 6-9

შესაბამისია თუ არა სამსახურის სტრუქტურა მოქმედ

კანონმდებლობასთან? \*

- კი
- ნაწილობრივ
- არა
- არ ვიცი

დაასახელეთ ის ძირითადი პრობლემები რომლებიც შიდა აუდიტის სამსახურის შექმნამ გადაჭრა. \*

თქვენი პასუხი

რა ოდენობის სპეციალისტია დასაქმებული შიდა აუდიტის სამსახურში? \*

- 0-5
- 5-10
- 10-

შიდა აუდიტორთა განათლების დონე \*

- უმაღლესი
- არასრული უმაღლესი
- საშუალო
- სხვა:

ზრუნავს თუ არა მუნიციპალიტეტი შიდა აუდიტის სამსახურში დასაქმებულთა კვალიფიკაციის ამაღლებაზე? (გთხოვთ განმარტოთ რა გზით ახორციელებს ამას) \*

- კი
- არა
- სხვა:

დაასახელეთ შიდა კონტროლის რეფორმის განხორციელების ძლიერი მხარე. (შეგიძლიათ მონიშნოთ რამდენიმე ვარიანტი ან დაამატოთ თქვენთვის სასურველი) \*

- ძირითადი რისკების იდენტიფიცირება და მათი თავიდან აცილება
- სსიპ-ის გამართულად მუშაობის უზრუნველყოფა
- სახელმწიფოსა და საერთაშორისოდ აღიარებული სტანდარტების დაცვა
- სხვა:

იქმნება თუ არა პრობლემები რეფორმების განხორციელების პროცესში? (უარყოფის შემთხვევაში გამოტოვეთ შემდეგი კითხვა) \*

- კი
- არა
- თავს შევიკავებ პასუხის გაცემისგან

არის თუ არა ეს პრობლემები დაკავშირებული კადრების ცოდნასა და გამოცდილებასთან?

- კი
- არა
- არ ვფლობ ინფორმაციას

თქვენი აზრით, რომელია ის ძირითადი თვისება, რომელიც უნდა ახასიათებდეს კარგ აუდიტორს? \*

- პროფესიული კომპეტენცია
- დამოუკიდებლობა
- ობიექტურობა
- კეთილსინდისიერება
- კონფიდენციალურობა
- კანონიერება და გამჭვირვალობა
- ყველა ზემოთ ჩამოთვლილი

რა სიხშირით ხორციელდება აუდიტორული შემოწმებები შიდა აუდიტის სამსახურის მიერ? \*

- წელიწადში რამდენჯერმე
- წელიწადში ერთხელ

• რამოდენიმე წელიწადში ერთხელ  
ძირითადად რომელი ტიპის აუდიტი ხორციელდება? (შეგიძლიათ  
მონიშნოთ რამდენიმე ვარიანტი) \*

- ეფექტიანობის აუდიტი
- შესაბამისობის აუდიტი
- სისტემური აუდიტი
- ფინანსური აუდიტი
- ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი

როგორ ფიქრობთ, რამდენად შეესაბამება აუდიტორების მიერ  
გაცემული რეკომენდაციები, მუნიციპალიტეტში არსებულ  
სიტუაციას? \*

- შესაბამისია
- არ შეესაბამება
- ნაწილობრივ შეესაბამება

უზრუნველყოფს თუ არა გაცემული რეკომენდაციები,  
იდენტიფიცირებული პრობლემების აღმოფხვრას? \*  
დიახ

- არა
- ნაწილობრივ
- სხვა:

უწყობს თუ არა ხელს მუნიციპალიტეტის ხელმძღვანელობა  
გაცემული რეკომენდაციების შესრულებას? \*

- დიახ
- არა

თანამშრომლობს თუ არა ხელმძღვანელობა შიდა აუდიტის  
წარმომადგენლებთან? \*

- დიახ, აქტიურად
- მხოლოდ განსაკუთრებულ შემთხვევებში
- საერთოდ არ ვთანამშრომლობთ

შეგიძლიათ თქვათ, რომ მუნიციპალიტეტში შიდა კონტროლის  
სისტემის რეფორმა წარმატებით ხორციელდება? \*

- დიახ
- არა
- ნაწილობრივ

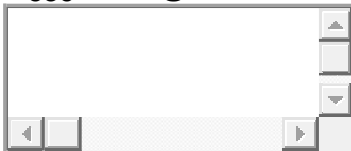
შეცვალა თუ არა შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვამ  
მუნიციპალიტეტის მუშაობა უკეთესობისკენ? გთხოვთ უფრო  
ვრცლად გვითხრათ ამის შესახებ.

თქვენი პასუხი



თქვენი აზრით კიდევ რა არის საჭირო ამ მიმართულებით ეფექტიანობის გაზრდის მიზნით სახელმწიფოს მხრიდან?

თქვენი პასუხი



### დანართი #3 კითხვარი შიდა აუდიტის ობიექტებისათვის

კითხვარის მიზანია, დაადგინოს მუნიციპალიტეტებში არსებული მდგომარეობა შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვის მიმართულებით.

\*სავალდებულო

თქვენი თანამდებობა \*

თქვენი პასუხი



რამდენი ხანია, რაც ამ თანამდებობას იკავებთ? \*

- 0-3 წელი
- 3-6 წელი
- 6 წელი და მეტი

თქვენი მუშაობის განმავლობაში ჩატარდა თუ არა აუდიტორული შემოწმება? \*

- დიახ
- არა
- არ ვფლობ ინფორმაციას

როგორ ფიქრობთ რა იყო შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვის და ზოგადად შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულის

ჩამოყალიბების მიზანი? \*

- საკანონმდებლო მოთხოვნის გამო

- დაწესებულების ხელმძღვანელობის მიერ მისი საქმიანობის დასაბუთება
- ევროკავშირის წინაშე აღებული ვალდებულებების ძალით
- სხვა:

რა არის ის ძირითადი ფუნქცია-მოვალეობები, რომელსაც ასრულებს შიდა აუდიტის სამსახური? \*

- რისკების იდენტიფიცირება და მათი თავიდან აცილების სტრატეგიის შემუშავება
- ხარვეზების აღმოჩენა და შესაბამისი სადამსჯელო ღონისძიებების გამოყენება
- ორგანიზაციის მიერ შესრულებული პროექტების ანალიზი
- დაწესებულების ფუნქციონირების ზოგადი შეფასება/ ანალიზი და რეკომენდაციის გაცემა
- კონტროლის მექანიზმების ემედუნარიანობის შეფასება
- ხარვეზზე პასუხისმგებელი პირის გამოვლენა
- სხვა:

გარდა სსიპ-ში შექმნილი შიდა აუდიტის სამსახურისა, რომელიმე სხვა სახელმწიფო დაწესებულების მიერ განხორციელებულა თუ არა აუდიტორული შემოწმება? \*

- სახელმწიფო აუდიტის მიერ
- მხოლოდ შიდა აუდიტორების მიერ
- არ ვფლობ ინფორმაციას
- სხვა:

აუდიტორული საქმიანობის პროცესში თანამშრომლობთ თუ არა შიდა აუდიტის წარმომადგენლებთან? \*

- არ მაქვს ურთიერთობა
- სამიანობის დასაწყისიდან ბოლომდე
- მხოლოდ საქმიანობის დაწყებამდე
- აუდიტორული დასკვნის დროს
- მხოლოდ მიგნებების განხილვის დროს

დაცულია თუ არა აუდიტორების მიერ ყველა ძირითადი პროცედურა, საქმიანობის დაწყების წინ? (აუდიტის მიზნისა და მისი მნიშვნელობის გაცნობა)

- დიახ
- არა
- ზოგჯერ

ვის მიერ იქნა ეს ინფორმაცია მოწოდებული? \*

- აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელის
- თანამშრომლის
- წარსული გამოცდილების შედეგად



- სხვა:

როგორ ფიქრობთ შიდა აუდიტი ეს არის სადამსჯელო ფორმის ქმედება თუ სარეკომენდაციო? \*

- სარეკომენდაციო
- სადამსჯელო
- უფრო სადამსჯელო ვიდრე სარეკომენდაციო
- მიჭირს ამის იდენტიფიცირება

რამდენად ღიად საუბრობთ არსებულ პრობლემებზე შიდა აუდიტორებთან? \*

- ღიად
- საერთოდ არ ვსაუბრობ
- თავს ვიკავებ ზედმეტი საუბრისგან სასჯელის თავიდან არიდების შიშით

ყოფილა თუ არა შიდა აუდიტის მიერ სადამსჯელო ღონისძიების განხორციელების შემთხვევა? \*

- დიახ
- არა
- წინააღმდეგობაში მოდის აუდიტის ძირითად მიზანთან

მიგიმართავთ თუ არა აუდიტორებისთვის დამატებითი კონსულტაციისთვის, აუდიტის დამთავრების შემდეგ? \*

- არა
- დიახ და მივიღე შესაბამისი კონსულტაცია
- დიახ, მაგრამ უარი მივიღე

აუდიტის რომელ სახეს ახორციელებენ შიდა აუდიტორები ყველაზე ხშირად? \*

- შესაბამისობის აუდიტს
- ფინანსურ აუდიტს
- ეფექტიანობის აუდიტს
- ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტს
- სისტემურ აუდიტს
- არ ვიცი

როგორ აფასებთ შიდა აუდიტორთა საქმიანობას? \*

- დადებითად
- უარყოფითად
- მიჭირს პასუხის გაცემა

აღმოიფხვრა თუ არა დაწესებულების წინაშე მდგარი პრობლემები შიდა აუდიტის სამსახურის ჩამოყალიბების შემდეგ? (თუ თქვენი პასუხი განსხვავებულია დადებითისგან გთხოვთ განმარტოთ მომდევნო კითხვაში) \*

- სრულად აღმოიფხვრა
- ნაწილობრივ აღმოიფხვრა
- ვერ აღმოიფხვრა

დაასახელეთ მიზეზები, თუ რატომ ვერ განხორციელდა ძირითადი პრობლემების აღმოფხვრა.

თქვენი პასუხი

ითვალისწინებთ თუ არა აუდიტის შედეგად გაცემულ რეკომენდაციებს? \*

- დიახ
- არა
- ნაწილობრივ

ხომ არ არსებობს ინტერესთა კონფლიქტი შიდა აუდიტორებსა და დაწესებულების ხელმძღვანელობას შორის? \*

- არა
- დიახ

თქვენი რეკომენდაცია იმასთან დაკავშირებით, თუ რა მიმართულებით უნდა განხორციელდეს მუშობა შიდა კონტროლის სისტემის სრულყოფილად დასანერგად?

თქვენი პასუხი