

შიდა აუდიტის ფუნქციონირების პრობლემები საჯარო სექტორში

ხორგუაშვილი თეა

გორის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი, გორი

ხორგუაშვილი ნათია

ევროპის უნივერსიტეტი, თბილისი

DOI: <https://doi.org/10.52340/idw.2023.81>

აბსტრაქტი. ნაშრომში განხილულია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის უზრუნველსაყოფად, შიდა აუდიტის სტრუქტურის არსებობის აუცილებლობა, ჩამოყალიბებისა და განვითარების ეტაპები საკანონმდებლო დონეზე. შიდა აუდიტის არსი, სახეები, მიზანი და ამოცანები, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის თვითოეულ ეტაპზე, რადგან სისტემის დანერგვა და ზოგადად, შიდა აუდიტის გამართულად ფუნქციონირება არის ჩვენი ქვეყნისთვის აქტუალური გამოწვევა არამხოლოდ ევროკავშირთან ნაკისრი ვალდებულებების შესრულების ნაწილში, არამედ ეს არის ინსტრუმენტი, რომელიც უზრუნველყოფს დემოკრატიული სახელმწიფო განვითარებისა და საჯარო სექტორის ეფექტურად და ეფექტიანად მუშაობისა.

საძიებო სიტყვები: სახელმწიფო შიდა კონტროლი, შიდა აუდიტი, რისკების მართვა, ფინანსური მართვა.

თემის აქტუალობა - დემოკრატიული სახელმწიფოს მშენებლობა წარმოუდგენელია სწორი და ეფექტური მართვის გარეშე. „მართვის უნარის“ და „კარგი მმართველობის“ დანერგვა შესაძლებელია სწორი, კოორდინირებული და თანმიმდევრული გადაწყვეტილებების მიღებით, რომელიც უზრუნველყოფს გამჭვირვალობის, ანგარიშვალდებულების, თანამშრომლობის და პროფესიონალიზმის არსებობას სახელმწიფოში. ეს კი შეუძლებელია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მექანიზმის არსებობის გარეშე. სახელმწიფო შიდა ფინანსურ კონტროლს კი ახორციელებს შიდა აუდიტის სამსახურები/ერთეულები.

კვლევის მიზანი - წინამდებარე ნაშრომის კვლევის მიზანია შიდა აუდიტის ერთეულების შექმნის და ფუნქციონირების მიმოხილვა, ანალიზის საფუძველზე იმის განზოგადება თუ რამდენად ახდენენ შიდა აუდიტის ერთეულები ორგანიზაციაში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვას.

კვლევის ამოცანები - ნაშრომის ძირითად ამოცანებს წარმოადგენს:

- ✓ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის თითოეული კომპონენტის, მათ შორის შიდა აუდიტის არსის, სახეების და ფორმების დახასიათება;
- ✓ ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტის (ჰარმონიზაციის ცენტრი) საქმიანობის შესწავლა და ანალიზი;
- ✓ საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტორების მოსაზრებების შედარებითი ანალიზი;
- ✓ კვლევის შედეგების შეფასება, დასკვნის გაკეთება და რეკომენდაციების შემუშავება.

კვლევის ობიექტს - წარმოადგენენ სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის მართვის ორგანოები, სადაც დანერგილია შიდა აუდიტის სტრუქტურები.

კვლევის მიმოხილვა - ხშირად, როდესაც სიტყვა აუდიტი ისმის ნებისმიერ დაწესებულებასა თუ ორგანიზაციაში ასოცირდება კონტროლთან და იწვევს შიშის, იმედგაცრუების და დროის ფუჭად დახარჯვის შეგრძნებას. ნებისმიერ დროს, უმეტესობა ადამიანებისა თვლის, რომ თუკი ვინმე გადახედავს მათ საქმიანობას შემაშფოთებელი და დელვის საფუძველია, თუმცა ეს ასე არ არის, თუ კარგად ვიცით აუდიტის როლი და ცოდნა იმისა, თუ რას უნდა ველოდოთ აუდიტის დროს. განსაკუთრებით ეს ეხება შიდა აუდიტს, რომელიც გვეხმარება იმაში, რომ თავიდან ავიცილოთ პოტენციური ხარვეზები, ჩვენი სამუშაო პროცესი იყოს უფრო მშვიდი და ღირებულად.

და მაინც, რა არის შიდა აუდიტი?

შიდა აუდიტის არაერთი განმარტება არსებობს, ერთ-ერთი განმარტებით „შიდა აუდიტი არის განყოფილება ან ორგანიზაცია კომპანიის შიგნით, რომელსაც ევალება სისტემების, ბიზნეს ორგანიზაციებისა და პროცესების მიუკერძოებელი, დამოუკიდებელი მიმოხილვა“.¹

თანამედროვე რეალობაში „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით:

„შიდა აუდიტი არის დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და მისი ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც სისტემატიზებული, დისციპლინებული და ორგანიზებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას.“²

შიდა აუდიტის დეპარტამენტის როლი მდგომარეობს იმაში, რომ მიაწოდოს ორგანიზაციის უფროს ხელმძღვანელებს და მმართველ ორგანოებს ინფორმაციის ობიექტური წყარო შემდეგთან დაკავშირებით:

- რისკის მართვა;
- კონტროლის გარემო;
- კონტროლის ღონისძიებები;
- ინფორმაცია და კომუნიკაცია
- მონიტორინგი და შეფასება
- შესაბამისობა მოქმედ კანონებსა და რეგულაციებთან.

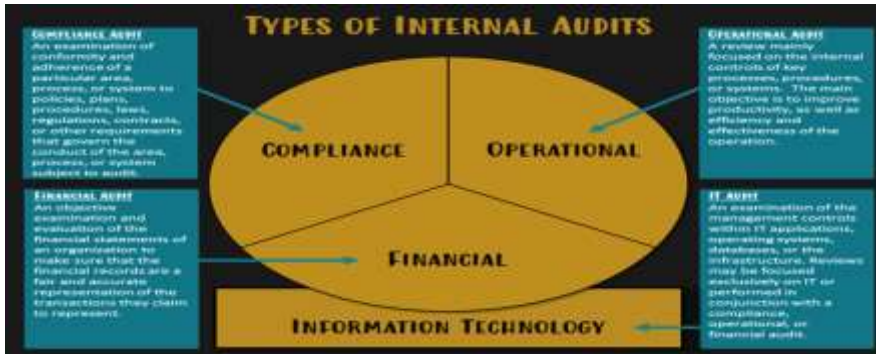
შიდა აუდიტის ერთ-ერთი მთავარი როლი არის მუდმივი კომუნიკაცია და თანამშრომლობა ორგანიზაციის მენეჯმენტთან, რათა სისტემატურად განიხილებოდეს კონტროლის აქტივობები კრიტიკულ სისტემებსა და პროცესებზე.

შიდა აუდიტის მთავარი მიზანია ორგანიზაციის პროცესებში და შიდა კონტროლის გარემოში არსებული რისკების იდენტიფიცირება და რეკომენდაციების შემუშავება დაინტერესებული მხარეებისთვის ზიანის თავიდან ასაცილებლად. შიდა აუდიტი ეხმარება ორგანიზაციას მიაღწიოს დასახულ მიზნებს, რისკების დროულად გამოვლენის და მმართველობის პროცესების ეფექტურობის გამოყენებით.

¹ <https://www.wallstreetmojo.com/internal-audit/>

² <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/91618?publication=11>

შიდა აუდიტის სახეები მოიცავს: შესაბამისობის აუდიტს, ოპერაციულ აუდიტს, ფინანსურ აუდიტს და საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტს.



შესაბამისობის აუდიტი არის კონკრეტული სფეროს, პროცესის ან სისტემის შესაბამისობის და შესაბამისობის შემოწმება პოლიტიკებთან, გეგმებთან, პროცედურებთან, კანონებთან, რეგულაციებთან, კონტრაქტებთან ან სხვა მოთხოვნებთან, რომლებიც არეგულირებს აუდიტს დაქვემდებარებული ტერიტორიის, პროცესის ან სისტემის წარმართვას.

ოპერაციული აუდიტი არის მიმოხილვა, რომელიც ძირითადად ორიენტირებულია ძირითადი პროცესების, პროცედურების ან სისტემების შიდა კონტროლზე. მთავარი მიზანია გააუმჯობესოს პროდუქტიულობა, ასევე ოპერაციების ეფექტურობა და ეფექტურობა.

ფინანსური აუდიტი არის ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების ობიექტური შემოწმება და შეფასება, რათა დარწმუნდეს, რომ ფინანსური ჩანაწერები არის სამართლიანი და ზუსტი წარმოდგენა იმ ტრანზაქციებზე, რომლებსაც ისინი წარმოადგენენ.

საინფორმაციო ტექნოლოგიების აუდიტი არის IT აპლიკაციების, ოპერაციული სისტემების, მონაცემთა ბაზების ან ინფრასტრუქტურის მართვის კონტროლის შემოწმება. მიმოხილვები შეიძლება იყოს ორიენტირებული ექსკლუზიურად IT-ზე ან შესრულდეს შესაბამისობის, ოპერაციული ან ფინანსური აუდიტთან ერთად.

როგორც ავლინიშნეთ შიდა აუდიტის საქმიანობა ეხმარება ორგანიზაციას თავისი მიზნების მიღწევაში სისტემური, დისციპლინური მიდგომებით, რათა გააუმჯობესოს ორგანიზაციამ რისკების მართვა, კონტროლისა და მართვის პროცესების ეფექტურობა, ამისათვის შიდა აუდიტი იყენებს 5 ძირითად სტანდარტს, ესენია:

- მიზანი, უფლებამოსილება და პასუხისმგებლობა;
- დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა;
- ცოდნა და სათანადო პროფესიული ზრუნვა;
- ხარისხის უზრუნველყოფა;
- გაუმჯობესების პროგრამა.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფცია საქართველოში ჯერ კიდევ 90-იან წლებში შემუშავდა, როდესაც დაიწყო სწრაფვა ევროკავშირისკენ. კონცეფცია მიზნად ისახავდა ისეთი სისტემის არსებობას, რომელიც უზრუნველყოფდა საჯარო რესურსების მაქსიმალურად ეკონომიკურად და ეფექტიანად მართვას. საქართველოში რეალურად სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარებისათვის მოსამზადებელი სამუშაოები 2008 წლიდან დაიწყო და 4 ეტაპად დაიყო:

- მოსამზადებელი (2008 - 2009 წლები);

- საკანონმდებლო (2010 - 2011 წლები);
- თეორიული ცოდნის გაძლიერების (2012 წელი);
- პრაქტიკული გამოცდილების დანერგვის (2013 წელი)³.

საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 21 მარტი №133 დადგენილებით დამტკიცდა ინსტრუქცია „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ“, რომლის მიხედვით ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვა მოხდება ეტაპობრივად. ამავე ინსტრუქციის მიხედვით დანერგვა ხორციელდება შემდეგი ეტაპებით: ფინანსური კონტროლი, მენეჯერულ; კონტროლი და ფინანსური მართვა.

შიდა აუდიტი როგორც შიდა კონტროლის ერთ-ერთი კომპონენტი მონიტორინგისა და შეფასების ნაწილში, იძლევა დამოუკიდებელ, ობიექტურ და გონივრულ რწმუნებას ხელმძღვანელობისთვის დაწესებულების შიდა კონტროლის სისტემის გამართულად ფუნქციონირების თაობაზე. შიდა აუდიტის პასუხისმგებლობის ხარისხი ფინანსურ მართვასა და კონტროლთან მიმართებით, დამოკიდებულია იმაზე, თუ ჩამოყალიბების რომელ ეტაპზე აღნიშნული სისტემა. შიდა აუდიტი არ იღებს მონაწილეობას ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებაში. იგი აფასებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის დანერგვის მიმდინარეობას განსაზღვრული ეტაპების შესაბამისად.

საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ მე 4 მუხლის მიხედვით⁴:

1. შიდა აუდიტის სუბიექტები იქმნება შემდეგ დაწესებულებებში:

- ა) საქართველოს სამინისტროებში;
- ბ) აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში;
- გ) იმ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომელთა ჩამონათვალს და რომლებშიც შიდა აუდიტის სისტემის დანერგვისა და განვითარების სტრატეგიას საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს წარდგინებით ამტკიცებს საქართველოს მთავრობა;
- დ) მუნიციპალიტეტის მერიაში – შესაბამისი მუნიციპალიტეტის საკრებულოს მიერ დამტკიცებული მერიის დებულების საფუძველზე.

2. 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.

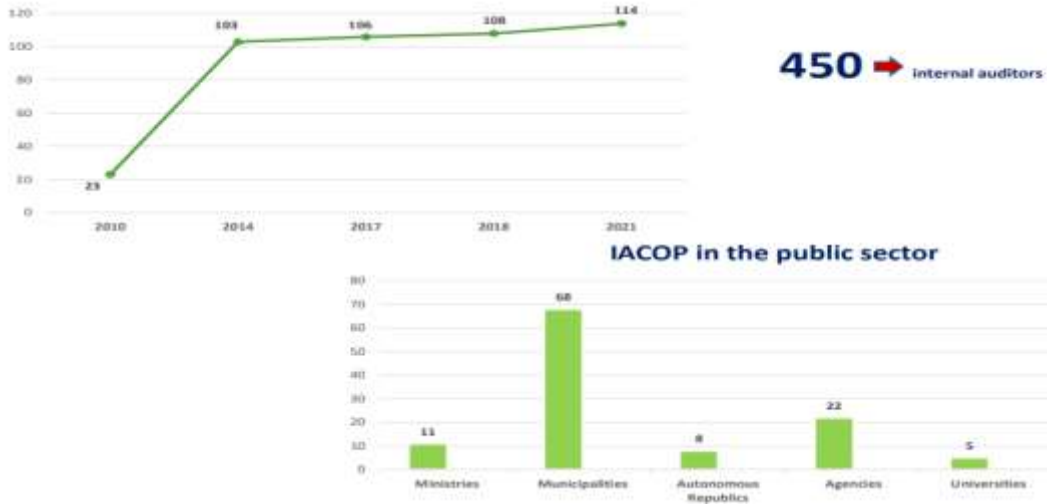
დღეისათვის საქართველოს საჯარო სექტორში 120-მდე შიდა აუდიტის სუბიექტი და 450 საჯარო აუდიტორი ფუნქციონირებს, საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხის გაუმჯობესების სისტემის დანერგვის ხელშეწყობა ჰარმონიზაციის ცენტრის ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულებაა. იმის გათვალისწინებით რომ შიდა აუდიტის ხარისხის გაუმჯობესების სისტემის პრაქტიკაში დანერგვა ამჟამად მიმდინარეობს შიდა აუდიტის სუბიექტებში, სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტმა (ჰარმონიზაციის ცენტრი) საერთაშორისო პარტნიორებთან მოლაპარაკებების შედეგად, შესძლო ამ მიმართულებით საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და ექსპერტების მნიშვნელოვანი მხარდაჭერის მოპოვება.

საჯარო სექტორში არსებული შიდა აუდიტის სუბიექტების დინამიკა⁵

³ საქართველოს საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმის სტრატეგია 2014-2017 წ მუხლი 4. სახელმწიფო შიდა კონტროლი.

⁴ <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/91618?publication=11>

⁵ https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/2022/Internal%20Audit%20COP%20Events/Dec14_Vide



შიდა აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს ყველა ადგილობრივი მართვისა და კონტროლის სისტემებისა და მათთან ასოცირებული რისკების იდენტიფიცირებას, შესაბამისად შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განხორციელებული რისკის შეფასება ემსახურება შიდა აუდიტორული საქმიანობის იმგვარად დაგეგმვას, რომ დაწესებულებას მაქსიმალური სარგებელი მოუტანოს. გამომდინარე აქედან შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ რისკის შეფასების მიზანია კონკრეტული სისტემის, პროცესის ან ერთეულის რისკის დონის განსაზღვრა, ამისათვის შესაძლებელია მან გამოიყენოს კუმულატიური ან ფარდობითი (შედარებითი) რისკის შეფასების მეთოდები.⁶

შიდა აუდიტი ორგანიზაციაში ახორციელებს პროცესების, ნებისმიერი საქმიანობის 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 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.

შედეგები და რეკომენდაციები - დღესდღეობით საქართველოს მასშტაბით შიდა აუდიტის ერთეული ფუნქციონირებს ყველა სამინისტროსა და ავტონომიური ერთეულების სტრუქტურებში, ასევე ყველა ადგილობრივი მმართველობის ერთეულების მმართველობის სტრუქტურებში, თუმცა შეიძლება ითქვას, მიუხედავად დიდი ძალისხმევისა და თხუთმეტწლიანი მცდელობისა, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვა საქართველოს საჯარო სექტორში მეტად წინააღმდეგობრივი, კომპლექსური და რთული აღმოჩნდა. ნაშრომთან მუშაობის დროს შესწავლილი იქნა არაერთი შიდა აუდიტის

oconference/files/georgia_chu_dec_14_2022.pdf

⁶ საქართველოს მთავრობის დადგენილება №593 2016 წლის 26 დეკემბერი „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ „ რისკის შეფასების მეთოდები“

სამსახურის საქმიანობა, მაგრამ ჯერ კიდევ არ არის სახეზე მნიშვნელოვანი შედეგები რესურსების ეფექტურად მართვისა.

საჯარო სექტორში არაერთი პრობლემა მოსაგვარებელია, როგორცაა საბიუჯეტო ორგანიზაციებში სამოქმედო გეგმების არ არსებობა, დღემდე პრობლემად რჩება დაბალი ცნობიერება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ, არ არსებობს ორგანიზაციებში რისკების იდენტიფიცირების, გამოვლენის და შეფასების მეთოდოლოგიები, ასევე, ფუნქციონირებს შიდა აუდიტის სამსახურები, რომელთა საქმიანობა არ შეესაბამება საერთაშორისო სტანდარტებს, საჯარო სექტორში არ არის მკვეთრად გამიჯნული უფლება-მოვალეობები.

ყოველივე ზემოთ ჩამოთვლილი ფაქტორები გავლენას ახდენენ შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის ხარისხის დონეზე. ასევე შიდა აუდიტის სამსახურები საქმიანობა ვერ უზრუნველყოფს საბიუჯეტო სახსრების ეფექტურად ხარჯვას.

არსებული მდგომარეობის გათვალისწინებით აუცილებელია შემდეგი ღონისძიებების გატარება:

- ცნობიერების ამაღლება სახელმწიფო შიდა ფინანსური აუდიტის კონტროლის სისტემის შესახებ;
- არსებული შიდა აუდიტორების ხარისხის და კვალიფიკაციის მუდმივი ზრდა;
- შიდა ფინანსური კონტროლის გაძლიერების მიზნით საუკეთესო გამოცდილების გაზიარება ტრენინგების, სამუშაო შეხვედრების და სემინარების გზით;
- შიდა აუდიტის სამსახურების მიერ რისკების მართვის პროცესებთან დაკავშირებით სამუშაო შეხვედრების ორგანიზება;
- შიდა აუდიტის დებულებების და მეთოდოლოგიების შესაბამისობაში მოყვანა საერთაშორისო სტანდარტებთან.

წყაროები და ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“;
2. საქართველოს მთავრობის დადგენილება №593 2016 წლის 26 დეკემბერი „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“;
3. საქართველოს ორგანული კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ ;
4. სახელმძღვანელო „შიდა აუდიტი“ - ლევან საბაური 2018 წელი;
5. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის ეთიკის კოდექსი და შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები განხორციელების სახელმძღვანელო. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი, 2019
6. “Financial Management and Accounting in the Public Sector”, Gary Bandy second edition, 2015;
7. Institute of Internal Auditors (IIA) – IPPF International Professional Practices Framework, 2013.
8. <https://www.mof.ge>
9. https://www.pifc.gov.ge/ka/fl/annual_reports?page=1
10. <https://www.pempal.org/event/internal-audit>
11. <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/91618?publication=11>

Internal audit functioning problems in the public sector

Khorguashvili Tea

Gori State University, Gori

Khorguashvili Natia

European University, Tbilisi

Abstract

In order to ensure internal financial control of the state, the need to have an internal audit structure, the stages of formation and development at the legislative level are discussed in the paper. The essence, types, purpose and tasks of the internal audit, at the self-level stage of the implementation of the internal financial control of the state, because the introduction of the system and in general, the proper functioning of the internal audit is an actual challenge for our country not only in terms of fulfilling its obligations to the European Union, but it is not a tool that provides a democratic state Development or public sector work efficiently and effectively.

Key words: State internal control, Internal Audit, Risk management, Financial management.