

ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ეკონომიკის დეპარტამენტი

თამთა ბერიძე

**სახელმწიფო აუდიტის ეფექტურად განხორციელების  
პრობლემები ევროინტეგრაციისა და ეკონომიკური ზრდის  
პირობებში**

ეკონომიკის დოქტორის აკადემიური ხარისხის  
მოსაპოვებლად წარდგენილი

**დ ი ს ე რ ტ ა ც ი ა**

სპეციალობა: ეკონომიკა

სამეცნიერო ხელმძღვანელი:  
ეკონომიკის მეცნიერებათა კანდიდატი,  
ასოცირებული პროფესორი, **პ.აროშიძე**

ბათუმი -2018

როგორც წარმოდგენილი სადისერტაციო ნაშრომის ავტორი, ვაცხადებ, რომ ნაშრომი წარმოადგენს ჩემს ორიგინალურ ნამუშევარს და არ შეიცავს სხვა ავტორების მიერ აქამდე გამოქვეყნებულ, გამოსაქვეყნებლად მიღებულ ან დასაცავად წარდგენილ მასალებს, რომლებიც ნაშრომში არ არის მოხსენიებული ან ციტირებული სათანადო წესების შესაბამისად“.

თამთა ბერიძე

ხელმოწერა:

თარიღი:

## შინაარსი

|  |     |
|--|-----|
| შესავალი .....   | 4   |
| თავი I - სახელმწიფო აუდიტი, როგორც მთავრობის ეფექტიანი საქმიანობის გარანტია .....                              | 11  |
| 1.1. სახელმწიფო აუდიტის განხორციელების საკანონმდებლო საფუძვლები და აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტები ..... | 11  |
| 1.2. აუდიტის როლი სახელმწიფო მართვაში .....  | 24  |
| 1.3. საჯარო სექტორის აუდიტის ევროპული გამოცდილება .....  | 31  |
| თავი II - აუდიტი, როგორც ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი მექანიზმი .....   | 55  |
| 2.1. აუდიტის ჩატარების ეტაპები .....   | 55  |
| 2.2. მონიტორინგისა და შეფასების როლი აუდიტის პროცესში .....  | 87  |
| 2.3. აუდიტის როლი სახელმწიფოს ეკონომიკურ ზრდაში .....  | 109 |
| თავი III - სახელმწიფო აუდიტის შეფასების ეფექტიანობის მეთოდები .....  | 115 |
| 3.1. სახელმწიფო სექტორის აუდიტი და ხარისხის კონტროლი .....   | 115 |
| 3.2. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე დაქვემდებარებული დაწესებულების ფარგლებში .....                   | 134 |
| 3.3. აუდიტი და ხარისხის კონტროლის სრულყოფის გზები .....  | 144 |
| დასკვნები და წინადადებები .....  | 156 |
| გამოყენებული ლიტერატურა .....  | 163 |
| დანართი .....  | 175 |

## შესავალი

**ნაშრომის აქტუალობა:** ევროინტეგრაციის პირობებში სახელმწიფო მმართველობის ეფექტიანობის, ფინანსური ინფორმაციის მიღების, მისი უტყუარობისა და ხარისხის შესაფასებლად აუცილებელი გახდა ევროპაში აპრობირებული სახელმწიფო მართვის ხელშემწყობი კონტროლის ფორმებისა და შესაბამისი ინსტიტუტების ჩამოყალიბება, რომელიც რადიკალურად განსხვავებული იქნებოდა ადრე არსებული კონტროლის ორგანიზაციულ - მეთოდოლოგიური, სამართლებრივ - საკანონმდებლო პრინციპებისაგან.

ამ ინსტიტუტების საქმიანობის ძირითადი მიმართულებები უნდა განსაზღვრულიყო: კონსულტაციებით, დირექტივებით, საბუღალტრო აღრიცხვის წარმოების წესების მოწესრიგებითა და გაუმჯობესებით, ფინანსური ანგარიშგებისა და კანონთან შესაბამისობის გასაუმჯობესებლად სათანადო რეკომენდაციების შედგენით, სამართლებრივ საკითხებში დახმარების გაწევით, თაღლითობისა და შეცდომების გამოვლენით, მათი აღმკვეთი ღონისძიებების დასახვით.

ეს ინსტიტუტები უნდა ყოფილიყო საყოველთაოდ აღიარებული და საერთაშორისო პრაქტიკაში აპრობირებული სახელმწიფოებრივი კონტროლის ერთ-ერთი სახეობა. ინსტიტუტების ჩამოყალიბებას ეკონომიკური პროცესების მართვაში სახელმწიფოს ჩართულობით ხელი უნდა შეეწყოს ქვეყნის მიერ აღებული კურსის გატარებაში. საქართველოს საჯარო სექტორში ასეთი ინსტიტუტებია სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, რომელიც გარე აუდიტს ახორციელებს და შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები, რომლებიც შიდა აუდიტს ახორციელებს.

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოს საჯარო სექტორში აუდიტორულ საქმიანობას ხანმოკლე ისტორია აქვს, ეკონომიკური გარდაქმნების პროცესში სულ უფრო ფართო გავრცელება ჰპოვა მან. სახელმწიფო აუდიტი მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ქვეყნის ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესებაში. აუდიტი ხორციელდება ორგანიზაციათა საქმიანობის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით. საჯარო

სექტორში აუდიტის როლის მნიშვნელობის ზრდასთან ერთად, იზრდება ინტერესი აუდიტის ინსტიტუტების, მათი საქმიანობისა და ფუნქციების მიმართ.

საქართველოში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემაში, წლების მანძილზე დაგროვილმა პრობლემებმა განსაკუთრებული სიმწვავეით იჩინა თავი, თანამედროვე ეკონომიკური გამოწვევებისა და ევროინტეგრაციის ფონზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე დღეისათვის, სახელმწიფოს ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს ამოცანას საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის უზრუნველყოფა წარმოადგენს, რაც მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდაზე. მსოფლიოს ნებისმიერი განვითარებული ქვეყნის საჯარო სექტორში აუდიტი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს, რომლის ეფექტიანად განხორციელებას გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს. აღნიშნული გარემოება კიდევ უფრო მეტად აქტუალურს ხდის საჯარო სექტორში არსებული პრობლემების შესწავლასა და აუდიტის ეფექტიანად განხორციელების სრულყოფის ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრას.

საქართველოს საჯარო სექტორში სახელმწიფო აუდიტის სამსახური 5 წელია არსებობს, ხოლო შიდა აუდიტის ინსტიტუტები 7 წელია არის შექმნილი, რაც თავისმხრივ მეტყველებს იმაზე, რომ ის ჯერ კიდევ განვითარების ეტაპზეა, მუდმივად მიმდინარეობს საკანონმდებლო ბაზის დახვეწა, უცხოური გამოცდილების საფუძველზე ხდება სახელმძღვანელოებისა და მეთოდოლოგიის შემუშავება. ევროინტეგრაციის პირობებში აუცილებელია ქვეყნის საჯარო სექტორში არსებობდეს ისეთი უმაღლესი აუდიტორული ორგანო და შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები, რომელთა ფუნქციონირება შესაბამისობაში იქნება საერთაშორისო სტანდარტებთან, მათ მიერ ჩატარებული აუდიტი იქნება მთავრობის მხრიდან საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი, შესაბამისი და კანონიერი ხარჯვის გარანტია.

დღესდღეობით საქართველოში სახელმწიფო აუდიტი გარკვეული ნაკლოვანებებით ხასიათდება, კერძოდ: „შიდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად სულ ხუთი სახის აუდიტი არსებობს, ესენია: ფინანსური, შესაბამისობის, სისტემური, ეფექტიანობის და ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი. დღემდე ჩატარებული აუდიტების უმეტესი წილი მოდის

ფინანსურ და შესაბამისობის აუდიტზე. ბოლო წლების მანძილზე მხოლოდ რამდენიმე სამინისტრომ განახორციელა ეფექტიანობისა და სისტემური აუდიტი პილოტურ რეჟიმში. კანონის მიხედვით ეფექტიანობის აუდიტი გულისხმობს სახელმწიფო ხარჯების ეფექტიანად ხარჯვის ანალიზს, რაც ვფიქრობთ ქვეყნის ეკონომიკური ზრდისთვის მნიშვნელოვანია, რადგან არაეფექტიანი პროგრამების დაფინანსება, ან სახელმწიფო სახსრების არაეფექტიანი ხარჯვა აუცილებლად გამოიწვევს ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის შენელებას, ან უკუსვლას.

მიუხედავად იმისა, თუ რა სახით ხდება საჯარო სექტორში აუდიტის ჩატარება, მისი მიზანია მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ნათელი და მნიშვნელოვანი დასკვნების გაკეთება და სასარგებლო რეკომენდაციების ჩამოყალიბება.

ჩვენი აზრით, აუცილებელია მეცნიერულ დონეზე მოხდეს სახელმწიფო აუდიტის ეფექტური განხორციელების პრობლემების ანალიზი, რაც თავისმხრივ მოიცავს ხარისხის კონტროლის ანალიზს, რათა მოხდეს არსებული ხარვეზების გამოვლენა და მათ გამოსასწორებლად რეკომენდაციების შემუშავება. ქვეყანაში სუსტად ხორციელდება აუდიტის ხარისხის კონტროლის შემოწმება, რაც იწვევს აღნიშნული სფეროს განვითარების ტენდენციების შენელებას. ხარისხის კონტროლი უნდა ითვალისწინებდეს აუდიტორულ საქმიანობაში არსებული პრობლემების გამოვლენასა და გასწორებას. იგი გამოყენებული უნდა იქნას, როგორც დაშვებული შეცდომების გამოსწორების მთავარი ფორმა.

საყურადღებოა, რომ დღეისათვის შეინიშნება აუდიტის განხორციელებასთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური საკითხების სრულყოფის აუცილებლობა, როგორც მეცნიერული გამოკვლევების, ასევე თეორეტიკოს მეცნიერთა მიერ ჩამოყალიბებული დასკვნებისა და წინადადებების გათვალისწინების საჭიროება.

სწორედ ზემოაღნიშნულმა და სხვა მსგავსმა პრობლემებმა, მათი ეფექტიანად გადაჭრის აუცილებლობამ განაპირობა ჩემი დაინტერესება აღნიშნული საკითხით და სადისერტაციო კვლევის თემად შევარჩიეთ „სახელმწიფო აუდიტის ეფექტური

განხორციელების პრობლემები ევროინტეგრაციის და ეკონომიკური ზრდის პირობებში“.

**კვლევის მიზნები და ამოცანები:** სადისერტაციო ნაშრომის ძირითად მიზანს წარმოადგენს აუდიტორული საქმიანობის შესწავლა სახელმწიფო დონეზე, აუდიტის ეფექტიანად ჩატარების როლის გამოკვეთა ეკონომიკური ზრდისა და ევროინტეგრაციის პირობებში. ასევე, აუდიტის ეფექტიანად ჩატარების მაჩვენებელთა შეფასება და აუდიტის ჩატარების ხარისხის კონტროლის სრულყოფისათვის წინადადებების შემუშავება.

ნაშრომის მიზნიდან გამომდინარე, დასახულია შემდეგი ამოცანები:

- აუდიტის თეორიული საწყისების მიმოხილვა;
- საქართველოში სახელმწიფო აუდიტის საკანონმდებლო ბაზის მიმოხილვა, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისა და შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულების ფუნქციებისა და ამოცანების დახასიათება;
- საჯარო სექტორის აუდიტის დამახასიათებელი თავისებურებების შესწავლა ევროინტეგრაციის პირობებში;
- ევროპის ქვეყნების გამოცდილების მიმოხილვა;
- აუდიტის დაგეგმვისა და განხორციელების ანალიზი;
- აუდიტის ეფექტიანი განხორციელების ხელისშემშლელი ფაქტორების გამოვლენა, ანალიზი და მათი გადაჭრის გზების მოძიება;
- აუდიტის ხარისხის კონტროლის მდგომარეობის ანალიზი;
- შემდგომი სრულყოფისათვის საჭირო წინადადებებისა და რეკომენდაციების შემუშავება.

**კვლევის საგანი და ობიექტი** - სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანია საჯარო სექტორის აუდიტორული საქმიანობის, მისი სტრუქტურული ორგანიზების და აუდიტის ხარისხის კონტროლი, ხოლო კვლევის ობიექტს წარმოადგენს საჯარო სექტორის აუდიტის შიდა და გარე ინსტიტუტების აუდიტორული საქმიანობა, მასთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური საკითხები.

**კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები:** კვლევის თეორიულ საფუძველს წარმოადგენს საჯარო სექტორის აუდიტთან დაკავშირებით ქართველი და

უცხოელი მეცნიერების მიერ ჩამოყალიბებული მოსაზრებები, საქართველოს საკანონმდებლო ბაზა, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA), ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები (ISQC), საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დაფინანსებული კვლევების შედეგები, სხვადასხვა ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციების თეორიული და პრაქტიკული გამოცდილებები, ასევე მათ მიერ ამ პროექტების ფარგლებში შემუშავებული გზამკვლევები და სარეკომენდაციო დოკუმენტები, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სტატისტიკური მასალები.

კვლევის მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს როგორც ზოგადსამეცნიერო, ასევე ეკონომიკური კვლევის მეთოდები. კერძოდ: ფუნქციონალური ანალიზისა და სინთეზის, სისტემური და ლოგიკური მიდგომების, დაჯგუფების, შედარების, შეფასებისა და სტატისტიკური ანალიზის მეთოდები.

**პრობლემის შესწავლის მდგომარეობა:** დღემდე ქართულ ეკონომიკურ ლიტერატურაში ნაკლებად არის შესწავლილი აუდიტის დაგეგმვისა და ეფექტიანად განხორციელების პრობლემები, ასევე აუდიტის ჩატარების ხარისხის კონტროლის მნიშვნელობა. მიგვაჩნია, რომ აღნიშნული საკითხი საჭიროებს სიღრმისეულ შესწავლასა და ანალიზს. საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტიანად განხორციელება წარმოადგენს როგორც ქვეყნის ეკონომიკური ზრდის, ასევე ევროინტეგრაციის ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს წინაპირობას. აღნიშნულის მიღწევა შესაძლებელია საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტიან ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული პრობლემური საკითხების შესწავლა-გაანალიზებითა და მათი გადაჭრისათვის საჭირო რეკომენდაციებისა და წინადადებების შემუშავებით.

ამ მიმართულებით ნაშრომები და სამეცნიერო კვლევები აქვთ ქართველ (ე. ხარაბაძე, ბ. ალავერდაშვილი, ლ. ჭუმბურიძე, რ. ძაძამია, ე. ცირამუა, ნ. სრესელი, ნ. ბაკაშვილი და სხვა) და უცხოელ (რ. მონტგომერი, რ. ჯოუნსი, ა. ბერგმენი, კ. ლუდერი, ო. მეტისონი, ა. პინტო, ჯ. სოლი და სხვა) - მეცნიერებს.

**ნაშრომის მეცნიერული სიახლეები:** კვლევის მეცნიერულ სიახლეს წარმოადგენს საქართველოს საჯარო სექტორში აუდიტორული საქმიანობის ფორმირების, დანერგვისა და განვითარების, რეგულირების, სტრუქტურული ჩამოყალიბებისა და



ეფექტიანად ფუნქციონირებასთან დაკავშირებული პრობლემების კვლევა. შემუშავებულია აუდიტორული საქმიანობის ეფექტიანობის გაზრდისა და ხარისხის კონტროლის სრულყოფის მეთოდოლოგიური მიდგომები.

ზოგადად შეგვიძლია ვთქვათ, რომ სადისერტაციო ნაშრომის მეცნიერულ სიახლეს წარმოადგენს საქართველოს საჯარო სექტორის აუდიტის ეფექტიანად განხორციელებისა და ხარისხთან შესაბამისობის თეორიისა და პრაქტიკის კომპლექსურად შესწავლის, ანალიზისა და განზოგადების მცდელობა.

ნაშრომის მეცნიერული სიახლეები უფრო კონკრეტულად შეგვიძლია შემდეგნაირად ჩამოვაცალიბოთ:

- შესწავლილია ევროპის ქვეყნების საჯარო აუდიტის გამოცდილება და შემუშავებულია წინადადებები მათი გამოყენების შესახებ, საქართველოში არსებული გარემოებების გათვალისწინებით;
- დასაბუთებულია აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების საქართველოს საჯარო სექტორში დანერგვის აუცილებლობა;
- შემუშავებულია საჯარო სექტორის აუდიტის ხარისხის კონტროლის ჩამოყალიბებისა და სრულყოფის წინადადებები;
- შესწავლილია საჯარო სექტორის აუდიტთან დაკავშირებული საკანონმდებლო გარემო და შემუშავებულია წინადადებები მისი სრულყოფისათვის.

**ნაშრომის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა:** სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის პროცესში მიღებული შედეგების, დასკვნებისა და წინადადებების გამოყენება შესაძლებელია საქართველოს საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტურად განხორციელების დაგეგმვისა და ხარისხის კონტროლთან შესაბამისობის მისაღწევად. აღნიშნული აუცილებლობა გამოწვეულია ევროინტეგრაციის მოთხოვნებთან შესაბამისი სახელმწიფო მმართველობის პროცესში საჯარო სამსახურების ეფექტიანი ფუნქციონირებისთვის.

დისერტაციაში შემოთავაზებული რეკომენდაციები შეიძლება გამოყენებულ იქნას საჯარო სექტორში აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მაკონტროლებელი სტრუქტურების ეფექტიანობის გასაზრდელად, მათი სტრატეგიის ასარჩევად, აუდიტორულ საქმიანობაში დარღვევების აღმოფხვრისა და აუდიტის ეფექტიანობის

ასამაღლებლად. ასევე ნაშრომში განხილული საკითხები შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას უმაღლეს სასწავლებლებში სალექციო კურსების მოსამზადებლად.

ჩატარებული კვლევითი სამუშაოების შედეგები და რეკომენდაციები საფუძველს შეუქმნის აუდიტორული შემოწმების მართებული პრაქტიკის დამკვიდრებას, დაეხმარება აუდიტორებს აუდიტის ეფექტურად და შედეგიანად განხორციელებაში, გაზრდის ჩატარებული აუდიტის ხარისხთან შესაბამისობის დონეს, ხელს შეუწყობს სახელმწიფო აუდიტის მეთოდის შემდგომ დახვეწასა და ამ მხრივ პროფესიული კვალიფიკაციის ამაღლებას.

**ნაშრომის აპრობაცია:** სადისერტაციო ნაშრომის აპრობაცია შედგა 2017 წლის 10 ივლისს, ეკონომიკისა და ბიზნესის ადმინისტრირების დეპარტამენტების გაერთიანებულ სხდომაზე. ნაშრომის ძირითადი დებულებები გადმოცემულია ოთხ სტატიაში. მოხსენებები მაქვს გაკეთებული საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციებზე.

**ნაშრომის სტრუქტურა:** ნაშრომი შედგება შესავლის, სამი თავის, ცხრა ქვეთავის, დასკვნებისა და წინადადებებისაგან. იგი მოიცავს კომპიუტერზე ნაბეჭდ 177 გვერდს, თან აქვს დართული ლიტერატურული წყაროები, გამოკითხვის კითხვარი.

## თავი I - სახელმწიფო აუდიტი, როგორც მთავრობის ეფექტიანი საქმიანობის გარანტია

### 1.1. სახელმწიფო აუდიტის განხორციელების საკანონმდებლო საფუძვლები და აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტები

საქართველოს საჯარო სექტორში აუდიტის ორი სახე არსებობს, შიდა და გარე აუდიტი. შიდა აუდიტი წარმოდგენილია სხვადასხვა საჯარო დაწესებულებებში სტრუქტურული ერთეულის/ დეპარტამენტის/ სამსახურის/ განყოფილების სახით, რომელიც „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით არის დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისკენ, მისი მიზნების მიღწევის უზრუნველყოფისა და ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც სისტემატიზირებული, დისციპლინირებული და ორგანიზებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას.

გარე აუდიტი საქართველოს საჯარო სექტორში წარმოდგენილია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სახით. ის არის უმაღლესი აუდიტორული ორგანო, რომელიც ახორციელებს აუდიტს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიზნებია: ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვას და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას. გარდა ამისა, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგს საქართველოს ორგანული კანონით „საქართველოს საარჩევნო კოდექსით“ და „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობა რეგულირდება 2012 წლის 22 ივნისს გამოცემული საქართველოს კანონით „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ (საქართველოს ... 2012ა).

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა უზრუნველყოფს დამოუკიდებელი, ობიექტური, საჯარო, გამჭვირვალე და პროფესიული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის და მათ შორის, შიდა აუდიტის ჩამოყალიბებას. შიდა კონტროლი წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური მართვისა და ფინანსური კონტროლის პრინციპების გამჭვირვალობასა და დამოუკიდებლობას სახელმწიფოს ფინანსური სტაბილურობის შესანარჩუნებლად და გასაძლიერებლად.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ისტორია საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენასთან ერთად დაიწყო. 1918 წელს შეიქმნა სახელმწიფო კონტროლიორის ინსტიტუტი. მას მანდატით მინიჭებული ჰქონდა უფლება, შეემოწმებინა სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულება, შეესწავლა სახელმწიფოს შემოსავლები და ხარჯები, მთავრობისა და სხვადასხვა უწყებების ხარჯთაღრიცხვა და ანგარიშები, ასევე შეემოწმებინა ადგილობრივი თვითმმართველობის ფინანსები. 1918-1921 წლებში პარლამენტმა მიიღო რიგი საკანონმდებლო აქტები, რომლითაც ჩამოყალიბდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემა.

1921 წლიდან სახელმწიფო კონტროლიორის ინსტიტუტი არ ფუნქციონირებდა. მის ნაცვლად ჩამოყალიბდა სსრკ სახალხო კონტროლის სისტემა, რომელიც დროთა განმავლობაში იცვლიდა სახელწოდებასა და ფუნქციას.

1991 წელს ქვეყნის დამოუკიდებლობის მოპოვებასთან ერთად, ჩამოყალიბდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ეროვნული სისტემა და შეიქმნა საქართველოს კონტროლის პალატა. 1991-2008 წლებში საქართველოს კონტროლის პალატის ფუნქცია, დღეს მოქმედი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისგან განსხვავებით, იყო საკონტროლო-სარევიზიო საქმიანობა და დარღვევებზე ადმინისტრაციულ-ფინანსური სანქციებით რეაგირება.

უწყების ინსტიტუციური გარდაქმნა დაიწყო 2008 წლიდან, როდესაც ახალი კანონმდებლობითა და მეთოდოლოგიით, საქართველოს კონტროლის პალატის მანდატი განისაზღვრა, როგორც საჯარო სექტორის აუდიტი, რომლის განხორციელების შემდეგ გაიცემა რეკომენდაციები და გაუმჯობესდება საჯარო ფინანსების მართვის ხელშეწყობა (საქართველოს ... 2008ა).

2008-2009 წლებში საქართველოს კონტროლის პალატაში ჩამოყალიბდა განვითარების ძირითადი სტრატეგიული მიმართულებები. შესაძლებლობების მრავალმხრივი სრულყოფის მიზნით, აღნიშნულ პერიოდში შემუშავდა გრძელვადიანი კორპორაციული სტრატეგიები და განვითარების გეგმები. 2010 წლიდან დაიწყო დასახული ამოცანების განხორციელება.

ძირეული ინსტიტუციური გარდაქმნის რთულ პროცესში, საქართველოს კონტროლის პალატა ასევე საჭიროებდა პარტნიორთა მხარდაჭერას. საქართველოს კონტროლის პალატამ ორმხრივი თანამშრომლობა დაიწყო საქართველოს საერთაშორისო თანამეგობრობისა და სხვადასხვა ქვეყნის უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოებთან. კერძოდ, 2009 წლიდან საქართველოს კონტროლის პალატის პარტნიორები გახდნენ ისეთი საერთაშორისო ორგანიზაციები, როგორებიცაა, GIZ (German Association for International Cooperation), SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management), UNDP (United Nations Development Programme), USAID (United States Agency for International Development), მსოფლიო ბანკი და ა. შ. ასევე ორმხრივი ურთიერთობები დამყარდა შვედეთის, ლატვიის, ლიტვის, ჩეხეთის, პოლონეთისა და სხვა ქვეყნების უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოებთან. თანამშრომლობა მიზნად ისახავდა გამოცდილების გაზიარებასა და სამსახურის საქმიანობაში საერთაშორისო სანიმუშო პრაქტიკის დანერგვას. აღსანიშნავია, რომ 1992 წლიდან საქართველოს კონტროლის პალატა - უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI), 1993 წლიდან - უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოთა ევროპული ორგანიზაციის (EUROSAI), ხოლო 2004 წლიდან - უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების აზიური ორგანიზაციის (ASOSAI) წევრია.

2011 წლიდან საქართველოს კონტროლის პალატაში ამოქმედდა ხარისხის კონტროლის სისტემა, დაინერგა მართვის თანამედროვე ინსტიტუციური პოლიტიკა და სახელმძღვანელოები, განხორციელდა ახალი საინფორმაციო ტექნოლოგიების ინტეგრირება სისტემაში და სხვა. აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის ამაღლებასთან ერთად, გაუმჯობესდა კომუნიკაცია ფართო საზოგადოებასთან და დაინტერესებულ მხარეებთან, როგორებიცაა, საქართველოს პარლამენტი, აღმასრულებელი ხელისუფლება, მედია, სამოქალაქო საზოგადოება და ა.შ. დღეს,

კომუნიკაციის ახალი და ეფექტიანი საშუალებებით საზოგადოება ყოველდღიურ რეჟიმში იღებს დროულ, სანდო და კვალიფიციურ ინფორმაციას უწყების საქმიანობის შესახებ.

2012 წლის 1 ივლისიდან ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ორგანო სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სახით ჩამოყალიბდა (აუდიტის სამსახური <https://sao.ge/about-us/history>). 2012 წელი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისათვის დაკავშირებული იყო, ერთის მხრივ, ინსტიტუციური რეფორმის პროცესში განხორციელებულ არსებით ცვლილებებთან, რომლებიც მიზნად ისახავს სამსახურის ჩამოყალიბებას საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამის უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუტად, მეორე მხრივ, ახლად განსაზღვრულ პოლიტიკური პარტიების ფინანსური მონიტორინგის ფუნქციასა და აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ მნიშვნელოვან გამოწვევებთან. თუმცა, მიუხედავად აღნიშნული გამოწვევებისა, ინსტიტუციის მდგრადი განვითარების მიმართულებით, მათ შორის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიების დანერგვა/ გაუმჯობესების კუთხით, სამსახურის მიერ გადადგმულმა ნაბიჯებმა წამყვანი საერთაშორისო ორგანიზაციების, კერძოდ, მსოფლიო ბანკისა და ევროკომისიის საშემფასებლო მისიების პოზიტიური შეფასება დაიმსახურა.

კონკრეტული უწყებების დონეზე საბიუჯეტო რესურსების მართვის გაუმჯობესებასთან ერთად, აუდიტორული საქმიანობა ორიენტირებული გახდა სისტემური ხასიათის ხარვეზების გამოვლენასა და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემაზე, რაც ასახულ იქნა პარლამენტისათვის წარდგენილ დასკვნებსა და მოხსენებებში. ქმედით და ეფექტიან ინსტიტუტად ჩამოყალიბების პროცესში სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისთვის გადამწყვეტია ინსტიტუციური შესაძლებლობების არსებითი გაძლიერება. ამ მიმართულებით უნდა აღინიშნოს 2012 წელს საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი ხარისხის უზრუნველყოფის სისტემის დანერგვა, ასევე ინსტიტუციური ცოდნის დაგროვებისა და აუდიტორული საქმიანობის ეფექტიანობის ზრდის მიზნით შიდა სამუშაო სახელმძღვანელოების შემუშავება, რომელთა ადაპტაციისა და დანერგვის პროცესი ამჟამადც მიმდინარეობს.

დაარსებიდანვე საქართველომ აირჩია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს საპარლამენტო მოდელი. ამ მოდელით, საქართველოს უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს მართავს ერთპიროვნული ხელმძღვანელი, რომელსაც ირჩევს პარლამენტი და რომელიც ანგარიშვალდებულია მხოლოდ პარლამენტის წინაშე.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის, როგორც ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ძირითადი ფუნქციაა, ხელი შეუწყოს საქართველოს პარლამენტს აღმასრულებელ ხელისუფლებაზე საპარლამენტო კონტროლის განხორციელებასა და საჯარო სექტორის ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის პრინციპების განმტკიცებაში. ამდენად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს აკისრია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი როლი საჯარო ფინანსების ეფექტიანი მართვის უზრუნველსაყოფად.

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, აუცილებელი იყო, 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 შემუშავების, 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 (საქართველოს ... 2010ა).

აღნიშნული კანონის თანახმად, 2010 წლის განმავლობაში 12 სამინისტროში ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის სუბიექტი. „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად, საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 9 ნოემბრის N345 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 წარმოადგენდა შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობის კოორდინაცია, სინქრონიზებული ფუნქციონირების უზრუნველყოფა, ამოცანების დუბლირების თავიდან აცილება, შიდა აუდიტის პროცესების შემუშავება, შიდა აუდიტორთათვის ტრენინგების ორგანიზება მათი უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველსაყოფად და ა.შ. „შიდა აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველ საბჭოს“ (ჰარმონიზაციის ცენტრი) თანათავმჯდომარეობდნენ საქართველოს ფინანსთა მინისტრი და საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის უფროსი. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებულ იქნა შესაბამისი მეთოდოლოგიური დოკუმენტები, როგორცაა შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი, შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია, შიდა აუდიტის სტანდარტები და სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო, რომლებიც შემდგომ დამტკიცებულ იქნა საქართველოს მთავრობისა და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის მიერ.

საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, რომელიც ძალაში შევიდა 2010 წლის 26 მარტს არეგულირებს ამავე კანონით განსაზღვრულ დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვის წესსა და პრინციპებს (საქართველოს... 2010ა).

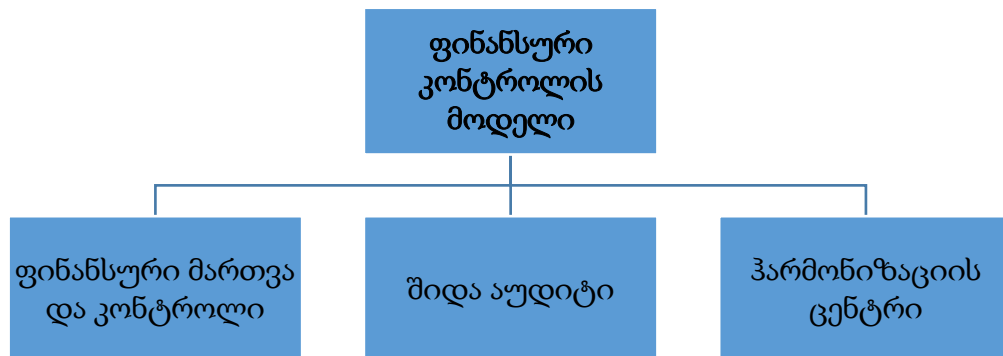


ამ კანონის საფუძველზე განისაზღვრება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის არსებობისთვის აუცილებელი მეთოდოლოგია და სტანდარტები. საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო არის უფლებამოსილი ორგანო, რომელიც ჰარმონიზაციის ცენტრის მეშვეობით ხელს უწყობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებას, ახორციელებს მასთან დაკავშირებული საკითხების კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციას.

სახელმწიფო სექტორში ფინანსური მართვის რეფორმის ფარგლებში მნიშვნელოვან როლს თამაშობს შიდა კონტროლის სისტემის დანერგვა. აღნიშნული სისტემის დანერგვა ევროკავშირის მიერ შემუშავებული და ადაპტირებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მოდელის საშუალებით არის შესაძლებელი.

სქემა №1.1.1.

#### შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა



წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონზე დაყრდნობით.

**ფინანსური მართვა და კონტროლი** არის დაწესებულების საქმიანობაში ინტეგრირებული პროცესი, რომელიც უზრუნველყოფს დასახული მიზნების მიღწევას. ფინანსური მართვისა და კონტროლის მთავარი ამოცანაა, რომ დაწესებულებაში პროცესები მიმდინარეობდეს საქართველოს კანონმდებლობისა და სხვა მარეგულირებელი წესების დაცვით, ფინანსური და ოპერაციული ინფორმაცია იყოს სრულყოფილი, ამომწურავი და სანდო, საბიუჯეტო სახსრებისა და რესურსების გამოყენება მოხდეს ეკონომიურად, ეფექტიანად, პროდუქტიულად და ა.შ. ფინანსური მართვა და კონტროლი ეხება, როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ

პროცესებსა და ოპერაციებს. ფინანსური მართვა და კონტროლი ხორციელდება დაწესებულების ყველა ორგანიზაციულ ერთეულში, ყველა დონეზე და მოიცავს დაწესებულებაში არსებულ ყველანაირ რესურსს.

*შიდა აუდიტი* თავის მხრივ აფასებს, თუ რამდენად გამართულად მუშაობს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა დაწესებულებაში და გასცემს შესაბამის რეკომენდაციებს მდგომარეობის გამოსასწორებლად ან გასაუმჯობესებლად. შიდა აუდიტი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით შემდეგნაირად განიმარტება: „შიდა აუდიტი არის დაწესებულების საქმიანობის გაუმჯობესებისა და მისი მიზნების უზრუნველსაყოფად მიმართული დამოუკიდებელი, ობიექტური და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც სისტემატიზირებული, დისციპლინირებული მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას და შესაბამისად მიმართულია დაწესებულების ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისკენ“.

*ჰარმონიზაციის ცენტრი* პასუხისმგებელია ამ ორი ინსტრუმენტის ჩამოყალიბებაზე და ამისათვის შესაბამის საერთაშორისო სტანდარტებზე მორგებული მეთოდოლოგიის მომზადებაზე. ჰარმონიზაციის ცენტრი კოორდინაციას უწევს, როგორც ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ისე შიდა აუდიტის ეფექტურ ფუნქციონირებას. ჰარმონიზაციის ცენტრი ევროკავშირის მიერ აპრობირებული მოდელის მიხედვით არის ფინანსთა სამინისტროში შემავალი ერთეული, რადგან სხვა დარგობრივი სამინისტროებისგან განსხვავებით, ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ჩამოყალიბების მაკოორდინირებელი როლი აკისრია. ამ ფუნქციების ურთიერთდაკავშირებული, კოორდინირებული და სინთეზური კავშირი არის წარმატების საწინდარი (საქართველოს... 2010ა).

ამ კანონის საფუძველზე შეიქმნა და შესაძლებელია შეიქმნას შიდა აუდიტის სუბიექტები შემდეგ დაწესებულებებში:

- ა) საქართველოს დარგობრივ 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 აღმასრულებელი ორგანოსადმი დაქვემდებარებულ დაწესებულებაში (გამგეობაში/მერიაში) – შესაბამისი საკრებულოს გადაწყვეტილების საფუძველზე;

ე) 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.

შიდა აუდიტის სუბიექტი თანამშრომლობს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან, მოთხოვნის შემთხვევაში აწვდის მას შესაბამის ინფორმაციას ან/და დოკუმენტაციას და მასთან ურთიერთობას წარმართავს შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს როგორც შიდა აუდიტის, ისე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის შეფასებას, კოორდინაციასა და ჰარმონიზაციას. ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის წინაშე (საქართველოს... 2010ა).

ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს:

ა) სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის შემუშავებასა და განახლებას, რომელიც მოიცავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ელემენტების ხარვეზების ანალიზს, განვითარების შეფასებასა და სამოქმედო გეგმას;

ბ) შიდა აუდიტის სუბიექტების დებულებების შემუშავების მიზნით პრაქტიკული სახელმძღვანელოებისა და მითითებების შემუშავებას;

გ) შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავებას, მის შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;

დ) შიდა აუდიტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისათვის შესაბამისი სტანდარტებისა და მეთოდოლოგიის შექმნას, მათ შემდგომ განახლებასა და დახვეწას;

ე) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის სფეროებში საერთაშორისო ორგანიზაციებთან და სხვა სახელმწიფოთა ჰარმონიზაციის ცენტრებთან ურთიერთობების დამყარებასა და თანამშრომლობას;

ვ) შიდა აუდიტის სუბიექტების თანამშრომლებისთვის და ფინანსური მართვისა და კონტროლისათვის პასუხისმგებელი პირებისთვის პერიოდულად სასწავლო/პრაქტიკული სემინარებისა და ტრენინგების დაგეგმვას, ხელშეწყობასა და მათი საქმიანობის კოორდინაციას;

ზ) შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის ინსტრუქციების შემუშავებას, მათ შორის, შიდა აუდიტის სუბიექტში დასანიშნი მინიმალური საკადრო რესურსისა და მისი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების, შიდა აუდიტორის ინტერესთა კონფლიქტის წესების, შიდა აუდიტის ხარისხის გარანტიისა და შიდა აუდიტის ანგარიშგების მოთხოვნების განსაზღვრის შესახებ;

თ) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის მარეგულირებელი კანონმდებლობის, მეთოდოლოგიური დოკუმენტებისა და სხვა სახელმძღვანელო ინსტრუქციების შესრულების შეფასებასა და მონიტორინგს;

ი) შიდა აუდიტის, აგრეთვე ფინანსური მართვისა და კონტროლის სტრატეგიის, მეთოდოლოგიის და მათი სახელმწიფო სექტორში განხორციელების საკითხებზე რეგულარული შეხვედრებისა და დისკუსიების ორგანიზებას;

კ) სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ კონსოლიდირებული წლიური ანგარიშის შემუშავებას და ყოველი წლის 31 მარტამდე საქართველოს ფინანსთა მინისტრისთვის წარდგენას, რომელიც, თავის მხრივ, ამ ანგარიშს საქართველოს მთავრობას წარუდგენს;

ლ) შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვას (საქართველოს ... 2010ა).

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარება წარმოადგენს უწყვეტ პროცესს, რისთვისაც მუდმივად ხორციელდება შესაბამისი

აქტივობები. 2011 წელს განხორციელდა „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონის დახვეწა და მისი სრულად ჰარმონიზება საერთაშორისო სტანდარტებთან - *INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions)* და შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტთან - *IIA (The Institute of Internal Auditors)*. 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.

2013 წლის ოქტომბერში „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში შევიდა ცვლილები, რის საფუძველზეც საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს, საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს, საქართველოს სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების საკითხთა სამინისტროსა და სხვა დაწესებულებებს დაევა 2014 წლის 1 იანვრამდე უზრუნველყოთ შიდა აუდიტის სუბიექტების შექმნა. ასევე რამდენიმე ცვლილება შევიდა 2015 წლის 29 დეკემბერს „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში.

2014 წლის 27 ივნისს, ბრიუსელში, ხელი მოეწერა „ერთის მხრივ, ევროკავშირისა და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და მეორეს მხრივ, საქართველოს შორის ასოცირების შესახებ“ შეთანხმებას. აუცილებელი გახდა საკანონმდებლო ცვლილებების განხორციელება, რათა მომხდარიყო ევროსტანდარტებთან მიახლოება. 2015 წელს საქართველოს კანონში „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ შევიდა ცვლილებები, რომელთა მიზანი იყო სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მარეგულირებელი საკანონმდებლო ნორმების საერთაშორისო სტანდარტებთან მიახლოება.

მას შემდეგ რაც „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში შევიდა ცვლილება და ამ კანონით გათვალისწინებულ დაწესებულებებსა და საბიუჯეტო ორგანიზაციებს დაევა ღიათ შეექმნათ შიდა აუდიტის სუბიექტები, რომელთა ფუნქციონირება განისაზღვრა ამ კანონით, ხოლო

კანონით გათვალისწინებული ფინანსური მართვა და კონტროლი ვრცელდება ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციისა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირზე მიუხედავად იმისა, შეიქმნება თუ არა მათში შიდა აუდიტის სუბიექტი.

აღსანიშნავია, რომ უნდა მომზადებულიყო საკანონმდებლო ცვლილებები, რათა გაუმჯობესებულიყო ჰარმონიზაციის ცენტრის ქმედითუნარიანობა, კერძოდ ჰარმონიზაციის ცენტრი უნდა ჩამოყალიბებულიყო როგორც მუდმივმოქმედი, კომპეტენტური ერთეული და გათავისუფლებულიყო ინტერესთა კონფლიქტისა და ფუნქციური დამოუკიდებლობის შეზღუდვისაგან. აღნიშნული რეკომენდაციის უზრუნველსაყოფად, კანონში შევიდა ცვლილება და ჰარმონიზაციის ცენტრს შეეცვალა სტატუსი, იგი ჩამოყალიბდა ფინანსთა სამინისტროს სტრუქტურულ ქვედანაყოფად. მსგავსი რეფორმა ხორციელდება აღმოსავლეთ ევროპისა და აღმოსავლეთ პარტნიორობის სხვადასხვა ქვეყნებში (მაგ.: ალბანეთი, სერბეთი, მონტენეგრო, ხორვატია, ბულგარეთი, უნგრეთი, რუმინეთი, ჩეხეთი, პოლონეთი, სომხეთი, უკრაინა, მოლდოვა, საქართველო და სხვა), სადაც ფინანსური მართვისა და კონტროლის, მენეჯერული ანგარიშვალდებულებისა და შიდა აუდიტის განვითარება/შეფასებაზე პასუხისმგებელია ფინანსთა სამინისტრო. ამ ცვლილებით კანონის ძველ რედაქციას დაემატება ჰარმონიზაციის ისეთი მნიშვნელოვანი უფლებამოსილებები, როგორცაა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიის შემუშავება და განახლება, მეთოდოლოგიური დოკუმენტებისა და სხვა სახელმძღვანელო ინსტრუქციების შესრულების შეფასება და მონიტორინგი, შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვა და სხვა. ჰარმონიზაციის ცენტრი უზრუნველყოფს შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების პროგრამის დანერგვას, რაც გულისხმობს საერთაშორისო გამოცდილების გაანალიზების შედეგად სასერთიფიკაციო პროგრამის დანერგვასა და განხორციელებას, რაც მნიშვნელოვანია აუდიტორთა ხარისხის ასამაღლებლად.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, მნიშვნელოვან ცვლილებას წარმოადგენს ის, რომ კანონის მიხედვით, დაწესებულებაში ინსპექტირების ქვედანაყოფი (ასეთის არსებობის შემთხვევაში) უნდა გაიმიჯნოს შიდა აუდიტის სუბიექტის

საქმიანობისგან, რაც წარმოადგენს ევროკავშირის და სხვადასხვა დონორების მოთხოვნებსა და რეკომენდაციებს.

კანონის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო უზრუნველყოფს ჰარმონიზაციის ცენტრის საქმიანობის დახვეწას, გაძლიერებას და ინტერესთა კონფლიქტის აღმოფხვრას, ასევე, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის მომზადებასა და დამტკიცებას, სისტემური, ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის აღქმისა და მისი პრაქტიკაში განხორციელების მხარდაჭერას სამინისტროებში.

იმის გათვალისწინებით, რომ აღნიშნული რეფორმა მნიშვნელოვანია ქვეყნის განვითარებისთვის და ვინაიდან პრაქტიკაში ხდებოდა ამ კანონის მოქმედების არეალის სხვადასხვაგვარი ინტერპრეტირება, აუცილებელი გახდა იმის დაკონკრეტება, რომ იმ დაწესებულებებზე, რომლებშიც შექმნილია და ფუნქციონირებს შიდა აუდიტის სუბიექტები, უნდა გავრცელდეს აღნიშნული კანონის მოქმედება. ამასთან, ფინანსური მართვა და კონტროლი, როგორც ყველაზე მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი იმისათვის, რომ მოხდეს სახელმწიფო სახსრების ეკონომიური, პროდუქტიული და ეფექტიანი მართვა, უნდა გავრცელდეს ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციასა და საჯარო სამართლის იურიდიულ პირზე, მიუხედავად მათში შიდა აუდიტის სუბიექტის შექმნის ვალდებულებისა.

შიდა აუდიტის დეფინიციას დაემატა მარწმუნებელი ფუნქცია, რომელიც შესაბამისობაშია შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტებთან.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ საქართველოს კანონისა „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ და საქართველოს კანონთან „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ ერთად, არანაკლებ მნიშვნელოვან როლს ასრულებს საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტიანი საქმიანობის წარმართვაში შემდეგი საკანონმდებლო აქტები:

- „შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1013 განკარგულება;
- „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის №593 დადგენილება;

- „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება;
- „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1016 განკარგულება;
- „შიდა აუდიტის სტანდარტების“ დამტკიცების შესახებ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის № 1015 განკარგულება.
- „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგიისა და სამოქმედო გეგმის“ დამტკიცების თაობაზე საქართველოს მთავრობის 2017 წლის 21 მარტის №512 განკარგულება
- „შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულება“.

ამ განკარგულებებითა და დადგენილებებით განისაზღვრება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიზანი, უფლებამოსილება, პასუხისმგებლობა და შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულება. ასევე შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა, პროფესიონალიზმი და სხვა.

ამრიგად, დღესდღეობით საქართველოში ფუნქციონირებს აუდიტის ორი ინსტიტუტი: სახელმწიფო აუდიტის სამსახური და შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები, რომლებსაც მნიშვნელოვანი როლი აკისრიათ ქვეყნის საჯარო სექტორის წარმატებით ფუნქციონირებასა და ეკონომიკურ აღმავლობაში.

## **1.2. აუდიტის როლი სახელმწიფო მართვაში**

აუდიტი ფინანსური მართვისა და კონტროლის ფორმაა და საზოგადოების ეკონომიკურ ურთიერთობათა ნორმალური ფუნქციონირების რეგულირების ერთ-ერთ პირობას წარმოადგენს.

დრომ და მიმდინარე პროცესებმა დაადასტურა აუდიტორული საქმიანობის აუცილებლობა, მისი მნიშვნელოვანი როლი ქვეყნის თავისუფალი და სოციალურად ორიენტირებული საბაზრო ეკონომიკის ფორმირებაში.

საჯარო სექტორის აუდიტი კარგი მმართველობის ქვაკუთხედი. საჯარო სექტორში მმართველობა მოიცავს საქმიანობას, რომელიც უზრუნველყოფს საჯარო სექტორის ერთეულების სანდოობას, მომსახურების თანაბარი პირობების შექმნასა და



საჯარო მოხელეების შესაფერისი ქცევის გარანტიას - საზოგადოებრივი კორუფციის რისკის შემცირებას.

საჯარო სექტორში აუდიტს გააჩნია მნიშვნელოვანი და აუცილებელი როლი სახელმწიფოს წარმატებულ მართვაში. მის მიზანს წარმოადგენს რისკების შეფასება, ანალიზი და მისი აღმოფხვრისათვის შესაბამისი კონტროლის მექანიზმების დანერგვა.

საჯარო სექტორის ორგანიზაციებს აუდიტორები ეხმარებიან დაინტერესებულ მხარეებსა და მოქალაქეებს შორის ნდობას მოპოვებაში. აუდიტი აფასებს თუ რას აკეთებენ საჯარო დაწესებულებები, ის ემსახურება საზოგადოებრივი კორუფციის გამოვლენასა და შეჩერებას.

საჯარო სექტორში აუდიტორული საქმიანობა უნდა იყოს სათანადოდ კონფიდურირებული რათა საჯარო სექტორის სუბიექტებს შეეძლოთ თავიანთი ვალდებულებების შესრულება გამჭვირვალედ და მიაღწიონ მათ მიზნებს ეფექტიანად, ეფექტურად, ეკონომიურად და ეთიკურად (The Institute ...2012).

საჯარო სექტორის აუდიტორები მნიშვნელოვან როლს ასრულებენ საჯარო სექტორის ეფექტიან მმართველობაში. როგორც ძლიერი საჯარო სექტორის მმართველობითი სტრუქტურის არსებითი ელემენტი, აუდიტი ახორციელებს საჯარო ფინანსების ეფექტიანად, შესაბამისად და მიზანმიმართულად ხარჯვის კონტროლს. იმის გამო, რომ საჯარო სექტორის წარმატება პირველ რიგში ფასდება პროგრამების სამართლიანად და სათანადო წესით განხორციელებით, საჯარო სექტორის აუდიტს აქვს უფლებამოსილება და კომპეტენცია შეაფასოს ფინანსური და პროგრამული შესაბამისობა, ეფექტიანობა, ეკონომიურობა და ეფექტურობა. უფრო მეტიც, აუდიტორებმა უნდა დაიცვან საჯარო სექტორის მთავარი ღირებულებები, რადგან ისინი ემსახურებიან ყველა მოქალაქეს.

საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი ხარჯვისა და ანგარიშგების სისტემის სანდოობის უზრუნველყოფის ძირითადი გზა მდგომარეობს აუდიტის ფუნქციის დანერგვაში, რაც გულისხმობს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შემთხვევაში ანგარიშვალდებულებას საქართველოს პარლამენტის წინაშე, ხოლო შიდა აუდიტის

სტრუქტურული ერთეულის შემთხვევაში უშუალოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე.

აუდიტორები უნდა იყვნენ კვალიფიციური და სანდო სპეციალისტები, რომლებიც მოქმედებენ საქართველოს კანონმდებლობისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად.

აუდიტორული საქმიანობა მოიცავს:

1. ბუღალტრული აღრიცხვისა და შიდა კონტროლის სისტემის შემოწმებას, ასევე მის გასაუმჯობესებლად რეკომენდაციების შემუშავებას;
2. ბუღალტრული და ოპერაციული ინფორმაციის შემოწმებას, მისი იდენტიფიკაციის, შეფასებისა და კლასიფიკაციისათვის საჭირო საშუალებებს;
3. კანონების, სხვა ნორმატიული აქტების, ინსტრუქციების გამოყენების შემოწმებას;
4. საწარმოს სააღრიცხვო პოლიტიკისა და მისი ანალიზის შემოწმებას;
5. მართვის განსხვავებული რგოლების შემოწმებას;
6. შიდა კონტროლის მექანიზმის შეფასებას;
7. ცალკეულ შემთხვევაში სპეციალური გამოკვლევის ჩატარებას, მაგ. თანამდებობის ბოროტად გამოყენებაში ეჭვის შეტანის დროს;
8. შიდა კონტროლის შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრისა და თავიდან აცილების ღონისძიებების შემუშავებას, ასევე მართვის ეფექტიანობის ასამაღლებლად რეკომენდაციების შემუშავებას და სხვა.

შეფასების უზრუნველსაყოფად, საჯარო სექტორის აუდიტორს ესაჭიროება, შეამოწმოს:

- რამდენად ადეკვატურია არსებული კონტროლი აღმოჩენილი რისკების წინააღმდეგ;
- რამდენად ეფექტურად მოქმედებს კონტროლი;
- რამდენად სწორ კონტროლს აქვს ადგილი გამოვლენილი რისკის ტიპსა და დონესთან შესაბამისობაში (ბუღალტერთა ... 2000).

საჯარო სექტორში აუდიტის ფუნქცია განისაზღვრება, როგორც დამოუკიდებელი, ობიექტური რწმუნება და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც მიმართულია სახელმწიფო მართვაში წვლილის შეტანისა და მისი გაუმჯობესებისკენ. აუდიტი დახმარებას უწევს სახელმწიფოს მთავრობას დასახული მიზნების მიღწევაში, რისკის მართვის, კონტროლისა და მართვის პროცესის შეფასებისა და გაუმჯობესებისათვის სისტემური დისციპლინირებული მიდგომის გამოყენებით.

ჩვენი აზრით, საჯარო სექტორის აუდიტის საქმიანობის მანდატი უნდა იყოს საკმარისად ფართო იმისათვის, რომ მან სრული რეაგირება მოახდინოს საჯარო დაწესებულებების საქმიანობაზე. საჯარო სექტორის აუდიტი ხშირად წარმოდგენილია გარე და შიდა აუდიტის მეშვეობით.

**გარე აუდიტი** - სახელმწიფო აუდიტის სამსახური წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISSAI) შესაბამის უმაღლეს აუდიტორულ ორგანიზაციას, რომელიც საჯარო სექტორს უწევს მაღალხარისხიან აუდიტორულ მომსახურებას, ხელს უწყობს უკეთეს მმართველობასა და საჯარო სექტორის მდგრად განვითარებას.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მისიაა, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო მომსახურების გაუმჯობესებასა და საჯარო რესურსების უკეთეს მართვას კანონიერების, ეფექტიანობისა და ანგარიშვალდებულების პრინციპების დაცვით. სამსახურის მიზანია, საქართველოს პარლამენტს წარუდგინოს დამოუკიდებელი რწმუნება, თუ რამდენად მიზნობრივად, კანონმდებლობის შესაბამისად და გადასახადის გადამხდელთა ინტერესების გათვალისწინებით განიკარგება სახელმწიფო რესურსები.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის, როგორც აუდიტორული, ასევე ექსპერტ-ანალიტიკური საქმიანობა მიმართულია საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებასა და დაინტერესებული მხარეებისთვის სარგებლის მიღებისკენ.

აუდიტორული საქმიანობის ძირითადი მიმართულებებია:

*ფინანსური აუდიტი* - სახელმწიფო აუდიტის სამსახური გასცემს დამოუკიდებელ მოსაზრებას იმის თაობაზე, შეესაბამება თუ არა აუდიტის ობიექტის

საქმიანობა და ფინანსური ანგარიშგება კანონმდებლობით დადგენილ მოთხოვნებსა და საერთაშორისო სტანდარტებს.

*შესაბამისობის აუდიტი* - აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შეფასება მოქმედ კანონმდებლობასთან, მარეგულირებელ ნორმებთან, სახელშეკრულებო და საგრანტო მოთხოვნებთან, ორგანიზაციულ პოლიტიკასთან და პროცედურებთან.

*ეფექტიანობის აუდიტი* - სწავლობს ორგანიზაციის საქმიანობის ან/და სახელმწიფო პროგრამების მართვის ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის ძირითად ასპექტებს. ეფექტიანობის აუდიტი საშუალებას იძლევა შეფასდეს კონკრეტული მიმართულებით განხორციელებული ღონისძიებებით მიღწეული შედეგები და ამ პროცესში საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეკონომიურობა და პროდუქტიულობა.

*ინფორმაციული ტექნოლოგიების (IT) აუდიტი* - მიზნად ისახავს აუდიტორული რწმუნების მიღებას იმაზე, თუ რამდენად უზრუნველყოფენ ინფორმაციული სისტემები ორგანიზაციის მიზნების მიღწევას, ინფორმაციული აქტივების დაცვასა და სისტემაში არსებული მონაცემების სისრულესა და სიზუსტეს.

*სახელმწიფო ბიუჯეტთან დაკავშირებული ანგარიშებით* სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მნიშვნელოვან ყურადღებას უთმობს სისტემური ხასიათის ხარვეზების გამოვლენასა და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემას, რაც აისახება სამსახურის დასკვნებსა და მოხსენებებში, როგორც ცენტრალური ბიუჯეტის, ისე ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისათვის (სახელმწიფო ... 2017).

*ექსპერტ-ანალიტიკური საქმიანობა* - აუდიტორული საქმიანობის გარდა, სას საქართველოს პარლამენტსა და აღმასრულებელ ორგანოს აწვდის რეკომენდაციებსა და რჩევებს ნორმატიული აქტების შესახებ, სახელმწიფო პროგრამების, საჯარო ფინანსების მართვის სისტემის რეფორმასა და სხვა აქტუალურ საკითხებზე. ეროვნული ანტიკორუფციული პოლიტიკის განხორციელებაში მონაწილეობით, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს წვლილი შეაქვს კორუფციისაგან თავისუფალი სახელმწიფო სისტემის ჩამოყალიბებაში. ამასთანავე, სამსახური ხელს უწყობს პოლიტიკური პარტიების დაფინანსების სფეროში არსებული რისკების დროულ გამოვლენასა და პრევენციას. სას, ასევე, ამზადებს კვლევით პუბლიკაციებსა და

უკეთესი პრაქტიკის სახელმძღვანელოებს საჯარო ფინანსების სფეროში არსებულ მნიშვნელოვან და პრობლემურ საკითხებზე. აგრეთვე აღსანიშნავია, რომ სამსახური, სსიპ საჯარო აუდიტის ინსტიტუტის მეშვეობით, ხელს უწყობს საჯარო აუდიტის გაძლიერებასა და ამ სფეროში აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებას.

**შიდა აუდიტი** - იგი სისტემატიზირებული, დისციპლინური მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას და მიმართულია დაწესებულების ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისაკენ. მაშინ როდესაც, საჯარო სექტორში სრულყოფილად და სტანდარტების შესაბამისად მოხდება აუდიტის განხორციელება, ორგანიზაციები შეძლებენ რისკების მინიმუმამდე შემცირებას, რაც თავის მხრივ მიზნების მისაღწევად და ორგანიზაციის ღირებული რესურსების სამართავად მოახდენს სისტემების, პროცესებისა და ადამიანებთან დაკავშირებული პროცესების ეფექტურ და რაციონალურ დაგეგმვა - განხორციელებას.

შიდა აუდიტი გვევლინება, როგორც შემდგომი კონტროლის სახე და ტარდება სამეურნეო ოპერაციების დასრულების შემდეგ. მოცემულ სტადიაზე ვლინდება ის ხარვეზები და ნაკლოვანებები, რომელიც დაშვებული იყო წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ეტაპებზე. შემდგომი კონტროლის მიზანია შესაძლო ცდომილებებისა და უწესრიგობების გამოვლენა, ამდენად იგი ირიბი პრევენციული კონტროლის მექანიზმია.

შიდა აუდიტი შეგვიძლია განვიხილოთ სახელმწიფოებრივი მართვის ერთ-ერთ ელემენტად. მის მიზანს წარმოადგენს ხელმძღვანელობისთვის რეკომენდაციების მიწოდება იმის შესახებ, აქვს თუ არა ორგანიზაციას იმდენად ჯანსაღი შიდა კონტროლის სისტემები, რომ ორგანიზაცია დაიცვას რესურსების არარაციონალური ან/და არამართლზომიერი გამოყენებისაგან. გარდა ამისა, მისი მოქმედების სფეროა საჯარო სექტორის, როგორც საოპერაციო, ისე საფინანსო სფერო. რაც შეეხება მიდგომებს, იგი არის რისკზე დაფუძნებული, რისკებისა და კონტროლის სისტემების შემფასებელი, რომელიც ახდენს სისტემების მუშაობის ტესტირებას და გაუმჯობესების / დანერგვის მიზნით რეკომენდაციების შემუშავებას. უნდა აღინიშნოს, რომ შიდა აუდიტის ფუნქციის მიზნები მეტად ცვალებადია და

დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და სტრუქტურაზე, ასევე მმართველობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე.

შიდა აუდიტის მნიშვნელობა იქედანაც ჩანს, რომ იგი არა მხოლოდ ფინანსურ, არამედ შესაბამისობის, სისტემურ, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების კუთხით შემოწმებასა და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემას გულისხმობს. შესაბამისად, შიდა აუდიტის განხორციელების დროს ხდება - ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება საქართველოს კანონმდებლობასთან და სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენით მიზნით (ფინანსური აუდიტი); სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების, სახელმწიფო ქონებრივი ღირებულებების არამატერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზი (შესაბამისობის აუდიტი); სახელმწიფო პროგრამების შედგენის, საინვესტიციო, ფინანსური, ადამიანური, მატერიალური და სხვა რესურსების გამოყენებისა და მართვის სფეროში განხორციელებული საქმიანობისა და მიღებული გადაწყვეტილებების ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის ანალიზი და შეფასება (ეფექტიანობის აუდიტი); ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება (სისტემური აუდიტი); ინფორმაციული ტექნოლოგიების ადეკვატურობისა და სისტემის უსაფრთხოების დაცულობის შემოწმება და შეფასება სისტემის კონფიდენციალურობის, მთლიანობისა და ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით. აღნიშნული სახის აუდიტი და შესაბამისი რეკომენდაციები ორგანიზაციას საშუალებას აძლევს პრაქტიკაში დანერგილი ინფორმაციული ტექნოლოგიები არ იყოს საფრთხის შემცველი და რისკის ქვეშ არ აყენებდეს ორგანიზაციის საქმიანობას (ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი) (უდესიანი, 2014).

საბოლოო ჯამში, საჯარო სექტორის აუდიტი აძლიერებს საჯარო მმართველობას ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფით და საჯარო სექტორის ერთეულის ძირითადი ღირებულებების დაცვით, უზრუნველყოფს მენეჯერებისა და თანამდებობის პირების საჯარო საქმიანობის გამჭვირვალობას, სამართლიანობასა და

პატიოსნებას. არჩეულმა თუ დანიშნულმა თანამდებობის პირებმა საჯარო სექტორის ყველა დონეზე უნდა უზრუნველყონ ეფექტური აუდიტორული საქმიანობა დამოუკიდებელი აუდიტის ფუნქციების შექმნით.

როდესაც საჯარო სექტორში აუდიტის ფუნქცია სათანადოდ არის ჩამოყალიბებული ადეკვატური უფლებამოსილებებით, მასშტაბითა და რესურსებით, ის პროფესიულად ეხმარება მთავრობას სახელმწიფოს ეფექტურად მართვაში და მნიშვნელოვანი წვლილი შეაქვს კარგი სახელმწიფო მართვის ჩამოყალიბებაში.

ამრიგად, საქართველოს საჯარო მმართველობაში ძლიერი შიდა და გარე აუდიტი არის ინსტრუმენტები, რომელთა გამართული ფუნქციონირებით მივიღებთ სახელმწიფო სახსრების მიზნობრივ, გამჭვირვალე და ეფექტურ ხარჯვას, რაც სახელმწიფო მართვის გაუმჯობესების მთავარი ინდიკატორია.

### 1.3. საჯარო სექტორის აუდიტის ევროპული გამოცდილება

მე-20 საუკუნის ბოლო ათწლეული და 21-ე საუკუნის პირველი ათწლეული ეს ის დროა, როდესაც საჯარო სექტორის ბუღალტრული აღრიცხვის ძირითადი ცვლილებები აუცილებელია, რათა დაინერგოს ერთიანი საერთაშორისო სტანდარტები სხვადასხვა ქვეყნებში, რაც შედარებითი ანალიზის გაკეთების საშუალებას მოგვცემს სამომავლოდ. ევროინტეგრაციის პირობებში აღნიშნული ცვლილებები გარდაუვალია. ევროკომისიის მიერ ფისკალური ზედამხედველობის გაზრდის აუცილებლობამ წარმოაჩინა საჯარო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის მნიშვნელოვანი როლი. ევროკომისიამ წევრ სახელმწიფოებს ჰარმონიზებული ბუღალტრული აღრიცხვის სისტემების - ევროპული საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტების (EPSAS) პროექტი წარუდგენა.

ასეთ ვითარებაში, საჯარო სექტორში სახელმწიფო აუდიტის პრაქტიკისა და რეფორმის პროექტების სამეცნიერო კუთხით მიმოხილვა აუცილებელია, რადგან ძალიან მწირი ლიტერატურა არსებობს ამ საკითხთან დაკავშირებით.

ბოლო 20 წლის განმავლობაში ევროპის ყველა დონის საბუღალტრო სისტემამ მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადა, ძირითადად, ახალი, საჯარო ფინანსების

მართვის შთაგონებით. საჯარო სექტორის საბუღალტრო აღრიცხვის მოდერნიზაციის პროცესი ბოლო პერიოდში მნიშვნელოვნად გააქტიურდა, რაც მიმართულია ფინანსური ინფორმაციის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფისკენ. ევროპის ფინანსურმა კრიზისმა და საერთაშორისო საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტების (IPSAS) განვითარებამ ხელი შეუწყო ევროკავშირს დღის წესრიგში დაეყენებინა სახელმწიფო სექტორში ბუღალტრული აღრიცხვის გაუმჯობესების აუცილებლობა. ევროკავშირმა გადაწყვიტა ჩამოეყალიბებინა ისეთი საბუღალტრო სტანდარტები, რომელიც აგებული იქნებოდა საერთაშორისო საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტებზე (IPSAS) და, ამავე დროს, ევროკავშირის პოლიტიკის მიზნებს დააკმაყოფილებდა. ამ სტანდარტს ჰქვია ევროპის საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტები (EPSAS).

ოც წელზე მეტია ბევრ ქვეყანაში ხდება საჯარო სექტორის აღრიცხვის განახლება. მიუხედავად იმისა, რომ ეს ცვლილება მოხსენიებულია, როგორც ტენდენცია, ერთიანი და თანმიმდევრული მოძრაობა საერთო მიზნის მისაღწევად, უნდა ვაღიაროთ, რომ ყველა რეფორმა დამოკიდებულია განმახორციელებელ ქვეყანაზე, როგორც გადაწყვეტილების მიღების საკითხში, ასევე განხორციელების არჩევანის ნაწილში, პროექტი შეიძლება თითქმის იგივე იყოს სხვადასხვა ქვეყნებში, მაგრამ მისი რეალური განვითარება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს ერთმანეთისგან. ერთის მხრივ ეროვნული ტრადიციების არსებობა, ხოლო მეორეს მხრივ ეროვნული სუვერენიტეტი მნიშვნელოვან როლს ასრულებს რეფორმების განხორციელებისას სხვადასხვა ქვეყნებში.

საბუღალტრო ჰარმონიზაცია მნიშვნელოვანია როგორც კერძო, ისე საჯარო სექტორში. თუ საჯარო სექტორზე გავაკეთებთ ფოკუსირებას, ქვეყნის ჰარმონიზაცია შეიძლება განხორციელდეს ქვეყანაში (ვერტიკალური ჰარმონიზაციის) სხვადასხვა სახელმწიფო დონეზე გამოყენებულ საბუღალტრო სისტემებს შორის ან ქვეყნის კერძო და საჯარო აღრიცხვის სისტემებს შორის: საჯარო ადმინისტრაციებს, კერძო კომპანიებს, ასოციაციებსა და არაკომერციულ ორგანიზაციებს უნდა ჰქონდეთ მსგავსი ან "ჰარმონიზებული" ანგარიშები (ჰორიზონტალური ჰარმონიზაცია).



საბოლოოდ, წარმოიქმნება ქვეყნებს შორის ჰარმონიზაციის მოთხოვნა (საერთაშორისო ჰარმონიზაცია). მკვლევარები ვარაუდობდნენ, რომ ეს მოთხოვნა თავდაპირველად რამდენიმე კონკრეტული მოვლენის გამო წარმოიქმნა, როგორცაა საერთაშორისო კაპიტალის ბაზრების ზრდა ან საერთაშორისო ორგანიზაციების როლი ეროვნულ მთავრობებსა და საჯარო დაწესებულებებში სესხების გაცემისას.

ჩვენი აზრით, საჯარო სექტორის აღრიცხვის ჰარმონიზაციის სტანდარტები ხელს შეუწყობს გამჭვირვალობის, შედარებითობისა და ხარჯების ეფექტურობის გაზრდას.

თანამედროვე სტანდარტების დანერგვის საკითხში მთავარი როლის შემსრულებელი იყო და დღემდე არის საერთაშორისო საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტების საბჭო (IPSASB), რომელმაც საქმიანობა 1986 წელს დაიწყო, როგორც ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის საჯარო სექტორის კომიტეტმა (IFAC) და 2004 წელს გახდა დამოუკიდებელი საბჭო. საჯარო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების ხარისხის, შესაბამისობისა და გამჭვირვალობის გაზრდის მიზნით, IPSASB-მ წარმოადგინა საჯარო სექტორის საერთაშორისო საბუღალტრო აღრიცხვის 38 სტანდარტი. ეს სტანდარტი ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტებთან შინაარსობრივად მაქსიმალურად მიახლოებულია.

საჯარო ადმინისტრაციები ორი მნიშვნელოვანი და ურთიერთდაკავშირებული გამოწვევის წინაშე დგას, კერძოდ, მათ საბუღალტრო სისტემებს შორის მანძილის შემცირება და ამ მიზნის მისაღწევად შესაბამისი სტანდარტების შერჩევა (Brusca ..., 2015).

### **ავსტრიის საჯარო სექტორის აუდიტი**

ავსტრია არის ფედერალური რესპუბლიკა, რომელიც ადმინისტრაციულ-ტერიტორიულად იყოფა ცხრა მხარედ. კანონმდებლობა დაყოფილია ცენტრალურ და ფედერალურ მთავრობებს შორის.

ავსტრიის სახელმწიფოს სამართლებრივი ტრადიციების მიხედვით, სახელმწიფო ბიუჯეტირება და საბუღალტრო სტანდარტები ჩამოყალიბებულია კანონებში, წესებსა და დირექტივებში. 2007-2013 წლებში ცენტრალურმა ხელისუფლებამ განახორციელა ბიუჯეტირებისა და საბუღალტრო აღრიცხვის

რეფორმა. რეფორმა ასევე შეეხო ფედერალურ საბიუჯეტო კანონს (Varanschlags und Rechnungsabschlussverordnung - VRV). ამ კანონში მოხსენიებული იყო საანგარიშგებო ჰარმონიზაციის ელემენტები, თუმცა ცხრა ფედერალური მხარე ავტონომიურია საკუთარი და ადგილობრივი ხელისუფლების ბიუჯეტებისა და საბუღალტრო სისტემების რეგულირების სფეროში. VRV მოიცავს ანგარიშგების სქემებს, რომლებიც ძალიან ჰგავს ერთმანეთს ცენტრალურ, სახელმწიფო და ადგილობრივ დონეზე, რათა უზრუნველყონ მათი ანგარიშგების შედარება.

**ცენტრალური ხელისუფლება** - ავსტრიის ცენტრალურ ხელისუფლებაში არსებობს კონტროლის სამი ძირითადი ტიპი: შიდა კონტროლი, შიდა აუდიტი და გარე აუდიტი. დღესდღეობით ყველა სამინისტროს შემადგენლობაშია შიდა აუდიტის ცალკეული ერთეული, რომელიც პირდაპირ ანგარიშვალდებულია მინისტრის წინაშე. შიდა აუდიტი მოიცავს აქტივობას, როგორცაა ხარჯებისა და სარგებლიანობის ანალიზი, საბუღალტრო პრინციპების შესაბამისობის შემოწმება, შესყიდვების პროცედურების შესაბამისობის შემოწმება, დაგეგმილი ხარჯების ანალიზი, რეორგანიზაციის საკითხებზე რჩევები და სამინისტროს სხვა საკონტროლო ღონისძიებები.

ავსტრიაში გარე აუდიტი ეფუძნება ფედერალურ პრინციპს და ახორციელებს ავსტრიის აუდიტის სასამართლო (ACA). მისი დამოუკიდებლობა კონსტიტუციით არის დადგენილი და უფლებამოსილება ვრცელდება ცენტრალურ, რეგიონალურ და ადგილობრივ დონეზე. აუდიტის სასამართლოს საქმიანობა განისაზღვრება აუდიტის სასამართლოს კანონის შესაბამისად. მისი ძირითადი აქტივობა მოიცავს შესაბამისობის, ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას. ACA თავისი საქმიანობის შესახებ მოხსენებას წარუდგენს პარლამენტს. ACA ასევე ახორციელებს ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშგების აუდიტს, და აქვეყნებს მას. უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტის სასამართლო იყო ბიუჯეტის რეფორმის ძლიერი მხარდამჭერი ფინანსთა სამინისტროსთან ერთად (Rauskala ... 2015).

**რეგიონალური ხელისუფლება** - თითოეულ ფედერალურ მხარეში მთავრობებს აქვთ შიდა აუდიტისთვის პასუხისმგებელი ცალკეული ერთეული. გარე აუდიტი ტარდება ACA - ისა და აუდიტის რეგიონალური სასამართლოების მიერ.

რეგიონალური აუდიტის სასამართლოს საქმიანობა შემოიფარგლება: შესაბამისი ფედერალური ხელისუფლების საქმიანობით, მისი კონტროლირებადი და ადმინისტრაციული ორგანოების სუბსიდიებისა და გრანტების ანალიზით, მუნიციპალიტეტების საქმიანობით. კოორდინაციისთვის ACA და ცხრა რეგიონალური აუდიტის სასამართლო ერთმანეთთან კონსულტაციის შედეგად შეიმუშავენ სამუშაო გეგმებს (Hammerschmid ... 2005).

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - მცირე ზომის მუნიციპალიტეტებში აუდიტს ახორციელებს რეგიონალური აუდიტის ორგანოები, ხოლო შედარებით დიდი ზომის მუნიციპალურ ერთეულს შესაძლოა ჰქონდეს აუდიტის განმახორციელებელი ერთეული.

### **ბელგიის საჯარო სექტორის აუდიტი**

1970 წლიდან 2011 წლამდე ბელგიის მთავრობა ეფექტიანად და კომპლექსურად ახორციელებდა სხვადასხვა რეფორმას. უმაღლესი დონის მთავრობა ამჟამად შედგება ფედერალური სახელმწიფოსგან, სამი თემისგან (რომელიც დაყოფილია ენისა და კულტურის მიხედვით: ფლამანდური, ფრანგულ და გერმანულენოვანი თემი) და სამი რეგიონისგან (დაყოფილია ეკონომიკური ავტონომიურობის მიხედვით: ფლანდრია, ვალონია და ბრიუსელი - დედაქალაქი). მთავრობის ყველაზე ქვედა დონეს წარმოადგენს პროვინციები და მუნიციპალიტეტები, რომლებსაც ზედამხედველობს ფედერალური სახელმწიფოს, თემის ან რეგიონის მმართველობითი რგოლი (Bellanca ... 2013).

**ცენტრალური ხელისუფლება** - 2003 წლის რეფორმით განისაზღვრა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს როლი. უშუალოდ შიდა აუდიტსა და ზედამხედველობას, ძირითადად, ახორციელებს მონიტორინგის დეპარტამენტი და საფინანსო ინსპექცია. მონიტორინგის დეპარტამენტი ამოწმებს ვალდებულებების ანგარიშებს, წარმოდგენილი დოკუმენტების სისწორეს, წესების დაცვას და ახორციელებს სახელმწიფო ტენდერის მონიტორინგს. საფინანსო ინსპექცია, ადმინისტრაციულ და საბიუჯეტო კონტროლზე პასუხისმგებელი დამოუკიდებელი ორგანოა,

კანონიერების, რეგულარობის, ფინანსური მიზანშეწონილობის, ეფექტურობისა და ეფექტიანობის წინასწარი შეფასების მიზნით (Christiaens ... 2012).

შიდა აუდიტორული საქმიანობა ფედერალურ მთავრობაში ხორციელდება ფედერალური მთავრობის აუდიტის კომიტეტის ზედამხედველობით. უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტი ფედერალურ დონეზე იღებს პასუხისმგებლობას ზედამხედველობისა და გარე აუდიტის ჩატარების აუცილებლობის შემთხვევაში. გარე აუდიტი ფედერალურ დონეზე ხორციელდება ოთხი სხვადასხვა კუთხიდან: ფინანსური კონტროლი, საბიუჯეტო კონტროლი, რეგულარული კონტროლი და ეფექტიანობის აუდიტი.

**რეგიონალური ხელისუფლება** - რეგიონალური სამთავრობო დონე მოიცავს ყველა სამინისტროსა და სააგენტოს, იურიდიულ პირსა და ორგანიზაციებს, რომლებიც ექვემდებარებიან რეგიონალურ მთავრობას. ვალონიის და ბრიუსელის რეგიონებში მოდერნიზაცია საკმაოდ შეზღუდულია ფლამანდურ რეგიონთან შედარებით. ფლამანდურ რეგიონში აუდიტის სისტემა მოიცავს უმაღლეს აუდიტორულ დაწესებულებას, შიდა აუდიტის ორგანოსა და გარე რეგისტრირებულ აუდიტორს.

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - აუდიტორული თვალსაზრისით მოდერნიზაცია კვლავ შეზღუდულია ვალონიაში და ბრიუსელში. 2010 წლის რეფორმა სახელწოდებით ახალი პოლიტიკა და მმართველობა (BBC – Beleids-en beheerscyclus), რომელიც განხორციელდა ბელგიის ადგილობრივი მმართველობის დონეზე არ შეიცავს შიდა აუდიტის ერთეულის შექმნის ვალდებულებას. მიუხედავად ამისა, ზოგიერთმა ადგილობრივმა ორგანიზაციამ შექმნა შიდა აუდიტის ერთეულები რომლებიც მათი სტრუქტურული ორგანიზაციის ნაწილია.

ფლამანდურ ხელისუფლებაში გარე აუდიტი განიხილებოდა, როგორც შიდა კონტროლის სისტემების შეფასება. გარე აუდიტს ახორციელებს ფლამანდური სააგენტო Audit Flanders, რომელსაც ჰყავს ორი აუდიტის გუნდი და ფლობს კომიტეტებს რეგიონალურ და ადგილობრივ დონეზე. უზენაესმა აუდიტორულმა ინსტიტუტმა ბელგიის აუდიტის სასამართლომ შეინარჩუნა გარე აუდიტის ფუნქცია პროვინციის ფინანსური ანგარიშგებების შემოწმებისას (Christiaens ... 2015).

## დანის საჯარო სექტორის აუდიტი

დანია არის კონსტიტუციური მონარქია, რომელსაც აქვს მმართველობის სამი დონე: ეროვნული, რეგიონალური და ადგილობრივი

**ცენტრალური ხელისუფლება** - ცენტრალური ხელისუფლება მოიცავს მთავრობას, სამინისტროებსა და საჯარო დაწესებულებებს. დამატებითი საბიუჯეტო ქვედანაყოფები მოიცავს ეკლესიებს, უნივერსიტეტებს, უმაღლეს სასწავლებლებს, კერძო სკოლებს და ასე შემდეგ (Ernst and Young, 2012).

ბოლო ათწლეულის განმავლობაში დანიის სამთავრობო უწყებებში შიდა კონტროლი განვითარდა და გაძლიერდა. დამოუკიდებელი ეროვნული აუდიტის სამსახურის შექმნამ განსაკუთრებით დიდი გავლენა მოახდინა შიდა კონტროლის დღევანდელ ფორმულირებაზე.

1975 წელს ეკონომიკის სამინისტროს მმართველობის ქვეშ შეიქმნა ეროვნული აუდიტის სამსახური. 1991 წლიდან ეროვნული აუდიტის სამსახური (NAO) არის სრულიად დამოუკიდებელი ორგანო, რომელიც ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე. დანიაში ყველა საჯარო სექტორის ერთეული ვალდებულია აუდიტის სამსახურს წარუდგინოს ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგება.

ცენტრალურ ხელისუფლებაში აუდიტს ახორციელებს NAO, ხოლო სახელმწიფო ინსტიტუტებში (უნივერსიტეტები, უმაღლესი სასწავლებლები და სხვ.) აუდიტი შეიძლება ჩაატაროს კერძო ავტორიზებულმა ფირმებმა, რომლებიც ინსტრუქციებს იღებენ NAO - სგან. აუდიტი ყოველწლიურად ტარდება და ფინანსური აუდიტის ანგარიში საჯაროა (Rigsrevisionen, 2014).

**რეგიონალური ხელისუფლება** - ბიუჯეტირება და ბუღალტრული აღრიცხვა რეგულირდება რეგიონალური ბიუჯეტის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის შესახებ კანონით. ყველა რეგიონი, მუნიციპალიტეტი და სხვა საჯარო დაწესებულებები, როგორცაა კერძო სკოლები და საჯარო კორპორაციები, მოწმდება ავტორიზებული საჯარო აუდიტორების მიერ.

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - ადგილობრივი მთავრობა შედგება მუნიციპალიტეტის ადგილობრივი ადმინისტრაციებისგან. ადგილობრივ მთავრობებზე ვრცელდება ბიუჯეტირების, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის

შესახებ კანონი. წლიური ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებულია კერძო აუდიტორული ფირმების მიერ. მუნიციპალიტეტების აუდიტს ახორციელებენ ავტორიზებული საჯარო აუდიტორები. კერძო აუდიტორული ფირმები ახორციელებენ ფინანსურ აუდიტს, მაგრამ NAO ახორციელებს ეფექტიანობის აუდიტს (Pontoppidan, 2015).

### **ფინეთის საჯარო სექტორის აუდიტი**

ფინეთის სახელმწიფო მმართველობა ორ დონეზეა ორგანიზებული: ცენტრალური ხელისუფლება და ადგილობრივი მთავრობა. საბიუჯეტო, საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის კანონი საერთოა ცენტრალურ ხელისუფლებაში. ასევე ბიუჯეტირება, საბუღალტრო აღრიცხვა და აუდიტი ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე ერთგვაროვანია.

*ცენტრალური ხელისუფლება* - ფინეთის ცენტრალურ მთავრობაში ორი სახის აუდიტი არსებობს: შიდა და გარე. შიდა აუდიტს ახორციელებს შიდა აუდიტორები. როგორც წესი, ყველა სამინისტროს აქვს ცალკე შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეული. გარე აუდიტს ახორციელებს ეროვნული აუდიტის სამსახური (NAO), რომელიც ფინეთის უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუტს წარმოადგენს და იგი ანგარიშვალდებულია პარლამენტის წინაშე. NAO ატარებს ფინანსურ, შესაბამისობის, ეფექტიანობისა და ფისკალური პოლიტიკის აუდიტს, აკონტროლებს არჩევნებსა და პარტიულ დაფინანსებას.

*ადგილობრივი ხელისუფლება* - ფინეთის ადგილობრივ ხელისუფლებას აქვს ორმაგი აუდიტორული სისტემა: გარე ფინანსურ აუდიტს ახორციელებენ სერტიფიცირებული საჯარო ფინანსური აუდიტორები (CPFA), ეფექტიანობის აუდიტს კი - ადგილობრივი ხელისუფლების აუდიტის კომიტეტი (Oulasvirta, 2015).

### **საფრანგეთის საჯარო სექტორის აუდიტი**

საფრანგეთის საჯარო ადმინისტრაცია ორ ძირითად დონეზე იმართება: ეროვნულ და ტერიტორიულ დონეზე (ადგილობრივი და რეგიონული დონეები).

**ცენტრალური ხელისუფლება** - საფრანგეთის უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტი, Cour des comptes, პასუხისმგებელია აუდიტის ცენტრალურ დონეზე განხორციელებაზე. ეს დაწესებულება ახორციელებს:

- ✓ მართვის აუდიტს (ეფექტიანობის აუდიტი);
- ✓ იურისდიქციის აუდიტს;
- ✓ კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების ფინანსურ აუდიტს;
- ✓ საერთაშორისო ორგანიზაციების ფინანსურ აუდიტს.

**რეგიონალური ხელისუფლება** - აუდიტორული საქმიანობა ეფუძნება მენეჯმენტის კონტროლს და ფინანსურ/საბიუჯეტო კონტროლს როგორც რეგიონალურ, ისე ადგილობრივ დონეზე. მენეჯმენტი კონტროლს ახორციელებს უმაღლესი აუდიტორული დაწესებულების მეშვეობით, უფრო კონკრეტულად, მათი რეგიონალური ან ადგილობრივი ორგანოების მეშვეობით. აუდიტორთა სასამართლოს მონაცემებით, მენეჯმენტის მიმოხილვა მოიცავს:

- ✓ მენეჯმენტის ქმედებების რეგულარობა, უფრო კონკრეტულად, ხარჯებისა და შემოსავლების რეგულარობა;
- ✓ ეფექტიანობა საჯარო რესურსების გამოყენებისას;
- ✓ საკანონმდებლო ორგანოს მიერ დასახული მიზნების, მიღწეული შედეგების შეფასება.

ფინანსური კონტროლი რეგიონალური უმაღლესი აუდიტორული დაწესებულების პასუხისმგებლობის ქვეშაა. ეს არის იურისდიქციული აუდიტი. აუდიტორთა რეგიონალური სასამართლო აკონტროლებს საჯარო ანგარიშების რეგულარობას (Portal, 2015).

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოები ფლობენ ფინანსურ ავტონომიას. ადგილობრივ თვითმმართველ ორგანოებს აქვთ იგივე სპეციფიკური მახასიათებლები, როგორც რეგიონებს. ადგილობრივი ბიუჯეტის შესრულება და ფინანსური ანგარიშგება წარედგინება აუდიტის რეგიონალურ სასამართლოს.

## გერმანიის საჯარო სექტორის აუდიტი

საჯარო ადმინისტრირება გერმანიაში განაწილებულია სამ დონეზე: ფედერალური, სამხარეო და ადგილობრივი.

**ფედერალური ხელისუფლება** - გერმანიის ძირითადი კანონის თანახმად აუდიტის ფედერალური სასამართლო, რომელსაც აქვს იურიდიული დამოუკიდებლობა ატარებს ფინანსურ და შესაბამისობის აუდიტს. ფედერალური მთავრობის დონეზე აუდიტი შედგება ფედერალური მთავრობის ფინანსური ანგარიშგების, ბიუჯეტისა და ბიუჯეტის შესრულების აუდიტისგან. აუდიტის ფედერალური სასამართლო ახორციელებს: ა) რეგულირებისა და შესაბამისობის აუდიტს და (ბ) ეფექტიანობის აუდიტს.

**სამხარეო ხელისუფლება** - სამხარეო დონეზე აუდიტის სასამართლოს ამოცანები, პასუხისმგებლობები და სამართლებრივი მდგომარეობა საკმაოდ ჰგავს აუდიტის ფედერალურ სასამართლოს. აუდიტის სამხარეო სასამართლო პასუხისმგებელია სახელმწიფო ბიუჯეტის სრულ შესრულებასა და ეკონომიკურ მმართველობაზე. ისინი აუდიტის შედეგებს ყოველწლიურად აცნობებენ სამხარეო პარლამენტსა და სამხარეო ხელისუფლებას.

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - გერმანიაში ადგილობრივი მთავრობები ვალდებულნი არიან აუდიტირებულ იქნას მათი ანგარიშები. მათ უფლება აქვთ გამოიყენონ მესამე მხარე, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ადგილობრივ ხელისუფლებას აქვს აუდიტის სამსახური (Berger... 2015).

## საბერძნეთის საჯარო სექტორის აუდიტი

საბერძნეთის საჯარო სექტორი შედგება ორი ძირითადი კომპონენტისგან: გენერალური მთავრობა და საჯარო საწარმოები და ორგანიზაციები. გენერალური მთავრობა შემდგომში დაყოფილია: ცენტრალური მთავრობა, ადგილობრივი მთავრობა და სოციალური უსაფრთხოების ორგანოები.

საბერძნეთის ბიუჯეტის შესრულების სისტემა ყურადღებას ამახვილებს წინასწარი აუდიტის მეშვეობით ხარჯების კანონიერების უზრუნველყოფაზე, ე.ი. აუდიტი ხორციელდება ხარჯების გაწევამდე. წინასწარი აუდიტის საქმიანობა



ხორციელდება გენერალური საბუღალტრო აღრიცხვის ოფისისა (FAO) და აუდიტის სასამართლოს (CoA) მიერ, საჯარო სექტორის ორგანოსა და გარიგების ტიპის მიხედვით. აუდიტის სასამართლო არის აუდიტისთვის პასუხისმგებელი უმაღლესი აუდიტორული დაწესებულება. CoA ძირითადად პასუხისმგებელია ხარჯვისა და სახელმწიფო შემოსავლების მონიტორინგზე. სასამართლოს იურისდიქცია მოიცავს ცენტრალურ სამთავრობო სამინისტროებს, ადგილობრივ მთავრობას (ანუ მუნიციპალიტეტებსა და რეგიონებში) და სხვა საჯარო სექტორის ორგანოებს, მაგრამ გამორიცხავს კერძო სამართლის იურიდიულ პირებს. FAO და CoA პასუხისმგებელია თითოეული ტრანზაქციის განხილვაზე, რათა უზრუნველყონ სამართლებრივი მოთხოვნების დაკმაყოფილება. ისინი ამოწმებენ არის თუ არა ხარჯები სათანადოდ დოკუმენტირებული. CoA ასევე ატარებს პოსტ აუდიტს. აუდიტის სასამართლო განიხილავს ცენტრალური მთავრობის ფინანსურ ანგარიშგებას. CoA ასევე ვალდებულია წარუდგინოს ყოველწლიური ანგარიში სახელმწიფო წლიური ფინანსური ანგარიშგების შესახებ პარლამენტს.

**რეგიონალური ხელისუფლება** - ბიუჯეტის შესრულების მონიტორინგს ახორციელებს ახლად ჩამოყალიბებული კომიტეტი, რომლის შემადგენლობაში შედიან GAO, CoA და შინაგან საქმეთა სამინისტროს წევრები.

რეგიონების ხარჯების წინასწარ აუდიტს ახორციელებს ფისკალური აუდიტის ოფისები (FAOs), რომლებიც პასუხს აგებენ გენერალური საბუღალტრო ოფისის წინაშე. მეორე მხრივ, ბიუჯეტის განხილვა ხდება ლეგიტიმური აუდიტორის მიერ. ეს არის ავტონომიური ადგილობრივი ხელისუფლების ზედამხედველობის კომიტეტის ზედამხედველი აუდიტორი. ბიუჯეტი, წლიური სამოქმედო გეგმა და რეგიონული საბჭოს გადაწყვეტილებები გადასახადების, მოსაკრებლების, სესხის ხელშეკრულებების, კონტრაქტებისა და სხვა საკითხების შესახებ წარედგინება ლეგიტიმაციის აუდიტორს (Cohen, 2015).

**მუნიციპალური ხელისუფლება** - აუდიტის სასამართლო პასუხისმგებელია მუნიციპალიტეტის ხარჯების გარკვეული ნაწილის წინასწარ აუდიტზე. სახელფასო ხარჯები, გადასახადები, კომუნალური გადასახადები და დაბალი ღირებულების ხარჯები არ ექვემდებარება წინასწარ აუდიტს. წინასწარი აუდიტი ყურადღებას

ამახვილებს ხარჯების სიზუსტეზე, კანონიერებასა და რეგულარულობის შეფასებაზე. CoA ასევე განიხილავს სახელშეკრულებო შეთანხმებებს, სანამ ისინი შედგება/ხელი მოეწერება. შემოსავლები არ ექვემდებარება წინასწარ აუდიტს. ფისკალური წლის დასასრულს CoA ახორციელებს მუნიციპალიტეტების ფინანსური ანგარიშგების პოსტ აუდიტს.

მუნიციპალიტეტების მიერ შემუშავებული ყოველწლიური ბიუჯეტი წარედგინება უფლებამოსილ აუდიტორს გადახედვისთვის. ყოველწლიური ბიუჯეტი შეესაბამება ხუთწლიან გეგმას, რომელიც მუნიციპალიტეტებს უნდა ჰქონდეთ შედგენილი. მუნიციპალიტეტები ვალდებული არიან წარმოადგინონ თავიანთი შემოსავლები, ხარჯები და ბალანსი. მუნიციპალიტეტებმა უნდა დანიშნონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტორული შემოწმებები კერძო სამართლის სექტორის აუდიტორთაგან, რომლებიც საბერძნეთის სერტიფიცირებულ აუდიტორთა ინსტიტუტისა წევრები არიან. ეს პროცესი უნდა განხორციელდეს საჯარო ტენდერის მეშვეობით (Leventis ..., 2013).

### **იტალიის საჯარო სექტორის აუდიტი**

იტალიის საჯარო ადმინისტრაციას აქვს სამი დონის სტრუქტურა: ეროვნული მთავრობა, რეგიონალური მთავრობა და ადგილობრივი მთავრობა (პროვინციები და მუნიციპალიტეტები). ტრადიციულად, ბიუჯეტირება, საბუღალტრო აღრიცხვა და აუდიტი სამივე დონეზე სხვადასხვა წესებს მიჰყვება. 1990-იანი წლებიდან ყველა სამთავრობო დონეზე იტალიის მასშტაბით განხორციელებულდა რეფორმების დიდი ტალღა (Caperchione ... 2000).

**ცენტრალური ხელისუფლება** - იტალიის ცენტრალური მთავრობის ორი სახეობის აუდიტი არსებობს: შიდა და გარე. შიდა აუდიტი უზრუნველყოფს RGS - ს, რომელიც აკონტროლებს საჯარო დაწესებულებებს ინსპექტირების მეშვეობით. RGS - ს აქვს მზარდი როლი მონიტორინგისა და ხარჯების ანალიზის კუთხით, ევროკავშირის მიერ დადგენილი ზრდისა და სტაბილურობის პაკტის შესაბამისად.

გარე აუდიტს ახორციელებს ეროვნული აუდიტის სასამართლო, რომელიც პასუხისმგებელია მთავრობის საქმიანობის კანონთან შესაბამისობაზე. სასამართლო

ადგენს წლიური აუდიტის პროგრამებსა და კრიტერიუმებს. გარდა ამისა, მას აქვს სახელმწიფო დეპარტამენტში არსებული შიდა აუდიტის ეფექტურობის შემოწმების ფუნქცია. სასამართლომ პარლამენტს წელიწადში ერთხელ მაინც უნდა წარუდგინოს აუდიტის შედეგებზე ანგარიში (Reginato ... 2011)

**რეგიონალური ხელისუფლება** - რეგიონები ექვემდებარება შიდა და გარე აუდიტს. ავტონომიური პრინციპების შესაბამისად, გარე კონტროლი ორიენტირებულია ფინანსური რესურსების სწორ გამოყენებაზე. ამგვარი აუდიტის ანგარიში პირდაპირ მიეწოდება ეროვნულ აუდიტორულ სასამართლოს. სასამართლოს აქვს უფლება, რომ გადაამოწმოს რეგიონული საბჭოების მიერ სახელმწიფო რესურსების გამოყენება, ასევე უნდა დაინიშნოს სამი აუდიტორისგან შემდგარი საბჭო, რომელიც დაარეგულირებს რეგიონის მთავრობის კანონმდებლობისა და სტრატეგიების შესაბამისობას. კონტროლის შედეგები ეცნობება რეგიონულ საბჭოს.

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - იტალიის ადგილობრივი მთავრობები, ისევე როგორც ხელისუფლების სხვა დონეები ახორციელებენ შიდა და გარე აუდიტს. 1990-იან წლებში ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოებში განხორციელებული რეფორმები შიდა კონტროლისა და აუდიტის სისტემის შეცვლას, დამოუკიდებელი და პროფესიული აუდიტორების არსებობის პრაქტიკის დანერგვას მოითხოვდა. გარდა ამისა, 1999 წლიდან მოყოლებული სტრატეგიული კონტროლი და მმართველობითი მუშაობის შეფასება იქნა შემოღებული.

2013 წლის მარტიდან, აუდიტის დამოუკიდებლობის გაუმჯობესების მიზნით, კანონი ითხოვს შინაგან საქმეთა სამინისტროს მიერ მოქმედი პროფესიონალების შემთხვევით შერჩევის გზით დანიშვნას. აუდიტორები ვალდებული არიან განახორციელონ ბიუჯეტის შესრულების კონტროლი. წლის ბოლომდე, მათ უნდა მოამზადონ აუდიტორული დასკვნა, რომელშიც ისინი გამოთქვამენ შენიშვნებსა და წინადადებებს, რომლებიც მიზნად ისახავს ეფექტურობისა და პროდუქტიულობის ამაღლებას. 1994 წელს ეროვნული აუდიტის სასამართლოს რეფორმის განხორციელების შედეგად უფრო მნიშვნელოვანი გახდა აუდიტორის როლი. გარდა

ამისა, 1995 წლიდან აუდიტორებმა უნდა ითანამშრომლონ ქალაქის საბჭოებთან მართვის ეფექტურობის გაუმჯობესებისთვის (Rossi, 2015).

### **ნიდერლანდების საჯარო სექტორის აუდიტი**

ჰოლანდიას დიდი ისტორია აქვს საბუღალტრო აღრიცხვისა და აუდიტის მეთოდების გამოყენებასა და განვითარებაში. Soll -ის მიხედვით, ამსტერდამი იყო "ბუღალტერიის ექსპერტიზის მსოფლიო ცენტრი" მე-16 საუკუნეში.

***ცენტრალური ხელისუფლება*** - ფინანსური ანგარიშგება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით მოწმდება ცენტრალური მთავრობის აუდიტის სამსახურის მიერ. აუდიტის მოსაზრებები სამინისტროების ფინანსურ ანგარიშებზე არ არის საჯაროდ ხელმისაწვდომი, მაგრამ წარედგინება აუდიტის სასამართლოს. აუდიტის სასამართლო ასევე ახორციელებს ეფექტიანობის აუდიტს იმ გაგებით, რომ ის აანალიზებს სამინისტროების პოლიტიკა აღწევს თუ არა მიზნად დასახულ შედეგს.

***ადგილობრივი ხელისუფლება*** - ყველა პროვინციისა და თითქმის ყველა მუნიციპალიტეტის ფინანსური ანგარიშგება აუდიტირებულია დამოუკიდებელი აუდიტორული ფირმების მიერ. მხოლოდ რამდენიმე მუნიციპალიტეტი ინარჩუნებს საკუთარ მთავრობის აუდიტის სამსახურებს, რომლებიც ამოწმებენ ფინანსურ ანგარიშგებებს. აუდიტორის დანიშვნის უფლებამოსილება აქვს მუნიციპალიტეტის საკრებულოსა და პროვინციულ საბჭოს. აუდიტორები აუდიტს ატარებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად (ISAs). თითოეულ მუნიციპალიტეტსა და პროვინციას უნდა ჰქონდეს აუდიტის სასამართლო, რომელიც ზოგადად პასუხისმგებელია აუდიტის ჩატარებასა ან ზედამხედველობაზე (Budding, 2015).

### **პორტუგალიის საჯარო სექტორის აუდიტი**

კონსტიტუციის თანახმად, პორტუგალია უნიტარული სახელმწიფოა. მმართველობა დაყოფილია ცენტრალურ და ადგილობრივ მთავრობებად.

***ცენტრალური ხელისუფლება*** - პორტუგალიაში საჯარო სექტორის ანგარიშების აუდიტირება მნიშვნელოვანია საიმედოობის დასადასტურებლად. რეგულარული აუდიტი ფინანსური საკითხების დარღვევის თავიდან აცილების საშუალებას იძლევა (Jones ... 2010).

კონტროლის ეროვნული სისტემა მოიცავს გარე და შიდა კონტროლს (კანონი 41/2014). გარე კონტროლი, არსებითად ფინანსური და სისტემური კონტროლი, უზრუნველყოფს საჯარო ფინანსების სწორ გამოყენებას. გარე კონტროლის ორი ეროვნული ორგანო არსებობს პორტუგალიაში: ანგარიშგების სასამართლო და პარლამენტი. იურისდიქციის კონტროლი წარმოადგენს ფინანსურ კონტროლს, რომელსაც სათანადო კანონმდებლობის შესაბამისად ახორციელებს ანგარიშგების სასამართლო. ეს ეხება ფინანსურ პასუხისმგებლობას. პოლიტიკური კონტროლი ეხება პოლიტიკურ პასუხისმგებლობას კონსტიტუციით, ბიუჯეტის ჩარჩო კანონისა და პარლამენტის რეგლამენტის მიხედვით. შიდა კონტროლი უზრუნველყოფილი უნდა იყოს მენეჯმენტის მიზნებისათვის. ტრადიციულად, იგი უზრუნველყოფს საბუღალტრო აღრიცხვაში უკანონო ქმედებების, თაღლითობისა და შეცდომების პრევენციისა და გამოვლენის აღრიცხვას, საბუღალტრო ჩანაწერების სიზუსტესა და მთლიანობას და დროულად მომზადებულ საიმედო ფინანსურ ანგარიშგებას (Fardilha, 2004).

შიდასახელმწიფოებრივი სისტემის კონტროლი მოიცავს:

- I. საოპერაციო კონტროლს - ახორციელებს შიდა აუდიტის დეპარტამენტები;
- II. დარგობრივ კონტროლს - მოიცავს პირველ დონეს, თუ როგორ აწარმოებს ერთეული მის საქმიანობას მთლიანად რეგიონის ან გლობალური გეგმების შესაბამისად, ეს არის სექტორული ან/და რეგიონალური ორგანოების (სამინისტროების) პასუხისმგებლობა;
- III. სტრატეგიულ (პორიზონტალური) კონტროლს - მოიცავს, კომპანიების საქმიანობის შეფასებას სახელმწიფო გეგმებსა და სახელმწიფო ბიუჯეტთან. ე.წ. შიდა კონტროლის ორგანოები, როგორცაა ფინანსთა სამინისტროს გენერალური ინსპექცია, ბიუჯეტირების გენერალური დეპარტამენტი და სოციალური უსაფრთხოების ფინანსური მენეჯმენტის ინსტიტუტი (IGFSS) პასუხისმგებელნი არიან ამ საკითხზე (Pinto ..., 2013).

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - როგორც ცენტრალურ დონეზე, ადგილობრივი ხელისუფლება ასევე ექვემდებარება გარე და შიდა კონტროლს. გარე კონტროლზე არსებითად პასუხისმგებელია ანგარიშგების სასამართლო. ადგილობრივი

ხელისუფლების ორგანოები ყოველწლიურად აგზავნიან წლიურ ანგარიშს სერტიფიცირებისთვის სასამართლოში, ადგილობრივი საკრებულოს მიერ დამტკიცების შემდეგ. შიდა კონტროლიდან გამომდინარე, POICAL უზრუნველყოფს თითოეული მუნიციპალიტეტისთვის ზოგად მითითებას, რათა შეიმუშავოს, დაამტკიცოს და გამოიყენოს საკუთარი შიდა კონტროლის სისტემა (Jorge, 2015).

### **ესპანეთის საჯარო სექტორის აუდიტი**

ესპანეთის საჯარო ადმინისტრაცია სამ დონეზეა ორგანიზებული: ეროვნული მთავრობა, რეგიონალური მთავრობები და ადგილობრივი მთავრობები.

*ცენტრალური ხელისუფლება* - არსებობს ორი ტიპის აუდიტი ესპანეთის ცენტრალურ ხელისუფლებაში: შიდა და გარე. შიდა აუდიტი ხორციელდება IGAE-ს მიერ, რომელიც ასევე პასუხისმგებელია ფინანსური ანგარიშგების მომზადებასა და საჯარო სექტორის საბუღალტრო სტანდარტების გამოქვეყნებაზე. 1998 წელს IGAE-მ შემოიღო აუდიტის სტანდარტები, რომლებიც გამოიყენება შიდა აუდიტისთვის. ამის შემდგომ, IGAE-მ აუდიტის ანგარიშის შემუშავების ზოგიერთი სტანდარტი გამოსცა. ეს სტანდარტები INTOSAI - ზე დაყრდნობით იქნა მომზადებული, მაგრამ ისინი არ შეესაბამება ესპანეთის აუდიტის ფუნქციას.

გარე აუდიტი ხორციელდება აუდიტის სასამართლოს მიერ და მისი იურისდიქცია ითვალისწინებს ესპანეთის საჯარო სექტორში არსებულ ყველა სუბიექტს, რომელიც ცენტრალურ ხელისუფლებაზეა დამოკიდებული. რადგან არ არის საკმარისი რესურსი ყველა სუბიექტში აუდიტის ჩასატარებლად, ზოგიერთ საჯარო სექტორის ერთეულში ყოველწლიურად არ ტარდება აუდიტი. აუდიტის სასამართლოს მიერ ჩატარებული გარე აუდიტი ძირითადად იურიდიულ და ფინანსურ აუდიტს მოიცავს, ხოლო ეფექტიანობის აუდიტი ესპანეთისთვის ძალიან იშვიათია. აუდიტის სტანდარტებთან მიმართებაში არ ყოფილა ინიციატივები IFAC - ის ან INTOSAI - ს საერთაშორისო აუდიტორული სტანდარტების პირდაპირ გამოყენებასთან მიმართებაში.

*რეგიონალური ხელისუფლება* - ესპანეთის დეცენტრალიზებული პოლიტიკური და ადმინისტრაციული სტრუქტურა დაფუძნებულია 17 ავტონომიურ რეგიონსა და ორ ავტონომიურ ქალაქზე. თითოეულ ავტონომიურ რეგიონს აქვს მსგავსი

სტრუქტურა: ზოგადი ადმინისტრაცია, დეცენტრალიზებული პირები (ავტონომიური ორგანოები, რეგიონალური ფონდები და რეგიონალური ბიზნეს-სუბიექტები) და უნივერსიტეტები.

დღესდღეობით, ყველა რეგიონში არსებობს შიდა და გარე კონტროლი. შიდა კონტროლი ხორციელდება რეგიონული ინტერვენციით, ყველა რეგიონი ექვემდებარება უმაღლეს ეროვნულ აუდიტორულ დაწესებულებას. რეგიონების უმრავლესობამ შექმნა რეგიონალური აუდიტორული ინსტიტუტი, რომელიც ახორციელებს რეგიონული საჯარო სექტორის გარე კონტროლს. კონტროლი მოიცავს კანონიერებისა და ფინანსური საკითხების კონტროლს, ზოგჯერ ეკონომიკის, ეფექტურობისა და ეფექტიანობის კონტროლს.

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - ადგილობრივი საჯარო სექტორი მოიცავს: მუნიციპალიტეტებს, პროვინციებს, ყველა ზემოთ ჩამოთვლილ დეცენტრალიზებულ სუბიექტს (ავტონომიური ორგანოები, ბიზნეს სუბიექტები და არაკომერციული პირები). ადგილობრივი ხელისუფლებისთვის არის ერთიანი საკანონმდებლო ბაზა, რომელიც დადგენილია ცენტრალური ხელისუფლების მიერ.

არსებობს შიდა და გარე კონტროლის დიფერენციაცია ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე. შიდა კონტროლი მოიცავს არა მხოლოდ ძირითად სუბიექტს, არამედ მასზე დამოკიდებულ ავტონომიურ და ბიზნეს სუბიექტებს, ანუ დეცენტრალიზებულ სუბიექტებს. მას აქვს სამმაგი ფუნქცია: ინტერვენცია, ფინანსური კონტროლი და ეფექტურობის კონტროლი. შიდა კონტროლი არის უშუალოდ დასაქმებულების ფუნქცია, რომლებიც ასევე პასუხისმგებელნი არიან ფინანსური ანგარიშგების შემუშავებაზე (Brusca ... 2015).

გარე კონტროლს ახორციელებს უმაღლესი ეროვნული აუდიტორული დაწესებულება და რეგიონალური აუდიტორული დაწესებულება. არც შიდა და არც გარე კონტროლზე არ ვრცელდება IFAC - ის ან INTOSAI - ის საერთაშორისო აუდიტორული სტანდარტები.

### **შვედეთის საჯარო სექტორის აუდიტი**

შვედეთის საჯარო ადმინისტრაცია ორ დონეზეა ორგანიზებული: ეროვნული და ადგილობრივი.

*ცენტრალური ხელისუფლება* - შვედეთის ეროვნული აუდიტორული ოფისი (SNAO) დამოუკიდებელი ორგანიზაციაა, რომელიც ანგარიშვალდებულია რიკსდაგის წინაშე. 2013 წლის ივლისში SNAO ჩამოყალიბდა ორი წინამორბედის შერწყმის შედეგად: Riksrevisionsverket და საპარლამენტო აუდიტორები (Gronlund ... 2011). SNAO აკონტროლებს იმას, თუ რა ოდენობით სახელმწიფო ფულადი სახსრები იხარჯება და რამდენად ეფექტურად იყენებს მთავრობა და დამოუკიდებელი ორგანიზაციები ამ ფულად სახსრებს. ის ასევე იძლევა რეკომენდაციებს აუდიტის შედეგად გამოვლენილი ხარვეზების გამოსასწორებლად. პარლამენტი, კანონების საფუძველზე წყვეტს თუ რა მიმართულებით და რა ოდენობით უნდა ჩაატაროს SNAO - მ აუდიტი. ასევე ირჩევს SNAO - ს მენეჯმენტს, რომელიც შედგება სამი აუდიტორისგან. SNAO ასრულებს როგორც ფინანსურ, ასევე ეფექტიანობის აუდიტს. ფინანსური აუდიტი ხორციელდება ყოველწლიურად. ყოველ წელს, SNAO ამოწმებს დაახლოებით 250 წლიურ ანგარიშს.

*ადგილობრივი ხელისუფლება* - შვედეთის ადგილობრივი ხელისუფლება დაყოფილია ორ სხვადასხვა ადმინისტრაციულ სისტემად: სამხარეო საბჭო და მუნიციპალიტეტები. ადგილობრივი ხელისუფლების ორგანოების აუდიტორული შემოწმება რეგულირდება მუნიციპალური აქტით. არჩევნების შემდეგ, პარლამენტი ხუთწლიანი ვადით აირჩევს მინიმუმ 5 აუდიტორს. ყოველწლიურად აუდიტორები აუდიტის ანგარიშს წარუდგენენ ასამბლეას (Tagesson ... 2015).

### **შვეიცარიის საჯარო სექტორის აუდიტი**

შვეიცარიის ფედერალური ორგანიზაციული სტრუქტურა და მისი პოლიტიკური პრინციპები მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს საჯარო სექტორის ბუღალტრულ აღრიცხვაზე, ბიუჯეტირებასა და აუდიტზე. შვეიცარიის საჯარო ადმინისტრაცია სამ დონეზეა ორგანიზებული: ფედერალური მთავრობა, სამხარეო მმართველობა (ე.წ. კანტონები) და ადგილობრივი ხელისუფლება (მუნიციპალიტეტი).

*ცენტრალური ხელისუფლება* - ფედერალური ადმინისტრაციის ფინანსური ზედამხედველობის სისტემა შედგება სამი ძირითადი მოქმედი პირისგან, კერძოდ,



ფინანსური კომიტეტი, შვეიცარიის ფედერალური აუდიტორული ოფისი და ფინანსური ინსპექტორატი.

ფინანსური კომიტეტი არის საპარლამენტო ორგანო, რომელიც დანიშნულია ფედერალური ასამბლეის წევრების მიერ. ფედერალური ადმინისტრაციის უზენაესი ფინანსური ზედამხედველობის ორგანოა SFAO. მისი მოვალეობები და საქმიანობის სფერო განსაზღვრულია ფედერალური აუდიტის აქტით (FAOA 1967, სტატუსი 2012). SFAO დამოუკიდებელი და ავტონომიურია მისი იურიდიული დებულებების ფარგლებში (FAOA). საერთაშორისო აუდიტის აქტის თანახმად, არსებობს აუდიტის ორი ძირითადი სახე, კერძოდ შიდა და გარე. გარე აუდიტი არა მხოლოდ მოიცავს ტრადიციული ანგარიშვალდებულების ელემენტებს, როგორცაა შესაბამისობა და ფინანსური აუდიტი, არამედ შესრულების ელემენტებს, მაგალითად, ეფექტიანობა და ეფექტიანობის შეფასებები. გარე აუდიტის ამოცანების შესრულებისას, SFAO ძირითადად შვეიცარიის აუდიტორულ სტანდარტებს მიჰყვება, რომლებიც ასევე გამოიყენება კერძო სექტორში. მეორე ელემენტი, შიდა აუდიტი, უფრო დეცენტრალიზებულია. ფედერალური ადმინისტრაციის ფინანსური ინსპექტორი პასუხისმგებელია შიდა აუდიტზე. ინსპექტორი პირდაპირ მიეკუთვნება აღმასრულებელ მენეჯმენტს აუდიტორული ფუნქციების განხორციელების მიზნით და მას ხელმძღვანელობს SFAO.

**სამხარეო ხელისუფლება** - შვეიცარიის კონფედერაცია შედგება 26 კანტონისგან. კანტონები სარგებლობენ ავტონომიურობის მაღალი დონით ბიუჯეტსა და საბუღალტრო კანონმდებლობასთან მიმართებაში.

ფინანსთა კომიტეტები, რომლებიც საპარლამენტო ორგანოები არიან, ძირითადად პასუხისმგებელი არიან ფედერალურ მხარეთა ფინანსურ ზედამხედველობაზე. ფინანსური აუდიტის პროფესიონალურმა ასოციაციამ შექმნა სააპლიკაციო ნიმუში, რომელიც გაზრდის სახელმწიფო აუდიტის პრაქტიკის ჩამოყალიბებას (Gruter, 2013).

**ადგილობრივი ხელისუფლება** - როგორც ფედერალურ და სამხარეო დონეზე, საპარლამენტო ორგანოების ფინანსური კომიტეტების როლი ასევე მნიშვნელოვანია ადგილობრივი ადმინისტრაციის ფინანსურ საკითხებშიც. გარე აუდიტი განსხვავდება

ადგილობრივ მთავრობებს შორის. ზოგიერთი მუნიციპალიტეტი, განსაკუთრებით მცირე და საშუალო ზომის ერთეულები შემოწმებულია მუნიციპალური სამსახურების მეშვეობით ან კერძო აუდიტორული კომპანიებისთვის გადაცემული მანდატების მეშვეობით. სხვა მუნიციპალიტეტებს, განსაკუთრებით დიდ ქალაქებს, გააჩნიათ საკუთარი დამოუკიდებელი აუდიტორული ოფისები, რომლებიც ასრულებენ გარე და შიდა აუდიტს (Fuchs ... 2015).

### **დიდი ბრიტანეთის საჯარო სექტორის აუდიტი**

დიდ ბრიტანეთში პოლიტიკური მეთაურები არიან პრემიერი და კანცლერი.

*ცენტრალური ხელისუფლება* - ცენტრალური მთავრობის ფინანსური ანგარიშები შემოწმებულია უმაღლესი აუდიტორის მიერ. ერთი აუდიტორი არის მთელი ბრიტანეთისთვის (Comptroller and Auditor General) და თითო ცალ-ცალკე უელსის, შოტლანდიისა და ჩრდილოეთ ირლანდიისთვის. აუდიტორები იყენებენ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, რომელიც გამოცემულია ბრიტანეთის აუდიტის პრაქტიკული საბჭოს მიერ (Treasury, 2013).

ხაზინა ავალდებულებს ცენტრალურ ხელისუფლებას ჰქონდეს აუდიტის კომიტეტები და შიდა აუდიტის ორგანოები. შიდა აუდიტორები იყენებენ ბრიტანეთის საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის სტანდარტებს. ეს სტანდარტები პირველად გამოქვეყნდა 2013 წელს, მთელი საჯარო სექტორისთვის.

ბიუჯეტი არ არის აუდიტირებული. აუდიტორი ვალდებულია შეისწავლოს და გამოხატოს მოსაზრება ყოველწლიური ფინანსური ანგარიშგების შესახებ. 2010 წლიდან, საბიუჯეტო პასუხისმგებლობის ოფისი აქვეყნებს კომენტარებს ბრიტანეთის ბიუჯეტის შესახებ, მაგრამ ეს არ არის აუდიტი.

*ადგილობრივი ხელისუფლება* - ადგილობრივი ხელისუფლების დეცენტრალიზაციის ძალიან დიდი ტრადიცია არსებობს, რომელთა ელემენტებიც ჯერ კიდევ შენარჩუნებულია.

ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე ტარდება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. ბიუჯეტი არ არის აუდიტირებული. ადგილობრივი მმართველობის აუდიტის რეგულირებისთვის 1984 წელს შეიქმნა ცენტრალური საჯარო

დაწესებულება, რომელიც ცნობილია როგორც აუდიტორული კომისია. მას ჰქონდა ორი ძირითადი როლი: პირველი, ის აწარმოებდა პრაქტიკულ კოდექსს აუდიტისთვის; მეორე, თითოეულ ადგილობრივ ხელისუფლებას უნიშნავდა აუდიტორს.

2010 წელს ახალმა მთავრობამ კომისია გააუქმა. 2012 წელს მთავრობამ განაცხადა, რომ: ეროვნული აუდიტის სამსახური იქნება უმაღლესი აუდიტორული ორგანო და იგი იქნება პასუხისმგებელი აუდიტის ჩატარებაზე ადგილობრივ დონეზე. ასევე თითოეულ ადგილობრივ ხელისუფლებას დაენიშნება თავისი აუდიტორი. ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე ტარდება ფინანსური ანგარიშგებისა და ეფექტიანობის აუდიტი (Jones ... 2015).

მიზანშეწონილად მიგვაჩნია ყურადღება გავამახვილოთ თუ როგორ არის განსაზღვრული სახელმწიფო შიდა კონტროლის, აუდიტის საქმიანობისა და ჰარმონიზაციის ცენტრის უფლება-მოვალეობები ევროპის სხვადასხვა ქვეყნებში.

### **შიდა კონტროლის სისტემები**

სახელმწიფო შიდა კონტროლის სისტემას, ძირითადად, ორი განსხვავებული სახის განსაზღვრება გააჩნია. ზოგიერთ ქვეყანაში (მაგალითად, ბელგია, ლუქსემბურგი, ესპანეთი) იგი განმარტებულია, როგორც საჯარო ადმინისტრირების ფარგლებში არსებული ერთიანი კონტროლის სისტემა; 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), ლუქსემბურგისა და ბელგიის Inspection Générale des Finances. ისინი დამოუკიდებლები არიან ხელისუფლებისა და უწყებებისგან, რომელთა ეკონომიკურ და ფინანსურ მართვასაც ახორციელებენ. აღნიშნულ სისტემებს ცენტრალიზებული შიდა კონტროლის სისტემები ეწოდება. მეორე შემთხვევაში, საჯარო სექტორში დასაქმებულ ხელმძღვანელ პირებს თავად

ევალუბათ შიდა კონტროლთან დაკავშირებული რისკების მოგვარება და უწყების ამოცანების შესრულება. 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 კონტროლისა და რისკის მართვის საბჭო (Council for Internal Control and Risk Management), 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, ლატვია, პორტუგალია, სლოვენია, საფრანგეთი, სლოვენია, ლიტვა, ხორვატია, მონტენეგრო, ბოსნია და ჰერცეგოვინა ).

შიდა კონტროლის დეცენტალიზებული სისტემის მქონე ქვეყნებში ეს ერთეულები ფინანსთა სამინისტროს ნაწილს წარმოადგენენ, რომელთაც დამოუკიდებელი დამკვირვებლებითა 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 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 მითითებებისა 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.

დასკვნის სახით შეიძლება ვთქვათ, რომ საქართველოში საჯარო სექტორის აუდიტს მწირი გამოცდილება აქვს, იგი მუდმივად იმყოფება რეფორმების რეჟიმში. როგორც საკანონმდებლო ბაზის მიმოხილვიდან ჩანს, ბოლო წლების მანძილზე მუდმივად ხდება კანონმდებლობის დახვეწა, ევროინტეგრაციის პირობებში ხდება საქართველოს პრაქტიკის ევროსტანდარტებთან მიახლოება, ევროპული ქვეყნების პრაქტიკული გამოცდილების გაზიარება და ქართულ რეალობაში ადაპტირება. აუდიტის მნიშვნელობას კიდევ უფრო ნათლად დავინახავთ თუ აღვნიშნავთ, რომ აუდიტის ინსტიტუტების ეფექტიანი ფუნქციონირება იწვევს სახელმწიფო მართვის გაუმჯობესებას. განვიხილეთ რა, ევროპის ქვეყნების საჯარო სექტორის აუდიტი, შიდა და გარე აუდიტის სახელმწიფო დონეზე ორგანიზება და მათი ფუნქციები შეგვიძლია დადებითად შევაფასოთ 2015 წელს განხორციელებული ცვლილება საქართველოს კანონში „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, რადგან იგი განპირობებულია საერთაშორისო პრაქტიკით და ის უპირობოდ უწყობს ხელს ჩვენს ქვეყანაში მიმდინარე ევროინტეგრაციის პროცესს.

## **თავი II - აუდიტი, როგორც ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი მექანიზმი**

### **2.1. აუდიტის ჩატარების ეტაპები**

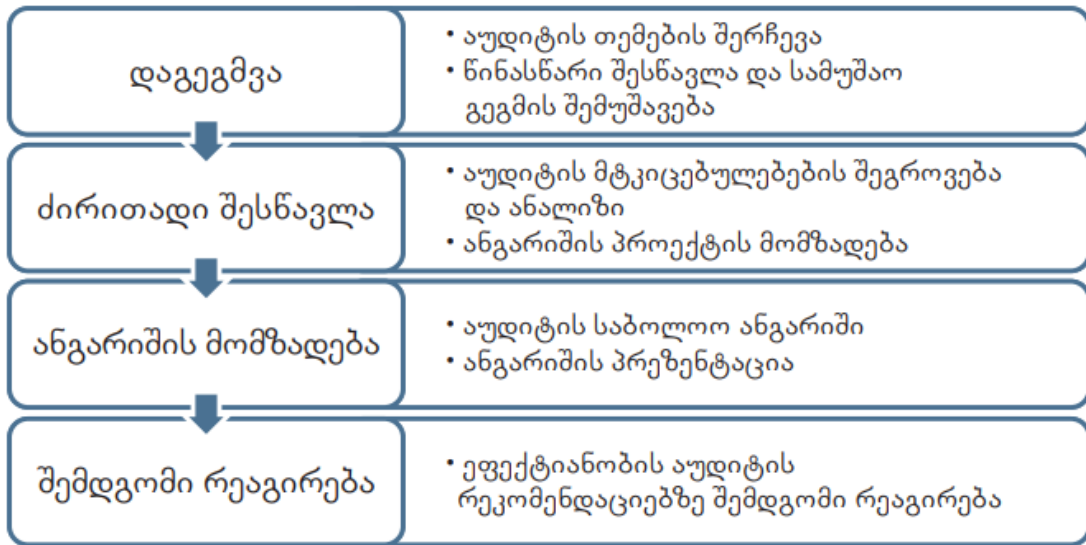
სახელმწიფო დონეზე აუდიტი ორი სახით - გარე და შიდა აუდიტის სახითაა ორგანიზებული. შესაბამისად, არსებობს რიგი განსხვავებებისა და მსგავსებებისა

აუდიტის ჩატარების ეტაპებს შორის. შედარებითობისათვის განვიხილოთ თითოეული მათგანი.

გარე აუდიტს საქართველოში სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს. იგი, როგორც სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის კანონიერების, მიზნობრიობის და ეფექტიანობის ზედამხედველობის საკონსტიტუციო მანდატით აღჭურვილი უმაღლესი აუდიტორული ორგანო, მნიშვნელოვან როლს ასრულებს საჯარო ფინანსების სისტემის გამართულ ფუნქციონირებასა და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფაში. აუდიტის ჩატარებისას სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ხელმძღვანელობს 2012 წლის 28 დეკემბრის აუდიტის სამსახურის გენერალური აუდიტორის ბრძანებით „საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობის აუდიტის ჩასატარებლად მეთოდოლოგიის განსაზღვრის შესახებ“. ამ ბრძანებით განსაზღვრულია, რომ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა აუდიტის ჩატარებისას უნდა იხელმძღვანელოს ფინანსური აუდიტისა და ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელოებით განსაზღვრული მეთოდებისა და პროცედურების შესაბამისად (აუდიტის ... 2012).

ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის თანახმად, ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი რამდენიმე ეტაპისაგან შედგება, რომლებიც ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია წარმოდგენილი. აღნიშნული პროცესი ითვალისწინებს აუდიტის ობიექტთან აქტიურ კომუნიკაციას, როგორც დაგეგმვის და ძირითადი შესწავლის ეტაპებზე, ასევე აუდიტის ანგარიშის პროექტის გასაცნობად შემაჯამებელი შეხვედრის სახით.

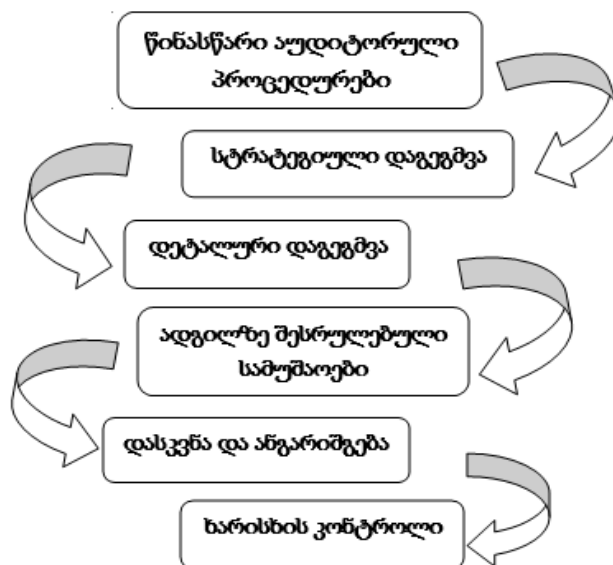
აუდიტის ჩატარების ეტაპები



წყარო: ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, 2013 წელი.

აუდიტის ჩატარების მეორე მნიშვნელოვანი დოკუმენტი, რომელსაც სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორები იყენებენ ეს არის „ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის სახელმძღვანელო“. სახელმძღვანელოს მიხედვით აუდიტი შემდეგ ეტაპებს მოიცავს:

აუდიტის ჩატარების ეტაპები



წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ფინანსური და შესაბამისობის სახელმძღვანელოზე დაყრდნობით, 2010.



*პირველი ეტაპი* - წინასწარი აუდიტორული პროცედურები მოიცავს ეთიკის მოთხოვნებისა და აუდიტის ჩასატარებლად საჭირო რესურსების შეფასებას. ამ ეტაპზე ხდება დაგეგმილი და ფაქტიურად დახარჯული საათების შედარება, ეთიკური მოთხოვნების დადასტურება, დგება აუდიტის ჯგუფის კომპეტენციის მატრიცა, სამუშაო ნაწილდება თანამშრომლებზე, აუდიტის ობიექტს ეგზავნება წერილი.

უნდა განისაზღვროს შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები, რომ უზრუნველყოფილ იქნეს გონივრული რწმუნება ორგანიზაციისა და მისი პერსონალის დადგენილ ეთიკურ მოთხოვნებთან შესაბამისობის თაობაზე. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს აძლევს შესაძლებლობას აკონტროლოს საკუთარი დამოუკიდებლობა და უზრუნველყოს შემდეგი:

- აუდიტზე პასუხისმგებელმა პირმა უნდა წარმოადგინოს ინფორმაცია პერსონალის დამოუკიდებლობისა და ჩასატარებელი აუდიტის მიმართ შესაძლო დაბრკოლებების თაობაზე;
- აუდიტორებმა აუდიტის დაწყებამდე, მაგრამ წელიწადში არანაკლებ ერთხელ, უნდა წარმოადგინონ დამოუკიდებლობის მოთხოვნებთან შესაბამისობის წერილობითი დადასტურება;
- უნდა განისაზღვროს ნაცნობობის საფრთხის დადგენის კრიტერიუმები და უსაფრთხოების ზომები ამ საფრთხის დასაშვებ დონემდე შესამცირებლად, როდესაც ერთ ობიექტზე აუდიტს დიდი ხნის განმავლობაში ერთი და იგივე პირი ხელმძღვანელობს, საჭიროა იმ პირთა როტაციის უზრუნველყოფა, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ხარისხის გარე შეფასებაზე, განსაზღვრული პერიოდის შემდეგ, შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნების შესაბამისად.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა უნდა განსაზღვროს პოლიტიკა და პროცედურები, რათა გამოიყოს ისეთი კომპეტენციის, შესაძლებლობებისა და ეთიკური პრინციპების დამცველი საკმარისი რაოდენობის პერსონალი, რომელიც აუცილებელია პროფესიული სტანდარტებისა და მოქმედი სამართლებრივი და

მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისი აუდიტის ჩასატარებლად და მოცემულ გარემოებათა შესაბამისი აუდიტის დასკვნების მოსამზადებლად (სახელმწიფო ... 2010).

თუ ეთიკური ან კომპეტენციის მოთხოვნები სათანადო წესით არის გათვალისწინებული და აშკარაა, რომ აუდიტის ჯგუფს შეუძლია აუდიტის ჩატარება, დგება აუდიტის წერილი, რომელიც ბრძანებასთან ერთად ეგზავნება აუდიტის ობიექტის შესაბამის პასუხისმგებელ პირს. აუდიტის წერილის დანიშნულებაა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისათვის აუდიტის მიზნის, მხარეთა პასუხისმგებლობების და აუდიტის პროგრამის შესახებ ინფორმაციის მიწოდება.

*მეორე ეტაპი* - სტრატეგიული დაგეგმვის ეტაპი მოიცავს ობიექტის საქმიანობის შესწავლას, რისკების იდენტიფიცირებას, აუდიტის მიდგომის განსაზღვრას. უფრო დეტალურად კი ამ ეტაპზე ხდება არსებობის განსაზღვრა, წინა პერიოდის აუდიტის შედეგების გათვალისწინება, აუდიტის ობიექტის შესწავლა, ანალიტიკური მიმოხილვა, შიდა აუდიტის კითხვარის, თაღლითობის კითხვარის, შიდა კონტროლის კითხვარის, IT შიდა კონტროლის კითხვარის, ფუნქციონირებადი საწარმოო - მომსახურების უწყვეტობის კითხვარის შედგენა, სხვა აუდიტორისა და ექსპერტის სამუშაოს გამოყენება.

აუდიტორმა უნდა შეიმუშავოს და დოკუმენტურად უნდა წარმოადგინოს აუდიტის გეგმა, რომელიც მოიცავს:

- რისკის შეფასებისათვის დადგენილი პროცედურების მოცულობის, ხასიათისა და ვადების განსაზღვრას;
- მტკიცებების დონეზე დეტალური დაგეგმვის პროცედურების მოცულობის, ხასიათისა და ვადების განსაზღვრას, რომლებიც დოკუმენტურად უნდა იქნეს ასახული დეტალური დაგეგმვის პერიოდში;
- ნებისმიერ სხვა პროცედურას, რომელიც უზრუნველყოფს სტანდარტებთან შესაბამისობას.

აუდიტორმა ისე უნდა დაგეგმოს სამუშაო, რომ აუდიტი ეფექტიანად ჩატარდეს. სტრატეგიული დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი დაწვრილებით უნდა გაეცნოს აუდიტის ობიექტს და უნდა მიიღოს შემდეგი მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებები:

- განსაზღვროს არსებითობა;
- შეისწავლოს წარმოდგენილი ფინანსური ინფორმაცია (ფინანსური ანგარიშგებები), განსაზღვროს შესამოწმებელი ოპერაციები და ანგარიშების ნაშთები;
- გაერკვეს აუდიტის ობიექტის საქმიანობაში არსებითი უზუსტობების გამოსავლენად.

ყოველივე ეს ხორციელდება ანალიტიკური პროცედურების მეშვეობით, ასევე შიდა კონტროლის მექანიზმებისა და კონტროლის გარემოს შეფასებით, შიდა აუდიტის მუშაობის შეფასებით, საქმიანობის უწყვეტობის შეფასებით.

*მესამე ეტაპი* - დეტალური დაგეგმვის ეტაპზე ხდება ობიექტის საქმიანობის შესწავლა, რისკების იდენტიფიცირება და შეფასება, შეფასებულ რისკებზე საპასუხოდ ხდება შესაბამისი აუდიტორული პროცედურების შემუშავება. უფრო დეტალურად აღნიშნულ ეტაპზე ხდება პროცესების აღწერა, ძირითადი კომპონენტის კონტროლების საიმედოობის შეფასება და აუდიტის გეგმის შედგენა.

აუდიტის დეტალურ გეგმას თითქმის ყველა სამუშაო დოკუმენტთან აქვს კავშირი. ეს დოკუმენტები ასახავს ჩასატარებელი აუდიტორული პროცესის მოცულობას, ხასიათსა და ვადებს. იგი მოიცავს:

- პროცედურებს, რომლებიც საჭიროა შესაბამისი აუდიტორული რწმუნების მოსაპოვებლად თითოეული მტკიცებისათვის, აუდიტის მანდატისათვის და ყველა შესაბამისი მოთხოვნისათვის;
- ტესტირების მოცულობას, თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების შეფასების საფუძველზე.

აუდიტორს ევალება აუდიტორული პროცედურების შემუშავება და განხორციელება სტრატეგიული და დეტალური დაგეგმვის დროს იდენტიფიცირებული და შეფასებული არსებითი უზუსტობების რისკის შესაბამისად. აუდიტის დეტალური გეგმის მიზანია არსებითი უზუსტობების რისკის დასაშვებ დონემდე შემცირება (სახელმწიფო ... 2010).

აუდიტის დეტალურ გეგმაში იდენტიფიცირებული აუდიტორული პროცედურების განხორციელება უნდა დაიწყოს მხოლოდ ამ პროცედურებისა და მათი მოცულობების განხილვისა და დამტკიცების შემდეგ.

**მეოთხე ეტაპი** - ადგილზე შესრულებული სამუშაოების ეტაპზე ხდება ძირითადი აუდიტორული პროცედურების განხორციელება. კერძოდ, კონტროლის მექანიზმების ტესტირება, ხელმძღვანელობისათვის ოფიციალური ინფორმაციის მიწოდება, ფინანსური ანგარიშგების შემდგომი მოვლენების შეფასება, აუდიტის შემაჯამებელი მემორანდუმის გაფორმება, სამუშაო დოკუმენტების გადამოწმება, მტკიცებულებების აღრიცხვის დოკუმენტის შედგენა.

ამ ეტაპზე მნიშვნელოვანია იმის დადგენა თუ რა არის აუდიტორული მტკიცებულება ფინანსური ანგარიშგების აუდიტში, ასევე მოსაპოვებელი აუდიტორული მტკიცებულებების რაოდენობის, ხარისხის და იმ აუდიტორული პროცედურების დადგენა, რომლებსაც აუდიტორი აღნიშნული მტკიცებულებების მოსაპოვებლად იყენებს.

**მეხუთე ეტაპი** - აუდიტის დასკვნისა და ანგარიშის ეტაპზე ხდება აუდიტორული მტკიცებულების შეფასება, აუდიტის ობიექტთან კომუნიკაცია, აუდიტორული დასკვნისა და აუდიტის ანგარიშის მომზადება. უფრო კონკრეტულად კი დგება სარეკომენდაციო წერილი, ხდება აუდიტის შედეგად გამოვლენილი სხვაობების შეფასება, ხდება მომავალი აუდიტისათვის გასათვალისწინებელი საკითხების აღნუსხვა, დგება აუდიტის დასკვნა და ანგარიში.

აუდიტის ანგარიშში მოცემული ინფორმაცია, სანამ იგი საჯარო გახდება, სათანადოდ უნდა დამუშავდეს და განხილული უნდა იქნეს აუდიტის ობიექტთან. ამ პროცესის განხორციელების საუკეთესო საშუალებაა სარეკომენდაციო წერილი. სარეკომენდაციო წერილი, რომელშიც აღიწერება აუდიტის პროცესიდან მოპოვებული ინფორმაცია ყველა გამოვლენილი შედეგის შესახებ, ეგზავნება აუდიტის ობიექტს აუდიტის ანგარიშთან ერთად.

აუდიტორის მიზანია მოპოვებული მტკიცებულებების შეფასებაზე დაყრდნობით გასცეს დასკვნა ფინანსური ანგარიშგების შესახებ და კანონმდებლობასთან მისი შესაბამისობის თაობაზე. ასევე მოამზადოს აუდიტის

ანგარიში და სარეკომენდაციო წერილი, რომლებიც გაამყარებს აუდიტორულ დასკვნას (სახელმწიფო ... 2010).

ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის ჩამოყალიბებისას აუდიტორი მოპოვებულ აუდიტორულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით აფასებს, არსებობს თუ არა დასაბუთებული რწმუნება იმისა, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება არ შეიცავს არსებით უზუსტობებს. ამგვარი შეფასება გულისხმობს იმის შესახებ დასკვნის გამოტანას, მოიპოვა თუ არა აუდიტორმა საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებები ფინანსური ანგარიშგების არსებითი უზუსტობების რისკის დასაშვებ დაბალ ზღვრამდე შესამცირებლად და გამოვლენილი უზუსტობების შედეგების შესაფასებლად.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის აუდიტორების მიერ გაცემული დასკვნის ოთხი სახე არსებობს:

*უპირობო დასკვნა* - როდესაც აუდიტორი გაცემს უპირობო დასკვნას, დასკვნით აბზაცში უნდა დაფიქსირდეს მისი მოსაზრება იმის შესახებ, რომ ფინანსური ანგარიშგება ასახავს უტყუარ და სამართლიან თვალსაზრისს (ან ფინანსური ანგარიშგება წარმოდგენილია ყველა არსებითი ასპექტის გათვალისწინებით).

*მოდიფიცირებული დასკვნა* - აუდიტორმა უნდა განახორციელოს დასკვნის სათანადოდ მოდიფიცირება, როდესაც:

- მოპოვებული აუდიტორული მტკიცებულებების საფუძველზე დასკვნის, რომ მთლიანად ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობებს;
- არ შეუძლია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება;
- განსაზღვრავს, რომ აუდიტის ობიექტი არ ასრულებდა იმ ვალდებულებებს, რომლებიც დაკისრებული ჰქონდა ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ნორმატიული ბაზით, კერძოდ:
  - სწორად და ზუსტად წარმოედგინა ფინანსური ინფორმაცია;
  - შეესრულებინა ფინანსური ანგარიშგების შედგენის ნორმატიული ბაზით განსაზღვრული ყველა მოთხოვნა.

- ✓ აუდიტორის თვალსაზრისით, კანონმდებლობასთან შეუსაბამობა ან შიდა კონტროლის სისუსტე არსებით ან ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე.

*პირობით დასკვნას* - აუდიტორი გასცემს, როდესაც მოპოვებული საკმარისი და შესაფერისი მტკიცებულებების საფუძველზე დაასკვნის, რომ ფინანსური ანგარიშგება შეიცავს არსებით უზუსტობებს, ან როდესაც მას არ შეუძლია აუდიტის ასპექტებზე შესაბამისი მტკიცებულებების მოპოვება. პირობით დასკვნას აუდიტორი გასცემს, როდესაც უზუსტობა არ არის ისეთი არსებითი და ყოვლისმომცველი, რომ განაპირობებდეს უარყოფითი დასკვნის გაცემას ან დასკვნის გაცემაზე უარის თქმას. ასეთი დასკვნა გაიცემა იმ კონკრეტული საკითხის გამოკლებით და გაუთვალისწინებლად, რომელიც პირობითი დასკვნის საფუძველია.

*უარყოფითი დასკვნა* - უნდა გაიცეს მაშინ, როდესაც შეუსაბამობები იმდენად არსებით და ყოვლისმომცველ გავლენას ახდენს ფინანსურ ანგარიშგებაზე, რომ აუდიტორის პირობითი დასკვნით ადეკვატურად ვერ აიხსნება მცდარად ან არასრულყოფილად წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშგების ხასიათი.

*დასკვნის გაცემაზე უარს* - აუდიტორი ამბობს მაშინ, როდესაც შეზღუდვების შესაძლო ეფექტი იმდენად არსებითი და ყოვლისმომცველია, რომ აუდიტორმა ვერ შეძლო საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებების მოპოვება და, შესაბამისად, შეუძლებელია ფინანსური ანგარიშგების შესახებ დასკვნის გაცემა (სახელმწიფო ... 2010).

აუდიტის დასკვნისა და ანგარიშის შინაარსი - აუდიტორულ დასკვნაში უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით წარიმართა. როდესაც აუდიტორი ამზადებს აუდიტორულ დასკვნას იმ სქემის ან ტექსტის გამოყენებით, რომელიც დადგენილია კონკრეტული მარეგულირებელი ნორმით, აუდიტის ანგარიში უნდა შეესაბამებოდეს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს, ისევე, როგორც კონკრეტულ მარეგულირებელ ნორმას ან სახელმწიფოს აუდიტის სტანდარტებს, მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტის ანგარიში მოიცავს ყველა შემდეგ ელემენტს: ა) სათაურს; ბ) ადრესატს; გ) შესავალ აზრს; დ) აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ფინანსურ

ანგარიშგებაზე; ე) აუდიტორის პასუხისმგებლობას; ვ) აუდიტის დასკვნას; ზ) სხვა საანგარიშგებო პასუხისმგებლობებს; თ) აუდიტორის ხელმოწერას; ი) აუდიტის დასკვნის თარიღს; კ) აუდიტორის მისამართს.

*შეესხე ეტაპი* - ხარისხის კონტროლი და დოკუმენტაცია - ამ ეტაპზე ივსება ხარისხის კონტროლის კითხვარი და იკვრება აუდიტის დოკუმენტაცია.

აუდიტორმა დროულად უნდა მოამზადოს აუდიტის დოკუმენტაცია, რომელიც უზრუნველყოფს საკმარის და შესაფერის ჩანაწერებს აუდიტის დასკვნის საფუძვლის შესახებ და იმის მტკიცებულებებს, რომ აუდიტი აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და სათანადო იურიდიული და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად ჩატარდა.

აუდიტის დოკუმენტაციის მიზანია, ასახოს, თუ როგორ იქნა მიღწეული აუდიტის მიზნები, როგორ იქნა აუდიტი დაგეგმილი და ჩატარებული აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა და მოქმედი სამართლებრივი და მარეგულირებელი მოთხოვნების შესაბამისად.

აუდიტორმა აუდიტის დასკვნის თარიღის შემდეგ დროულად უნდა დაასრულოს აუდიტის საბოლოო დოკუმენტაციის დაკომპლექტება. აუდიტორმა უნდა განახორციელოს ცალკეული აუდიტის შესაფერისი ხარისხის კონტროლის პროცედურები, რათა მიიღოს დასაბუთებული მტკიცებულება იმისა, რომ:

- ✓ აუდიტი შეესაბამება პროფესიულ სტანდარტებს და მოქმედ სამართლებრივ მოთხოვნებს;
- ✓ წარმოდგენილი აუდიტის ანგარიში მართებულია მოცემულ გარემოებებში.

ხარისხის კონტროლის პროცედურებს აუდიტის ჯგუფი ყოველ აუდიტზე ახორციელებს. ამას იერარქიულად სხვადასხვა დონის აუდიტორი ასრულებს, მათ შორის, ის პირი, რომელიც გამოსცემს საბოლოო აუდიტის ანგარიშს. ხარისხის კონტროლის პროცედურების დანიშნულებაა იმის დადასტურება, რომ მოცემული პირები პასუხს აგებენ მთლიანი აუდიტის ხარისხზე.

ხარისხის კონტროლის მიზანია, აუდიტის დროს დაცულ იქნეს ამ სახელმძღვანელოს პრინციპები და მოპოვებულ იქნეს საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები აუდიტის დასკვნისათვის, მათ შორის,

დოკუმენტაციის, პროფესიული მსჯელობებისა და დასაბუთებისათვის (სახელმწიფო ... 2010).

გარე აუდიტისაგან განსხვავებით შიდა აუდიტორული საქმიანობა შედარებით ახალი პროფესიაა საქართველოსთვის, ისევე როგორც მთელი მსოფლიოსათვის. აქედან გამომდინარე, არ არის გასაკვირი, რომ ეს პროფესია მუდმივად იცვლება და იხვეწება. აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტისათვის დამახასიათებელი თვისება უნიკალურია ყველა დაწესებულებაში და დამოკიდებულია დაწესებულებაში შექმნილ გარემოზე, ამიტომ შიდა აუდიტის განხორციელებისათვის საჭიროა დაწესებულების კულტურის, პოლიტიკისა და ბიზნეს-პროცესების სიღრმისეულად შესწავლა და გაცნობიერება. თანამედროვე შიდა აუდიტორები სწავლობენ სისტემებს, აკვირდებიან ეფექტიანობას აუდიტის ობიექტის მიერ საქმიანობის განხორციელებისას გამოყენებული რესურსებიდან მაქსიმალური შედეგების მიღწევას, ეკონომიურობას, აუდიტის ობიექტის მიერ დასახული ამოცანების მიღწევის ხარისხს განხორციელებული საქმიანობის ფაქტობრივი და მოსალოდნელი შედეგების გათვალისწინებით და, საჭიროების შემთხვევაში, იძლევიან რეკომენდაციებს.

შიდა აუდიტორები შეისწავლიან აგრეთვე ფინანსურ, საოპერაციო, სტრატეგიულ და მათ შესაბამისობასთან დაკავშირებულ რისკებს, რათა უზრუნველყონ დაწესებულების კონტროლის სისტემის მდგრადობა. ისინი ახორციელებენ შეფასებას და განსაზღვრავენ, თუ რისი გაუმჯობესება შეიძლება. შიდა აუდიტორების ძირითადი ფუნქციაა ხელმძღვანელობისათვის დახმარების გაწევა დაწესებულების მიზნების მიღწევაში.

საქართველოში შიდა აუდიტი საჯარო სექტორში ხორციელდება შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულებით. შიდა აუდიტის დებულებით დგინდება შიდა აუდიტის სუბიექტის, როგორც ორგანიზაციული სტრუქტურის განუყოფელი ნაწილის ადგილი დაწესებულებაში, განისაზღვრება დოკუმენტების, მატერიალური და არამატერიალური აქტივების ხელმისაწვდომობის, აგრეთვე თანამშრომლების ინფორმაციასა და სხვადასხვა აქტივებზე ხელმისაწვდომობის უფლებამოსილება, რაც აუცილებელია შიდა აუდიტის ფუნქციის შესრულებისათვის. შიდა აუდიტის



დებულებით განისაზღვრება აგრეთვე შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა პერიოდულად უნდა გადასინჯოს შიდა აუდიტის დებულება, რათა უზრუნველყოს მისი შესაბამისობა შიდა აუდიტის თანამედროვე ცნებასთან, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსსა და შიდა აუდიტის სტანდარტებთან. შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა იყოს დამოუკიდებელი, ხოლო შიდა აუდიტორები - ობიექტურნი შიდა აუდიტის განხორციელებისას. შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის მიზნით შიდა აუდიტის სუბიექტი ორგანიზაციულად უშუალოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის დაქვემდებარებაში უნდა იყოს. შიდა აუდიტორს დაწესებულების ხელმძღვანელთან ღია პროფესიული ურთიერთობის საშუალება უნდა ჰქონდეს, თუმცა შიდა აუდიტის სუბიექტს უნდა ჰქონდეს ნებისმიერი სფეროს თავისუფლად შერჩევისა (თუნდაც შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელს განსხვავებული მოსაზრება გააჩნდეს) და შემოწმების საშუალება, რომლის დროსაც მიიჩნევს, რომ არსებითი შეცდომების რისკი არსებობს. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი შიდა აუდიტის სუბიექტის მოქმედების სფეროს შერჩევის, საქმიანობის განხორციელებისა და შედეგების ანგარიშების ფორმის განსაზღვრისას უნდა იყოს დამოუკიდებელი (საქართველოს ... 2016).

შიდა აუდიტორული დავალების საფუძველზე განსახორციელებელი შიდა აუდიტი შესაძლებელია იყოს შემდეგი სახის:

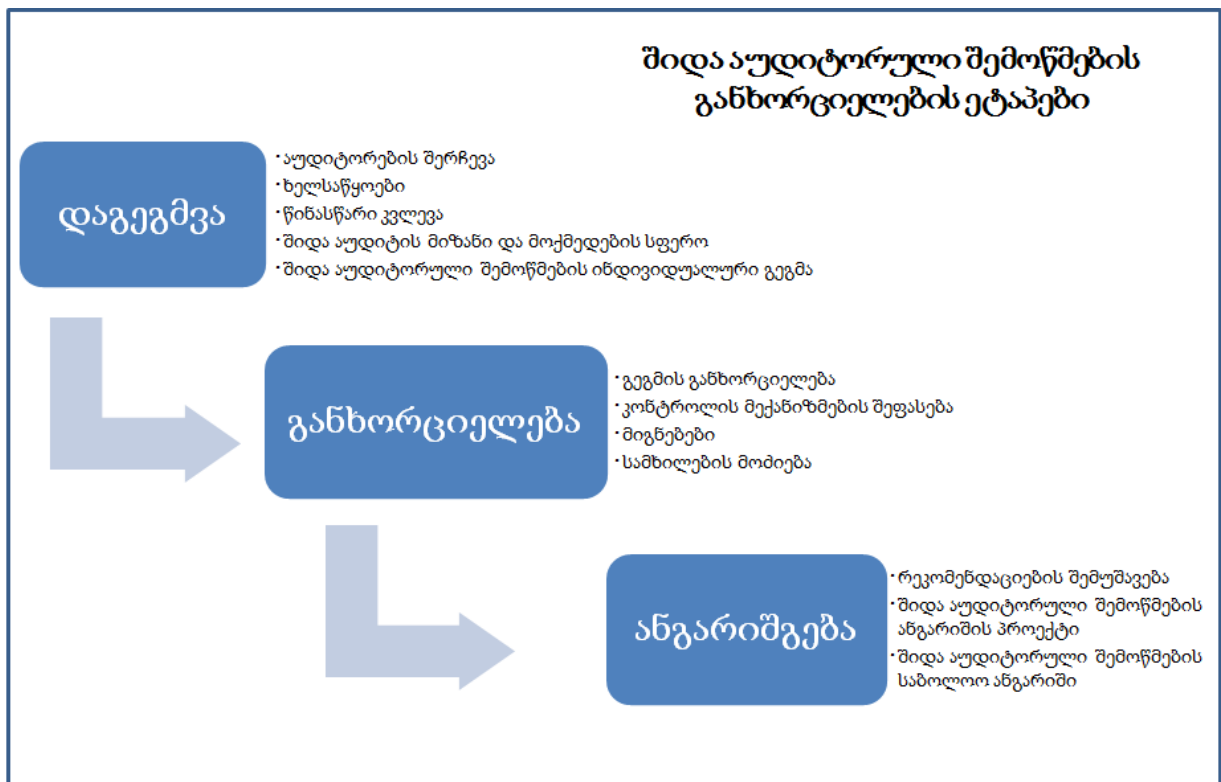
- *სისტემური აუდიტი* – ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება;
- *შესაბამისობის აუდიტი* – დაწესებულების საქმიანობის პოლიტიკასთან, გეგმებთან, პროცედურებთან, კანონებსა და სხვა მარეგულირებელ აქტებთან შესაბამისობის შემოწმება და შეფასება;
- *ეფექტიანობის აუდიტი* – შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული ღონისძიებების, ოპერაციების, პროგრამების, დაწესებულების ორგანიზაციული მოწყობისა და სისტემების ობიექტური და საიმედო შეფასება მათი ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპებთან შესაბამისობის დადგენისა და გაუმჯობესების პოტენციალის გამოვლენის მიზნით;

- *ფინანსური აუდიტი* – შიდა აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება საქართველოს კანონმდებლობასა და სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენის მიზნით;
- *ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი* – ინფორმაციული ტექნოლოგიების ადეკვატურობისა და სისტემის უსაფრთხოების დაცულობის შემოწმება და შეფასება სისტემის კონფიდენციალურობის, მთლიანობის და ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის უზრუნველყოფის მიზნით. (საქართველოს ... 2010).

შიდა აუდიტორული შემოწმება იყოფა სამ ეტაპად.

სქემა N2.1.3.

**შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების ეტაპები**



წყარო: საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ №593 დადგენილება

**I. დაგეგმვა**

- შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული პროცესის ან საქმიანობის ზედმიწევნით შესწავლა და დოკუმენტირება;
- კონკრეტული კონტროლის მექანიზმების მიზნების განსაზღვრა;

- შიდა აუდიტს დაქვემდებარებულ პროცესში რისკების გამოვლენა და შეფასება;
- შიდა აუდიტს დაქვემდებარებულ პროცესში რისკების მიმართ კონტროლის მექანიზმების შეფარდება და შეფასება;
- აუდიტის სახის გადახედვა/განსაზღვრა;
- შიდა აუდიტის წლიურ გეგმაზე დაყრდნობით შიდა აუდიტის ინდივიდუალური გეგმის მომზადება და დამტკიცება;
- შიდა აუდიტის ობიექტის უფროსთან საწყისი შეხვედრის ორგანიზება, სადაც მოხდება პასუხისმგებელი პირების გამოყოფა შიდა აუდიტის ობიექტის მხრიდან და ა.შ. და ასევე შიდა კონტროლის საწყისი შეფასებისთვის საჭირო ინფორმაციის მოპოვება;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ მომზადებული შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების კრიტერიუმების, განსახორციელებელი ქმედებების ჩამონათვალის და შიდა აუდიტის განხორციელებისას გამოყენებადი მეთოდების და ტექნიკების განხილვა.

## **II. განხორციელება**

- შიდა აუდიტის ქმედებების განხორციელება შერჩეული მეთოდების მიხედვით;
- დაგეგმილი შემოწმებებისა და ანალიტიკური პროცედურების განხორციელება;
- მიგნებები და მათზე მტკიცებულებების მოპოვება;

## **III. ანგარიშგება**

- შიდა აუდიტის ჯგუფის მიერ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსთან დოკუმენტირებული მიგნებების წარდგენა და საბოლოო ანგარიშის პროექტის მომზადება კოორდინირებულად;
- დასკვნებისა და რეკომენდაციების ფორმულირება;
- საბოლოო ანგარიშის პროექტის განხილვა შიდა აუდიტის ობიექტთან. დაინტერესებული მხარეების მონაწილეობით დასკვნით შეხვედრაზე

დისკუსიის მოწყობა და შედეგად საბოლოო ანგარიშის მომზადება, რომელიც აუცილებლად უნდა მოიცავდეს შიდა აუდიტის ობიექტის კომენტარებსაც;

- შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის მიერ დაწესებულების ხელმძღვანელისთვის საბოლოო ანგარიშის წარდგენა.

შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს გაცემული რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი ასევე ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ეტაპია. შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელი შეიმუშავებს (შეიძლება დაამტკიცოს კიდევ) რეკომენდაციის შესრულებისათვის საჭირო ღონისძიებების დეტალურ სამოქმედო გეგმას და ატყობინებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, თავის მხრივ, არსებული რისკების შეფასებიდან გამომდინარე იღებს გადაწყვეტილებას მონიტორინგის პერიოდის განსაზღვრის შესახებ და ითვალისწინებს წლიურ გეგმაში: ან შიდა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში ან ცალკე მონიტორინგის განხორციელების სახით (საქართველოს ... 2016).

#### ***პირველი ეტაპი - შიდა აუდიტორული შემოწმების დაგეგმვა***

მას შემდეგ, რაც რისკის შეფასებაზე დაფუძნებული შიდა აუდიტის წლიური გეგმის მიხედვით განისაზღვრება შიდა აუდიტის ობიექტები, უნდა მოხდეს შიდა აუდიტორული შემოწმების ეფექტურად დაგეგმვა, რათა განისაზღვროს კონკრეტული მიზნები, შიდა აუდიტის მოქმედების მასშტაბი, შიდა აუდიტის პროცესები, რისკები, კონტროლის მექანიზმები და შესამოწმებელი აქტივობები. შიდა აუდიტის დაგეგმვის პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს დაწესებულების საჭიროებები, შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული პროგრამების მნიშვნელობა, თაღლითობის არსებობის შესაძლებლობა, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი მოთხოვნების ბოროტად ან მნიშვნელოვანი დარღვევებით გამოყენება, წინასწარი აუდიტის შედეგები და შიდა აუდიტის პროცესში მტკიცებულებების სახით გამოსაყენებელი ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა.

***წინასწარი კვლევა*** - ყველა შიდა აუდიტორულ შემოწმებას წინ უნდა უძღოდეს წინასწარი კვლევა. ასეთი კვლევის საბოლოო მიზანია შიდა აუდიტის ობიექტის და მის მიერ წარმოებულ ოპერაციებზე სრული წარმოდგენის შექმნა.

ინდივიდუალური აუდიტის დაგეგმვის მიზანია შიდა აუდიტის ობიექტის მიზნების გასაგებად კონკრეტული მეთოდების შემუშავება და იმ საშუალებების შესწავლა, რომელთა მეშვეობითაც შესაძლებელი იქნება დასახული მიზნების მიღწევა. წინასწარი კვლევა შიდა აუდიტორს საშუალებას აძლევს ჩამოაყალიბოს შიდა აუდიტის ძირითადი მიზნები და მასშტაბი, მოამზადოს შიდა აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა (საქართველოს ... 2016).

ქვემოთ ჩამოთვლილია ზოგიერთი ძირითადი დოკუმენტი და ინფორმაცია, რომელიც შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსმა შესაძლებელია გამოიყენოს კვლევის წარმოებისას:

- აქტები და მასთან დაკავშირებული კანონმდებლობა და რეგულაციები;
- წინა აუდიტორული შემოწმებების შედეგები ან სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის (გარე აუდიტის) შეფასებები და სხვა;
- ორგანიზაციული სტრუქტურა;
- ძირითადი თანამშრომლების სია;
- რისკის შეფასებები და სხვა.

დოკუმენტაციის განხილვისა და ფინანსური თუ არაფინანსური შედეგების ანალიზის გარდა, შიდა აუდიტორმა შეიძლება ასევე საჭიროდ ჩათვალოს ადგილზე მისვლა და საქმიანობაზე/ოპერაციებზე დაკვირვება, ხელმძღვანელობასთან, თანამშრომლებთან გასაუბრება და ყველა არსებული შიდა კონტროლის მექანიზმებთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის შესწავლა და ანალიზი. კვლევა შესაძლებელია ჩატარდეს გასაუბრებების, გამოკითხვის და კითხვარების გამოყენების მეშვეობით.

**შიდა აუდიტის ჯგუფის დაკომპლექტება** - შიდა აუდიტის დაგეგმარების ეტაპის ერთ-ერთ უმთავრეს პროცესს წარმოადგენს შიდა აუდიტის ჯგუფის დაკომპლექტება აუცილებელი უნარებისა და გამოცდილების მქონე შიდა აუდიტორებით. ჯგუფის დაკომპლექტებაზე პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი. ჯგუფის წევრების შერჩევა ხდება მათი ინდივიდუალური ცოდნის და გამოცდილების დონის გათვალისწინებით. შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნებიდან გამომდინარე საჭიროა, რომ ჯგუფი დაკომპლექტდეს ადეკვატური და საკმარისი ცოდნის მქონე

შიდა აუდიტორებით, რომელთა შორის მოხდება დავალებების გადანაწილება მათი კვალიფიკაციის, ცოდნის, გამოცდილების და ინდივიდუალური თვისებების/უნარ-ჩვევების გათვალისწინებით. გარდა ჯგუფის დაკომპლექტებისა, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა მიიღოს ყველა ზომა იმისთვის, რომ აირიდოს ინტერესთა კონფლიქტთან დაკავშირებული ყველა რისკები და ჯგუფის ხელმძღვანელისა და წევრების დანიშვნის პროცესში უზრუნველყოს შიდა აუდიტორთა სრული დამოუკიდებლობა. შესაძლოა საჭირო გახდეს გარე ექსპერტის დახმარება კონკრეტულ შემთხვევებში (საქართველოს ... 2016).

შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა, რომელიც შიდა აუდიტორულ შემოწმებამდე შიდა აუდიტის ობიექტს ეგზავნება, უნდა შეიცავდეს ინფორმაციას ჯგუფის სტრუქტურასა და მის წევრებზე.

*შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნები და მოქმედების სფერო* - შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნები და მოქმედების სფერო ასევე უნდა ემყარებოდეს წინასწარი კვლევის შედეგებს და შიდა აუდიტის წლიური გეგმით განსაზღვრულ მიზნებს. შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნები უნდა იყოს მკაფიო, კონკრეტული და მიღწევადი არსებული შიდა აუდიტის მტკიცებულების მეშვეობით, წარმოადგენდეს შიდა აუდიტორული მოსაზრების გამოთქმის საფუძველს და ხელს უწყობდეს სრული და სასარგებლო შიდა აუდიტორული ანგარიშის შექმნას.

შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნების ნათლად ჩამოყალიბების შემდეგ, შიდა აუდიტორმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროზე, ანუ რომელი სფეროების შემოწმება მოხდება. შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო განსაზღვრავს:

- შემოწმების კონკრეტულ ვადას;
- შესამოწმებელ კონკრეტულ პროცესს, სისტემას ან ორგანიზაციულ ერთეულს;
- აუდიტის სახეს (ფინანსური, შესაბამისობის აუდიტი და ა.შ.);
- შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობის პერიოდს, რომელსაც შემოწმება შეეხება.

*შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა* - „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, ყოველი შიდა

აუდიტის განხორციელებამდე, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ადგენს და ამტკიცებს შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმას, რომელიც განსაზღვრავს შიდა აუდიტის მოქმედების სფეროს, კონკრეტულ დავალებებს, მათ ხანგრძლივობას, რესურსების გადანაწილებას, შიდა აუდიტორული შემოწმებისას გამოსაყენებელ მეთოდებს, ტექნიკებს და ასევე აუდიტის სახეს.

შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა წარმოადგენს დაგეგმვის ფაზის შეჯამებას და აღწერს აუდიტორული შემოწმების პროცესს და მიზნებს.

შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალური გეგმა მოიცავს შემოწმების ამოცანებსა და ქვე-ამოცანებს, ასევე იმ ნაბიჯებს, რომლებიც საჭიროა მტკიცებულებების შეგროვებისა და შემდგომი შესწავლისთვის, რამაც თავის მხრივ უნდა უზრუნველყოს დასკვნების გამოტანა (საქართველოს ... 2016).

შიდა აუდიტის ინდივიდუალური გეგმა უნდა მოიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:

- შიდა აუდიტის ობიექტის დასახელება და მოკლე აღწერა (მისამართი, თანამშრომლების რაოდენობა, ბიუჯეტი, ან პროცესის აღწერა და ა.შ);
- შიდა აუდიტის წლიურ გეგმასთან ან კონკრეტულ ბრძანებასთან კავშირი;
- შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესში მონაწილე სტრუქტურული ერთეულები;
- შიდა აუდიტის მიზნები;
- შიდა აუდიტის მოქმედების სფერო / შესამოწმებელი პერიოდი;
- შიდა აუდიტის სახე;
- შიდა აუდიტის ჯგუფის სტრუქტურა და ინფორმაცია წევრებზე (სახელი, გვარი, თანამდებობა);
- შიდა აუდიტორული შემოწმების გრაფიკი.

ინდივიდუალურ გეგმას შეიმუშავებს და ამტკიცებს შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ამტკიცებს გეგმაში ყველა ცვლილებას (ასეთის არსებობის შემთხვევაში).

*მეორე ეტაპი - შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელება*

*შიდა აუდიტის მეთოდები და ტექნიკა* - შიდა აუდიტის მიზნების მისაღწევად შიდა აუდიტორი იყენებს სხვადასხვა მეთოდებსა და ტექნიკას. შიდა აუდიტორული შემოწმების ჩასატარებლად გამოსაყენებელი მეთოდებისა და ტექნიკის არჩევანი დამოკიდებულია მოცემულ დავალებაზე, დაწესებულების სპეციფიკასა და შიდა აუდიტის სახეზე. ოპტიმალური შედეგების მიღწევის მიზნით რეკომენდებულია რამდენიმე მეთოდისა და ტექნიკის კომბინირებულად გამოყენება.

შიდა აუდიტორული შემოწმების დროს გამოსაყენებელი მეთოდები და ტექნიკა აღწერილი უნდა იყოს შიდა აუდიტორული შემოწმების ინდივიდუალურ გეგმაში.

შიდა აუდიტორები ყველაზე ხშირად იყენებენ შემდეგ მეთოდებსა და ტექნიკას:

### **I. გასაუბრება**

გასაუბრება გულისხმობს რესპოდენტთან ვერბალური გამოკითხვის მეშვეობით ინფორმაციის მოძიებას შესასწავლი/შესამოწმებელი სისტემის ფაქტობრივ მდგომარეობაზე. ზოგიერთ შემთხვევაში, შესაძლოა შიდა აუდიტორმა იხელმძღვანელოს წინასწარ შედგენილი კითხვარებით (სტრუქტურირებული გამოკითხვა), ხოლო ზოგ შემთხვევაში შესაძლებელია შიდა აუდიტორს დასჭირდეს თემის უფრო ფართოდ განხილვა, წინასწარ განსაზღვრული კითხვების გარეშე (არასტრუქტურირებული გამოკითხვა).

გასაუბრების მიზნები შეიძლება იყოს:

- ინფორმაციის შეგროვება;
- შიდა აუდიტორის მიერ უკვე შეგროვებული ინფორმაციისა და ფაქტების გადამოწმება/შევსება;

გასაუბრებას გააჩნია სამი ძირითადი საფეხური:

- **გაცნობა (გასაუბრების დაწყება)** - გასაუბრების დაწყებისას შიდა აუდიტორმა უნდა ახსნას შიდა აუდიტის მიზნები. ასევე აუცილებელია გასაუბრების მიზნებზე ყურადღების გამახვილება და მოპასუხე მხარისთვის იმის ახსნა თუ როგორ იქნება გამოყენებული ამ გასაუბრების შედეგად მიღებული ინფორმაცია.



- ❑ **გასაუბრების წარმართვა** - გასაუბრების ეს ნაწილი შიდა აუდიტორმა უნდა დაიწყოს ღია შეკითხვების დასმით და თანდათან გადავიდეს უფრო კონკრეტულ შეკითხვებზე.
- ❑ **გასაუბრების დასრულება** - გასაუბრების დასრულებამდე შიდა აუდიტორი უნდა დარწმუნდეს, რომ ყველა შეკითხვა დასმულია და სასურველი ინფორმაცია მიღებული. მიღებული ინფორმაცია არის გასაუბრების შედეგი. შესაბამისად, შიდა აუდიტორი უნდა იყოს დარწმუნებული, რომ მან გასაუბრებაზე მიღებული ინფორმაციის შესახებ გააკეთა სათანადო, სანიმუშო და ზუსტი ჩანაწერები (საქართველოს ...2016).

## **II. კითხვარები**

კითხვარები შესაბამისი სფეროს (პროცესის, ერთეული და ა.შ.) შესახებ ინფორმაციის შეგროვების სასარგებლო ინსტრუმენტია. სასურველია ყოველთვის სტანდარტული ტიპის კითხვარების გამოყენება, სადაც მიღებულ პასუხებზე დამატებითი ახსნა-განმარტებების ჩასანიშნად მოცემულია შეკითხვის, პასუხის, განმარტების გრაფები. შიდა აუდიტორი, საკუთარი გამოცდილებიდან გამომდინარე, თავად წყვეტს შიდა აუდიტის რომელ ეტაპზე გამოიყენოს კითხვარი სასურველი ინფორმაციის მისაღებად.

## **III. ბლოკ-სქემა (პროცესების ვიზუალური აღწერა)**

პროცესების ვიზუალური აღწერა გულისხმობს ბიზნეს-პროცესში მიმდინარე საქმიანობების წარმოდგენას ბლოკ-სქემების გამოყენებით. ხშირად, პროცესების ბლოკ-სქემით აღწერა არის საუკეთესო არჩევანი, როდესაც პროცესში მონაწილეობას იღებს ბევრი ერთეული ან როდესაც პროცესს დასაწყისიდან დასასრულამდე ახასიათებს რთული დოკუმენტაციის ნაკადი და ხდება ამ დოკუმენტების გაცვლა სისტემის სხვადასხვა მონაწილეებს შორის.

პროცესის ვიზუალური აღწერა შეიძლება განხორციელდეს როგორც ხელით, ასევე კომპიუტერების გამოყენებით. არსებობს ვიზუალური აღწერილობის სტანდარტული მიდგომები და ჰარმონიზაციის ცენტრი ადგენს შესაბამის ინსტრუქციებს ბლოკ-სქემის სტანდარტიზებული გამოყენებისთვის, რომ მოხდეს ამ

მეთოდის თანმიმდევრული გამოყენება საჯარო სექტორის მიერ (საქართველოს ... 2016).

#### IV. დაკვირვება

დაკვირვება განისაზღვრება, როგორც ჩარევა სამუშაო პროცესში ან პროცედურაში, იმ მიზნით რომ დადგინდეს მათი პრაქტიკაში განხორციელების გზები. ეს მეთოდი ხშირად გამოიყენება კომპლექსური სისტემებისა და პროცესებისთვის და შიდა აუდიტორს უქმნის პროცესის უკეთ დანახვის შესაძლებლობას. აღნიშნული მეთოდის არჩევისას მნიშვნელოვანია, რომ დაკვირვების პროცესს ესწრებოდეს ორი ან მეტი შიდა აუდიტორი, რათა მოხდეს ობიექტურობის მაღალი ხარისხით უზრუნველყოფა.

**დოკუმენტების შესწავლა** - დოკუმენტების შესწავლა არის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი მეთოდი, რომელსაც იყენებს შიდა აუდიტორი. შიდა აუდიტორის მიერ განსახილველი და შესამოწმებელი დოკუმენტების ტიპები დამოკიდებულია შიდა აუდიტორული შემოწმების სახესა და მიზნებზე.

დოკუმენტების შესწავლის პროცესი შედგება შემდეგი ეტაპებისგან:

- o დოკუმენტების შესწავლის მიზნის დასახვა;
- o კვლევის/შესწავლის მიზნის განსაზღვრა;
- o დოკუმენტების შეგროვება;
- o დოკუმენტების დახარისხება მათი სახეობების მიხედვით (შიდა დოკუმენტაცია, სხვადასხვა ანგარიშები და ფორმები, ელექტრონული ფოსტის გზავნილები და ა.შ.);
- o შიდა აუდიტორის მიერ განხორციელებული კვლევა, შესწავლა და ანალიზი;
- o კვლევის შედეგების დამუშავება.

**სამუშაო დოკუმენტები (მ.შ. ელ. ფაილები)** - შიდა აუდიტორი ვალდებულია მოახდინოს მთლიანად შიდა აუდიტორული შემოწმების და სხვა დაკავშირებული საქმიანობების პროცესის დოკუმენტირება, დაწყებული შიდა აუდიტის მიზნების და წინასწარი ქმედებების განსაზღვრით, დამთავრებული საბოლოო ანგარიშის შედგენით და წარდგენით, ასევე მონიტორინგით გაცემული რეკომენდაციების შესრულებაზე.

სამუშაო ქაღალდები მოიცავს, როგორც მიგნებების ფურცლებს და სხვა სტანდარტულ დოკუმენტებს, ასევე სხვა ტიპის დოკუმენტებსაც, რომელთაც მოიპოვებს ან შექმნის შიდა აუდიტორი შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების დროს. საბოლოო ჯამში, შიდა აუდიტორისთვის ყველა ასეთი სახის დოკუმენტი წარმოადგენს დასკვნის გამოტანისა და საბოლოო ანგარიშის მომზადების საფუძველს (საქართველოს ... 2016).

სხვა დოკუმენტებთან ერთად სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდეს:

- ზოგად ინფორმაციას შიდა აუდიტის ობიექტის შესახებ (ორგანიზაციული სტრუქტურა, ორგანიზაციის შიდა უწყებრივი განკარგულება, შიდა ინსტრუქციები და პროცედურები, სამუშაო აღწერილობები და ა.შ.);
- სხვადასხვა ანალიტიკური მასალები;
- მიგნებების ფურცლები;
- კითხვარები, ბლოკსქემები, აღნიშვნების სიები;
- მნიშვნელოვანი ხელშეკრულებების ასლები;
- ტესტირების მიზნები, მათი განხორციელების მეთოდები და შედეგები;
- შიდა აუდიტის დროს განხორციელებული ანალიტიკური პროცედურების შედეგები;
- გამოკითხულ თანამშრომელთა სიები;
- გასაუბრების/შეხვედრების ჩანაწერები და ოქმები;
- მნიშვნელოვანი კორესპონდენცია, რომელთა საფუძველზეც მოხდა დასკვნების გამოტანა;

სამუშაო დოკუმენტები უნდა აკმაყოფილებდეს შემდეგ კრიტერიუმებს:

**საკმარისობა:** სამუშაო დოკუმენტები უნდა იყოს საკმარისი, სრულყოფილი და ზუსტი და უნდა შეიცავდეს ამისთვის საკმარის მონაცემებს.

**სანდობა:** სამუშაო დოკუმენტები უნდა მოიცავდნენ მხოლოდ მაღალი ხარისხის ინფორმაციას და მტკიცებულებებს, რაც უზრუნველყოფს მათ სანდობას.

**შესაბამისობა:** ინფორმაცია, რომელსაც მოიცავს სამუშაო დოკუმენტები უნდა ეხებოდეს მხოლოდ იმ სფეროებს, რაც უკავშირდება შიდა აუდიტორული შემოწმების მიზნებს და შიდა აუდიტორის მიგნებებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს.

**გასაგები და სიღრმისეული:** სამუშაო დოკუმენტები ისე უნდა იყოს შედგენილი, რომ მათი გაცნობის შემდეგ არ იყოს საჭირო მათი შემდგენი შიდა აუდიტორისგან დამატებითი სიტყვიერი ახსნა-განმარტებები.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისა და შიდა აუდიტორის მოვალეობაში შედის სამუშაო დოკუმენტების შექმნისა და შენახვის სათანადო ფორმატის შემუშავება ისე, რომ მათი გაცნობის შემდეგ გასაგები იყოს შიდა აუდიტორული შემოწმების თანმიმდევრობა (საქართველოს ... 2016).

**შიდა აუდიტის მტკიცებულება** - შიდა აუდიტის მტკიცებულება წარმოადგენს ყველა იმ ინფორმაციის ერთობლიობას, რომელიც შიდა აუდიტორს აძლევს საშუალებას გააკეთოს კონკრეტული დასკვნა შიდა აუდიტორული შემოწმების თითოეულ ამოცანასთან მიმართებაში. შიდა აუდიტორული დასკვნის მიღების მიზნით ხდება მტკიცებულებების შეგროვება, ანალიზი და შეფასება.

მტკიცებულება არის სარწმუნო იმ შემთხვევაში, თუ მოპოვებულია პირდაპირი შესწავლის, დაკვირვების, კალკულაციისა და შემოწმების შედეგად და არა ზეპირსიტყვიერად. საკმარისი მტკიცებულება უნდა იყოს მოგროვებული და შეფასებული ისე, რომ ზოგადად ინფორმირებული და მიუკერძოებელი პიროვნება დაეთანხმოს მათზე დაფუძნებულ დასკვნებს, ხოლო შიდა აუდიტის ობიექტი მათი გაცნობის შემდეგ მივიდეს იმავე დასკვნებამდე, რაც შიდა აუდიტორმა გააკეთა. როგორც წესი, ერთ დასკვნასთან კავშირში მყოფი სხვადასხვა ტიპის მტკიცებულება, მიღებული სხვადასხვა წყაროებიდან არის ყველაზე სანდო.

**შიდა აუდიტის მტკიცებულების სახეობები** - მტკიცებულებები, რომლებიც გროვდება დასკვნის გასამყარებლად შეიძლება იყოს შემდეგი სახეობის:

**მატერიალური** – მოიცავს უშუალო დაკვირვებისა და შესწავლის შედეგებს ადამიანებზე, საქმიანობასა და პროცესებზე.

**აღწერითი** – წარმოადგენს მტკიცებულებებს, რომლებიც წარმოიშობა შიდა აუდიტის ობიექტის პერსონალის და სხვა პირების განცხადებებიდან.

**დოკუმენტური** - მტკიცებულება, რომელიც არსებობს მუდმივი ფორმით;

**ანალიტიკური** - ის რაც, იძლევა საშუალებას დადგინდეს შესაბამისობის ხარისხი, დადასტურდეს ფაქტი ან დადგინდეს მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი. ასეთი

მტკიცებულების წყაროები არის გამოთვლები, შედარებები არსებულ სტანდარტებთან, რეგულაციებთან, მოთხოვნებთან, კანონებთან, ასევე წარსულ და იდენტურ ოპერაციებთან.

*მტკიცებულებების მოგროვების მეთოდები* - მტკიცებულებების მოპოვების ეფექტური მიდგომა გულისხმობს სხვადასხვა შიდა აუდიტორული ინსტრუმენტებისა და მეთოდების გამოყენებას, რომლებსაც შესაბამისად გააჩნიათ ძლიერი და სუსტი მხარეები. ნაწილი მოითხოვს კარგ ტექნიკურ ცოდნას, ხოლო დანარჩენი - ურთიერთობისა და კომუნიკაციის კარგ უნარს (საქართველოს ... 2016).

მტკიცებულებების შეგროვების ყველაზე გავრცელებული მეთოდებია:

**გასაუბრება:** გასაუბრებისას შიდა აუდიტორს შეუძლია დაადგინოს, აღმოაჩინოს პრობლემები, მოამზადოს მტკიცებულებები მიგნებების გასამყარებლად და ასევე განმარტოს შიდა აუდიტორის და შიდა აუდიტის ობიექტის პოზიციები.

**აუდიტორული ტესტები:** ტესტირება გულისხმობს გარკვეული პროცესების/პროცედურების ტესტირებას იმისთვის, რომ დადგინდეს მათი თვისებები და მაჩვენებლები. აუდიტორული ტესტები მუშავდება და ტარდება შესაბამისობის დადგენის ან რწმუნების მიღების მიზნით.

მას მერე, რაც მოხდება შესაბამისი ტესტის არჩევა, მნიშვნელოვანია დადგინდეს, თუ როგორ მოხდება მისი გამოყენება:

*სპეციფიკური (შეფასებითი) შერჩევის მეთოდი*, როდესაც შეირჩევა ცალკე ელემენტი მისი თვისებებიდან გამომდინარე და სარწმუნო დასკვნის გაკეთება შესაძლებელია, მხოლოდ ასეთ ელემენტთან მიმართებაში;

*რეპრეზენტატიული (ასახავს ელემენტების ერთობლიობის თვისებებს) შერჩევის მეთოდი*, როდესაც წარმოებს სტატისტიკური/მათემატიკური მოდელებით ცალკეული ელემენტების შერჩევა და მათი შესწავლის საფუძველზე შესაძლებელია მთლიანი ელემენტების მოცულობის თვისებების შესახებ დასკვნის გამოტანა.

**შერჩევა** - შერჩევა გულისხმობს მთლიანი შესამოწმებელი სიმრავლიდან ცალკეული ნიმუშის შერჩევას და მისი შესწავლით მთლიან სიმრავლეზე დასკვნის გამოტანას. **გამოკითხვა** - გამოკითხვა წარმოადგენს დიდი აუდიტორისგან ინფორმაციის მიღების სტრუქტურირებულ საშუალებას. გამოკითხვა შეიძლება

ჩატარდეს პირადი გასაუბრებით, ტელეფონით, ინტერნეტით ან ელექტრონული ფოსტით.

**სამსახურებრივი შემოწმება** - სამსახურებრივი შემოწმება გულისხმობს მატერიალური საშუალებების, დოკუმენტების ან ჩანაწერების არსებობას ან მათი სტატუსის/მდგომარეობის დადგენას.

**დაკვირვება** - შემოწმების მსგავსად, დაკვირვება მიზნად ისახავს შესწავლილ იქნეს პროცესი ან პროცედურა. სასურველია მინიმუმ ორი შიდა აუდიტორი მაინც ესწრებოდეს დაკვირვების პროცესს.

**დადასტურება** - დადასტურება გულისხმობს შიდა აუდიტორის მიერ შედგენილ წერილობით მოთხოვნას ინფორმაციის დასტურზე, რომელიც მოპოვებულია შიდა აუდიტის ობიექტისგან მიღებული სიტყვიერი განმარტებით ან სხვა ნაკლებად სარწმუნო წყაროს მეშვეობით, რომელიც პირდაპირ არ უკავშირდება შიდა აუდიტის ობიექტს.

**ანალიზი** - ანალიზი გულისხმობს საკითხის შესწავლას მისი დაყოფის შედეგად მიღებული ცალკეული ელემენტების სიღრმისეული შესწავლის მეთოდით.

**მიგნებების ფურცელი** - მიგნებების ფურცელი წარმოადგენს დამხმარე ინსტრუმენტს, რომელსაც შიდა აუდიტორი იყენებს შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელებისას. მისი გამოყენებით შიდა აუდიტორი ახდენს მიგნებების დოკუმენტირებას. მიგნებების ფურცელი მოიცავს სრულ არსებულ ინფორმაციას ყოველი მიგნების შესახებ, მაგალითად: მიგნების შინაარსი, მიზეზი, რისკების გამოვლენა, რეკომენდაციები. შიდა აუდიტორის მიერ შემუშავებული რეკომენდაციები, შიდა აუდიტის ობიექტის პასუხი/რეაგირება. მიგნებების ფურცელი ივსება შიდა აუდიტორის მიერ, ხოლო ზედამხედველობას ახორციელებს შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსი.

### ***მესამე ეტაპი - შიდა აუდიტორული ანგარიში***

**შიდა აუდიტორული ანგარიშის მიზნები** - შიდა აუდიტორული ანგარიში არის ოფიციალური დოკუმენტი, რომელიც ასახავს შიდა აუდიტორული შემოწმების შედეგებს და შეიცავს შესაბამის რეკომენდაციებს, მართვის ხარისხისა და კონტროლის გარემოს გასაუმჯობესებლად. ანგარიში ასახავს შიდა აუდიტორის

დამოუკიდებელ და ობიექტურ მოსაზრებებს შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობასთან დაკავშირებით. შიდა აუდიტორული ანგარიში არის საბოლოო შედეგი შიდა აუდიტორული შემოწმებისა, რომელიც მიეწოდება საქართველოს კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში, ყველა დაინტერესებულ მხარეს. შიდა აუდიტორულ ანგარიშში ასევე იქნება ასახული შიდა აუდიტის ობიექტის მოსაზრებები, თუ ისინი მნიშვნელოვნად განსხვავდება შიდა აუდიტორის მოსაზრებებისგან.

შიდა აუდიტორული ანგარიშის მიზანს წარმოადგენს დაწესებულების ხელმძღვანელობას მიეწოდოს (ეცნობოს) დაწესებულების სტრუქტურული ერთეულების საქმიანობასთან დაკავშირებული დამოუკიდებელი და ობიექტური ინფორმაცია.

კარგად განხორციელებული და კარგად შემუშავებული შიდა აუდიტორული ანგარიში დაწესებულების ხელმძღვანელობას ხელს უწყობს მიაღწიოს დასახულ მიზნებს, შეამციროს მნიშვნელოვანი რისკები და საქმიანობა განახორციელოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობით. ასეთ მიდგომას ექნება დადებითი ეფექტი და გააუმჯობესებს დაწესებულების საქმიანობის ეფექტიანობას. შიდა აუდიტორული ანგარიშის დროულობასა და ხარისხზე პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი.

შიდა აუდიტორული შემოწმებისას, თუ ადგილი აქვს ძალიან მნიშვნელოვან მიგნებებს, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა დაუყოვნებლივ უნდა აცნობოს, წერილობითი ან ზეპირი ფორმით, დაწესებულების ხელმძღვანელს. მსგავსი შეტყობინება არ ათავისუფლებს შიდა აუდიტორს შიდა აუდიტორული ანგარიშის შემუშავებისაგან (საქართველოს ...2016).

**შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტი** - შიდა აუდიტის ობიექტს უნდა ეცნობოს ყველა აღმოჩენის შესახებ, რაც შეიძლება ოპერატიულად. შიდა აუდიტის ობიექტთან აუდიტორული შემოწმების ადრეულ ეტაპზევე კომუნიკაციის მიზანს წარმოადგენს, როგორც თავად მიგნებების სისწორის გადამოწმება, ასევე ის, რომ შიდა აუდიტის ობიექტს მიეცეს საშუალება დაუყოვნებლივ გამოასწოროს მდგომარეობა. შიდა აუდიტორული შემოწმების დასასრულს, ყველა აღმოჩენა, მათ

შორის უკვე გამოსწორებული და აქტუალური, კიდევ ერთხელ წარედგინება შიდა აუდიტის ობიექტს.

შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის პროექტი არის სამუშაო დოკუმენტი, რომელიც სტრუქტურულად საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიშის მსგავსია და შეიცავს შიდა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში ყველა მიგნებას და მათ გამოსასწორებლად გაცემულ რეკომენდაციებს. შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტის შიდა აუდიტის ობიექტისთვის წარდგენის მიზანია შიდა აუდიტის ობიექტს მიეცეს საშუალება საბოლოო ანგარიშის გამოცემამდე გადახედოს და განიხილოს ყველა მიგნება და რეკომენდაცია.

შიდა აუდიტის ობიექტს უფლება აქვს გამოთქვას საკუთარი მოსაზრება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში ასახულ მიგნებებთან და რეკომენდაციებთან დაკავშირებით. შიდა აუდიტორს უფლება აქვს დაეთანხმოს ან არ დაეთანხმოს შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილ არგუმენტაციას.

შიდა აუდიტის სუბიექტსა და ობიექტს შორის კომუნიკაციის შედეგები აისახება საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში. შიდა აუდიტის ობიექტისთვის შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტის წარდგენის შემდეგ მოვლენები შეიძლება განვითარდეს შემდეგნაირად:

- შიდა აუდიტის ობიექტი ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში წამოდგენილ მიგნებებს. თანხმობა ანგარიშში წარმოდგენილი რეკომენდაციების შესრულებაზე, ავტომატურად ნიშნავს, რომ შიდა აუდიტის ობიექტი ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში წამოდგენილ მიგნებებს.
- შიდა აუდიტის ობიექტი არ ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში წამოდგენილ მიგნებებს. ასეთ შემთხვევებში, ოფიციალურ წერილში მითითებულ ვადებში შიდა აუდიტის ობიექტი შიდა აუდიტის სუბიექტს ატყობინებს უთანხმოების შესახებ და წარუდგენს მას ყველა არგუმენტს ან/და შესაბამის ინფორმაციას კონკრეტულ მიგნებებთან დაკავშირებით (საქართველოს ...2016).



თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი ეთანხმება შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილ არგუმენტებს, მაშინ იგი ანგარიშიდან ამოიღებს კონკრეტულ მიგნებას.

თუ შიდა აუდიტორი არასაკმარისად ან/და მიუღებლად მიიჩნევს შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილ არგუმენტაციას, მაშინ შიდა აუდიტორი არ იღებს ანგარიშიდან კონკრეტულ მიგნებას, მხოლოდ წარმოდგენილ არგუმენტაციას თან ურთავს საბოლოო ანგარიშში მისთვის მისაღები ნებისმიერი ფორმით.

*შიდა აუდიტის ობიექტი ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში წარმოდგენილ რეკომენდაციებს* - ასეთ შემთხვევაში შიდა აუდიტის ობიექტის მხრიდან რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმის მომზადება და მიწოდება შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის შეიძლება ჩაითვალოს თანხმობად რეკომენდაციების შესრულებაზე. შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ მომზადებული რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმა თან ერთვის საბოლოო ანგარიშს.

*შიდა აუდიტის ობიექტი არ ეთანხმება შიდა აუდიტორული ანგარიშის პროექტში წარმოდგენილ რეკომენდაციებს* - შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილი არგუმენტაცია შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის მისაღები ნებისმიერი ფორმით აისახება შიდა აუდიტორულ ანგარიშში. შიდა აუდიტის ობიექტს შეუძლია რეკომენდაციების შესრულების სამოქმედო გეგმაში გააკეთოს შესაბამისი ჩანაწერი.

*იმ შემთხვევაში, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი ნაწილობრივ ან სრულად ეთანხმება შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ წარმოდგენილ მოსაზრებებსა და შეხედულებებს, მაშინ მას შეაქვს შესაბამისი ცვლილებები ანგარიშში.*

*იმ შემთხვევაში, თუ ადგილი აქვს მნიშვნელოვან უთანხმოებას შიდა აუდიტის ობიექტს და შიდა აუდიტის სუბიექტს შორის მიგნებებთან და რეკომენდაციებთან დაკავშირებით, მაშინ შეიძლება მოეწყოს შეხვედრა აღნიშნული უთანხმოებების განსახილველად, რომელსაც დაესწრება შიდა აუდიტის ობიექტისა და შიდა აუდიტის სუბიექტის წარმომადგენლებთან ერთად დაწესებულების ხელმძღვანელი. შეხვედრაზე მოხდება უთანხმოებების განხილვა და პოზიციების შეჯერება (საქართველოს ... 2016).*

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

საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიში არ უნდა იყოს მოულოდნელობა შიდა აუდიტის ობიექტისთვის, რაც ნიშნავს რომ საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში არ უნდა იყოს ისეთი ინფორმაცია, რომელიც უცნობია და არ არის შეთანხმებული შიდა აუდიტის ობიექტთან. საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიშის შედგენა იწყება შიდა აუდიტის ობიექტისაგან საჭირო, რელევანტური, ზუსტი და საიმედო ინფორმაციის მიღების შემდგომ.

**საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიშის სტრუქტურა** - საბოლოო შიდა აუდიტორული ანგარიში უნდა შეიცავდეს შემდეგ ელემენტებს:

- ❖ **შესავალი** - მოიცავს ინფორმაციას შიდა აუდიტის მასშტაბზე, შიდა აუდიტის ობიექტის დასახელებას, შიდა აუდიტის ჯგუფის წევრების ჩამონათვალს, შიდა აუდიტის ვადებსა და სარჩევს.
- ❖ **მოკლე შინაარსი** - ეს ნაწილი არის შიდა აუდიტის შედეგებისა და შიდა აუდიტის მოსაზრებების მოკლე შინაარსი.
- ❖ **აუდიტის შედეგები** - მოიცავს: კრიტერიუმს, მიგნებებს, მიზეზს, რისკებს და რეკომენდაციებს.

**კრიტერიუმი** - არის ის, რის საფუძველზეც ამტკიცებს შიდა აუდიტის სუბიექტი შიდა აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ნაკლოვანებას და გასცემს რეკომენდაციებს.

**მიგნებები** - არის განსხვავება შიდა აუდიტორის მოლოდინსა და რეალურ სიტუაციას შორის.

**მიზეზი** - წარმოშობს განსხვავებას კრიტერიუმსა და მიგნებას შორის;

**რისკები** - არის კრიტერიუმსა და მიგნებას შორის არსებული სხვაობის უარყოფითი ეფექტი.

**რეკომენდაციები** - არის პრობლემების შესაძლო გადაჭრის გზების ძიება. რეკომენდაცია უნდა „მკურნალობდეს“ მიზეზს და არა შედეგს. შიდა აუდიტორის მიერ გაცემული რეკომენდაციები მომავალზე უნდა იყოს ორიენტირებული.

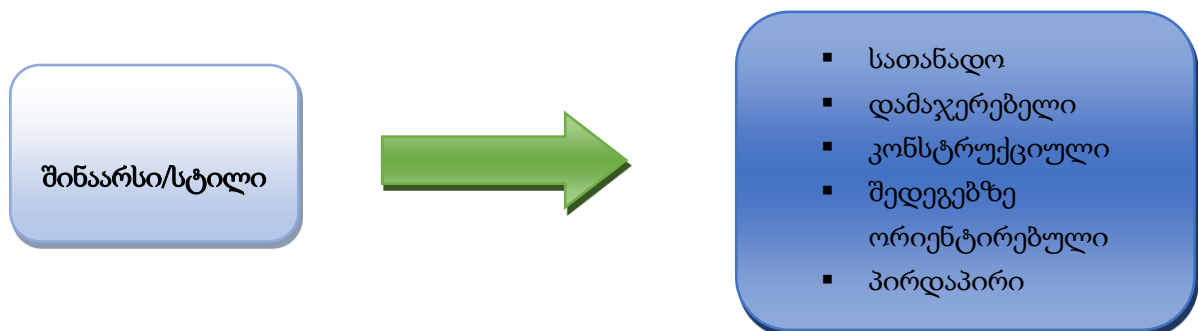
სასურველია შიდა აუდიტის საბოლოო ანგარიშში ასახული რეკომენდაციები დაყოფილ იქნას კატეგორიებად:

- ✓ **კრიტიკული** მნიშვნელობის რეკომენდაცია მოითხოვს მის დაუყოვნებელ შესრულებას, ვინაიდან მითითებული საფრთხე არსებითად ზრდის ფინანსურ და რეპუტაციულ რისკებს და საფრთხეს უქმნის დაწესებულების საქმიანობას.
- ✓ **არსებითი** მნიშვნელობის რეკომენდაცია მოითხოვს მითითებულ ვადაში შესრულებას.
- ✓ **საშუალო** მნიშვნელობის რეკომენდაცია მოითხოვს მითითებულ ვადაში შესრულებას.
- ✓ **დაბალი** მნიშვნელობის რეკომენდაცია მოითხოვს მითითებულ ვადაში შესრულებას ან გრძელვადიან იმპლემენტაციას (საქართველოს ... 2016).

ანგარიშის მომზადებისას აუდიტორს წაეყენება შემდეგი მოთხოვნები, ანგარიშის შინაარსთან და სტილთან დაკავშირებით:

#### სქემა №2.1.4.

#### ანგარიშის შინაარსთან და სტილთან დაკავშირებული მოთხოვნები



**წყარო:** სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ, საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ №593 დადგენილება

**მოსაზრება** არის საბოლოო, საერთო დასკვნა იმ პროცესთან დაკავშირებით, რაც შეამოწმა შიდა აუდიტორმა. ის გამოხატავს შიდა აუდიტორის ხედვას, თუ რამდენად არის ეს პროცესი გამართული და რამდენად ადეკვატურია არსებული კონტროლის

მექანიზმები. შიდა კონტროლის სისტემასთან მიმართებით, შიდა აუდიტორული მოსაზრების რანგირება შესაძლებელია შემდეგ სამ ძირითად კატეგორიად:

- ❑ **კარგი** - შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ მოპოვებულია მიგნებები, რომლებიც წარმოაჩენს მმართველი რგოლის სწორ რეაგირებას ხარვეზებთან მიმართებაში, შესაბამისად, განხორციელებული მაკორექტირებელი ქმედებები, შიდა აუდიტორებს შესაძლებლობას აძლევს გასცენ დადებითი შეფასება;
- ❑ **დამაკმაყოფილებელი** - შიდა კონტროლის სისტემა „დამაკმაყოფილებლად“ ფუნქციონირებს, თუმცა, რეკომენდირებულია სისტემის მეტად გაუმჯობესებისათვის საჭირო ღონისძიებების დასახვა/განხორციელება;
- ❑ **არადამაკმაყოფილებელი** - შიდა აუდიტორული მიგნებების შედეგად დგინდება მნიშვნელოვანი ხარვეზები შიდა კონტროლის სისტემაში და ასევე მმართველი რგოლის უმოქმედობა აღნიშნულთან მიმართებით. შედეგად, აუცილებელია მაკორექტირებელი ღონისძიებების გატარება.

კონტროლის ღონისძიებებთან მიმართებაში, შიდა აუდიტორული მოსაზრების რანგირება, შესაძლებელია შემდეგ ოთხ ძირითად კატეგორიად:

**კარგი** - კონტროლის ღონისძიებები შეფასებულია როგორც ადეკვატური, სათანადო, ეფექტური, ვინაიდან უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებულებას რისკების მართვისა და მიზნების მიღწევის შესახებ;

**დამაკმაყოფილებელი** - კონტროლის ღონისძიებებში იდენტიფიცირებულია მცირედი ხარვეზები, მიუხედავად ამისა, კონტროლი შეფასებულია როგორც ადეკვატური, სათანადო, ეფექტური, ვინაიდან უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებულებას რისკების მართვისა და მიზნების მიღწევის შესახებ;

**ნაკლებად დამაკმაყოფილებელი** - აღმოჩენილია კონტროლის ძირითადი სისუსტეები, შედეგად, არსებული კონტროლი, დიდი ალბათობით, ვერ უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებულებას რისკების მართვისა და მიზნების მიღწევის შესახებ;

**არადამაკმაყოფილებელი** - კონტროლი შეფასებულია როგორც არაადეკვატური, რადგან ვერ უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებულებას რისკების მართვისა და მიზნების მიღწევის შესახებ.

- ❖ შიდა აუდიტის ობიექტის პოზიცია. ეს ნაწილი იმ შემთხვევაშია აუცილებელი, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტსა და ობიექტს შორის არსებობს მნიშვნელოვანი უთანხმოება.
- ❖ ხელმოწერა. შიდა აუდიტორულ ანგარიშს ხელს აწერენ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, შიდა აუდიტის ჯგუფის უფროსი და ჯგუფის წევრები (საქართველოს ... 2016).

### **რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი**

საუკეთესო შემთხვევაში, შიდა აუდიტის ობიექტი ყოველთვის ასრულებს შიდა აუდიტის სუბიექტის რეკომენდაციებს. მაგრამ საბიუჯეტო შეზღუდვების, პრიორიტეტების განსხვავებულად განსაზღვრისა და სხვა ფაქტორების გამო, შიდა აუდიტის ობიექტები ხშირად ვერ ახერხებენ რეკომენდაციების სრულად ან საერთოდ შესრულებას. ასეთ დროს შესაძლებელია, რომ მნიშვნელოვანი რისკები დარჩეს რეაგირების გარეშე, რამაც შეიძლება მთლიანად დაწესებულება დააყენოს რისკის ქვეშ.

აქედან გამომდინარე, შიდა აუდიტი არ შემოიფარგლება მხოლოდ საბოლოო აუდიტორული ანგარიშის მომზადებით, რეკომენდაციების განხილვითა და შიდა აუდიტის ობიექტთან სამოქმედო გეგმის შეთანხმებით. შიდა აუდიტის სუბიექტი ასევე ახორციელებს გაცემული რეკომენდაციების შედეგად სამოქმედო გეგმის შესრულების მონიტორინგს და, საჭიროების შემთხვევაში, აწვდის შესაბამის ანგარიშს დაწესებულების ხელმძღვანელს. როდესაც შიდა აუდიტორი აწარმოებს მონიტორინგს რეკომენდაციების შესრულებაზე, მან უნდა განსაზღვროს გადაიდგა თუ არა გამოსასწორებელი ნაბიჯები და მოხდა თუ არა სასურველი შედეგის მიღწევა. შიდა აუდიტორმა უნდა შეაფასოს რეკომენდაციების საპასუხოდ განხორციელებული იმ ქმედებების ადეკვატურობა, ეფექტიანობა და დროულობა, რომლებიც შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის მიერ იქნა განხორციელებული. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა ანგარიშში მოცემული დასკვნების და

რეკომენდაციების მნიშვნელოვნების გათვალისწინებით, შიდა აუდიტორებს უნდა გადასცეს რეკომენდაციების შესრულებაზე კონტროლის ფუნქცია. შიდა აუდიტორებმა უნდა შეისწავლონ და მოხდინონ შიდა აუდიტორულ ანგარიშში მოცემული რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობის დოკუმენტირება და ასახონ გაუმჯობესდა თუ არა შიდა აუდიტის ობიექტის მდგომარეობა. რეკომენდაციების შესრულებაზე კონტროლისა და მონიტორინგის პროცედურების დასრულებისას, შიდა აუდიტის ჯგუფმა უნდა შეადგინოს რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიში, რომელიც წარედგინება შიდა აუდიტის ობიექტის უფროსს (საქართველოს ... 2016).

მონიტორინგის დაგეგმვა და მისი განხორციელების გზები შემდეგ ფაქტორებზეა დამოკიდებული:

- ❖ შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესის მნიშვნელობა და გამოვლენილი სისუსტეები;
- ❖ ცვლილებების განხორციელების პერიოდი;
- ❖ რეკომენდაციების შესასრულებლად საჭირო ქმედებებისა და დანახარჯების მოცულობა;
- ❖ ქმედებები დაკავშირებული რამდენიმე სტრუქტურული ერთეულის საქმიანობასთან;
- ❖ დამატებითი ზომების განხორციელების წარუმატებლობის შემთხვევაში პრობლემების გაჩენის რისკი.

თუ შეფასების დროს დადგინდა, რომ გაცემული რეკომენდაციები არ შესრულდა ან არასრულადაა შესრულებული, შიდა აუდიტორებმა უნდა გააანალიზონ რეკომენდაციების შეუსრულებლობის შედეგები და შეაფასონ დამატებითი რისკები, რაც გამოწვეულია შიდა აუდიტის ობიექტის უმოქმედობით ან არასაკმარისი ძალისხმევით. როდესაც შიდა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელი არ ითვალისწინებს შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შემუშავებულ რეკომენდაციებს და არ ცდილობს ხარვეზების აღმოფხვრას, ასეთ შემთხვევაში უმეტესად ხდება შიდა აუდიტის ობიექტის ან პროცესის მომდევნო წელსაც შესამოწმებელთა სიაში ჩასმა.

რეკომენდაციების შესრულებაზე მონიტორინგის შედეგები უნდა აისახოს წლიურ ანგარიშში.

როგორც ვხედავთ, შიდა და გარე აუდიტის ჩატარების ეტაპები განსხვავებულია ერთმანეთისგან, როგორც რაოდენობრივად ისე შინაარსობრივად. შიდა აუდიტის შემთხვევაში აუდიტის ჩატარება სამ ეტაპს მოიცავს, ხოლო გარე აუდიტის შემთხვევაში კი ექვს ეტაპადაა გაწერილი იგი. მნიშვნელოვანი განსხვავება შიდა და გარე აუდიტის განხორციელების ეტაპებს შორის არის ის, რომ შიდა აუდიტისგან განსხვავებით გარე აუდიტი მოიცავს ხარისხის კონტროლის ეტაპს. აღნიშნულ ეტაპზე ხდება ჩატარებული აუდიტის ხარისხის კონტროლი და მისი ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შეფასება.

## 2.2. მონიტორინგისა და შეფასების როლი აუდიტის პროცესში

ფინანსური მართვა და კონტროლი ეფუძნება შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს და ხორციელდება შემდეგი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტების საშუალებით:

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

დაწესებულების ხელმძღვანელი, დაწესებულების საქმიანობის სპეციფიკის გათვალისწინებით, უზრუნველყოფს ფინანსური მართვისა და კონტროლის კომპონენტების შემუშავებას, ჩამოყალიბებასა და ფუნქციონირებას.

**კონტროლის გარემო** - ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისათვის დაწესებულების ხელმძღვანელები უზრუნველყოფენ შესაბამისი კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბებასა და დახვეწას, რომელიც მოიცავს:

- ხელმძღვანელთა და თანამშრომელთა პირად და პროფესიულ ჰატიოსნებას და ეთიკურ ღირებულებებს;
- მართვის პროცესებსა და მეთოდებს;

- დაწესებულების სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) საქმიანობის მიზნებისა და ამოცანების განსაზღვრას;
- ორგანიზაციულ სტრუქტურას, რომელიც მოიცავს პასუხისმგებლობებისა და უფლებამოსილებების განაწილებას, ასევე ანგარიშგების საფეხურების იერარქიულობას;
- ადამიანური რესურსების მართვის პოლიტიკასა და პრაქტიკას;
- დაწესებულების თანამშრომელთა კომპეტენტურობას.

**რისკის მართვა** - რისკის მართვის სისტემის ჩამოყალიბებისათვის პასუხისმგებელია დაწესებულების ხელმძღვანელი. იგი განსაზღვრავს იმ შესაძლო მოვლენებისა და სიტუაციების განსაზღვრის, შეფასების, კონტროლისა და მონიტორინგის პროცესებს, რომლებიც გავლენას ახდენს დაწესებულების ან/და დაწესებულებების სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) ან/და დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებული ერთეულის მიზნების მიღწევასა და ამოცანების შესრულებაზე და მოიცავს რისკის შესამცირებლად საჭირო ღონისძიებების განხორციელებას.

**კონტროლის ღონისძიებები** - კონტროლის ღონისძიებები ყალიბდება რისკის ოპტიმალურ დონემდე შესამცირებლად, დაწესებულების მიზნების მისაღწევად, ამოცანების შესასრულებლად და ეფუძნება შესაბამის ინსტრუქციებსა და პროცედურებს. კონტროლის ღონისძიებები უნდა შეესაბამებოდეს დაწესებულების სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) საქმიანობას და მათი განხორციელების ხარჯები არ უნდა აღემატებოდეს მოსალოდნელ სარგებელს.

კონტროლის ღონისძიებები მოიცავს:

- უფლებამოსილების მინიჭების პროცედურებს;
- მოვალეობების იმგვარ განაწილებას, რომ ერთი და იგივე პირი არ იყოს პასუხისმგებელი უფლებამოსილების მინიჭებაზე, ქმედების განხორციელებასა და კონტროლზე;
- ხელმოწერის ორმაგი სისტემის დამკვიდრებას, რაც შეუძლებელს გახდის ვალდებულების აღებას და გადახდის განხორციელებას დაწესებულების ხელმძღვანელისა და მისი სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის)



ხელმძღვანელის ან სხვა უფლებამოსილი პირის მიერ ერთდროულად ხელმოწერის გარეშე;

- აქტივებისა და ფინანსური და არაფინანსური ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის წესებს;
- წინასწარი და შემდგომი კონტროლის განხორციელებას;
- დაწესებულების მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაციის სრულად, ზუსტად, დროულად და რეგულარულად ასახვის პროცედურების დამკვიდრებას;
- დაწესებულების მიერ განხორციელებული ოპერაციის ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის, პროცესებისა და ქმედებების საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შეფასებას;
- ზედამხედველობას;
- ადამიანური რესურსების ეფექტიანი მართვის პროცედურების დამკვიდრებას;
- დაწესებულების მიერ განხორციელებული ყველა ოპერაციის დოკუმენტირებას და სხვა.

*ინფორმაცია და კომუნიკაცია* - დაწესებულების ხელმძღვანელი ნერგავს და განავითარებს სანდო, სრულყოფილ და ხელმისაწვდომ საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემას, რომელიც:

- ❖ უზრუნველყოფს დაწესებულების საქმიანობის შესახებ უახლესი და სანდო ინფორმაციის სათანადო ხელმისაწვდომობას დაწესებულების ყველა იერარქიულ საფეხურზე;
- ❖ დაწესებულების ყველა თანამშრომელს მისცემს შესაძლებლობას, რომ თავიანთი ფუნქციისა და პასუხისმგებლობის შესახებ მიიღონ სრულყოფილი და ზუსტი ინფორმაცია, მითითებები და ინსტრუქციები.

*მონიტორინგი და შეფასება* - დაწესებულების ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის მონიტორინგისა და შეფასებისათვის, მისი ადეკვატურობის, ფუნქციონირების შენარჩუნებისა და დროულად განახლების მიზნით. მონიტორინგი უზრუნველყოფს ასევე შიდა

აუდიტორული ანგარიშით გათვალისწინებული რეკომენდაციების დროულ და შესაბამის შესრულებას.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის კომპონენტებიდან სახელმწიფოს ეფექტიან მართვაში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი როლი აკისრია მონიტორინგისა და შეფასებების კომპონენტს.

ნებისმიერი ქვეყნის ხელისუფლება თავისი ფუნქციებისა და ვალდებულებების განხორციელებისთვის საჭიროებს ფინანსურ რესურსებს. აღნიშნული რესურსები აისახება ქვეყნის სახელმწიფო, რესპუბლიკურ და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებში. რესურსების მობილიზების წყაროს ძირითადად რეზიდენტი/არარეზიდენტი ფიზიკური და იურიდიული პირების შემოსავლები წარმოადგენს. აქედან გამომდინარე, ძალიან მნიშვნელოვანია გამჭვირვალედ, მიზანმიმართულად და საზოგადოების ფართო ჩართულობით, საბიუჯეტო სახსრებისა და რესურსების გამოყენება მოხდეს ეკონომიურად, ეფექტიანად და პროდუქტიულად. ყოველივე ამის უზრუნველსაყოფად მნიშვნელოვანია აუდიტის პროცესში განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილდეს მონიტორინგსა და შეფასებაზე.

მონიტორინგისა და შეფასების სისტემა აყალიბებს ერთიან სისტემას, სადაც თავმოყრილია ყველა ინფორმაცია პოლიტიკის განხორციელების, პროგრამების და მისი შემადგენელი პროექტების და მათი მიმდინარეობის, შედეგების შესახებ. საბოლოო ჯამში ის წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომლის საშუალებითაც ხდება გადაწყვეტილების მიღება სტრატეგიებისა და პოლიტიკის ჩამოყალიბებისათვის.

სამინისტროს ხელმძღვანელობისათვის, თანმიმდევრული მონიტორინგისა და შეფასების სისტემა არის საშუალება, რომელიც მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ცხადყოფს: თუ რამდენად, რა მოცულობითა და ხარისხით ეხმარება პროგრამები და პროექტები საერთო სამინისტროს სტრატეგიების და სახელმწიფოებრივი მიზნების (მაგალითად, ეკონომიკური ზრდა) მიღწევას.

მონიტორინგის და შეფასების სისტემა:

- წარმოადგენს პლატფორმას სხვადასხვა პროგრამასა და პროექტს შორის კავშირებისა და კოორდინაციის უზრუნველსაყოფად;

- იძლევა სტრუქტურიზებულ ინფორმაციას იმის შესაფასებლად, თუ როგორ შეიძლება გაუმჯობესდეს პროგრამების დადებითი გავლენა საბოლოო შედეგებზე;
- ხელს უწყობს ადამიანური რესურსების, შესაძლებლობებისა და ინფრასტრუქტურის გაძლიერებას მმართველობის ყველა დონეზე.  
მონიტორინგისა და შეფასების ძირითადი მიზანია გამოავლინოს:
- განხორციელდა თუ არა პოლიტიკის (სტრატეგიის) ძირითადი მიზნები და ამოცანები;
- რამდენად სრულფასოვნად ხორციელდება სტრატეგიის მიზნები;
- რამდენად სრულდება პროგრამული და პროექტული მიზნები;
- პროგრამული და პროექტული მიზნების განხორციელება, რამდენად უზრუნველყოფს სტრატეგიული მიზნების მიღწევას.

ყველა პროცესს სჭირდება მონიტორინგი, ანუ ყურადღების მიქცევა, რომ გეგმა რეალობად იქცეს, რომ სწორედ დაიხარჯოს რესურსი, რომ არ მოხდეს ფინანსური და ადამიანური რესურსის გადახარჯვა და რომ საბოლოოდ მივიღოთ ის, რისთვისაც დაიწყო მთლიანად პროექტი.

მონიტორინგი არის პროცესი, რომელიც გულისხმობს ინფორმაციის შეგროვებას იმისათვის, რომ დავინახოთ რამდენად სრულდება დასახული ამოცანები და გავაკონტროლოთ ის თუ რა ხდება. მონიტორინგის საშუალებით ვიღებთ პასუხს შეკითხვაზე - ვადგავართ თუ არა სწორ გზას, ვახორციელებთ თუ არა სწორ, მართებულ ღონისძიებებს?

პროცესის მონიტორინგისათვის მნიშვნელოვანია პროცედურების მონიტორინგი - რამდენად არის ჩამოყალიბებული შეფასების, შერჩევის კრიტერიუმები, ვადები და ასე შემდეგ.

მონიტორინგი გულისხმობს პერიოდულ კონტროლს პროექტის მიმდინარეობის დასახულ მიზნებთან მიმართებაში. მისი ძირითადი მიზანია გავიგოთ, რომ ხორციელდება დასახული ღონისძიებები, კონკრეტულ დროში და დაგეგმილი რესურსის გამოყენებით. მონიტორინგი შეიძლება განხორციელდეს საკმარისად ხშირი პერიოდულობით ან კონკრეტულ საქმიანობის დასრულებაზე მიზმულად.

მონიტორინგის შედეგად, შეიძლება მცირედი ცვლილება შევიდეს გეგმაში, შევცვალოთ თანამშრომლების რაოდენობა ან კომპეტენციები. მოკლედ რომ ვთქვათ, მონიტორინგზე დაყრდნობით ვიღებთ შუალედურ გადაწყვეტილებებს.

მონიტორინგის მიზნით, წინასწარ უნდა იქნას განსაზღვრული რა კონკრეტული მონაცემები გვესაჭიროება, ვისგან და რა პერიოდულობით. ეს მონაცემები გროვდება მაკონტროლებელი სტრუქტურული ერთეულის მიერ, სადაც მიიღება გადაწყვეტილება რამდენად სრულდება დასახული გეგმა.

მონიტორინგის სრულყოფილად განხორციელებისათვის უმნიშვნელოვანესია, პროექტის საწყის დოკუმენტაციაში იდოს ყველანაირი კონკრეტული მოთხოვნილი მონაცემი. პერიოდული მონიტორინგის განხორციელებისათვის, ალევე აუცილებელია გეგმის განხორციელების წინასწარი გრაფიკის მომზადება, რაც საშუალებას მისცემს არა მარტო პროექტის მაკონტროლებელ, არამედ მის განმხორციელებელ პირებს შეამოწმონ რამდენად სწორედ მიდის დასახული ამოცანების მიღწევის პროცესი.

მონიტორინგის ჩატარების პროცესი მოიცავს შემდეგ ძირითად ეტაპებს:

- მონიტორინგის ობიექტის განსაზღვრა;
- მონიტორინგის მიზნების ჩამოყალიბება;
- მონიტორინგის დაგეგმვა;
- ინფორმაციის თავმოყრა;
- შედეგების ანალიზი და დასკვნების შემუშავება;
- ანალიზის შედეგების გავრცელება და გამოყენება.

მონიტორინგის დაგეგმვისას საჭიროა შედგეს დოკუმენტი, რომელშიც აისახება შემდეგი საკითხები: 1) მონიტორინგის მიზნები; 2) მონიტორინგის ობიექტი; 3) მონიტორინგის პროცესის ძირითადი არსი და აქცენტები; 4) მონიტორინგის ვადები; 5) მონიტორინგისათვის საჭირო ინფორმაციის წყარო; 6) ინფორმაციის მოპოვებისა და დამუშავების ფორმები; 7) მონიტორინგის ჩატარების დეტალური სამუშაო გეგმა; 8) მონიტორინგის ეტაპობრივი შეფასების მექანიზმი; 9) მონიტორინგის პროცესის მენეჯმენტი; 10) მონიტორინგის მოსალოდნელი შედეგები; 11) მონიტორინგის განხორციელებისათვის საჭირო რესურსები.

მონიტორინგის პროცესში შესაძლებელია გამოყენებულ იქნას ინფორმაციის მოპოვების შემდეგი ძირითადი მეთოდები: დოკუმენტაციის შესწავლა, დაკვირვება, ანკეტირება, ინტერვიუ.

შეფასება არის განხორციელებული საქმიანობების ეფექტურობის, ეფექტიანობისა და სიცოცხლისუნარიანობის ანალიზი, რაც საბოლოოდ გვაძლევს სურათს იმისას, თუ რა შედეგი მოიტანა განხორციელებულმა ძალისხმევამ. შეფასებისას ასევე მოიაზრება მიღებული გამოცდილება. შეფასებისას კეთდება მომცველობითი კვლევა იმისა, სადაც გათვალისწინებულია სხვადასხვა ასპექტი. რამდენად სწორად დაიხარჯა რესურსი, რამდენად ბევრი და რა ტიპის შეცდომები დავუშვიტ, რამდენად გამოვიყენეთ ახალი მიდგომები და ტექნოლოგიები.

შეფასებისას მნიშვნელოვანია ხუთი ძირითადი შეკითხვა:

- ✓ რელევანტურობა - რამდენად ადეკვატურია განხორციელებული აქტოვობები ბენეფიციარების მოთხოვნებისა;
- ✓ ეფექტურობა - რამდენად სწორი საქმიანობა განხორციელდა;
- ✓ ეფექტიანობა - რამდენად სწორად განხორციელდა საქმიანობა;
- ✓ სიცოცხლისუნარიანობა - რამდენად სიცოცხლისუნარიანია მიღწეული შედეგი;
- ✓ ზეგავლენა - რა გავლენა იქონია საქმიანობამ ფართო მასშტაბით.

საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის მონიტორინგი, რომელიც მხარჯავი დაწესებულებების მონიტორინგზე გადის, სამი მიმართულებით შეიძლება განხორციელდეს:

- კორუფციის გამოვლენა, რასაც ახორციელებს სამართალდამცავი სტრუქტურები;
- გამოყოფილი თანხების მიზნობრივი ათვისების კონტროლი, რაც ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშების ანალიზს მოითხოვს;
- საბიუჯეტო სახსრების ეფექტური ხარჯვის კონტროლი, რისი შესწავლაც კომპლექსური მიდგომით ხორციელდება.

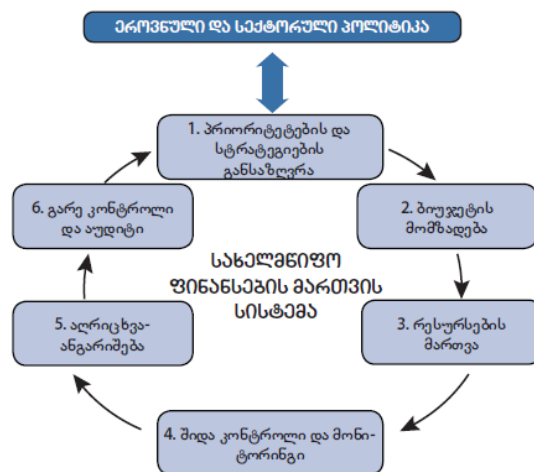
საბიუჯეტო ორგანიზაციათა მონიტორინგი მნიშვნელოვანი გარანტიაა საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის გამჭვირვალობისა და სტაბილურობის მაღალი დონის მისაღწევად.

სახელმწიფო საბიუჯეტო დაწესებულებების მონიტორინგი დაკავშირებულია სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემასთან, რომელიც დაწყებული სახელმწიფოს სამთავრობო უწყებებიდან დასრულებული მცირე საბიუჯეტო ორგანიზაციებამდე, ყველა სტრუქტურულ ერთეულს კარგად უნდა ჰქონდეს მოწყობილი.

სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემა მოიცავს ურთიერთდაკავშირებულ პროცესებს. აღნიშნული პროცესები ძირითადად ექვს ეტაპად იყოფა.

სქემა №2.2.1.

### სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემა



წყარო: საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი, მოქალაქის გზამკვლევი, 2015.

**პირველ ეტაპზე** ხდება პრიორიტეტებისა და სტრატეგიის განსაზღვრა. მთავრობა განსაზღვრავს მაკროეკონომიკურ ჩარჩოს, რესურსებსა და პოლიტიკას, ხოლო დარგობრივი სამინისტროები და სხვა მხარჯავი დაწესებულებები ითვალისწინებენ მათთვის განსაზღვრულ მონაცემებს თავიანთი სტრატეგიული გეგმების მომზადებისას.

*მეორე ეტაპზე* ხდება ბიუჯეტის მომზადება, რაც გულისხმობს სტრატეგიულ გეგმებზე რეალური თანხების გადანაწილებას.

*მესამე ეტაპზე* ხდება რესურსების მართვა, სადაც ბიუჯეტით განსაზღვრული ღონისძიებების ეფექტურად შესრულებისთვის ხდება თანხების, ინვენტარისა და ადამიანური რესურსების მობილიზება.

*მეოთხე ეტაპზე* ხორციელდება შიდა კონტროლი და მონიტორინგი, რომელიც უზრუნველყოფს, რომ პასუხისმგებელი და გადაწყვეტილების მიმღები პირები მუდმივად იყვნენ ინფორმირებულნი ბიუჯეტის შესრულების მდგომარეობისა და არსებული პრობლემის შესახებ.

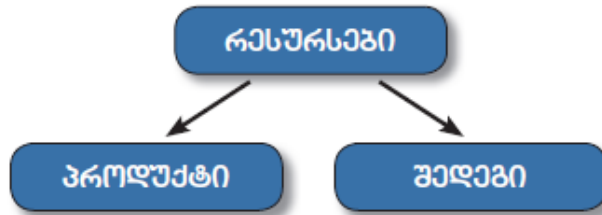
*მეხუთე ეტაპზე* ხდება აღრიცხვა-ანგარიშგება, რომლითაც უზრუნველყოფილი უნდა იყოს საბიუჯეტო პროცესის სრული გამჭვირვალობა. ნათლად უნდა იყოს წარმოდგენილი თუ სად, როგორ და როდის იხარჯება სახელმწიფო ფული.

*მეექვსე ეტაპზე* ხორციელდება გარე კონტროლი და აუდიტი. გარე აუდიტი (სახელმწიფო აუდიტის სამსახური) ამოწმებს ხარჯების შესაბამისობას მიღწეულ შედეგებთან და ბიუჯეტის შესრულების არსებულ მდგომარეობას. ამით უზრუნველყოფს მომავალში დაგეგმვისა და სტრატეგიების განსაზღვრისადმი მეტი პასუხისმგებლობით მიდგომას (საქართველოს ... 2008ბ: 9-10 გვ.).

აღნიშნული ეტაპები საბოლოოდ იკვრება ერთ მთლიან შეთანხმებულ სისტემად, რომელიც წარმოადგენს სახელმწიფო ფინანსების მართვას. ამ სისტემის ეფექტურობა მჭიდროდაა დამოკიდებული ექვსივე პროცესის როგორც ცალ-ცალკე, ისე ერთდროულად ფუნქციონირებაზე. იმ შემთხვევაში, თუ ყველა ეს პროცესი ეფექტურად მუშაობს, მაგრამ მათი ფუნქციონირება არ არის ერთმანეთთან შეთანხმებული, მაშინ არ არსებობს იმის გარანტია, რომ საჯარო ფინანსების მართვის სისტემა ეფექტურ შედეგს გამოიღებს.

საბიუჯეტო ორგანიზაციების მონიტორინგი შეიძლება ჩატარდეს საქმიანობის ეფექტიანობის კუთხით, რაც დანახარჯებთან შედეგის ურთიერთთანაფარდობის ანალიზს გულისხმობს.

მონიტორინგი ეფექტიანობის კუთხით

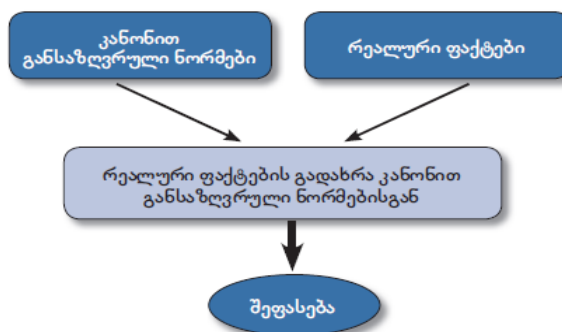


წყარო: საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი, მოქალაქის გზამკვლევი, 2015.

პროდუქტი არის ბიუჯეტიდან გაწეული ხარჯების შედეგად შექმნილი საქონელი ან მომსახურება. მაგალითად: ახალი სკოლის აშენების საბიუჯეტო ხარჯებით დაფინანსებისას, პროდუქტი იქნება ახალი სკოლა. პროდუქტისაგან განსხვავდება სოციალური შედეგი. ზემოთ მოყვანილი მაგალითის შემთხვევაში სოციალური შედეგი შესაძლოა იყოს მოსწავლეთა გარკვეული რაოდენობისათვის სასწავლო პროცესის შექმნა ან გაუმჯობესება.

კანონიერების კუთხით ბიუჯეტის მონიტორინგი გულისხმობს საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფუნქციონირებისას საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების შესაბამისად რეალური ქმედებების ურთიერთშედარებასა და გადახრების გამოვლენას.

მონიტორინგი კანონიერების კუთხით



წყარო: საბიუჯეტო პოლიტიკის ფორმირების პროცესი და ბიუჯეტის ხარჯების მონიტორინგი, ბესიკ ნამჩავაძე, 2015.

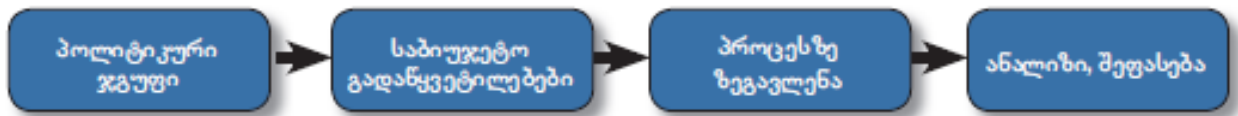
პოლიტიკურ-მმართველობითი კუთხით მონიტორინგი გულისხმობს საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფუნქციონირებაზე სხვადასხვა პოლიტიკური ჯგუფების ზეგავლენის შეფასებასა და საბიუჯეტო ორგანიზაციების საქმიანობასთან



დაკავშირებული გადაწყვეტილებების მიღებაზე სახელმწიფო სტრუქტურების მმართველობითი რგოლების ზეგავლენის ანალიზს.

სქემა №2.2.4.

**მონიტორინგი პოლიტიკურ-მმართველობითი კუთხით**



**წყარო:** სახელმწიფო ბიუჯეტი და მისი მონიტორინგის მეთოდები - გზამკვლევი, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, 2005 წელი.

**პროგრამების შესრულების მონიტორინგი**

როგორც უკვე განვმარტეთ, მონიტორინგი არის მართვის ინსტრუმენტი, რომელიც შესაძლებლობას გვაძლევს პერიოდულად შევაფასოთ და/ან გავზომოთ, თუ რამდენად აღწევს ორგანიზაცია თავისი პროგრამებითა და ქვეპროგრამებით დასახულ მიზნებსა და შედეგებს.

საქართველოს მთავრობის გრძელვადიანი პრიორიტეტია ხელმისაწვდომი, ხარისხიანი ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური უზრუნველყოფა. შესაბამისად, ყოველი წლის ბიუჯეტი ამ მიზნის მიღწევას უნდა ემსახურობდეს და ამ მიმართულებით გარკვეული პროგრესის მიღწევას უნდა უზრუნველყოფდეს.

სოციალური და ჯანდაცვის ხარჯების მონიტორინგის დროს, ხარჯების მოცულობიდან გამომდინარე, უმჯობესია მონიტორინგი განხორციელდეს პროგრამების ან ქვეპროგრამების დონეზე. პირველ რიგში, რაც აშკარაა, აღნიშნული მიმართულებების პროგრამებია დასახვეწი. მაგალითისთვის განვიხილოთ საყოველთაო ჯანმრთელობის დაცვის 2015 წლის პროგრამა: პროგრამული ბიუჯეტი შეიძლება მოიცავდეს როგორც რაოდენობრივ, ისე ხარისხობრივ ინდიკატორებს, ამ პროგრამის შემთხვევაში კი მხოლოდ რაოდენობრივი ინდიკატორია წარმოდგენილი. არ არის ხარისხობრივი, ეფექტიანობისა და ეფექტურობის ინდიკატორები. აქედან გამომდინარე, შესაძლოა ამ მიდგომით ამაღლდეს ჯანმრთელობის დაცვისადმი ხელმისაწვდომობა, მაგრამ მიმართულების ძირითადი პრიორიტეტის - ხარისხიანი ჯანმრთელობის დაცვის მიღწევის შეფასების კრიტერიუმები არ არის მოცემული.

2017 წლის 1 მარტიდან საყოველთაო ჯანდაცვის პროგრამაში ცვლილებები შევიდა. ცვლილება, რომლის მიხედვითაც პირველად მოხდება 2013 წლის 1 ივლისის შემდეგ საყოველთაო და კერძო პაკეტების გამიჯვნა. ამის განხორციელება მონაცემთა

ბაზების განახლების შემდეგ გახდა შესაძლებელი. თავიდანვე - 2013 წლის 1 ივლისიდან საყოველთაო ჯანდაცვის პროგრამის მოსარგებლებად განისაზღვრნენ პირები, რომლებსაც 2013 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით არ ჰქონდათ კერძო დაზღვევა, ხოლო ის პირები, რომლებიც 1 ივლისის მდგომარეობით სარგებლობდნენ კერძო დაზღვევით ვერ გახდნენ საყოველთაო ჯანდაცვის პროგრამის ბენეფიციარები.

პრინციპი უცვლელი დარჩა. 2013 წლის 1 ივლისის მონაცემებით, ბაზების განახლებამდე, კერძო დაზღვევით სარგებლობდა 500 ათასამდე პირი (496 061). თუმცა შემდეგ ნაწილი, ვისაც ამა თუ იმ მიზეზით შეუწყდა კერძო დაზღვევა (მაგალითად: დაკარგეს სამსახური და ა.შ) გახდნენ საყოველთაო ჯანდაცვის პროგრამის მხოლოდ მინიმალური პაკეტით მოსარგებლები. ერთ ნაწილს კი, ვინც 2013 წლის 1 ივლისისთვის არ ფიქსირდებოდა კერძო დაზღვეულთა შორის და შემდეგ აიღო პოლისი, ე.წ ორმაგი დაზღვევა გაუჩნდა.

შესაბამისად, დღის წესრიგში დადგა 2013 წლის 1 ივლისის მდგომარეობით არსებული სიების განახლება პროგრამის შემდგომი რეფორმირებისთვის და მისი ძირეული მიზნის მისაღწევად, რაც გულისხმობს საყოველთაობას და არადაზღვეული მოსახლეობისთვის ჯანდაცვის სერვისებზე ხელმისაწვდომობას.

ცვლილების შედეგი: 2013 წლის 1 ივლისიდან დღემდე, 120 ათასამდე (115 771) პირს, ვისაც არ ჰქონდა კერძო დაზღვევა და სარგებლობდა საყოველთაო ჯანდაცვის მხოლოდ მინიმალური პაკეტით - მიეცა საშუალება გახდეს საბაზისო (ანუ სრული) პაკეტის მომხმარებელი (<http://moh.gov.ge/ka/news/2898/>).

მეორეს მხრივ, წარმოდგენილი ცვლილებით, ე.წ. „საბაზისო პაკეტით“ მოსარგებლები, ნაცვლად 2013 წლის 1 ივლისისა, ხდებიან 2017 წლის 1 იანვრის მდგომარეობით დაზღვევის არმქონე პირები. ანუ ვინც ორმაგი დაფინანსებით სარგებლობდა (კერძო და საყოველთაო) გაიმიჯნება და დარჩება მხოლოდ კერძო დაზღვევის მფლობელი.

ყველა ეს ცვლილება მიმართულია უკეთესი ჯანდაცვითი სერვისების უზრუნველყოფისთვის. გარდა ამისა, ბენეფიციართათვის პირობების გაუარესების თავიდან აცილების მიზნით, ამ დადგენილების ამოქმედებამდე ე.წ. „საბაზისო“ ან „მინიმალური“ პაკეტის ფარგლებში დამდგარი პროგრამული შემთხვევები,

რომლებიც ამ პერიოდისთვის არ დასრულებულა, ანაზღაურდება იმავე პაკეტის შესაბამისად, რომლითაც დაიწყო მომსახურება, ხოლო გეგმიურ მომსახურებაზე გაცემული საგარანტიო ფურცელი ვალიდური რჩება ვადის ამოწურვამდე.

თავად პროგრამის ხარჯების ეფექტიანობის მონიტორინგი კომპლექსურ მიდგომას მოითხოვს. კვლევამ უნდა მოიცვას როგორც პროგრამის ბენეფიციარები, ასევე პროგრამაში ჩართული სხვა მხარეები (სამედიცინო დაწესებულებები, პროგრამის განმახორციელებელი სტრუქტურები). უნდა გაირკვეს მოსახლეობის შენიშვნები პროგრამისადმი, პროგრამის რესურსი და მდგრადობა. აუცილებელია გამოიკვეთოს კერძო და საჯარო სექტორის დამოკიდებულება ჯანდაცვის სფეროში, ხომ არ ხდება კერძო სამედიცინო დაწესებულებებისა და სადაზღვევო კომპანიების არათანაბარ პირობებში ჩაყენება. მონიტორინგის მთავარი მიზანი უნდა იყოს ხარჯების ეფექტიანობის შეფასება და რეკომენდაციების შემუშავება, რამდენად არის შესაძლებელი, იგივე ან ნაკლები დანახარჯებით ჯანმრთელობის დაცვის უკეთესი დონის მიღწევა.

### სახელმწიფო შესყიდვების მონიტორინგი

სახელმწიფო შესყიდვები ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი საკითხია ბიუჯეტის ხარჯების მონიტორინგის განხორციელებისას. აუცილებელია სახელმწიფო შესყიდვები აკმაყოფილებდეს სამ პრინციპს:

- I. გამჭვირვალობა
- II. ეკონომიურობა
- III. ეფექტიანობა

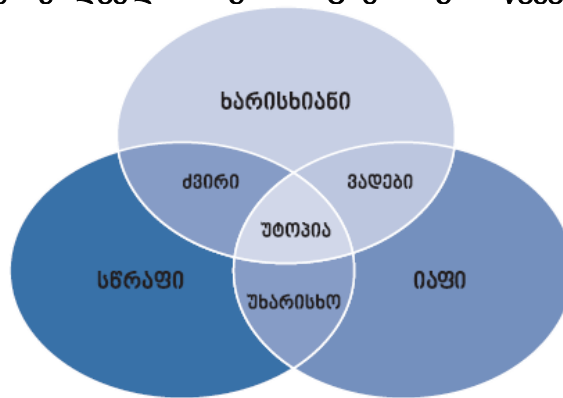
საქართველოში მოქმედებს სახელმწიფო შესყიდვის რამდენიმე ფორმა:

- *ელექტრონული ტენდერი* – 5 000 ლარის ან მეტი ღირებულების შესყიდვის საშუალება;
- *კონკურსი* – საპროექტო მომსახურების შესყიდვის ალტერნატიული საშუალება;
- *გამარტივებული შესყიდვა* - 5 000 ლარამდე ღირებულების შესყიდვის საშუალება;

შემსყიდველი ორგანიზაციების და მითუმეტეს, შესყიდვებზე პასუხისმგებელი პირების მთავარი გამოწვევა არის ის, რომ ხშირად ცდილობენ შეისყიდონ სწრაფად და იაფად ხარისხიანი პროდუქცია. სამივე ამ მიზნის ერთად მიღწევა რთულია. შეიძლება ხარისხიანი შეიძინო იაფად, თუ ტენდერს კარგად ჩაატარებ. ამისთვის კი აუცილებელია ტენდერში მონაწილეობისთვის მიმწოდებლებს ადეკვატური დრო მიეცეთ.

სქემა №2.2.5.

**შემსყიდველი ორგანიზაციების გამოწვევა**

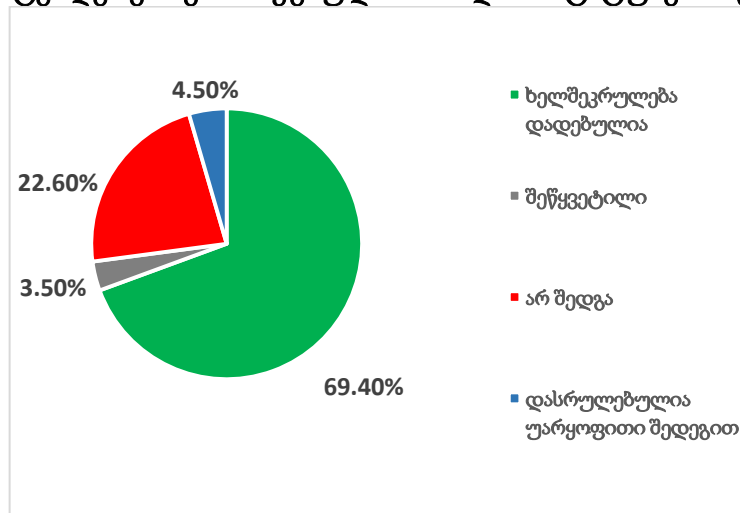


**წყარო:** სახელმწიფო ბიუჯეტი და მისი მონიტორინგის მეთოდები - გზამკვლევი, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, 2008 წელი.

სახელმწიფო მასშტაბით ელექტრონული ტენდერების ეფექტიანობის ანალიზისთვის განვიხილოთ 2015-2016 წწ-ში გამოცხადებულ ელექტრონულ ტენდერებზე მინიჭებული სტატუსის მაჩვენებლები.

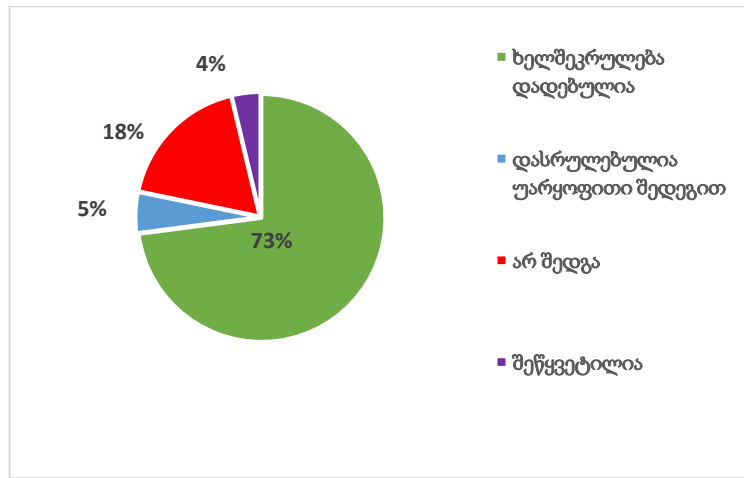
დიაგრამა N2.2.1:

**2015 წელს ტენდერებზე მინიჭებული საბოლოო სტატუსების განაწილება**



**წყარო:** სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს 2015 წლის საქმიანობის ანგარიში.

2016 წელს ტენდერებზე მინიჭებული საბოლოო სტატუსების განაწილება



წყარო: სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს 2016 წლის საქმიანობის ანგარიში.

როგორც დიაგრამებიდან ჩანს, 2015 წლის მონაცემებით შეწყვეტილი, არშემდგარი და უარყოფითი შედეგით დასრულებული ტენდერების წილი მთლიან მოცულობაში შეადგენს 30,60 %-ს, ხოლო 2016 წლის მონაცემების მიხედვით კი - 27%-ს. მართალია, 2016 წლის მაჩვენებელი 2015 წლის მაჩვენებელთან შედარებით შემცირებულია თითქმის 4%-ით, მაგრამ გამოცხადებული ელექტრონული ტენდერებიდან 1/4-ზე მეტი უარყოფითი შედეგით სრულდება. სავარაუდოა, რომ ძირითადად უარყოფითი შედეგი გამოწვეულია იმით, რომ მონაწილე კომპანიების მიერ შეთავაზებულია არარეალურად დაბალი ფასი, რაც ვერ უზრუნველყოფს სატენდერო წინადადების შესრულებას ან შემსყიდველი ორგანიზაციის მიერ შეთავაზებულია სამუშაოს შესრულებისთვის/საქონლის მიწოდებისთვის არარეალურად მცირე დრო.

ამასთან მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ ვერ მოხერხდა ინფორმაციის მოძიება გამოცხადებული ტენდერების ჯამურ ღირებულებასთან დაკავშირებით, ასევე არ შემდგარი და უარყოფითი შედეგით დასრულებული ტენდერების შესახებ ინფორმაციის მოძიება ღირებულებით მაჩვენებლებში.

სახელმწიფო შესყიდვების მონიტორინგის განხორციელებისას ძალიან მნიშვნელოვანია აქცენტი გაკეთდეს გამარტივებულ შესყიდვებზე, კერძოდ, რამდენად ობიექტურად მიმართავს შემსყიდველი გამარტივებული შესყიდვის გზას. რადგან ასეთი შესყიდვის დროს ფაქტიურად არ არის კონკურენცია და მაღალია

კორუფციის რისკი. ამ დროს საჭიროა სამართლებრივი კუთხით მონიტორინგი. ელექტრონული ტენდერების მონიტორინგი გაცილებით იოლია, რადგან საქართველოში მოქმედი ელექტრონული ტენდერის სისტემა ღიაა ნებისმიერი მომხმარებლისთვის. სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს ელექტრონული პორტალის (<https://tenders.procurement.gov.ge>) გამოყენებით, მარტივია შესყიდვის მთლიან პროცედურაზე დაკვირვება, ტენდერის გამოცხადებიდან გამარჯვებულთან ხელშეკრულების დადებამდე.

### **მონიტორინგი ადმინისტრაციული/ბიუროკრატიული ხარჯების კუთხით**

ბიუჯეტის ადმინისტრაციული ხარჯები არის ე.წ. სახელმწიფო მმართველობის ხარჯები, რომელიც შედგება შრომის ანაზღაურებისგან, საქონლისა და მომსახურების შესყიდვისა და სახელმწიფო ადმინისტრაციული კაპიტალური პროექტებისგან. ფართო გაგებით სახელმწიფო მმართველობის ხარჯები საჯარო სექტორში დასაქმებული ყველა ადამიანის შრომის ანაზღაურებას მოიცავს (მაგ.: პოლიციელები, ჯარისკაცები). თუმცა, ვიწრო გაგებით მმართველობითი ხარჯები გულისხმობს აღმასრულებელი და წარმომადგენლობითი ორგანოების საქმიანობის უზრუნველყოფას, ფინანსურ და ფისკალურ საქმიანობას, საგარეო ურთიერთობებს.

ადმინისტრაციული ხარჯების მონიტორინგი ორი განსხვავებული გზით შეიძლება განხორციელდეს: კანონიერებისა და ეფექტიანობის მიმართულებებით.

ადმინისტრაციულ ხარჯების ყველაზე მეტი წილი შრომის ანაზღაურებაზე მოდის. აქედან გამომდინარე მნიშვნელოვანია აქცენტი გავაკეთოთ თუ როგორ ხდება აღნიშნული ხარჯების მონიტორინგი კანონიერებისა და ეფექტიანობის კუთხით.

ამ პარამეტრების მიხედვით განვიხილოთ 2016-2017 წლებში აჭარის ა.რ. სამინისტროებში გაცემული ხელფასები და პრემია-დანამატები კანონთან შესაბამისობისა და ეფექტიანობის კუთხით.

ცხრილი 2.2.1.

აჭარის ა.რ. სამინისტროებში ხელფასების, პრემიებისა და სახელფასო დანამატების  
გაცემის ტენდენციები (ლარი)

|   | თანამდებობრივი<br>სარგო |           | დანამატი |         | პრემია  |         |
|---|-------------------------|-----------|----------|---------|---------|---------|
|   | 2016                    | 2017      | 2016     | 2017    | 2016    | 2017    |
| ფინანსთა და<br>ეკონომიკის<br>სამინისტრო               | 1,334,753               | 1,344,599 | 532,832  | 513,214 | 375,651 | 405,390 |
| სოფლის<br>მეურნეობის<br>სამინისტრო                    | 842,057                 | 706,031   | 425,219  | 205,474 | 167,428 | 214,510 |
| განათლების,<br>კულტურისა და<br>სპორტის<br>სამინისტრო  | 695,225                 | 663,896   | 357,763  | 339,949 | 171,986 | 176,929 |
| ჯანმრთელობისა<br>და სოციალური<br>დაცვის<br>სამინისტრო | 780,475                 | 756,915   | 403,646  | 401,912 | 154,528 | 146,028 |

წყარო: ცხრილი შედგენილია ჩვენს მიერ, სამინისტროებისგან ოფიციალური წერილის მეშვეობით  
გამოთხოვილ საჯარო ინფორმაციაზე დაყრდნობით.

ცხრილიდან ჩანს რომ თანამდებობრივი სარგოს 70-80% ის ოდენობით ხდება  
დანამატებისა და პრემიების გაცემა აღნიშნულ სამინისტროებში. როგორც დანამატის,  
ასევე პრემიის გაცემა კანონთან შესაბამისად ხდება, თუმცა ზემოაღნიშნული  
სამინისტროებიდან არცერთში არ ხდება გაცემული პრემიების ეფექტიანობის  
ანალიზი. ასევე არ ხდება იმის დასაბუთება თუ რატომ გაიცა პრემია ამა თუ იმ  
თანამშრომელზე, ზოგადად აპრობირებულია პრემიის გაცემა ყველა თანამშრომელზე  
ერთნაირი პროცენტული მაჩვენებლით. ეს ყოველივე მეტყველებს იმაზე, რომ საჯარო  
სამსახურებში არ ხდება თანამშრომელთა მოტივირება წამახალისებელი  
ღონისძიებით.

ვფიქრობთ სწორედ ამან განაპირობა „საჯარო დაწესებულებაში შრომის  
ანაზღაურების შესახებ“ საქართველოს კანონში 2017 წლის დეკემბერში შეტანილი

ცვლილება, რომელიც 2018 წლიდან ამოქმედდა. ამ ცვლილების მიხედვით თანამდებობრივი სარგოს მუხლში გაერთიანდა პრემია-დანამატები.

ხარჯების ეფექტიანობის ანალიზისთვის საჭიროა ადმინისტრაციული ხარჯების მოცულობა ფარდობით მაჩვენებლებში შევადგინოთ. უნდა დავთვალოთ მთლიანი ხარჯების რამდენი პროცენტი მოდის ადმინისტრაციულ ხარჯებზე. ფარდობითი მაჩვენებლები შესაძლებლობას მოგვცემს საქართველოს მონაცემები შევადაროთ სხვა ქვეყნების მაჩვენებლებს. ასევე უნდა დადგინდეს ფარდობითი მაჩვენებელი მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებაში.

2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტში შრომის ანაზღაურების ხარჯების წილის მთლიან ხარჯებში შეადგენდა 16%-ს, 2017 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტში კი 15%, ხოლო 2018 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის მიხედვით გეგმიური მონაცემებით შრომის ანაზღაურების პროცენტული წილი მთლიან ხარჯებში იქნება 14%.

**ცხრილი: 2.2.2.**

**შრომის ანაზღაურების წილი მთლიან ხარჯებში (ლარი)**

| დასახელება         | 2016 წლის ფაქტი | 2017 წლის გეგმა | 2018 წლის გეგმა |
|--------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| ხარჯები            | 8,741,830.8     | 9,157,212.8     | 9,720,893.2     |
| შრომის ანაზღაურება | 1,452,292.5     | 1,397,505.1     | 1,413,619.1     |

**წყარო:** ცხრილი შედგენილია ჩემს მიერ, „საქართველოს 2018 წლის ბიუჯეტის შესახებ“ კანონზე დაყრდნობით

საქართველოს ადმინისტრაციული ხარჯების ანალიზი აჩვენებს, რომ ბოლო წლებში საქართველოს ხელისუფლებამ კონკრეტული მიმართულებით (ავტოპარკი, საწვავის მოხმარება, დასაქმებულთა ოდენობა ცენტრალურ საჯარო დაწესებულებებში) მოახდინა ბიუროკრატიული ხარჯების მნიშვნელოვანი ოპტიმიზაცია, თუმცა გამოწვევად კვლავ რჩება ადმინისტრაციული ხარჯების ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხები, როგორც არის სამართლიანი და დაბალანსებული ანაზღაურების სისტემა, სახელმწიფო სსიპ-ებისა და ააიპ-ებში დასაქმებულთა რაოდენობა და მათი ფუნქცია მოვალეობები, შტატგარეშე თანამშრომელთა დასაქმებისა და ანაზღაურების წესები. მიუხედავად დადებითი ტენდენციებისა, საქართველოს ბიუროკრატიული აპარატის ზომა და მის უზრუნველყოფაზე

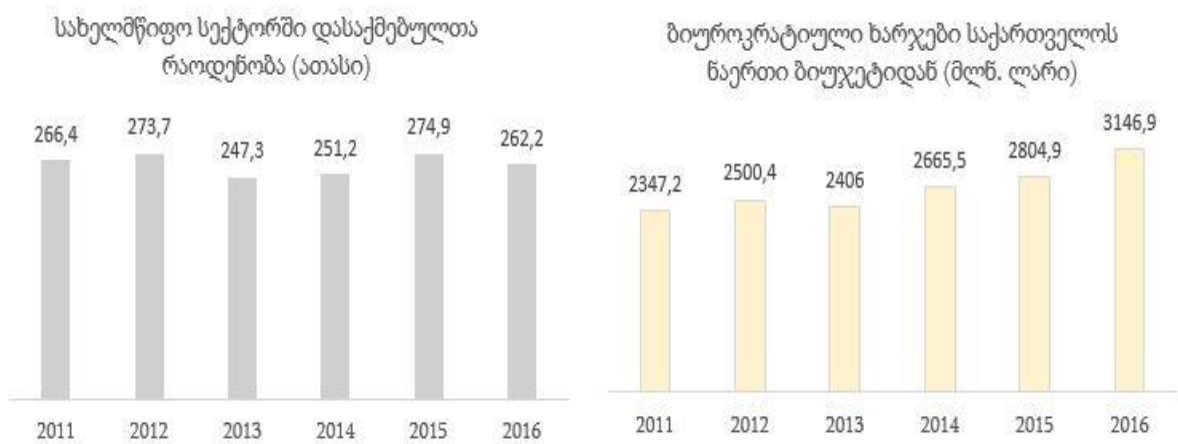


გაწეული ხარჯები მნიშვნელოვნად აჭარბებს საქართველოს ეკონომიკურ შესაძლებლობებს და საჭიროებს შემდგომ ოპტიმიზაციას.

დღეის მდგომარეობით, საქართველოს ბიუროკრატიული აპარატის ზომისა და ხარჯების ფარდობითი მაჩვენებლები (სახელმწიფო სექტორში დასაქმებულთა წილი საერთო დასაქმებულებში, ბიუროკრატიული ხარჯების წილი საერთო ხარჯებთან), ხშირ შემთხვევაში, ჩამორჩება ევროპის განვითარებული ქვეყნების მაჩვენებლებს. ამასთან, 2011-2016 წლების სტატისტიკური მონაცემების მიხედვით, საქართველოს მსგავსი ფარდობითი მაჩვენებლები დადებითი ტენდენციით ხასიათდება. მაგალითად, საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტის მონაცემების მიხედვით, ბიუროკრატიული ხარჯების ნომინალური მაჩვენებლები ყოველწლიურად მნიშვნელოვნად იზრდება, თუმცა მისი ტვირთი ბიუჯეტისა და ეკონომიკის მიმართ მცირდება. კერძოდ, ბოლო 6 წლის განმავლობაში, ბიუროკრატიული ხარჯი დაახლოებით 800 მილიონი ლარით გაიზარდა, თუმცა მისი წილი ბიუჯეტის საერთო ხარჯებთან მიმართებით დაახლოებით 6%-ით, ხოლო მთლიან შიდა პროდუქტთან მიმართებით დაახლოებით 0,3%-ით შემცირდა (ბიუროკრატიული ... 2017).

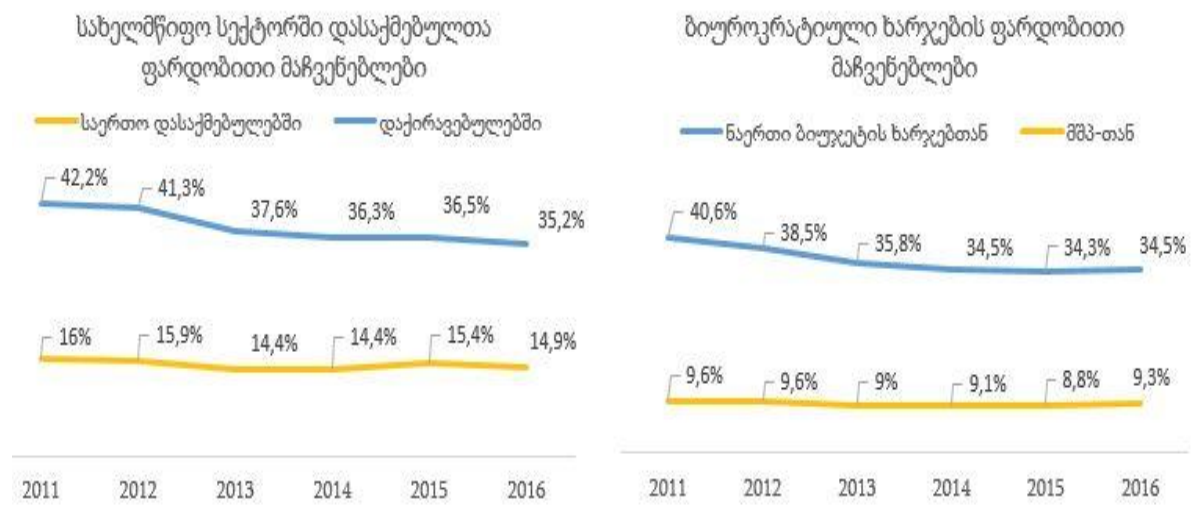
დიაგრამა N2.2.3:

**სახელმწიფო სექტორში დასაქმებულთა რაოდენობა და ბიუროკრატიული ხარჯები საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტიდან**



წყარო: სტატისტიკის ეროვნული სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

სახელმწიფო სექტორში დასაქმებულთა და ბიუროკრატიული ხარჯების ფარდობითი მაჩვენებლები



წყარო: სტატისტიკის ეროვნული სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო

მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში დაქირავებით დასაქმებულთა შორის სახელმწიფო სექტორის წილი ყოველწლიურად გარკვეულწილად მცირდება, კონკრეტულ უწყებებში არსებული პრაქტიკა აჩენს კითხვებს ბიუროკრატიული აპარატის ოპტიმალურ ზომასთან დაკავშირებით. განსაკუთრებით პრობლემურია სახელმწიფო და მუნიციპალური სსიპ-ების და ა(ა)იპების თანამშრომელთა არაგონივრულად მაღალი მაჩვენებლები და ამ უწყებებში დასაქმებულ პირთა ზრდის ტენდენცია. მაგალითად, მუნიციპალიტეტების მიერ დაფუძნებულ ა(ა)იპ-ების თანამშრომელთა რიცხვი 2015 წლის მდგომარეობით, 2011 წელთან შედარებით, დაახლოებით გაორმაგებულია და 51 828 თანამშრომელს შეადგენს. შედეგად, 2015 წელს ააიპ-ებში დასაქმებული თანამშრომლების შრომის ანაზღაურებაზე გაწეულმა ხარჯებმა შეადგინა 179 მილიონი ლარი, რაც დაახლოებით 3-ჯერ აღემატება 2011 წლის ანალოგიურ მაჩვენებელს. მსგავსი უწყებების შექმნის კრიტერიუმები საქართველოს კანონმდებლობით მკაფიოდ არ არის განსაზღვრული, რაც დუბლირებული უფლებამოსილების მქონე უწყებების არსებობას არ გამორიცხავს (ბიუროკრატიული ... 2017).

დიაგრამა N2.2.5:

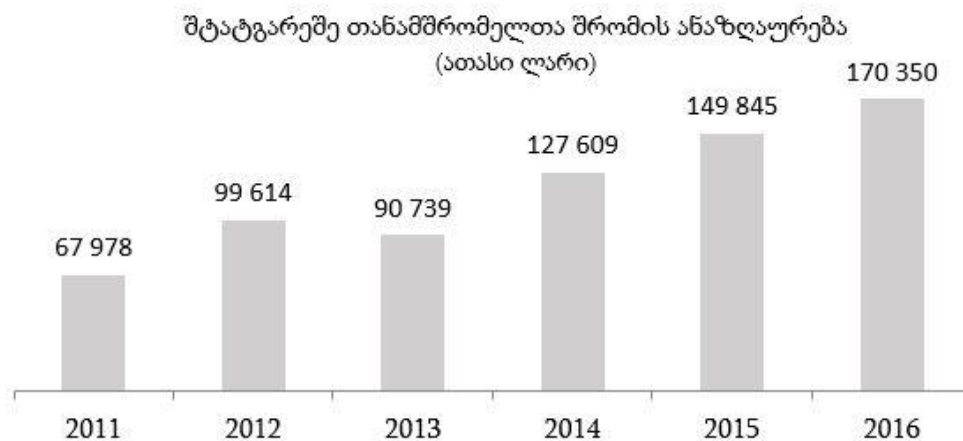
მუნიციპალიტეტების მიერ დაფუძნებულ ა(ა)იპ-ებში დასაქმებული თანამშრომლების რაოდენობა და მათ შრომის ანაზღაურებაზე გაწეული ხარჯები



წყარო: სახელმწიფო აუდიტის სამსახური.

ბიუროკრატიული აპარატის მნიშვნელოვან გამოწვევად შეიძლება შეფასდეს სახელმწიფო სექტორში შტატგარეშე თანამშრომლების დასაქმების არსებული პრაქტიკაც. კერძოდ, ხშირია შემთხვევები, როდესაც საბიუჯეტო ორგანიზაციებში დასაქმებულ შტატგარეშე თანამშრომელთა ოდენობა მნიშვნელოვნად აჭარბებს საქართველოს კანონმდებლობით დაწესებულ ზღვრებს. შედეგად, ყოველწლიურად მნიშვნელოვნად იზრდება სახელმწიფო ბიუჯეტიდან შტატგარეშე თანამშრომლების შრომის ანაზღაურებაზე გაწეული ხარჯები. 2016 წელს შტატგარეშეთა ანაზღაურებაზე დახარჯულია დაახლოებით 170 მლნ. ლარი, მაშინ, როდესაც ეს თანხა 2011 წელს შეადგენდა დაახლოებით 68 მლნ. ლარს.

დიაგრამა N2.2.6:



წყარო: ბიუროკრატიული სისტემის გამოწვევები საჯარო მართველობის რეფორმის კონტექსტში, 2017

საქართველოს საჯარო დაწესებულებებში 2011-2016 წლებში ბიუროკრატიული ხარჯების თვალსაზრისით არსებული პრაქტიკის შესწავლით ნათლად ჩანს, რომ მოუწესრიგებელი სისტემა და შესაბამისი კონტროლის არ არსებობა, ხშირ შემთხვევაში, განაპირობებს არარაციონალურ ხარჯებს. განსაკუთრებით აღსანიშნავია შრომის ანაზღაურების დაუბალანსებელი და გაუმჭვირვალე სისტემა, რომლის ჩამოყალიბებასაც ხელს უწყობდა წლების განმავლობაში დაუსაბუთებელი პრემიებისა თუ სახელფასო დანამატების გაცემის პრაქტიკა, სახელმწიფო სექტორის ძვირადღირებული ავტოპარკი, კონკრეტული უწყებების შემთხვევაში შეუსაბამოდ მაღალი წარმომადგენლობითი და სამივლინებო ხარჯების გაწევის შემთხვევები და სხვ.

საჯარო დაწესებულებების სამივლინებო, წარმომადგენლობითი და სატელეკომუნიკაციო ხარჯების შედარება ნათლად მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ რეგულირების და საბიუჯეტო სახსრების მკაცრი აღრიცხვის არარსებობის პირობებში სახელმწიფო ბიუროკრატიის მიერ მივლინებებსა და წარმომადგენლობით ღონისძიებებზე გაწეული ხარჯები ხშირ შემთხვევაში არ მცირდება, ხოლო რეგულირების პირობებში სატელეკომუნიკაციო ხარჯების თვალსაზრისით 2011 წლის შემდეგ მთლიანობაში კლების ტენდენციები შეინიშნება. სამართლებრივი რეგულირების არარსებობის პირობებში, 2016 წელს, ბოლო 6 წლის განმავლობაში წარმომადგენლობითი ხარჯების ყველაზე მაღალი მაჩვენებელი დაფიქსირდა, რაც ცალსახად მიანიშნებს ამ სფეროს მოწესრიგების აუცილებლობაზე (ბიუროკრატიული ... 2017).

**დიაგრამა N2.2.7:**

**სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გაწეული სამივლინებო და წარმომადგენლობითი ხარჯები (ათასი ლარი)**



წყარო: ბიუროკრატიული სისტემის გამოწვევები საჯარო მართველობის რეფორმის კონტექსტში, 2017

საქართველოს საჯარო სამსახური გარდამავალ პერიოდში იმყოფება. მიუხედავად იმ მნიშვნელოვანი ნაბიჯებისა, რაც საქართველოს საჯარო სამსახურის რეფორმის გზაზე გადაიდგა, აუცილებელია სისტემის მუდმივი მონიტორინგი, მისი დახვეწა და თანამედროვე მიდგომებთან შესაბამისობაში მოყვანა.

საქართველოს ისტორიული წარსულიდან გამომდინარე, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, რომ საჯარო სამსახურის რეფორმამ საფუძველი დაუდოს ისეთი სამსახურის შექმნას, სადაც მინიმუმამდე იქნება დაყვანილი ნეპოტიზმის, კორუფციული პრაქტიკებისა და მიკერძოებულობის შესაძლებლობები. გარანტირებული უნდა იყოს საჯარო სამსახურის პოლიტიკური გავლენისგან თავისუფლება და ხელისუფლების ცვლილება არ უნდა აისახებოდეს საჯარო მოხელეთა საქმიანობაზე.

ამასთან, საქართველოს ეკონომიკური მდგომარეობის პირობებში, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია მაქსიმალურად ოპტიმალური ბიუროკრატიული აპარატის არსებობა, რომელიც, ერთი მხრივ, უზრუნველყოფს სახელმწიფო მიზნების განხორციელებასა და სერვისების ეფექტიან მიწოდებას, ხოლო, მეორე მხრივ, ბიუროკრატიის შენახვაზე გაწეული ხარჯები არ იქცევა ქვეყნის ეკონომიკური განვითარების მნიშვნელოვან შემაფერხებელ ფაქტორად.

სხვადასხვა კვლევების შედეგად გამოყვანილი ფარდობითი მაჩვენებლები გვამლევინ მსჯელობის საშუალებას, თუ რამდენად მაღალია დღეს ადმინისტრაციული ხარჯების წილი სახელმწიფო ბიუჯეტში. მაგალითად, ესტონეთსა და პოლონეთში ადმინისტრაციული ხარჯების წილი ბიუჯეტის ხარჯებში 19%-ია, ანუ დაახლოებით 10%-ით ნაკლებია, ვიდრე საქართველოში. ეს უჩვენებს, საქართველოში რამდენად მაღალია „ბიუროკრატიული“ ხარჯვის წილი სახელმწიფოს მიერ ვალდებულებების განხორციელებაში, რაც ეფექტიანობის არასაკმარის დონეზე მიუთითებს (ნამჩავიძე, 2015).

### **2.3. აუდიტის როლი სახელმწიფოს ეკონომიკურ ზრდაში**

საჯარო სამსახურის როლი და მისი პასუხისმგებლობა საზოგადოების წინაშე განსაკუთრებულად გაიზარდა ბოლო პერიოდში მთელი მსოფლიოს მასშტაბით.

განსაკუთრებულად მნიშვნელოვანი გახდა შიდა და გარე აუდიტის როლი საჯარო სექტორში, რადგან მათ უნდა მოახდინონ საჯარო რესურსების ეფექტურობისა და ეფექტიანობის ანალიზი, რის საფუძველზეც უნდა წარმოადგინონ ანგარიში და გასცენ რეკომენდაციები.

შიდა კონტროლის აუცილებლობა და სრულყოფა განპირობებულია გამომდინარე იქიდან, რომ კონტროლის სისტემის დანერგვით ორგანიზაცია უზრუნველყოფს რისკების მართვისა და ადეკვატურობის შეფასება, მის მინიმიზებასა და შესაბამისად მიზნების მიღწევას, რაც თავის მხრივ გამოიხატება რესურსების ეფექტურად, ეფექტიანად და რაციონალურად გამოყენებაში, რაც საბოლოო ჯამში ზრდის მწარმოებლურობას და ზეგავლენას ახდენს ორგანიზაციის წარმატებით ფუნქციონირებაზე.

აუდიტი თანამედროვე ეკონომიკის განუყოფელ და მნიშვნელოვან ელემენტს წარმოადგენს, რომელიც გვევლინება სახელმწიფოებრივი მართვის ელემენტად. მისი ფორმა კი განისაზღვრება არამხოლოდ სახელმწიფოებრივი, არამედ არასახელმწიფოებრივი კონტროლის სახით. კონტროლი ეს არის გადაწყვეტილების მიღების ნებისმიერი პროცესისათვის აუცილებელი და დასკვნითი ეტაპი. იგი აღიარებულია მეთოდად, რომელიც უზრუნველყოფს მართვის სტრუქტურების მიერ დასახული მიზნების განხორციელებას, ეკონომიკური რესურსების გამოყენების გაუმჯობესების მიმართულების დადგენას, ნაკლოვანებებისა და დარღვევების გამოვლენას და მათი შედეგების კორექტირებას. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია მისი როლი ორგანიზაციის წარმატებით ფუნქციონირებაში. იგი შესაძლოა განვიხილოთ, როგორც მმართველობითი ფუნქციის წარმატებით განხორციელების აუცილებელი პირობა.

როგორც ცნობილია, შიდა კონტროლი, რომელიც შიდა აუდიტის ფორმით ვლინდება საჯარო სექტორში, სისტემატიზირებული, დისციპლინური მიდგომით აფასებს და აუმჯობესებს რისკის მართვის, კონტროლისა და მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას და მიმართულია დაწესებულების ამოცანების სრულყოფილად შესრულებისაკენ. მაშინ როდესაც, საჯარო სექტორში სრულყოფილად და სტანდარტების შესაბამისად მოხდება აუდიტის განხორციელება,

ორგანიზაციები შეძლებენ რისკების მინიმუმამდე შემცირებას, რაც თავის მხრივ მიზნების მისაღწევად და ორგანიზაციის ღირებული რესურსების სამართავად მოახდენს სისტემების, პროცესებისა და ადამიანებთან დაკავშირებული პროცესების ეფექტურ და რაციონალურ დაგეგმვა-განხორციელებას. შესაბამისად საჯარო სექტორის გამართული და ეფექტური ფუნქციონირება ეკონომიკური ზრდის საწინდარია.

აღსანიშნავია, რომ კონტროლი ეს არის დამოუკიდებელი ფუნქცია, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება ობიექტის ფუნქციონირების პროცესისა და მასთან დაკავშირებული გადაწყვეტილებების შესაბამისობის შემოწმება. კონტროლის მთავარი კრიტერიუმია ის, რომ იგი ხორციელდება ერთიანი პრინციპის საფუძველზე, რომელიც მისაღებია კონტროლის ყველა სუბიექტისათვის, მათი ინტერესებისა და საქმიანობის მასშტაბების მიუხედავად. კონტროლის ღონისძიებები არის ჩამოყალიბებული პროცედურები, რომელიც ხორციელდება მართვის ყველა დონეზე. კონტროლის ღონისძიებები უნდა იყოს ეფექტური და მიმართული რისკების მინიმუმამდე დაყვანისკენ. კონტროლის ღონისძიებები ეფექტიანად ჩაითვლება იმ შემთხვევაში, თუ იგი არის: შესაბამისი, თანმიმდევრულად განხორციელებადი, სრულყოფილი, დანახარჯების თვალსაზრისით ეფექტიანი და კონტროლის მიზნებთან უშუალოდ დაკავშირებული.

შიდა აუდიტი შეგვიძლია განვიხილოთ სახელმწიფოებრივი მართვის ერთ-ერთ ელემენტად. მის მიზანს წარმოადგენს ხელმძღვანელობისთვის რეკომენდაციების მიწოდება იმის შესახებ, აქვს თუ არა ორგანიზაციას იმდენად ჯანსაღი შიდა კონტროლის სისტემები, რომ ორგანიზაცია დაიცვას რესურსების არარაციონალური ან/და არამართლზომიერი გამოყენებისაგან. გარდა ამისა, მისი მოქმედების სფეროა საჯარო სექტორის, როგორც საოპერაციო, ისე საფინანსო სფერო. რაც შეეხება მიდგომებს, იგი არის რისკზე დაფუძნებული, რისკებისა და კონტროლის სისტემების შემფასებელი, რომელიც ახდენს სისტემების მუშაობის ტესტირებას და გაუმჯობესების/დანერგვის მიზნით რეკომენდაციების შემუშავებას.

უნდა აღინიშნოს, რომ შიდა აუდიტის ფუნქციის მიზნები მეტად ცვალებადია და დამოკიდებულია სამეურნეო სუბიექტის სიდიდესა და სტრუქტურაზე, ასევე

მმართველობაზე პასუხისმგებელი პირების მოთხოვნებზე. შიდა აუდიტის მნიშვნელობა იქიდანაც ჩანს, რომ იგი არა მხოლოდ ფინანსურ, არამედ შესაბამისობის, სისტემურ, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების კუთხით შემოწმებას და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემას გულისხმობს.

სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული ფინანსური კონტროლის გამოცდილების, დაგროვებული ცოდნისა და ახალი ტექნოლოგიების საერთაშორისო დონეზე გავრცელება ხელს უწყობს უფრო ეფექტური და შედეგიანი აუდიტის ჩატარებას.

ჩვენი აზრით, ქვეყნის ეკონომიკური ზრდა მნიშვნელოვნად არის დამოკიდებული საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტიან ფუნქციონირებაზე. საერთაშორისო თანამშრომლობა მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ამ კუთხით, რადგან თანამშრომლობის დროს ხდება საერთაშორისო გამოცდილებისა და პრაქტიკის გაზიარება.

აუდიტის სფეროში დაგროვილი პროგრესული გამოცდილებების გაზიარებას უზრუნველყოფენ ამ პროფილით შექმნილი საერთაშორისო ორგანიზაციები, რომელთა შორის უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

- INCOSAI Internacional Congress for Supreme Audit Institutions - უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების საერთაშორისო კონგრესი;
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit institutions - უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების საერთაშორისო ორგანიზაცია.
- EUROSAI – European Organization of Supreme Audit Institutions - უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების ევროპის ორგანიზაცია.
- ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions - უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების აზიის ორგანიზაცია.

ზემოთ აღნიშნული საერთაშორისო ორგანიზაციები აქტიურ საქმიანობას ეწევიან სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებისა და სრულყოფის მიმართულებით. ამის აუცილებლობა თანამედროვე ეტაპზე განპირობებულია მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციის გაღრმავებით, უცხოური ინვესტიციების რეგულირების სრულყოფისა და მათი ეფექტიანობის



ამაღლებით და რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ფინანსური რესურსების კანონიერი, მიზნობრივი და ეფექტიანი გამოყენების უზრუნველყოფით.

საჯარო სექტორის აუდიტში მიმდინარე რეფორმების წარმატებით განხორციელება დაკავშირებულია სახელმწიფო აუდიტის მიმართ საანდობის ხარისხის ამაღლებასთან, საჯარო სექტორში არსებული გარემოს გაუმჯობესებასთან. აღნიშნული რეფორმებით მნიშვნელოვან სარგებელს მიიღებს სახელმწიფოს საჯარო სექტორი, რომელსაც ეყოლება აუდიტორები, რომლებიც მაღალპროფესიულ დონეზე შეასრულებენ სამუშაოს, სათანადოდ შეაფასებენ ქვეყნის ფინანსურ მდგომარეობას და სწორად დაგეგმავენ სამომავლო პერსპექტივას. მიმდინარე რეფორმები ხელს უწყობს საჯარო სექტორში გამჭვირვალობის ხარისხის ამაღლებას და რისკების შემცირებას, რაც ეკონომიკის განვითარებისთვის ძალიან მნიშვნელოვანი ფაქტორია. რეფორმების საბოლოო შედეგები ხელშესახები იქნება ჩვენი საზოგადოებისთვის, რომელიც მიიღებს წარმატებულ და ეკონომიკური აღმავლობის გზაზე მდგარ სახელმწიფოს.

აუდიტი აფასებს სახელმწიფო ბიუჯეტს, არსებულ სახელმწიფო პროგრამებს, სახელმწიფოს მიერ მიღებული და დახარჯული ფულადი სახსრების კანონიერებასა და ეფექტიანობას. როცა საწყის ეტაპზე - დაგეგმვის ფაზაში ხდება არსებული ხარვეზების გამოვლენა და მათი გამოსწორებისა და აღმოფხვრის მიზნით შესაბამისი ღონისძიებების გატარება, ეს მნიშვნელოვან გავლენას ახდენს ქვეყნის ეკონომიკაზე. იმ დროს, როცა აუდიტი წინასწარ შეაფასებს ბიუჯეტიდან თუ სხვადასხვა გრანტის ფარგლებში დაგეგმილ და განსახორციელებელ პროგრამებს და გამოავლენს, რომ ვერ მივიღებთ დაგეგმილ შედეგს და ის ვერ იქნება ეფექტიანი, უნდა მივიღოთ ალტერნატიული გადაწყვეტილება: საჭიროა პროგრამაში ცვლილებების შეტანა, მოდიფიცირება, რის შედეგადაც ამაღლდება მისი პროდუქტიულობა. ვფიქრობთ, ეს პირდაპირ აისახება ქვეყნის ეკონომიკურ აღმავლობაზე, რადგან არ მოხდება საბიუჯეტო სახსრების არაეფექტური ხარჯვა და საჯარო დაწესებულებები ორიენტირებულნი იქნებიან მაღალეფექტიანი პრიორიტეტებისა და პროგრამების განსაზღვრისკენ.

საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა და გარე აუდიტის ჩატარების ეტაპები ხასიათდება როგორც მსგავსებით, ასევე მნიშვნელოვანი განსხვავებით.

ჩვენი აზრით, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი განსხვავება შიდა და გარე აუდიტის ჩატარების ეტაპებს შორის არის ის, რომ გარე აუდიტი, შიდა აუდიტისგან განსხვავებით მოიცავს ჩატარებული აუდიტის ხარისხის კონტროლს. ამ ეტაპზე ხდება აუდიტის ჩატარების ხარისხის შესაბამისობის დადგენა აუდიტის ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებთან, რაც მნიშვნელოვანია აუდიტის ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის. ასევე ხდება ხარვეზების გამოვლენა და მათი სრულყოფისათვის შესაბამისი გზების მოძიება.

მნიშვნელოვანი ყურადღება გავამახვილეთ ფინანსური მართვისა და კონტროლის ისეთ კომპონენტზე, როგორცაა მონიტორინგი და შეფასება. ამ კომპონენტის ფარგლებში განვიხილეთ სახელმწიფო ბიუჯეტში ადმინისტრაციული ხარჯების წილი ბოლო წლების განმავლობაში, სხვა ქვეყნებთან შედარებითი ანალიზით დავასკვნით, რომ საქართველოში ადმინისტრაციული ხარჯების წილი მთლიან ხარჯებში მნიშვნელოვნად აღემატება იმავე მაჩვენებელს სხვა ქვეყნებში. სტატისტიკურ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით შევაფასეთ ელექტრონული ტენდერის საშუალებით საქართველოში სახელმწიფო შესყიდვების ეფექტიანობა, მასზე მოქმედი ფაქტორები და შესყიდვების პროცესში არსებული ნაკლოვანებების გავლენა მთლიანად პროცესზე.

## თავი III - სახელმწიფო აუდიტის შეფასების ეფექტიანობის მეთოდები

### 3.1. სახელმწიფო სექტორის აუდიტი და ხარისხის კონტროლი

ნებისმიერი სახელმწიფო სტრუქტურის მიზანი უნდა იყოს ხარისხის კონტროლის სისტემის შემუშავება და დანერგვა, რათა უზრუნველყოს ორგანიზაციისა და მისი პერსონალის მიერ პროფესიული სტანდარტებისა და სათანადო იურიდიული და მარეგულირებელი მოთხოვნების დაკმაყოფილება. ამავე დროს, აუდიტორების მიერ გაცემული დასკვნების კონკრეტული გარემოებების მიმართ შესაბამისობა.

პერსონალს, რომელიც პასუხისმგებელია ხარისხის კონტროლის სისტემის შექმნასა და ფუნქციონირებაზე, კარგად უნდა ჰქონდეს გაცნობიერებული ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო მითითებები.

ორგანიზაციამ უნდა შეიმუშავოს პოლიტიკა და პროცედურები, რომლებიც აღიარებს იმას, რომ აუდიტის ჩატარების დროს ხარისხი არსებითია. ასეთი პოლიტიკა და პროცედურები უნდა მოითხოვდეს, რომ ორგანიზაციის ხელმძღვანელმა საკუთარ თავზე აიღოს საბოლოო პასუხისმგებლობა ხარისხის კონტროლის სისტემაზე. ნებისმიერ პირს, რომელსაც მინიჭებული აქვს ოპერატიული პასუხისმგებლობა ორგანიზაციის ხარისხის კონტროლის სისტემაზე უნდა ჰქონდეს შესაბამისი უნარები, კომპეტენცია, ეთიკური პრინციპები, გამოცდილება და აუცილებელი უფლებამოსილება. ორგანიზაცია დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მას ჰყავს პერსონალი, რომელიც აუდიტს ჩატარებს პროფესიული სტანდარტების, სათანადო მარეგულირებელი და საკანონმდებლო მოთხოვნების შესაბამისად; აუდიტორები შეძლებენ კონკრეტული გარემოებების შესაფერისი დასკვნის გაცემას.

ამავე დროს ორგანიზაციაში უნდა მიმდინარეობდეს მონიტორინგი, რათა უზრუნველყოფილ იქნას ხარისხის კონტროლის სისტემასთან დაკავშირებული პროცედურების რელევანტურობა, ადეკვატურობა და ეფექტიანობა. ეს პროცესი უნდა:

ა) მოიცავდეს ორგანიზაციის ხარისხის კონტროლის სისტემის უწყვეტ განხილვასა და შეფასებას, მათ შორის, ციკლურ საფუძველზე თითოეული აუდიტორის მიერ განხორციელებული სულ მცირე ერთი აუდიტის გაცნობას;

ბ) მოითხოვდეს, რომ მონიტორინგის პროცესზე პასუხისმგებლობა გადაეცეს შესაფერისი გამოცდილებისა და კომპეტენციის მქონე აუდიტორს ან აუდიტორთა ჯგუფს, ან სხვა პირს;

გ) მოითხოვდეს, რომ ის პირები, რომლებიც აუდიტს ახორციელებენ, არ მონაწილეობდნენ აუდიტის ხარისხის მონიტორინგში (საქართველოს ... 2009).

„აუდიტორმა უნდა დაიცვას შესაბამისი ეთიკური მოთხოვნები, მათ შორის დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული. აუდიტორმა აუდიტი უნდა დაგეგმოს და ჩატაროს პროფესიული სკეპტიციზმის განწყობით, იმის აღიარებით, რომ შეიძლება არსებობდეს ისეთი გარემოებები, რომლებიც იწვევს არსებით უზუსტობებს ფინანსურ ანგარიშგებაში“ (საქართველოს ... 2017ა).

აუდიტორმა უნდა გამოიყენოს პროფესიული მსჯელობა აუდიტის დაგეგმვისა და ჩატარების დროს. აუდიტორული დასკვნის შედგენის თარიღისთვის ან მანამდე, აუდიტორი დოკუმენტაციის მიმოხილვისა და აუდიტის შემსრულებელ ჯგუფთან ერთად მსჯელობის გზით, დარწმუნებული უნდა იყოს, რომ მოპოვებულია საკმარისი და შესაფერისი აუდიტორული მტკიცებულებები გამოტანილი დასკვნებისა და გასაცემი აუდიტორული დასკვნის განსამტკიცებლად. აუდიტორი პასუხისმგებელია, უზრუნველყოს იმის გარანტია, რომ გარიგების შემსრულებელმა ჯგუფმა გაიარა სათანადო კონსულტაცია რთულ ან საკამათო საკითხებთან დაკავშირებით.

ხარისხის კონტროლი უნდა იძლეოდეს იმის გარანტიას, რომ აუდიტორული საქმიანობის მიზნები არის მიღწეული და აუდიტის დაგეგმვა, ორგანიზება და განხორციელება ხდება რესურსების მაქსიმალურად ეფექტური გამოყენების გზით. დანერგილი სტრატეგია და პროცედურები აუდიტის საქმიანობის ხარისხის კონტროლთან მიმართებაში უნდა უზრუნველყოფდეს აუდიტორული შემოწმების სამართლებრივ, პროფესიონალურ და ეთიკურ მოთხოვნებთან შესაბამისობას.

ხარისხის კონტროლი ზედამხედველობასთან, შიდა და გარე შეფასებასთან ერთად უზრუნველყოფს აუდიტორული საქმიანობის მაღალ ხარისხს.

ხარისხის კონტროლი ეფუძნება შემდეგ პრინციპებს:

- ❖ აუდიტორებმა უნდა დაიცვან დამოუკიდებლობის, კეთილსინდისიერების, ობიექტურობის და კონფიდენციალურობის პრინციპები, ასევე პროფესიონალური ეთიკის სტანდარტები და არსებული რეგულაციები;
- ❖ აუდიტორებს უნდა გააჩნდეთ სათანადო პროფესიული კვალიფიკაცია;
- ❖ აუდიტორული შემოწმებისას, აუდიტორებზე კონკრეტული დავალებების გადანაწილების დროს მხედველობაში უნდა იქნეს მიღებული მათი ცოდნა და გამოცდილება;
- ❖ აუდიტორების მიერ შესრულებული სამუშაო სრულად უნდა შემოწმდეს და ყველა დონეზე განხორციელდეს ზედამხედველობა და კონტროლი, შესრულებული სამუშაოს ხარისხის მოთხოვნებთან შესაბამისობის უზრუნველსაყოფად;
- ❖ საჭიროებისამებრ, აუდიტორებმა უნდა აწარმოონ კონსულტაციები სათანადო ცოდნის მქონე სპეციალისტებთან;
- ❖ უნდა ხორციელდებოდეს მუდმივი ზედამხედველობა პრინციპების ადეკვატურ და ეფექტურ დაცვაზე, ასევე აუდიტორული საქმიანობის კონტროლისა და ხარისხის სპეციფიურ პროცედურებზე (ISA 220).

აუდიტის ხარისხის კონტროლის პრინციპები და სპეციფიკური პროცედურები უნდა იყოს ცნობილი თითოეული აუდიტორისათვის იმგვარად, რომ უზრუნველყოფილი იყოს მათი სწორი ინტერპრეტირება და პრაქტიკაში დანერგვა.

საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის №593 დადგენილებაში „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ მნიშვნელოვანი ყურადღება არის გამახვილებული ხარისხის კონტროლზე. აღნიშნული მეთოდოლოგიის შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა შეიმუშავოს და დანერგოს ხარისხის კონტროლის პროგრამა, რომელიც მოიცავს კონტროლის 3 ძირითად ფორმას - შიდა და გარე შეფასებებს და მიმდინარე ზედამხედველობას.

**ხარისხის შიდა შეფასება** - შიდა შეფასებები შეიძლება ჩატარდეს შემდეგი გზით:

- სამუშაოს ზედამხედველობა მოცემული დავალების ფარგლებში;

- საკონტროლო უწყისები და სხვა საშუალებები, რომლებიც უჩვენებს, რომ შიდა აუდიტორული საქმიანობისას გამოყენებული პროცესები შესაბამისობაშია შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიაში აღნიშნულ პროცესებთან;
- შიდა აუდიტის ობიექტის შევსებული კითხვარებიდან მიღებული შეფასება;
- სამუშაოს შესრულების ინდიკატორების ანალიზი (მაგალითად: შიდა აუდიტის დავალების ხანგრძლივობა, მიღებული და შესრულებული რეკომენდაციები).

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა უზრუნველყოს მარეგულირებელ ნორმატიულ აქტებთან და შიდა აუდიტის წლიური გეგმის შესრულების ვადებთან შესაბამისობა. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი რეგულარულად აცნობებს დაწესებულების ხელმძღვანელს შიდა აუდიტის პროცედურების შესახებ. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი უზრუნველყოფს შიდა აუდიტის სუბიექტის პერიოდულ შიდა შეფასებებს. შიდა შეფასება მოიცავს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის მუდმივ შეფასებას. შიდა აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა შეიმუშავოს და დანერგოს პროგრამა სამუშაოს რეგულარული განხილვისა და შეფასებისათვის. აღნიშნულმა პროგრამამ უნდა განსაზღვროს შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულებასთან, სტანდარტებსა და შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსთან შესაბამისობა, ასევე შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტურობა და ეფექტიანობა დაწესებულების მენეჯმენტის საჭიროებებთან მიმართებაში.

რეგულარული განხილვები:

- მოიცავს იმ სამსახურების უფრო დეტალურ ინტერვიუებსა და შემოწმებებს, რომლებსაც უტარდებათ აუდიტი;
- ტარდება მონაწილეების მიერ შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების დროს (თვითშეფასება);
- ტარდება შიდა აუდიტის სხვა კომპეტენტური სპეციალისტების მიერ, რომლებიც არიან დაწესებულების სხვა სტრუქტურული ერთეულის თანამშრომლები;

- შეიძლება მოიცავდეს თვითშეფასებასა და მასალების მომზადებას, რომელსაც ამოწმებს სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორი ან სხვა კომპეტენტური პირი, რომელიც დაწესებულების სხვა სტრუქტურული ერთეულის თანამშრომელია;
- ასევე შეიძლება მოიცავდეს შიდა აუდიტის პრაქტიკის შესაბამისობის მითითებას საუკეთესო პრაქტიკასთან (საქართველოს ... 2016).

ჩატარებული შიდა აუდიტის ხარისხის უზრუნველსაყოფად, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ამოწმებს შიდა აუდიტის ფაილს შემდეგ ეტაპებზე:

- შიდა კონტროლის სისტემის შეფასების შემუშავება;
- საბოლოო ანგარიშის პროექტის მომზადება;
- საბოლოო ანგარიშის მომზადება;
- შიდა აუდიტის დასრულება;
- რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი;
- შიდა აუდიტის ფაილის დახურვა.

სათანადო ხარისხის კონტროლის უზრუნველსაყოფად, საპასუხო რეაგირების შეფასება ჩატარებული შიდა აუდიტის სარგებლობისა და ეფექტურობის შესახებ, შეიძლება იყოს სასარგებლო. შიდა აუდიტის ობიექტისგან საპასუხო რეაგირების მისაღებად შიდა აუდიტორული შემოწმების დასრულების შემდეგ შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შემდეგი ინსტრუმენტები: შიდა აუდიტის ერთეულის შესწავლა, შეხვედრა შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსსა და შიდა აუდიტის ობიექტის მენეჯმენტს შორის. შიდა აუდიტის ობიექტის კვლევამ შეიძლება მოგვცეს მნიშვნელოვანი საპასუხო რეაგირება ჩატარებული შიდა აუდიტის სარგებლობისა და ეფექტურობის შესახებ ზოგადად და ასევე მიაწოდოს სპეციფიკური ინფორმაცია შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს, თუ როგორ შეასრულა შიდა აუდიტის ჯგუფმა სამუშაო და როგორ აწარმოა კომუნიკაცია შიდა აუდიტის ობიექტთან. ორივე ინსტრუმენტი შეიძლება იყოს გამოყენებული ერთდროულად ან შერჩევითად.

შიდა აუდიტის კვლევა მზადდება კითხვარის ფორმით და შესავსებად გადაეცემა შიდა აუდიტის ობიექტს. შიდა აუდიტის სუბიექტს შეუძლია მოამზადოს საკუთარი კითხვარის ფორმა, რომელიც კითხვების გარდა, უნდა მოიცავდეს ინფორმაციას, თუ

რომელი შიდა აუდიტორული შემოწმების ფარგლებში ივსება კითხვარი, შესაძლებელია აღნიშნული ინფორმაცია წარმოდგენილი იყოს თანმხლებ წერილში.

კითხვარი არ უნდა იყოს ბევრი შეკითხვის მომცველი და რთული, ცუდად შედგენილი, განმეორებითი და არ უნდა აიძულებდეს რესპოდენტს არარელევანტურად გასცეს პასუხი კითხვაზე.

შევსებული კითხვარების მიღების შემდგომ, ხდება მიღებული პასუხის შეჯამება და შეფასება შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსისა და შიდა აუდიტის ჯგუფის მიერ. გაუმჯობესების მიზნით ღონისძიებები შეიძლება განხორციელდეს საჭიროებიდან გამომდინარე, თუმცა უნდა იქნეს გათვალისწინებული, რომ კითხვარი ყოველთვის არ იძლევა ზუსტ ინფორმაციას. ამდენად, კითხვარი არ არის სრულად ეფექტური და საიმედო საშუალება (საქართველოს ... 2016).

**ხარისხის გარე შეფასება** - ხარისხის გარე შეფასება ხორციელდება სულ მცირე ხუთ წელიწადში ერთხელ, დამოუკიდებელი, კვალიფიციური შემფასებლის ან შემფასებელთა ჯგუფის მიერ. ზოგადად, შეფასებები უნდა განხორციელდეს იმ პირების მიერ, რომლებიც არ არიან დაწესებულების თანამშრომლები და რომლებსაც კარგად ესმით შიდა აუდიტორული პრაქტიკა და ასევე საჯარო სექტორში არსებული შიდა აუდიტის სტანდარტები. ჰარმონიზაციის ცენტრი ასევე არის შიდა აუდიტის გარე შემფასებელი ერთეული. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრი პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის სისტემის შეფასებაზე. ხარისხის გარე შეფასების წესები უნდა მომზადდეს ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ და დამტკიცდეს კანონმდებლობის შესაბამისად. შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის ვალდებულებაა შეიმუშავოს და დასამტკიცებლად წარუდგინოს დაწესებულების ხელმძღვანელს გარე შეფასების პროგრამა და თვალყური ადევნოს მის განხორციელებას ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებული ხარისხის გარე შეფასების წესების გათვალისწინებით. პროგრამა ადგენს გარე შეფასების დროს და ასევე ზოგადად განსაზღვრავს მის მიზნებს და მოცულობას. შემოწმების შემდგომ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა გაითვალისწინოს გარე შეფასების ანგარიშში ასახული მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები. ანგარიშში არსებითი ნაკლოვანებების და ხარვეზების



დაფიქსირებისას, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი, დაწესებულების ხელმძღვანელთან ერთად, ამზადებს სამოქმედო გეგმას და განახორციელებს ზომებს შიდა აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გასაუმჯობესებლად.

გარე შეფასება მოიცავს:

1. ხარისხის გარე შეფასებას;
2. შიდა აუდიტორული შემოწმების გარე შეფასებას;
3. შიდა აუდიტორული საქმიანობის ცალკეული კომპონენტის ან კომპონენტთა ერთობლიობის გარე შეფასებას (საქართველოს ... 2016).

ხარისხის გარე შეფასების მთავარი მიზნებია:

- შიდა აუდიტორული საქმიანობის ეფექტურობისა და პროდუქტიულობის შეფასება დებულებასთან და კანონმდებლობასა და დაწესებულების ხელმძღვანელობის მოლოდინთან მიმართებაში და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემა;
- შიდა აუდიტის მიმდინარე საჭიროებებისა და მიზნების, ასევე დაწესებულების სამომავლო ტენდენციებისა და მიზნების გათვალისწინება;
- დაწესებულების წინაშე არსებული რისკის შეფასება, თუ შიდა აუდიტორული საქმიანობა სრულდება უფრო ნაკლები ეფექტურობით ან არ არის შესაბამისობაში ერთ ან მეტ სტანდარტთან;
- შესაძლებლობების იდენტიფიცირება და იდეების შეთავაზება შიდა აუდიტის სუბიექტისთვის საქმიანობის ეფექტიანობის ასამაღლებლად;
- საკონსულტაციო საქმიანობის მეშვეობით შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის გაუმჯობესება დაწესებულების შიგნით სუბიექტის დადებითი იმიჯის შექმნით და მისი აღქმადობისა და სანდოობის ხარისხის გაზრდით.
- შიდა აუდიტის სისტემის სამართლებრივ მოთხოვნებთან შესაბამისობის შესახებ ცნობის მომზადება;
- საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის კომპონენტის ძირითადი განვითარების ტენდენციების და სისუსტეების იდენტიფიცირება;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის სამუშაო მეთოდების და შედეგების შედარება, ასევე საუკეთესო შიდა აუდიტორული პრაქტიკის აკუმულირება;

➤ შიდა აუდიტის და შიდა კონტროლის სისტემის განვითარების მხარდაჭერა.

ზემოთ ჩამოთვლილი მიზნები შეიძლება შეიცვალოს და დაემატოს ახალი მიზნები დაწესებულების საჭიროებებიდან გამომდინარე. ასევე უნდა შესრულდეს შიდა აუდიტორების პრაქტიკული საქმიანობის შედარება.

საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად, ხარისხის გარე შეფასება ხორციელდება შემდეგი პრაქტიკული ქმედებების გათვალისწინებით:

- პასუხისმგებელი შემფასებლების უნარ-ჩვევების გაძლიერება და საჭირო ტრენინგების ჩატარება;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის შესახებ ხელმისაწვდომი ინფორმაციის მიმოხილვა;
- დაწესებულებაში წინასწარი ვიზიტის განხორციელება ინფორმაციის მოსაძიებლად, შიდა აუდიტის სუბიექტის წევრებთან და დაწესებულების ხელმძღვანელობასთან გასაუბრების დასანიშნად;
- კვლევებისა და რეზიუმეების გამოყენება ადგილზე ინტერივების ჩატარებისას და დოკუმენტაციის შემოწმებისას;
- ადგილზე მუშაობა, მათ შორის დაწესებულებაში ადმინისტრაციული პოლიტიკის და პროცედურების შემოწმება, შიდა აუდიტორული შემოწმებების დაგეგმვისას რისკის, მმართველობის და აუდიტის რისკის შეფასების გათვალისწინება, სამუშაო დოკუმენტაციის და ანგარიშების შესწავლა;
- დაწესებულების ხელმძღვანელობის ცალკეულ წარმომადგენლებთან და შიდა აუდიტის სუბიექტის პერსონალთან გასაუბრება რისკებსა და მიზნებზე, შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტურობის შეფასების კრილში;
- დაწესებულებაში მონიტორინგის კომპონენტის სხვა ფუნქციების გათვალისწინება, რომელიც არ შედის შიდა აუდიტის საქმიანობაში, როგორცაა შეფასება, ძიება, ხარისხის უზრუნველყოფა;
- შიდა აუდიტის საქმიანობის შესაბამისობის შეფასება კანონმდებლობასთან და მოქმედ მარეგულირებელ ნორმებსა და სტანდარტებთან;
- წლის განმავლობაში დაგეგმილი ხარისხის/პროცესის გასაუმჯობესებელი ქმედებების მიმოხილვა;
- საკითხების და რეკომენდაციების რეზიუმეს მომზადება;

- შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის პროექტის მომზადება, რეკომენდაციების თაობაზე შიდა აუდიტის ობიექტის კომენტარების მოპოვება და საბოლოო ანგარიშის შემუშავება;
- შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის გადაცემა დაწესებულების ხელმძღვანელისთვის, რომლის წინაშეც არის შიდა აუდიტის სუბიექტი ანგარიშვალდებული;
- სათანადო რეაგირების უზრუნველყოფა (საქართველოს ... 2016).

შემფასებელი ამოწმებს შესრულებული შიდა აუდიტის შესაბამისობას შიდა აუდიტის ნორმატიულ მარეგულირებელ აქტებთან. ასევე, ამოწმებს დასკვნებსა და მიგნებებს, მონიტორინგს უწევს დაგეგმილ ვადებთან შესაბამისობას და გამოყოფილი დროის ეფექტურად ათვისებას შიდა აუდიტის ჩატარების მიზნით. შეფასებითი ანგარიში უნდა გადაეცეს შესაბამისი დაწესებულების ხელმძღვანელს. გარე შემფასებელი დაწესებულების ხელმძღვანელს წარუდგენს და განუმარტავს ძირითად მიგნებებსა და რეკომენდაციებს.

შიდა აუდიტორული შემოწმების პროცესის გარე შეფასება ყურადღებას ამახვილებს შემდეგ ასპექტებზე:

- ❖ სათანადო შიდა აუდიტის ტექნიკის გამოყენება;
- ❖ შიდა აუდიტის დასკვნების, მიგნებებისა და რეკომენდაციების საკმარისად არგუმენტირებულობა;
- ❖ ანგარიშების სიზუსტე, სიცხადე, ლაკონურობა, კონსტრუქციულობა, სისრულე და დროულობა;
- ❖ შიდა აუდიტორულ სტანდარტებთან შესაბამისობა;
- ❖ შიდა აუდიტის დაწყებისას შესაბამისი ინსტრუქციების მიწოდება;
- ❖ შიდა აუდიტის მიზნებისა და ინდივიდუალური გეგმის დამტკიცება;
- ❖ შიდა აუდიტის გეგმის მიხედვით ჩატარების უზრუნველყოფა, შესაბამისად დამტკიცებულ ცვლილებებთან ერთად.

შემოწმების დონე უნდა განისაზღვროს შიდა აუდიტორების გამოცდილებისა და უნარ-ჩვევების შესაბამისად. შემფასებელი ამოწმებს შესრულებული შიდა აუდიტის შესაბამისობას შიდა აუდიტის მარეგულირებელ სამართლებრივ აქტებთან.

ასევე, ამოწმებს დასკვნების და მიგნებების ადეკვატურობას, მონიტორინგს უწევს დაგეგმილ ვადებთან შესაბამისობას და გამოყოფილი დროის ეფექტურად ათვისებას შიდა აუდიტის ჩატარების მიზნით. გარე შემფასებელი დაწესებულების ხელმძღვანელს წარუდგენს და განუმარტავს ძირითად მიგნებებსა და რეკომენდაციებს.

ქვემოთ მოცემულია რამდენიმე სანიმუშო ღონისძიება, რომელიც შეიძლება გამოყენებულ იქნეს შიდა აუდიტორული საქმიანობის იმ კომპონენტ(ებ)თან მიმართებით, რომელსაც უტარდება გარე შემოწმება:

I. ადამიანური რესურსები:

- ✓ შიდა აუდიტორული გამოცდილების საშუალო წლები;
- ✓ ტრენინგების საათები თითო შიდა აუდიტორზე;
- ✓ ტრენინგის გეგმის შესრულების პროცენტი;
- ✓ პერსონალის სერტიფიცირების პროცენტი;
- ✓ შიდა აუდიტორთა როტაცია;
- ✓ პერსონალის როტაცია შიდა აუდიტის ობიექტებში;
- ✓ პერსონალის კმაყოფილების კვლევა.

II. ეფექტურობა:

- ✓ მიგნებების/რეკომენდაციების რაოდენობა;
- ✓ შეთანხმებული რეკომენდაციების პროცენტი;
- ✓ შიდა აუდიტის დანაზოგების მოცულობა;
- ✓ განმეორებითი მიგნებების რიცხვი;
- ✓ პროცესის გაუმჯობესების რაოდენობა.

III. ხარისხი:

- ✓ მენეჯმენტის მოთხოვნის რაოდენობა;
- ✓ საშუალო რეაგირების დრო - მენეჯმენტის მოთხოვნები;
- ✓ კლიენტთა კმაყოფილების დონე - კვლევის მიხედვით;
- ✓ შიდა აუდიტის შესახებ საჩივრების რაოდენობა.

IV. ღირებულება/პროდუქტიულობა:

- ✓ შიდა აუდიტორების რაოდენობა საშტატო ერთეულის მიხედვით;

- ✓ შიდა აუდიტორების რაოდენობა აქტივების მიხედვით;
- ✓ დასრულებული - დაგეგმილი აუდიტი.

V. ანგარიშები:

- ✓ წარდგენილი შიდა აუდიტის ანგარიშების რაოდენობა;
- ✓ გასული დრო - პირველი შეხვედრიდან სამუშაოს დასრულებამდე;
- ✓ გასული დრო - სამუშაოს დასრულებიდან საბოლოო ანგარიშამდე;
- ✓ „არადამაკმაყოფილებელი“ შიდა აუდიტის დასკვნების რაოდენობა (საქართველოს ... 2016).

საჭიროებისამებრ, დაწესებულების ხელმძღვანელს შეუძლია გამოიყენოს დამოუკიდებელი აუდიტორები (აუდიტორული კომპანიები) შიდა აუდიტის სუბიექტის ოპერაციების ხარისხის შესაფასებლად. აღნიშნული შეფასებები უნდა შესრულდეს, დაწესებულებისგან დამოუკიდებელი, ინტერესთა კონფლიქტის არმქონე, კვალიფიციური პირების მიერ.

შიდა აუდიტის სუბიექტი უნდა დაეყრდნოს ფორმალურ, წერილობით ანგარიშს, რომელშიც ასახული იქნება შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის და შიდა აუდიტის სტანდარტებთან შესაბამისობის ხარისხის შესახებ მოსაზრებები. გარდა ამისა, ის ასევე უნდა მოიცავდეს გაუმჯობესების რეკომენდაციების.

**მიმდინარე ზედამხედველობა და მონიტორინგი** - ზედამხედველობა ვრცელდება შიდა აუდიტის სუბიექტში მიმდინარე ყველა პროცესზე, მათ შორის, შიდა აუდიტორულ საქმიანობაზე, ადმინისტრაციულ-ორგანიზაციულ პროცესსა და შიდა აუდიტორების სწავლების და პროფესიული განვითარების პროცესზე. ეფექტური ზედამხედველობა ამცირებს არასწორი ან არათანმიმდევრული პროფესიონალური დასკვნების გამოტანის რისკს, რამაც შესაძლოა უარყოფითად იმოქმედოს შიდა აუდიტის სუბიექტის იმიჯსა და საქმიანობის შედეგებზე. მიმდინარე ზედამხედველობა არის უწყვეტი პროცესი, რომელიც იწყება დაგეგმვის ეტაპიდან.

მიმდინარე ზედამხედველობა და მისი შემადგენელი ნაწილი - მონიტორინგი წარმოადგენს რუტინულ პრაქტიკას და შედგება ყველა საჭირო პროცესისგან, ინსტრუმენტისა და ინფორმაციისგან, იმიასათვის, რომ უზრუნველყოფილ იქნას შიდა აუდიტორული საქმიანობის შესაბამისობა ფუნქციებთან, შიდა აუდიტორთა

ეთიკის კოდექსთან, სტანდარტებთან და სხვა რელევანტურ მარეგულირებელ ნორმებთან. მონიტორინგი არის შეფასების პროცესი, რომელიც ადგენს აღნიშნულ შესაბამისობის ხარისხს.

ასეთმა პერიოდულმა შიდა შეფასებებმა შესაძლოა შეამციროს გარე შეფასების ხარჯები, თუ განხორციელდა დაგეგმილ გარე შეფასებაზე მოკლე ვადაში.

საერთაშორისო სტანდარტი 1300 ადგენს, რომ მთავარმა შიდა აუდიტორმა (საქართველოს საჯარო სექტორის შემთხვევაში - შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა) უნდა შეიმუშავოს და აწარმოოს ხარისხის უზრუნველყოფისა და გაუმჯობესების პროგრამა, რომელიც მოიცავს შიდა აუდიტორული საქმიანობის ყველა ასპექტს და განახორციელოს ამ პროცესის ეფექტურობის მიმდინარე ზედამხედველობა.

შიდა აუდიტის სუბიექტში უნდა მოქმედებდეს ზედამხედველობის განხორციელების წესები შიდა აუდიტის პროფესიონალური პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. მაგალითად, სტანდარტი 2340 - აუდიტორული შემოწმების ზედამხედველობა, ადგენს, რომ შიდა აუდიტორული შემოწმების ზედამხედველობა უნდა იყოს სათანადო, იმისათვის, რომ მიღწეულ იქნეს ხარისხის უზრუნველყოფის და პროფესიულად განვითარებული პერსონალის არსებობის მიზნები (საქართველოს ... 2016).

ინფორმაცია, რომელიც მოპოვებულია შიდა აუდიტის ზედამხედველობის შედეგად შიდა აუდიტის ხარისხის, პერსონალის კომპეტენციის, დასკვნების მომზადების უნარ-ჩვევების, ეფექტურობის, ძლიერი და სუსტი მხარეების შესახებ, შეიძლება დახარისხდეს და შევიდეს შიდა აუდიტის ფუნქციების კომპეტენციის მოდელში, რომელიც ხელს შეუწყობს სამომავლოდ შიდა აუდიტორთა საკვალიფიკაციო მოთხოვნების და საჭირო ტრენინგების შერჩევის კრიტერიუმების ჩამოყალიბებას, რაც გავლენას იქონიებს სამსახურში აყვანისას შესაბამისი გადაწყვეტილების მიღებაზე. ეს ცოდნა ასევე შეიძლება გამოყენებულ იქნეს პრაქტიკის გასაახლებლად, რომელიც გამოიყენება შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შიდა აუდიტის პროცესების გასაუმჯობესებლად.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი პასუხისმგებელია მიმდინარე ზედამხედველობის ორგანიზებასა და ეფექტურობაზე. შიდა აუდიტის სუბიექტის

უფროსმა უნდა განსაზღვროს შესაბამისი თანამშრომლები, რომლებიც განახორციელებენ მიმდინარე ზედამხედველობას. ასეთი ფუნქცია შესაძლებელია დაეკისროს აუდიტის ჯგუფის უფროსსაც. ზედამხედველობა ხორციელდება როგორც უწყვეტი პროცესი, რომელიც იწყება დაგეგმვით და სრულდება შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშის მომზადებით.

შიდა აუდიტის საზედამხედველო პერსონალი პასუხისმგებელია შემდეგი საქმიანობის და დოკუმენტაციის შემოწმებაზე:

- ❖ შიდა აუდიტორების გადანაწილება შიდა აუდიტორული შემოწმებების მიხედვით;
- ❖ დაგეგმვის პროცესების მტკიცებულებები;
- ❖ კვლევები, სქემები, შიდა კონტროლის შეფასებები (რისკის/კონტროლის მატრიცა, ფაქტების უწყისები) და აღწერილობები;
- ❖ შიდა აუდიტის პროგრამები და შიდა აუდიტის პროგრამის ცვლილებები;
- ❖ ტესტირების შედეგები და სავლე დოკუმენტაცია;
- ❖ მიგნებების გამყარება;
- ❖ ზოგადი ფორმა, ორგანიზება და შესაბამისობა სამუშაო დოკუმენტაციის სტანდარტებთან.
- ❖ შიდა აუდიტის ანგარიშის შინაარსი და მისი ტექსტური ნაწილი.

პერსონალი, რომელიც ახორციელებს ზედამხედველობას, უნდა ფლობდეს შემდეგ საჭირო უნარ-ჩვევებს:

- I. აღქმა - დაკვირვების უნარი;
- II. ინტერპრეტაცია - დაკვირვებების და ინტერვენციის უნარი;
- III. ეფექტური ინტერვენციის უნარი.

ზედამხედველმა უნდა შეასრულოს სხვადასხვა როლი ზედამხედველობის პროცესში. ერთ-ერთ მთავარ უნარ-ჩვევას წარმოადგენს მოქნილობა სხვადასხვა ფუნქციების შესრულებისას და მათზე მორგება სიტუაციიდან გამომდინარე. ეს გულისხმობს, რომ ზედამხედველმა უნდა შეძლოს მასწავლებლის, მრჩევლის, შემფასებლის, კონსულტანტის, მონიტორის ან ინფორმატორის როლების კომბინირება კონკრეტული სიტუაციიდან გამომდინარე.

ამგვარი უნარ-ჩვევების განსავითარებლად შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა ყურადღება უნდა გაამახვილოს საზედამხედველო პერსონალის ინსტრუქტაჟსა და ტრენინგებზე თითოეულ ზემოაღნიშნულ სფეროში. თუმცა, უმეტეს შემთხვევაში, უფროს (ყველაზე გამოცდილ) შიდა აუდიტორს შეუძლია ამ ამოცანების ეფექტურად შესრულება.

შიდა აუდიტის სუბიექტის მოცულობა (შიდა სტრუქტურული ერთეულების და პერსონალის რაოდენობა) შეიძლება მნიშვნელოვნად განსხვავდებოდეს, ამდენად საჭიროა სხვადასხვა მიდგომების გამოყენება საზედამხედველო კომპონენტის შესაქმნელად.

შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსს შეუძლია იმოქმედოს როგორც ზედამხედველმა, თუ შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრუქტურული მოცულობა აძლევს მას საშუალებას განახორციელოს დამატებითი ფუნქციები. თუ შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრუქტურა იძლევა ცალკე ზედამხედველობის აუდიტორის ან აუდიტორების ყოლის საშუალებას, ამგვარი პირი (პირები) უნდა დაინიშნონ და მან უნდა იმოქმედოს როგორც ზედამხედველმა.

თუ შიდა აუდიტის სუბიექტი მხოლოდ ერთი ან ორი თანამშრომლისგან შედგება, მას შეუძლია შეაფასოს სამუშაო სხვა შიდა აუდიტის სუბიექტების ეფექტურობასთან შედარებით ან მიმართოს ჰარმონიზაციის ცენტრს დახმარებისთვის. ორ შიდა აუდიტორს შეუძლია ზედამხედველობა გაუწიოს ერთმანეთის საქმიანობას, სადაც ისინი ერთად არ მონაწილეობენ შიდა აუდიტორულ საქმიანობაში (საქართველოს ... 2016).

### **ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორები**

კარგ პრაქტიკას წარმოადგენს წინასწარ შერჩეული ეფექტურობის ინდიკატორების შემუშავება შიდა აუდიტის სუბიექტის ფარგლებში საკუთარი მუშაობის ეფექტურობის დონის გასაზომად და ასევე სამომავლო გეგმების ახალი მიზნების ჩამოსაყალიბებლად. ამგვარი ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორები უნდა პასუხობდნენ ისეთ კითხვებს, როგორცაა: რას ვაკეთებთ სწორად? როგორ უნდა გამოვრიცხოთ გაუარესება? როგორ უნდა გავაუმჯობესოთ საქმიანობა? როგორ



შევძლოთ არ გავაკეთოთ აქცენტი უმნიშვნელო დეტალებზე/რიცხვებზე, რომლებსაც მცირე ზეგავლენა გააჩნიათ პროცესის შედეგებზე?

ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორების შერჩევამდე, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა გაითვალისწინოს დაწესებულების ეფექტურობის შესახებ ანგარიშის მომზადების პროცესები, დაინტერესებული მხარეების მოლოდინები, პროფესიონალური მოთხოვნები და შიდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების მზაობის დონე.

ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორები, რომლებიც მომზადებულია შიდა აუდიტის სუბიექტისათვის, ასევე მჭიდროდ უნდა იყოს დაკავშირებული დაწესებულების ხელმძღვანელობის მოლოდინებთან, თუმცა კვალიფიციურ შიდა აუდიტის სუბიექტში მათი დამოუკიდებლად შემუშავება ხდება სუბიექტის კონკრეტული ფუნქციებისა და სამუშაოს სფეროს შესაბამისად.

ქვემოთ მოცემულია შიდა აუდიტის სუბიექტის ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორების რამდენიმე მაგალითი:

**1. პროცენტული სხვაობა დაგეგმილ და განხორციელებულ შიდა აუდიტორულ შემოწმებებს შორის:**

ეს კოეფიციენტი გამოიყენება, როგორც ეფექტური დაგეგმვის ინდიკატორი. შეუსრულებელი შიდა აუდიტორული შემოწმებების დიდი რაოდენობა შეიძლება გახდეს დაგეგმვის პროცესის ან შიდა აუდიტის სუბიექტის სტრუქტურის გადახედვის/შეცვლის მიზეზი.

**2. შიდა აუდიტორული ანგარიშის წარდგენისთვის საჭირო დრო:**

მიიჩნევა, რომ შიდა აუდიტის განხორციელებიდან საბოლოო ანგარიშის ჩაბარებამდე, რაც უფრო ნაკლები დროა გასული, ეს მიუთითებს შიდა აუდიტორული საქმიანობის მართვის და ორგანიზების მაღალ ხარისხზე. ხოლო დროის დიდი შუალედი მიანიშნებს არადაამაკმაყოფილებლად ჩატარებულ საველე სამუშაოებზე ან შემოწმების განხორციელების პროცესის სხვა ხარვეზებზე.

**3. შიდა აუდიტის ობიექტის შეპასუხება:**

იდეალური შიდა აუდიტორული ანგარიში არის ანგარიში, რომელიც სრულად არის შეთანხმებული შიდა აუდიტის ობიექტთან, რაც გულისხმობს რომ ჩატარებული შემოწმება ეფექტური და შედეგიანი იყო. ბევრი მყარად არგუმენტირებული შეპასუხება შიდა აუდიტის ობიექტის მხრიდან შეიძლება იყოს შიდა აუდიტის სუბიექტის არაადეკვატური, არადაამაკმაყოფილებელი მუშაობის ნიშანი.

**4. პროცენტული მაჩვენებელი, თუ რამდენჯერ მოხდა სისტემის მნიშვნელოვანი ცვლილება:**

სახეზე იყო თუ არა დაწესებულების შიგნით არსებული სისტემის მნიშვნელოვანი ცვლილება, რომელიც განხორციელდა შიდა აუდიტორული ანგარიშის საფუძველზე გაცემული რეკომენდაციების შესაბამისად.

**5. შეთანხმებული რეკომენდაციების პროცენტული მაჩვენებელი:**

როგორც წესი, ყველა გაცემული რეკომენდაცია არ ხვდება საბოლოო შიდა აუდიტორულ ანგარიშში. ამდენად, შეთანხმებული რეკომენდაციების კოეფიციენტი, „უარყოფილ“ რეკომენდაციებთან შედარებით, შეიძლება იყოს შიდა აუდიტის სუბიექტის ეფექტურობის კარგი ინდიკატორი (საქართველოს ... 2016).

ზოგიერთი ზემოაღნიშნული ინდიკატორი იძლევა ინფორმაციას შიდა აუდიტის სუბიექტის მუშაობის ეფექტურობის შესახებ (მაგალითად, დაგეგმილი და შესრულებული შიდა აუდიტორული შემოწმებების რაოდენობა), ხოლო სხვები მიუთითებენ თუ რა სარგებელი მიიღო დაწესებულებამ შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შესრულებული სამუშაოს შედეგად (მაგ., შიდა აუდიტის ობიექტის მიერ აღიარებული რეკომენდაციების რაოდენობა). შემუშავებული ეფექტურობის ძირითადი ინდიკატორების ჩამონათვალი უნდა მოიცავდეს ორივე ტიპის ინდიკატორს.

შიდა აუდიტის ეფექტურობის გაზომვის კიდევ ერთ საშუალებას წარმოადგენს გარე აუდიტის შეფასების შედეგები. რაც უფრო გამართულად ფუნქციონირებს შიდა აუდიტი, მით უფრო ნაკლებ პრობლემას აღმოაჩენს გარე აუდიტი.

აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტორული საქმიანობის მაღალი ხარისხი. ხარისხის უზრუნველყოფის მიზანს წარმოადგენს იმის დადასტურება, რომ აუდიტი იმართება ეფექტურად და აუდიტის საქმიანობა შეესაბამება სახელმწიფო

შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ სისტემური აუდიტის მეთოდოლოგიური პრინციპების კანონს, შიდა აუდიტის დებულებას, შესაბამის წესებსა და სტანდარტებს. ხარისხის უზრუნველყოფა უნდა მოიცავდეს, როგორც შიდა ისე გარე შეფასებებს.

შიდა შეფასებები მოიცავს:

- ❖ შიდა აუდიტის სუბიექტის მუშაობის მიმდინარე მონიტორინგს. მიმდინარე აუდიტი წარმოადგენს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის ყოველდღიური ზედამხედველობის, განხილვის და გაზომვის შემადგენელ ნაწილს. მიმდინარე აუდიტი შეტანილია რუტინულ წესებში და პრაქტიკაში, შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის სამართავად და გამოიყენებს პროცესებს, მექანიზმებს და ინფორმაციას, რომელიც მიჩნეულია საჭიროდ კანონებთან, ქვევის კოდექსთან და შიდა აუდიტის წესებთან და ინსტრუქციებთან შესაბამისობის შესაფასებლად;
- ❖ პერიოდული შემოწმება ტარდება თვითშეფასების საფუძველზე ან სხვა პირების მიერ დაწესებულებაში, რომლებსაც გააჩნიათ შიდა აუდიტის პრაქტიკის საკმარისი ცოდნა;
- ❖ პერიოდული შემოწმება არის შეფასება, რომელიც ტარდება კანონებთან, ქვევის კოდექსთან, შიდა აუდიტის დებულებებთან და ინსტრუქციებთან შესაბამისობის შესაფასებლად. გარე შეფასებები ან გარე ხარისხის შემოწმება ტარდება სულ მცირე ხუთ წელიწადში ერთხელ.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის თანახმად, ჰარმონიზაციის ცენტრი არის მთავარი პასუხისმგებელი ერთეული ხარისხის გარე შეფასებაზე და შიდა აუდიტის საქმიანობის შემოწმებაზე საჯარო სექტორში. ზოგადად, შეფასებები უნდა განხორციელდეს იმ პირების მიერ, რომლებიც არ არიან დაწესებულების წევრები და რომლებმაც კარგად იციან შიდა აუდიტის პრაქტიკა და ასევე სახელმწიფო სექტორის შიდა აუდიტის მიღებული სტანდარტები. შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელი ვალდებულია შეიმუშაოს და დაწესებულების მენეჯმენტს დასამტკიცებლად შესთავაზოს გარე შეფასების პროგრამა და მისი განხორციელების კონტროლი. პროგრამამ უნდა განსაზღვროს, როდის უნდა

ჩატარდეს შეფასება და ასევე უნდა შემოგვთავაზოს მისი ზოგადი მასშტაბები. შეფასების ჩატარების შემდგომ, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა უნდა გაითვალისწინოს ანგარიშის მიგნებები, დასკვნები და რეკომენდაციები. იმ შემთხვევაში თუ არის არსებითი ნაკლოვანებები და ხარვეზები დაფიქსირებული ანგარიშში, შიდა აუდიტის სუბიექტის ხელმძღვანელმა უნდა მოამზადოს სამოქმედო გეგმა და განახორციელოს ზომები შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის ხარისხის გასაუმჯობესებლად. ხარისხის შემოწმების და უზრუნველყოფის მეთოდოლოგია უფრო დეტალურად არის აღწერილი შიდა აუდიტის სახელმძღვანელოში.

მამასადამე, შიდა აუდიტის ხარისხის კონტროლი მექანიზმია, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი და აუცილებელი როლი შიდა აუდიტის სუბიექტის წარმატებით ფუნქციონირებისათვის. მის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის შეფასება, რისკების ანალიზი/შეფასება და მისი აღმოფხვრისათვის შესაბამისი ღონისძიებების გატარება. აქვე აღსანიშნავია, რომ არცერთ სხვა სტრუქტურულ ერთეულში სახელმწიფო დონეზე არ არის შექმნილი შიდა აუდიტის ხარისხის მაკონტროლებელი სტრუქტურული დანაყოფი ორგანიზაციის შიგნით.

ხარისხის კონტროლს გარე აუდიტში - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში 2011 წლიდან უზრუნველყოფს ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტი, რაც საშუალებას გვაძლევს ვივარაუდოთ, რომ სამსახურის საქმიანობა: შეესაბამება საერთაშორისო სტანდარტებს, დანერგილია და გამოიყენება საუკეთესო პრაქტიკებით აღიარებული აუდიტორული მიდგომები.

დეპარტამენტი ხელმძღვანელობს ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტით (ISQC 1, ISSAI 40, ISSAI 1220), როგორც ინსტიტუციურ, ისე ინდივიდუალური აუდიტების დონეზე. ინდივიდუალური აუდიტების დონეზე ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტი, ამოწმებს აუდიტის დაგეგმვის, პროცესებისა და პროცედურების ხარისხს, განაზოგადებს საუკეთესო პრაქტიკას და ავლენს იმ მიმართულებებს, რომლებიც საჭიროებს გაუმჯობესებას.

ხარისხის კონტროლის დანერგვა - გულისხმობს ორეტაპიანი სისტემის ჩამოყალიბებას აუდიტორული პროცედურების საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად წარმართვის უზრუნველსაყოფად:

- I. ხარისხის კონტროლი აუდიტის მიმდინარეობისას (Hot Review) იძლევა აუდიტის ხარისხის საბოლოო ანგარიშის გამოცემამდე მის გაუმჯობესების შესაძლებლობას;
- II. ხარისხის უზრუნველყოფა დასრულებული აუდიტის შეფასებით (Cold Review) იძლევა აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი პრობლემების განზოგადებისა და მეთოდოლოგიის სრულყოფის შესაძლებლობას.

სახელმწიფოს აუდიტის სამსახურმა შვედეთის ეროვნული აუდიტორული ოფისის მხარდაჭერით, შეიმუშავა ორი მნიშვნელოვანი დოკუმენტი:

- ხარისხის უზრუნველყოფის ინსტიტუციური პოლიტიკა - ემსახურება სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მანდატისა და ფუნქციების ჯეროვნად შესრულებას, ინსტიტუციურ დონეზე ხარისხის კონტროლის სისტემის სწორად დანერგვასა და მართვას.
- ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელო - წარმოადგენს აუდიტორთა და პროცესში მონაწილე სხვა პირთათვის განკუთვნილ მეთოდურ ინსტრუქციას, აუდიტის პროცესისა და პროცედურების საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის ხარისხის უზრუნველსაყოფად.

ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტი ანგარიშვალდებულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის გენერალურ აუდიტორთან და წარუდგენს მას აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მიმოხილვის წლიურ ანგარიშს, რომელშიც საქმიანობა ინსტიტუციურად არის შეფასებული ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებით განსაზღვრული კომპეტენციების შემდეგ სფეროებში: (1) ადამიანური რესურსების და პროფესიული განვითარების სისტემის მართვის შეფასება; (2) აუდიტორული საქმიანობის გრძელვადიანი და საშუალოვადიანი დაგეგმვა; (3) აუდიტზე პასუხისმგებელი მმართველი რგოლის მუშაობის ეფექტიანობის შეფასება; (4) აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის მუდმივი მონიტორინგი.

**3.2. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე დაქვემდებარებული დაწესებულების ფარგლებში**

ორგანიზაციის მიზანია, შეიმუშავოს, განახორციელოს, დააწესოს, თვალყური ადევნოს და ცხოვრებაში გაატაროს ხარისხის კონტროლის სისტემა, რომელიც

უზრუნველყოფს იმის დასაბუთებულ რწმუნებას, რომ აუდიტორები და ორგანიზაციის პერსონალის წევრები აკმაყოფილებენ ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტ (ხკსს) 1-ს, „ხარისხის კონტროლი ფირმებისათვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ინფორმაციის აუდიტსა და მიმოხილვას და სხვა სახის მარწმუნებელი და დაკავშირებული მომსახურების გარიგებებს“ და რომ აუდიტის ანგარიშები კონკრეტული გარემოებების შესაფერისია (საქართველოს ... 2016).

დასახული მიზნის პრაქტიკულ საქმიანობაში გასატარებლად, ორგანიზაცია შეიმუშავებს, დააწესებს და სრულყოფს იმ პოლიტიკას და პროცედურებს, რომლებიც ყურადღების ცენტრში მოაქცევს ქვემოთ ჩამოთვლილ თითოეულ ელემენტს:

- ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობას ხარისხზე ორგანიზაციის ფარგლებში;
- შესაფერის ეთიკურ მოთხოვნებს;
- ახალ აუდიტის ობიექტთან ურთიერთობის დამყარებას, ძველთან ურთიერთობის გაგრძელებას და კონკრეტულ აუდიტორულ პროცედურებს;
- შრომით რესურსებს;
- გარიგების შესრულებას;
- მონიტორინგს.

ყოველი აუდიტორი და პერსონალის წევრი, სხვადასხვა დონეზე, პასუხისმგებელია ორგანიზაციის ხარისხის კონტროლის პოლიტიკის განხორციელებაზე. ფირმის ხელმძღვანელს აკისრია პასუხისმგებლობა ხარისხის კონტროლის სისტემაზე.

ყველა აუდიტორს და პერსონალს მოეთხოვება შემდეგ მითითებებთან შესაბამისობა:

- დახვეწილი მანერების და მომსახურების ხარისხის მიჩნევა უპირველეს პრიორიტეტად;
- კომერციული მოსაზრებები არ უნდა იდგეს შესრულებული სამუშაოს ხარისხზე წინ;
- ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების წაკითხვა, აღქმა და შესრულება;

- ორგანიზაციის და მისი იმ ცალკეული პასუხისმგებლობების გაგება, რომლებიც ეხება იმ ფაქტორების დაფიქსირებას, გამჟღავნებას და დოკუმენტურად დადასტურებას, რომლებიც საფრთხეს უქმნიან დამოუკიდებლობას და იმ პროცესს, რომელიც უნდა შესრულდეს დაფიქსირებულ ფაქტორებზე რეაგირების და მათი მართვის მიზნით;
- ისეთი გარემოებებისთვის თავის არიდება, რომლებშიც დამოუკიდებლობის დონე შეიძლება (ან შესაძლებელია) გაუარესდეს;
- ამჟამინდელი პროფესიული ზრდის მოთხოვნების დაცვა, მათ შორის, ჩანაწერების, როგორც ამ ფაქტის დასტურის, წარმოება;
- არ ჩამორჩეს მიმდინარე სიახლეებს პროფესიაში, ფინანსური ანგარიშგების წარდგენის შესაფერისი წესების და რწმუნების შესაბამის სტანდარტებში, ინფორმაციის გამჟღავნების და ბუღალტრული აღრიცხვის პრაქტიკებში, ხარისხის კონტროლში, ორგანიზაციის სტანდარტებში;
- დახმარების გაწევა, საჭიროების და თხოვნის შემთხვევაში, სხვა აუდიტორისთვის და თანამშრომლებისთვის, მათი სწავლება საკუთარი ცოდნის და გამოცდილების გაზიარების გზით და აუდიტის მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესება;
- დროის ზუსტი და დეტალური აღრიცხვა (რომელიც რეგულარულად უნდა იქნეს შეტანილი ორგანიზაციის დროის აღრიცხვის და დარიცხვის სისტემებში), რათა ზუსტად დაფიქსირდეს გარიგებასა და ადმინისტრაციულ სამუშაოებზე დახარჯული დრო (როგორც ანაზღაურებადი, ისე არაანაზღაურებადი);
- საოფისე და კომპიუტერული ტექნიკის (მათ შორის, ქსელის და საკომუნიკაციო რესურსების) და სხვა საერთო სარგებლობის ქონების გაფრთხილება, სათანადო გამოყენება და მოვლა-პატრონობა;
- ორგანიზაციასთან და აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული მონაცემების, ორგანიზაციულ საქმიანობასთან დაკავშირებული ინფორმაციის და პერსონალური ინფორმაციის უსაფრთხოდ და სრულიად საიდუმლოდ შენახვა;

- იმის გარანტია, რომ ორგანიზაციის შესახებ შეგროვილი ელექტრონული სახის ინფორმაცია შენახულია ქსელში ინფორმაციის შენახვის შესაფერისი წესების შესაბამისად (თუ შესაძლებელია);
- აუდიტორის ან ხელმძღვანელის ინფორმირება იმ მნიშვნელოვანი დარღვევების ნებისმიერი ფაქტის შესახებ, რომლებსაც ადგილი ჰქონდა ორგანიზაციის ხარისხის კონტროლში, ეთიკაში, მათ შორის, დამოუკიდებლობაში, კონფიდენციალობაში, ან ორგანიზაციის რესურსების არადანიშნულებით გამოყენებაში;
- პროფესიული კონსულტაციის გაწევის ან მოთხოვნის შემთხვევაში, აუდიტის ობიექტის ყველა მნიშვნელოვანი კონტაქტის დოკუმენტურად დაფიქსირება და შესაფერისი ჩანაწერების წარმოება;
- დამოუკიდებლობის საფრთხის მართვის, რთული ან საკამათო საკითხების, განსხვავებული მოსაზრებებისა და ინტერესთა კონფლიქტის შესახებ ყველა მნიშვნელოვანი კონსულტაციის, მსჯელობის, ანალიზის, გადაწყვეტილების და დასკვნის დოკუმენტურად დაფიქსირება და შესაფერისი ჩანაწერების წარმოება;
- სამუშაო საათებთან, დასწრებასთან, მართვასთან, ვადების დაცვასა და ხარისხის კონტროლთან დაკავშირებული ორგანიზაციის სტანდარტული წესების დაცვა (საქართველოს ... 2017ა).

ორგანიზაციის ხელმძღვანელები წყვეტენ ყველა ძირითად საკითხს ორგანიზაციასთან და მის პროფესიულ პრაქტიკასთან დაკავშირებით. ხელმძღვანელები იღებენ პასუხისმგებლობას ორგანიზაციის ფარგლებში ხარისხის კონტროლის კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობაზე, მოცემული სახელმძღვანელოს და გარიგების ხარისხის მხარდასაჭერად ყველა სხვა პრაქტიკული დამხმარე საშუალების და მითითებების უზრუნველყოფასა და გამოყენებაზე.

ორგანიზაციის ხელმძღვანელები პასუხისმგებელნი არიან ორგანიზაციის სამუშაო და ანგარიშგების სტრუქტურის დადგენაზე. ამას გარდა, ორგანიზაციის შიგნით ინიშნება კვალიფიციური პერსონალი, რომლებიც პასუხისმგებელნი არიან ხარისხის კონტროლის სისტემის ელემენტებზე.



საერთო პასუხისმგებლობა ხარისხის კონტროლის სისტემის მუშაობაზე გადაცემულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელზე. ნებისმიერი პირები, რომლებიც საკუთარ თავზე იღებენ კონკრეტულ პასუხისმგებლობებსა და მოვალეობებს, შეფასდებიან, როგორც საკმარისი და სათანადო გამოცდილებისა და უნარის მქონენი თავისი პასუხისმგებლობების განსახორციელებლად.

ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოში მინიშნება (მითითება) არის სხვადასხვა ხელმძღვანელ ფუნქციებზე ორგანიზაციის ფარგლებში. ხელმძღვანელებს უფლება აქვთ შეასრულონ ერთზე მეტი როლი (ფუნქცია), თუკი მთელს პერსონალს ნათლად ესმის თითოეული მათგანის პასუხისმგებლობები.

ეს როლები შემდეგნაირადაა განსაზღვრული:

- ✓ *ორგანიზაციის ხელმძღვანელი* - პასუხისმგებელია ყველა სხვა ხელმძღვანელი თანამდებობების პირის მიერ შესრულებული სამუშაოს ეფექტიანობის მონიტორინგზე. იგი ასევე პასუხისმგებელია საჩივრებსა და ბრალდებებთან დაკავშირებულ ყველა საკითხზე.
- ✓ *ხარისხის კონტროლის მიმომხილველი* - ნებისმიერი პროფესიონალი პირი, ვინც ასრულებს გარიგების ხარისხის კონტროლის მიმომხილვის ფუნქციას.
- ✓ *ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელი* - პირი, რომელსაც მოეთხოვება, კონსულტაცია გაუწიოს და რეაგირება მოახდინოს ეთიკასთან დაკავშირებულ ყველა საკითხზე, მათ შორის, დამოუკიდებლობაზე, ინტერესის კონფლიქტზე და პირადი ცხოვრების ხელშეუხებლობასა და კონფიდენციალობაზე.

ორგანიზაცია აღიარებს ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელის მნიშვნელობას და უფლებამოსილებას ყველა ეთიკურ საკითხში. იგი პასუხისმგებელია:

- ეთიკასთან დაკავშირებული პოლიტიკის არსებობაზე;
- ეთიკასთან დაკავშირებით პოლიტიკაში შესატანი საჭირო ცვლილებების დადგენაზე;
- პარტნიორებისა და პერსონალისთვის ეთიკასთან დაკავშირებულ საკითხებზე მითითებების და კონსულტაციის უზრუნველყოფაზე;
- დამკვეთის მიერ შედგენილი სახელმწიფო ინტერესის ყველა მნიშვნელოვანი სამეურნეო სუბიექტის ჩამონათვალის არსებობაზე;

- ყველა ეთიკურ საკითხზე ფირმის პოლიტიკისა და პროცედურებისადმი შესაბამისობის მონიტორინგზე;
- ორგანიზაციის ხელმძღვანელისთვის ორგანიზაციის პოლიტიკისადმი შეუსაბამობის შემთხვევების შესახებ მოხსენებაზე;
- ტრენინგის პროგრამის შეთანხმებაზე (საქართველოს ... 2017).

აუდიტორი აუცილებლად დამოუკიდებელი უნდა იყოს აუდიტის ობიექტისგან როგორც აზროვნებით, ისე გარეგნულად. დამოუკიდებლობა შენარჩუნებულ უნდა იქნეს ყველა აუდიტის დროს აუდიტის მთელი პერიოდის განმავლობაში, როგორც ეს ჩამოყალიბებულია:

- ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ, პროფესიონალ ბუღალტერთა ეთიკის კოდექსში (ბსფ-ს კოდექსი), კერძოდ, 290-ე განყოფილებაში;
- ხკსს 1-ში;
- აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტში (ასს) 220, „ფინანსური ანგარიშგებების აუდიტის ხარისხის კონტროლი“.

იმ შემთხვევაში, თუ შეუძლებელია დამოუკიდებლობის საფრთხის აღმოფხვრა ან მისი მისაღებ დონემდე შემცირება, ორგანიზაცია ვალდებულია ჩაანაცვლოს აუდიტორი სხვა აუდიტორით.

ორგანიზაცია პასუხისმგებელია იმ პოლიტიკის და პროცედურების შემუშავებაზე, განხორციელებაზე, მონიტორინგსა და ცხოვრებაში გატარებაზე, რომელთა მიზანია ყველა აუდიტორის და თანამშრომლის დახმარება დამოუკიდებლობისთვის შექმნილი საფრთხეების კარგად გაგებაში, დადგენაში, დუკუმენტურად დაფიქსირებასა და მართვაში, და აუდიტის განმავლობაში წარმოშობილი დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული საკითხების მოგვარებაზე.

ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია დამოუკიდებლობის ისეთი საფრთხეების სათანადოდ აღმოფხვრასა და უზრუნველყოფაზე, რომლებიც აუდიტის ჯგუფმა ვერ მოაგვარა სათანადოდ ან ვერ შეამცირა მისაღებ დონემდე.

ორგანიზაციის ხელმძღვანელი საბოლოო ჯამში პასუხისმგებელია შექმნილი ნებისმიერი საფრთხის მოგვარებაზე, მათ შორის:

- დაადგინოს და დაავალდებულოს კონკრეტული დამცავი ზომების, ქმედებების და პროცედურების შესრულება საფრთხეების და სავარაუდო საფრთხეების სათანადო მართვის მიზნით;
- მოისმინოს და გამოიკვილოს აუდიტის ჯგუფის მიერ (ან სხვა თანამშრომლის) მიერ წამოჭრილი დამოუკიდებლობის მოთხოვნების დაცვასთან დაკავშირებული გადაუჭრელი პრობლემური საკითხები;
- უზრუნველყოს პროცესის სათანადო დოკუმენტირება და დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული თითოეული მნიშვნელოვანი საკითხის მოგვარება;
- მოითხოვოს სანქციების დაწესება მოთხოვნების შეუსრულებლობისთვის;
- დამოუკიდებლობასთან დაკავშირებული სავარაუდო პრობლემების თავიდან აცილებისა და მართვის მიზნით წამოიწყოს და მონაწილეობა მიიღოს დაგეგმვის უპირატეს ღონისძიებებში;
- საჭიროების შემთხვევაში, მოაწყოს დამატებითი კონსულტაციები (საქართველოს ... 2017).

ყველა აუდიტორს და პერსონალს მოეთხოვებათ, განიხილონ დამოუკიდებლობის რაიმე საფრთხის ან შესაძლო საფრთხის კონკრეტული გარემოებები და აცნობონ ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს მსგავსი გამოვლენილი საფრთხეების შესახებ. ორგანიზაციამ აუცილებლად დოკუმენტურად უნდა დააფიქსიროს გამოვლენილი საფრთხეების დეტალები და გამოყენებული დამცავი ზომები.

ყველა აუდიტორს და თანამშრომელს მოეთხოვება, რომ იცოდნენ და ესმოდეთ ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ შემუშავებული ეთიკის კოდექსის, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების ძირითადი დებულებები. ორგანიზაციის დამოუკიდებლობის პოლიტიკა მოითხოვს, რომ გარიგების შემსრულებელი ჯგუფის წევრებმა შეასრულონ მოცემული დებულებები ყველა მარწმუნებელ საქმიანობასა და გაცემულ დასკვნასთან დაკავშირებით.

აუდიტორის თხოვნის შემთხვევაში, ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ვალდებულია, მიიღოს გონივრულ ფარგლებში ყველა აუცილებელი და შესაძლო ზომა დამოუკიდებლობის მიმართ შექმნილი რაიმე საფრთხის აღმოსაფხვრელად ან მის მისაღებ დონემდე შესამცირებლად სათანადო დამცავი ზომების გატარების გზით. ასეთ ზომებში შეიძლება შედიოდეს:

- აუდიტის შემსრულებელი ჯგუფის წევრობის შეწყვეტა;
- აუდიტის დროს შესასრულებელი სამუშაოს ან მომსახურების კონკრეტული ტიპების შესრულების შეწყვეტა ან შეცვლა;
- აუდიტის ობიექტთან პირადი ან ბიზნეს ურთიერთობების შეწყვეტა ან მათი ხასიათის შეცვლა;
- სხვა ისეთი ნებისმიერი გონივრული ზომების მიღება, რომლებიც შესაფერისია კონკრეტულ გარემოებებში.

აუდიტორები და პერსონალი ვალდებულია, მიმართვეთ წარუდგინოს ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს ყველა იმ ინსტანციაში, სადაც წარმოიშვა ეთიკასთან დაკავშირებული ისეთი პრობლემა, რომელიც მოითხოვს შემდგომ კონსულტაციას და შესწავლას საკითხის სათანადოდ გადაწყვეტის მიზნით. გადაწყვეტისთანავე, ასეთი საკითხები დოკუმენტურად უნდა დაფიქსირდეს. იმ შემთხვევაში, თუ რომელიმე აუდიტორი ან პერსონალის წევრი არ არის დარწმუნებული იმაში, რომ დამოუკიდებლობის პრობლემა ან საკითხი სათანადოდ მოგვარდა ან გადაიჭრა, ეს პირი ვალდებულია, აცნობოს ხელმძღვანელს ამის შესახებ.

აუდიტორებმა და პერსონალმა აუცილებლად უნდა დაიცვას ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის კოდექსის ის მოთხოვნები, რომელიც ეხება ისეთ ინტერესებს, ზეგავლენებს თუ ურთიერთობებს, რომელთაც შეუძლიათ ინტერესის კონფლიქტის წარმოქმნა. აუდიტორი აუცილებლად თავისუფალი უნდა იყოს, აუდიტის ობიექტის საქმეებთან მიმართებით, ისეთი ყოველგვარი ინტერესის, ზეგავლენის თუ ურთიერთობისგან, რომლებიც ასუსტებს პროფესიული განსჯის უნარს ან ობიექტურობას (საქართველოს ... 2017).

ორგანიზაცია თვითონ არის პასუხისმგებელი იმ პრაქტიკული მეთოდების და პროცედურების შემუშავებაზე, განხორციელებაზე, დაცვაზე, ცხოვრებაში გატარებასა

და მონიტორინგზე, რომელთა მიზანია ყველა აუდიტორის დახმარება ინტერესთა კონფლიქტის გაგებაში, დადგენაში, დოკუმენტურად დაფიქსირებასა და რეაგირებაში, და მათი სათანადოდ გადაჭრის განსაზღვრაში.

ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელი უზრუნველყოფს, რომ დაცული იყოს სათანადო პროცედურები ინტერესთა ფაქტობრივი და მოსალოდნელი კონფლიქტების დადგენის შემთხვევაში. თუკი ადგილი ექნება ინტერესთა ფაქტობრივ და მოსალოდნელ კონფლიქტს, აუდიტორი არ იმოქმედებს ან რჩევას მისცემს ან საკუთარ აზრს გამოთქვამს მანამდე, სანამ ძირფესვიანად არ განიხილავს კონკრეტულ სიტუაციასთან დაკავშირებულ ფაქტებსა და გარემოებებს, და სანამ ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელი არ დათანხმდება, რომ საჭირო დამცავი ზომები და ურთიერთშეტყობინებები სახეზეა და მიზანშეწონილია მოქმედება. ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს აქვს ნებისმიერი ინტერესთა კონფლიქტური სიტუაციის მოგვარების საბოლოო უფლებამოსილება, რომელთა შორის შეიძლება იყოს:

აუდიტის ჩატარებაზე უარის თქმა ან შეწყვეტა;

- ❑ იმის განსაზღვრა და მოთხოვნა, რომ მითითებულმა ზომებმა და პროცედურებმა სათანადოდ მოაგვაროს კონფლიქტი, დაცული იყოს დელიკატური და დამკვეთთან დაკავშირებული ინფორმაცია და გარანტირებული იყოს სათანადო თანხმობების მოპოვება ინფორმაციის გასამჟღავნებლად, როცა ამის აუცილებლობა წარმოიშობა;
- ❑ პროცესის, გატარებული დამცავი ზომებისა და მიღებული გადაწყვეტილებების ან რეკომენდაციების სათანადოდ დოკუმენტურად დაფიქსირება;
- ❑ აუდიტორის და პერსონალის დისციპლინარული წესების დაცვის და მათი დარღვევისთვის სანქციების კონტროლი;
- ❑ დაგეგმვის უპირატესი ღონისძიებების წამოწყება და მონაწილეობა შესაძლო ინტერესთა კონფლიქტური სიტუაციების თავიდან აცილებაში დასახმარებლად.

აუდიტორებმა უნდა განიხილონ კონკრეტული გარემოებები და აცნობონ ორგანიზაციის ხელმძღვანელს ინტერესთა ნებისმიერი ფაქტობრივი და სავარაუდო კონფლიქტების შესახებ მათი ან მათი ახლო ნათესავის მონაწილეობით. აუდიტორებმა

ასევე უნდა დაადგინონ და გაამჟღავნონ ინფორმაცია მათ და აუდიტის ობიექტებს შორის ინტერესის ნებისმიერი კონფლიქტის შესახებ და უნდა აცნობონ ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს ნებისმიერი მნიშვნელოვანი ან სავარაუდო კონფლიქტების შესახებ. მათ უნდა გამოიჩინონ სათანადო ყურადღება, დაემორჩილონ ორგანიზაციის პოლიტიკას და განიხილონ ეს კონკრეტული გარემოებები ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელთან, როცა შესაფერისია, იმის დასადგენად, თუ როგორ მოგვარდეს ასეთი სიტუაცია და საჭიროა თუ არა რაიმე კონკრეტული სამუშაოსთვის თავის არიდება.

იმ შემთხვევაში, თუ აუდიტორი არ არის დარწმუნებული თავის პასუხისმგებლობებში რაიმე ფაქტობრივი ან მოსალოდნელი კონფლიქტის შეფასებასთან დაკავშირებით, რეკომენდირებულია, რომ ჩატარდეს მსჯელობა სხვა არადაკავშირებულ პერსონალთან შეფასებაში დახმარების მიღების მიზნით. თუ კონფლიქტური სიტუაცია მნიშვნელოვანია და განსაკუთრებით დელიკატურია, საკითხი განსახილველად უნდა გადაეცეს ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს.

იმ შემთხვევაში, თუ პარტნიორებისთვის ან პერსონალისთვის ცნობილი გახდება, რომ სხვა პირები ვარდებიან (განზრახ თუ უნებლიედ) ისეთ სიტუაციებში, რომლებიც ეწინააღმდეგება ორგანიზაციის პოლიტიკას ან სპეციფიურ გადაწყვეტილებებს გარიგებებთან დაკავშირებით (გარდა ტრივიალური ან უმნიშვნელო შემთხვევისა), რეკომენდებულია, რომ საკითხი დაუყოვნებლივ გადაეცეს ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს. თუ საკითხი ვერ მოგვარდება სათანადოდ, იგი უნდა გადაეცეს ორგანიზაციის ხელმძღვანელს.

ყველა აუდიტორი და პერსონალი ვალდებულია, დაიცვას და კონფიდენციალურად შეინახოს აუდიტის ობიექტის ნებისმიერი ისეთი ინფორმაცია, რომლის დაცვა და კონფიდენციალურად შენახვაც მოთხოვნილია კანონმდებლობის, მარეგულირებელი ორგანოების, ფირმის პოლიტიკის და დამკვეთის სპეციალური მითითებების ან შეთანხმებების შესაბამისად.

აუდიტის განმავლობაში მოპოვებული ინფორმაცია და ნებისმიერი პირადი ინფორმაცია, გამოყენებული ან გამჟღავნებული უნდა იქნეს მხოლოდ იმ მიზნით, რა მიზნითაც იქნა იგი შეგროვებული. პირადი და აუდიტის ობიექტის ინფორმაცია

შენახება მხოლოდ იმ წესით, როგორც განსაზღვრულია ორგანიზაციის ინფორმაციის ხელმისაწვდომობის და შენახვის პოლიტიკით. დოკუმენტები შენახული იქნება ფაილში იმ ვადით, რაც აუცილებელია პროფესიული, მარეგულირებელი ან საკანონმდებლო მოთხოვნების შესასრულებლად.

ორგანიზაციის პოლიტიკა მოითხოვს, რომ პირადი და ორგანიზაციის ინფორმაცია იყოს შეძლებისდაგვარად ზუსტი, სრულყოფილი და უახლესი. ორგანიზაციის პოლიტიკა საშუალებას აძლევს ნებისმიერ ცალკეულ პირს ან აუდიტის ობიექტს (სათანადო უფლებამოსილების შემთხვევაში), მოთხოვნისთანავე, შეტყობინება მიიღოს პირადი ან კონკრეტული ინფორმაციის არსებობის, გამოყენების და გამჟღავნების შესახებ და უზრუნველყოს (როგორც შესაფერისია) ხელმისაწვდომობა ამ ინფორმაციაზე. არ არის აუცილებელი, რომ ამ ინფორმაციაში შედიოდეს სამუშაო დოკუმენტები, რომლებიც ორგანიზაციის საკუთრებას წარმოადგენს.

ორგანიზაციას მოეთხოვება, შეასრულოს თავისი საკანონმდებლო, პროფესიული მოვალეობები პირადი ცხოვრების ხელშეუხებლობის კანონმდებლობასთან დაკავშირებით. ორგანიზაცია ვალდებულია, აღნიშნული ვალდებულებები შეასრულოს შემდეგი გზებით. ორგანიზაცია ნიშნავს ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს, რომელიც საბოლოო ჯამში პასუხისმგებელია პირადი ინფორმაციის უსაფრთხოების დანერგვაზე, მოთხოვნების დაცვაზე. ეთიკის საკითხების ხელმძღვანელს აქვს საბოლოო გადაწყვეტილების მიღების უფლება პირადი ცხოვრების ხელშეუხებლობასთან და აუდიტის ობიექტის კონფიდენციალობასთან დაკავშირებული სიტუაციების მოგვარების დროს. პირადულობის და დამკვეთის კონფიდენციალობის მოთხოვნებსა და პრობლემებთან დაკავშირებით ყველა აუდიტორის განათლების მიზნით, ორგანიზაცია თავისი პოლიტიკისა და რეკომენდაციების, წესების და ინტერპრეტაციების შესახებ ინფორმაციაზე ხელმისაწვდომობას უზრუნველყოფს ხარისხის კონტროლის სახელმძღვანელოს, ორგანიზაციის სხვა დოკუმენტაციის გამოყენების (მაგალითად, ტრენინგის მასალები), და ელექტრონული გზით. ორგანიზაციის პოლიტიკა მოითხოვს, რომ გამოყენებაში იყოს სტანდარტიზირებული ტექნოლოგია, მათ შორის,

ქსელის დაცვის აპარატულ-პროგრამული საშუალებები, აპარატურული და პროგრამული უზრუნველყოფები, ასევე, მონაცემთა გადაცემისა და შენახვის პროცედურები, რომელთა მიზანია ელექტრონული ინფორმაციის შეგროვება, რეგისტრაცია, და აღდგენა და ამ ინფორმაციის დაცვა უნებართვო ხელმისაწვდომობისგან ან არადანიშნულებით გამოყენებისაგან (როგორც ორგანიზაციის შიგნიდან, ისე გარედან).

ორგანიზაციის პოლიტიკა მოითხოვს, რომ გამოყენებაში იყოს ამობეჭდილი ფაილის ასლის შიდა და გარე დამუშავების და შენახვის პროცედურები და საშუალებები, რომელთა მიზანია ფაილის ინფორმაციის დაცვა, შეგროვება, რეგისტრაცია, აღდგენა და ამ ინფორმაციის დაცვა უნებართვო ხელმისაწვდომობისგან ან არადანიშნულებით გამოყენებისაგან. აუდიტორი მოვალეა, საფუძვლიანად გაეცნოს კონფიდენციალობის შესახებ ორგანიზაციის პოლიტიკის დოკუმენტს და დაიცვას იგი.

### **3.3. აუდიტი და ხარისხის კონტროლის სრულყოფის გზები**

შიდა აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის მიზანია პროფესიული ზედამხედველობის დაწესება აუდიტორებისთვის, რომლებიც ასრულებენ ფინანსური ანგარიშგების აუდიტსა და მიმოხილვას და/ან სხვა სახის მარწმუნებელ მომსახურებას, ასევე აუდიტორული მომსახურების მაღალი ხარისხის უზრუნველყოფა და ეთიკური ნორმების დაცვა.

ხარისხის შემმოწმებელი აუდიტორის ხარისხის კონტროლისა და სამუშაო ფაილების შემოწმების შედეგად ქმნის ხარისხის კონტროლის მონიტორინგის ანგარიშს და დასკვნას. დასკვნები შეძლება იყოს შემდეგი კატეგორიების:

- პირველი კატეგორიის დასკვნა – აუდიტორი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს გაივლის შენიშვნების გარეშე;
- მეორე კატეგორიის – აუდიტორი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს მცირე შენიშვნებით გაივლის;
- მესამე კატეგორიის – აუდიტორი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს მნიშვნელოვანი შენიშვნებით გაივლის;



- მეოთხე კატეგორიის – აუდიტორი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგს ვერ გაივლის;

ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განხორციელებისას, ხარისხის შემმოწმებელი და მისი გუნდი ვალდებულია დაიცვას ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დადგენილი პროფესიონალი ბუღალტრების ეთიკის კოდექსი (IESBA Code);

ხარისხის შემმოწმებელმა უნდა შეაფასოს მისი ობიექტურობა და დამოუკიდებლობა აუდიტორისგან. თუკი არსებობს ეჭვი იმისა, რომ ხარისხის შემმოწმებელი ან მისი გუნდის ნებისმიერი წევრი არ არის დამოუკიდებელი აუდიტორისგან და შეუძლებელია ამ ეჭვის სრულყოფილად გამორიცხვა, აუცილებელია ასეთი ხარისხის შემმოწმებელი ან მისი გუნდის წევრი ჩანაცვლდეს სხვა წევრით. ხარისხის შემმოწმებელი და მისი სამუშაო გუნდი უნდა იცავდეს კონფიდენციალურობის მოთხოვნებს.

ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ფარგლებში ხორციელდება აუდიტორის ხარისხის კონტროლის სისტემის ტესტირება: აუდიტის მეთოდოლოგიის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის შეფასება და წლის განმავლობაში ერთი ან მეტი დასრულებული/დაარქივებული პროექტის სამუშაო დოკუმენტების მთლიანი შემოწმება.

ანგარიშს ჩატარებული ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შემოწმების შესახებ ადგენს ხარისხის კონტროლის შემმოწმებელი. ამ ანგარიშის საფუძველზე შეიქმნება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დასკვნა ხარისხის შემმოწმებლის მიერ. ხარისხის მაკონტროლებელი აგრეთვე უფლებამოსილია მოითხოვოს ისეთი ინფორმაცია, როგორცაა:

- ❖ აუდიტის პროექტების ნუსხა დასრულებული/დაარქივებული პროექტებიდან;
- ❖ დახარჯული საათების რაოდენობა კონკრეტულ დასრულებულ/ დაარქივებულ პროექტზე;
- ❖ სხვა ინფორმაცია, რომელიც აკრედიტებულ პროფესიულ ორგანიზაციას დაეხმარება შეაფასოს დასრულებული/დაარქივებული პროექტების

მოცულობა, რისკი და დაეხმარება შესამოწმებელი დასრულებული/ დაარქივებული პროექტის არჩევაში.

ხარისხის შემმოწმებელი ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის (ISQC) შესაბამისად და თავის მიერ შედგენილი ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის ანგარიშის საფუძველზე ადგენს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის დასკვნას. შემოწმების შედეგებზე დასკვნა უნდა მომზადდეს ისეთი სახით, რომ დაეხმაროს აუდიტორს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურებისათვის საჭირო მაკორექტირებელი ღონისძიებების განსაზღვრასა და განხორციელებაში. აგრეთვე, სხვა საჭირო ღონისძიებების დანერგვაში, ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურების გასაუმჯობესებლად. დასკვნა უნდა მომზადდეს ისეთი სახით, რომ დაეხმაროს აუდიტორს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკისა და პროცედურებისთვის საჭირო მაკორექტირებელი ღონისძიებების განსაზღვრასა და განხორციელებაში.

აუდიტორი ვალდებულია ითანამშრომლოს ხარისხის შემმოწმებელთან და არ შეუზღუდოს წვდომა დოკუმენტებსა და ინფორმაციაზე. აუდიტორმა უნდა შექმნას შემოწმებისთვის აუცილებელი სამუშაო პირობები.

საჯარო სექტორში აუდიტის ხარისხის კონტროლის მდგომარეობის შეფასებისა და ანალიზის მიზნით ჩავატარეთ კვლევა. აღნიშნული კვლევის ფარგლებში გამოკითხულ იქნა გარე - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის და სხვა საჯარო სამსახურების შიდა აუდიტორები.

კვლევა ჩატარდა ელექტრონულად, თითოეული რესპონდენტისთვის გადაგზავნილ იქნა კითხვარი, რომელიც მოიცავდა შემდეგ შეკითხვებს:

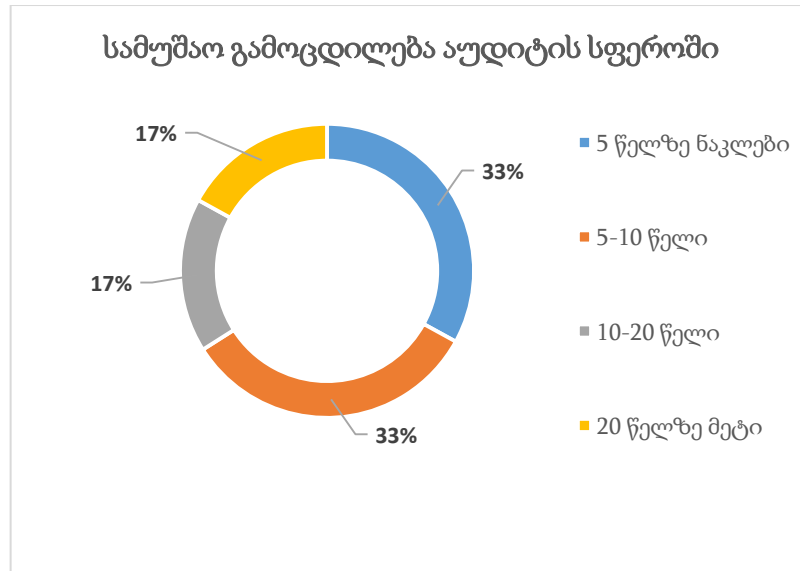
- *გთხოვთ მიუთითოთ თქვენი ასაკი*
- *გთხოვთ დააკონკრეტოთ თქვენი სპეციალობა*
- *რამდენწლიანი გამოცდილება გაქვთ აუდიტში მუშაობის?*
- *არის თუ არა შემუშავებული და დანერგილი თქვენს ორგანიზაციაში ხარისხის კონტროლის პროგრამა? თუ კი რას მოიცავს იგი?*
- *გიტარდებათ თუ არა პროფესიული ტრენინგები?*

- რამდენად ხშირია შიდა აუდიტის სუბიექტში აუდიტის ჩასატარებლად მოწვეული სპეციალისტის (ექსპერტის) ჩართვა აუდიტორულ შემოწმებაში?
- არის თუ არა აუდიტის სუბიექტში ეფექტურობის ინდიკატორები შემუშავებული?
- რამდენია პროცენტული სხვაობა დაგეგმილ და განხორციელებულ შიდა აუდიტორულ შემოწმებებს შორის?
- რამდენია თქვენს მიერ მომზადებული შიდა აუდიტორული ანგარიშის წარდგენისთვის საჭირო დრო?
- რამდენია შიდა აუდიტის ობიექტის შეპასუხების პროცენტული მაჩვენებელი?
- გთხოვთ მიუთითოთ, აუდიტის ობიექტებში აუდიტის შემდგომ მომხდარი კონტროლის სისტემის ცვლილების პროცენტული მაჩვენებელი:
- მიუთითეთ შიდა აუდიტის ობიექტის მხრიდან საჩივრების პროცენტული მაჩვენებლის დონე:
- მიუთითეთ შეთანხმებული რეკომენდაციების პროცენტული მაჩვენებელი:
- თქვენი აზრით საჭიროა თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტებში ხარისხის კონტროლის დონის ამაღლება?
- რამდენი ქულით შეაფასებდით თქვენს აუდიტის სუბიექტში ხარისხის კონტროლის დონეს (10 ქულიანი სისტემა)

კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, შეიძლება დავასკვნათ, რომ საჯარო სექტორის აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულებში დასაქმებულთა ასაკი დიფერენცირებულია, თუმცა მცირე პროცენტული სხვაობით სჭარბობს 30-დან 39 წლამდე ასაკის პირები. აქვე მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ რესპოდენტთა 46% არის 40 წელს ზემოთ ასაკის პირები. აქედან გამომდინარე, ვფიქრობთ რომ საჯარო სექტორის აუდიტში დასაქმებულთა უმრავლესობა გამოცდილი კადრია, მითუმეტეს თუ გავითვალისწინებთ იმას, რომ აუდიტორთა უმრავლესობას 5-დან 10 წლამდე სამუშაო გამოცდილება აქვთ ბუღალტრული აღრიცხვის/აუდიტის სფეროში. ეს მაჩვენებლები მეტყველებს იმაზე, რომ საჯარო სექტორის აუდიტში არ დგას კადრების გამოუცდელობის პრობლემა, პირიქით უმრავლესობას წლების

განმავლობაში აქვს ნამუშევარი ამ სფეროში, რაც ვფიქრობთ ქმნის იმის საფუძველს (ყოველ შემთხვევაში თეორიულად), რომ აუდიტი ხარისხიანად და ეფექტიანად განხორციელდეს საჯარო სექტორში.

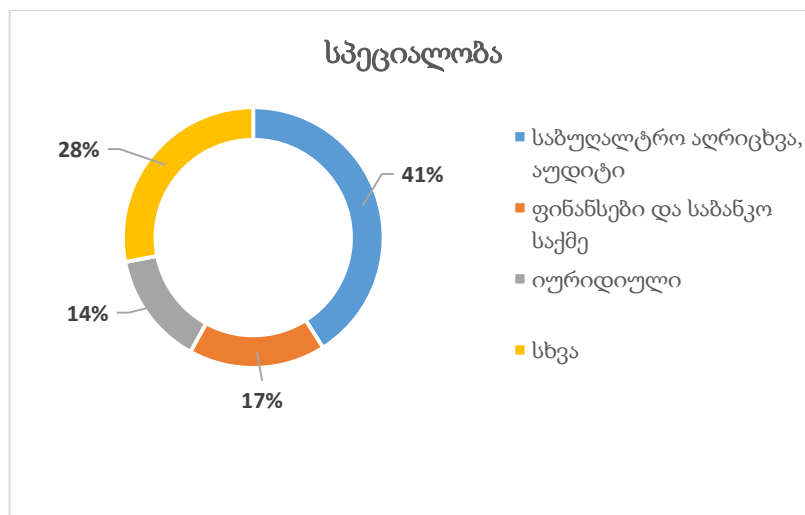
სქემა N3.3.1.



**წყარო:** სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

კვლევამ აჩვენა, რომ აუდიტორების 40%-ზე მეტს უმაღლესი განათლება საბუღალტრო-აღრიცხვისა და აუდიტის სპეციალობით აქვთ მიღებული. ეს მაჩვენებელი მიანიშნებს იმას, რომ საჯარო სექტორის აუდიტში კადრები დაკომპლექტებულია მოთხოვნების შესაბამისად, რადგან მნიშვნელოვანია მომუშავე პერსონალს გააჩნდეს არა მხოლოდ პრაქტიკული გამოცდილება ამ სფეროში, არამედ მყარი თეორიული საფუძვლები ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში. მნიშვნელოვანია აღინიშნოს, რომ აუდიტში დასაქმებულთა მხოლოდ 14%-ს აქვს იურიდიული განათლება.

სქემა N3.3.2.



წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

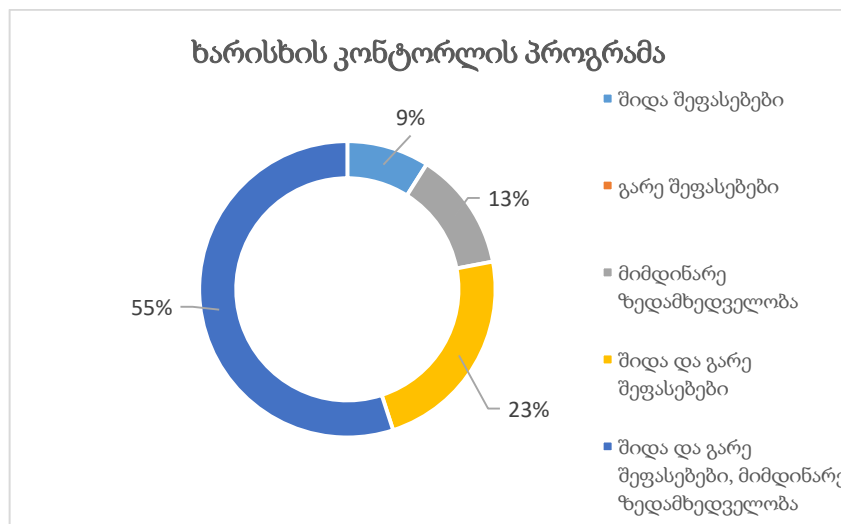
ჩვენის აზრით, წინგადადგმული ნაბიჯი იქნება თუკი შესაძლებელი გახდება აღნიშნული მაჩვენებლის გაზრდა, რადგან საქართველოში ნებისმიერი საქმიანობა, იქნება ეს საჯარო თუ კერძო სტრუქტურაში, რეგულირდება კანონმდებლობით. შესაბამისად, მნიშვნელოვანი პრიორიტეტია როცა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულში არის ერთი კადრი მაინც, რომელსაც შეუძლია საკანონმდებლო მოთხოვნების სიღრმისეული ანალიზი, ასევე გუნდური მუშაობის პრინციპზე დაყრდნობით ასეთ კადრს შეუძლია სხვა თანამშრომლებსაც განუვითაროს მსგავსი უნარები, რათა აუდიტის საქმიანობა უფრო ეფექტიანი გახდეს. გამომდინარე ამ მაჩვენებლებიდან საჯარო სექტორში დასაქმებულ აუდიტორთა თითქმის 45%-ს განათლება მიღებული აქვთ სხვა სპეციალობით, რაც ვთვლით, რომ მნიშვნელოვან ნაკლოვანებას წარმოადგენს, ჩვენი აზრით ამ სფეროში 90% მაინც უნდა იყოს ბუღალტრული აღრიცხვის, აუდიტისა და იურიდიული განათლების მქონე, რადგან თუ კი დადგა აუცილებლობა ვიწრო სპეციალისტის/ექსპერტის ჩართვისა აუდიტის პროცესში ამის საშუალება კანონმდებლობით აქვს ნებისმიერ სტრუქტურულ ერთეულს და არ არის იმის აუცილებლობა, რომ საჯაროს სექტორის აუდიტი დაკომპლექტდეს ვიწრო სპეციალისტებით.

რესპოდენტთა 42% აცხადებს, რომ ორგანიზაციაში არ არის დანერგილი ხარისხის კონტროლის პროგრამა, რაც მაღალი მაჩვენებელია, რადგან ხარისხის კონტროლს გადამწყვეტი როლი აკისრია აუდიტის ეფექტიანობაში. აუცილებელია შეფასდეს აუდიტის პროცესი, მისი ხარისხი და შესაბამისობა საერთაშორისო

სტანდარტებთან, მოხდეს არსებული ხარვეზების გამოვლენა და მათი აღმოფხვრის გზების მოძიება.

გამოკითხულთა 50% აცხადებს, რომ ორგანიზაციაში დანერგილი ხარისხის კონტროლის პროგრამა მოიცავს შიდა და გარე შეფასებებს და მიმდინარე ზედამხედველობას. ვფიქრობთ, ამ ეტაპზე ეს მაჩვენებელი ნორმალურია, თუმცა სასურველია მოხდეს აუდიტის თანამშრომლების გადამზადება, მიმართულებებისა და რეკომენდაციების მიცემა ხარისხის კონტროლის პროგრამასთან დაკავშირებით. მიეცეთ საშუალება აუდიტორებს სიღრმისეულად დაინახონ შიდა და გარე შეფასებების, ასევე მიმდინარე ზედამხედველობის უპირატესობები და ნაკლოვანებები, რათა შემდგომ შემდგომ ოპტიმალური პროგრამის შედგენა ყველა მეთოდის კომბინირებული და უფრე მეტად ეფექტიანი გამოყენებისთვის.

სქემა N3.3.3.



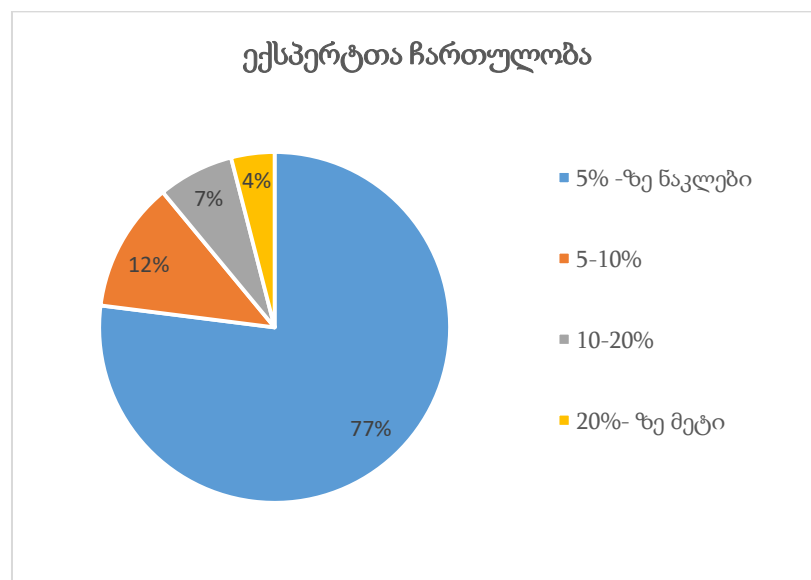
წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

აუდიტორთა 95%-ზე მეტი აღნიშნავს, რომ მათ უტარდებათ პროფესიული ტრენინგები, აქვთ საშუალება მონაწილეობა მიიღონ კონფერენციებში და გაიარონ პროფესიული სასწავლო კურსებში. შეიძლება ითქვას, რომ აღნიშნული მაჩვენებელი ხაზს უსვამს იმას რომ ორგანიზაციის მენეჯმენტი მიმართულია თანამშრომელთა კვალიფიკაციის ამაღლებისკენ, რაც ეფექტიანობის მაჩვენებლის გაზრდის მნიშვნელოვანი ხელშემწყობი ფაქტორია. დღევანდელ განვითარებად და ცვალებად გარემოში, როცა ხდება არსებული მდგომარეობის საერთაშორისო სტანდარტებზე მორგება, უცხოური პრაქტიკის გაზიარება და სხვადასხვა მეთოდის ჩვენს პრაქტიკაში

დანერგვა, უდავოა, რომ ტრენინგები და კურსები დადებით გავლენას ახდენს თანამშრომელთა ცოდნასა და კვალიფიკაციაზე.

გამოკითხულ აუდიტორთა 75%-ზე მეტი აცხადებს რომ, მოწვეული ექსპერტის ჩართვა აუდიტორულ შემოწმებაში ხდება 5%-ზე ნაკლებ შემთხვევაში. აქედან გამომდინარე, შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ აუდიტის სუბიექტები დაკომპლექტებულია მცოდნე და კვალიფიციური კადრებით. თუმცა ასევე შესაძლოა, აუდიტის განხორციელებაში ექსპერტთა ჩართულობის აუცილებლობის დაბალი მაჩვენებელი გამოწვეული იყოს იმით, რომ ძალიან მცირეა ისეთი შემთხვევები როცა საჭიროა ვიწრო სპეციალისტის კონსულტაცია.

სქემა N3.3.4.



წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

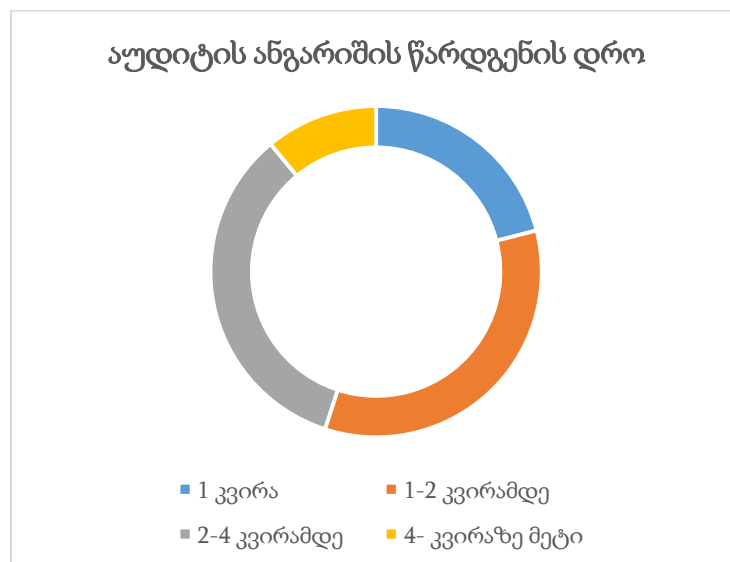
კითხვაზე არის თუ არა ეფექტურობის ინდიკატორები შემუშავებული აუდიტის სუბიექტში, რესპოდენტთა აზრი თითქმის თანაბრად გაიყო. აუდიტის სუბიექტების 48% - ში ეფექტურობის ინდიკატორები შემუშავებულია, ხოლო 52% - ში არა. ეს უკანასკნელი მაჩვენებელი ძალიან მაღალია, რადგან ეფექტიანობის ინდიკატორების გარეშე თითქმის შეუძლებელია აუდიტის პროცესის შეფასება. ყურადღებას იქცევს ის ფაქტი, რომ რესპოდენტებმა, რომლებმაც განაცხადეს რომ შემუშავებულია ეფექტურობის ინდიკატორები, არ დაუკონკრეტებიათ თუ კონკრეტულად რა ინდიკატორებზეა საუბარი. ეს გარემოება მნიშვნელოვან ეჭვს ბადებს, რომ იმ რესპოდენტებმა, რომლებმაც დადებითი პასუხი გასცეს დასმულ კითხვაზე, იყო

ზედაპირული და სავარაუდოა, რომ იმ 48%-შიც კი არ იქნება შემუშავებული ეფექტურობის ინდიკატორები, რადგან თუ კი რეალურად არსებობს ეს ინდიკატორები, ვფიქრობთ, სირთულეს არ წარმოადგენდა რამდენიმე მათგანის დაკონკრეტება.

აუდიტორები აცხადებენ, რომ გადახრა დაგეგმილ და ჩატარებულ აუდიტორულ შემოწმებებს შორის 5%-ზე ნაკლებია. ეს მაჩვენებელი გვამღევეს იმის საშუალებას, რომ დავასკვნათ თითქმის ყველა სუბიექტში წინასწარ კარგად არის შეფასებული რისკები, რომლის მიხედვითაც ხდება შესამოწმებელი ობიექტის გეგმაში შეტანა.

გამოკითხული აუდიტორების უმრავლესობას აუდიტის ანგარიშის წარდგენისთვის 1 კვირაზე მეტი და 1 თვეზე ნაკლები დრო სჭირდებათ. ეს მაჩვენებელი იძლევა დადებითი შეფასების გაკეთების საშუალებას აუდიტის სტრუქტურული ერთეულების ფუნქციონირებასთან დაკავშირებით. ის მეტყველებს აუდიტორების მხრიდან აუდიტის განხორციელების თითოეულ ეტაპზე დროის ეფექტურად დაგეგმვასა და გადანაწილებაზე.

სქემა N3.3.5.



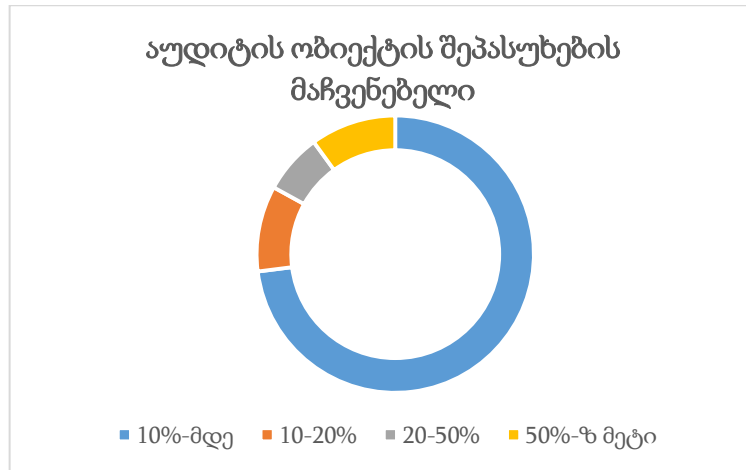
**წყარო:** სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

გამოკითხულთა 70%-ზე მეტი აცხადებს, რომ შიდა აუდიტის ობიექტის შეპასუხების მაჩვენებელი 10%-ზე დაბალია. ამ მაჩვენებელს ამყარებს ისიც, რომ შეთანხმებული რეკომენდაციების მაჩვენებელი 50%-ზე მეტია. ამ მაჩვენებლებზე დაყრდნობით, შეგვიძლია ვთქვათ, რომ აუდიტორები იძლევიან დასაბუთებულ და



არგუმენტირებულ შეფასებებსა და რეკომენდაციებს. აუდიტის ანგარიშში წარმოდგენილი ინფორმაცია აუდიტის ობიექტების უმრავლესობისთვის მისაღებია და ისინი ეთანხმებიან შენიშვნებს. ეს ყველაფერი მეტყველებს აუდიტორთა კვალიფიკაციის მაღალ დონეზე.

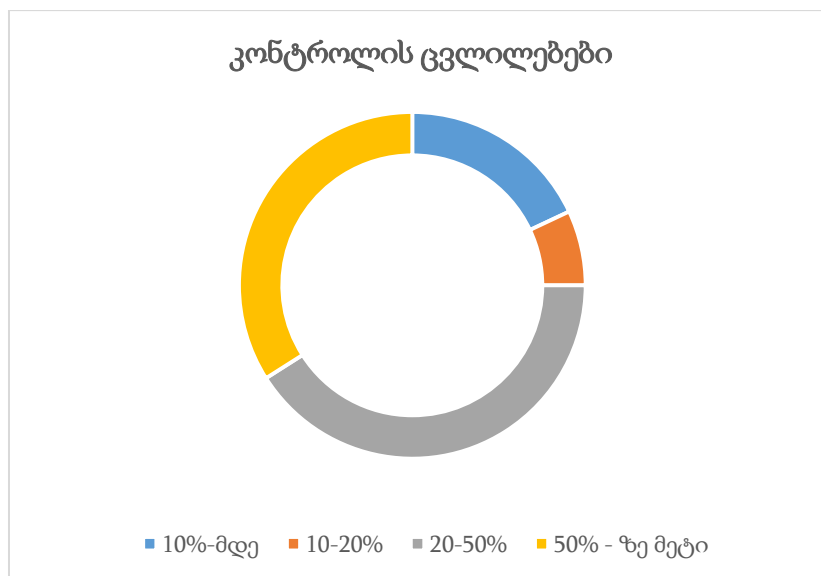
**სქემა N3.3.6.**



**წყარო:** სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

შიდა აუდიტორების განცხადებით, აუდიტის ობიექტებში აუდიტის შემდგომ მომხდარი კონტროლის ცვლილებების პროცენტული მაჩვენებელი უმრავლეს შემთხვევაში 20%-50%-მდე და 50%-ზე მეტია. ვფიქრობთ ეს მაჩვენებელი არასკმარისია, საჭიროა რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის გამკაცრება და ამ კუთხით მნიშვნელოვანი ცვლილებების განხორციელება. როგორც უკვე აღვნიშნეთ, აუდიტის ობიექტი უმრავლეს შემთხვევაში ეთანხმება და იზიარებს აუდიტის მიერ გაცემულ შენიშვნებსა და რეკომენდაციებს, თუმცა მხოლოდ შეცდომის აღიარება არ არის საკმარისი. მნიშვნელოვანია გაცემული რეკომენდაციების შესრულება, არსებული შეცდომებისა და ხარვეზების გამოსწორება და სამომავლოდ რეკომენდაციების გათვალისწინება. თუ კი არ სრულდება გაცემული რეკომენდაციები აუდიტის მუშაობა არაეფექტური იქნება, და სახელმწიფო ბიუჯეტიდან ამ სფეროს განსავითარებლად დახარჯული თითოეული თეთრი არაეფექტური იქნება.

**სქემა N3.3.7.**



**წყარო:** სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

რესპოდენტთა უმრავლესობა თანხმდება იმაზე, რომ საჭიროა შიდა აუდიტის სუბიექტში ხარისხის კონტროლის დონის ამაღლება. თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ რესპოდენტთაგან არცერთს შეუფასებია შიდა აუდიტის სუბიექტში ხარისხის კონტროლის დონე 7 ქულაზე ნაკლებით (10 ქულიანი შეფასების სისტემა). ეს მაჩვენებლები მნიშვნელოვან წინააღმდეგობაშია ერთმანეთთან, რადგან თუ კი აუდიტორები თვლიან, რომ აუცილებელია ხარისხის კონტროლის დონის ამაღლება, შეუძლებელია ასეთი მაღალი ქულით შეაფასონ იგი.

კვლევაზე დაყრდნობით შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ მნიშვნელოვანი დონისძიებების გატარება აუცილებელია ხარისხის კონტროლის სისტემის გასაუმჯობესებლად საჯარო სექტორის აუდიტში. უპირველეს ყოვლისა აუცილებელია საჯარო სექტორის ხარისხის კონტროლის სტანდარტების შემოღება, ქართული სახელმძღვანელოს შექმნა, რათა თითოეულ აუდიტორს შეეძლოს სიღრმისეულად შეისწავლოს ხარისხის კონტროლის როლი და მნიშვნელობა. მიუხედავად იმისა, რომ შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიაში ცალკე თავის სახით არის ხარისხის კონტროლის სისტემა ჩამოყალიბებული, ვთვლით, რომ ის არასაკმარისია თეორიული ცოდნის შესაძენად.

მნიშვნელოვანია აღინიშნოს ისიც, რომ მხოლოდ გარე აუდიტის ინსტიტუტში - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში ფუნქციონირებს ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტი, რაც შეეხება შიდა აუდიტორულ სტრუქტურულ ერთეულებს, მათი

საქმიანობის ხარისხის მონიტორინგი შედის ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციაში, თუმცა გაურკვეველია ის პრინციპები, თუ როგორ ახორციელებს იგი ამ ფუნქციას.

დასკვნის სახით შეგვიძლია ვთქვათ, რომ საქართველოში არსებობს აუდიტის ხარისხის კონტროლის სამართლებრივი საფუძვლები, თეორიულ დონეზე შემუშავებულია ხარისხის კონტროლის პროგრამა, საქართველოს კანონმდებლობაში ხაზგასმულია და მნიშვნელოვანი ყურადღება ეთმობა ამ საკითხს მისი აქტუალობიდან და მნიშვნელობიდან გამომდინარე. განსაზღვრულია ასევე შიდა და გარე აუდიტის დონეზე თუ როგორ უნდა იყოს შეფასებული აუდიტის ჩატარების ხარისხი და მითითებულია შესაბამისი ინსტიტუტების კომპეტენციები.

აღსანიშნავია, რომ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტის საქმიანობისა და შედეგების მოკლე მიმოხილვა ჩართულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის წლიურ ანგარიშებში. თუმცა იგივეს ვერ ვიტყვით შიდა აუდიტის ხარისხის კონტროლის შეფასებასთან დაკავშირებით, ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ფაქტიურად არცერთხელ არ მომხდარა აუდიტის ხარისხის კონტროლის შეფასება და შესაბამისად, არ არსებობს ანგარიშები ამ მიმართულებით.

ხარისხის კონტროლის კვლევამ გვიჩვენა, რომ მნიშვნელოვანი ცვლილებებია საჭირო ამ მიმართულებით. ჩვენის აზრით, აუცილებელია დაკონკრეტდეს ის ფუნქციები, რომლითაც განხორციელდება აუდიტის ხარისხის კონტროლი, რათა დაინტერესებულ სახელმწიფო თუ საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს, ჰქონდეთ საშუალება გაწეული საქმიანობა შეადარონ როგორც საერთაშორისო მასშტაბით აპრობირებულ სტანდარტებს, ისე იმ ფუნქციებს, რომლითაც ხდება ხარისხის კონტროლი.

## დასკვნები და წინადადებები

ბოლო წლების განმავლობაში ბევრი რამ გაკეთდა იმისათვის, რომ ქვეყნის ინსტიტუციონალური მოწყობა უკეთესობისკენ შეცვლილიყო. შეიქმნა მნიშვნელოვანი ინსტიტუტები აუდიტის მიმართულებით, რომლებიც მანამდე საქართველოში არ არსებობდა, ან თუ არსებობდა ნაცვლად სარეკომენდაციო ხასიათისა, სადამსჯელო ღონისძიებებს ატარებდნენ.

ქვეყანაში გაიმიჯნა შიდა და გარე აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტები, რომლებიც განსაზღვრავენ ქვეყნის ეკონომიკური და არა მხოლოდ ეკონომიკური განვითარების სტრატეგიულ მიმართულებას.

ჩვენი აზრით, აუცილებელია საქართველოში დაინერგოს ხარისხის კონტროლის სტანდარტები, რომელთა მიზანი იქნება იმის შეფასება, იცავენ თუ არა სახელმწიფო სტრუქტურებში დასაქმებული აუდიტორები მარწმუნებელი მომსახურების პროფესიულ სტანდარტებს. ყველა სახელმწიფო ორგანოს უნდა ჰქონდეს ხარისხის კონტროლის პოლიტიკა და პროცედურები პროფესიული მომსახურებისათვის.

ხარისხის კონტროლის შემოწმების მიზანი არ უნდა იყოს რაიმე სახის სადამსჯელო ზომების გატარება, არამედ აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტებისთვის დახმარების გაწევა. ხარისხის შემოწმებით უნდა განისაზღვროს, რამდენად იცავენ აუდიტორები საქართველოს კანონმდებლობის, აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების, ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებისა და ეთიკის კოდექსის მოთხოვნებს.

საჭიროების შემთხვევებში, რეკომენდაციები უნდა მიეცეთ იმ აუდიტორებს, რომლებიც საჭიროებენ დახმარებას მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებისათვის საჭირო მაკორექტირებელი ღონისძიებების განსაზღვრასა და განხორციელებაში, აგრეთვე სხვა გამაუმჯობესებელი ღონისძიებების დანერგვაში. თუმცა, ცალკეულ შემთხვევებში, შესაძლებელია დისციპლინარული ზომების გატარება.

საჯარო სექტორის აუდიტის ინსტიტუტებში ჩატარებული აუდიტის ხარისხის კონტროლის კვლევა, ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ საქართველოში ამ მიმართულებით აუდიტი მნიშვნელოვან განვითარებას საჭიროებს. პირველ რიგში აუცილებელია მომუშავე პერსონალის - აუდიტორების კვალიფიკაციის ამაღლება. აღსანიშნავია ის

ფაქტი, რომ აუდიტორების დაბალკვალიფიციურობა გავლენას ახდენს ჩატარებული აუდიტის ხარისხზე, იქნება ეს ფინანსური აუდიტი, სისტემური აუდიტი, ეფექტიანობის აუდიტი, შესაბამისობის აუდიტი თუ ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი.

მსოფლიო მაგალითები ცხადყოფს ფაქტს, რომ ეფექტიანი სახელმწიფო აუდიტი ხელს უწყობს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდასა და განვითარებას, რადგან სახელმწიფო აუდიტის სამსახური აფასებს სახელმწიფო პოლიტიკასა და ახორციელებს სახელმწიფო ბიუჯეტის აუდიტს, ანალიზებს სახელმწიფო ხარჯების მიზნობრიობასა და მისი ხარჯვის შესაბამისობას სახელმწიფო კანონმდებლობასთან, თავის მხრივ შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულები ახორციელებს თითოეული საჯარო სტრუქტურის ეფექტური ფუნქციონირების ხელშეწყობას.

საქართველოს საჯარო სექტორი გარდამავალ რეჟიმში იმყოფება. მიუხედავად იმ მნიშვნელოვანი ნაბიჯებისა, რაც საქართველოს საჯარო სექტორის რეფორმების გზაზე გადაიდგა, აუცილებელია სახელმწიფო მართვის სისტემის მუდმივი მონიტორინგი, მისი დახვეწა და თანამედროვე მდგომარეობთან შესაბამისობაში მოყვანა.

წლების მანძილზე სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის უქონლობამ, სრულმა ან ნაწილობრივმა მოშლამ, სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის გამჭვირვალობა და ანგარიშვალდებულება მნიშვნელოვანი საფრთხის წინაშე დააყენა. სწორედ ამიტომ, ყოველთვის საინტერესოა ინიციატივები, რომლებიც საბიუჯეტო სახსრების გამჭვირვალობას უწყობს ხელს. სწორედ ამ ინიციატივას წარმოადგენს აუდიტის ჩატარების ეფექტიანობისა და ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის კვლევა.

საჯარო სექტორში კონტროლის არსებული მდგომარეობის შეფასებისა და ანალიზის მიზნით ჩვენს მიერ განხორციელებულმა კვლევამ (გამოკითხულ იქნა გარე - სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის და სხვა საჯარო სამსახურების შიდა აუდიტორები) აჩვენა, რომ საჯარო სექტორის აუდიტი საჭიროებს განვითარებასა და გაუმჯობესებას, აღნიშნულის მისაღწევად კი აუცილებელია ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვა.

საქართველოში ევროინტეგრაციის პროცესებმა გამოიწვია მნიშვნელოვანი ცვლილებები ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროში, როგორც კერძო, ისე საჯარო სექტორში. დღის წესრიგში დადგა საჯარო სექტორში აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება და ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვა.

აუდიტის საშუალებით, ცნობილი ხდება, აღწევენ თუ არა სახელმწიფო პროგრამები დასახულ მიზნებს, სასურველ შედეგებს და რა დანახარჯებით ხდება ეს შესაძლებელი. აუდიტის ჩატარების ეფექტიანობის შესწავლითა და ხარისხის კონტროლის სისტემების დანერგვით შესწავლილ უნდა იქნას:

- თუ რამდენად ეფექტიანად ფუნქციონირებს აუდიტის ინსტიტუტები;
- ხდება თუ არა ჩატარებული აუდიტორული შემოწმებების ხარისხის კონტროლის ანალიზი;
- ზრუნავს თუ არა ხელმძღვანელობა არსებული ხარვეზების გამოსწორებაზე.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის პროცესში მნიშვნელოვანია, რომ გამოყენებული იქნას ისეთი მეთოდები, რომელთა მეშვეობითაც უზრუნველყოფილ იქნება იმის დადგენა, თუ როგორ შეიძლება აუდიტის ჩატარების ეფექტიანობის გაუმჯობესება და არაეფექტიანი ქმედებების თავიდან აცილება.

2016 წელს შეიქმნა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება - ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური, რომელიც საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად უზრუნველყოფს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის სფეროს სახელმწიფო ზედამხედველობას. იგი ადგენს სტანდარტებსა და მოთხოვნებს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადებისა და წარდგენის, ხარისხის კონტროლის უზრუნველყოფის, ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში მარეგულირებელი სამართლებრივი აქტების ევროკავშირის მოთხოვნებთან მიახლოების მიზნით. აღნიშნული სამსახურის მიზანია სახელმწიფო დონეზე მოწესრიგდეს ფინანსური აღრიცხვა-ანგარიშგების სფერო და გაძლიერდეს აუდიტის პროფესიაზე ზედამხედველობა.

შიდა აუდიტის დონეზე საქმიანობის ეფექტური განხორციელებისათვის აუცილებელია მოქმედმა ორგანომ - ჰარმონიზაციის ცენტრმა უშუალოდ შეასრულოს მასზე კანონით განსაზღვრული მოვალეობა და ინტენსიურად შეამოწმოს შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაცია და გაუწიოს მონიტორინგი ჩატარებული აუდიტის ხარისხს. ხოლო გარე აუდიტის ხარისხის ასამაღლებლად აუცილებელია მკვეთრად გაიწეროს ის მოთხოვნები, რომელიც საშუალებას მისცემს სახელმწიფო თუ საზოგადოებრივ ორგანიზაციებს, მეთვალყურეობა გაუწიონ ჩატარებულ აუდიტს. სასურველია საჯარო სექტორში დასაქმებულ აუდიტორებს მოეთხოვებოდეთ საჯარო სექტორის აუდიტორის სერთიფიკატი, რომლითაც დადასტურდება მათი კომპეტენცია და კვალიფიკაცია, ასევე პერიოდულად მოხდეს მათი კვალიფიკაციის ამაღლება.

აუდიტის ხარისხის კონტროლის ძირითადმა პრინციპებმა შეუძლებელია გაითვალისწინოს ყველა სახის მიდგომა, მეთოდი და პროცედურა. აუდიტს შეხება აქვს მრავალ თემასა და ასპექტთან, რომლებიც მთელ საჯარო სექტორს მოიცავს. ამდენად, შეუძლებელია დეტალური ნორმებისა და ისეთი მეთოდების შემუშავება, სადაც გათვალისწინებული იქნება ყველა ცალკეული შემთხვევა.

ჩვენი აზრით, აუცილებელია ეფექტიანობის ინდიკატორების შემუშავება, რომლებიც სწორი შეფასების გაკეთების საშუალებას მისცემს აუდიტის ხარისხის კონტროლის შიდა თუ გარე შემფასებლებს. ეფექტიანობის კრიტერიუმად შეიძლება განისაზღვროს როგორც ანალოგიური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოების საუკეთესო პრაქტიკა, ასევე უცხოური გამოცდილება.

ჩვენს მიერ ჩატარებულმა კვლევამ საშუალება მოგვცა, გაგვეკეთებინა შესაბამისი დასკვნები, კერძოდ:

1. მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, წინასწარი კონსულტაციებისა და რეკომენდაციების მიცემა, აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტებისათვის, იმ მასშტაბით, რაც შემდგომ პერიოდში აუდიტის ეფექტიანობასა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისობის საშუალებას მოგვცემს. ამ პროცესით აუდიტის განმახორციელებელი აუდიტორებისა და ხარისხის

კონტროლის სისტემის შემფასებლების შეხედულებები ერთმანეთთან უნდა შეჯერდეს და გაკეთდეს შესაბამისი დასკვნები;

2. აუდიტის ეფექტიანად ჩატარების მნიშვნელოვანი წინაპირობაა მაღალი კვალიფიკაციის მქონე, კარგად მომზადებული აუდიტორების არსებობა, რომლებიც საქმიანობის პროცესში იხელმძღვანელებენ საერთაშორისო სტანდარტებით და საქართველოში არსებული საკანონმდებლო ბაზით. საჭიროა აუდიტორების გადამზადება და იმ პრინციპების შესწავლა, რომლებიც მათი საქმიანობის მაღალშედეგობრიობას უზრუნველყოფს;

3. აუდიტის ხარისხის კონტროლი უნდა განხორციელდეს როგორც შემდგომი შემოწმების, ასევე მიმდინარე ზედამხედველობის სახით, რაც გულისხმობს აუდიტის ეფექტიანობისა და ხარისხთან შესაბამისობის შემოწმებას უშუალოდ აუდიტის განხორციელების პროცესში;

4. სასურველია ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნების შესაბამისად მოხდეს საქართველოში არსებული საკანონმდებლო ბაზის დახვეწა და სრულყოფა, რადგან ხშირ შემთხვევაში სწორედ საკანონმდებლო ხარვეზები წარმოადგენს აუდიტის არაეფექტურად ჩატარების მიზეზს;

5. აუდიტის ხარისხის გარე და შიდა შეფასებების შედეგად გაცემული რეკომენდაციების შესრულების სავალდებულო წესის დანერგვა და მასზე შემდგომი მონიტორინგის განხორციელების პროცესის შემუშავება საკანონმდებლო დონეზე. აღნიშნული პროცესი გულისხმობს ხარისხის მაკონტროლებელი ორგანოს ჩამოყალიბებას მკაცრად განსაზღვრული ფუნქცია-მოვალეობებით, რომელიც უზრუნველყოფს აუდიტის ეფექტიანობასა და არსებული ხარვეზების გამოსწორებას. განსაკუთრებით მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია რეკომენდაციების შესრულებაზე მონიტორინგი, რათა მუდმივად განიხილებოდეს ის ქმედებები, რომლებიც განახორციელა აუდიტის სუბიექტებმა არსებული ხარვეზების აღმოფხვრის მიზნით;

6. აუდიტორების ჩართვა ეფექტიანობის ინდიკატორების შემუშავების პროცესში ხარისხთან შესაბამისი აუდიტორული შემოწმების ჩატარების მიზნით, იმ მასშტაბით, რომელიც აუდიტორული საქმიანობის შემდგომი შეფასების ეტაპზე ხელს არ შეუშლის ობიექტური და მიუკერძოებელი შეფასების გაკეთებას.



აღნიშნული პროცესის მეშვეობით მინიმუმამდე იქნება შემცირებული არაეფექტიანი გადაწყვეტილებების მიღების რისკი. ინდიკატორების შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იქნას როგორც აუდიტორების გამოცდილება, ასევე აუდიტის ეფექტიანად განხორციელების კვლევის პრაქტიკა;

7. ხარისხთან შესაბამისი აუდიტის პრინციპების დაცვის სავალდებულო ხასიათის განსაზღვრა კანონმდებლობის დონეზე, რათა საჯარო სექტორში დასაქმებულ აუდიტორებს წარმოეშვათ ვალდებულება აუდიტის ეფექტიანად და შედეგზე ორიენტირებულ განხორციელებაზე. აღნიშნული მოთხოვნები დღევანდელი კანონმდებლობით არ არის დარეგულირებული, რის შედეგადაც საჯარო სექტორის აუდიტორებისთვის არ არის პირდაპირი სახით განსაზღვრული აუდიტის ეფექტიანად და ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებთან შესაბამისად ჩატარების ვალდებულება. აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებები ხელს შეუწყობს აუდიტის ეფექტიანად განხორციელებას, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდას და დააჩქარებს ქვეყანაში მიმდინარე ევროინტეგრაციის პროცესს;

8. აუდიტის ხარისხის კონტროლის პრაქტიკის დანერგვა როგორც ორგანიზაციების დონეზე, ასევე აუდიტის პროცესში. აღნიშნული მეთოდის მეშვეობით ორგანიზაციების დონეზე თავიდან იქნება აცილებული არაეფექტიანი გადაწყვეტილებების მიღება და ისეთი ქმედებების განხორციელება, რომელიც მეტი დანახარჯით ნაკლებ შედეგს გამოიწვევს. აუდიტის ხარისხის კონტროლის სისტემის დანერგვა უზრუნველყოფს აუდიტორული დასკვნებისა და რეკომენდაციების მაღალ სანდოობას;

9. აუდიტის სტანდარტებისა და ხარისხის კონტროლის სტანდარტების დანერგვა, რომლებიც აუდიტორული საქმიანობის ძირითად მეთოდოლოგიურ ბაზას წარმოადგენს. საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც შემუშავებული იქნება მიჩნეულ იქნას, როგორც გამოსაყენებლად სავალდებულო ხასიათის ნორმატიული დოკუმენტები. საჭიროა სხვა ქვეყნების საჯარო სექტორში არსებული მიღწევების შესწავლა, რამდენადაც საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებასა და დანერგვაში მათი პრაქტიკული გამოცდილების ცოდნა ხელს შეუწყობს ჩვენს ქვეყანაში აუდიტის

ნორმატიული რეგულირების პროცესში ზოგიერთი შეცდომის თავიდან აცილებასა და შემდგომ სრულყოფას;

10. თანამედროვე პირობებში აუდიტორული შემოწმების ეფექტიანობის უზრუნველსაყოფად დიდ მნიშვნელობა ენიჭება აუდიტორულ საქმიანობაში თანამედროვე საინფორმაციო ტექნოლოგიების გამოყენებას. იგი მნიშვნელოვნად ამარტივებს აუდიტის ჩატარებას. აღნიშნული მოითხოვს სათანადო ცოდნასა და აუდიტის სუბიექტების ტექნიკურ აღჭურვას;

11. საჭიროდ მიგვაჩნია არაეფექტურად და ხარისხთან შეუსაბამო აუდიტით მიყენებულ ზიანზე შემოღებულ იქნას ადმინისტრაციული სანქციები, განმეორების შემთხვევაში კი დადგეს თანამშრომელთა პასუხისმგებლობის საკითხი.

აუდიტის ძირითად ამოცანას წარმოადგენს საჯარო სექტორში განხორციელებული ოპერაციების კანონიერების, სიზუსტის, სისრულისა და ანგარიშგებაში სათანადოდ ასახვის, გაწეული ხარჯების ეფექტიანობის და მოქმედი სისტემების გამართული ფუნქციონირების შეფასება. თუ აღნიშნული პროცესი ზემოთ-ჩამოთვლილი ნაკლოვანებების გამოსწორებით განხორციელდება იგი დააჩქარებს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდას.

## გამოყენებული ლიტერატურა:

- ალავერდაშვილი 2001: ალავერდაშვილი ბ. "აუდიტის პრაქტიკული კურსი".
- ანდრეევი 1995: ანდრეევი გ. გადამუშავებული ბ. ალავერდაშვილის მიერ, „პრაქტიკული აუდიტი“, თბილისი.
- აუდიტის ... 2012: აუდიტის სამსახურის გენერალური აუდიტორის ბრძანებით „საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობის აუდიტის ჩასატარებლად მეთოდოლოგიის განსაზღვრის შესახებ“.
- აჭარის ... 2012: აჭარის ა/რ მთავრობა, „აჭარის ა/რ რეგიონული განვითარების სტრატეგიის მონიტორინგისა და შეფასების სახელმძღვანელო“.
- ბიძინაშვილი, 2006: ბიძინაშვილი დ. "აუდიტის საფუძვლები".
- ბიუროკრატიული ... 2017 ბიუროკრატიული სისტემის გამოწვევები საჯარო მართველობის რეფორმის კონტექსტში.
- გაგნიძე ... 2007: გაგნიძე ნ, ბიჭიკაშვილი თ, "აუდიტის საფუძვლები".
- გელაშვილი ... 2010: გელაშვილი თ, ხუციშვილი კ, "აუდიტის საფუძვლები".
- კაციაშვილი 2003: კაციაშვილი ვ., „აუდიტორული საქმიანობის ფორმირებისა და რეგულირების თავისებურებები საქართველოში გარდამავალ ეტაპზე“, დისერტაცია.
- ნამჩავიძე ... 2015: ნამჩავიძე ბ., „საბიუჯეტო პოლიტიკის ფორმირების პროცესი და ბიუჯეტის ხარჯების მონიტორინგი“.
- მონტგომერი 1997: მონტგომერი "აუდიტი", საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო, გამომცემლობა "ფინანსები", თბილისი.
- საქართველოს ... 2000: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია - „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“, თბილისი.

- საქართველოს ... 2005: საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, „სახელმწიფო ბიუჯეტი და მისი მონიტორინგის მეთოდები“.
- საქართველოს ... 2008ა: საქართველოს კანონი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“, თბილისი.
- საქართველოს ... 2008ბ: საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, „სახელმწიფო ბიუჯეტი და მისი მონიტორინგის მეთოდები - გზამკვლევი“.
- საქართველოს ... 2009: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, „ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო“.
- საქართველოს ... 2010ა: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ 2010 წლის 26 მარტი.
- საქართველოს ... 2010ბ: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია - „ბუღალტერი ბიზნესში“ , თბილისი.
- საქართველოს ... 2010გ: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, „აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტის სახელმძღვანელო“, თბილისი.
- საქართველოს ... 2010დ: საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“.
- საქართველოს ... 2010ე: „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება;
- საქართველოს... 2011: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო - „სახელმწიფო სექტორში რისკების მართვის სახელმძღვანელო“.

- საქართველოს ... 2012ა: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“, თბილისი.
- საქართველოს ... 2012ბ: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები“(ISA), თბილისი.
- საქართველოს ... 2012გ: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“, თბილისი.
- საქართველოს ... 2014ა: საქართველოს მთავრობა, „ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტი 2015-2018 წლებისათვის“.
- საქართველოს ... 2014ბ: საქართველოს პარლამენტი, „საქართველოს კანონი 2015 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“, თბილისი.
- საქართველოს ... 2015ა: საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო, საქართველოს 2015 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი - მოქალაქის გზამკვლევი, თბილისი.
- საქართველოს ..., 2015ბ: საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი, მოქალაქის გზამკვლევი.
- საქართველოს ..., 2016: საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ №593 დადგენილება
- საქართველოს ... 2017ა: საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია, ეთიკის კოდექსის სახელმძღვანელო პროფესიონალი ბუღალტრებისთვის.
- საქართველოს ... 2017ბ: საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში ცვლილების შეტანის თაობაზე.

- საქართველოს ... 2017გ: საქართველოს 2017 წლის „სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“.
- საქართველოს ... 2018: საქართველოს 2018 წლის „სახელმწიფო ბიუჯეტის შესახებ“.
- სახელმწიფო ..., 2010: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ფინანსური და შესაბამისობის სახელმძღვანელო.
- სახელმწიფო ... 2012: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ანგარიში, თბილისი.
- სახელმწიფო ... 2013 წ. ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური.
- სახელმწიფო ... 2015: სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს 2015 წლის საქმიანობის ანგარიში.
- სახელმწიფო ... 2016: სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს 2016 წლის საქმიანობის ანგარიში.
- სახელმწიფო ... 2017: სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2016 წლის საქმიანობის ანგარიში, თბილისი.
- სახოკია ... 2010: სახოკია გ.ა, ანანიძე ჯ, სახოკია გ.გ, „ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი“, თბილისი.
- უდესიანი ... 2014: თეა უდესიანი „ეფექტიანობის აუდიტი და მისი სრულყოფის გზები საქართველოში“.
- ქუთათელაძე 2009: ქუთათელაძე რ, კობიაშვილი ა, ”აუდიტის საფუძვლები“.
- ცირამუა ... 2006: ცირამუაე. ”აუდიტი“, თბილისი.
- Amaboldi ... 2009: M. Arnaboldi and I. Lapsley, “On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity”, *European Accounting Review*, 18 (4), 809–836.
- Anselmi ... 2012: E. Anessi Pessina, G. Nasi and I. Steccolini, “Accounting Reforms: Determinants of Local Governments’

- Choices”, *Financial Accountability and Management*, 24 (3), 321–342.
- Bac 2002:** A.D. Bac, “Dutch Private Sector and Local Government Accounting Regulations: A Comparison”, *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 14 (4), 595–618.
- Bellanca ... 2013:** Bellanca and J. Vandernoot, “Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 en 22”, *International Journal of Business and Management*, 8 (9), 122–133.
- Berger ... 2015:** Berger T.MM., Heiling J. (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in Germany*.
- Bergevarn ...1995:** L-E. Bergevarn, F. Mellemvik and O. Olson, “Institutionalization of Municipal Accounting: A Comparative Study between Sweden and Norway”, *Scandinavian Journal of Management*, 11, 25–41.
- Bergmann 2008:** A. Bergmann, “Local Governments Accounting Models: Switzerland”, in S. Pozzoli (ed.), *Local Authorities Accounting and Financial Reporting. Trends and Techniques in Multinational Perspective*. Milano: Franco Angeli.
- Bergmann 2012:** A. Bergmann, “The Influence of the Nature of Government Accounting and Reporting in Decision-making: Evidence from Switzerland”, *Public Money and Management*, 32 (1), 15–20.
- Budding ... 2015:** Budding T., van Schaik F. (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in the Netherlands*.

- Brusca ... 2015:** Brusca I., Montesinos V., Vela J.M. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Spain.
- Caperchione ...2000:** E. Caperchione and R. Mussari, *Comparative Issues in Local Government Accounting*. Kluwer Academic Publishers.
- Christiaens ... 2012:** Christiaens and C. Vanhee, Handboek Accountancy in de Publieke en Non-profitsector: Accounting, Financieel Management en Auditing. Brugge: Die Keure.
- Christiaens ... 2015:** Christiaens J., Neyt S. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Belgium
- Cock 2013:** Cock, “Begrotings-en boekhoudsysteem in de Vlaamse Gemeenschap”, Documentatieblad van de FOD Financiën, 69 (1), 191–203.
- Cohen ... 2015:** Cohen S. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Greece.
- Commissie BBV 2008:** Commissie BBV, Het BBV en de IPSAS
- Ernst and Young 2012:** Ernst and Young, “Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States”, Prepared for EuroStat 19 December 2012.
- EVS 2001:** ESV [Swedish National Financial Management Authority], “Accrual Accounting in Swedish Central Government”, ESV 2001:8.
- EVS 2013:** ESV [Swedish National Financial Management Authority], “Report to the Swedish Government. Comparison with the International Accounting Standards”, ESV 2013:21
- Falkman ... 2008:** P. Falkman and T. Tagesson, “Accounting does not Necessarily Mean Accrual Accounting: Factors that Counteract Compliance with Accounting Standards in Swedish Municipal Accounting”, *Scandinavian Journal of Management*, 24, 271–283



- Fardilha ... 2004:** M. P. Fardilha, “Os novos caminhos da Contabilidade (e da Auditoria Pública)”, *Revisores and Empresas*, 27, 36–44.
- FFA 2008:** Federal Finance Administration FFA, “The New Accounting Model of the Swiss Confederation”, *OECD Journal on Budgeting*, 8, 1–37.
- FFA 2013:** Federal Finance Administration FFA, “Consolidated Financial Statements of the Central Government”, [http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/finanzberichterstattung/konsolid\\_rechnung\\_bund.php](http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/finanzberichterstattung/konsolid_rechnung_bund.php), date accessed 11 August 2015.
- FFA 2014:** Federal Finance Administration FFA, “Budget 2014”, <http://www.efv.admin.ch/d/dokumentation/finanzberichterstattung/budget.php>, date accessed 11 August 2015.
- Fuchs ... 2015:** Fuchs S., Bergmann A., Rauskala I., Schmitt A. (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in Switzerland*.
- Ghysels ... 2011:** Ghysels, P. Phan and C. Tsatsis, “Synthese van de accrual-hervorming de Belgische Staat en de gewesten”, *Accountancy and Tax*, 4, 8–19.
- Gronlund ... 2011:** A. Grönlund, F. Svärdesten and P. Öhman, “Value for Money and the Rule of Law: The (New) Performance Auditing in Sweden”, *International Journal of Public Sector Management*, 24 (2), 107–121.
- Gruson ... 2009:** Gruson, “Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De financiële hervorming: de interne boekhoudkundige controle”, *Documentatieblad van de FOD Financiën*, 69 (1), 205–225.
- Gruter ... 2013:** K. Grüter, “Finanzkontrolle”, in A. Ladner et al. (ed.), *Handbuch der öffentlichen Verwaltung der Schweiz*. Zurich: NZZ.

- Hammerschmid ... 2005:** G. Hammerschmid and R. Meyer (2005), “Public Management Dynamics in a Federal Legalistic Rechtsstaat System: Results from an Executive Survey in Austria”, *The International Journal of Public Sector Management*, 18 (7), 629–640.
- Jones ... 2010:** R. Jones, “United Kingdom”, in K. Lüder and R. Jones (eds), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft, 941–1017.
- Jones ... 2012:** R. Jones, “The UK has Whole of Government Accounts at Last. Phew!” *CIGAR Newsletter*, 3 (1), January, 1–3.
- Jones ... 2015:** Jones R., Caruana J. (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in the United Kingdom*.
- Jorge ... 2003:** S. Jorge, *Local Government Accounting in Portugal in Comparative-International Perspective*, PhD Thesis. UK: Birmingham Business School, The University of Birmingham.
- Jorge ... 2015:** Jorge S. (2015) *Public Sector Accounting and Auditing in Portugal*.
- Leventis ... 2013:** S. Leventis and S. Cohen, “An Empirical Investigation of Audit Pricing in the Public Sector: The Case of Greek LGOs”, *Financial Accountability and Management*, 29 (1), 74–98.
- Luder ...1993:** Klaus Lüder, Brigitte Kampmann, *Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft*, Speyer: Speyerer Forschungsberichte, nr.125, Forschungsinstitut.
- Mattisson ... 2003:** O. Mattisson, G. Paulsson and T. Tagesson, “Sweden”, in K. Lüder and R. Jones (eds), *Reforming Governmental*

- Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt: Fachverlag Moderne Wirtschaft, 755–852.
- OECD 2011:** Organization for Economic Co-operation and Development, *Greece: Review of the Central Administration*. Paris: OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing.
- Oulasvirta 2015:** Oulasvirta L. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Finland
- Pajunen 2010:** K. Pajunen, “Current Finnish Accounting Thought in Relation to International Financial Reporting Standards and Earlier Finnish Accounting Traditions: Results from a Survey of Finnish Accounting Professionals”, *The Finnish Journal of Business Economics*, 2, 145–177.
- Pirinen 2005:** P. Pirinen, “Economic and Normative Pressures as Drivers for the Adoption of International Accounting Standards in Finland since 1976”, *European Accounting Review*, 14, 213–235. CrossRef
- Paulsson 2006:** G. Paulsson, “Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden”, *Financial Accountability and Management*, 22 (1), 47–62
- Pontoppidan 2015:** Pontoppidan C.A. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Denmark.
- Portal 2015:** Portal M. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in France
- Pinto ... 2013:** A. Pinto, T. Melo and P. Santos, *Gestão Orçamental e Contabilidade Pública*. Lisboa: ATF Edições Técnicas.

- Rauskala ... 2012:** I. Rauskala, A. Bergmann and S. Fuchs, “30 Jahre Doppik in der Schweizeine Bilanz”, *Verwaltung und Management*, 18 (3), 127–130.
- Rauskala ... 2015:** Rauskala I., Saliterer I. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Austria.
- Reginato ... 2011:** E. Reginato, P. Paglietti and I. Fadda, “Formal or Substantial Innovation: Enquiring the Internal Control System Reform in the Italian Local Government”, *International Journal of Business and Management*, 6 (6), 3–15.C
- Rigsrevisionen 2014:** Rigsrevisionen, “Position Paper: Fælles europæiske regnskabsstandarder for den offentlige sector (EPSAS)”.
- Rossi 2015:** Rossi F.M. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Italy
- Saliterer 2013:** Saliterer, “Einheitliche Weiterentwicklung des Haushalts — und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden. Implikationen und Vorschläge für eine VRV Neu (Teil I)”, *Öffentliches Haushaltswesen*, 53 (1) 1–14.
- Seiwald 2013:** Seiwald, “Austria — From an Incremental Improver to a Comprehensive Reformer”, Public Financial Management Blog: Making Public Money Count, <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2013/04/austria-from-an-incremental-improver-to-a-comprehensive-reformer.html> (homepage), date accessed 6 July 2014.
- Soll 2014:** J. Soll, *The Reckoning — Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations*. New York: Basic Books.
- Sterk 2007:** M. Sterk, “The Impact of Performance Budgeting on the Role of the Legislature: A Four-Country Study”, *International Review of Administrative Sciences*, 73 (2), 189–203

- Tagesson ... 2015:** Tagesson T., Grossi G. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Sweden.
- The institute ... 2012:** Supplemental Guidance: THE ROLE OF AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE 2nd Edition Release Date: Jan. 2012, the institute of Internal auditors.
- Treasury 2013a:** Treasury (of the UK) (2013a), Financial Reporting Manual 2013–14.
- Treasury 2013b:** Treasury (of the UK) (2013b), WGA Year Ended 31 March 2012, HC 531.
- Treasury 2014:** Treasury (of the UK) (2014), Financial Reporting Manual 2014–15
- Wolf 2010:** L. Wolf, Swiss Democracy — Possible Solutions to Conflict in Multicultural Societies. Bern: Federal Department of Foreign Affairs. The Swiss Finance Administration.
- <https://sao.ge/about-us/history>
- [https://idfi.ge/public/upload/IDFI\\_Photos\\_2017/burocracy\\_in\\_georgia\\_2011\\_2016\\_policy\\_document\\_idfi/challenges\\_of\\_the\\_Georgian\\_bureaucratic\\_system\\_2011\\_2016\\_geo.pdf](https://idfi.ge/public/upload/IDFI_Photos_2017/burocracy_in_georgia_2011_2016_policy_document_idfi/challenges_of_the_Georgian_bureaucratic_system_2011_2016_geo.pdf)
- [https://idfi.ge/ge/georgia\\_state\\_bureaucracy\\_visualizations](https://idfi.ge/ge/georgia_state_bureaucracy_visualizations)
- [https://idfi.ge/ge/challenges\\_of\\_the\\_georgian\\_bureaucratic\\_system\\_2011\\_2016](https://idfi.ge/ge/challenges_of_the_georgian_bureaucratic_system_2011_2016)
- <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3938064>
- <http://ukandeu.ac.uk/wp-content/uploads/2016/04/BN181.pdf>
- <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/2260901>
- [https://idfi.ge/public/upload/IDFI\\_Photos\\_2017/burocracy\\_in\\_georgia\\_2011\\_2016\\_policy\\_document\\_idfi/challenges\\_of\\_the\\_Georgian\\_bureaucratic\\_system\\_2011\\_2016\\_geo.pdf](https://idfi.ge/public/upload/IDFI_Photos_2017/burocracy_in_georgia_2011_2016_policy_document_idfi/challenges_of_the_Georgian_bureaucratic_system_2011_2016_geo.pdf)
- <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiz89OZr8LJ>

AhVB1xQKHabLD-  
kQFggiMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.mif.gov.me%2F  
ResourceManager%2FFileDownload.aspx%3Frid%3D1776  
73%26rType%3D2%26file%3DPIFC%2520LAW-  
2014.doc&usg=AFQjCNEvQoAoTi8HtWAdiVZf3\_TMI-  
0Q0w&bvm=bv.108538919,d.bGQ  
http://www.finance.gov.mk/files/u249/nal\_Financial\_Cont  
rol\_Law\_-\_consolidate\_text.pdf  
http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/U  
NTC/UNPAN015731.pdf  
http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\_mostra\_articulado.php?ni  
d=1625&tabela=leis  
http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\_1?p\_id  
http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1992/en.pdf  
http://www.mfin.hr/adminmax/docs/1..pdf  
https://www.slideshare.net/AnhHo15/audit-quality-control  
https://www.saras.gov.ge/Content/files/ISQC1\_GEO.pdf  
http://app1.hkicpa.org.hk/professionalttechnical/pronounce  
ments/handbook/volume3a/sas240.htm  
http://gfpaa.ge/site/files/gamocemebi/2016-2017-IAASB-  
Handbook-Volume-3%20\_%20GEO%20\_i\_.pdf  
https://www.tsu.ge/data/file\_db/economist\_faculty/auditis  
standartebi.pdf  
http://www.ifac.org/system/files/downloads/a010-2010-  
iaasb-handbook-isa-220.pdf  
https://www.iaasb.org/projects/quality-control  
https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3743192  
http://www.gfpaa.ge/site/index.php?tid=40&color=red&lid  
http://www.gfpaa.ge/site/files/DEBULEBEBI/xarisxis%20kon  
trolis%20sist.%20mon.deb..pdf

*გთხოვთ მიუთითოთ თქვენი ასაკი*

ა) 20-29 ბ)30-39 )40-49 დ) 50-ზე მეტი

**1. გთხოვთ დააკონკრეტოთ თქვენი სპეციალობა**

ა) ბუღალტრული აღრიცხვა ანგარიშგება

ბ) ფინანსები, საბანკო საქმე

გ) იურიდიული

დ) სხვა -----

**2. რამდენწლიანი გამოცდილება გაქვთ აუდიტში მუშაობის?**

ა) 5 წელზე ნაკლები

ბ) 5-10 წელი

გ) 10-20 წელი

დ) 20 წელზე მეტი

**3. არის თუ არა შემუშავებული და დანერგილი თქვენს ორგანიზაციაში ხარისხის კონტროლის პროგრამა?**

ა) დიახ ბ) არა

**4. იმ შემთხვევაში თუ არის დაგეგმილი, ქვემოთ ჩამოთვლილთაგან რომლებს მოიცავს ხარისხის კონტროლის პროგრამა?**

ა) შიდა შეფასებებს

ბ) გარე შეფასებებს

გ) მიმდინარე ზედამხედველობას

დ) შიდა და გარე შეფასებებს

ე) შიდა და გარე შეფასებებს და მიმდინარე ზედამხედველობას.

**5. გიტარდებათ თუ არა პროფესიული ტრეინინგები?**

ა) დიახ (გთხოვთ მიუთითოთ წელიწადში რამდენჯერ)

ბ) არა

**6. რამდენად ხშირია შიდა აუდიტის სუბიექტში აუდიტის ჩასატარებლად მოწვეული სპეციალისტის (ექსპერტის) ჩართვა აუდიტორულ შემოწმებაში?**

ა) მხოლოდ 5%-ის შემთხვევაში

ბ) 5-10%

გ) 10-20%

დ) 20% - ზე მეტი

**7. არის თუ არა აუდიტის სუბიექტში ეფექტურობის ინდიკატორები შემუშავებული?**

ა) დიახ (გთხოვთ ჩამოთვალოთ რამდენიმე მათგანი)

ბ) არა

**8. რამდენია პროცენტული სხვაობა დაგეგმილ და განხორციელებულ შიდა აუდიტორულ შემოწმებებს შორის?**

ა) 5% - ზე ნაკლები

ბ) 5-10% - მდე

გ) 10-20% - მდე

დ) 20% - ზე მეტი

**9. რამდენია თქვენს მიერ მომზადებული შიდა აუდიტორული ანგარიშის წარდგენისთვის საჭირო დრო?**

ა) 1 კვირა

ბ) 1- 2 კვირამდე

გ) 2-4 კვირამდე

დ) 1 თვეზე მეტი

**10. რამდენია შიდა აუდიტის ობიექტის შეპასუხების პროცენტული მაჩვენებელი?**

ა) 10% - მდე

ბ) 10-20% მდე

გ) 20%- 50% - მდე

დ) 50%-ზე მეტი

**11. გთხოვთ მიუთითოთ, აუდიტის ობიექტებში აუდიტის შემდგომ მომხდარი კონტროლის სისტემის ცვლილების პროცენტული მაჩვენებელი:**

ა) 10%-მდე

ბ) 10-20% - მდე

გ) 20-50% მდე

დ) 50 %- ზე მეტი



*12. მიუთითეთ შიდა აუდიტის ობიექტის მხრიდან საჩივრების პროცენტული მაჩვენებლის დონე:*

- ა) 10%-მდე
- ბ) 10-20% - მდე
- გ) 20-50% მდე
- დ) 50 %- ზე მეტი

*13. მიუთითეთ შეთანხმებული რეკომენდაციების პროცენტული მაჩვენებელი:*

- ა) 10%-მდე
- ბ) 10-20% - მდე
- გ) 20-50% მდე
- დ) 50 %- ზე მეტი

*14. თქვენი აზრით საჭიროა თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტებში ხარისხის კონტროლის დონის ამაღლება?*

- ა) დიახ
- ბ) არა

*15. რამდენი ქულით შეაფასებდით თქვენს აუდიტის სუბიექტში ხარისხის კონტროლის დონეს (10 ქულიანი სისტემა)*

-----