

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი  
ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი  
ანა ქაშიბაძე

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა  
მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის როლი და  
საქართველოში არსებული გამოწვევები“



ხელმძღვანელი: პროფესორი ლევან საბაური

თბილისი  
2019 წ

## ანოტაცია

აუდიტის ფუნქცია ყოველთვის განიხილებოდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის განუყოფელ შემადგენელ ნაწილად. კონტროლის მექანიზმი საჯარო სექტორის ეფექტურობას ზრდის. აუდიტი ფარავს იმ ფართო რისკებს, რაც თან ახლავს საჯარო მმართველობას. ტრადიციული თვალთახედვით აუდიტი ესაა სახელმწიფოსა და მისი ინსტანციების (სამინისტროების) მარწმუნებელი მექანიზმი, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტი მიღებული და გახარჯულია კანონმდებლობის შესაბამისად, სამართლიანად და ეფექტურად. თუმცა, აუდიტის ფუნქციამ სხვა დატვირთვაც შეიძინა და მისი თვალთახედვა უფრო გაფართოვდა, ის ახლა უკვე მოიცავს საჯარო სექტორის სოციალურ-ეკონომიკური ეფექტურობის შეფასებასაც. შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის გაუმჯობესების მიზნით, წლებია იქმნება არა ერთი საერთაშორისო სტანდარტი, მათ შორისაა INTOSAI (შიდა კონტროლის სტანდარტების გზამკვლევი). რაც შეეხება საქართველოს მაგალითს, ამ მიმართულებითბოლო ორი ათწლეულის მანძილზე ბევრ საჯარო დაწესებულებაში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არარსებობამ, სრულმა ან ფინანსური კონტროლის ნაწილობრივმა მოშლამ სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის გამჭვირვალეობა და ანგარიშვალდებულება მნიშვნელოვანი საფრთხის წინაშე დააყენა. საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი ხარჯვისათვის მნიშვნელოვანია სახელმწიფოში არსებობდეს შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს მხარჯავი დაწესებულებების ანგარიშვალდებულებას, აქტივების დაცვას და ბიუჯეტის პროგრამული მიზნების მიღწევას. მხარჯავი დაწესებულებების მიერ არ ხდება რისკების შეფასება, კონტროლის მექანიზმების გამოყენება და ფინანსური და არაფინანსური აქტივების დაცვის უზრუნველყოფა, რასაც კიდევ უფრო ამძიმებს სისტემური გულგრილობა. აღნიშნული საკითხის აქტუალობა საქართველოში განსაკუთრებით 2007 წლის შემდეგ დადგა, მაშინ როცა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის“ სისტემის ჩამოყალიბებისათვის საქართველოსა და ევროკავშირს შორის გაფორმებულ შეთანხმებას ჩაეყარა საფუძველი, თუმცა აღნიშნული რეფორმა საქართველოში არსებითად 2010 წლიდან დაიწყო. ვინაიდან ევროკავშირის წევრ ან გაწევრიანების მსურველ ქვეყნებისთვის აუცილებელი მოთხოვნაა კორუფციის დაბალი დონე, რისი აღზატობაც, ცხადია მცირდება გამართული და ეფექტური სახელმწიფო კონტროლის მექანიზმებით.

## Annotation

The audit function has always been considered an integral part of state financial control. The control mechanism increases the efficiency of the public sector. The audit covers the broad inherent risks in public administration. Traditionally, auditing is the assurance mechanism of the state sector and its institutions (ministries) that the state budget is adopted and spent in accordance with the law fairly and effectively. However, the audit function has taken on a different dimension and has widened its scope, and now includes assessing the social-economical effectiveness of the public sector. In order to improve internal control and internal audit, many international standards have been in place for years, including INTOSAI (Internal Control Standards Guide). As with the example of Georgia, the lack of public internal financial control, complete or partial financial control in many public institutions over the past two decades has put the transparency and accountability of government spending at considerable risk. In order to effectively spend budget funds, it is important for the state to have an internal financial control system that ensures accountability of spending agencies, safeguards assets, and achieves budgetary program goals. Spending institutions do not assess risks, use controls, and safeguard financial and non-financial assets, further aggravating systemic negligence. This issue has been particularly relevant in Georgia since 2007, when the agreement signed between Georgia and the EU for the establishment of a system of state internal financial control, however, has been substantially launched in Georgia since 2010. Given the low level of corruption required by EU member or accession countries, the likelihood of this is clearly reduced by proper and effective state control mechanisms.

## სარჩევი

ანოტაცია	2
შესავალი	5
<b>თავი 1: შიდა ფინანსური კონტროლის ფუნქცია და საფუძვლები</b>	<b>6</b>
1.1. შიდა ფინანსური კონტროლის როლი და მიზნები.	6
1.2. საქართველოს შიდა კონტროლის სისტემის განვითარების ისტორია საკანონმდებლო დონეზე	9
1.3. შიდა აუდიტი	16
შიდა აუდიტის პროექტის ზოგადი სტრუქტურა და ძირითადი ეტაპები	23
დაგეგმვა	26
კუმულატიური (შეკრებითი) მეთოდი	34
ფარდობითი (შედარებითი) მეთოდი	36
1.4. ჰარმონიზაციის ცენტრი	42
<b>თავი 2 სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული უცხოური პრაქტიკა</b>	<b>46</b>
2.1. ჰარმონიზაციის ცენტრები საზღვარგარეთის ქვეყნებში	46
2.1. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შვედური მოდელი	49
2.3. COSO-მოდელი	60
<b>თავი 3 : შეფასების შედეგები- კანონის იმპლემენტაციის პროცესისა და ფაქტობრივად არსებული კონტროლის მექანიზმების შეფასება</b>	<b>63</b>
3.1. საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის საქმიანობის ანგარიშის მიმოხილვა და შეფასება	66
2017 წელს შსს-ს შიდა აუდიტის მიერ გამოვლენილი ძირითადი ხარვეზები	68
3.2. საქართველოში არსებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შეფასება შს სამინისტროს შიდა აუდიტისა და ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიშის საფუძველზე	73
<b>დასკვნები და რეკომენდაციები</b>	<b>85</b>
<b>გამოყენებული ლიტერატურა</b>	<b>88</b>

## შესავალი

საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიან ხარჯვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის განვითარებისათვის. დღეს სადავო არ არის, რომ საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი და შედეგებზე ორიენტირებული ხარჯვა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამართულად მომუშავე სისტემის გარეშე შეუძლებელია. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის აქტუალურობა საქართველოსა და ევროკავშირს შორის თანამშრომლობის დაწყებამ განაპირობა. ევროკავშირში გაწევრიანების ერთ-ერთ აუცილებელ წინაპირობას წარმოადგენდა დაწესებულებებში შიდა კონტროლის გამართული სისტემის არსებობა, რომლიც მოგვიანებით გახდა ერთგვარი ინდიკატორი დაწესებულების ეფექტიანად ფუნქციონირების შესაფასებლად. საქართველოში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბება დაიწყო 2007 წლიდან ევროკავშირთან გაფორმებული შეთანხმების საფუძველზე. 2009 წელს საქართველოს ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშავა სტრატეგიული დოკუმენტი „სახელმწიფო სექტორის ფინანსური მართვის რეფორმის შესახებ“ (2009-2013 წლები), რომლის მიხედვით, დაიგეგმა შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბება და განვითარება საჯარო სექტორში. აღნიშნული სტრატეგიული დოკუმენტი მოიცავდა ქვეყანაში შიდა კონტროლის მექანიზმების ჩამოყალიბების 5 წლიან გეგმასა და ღონისძიებებს, ეფუძნებოდა ევროკავშირის მიერ შემუშავებულ კონცეფციას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ და უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) სახელმძღვანელოებსა და სტანდარტებს საჯარო სექტორისათვის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარება წარმოადგენს უწყვეტ პროცესს და მუდმივად საჭიროებს დახვეწასა და გაუმჯობესებას მით უფრო, რომ იგი საჯარო დაწესებულებებში არსებული რისკების მართვისა და მინიმიზებისათვის უმთავრესი ბერკეტია.

# თავი 1 შიდა ფინანსური კონტროლის ფუნქცია და საფუძვლები

## 1.1. შიდა ფინანსური კონტროლის როლი და მიზნები.

სახელმწიფო სექტორში არსებული კორუფცია მსოფლიო დონის პრობლემაა, რომლის მიმართაც სუსტი ადმინისტრაციული ერთეულები და განვითარებადი ქვეყნები, ნაკლები ფინანსური კონტროლის მექანიზმებით, პრაქტიკულად უძლურნი არიან. კორუფციის მაღალი დონე ამცირებს ინვესტიციებს ქვეყანაში, აფერხებს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდას და საბოლოო ჯამში მიყვავართ არაეფექტურ მმართველობასთან. კორუფცია პოლიტიკური, ეკონომიკური და ინსტიტუციონალური სისუსტის ერთ-ერთი უმთავრესი გამომწვევი ფაქტორია. ამ პრობლემის ძირითადი მიზეზები უმთავრესად სახელმწიფო მმართველობაში, ბიუროკრატიაში და ცალკეული ქვეყნების სოციალურ და პოლიტიკურ წარსულში უნდა ვეძებოთ. კორუფცია იქ იჩენს თავს, სადაც მონოპოლიაა საქონელსა და მომსახურებაზე და სადაც არსებობენ ადამიანები/ინსტიტუციები, რომლებსაც არ აქვთ პასუხისმგებლობა მაგრამ, რომლებიც იღებენ გადაწყვეტილებებს თუ ვინ რას და რამდენს იღებს. გამოსავალი გზები, რომლებმაც შესაძლოა გადაჭრან ეს პრობლემა შეიძლება ვეძებოთ ადეკვატური ანტი-კორუფციული კანონების შემოღებაში. ეს რეფორმები დამყარებული და მიღებული უნდა იქნას შესაბამისი კვლევების საფუძველზე. კორუფციის დაძლევის ერთ-ერთი საშუალება უმაღლესი საფეხურიდან ინიცირებული ანტი-კორუფციული „რეკოლუცია“ შეიძლება იყოს. საჯარო სექტორში ფინანსთა სამინისტროს აქვს განსაკრუთებული ინტერესი და შესწევს უნარი იმისა, რომ ადეკვატურად მართოს სახელმწიფოს საჯარო ფინანსები. ფინანსთა სამინისტროს რესურსების გამართლებულად და ეფექტურად ხარჯვის პროცესში უნდა ეჭიროს სხვადასხვა სამინისტროების დამაკავშირებელი რგოლი. ფაქტები, რომლებიც განსაკრუთებულ

დარღვევებზე მეტყველებს სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯვის ნაწილში, შეიძლება პოზიტიურადაც კი იყოს გამოყენებული ფინანსების უკეთესი ადმინისტრირების წახალისების კუთხით.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კონცეფცია პირველად შემუშავდა ევროკომისიის მიერ 1990-იანი წლების მეორე ნახევარში და დღესდღეობით ყველა იმ ქვეყნის მიერ ინერგება, რომელსაც ევროკავშირში გაწევრიანება სურს. საერთაშორისო დონეზე სხვადასხვა ხერხით ცდილობენ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებას, მათ შორის სტანდარტებით, როგორცაა INTOSAI, IIA.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სიტემა განისაზღვრება როგორც მენეჯერული, ფინანსური და სხვა სახის კონტროლის სრულყოფილი სისტემა, რომელსაც აყალიბებს დაწესებულების ხელმძღვანელი იმ მიზნით, რომ დაწესებულების შიგნით არსებობდეს წარმატებული, დაწესებულების ამოცანებზე ორიენტირებული მმართველობა. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა შედგება სამი კომპონენტისგან :

- მენეჯმენტი და მენეჯმენტის კონტროლი-ფინანსური მართვა და კონტროლი (FMC)
- დამოუკიდებელი-მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა-შიდა აუდიტი (IA)
- PIFC სისტემის კოორდინატორი-ჰარმონიზაციის ცენტრი (CHU)<sup>1</sup>

ევროკავშირის მოდელის მიხედვით, როგორც ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ასევე შიდა აუდიტის სისტემის განვითარებაზე, კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციაზე, საქართველოს საჯარო სექტორში, პასუხისმგებელ ორგანოს წარმოადგენს.

დაწესებულებაში შიდა კონტროლის სისტემა მოიცავს ორ ელემენტს:

- ფინანსური მართვა და კონტროლი;
- შიდა აუდიტი.

---

<sup>1</sup> საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ჰარმონიზაციის ცენტრი <https://pifc.gov.ge/chu>

შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტებით, „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“.

ამასთან შიდა აუდიტი აფასებს, თუ რამდენად გამართულად მუშაობს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა ინერგება და ხორციელდება დაწესებულების ხელმძღვანელობის მიერ დაწესებულების ყველა სტრუქტურულ ერთეულში ფინანსური მართვისა და გადაწყვეტილების მიღების პროცესის გაუმჯობესებისა და დაწესებულების მიზნების მისაღწევად. ფინანსური მართვა და კონტროლი მოიცავს დაწესებულების საქმიანობასთან დაკავშირებულ როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ პროცესებს, ოპერაციებსა და ქმედებებს. შიდა აუდიტი მონაწილეობას არ იღებს არც ფინანსური მართვისა და კონტროლის და არც სხვა რომელიმე სისტემის შექმნაში. სისტემის შექმნაში მონაწილეობას მიმღების მიერ განხორციელებული კონტროლი სრულფასოვან კონტროლად არ განიხლება.

<sup>2</sup> რაც შეეხება მიზნებს, ფინანსური მართვისა და კონტროლის ძირითადი მიზნები შეიძლება შემდეგნაირად იქნას ჩამოყალიბებული :

1. საჯარო ფინანსების მართვის ხარისხის გაუმჯობესება;
2. საბიუჯეტო ხარჯებისა და შემოსულობების თაობაზე საიმედო ინფორმაციის არსებობა, რაც გულისხმობს ფინანსური ანგარიშგებისა და აღრიცხვის გამართულ სისტემებს;
3. სათანადო მენეჯერული სტრუქტურის ჩამოყალიბება, რომელიც უზრუნველყოფს დაწესებულების მიზნების მიღწევას;

---

<sup>2</sup> საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“



4. დაწესებულების მიზნების, საქმიანობის შედეგების შეფასების ინდიკატორებისა და განხორციელების პერიოდების განსაზღვრა, რათა უზრუნველყოფილ იქნას მათი მიღწევა დროულად, ეფექტურად, შესაბამისი სტანდარტებისა და არსებული სახსრების ფარგლებში
5. საბიუჯეტო სახსრების ოპტიმალური გამოყენების უზრუნველყოფა, სახსრების ხარჯვა ეკონომიურობის, ეფექტიანობის, პროდუქტიულობის და სამართლიანობის პრინციპზე დაყრდნობით, რაც ასევე მოიცავს რისკის იდენტიფიკაციას, შეფასება და მართვას.
6. მენეჯერებისთვის მაქსიმალური წვდომის უზრუნველყოფა ყველა საჭირო ინფორმაციაზე, იმისთვის, რომ შეაფასონ მათი ნაბიჯების მოსალოდნელი ფინანსური შედეგები და შესაბამისად მიიღონ მაქსიმალურად სწორი გადაწყვეტილებები.

## 1.2. საქართველოს შიდა კონტროლის სისტემის განვითარების ისტორია საკანონმდებლო დონეზე

ზოგადად ქვეყნის მასშტაბით, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს, იგი ამ ფორმით 2012 წლის 1 ივლისიდან ჩამოყალიბდა. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა ან/და მისი საქმიანობის კონტროლი, ამ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ არ არის გათვალისწინებული კანონით. აკრძალულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლა, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედება, რომელმაც შეიძლება ხელყოს მისი დამოუკიდებლობა. მისი ძირითადი მიზანია, ხელი შეუწყოს საჯარო მმართველობის ეფექტიანობას და ანგარიშვალდებულებას, საბიუჯეტო სახსრებისა და სხვა საჯარო რესურსების გამოყენებისა და ხარჯვის კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვასა და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური

რესპუბლიკებისა და თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ამოწმებს: სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების ხარჯვასა და შესრულებას, მათი ბიუჯეტის შემოსულობებისა და გადასახდელების საფუძვლიანობასა და კანონიერებას. ასევე იგი ამოწმებს სახელმწიფო ვალისა და კრედიტების გაცემას, ეროვნული ბანკისა და საქართველოში რეგისტრირებული სხვა საკრედიტო და საფინანსო დაწესებულებებში სახელმწიფო სახსრების მოძრაობის კანონიერებას ყოველივე ზემოაღნიშნული ფუნქცია-მოვალეობების შემდეგ, ისმის კითხვა- რა საჭიროა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი, მაშინ როცა საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის კონტროლს, ანუ უმაღლეს აუდიტს, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უკვე ახორციელებს? ქვეყნის უმაღლეს აუდიტორს არ აქვს და ვერც ექნება ვალდებულება ყველა საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებაში რეგულარულად ჩაატაროს აუდიტი. მამასადაძამე, ხარჯვის ეფექტიანობის გაზრდა მხოლოდ გარე აუდიტით შეუძლებელია. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა უზრუნველყოფს დამოუკიდებელი, ობიექტური, საჯარო, გამჭვირვალე და პროფესიული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის და მათ შორის, შიდა აუდიტის სისტემის ჩამოყალიბებას. შიდა კონტროლი წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური მართვისა და ფინანსური კონტროლის პრინციპების გამჭვირვალობასა და დამოუკიდებლობას სახელმწიფოს ფინანსური სტაბილურობის შესანარჩუნებლად და გასაძლიერებლად.

**2007 წელს** საქართველოს მთავრობასა და ევროკომისიას შორის გაფორმებული დაფინანსების ხელშეკრულების - „საქართველოს ფინანსური მართვის რეფორმის მხარდაჭერა“ ფარგლებში, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში ჩამოყალიბდა რისკების შეფასებისა და შიდა აუდიტის სამმართველო, რომლის ძირითად მიზანს წარმოადგენდა შიდა აუდიტის ერთეულების ჩამოყალიბების და საჯარო ფინანსების მართვის კონტროლის ახალი სისტემის დანერგვის მოსამზადებელი ქმედებების განხორციელება.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო საწყისი ეტაპიდანვე აქტიურად იყო ჩართული ქვეყანაში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვასა და განვითარებაში. დასახული მიზნების მისაღწევად, რომელიც ასევე წარმოადგენდა საქართველოს მთავრობის ერთ-ერთ ძირითად პრიორიტეტს, რომ ქვეყანაში ჩამოყალიბებულიყო შიდა კონტროლის ეფექტური სისტემა, 2009 წელს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროში შეიქმნა და საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცდა „სახელმწიფო სექტორში შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარების სტრატეგია“ („Public Internal Financial Control“ (PIFC)), რომელიც საკმაოდ დეტალურად აღწერდა საჯარო სექტორში შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების გეგმას.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის სისტემის შემუშავებისათვის, ჩამოყალიბებისა და დანერგვისათვის აუცილებელი იყო შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზის არსებობა. შესაბამისად, 2010 წლის 26 მარტს საქართველოს პარლამენტის მიერ მიღებულ იქნა საქართველოს კანონი, სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების მთავარ საფუძველს. აღნიშნული კანონის თანახმად, 2010 წლის განმავლობაში 12 სამინისტროში ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის სუბიექტი. 2017 წლის მდგომარეობით კი საჯარო სექტორში ჩამოყალიბებულია 106 შიდა აუდიტის ერთეული, სადაც დასაქმებულია 450-მდე შიდა აუდიტორი. გარდა საქართველოს სამინისტროებისა, ხუთი შიდა აუდიტის ერთეული ჩამოყალიბდა აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკაში, ხუთი ერთეული - აფხაზეთის ავტონომიურ რესპუბლიკაში, ერთი - სამხრეთ ოსეთის ადმინისტრაციაში და ერთი - საქართველოს მთავრობის კანცელარიაში. „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 9 ნოემბრის N 345 დადგენილების საფუძველზე, შეიქმნა „შიდა აუდიტთან

დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო“ (ჰარმონიზაციის ცენტრი), დამტკიცდა საბჭოს დებულება და განისაზღვრა საბჭოში არსებული სამდივნოს უფლება-მოვალეობები. აღნიშნული ჰარმონიზაციის ცენტრის მთავარ ამოცანას წარმოადგენს შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობის კოორდინაცია, სინქრონიზებული ფუნქციონირების უზრუნველყოფა, ამოცანების დუბლირების თავიდან აცილება, შიდა აუდიტის პროცესების შემუშავება, შიდა აუდიტორთათვის ტრეინინგების ორგანიზება მათი უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველსაყოფად და ა.შ. „შიდა აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველ საბჭოს“ (ჰარმონიზაციის ცენტრი) თანათავმჯდომარეობენ საქართველოს ფინანსთა მინისტრი და საქართველოს კონტროლის პალატის თავმჯდომარე.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარება წარმოადგენს უწყვეტ პროცესს, რისთვისაც მუდმივად ხორციელდება შესაბამისი აქტივობები. განსაკუთრებით აღსანიშნავია, რომ 2011 წელს განხორციელდა „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონის დახვეწა და მისი სრულად ჰარმონიზება საერთაშორისო სტანდარტებთან - INTOSAI-თან და IIA-თან. ამ კუთხით, საქართველოს პარლამენტმა 2011 წლის 9 დეკემბერს მიიღო შესაბამისი ცვლილებები „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონში და გარდა ფუნდამენტური ცვლილებებისა და დამატებებისა, აღნიშნული კანონის სათაურიც შეიცვალა და ეწოდა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი.<sup>3</sup> ეს კანონი არეგულირებს ამავე კანონით განსაზღვრულ დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის წესსა და პრინციპებს, აგრეთვე სხვა საკითხებს, რომლებიც მნიშვნელოვანია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემუშავებისათვის, ჩამოყალიბებისა და განხორციელებისათვის. ამ კანონის საფუძველზე განისაზღვრა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის არსებობისთვის აუცილებელი მეთოდოლოგია და სტანდარტები და ასევე

---

3 © 2015. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

განისაზღვრა უფლებამოსილი ორგანო-ფინანსთა სამინისტრო, რომელიც ჰარმონიზაციის ცენტრის მეშვეობით ხელს უწყობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებას და ახორციელებს მასთან დაკავშირებული საკითხების კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციას. თითოეული დაწესებულება ამ კანონის, საქართველოს სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე აქტებისა და ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებული და საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის შესაბამისად შეიმუშავებს ფინანსურ მართვისა და კონტროლის საკუთარ სისტემას. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა იწერება ფინანსური მართვისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესის გაუმჯობესებისათვის, დაწესებულებების მიზნების მისაღწევად და ამოცანების შესასრულებლად, რაც ხორციელდება შემდეგი საშუალებებით:

1. დაწესებულების მიერ განხორციელებული ოპერაციების შესაბამისობა საქართველოს კანონმდებლობასთან, მარეგულირებელ წესებთან, შიდა პოლიტიკასთან, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებსა და შეთანხმებებთან;
2. ფინანსური და ოპერაციული ინფორმაციის თაობაზე სრულყოფილი, ამომწურავი და სანდო ანგარიშგება;
3. სახსრებისა და რესურსების ეკონომიურად, ეფექტიანად და პროდუქტიულად გამოყენება;
4. აქტივების, ინფორმაციისა და სხვა რესურსების დაცვა დაკარგვისაგან, არამართლზომიერი გამოყენებისაგან ან მართვისაგან და დაზიანებისაგან.

**2017 წელს** საქართველოს მთავრობამ დაამტკიცა ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებული „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქცია“, რომელიც არის ერთგვარი მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელო, რომელიც შემუშავდა OECD/SIGMA-ს ექსპერტების დახმარებით, ევროკავშირის რეკომენდაციებზე დაყრდნობით. 2016 და 2017 წლებში, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებაში

პილოტურ რეჟიმში ჩართული სამინისტროების შედეგმა, ცხადყო, რომ აუცილებელია თითოეულ საფეხურზე მდგომი მენეჯერის ჩართვა სისტემის სრულყოფილი იმპლემენტაციისათვის და არამხოლოდ საფინანსო/ეკონომიკური სამსახურების როლის გაძლიერება.

ამ მიზნით, ჰარმონიზაციის ცენტრმა 2017 წელს დაიწყო მუშაობა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სახელმძღვანელოზე და ფინანსური მართვისა და კონტროლის გზამკვლევზე. აღნიშნული მეთოდოლოგიური დოკუმენტები არის შემუშავებული მენეჯერებისათვის, რათა უკეთ აღიქვან რა არის ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა და რეალურად რა სარგებელი შეიძლება მოუტანოს მან დაწესებულებას და თითოეულ მენეჯერს იერარქიის სხვადასხვა საფეხურზე.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვის კუთხით გადადგმული სხვადასხვა ნაბიჯის მიუხედავად (პილოტურ სამინისტროებში), კვლავ გამოწვევად რჩება მკაფიო მენეჯერული სტრუქტურებისა და ანგარიშვლადებულების სისტემის განსაზღვრა, პასუხისმგებლობების მეტად დელეგირება დაბალი და საშუალო რგოლის მენეჯერებზე. მოცემულ მდგომარეობაში რთულია დაწესებულებების მხრიდან განკარგული ფინანსურ რესურსისა და მიღწეული შედეგების ეფექტიანობის საზომით შეფასება.

საქართველოს საკანონმდებლო ბაზაში PIFC-ის მიმართულებით, 2017 წლის (და არა მხოლოდ) ყველაზე დიდ მიღწევად შეიძლება ჩაითვალოს საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული<sup>4</sup> სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სამწლიანი სტრატეგია, რომელიც ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეიმუშავა. აღნიშნული სტრატეგიული დოკუმენტი ეფუძნება ევროკომისიის მიერ შემუშავებულ კონცეფციას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის<sup>5</sup> შესახებ და, რაც მთავარია, OECD/SIGMA-ს მიერ განხორციელებულ

---

<sup>4</sup> საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 21 მარტის #512 განკარგულება „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის დამტკიცების თაობაზე“.

<sup>5</sup>PIFC – A European Commission initiative to build new structure of public internal control in applicant and third-party countries. *By Robert de Koning*;

ხარვეზების ანალიზს საქართველოში არსებული ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის სისტემების შესახებ.

სტრატეგიის მიზანია საჯარო სექტორში „კარგი მმართველობის პრინციპების“ განვითარება და საჯარო ფინანსების ეკონომიური, ეფექტიანი და პროდუქტიული მართვის ხელშეწყობა. აღნიშნულის მისაღწევად სტრატეგია მიზნად ისახავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებას და გაძლიერებას შემდეგი საშუალებებით:

- საბიუჯეტო დაწესებულებებში ფინანსური მართვისა და კონტროლის შესახებ ცნობიერების ამაღლებითა და მისი ეტაპობრივი დანერგვა/განვითარებით;
- შიდა აუდიტის სუბიექტების არსებული კომპეტენციების გაძლიერება/განვითარებით;

სტრატეგიის უმნიშვნელოვანეს ელემენტს, შესაბამისად „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის ერთ-ერთ ძირითად კომპონენტს წარმოადგენს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის გაძლიერება და განვითარება საქართველოს საჯარო სექტორში. რეფორმის ორი ელემენტიდან თავდაპირველად მოხდა შიდა აუდიტის დანერგვა, რამეთუ ის არის ცალკე იდენტიფიცირებადი, ხელშესახები ინსტიტუცია, რომელიც სტრუქტურული ერთეულების სახით ჩამოყალიბდა საჯარო დაწესებულებებში. თუმცა, შიდა აუდიტის წარმატება დამოკიდებულია მენეჯერულ კულტურაზე დაწესებულებაში, რისი შექმნაც სწორედ მეორე ელემენტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის მიზანია.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის საერთო მიზანი არის ფინანსური კონტროლის ხარისხის გაუმჯობესება მეტი ჩართულობით პროცესებში, და რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, მის მიზანს წარმოადგენს საჯარო ფინანსების მართვა ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის პრინციპებით.

იმის გათვალისწინებით, რომ შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვა მოითხოვს შესაბამისი გარემოს ჩამოყალიბებას დაწესებულებაში, უპირველესად უნდა აღინიშნოს მენეჯერული სტრუქტურებისა და უფლება-მოვალეობების მკაფიოდ

განსაზღვრის საჭიროება. რაც გულისხმობს ანგარიშვალდებულების ნათელი ჯაჭვის არსებობას დაწესებულების მართვის სტრუქტურაში.

### 1.3. შიდა აუდიტი

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის<sup>6</sup> 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.

შიდა აუდიტი წარმოადგენს საშუალებას, რომელიც აწვდის დაწესებულების ხელმძღვანელს დამოუკიდებელ რწმუნებას იმისა, რომ დაწესებულების შიგნით არსებული კონტროლის მექანიზმები აღწევენ დასახულ მიზნებს და რისკების მართვა ეფექტურად ხორციელდება. შიდა აუდიტის საქმიანობა მოიცავს დაწესებულების მთელი რიგი აქტივობებისა და პროცესების შეფასების სხვადასხვა სფეროს, რათა უზრუნველყოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შესაბამისობა მიზნებთან, წესებთან და სტანდარტებთან და, ასევე, გონივრულ ფინანსური მართვის პრინციპებთან.

შიდა აუდიტი ახორციელებს შეფასებას და ამ შეფასებაზე დაყრდნობით შეიმუშავებს რეკომენდაციებს, რაც ეხმარება დაწესებულების ხელმძღვანელს მართვის პროცესის მიზნების მიღწევაში და საჯარო დაწესებულებაში შესაბამისი ეთიკის და ღირებულებების ჩამოყალიბების ხელშეწყობაში. შიდა

---

<sup>6</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი



აუდიტორული საქმიანობა გულისხმობს რისკების გამოვლენას და რისკებისადმი მოწყვლადობის შეფასებას, ხელს უწყობს რისკების ეფექტურ მართვას და კონტროლის სისტემების დახვეწას ეფექტური კონტროლის შესანარჩუნებლად, კონტროლის სისტემების ეფექტურობისა და ეფექტიანობის შესწავლას და მათი უწყვეტი განვითარების ხელშეწყობას.

<sup>7</sup>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.

დაწესებულების შიგნით არსებული ყველა სისტემა, პროცესი, მოვლენა და საქმიანობა შეიძლება წარმოადგენდეს შიდა აუდიტორული შემოწმების საგანს. შიდა აუდიტი ასევე წარმოადგენს დამოუკიდებელ და ობიექტურ მარწმუნებელ მომსახურებას, რომელიც ხელმძღვანელობას ეხმარება დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების მართვაში, შიდა კონტროლის და მმართველობითი პროცედურების გაუმჯობესებაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ინერგება ახალი სისტემები და პროცედურები.

მარწმუნებელ საქმიანობასთან ერთად, შიდა აუდიტის სუბიექტი უფლებამოსილია ფორმალური პროცედურების განხორციელების გარეშე, კომპეტენციის ფარგლებში გასწიოს არაფორმალური/ზეპირი საკონსულტაციო მომსახურება. მაგალითად, პროფესიული რჩევის მიცემა შეიძლება განხორციელდეს ადვილად და დროულად დაწესებულებაში არსებული ყველა დაინტერესებული მხარისათვის. თუმცა, შიდა

---

<sup>7</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი

აუდიტორები პასუხისმგებელი არიან მათ მიერ განხორციელებული სამუშაოს ხარისხზე და იმ გადაწყვეტილების ეფექტიანობაზე, რომელსაც დაინტერესებულ მხარეს სთავაზობენ.

<sup>8</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მოთხოვნის შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტები უნდა შეიქმნას ყველა დარგობრივ სამინისტროში, მათ შორის:

ა) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში;

ბ) იმ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომელთა ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა;

გ) მუნიციპალიტეტის აღმასრულებელი ორგანოსადმი დაქვემდებარებულ დაწესებულებაში (გამგეობაში/მერიაში) – შესაბამისი საკრებულოს გადაწყვეტილების საფუძველზე.

შიდა აუდიტის სუბიექტი შესაძლოა შეიქმნას ასევე კერძო სამართლის იურიდიულ პირსა (რომლის აქციების ან წილის 50 პროცენტზე მეტს ფლობს სახელმწიფო) და სხვა საბიუჯეტო ორგანიზაციაში, მათივე გადაწყვეტილებით (რომლებიც იმოქმედებენ საქართველოს შესაბამისი კანონმდებლობის ფარგლებში).

2016 წელს საქართველოს მთავრობის დადგენილებით<sup>9</sup> განისაზღვრა საჯარო სამართლის იურიდიულ პირების ჩამონათვალი, რომლებიც ვალდებულნი არიან, დადგენილებაში მოცემული გრაფიკის შესაბამისად ჩამოაყალიბონ შიდა აუდიტის სუბიექტები. აღსანიშნავია, რომ სსიპ-ის ხელმძღვანელთა დამოკიდებულება შიდა აუდიტის სუბიექტების ჩამოყალიბებაზე არის დადებითი, რაც მათი მხრიდან გამოიხატება ინიციატივებითა და აქტიური კომუნიკაციით. 2017 წლის მდგომარეობით შიდა აუდიტის სუბიექტები ჩამოყალიბებულია და ფუნქციონირებს 106 საჯარო დაწესებულებაში, კერძოდ:

---

<sup>8</sup> „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონი

<sup>9</sup> საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 9 აგვისტოს N391 დადგენილება „საჯარო სამართლის იურიდიული პირების ჩამონათვალის და მათში შიდა აუდიტის სისტემის დანერგვისა და განვითარების სტრატეგიის დამტკიცების შესახებ“

13	ცენტრალურ სამინისტრო
64	მუნიციპალური ერთეულის მერია
5	აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა და სამინისტროები
5	აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობა და სამინისტროები
13	საჯარო სამართლის იურიდიული პირი
4	უმაღლესი სასწავლო დაწესებულება <sup>10</sup> /სსიპ
1	შპს/„მელიორაცია“
1	ა(ა)იპ/„სოფლის მეურნეობის პროექტების მართვის სააგენტო“
	<b>სულ: 106 შიდა აუდიტის სუბიექტი</b>

რეფორმისა და პროგრესის კვალდაკვალ, იზრდება საჯარო სამართლის იურიდიული პირების რაოდენობა, რომელთა ხელმძღვანელების გადაწყვეტილებით იქმნება შიდა აუდიტის სუბიექტები.

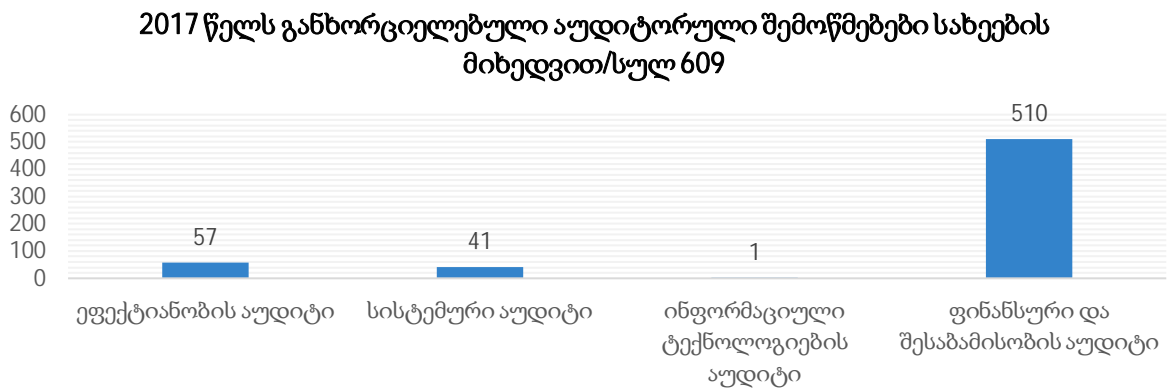
აღსანიშნავია, რომ გარდა მოცემული სუბიექტებისა, შიდა აუდიტის ფუნქცია სხვა დაწესებულებებშიც არის, რომლებზეც, მათი დამოუკიდებლობის მაღალი ხარისხის გამო, არ ვრცელდება კანონი (მაგალითად: სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, საზოგადოებრი მაუწყებელი). უკვე 8 წელი გავიდა საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ინსტიტუციის ჩამოყალიბებიდან დღემდე, უმეტესად შიდა აუდიტი კი მაინც აღიქმება, როგორც მაკონტროლებელი, რევიზორი და ინსპექტორი სადამსჯელო ფუნქციებით, რაც აგრეთვე გამოიხატება, ქვეყნის საჯარო მმართველობაში არსებული შიდა აუდიტის სუბიექტების განსხვავებული ორგანიზაციული მოწყობითა და დასახელებებით.

შიდა აუდიტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგად მთავარ სარგებელს წარმოადგენს კარგი მმართველობის ჩამოყალიბება, სახელმწიფო სახსრების ეფექტური, პროდუქტიული და ეკონომიური გამოყენებით, ხსენებული სარგებლის უზრუნველყოფისათვის შიდა აუდიტის სუბიექტები გასცემენ რეკომენდაციებს დაწესებულებებში არსებულ სხვადასხვა პრობლემურ საკითხებზე. თავის მხრივ შიდა აუდიტის სუბიექტების წარმატება მნიშვნელოვნად

<sup>10</sup> უსდ: ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი, საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტი, შოთა მესხიას ზუგდიდის სახელმწიფო სასწავლო უნივერსიტეტი.

დამოკიდებულია მენეჯერულ კულტურაზე დაწესებულებაში. სულ ქვეყნის მასშტაბით 2017 წელს განხორციელებულია 609 შიდა აუდიტორული შემოწმება<sup>11</sup>

ცხრილი #1



მწვავე პრობლემას წარმოადგენს რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის მექანიზმი, ვინაიდან, შიდა აუდიტის სუბიექტებს არ გააჩნიათ სამართლებრივი საფუძველი, რათა შეიმუშაონ სპეციალური პროცედურა, რაც უზრუნველყოფდა შემოწმებული ობიექტის მიერ რეკომენდაციის სავალდებულოდ შესრულებას. ამასთან, რიგ შემთხვევებში სუბიექტები რესურსის სიმწირის გამო ვერ ახერხებენ გაცემული რეკომენდაციების დიდი ნაწილის მონიტორინგის განხორციელებას.

დაწესებულებაში შიდა აუდიტის სუბიექტის თანამშრომელთა რაოდენობისა და კვალიფიკაციის განსაზღვრისას, ხელმძღვანელობამ უნდა გაითვალისწინოს დაწესებულების სპეციფიკა, ბიუჯეტი, დაწესებულებაში არსებულ თანამშრომელთა რაოდენობა და ა.შ. ხარისხის უზრუნველყოფის პროგრამის სათანადოდ ფუნქციონირების მიზნით, შიდა აუდიტორთა მინიმალური რაოდენობა შიდა აუდიტის სუბიექტში არის 3 თანამშრომელი, ვინაიდან ერთ ან ორ კაცის აუდიტის სუბიექტები იწვევს ინტერესთა კონფლიქტს ხარისხის თვითშეფასებისას. თუმცა სამინისტროების დონეზე, შიდა აუდიტორთა

<sup>11</sup> ჰარმონიზაციის ცენტრის "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ" 2017 წლის კონსოლიდირებული წლიური ანგარიში

რაოდენობა შიდა აუდიტის სუბიექტში, როგორც წესი, არის გაცილებით მეტი, შესაბამისი დაწესებულების სიდიდის გათვალისწინებით. შიდა აუდიტს ინსპექტირებისგან არა მხოლოდ მკვეთრად განსხვავებული მიზნები აქვს, არამედ განსხვავებულ აზროვნებსაც მოითხოვს. ინსპექტირების მიზანია, მაგალითად, თანამშრომელთა მხრიდან კანონმდებლობის და დაწესებულების ქვედანაყოფების დებულებით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა დაცვისა და შესრულების ხარისხზე კონტროლი და არა, ვთქვათ, რისკების იდენტიფიცირება და მართვა. შესაბამისად, შიდა აუდიტის ფოკუსი არის არა კანონიერებაზე, არამედ კონტროლის გარემოზე და მთლიანად კონტროლის სისტემის კონტექსტზე. შიდა აუდიტი, როგორც ავღნიშნეთ, საკონსულტაციო საქმიანობაა და არა სადამსჯელო. დღეს გვაქვს ვითარება, როცა შიდა აუდიტის სუბიექტები ვერ ახერხებენ დისტანცირებას თავიანთი წინამორბედი გენინსპექციებისგან და აქცენტი ინსპექტირებაზე და არა აუდიტზე აქვთ. ამიტომ, შიდა აუდიტის სუბიექტები არ შეიძლება ინსპექტირებით იყვნენ დაკავებულები, შიდა აუდიტი და ინსპექტირება კანონით და პრაქტიკით მკვეთრად უნდა გაიმიჯნოს. შიდა აუდიტის ერთ-ერთი ძირითადი პასუხისმგებლობა იმის შეფასებაა თუ რამდენად ზრუნავს ორგანიზაცია მისი პასუხისმგებლობის ქვეშ არსებულ სახელმწიფო აქტივებზე. აქტივების დაცულობის უზრუნველყოფა შეუძლებელია სრულფასოვანი ინვენტარიზაციის გარეშე. ინვენტარიზაციის მიზანია როგორც ფინანსური ისე არაფინანსური აქტივების დაცულობაზე კონტროლი. შიდა აუდიტის სუბიექტი პასუხისმგებელია არა თავად ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, არამედ მისი პროცესის და შედეგების შეფასებაზე იმ შემთხვევაში თუ მას ამ შეფასებას დაწესებულების ხელმძღვანელი სთხოვს. „საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველოს“ კვლევის შედეგების მიხედვით, რომელმაც კვლევა ჩაატარა შიდა აუდიტის სუბიექტის მქონე თორმეტ სამინისტროში და თბილისის მერიაში, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სიღრმისეულმა კვლევამ ინვენტარიზაციის უამრავი პრობლემა გამოავლინა, მათ შორის კი ძირითადი პრობლემები იყო შემდეგი სახის:

**1 პრობლემა: პასუხისმგებლობა ინვენტარიზაციის დასრულებაზე.**

საინვენტარიზაციო კომისიის წევრები გაურბიან პასუხისმგებლობის აღებას დასრულებული ინვენტარიზაციის შედეგებზე, რაც გამოიხატება იმით, რომ არ ხდება ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმება ან იმ შემთხვევაში თუ ინვენტარიზაცია დასრულებული არ არის, ინვენტარიზაციის დასრულება. ამ სახის პრობლემამ შეიძლება გამოიწვიოს იმის რისკი, რომ ინვენტარიზაცია არ ჩატარებულა სათანადოდ ან აქტივების გამოყენებაში ადგილი ჰქონდა კანონდარღვევებს, რის გამოც თავს არიდებენ ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმებას ან ნაწილობრივ განხორციელებული ინვენტარიზაციის დასრულებას.

**2. პრობლემა: დანაკლისები და ზედმეტობები:**

მატერიალური მარაგების ან ძირითადი აქტივების დანაკლისის ხარჯებში ჩამოწერამდე ზოგიერთ სამინისტროში თუ სხვა სახელმწიფო უწყებაში არ ახდენენ მათი დაბრუნების ყველა საშუალების ამოწურვას, მათ შორის ბრალეულობის დადგენას. ინვენტარიზაციის ერთ-ერთი დანიშნულებაა აღურიცხავი აქტივების გამოვლენა. მნიშვნელოვანია, რომ ამ შემთხვევაში საინვენტარიზაციო კომისიამ დაადგინოს როდის ან ვისგან იქნა მიღებული აღურიცხავი ობიექტები, ამ ობიექტზე გაწეული დანახარჯები რა პერიოდში და როგორ არის ასახული ორგანიზაციის აღრიცხვა-ანაგარიშგებაში და მოკვლევის შედეგებზე ინფორმაცია ასახოს ინვენტარიზაციის აქტში და მოახდინოს აქტივების მარკირება. სამწუხაროდ, დღეს საჯარო სექტორში აღურიცხავი აქტივები პრობლემას წარმოადგენს, რის გამოც სათანადო რეგულირებისა და შედეგების გაფორმების გარეშე, შეუძლებელია აქტივების ბოროტად გამოყენების პრევენცია.

**პრობლემა 3:**

ცვეთა- ძირითად აქტივებს ცვეთა ერიცხება მიუხედავად იმისა, აქტივი ცვეთას ან დაძველებას განიცდის თუ არა ან როცა ამ ცვეთის კოეფიციენტების შემცირება არასდროს ხდება, მიუხედავად იმისა, რომ ეს კანონმდებლობით დაუშვებელია, ვერ დაიზოგება ქვეყნის ისედაც მწირი ფისკალური რესურსები. ფინანსური კონტროლის ეფექტურობის გაზრდის მიზნით, მთავრობამ უნდა წახალისოს

სახელმწიფო შიდა აუდიტის ზედამხედველი პირები იმისათვის, რომ მათ ერთობლივი პროფესიონალიზმითა მონდომებით გაზარდონ შიდა აუდიტის ეფექტურობა და ზედამხედველობა უფრო შედეგიანად განახორციელონ.

### **შიდა აუდიტის პროექტის ზოგადი სტრუქტურა და ძირითადი ეტაპები**

<sup>12</sup> შიდა აუდიტი შეიძლება მონაწილეობდეს სხვადასხვა პროექტში. თავად შიდა აუდიტის საქმიანობა, თავისი არსით, ერთგვარი პროექტია. მოცემული პროექტების მთელი მრავალფეროვნება შეიძლება დაყვანილი იქნეს ხუთ ძირითად კატეგორიამდე, სახელდობრ:

1. ბიზნეს-პროცესების შიდა კონტროლის სისტემის აუდიტი (ბიზნეს-პროცესების აგების ეფექტიანობის აუდიტის ჩათვლით)
2. საკონსულტაციო პროექტები
3. თაღლითობის და კომპანიის ქონების სხვა არასანქცირებული განკარგვის ფაქტების გამოვლენა და გამოძიება
4. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი
5. კანონმდებლობისა და შიდა მარეგულირებელი დოკუმენტების მოთხოვნათა დაცვის აუდიტი.

აუდიტი ძირითადად დაკავებულია პროექტებით, რომლებიც განეკუთვნება პირველ სამ კატეგორიას, განსაკუთრებულად პირველი ორით. საკონსულტაციოს, ჩვეულებრივ, განეკუთვნება პროექტები, სადაც მიზნის მიღწევა არ არის დაკავშირებული აუდიტორული პროცედურების სრული სპექტრის განხორციელების აუცილებლობასთან. მათ განეკუთვნება მაგალითად შემდეგი პროექტები:

- რეგლამენტის, ანგარიშგების ფორმების, პროცედურების, პროცესების შექმნა
- <sup>13</sup>დიუ დოლიჯენსის პროცედურების განხორციელება

---

<sup>12</sup> „შიდა აუდიტი“ ავტორი ლევან საბაური

<sup>13</sup> ინგ. Due diligence - ტერმინი, რომელიც აღნიშნავს კომპანიის საქმიანობის სხვადასხვა ასპექტის ყოველმხრივ კვლევას ამ კომპანიასთან ფინანსურ-ეკონომიკური კავშირის დამყარებას (მაგ. ერთობლივი საწარმოს შექმნა) მიზანშეწონილობის შეფასების მიზნით.

- ბიზნეს-პროცესების ოპტიმიზაცია
- იურიდიულ პირთა რეორგანიზაცია გაყიდვის, შერწყმის და შთანთქმის ჩათვლით
- კომპანიის ქონების ღირებულების შეფასება

აუდიტორული პროცედურების კუთხით ყველაზე დატვირთულია ბიზნეს-პროცესების შიდა კონტროლის სისტემის აუდიტი, პროექტების სხვა კატეგორიები სრულდება მხოლოდ ცალკეული აუდიტორული პროცედურების გამოყენებით. მაგალითად, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის დროს არ ხდება პროცესების აღწერა, არ ტარდება გამჭოლი ტესტირება, არ ყალიბდება რისკის მატრიცები, შეზღუდულად გამოიყენება ანალიტიკური პროცედურები და დეტალური ტესტირება. ამ მიზეზით ჩვენ განვიხილავთ აუდიტორული პროცესების ძირითადი ეტაპების სტრუქტურასა და შინაარსს პირველი კატეგორიის პროექტების ფორმულირებაზე. აუდიტორთა უმრავლესობა პირველ რიგში, შიდა კონტროლის სფეროს სპეციალისტია. შიდა აუდიტორთა გუნდის უნარი, შეაფასოს ბიზნეს-პროცესების აგების ეფექტიანობა ბევრად არის დამოკიდებული მის გამოცდილებასა და მთელ რიგ უნარებსა და ცოდნაზე. თუმცა, ბიზნესპროცესების შიდა კონტროლის სისტემა და მოცემული ბიზნეს-პროცესის სტრუქტურა და შინაარსი მჭიდრო ურთიერთკავშირშია. ამიტომ თავისი საქმიანობის ფასის ასაწევად ყოველი შიდა აუდიტორი უნდა ცდილობდეს გახდეს არა მარტო პროცესების შიდა კონტროლის სისტემის ექსპერტი, არამედ ძირითადი ბიზნეს-პროცესების ორგანიზაციისა და აგების ნიუანსებისაც.

**შიდა აუდიტის განსხვავება ეკონომიკური საქმიანობის უწყებრივი კონტროლისგან**

ნიშან-თვისება	უწყებრივი კონტროლი, რევიზია	შიდა აუდიტი	გარე აუდიტი
ინიციატორი	ზემდგომი ორგანიზაცია	საწარმოს ხელმძღვანელობა	საწარმოს ხელმძღვანელობა



შემოწმების მასალების მფლობელი (განმკარგავი)	ზემდგომი ორგანიზაცია	საწარმოს ხელმძღვანელობა	საწარმოს ხელმძღვანელობა
შემმოწმებელთა დაქვემდებარება	ზემდგომი ორგანიზაცია	საწარმოს ხელმძღვანელობა	აუდიტორული ფირმის ხელმძღვანელი
რითი ხელმძღვანელობენ შემმოწმების დროს	ზემდგომი ორგანიზაციის დირექტივებთ	ყველა შიდა აუდიტორისათვის აუცილებელი შიდასაფირმო სტანდარტებით, ნორმებით, ტესტებით	ყველა აუდიტორისათვის აუცილებელი ეროვნული და საერთაშორისო შიდასაფირმო სტანდარტებით, ნორმებით, ტესტებით
ხარისხის კონტროლი	ეპიზოდური	სისტემატური, მათ შორს გარე აუდიტის გზითაც	სისტემატური
დაფინანსების წყარო	უწყება; სახელმწიფო მართვის ორგანოები	საწარმო საშტატო გარიგების შესაბამისად	საწარმო
პასუხისმგებლობა უხარისხოდ ჩატარებული შემმოწმებისთვის	არ არსებობს	მნიშვნელოვანი	სრული, საწარმოსათვის მიყენებული ზარალის ანაზღაურებით
მომსახურების გაწევა	ეპიზოდური კონსულტაციები	სისტემატური საშტატო განრიგის შესაბამისად	სისტემატური ხელშეკრულების თანახმად

შემოწმებულთა კვალიფიკაცია, ქვეყნის ეთიკა	არა აქვს გამოკვეთილი რეგლამენტი	მკაცრად რეგლამენტირებული თანამდებობრივი მოვალეობებითა და მოთხოვნებით, რომლებიც წარედგინება შიდა აუდიტორებს ორგანიზაციის შიდასაფირმო რეგლამენტების შესაბამისად.	მკაცრად რეგლამენტირებულ ი აუდიტორული ფორმების საქმიანობის ლიცენზირების წესითა და წესდებით
--	---------------------------------	--	---

**დაგეგმვა**

დაგეგმვა ერთი-ერთი ძირითადი მენეჯერული ფუნქციაა საბიუჯეტო დაწესებულებებში. იქიდან გამომდინარე, რომ შიდა აუდიტი საბიუჯეტო დაწესებულების სტრუქტურულ ერთეულს წარმოადგენს, მისი აქტივობები ადეკვატურად უნდა იყოს დაგეგმილი და გაკონტროლებული.

<sup>14</sup>დაგეგმვა შიდა აუდიტში უნდა ხორციელდებოდეს ორ დონეზე:

- ა) შიდა აუდიტის სუბიექტის დონეზე და
- ბ) ინდივიდუალური აუდიტორული შემოწმების დონეზე.

დაგეგმვა შიდა აუდიტის სუბიექტის დონეზე გულისხმობს შიდა აუდიტის სტრატეგიული და წლიური გეგმების მომზადებას, ხოლო დაგეგმვა ინდივიდუალური აუდიტორული შემოწმების დონეზე - ინდივიდუალური აუდიტის გეგმის მომზადებას.

შიდა აუდიტის სუბიექტის დონეზე წარმატებული დაგეგმვის პროცესი მოითხოვს სისტემურ მიდგომას, განსხვავებული სფეროების ცოდნას და გათვითცნობიერებას რისკებსა და შიდა კონტროლში.

<sup>14</sup> შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია

### <sup>15</sup>პრიორიტეტების განსაზღვრა

შიდა აუდიტის სუბიექტის შეზღუდული რესურსებისა და აუდიტის ობიექტების სიმრავლიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტი, როგორც წესი, ვერ უზრუნველყოფს ყოველწლიურად ყველა შესამოწმებელი ობიექტის სრულად დაფარვას. შესაბამისად, ობიექტურობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპის დაცვის მიზნით, მიზანშეწონილია შესამოწმებელი ობიექტები შერჩეულ იქნას ლოგიკურ ანალიზზე დაყრდნობით. რისკების შეფასების შედეგად, პრიორიტეტი ენიჭება დაწესებულების წინაშე არსებულ მაღალრისკიან აუდიტის ობიექტებს. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, რისკების შეფასების მეთოდოლოგია წარმოადგენს შიდა აუდიტორული საქმიანობის ქვაკუთხედს. არსებობს რისკების შეფასების სხვადასხვა მეთოდები, თუმცა შიდა აუდიტის გეგმის შემდგომი გაუმჯობესებისათვის, ისინი მუდმივ განახლება-დახვეწას უნდა განიცდიდნენ.

შიდა აუდიტის სუბიექტი დაგეგმვას იწყებს წლის დასრულებამდე, იმისათვის რომ მოახერხოს ყველა საჭირო ინფორმაციის შეგროვება, აუდიტის სამყაროს განსაზღვრა, რისკის შეფასების მეთოდის შერჩევა და გეგმის შედგენა. თუმცა, როდესაც მნიშვნელოვანი ცვლილება ან მოვლენა ხორციელდება (მაგალითად, ბიუჯეტის გადახედვა ან ხარჯების რადიკალური შემცირება, რეორგანიზაცია), ისინი ქმნიან ახალი რისკების წარმოქმნის წინაპირობას და შესაბამისად, წარმოიქმნება რისკების ხელახალი (ნაწილობრივ) შეფასების აუცილებლობა. განახლებული რისკის შეფასების შედეგად შესაძლოა ცვლილებები შევიდეს შიდა აუდიტის სტრატეგიულ და წლიურ გეგმებში.

---

<sup>15</sup> 2016 წლის 26 დეკემბრის საქართველოს მთავრობის დადგენილება #593 შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ.

## სახელმწიფო შიდა ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებული რისკები და შესაბამისი კონტროლის მექანიზმები

“სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ” კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად, 2011 წელს დამტკიცდა და ძალაში შევიდა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის № 644 ბრძანება სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე. აღნიშნული ბრძანებით განმარტებულია თავად რისკი და ცალკეულ სუბიექტთა პასუხისმგებლობა რისკის მართვის პროცესთან მიმართებაში. საზოგადოდ რისკი არის იმ შედეგის დადგომის ალბათობა, რომელიც წარმოადგენს გადახრას დაგეგმილი/მოსალოდნელი შედეგიდან და უარყოფითად მოქმედებს დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე. რისკი განისაზღვრება შემდეგი მახასიათებლების კომბინაციით: ა) მოხდენის ალბათობა; ბ) გავლენა (მოხდენის შემთხვევაში). მოხდენის ალბათობა არის კონკრეტული შედეგის დადგომის შესაძლებლობა, სადაც გასათვალისწინებელია შედეგის დადგომის სიხშირე. გავლენა არის მიღებული ეფექტი კონკრეტული შედეგის დადგომის შემთხვევაში. გავლენა ითვალისწინებს სამ ელემენტს: 1) დრო; 2) ხარისხი; 3) სარგებელი; ადამიანური და სხვა რესურსები 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 წარმოადგენს რისკის განსაზღვრის, შეფასების, მონიტორინგის და რისკის მისაღებ დონეზე შენარჩუნების მიზნით საჭირო კონტროლის

ლონისძიებების გატარების პროცესს, რომელიც გავლენას ახდენს დაწესებულების მიზნებისა და ამოცანების მიღწევაზე და გულისხმობს საჭირო ღონისძიებების განხორციელებას რისკის შემცირების მიზნით. რისკის მართვა წარმოადგენს ერთიან, უწყვეტ და განვითარებად პროცესს, რომელშიც თავისი უფლებამოსილების ფარგლებში მონაწილეობას იღებს დაწესებულების თითოეული თანამშრომელი. რისკის მართვა წარმოადგენს დაწესებულების სტრატეგიული მართვის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან კომპონენტს. რისკის მართვის მთავარი ამოცანაა მოახდინოს რისკების იდენტიფიკაცია და საპასუხო ღონისძიებების გატარება. რისკის მართვის საშუალებით შესაძლებელია გამოვლენილ იქნეს პოტენციური დადებითი, თუ უარყოფითი ფაქტორები, რაც გავლენას ახდენს დაწესებულების საქმიანობაზე.

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 იქნას 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, შესაძლებელია რისკის დახასიათება შემდეგნაირად: 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. დაწესებულებებში, შეიძლება ჩამოყალიბდეს რისკის კრიტერიუმები, რისკის მისაღები დონის საზომები და რისკთან დაკავშირებული სხვა პარამეტრები, (მაგალითად, მოულოდნელი ზარალის მისაღები დონის დაწესება, რომლის მიღმაც ზარალი ჩაითვლება მიუღებლად, ხოლო ფარგლებში - მისაღებად). საპასუხო ღონისძიებებთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღება ემყარება რისკის გაზომვის ზემოთ მოცემულ ორ ეტაპს. კერძოდ, 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.

ეფექტურ რისკის მართვას სჭირდება დაწესებულების სტრუქტურის მუდმივი გადახედვა და ანგარიშების მომზადება, რისკის ეფექტური იდენტიფიკაციისა და შეფასებისთვის, ასევე საჭირო კონტროლის ღონისძიებების და შესაბამისი

საკასუხო ღონისძიებების არსებობის დასადაგენად. მონიტორინგი ასევე მოიცავს რეგულარულ შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებას, რათა აღმოჩენილ იქნას დაწესებულების სტრუქტურისა და საქმიანობის გაუმჯობესების შესაძლებლობები. ვინაიდან ორგანიზაციული გარემო მუდმივად იცვლება მისი შიდა და გარე ფაქტორების გათვალისწინებით, დაწესებულების სისტემაში დგება შესაბამისი ცვლილებების განხორციელების აუცილებლობა. მონიტორინგის პროცესი უნდა იყოს მარწმუნებელი იმისა, რომ დაწესებულების საქმიანობის შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები არსებობს და არსებული პროცედურები ყველასთვის გასაგებია და სრულდება. მონიტორინგის პროცესი ასევე უნდა მოიცავდეს:

- შეფასებას, თუ მიღებული ზომები რამდენად ამართლებს მოლოდინს;
- შეფასებისთვის დანერგული პროცედურების და მოპოვებული ინფორმაციის სისწორის შემოწმებას;
- შეფასებას, თუ რამდენად ეხმარება დაგროვილი გამოცდილება და ცოდნა უკეთესი გადაწყვეტილებების მიღებას, რისკის იდენტიფიკაციის პროცესის ხარისხის გაუმჯობესებას, მომავალში მის შეფასებას და მართვას და სხვ.

### **რისკის განმარტება**

რისკი არის დაგეგმილი/მოსალოდნელი შედეგიდან გადახრის გამომწვევი მოვლენების მოხდენის ალბათობა, რაც უარყოფითად მოქმედებს დაწესებულების მიზნების მიღწევაზე.

რისკი არის შესაძლო საფრთხე გამოწვეული ქმედებით (რიგი ქმედებებით) ან უმოქმედობით, რომელსაც შეუძლია ზიანი მიაყენოს დაწესებულების აქტივებს ან/და რეპუტაციას, სისტემის ნებისმიერ ნაწილს.

- ✓ **რისკის მოხდენის ალბათობა** - არის მოვლენის დადგომის ალბათობა. ალბათობის განსაზღვრისას, მიიღება მხედველობაში შემდეგი ფაქტორები: საფრთხის წყარო, წყაროს შესაძლებლობა, მოწყვლადობის ხარისხი, არსებული კონტროლების არსებობა და მათი ეფექტურობა. მოხდენის ალბათობა შესაძლოა ითქვას რომ არის: მაღალი - თუ მოვლენის დადგომა მოსალოდნელია უმეტეს შემთხვევებში, საშუალო - თუ მოვლენამ შესაძლოა

თავი იჩინოს ხშირ შემთხვევებში და დაბალი - თუ მოვლენა თავს იჩენს იშვიათ შემთხვევებში;

✓ **გავლენა (მოხდენის შემთხვევაში)** - არის დაწესებულებაზე პოტენციური ნეგატიური ზემოქმედება რისკის მოხდენის შემთხვევაში. ზემოქმედების სიდიდე შესაძლოა დაიყოს შემდეგ კატეგორიებად: მაღალი - გადამწყვეტი ზეგავლენა ოპერაციებზე, რეპუტაციაზე ან ფინანსებზე; საშუალო - მნიშვნელოვანი ზეგავლენა ოპერაციებზე, რეპუტაციაზე ან ფინანსებზე და მცირე - შედარებით უმნიშვნელო ზეგავლენა ოპერაციებზე, რეპუტაციაზე ან ფინანსებზე.

### ***რისკის შეფასების მეთოდები შიდა აუდიტში***

რისკის შეფასების მიზანია კონკრეტული სისტემის/პროცესის/ერთეულის რისკის დონის განსაზღვრა. აუდიტის სამყაროსა და აუდიტის ობიექტებად დაჯგუფებული ერთეულების დადგენის შემდეგ შიდა აუდიტის საქმიანობა უნდა ემსახუროდეს რისკ-ფაქტორების დადგენას და შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული ერთეულების პრიორიტეტებად გამოყოფას ამ ნიშნის მიხედვით. ამისათვის, შესაძლებელია გამოყენებულ იქნეს **კუმულატიური ან ფარდობითი (შედარებითი) რისკის შეფასების მეთოდები**.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა და შიდა აუდიტის ჯგუფის ხელმძღვანელმა უნდა მიიღონ გადაწყვეტილება რისკ-ფაქტორების მნიშვნელობაზე და მიანიჭონ შესაბამისი ფარდობითობა. რისკ-ფაქტორები ისეთი პირობებია, რომლებსაც გავლენა აქვთ რისკების წარმოქმნაზე ან გაზრდაზე. აღნიშნული კრიტერიუმების დადგენის მოდელი უნდა იყოს რაც შეიძლება მარტივი და მოიცავდეს კონკრეტულ რისკის კრიტერიუმებს. ძალზედ მნიშვნელოვანია, რომ დაწესებულებისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელობას ესმოდეს და თანხმდებოდეს რისკიანი სფეროების განმსაზღვრელ კრიტერიუმებზე. დაწესებულებაში უნდა შეიქმნას რისკ-ფაქტორების ნუსხა, რომელიც საუკეთესოდ მიესადაგება დაწესებულების საქმიანობის სფეროებს. ამავე დროს ეს ნუსხა არ უნდა იყოს



ზედმეტად ვრცელი და მოცულობითი. ზოგადად არ არის რეკომენდირებული 10-ზე მეტი რისკ-ფაქტორის გამოყენება. რისკ-ფაქტორები შესაძლებელია შეირჩეს შიდა აუდიტის სუბიექტის შეხედულებისამებრ. კონკრეტული სისტემის რისკების შეფასება შეიძლება მოიცავდეს შემდეგ რისკ-ფაქტორებს, რომლებიც გავლენას ახდენენ დაწესებულების მუშაობაზე:

- შიდა კონტროლის ხარისხი;
- ცვლილებები/რეორგანიზაცია დაწესებულების შიგნით;
- სისტემის სირთულე;
- სხვა სისტემებთან კავშირი;
- კონტროლის გარემო;
- პროცესების სახეობები;
- ხარჯების მოცულობა ან ბიუჯეტზე გავლენა;
- გარე ან მესამე მხარის გავლენა;
- დაწესებულების ხელმძღვანელის ეჭვი/მოსაზრება;
- დარღვევების ალბათობა;
- გავლენა მომავალ გადაწყვეტილებებსა და ოპერაციებზე;
- საჯარო ინტერესი;
- მომხმარებელთა რაოდენობა;
- კანონმდებლობის მოთხოვნათა ზეგავლენა და სირთულე;
- წინა აუდიტორული შემოწმების ხანგრძლივობა და შედეგები;
- თანამშრომელთა კვალიფიკაცია/გამოცდილება;
- მენეჯმენტისა და თანამშრომლების ცოდნა/გათვითცნობიერება შიდა კონტროლის სისტემების შესახებ;
- შიდა კონტროლის მექანიზმების შესაბამისობის შეფასება;
- ხელმძღვანელობის და თანამშრომელთა უნარები და შესაძლებლობები;
- ტრანზაქციათა/გადარიცხვების რაოდენობა და სხვა არსებითი ზეგავლენის მქონე რისკ-ფაქტორები.

მას შემდეგ, რაც მოხდება რისკ-ფაქტორების დადგენა კონკრეტულ აუდიტს დაქვემდებარებული ერთეულისთვის, ხდება აღნიშნული ფაქტორების რანგირება და აწონვა.

### კუმულატიური (შეკრებითი) მეთოდი

<sup>16</sup>ადმინისტრაციის აქტივობებზე ზეგავლენისა და მნიშვნელობის კუთხით, ყოველ რისკ-ფაქტორს ენიჭება წონა. შიდა აუდიტის სუბიექტმა უნდა შეიმუშავოს ყოველი რისკ-ფაქტორის წონა, დაწესებულებაზე ზემოქმედებისა და შედეგის სიმძიმის მიხედვით და დარწმუნდეს, რომ თითოეული წონა რეალურად შეესაბამება ფარდობით მნიშვნელობას. საუკეთესო პრაქტიკაა აღნიშნული წონების ე.წ. „ნორმალიზაცია“, ანუ მათმა ჯამმა 1.00 ან 100% უნდა შეადგინოს.

ყოველ რისკ-ფაქტორს ენიჭება მნიშვნელობა 1-დან 3-მდე (ან 1-დან 5-მდე), რომელიც განსაზღვრავს რისკის დონეს ყოველი კონკრეტული აუდიტის ობიექტის მიმართ. როდესაც ფასდება რისკ-ფაქტორის გავლენა კონკრეტულ სისტემასთან (შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული პროცესი) მიმართებით, უნდა შეირჩეს შესაბამისი მნიშვნელობა 1-დან 3-მდე. 1 გამოიყენება რისკის ყველაზე დაბალი დონისთვის, ხოლო 3 - ყველაზე მაღალი რისკის დონისთვის. მინიჭებული მნიშვნელობები მრავლდება რისკ-ფაქტორის წონაზე და დგინდება თითოეული რისკ-ფაქტორის ქულა. შემდეგ თითოეული რისკ-ფაქტორის ქულა ჯამდება შესაბამისი კრიტერიუმის მიხედვით თითოეული შიდა აუდიტის ობიექტისათვის და განისაზღვრება შიდა აუდიტის ობიექტის სტრუქტურული რისკის დონე.

მნიშვნელობებთან მიმართებით: 1 აღნიშნავს ნაკლებ გავლენას ან გავლენის არარსებობას სისტემის ფუნქციონირებაზე, 2 - სისტემა გარკვეულწილად შეფერხებით მუშაობს, 3 - სისტემა ვეღარ აგრძელებს ფუნქციონირებას, მნიშვნელოვანი შეფერხების გამო.

---

<sup>16</sup> 2016 წლის 26 დეკემბრის საქართველოს მთავრობის დადგენილება #593 შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ.

მაგალითად:

კონტროლის შეფასება - შიდა კონტროლის ხარისხი

ადეკვატური და ეფექტიანი - 1

საშუალო, კონტროლის სისტემას გააჩნია გარკვეული ნაკლოვანებები, არ არის ბოლომდე დანერგილი - 2

სუსტი - 3

ცვლილებები/რეორგანიზაცია<sup>17</sup>

სტაბილური სისტემა მინიმალური ცვლილებებით - 1

მცირე, თუმცა არარეგულარული ცვლილებები - 2

მნიშვნელოვანი ცვლილებები თანამშრომლებთან, რეგულაციებსა და პროცედურებთან მიმართებით - 3.

სისტემის სირთულე<sup>18</sup>

მარტივი - 1

საშუალო სირთულის - 2

რთული - 3

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა თავდაპირველად უნდა შეაფასოს ყოველი რისკის გავლენა ყოველ სისტემაზე და საჭიროებისამებრ შეარჩიოს შესაბამისი მეთოდი (ინსტრუმენტი). მაგალითად, რისკ-ფაქტორი დაწესებულების ხელმძღვანელის ექვი სისტემის ადეკვატურ მუშაობასთან დაკავშირებით მოითხოვს დაწესებულების ხელმძღვანელის მოსაზრების გაზიარებას. „ბიუჯეტის ოდენობა“ რისკ-ფაქტორის შეფასებისას შესაძლებელია მითითებული იქნას ზუსტი თანხები, ან თუკი შეუძლებელია, გამოსახულ იქნეს როგორც „მცირე“, „საშუალო“ და „დიდი“ და ა.შ.

---

<sup>17</sup> ჩვეულებრივ ახალი სტრუქტურული ერთეულები და აქტივობები, რესტრუქტურისაციის პროექტები, მნიშვნელოვანი ცვლილებები ორგანიზაციასა და ადამიანურ რესურსებში მაღალი რისკის მატარებელი მოვლენებია და შესაბამისად აუდიტისას პრიორიტეტულად განიხილება.

<sup>18</sup> ადმინისტრაციული აქტივობების სირთულემ შესაძლოა გართულოს კონტროლის სისტემების გამოყენება და შესაბამისად გაზარდოს შეცდომების დაშვების ალბათობა.

## ფარდობითი (შედარებითი) მეთოდი

დაწესებულების საქმიანობაზე ზემოქმედებისა და მნიშვნელობის მიხედვით, რისკის შესაბამისი კრიტერიუმიდან გამომდინარე, ყოველი რისკის კრიტერიუმს ენიჭება 1-დან 3-მდე მნიშვნელობა (ან 1-დან 5-მდე). 1 გამოიყენება ნაკლები დონის ზემოქმედების შემთხვევაში, ხოლო 3-მაღალი დონის ზემოქმედების შემთხვევაში. აგრეთვე ხდომილებასაც ენიჭება 1-დან 3-მდე მნიშვნელობა გამომდინარე რისკის ხდომილებიდან, შესაბამისი კრიტერიუმის მიხედვით. 1 გამოიყენება ნაკლები ხდომილების შემთხვევაში, ხოლო 3 - დიდი ხდომილების შემთხვევაში. შემდგომ ხდომილების მნიშვნელობა მრავლდება ზემოქმედების მნიშვნელობაზე და მიიღება რისკ-ფაქტორის ქულა თითოეული კრიტერიუმის მიხედვით. საბოლოოდ, ყველა კრიტერიუმის რისკ-ფაქტორის ქულა ჯამდება და ვიღებთ სტრუქტურული რისკის დონეს შიდა აუდიტის ობიექტთან მიმართებით:

- წარუმატებლობა ეფექტური და ეფექტიანი პოლიტიკის წარმართვაში და გეგმების და პროცედურების მომზადებაში;
- წარუმატებლობა კანონმდებლობის და რეგულაციების შესრულებაში;
- ნეგატიური საზოგადოებრივი აზრი ორგანიზაციის მიმართ და რეპუტაციის შელახვა;
- წარუმატებლობა მიზნების მიღწევაში;
- არასწორი გადაწყვეტილებების მიღება მცდარ ინფორმაციაზე დაყრდნობით, არახელსაყრელ დროს;
- მონაცემთა შენახვაში შეცდომები, არასრული დოკუმენტაცია და თაღლითობის შემცველი ფინანსური დოკუმენტები.

რისკის სიდიდის მიხედვით შიდა აუდიტის ობიექტების პრიორიტეტებად დალაგება წარმოადგენს რისკის შეფასების საბოლოო ეტაპს, რადგანაც თითოეული შიდა აუდიტის ობიექტი შეფასებულია ზემოთხსენებული რისკ-კრიტერიუმების მიხედვით. რეიტინგული თანმიმდევრობის შედეგად, შიდა

აუდიტის ობიექტები გამოსახული უნდა იყოს შესაბამის შკალაზე, რაც შეიძლება მარტივი და ადვილად აღსაქმელი ფორმით.

შემდეგ ეტაპზე გამოითვლება სისტემის რისკის ჯამური რიცხობრივი მნიშვნელობა (ჯამური რისკის ქულა) სისტემაში არსებული ყველა რისკის რიცხობრივი მნიშვნელობების დაჯამებით. სისტემები, რიცხობრივი მნიშვნელობების მიხედვით, დალაგდება დაღმავალი სიდიდით, და შემდგომ დახარისხდება შემდეგი კატეგორიებით:

- მაღალი რისკის ქვეშ მყოფი სისტემები;
- საშუალო რისკის ქვეშ მყოფი სისტემები;
- დაბალი რისკის ქვეშ მყოფი სისტემები.

### შიდა აუდიტის წლიური და სტრატეგიული გეგმა

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა უნდა ასახავდეს დაწესებულების გრძელვადიან გეგმებს, იგი 3-წლიანია და აღწერს შიდა აუდიტის განვითარების სტრატეგიულ მიმართულებებს. შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა განსაზღვრავს შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროსა და სამუშაო დროის გადანაწილებას დაწესებულების ყველა პოტენციურ შიდა აუდიტის ობიექტს შორის, რომელთა რიგითობა და მათზე რესურსების გადანაწილება ეფუძნება რისკის შეფასებას. შიდა აუდიტის სტრატეგიულ და წლიურ გეგმებს, რომლებიც მოიცავენ კონკრეტულ შიდა აუდიტორულ შემოწმებებს, შეიმუშავებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი და ამტკიცებს დაწესებულების ხელმძღვანელი. შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა ეგზავნება ჰარმონიზაციის ცენტრს.

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმა ასახავს სტრატეგიულ მიზნებს, მიმართულებებს და პრიორიტეტებს, დაწესებულების წინაშე არსებულ რისკებთან მიმართებაში. იგი წარმოადგენს წლიური გეგმის შემუშავების საფუძველს. აღ

ნიშნული სტრატეგიული გეგმა უნდა ეფუძნებოდეს წინასწარ განსაზღვრულ შიდა აუდიტის სამყაროს, ანუ დაწესებულების შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული სტრუქტურული ერთეულების/პროცესების ერთობლიობას.

შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმის შესადგენად აუცილებლად გასათვალისწინებელია შემდეგი ფაქტორები:

- დაწესებულების მიზნები და მათი შესრულების ინდიკატორები;
- დაწესებულების რისკების შეფასება;
- შიდა კონტროლის გარემო და პროცესები, რომელთა მეშვეობითაც დაწესებულების ხელმძღვანელი მიიღებს გონივრულ რწმუნებას, რომ პროცესები ხორციელდება არსებული რეგულაციების დაცვით, ეფექტურად, ეფექტიანად და ეკონომიურად;
- ორგანიზაციული სტრუქტურა და ფუნქციები.

მას შემდეგ, რაც შიდა აუდიტის სამყარო განისაზღვრება და რისკზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის 3-წლიანი სტრატეგიული გეგმა შედგება, მზადდება შიდა აუდიტის წლიური გეგმა, სადაც მოცემულია კონკრეტული შიდა აუდიტორული შემოწმებები. წლიური გეგმის შედგენის საფუძველს წარმოადგენს შიდა აუდიტი სამწლიანი სტრატეგიული გეგმა, რომელიც რისკ-ფაქტორების შეფასების შედეგების მიხედვით არის შექმნილი. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, წლიურ გეგმას დაგეგმილი წლის დაწყებამდე ამზადებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, ხოლო ამტკიცებს დაწესებულების ხელმძღვანელი. დამტკიცებული შიდა აუდიტის წლიური გეგმა ეგზავნება ჰარმონიზაციის ცენტრს. შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია დაწესებულების ხელმძღვანელს შეატყობინოს, თუკი არსებობს პრობლემები რესურსებთან დაკავშირებით, რამაც შესაძლოა დაბრკოლება შეუქმნას წლიური გეგმის შესრულებას.

შიდა აუდიტის წლიური გეგმა ეფუძნება ორ ძირითად ფაქტორს: რისკის შეფასების შედეგებს და შიდა აუდიტის სუბიექტის განკარგულებაში არსებულ რესურსებს. შიდა აუდიტის სუბიექტის მიზანია მეტი ყურადღება

მიექცეს რისკიან სფეროებს იმ რესურსების გამოყენებით, რაც შიდა აუდიტის სუბიექტის განკარგულებაშია. წლიური გეგმის შედგენისას არსებული შესაძლებლობებიდან გამომდინარე უნდა განისაზღვროს თუ რა რაოდენობის, რა კვალიფიკაციის მქონე შიდა აუდიტორები და რა დრო არის საჭირო გეგმით გათვალისწინებული თითოეული შიდა აუდიტორული შემოწმების ჩატარებისთვის.

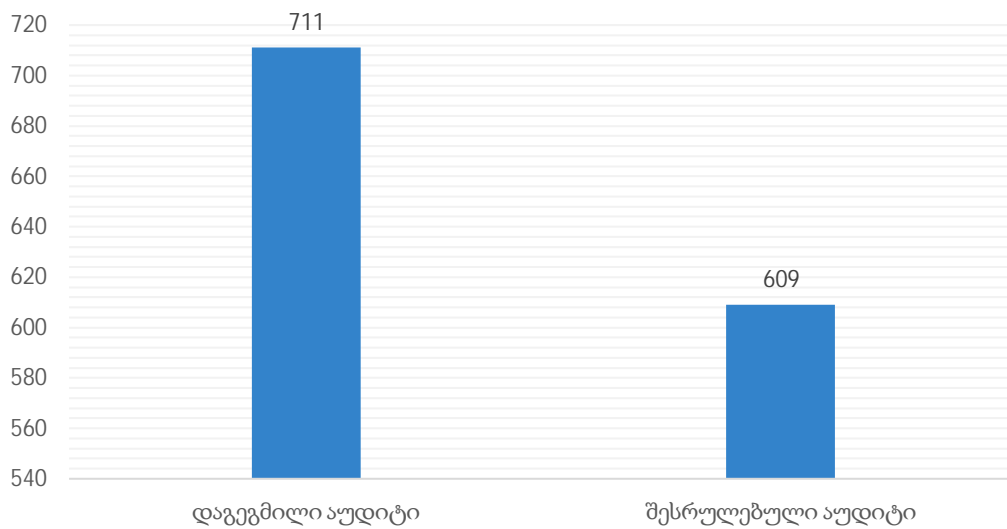
წლიურ გეგმაში ასვე განისაზღვრება შიდა აუდიტორული შემოწმებების სახე და რესურსების გადანაწილება. გარდა ამისა, შიდა აუდიტის წლიური გეგმა მოიცავს შიდა აუდიტორული შემოწმების ვადებს, სადაც განსაზღვრულია თითოეული წინასწარ დაგეგმილი შიდა აუდიტორული შემოწმების ხანგრძლივობა.

შიდა აუდიტორული შემოწმების მასშტაბებისა და არსებული რესურსების ფარგლებში, შესაძლებელია განხორციელდეს ერთდროულად რამდენიმე შიდა აუდიტორული შემოწმება. შიდა აუდიტის წლიური გეგმა უნდა ითვალისწინებდეს პერიოდს მონიტორინგის განსახორციელებლად. შესაბამისად, წლიური გეგმა ასევე უნდა მოიცავდეს მონიტორინგისთვის საჭირო რესურსების გადანაწილებას. მონიტორინგის მიზანია უზრუნველყოფილი იყოს შემოწმებების შედეგად შემუშავებული სამოქმედო გეგმების განხორციელების მდგომარეობის კონტროლი.

შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაში დროის განაწილების პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს დაუგეგმავი აუდიტორული შემოწმებებიც. აღნიშნული შესაძლებელია დადგინდეს წინა წლებში მიღებულ გამოცდილებაზე დაყრდნობით. მიუხედავად იმისა, რომ შეუძლებელია ზუსტად განისაზღვროს დაუგეგმავი შიდა აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა და მათ განსახორციელებლად საჭირო რესურსები, ზოგადად მიღებულია, რომ მთელი პერიოდის 20-30% ეთმობა არაგეგმიურ შიდა აუდიტორულ შემოწმებას. 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. რაც ხშირ შემთხვევაში 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 აჭარბებდეს გეგმიურ შემოწმებებს.

ცხრილი 2<sup>19</sup> 2017 წელს ქვეყნის მასშტაბით დაგეგმილი და შესრულებული აუდიტის რაოდენობა



### შიდა აუდიტორული შემოწმება

აღნიშნული ნაწილი მოიცავს შიდა აუდიტის პროცესების და პროცედურების დეტალურ აღწერას. საჯარო დაწესებულების სპეციფიკური მახასიათებლებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტორული შემოწმების მსვლელობა შესაძლოა იყოს განსხვავებული, თუმცა მონიტორინგის პროცესში მისი შესაბამისობა ქვემოთ აღწერილ სტრუქტურასთან, შესრულების ხარისხი და საბოლოო ვადები ყველა ეტაპზე უნდა იყოს დაცული.

<sup>19</sup> ჰარმონიზაციის ცენტრის "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ" 2017 წლის კონსოლიდირებული წლიური ანგარიში



„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, „შიდა აუდიტის სუბიექტის უფლებამოსილება ვრცელდება იმ დაწესებულების სისტემაზე, სადაც ის არის ჩამოყალიბებული“. აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტორული შემოწმებების განხორციელებისას, შიდა აუდიტორი უნდა დაეხმაროს ხელმძღვანელობას არსებითი რისკების გამოვლენასა და შეფასებაში, ასევე უზრუნველყოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ფუნქციონირების გაუმჯობესება. სისტემა, რომელსაც ამოწმებს შიდა აუდიტორი, როგორც წესი, შედგება ურთიერთდაკავშირებული ელემენტებისგან, რომლებიც ასრულებენ კონკრეტულ ფუნქციას და ქმნიან ერთობლიობას. თითოეული სისტემა შეიძლება ჩაითვალოს ელემენტად, სხვა უფრო დიდი სისტემის ქვესისტემად (პროცესად), რომელიც ქმნის გარემოს, რომელშიც აღნიშნული სისტემა ფუნქციონირებს. შესაბამისად, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა შედგება ყველა იმ პროცესისგან და აქტივობისგან, რომლებიც ხორციელდება დაწესებულებაში და მიმართულია დასახული მიზნების მისაღწევად.

შიდა აუდიტორმა ასევე უნდა მიმართოს ძალისხმევა დაწესებულებაში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის სიღრმისეული ანალიზის განხორციელებაზე, რათა შეაფასოს შიდა კონტროლის ეფექტიანი ფუნქციონირების დონე, როგორც ეს განსაზღვრულია „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად.

დაწესებულებაში პროცესების, ამოცანების, რესურსების, თანმიმდევრობის და შედეგების ცოდნით, შიდა აუდიტორს ეძლევა საშუალება განსაზღვროს შიდა აუდიტის მიზნები და მასშტაბები. სისტემური აუდიტი წარმოადგენს ეტაპობრივ პროცესს. თუმცა, ეტაპები არ უნდა ჩაითვალოს ერთმანეთისგან განცალკევებულ ეტაპებად, რომლებიც თანმიმდევრულად სრულდება და რომ შემდეგი ეტაპი არ დაიწყება, სანამ არ დასრულდება წინა. მუშაობის პროცესში შიდა აუდიტორი თანდათან აგროვებს ცოდნას და გამოცდილებას. შიდა აუდიტის პროცესის ყოველ ეტაპზე, შიდა აუდიტორი პერიოდულად ახორციელებს საკუთარ მიდგომების და

ქმედებების გადახედვას და ანალიზებს იმას თუ რამდენად კარგად ესმის მას სისტემა, რომელსაც ის ამოწმებს.

შიდა აუდიტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგად მთავარ სარგებელს წარმოადგენს კარგი მმართველობის ჩამოყალიბება, სახელმწიფო სახსრების ეფექტური, პროდუქტიული და ეკონომიური გამოყენებით, ხსენებული სარგებლის უზრუნველყოფისათვის შიდა აუდიტის სუბიექტები გასცემენ რეკომენდაციებს დაწესებულებებში არსებულ სხვადასხვა პრობლემურ საკითხებზე. თავის მხრივ შიდა აუდიტის სუბიექტების წარმატება მნიშვნელოვნად დამოკიდებულია მენეჯერულ კულტურაზე დაწესებულებაში.

სულ ქვეყნის მასშტაბით 2017 წელს განხორციელებულია 609 შიდა აუდიტორული შემოწმება, შიდა აუდიტორული შემოწმებების შედეგიანობის ანალიზის პროცესში ასევე, მნიშვნელოვანია სამართალდამცავ ორგანოებში შიდა აუდიტორული ანგარიშების გაგზავნის სტატისტიკა, რომლის მიხედვითაც 2017 წელს დაფიქსირდა 155 შემთხვევა. ეს გარემოება კიდევ ერთხელ ხაზს უსვამს შიდა აუდიტის მნიშვნელოვან როლს საჯარო სექტორში კორუფციისა და თაღლითობის რისკების გამოვლენისა და პრევენციისთვის.

#### 1.4. ჰარმონიზაციის ცენტრი

2015 წლიდან ეტაპობრივად დაიწყო საქართველოს საჯარო სექტორში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვა.<sup>20</sup> ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს როგორც შიდა აუდიტის, ასევე ფინანსური მართვისა და კონტროლის კოორდინირებასა და ჰარმონიზებას. ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებულია საქართველოს მთავრობის წინაშე. ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს:

- ა) სახელმწიფო სექტორის შიდა აუდიტის სტრატეგიისა და მეთოდოლოგიის განახლებას;

<sup>20</sup> <http://test.ia.ge/text-4.html> ჰარმონიზაციის ცენტრის ვებ-გვერდი

- ბ) შიდა აუდიტის სუბიექტების დებულებების შემუშავების მიზნით პრაქტიკული სახელმძღვანელოებისა და მითითებების შემუშავებას;
- გ) შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავებას და მის შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;
- დ) შიდა აუდიტისა და ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისათვის შესაბამისი სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შექმნას და მათ შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;
- ე) შიდა აუდიტის სფეროში საერთაშორისო აუდიტორულ ორგანიზაციებთან, სხვა სახელმწიფოების სახელმწიფო სექტორის შიდა აუდიტის ორგანოებთან საერთაშორისო ურთიერთობების დამყარებასა და კოორდინაციას;
- ვ) შიდა აუდიტის სუბიექტების თანამშრომლებისთვის და ფინანსურ მართვასა და კონტროლზე პასუხისმგებელი პირებისთვის პერიოდულად სასწავლო/პრაქტიკული სემინარებისა და ტრენინგების ჩატარებას, მხარდაჭერასა და კოორდინაციას;
- ზ) შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის ინსტრუქციების შემუშავებას, მათ შორის, შიდა აუდიტის სუბიექტში დასანიშნი მინიმალური საკადრო რესურსისა და მათი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების, შიდა აუდიტორების ინტერესთა კონფლიქტის წესების, შიდა აუდიტის ხარისხის გარანტიისა და შიდა აუდიტის აგარიშვების მოთხოვნების განსაზღვრის შესახებ;
- თ) შიდა აუდიტის მარეგულირებელი კანონმდებლობის, შიდა აუდიტის სტანდარტების, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიისა და სხვა სახელმძღვანელო ინსტრუქციების შესრულების შეფასებასა და მონიტორინგს;
- ი) რეგულარული შეხვედრებისა და დისკუსიების ორგანიზებას შიდა აუდიტის სტრატეგიის, მეთოდოლოგიის და სახელმწიფო სექტორში შიდა აუდიტის განხორციელების საკითხებზე;
- კ) ყოველი წლის 30 აპრილამდე, სამდივნოს მიერ შედგენილი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ კონსოლიდირებული წლიური ანგარიშის განხილვას.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო (ჰარმონიზაციის ცენტრი) არის საქართველოს მთავრობასთან შექმნილი საბჭო, რომელიც სამდივნოს მეშვეობით უზრუნველყოფს სახელმწიფო სექტორში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას, განვითარებას, ფუნქციურ სრულყოფას და აღნიშნული საკითხების კოორდინაციას.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს (ჰარმონიზაციის ცენტრი) შემადგენლობა, მისი საქმიანობის სფერო და ძირითადი მიმართულებები, მისი ფუნქციები, მის მიერ გადაწყვეტილების მიღების წესი და მის საქმიანობასთან დაკავშირებული სხვა საკითხები რეგულირდება საქართველოს მთავრობის დადგენილებით დამტკიცებული შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს (ჰარმონიზაციის ცენტრის) დებულებით. ჰარმონიზაციის ცენტრი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ კონსოლიდირებულ წლიურ ანგარიშში აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვას საქართველოს მთავრობის მიერ დადგენილი ინსტრუქციის შესაბამისად. ცნობიერების ამაღლების მიზნით განხორციელებულ არაერთი ღონისძიებისა და პილოტური პროექტის ორგანიზებასთან ერთად, ჰარმონიზაციის ცენტრმა „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქციის“ შემუშავებით მნიშვნელოვანი ნაბიჯი გადადგა სისტემის იმპლემენტაციისათვის. თუმცა, 2016-2017 წლებში სისტემის ჩამოყალიბებაში ჩართული სამინისტროების შედეგმა ცხადყო სისტემის დანერგვის პროცესში თითოეულ იერარქიულ საფეხურზე მდგომი მენეჯერის ინტენსიურად ჩართვის აუცილებლობა. აღნიშნულის უზრუნველსაყოფად ჰარმონიზაციის ცენტრმა 2017 წელს დაიწყო მუშაობა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სახელმძღვანელოსა და ფინანსური მართვისა და კონტროლის გზამკვლევზე. ეს მეთოდოლოგიური დოკუმენტები არის შემუშავებული მენეჯერებისათვის, რათა უკეთ აღიქვან რა არის ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა და რეალურად რა სარგებელი შეიძლება მოუტანოს მანდაწესებულებას.

ამასთან, ჰარმონიზაციის ცენტრმა, შეზღუდული ადამიანური რესურსის გათვალისწინებით, კერძოდ, დეპარტამენტში დასაქმებული 2-3 თანამშრომლის პირობებში განახორციელა:

- ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვაში მონაწილე მხარეების იდენტიფიცირება ეტაპების მიხედვით, მათი როლის განსაზღვრა და ინფორმაციის მიწოდება;
- სასწავლო ვიზიტი ხორვატიაში, ჰარმონიზაციის ცენტრისა და 4 სამინისტროს საფინანსო/ეკონომიკური სამსახურების წარმომადგენელთა მონაწილეობით;
- კონფერენცია ფინანსური მართვისა და კონტროლის ირგვლივ 36 საჯარო მოხელის მონაწილეობით;
- ვებ-გვერდის განახლება და ფინანსური მართვისა და კონტროლის მიმართულებით განხორციელებული ღონისძიებების ატვირთვა;
- ხარვეზების ანალიზის მიზნით სამინისტროებისთვის თვითშეფასების კითხვარის შემუშავება;
- ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის პირველი ეტაპის დანერგვა 4 სამინისტროში;
- ტრენინგი „ეფექტური რისკების მართვა საჯარო დაწესებულებებში“ ორი სამინისტროს მენეჯერებისათვის;

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, ჰარმონიზაციის ცენტრმა სრულად შეასრულა კანონითა და სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიითა და სამოქმედო გეგმით ნაკისრი ვალდებულებები. თუმცა, კვლავ გამოწვევად რჩება მენეჯერული სტრუქტურებისა და ანგარიშვალდებულების სისტემის განსაზღვრა, პასუხისმგებლობების დელეგირება საშუალო რგოლის მენეჯერებზე, რაც იმას ნიშნავს, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრმა, მისი საქმიანობის მეტი ეფექტიანობისათვის უნდა გაზარდოს აქტივობების ინტენსიურობა ან/და გამოიყენოს ალტერნატიული მეთოდები.

## თავი 2 სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული უცხოური პრაქტიკა

### 2.1. ჰარმონიზაციის ცენტრები საზღვარგარეთის ქვეყნებში

#### *შიდა კონტროლის სისტემები*

სახელმწიფო შიდა კონტროლის სისტემას, ძირითადად, ორი განსხვავებული სახის განსაზღვრება გააჩნია. 1. ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგალითად, **ბელგია, ლუქსემბურგი, ესპანეთი**) იგი განმარტებულია, როგორც საჯარო ადმინისტრირების ფარგლებში არსებული ერთიანი კონტროლის სისტემა; 2. ზოგან (მაგალითად, **მაკედონია, ხორვატია, მონტენეგრო, ბოსნია და ჰერცეგოვინა** და სხვა) სახელმწიფო შიდა კონტროლი არის სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის ყველა ხელმძღვანელი პირის შიდა კონტროლის და აუდიტის საქმიანობაში ჩართულობას და მონიტორინგის ხელმისაწვდომობას. პირველ შემთხვევაში, ქვეყნებს გააჩნიათ სპეციალური მაკონტროლებელი ორგანოები, როგორცაა ესპანეთის Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) და ლუქსემბურგის და ბელგიის Inspection Générale des Finances. ისინი დამოუკიდებლები არიან ხელისუფლებისგან და უწყებებისგან, რომელთა ეკონომიკურ და ფინანსურ მართვასაც ახორციელებენ. აღნიშნულ სისტემებს ცენტრალიზებული შიდა კონტროლის სისტემები ეწოდება. მეორე შემთხვევაში, საჯარო სექტორში დასაქმებულ ხელმძღვანელ პირებს თავად ევალებათ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკების მოგვარება და უწყების ამოცანების შესრულდება. აღნიშნულ სისტემებს დეცენტრალიზებული შიდა კონტროლის სისტემები ეწოდება. ცენტრალიზებული და დეცენტრალიზებული შიდა კონტროლის მექანიზმები განსხვავდება ქვეყნების მიხედვით - თუ ცენტრალიზებული სისტემის მქონე ქვეყნებს გააჩნიათ შიდა კონტროლის სპეციალური უწყებები,

დეცენტრალიზებულში - შიდა კონტროლის პასუხისმგებლობა ქვედანაყოფის ხელმძღვანელ პირებს გადაეცემა.

არსებობს ისეთი ქვეყნები, სადაც კონტროლის ცენტრალიზებული სახელმწიფო ინსტიტუტი არსებობდა, მაგრამ იგი დეცენტრალიზებულმა ჩაანაცვლა. მაგალითად, საფრანგეთში, 2011 წლის 28 ივნისს პრემიერ მინისტრის მიერ გამოცემული დეკრეტის საფუძველზე, დაიწყო შიდა კონტროლის სადავეების ადმინისტრაციის ხელმძღვანელებზე გადაცემა და შესაბამისად, საჯარო სამსახურის ხელმძღვანელების პასუხისმგებლობებისა და ანგარიშვალდებულების ზრდა.

ჩვენ მიერ განხილული ქვეყნების (ბელგია, ლუქსემბურგი, ესპანეთი, მაკედონია, ხორვატია, მონტენეგრო, ბოსნია და ჰერცეგოვინა, ფინეთი, ლიტვა, პორტუგალია, სლოვენია, ავსტრია, კვიპროსი, გერმანია, ლატვია, ჩეხეთი, საბერძნეთი, საფრანგეთი, სლოვაკეთი) უმეტესობას შიდა კონტროლის სისტემების ფუნქციონირება და უფლება-მოვალეობები გაწერილი აქვს კონკრეტულ კანონებში ან შედის სხვა ფინანსურ რეგულაციებში, მაგალითად, გერმანიაში იგი შედის *ფედერალური ბიუჯეტის კანონში*, პორტუგალიაში - *დეკრეტში სახელმწიფო შიდა ფინანსური სისტემების შესახებ*, ფინეთში - *დეკრეტში სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ*, სლოვენიაში *კანონში სახელმწიფო ფინანსების შესახებ*, საფრანგეთში - *დეკრეტში ადმინისტრაციაში შიდა კონტროლისა და აუდიტის შესახებ*.

#### **ჰარმონიზაციის ცენტრალური ერთეული**

ჰარმონიზაციის ცენტრალური ერთეული (Central harmonization unit) იქმნება ფინანსური მართვისა და კონტროლის კოორდინირებული მუშაობის მიზნით. განსხვავებული სახელი ჰქვია ამ ერთეულს *ფინეთში* - შიდა კონტროლის და რისკის მართვის საბჭო (*Council for Internal Control and Risk Management*) ჰქვია; *ლიტვაში* - ცენტრალიზებული შიდა აუდიტის სამსახური (*centralized internal audit service*); *პორტუგალიაში* - შიდა ფინანსების ინსპექტორატი (*Inspectorate of internal Finance*); *საქართველოში* - ჰარმონიზაციის ცენტრი.

ეს ერთეული არის პასუხისმგებელი ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიისა და სამუშაო სტანდარტების შემუშავებაზე; კანონებისა და კანონქვემდებარე აქტების მომზადებაზე; აგრეთვე, შესაბამისი ტრენინგების მოწყობასა და კვალიფიკაციის ამაღლებაზე (მაგალითად, ფინეთი, ბელგია, ლიტვა, პორტუგალია, სლოვენია, საფრანგეთი, სლოვენია, ლიტვა, ხორვატია, მონტენეგრო, ბოსნია და ჰერცეგოვინა, პორტუგალია)<sup>21</sup>.

შიდა კონტროლის დეცენტალიზებული სისტემის მქონე ქვეყნებში ეს ერთეულები ფინანსთა სამინისტროს ნაწილს წარმოადგენენ, რომელთაც დამოუკიდებელი დამკვირვებლებით და მრჩეველებით დაკომპლექტებული საბჭო ან კომიტეტი ხელმძღვანელობს. ცენტრალიზებული შიდა კონტროლის მქონე ქვეყნებში ამ ამოცანის შესრულებისთვის ცალკე გამოყოფილი ერთეული არ არსებობს, იგი ერთიანი სახელმწიფო კონტროლის დაქვემდებარებაშია (მაგალითად, ავსტრია, კვიპროსი, გერმანია, ლატვია, საბერძნეთი).

ჰარმონიზაციის ცენტრალური ერთეულები ყველა ქვეყანაში (ხორვატია, ფინეთი, მონტენეგრო, მაკედონია, ბოსნია და ჰერცეგოვინა, ლიტვა) თითქმის ერთი მიზნით იქმნება. მათ ფუნქცია-მოვალეობებში შედის: ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის სფეროში კანონებისა და რეგულაციების შემუშავების პროფესიული საფუძვლის მომზადება; ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიისა და სამუშაო სტანდარტების შემუშავება; შიდა აუდიტორთა გამოცდებისთვის მოსამზადებელი სასწავლო პროგრამების მომზადება, მათი ორგანიზება და ჩატარება; შიდა აუდიტორებისთვის პროფესიული განვითარების გეგმის უზრუნველყოფა; ფინანსურ მართვასა და კონტროლზე და შიდა აუდიტზე პასუხისმგებელ და მასში მონაწილე პირთა მოსამზადებელი სასწავლო პროგრამების მომზადება; შიდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის ჩამოყალიბებისა და განვითარების კოორდინირება; შიდა

---

<sup>21</sup> ჩეხეთში ჰარმონიზაციის ერთეული გაუქმდა არაეფექტიანობის გამო.



აუდიტის განყოფილებების, შიდა აუდიტის წესდების, შიდა აუდიტორებისა და ფინანსურ მართვასა და კონტროლში მონაწილე პირების რეესტრის წარმოება; კანონების განხორციელების, რეგულაციებისა და შიდა კანონების, ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის სტანდარტების, შიდა აუდიტორების ეთიკის კოდექსის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის მითითებების და მეთოდოლოგიის მონიტორინგი; ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის და შიდა აუდიტის ხარისხის განხილვა საჯარო სექტორის უწყებებთან სამუშაო მეთოდოლოგიისა და სტანდარტების გაუმჯობესების მიზნით; შიდა აუდიტის დეპარტამენტების საქმიანობის კოორდინირება საჯარო სექტორის უწყებებში ეროვნული ბიუჯეტისა და ევროკავშირის დაფინანსების ჰორიზონტალური აუდიტის ჩატარებასთან დაკავშირებით; ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის სფეროში მოღვაწე პროფესიულ ორგანოებთან და უწყებებთან თანამშრომლობა.

## 2.1. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შვედური მოდელი

სხვა ქვეყნებისგან განსხვავებით, შვედეთს სახელმწიფო მართვის საკმაოდ გამორჩეული სტრუქტურა აქვს. მას ჰყავს მკაცრად განსაზღვრული პოლიტიკური ვალდებულებების მქონე მთავრობა, მაგრამ, მთავრობის საქმიანობას რეალურად დამოუკიდებელი, სამთავრობო ორგანიზაციები ახორციელებენ.

მთავრობა მართავს ამ ორგანიზაციებს ინსტრუქციებისა და წერილობითი დირექტივების მეშვეობით, რაც ადგენს მაქსიმალურ ფინანსურ ზღვარს და განსაზღვრავს მოსალოდნელ შედეგებს.

სამთავრობო ორგანიზაციების ვალდებულებებს მთავრობისა და პარლამენტის მიერ მათი ოპერაციებისთვის გამოყოფილი რესურსების ფარგლებში სამთავრობო საქმიანობის წარმართვა წარმოადგენს. გარდა ამისა, აღნიშნული ორგანიზაციები ვალდებულნი არიან განახორციელონ თავიანთი ფუნქცია-მოვალეობანი პარლამენტის მიერ გამოცემული კანონმდებლობის შესაბამისად. ეს ნიშნავს იმას,

რომ მთავრობის ბიუჯეტში წარმოდგენილ თანხებს, როგორც შემოსავალს, ისე გასავალს, დამოუკიდებელი ორგანიზაციები განკარგავენ. აღნიშნული სტრუქტურა ძველი და ისტორიულია მთავრობის მართვის თვალსაზრისით, იგი წარმოადგენს შესანიშნავ ნიადაგს ხელმძღვანელობის თანამედროვე კონცეფციის მიღების, განვითარებისა და გამოყენებისათვის. ამ სტრუქტურის შედეგია ის, რომ შვედეთის ეროვნული აუდიტის სამსახური ანგარიშვალდებულია მთავრობის წინაშე. მთავრობასა და ორგანიზაციებს შორის რეგულარულად მიმდინარეობს დიალოგი. კონსტიტუციის შესაბამისად, მთავრობა არ უნდა ჩაერიოს სამთავრობო ორგანიზაციების ინდივიდუალური საქმიანობის მართვაში. სამთავრობო ორგანიზაციებისთვის მინიჭებული შედარებით ფართო თავისუფლების სანაცვლოდ, მათ მთავრობის წინაშე ანგარიშგების დიდი ვალდებულება აკისრიათ, ყველა ცენტრალურ სამთავრობო ორგანიზაციას მოეთხოვება საბუღალტრო აღრიცხვიანობის წარმოება და ყოველწლიური ანგარიშის წარდგენა, რომელშიც წარმოდგენილი იქნება ბალანსის უწყისი, შემოსავალი, გამოყოფილი ასიგნებების ანგარიში და ფინანსური მდგომარეობის სტატუსი. გარდა ამისა, წლიური ანგარიში უნდა მოიცავდეს დაწვრილებით მოხსენებას მიღებული შედეგების შესახებ და მათ შედარებას მთავრობის მიერ განსაზღვრულ შედეგებთან. ანგარიშგების აღნიშნული მოთხოვნები ვრცელდება ორგანიზაციის როგორც ადმინისტრაციულ საქმიანობებზე ისე მათ მიერ მოკრებილ გადასახადებსა და მოსაკრებელზე, აგრეთვე განხორციელებულ ოპერაციებზე. შვედეთის ეროვნული აუდიტის სამსახურის წლიური აუდიტი მოიცავს ორგანიზაციების როგორც ადმინისტრაციულ ისე ფინანსურ ანგარიშგებას. აქედან გამომდინარე, ორგანიზაციების მიერ წარმოდგენილი წლიური ანგარიში, რაც ასახავს სახელმწიფო ბიუჯეტში განსაზღვრულ თითქმის ყველა საქმიანობას, შვედეთის ეროვნული აუდიტის სამსახურის ერთ მთლიან აუდიტს ექვემდებარება. ანგარიში სამთავრობო დაწესებულების შესახებ წარმოადგენს საჯარო დოკუმენტს და მისი შესწავლა შეუძლია ნებისმიერ დაინტერესებულ მხარეს, როგორცაა პარლამენტი, მას-მედია და ფართო საზოგადოება.

მთავრობის დავალებები:

როდესაც მთავრობას სურვილი აქვს ნათელი მოჰფინოს კონკრეტულ საკითხს, თავად განსაზღვრავს ამ საკითხის მნიშვნელობას, დროულობას და კავშირს მიმდინარე პოლიტიკურ პროცესებთან, მას შეუძლია დაავალოს შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისს აღნიშნული საკითხის შესწავლა. ამ შემთხვევაში ეს იქნება სპეციალური ანაზღარუებაზე დაფუძნებული დავლაება. ეს მთავრობის მიერ დამტკიცებული პროცედურაა. ასეთ დავალებებში შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისმა უნდა გამოიყენოს აუდიტის იგივე საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტები, როგორსაც საკუთარი ინიციატივით წამოწყებული ეფექტიანობის აუდიტის დროს იყენებს. ძირითადი განსხვავება საკუთარი ინიციატივით წამოწყებულ და მთავრობის მიერ დაკისრებულ დავალებას შორის არის ის, რომ თავის პირობებში მთავრობა განსაზღვრავს შემოწმების საკითხს და შემოწმების ვადას. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, ამ საკითხებთან მიმართებაში მთავრობა განსაზღვრავს აუდიტორული დავალების კურსს. შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისისთვის დავალების მიცემის ძირითად საფუძველს წარმოადგენს ის, რომ მთავრობა დაინტერესებულია შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისის პროფესიული ცოდნით რაც შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისმა საკუთარი ინიციატივით წამოწყებული აუდიტების დროს შეიძინა.

როდესაც შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისი მთავრობიდან მიღებულ დავალებას ასრულებს, იგი:

- განიხილავს აღნიშნულ პოლიტიკას და იღებს გადაწყვეტილებას დავალების მიღების თაობაზე
- მთავრობის დავალების მიღებაზე გადაწყვეტილებას იღებს გენერალური რევიზორი
- დავალებამ თავისი მიზნიდან, შინაარსიდან და მოცულობიდან გამომდინარე უარყოფითად არ უნდა იმოქმედოს ოფისის მიერ საკუთარი ინიციატივით წამოწყებულ აუდიტორულ სამუშაოების მოცულობიდან გამომდინარე, შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისმა შესაძლოა ვერ მოახერხოს საჭირო პროფესიული რესურსის გამოყოფა ან ვერ შეძლოს საჭირო დონეზე სამუშაოს შესრულების უზრუნველყოფა.

- დავალებამ თავისი წვილილი უნდა შეიტანოს აუდიტის სფეროში შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისის პროფესიული უნარ-ჩვევებისა და გამოცდილების გაღრმავებაში. დავალებას უნდა ჰქონდეს აუდიტორული შემოწმების მახასიათებლები. შვედეთის აროვნული აუდიტის ოფისმა დრო არ უნდა დაუთმოს ზედმეტად დაწვრილებით წინადადებასა და გადაწყვეტილებებს, რომლის დროსაც დიდია რისკი, იმისა რომ აუდიტის დამოუკიდებლობა კითხვის ნიშნის ქვეშ დააყენებს მომავალ აუდიტორულ სამოუშაოს.
- შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისს თვისუფლად უნდა შეეძლოს ნათელის მოფენა იმ კითხვებზე, რაც წამოიჭრება დავალების დროს და ცდება მთვრობის მიერ სამუშაოს მოცულობის დოკუმენტში განსაზღვრულ სფეროებს. განსაკუთრებით, იმ შემთხვევაში თუ შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისის აზრით ამ სამუშაოს ჩატარება აუცილებელია ობიექტური სურათის მისაღებად
- შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისმა უარი უნდა თქვას წვრილმანი დავალებების მიღებაზე, ვინაიდან დავალებათა რაოდენობა გავლენას ახდენს უფრო ორგანიზაციის უნარზე საკუთარი ინიციატივით ჩაატაროს აუდიტორული სამოუშაოები, ვიდრე რესურსების მოცულობაზე
- დავალების შესრულების დროს შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისმა ყოველთვის უნდა გამოიყენოს აუდიტის საყოველთაოდ აღიარებული სტანდარტები. თუ შესაძლებელია დავალების შესრულება ისე, რომ უზრუნველყოფილი იყოს პროფესიონალიზმის მაღალი ხარისხი და ამის მიზეზი დავალების შინაარსი ან კალენდარული გეგმაა. მაშინ ასეთ დავალებაზე უარი უნდა ითქვას.
- მთავრობისათვის ანგარიშის წარდგენის თაობაზე გადაწყვეტილებებს გენერალური რევიზორი იღებს
- დავალების დაფინანსება მოხდება ხარჯების სრულად ანაზღაურების პირობების საფუძველზე. იმ შემთხვევაში თუ დავალების განხორციელებას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება, გენერალური რევიზორი ამტკიცებს

გადახედვას ამ პრინციპიდან მაშინაც კი თუ დავალება სრულად არ არის დაფინანსებული. ასეთ შემთხვევებში, ეს იქნება განსაკუთრებული მნიშვნელობის შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისის ადამიანური რესურსების ან ჩვეულებრივი აუდიტორული საქმიანობების განვითარებისთვის. წლიურ ანგარიშში წარმოდგენილი უნდა იყოს ისეთი დავალებები, სადაც მსგავსი შემთხვევა დაფიქსირდა და მითითებული უნდა იყოს შესაბამისი მიზეზები

- წლიური ანგარიშში უნდა მოიცავდეს მთავრობის სახელით განხორციელებული დავალებების დეტალურ ანგარიშსააც.

*შესამოწმებული ორგანიზაციისგან მიღებული დავალებები*

შვედეთის ეროვნული აუდიტის ოფისის დირექტივები უფლებას გვაძლევს გარკვეული საფასურის სანაცვლოდ მივიღოთ დავალებები ორგანიზაციებისგანაც. ეს შეიძლება იყოს შემდეგი შინაარსის დავალება: სპეციალური ანგარიშების, სერთიფიკატების, და ა.შ. მოთხოვნა.

მთავრობამ სამთვრობო ორგანიზაციათა აღმასრულებელ ხელმძღვანელობას ოპერაციებზე ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა დააკისრა. ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ წლიურ, კანონით სავალდებულო ანგარიშში ადმინისტრირების მნიშვნელოვანი შედეგები უნდა წარმოადგინოს. ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ვალდებულია შექმნას ოპერაციათა შიდა კონტროლის მექანიზმები, რათა დააკმაყოფილოს ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის მიზნები. ის კი ნიშნავს იმას, აუდიტორული სამუშაოს ძირითად კონცეფციას სამთვრობო ორგანიზაციის შიდა კონტროლი წარმოადგენს.

*ცენტრალური მმართველობის ოპერაციათა სამთავრობო კონტროლი*

მთავრობა ვალდებულია უზურნველყოს, რომ ცენტრალური მმართველობა თავის საქმიანობას ნაყოფიერად და ეკონომიურად ახორციელებს. ოპერაციების მიზნებისა და მიღებული შედეგების შესახებ მთავრობა ვალდებულია წარუდგინოს ანგარიში პარლამენტს. მასში ნათლად უნდა იყოს წარდგენილი ოპერაციები,

ფინანსური საქმიანობის მაჩვენებელი და ფინანსური სტატუსი, აგრეთვე ცენტრალური მმართველობის ხელმძღვანელობის დაფინანსება და სხვა აქტივები.

### ***მთავრობის ფინანსური კონტროლი***

კონსტიტუტიციის თანახმად, ქვეყნის პარლამენტი გადაწყვეტილებას იღებს ცენტრალური მმართველობის გადასახადებისგან განთავისუფლებაზე, აგრეთვე ცენტრალური მმართველობის დაფინანსების გამოყენებაზე. აღნიშნული საქმიანობა ძირითადად ხორციელდება საბიუჯეტო ასიგნების მეშვეობით, სადაც ხდება სხვადასხვა მიზნებისთვის ფულადი სახსრების გამოყოფა. სხვა საკითხებთან ერთად, მთავრობა ვალდებულია თავისი ფინანსური კონტროლის საზღვრებში, წარმოადგინოს წინადადებები ცენტრალური მმართველობის ბიუჯეტთან მიმართებაში, რომელიც შედგება

- ფინანსური დირექტივებისგან, სადაც განსაზღვრულია ოპერაციების ფინანსური ჩარჩო, ანუ რესურსების გამოყოფა და მათი გამოყენების პირობები
- შედეგებზე ორიენტირებული დირექტივებისგან, რომელიც ყურადღებას ამახვილებს არა გამოყოფილ რესურსებზე, არამედ ოპერაციის შედეგებზე. შედეგებზე ორიენტირებული მართვის ამ ფორმის თანახმად, პარლამენტი და მთავრობა განსაზღვრავს მიზნებს მოსალოდნელ შედეგებთან მიმართებაში და ოპერაციების რეზულტატებს, ხოლო მთავრობა არნიშნულ მიზნებს დეტალურად განსაზღვრავს ოპერატიულ ამოცანებში.

### ***კონტროლი ნორმატივების მეშვეობით***

ცენტრალური მმართველობის საქმიანობა, კერძოდ დაწესებულებათა საქმიანობა კანონმდებლობათა და შესაბამისად დადგენილებებით რეგულირდება. კონსტიტუტიის ტანახმად, ნორმატიული აქტების მიღების უფლებამოსილება პარლამენტსა და მთავრობას შორისაა განაწილებული. პარლამენტს დამოუკიდებლად შეუძლია კონსტიტუციური ნორმატივებისა და კანონების გამოქვეყნება, ხოლო მთავრობას, პარლამენტთან შეთანხმების საფუძველზე,

შეუძლია გადაწყვეტილების მიღება სამთავრობო დადგენილებებთან დაკავშირებით. უფრო მეტიც, მთავრობას შეუძლია ნაწილობრივ გადასცეს სამთავრობო ორგანიზაციას თავისი სტანდარტების განმსაზღვრელი უფლებამოსილება მისთვის დადგენილებებთან დაკავშირებული მარეგულირებელი ნორმების გამოქვეყნებისთვის უფლების მინიჭებით. შვედეთის ევროკავშირში გაწევრიანების შემდეგ, სამთავრობო ორგანიზაციები ვალდებული არიან გამოიყენონ ევროსაბჭოს და ევროკომიის მიერ გაცემული მარეგულირებელი ნორმატივები, დირექტივები და გადაწყვეტილებები.

### **ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის დანიშვნა**

მთავრობის მიერ ცენტრალური ოპერაციების კონტროლი ორგანიზაციაში ცენტრალური მმართველობის ოპერაციებზე პასუხისმგებელი ხელმძღვანელობის დანიშვნაშიც გამოიხატება. მთავრობამ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას გადასცა ადმინისტრაციული დავალებები და უფლებამოსილება, რაც მოიცავს პარლამენტისა და მთავრობის მიერ თითოეული საქმიანობისთვის განსაზღვრულ ფინანსურ უფლებამოსილებებსაც.

ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა რამდენიმე სახის შეიძლება იყოს

- ერთი ხელმძღვანელი პირის მქონე ორგანიზაცია, სადაც ორგანიზაციის ხელმძღვანელს ექსკლუზიური ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა აქვს
- არასპეციალისტთა საბჭოს მქონე ორგანიზაცია (ტრადიციული ფორმა), სადაც პასუხისმგებლობა განაწილებულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელსა და საბჭოს შორის
- ორგანიზაცია, სადაც ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა მხოლოდ საბჭოს მოვალეობას წარმოადგენს.

გარდა ზემოთ ჩამოთვლილისა, არსებობს აღმასრულებელი ხელმძღვანელობის სხვა ფორმებიც. მთავრობამ შეიძლება კონკრეტულ ამოცანაზე სპეციალური პასუხისმგებლობა დააკისროს ორგანიზაციის საქმიანობასთან დაკავშირებულ კომიტეტს ან მსგავს უწყებებს.

## **ხელმძღვანელობის ვალდებულებები**

მთავრობის კონტროლის ფარგლებში ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას დამოუკიდებელი ვალდებულება გააჩნია. სამთავროვნო ორგანიზაციისთვის, აღნიშნული პასუხისმგებლობა მის დირექტივაშია განსაზღვრული, სადაც ნათქვამია, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ვალდებულია უზრუნველყოს საქმიანობის განხორციელება „პროდუქტიულად და კონსტიტუციის შესაბამისად“ და რომ მისი „ორგანიზაციული სტრუქტურა ისე იყოს მოწყობილი, რომ ანგარიშგება, ფინანსური სახსრებისა და სხვა ქონების მართვა, აგრეთვე ორგანიზაციის ოპერაციები საიმედო კონტროლს ექვემდებარებოდეს“ .ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის ვალდებულებები სამ ქვემოთაღნიშნულს შეიძლება ეყრდნობოდეს:

- პროდუქტიული ოპერაციები, როგორც ეს განსაზღვრულია პარლამენტისა და მთავრობის მიერ ჩამოყალიბებულ მიზნებში;
- შესაბამისობა სამართლებრივ დადგენილებებთან და ოპერაციებთან დაკავშირებული სამთავრობო გადაწყვეტილებებთან;
- ოპერაციების შედეგებზე საიმედო ანგარიშების წარმოდგენა

## **ეფექტიანი (პროდუქტიული) ოპერაციები**

ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობის პირველი ქვე-ამოცანა „ეფექტიან ოპერაციებთან“ მიმართებაში მთავრობის ფინანსურ კონტროლთანაა დაკავშირებული. „ეფექტიანობის“ პრინციპი მოითხოვს ნაყოფიერ მუშაობას როგორც ორგანიზაციის შიგნით, ისე მის გარეთ. შიდა ეფექტიანობას ხშირად მეორენაირად „პროდუქტიულობა“ ეწოდება და ასახავს იმას, რაც ორგანიზაციის შიგნით ხდება.

გარე ეფექტიანობა დაკავშირებულია ორგანიზაციის სამუშაო გარემოში არსებულ პირობებთან. მაგალითად, საზოგადოებრივი კეთილდღეობის ზემოქმედება. ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის უნარი გავლენა მოახდინოს ოპერაციების პროდუქტიულობაზე და მისი პასუხისმგებლობა ამ საკითხთან დაკავშირებით ბევრად უფრო მნიშვნელოვანია, ვიდრე გარე ეფექტურობა. ვინაიდან, გარე



ეფექტიონობა, თავისი შინაარსით, ისეთ ფაქტორებზეა დამოკიდებული, რაც ნაკლებად ექვემდებარება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის უშალო კონტროლს.

ეფექტიანი ოპერაცია იმაზე მეტყველებს, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას გადაწყვეტილებების მისაღებად სწორი და საჭირო ინფორმაცია აქვთ. ეს კი აიძულებს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას შეიმუშაოს მეთოდები საქმიანობის დაგეგმვის, ბიუჯეტირებისა და კონტროლის მიზნით. ეფექტიანი ოპერაციები აგრეთვე მიგვანიშნებენ, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას სათანადოდ აქვს განხილული პოტენციური რისკები, საფრთხეები და ადგილი აქვს საქმიანობათა რეგულარულ გადამოწმებას მიღწეული შედეგებისა და რესურსების გამოყენების თვალსაზრისით. ფინანსური ფონდების საიმედო გახარჯვა, რესურსების ეკონომიური გამოყენება და შიდა კონტროლს მექანიზმების არსებობა მკაფიოდ განსაზღვრული პასუხისმგებლობებით იმ ფუნდამენტურ მოთხოვნილებებს, რაც უზრუნველყოფს გამოყოფილი რესურსების ეფექტიან გახარჯვას და ოპერაციების წარმართვას მთავრობის მიერ დასახული ამოცანების მისაღწევად.

### ***კონსტიტუციის დაცვით შესრულებული ოპერაციები***

საქმიანობის კონსტიტუციის მიხედვით განხორციელებაზე ექსკლუზიური პასუხისმგებლობა ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას ეკისრება. ამ შემთხვევაში ერთამენითსგან არ განსხვავდება მარეგულირები წესების დაცვის ვალდებულება და პასუხისმგებლობა. სამსახურეობრივი მოვალეობის შესრულების დროს, ორგანიზაციის ხელმძღვანელი და პერსონალი უნდა იცავდენენ ოფიციალურ ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობის კონსტიტუციით დადგენილ უფლებას და საბუღალტრო აღრიცხვის წესდების მითითებებს. აღნიშნული წესების შეუსრულებლობა სხვადასხვა სახის სანქციებით ისჯება.

### ***ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის შიდა კონტროლის სისტემა***

ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ვალდებულია უზრუნველყოს ოპერაციების განხორციელება იმ მიმართულებით, რაც განაპირობებს ადმინისტრაციის მიზნების შესრულებას. ამისთვის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობამ უნდა დააწესოს და გამოიყენოს ოპერაციების შიდა კონტროლის სისტემა.

შიდა კონტროლი წარმოადგენს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობისა და შტატის სხვა წევრების მიერ გამოყენებულ პროცესს, რაც უზრუნველყოფს შემდეგი მიზნების საიმედოდ შესრულებას;

- ეფექტიანი ოპერაციები პარლამენტისა და მთავრობის მიერ დაწესებული მიზნების შესაბამისად;
- ოპერაციების მარეგულირებელ მუხლებთან და სამთავრობო დადგენილებებთან შესაბამისობა
- საიმედო ანგარიშები შედეგების შესახებ

შიდა კონტროლის სისტემის მიდგომა ამ კონცეფციის საერთაშორისო და აღიარებულ განსაზღვრებას ეყრდნობა. ამ განსაზღვრებაში ნათქვამია, რომ შიდა კონტროლი უნდა წარმოადგენდეს ხელმძღვანელობის მიერ საქმიანობათა კონტროლის განუყოფელ ნაწილს და მოიცავდეს ყველა იმ მნიშვნელოვან საქმიანობას, რომლითაც პირდაპირი ან არაპირდაპირი ღირებულება გააჩნიათ ადმინისტრაციული დავალებების შესრულების დროს.

შიდა კონტროლის სისტემის კომპონენტები

ტრეუდის კომისიის სპონსორი ორგანიზაციების კომიტეტის თანახმად, შიდა კონტროლი შედგება რამდენიმე ერთმანეთთან დაკავშირებული კომპონენტისგან. ესენია:

საკონტროლო სივრცე, რაც წარმოადგენს შიდა კონტროლისა და ინსტრუქციების საფუძველს და განსაზღვრავს, თუ რამდენად მნიშვნელოვანია ორგანიზაციებისთვის შიდა კონტროლი. შიდა კონტროლის ელემენტებია:

მონიტორინგი,

ინფორმაცია და კომუნიკაცია,

საკონტროლო ზომები

რისკის შეფასება

საკონტროლო სივრცე

საკონტროლო სივრცეზე სხვა ფაქტორების გარდა, გავლენას ახდენს:

ხელმძღვანელობის კეთილსინდისიერება და ეთიკა;

პასუხისმგებლობა და უფლებამოსილება

ორგანიზაციული სტრუქტურა

პერსონალის მართვის პოლიტიკა

დამოკიდებულება პროფესიონალური უნარ-ჩვევებისადმი

ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული ზომები/არჩეული მიდგომები

რისკის შეფასება ნიშნავს, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა იცნობს და შეფასებული აქვს ოპერაციებთან დაკავშირებული რისკები და საფრთხეები. რისკი წარმოადგენს ყველა ოპერაციის ბუნებრივ კომპონენტს და მისი სრულად აცილება შეუძლებელია. ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა ვალდებულია შეფასებული რისკის შესაბამისად განსაზღვროს შიდა კონტროლის ჩარჩო და მასშტაბები. იმისათვის, რომ შიდა კონტროლი ეფექტური იყოს ხარჯების თვალსაზრისით, საჭიროა მოხდეს შიდა კონტროლის ზომებთან დაკავშირებული ხარჯების განსაზღვრა და მათი შედარება შეფასებულ რისკებთან, აგრეთვე მათ შესაძლო შედეგებთან.

საკონტროლო ზომები არის ის მოქმედებები და პრაქტიკა, რომელსაც ახორციელებს ხელმძღვანელობა, რათა;

- აღმოფხვრას შეცდომის დაშვების შესაზღვებლობა;
- გამოავლინოს და გამოასწოროს დაშვებული შეცდომა

### 2.3. COSO-მოდელი

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) - შემუშავებული იქნა ამერიკაში 80-იანი წლების ბოლოს.(1985 წელს) ასობით ფინანსური ინსტიტუტის გაბანკროტებამ მოიტანა მილიარდობით დანაკარგები ინვესტორებისთვის, დებიტორებისთვის და სახელმწიფოსთვის და აღნიშნული სიტუაციის გასაანალიზებლად ბუღალტერების, აუდიტორების და ფინანსური მენეჯერების მიერ შეიქმნა The Treadway Commission, რომელიც სპონსორ ორგანიზაციებს სთავაზობდა ერთად შეემუშავებინათ შიდა კონტროლის ინტეგრირებული სახელმძღვანელო, ამისთვის შეიქმნა COSO მოდელი რომელიც ეყრდნობოდა სხვადასხვა ქვეყნის სტანდარტებისა და საკონსულტაციო ფირმების გამოცდილებას. Treadway-ის კომისია თავდაპირველად ერთობლივად დაარსებული და მართული იყო აშშ-ში მდებარე 5 მნიშვნელოვანი ფინანსური და მმართველობითი ინსტიტუტის მიერ „სერთიფიცირებულ საჯარო ფინანსისტა ამერიკული ინსტიტუტი“ „(AICPA), „ამერიკელ ბუღალტერთა ასოციაცა“ (AAA), „საერთაშორისო ფინანსური აღმასრულებლები“ (FEI), „ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი“ (IIA) “მმართველ-მენეჯერთა ინსტიტუტი“ (IMA). Treadway-ს კომისიის მთავარი რეკომენდაციაც სწორედ იმაში მდგომარეობდა, რომ კომისიის სპონსორ ორგანიზაციებს უნდა ემუშავათ ერთობლივად რომ განევიტარებინათ ინტეგრირებული სახელმძღვანელო შიდა კონტროლისთვის. ამ ორგანიზაციებმა ჩამოაყალიბეს დღესდღეობით ცნობილი თაღლითობასთან მებრძოლი კომისიის სპონსორი კომიტეტი COSO. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.) აღნიშნულ კომიტეტში აქცენტები კეთდება ხელმძღვანელობაზე და შიდა კონტროლის სისტემებზე, რომელიც ეფუძნება შემდეგ დაშვებებს: შიდა კონტროლი-ეს არის მიზნის მიღწევის საშუალება და არა თვითმიზანი; შიდა კონტროლი ხორციელდება ხალხის მიერ და აქ მთავარია არა მარტო, პროცესები და სტანდარტები არამედ ყველა თანამშრომელი საწარმოს მფლობელებმა უნდა იცოდნენ, რომ შიდა კონტროლისგან ისინი მიიღებენ დასახული მიზნების მიღწევას მხოლოდ გონივრულ დონეზე, თუმცა ეს არ იძლევა იმის გარანტიებს რომ

სამუშაო შესრულება უშეცდომოთ; შიდა კონტროლი გვეხმარება არა მარტო ერთი მიზნის მიღწევაში არამედ სხვადასხვა დასახული მიზნების შესრულებაში;

COSO - შიდა კონტროლის პროცესში ჩართულია ყველა თანამშრომელი განსაკუთრებით კი მენეჯმენტის წევრები, რაც სამომავლოდ ორგანიზაციას საშუალებას აძლევს მიაღწიოს: საწარმოს ფინანსური ეფექტურობას; ფინანსური ანგარიშგების საიმედოობას; შესაბამისობის დაცვას საკანონმდებლო მოთხოვნებთან მიმართებაში; COSO სტანდარტი *შეიცავს 5 კომპონენტს* რომელიც თავის მხრივ გარკვეულ პრინციპებს ეყრდნობა:

1. **კონტროლის გარემოს(პოლიტიკა)** - იგი მოიცავს მართვის ძირითადი პრინციპების დადგენას, ძირითადი და თანდაყოლილი რისკების დადგენას, მაქსიმალური რისკის დონის განსაზღვრას, ისეთი ძირითადი კონტროლის და სტანდარტის მეთოდების შემუშავება, რომელიც არ დაუშვებს რისკის დონის ამაღლებას. ამ კომპონენტში შემავალი ერთ-ერთი ძირითადი პრინციპია კომპეტენტური გარემოს ჩამოყალიბება და უფლებამოსილებების, სფეროებისა და პასუხისმგებლობების განსაზღვრა. აღნიშნული პრინციპები შეიძლება განხორციელდეს ხელმძღვანელობის ხედვისა და მისიის შემუშავებით, ქცევის კოდექსისა და მისი დაცვის მექანიზმების ჩამოყალიბებით.
2. **რისკების შეფასება** - ტარდება იდენტიფიკაცია, შეფასება და მონიტორინგი იმ შიდა და გარე რისკების რომლებმაც შეიძლება დასახულ მიზნებს შეუშალოს ხელი;
3. **კონტროლის განსახორციელებელი ღონისძიებები** - ისეთი პროცედურების შექმნა, რომელიც ხელს შეუშლის რისკის წარმოქმნას და მის გაგრძელებას, ასევე სრულყოფილი შიდა კონტროლის გარემოს შექმნა, პერიოდული შემოწმება, თუ რამდენად სრულდება მიღებული ინსტრუქციები და პროცედურები; ეს ეტაპი ასევე მოიცავს ინფორმაციული ტექნოლოგიების სტრუქტურისა და ინფორმაციული უსაფრთხოების მართვის სისტემის შემუშავებას.

4. **ინფორმირებულობა და ურთიერთქმედება** - ყველა თანამშრომლის გაცნობა მათი უფლება მოვალეობების, არსებული სტანდარტების და პროცედურების არსებობის შესახებ, საჭირო ინფორმაციის სწორი და სწრაფი ადრესაცია, საინფორმაციო სისტემის უზრუნველყოფა შესაბამის დონეზე და არსებული უსაფრთხოების დონის პერიოდული შემოწმება; გარე საკომუნიკაციო სისტემის ჩამოყალიბება და შესაბამისი კუმინკაციის მეთოდების შემუშავება
5. **მონიტორინგი** - მაღალი რისკის შემცველი ოპერაციების ყოველდღიური მონიტორინგი, პერიოდულად ყველა რისკის სათითაოდ შეფასება, არსებული სტანდარტის და მეთოდის საშუალებით, შიდა აუდიტის და შიდა კონტროლის სისტემის სრულფასოვნად ჩატარება ერთმანეთისგან დამოუკიდებლად, ხარვეზის აღმოჩენის შესახებ დროული ინფორმირებულობა შესაბამის სტრუქტურასთან და მენეჯმენტს ინფორმირება ხარვეზების და შეფასებების შესახებ;

დანერგული სტანდარტები, მეთოდები, თანამშრომელთა ინფორმირებულობა და საბოლოოდ მთელი სისტემის მონიტორინგი ხელს უწყობს ხარვეზების ადრეულ ეტაპზე აღმოჩენას და სწორ შეფასებას, რაშიც საბოლოოდ ერთვება ორგანიზაციის მენეჯმენტი და ხდება შიდა კონტროლის ხარისხის გაუმჯობესება რაც იწვევს საოპერაციო რისკების შემცირებას.

### თავი 3 : შეფასების შედეგები- კანონის იმპლემენტაციის პროცესისა და ფაქტობრივად არსებული კონტროლის მექანიზმების შეფასება

იმის გათვალისწინებით, რომ ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბება გარკვეულწილად რადიკალურ ცვლილებებს მოითხოვს, ჰარმონიზაციის ცენტრის გადაწყვეტილებით, OECD/SIGMA-ს ექსპერტებთან ერთად, მოხდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ეტაპობრივი დანერგვის სისტემის შემუშავება, რომელიც არის დროში გაწეილი და გულისხმობს სამინისტროების პოლტიკურ რეჟიმში ჩართვას, ასევე ეტაპობრივად. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვა უნდა განხორციელდეს სამ ეტაპად: 1) ფინანსური კონტროლის, 2) მენეჯერული კონტროლისა და 3) ფინანსური მართვის დანერგვისა და გაძლიერების გზით. ეტაპობრივი დანერგვა გულისხმობს თითოეული ეტაპისთვის მინიმუმ 1-წლიანი პილოტური დანერგვის ფაზის განხორციელებას პილოტურდაწესებულებაში . 3-ეტაპიანი დანერგვის გზით მოხდება ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მინიმალური მოთხოვნების ასახვა და საჭირო გარემოს ჩამოყალიბების ხელშეწყობა, რაც საბოლოოდ მიგვიყვანს მის სრულ დანერგვამდე.

#### პირველი ეტაპი: ფინანსური კონტროლი

ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისთვის აუცილებელია შიდა კონტროლის პირველი კომპონენტის, კონტროლის გარემოს არსებობა. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემოთავაზებულ 3-ეტაპიან დანერგვაში, პირველი ეტაპის მიზანი სწორედ მენეჯერული სტრუქტურებისა და მენეჯერული ანგარიშვალდებულებების პრინციპის დანერგვაა. ყველა იერარქიულ საფეხურზე მდომმა მენეჯერმა უნდა იკისროს პასუხისმგებლობა ფინანსურ კონტროლზე ბიუჯეტთან მიმართებით, ხოლო იმ შემთხვევაში თუ დაწესებულების ხელმძღვანელი დამატებით პასუხისმგებელია საბიუჯეტო

შემოსულობების მოკრებაზე, მან ასევე უნდა უზრუნველყოს აღნიშნული შემოსულობების დროულად და სათანადოდ მობილიზება.

მეორე ეტაპი: მენეჯერული კონტროლი

ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვის ამ ეტაპზე იზრდება მენეჯერის როლი. იგი პასუხისმგებელია განსაზღვროს მიზნები, საქმიანობის შეფასების ინდიკატორები და ეს ყოველივე უნდა შეასრულოს მათი მიღწევისთვის საჭირო წინასწარ განსაზღვრულ დროში. ბიუჯეტი უნდა შეესაბამებოდეს მიზნებს და მის შემუშვება/შეთანხმებაში მონაწილეობა უნდა მიიღოს მენეჯერმა, რადგან მისი პასუხისმგებლობაა დაწესებულების მიზნების მიღწევა წინასწარ განსაზღვრულ დროში, მოცემული საბიუჯეტო სახსრებისა და არსებული საკანონმდებლო ჩარჩოს ფარგლებში. აღნიშნულის ეფექტურად განხორციელებისთვის საჭიროა რისკის მართვის პროცესი, რომლის საფუძველზეც გამოვლენილ და მართულ იქნება მიზნის მიღწევის ხელისშემშლელი რისკ-ფაქტორები.

მესამე ეტაპი: ფინანსური მართვა

ამ ეტაპზე, მენეჯერმა უნდა უზრუნველყოს არამხოლოდ მიზნების მიღწევა, არამედ ეს გააკეთოს საუკეთესო ყველაზე ეფექტური და ეფექტიანი გზების გამოყენებით. აღნიშნულის ჯეროვნად განხორციელებისთვის, მენეჯერს ესაჭიროება სანდო და დეტალური ფინანსური ინფორმაცია, რათა ნათელი წარმოდგენა შეექმნას გამოყენებულ ფინანსურ რესურსსა და მიღწეულ შედეგს შორის კავშირზე, რაშიც მას ფინანსური/ეკონომიკური სამსახური უნდა დაეხმაროს.

<sup>22</sup>ფინანსური მართვისა და კონტროლის ჩამოყალიბების პროცესში არსებული გამოწვევები გამოვლინდა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის ფარგლებში ჩატარებული შეფასებისას, ასევე,

---

<sup>22</sup> სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის რეტროსპექტული შეფასება, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის, პოლიტიკისა და მართვის კონსალტინგ ჯგუფის (PMCG) და ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი



საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ განხორციელებული კვლევებისას. სტრატეგიის მიხედვით, რომელიც აღწერს ფინანსური მართვისა და კონტროლის მდგომარეობას 2017 წლის მდგომარეობით, ზემოაღნიშნული პროცესებისათვის მთავარ დამაბრკოლებელ გარემოებას საჯარო სექტორში უფლებამოსილების ნაკლები დელეგირება წარმოადგენს. ეფექტური მმართველობისათვის აუცილებელია დაბალი რგოლის მენეჯერებმაც იგრძნონ თავის წილი პასუხისმგებლობა გადაწყვეტილებებზე და შესაბამისად გაითავისონ ხელმძღვანელის როლი, ვინაიდან მკაფიოდ ჩამოყალიბებულ მენეჯერულ სტრუქტურაში, ყველა იერარქიულ საფეხურზე მდგომი მენეჯერი არის „ხელმძღვანელი“ მისი უფლებამოსილების ფარგლებში. აღნიშნული საკითხი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს პროგრამული ბიუჯეტის მიზნებისთვის. ზოგიერთ დაწესებულებაში შესაძლებელია არსებობდეს დელეგირების გარკვეული ხარისხი, თუმცა, საყურადღებოა, თუ რამდენად ხდება დელეგირება დეპარტამენტების ხელმძღვანელების დონეზე ან უფრო ქვევით. უფლებამოსილების მაქსიმალური დელეგირება ემსახურება მაღალი რანგის მენეჯერების დროის გათავისუფლებას პოლიტიკური და სტრატეგიული მნიშვნელობის გადაწყვეტილებებისათვის. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვისათვის, მენეჯერული ანგარიშვალდებულება, ისევე, როგორც უფლებამოსილების დელეგირების ხარისხის გაუმჯობესება ერთ-ერთი ძირეული საკითხია. ამ თვალსაზრისით ამჟამად ქვეყანაში ერთგვაროვანი მიდგომა არსებობს, რაც გულისხმობს მმართველობას „ტრადიციული“, ადმინისტრაციული მეთოდების გამოყენებით.

ამასთან, მიუხედავად იმისა, რომ გარდა სამინისტროებისა, კანონი ვრცელდება ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ დაწესებულებაზე, სახელმწიფოს პრიორიტეტს პირველ ეტაპზე (რესურსების სიმწირის გამო) ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მხოლოდ სამინისტროებში დანერგვა წარმოადგენს. პილოტურ რეჟიმში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვაც მხოლოდ სამინისტროებში დაიგეგმა და პილოტური პროექტების ფარგლებში დაიწყო 2015 წელს, მუნიციპალიტეტების გამგეობებში/მერიებში კი ამ

მიმართულებით მნიშვნელოვანი ნაბიჯები არ გადადგმულა 2018 წლამდე, როცა 8 მუნიციპალურ ერთეულში(ბათუმი, ზუგდიდი, თელავი, ახალციხე, ქუთაისი, გორი, მცხეთა, რუსთავი) განხორციელდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის არსებული მდგომარეობის დიაგნოსტიკური შეფასება.

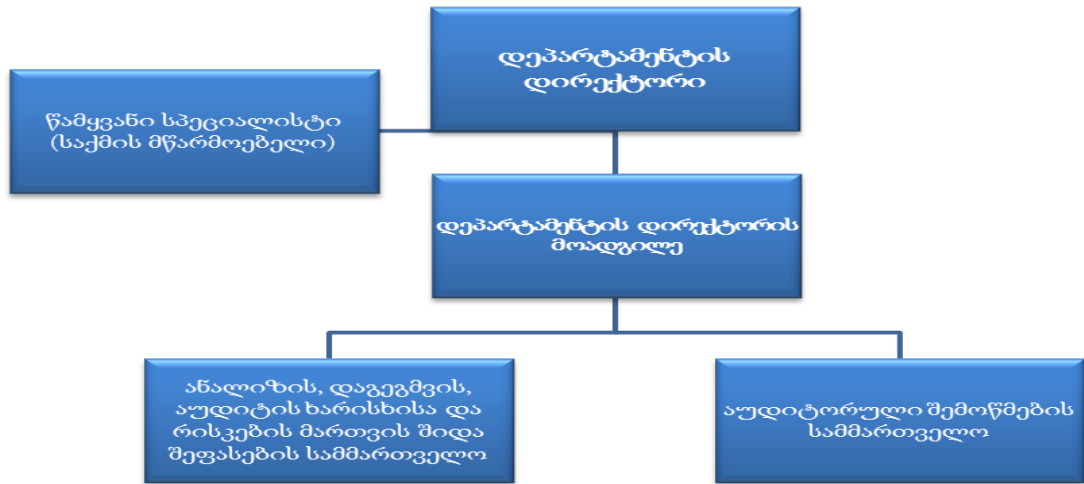
### 3.1. საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის საქმიანობის ანგარიშის მიმოხილვა და შეფასება

სახელმწიფო სექტორში შიდა აუდიტის სუბიექტების ფუნქციონირებას საფუძვლად უდევს „ერთის მხრივ ევროკავშირსა და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებასა და მეორეს მხრივ საქართველოს შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმება“, რომლითაც განსაზღვრულია, რომ მხარეთა თანამშრომლობის ერთ-ერთ მიზანს წარმოადგენს „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემდგომი განვითარება და იმპლემენტაცია, რომელიც ეფუძნება მენეჯერული ანგარიშვალდებულების პრინციპს და მოიცავს ფუნქციონალურად დამოუკიდებელ შიდა აუდიტის სუბიექტებს მთელს საჯარო სექტორში, რაც განხორციელდება საყოველთაოდ აღიარებული საერთაშორისო სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიების, ასევე ევროკავშირის კარგი პრაქტიკის მეშვეობით და საქართველოს მთავრობის მიერ დამტკიცებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტის საფუძველზე“.

არსებული მდგომარეობის შესასწავლად გამოვიყენე შს სამინისტროს 2017 წლის შიდა აუდიტის ანგარიში, ვინაიდან აღნიშნული სამინისტრო ერთ-ერთი უმსხვილესია და საინტერესოდ მივიჩნეე პრაქტიკულ მაგალითად სწორედ აქ არსებული მიგნებები და ნაკლოვანებები გამომეყენებინა.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, შინაგან საქმეთა სამინისტროში შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა ჩამოყალიბებულიყო 2015 წლის 31 დეკემბრამდე, მაგრამ იმისათვის რომ დროულად უზრუნველყოფილიყო ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის განვითარება, მიზანშეწონილად ჩაითვალა რეფორმის ვადაზე ადრე განხორციელება. აღნიშნულიდან გამომდინარე, შესაბამისი სტრუქტურული

დანაყოფი შს სამინისტროში ფუნქციონირებს 2014 წლიდან. დღესდღეობით კი შიდა აუდიტის დეპარტამენტში ირიცხება 15 საშტატო ერთეული, რომლებიც სტრუქტურულად შემდეგნაირად არიან განაწილებულნი:



2017 წელს დეპარტამენტის მიერ გაწეულ საქმიანობას საფუძვლად დაედო შს მინისტრის მიერ დამტკიცებული 2017-2019 წლების სტრატეგიული გეგმა და 2017 წლის წლიური გეგმა. შს მინისტრის მიერ დამტკიცებულ წლიურ გეგმაში შეტანილი იქნა ერთი ცვლილება. გეგმის კორექტირების საფუძველი გახდა ის გარემოება რომ, სსიპ შს სამინისტროს აკადემიის მიერ განხორციელებული სამართლის საბაკალავრო პროგრამის ეფექტურობის შეფასების მიზნით ჩატარდა საბაკალავრო პროგრამის ეფექტიანობის აუდიტი, რათა მომხდარიყო იმის განსაზღვრა რამდენად მნიშვნელოვანია ეს პროგრამა შს სამინისტროსათვის კადრების მომზადების თვალსაზრისით და რა ხარჯებთანაა დაკავშირებული მისი რეალიზაცია.

აღსანიშნავია ისიც, რომ 2017 წლის განმავლობაში გეგმიურ საკითხებთან ერთად არსებითი ყურადღება დაეთმო აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებული საკანონმდებლო ბაზის, სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შესწავლას. შიდა აუდიტის დეპარტამენტი, საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში ახორციელებდა არსებული ნორმატიული ბაზის ანალიზს და მის დახვეწაზე ორიენტირებული ინიციატივების შემუშავებას. 2017 წლის განმავლობაში ასევე შს მინისტრის N208 ბრძანებით დამტკიცდა შიდა აუდიტის დეპარტამენტის რეგლამენტი, რომლითაც

განსაზღვრა დანაყოფის მოსამსახურეთა ფუნქცია-მოვალეობები საშტატო განრიგით გათვალისწინებული საშტატო ერთეულების მიხედვით.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად, მოხდა შიდა აუდიტის სტრატეგიული გეგმის განახლება. განახლებული გეგმა მოიცავს სამწლიან პერიოდს (2018-2020 წწ) და განსაზღვრავს შიდა აუდიტის განვითარების სტრატეგიულ მიმართულებებს.

შს სამინისტროს მიერ 2017 წლის განმავლობაში დასრულდა 2016 წელს დაწყებული 2 აუდიტორული შემოწმება, კერძოდ, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს სისტემაში სატრანსპორტო საშუალებების მოვლა-შენახვაზე გაწეული ხარჯების სისტემური აუდიტი და შს სამინისტროს ბალანსზე რიცხული ქონების მართვის შესაბამისობის აუდიტი. ამავე პერიოდში დასრულდა 2017 წლის გეგმით გათვალისწინებული ექვსივე აუდიტორული შემოწმება.

### **2017 წელს შს-ს შიდა აუდიტის მიერ გამოვლენილი ძირითადი ხარვეზები**

2017 წლის განმავლობაში შს სამინისტროს შიდა აუდიტის წლიური ანგარიშის მიხედვით აღმოჩენილი იქნა შემდეგი სახის ძირითადი ხარვეზები:

1. რიგ შემთხვევებში საბალანსო ერთეულების მიერ არ არის დაცული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 23 ივლისის N605 ბრძანებით დამტკიცებული „საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ქონების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის“ მოთხოვნები, კერძოდ:
  - \*საინვენტარიზაციო აღწერის შედეგები გამოყვანილია ისე, რომ ფაქტიური აღწერის მონაცემები არ არის შედარებული საბუღალტრო აღრიცხვის მონაცემებთან;
  - \*საინვენტარიზაციო კომისიის შემადგენლობაში შეყვანილი არიან მატერიალურად პასუხისმგებელი პირები;
  - \*ბალანსზე რიცხული მოთხოვნა-ვალდებულებების რეალობის, ხანდაზმულობის, ამოღების ალბათობისა და ჩამოსაწერი დავალიანებების დადგენის მიზნით არ არის

უზრუნველყოფილი ინვენტარიზაციის ჩატარება, შესაბამისი გეგმა-გრაფიკის შედგენა და ურთიერთშედარების აქტების გაფორმება;

\*საინვენტარიზაციო კომისიების მიერ ოქმები შედგენილია დაგვიანებით;

\*არ არის ჩატარებული სავალდებულო ინვენტარიზაცია;

\*ცალკეულ შემთხვევებში, მატერიალურ ფასეულობაზე პასუხისმგებელი პირების შეცვლისას არ არის ჩატარებული სავალდებულო ინვენტარიზაციები მათ პასუხისმგებლობაში არსებულ აქტივებზე.

2. საბალანსო ერთეულებში მოსაწესრიგებელია ბუღალტრული აღრიცხვისა და ქონების სახელმწიფო რეგისტრაციასთან დაკავშირებული საკითხები - ბალანსზე ირიცხება დაურეგისტრირებელი ქონება (შენობა-ნაგებობები და მიწის ნაკვეთები), ასევე, შეუფასებელია და ბალანსზე ღირებულებით არ არის აღრიცხული სარგებლობაში არსებული შენობები და მიწის ნაკვეთები.
3. საბალანსო ერთეულებში ყოველთვის არ ხდება საბუღალტრო სამსახურისა და ადამიანური რესურსების მართვის დანაყოფის მონაცემების (ხელფასის და შრომის ანაზღაურების რეესტრები და თანამშრომელთა სიობრივი რიცხოვნება) ურთიერთშედარება, რაც გარკვეულწილად განაპირობებს შრომის ანაზღაურების ზედმეტი ოდენობით გაცემა.
4. საბალანსო ერთეულებში არასათანადოა კოორდინაცია საბუღალტრო და იურიდიულ სამსახურებს შორის, რის გამოც, საბუღალტრო სამსახური დროულად ვერ იღებს ინფორმაციას სასამართლოს იმ გადაწყვეტილებების შესახებ, რომლებიც უნდა აისახოს ბალანსის შესაბამის ანგარიშზე, მაგ. მიყენებული ზარალის ოდენობა, პირგასამტეხლოს ოდენობა და ა. შ. შედეგად, ფინანსურ ანგარიშგებაში ასახული მონაცემები არ შეესაბამება რეალობას და ვერ ხორციელდება სათანადო კონტროლი სასამართლო გადაწყვეტილებების აღსრულების პროცესზე.
5. ცალკეულ შემთხვევებში, მიღება-ჩაბარების აქტებსა და ინვოისებში დაფიქსირებული საქონლის/მომსახურების ფასები განსხვავდებოდა (მეტობით) ხელშეკრულების ფასების ცხრილში (პრეისკურანტში) დაფიქსირებულ საქონლის/მომსახურების ღირებულებისაგან.

6. მიღებული და ანაზღაურებულია ისეთი საქონლის/მომსახურების ღირებულება, რომელსაც ხელშეკრულება არ ითვალისწინებდა, ხოლო ცალკეულ შემთხვევებში განხორციელებული ცვლილებების შედეგად 10%-ზე მეტი ოდენობით არის გაზრდილი პრეისკურანტის თავდაპირველი ჯამური ღირებულება.
7. შიდა რეგულაციებით არ არის დაზუსტებული ანგარიშვალდებულების ფარგლები, კერძოდ: რომელი თანამდებობის პირი ვის მიმართ არის ანგარიშვალდებული, რა ვადაში და რა ფორმით უნდა მოხდეს ანგარიშგება. არ არის განსაზღვრული ანგარიშგების ისეთი სისტემა, რომლის მიხედვითაც ყველა იერარქიულ საფეხურზე მდგომი თანამშრომელი თავისი კომპეტენციის ფარგლებში ანგარიშვალდებული იქნება უშუალო ხელმძღვანელის წინაშე და ამის შესაბამისად პერიოდულად წარუდგენს მას წერილობით ინფორმაციას გაწეული საქმიანობის შესახებ.
8. სასაზღვრო პოლიციაში მოსაწესრიგებელია შტატგარეშე თანამშრომელთა საკითხი. დღევანდელი მდგომარეობით შტატგარეშე თანამშრომლების ოპტიმალური ოდენობა რეალურად განსაზღვრული არ არის და რიგ შემთხვევაში დანაყოფები არგუმენტირებულად ვერ ასაბუთებენ, როგორ და რა კრიტერიუმებით მოხდა მათთვის საჭირო რიცხოვნების გაანგარიშება.
9. იუსტიციის სამინისტროს სსიპ მონაცემთა გაცვლის სააგენტოს კონსულტანტთა ჯგუფთან ერთად სსიპ „112“-ში ჩატარებული ინფორმაციული უსაფრთხოების მართვის სისტემის (იუმს) აუდიტის შედეგად დადგინდა, რომ:
  - ✓ სსიპ „112“-ში არ არის სრულყოფილად ჩამოყალიბებული ინფორმაციული უსაფრთხოების მართვის სისტემასთან დაკავშირებული რისკების დონის დადგენის კრიტერიუმები;
  - ✓ არ არის ქმედითი ინფორმაციული უსაფრთხოების საბჭო;
  - ✓ იუმს-ის ჩამოყალიბებისა და დანერგვის ეტაპებისთვის არ არის განსაზღვრული სამუშაო ჯგუფი და არ არის განაწილებული შესაბამის პირებზე კონკრეტული ღონისძიებები, ფუნქცია-მოვალეობები და ვალდებულებები;
  - ✓ არ არის დადგენილი იუმს-ის დოკუმენტაციის განაწილების წესი;

✓ ორგანიზაცია არ აწარმოებს იუმს-ის ეფექტიანობის პერიოდულ მიმოხილვას.

ზემოაღნიშნულ ხარვეზებთან დაკავშირებით შიდა აუდიტის დეპარტამენტა გასცა შესაბამისი რეკომენდაციები, ამასთან გარკვეულ ეტაპზე დეპარტამენტი ახორციელებს გაცემული რეკომენდაციების მონიტორინგსაც. ქვემოთ მოკლედაა განხილული თუ რა სახის რეკომენდაციები იქნა გაცემული და როგორი ფორმით ხორციელდება მონიტორინგი სამინისტროში. ასევე აღსანიშნავია, რომ მონიტორინგის შედეგად მიღწეული შედეგების გაზომვა შეგვიძლია ფულად ერთეულებშიც. სამინისტროს ანგარიშში მოყვანილია ის ეკონომიკური სარგებელი, რომელიც აღნიშნული ხარვეზების გამოსწორებამ მოგვცა.

გაცემული რეკომენდაციების მიხედვით, საბალანსო ერთეულებმა უნდა უზრუნველყონ ბალანსზე რიცხული უძრავი ქონების (მიწა, შენობა-ნაგებობები) მონაცემების (მოცულობები, რაოდენობები) და საჯარო რეესტრის ეროვნულ სააგენტოში აღრიცხული მონაცემების შესაბამისობაში მოყვანა. ასევე, ეტაპობრივად განახორციელონ ღირებულების გარეშე ბალანსზე რიცხული მიწის ნაკვეთების და შენობა-ნაგებობების არსებული წესით შეფასება და მათი საბალანსო მონაცემებში ღირებულებით აღრიცხვა; უზრუნველყოფილი იქნეს საბალანსო ერთეულში შემავალ დანაყოფებს შორის (საბუღალტრო, იურიდიული, ადამიანური რესურსების მართვის სამსახურები...) სათანადო კომუნიკაცია და კოორდინაცია მათთვის მნიშვნელოვანი ინფორმაციის დროულად მიწოდებისა და შესაბამისი ღონისძიებების გატარების მიზნით.

1. მომდევნო წლის ბიუჯეტის დამტკიცების შემდეგ, საჭიროების შემთხვევაში უზრუნველყოფილი იქნეს, შესყიდვების წლიური გეგმის დამტკიცებულ ბიუჯეტთან შესაბამისობაში მოყვანა.
2. სამინისტროს საბალანსო ერთეულებმა შესყიდვის განხორციელებამდე, ჯეროვნად მოიკვლიონ შესასყიდი საქონლის ან/და მომსახურების საბაზრო ღირებულება, მეტი ყურადღება მიაქციონ წინა პერიოდში იდენტური საქონლის/მომსახურების შესყიდვების დროს მიღებულ გამოცდილებას და მოპოვებული ინფორმაციის

სრულყოფილი ანალიზის საფუძველზე განსაზღვრონ შესყიდვის სავარაუდო ღირებულება.

3. დანაყოფებმა თავის განაცხადებში კონკრეტულად მიუთითონ საჭიროებისათვის აუცილებელი სხვადასხვა სახეობის სპეც. აღჭურვილობის და ინვენტარის დასახელებები და რაოდენობა.
4. უზრუნველყოფილი იქნას შესყიდვის პროცედურების განხორციელება შესაბამისი შესყიდვის საშუალებით, რათა დაცული იქნეს სახელმწიფო შესყიდვების შესახებ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული მოთხოვნები.
5. შესაბამისმა სამსახურებმა უზრუნველყონ სათანადო კონტროლი ინვოისში მითითებული ფასებისა და პრეისკურანტით განსაზღვრული ფასების ურთიერთშესაბამისობაზე.
6. ხელშეკრულების დანართის (პრეისკურანტის) შედგენისას, მაქსიმალურად მოხდეს წინა წლების გამოცდილების გათვალისწინება და პრეისკურანტი ჩამოყალიბდეს ისე, რომ სრულყოფილად მოიცავდეს ყველა საჭირო დეტალის და მომსახურების ჩამონათვალს, ვინაიდან, ხელშეკრულების გაფორმების შემდეგ, საჭიროების დადგომის მომენტში, შეთანხმების ოქმით საქონლის/მომსახურების დამატებამ, შესაძლოა გავლენა მოახდინოს მის შესასყიდ ფასზე.

ამავე წელს განხორციელებული მონიტორინგის შედეგად დადგინდა, რომ საბალანსო ერთეულებში გაუმჯობესდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა;

მონიტორინგის პროცესში განხორციელებული ანალიზის შედეგად, რეკომენდაციების შესრულების მიზნით გასატარებელი ღონისძიებები დაჯგუფდა ორ კატეგორიად:

- რეკომენდაციის შესრულება შესაძლებელია კონკრეტული ღონისძიების/ქმედების განხორციელებით დროის კონკრეტულ პერიოდში;
- რეკომენდაციები ზოგადია, გასათვალისწინებელია მიმდინარე საქმიანობის პროცესში.

რეკომენდაციების შესრულებას პირობითად მიენიჭა შესაბამისი ინდექსები:



შესრულების მდგომარეობა	შესრულების ინდექსი
შესრულებული	(A)
შეუსრულებელი	(B)
ნაწილობრივ შესრულებული	(C)
ზოგადი რეკომენდაცია	(D)

თითოეულ გაცემულ რეკომენდაციას ზემოთმოყვანილი შესრულების ინდექსიდან ერთ-ერთი ენიჭება და რეკომენდაციის შესრულების ანგარიშშიც შესაბამისადაა წარდგენილი. რაც შეეხება 2017 წლის შიდა აუდიტის ანგარიშის შედეგად გაცემული რეკომენდაციების შედეგებს მათ შორის მნიშვნელოვან მიღწევად შეიძლება გამოვყოთ შემდეგი:

1. გაუმჯობესდა ტრანსპორტის მოვლა-შენახვის ხარჯების კონტროლის მექანიზმები;
2. გატარდა ღონისძიებები აღრიცხვიანობის მოწესრიგების მიზნით (ბუღალტრული აღრიცხვა, ბალანსზე რიცხული ქონების აღრიცხვა, საწვავის ხარჯების აღრიცხვა);
3. კომპანიების მიერ სსიპ მომსახურების სააგენტოს ანგარიშზე და ბიუჯეტში დაბრუნებული იქნა **69 400** ლარი.
4. ბიუჯეტში დაბრუნებული იქნა ზედმეტად გაცემული შრომის ანაზღაურების თანხა **1 397,14** ლარი.
5. საინვენტარიზაციო კომისიების მიერ მოთხოვნა-ვალდებულებების რეალობის შესწავლის შედეგად მოხდა **30 813 ლარის** ვალდებულებების ბალანსიდან ჩამოწერა, მოძიებული იქნა **76 817 ლარის** ღირებულების აქტივები, რომლებიც წინა პერიოდში დანაკლისად იყო აღრიცხული.

### 3.2. საქართველოში არსებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შეფასება შს სამინისტროს შიდა აუდიტისა და ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიშის საფუძველზე

იმ მიზნით, რომ უკეთ დამედგინა რა საკითხები იყო მნიშვნელოვანი და რა პრობლემის წინაშე დგას სახელმწიფო ფინანსების კონტროლის კუთხით

მოვამზადე წინასწარი გეგმა, რომელის მიხედვითაც ვეცადე შემეფასებინა აღნიშნული სისტემა და რომელიც ეხებოდა შემდეგ ძირითად საკითხებს:

- დაწესებულებებში არსებული სტრატეგიული მართვის სისტემები (დაწესებულების მიზნების, ქვე-მიზნების, ინდიკატორების განსაზღვრა);
- არსებული ანგარიშგების სისტემები და მიზნების მისაღწევად განხორციელებული ღონისძიებების ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის გაზომვა;
- უფლებამოსილების დელეგირების ხარისხი და ხელშემშლელი ფაქტორები;
- პროგრამული ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამების მართვა და მათზე პასუხისმგებელი პირები;
- ცნობადობა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონთან მიმართებით;
- სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის (ჰარმონიზაციის ცენტრი/CHU) მიერ განსახორციელებელი ღონისძიებები, დამატებითი მექანიზმები კანონის აღსრულების პროცესის ხელშეწყობისათვის.

შს სამინისტროს შიდა სტრუქტურის გაცნობის შედეგად, აღმოჩნდა, რომ უმეტეს შემთხვევაში დაწესებულებებში მოქმედებს დარგობრივი სტრატეგია, და არსებობს ერთიანი დოკუმენტი, რომელიც მოიცავს მთლიანი დაწესებულების სტრატეგიულ მიზნებს განსაზღვრული პერიოდის გათვალისწინებით;

- ვთვლი, რომ ამ ეტაპზე საჯარო სექტორში არსებობს დელეგირების საშუალო ხარისხი და შესაძლებელია უფლებამოსილებებისა და პასუხისმგებლობების მეტად დელეგირება ქვედა დონეზე, რაც უფრო მოქნილს და ეფექტურს გახდის მმართველობას. თუმცა, დელეგირების ხელშემშლელი ფაქტორი ზოგ შემთხვევაში ზედა რგოლის მენეჯერების მხრიდან ზედამხედველობის განხორციელების სურვილთან ერთად, შეიძლება, ქვედა დონეზე არსებული არასაკმარისი კვალიფიკაცია და კომპეტენტურობა იყოს.

- როგორც აღმოჩნდა, სამინისტროების საბიუჯეტო პროგრამის მიზნებსა და ინდიკატორებს შესაბამისი პოლიტიკის განმსაზღვრელი სტრუქტურული ერთეულები აყალიბებენ, თუმცა, ამ დროს პროგრამის განხორციელებაზე პასუხისმგებლობა შესაბამის მინისტრის მოადგილეებს ეკისრებათ;
- ძირითად პრობლემად დაწესებულების მიზნების მისაღწევად დაგეგმვისა და მონიტორინგისას გატარებული ღონისძიებების არასაკმარისობა მიმაჩნია. რაც განპირობებულია იმით, რომ მათ ხშირ შემთხვევაში, ობიექტური გარემოებებიდან გამომდინარე, ფორსმაჟორულ რეჟიმში უწევთ მუშაობა. აღნიშნული პრაქტიკა კი, ფაქტობრივად გამორიცხავს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემით გათვალისწინებული პრინციპების სრულფასოვან დაცვას საჯარო მმართველობაში.

ასევე, მნიშვნელოვანია ზედა რგოლის მენეჯმენტის ტონის (Tone at the top) მნიშვნელობა თითოეული დაწესებულებისთვის, რომელიც განსაზღვრავს ზოგად კლიმატს დაწესებულებაში და მოიცავს ხელმძღვანელთა ინტერესებს, ორგანიზაციულ კულტურას, დაწესებულების მიზნებსა და ღირებულებებს.

როგორც ჰარმონიზაციის ცენტრის ანგარიშიდან ირკვევა, სამინისტროებს შემუშავებული აქვთ სტრატეგიები ყოველწლიურად განახლებად სამოქმედო გეგმებთან ერთად. სხვადასხვა შემთხვევაში, მტკიცებულებებად მოყვანილია მთავრობის დადგენილებები კონკრეტულ სამინისტროებში ერთიანი სტრატეგიის დამტკიცების შესახებ, მინისტრის მიერ დამტკიცებული სამინისტროს საშუალოვადიანი სამოქმედო გეგმა, პოლიტიკის განმახორციელებელი დეპარტამენტების სტრატეგიები. აღნიშნული მტკიცებულებების გაანალიზების შედეგად შეგვიძლია შემდეგი ნაკლოვანებები აღმოვაჩინოთ:

- რიგი სამინისტროების შერწყმის შემდეგ არ განახლებულა სტრატეგიები;
- სამშალავადიანი სამოქმედო გეგმა არ შეიძლება ჩაითვალოს დაწესებულების-სტრატეგიად;
- არ არის მითითებული პოლიტიკის განმახორციელებელი დეპარტამენტების სტრატეგიების არსებობის დამადასტურებელი მტკიცებულებები;
- არ დასტურდება სამოქმედო გეგმების ყოველწლიური განახლება.

მითითებული მტკიცებულებები არ არის საკმარისი იმის დასადგენად, რომ დაწესებულების ხელმძღვანელები აყალიბებენ ორგანიზაციის მისიას, გრძელვადიან და მოკლევადიან მიზნებს და სამოქმედო გეგმებს ეფექტიანობის, ეფექტურობის და ეკონომიურობის პრინციპების გათვალისწინებით. არცერთ შემთხვევაში არ დასტურდება პრინციპების გამოყენება სამოქმედო გეგმების შემუშავების პროცესში. ასევე, არ ჩანს რომ მიზნები დაფუძნებულია პრაქტიკულად გაზომვად კრიტერიუმებზე. სამინისტროთა უმეტესობაში მინისტრის ბრძანებით ან არ არის განსაზღვრული ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის კოორდინატორი, ან ასეთი ბრძანება მოძველებულია და არ განახლებულა 2018 წლისათვის.

სამინისტროების უმეტესობაში მკაფიოდ არ არის განსაზღვრული პროგრამული ბიუჯეტით გათვალისწინებული პროგრამის/ქვეპროგრამის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი პროგრამის ხელმძღვანელი და ბიუჯეტის განმკარგავი პირი. პროგრამის ფარგლებში სისტემაში შემავალ სსიპ-სთან არ არის გაფორმებული „შეთანხმება საბიუჯეტო პროგრამის ფარგლებში მომსახურების გაწევის შესახებ“.

მართალია შს სამინისტროს 2017 წლის ანგარიშიდან ირკვევა, რომ მოხდა შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფლებამოსილებათა დელეგირება, მაგრამ რიგ შემთხვევებში არ არსებობს სათანადო მტკიცებულებები იმისა, რომ უწყებებში თანამშრომელთა უფლება-მოვალეობები გამიჯნულია ყველა ძირითად პროცესში, მათი პასუხისმგებლობები და უფლებამოსილებების ზღვარი ნათლად არ არის განსაზღვრული.

მიზნების ეფექტურად და ეფექტიანად მიღწევის უზრუნველსაყოფად სამინისტროებში არ არის შემუშავებული მონიტორინგისა და შეფასების წესები. მიღწეულ თუ მიუღწეველ შედეგებზე არ ხდება ანგარიშგება დადგენილი წესითა და განსაზღვრული ვადებით.

რა განაპირობებს სამინისტროების დონეზე ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების უმეტესობის არარსებობას?

სამინისტროების დონეზე ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების უმეტესობის არარსებობა, შემდეგი ძირითადი მიზეზითაა განპირობებული:

1. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა კერძო სექტორის მიერ იქნა შემუშავებული და დანერგილი ბიზნეს ოპერაციების სწორად წარმართვის მიზნით. ცხადია, კერძო სექტორის მოტივაცია (მოგების მაქსიმიზაცია), რომ სისტემას გამართულად ემუშავა განსხვავებული იყო ვიდრე ის მოტივატორები, რაც საჯარო სექტორში სისტემის დანერგვის დროს მენეჯმენტს გააჩნია. თუმცა არსებობს საერთო ბაზისი, თუ რა შემთხვევაში არის შესაძლებელი წარმატებით დაინერგოს სისტემა კერძო თუ საჯარო სექტორში. კერძო სექტორმა, რომელმაც სისტემა წარმატებით დანერგა, დანახარჯების მინიმიზაციას მმართველობის ფორმის ცვლილებით მიაღწია და ტრადიციული მმართველობიდან ელექტრონულ მმართველობაზე გადავიდა. ელექტრონული მმართველობის დროს ყველა ინფორმაცია, მიმდინარე, დასრულებულ თუ დაგეგმილ პროექტებზე, თავს იყრის ელექტრონულ ბაზაში, რომლის განახლება რეალურ დროში ხდება და რომელზე წვდომაც აქვს პროექტის განხორციელებაზე პასუხისმგებელ მენეჯერს. ელექტრონული მართვის პირობებში თავად მენეჯერისთვის არის ოპტიმალური მოახდინოს პასუხისმგებლობებისა და უფლება-მოვალეობების დელეგირება ქვედა დონის მენეჯერებზე ისე, რომ მასზე კონტროლის ბერკეტები შეინარჩუნოს. ელექტრონული მმართველობის დანერგვა არის ის პრერეკვიზიტი, რომელიც გაამარტივებდა და მოკლე

ვადებში უზრუნველყოფდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვას.

2. საერთო პოლიტიკური ნების ნაკლებობა, რომ მოხდეს ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების დროული და ეფექტური დანერგვა საბიუჯეტო უწყებებში. აღსანიშნავია, რომ ასოცირების შეთანხმებაზე ხელის მოწერით მთავრობამ სხვა ვალდებულებებთან ერთად, გამოხატა მაღალი პოლიტიკური ნება და აიღო პასუხისმგებლობა PIFC სისტემის იმპლემენტაციაზე, თუმცა, შესაბამისი ნება არ ვლინდება სისტემის დანერგვის პროცესში.
3. არსებული მართვის სტილი არაეფექტურია კონტროლისა და რეფორმების შესახებ ინფორმაციის გავრცელების თვალსაზრისით. არსებული პრაქტიკა ეფუძნება კომუნიკაციას მხოლოდ ფორმალური განკარგულებებისა და ბრძანებების მეშვეობით, რაც არ უზრუნველყოფს მათი შინაარსის სათანადოდ გააზრებას. მენეჯერების შეხვედრები ყველა დონეზე არარეგულარულია და ტარდება მხოლოდ სასწრაფო საჭიროების შემთხვევაში.
4. არ არსებობს მზაობა ზედა დონის მენეჯმენტში, რომ მოახდინონ უფლება-მოვალეობების და პასუხისმგებლობების დელეგირება ქვედა დონის მენეჯმენტზე, რაც ნაწილობრივ განპირობებულია ქვედა დონის მენეჯმენტის კვალიფიკაციის დაბალი დონით.
5. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მექანიზმების შესახებ არსებული ცნობიერების დაბალი დონე.
6. წახალისების სისტემის ნაკლოვანებები - თანამშრომელთა მოტივაცია დიდწილად განსაზღვრავს მათი საქმიანობის ხარისხსა და შესრულების დონეს, რაც საბოლოოდ დაწესებულების საქმიანობის ხარისხზე მოქმედებს. უკანასკნელ წლებში საჯარო სამსახურის რეფორმის ფარგლებში ამ მხრივ მრავალი ცვლილება განხორციელდა. ახალი კანონით<sup>23</sup> განისაზღვრა

---

<sup>23</sup> „საჯარო დაწესებულებაში შრომის ანაზღაურების შესახებ“ საქართველოს კანონი, პარლამენტმა მიიღო 2017 წლის 22 დეკემბერს.

ანაზღაურების მექანიზმი, რომლებიც ემყარება გამჭვირვალობისა და თანასწორობის პრინციპს და ადგენს თანამდებობრივი სარგოს, სახელფასო დანამატის, საკლასო დანამატისა და ფულადი ჯილდოს გაცემის წესებს<sup>24</sup>. მიუხედავად ამ ცვლილებებისა, წახალისების სისტემა არ უქმნის საჯარო მოხელეებს სათანადო მოტივებს.

7. ერთ-ერთი მთავარი მიზეზი, თუ რატომაც ვერ ხერხდება სამინისტროებში FMC-ის ელემენტების სტაბილურად დანერგვა არის პოლიტიკური თანამდებობის პირების ხშირი ცვლილება.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმა მჭიდრო კავშირშია, პარალელურ რეჟიმში, საქართველოს საჯარო სექტორში მიმდინარე სხვა მნიშვნელოვან რეფორმებთან, კერძოდ, საჯარო მმართველობის რეფორმასა და პროგრამული ბიუჯეტირების რეფორმასთან. მეტიც, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვა და ეფექტური ფუნქციონირება საქართველოს მთავრობის 2015 წლის 19 აგვისტოს N427 დადგენილებით დამტკიცებული „საქართველოს საჯარო მმართველობის რეფორმის გზამკვლევი 2020“-ის შემადგენელი ნაწილია, რაც ხაზს უსვამს აღნიშნული რეფორმების საერთო მიზნებს, კერძოდ, ფინანსურ ანალიზზე დაფუძნებული მიდგომის არსებობასა და მაქსიმალური შედეგის რაციონალური დანახარჯებით მიღწევას (value for money).

რაც შეეხება პროგრამული ბიუჯეტირების რეფორმასთან კავშირს, ფინანსური მართვა და კონტროლი მოიცავს დაწესებულების საქმიანობასთან დაკავშირებულ როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ პროცესებს, ოპერაციებსა და ქმედებებს. შესაბამისად, იგი ორიენტირებულია არამხოლოდ ფინანსურ კონტროლზე, არამედ გულისხმობს ფინანსურ მართვასაც. ორივე რეფორმის მიზანია დაწესებულებების მიერ მინიმალური დანახარჯებით მაქსიმალური შედეგის მიღწევა (value for money). მენეჯერი თავისი უფლებამოსილებების ფარგლებში პასუხისმგებელი უნდა იყოს იმ აქტივობების/ღონისძიებების მიზნების მიღწევაზე, წინასწარ განსაზღვრულ დროსა და მოცემული ბიუჯეტის ფარგლებში, შესაბამისი კანონმდებლობის, წესებისა და რეგულაციების დაცვით, რომლებიც სხვა მენეჯერების მიერ მიღწეულ

---

<sup>24</sup> „საჯარო დაწესებულებაში შრომის ანაზღაურების შესახებ“ საქართველოს კანონი, თავი II.

მიზნებთან ერთობლიობაში უზრუნველყოფს პროგრამული ბიუჯეტის ფარგლებში განსაზღვრული პროგრამებით/ქვეპროგრამებით გათვალისწინებული შედეგების მიღწევას.

## კანონის თავსებადობა დღის წესრიგი 2030-ის მიზნებთან

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა(PIFC), რომელიც, თავის მხრივ მოიცავს სამ კომპონენტს - ფინანსურ მართვასა და კონტროლს (FMC), დამოუკიდებელ მარწმუნებელსა და საკონსულტაციო საქმიანობას შიდა აუდიტის (IA) სახით და ზოგადად, სისტემის კოორდინატორის - ჰარმონიზაციის ცენტრის (CHU)-ს არსებობას, შესაბამისობაშია დღის წესრიგი 2030-ის მდგრადი განვითარების ზოგად მიზნებთან.

კანონი, თავისი შინაარსიდან გამომდინარე, კავშირშია დღის წესრიგი 2030-ის ძირითად მიზანთან- მშვიდობიანი და ინკლუზიური საზოგადოების ჩამოყალიბების ხელშეწყობა მდგრადი განვითარებისათვის, მართლმსაჯულების ხელმისაწვდომობა ყველასათვის, ეფექტური, ანგარიშვალდებული და ინკლუზიური ინსტიტუციების მშენებლობა ყველა დონეზე.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფციის იმპლემენტირება და მისი ეფექტური აღსრულება ხელს უწყობს სწორედ საჯარო უწყებებისა და ინსტიტუციების ფინანსურ გამჭვირვალობას და მოქალაქეებისადმი ანგარიშვალდებულების ზრდას. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მექანიზმის თითოეული კომპონენტი - ფინანსური მართვა და კონტროლი, შიდა აუდიტი და ჰარმონიზაციის ცენტრი, მათი განსხვავებული ფუნქციების მიუხედავად, მიმართულია სწორედ იმ ძირითადი პრინციპებისადმი, რომელთა საშუალებით სახელმწიფომ უნდა მიაღწიოს ეფექტური, ანგარიშვალდებული და ინკლუზიური ინსტიტუციების ჩამოყალიბებას.

საჯარო უწყებები და ინსტიტუციები ფიზიკური და იურიდიული პირებისგან, ანუ გადასახადის გადამხდელებისგან, იღებენ ფინანსებს და შემდგომ ხარჯავენ სხვადასხვა სახელმწიფო სერვისების მიწოდებისთვის. სწორედ ამიტომ, საჯარო



უწყებებმა უნდა უზრუნველყონ გადასახადის გადამხდებლებისაგან ამოღებული ფინანსური რესურსების გამჭვირვალე, ეფექტური და ეფექტიანი მართვა. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა წარმოადგენს მოდელს, რომელიც უზრუნველყოფს სახელმწიფო სახსრების მართვის გამჭვირვალობას და ამკვიდრებს საჯარო უწყებებისთვის ანგარიშვალდებულების სისტემას. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემადგენელ თითოეულ კომპონენტს ეკისრება კონკრეტული როლი სახელმწიფო სახსრების გამჭვირვალე და ეფექტური მართვისათვის, და ანგარიშვალდებულების სისტემის შექმნისათვის.

დღის წესრიგი 2030-ის მიზნების მისაღწევად საქართველოს აქვს შემუშავებული ეროვნული ქვეინდიკატორები/ქვემიზნები. აღნიშნულ ქვეინდიკატორებს/ქვემიზნებს აქვთ უშუალო კავშირი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ეფექტურ იმპლემენტირებასთან.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა უზრუნველყოფს სახელმწიფო რესურსების ეფექტიან გამოყენებას, შესაბამისად, გარდა, უშუალოდ საჯარო დაწესებულებების გამართული და გამჭვირვალე ფუნქციონირებისა (მიზანი 16), "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ" საქართველოს კანონი ზეგავლენას ახდენს დღის წესრიგი 2030-ის ყველა მიზანზე. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ ეს გავლენა არ არის უარყოფითი არც ერთ მიზანზე. დარგობრივი სამინისტროების გამართული და ეფექტიანი ფუნქციონირება დადებითად აისახება შესაბამის სექტორზე, ასევე, ხარისხიანი სახელმწიფო სერვისები ქმნის სასურველ გარემოს ბიზნესისა და ეკონომიკის განვითარებისათვის. აქედან გამომდინარე, კანონი ფარავს დღის წესრიგი 2030-ის ყველა სფეროს. თუმცა, რა თქმა უნდა, ზეგავლენა სხვადასხვა ინტენსივობისაა თითოეული მიზნისთვის.

## ფინანსთა სამინისტროსა და ჰარმონიზაციის ცენტრის როლის შეფასება

კანონის მიხედვით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო არის უფლებამოსილი ორგანო, რომელიც ჰარმონიზაციის ცენტრის მეშვეობით ხელს უწყობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებას, განვითარებას და ახორციელებს მასთან დაკავშირებული საკითხების კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციას<sup>25</sup>. თუ ამ ჩანაწერს დეტალურად განვიხილავთ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, ჰარმონიზაციის ცენტრის მეშვეობით, მოქმედებს როგორც მაკოორდინირებელი ორგანო, რომლის ვალდებულებაც განისაზღვრება სისტემის ჩამოყალიბების ხელშეწყობაში. შესაბამისად, ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტრს არ გააჩნია საბიუჯეტო უწყებებში სისტემის დანერგვის უშუალო პასუხისმგებლობა. ეს გულისხმობს მხოლოდ მაკოორდინირებელ როლს, რომლის მიხედვითაც სხვადასხვა საბიუჯეტო უწყებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას ხელს უწყობს და ეხმარება ფინანსთა სამინისტრო (ჰარმონიზაციის ცენტრი). უშუალოდ ვალდებულება კი, აკისრია თითოეული საბიუჯეტო დაწესებულების ხელმძღვანელს.

ჰარმონიზაციის ცენტრის, როგორც სისტემის მაკოორდინირებელის, როლს ამყარებს ასევე კანონის ტერმინთა განმარტებაც. ჰარმონიზაციის ცენტრი ხელს უწყობს და უზრუნველყოფს დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვასა და მასთან დაკავშირებული საკითხების კოორდინაციას<sup>26</sup>.ეს

კანონის მიხედვით, ის დაწესებულებები, სადაც შიდა აუდიტის სუბიექტია შექმნილი, კერძოდ კი სამინისტროები, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროები და სხვა საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, რომელთა ჩამონათვალსაც საქართველოს მთავრობა ამტკიცებს ფინანსთა სამინისტროს წარდგინებით, წარუდგენენ ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური

<sup>25</sup>საქართველოს კანონი "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ", 1-ლი მუხლის მე-3 პუნქტი.

<sup>26</sup>საქართველოს კანონი "სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ", მე-2 მუხლის „ი“ ქვეპუნქტი.

მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვისა და განვითარების შესახებ წლიურ ანგარიშს<sup>27</sup>. ამ მუხლის ანალიზის საფუძველზე, უნდა ვივარაუდოთ, რომ თეორიულად განსაზღვრულ დაწესებულებებს აქვთ ვალდებულება წარუდგინონ ფინანსთა სამინისტროს ყოველწლიურად ანგარიში.

### ***საბიუჯეტო ორგანიზაციების როლი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვაში***

კანონის ფინანსურ მართვასა და კონტროლს განმარტავს, როგორც „შიდა კონტროლის სისტემის ნაწილს, რომელსაც ნერგავენ და ახორციელებენ დაწესებულების ხელმძღვანელები, რაც უზრუნველყოფს დაწესებულების მიზნების მიღწევისას სახსრების კანონიერ გამჭვირვალე, ეკონომიურ, ეფექტიან და პროდუქტიულ გამოყენებას“<sup>28</sup>.

თუ დავეყრდნობით მხოლოდ ამ კონკრეტულ ჩანაწერს, განსაკუთრებით შემდეგ სიტყვებს „ნერგავენ და ახორციელებენ დაწესებულების ხელმძღვანელები“, უნდა ვიგულისხმოთ, რომ დაწესებულების ხელმძღვანელებისთვის სავალდებულოა ფინანსური მართვისა და კონტროლის დანერგვა საბიუჯეტო დაწესებულებებში. ეს ეხება ყველა საბიუჯეტო დაწესებულებას, რადგან კანონი ფინანსურ მართვასა და კონტროლს ავრცელებს ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციაზე<sup>29</sup>. უშუალოდ საბიუჯეტო ორგანიზაციის განმარტება ამ კანონის ტერმინთა განმარტებაში არ გვხვდება, ამისთვის უნდა მივმართოთ საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსს<sup>30</sup>, რომლის მიხედვითაც საბიუჯეტო ორგანიზაცია განმარტება, როგორც „საქართველოს ცენტრალური, ავტონომიური რესპუბლიკის, ადგილობრივი ხელისუფლების მიერ დაფუძნებული ან/და მის მიმართ ანგარიშვალდებულებული/მისი კონტროლისადმი დაქვემდებარებული ორგანიზაცია, აგრეთვე სხვა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი/არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიული

<sup>27</sup>საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, მე-16 მუხლი.

<sup>28</sup>საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, მე-2 მუხლის „ვ“ ქვეპუნქტი.

<sup>29</sup>საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, 1-ლი მუხლის მე-6 პუნქტი.

<sup>30</sup>საქართველოს კანონი „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი“. საკანონმდებლო მაცნე. მიღების თარიღი: 18/12/2009

პირი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში), თუ იგი არის შესაბამისი დონის ბიუჯეტით განსაზღვრული პროგრამის/ქვეპროგრამის ფარგლებში ასიგნებების განკარგვის უფლებამოსილების მქონე ორგანიზაცია<sup>31</sup>.

### *შიდა აუდიტის როლი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვაში*

შიდა აუდიტის (IA) მარეგულირებელი ნორმები კანონში გვხვდება, რომლის თანახმად შიდა აუდიტი ეხმარება დაწესებულებას მიზნების მიღწევაში. მისი ერთ-ერთი ფუნქციაა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება<sup>32</sup>. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა მოამზადოს შიდა აუდიტის წლიური ანგარიში, რომელშიც სხვა ინფორმაციებთან ერთად, უნდა აისახოს ძირითადი დასკვნები და რეკომენდაციები საბიუჯეტო ორგანიზაციაში არსებული ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შესახებ<sup>33</sup>.

როგორც მუხლების ანალიზიდან ჩანს, იმ საბიუჯეტო ორგანიზაციებში, სადაც არსებობს შიდა აუდიტის სუბიექტი, შიდა აუდიტმა უნდა შეაფასოს ორგანიზაციის მიერ დანერგილი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა.

როგორც კანონის საკვანძო მუხლების შინაარსობრივი განმარტებებიდან ჩანს, კანონში არსებობს სავალდებულო ნორმატიული ჩანაწერები, რომლებიც ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციას, გარდა დადგენილებით გათვალისწინებული გამონაკლისებისა, 2017 წლის 21 მარტიდან ავალდებულებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის საკუთარი სისტემის დანერგვას. ამ საბიუჯეტო ორგანიზაციებს კოორდინირებას უწევს ფინანსთა სამინისტრო, ჰარმონიზაციის ცენტრის მეშვეობით. კანონში, ერთის მხრივ, განსაზღვრულია ფინანსური მართვისა და კონტროლის სავალდებულობა, თუმცა, მეორეს მხრივ, არ არის განსაზღვრული სანქცირებისა და ანგარიშვალდებულების მექანიზმები. ფინანსთა სამინისტრო

<sup>31</sup>საქართველოს კანონი „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი“. მე-6 მუხლის „ს“ ქვეპუნქტი.

<sup>32</sup>საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, მე-18 მუხლის მე-2 პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი.

<sup>33</sup>საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, 24-ე მუხლის 1-ლი პუნქტის „ბ“ ქვეპუნქტი.

წარმოდგენილია როგორც მაკოორდინირებელი ორგანო, ხოლო, უშუალოდ საბიუჯეტო ორგანიზაციები ვის წინაშე აგებენ პასუხს კანონში ეს არ ჩანს. აქედან გამომდინარე, თუ კანონს განვმარტავთ სისტემურად სავარაუდოდ, საბიუჯეტო ორგანიზაციებს პასუხისმგებლობა წარმოეშობათ საქართველოს მთავრობისა და პარლამენტის წინაშე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დაუნერგაობისთვის.

## დასკვნები და რეკომენდაციები

შიდა კონტროლი ეს არის ქვეყნის გავითარების მნიშვნელოვანი ბეკრეტი, გამომდინარე იქედან, რომ შიდა კონტროლის სისტემა ეს არის დაწესებულების მენეჯერული, ფინანსური და სხვა სახის კონტროლის მექანიზმების სისტემა, 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. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მიზანია საჯარო სექტორში „კარგი მმართველობის პრინციპების“ განვითარება და საჯარო ფინანსების ეკონომიკური, ეფექტიანი და პროდუქტიული მართვის ხელშეწყობა. აღნიშნულის მისაღწევად, მნიშვნელოვანია საქართველოს მთავრობის სტრატეგია, რომელიც მიზნად ისახავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებას და გაძლიერებას. ასევე მნიშვნელოვანია, რომ „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონით გათვალისწინებული შიდა აუდიტის სუბიექტების წლიურ ანგარიშებში და ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წლიურ ანგარიშში დამატებით უნდა აისახოს სტრატეგიით განსაზღვრული სამოქმედო გეგმის ფარგლებში განხორციელებული ღონისძიებები, რომელიც ყოველი მომდევნო წლის 31 იანვრამდე უნდა წარედგინოს საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს. ეს ყოველივე სამართლებრივ ჩარჩოებში სვამს, გარკვეულწილად კანონიერ ვალდებულებას უყენებს შიდა

აუდიტის სუბიექტებს მიჰყვნიენ სამთავრობო სტრატეგიულ გეგმას, რაც ცხადია ხელს შეუწყობს ქვეყნის მასშტაბით ზოგადი სურათის გაუმჯობესებას. მნიშვნელოვანია, რომ ისეთი განვითარებისა და ეკონომიკური დონის მაჩვენებლის მქონე ქვეყანაში, როგორც საქართველოა ყურადღება მიექციეს საჯარო დაწესებულებების, სამთავრობო სექტორის ეფექტიან ფუნქციონირებას, მათი ფულადი სახსრების ხარჯვისა და მმართველობითი სისტემის კონტროლს.

შეფასების შედეგად შეიძლება გამოვავლინოთ რიგი ფაქტორებისა, რომლებიც ხელს უშლის ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების ეფექტურად და დროულად დანერგვას საბიუჯეტო უწყებებში. კანონით არ არის განსაზღვრული სანქციების მექანიზმები, რაც აფერხებს მის აღსრულებას. უპირველეს ბარიერს ქმნის პოლიტიკური ნების ნაკლებობა, რომ მოხდეს პროცესის ფასილიტაცია, რაც თავის მხრივ განაპირობებს კანონის უგულებელყოფას მენეჯერთა მხრიდან და FMC-ის შესახებ ცნობიერების დაბალ დონეს. გამოვლენილი მიზეზ-შედეგობრივი კავშირების ანალიზის საფუძველზე, შეიძლება გავითვალისწინოთ შემდეგი რეკომენდაციები, რომლებიც ხელს შეუწყობენ ფინანსური მართვისა და კონტროლის მექანიზმების დანერგვის პროცესს საბიუჯეტო უწყებებში. რეკომენდაციები იქნება ქმედითი მხოლოდ პოლიტიკური ნების არსებობის შემთხვევაში, რომ მოხდეს FMC-ის იმპლემენტაციის პროცესი.

**რეკომენდაცია 1:** უმჯობესი იქნება თუ კანონში უფრო ნათლად გაიწერება, კანონის აღსრულებაზე პასუხისმგებელი პირები და დაწესებულებები. კარგი იქნება თუ თითოეულ სუბიექტს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვის მკაფიოდ განსაზღვრული პასუხისმგებლობა ექნება.

**რეკომენდაცია 2:** კანონის აღსრულებისთვის მნიშვნელოვანია, ამ და მომიჯნავე რეფორმების (როგორცაა, საჯარო სამსახურის და პროგრამული ბიუჯეტირების რეფორმა) განმახორციელებელ პირებს შორის მჭიდრო თანამშრომლობა კოორდინაცია, ხშირი/გეგმიური კომუნიკაცია.

**რეკომენდაცია 3:** მენეჯერთა უმეტესობა ზედაპირულად იცნობს ან არ იცნობს კანონს. კანონის იმპლემენტაციის პროცესის ხელშეწყობა შესაძლებელია მისი პრინციპების ისეთ „აქტიურ“ კანონთან ინტეგრირებით.

**რეკომენდაცია 4:** იმისათვის, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრმა მოიცვას ყველა სამინისტრო, შეძლოს FMC-ის დანერგვის პროცესში საკუთარი ფუნქციების ეფექტურად შესრულება, მნიშვნელოვანია მათი რესურსების გაზრდა, რაც პირველ რიგში გულისხმობს ადამიანური რესურსების ზრდას.

**რეკომენდაცია 6:** შიდა აუდიტის სუბიექტების თანამშრომლებს უნდა გააჩნდეთ სწორი წარმოდგენა ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის საჭიროებასა და მისი იმპლემენტაციის პროცესებზე, რათა შეძლონ სათანადო რეკომენდაციების გაცემა FMC-ის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასების მიზნით. შესაბამისად, მიზანშეწონილია შიდა აუდიტორების გადამზადება ამ მიმართულებით.

**რეკომენდაცია 7:** მნიშვნელოვანია, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა მეტი აქცენტი გააკეთოს სამინისტროებში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მდგომარეობაზე და გასცეს შესაბამისი რეკომენდაციები

## გამოყენებული ლიტერატურა

1. საქართველოს კანონი „შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“. თბილისი. 2010 წ.
2. საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 21 მარტის N512 განკარგულება „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის დამტკიცების თაობაზე“;
3. საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბერის N593 დადგენილება „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“;
4. საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისი N1016 განკარგულება „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“;
5. ჰარმონიზაციის ცენტრის 2013 და 2014 წლის ანგარიშები;
6. საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ 2017 წელს განხორციელებული შიდა აუდიტორული საქმიანობის შესახებ ანგარიში;
7. საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის 2013 წლის 1 ივლისიდან 2015 წლის 31 დეკემბრისათვის რეკომენდაციების შესრულებაზე მონიტორინგის ანგარიში;
8. „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ ინსტრუქცია“;
9. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის რეტროსპექტული შეფასება“ (საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის, პოლიტიკისა და მართვის კონსალტინგ ჯგუფის (PMCG) და ილიას სახელმწიფო უნივერსიტეტი დეკემბერი 2018);
10. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის 2017-2018 წლების სამოქმედო გეგმის შესრულების მონიტორინგის ანგარიში 2018 წლის დეკემბრის მდგომარეობით“ სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი/ჰარმონიზაციის ცენტრი საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო



11. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ 2017 წლის კონსოლიდირებული წლიური ანგარიში“ ჰარმონიზაციის ცენტრი;
12. საერთაშორისო გამჭვირვალობა საქართველო, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამოწვევები საქართველოში: შეფასება და რეკომენდაციები“ 2014 წელი;
13. ACCA (წიგნი 2,6) აუდიტი და შიდა მიმოხილვა;
14. „შიდა აუდიტი“ ლევან საბაური 2017 წელი;
15. Public internal financial control (PIFC), Brussels January 2007;
16. The Audit Process 4<sup>th</sup> edition ISA edition Principles, practice and Cases Ian Gray & Stuart Manson;
17. „Internal Control Guide“, Thomas G. Shack III, Comptroller June 25, 2015
18. „Best Practices in Government Financial Management“ By: Bobbi-Jo Pankaj, CGFM, PMP; and Chris Hare, CGFM, CRMA, PMP WINTER 2016–17 VOL. 65, NO. 4, <https://www.grantthornton.com/-/media/content-page-files/public-sector/pdfs/articles/Integrated-Risk-Management-Approach.ashx>
19. International Standards of Auditing published by the IFAC;
20. „The Role of Internal Audit in Government Financial Management“ International Monetary Fund, Jack Diamond 2002;
21. „Effective Financial Management in Public and Nonprofit Agencies“ Jerome B.Mckinney Published in 1995 America;
22. „Financial Management and Accounting in the Public Sector“, Gary Bandy second edition, 2015;
23. „A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries“, Robert de Koning, January 2007 [https://www.academia.edu/35860878/A\\_European\\_Commission\\_initiative\\_to\\_build\\_new\\_structures\\_of\\_public\\_internal\\_control\\_in\\_applicant\\_and\\_third-party\\_countries](https://www.academia.edu/35860878/A_European_Commission_initiative_to_build_new_structures_of_public_internal_control_in_applicant_and_third-party_countries)
24. <http://sao.ge/audit/audit-reports/performanc>;