

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 დისერტაციის

ავტორეფრატი

ბათუმი -2018

ნაშრომი შესრულებულია ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის, ეკონომიკის დეპარტამენტში.

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: **პაატა აროშიძე**
ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ასოცირებული პროფესორი

უცხოელი შემფასებელი: **იგნას დე ბიილდი**
გენტის უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის პროფესორი (ბელგია)
საბუღალტრო, კორპორაციული ფინანსებისა და საგადასახადო დეპარტამენტის ხელმძღვანელი

შემფასებლები: **ვაჟა ვერულიძე**
ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი,
ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

ნიკოლოზ ბაკაშვილი
ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
საქართველოს ეკონომიკურ და ბიზნესის მეცნიერებათა აკადემიების აკადემიკოსი

ცისკარა ზარანდია
ეკონომიკის დოქტორი,
სამცხე-ჯავახეთის სახელმწიფო უნივერსიტეტის პროფესორი

სადოქტორო ნაშრომის დაცვა შედგება 2018 წლის 30 აპრილს 12 საათზე.

ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს მიერ შექმნილ სადისერტაციო კომისიის სხდომაზე.

მისამართი: ქ. ბათუმი, ნინოშვილის ქ. N 35., აუდიტორია 430

სადისერტაციო საბჭოს მდივანი

ბიზნესის მართვის დოქტორი, ასისტენტ პროფესორი: **ლეილა ცეცხლაძე**

სადისერტაციო ნაშრომის გაცნობა შესაძლებელია ბათუმის შოთა რუსთაველის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ილია ჭავჭავაძის ბიბლიოთეკაში (ბათუმი, ნინოშვილის ქ. N35).

შესავალი

ნაშრომის აქტუალობა: ევროინტეგრაციის პირობებში სახელმწიფო მმართველობის ეფექტიანობის, ფინანსური ინფორმაციის მიღების, მისი უტყუარობისა და ხარისხის შესაფასებლად აუდიტორული გახდაევროპაში აპრობირებული სახელმწიფო მართვის ხელშეწყობი 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 გადამწყვეტი 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-განალიზებითა და მათი გადაჭრისათვის საჭირო რეკომენდაციებისა და წინადადებების შემუშავებით.

ამ მიმართულებით ნაშრომები და სამეცნიერო კვლევები აქვთ ქართველ (ე. ხარაბაძე, ბ. ალავერდაშვილი, ლ. ჭუმბურიძე, რ. ძამაძია, 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 ჩამოვყალიბოთ:

- 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 რეკომენდაციებისაგან. იგი მოიცავს კომპიუტერზე ნაბეჭდ 177 გვერდს, თან აქვს დართული ლიტერატურული წყაროები, გამოკითხვის კითხვარი.

კვლევის მიზნებმა, ამოცანებმა და პრობლემის გადაჭრის ლოგიკამ განაპირობა სადისერტაციო ნაშრომის შემდეგი სტრუქტურა:

შესავალი

თავი I - სახელმწიფო აუდიტი, როგორც მთავრობის ეფექტიანი საქმიანობის გარანტია

- 1.1. სახელმწიფო აუდიტის განხორციელების საკანონმდებლო საფუძვლები და აუდიტის განმახორციელებელი ინსტიტუტები
- 1.2. აუდიტის როლის სახელმწიფო მართვაში
- 1.3. საჯარო სექტორის აუდიტის ევროპული გამოცდილება

თავი II - აუდიტი, როგორც ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი მექანიზმი

- 2.1. აუდიტის ჩატარების ეტაპები
- 2.2. მონიტორინგისა და შეფასების როლი აუდიტის პროცესში
- 2.2. აუდიტის როლი სახელმწიფოს ეკონომიკურ ზრდაში

თავი III - სახელმწიფო აუდიტის შეფასების ეფექტიანობის მეთოდები

- 3.1. სახელმწიფო სექტორის აუდიტი და ხარისხის კონტროლი
- 3.2. ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე დაქვემდებარებული დაწესებულების ფარგლებში
- 3.3. აუდიტი და ხარისხის კონტროლის სრულყოფის გზები

დასკვნები და წინადადებები

გამოყენებული ლიტერატურა

დანართები

II. ნაშრომის ძირითადი შინაარსი

ნაშრომის პირველ თავში „სახელმწიფო აუდიტი, როგორც მთავრობის ეფექტიანი საქმიანობის გარანტია“ საუბარია

სახელმწიფო აუდიტის განხორციელების საკანონმდებლო საფუძვლებსა და აუდიტის განმახორციელებელ ინსტიტუტებზე, ყურადღება გამახვილებულია აუდიტის როლზე სახელმწიფო მართვაში, განხილულია საჯარო სექტორის აუდიტის ევროპული გამოცდილება.

საქართველოს საჯარო სექტორში აუდიტის ორი სახე არსებობს, შიდა და გარე აუდიტი. 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 ისტორია საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენასთან ერთად დაიწყო. 1918 წელს შეიქმნა სახელმწიფო კონტროლიორის ინსტიტუტი. საბოლოო სახით, 2012 წლის 1 ივლისიდან ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ორგანო სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სახით ჩამოყალიბდა, რომელიც საქართველოს კონტროლის პალატის სამართალმემკვიდრეა. საქართველოს უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს მართავს ერთპიროვნული ხელმძღვანელი (გენერალური აუდიტორი), რომელსაც ირჩევს პარლამენტი და რომელიც ანგარიშვალდებულია მხოლოდ პარლამენტის წინაშე.

შიდა აუდიტი წარმოდგენილია სხვადასხვა საჯარო დაწესებულებებში სტრუქტურული ერთეულის/დეპარტამენტის/სამსახურის/განყოფილების სახით. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიხედვით, შიდა აუდიტი 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.

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 ... 2010).

აღნიშნული კანონის თანახმად, 2010 წლიდან საქართველოს სხვადასხვასამინისტროში ჩამოყალიბდა შიდა აუდიტის სუბიექტები. „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.

ჰარმონიზაციის ცენტრის მთავარ ამოცანას წარმოადგენდა შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობის კოორდინაცია, სინქრონიზებული ფუნქციონირების უზრუნველყოფა, ამოცანების დუბლირების თავიდან აცილება, შიდა აუდიტის პროცესების შემუშავება, შიდა აუდიტორთათვის ტრეინინგების ორგანიზება მათი უწყვეტი პროფესიული განვითარების უზრუნველსაყოფად და ა.შ.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.

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

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. *შიდა აუდიტი* თავის მხრივ აფასებს, თუ რამდენად გამართულად მუშაობს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა დაწესებულებაში და გასცემს შესაბამის რეკომენდაციებს მდგომარეობის გამოსასწორებლად ან გასაუმჯობესებლად. *ჰარმონიზაციის ცენტრი* პასუხისმგებელია ამ ორი ინსტრუმენტის ჩამოყალიბებაზე და ამისათვის შესაბამის საერთაშორისო სტანდარტებზე მორგებული მეთოდოლოგიის მომზადებაზე (საქართველოს ..., 2010).

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.

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.

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.

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.

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.

საჯარო სექტორში აუდიტს გააჩნია მნიშვნელოვანი და აუცილებელი როლი სახელმწიფოს წარმატებულ მართვაში. როგორც ძლიერი საჯარო სექტორის მმართველობითი სტრუქტურის არსებითი ელემენტი, აუდიტი ახორციელებს საჯარო ფინანსების ეფექტიანად, შესაბამისად და მიზანმიმართულად ხარჯვის კონტროლს.

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.

შიდა და გარე აუდიტის ინსტიტუტების 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 ..., 2017).

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.

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.

დისერტაციის მომზადების პროცესში გავეცანით ევროპის თოთხმეტ ქვეყანაში სახელმწიფო დონეზე საჯარო აუდიტის ჩატარების საკითხებს, მათ ფუნქციებს და აუდიტის სახეებს. წარმოგიდგინთ ზოგიერთ მათგანს:

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) (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 ტენდერების 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 სახით: ფინანსური კონტროლი, საბიუჯეტო კონტროლი, რეგულარული კონტროლი და ეფექტიანობის აუდიტი.

რეგიონალური ხელისუფლება - რეგიონებში აუდიტის სისტემა მოიცავს უმაღლეს აუდიტორულ დაწესებულებას, შიდა აუდიტის ორგანოსა და გარე რეგისტრირებულ აუდიტორს.

ადგილობრივი ხელისუფლება - 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. უზენაესი აუდიტორული ინსტიტუტი - ბელგიის აუდიტის სასამართლო ინარჩუნებს გარე აუდიტის ფუნქციას პროვინციის ფინანსური ანგარიშგებების შემოწმებისას (Christiaens ..., 2015).

ფინეთის საჯარო სექტორის აუდიტი - ფინეთის სახელმწიფო მმართველობა ორ დონეზეა ორგანიზებული: ცენტრალური ხელისუფლება და ადგილობრივი მთავრობა.

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: ფინანსურ აუდიტს ახორციელებენ სერტიფიცირებული საჯარო ფინანსური აუდიტორები (CPFA), ეფექტიანობის აუდიტს კი - ადგილობრივი ხელისუფლების აუდიტის კომიტეტი (Oulasvirta, 2015).

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 ვალდებული არიან აუდიტირებულ იქნას მათი ანგარიშები. მათ უფლება აქვთ გამოიყენონ მესამე მხარე, გარდა იმ შემთხვევისა, როცა ადგილობრივ ხელისუფლებას აქვს აუდიტის სამსახური (Berger..., 2015).

შვეიცარიის საჯარო სექტორის აუდიტი - 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. იგი დამოუკიდებელი და ავტონომიურია მისი იურიდიული დებულებების ფარგლებში. საერთაშორისო აუდიტის აქტის თანახმად, არსებობს აუდიტის ორი ძირითადი სახე - შიდა და გარე. გარე აუდიტი არა მხოლოდ მოიცავს ტრადიციული ანგარიშვალდებულებების ელემენტებს, როგორცაა შესაბამისობა და ფინანსური აუდიტი, არამედ შესრულების ელემენტებს, მაგალითად, ეფექტიანობა და ეფექტიანობის შეფასებები. 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 - ფინანსური კომიტეტები, რომლებიც საპარლამენტო ორგანოები არიან, ძირითადად პასუხისმგებელი არიან ფედერალურ მხარეთა ფინანსურ ზედამხედველობაზე (Gruter, 2013).

ადგილობრივი ხელისუფლება - ფინანსური კომიტეტების როლი ასევე მნიშვნელოვანია ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე. 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 ახორციელებენ გარე და შიდა აუდიტს (Fuchs..., 2015).

დიდი ბრიტანეთის საჯარო სექტორის აუდიტი - დიდ ბრიტანეთში ხელისუფლება ორგანიზებულია ცენტრალურ და ადგილობრივ დონეზე.

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. 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. 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 დონეზეც. ასევე თითოეულ ადგილობრივ ხელისუფლებას დაენიშნება თავისი აუდიტორი. ადგილობრივი ხელისუფლების დონეზე ტარდება ფინანსური ანგარიშგებისა და ეფექტიანობის აუდიტი (Jones ..., 2015).

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.

ნაშრომის მეორე თავში „აუდიტი, როგორც ეკონომიკური ზრდის ხელშემწყობი მექანიზმი“ მიმოხილულია აუდიტის ჩატარების ეტაპები, მონიტორინგისა და შეფასების როლი აუდიტის პროცესში, ასევე ყურადღება გამახვილებულია აუდიტის როლზე სახელმწიფოს ეკონომიკურ ზრდაში.

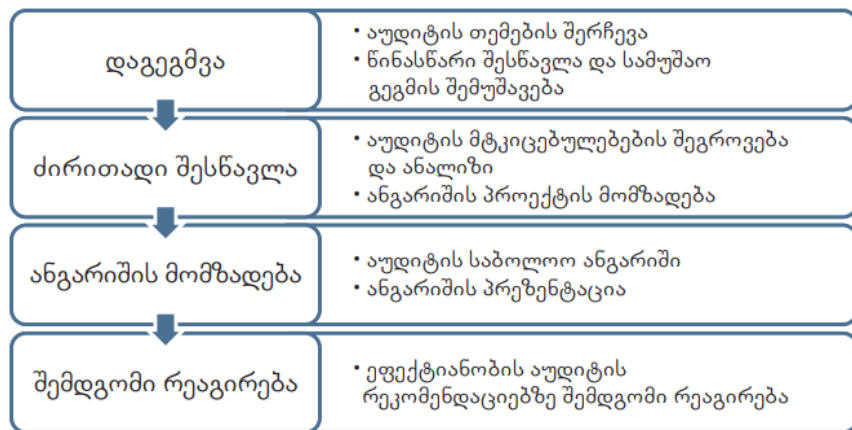
როგორც უკვე აღვნიშნეთ, სახელმწიფო დონეზე აუდიტი ორი სახით - შიდა და გარე აუდიტის სახითაა ორგანიზებული. შესაბამისად, არსებობს რიგი განსხვავებებისა და მსგავსებებისა აუდიტის ჩატარების ეტაპებს შორის.

გარე აუდიტს საქართველოში სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს. 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 (სახელმწიფო ... 2012).

ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის თანახმად, ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი რამდენიმე ეტაპისაგან შედგება, რომლებიც ქვემოთ მოცემულ ცხრილშია წარმოდგენილი.

სქემა N2

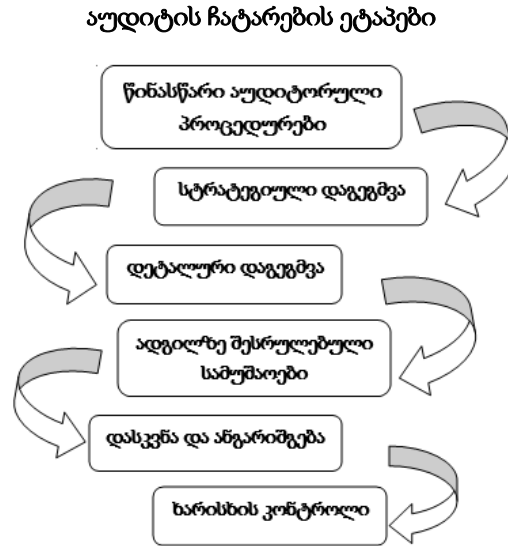
აუდიტის ჩატარების ეტაპები



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

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

სქემა N3

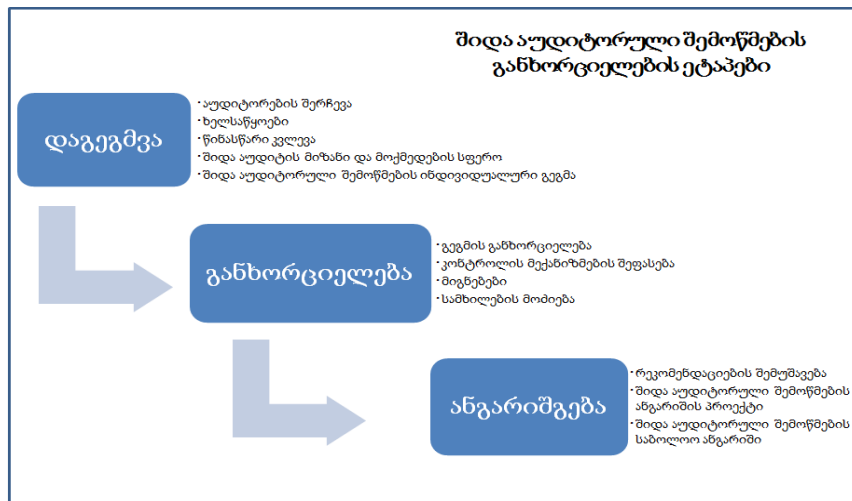


წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ფინანსური და შესაბამისობის სახელმძღვანელოზე დაყრდნობით, 2010 წ.

შიდა აუდიტის ჩატარებისას შიდა აუდიტორები ხელმძღვანელობენ საქართველოს მთავრობის 2016 წლის 26 დეკემბრის „შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის დამტკიცების შესახებ“ №593 დადგენილებით. შიდა აუდიტორული შემოწმება იყოფა სამ ეტაპად (საქართველოს ... 2010).

სქემა N4

შიდა აუდიტორული შემოწმების განხორციელების ეტაპები



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

ფინანსური მართვა და კონტროლი ეფუძნება შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებს და ხორციელდება შემდეგი ურთიერთდაკავშირებული კომპონენტების საშუალებით: (1) კონტროლის გარემო; (2) რისკის მართვა; (3) კონტროლის დონისძიებები; (4) ინფორმაცია და კომუნიკაცია; (5) მონიტორინგი და შეფასება.

ნებისმიერი ქვეყნის ხელისუფლებათა ვისიფუნქციებისა 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.

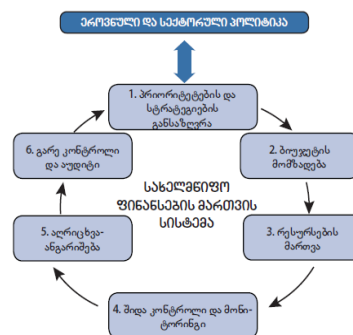
მონიტორინგისა და შეფასების სისტემა აყალიბებს ერთიან სისტემას, სადაც თავმოყრილია ყველა ინფორმაცია პოლიტიკის განხორციელების, პროგრამების და მისი შემადგენელი პროექტების და მათი მიმდინარეობის, შედეგების შესახებ. საბოლოო ჯამში ის წარმოადგენს ინსტრუმენტს, რომლის საშუალებითაც ხდება გადაწყვეტილების მიღება სტრატეგიებისა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

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

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

სქემა №5

სახელმწიფო ფინანსების მართვის სისტემა



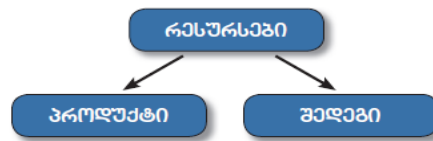
წყარო: საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი, მოქალაქის გზამკვლევი, 2015 წ.

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.

სქემა №6

მონიტორინგი ეფექტიანობის კუთხით



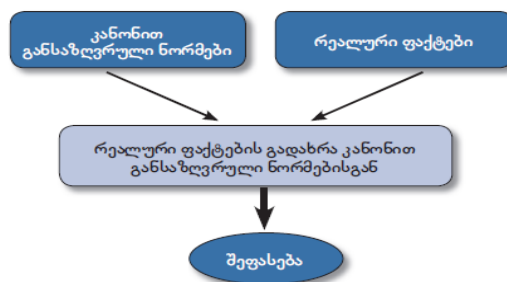
წყარო: საქართველოს საბიუჯეტო სისტემა 2016 წლის სახელმწიფო ბიუჯეტი, მოქალაქის გზამკვლევი, 2015 წ.

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.

სქემა №7

მონიტორინგი კანონიერების კუთხით



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

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№8

მონიტორინგი პოლიტიკურ-მმართველობითი კუთხით



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

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 ემსახურებოდეს 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, ასევე ხარისხობრივ ინდიკატორს, ამ პროგრამის შემთხვევაში კი მხოლოდ 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 მოხდა 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.

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 (სამედიცინოდაწესებულებები, 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: (1) გამჭვირვალობა; (2) ეკონომიურობა; (3) ეფექტიანობა.

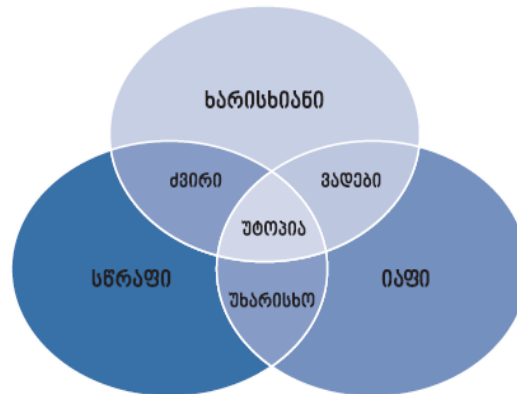
საქართველოში მოქმედებს სახელმწიფო შესყიდვის რამდენიმე ფორმა:

- *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 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 №9

შემსყიდველი ორგანიზაციების გამოწვევა

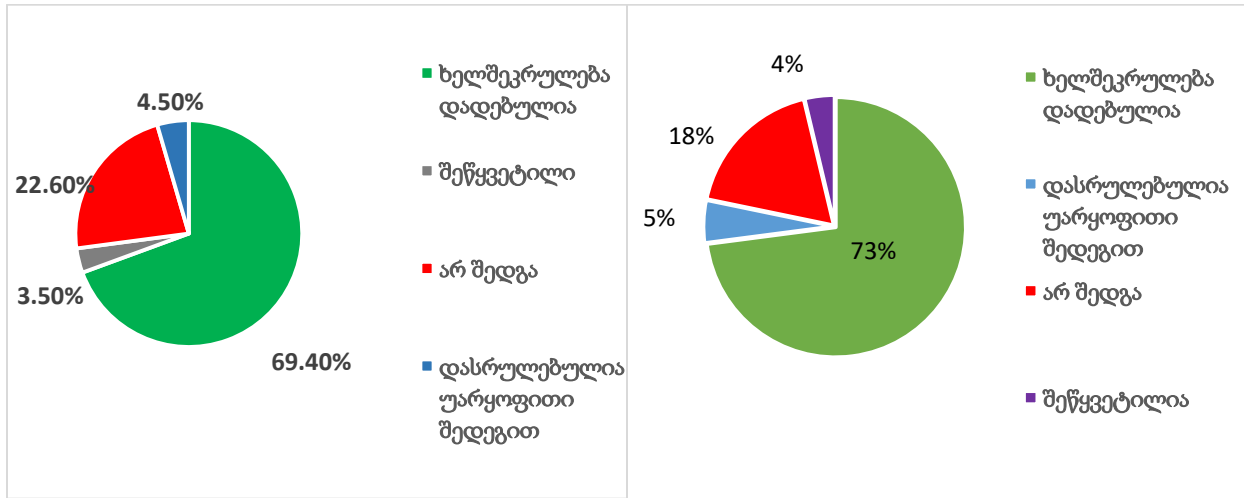


წყარო: სახელმწიფო ბიუჯეტი და მისი მონიტორინგის მეთოდები - გზამკვლევი, საქართველოს ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია, 2008 წ.

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

2015 წელს ტენდერებზე მინიჭებული საბოლოო სტატუსების განაწილება

2016 წელს ტენდერებზე მინიჭებული საბოლოო სტატუსების განაწილება



წყარო: სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტოს 2015 და 2016 წლების საექსპონობის განგარიშები.

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. 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 N1

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

დასახელება	თანამდებობრივი სარგო		დანამატი		პრემია	
	2016	2017	2016	2017	2016	2017
ფინანსთა და ეკონომიკის სამინისტრო	1,334,753	1,344,599	532,832	513,214	375,651	405,390
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	842,057	706,031	425,219	205,474	167,428	214,510
განათლების, კულტურისა და სპორტის სამინისტრო	695,225	663,896	357,763	339,949	171,986	176,929
ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის 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 შევავსოთ. 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 წილი 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 N2

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.

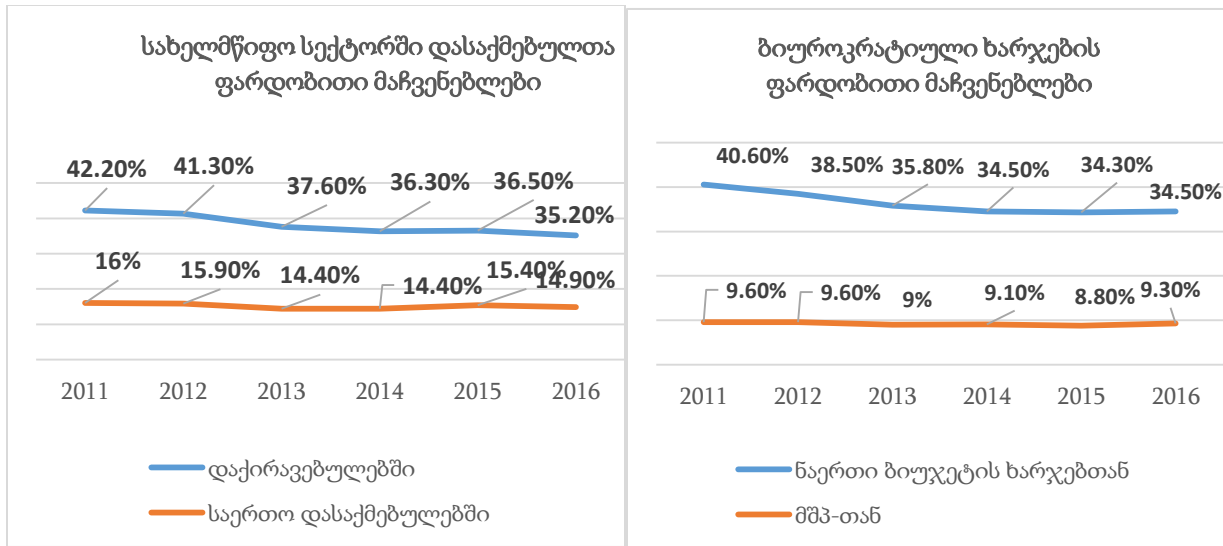
საქართველოს ადმინისტრაციული ხარჯების ანალიზი აჩვენებს, რომ ბოლო წლებში საქართველოს ხელისუფლებამ კონკრეტული მიმართულებით მოახდინა ბიუროკრატიული ხარჯების მნიშვნელოვანი ოპტიმიზაცია. მიუხედავად ამისა, საქართველოს ბიუროკრატიული აპარატის ზომა და მის უზრუნველყოფაზე გაწეული ხარჯები მნიშვნელოვნად აჭარბებს საქართველოს ეკონომიკურ შესაძლებლობებს და საჭიროებს შემდგომ ოპტიმიზაციას.

დღეის მდგომარეობით, საქართველოს ბიუროკრატიული აპარატის ზომისა და ხარჯების ფარდობითი მაჩვენებლები, 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

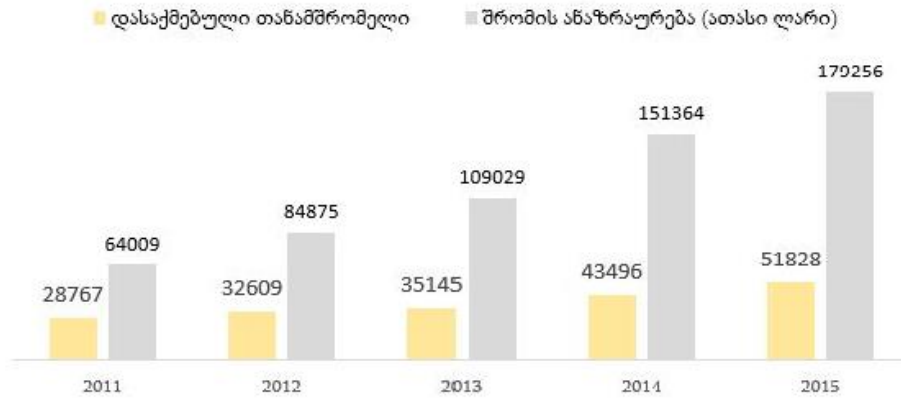
სახელმწიფო სექტორში დასაქმებულთა და ბიუროკრატიული ხარჯების ფარდობითი მაჩვენებლები



წყარო: სტატისტიკის ეროვნული სამსახური და საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო.

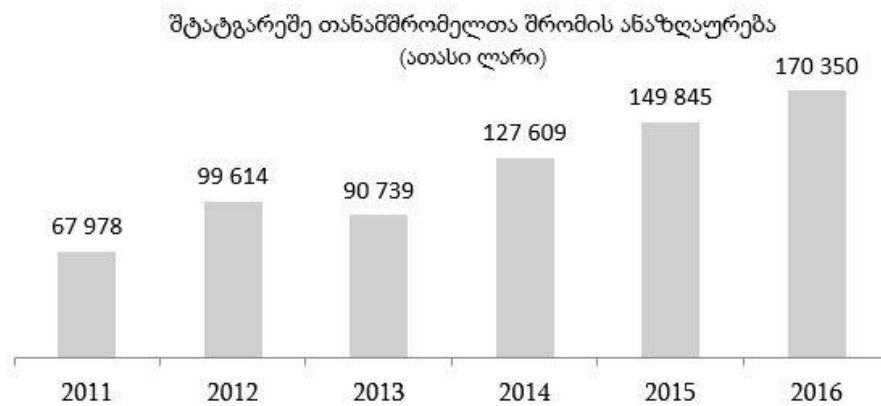
მიუხედავად იმისა, რომ საქართველოში დაქირავებით დასაქმებულთა შორის სახელმწიფო სექტორში დასაქმებულთა წილი ყოველწლიურად მცირდება, კონკრეტულ უწყებებში არსებული პრაქტიკა აჩენს კითხვებს ბიუროკრატიული აპარატის ოპტიმალურ ზომასთან დაკავშირებით. განსაკუთრებით პრობლემურია სახელმწიფო და მუნიციპალური სსიპ-ების და ა(ა)იპ-ების 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 ა(ა)იპ-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).

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.



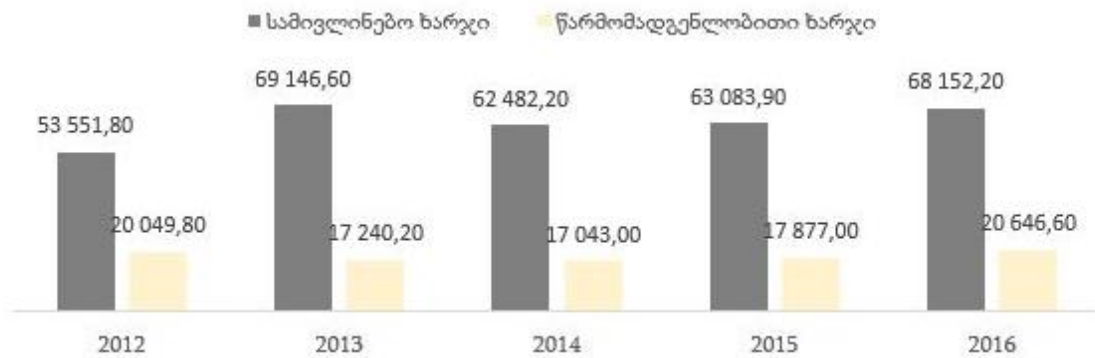
წყარო: ბიუროკრატიული სისტემის გამოწვევები საჯარო მართველობის რეფორმის კონტექსტში, 2017 წ.

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 სხვა.

საჯარო დაწესებულებების სამივლინებო, წარმომადგენლობითი და სატელეკომუნიკაციო ხარჯების შედარება ნათლად მეტყველებს იმ გარემოებაზე, რომ რეგულირების და საბიუჯეტო სახსრების მკაცრი აღრიცხვის არარსებობის პირობებში სახელმწიფო ბიუროკრატის 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 N5

სახელმწიფო ბიუჯეტიდან გაწეული სამივლინებო და წარმომადგენლობითი ხარჯები (ათასი ლარი)



წყარო: ბიუროკრატიული სისტემის გამოწვევები საჯარო მართვლობის რეფორმის კონტექსტში, 2017 წ.

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 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 გვაძლევენ 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 (ნამჩავაძე, 2015).

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.

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 - უმაღლესიაუდიტორული ინსტიტუციების საერთაშორისო ორგანიზაცია.
- EUROSAI – European Organization of Supreme Audit Institutions - უმაღლესიაუდიტორული ინსტიტუციების ევროპის ორგანიზაცია.
- ASOSAI - Asian Organization of Supreme Audit Institutions - უმაღლესიაუდიტორული 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 საანდოობის ხარისხის ამაღლებასთან, საჯარო სექტორში არსებული გარემოს გაუმჯობესებასთან. აღნიშნული რეფორმების განხორციელებით 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.

როგორც მეორე თავში ვნახეთ, საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა და გარე აუდიტის ჩატარების ეტაპები ხასიათდება როგორც მსგავსებით, ასევე მნიშვნელოვანი განსხვავებით. ჩვენი აზრით, განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი განსხვავებაა 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.

ამ თავში 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.

მესამე თავში „სახელმწიფო აუდიტის შეფასების ეფექტიანობის მეთოდები“ განხილულია სახელმწიფო სექტორის აუდიტი და ხარისხის კონტროლი, ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა ხარისხზე დაქვემდებარებული დაწესებულების ფარგლებში, ასევე აუდიტის ხარისხის კონტროლის სრულყოფის გზები.

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.

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 სამ ძირითად ფორმას - შიდა და გარე შეფასებებს და მიმდინარე ზედამხედველობას.

კარგ პრაქტიკას წარმოადგენს წინასწარ შერჩეული ეფექტურობის ინდიკატორების შემუშავება შიდა აუდიტის სუბიექტის ფარგლებში საკუთარი მუშაობის ეფექტურობის დონის გასაზომად და ასევე სამომავლო გეგმების ახალი მიზნების ჩამოსაყალიბებლად. განვიხილოთ რამდენიმე მათგანი:

პროცენტულისხვაობა და გეგმილ 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.

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 არადამაკმაყოფილებლად ჩატარებულ სავსე სამუშაოებზე ან შემოწმების განხორციელების პროცესის სხვა ხარვეზებზე.

შიდააუდიტისობიექტისშეპასუხება: 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, არადამაკმაყოფილებელი მუშაობის ნიშანი.

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.

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).

აუდიტის ხარისხის კონტროლი მექანიზმია, რომელსაც გააჩნია მნიშვნელოვანი და აუცილებელი როლი აუდიტის სუბიექტის წარმატებით ფუნქციონირებისათვის. მის მიზანს წარმოადგენს აუდიტის ხარისხის შეფასება, რისკების ანალიზი/შეფასება და მისი აღმოფხვრისათვის შესაბამისი ღონისძიებების გატარება.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის თანახმად, ჰარმონიზაციის ცენტრი არის მთავარი პასუხისმგებელი ერთეული ხარისხის გარე შეფასებაზე და შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხთან შესაბამისობის კონტროლზე საჯარო სექტორში. აქვე აღსანიშნავია, რომ არცერთ სხვა სტრუქტურულ ერთეულში სახელმწიფო დონეზე არ არის შექმნილი შიდა აუდიტის ხარისხის მაკონტროლებელი სტრუქტურული დანაყოფი ორგანიზაციის შიგნით.

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

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

- ✓ ხარისხის კონტროლი აუდიტის მიმდინარეობისას (Hot Review) იძლევა აუდიტის ხარისხის საბოლოო ანგარიშის გამოცემამდე მის გაუმჯობესების შესაძლებლობას;

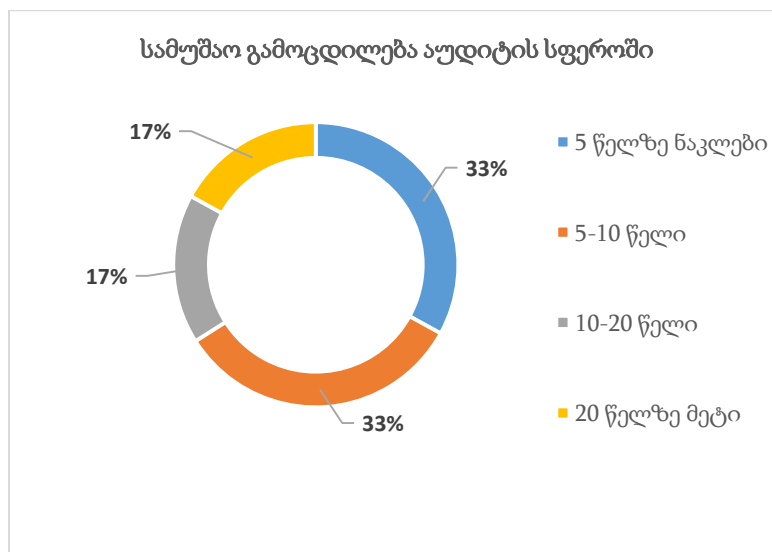
- ✓ ხარისხის უზრუნველყოფა დასრულებული აუდიტის შეფასებით (Cold Review) იძლევა აუდიტის მიმდინარეობისას წამოჭრილი პრობლემების განზოგადებისა და მეთოდოლოგიის სრულყოფის შესაძლებლობას.

ორგანიზაციის ხელმძღვანელები წყვეტენ ყველა ძირითად საკითხს ორგანიზაციასთან და მის პროფესიულ პრაქტიკასთან დაკავშირებით. ხელმძღვანელები იღებენ პასუხისმგებლობას ორგანიზაციის ფარგლებში ხარისხის კონტროლის კულტურის დამკვიდრების ხელშეწყობაზე.

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.

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.

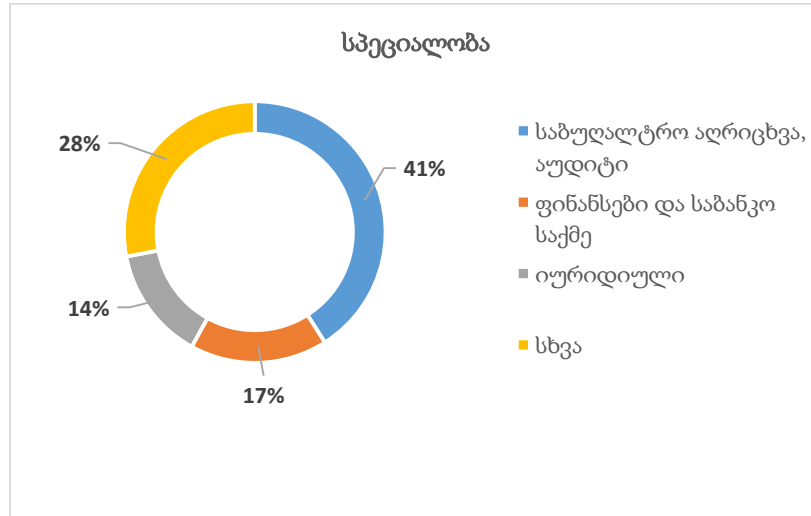
დიაგრამა N6



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 მნიშვნელოვნად 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.

დიაგრამა N7



წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

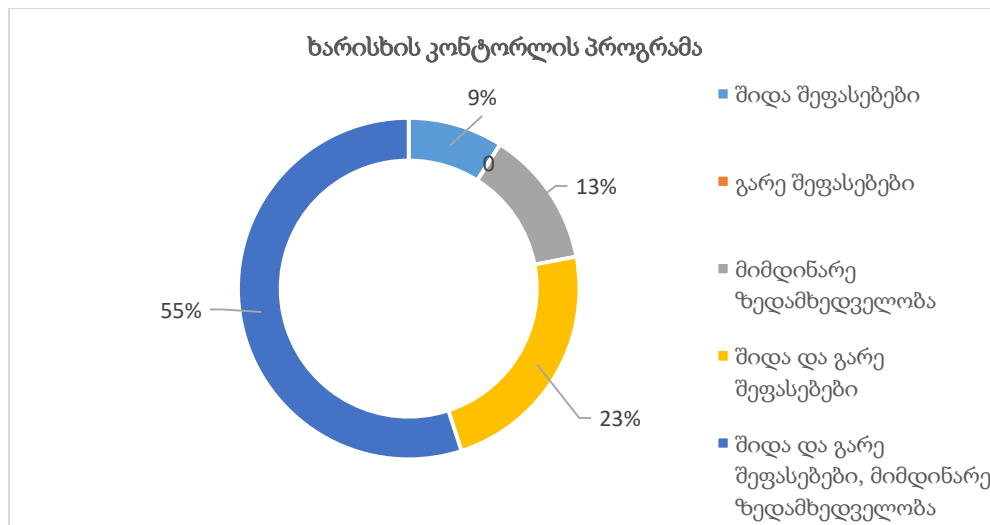
ჩვენის აზრით, წინადადებული ნაბიჯი იქნება თუკი შესაძლებელი გახდება აღნიშნული მაჩვენებლის გაზრდა, რადგან საქართველოში ნებისმიერი საქმიანობა, იქნება ეს საჯარო თუ კერძო სტრუქტურაში, რეგულირდება კანონმდებლობით. შესაბამისად, მნიშვნელოვანი პრიორიტეტია როცა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულში არის ერთი კადრი მაინც, 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 შეძლონ ოპტიმალური პროგრამის შედგენა ყველა მეთოდის კომბინირებული და უფრე მეტად ეფექტიანი გამოყენებისთვის.

დიაგრამა N8

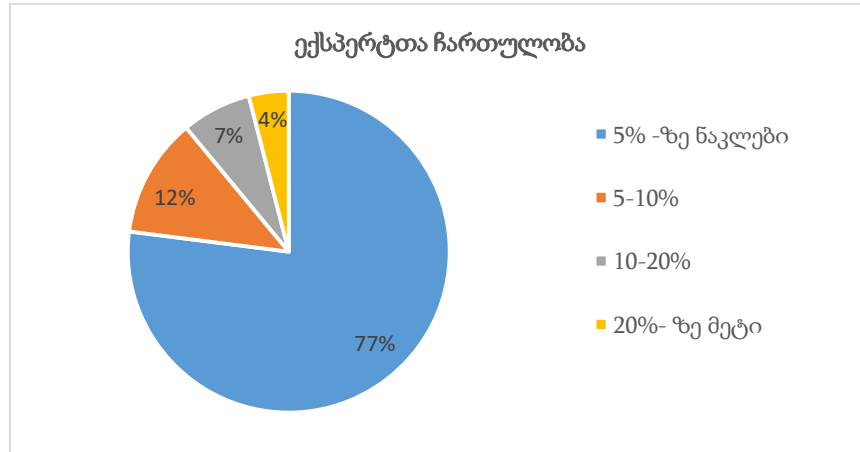


წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

აუდიტორთა 95%-ზე მეტი აღნიშნავს, რომ მათ უტარდებათ პროფესიული ტრეინინგები, 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 ტრეინინგები 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.

დიაგრამა N9



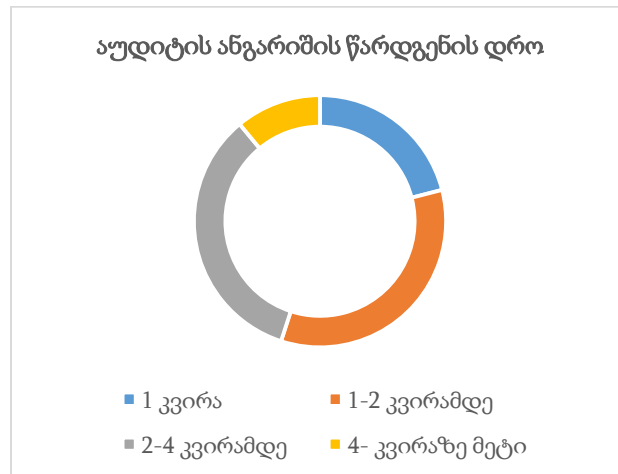
წყარო: სქემა შედგენილია ჩვენს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგებზე დაყრდნობით.

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 გვაძლევს 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.

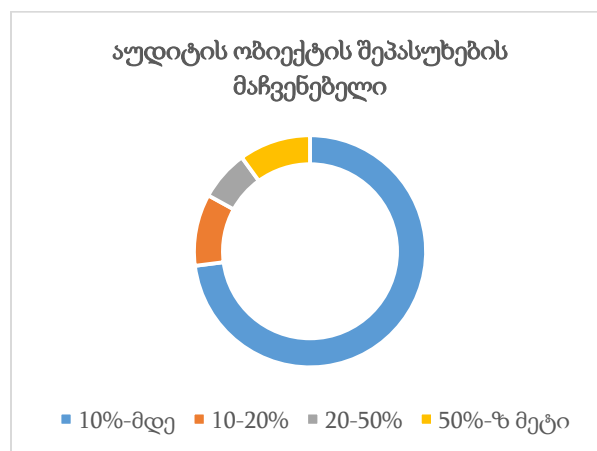
დიაგრამა N10



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.

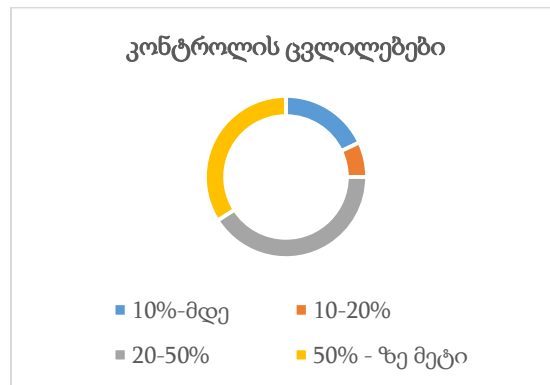
დიაგრამა N11



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.

დიაგრამა N12



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 ღონისძიებების 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 არასახელმწიფო 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, აანალიზებს 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 მიდგომებთან 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 სერტიფიკატი, 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 წარმოემვათ 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 შემოდებულ 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 ფუქციონირების შეფასება. თუ აღნიშნული პროცესი ზემოთჩამოთვლილი ნაკლოვანებების გამოსწორებით განხორციელდება იგი დააჩქარებს ქვეყნის ეკონომიკურ ზრდას.

**სადოქტორო ნაშრომში მიღებული შედეგები ასახულია შემდეგ
სამეცნიერო სტატიებში:**

**Results of the Doctoral Thesis are reflected in the following
Scientific articles:**

1. Beridze T, "Information Technology Audit in Georgia", European Scientific Journal (ESJ), 2017.
2. Beridze T, "Comparative Analysis of the State Audit Office of Georgia and the Court of Audit of Belgium", Ukraine – EU. Modern Technology, Business and Law, Collection of International Scientific Papers, 2017.
3. Beridze T, "Performance Audit in the Public Sector", Scientific Letter of Academic Society of Michal Baludinsky, 2017.
4. ბერიძე თ, „საქართველოს საჯარო სექტორის შიდა აუდიტის ხარისხის კონტროლი“, ბუღალტრული აღრიცხვა, სამეცნიერო-პრაქტიკული ჟურნალი, 2017.