



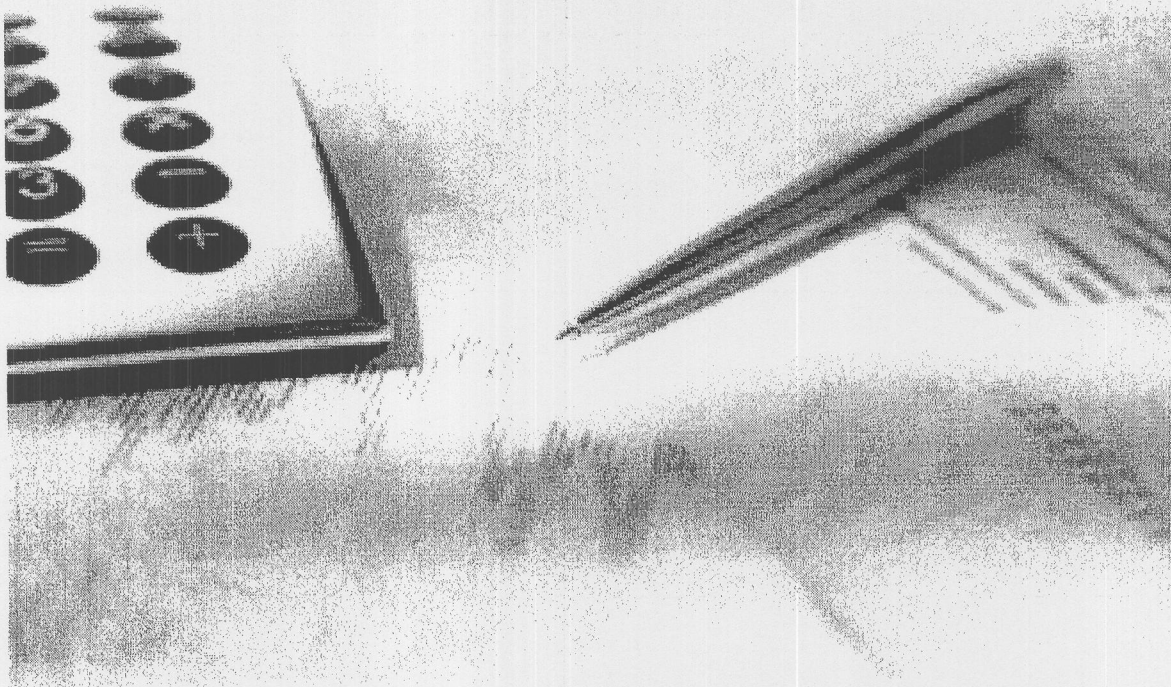
“ვ ა მ ტ კ ი ც ე ბ”  
ეფექტიანობის აუდიტის  
დეპარტამენტის უფროსის მ/შ

*ნ. ნიჭიშვილი*  
ირაკლი წიწილაშვილი

„22“ *აპრილი* 2013 წელი

გვ. N2

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის  
ლონისძიებათა ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიში № 18/00



სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის  
ღონისძიებათა ეფექტიანობა



სახელმწიფო აუდიტის სამსახური  
ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიში



|                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| სარჩევი                                                                                                                    |    |
| შემაჯამებელი მიმოხილვა .....                                                                                               | 3  |
| 1.შესავალი.....                                                                                                            | 9  |
| 1.1 ზოგადი ინფორმაცია და აუდიტის მოტივაცია .....                                                                           | 9  |
| 1.2 აუდიტის მიზანი და კრიტერიუმები.....                                                                                    | 13 |
| 1.3 მასშტაბი და მეთოდოლოგია .....                                                                                          | 14 |
| გამოვლენილი გარემოებები .....                                                                                              | 15 |
| 2.შიდა აუდიტის ერთეულების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხი.....                                                           | 15 |
| 2.1 ძველი მიდგომა მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა .....                                                                          | 16 |
| 2.2 შიდა აუდიტის ანგარიშები არ შეესაბამება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს .....                                          | 17 |
| 2.3 სათანადო კვალიფიკაციის ადამიანური რესურსების ნაკლებობა შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობაზე უარყოფითად მოქმედებს ..... | 17 |
| 2.4 ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ორგანიზებული ტრენინგები არასაკმარისია .....                                                 | 18 |
| 2.5 სამინისტროებმა ვერ უზრუნველყვეს კვალიფიციური კადრების დაქირავება შიდა აუდიტის ერთეულებში .....                         | 20 |
| 2.6 დასკვნა .....                                                                                                          | 21 |
| 3. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრუქტურა საქართველოში .....                                                        | 22 |
| 3.1 პასუხისმგებლობების ბუნდოვანი განაწილება .....                                                                          | 22 |
| 3.2 ფინანსთა სამინისტრო არ ხელმძღვანელობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვას .....                              | 23 |
| 3.3 სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული სტრუქტურა არ შეესაბამება აღიარებულ მოდელს .....                           | 24 |
| 3.4 ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის სტატუსი არ არის კანონმდებლობით განსაზღვრული .....                                  | 27 |
| 3.5 დამოუკიდებლობა .....                                                                                                   | 27 |
| 3.6 დასკვნა .....                                                                                                          | 28 |
| 4. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მხარდაჭერა .....                                | 29 |
| 4.1 ჰარმონიზაციის ცენტრი რეფორმას ეფექტიანად ვერ წარმართავს .....                                                          | 30 |
| 4.2.სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის დაგეგმვა .....                                                            | 33 |
| 4.3 საერთაშორისო თანამშრომლობა .....                                                                                       | 35 |
| 4.4 დასკვნა .....                                                                                                          | 36 |
| შემაჯამებელი დასკვნა.....                                                                                                  | 37 |
| რეკომენდაციები .....                                                                                                       | 39 |

## შემაჯამებელი მიმოხილვა

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა ჩაატარა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის მიზნით საქართველოში 2010-2012 წლებში განხორციელებული ღონისძიებების ეფექტიანობის აუდიტი.

*აუდიტის მოტივი:* სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარება მნიშვნელოვნად უწყობს ხელს საჯარო სექტორის გამართულ ფუნქციონირებას და სახელმწიფო სახსრების ეფექტიანად მართვას, რაც თავის მხრივ, საქართველოს მოქალაქეებს უზრუნველყოფს შესაძლებლობით, გადახდილი გადასახადებით მიიღონ უკეთესი სახელმწიფო მომსახურება.

ამასთანავე, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა საქართველოს მიერ ევროპის სამეზობლო პოლიტიკის ფარგლებში ევროკომისიის წინაშე აღებული ვალდებულებაა და ევროკავშირის სტანდარტებთან ჰარმონიზაციის ერთ-ერთ მნიშვნელოვან პირობას წარმოადგენს.

შიდა ფინანსური კონტროლის მნიშვნელობას ხაზი გაუსვა საქართველოს პარლამენტის მიერ 2010 წელს „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“<sup>1</sup> კანონის მიღებამ, რომელმაც ფაქტობრივად შიდა კონტროლის დანერგვას ჩაუყარა საფუძველი. აღნიშნული კანონით, სამინისტროებს დაევალა შიდა აუდიტის სტრუქტურული ერთეულების შექმნა.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, როგორც საჯარო ფინანსების რაციონალური ხარჯვის მთავარი მეთვალყურე, უშუალოდ არის დაინტერესებული რეფორმის წარმატებული განხორციელებით.

უკანასკნელი რამდენიმე წლის განმავლობაში სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ გაწეული საქმიანობა და სხვა წყაროებიდან მიღებული ინფორმაცია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განხორციელების პროცესში არსებულ პრობლემებზე მიანიშნებს.

*აუდიტის მიზანი:* შეაფასოს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მიმდინარეობა და გამოავლინოს ის პრობლემები, რომლებიც აფერხებს რეფორმის დროულ და სრულყოფილ განხორციელებას: ამიტომ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა შეისწავლა საქართველოს მთავრობის, ფინანსთა სამინისტროს,

<sup>1</sup> 2011 წლის 9 დეკემბრის რედაქციით ცვლილება შევიდა 2010 წლის საქართველოს კანონში „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“, რის შედეგადაც იგი ჩამოყალიბდა როგორც საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“.



ჰარმონიზაციის ცენტრისა და სხვა სამინისტროების მიერ რეფორმის განხორციელების პროცესში გატარებული ღონისძიებები.

აუდიტის შედეგად გამოვლენილი გარემოებები და რეკომენდაციები:

## აუდიტის შედეგი

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა დაასკვნა, რომ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განხორციელება ეფექტიანობის თვალსაზრისით მნიშვნელოვანი ნაკლოვანებების თანხლებით მიმდინარეობს. აუდიტის ძირითადი შედეგებია:

*შიდა აუდიტის ანგარიშები არ შეესაბამება შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს:* შიდა აუდიტის ანგარიშებში კვლავ ფართოდ გამოიყენება ინსპექტირების მიდგომა- აქცენტი კეთდება დარღვევების გამოვლენასა და შესაბამისი სანქციების დაწესებაზე. ეს ძირითადად განპირობებულია იმით, რომ შიდა აუდიტორებს არ აქვთ თანამედროვე შიდა აუდიტორისთვის საჭირო პროფესიული კომპეტენცია.

*არასაკმარისი ტრენინგები და დაქირავების არასათანადო პრაქტიკა:* ჰარმონიზაციის ცენტრმა ვერ უზრუნველყო საკმარისი და განგრძობადი ტრენინგების ორგანიზება შიდა აუდიტორთა პროფესიული უნარების განსავითარებლად. შედეგად, არასაკმარისი პროფესიული მომზადების გამო, შიდა აუდიტის ერთეულებს არ შესწევთ უნარი ჩაატარონ აუდიტები, რომლებიც ორგანიზაციის საქმიანობისთვის დამატებით ღირებულებას შექმნიდა და შესაბამისობაში მოვიდოდა საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებთან.

ამას გარდა, სამინისტროებმა გამოიჩინეს არასაკმარისი ინიციატივა და ვერ შეძლეს, გადაეჭრათ საკადრო პრობლემები - გამოცდილი შიდა აუდიტორების დასაქირავებლად გამოეყენებინათ მოქნილი მიდგომები და უზრუნველყოთ საკუთარი ტრენინგების ორგანიზება.

არსებული ტრენინგისა და დაქირავების პრაქტიკა ვერ უზრუნველყოფს ტრადიციული სახის აუდიტებისთვის სათანადო მზადყოფნას. ამასთან, ინფორმაციული ტექნოლოგიების, სისტემური და ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისთვის მზადება, რომლებიც „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონით 2013 წლიდან უნდა განხორციელდეს, აუდიტის პერიოდში არ იყო დაწყებული .

*შიდა ფინანსური კონტროლის სტრუქტურა არ შეესაბამება ევროკომისიის მიერ რეკომენდებულ მოდელს:* მოქმედი კანონმდებლობით არ არის განსაზღვრული იმგვარი ორგანიზაციული სტრუქტურა, რომლითაც ფინანსთა

სამინისტრო შეძლებს რეალურად განახორციელოს მისთვის კანონით მინიჭებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის კოორდინაციის ფუნქცია.

არსებული ორგანიზაციული სტრუქტურა, სადაც ჰარმონიზაციის ცენტრი შექმნილია საქართველოს მთავრობის მიერ და ანგარიშვალდებულია მის წინაშე, არ შეესაბამება ევროკომისიის მიერ რეკომენდებულ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მოდელს. ასეთი ორგანიზაციული სტრუქტურა ხელს არ უწყობს უფლება-მოვალეობათა ოპტიმალურ გადანაწილებას, რამდენადაც ფინანსთა სამინისტრო, როგორც რეფორმის განხორციელებაზე პასუხისმგებელი მთავარი ორგანო, უშუალოდ არ ხელმძღვანელობს რეფორმის მიმდინარეობის პროცესს.

ჰარმონიზაციის ცენტრი არ წარმოადგენს ქმედით ერთეულს, რამდენადაც მის კომპეტენციას მიკუთვნებული უფლება-მოვალეობების უმეტესობა ფაქტობრივად ხორციელდება ამ ცენტრში შექმნილი სამდივნოს მიერ. ასევე, მას წარმოექმნება ინტერესთა კონფლიქტი, რამდენადაც ჰარმონიზაციის ცენტრის შემადგენლობაში შემავალი პირები (საბჭოს წევრები) იმავდროულად შიდა აუდიტის ერთეულთა ხელმძღვანელები არიან. შესაბამისად, აღნიშნული პირები წარმართავენ როგორც შიდა აუდიტის დანერგვის პროცესსა და მონიტორინგს, ასევე საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში უშუალოდ განახორციელებენ აუდიტს.

ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციური დამოუკიდებლობა იზღუდება მისი სამდივნოს შემადგენლობის ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლებით დაკომპლექტებით.

ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელს თანამდებობრივად არ აქვს მინიჭებული კანონით განსაზღვრული შიდა ფინანსური კონტროლის კოორდინაციისა და ჰარმონიზაციის ფუნქციის ეფექტიანად შესრულებისთვის აუცილებელი უფლება-მოვალეობები. კერძოდ, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელი არ განისაზღვრება, როგორც ცალკეული სტრუქტურული ერთეული (თანამდებობა), რომელზეც შესაბამისი უფლებამოსილების ვადით მოხდება დანიშვნა. არსებული მდგომარეობით, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელობას ითავსებს საქართველოს ფინანსთა მინისტრი. ასევე, არ არის უზრუნველყოფილი ცენტრის ხელმძღვანელის შესაბამისი კომპეტენცია შიდა აუდიტის ერთეულებსა და მათ ზემდგომებს შორის შესაძლო პრობლემური საკითხების გადაწყვეტის ხელშესაწყობად.

შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობა უზრუნველყოფილი არ არის საერთაშორისო პრაქტიკაში აპრობირებული მექანიზმებით: შიდა აუდიტის ერთეულების დამოუკიდებლობა გათვალისწინებულია საქართველოს კანონმდებლობით. შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობის განმსაზღვრელი ერთ-ერთი ფაქტორია მათი დანიშვნისა და გათავისუფლების მეთოდები, რომელთა სათანადოდ განსაზღვრა მათი დამოუკიდებლობის გარანტიაა.



ამ მიზნით მნიშვნელოვანია, რომ ქართულმა კანონმდებლობამ გაითვალისწინოს სხვა ქვეყნების საუკეთესო პრაქტიკა და დაადგინოს რეგულაციები, რომელთა თანახმად დამოუკიდებლობა არ უნდა შეზღუდოს მათი სამსახურიდან დათხოვნის პროცედურამ.

აუდიტის უკეთესი პრაქტიკის მქონე ქვეყნებში შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობის დასაცავად არსებობს ისეთი მექანიზმები, როგორებიცაა დამოუკიდებელ სერტიფიცირებულ შიდა აუდიტორთა განსაზღვრული ვადით როტაცია, ჰარმონიზაციის ცენტრთან საკადრო საკითხების შეთანხმება ან აუდიტის კომიტეტი.

*ჰარმონიზაციის ცენტრმა შიდა აუდიტის ერთეულებს ვერ გაუწია აუცილებელი დახმარება:* ჰარმონიზაციის ცენტრი განიცდის შიდა აუდიტში პრაქტიკული სამუშაო გამოცდილებისა და ცოდნის მქონე კადრების ნაკლებობას. ასეთ პირობებში მისთვის რთულია შიდა აუდიტის ერთეულების მხარდაჭერა რაციონალური დაგეგმვისა და მეთოდოლოგიური სახელმძღვანელოების შემუშავების გზით.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის კომპონენტის დანერგვა სახელმწიფო სექტორში არ დაწყებულა, რომლის გარეშე სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სრულად დანერგვა შეუძლებელია. ჰარმონიზაციის ცენტრში საერთაშორისო პრაქტიკით გათვალისწინებული შესაბამისი დანაყოფი, რომელიც მხოლოდ ფინანსური მართვისა და კონტროლის ხელშეწყობაზე იქნება კონცენტრირებული, ჯერ არ შექმნილა.

ჰარმონიზაციის ცენტრი და სამინისტროები საკმარისად ვერ თანამშრომლობენ იმ საერთაშორისო ორგანიზაციებთან, რომელთაც ამგვარი რეფორმის პროცესში მყოფი ქვეყნების დახმარების დიდი გამოცდილება აქვთ.

## რეკომენდაციები:

*ფინანსთა სამინისტრომ და მთავრობამ:*

უზრუნველყონ საკანონმდებლო ცვლილებათა მომზადება, რომლის შედეგად:

- ❖ ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებული იქნება ფინანსთა მინისტრის წინაშე
- ❖ ჰარმონიზაციის ცენტრის ქმედითუნარიანობა გაიზრდეს და იგი ჩამოყალიბდეს როგორც მუდმივმოქმედი, დამოუკიდებელი პროფესიული ორგანიზაცია. ამ მიზნით გასატარებელია ღონისძიებები შემდეგი ძირითადი მიმართულებების მიხედვით:

- ინტერესთა კონფლიქტის და ფუნქციური დამოუკიდებლობის შეზღუდვის დაუშვებლობა, რომელიც წარმოიქმნება ჰარმონიზაციის ცენტრის ორგანიზაციული სტრუქტურის - საბჭოს და სამდივნოს შემადგენლობების შიდა აუდიტის ერთეულთა თანამშრომლებით დაკომპლექტების გამო;
- ჰარმონიზაციის ცენტრში 2 დანაყოფის ჩამოყალიბება, რომელთაგან ერთი იზრუნებს შიდა აუდიტის, ხოლო მეორე ფინანსური მართვისა და კონტროლის კოორდინირებასა და დანერგვაზე საჯარო სექტორში.
- ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის პოზიციაზე დანიშვნა შესაბამისი უფლებამოსილების ვადით, რომელსაც მიენიჭება სათანადო კომპეტენცია კანონით განსაზღვრული შიდა ფინანსური კონტროლის კოორდინაციისა და ჰარმონიზაციის ფუნქციის ეფექტიანად შესასრულებლად.
- ❖ განხორციელდება იმ საერთაშორისოდ აპრობირებული პრაქტიკის გამოყენება, რომელიც დაიცავს შიდა აუდიტის ერთეულებისთვის კანონმდებლობით მინიჭებულ დამოუკიდებლობას. ამგვარი პრაქტიკის მაგალითებია ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის გაზრდილი უფლებამოსილება შიდა აუდიტის ერთეულებში საკადრო ცვლილებების განხორციელებისას, დამოუკიდებელ შიდა აუდიტორთა როტაციის სისტემა ან აუდიტის კომიტეტი.

ჰარმონიზაციის ცენტრმა:

- ❖ უზრუნველყოს შიდა აუდიტორის პროფესიულ საჭიროებებზე ორიენტირებული შესაბამისი გადამზადების კურსების ორგანიზება (განსაკუთრებით კანონის ახალი მოთხოვნებიდან გამომდინარე), რომელსაც განგრძობადი ხასიათი ექნებათ და მათი საბოლოო მიზანი შიდა აუდიტორების საერთაშორისოდ აღიარებული სერტიფიცირება იქნება;
- ❖ უზრუნველყოს შიდა კონტროლის დანერგვისათვის საჭირო ინსტრუქციებისა და სახელმძღვანელო დოკუმენტების გამოცემა და სრულყოფა, განსაკუთრებით ფინანსური მართვისა და კონტროლის ინსტრუქციის შემუშავება მისი პრაქტიკაში დანერგვის ხელშესაწყობად.
- ❖ მიიღოს ზომები საკუთარი კომპეტენციის გასაუმჯობესებლად და აქტიურად გამოიყენოს საერთაშორისო თანამშრომლობის თანამედროვე გზები, რათა წარმატებით შეძლოს მისთვის დაკისრებული ფუნქციების შესრულება, კერძოდ: განიხილოს საერთაშორისო კონსულტანტის, სხვა საერთაშორისო და პროფესიულ ორგანიზაციებთან თანამშრომლობის შესაძლებლობები.

სამინისტროებმა:

- ❖ გამოიყენონ მოქნილი მიდგომა სათანადო კვალიფიკაციისა და გამოცდილების მქონე შიდა აუდიტორების დასაქირავებლად. ასევე, ყურადღება უნდა მიექცეს



საკითხს მრავალფეროვანი ცოდნის ბაზის არსებობის შესახებ, რაც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კანონის მოთხოვნების შესაბამისად, არსებულთან ერთად 3 ახალი სახის აუდიტის მაღალი ხარისხით ჩასატარებლად.

- ❖ უზრუნველყონ შიდა აუდიტის ერთეულის თანამშრომლების უწყვეტი პროფესიული განვითარება და მაღალი კვალიფიკაცია შესაბამისი გადამზადების ორგანიზებით, განსაკუთრებით სამინისტროს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე იმ კონკრეტული სფეროებში, რომლებიც არ დაიფარება ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ორგანიზებული ტრენინგებით.

## 1. შესავალი

### 1.1 ზოგადი ინფორმაცია და აუდიტის მოტივაცია

*სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი საჯარო ფინანსების მართვის მნიშვნელოვანი ნაწილია*

ბოლო ათი წლის მანძილზე საქართველოში სახელმწიფო ფინანსური სისტემა მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა. აღნიშნული პროგრესი ძირითადად სახელმწიფო სექტორის ფინანსური მართვის მიმდინარე რეფორმას უკავშირდება, რომელიც ევროპის სამეზობლო პოლიტიკის ნაწილია და მიზნად ისახავს საქართველოს საჯარო ადმინისტრაციის ევროკავშირის სტანდარტებთან ჰარმონიზაციას. სახელმწიფო სექტორის ფინანსური მართვის რეფორმის ძირითადი მიზნებია: ფისკალური დისციპლინის შენარჩუნება და ამ გზით საბიუჯეტო სისტემის მაკროეკონომიკური სტაბილურობის ხელშეწყობა, სტრატეგიული მიდგომის დამკვიდრება, რომელიც უზრუნველყოფს რესურსების განაწილებას პოლიტიკისა და სტრატეგიის ძირითადი პრიორიტეტების შესაბამისად, რესურსების პროდუქტიულად და ეფექტიანად გამოყენების მეშვეობით ადმინისტრირების გაუმჯობესება და ანგარიშვალდებულების ამაღლება.

სახელმწიფო სექტორის ფინანსების მართვის რეფორმის ხელშეწყობა ერთ-ერთი პრიორიტეტია როგორც საქართველოს მთავრობისთვის, საქართველოსთან თანამშრომლობის ფარგლებში ასევე ევროპული თანამეგობრობისთვისაც. ამ საკითხებთან დაკავშირებული პირველი შეთანხმება მოიცავდა 2007-2009 წლებს, რომელიც შემდგომ გაგრძელდა 2011-2012 წლების პერიოდისთვის. შეთანხმების თანახმად საქართველო ვალდებული იქნება განეხორციელებინა სახელმწიფო ფინანსების მართვის რეფორმის სხვადასხვა კომპონენტი, რისთვისაც მიიღებდა არაუმეტეს 26 მილიონ ევროს პირდაპირი საბიუჯეტო მხარდაჭერისა და ტექნიკური დახმარებისათვის. ამ მიმართულებით თანამშრომლობის გაგრძელება მომავალშიც იგეგმება.

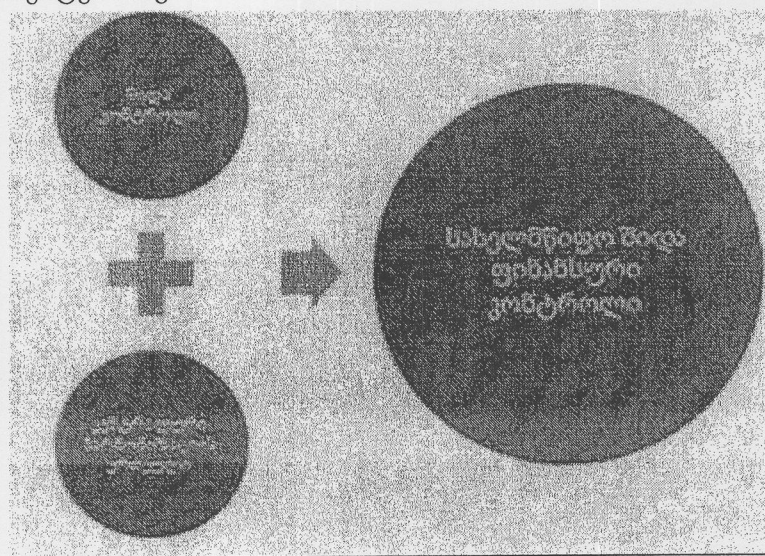
სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გაძლიერება სახელმწიფო სექტორის ფინანსების მართვის რეფორმის ერთ-ერთი მთავარი კომპონენტია. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი სტრუქტურულ მოდელს წარმოადგენს, რომელიც მთავრობას ეხმარება, ჩამოაყალიბოს თანამედროვე კონტროლის გარემო საჯარო ადმინისტრაციაში. ამასთან, ადეკვატური შიდა კონტროლის სისტემა უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებას, რომ ოპერაციები შეესაბამება როგორც კარგი მენეჯმენტის, გამჭვირვალობის, პროდუქტიულობის, ეფექტიანობისა და



ეკონომიურობის პრინციპებს, ასევე მარეგულირებელ კანონმდებლობასა და საბიუჯეტო ნორმებს.

ევროკომისიამ შეიმუშავა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფცია (Public Internal Financial Control-PIFC) და სახელმძღვანელო დოკუმენტი, რომელიც განსაზღვრავს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ძირითად პრინციპებს. მისი მიზანია ევროკავშირის წევრობის კანდიდატ და სამეზობლო პოლიტიკის მონაწილე ქვეყნებს დაეხმაროს შესაბამისი ფინანსური მართვის სისტემის ჩამოყალიბებაში. აღნიშნული სახელმძღვანელო პრინციპები დაედო საფუძვლად საქართველოს მთავრობის მიერ 2009 წელს შემუშავებულ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტს. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის საკანონმდებლო ბაზის შესაქმნელად, 2010 წლის მარტში პარლამენტმა მიიღო კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, როგორც მნიშვნელოვანი დაინტერესებული მხარე, აქტიურად მონაწილეობდა კანონის გადამუშავების პროცესში 2011 წელს, რის შემდგომაც იგი დაუახლოვდა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო კონცეფციით განსაზღვრულ მოდელს. კანონის საფუძველზე შეიქმნა ცენტრალური ჰარმონიზაციის ერთეული (ჰარმონიზაციის ცენტრი) და შიდა აუდიტის ერთეულები 12 სამინისტროში<sup>2</sup>.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფცია (PIFC) შედგება შემდეგი კომპონენტებისაგან:



<sup>2</sup> კანონის თანახმად, შიდა აუდიტის ერთეულები იქმნება სამინისტროებში (16 დან 4 სამინისტროს აღნიშნული ვადა განესაზღვრა 2014 წლამდე), ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებში, იმ საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომლებიც ფინანსდებიან ბიუჯეტიდან და რომელთა ჩამონათვალსაც განსაზღვრავს საქართველოს მთავრობა, ასევე საკრებულოების გადაწყვეტილების საფუძველზე-ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოებში.

შიდა კონტროლი ორგანიზაციაში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს, რადგან ხელს უწყობს მენეჯმენტს სტრატეგიული, საოპერაციო, ფინანსური და კანონმდებლობასთან შესაბამისობის მიზნების მიღწევაში. თავის მხრივ, შიდა კონტროლი შედგება ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტის ნაწილებისაგან.

ფინანსური მართვისა და კონტროლის დანერგვაზე პასუხისმგებელია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა და იგი უზრუნველყოფს გონივრულ რწმუნებას, რომ ორგანიზაციის რესურსები ოპტიმალურად, ეფექტიანად და მართლზომიერად გამოიყენება.

შიდა აუდიტის მიზანია შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტიანობის დამოუკიდებელი შეფასება და ხელმძღვანელობისათვის რეკომენდაციების წარდგენა მის გასაუმჯობესებლად.

შიდა აუდიტი გარკვეულწილად ხელმძღვანელობის მრჩეველის როლში გამოდის, რომლის მიზანია დაეხმაროს ორგანიზაციას საკუთარი უფლებამოსილების წარმატებით განხორციელებაში. იგი მნიშვნელოვან პრევენციულ ფუნქციას ასრულებს, რამდენადაც იმგვარი მმართველობის ჩამოყალიბებას უწყობს ხელს, რომელსაც მინიმუმამდე დაჰყავს ადამიანური ან სისტემური შეცდომის ალბათობა იმის მიუხედავად, შეცდომა ჩადენილია განზრახ თუ უნებლიედ. შიდა აუდიტი ფუნდამენტურად განსხვავდება ინსპექტირებისაგან იმით, რომ მისი მიზანია ორგანიზაციის მართვისა და საქმიანობის ოპტიმიზაციით დამატებითი ღირებულების შექმნა და არა წარსულში მომხდარ ფაქტებზე დარღვევების გამოვლენა და მათზე რეაგირება. ქმედითი შიდა აუდიტის ფუნქცია განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საჯარო სექტორში, რამდენადაც საჯარო ფინანსების მართვა და ადმინისტრირება საზოგადოების წინაშე ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის მაღალ ხარისხს გულისხმობს.

ცენტრალური ჰარმონიზაციის ერთეული იქმნება როგორც დამოუკიდებელი სტრუქტურა იმ ორგანიზაციის შემადგენლობაში, რომელიც ხელმძღვანელობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის პროცესს. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის (PIFC) პრინციპების მიხედვით, ასეთ ორგანიზაციას ფინანსთა სამინისტრო წარმოადგენს. მისი მოვალეობაა მიმდინარე რეფორმის წარმართვა, კოორდინაცია, მეთოდოლოგიური უზრუნველყოფა, ტრენინგების ორგანიზება და მონიტორინგი.



### აუდიტის მოტივაცია

საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის თაობაზე მნიშვნელოვანი ნაბიჯია საჯარო ფინანსების მართვაში სისტემური მიდგომის ჩამოყალიბების თვალსაზრისით. აღნიშნული ცვლილებით, რომელიც მთლიანად სახელმწიფო სექტორს მოიცავს, შესაძლებელია, მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდეს სახელმწიფო ფინანსების მართვა, გაიზარდოს რესურსების ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად გამოყენების შესაძლებლობა. მისი საბოლოო და მთავარი შედეგი სახელმწიფო სექტორის უკეთესი ფუნქციონირებაა საქართველოს მოქალაქეთა სასიკეთოდ.

### მიმდინარე რეფორმის მიზანი

შიდა კონტროლის ერთიანი სისტემის ჩამოყალიბება და მისი საკანონმდებლო დონეზე რეგულირება მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც იგი, ერთი მხრივ, წარმოადგენს საბიუჯეტო დაწესებულებათა თვითკონტროლის ქმედით მექანიზმს, ხოლო, მეორე მხრივ, ხელს უწყობს გარე აუდიტის განხორციელებას და მასთან ერთობლიობაში ქმნის სახელმწიფო ფინანსების მართვისა და მონიტორინგის ეფექტიან სისტემას.

საჯარო ფინანსების მართვის მიმდინარე რეფორმით საქართველოს პარლამენტი მიზნად ისახავს საჯარო ფინანსების განკარგვის პროცესში ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის ზრდას. აღნიშნულის დასტურია „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მიღება PIFC კონცეფციის შესაბამისად, რომელიც ითვალისწინებს თანამედროვე შიდა კონტროლის დანერგვას სახელმწიფო ორგანიზაციებში. შესაბამისი ინსტიტუციური და ორგანიზაციული სტრუქტურის შექმნასთან ერთად, აღნიშნული მიდგომა ითვალისწინებს აუდიტის თანამედროვე სახეობების ჩატარებას 2013 წლიდან, როგორებიცაა ეფექტიანობის, სისტემური და ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, როგორც ძირითადი ორგანო, რომელიც მეთვალყურეობს საჯარო ფინანსების ხარჯვას, მნიშვნელოვნადაა დაინტერესებული სახელმწიფო სექტორში შიდა კონტროლის დანერგვით. გარე და შიდა აუდიტი მჭიდროდაა ერთმანეთთან დაკავშირებული. მათ შორის სრულფასოვანი თანამშრომლობა ორივე მხარისათვის სასარგებლოა. ამრიგად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური სახელმწიფო სექტორში შიდა კონტროლის დანერგვის მიმდინარე პროცესის ერთ-ერთი ძირითადი მონაწილე და დაინტერესებული მხარეა.

### *მოვლენათა არასახარბიელო განვითარების ნიშნები*

გარდა ამისა, საჯარო სექტორის ფინანსების მართვის რეფორმის გატარება და შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა საქართველოს ვალდებულებაა ევროპული თანამეგობრობის წინაშე, რომლის მიმდინარეობაც რეგულარულად ფასდება ევროკავშირის შემფასებელი მისიების მიერ.

უკანასკნელი რამდენიმე წლის განმავლობაში სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ფინანსური აუდიტის ფარგლებში აფასებდა სამინისტროების შიდა კონტროლის სისტემებს. აღნიშნულ აუდიტის ანგარიშებში სახელმწიფო აუდიტის სამსახური მიუთითებდა ფინანსური მართვისა და კონტროლის არსებით სისუსტეებსა და შიდა აუდიტის შეზღუდულ ეფექტიანობაზე. იგივე შეხედულება გამოითქვა ევროკომისიის მიერ დაფინანსებულ შეფასების ანგარიშში - „სახელმწიფო ფინანსების მართვა - სექტორის მხარდაჭერის პროგრამის განხორციელების მიმოხილვა“<sup>3</sup>. ანგარიშის მიხედვით, შიდა კონტროლისა და აუდიტის დანერგვის ღონისძიებებში მიღწეულია „მინიმალური პროგრესი“. თუმცა, 2012 წლის ოქტომბრის ანგარიშში მისიამ შენიშნა დადებითი ტენდენცია შიდა კონტროლის დანერგვის ღონისძიებებში და აღნიშნა, რომ ამ კომპონენტის დანერგვისათვის საწყისი მნიშვნელოვანი ნაბიჯები გადაიდგა.

#### **1.2 აუდიტის მიზანი და კრიტერიუმები**

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა ჩაატარა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის პროცესში მონაწილე მხარეების მიერ განხორციელებული ღონისძიებების ეფექტიანობის აუდიტი, რომელიც მიზნად ისახავდა პარლამენტის გადაწყვეტილების თანახმად რეფორმის მიმდინარეობის შეფასებას. იმ მიზნით, რომ დაედგინა რეფორმის წარმატებით განხორციელებისათვის ხელის შემშლელი გარემოებები და რეკომენდაციების სახით შეემუშავებინა მათზე საპასუხო ქმედებები, აუდიტის ჯგუფი შეეცადა პასუხი გაეცა შემდეგი კითხვებისთვის:

##### *აუდიტის კითხვები:*

1. რამდენად აკმაყოფილებს შიდა აუდიტის ერთეულების მიერ ჩატარებული სამუშაო აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებს.
2. რამდენად შეესაბამება ქვეყანაში მოქმედი შიდა ფინანსური კონტროლის ორგანიზაციული სტრუქტურა ევროკომისიის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მოდელს.

<sup>3</sup>Review of the implementation of PFM SPSP , 21/06/2011,



3. მოახერხა თუ არა ჰარმონიზაციის ცენტრმა მისთვის კანონით განსაზღვრული მიზნების მიღწევა.

უკანასკნელი რამდენიმე წლის განმავლობაში, თავად სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში განხორციელდა მნიშვნელოვანი რეფორმები სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობაში აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვის კუთხით. არსებული ინსტიტუციური გამოცდილება შესაძლოა, სასარგებლო იყოს სხვა სახელმწიფო დაწესებულებებისთვისაც შიდა კონტროლის დანერგვის რთულ პროცესში.

#### *კრიტერიუმები*

აუდიტის კრიტერიუმებად გამოყენებულია საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, მთავრობის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტი, ევროკომისიის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მოდელი (PIFC) , IPPF-ის ( საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო ) სტანდარტები, შიდა კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტები- უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის ( INTOSAI ) „საჯარო სექტორში შიდა კონტროლის სტანდარტების სახელმძღვანელო“, საუკეთესო პრაქტიკა და სხვა მარეგულირებელი ნორმები. აუდიტის კითხვებზე პასუხის გაცემისას აღნიშნული კრიტერიუმები უფრო დეტალურად იქნება განმარტებული.

#### *1.3 მასშტაბი და მეთოდოლოგია*

აუდიტის განხორციელებისას გამოყენებულია სისტემური მიდგომა, რომელიც გულისხმობს შიდა კონტროლის დანერგვის პროცესში მონაწილე მხარეების, მთლიანი ორგანიზაციული სტრუქტურის, საკანონმდებლო ბაზის შესწავლასა და სხვა მნიშვნელოვანი საკითხების გათვალისწინებას, რამდენადაც შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის რეფორმა თავისი მასშტაბური ხასიათიდან გამომდინარე, არ არის მთლიანად დამოკიდებული მხოლოდ კონკრეტული ორგანიზაციის საქმიანობაზე.

აუდიტის მასშტაბი მოიცავს საქართველოს მთავრობის, შიდა აუდიტის ერთეულის მქონე 12 სამინისტროსა და ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვისთვის განხორციელებული ღონისძიებების ერთობლიობას.

აუდიტი მოიცავს 2010 წლიდან 2012 წლის 1 ივლისამდე პერიოდს. ის მონაცემები და მოვლენები, რომლებიც აღნიშნულ პერიოდს არ ეკუთვნის, მოყვანილია წარმოდგენილი ინფორმაციის შინაარსისა და მიმდინარე პროცესების დინამიკის ასახსნელად.

აუდიტის ჩატარებისას გამოყენებულია რამდენიმე მეთოდი. აუდიტის ჯგუფმა მონაცემების დამუშავებისას ძირითადად გამოიყენა ხარისხობრივი და რაოდენობრივი ანალიზი.

დოკუმენტური ანალიზის გარდა, აუდიტის ჯგუფმა ჩაატარა 9 ინტერვიუ შიდა აუდიტის ერთეულების, ჰარმონიზაციის ცენტრის წარმომადგენლებთან და ევროკავშირის კონსულტანტთან.

აუდიტის ობიექტებს საშუალება ჰქონდათ შეემოწმებინათ წინამდებარე ანგარიშში მოყვანილი ფაქტობრივი ინფორმაციის სისწორე და გამოეთქვათ საკუთარი მოსაზრებები პირველად ანგარიშთან დაკავშირებით.

აუდიტის შეზღუდვა : ჰარმონიზაციის ცენტრის (სსიპ „შიდა კონტროლის ეროვნული ცენტრი“) გაუქმების შედეგად 2010 წელს ჩატარებულ ტრენინგებთან დაკავშირებული დეტალური ინფორმაცია აუდიტის ჯგუფმა ვერ მოიპოვა.

## გამოვლენილი გარემოებები

### 2. შიდა აუდიტის ერთეულების მიერ შესრულებული სამუშაოს ხარისხი

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტის მიღებისას, მთავრობა მიზნად ისახავდა თითოეულ სამინისტროში შიდა აუდიტის ერთეულის შექმნას, რომლებიც საქმიანობას წარმართავენ საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკისა და მათ შორის, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის სტანდარტების შესაბამისად<sup>4</sup>. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი შიდა აუდიტის სფეროში ყველაზე ავტორიტეტული ორგანიზაციაა, რომელიც ადგენს სტანდარტებსა და გამოსცემს მითითებებს, ასევე ადმინისტრირებას უწევს სასერტიფიკაციო პროგრამებს შიდა აუდიტორებისთვის მსოფლიოს მასშტაბით. საერთაშორისო პროფესიული პრაქტიკის ჩარჩო<sup>5</sup>(IPPF) წარმოადგენს კონცეპტუალურ ჩარჩოს, რომელიც აერთიანებს შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ გამოცემული

<sup>4</sup>საქართველოს მთავრობის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტი, გვ.19

<sup>5</sup>შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტი შიდა აუდიტის სფეროში დასაქმებული პროფესიონალებისთვის გამოსცემს საყოველთაოდ აღიარებულ სახელმძღვანელო პრინციპებს, რომლებიც გაერთიანებულია IPPF-ის(International Professional Practice Framework) ჩარჩოში. აღნიშნულ ჩარჩოში შედის 3 შესასრულებლად სავალდებულო კომპონენტი: შიდა აუდიტის ეთიკის კოდექსი, შიდა აუდიტის განსაზღვრება და შიდა აუდიტის პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები (სტანდარტები).



სახელმძღვანელო მითითებებს და ჰყოფს მათ სავალდებულო და რეკომენდირებულ ნაწილებად.

სავალდებულო სახელმძღვანელო პრინციპებს შორის ყველაზე მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორთა პროფესიული პრაქტიკის საერთაშორისო სტანდარტები, რომლებიც ადგენს თვისობრივ მახასიათებლებსა და სამოქმედო სტანდარტებს შიდა აუდიტის ფუნქციისათვის. თვისობრივი მახასიათებლების სტანდარტები განსაზღვრავს იმ თვისებებს, რომლებსაც უნდა ფლობდნენ შიდა აუდიტორები. საქმიანობის სტანდარტები კი წარმოადგენს ხარისხობრივ კრიტერიუმს, რომლის მიხედვითაც უნდა წარიმართოს შიდა აუდიტის ერთეულის საქმიანობა.

## 2.1 ძველი მიდგომა მნიშვნელოვნად არ შეცვლილა

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის თანახმად, 12 სამინისტროში შეიქმნა შიდა აუდიტის ერთეულები. ძირითადად შიდა აუდიტის ერთეულები ჩამოყალიბდა გენერალური ინსპექციების ბაზაზე, რაც გულისხმობდა გენერალური ინსპექციების დებულებების მოდიფიცირებას თანამშრომელთა წინასწარი გადამზადების გარეშე.

შიდა აუდიტორებისა და ინსპექტორების უფლება-მოვალეობანი არსებითად განსხვავდება ერთმანეთისაგან. ინსპექციის ფუნქცია, შიდა აუდიტისგან განსხვავებით, მენეჯერული ანგარიშვალდებულების ნაწილია და ეფუძნება საჩივრებზე რეაგირებასა და მათ მიერ დადგენილი პროგრამის მიხედვით წარსულში მომხდარ მოვლენებზე შემოწმების ჩატარებას, მაშინ როდესაც აუდიტის მიზანია, დამოუკიდებლად შეაფასოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემები.

შიდა აუდიტის ერთეულებს მართვისა და კონტროლის პროცესების გაუმჯობესება შეუძლიათ აუდიტის კომპეტენტური, საიმედო ანგარიშების შედგენისა და ხელმძღვანელობის დროული ინფორმირების გზით. შიდა აუდიტის ანგარიში უნდა ატარებდეს პრევენციულ ხასიათს და სისტემური მიდგომის საშუალებით მიზნად ისახავდეს კონტროლის ღონისძიებათა დაწერგვას მაღალი რისკის შემცველი საქმიანობის სფეროებში.

აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტი და ინსპექტირება ურთიერთგამომრიცხავი არ არის და შეიძლება ერთდროულად არსებობდეს ორგანიზაციაში. ამჟამად სამინისტროებს უფლება აქვთ, საკუთარი შეხედულებისამებრ განსაზღვრონ ინსპექტირების ფუნქციის ადგილი ორგანიზაციაში. შიდა ფინანსური კონტროლის თვალსაზრისით, აუცილებელია, რომ მოხდეს შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ფუნქციების გამიჯვნა. აღნიშნული გულისხმობს ერთმანეთისგან სტრუქტურულად დამოუკიდებელი შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ერთეულების არსებობის

შესაძლებლობას, იმ პირობით თუ მათ ექნებათ მკვეთრად გამოჩენილი მიზნები და მათი ფუნქციების განსახორციელებლად საჭირო საკუთარი პერსონალი.

## 2.2 შიდა აუდიტის ანგარიშები არ შეესაბამება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს

შიდა აუდიტის, როგორც ფუნქციის საერთო გავლენის შესაფასებლად სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა შეისწავლა 2010-2011 წლებსა და 2012 წლის პირველ ნახევარში გამოცემული შიდა აუდიტის ანგარიშები. აუდიტის პერიოდში სამინისტროები გასცემდნენ ორი სახის-შესაბამისობისა და ფინანსური შიდა აუდიტის ანგარიშს. ეს ანგარიშები არსებითად არ განსხვავდება გასული პერიოდის რევიზიის სტილის შემოწმების აქტებისაგან, სადაც აქცენტი ფინანსური და იურიდიული სახის დარღვევების გამოვლენასა და შესაბამის პირთათვის ადმინისტრაციული თუ სხვა სახის პასუხისმგებლობის დაკისრებაზე კეთდებოდა. აღნიშნული ანგარიშები არ შეიცავს შიდა კონტროლის სისტემის შეფასებასა და პრაქტიკულ რეკომენდაციებს შიდა კონტროლის სისტემის გასაუმჯობესებლად.

რამდენადაც შიდა აუდიტის ანგარიშები კვლავ შეიცავს ინსპექციურ მიდგომებსა და მეთოდებს, მათ მიერ შექმნილი დამატებითი ღირებულება მართვისა და საოპერაციო პროცესების გაუმჯობესების მხრივ უმნიშვნელოა. მართვისა და საოპერაციო პროცესების გაუმჯობესება შიდა აუდიტის საქმიანობის ძირითადი მოთხოვნაა IPPF სტანდარტების მიხედვით. ზოგადად, აუდიტის პერიოდში შიდა აუდიტის ანგარიშების ხარისხის მნიშვნელოვანი გაუმჯობესება არ შეიმჩნევა.

## 2.3 სათანადო კვალიფიკაციის ადამიანური რესურსების ნაკლებობა შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობაზე უარყოფითად მოქმედებს

მაღალი ხარისხის შიდა აუდიტის ჩატარების მთავარი წინაპირობაა კომპეტენტური და საკმარისი რიცხოვნობის კადრების არსებობა. IPPF სტანდარტები კომპეტენციასა და უწყვეტ პროფესიულ განვითარებას შიდა აუდიტორთა ძირითად თვისობრივ მახასიათებლად მიიჩნევს.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პრინციპების მიხედვით, რეფორმის საწყის ეტაპზე შიდა აუდიტის ერთეულების სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორებით დაკომპლექტება არარეალისტურია. მიუხედავად ამისა, შიდა აუდიტორის კვალიფიკაციის მინიჭება არ უნდა მოხდეს რამდენიმე კვირიანი დაჩქარებული კურსის გავლის შედეგად. შიდა აუდიტორის პოზიცია უნდა მოითხოვდეს პროფესიული ტრენინგისა და გამოცდილების სულ მცირე 2- წლიან პერიოდს.<sup>6</sup> ასევე, სტანდარტი მიუთითებს, რომ, როგორც წესი, წარსულში გენერალურ ინსპექციებში დასაქმებული კადრები, რომელთაც სამართალდამცავ

<sup>6</sup> Welcome to the World of PIFC, European Commission, გვ. 11



სფეროებში მუშაობის გამოცდილება აქვთ, ნაკლებად შესაფერისი კანდიდატები არიან, რადგან მათი ხედვა მნიშვნელოვნად განსხვავდება თანამედროვე აუდიტის მიდგომებისგან.

საჭირო კომპეტენციის კადრების დასაკომპლექტებლად შესაძლებელია ახალი თანამშრომლების დაქირავება ან არსებული თანამშრომლების საფუძვლიანი გადამზადება. გამოცდილი კადრების დაქირავებისა და შენარჩუნებისათვის საჭიროა სახელფასო ფონდის ოპტიმიზაცია, რომელიც საშუალებას მისცემს საბიუჯეტო ორგანიზაციებს, აუდიტორებს შესთავაზონ საბაზრო განაკვეთის შესაბამისი ანაზღაურებისა და სარგებლის პაკეტი. ჰარმონიზაციის ცენტრის ერთ-ერთი მთავარი ფუნქციაა სახელმწიფო შიდა აუდიტორებისათვის მინიმალური საკვალიფიკაციო მოთხოვნების დადგენა, ტრენინგების საჭიროების განსაზღვრა და უწყვეტი გადამზადებისა და პროფესიული განვითარების სასწავლო კურსების ორგანიზება. ყოველივე ზემოაღნიშნულის საბოლოო მიზანს შიდა აუდიტორების პროფესიული სერტიფიცირება უნდა წარმოადგენდეს. ამ პროცესში მიზანშეწონილია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან და კერძო პროფესიულ ორგანიზაციებთან თანამშრომლობა.

ჰარმონიზაციის ცენტრის 2011 წლის ანგარიშის მიხედვით, შიდა აუდიტორთა ნახევარს საერთოდ არ ჰქონდა გავლილი რაიმე სახის ტრენინგი ან ტრენინგის ხანგრძლივობა ჯამში არ აღემატებოდა 5 დღეს, ხოლო სამინისტროებში დასაქმებული 95 შიდა აუდიტორიდან 37 ყოფილი გენერალური ინსპექციის თანამშრომელი იყო. 2011 წლის ბოლოსათვის 92-დან მხოლოდ 17 თანამშრომელს ჰქონდა აუდიტში 2 წელზე მეტი მუშაობის გამოცდილება.

#### 2.4 ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ორგანიზებული ტრენინგები არასაკმარისია

იმის გათვალისწინებით, რომ შიდა აუდიტორის პროფესია საქართველოსთვის შედარებით ახალია, გამოცდილი შიდა აუდიტორების ნაკლებობა შრომით ბაზარზე არსებობს. ამდენად, კომპეტენტური შიდა აუდიტორთა ჯგუფის შექმნის მიზნით, არსებულ კადრების გადამზადება აუცილებელი იყო. საწყის ეტაპზე ჰარმონიზაციის ცენტრს არ დაუდგენია მინიმალური მისაღები საკვალიფიკაციო მოთხოვნები შიდა აუდიტორებისათვის.

2009 წელს, რეფორმის დაწყებიდან 2012 წლამდე, ჰარმონიზაციის ცენტრმა 2 კონფერენცია და 1 ტრენინგი განახორციელა. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ორგანიზებული პირველი კონფერენცია კონსულტანტმა მოამზადა და განკუთვნილი იყო სამინისტროების მაღალი რგოლის მენეჯმენტისთვის. მეორე, ორდღიანი კონფერენცია მომზადდა გენერალური ინსპექციის თანამშრომლებისთვის. დამსწრეთა ინტერვიუებიდან ირკვევა, რომ ამ კონფერენციის მიზანს წარმოადგენდა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონისა და ზოგადად მისი

პრინციპების დამსწრეთათვის გაცნობა. კონსულტანტმა მომდევნო, ერთდღიანი ტრენინგი ჩაატარა ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებისა და ადგილობრივი თვითმმართველობების შიდა აუდიტორებისთვის, რისკის შეფასებასა და სტრატეგიულ დაგეგმვაში. დამსწრეთა მოსაზრებით, ტრენინგის მიზანი იყო „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ კანონის პრინციპებისა და რისკის შეფასების შესახებ ზოგადი ინფორმირება და ცნობიერების ამაღლება.

იმ პირობებში, როდესაც ჰარმონიზაციის ცენტრის მხარდაჭერა სამინისტროებისათვის თანამშრომელთა გადამზადების საკითხში არასაკმარისი იყო, თავად სამინისტროების მხრიდან მცირე ინიციატივა იქნა გამოჩენილი საკუთარი თანამშრომლების კომპეტენციის გასაუმჯობესებლად ალტერნატიული გზების ძიებაში. ერთადერთ პროაქტიურ გამონაკლისს სოფლის მეურნეობის სამინისტრო წარმოადგენს, რომლის შიდა აუდიტის ერთეულის მიერ შემუშავებული ტრენინგის პროექტი დაფინანსდა USAID-ის მიერ.

საპილოტო აუდიტები და სხვა სახის ტრენინგები პრაქტიკული ცოდნის შიდა აუდიტორებისათვის გადასაცემად და უნარ-ჩვევების გამოსამუშავებლად აუდიტის პერიოდში არ განხორციელებულა. როგორც წესი, ჰარმონიზაციის ცენტრს შეუძლია გადამწყვეტი როლი შეასრულოს პროფესიული გადამზადების ორგანიზებაში, განსაკუთრებით მაშინ, როდესაც ქვეყანაში კვალიფიციური ტრენინგ პროვაიდერების მოძიება რთულია. ასეთ პირობებში ჰარმონიზაციის ცენტრს მთლიანად სახელმწიფო სექტორის მასშტაბის და უკეთესი საერთაშორისო კონტაქტების გათვალისწინებით სამინისტროებთან შედარებით უფრო დროულად და ეკონომიურად შეუძლია საერთაშორისო არენაზე კვალიფიციური ტრენინგ-პროვაიდერის მოძიება.

2011 წლის ბოლოსათვის, ჰარმონიზაციის ცენტრი შეთანხმდა გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოებასთან (GIZ), რომელიც ითვალისწინებს მათი მხრიდან დახმარების გაწევას შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განხორციელების პროცესში. აღნიშნული თანამშრომლობის ფარგლებში ფინანსთა სამინისტროს საფინანსო აკადემიაში განხორციელდა რამდენიმე ტრენინგი საერთაშორისო ექსპერტების მონაწილეობით.

GIZ-ის ორგანიზებით ჩატარდა შემდეგი ტრენინგები:

- 3 საბაზისო ტრენინგი შიდა აუდიტში;
- 2 ტრენინგი ტრენერებისთვის, რის შედეგადაც მომზადდა 4 ადგილობრივი ინსტრუქტორი;
- ტრენინგი რისკის შეფასებაში;
- ტრენინგი თაღლითობისა და კორუფციის აუდიტში.



აღნიშნული ტრენინგების მიზანი იყო შიდა აუდიტორებისათვის ზოგადი ცოდნისა და უნარ-ჩვევების გადაცემა და პირველი თაობის ადგილობრივი ინსტრუქტორების მომზადება.

რამდენადაც სამინისტროებს მოეთხოვებათ 2013 წლიდან ახალი ტიპის, შედარებით რთული აუდიტის სახეობების ჩატარება, როგორებიცაა, ინფორმაციული ტექნოლოგიების, ეფექტიანობისა და სისტემური აუდიტები, დღის წესრიგში დგას სპეციფიკური გადამზადების აუცილებლობა, რათა აუდიტორებმა გამოიმუშაონ ის უნარ-ჩვევები, რომლებიც საჭიროა აღნიშნული აუდიტების ჩასატარებლად. უნარ-ჩვევები და ცოდნის ბაზა სხვადასხვაა ცალკეული აუდიტის სახეობებისათვის, თუმცა, აუდიტის ჯგუფს კოლექტიურად უნდა გააჩნდეს ყველა ის უნარი, რაც აუცილებელია კანონით გათვალისწინებული აუდიტის სახეების მაღალი ხარისხით, სტანდარტების შესაბამისად ჩასატარებლად.

## 2.5 სამინისტროებმა ვერ უზრუნველყვეს კვალიფიციური კადრების დაქირავება შიდა აუდიტის ერთეულებში

სამინისტროებმა უნდა მიიღონ ყველა გონივრული ზომა, რათა შეძლონ საჭირო კვალიფიკაციის თანამშრომელთა დაქირავება. აუდიტის პერიოდში მათ ვერ შეძლეს შიდა აუდიტის ერთეულში თანამედროვე შიდა აუდიტის ცოდნის, გამოცდილებისა და ტექნიკური უნარ-ჩვევების მქონე სულ მცირე, ერთი ადამიანის დაქირავება. აუდიტის ერთეულებში საჭირო კომპეტენციის მქონე თანამშრომელთა მუშაობიდან მიღებული სარგებელი პოტენციურად მნიშვნელოვნად გადააჭარბებდა მათ დაქირავებასა და შენარჩუნებაზე გაწეულ ხარჯს. გამოცდილი შიდა აუდიტორის საქმიანობას დამატებითი სარგებელი ექნებოდა შიდა აუდიტის ერთეულში ცოდნისა და გამოცდილების გაზიარების მხრივაც.

თანამშრომელთა დასაქირავებლად, რომელთაც შესაბამისი ცოდნა და გამოცდილება აქვთ, საბაზრო პირობებით განსაზღვრული შრომის ანაზღაურებისა და სხვა სახის სარგებლის პაკეტი უნდა იქნეს შეთავაზებული. ეს შეიძლება იმავე პოზიციისთვის სახელმწიფო სექტორში არსებულ ანაზღაურებას აჭარბებდეს. მიუხედავად ამისა, სახელფასო ფონდის ოპტიმიზაციისა და შესაბამისი დაქირავების პოლიტიკის პირობებში საბიუჯეტო ორგანიზაციებს შეუძლიათ საჭირო კომპეტენციისა და გამოცდილების კადრების მოძიება. დაქირავებისას მხედველობაშია მისაღები კიდეც ერთი მნიშვნელოვანი გარემოება - შიდა აუდიტორთა განსხვავებული ცოდნისა და გამოცდილების საჭიროება. აქამდე შიდა აუდიტის ერთეულები მხოლოდ შესაბამისობისა და ფინანსური აუდიტებით იყვნენ დაკავებულნი, რომელიც მოითხოვდა საბუღალტრო აღრიცხვისა და საქართველოს კანონმდებლობის ცოდნას. ტრადიციული სახის აუდიტში კომპეტენციის გაუმჯობესების გარდა, ახალი სახის აუდიტების დაწყების მოთხოვნასთან ერთად,

შიდა აუდიტის ერთეულებს დასჭირდებათ განსხვავებული ცოდნის ბაზისა და გამოცდილების მქონე კადრები, როგორებიცაა, მაგალითად, ინფორმაციული ტექნოლოგიები, მენეჯმენტი და რისკის მართვა, ფინანსური და საოპერაციო პროცესების ოპტიმიზაცია და ა.შ. ამასთან ერთად, ინგლისური ენის ცოდნა ძალზე მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტორებისათვის, რაც საშუალებას მისცემს მათ, არ ჩამორჩნენ პროფესიაში მიმდინარე მოვლენებს და გამოიყენონ შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ მომზადებული დოკუმენტები.

## 2.6 დასკვნა

შიდა აუდიტის ერთეულში კვალიფიციური კადრების არსებობა მთავარი წინაპირობაა შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის სტანდარტების შესაბამისი აუდიტის ანგარიშების მოსამზადებლად. 2012 წელს განვითარებული მოვლენები, რომლებიც ჰარმონიზაციის ცენტრის GIZ -თან თანამშრომლობის გაფორმებასა და საფინანსო აკადემიაში სასწავლო პროგრამის დაწყებას უკავშირდება, დადებითად უნდა შეფასდეს. მიუხედავად ამისა, ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტების ხარისხის საერთაშორისო სტანდარტებთან დასაახლოებლად და უახლოესი მომავლის გამოწვევებზე წარმატებით საპასუხოდ, რაც განპირობებულია ინფორმაციული ტექნოლოგიების, ეფექტიანობისა და სისტემური აუდიტის დაწყებით 2013 წლიდან, უფრო ინტენსიური და სპეციფიკური ტრენინგები იქნება საჭირო. ამ პროცესში ჰარმონიზაციის ცენტრმა ძირითადი ფუნქცია უნდა შეასრულოს, რომ უზრუნველყოს პროფესიული გადამზადების უწყვეტობა და პროდუქტიულობა, რომლის საბოლოო შედეგი შიდა აუდიტორების პროფესიული სერტიფიცირება იქნება.

იმ პირობებში, თუ სამინისტროებს არ ექნებათ შესაძლებლობა ან არ გამოიჩენენ ინიციატივას, რომ შიდა აუდიტორებს შესთავაზონ საბაზრო განაკვეთის შესაბამისი კონკურენტული ანაზღაურება, ნაკლებად მოსალოდნელია, რომ მათ შეძლონ პოზიციებზე საუკეთესო კანდიდატების მოზიდვა. ეს ფაქტორი არასაკმარის ტრენინგებთან ერთად, როგორც შიდა, ისე ცენტრალურ დონეზე (ჰარმონიზაციის ცენტრი), მომავალშიც უარყოფითად იმოქმედებს სამინისტროების შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხზე. დაქირავების პოლიტიკის ახალ გამოწვევებთან ადაპტირების გარეშე, რომლებიც კანდიდატთა ცოდნისა და უნარის ფართო სპექტრს მოითხოვს, სამინისტროებს გაუჭირდებათ დააკმაყოფილონ ის მოთხოვნები, რომლებიც მათ მიმართ 2013 წლიდან წარმოიშვა.



### 3. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრუქტურა საქართველოში

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრუქტურა საქართველოში ძირითადად განსაზღვრულია კანონით „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“, რომელიც ითვალისწინებს ჰარმონიზაციის ცენტრის არსებობას. ჰარმონიზაციის ცენტრი იქმნება მთავრობის დადგენილებით და ანგარიშვალდებულია საქართველოს მთავრობის წინაშე. ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციები და საქმიანობის წესი განსაზღვრულია დებულებით. დებულების თანახმად, მთავრობა განკარგულებით განსაზღვრავს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს შემადგენლობას. ჰარმონიზაციის ცენტრში შედიან ფინანსთა მინისტრი, შიდა აუდიტის ერთეულების ხელმძღვანელები და სხვა წევრები.

მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრს წარმოადგენს შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო სამდივნოსთან ერთად, რომელიც დახმარებას უწევს მას საქმიანობაში. სამდივნოს მატერიალურ-ტექნიკური მხარდაჭერა ხორციელდება ფინანსთა სამინისტროს მიერ, ხოლო მინისტრი ინდივიდუალური ადმინისტრაციულ-სამართლებრივი აქტით განსაზღვრავს სამდივნოს შემადგენლობას, რომელიც კომპლექტდება სამინისტროს თანამშრომლებით და სხვა წევრებით.

უფრო დაბალ იერარქიულ დონეზე, შიდა აუდიტის ერთეულები შექმნილია 12 სამინისტროში (ყველა სამინისტროში, ოთხის გარდა). კანონმდებლობის მიხედვით ისინი ფუნქციური დამოუკიდებლობით სარგებლობენ და ანგარიშვალდებულნი არიან უშუალოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე.

#### 3.1 პასუხისმგებლობების ბუნდოვანი განაწილება

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპების (PIFC) მიხედვით, PIFC პოლიტიკის დოკუმენტი უნდა ითვალისწინებდეს რეფორმის მთავარ საკითხებს. ეს საკითხებია : რეფორმის მიზნები, მისი ძირითადი ეტაპებისა და ვადების, ქვეყანაში მთავარი დაინტერესებული მხარეების, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარებაზე პასუხისმგებელი უწყების განსაზღვრა, არსებული ვითარების შედარებით ანალიზი და სამოქმედო გეგმა.

საქართველოს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტში, რომელიც წარმოადგენს პოლიტიკის დოკუმენტს, პასუხისმგებლობის განაწილების საკითხი მკაფიოდ არ არის განსაზღვრული. სამინისტროებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის

წარმომადგენლები ადასტურებენ, რომ ეთანხმებიან დოკუმენტში არსებულ მოსაზრებებსა და რეკომენდაციებს და იღებენ ვალდებულებას თავიანთ სფეროებში საბოლოო იმპლემენტაციისათვის.

დოკუმენტში არ არის მითითებული, თუ რომელი სახელმწიფო ორგანიზაციაა საბოლოოდ პასუხისმგებელი და ანგარიშვალდებული მთლიანად სახელმწიფო მასშტაბით რეფორმის განხორციელებაზე.

საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ ფინანსთა სამინისტროს ანიჭებს შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისა და განვითარების კოორდინაციის ვალდებულებას, თუმცა იმავე კანონის მიხედვით რეფორმის პროცესში ფინანსთა სამინისტროს მონაწილეობა შემოიფარგლება მხოლოდ სამდივნოს დაკომპლექტებითა და მისი მატერიალურ-ტექნიკური ბაზით უზრუნველყოფით.

ის ფაქტი, რომ ფინანსთა სამინისტროს როლი და პრაქტიკული ფუნქცია კანონმდებლობაში ნათლად არ არის ჩამოყალიბებული, შემდგომში შესაბამის ორგანიზაციულ სტრუქტურაში აისახა, როგორც აღნიშნულია ანგარიშის მომდევნო ნაწილში. ამასთან ერთად, კონკრეტულად არ არის განსაზღვრული სამინისტროთა უფლება-მოვალეობები და მათ მიერ გასატარებელი ღონისძიებების ვადები.

3.2 ფინანსთა სამინისტრო არ ხელმძღვანელობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვას მართვის ზედა რგოლებში უფლება-მოვალეობებისა და ანგარიშვალდებულების სწორად განსაზღვრა, საჯარო მმართველობის ეფექტიანად ფუნქციონირების წინაპირობაა.

რამდენადაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა ხანგრძლივი და რთული პროცესია, ცენტრალური ფინანსური ორგანოს მიერ რეფორმის პატრონაჟი მისი წარმატებულად განხორციელებისათვის გადამწყვეტია. ფინანსთა სამინისტრო სათავეში უდგას სახელმწიფო ფინანსების მართვის რეფორმის განხორციელებას. შესაბამისად, გამართლებულია, რომ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვას უხელმძღვანელოს.

როგორც წესი, ჰარმონიზაციის ცენტრი ახორციელებს სახელმწიფო სექტორში შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის პრაქტიკულ ღონისძიებებს. ფინანსთა სამინისტრო კი პასუხისმგებელია მთლიანად საჯარო ფინანსების მდომარეობაზე და შესაბამისად, უნდა ახორციელებდეს ჰარმონიზაციის ცენტრის საქმიანობის ზედამხედველობას. ფინანსთა სამინისტრო რეგულარულად უნდა ახდენდეს მთავრობის, პარლამენტისა და უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ინფორმირებას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მდგომარეობის შესახებ.



PIFC პრინციპების თანახმად, რეფორმის განხორციელების პროცესში მთავრობის როლი შემოიფარგლება ფინანსთა სამინისტროსთან გამართულ დისკუსიებსა და კონსულტაციებში მონაწილეობით. ამგვარი მონაწილეობის მიზანია მნიშვნელოვანი საკითხებისა და პრობლემების განხილვა და შეთანხმებულ ქმედებათა საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში განხორციელება.

წარული გამოცდილებიდან ცნობილია, რომ იმ ქვეყნებში, სადაც ფინანსთა სამინისტრომ სრულად არ გაითავისა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის კუთვნილება, რეფორმის განხორციელება მნიშვნელოვნად შეფერხდა.<sup>7</sup>

მოქმედი კანონმდებლობის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრი იქმნება საქართველოს მთავრობის მიერ და ანგარიშვალდებულია მის წინაშე. ფაქტობრივად ეს გულისხმობს, რომ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის პრაქტიკულ განხორციელებას ხელმძღვანელობს საქართველოს მთავრობა. საქართველოს მთავრობის, როგორც კოლექტიური ორგანოს მიერ მიმდინარე რეფორმაზე პასუხისმგებლობის აღებას მნიშვნელოვანი უარყოფითი მხარეები გააჩნია, რამდენადაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა მთავრობის უშუალო ფუნქციას არ წარმოადგენს.

3.3 სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული სტრუქტურა არ შეესაბამება აღიარებულ მოდელს

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპების მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრი უნდა იყოს ორგანო, რომელიც დამოუკიდებლად მოახდენს რეფორმის განხორციელებისათვის საჭირო საქმიანობის ორგანიზებას, კოორდინაციას და მოახსენებს ფინანსთა მინისტრს მიღწეული შედეგების შესახებ.

ფუნქციური დამოუკიდებლობის უზრუნველსაყოფად ხაზგასმითაა აღნიშნული, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრი არ არის ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის ერთეულის ნაწილი, რამდენადაც მას სრულიად განსხვავებული, უფრო ფართო მიზნები და პასუხისმგებლობა გააჩნია.

საქართველში არსებული ორგანიზაციული სტრუქტურის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრი არ არის დამოუკიდებელი, ცალკე მდგომი სტრუქტურული ერთეული, რომელიც ანგარიშვალდებულია ფინანსთა მინისტრის წინაშე. ჰარმონიზაციის ცენტრი არის შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველ საბჭო(საბჭო), რომელშიც იქმნება სამდივნო. საბჭო არის გადაწყვეტილებების მიმღები ორგანო და იკრიბება წელიწადში რამდენჯერმე. ფინანსთა მინისტრი იმავდროულად არის საბჭოს თავმჯდომარე. საბჭოში შედიან შიდა აუდიტის ერთეულის ხელმძღვანელები.

<sup>7</sup> Robert de Koning, PIFC

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპების (PIFC) მიხედვით ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელისა და ფინანსთა მინისტრის პოზიციები მკვეთრადაა გამოჯნული.

ჰარმონიზაციის ცენტრის რეგულარულ საქმიანობას აუდიტის პერიოდში ასრულებდა სამდივნოს 6 თანამშრომელი. ეს თანამშრომლები მუშაობენ შიდა აუდიტის ჰარმონიზაციის სამმართველოში, რომელიც ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის ერთეულის ნაწილია. შესაბამისად, მათ არ აქვთ ფუნქციური დამოუკიდებლობა ფინანსთა სამინისტროსგან.

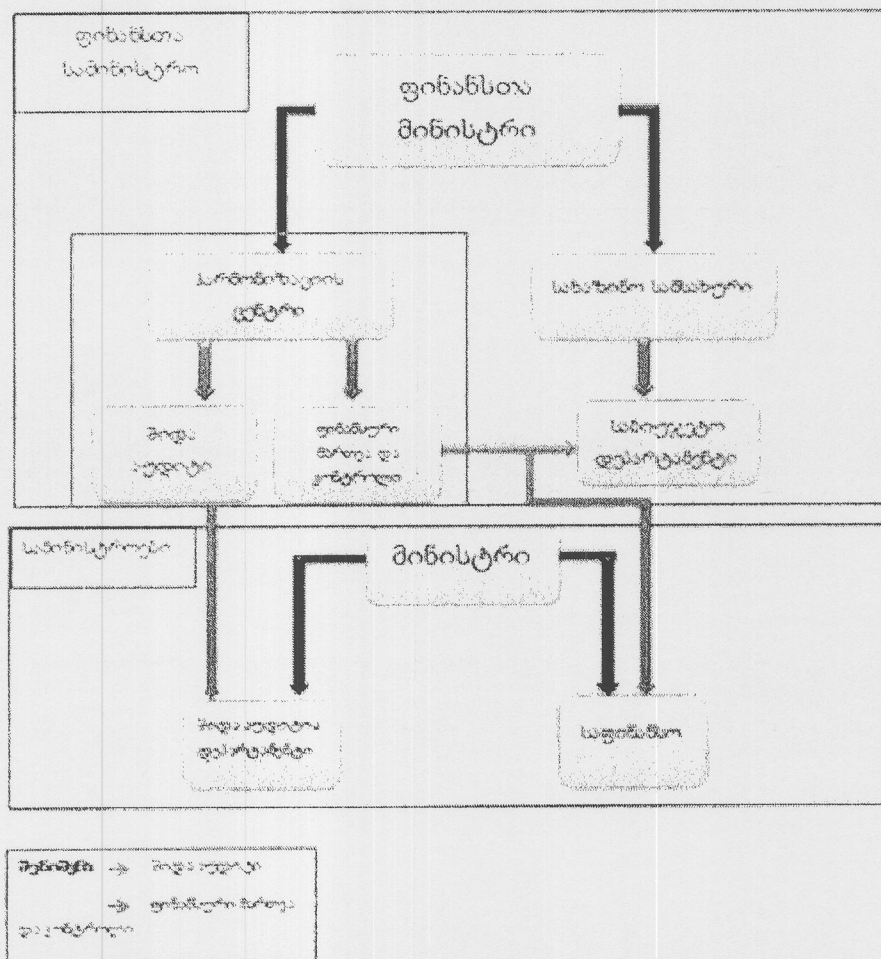
ჰარმონიზაციის ცენტრის ამგვარი სტრუქტურა ვერ უზრუნველყოფს ხელსაყრელ ორგანიზაციულ მოწყობას შემდეგი მიზეზების გამო: კანონის მიხედვით საბჭოს, როგორც ჰარმონიზაციის ცენტრის მთავარ კომპონენტს, აქვს ძირითადი პასუხისმგებლობა რეფორმის განხორციელებაზე, სამდივნო კი მხოლოდ მის მხარდაჭერას ახორციელებს. არსებული შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო, არ არის ქმედითი და საჭირო პროფესიული კომპეტენციით აღჭურვილი მუდმივმოქმედი ორგანო. რეალურად ჰარმონიზაციის ცენტრის კანონით გათვალისწინებული თითქმის ყველა ფუნქცია ხორციელდება სამდივნოს მიერ. ამასთანავე, რამდენადაც საბჭო დაკომპლექტებულია შიდა აუდიტის სუბიექტების ხელმძღვანელებით, რომლებიც შესაბამის სამინისტროებში პასუხისმგებელი არიან შიდა აუდიტის ფუნქციაზე, რეფორმის ძირითადი წარმმართველი და შემსრულებელი ერთი და იგივე სუბიექტია. აღნიშნული ფაქტორი, საქმიანობის სხვადასხვა ეტაპზე წარმოშობს ინტერესთა კონფლიქტის რისკს.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს ერთ-ერთი ვალდებულებაა, შეაფასოს სამინისტროების შიდა აუდიტის დეპარტამენტების წლიური საქმიანობა და განახორციელოს მათი საქმიანობის მონიტორინგი. რამდენადაც შიდა აუდიტის საბჭოს წევრთა უმრავლესობას სამინისტროების შიდა აუდიტის ერთეულების ხელმძღვანელები წარმოადგენენ, მათ უწყვეტ საკუთარი ერთეულების მიერ ჩატარებული სამუშაოების შეფასება.

არსებული ჰარმონიზაციის ცენტრის სტრუქტურა ორგანიზაციული თვალსაზრისითაც განსხვავებულია. ტრადიციულად, ჰარმონიზაციის ცენტრი შედგება 2 ნაწილისაგან: ფინანსური მართვისა და კონტროლის და შიდა აუდიტისგან. თითოეული ნაწილი პასუხისმგებელია საკუთარ მიმართულებაზე და არ ხდება ერთმანეთის საქმიანობაში თანხვედრა ან ჩარევა. ფინანსურ მართვასა და კონტროლზე პასუხისმგებელი ნაწილი შესაძლებელია განთავსებული იყოს ხაზინის საბიუჯეტო სამმართველოსთან, რამდენადაც, როგორც წესი, ხაზინა გამოსცემს მითითებებისა და ინსტრუქციებს სახელმწიფო სექტორში ფინანსური მართვისა და



კონტროლის შესახებ, ხოლო შიდა აუდიტის განვითარებაზე პასუხისმგებელი ერთეული უშუალოდ ფინანსთა მინისტრს უნდა აბარებდეს ანგარიშს. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეკომენდებული მოდელი იხილეთ ქვემოთ<sup>8</sup>:



ამჟამად პარმონიზაციის ცენტრი მხოლოდ შიდა აუდიტის განვითარების ღონისძიებებით არის დაკავებული. ორგანიზაციული თვალსაზრისით პარმონიზაციის ცენტრში არ არსებობს განყოფილება, რომლის მოვალეობაც სახელმწიფო სექტორში ფინანსური მართვისა და კონტროლის განვითარება იქნება.

<sup>8</sup> Robert de Koning, PIFC გვ. 170

### 3.4 ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის სტატუსი არ არის კანონმდებლობით განსაზღვრული

სანიმუშო საერთაშორისო პრაქტიკის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელს უნდა გააჩნდეს კანონით განსაზღვრული სპეციალური სტატუსი და შესაბამისი უფლება- მოვალეობანი. აღნიშნული გულისხმობს, რომ ის უნდა იყოს თავისუფალი პოლიტიკური ზეწოლისა და პოლიტიკური გარემოს ცვლილებისგან. რამდენადაც ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელი უნდა იყოს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გრძელვადიანი რეფორმის თანმიმდევრულობის გარანტი, ის უნდა ინიშნებოდეს შესაბამისი პერიოდით.

აღქმადობა ასევე მნიშვნელოვანი საკითხია, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელი უნდა აღიქმებოდეს, როგორც გენერალური შიდა აუდიტორი, რომელსაც შეუძლია მართოს აუდიტორებსა და მათ ზემდგომებს შორის დამოუკიდებლობის შეზღუდვისა და სხვა რისკები. მას უნდა ჰქონდეს უფლება, გამოთქვას მოსაზრება შიდა აუდიტორთა ნომინაციაზე, დათხოვნასა და სხვა პოზიციაზე გადაყვანასთან დაკავშირებით. ასევე, შიდა აუდიტის ერთეულის ხელმძღვანელმა მას უნდა აცნობოს იმ შემთხვევების შესახებ, როდესაც დაწესებულების უფროსის მოთხოვნით, ხდება შიდა აუდიტის წლიური გეგმიდან კონკრეტული საკითხის ამოღება. არსებული ჰარმონიზაციის ცენტრის სტრუქტურისა და საქართველოს კანონმდებლობის მიხედვით, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის პოზიციის ასეთი უფლება-მოსილებანი განსაზღვრული არ არის.

### 3.5 დამოუკიდებლობა

შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობა შიდა აუდიტის სტანდარტების აუცილებელი მოთხოვნაა. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონისა და შიდა აუდიტის ერთეულთა დებულების თანახმად, შიდა აუდიტის ერთეულები დამოუკიდებელი ერთეულებია, რომლებიც უშუალოდ დაწესებულების ხელმძღვანელის(მინისტრის) წინაშე არიან პასუხისმგებელი. შიდა აუდიტის ერთეულის ხელმძღვანელები ფუნქციურად დამოუკიდებელნი არიან საკუთარი საქმიანობის დაგეგმვის, შესრულების, ანგარიშების ეტაპზე და ადმინისტრაციულ საკითხებში, როგორებიცაა თანამშრომელთა ტრენინგები, გამოყოფილი რესურსების ხარჯვა და ა.შ.

მიუხედავად ამისა, დაწესებულების უფროსი უფლებამოსილია გაათავისუფლოს ან დანიშნოს შიდა აუდიტის ერთეულის ხელმძღვანელი და შიდა აუდიტორები. უკეთესი შიდა აუდიტისა და ზოგადად, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მქონე ქვეყნებში, შიდა აუდიტორთა ფუნქციური დამოუკიდებლობა დაცულია სხვადასხვა გზით. მაგალითად, ჰარმონიზაციის



ცენტრი ითანხმებს შიდა აუდიტორების თანამდებობაზე დანიშვნისა და გათავისუფლების საკითხებს და ზოგიერთ შემთხვევაში, ამტკიცებს კიდევ მათ. სხვა შემთხვევებში, იქმნება სერტიფიცირებული დამოუკიდებელი შიდა აუდიტორთა ბანკი, საიდანაც ხორციელდება ცალკეული სამინისტროებში მათი განაწილება და როტაცია დადგენილი პერიოდით. ასევე, გავრცელებულია აუდიტის კომიტეტის შექმნა ექსპერტთა პანელით, რომელიც განიხილავს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და შიდა აუდიტის საქმიანობის ხარისხის საკითხებს. აუდიტის კომიტეტი ჰარმონიზაციის ცენტრისგან დამოუკიდებლად ფუნქციონირებს. ჰარმონიზაციის ცენტრს გააჩნია ტექნიკური შესაძლებლობები და პასუხისმგებლობა, განავითაროს შიდა აუდიტი, ხოლო აუდიტის კომიტეტი არის პოლიტიკური პლატფორმა ჰარმონიზაციის ცენტრისა და მთავრობისთვის რეკომენდაციების გასაწევად. იმ ვითარებაში, როდესაც კომიტეტის შემადგენლობა კარგადაა დაბალანსებული, მას შეუძლია მთლიანი კონტროლის გარემოს გაუმჯობესებაში დადებითი როლი შეასრულოს.

### 3.6 დასკვნა

მოქმედი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ორგანიზაციული სტრუქტურა ქმნის გაურკვევლობას პასუხისმგებლობების განაწილებაში რეფორმის განხორციელების მაღალ დონეზე.

ფინანსთა სამინისტროს კანონით განსაზღვრული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების კოორდინატორის ფუნქცია შეზღუდულია იმ ფაქტორით, რომ მას არ გააჩნია რეფორმის კოორდინაციისა და ზედამხედველობის ქმედითი საშუალება. ჰარმონიზაციის ცენტრის მთავრობისთვის დაქვემდებარება ამცირებს ფინანსთა სამინისტროს შესაძლებლობას, უშუალოდ წარმართოს რეფორმა და ზედამხედველობა გაუწიოს მის მიმდინარეობას.

ფინანსთა სამინისტროს დისტანცირებით მისი უშუალო პასუხისმგებლობის სფეროსგან, როგორცაა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მართვა და მისი მთავრობისთვის გადაცემით რეფორმის განხორციელების ეფექტიანობა მცირდება.

ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციური დამოუკიდებლობის შეზღუდვა, რომელიც გამოწვეულია ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის ერთეულის თანამშრომელთა სამდივნოში საქმიანობით, ზღუდავს ჰარმონიზაციის ცენტრის შესაძლებლობას, ზედამხედველობა გაუწიოს თავად ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის ერთეულს.

ჰარმონიზაციის ცენტრის შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს შემადგენლობას აქვს შეზღუდული შესაძლებლობა, რომ რეალურად გაუძღვეს მიმდინარე რეფორმას. მისი სათათბირო ხასიათის სამუშაო

ფორმატი, კომპეტენციის ნაკლებობა და ინტერესთა კონფლიქტის არსებობა არ უწყობს ხელს ჰარმონიზაციის ცენტრის PIFC კრიტერიუმით განსაზღვრული ფუნქციების წარმატებით განხორციელებას.

ჰარმონიზაციის ცენტრში ფინანსური მართვისა და კონტროლის კომპონენტის დანერგვაზე კონცენტრირებული განყოფილების არ არსებობა ხელს შეუშლის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ამ კომპონენტის დანერგვას როგორც სახელმძღვანელო დოკუმენტების შემუშავების, ასევე შემდგომ, პრაქტიკული განხორციელების ეტაპზე.

ის ფაქტი, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელს კანონმდებლობით არ აქვს მინიჭებული აუცილებელი უფლება-მოვალეობები და იგი არ ინიშნება შესაბამისი პერიოდით, რომელიც მისი, როგორც შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის სტაბილურობისა და თანმიმდევრულობის გარანტიის ფუნქციას უზრუნველყოფს, ხელს უშლის ჰარმონიზაციის ცენტრს საქმიანობის წარმართვაში.

შიდა აუდიტის საქმიანობის ეფექტიანობისათვის მისი დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფას გადამწყვეტი მნიშვნელობა აქვს. დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფის აღიარებული ფორმების გამოყენების გარეშე, როგორებიცაა ჰარმონიზაციის ცენტრის ზედამხედველობა, აუდიტის კომიტეტი და დამოუკიდებელ აუდიტორთა როტაციის სისტემა, შიდა აუდიტის ერთეულების დამოუკიდებლობა შესაძლებელია შესუსტდეს.

#### 4. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მხარდაჭერა

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის პროცესი საქართველოს საჯარო სექტორში 2009 წელს დაიწყო, სახელმწიფო ხარჯების ჩარჩოს შეფასების(Public Expenditure Framework Assessment) შედეგად, რომელიც 2007 წელს განხორციელდა.

პროგრესი შეიმჩნევა სახელმწიფო სექტორის ფინანსური მართვის რეფორმის იმ კომპონენტთა უმრავლესობაში, რომლებიც შიდა კონტროლთან ერთად რეფორმის შემადგენელი ნაწილებია. თუმცა, შიდა კონტროლის დანერგვის პროცესში პროგრესი შედარებით მცირეა. მთავრობის მიერ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტის მიღებიდან სამი წლის შემდგომ შეიმჩნევა, რომ რეფორმის მიმდინარეობა ვერ პასუხობს დროულობისა და ეფექტიანობის მოთხოვნებს. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა შეისწავლა ის წინაპირობები,



რომლებიც პროცესში მონაწილე მხარეებს უნდა უზრუნველყოთ სასურველი შედეგების მისაღწევად. ეს წინაპირობებია:

- ✓ ქმედითი ჰარმონიზაციის ცენტრის შექმნა;
- ✓ სტრატეგიული და წლიური დაგეგმვა;
- ✓ საერთაშორისო თანამშრომლობა.

#### 4.1 ჰარმონიზაციის ცენტრი რეფორმას ეფექტიანად ვერ წარმართავს ხშირი ორგანიზაციული ცვლილებები

ჰარმონიზაციის ცენტრი იმდენად დიდი მნიშვნელობისაა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმაში, რომ თავად არის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფციის განუყოფელი ნაწილი.

ჰარმონიზაციის ცენტრმა საქართველოში რამდენიმე მნიშვნელოვანი ცვლილება განიცადა: თავდაპირველი ჰარმონიზაციის ერთეული - „სახელმწიფო შიდა ფინანსურ კონტროლთან და შიდა აუდიტთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო - ჰარმონიზაციის ცენტრი“ შეიქმნა მთავრობის დადგენილებით 2009 წლის მაისში. ამ დადგენილების თანახმად, საბჭო შედგებოდა 5 წევრისაგან. მისი ძირითადი მიზანი იყო სახელმწიფო შიდა ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებული ცვლილებების ინიცირების უზრუნველყოფა.

შემდგომ, 2010 წლის აპრილის პრეზიდენტის ბრძანებულებით შეიქმნა საჯარო სამართლის იურიდიული პირი - „სახელმწიფო შიდა კონტროლის ეროვნული ცენტრი“. ცენტრში ადმინისტრაციის ჩათვლით, დაახლოებით 25 თანამშრომელი მუშაობდა. 2010 წლის ნოემბერში, ცენტრის გაუქმების შედეგად, შეიქმნა „შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭო“, რომელიც დღემდე ფუნქციონირებს.

#### ჰარმონიზაციის ცენტრში საექსპერტო ცოდნისა და პრაქტიკული გამოცდილების ნაკლებობაა

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმძღვანელო დოკუმენტი (PIFC) აღწერს იმ მახასიათებლებს, რომლებიც აუცილებელია ჰარმონიზაციის ცენტრის წარმატებით ფუნქციონირებისათვის. პირველ რიგში, ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელად უნდა დაინიშნოს შიდა აუდიტში სრულყოფილი ცოდნისა და გამოცდილების მქონე პირი, რომელსაც აგრეთვე ექნება გამოცდილება თანამედროვე ფინანსური სისტემის მართვაში. ამ პირს უნდა გააჩნდეს ფუნქციური დამოუკიდებელობა, იყოს თავისუფალი მენეჯერული პასუხისმგებლობებისაგან (გარდა ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელობისა) და ანგარიშვალდებული მხოლოდ ფინანსთა მინისტრის წინაშე.

როგორც ამ ანგარიშის 3.3 - 3.4 ნაწილში აღინიშნა, ამგვარი პოზიცია არ არის კანონით განსაზღვრული და, შესაბამისად, ჰარმონიზაციის ცენტრს არ ჰყავს ზემოთ აღნიშნული კვალიფიკაციისა და გამოცდილების მქონე ხელმძღვანელი. ქვეყანაში ამგვარი კომპეტენციისა და გამოცდილების მქონე პიროვნების არ არსებობის შემთხვევაში, PIFC ითვალისწინებს საერთაშორისო დახმარებას კონსულტანტის დაქირავების სახით. გარდა ამისა, მთლიანად ჰარმონიზაციის ცენტრი განიცდის შიდა აუდიტში პრაქტიკული და მენეჯერული გამოცდილების მქონე თანამშრომლების ნაკლებობას.

*შიდა აუდიტის ერთეულების მეთოდოლოგიური მხარდაჭერა:*

ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეადგინა 5 სახელმძღვანელო დოკუმენტი შიდა აუდიტის ერთეულებისათვის, რათა დახმარებოდა მათ, წარემართათ შიდა აუდიტი საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ეს დოკუმენტებია:

- ❖ შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია.
- ❖ შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი.
- ❖ შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები.
- ❖ შიდა აუდიტის სტანდარტები.
- ❖ სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო.

ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შექმნილი თითქმის ყველა სახელმძღვანელო საჭიროებდა რამდენჯერმე შესწორებას მათ საბოლოო დამტკიცებამდე, რამდენადაც არ ხორციელდებოდა მათი ხარისხის კონტროლი შესაბამისი სფეროს ექსპერტების მიერ. სახელმძღვანელოების შექმნისას ყოველთვის არ იყო დაცული სასურველი თანმიმდევრობა: რისკის მართვის სახელმძღვანელოს გამოცემა, რომელიც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პრინციპების მიერ რეკომენდებულია ბოლო ეტაპზე, გამოიცა მაშინ, როდესაც ჯერ არ არის შემოღებული შიდა კონტროლების დანერგვის შესახებ რაიმე ინსტრუქცია ან სახელმძღვანელო და შესაბამისად, არ არსებობს ქმედითი შიდა კონტროლი, რისთვისაც შესაძლებელია გამოიყენონ რისკის მართვის სახელმძღვანელო. რისკის მართვის ცნების განვითარება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის ერთ-ერთი ფინალური საკითხია. რისკის მართვის მიდგომა გულისმობს, რომ შიდა კონტროლი გამართულად ფუნქციონირებს და მისი მუშაობა რეგულარულად ფასდება შიდა აუდიტის მიერ. ამდენად, რისკის მართვის მიდგომა შიდა კონტროლის ერთიანი სისტემით უნდა იყოს გამყარებული.

ასევე, რამდენიმე მნიშვნელოვანი ნორმატიული აქტი, როგორიცაა, მაგალითად, ფინანსური მართვისა და კონტროლის დანერგვისათვის საჭირო ინსტრუქციები ჯერ არ შექმნილა.



*ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ფინანსური მართვისა და კონტროლის ნაწილს არ ექვევს საკმარისი ყურადღება*

მენეჯერული ანგარიშვალდებულების პრინციპის თანახმად, ორგანიზაციის მმართველობა პასუხისმგებელია, დაწეროს ისეთი ფინანსური მართვა და კონტროლი, რომელიც ადეკვატურად პასუხობს ორგანიზაციის წინაშე არსებულ რისკებს. როგორც წესი, ფინანსური მართვა და კონტროლი ეფუძნება დოკუმენტირებულ რისკის შეფასების პროცედურებს, რომლებიც განხორციელებულია ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის მიერ სტრატეგიული მიზნების გათვალისწინებით. საქართველოს საჯარო სექტორში ფინანსური კონტროლისა და მართვის ზოგიერთი ელემენტი უკვე არსებობს, რომლებიც სხვადასხვა ნორმატიული აქტებისა და რეგულაციების თანახმად სავალდებულოა საბუღალტრო და ადმინისტრაციული პროცედურების სამართავად.

თუმცა, ორგანიზაციები განსხვავდებიან ერთმანეთისგან თავიანთი მისიის, მიზნების, ზომის, დაფინანსების, გარემოსა და სხვა მნიშვნელოვანი კრიტერიუმების მიხედვით, რაც ორგანიზაციის მენეჯმენტისგან ინდივიდუალურ მიდგომას მოითხოვს, რომლის პირობებშიც უნდა განხორციელდეს ფინანსური მართვისა და კონტროლის ღონისძიებების კონკრეტულ ორგანიზაციულ მოთხოვნებზე მორგება. ამ მხრივ, ფინანსური მართვისა და კონტროლის ღონისძიებები საჯარო სექტორში დანაწევრებულია და ძალიან მცირე ნაწილი ეფუძნება ყოვლისმომცველ და დოკუმენტირებულ რისკის შეფასების პროცედურებს.

ამჟამად, ჰარმონიზაციის ცენტრის ღონისძიებები კონცენტრირებულია შიდა აუდიტის განვითარებაზე სამინისტროებში, როდესაც ფინანსურ მართვასა და კონტროლში მხარდაჭერა თანაბრად მნიშვნელოვანია. ნორმალურად ფუნქციონირებადი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის გარეშე ორგანიზაციები ვერ შეძლებენ, დასაშვებ მინიმალურ ზღვრამდე შეამცირონ რისკი და კარგავენ საკუთარი საქმიანობის მნიშვნელოვნად გაუმჯობესების შესაძლებლობას.

მოქმედი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის შესაბამისად, საბიუჯეტო ორგანიზაციები ვალდებული არიან, გამართონ თავიანთი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ჰარმონიზაციის ცენტრი შეიმუშავებს ინსტრუქციებს ფინანსური მართვისა და კონტროლის წესებისა და პროცედურების შესახებ. ჰარმონიზაციის ცენტრს ამ ეტაპზე არ აქვს შეიმუშავებული აღნიშნული ინსტრუქციები, მათი შემუშავება 2013 წლის სამოქმედო გეგმაშია გათვალისწინებული. უნდა აღინიშნოს, რომ მხოლოდ აღნიშნული ინსტრუქცია არ იქნება საკმარისი ფინანსური მართვისა და კონტროლის დასაწერად, რისთვისაც

მეთოდოლოგიურ უზრუნველყოფასთან ერთად მენეჯმენტისა და კადრების გადამზადება იქნება საჭირო.

4.2. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის დაგეგმვა  
ადეკვატური დაგეგმვა მნიშვნელოვანი ელემენტია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის წარმატებით და დროულად განხორციელებისათვის. სტრატეგიული და წლიური გეგმა ეხმარება რეფორმის განხორციელების პროცესში მონაწილე მხარეებს, რომ გაითავისონ მათ წინაშე მდგარი ამოცანა და დაანაწევრონ იგი კონკრეტულ ქმედებებად. დაგეგმვა ხელს უწყობს მიზნების დასახვის პროცესს, პასუხისმგებელი პირების განსაზღვრასა და საჭირო რესურსების მობილიზაციას. გეგმა ახალი რეალობის გათვალისწინებით რეგულარულ განახლებას საჭიროებს, გამოსადეგია სხვადასხვა პერიოდში პროგრესის გასაზომად და იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად იქნა მიღწეული დასახული მიზანი.

2009 წელს მიღებული სტრატეგიული ხედვის დოკუმენტს თან ერთვის მთავრობის მიერ შედგენილი პირველი სამოქმედო გეგმა. მასში ასახული იყო ის ღონისძიებები, რომლებიც ჰარმონიზაციის ცენტრსა და ფინანსთა სამინისტროს უნდა შეესრულებინათ. 2009 წლის 9 ღონისძიებიდან, 7 გადავიდა 2010 წლის სამოქმედო გეგმაში.

2010 წლის სამოქმედო გეგმა შეიცავდა 17 ღონისძიებას. აქედან 13 ღონისძიება ან გადავიდა შემდეგი წლის სამოქმედო გეგმაში, საჭიროებს შესწორებას ან ჯერ არ განხორციელებულა.

2011 წელს ჰარმონიზაციის ცენტრმა ფინანსთა სამინისტროს მხარდაჭერით შეადგინა ახალი სამოქმედო გეგმა, რომელმაც წლის განმავლობაში ორი ცვლილება განიცადა.

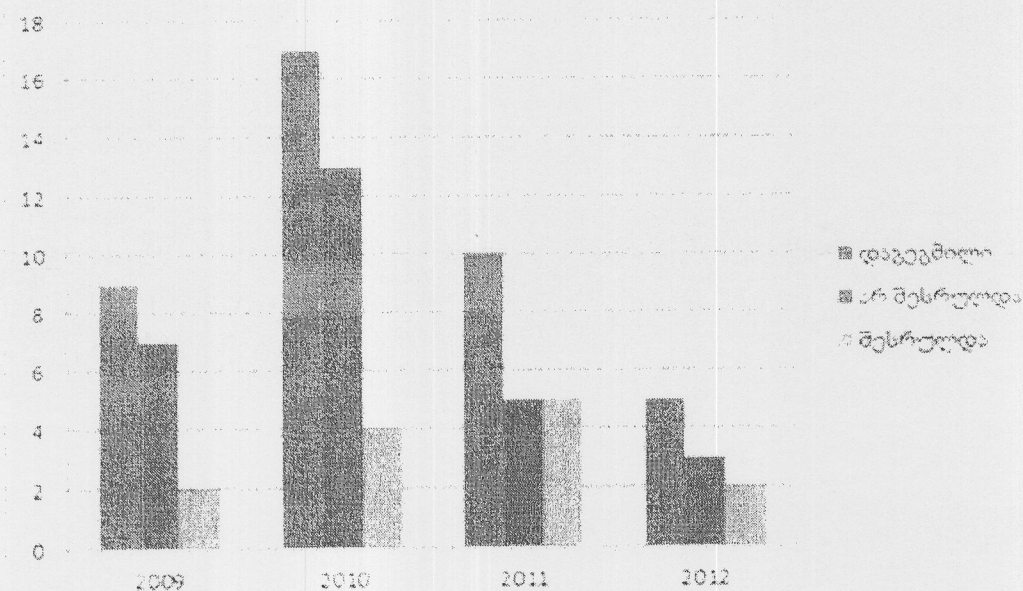
2011 წლის პირველად შედგენილი სამოქმედო გეგმა შეიცავს გაცილებით ნაკლებ აქტივობას წინა წელთან შედარებით, თუმცა 6-დან 4 ღონისძიება აღნიშნული წლის პირველ ნახევარში არ განხორციელდა. ის ღონისძიებები, რომლებიც არ განხორციელებულა 2011 წელს მოიცავდა ტრენინგებს, საპილოტო აუდიტებს, რისკის მართვის სახელმძღვანელოსა და შიდა აუდიტის სუბიექტებისათვის წლიური ანგარიშების საერთო ფორმატის შექმნას. თუმცა, 2011 წლის პირველ ნახევარში ჰარმონიზაციის ცენტრმა განაახლა შიდა აუდიტის სუბიექტების დებულებები, განიხილა და მიიღო წლიური გეგმები.

2011 წლის სამოქმედო გეგმის მეორე ვარიანტით, წლის მეორე ნახევარში დაემატა ღონისძიებები. ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეიმუშავა რისკის მართვის სახელმძღვანელო წლის ბოლოსთვის და ორგანიზება გაუწია საბჭოს შეხვედრებს, სადაც განიხილეს და დამტკიცდა შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხები. GIZ-ის მხარდაჭერით ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეიმუშავა 2012-2013



წლების სამოქმედო გეგმები. ეს გეგმები ითვალისწინებს ჰარმონიზაციის ცენტრის დაქირავების პოლიტიკის გაუმჯობესებასა და კვალიფიციური კადრების მოზიდვას.

*2009-2012 წლებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განსახორციელებლად დაგეგმილი და შესრულებული ღონისძიებების დინამიკა:*



ზემოაღნიშნული პროცესების ანალიზის შედეგად შეიძლება დავასკვნათ, რომ რეფორმის საწყის ეტაპზე, მთავრობისა და ჰარმონიზაციის ცენტრის მხრიდან არ არსებობდა საკმარისი მზაობა, რამდენადაც ვერ იქნა სრულად აღქმული ამოცანის სირთულე და საჭირო რესურსების აუცილებლობა. ამან განაპირობა ზედმეტად ამბიციური მიზნების დასახვა დაგეგმვის საწყის ეტაპზე, რის შედეგადაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის ღონისძიებების გატარება დროში მნიშვნელოვნად ჩამორჩა, ხოლო ზოგიერთი საერთოდ არ განხორციელებულა.

დაგეგმვაში არსებულმა ნაკლოვანებებმა რეფორმის შეფერხება გამოიწვია. მაგალითად, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პრინციპების თანახმად, მენეჯმენტისა და შიდა აუდიტორების გადამზადება უნდა დაიწყოს არაუგვიანეს იმ პერიოდისა, როდესაც მიღებული იქნება სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პოლიტიკის დოკუმენტი, იმ მიზნით, რომ მოხდეს მენეჯმენტისთვის ცნობიერების ამაღლება შიდა კონტროლის შესახებ და შიდა აუდიტორებისათვის პრაქტიკული აუდიტის უნარ-ჩვევების გადასაცემად.

2009 წელს პოლიტიკის დოკუმენტის მიღებიდან, 2012 წლამდე, გადამზადების ღონისძიებები თითქმის არ ჩატარებულა. ეს ფაქტი აისახა შიდა აუდიტის ერთეულების შეზღუდულ შესაძლებლობებში და შეაფერხა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარება. ამას გარდა, შიდა აუდიტის ერთეულებს კანონით მოეთხოვებათ 2013 წლის 1 იანვრიდან ჩაატარონ ინფორმაციული ტექნოლოგიების, სისტემური და ეფექტიანობის აუდიტები. აუდიტის ეს სახეები ტრადიციულ აუდიტის სახეებთან შედარებით გაცილებით რთულია, საჭიროებს სპეციფიკურ უნარ-ჩვევებსა და გამოცდილებას. რამდენადაც წინა წლებში ამ სახის აუდიტებისთვის სპეციალური მოსამზადებელი ღონისძიებები არ გატარებულა, შიდა აუდიტის ერთეულების მზაობა აუდიტის ამ სახეების ჩასატარებლად დაბალია.

#### 4.3 საერთაშორისო თანამშრომლობა

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპები მიუთითებს, რომ საერთაშორისო მხარდაჭერის გარეშე შეუძლებელია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის წარმატებით დანერგვა. ტექნიკური მხარდაჭერის კონსულტანტებს, სხვა კოლეგა ორგანიზაციებთან დაწყვილების პროექტებს (Twinning) SIGMA, OECD, მსოფლიო ბანკსა და სხვა ორგანიზაციებს, შეუძლიათ მნიშვნელოვანი დახმარება გაუწიონ იმ ქვეყნებს, რომლებიც იწყებენ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის განხორციელებას.

ასევე, თავად ცენტრალური ჰარმონიზაციის ერთეულებს შორის გამოცდილებისა და ცოდნის გაზიარებასა თუ გარე ორგანიზაციებთან თანამშრომლობას, როგორებიცაა სახელმწიფო აუდიტის სამსახური, შიდა აუდიტის კერძო ორგანიზაციები, აუდიტისა და საბუღალტრო აღრიცხვის პროფესიული ორგანიზაციები და შესაბამისი აკადემიური წრეები შეუძლიათ გააუმჯობესონ პროცესის მიმდინარეობის ხარისხი.

რეფორმის საწყის ეტაპზე, „ფინანსთა სამინისტროს მხარდაჭერა შიდა აუდიტში“ პროექტის ფარგლებში ჩართული იყო საერთაშორისო კონსულტანტი. აღნიშნული კონსულტანტის დახმარება მიზნად ისახავდა ფინანსთა სამინისტროს მხარდაჭერას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვისთვის პირველი ნაბიჯების გადადგმის პროცესში, რათა ჩატარებულიყო საწყისი ტრენინგები, შექმნილიყო პირველადი საკანონმდებლო ბაზა და სახელმძღვანელო დოკუმენტები. პროექტის დასრულების შემდგომ შედგენილ ანგარიშში<sup>9</sup> კონსულტანტი აღნიშნავდა პროექტის მიმდინარეობისას არსებულ პირად და ორგანიზაციულ სირთულეებს. ანგარიშიდან ნათელია, რომ მხარეებს შორის სრულყოფილი თანამშრომლობა ვერ შედგა და ამდენად რეფორმის დროულად განხორციელების ხელშეწყობის საშუალება ვერ იქნა გამოყენებული.

<sup>9</sup>Support to the Ministry of Finance in Internal Audit, 2011



პროექტის ვადის ამოწურვის შემდეგ, ჰარმონიზაციის ცენტრი აღარ დაყრდნობია პარტნიორთა დახმარებას და დამოუკიდებლად აგრძელებდა საქმიანობას. 2012 წლის დასაწყისიდან GIZ-მა იკისრა ვალდებულება, დახმარებოდა ჰარმონიზაციის ცენტრსა და შიდა აუდიტის ერთეულებს გადამზადების კურსებისა და საზღვარგარეთ სასწავლო ვიზიტების ორგანიზების გზით.

იმის გათვალისწინებით, რომ უკვე არსებული ტიპის აუდიტებთან ერთად, 2013 წლიდან 3 ახალი ტიპის აუდიტის ჩატარებაა საჭირო და თუ მხედველობაში ასევე მივიღებთ იმ ფაქტს, რომ ფინანსური მართვისა და კონტროლის კომპონენტის დანერგვაზე მუშაობა რეალურად არ დაწყებულა, ჰარმონიზაციის ცენტრისთვის საჭიროა კვალიფიციური საერთაშორისო დახმარების წყაროების მოძიება. ამ დახმარებას შეიძლება სხვადასხვა ფორმა ჰქონდეს, როგორცაა დაწყვილების პროექტები, საპილოტო აუდიტების განხორციელება და ა.შ.

ამასთანავე, აუცილებელია რაციონალური დაგეგმვა, რათა თავიდან იქნეს აცილებული პარალელიზმი და დუბლირება GIZ-ისა და სხვა დონორების დახმარების სფეროებს შორის. რეფორმის დაწყებიდან საკმაოდ დრო გავიდა და შესაბამისად, ჰარმონიზაციის ცენტრი და ფინანსთა სამინისტრო უნდა შეეცადონ, გამოიყენონ ყველა არსებული რესურსი საერთაშორისო თანამშრომლობის კუთხით სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვის პროცესის დასაჩქარებლად.

#### 4.4 დასკვნა

ჰარმონიზაციის ცენტრში შიდა კონტროლის სფეროში საჭირო გამოცდილებისა და კომპეტენციის მქონე კადრების ნაკლებობა ზღუდავს მის შესაძლებლობას დროულად და ეფექტიანად წარმართოს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მიმდინარე რეფორმა. ეს ფაქტი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია იმ მხრივაც, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრი როგორც წესი, რეფორმის პროცესში უნდა ასრულებდეს სამინისტროებისა და სხვა საბიუჯეტო ორგანიზაციების მრჩეველისა და კონსულტანტის ფუნქციებს შიდა კონტროლთან დაკავშირებულ საკითხებში.

თანამედროვე მეთოდოლოგიური მხარდაჭერა და სწორი ორგანიზაციული დაგეგმვა შიდა ფინანსური კონტროლის პროცესში გადამწყვეტია იმისათვის, რომ პროცესი საერთაშორისო პრაქტიკის, შესაბამისი ეტაპების მიხედვით ოპტიმალურად წარიმართოს.

ჰარმონიზაციის ცენტრსა და სახელმწიფო სექტორს უკვე აქვს გამოცდილება, თუ რა უარყოფითი შედეგები შეიძლება მოჰყვეს არარეალისტურ დაგეგმვასა და კვალიფიციური ადამიანური რესურსების ნაკლებობას დასახული მიზნების მისაღწევად.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სრულყოფილი დანერგვა შეუძლებელია ფინანსური მართვისა და კონტროლის ღონისძიებების ხელშეწყობის გარეშე. „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის მოქმედი რედაქციით მისი დანერგვის დაწყება შესაძლებელი გახდება მხოლოდ მას შემდეგ, რაც ცენტრალური ჰარმონიზაციის ერთეული გამოსცემს ინსტრუქციას ფინანსური მართვისა და კონტროლის ჩამოყალიბების შესახებ.

შიდა ფინანსური კონტროლის ხელშეწყობაში გამოცდილ საერთაშორისო ორგანიზაციებთან ინტენსიური თანამშრომლობისა და ადგილობრივ პროფესიულ და აკადემიურ წრეებთან კონტაქტების დამყარების გარეშე რეფორმის წარმატება უზრუნველყოფილი ვერ იქნება.

## შემაჯამებელი დასკვნა

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დანერგვა, რეფორმის მიმდინარეობის პერიოდში, მთლიანად საჯარო სექტორის დიდ ძალისხმევას მოითხოვს. რეფორმის წარმატებით განხორციელებისათვის საჯარო სექტორის ყველა რგოლმა თავისი კომპეტენციის ფარგლებში, აქტიური მონაწილეობა უნდა მიიღოს თანამედროვე შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმწიფო ხედვის ჩამოყალიბებასა და შემდგომ მის განხორციელებაში.

გადაწყვეტი მნიშვნელობა აქვს იმას, რომ ფინანსთა სამინისტროს, როგორც რეფორმაზე პასუხისმგებელ სამინისტროს, გააჩნდეს რეფორმის ეფექტიანად წარმართვის საშუალება, როგორც მკაფიოდ ჩამოყალიბებული საკანონმდებლო ბაზის, ისე პრაქტიკულად განხორციელების თვალსაზრისით.

ჰარმონიზაციის ცენტრის მთავრობის დაქვემდებარებაში არსებობა ქმნის პასუხისმგებლობების არახელსაყრელ გადანაწილებას, რადგან იმ პირობებში, როდესაც ფინანსთა სამინისტრო კანონით არის პასუხისმგებელი რეფორმის წარმართვასა და კოორდინირებაზე, რეფორმის პრაქტიკული განმახორციელებელი-ჰარმონიზაციის ცენტრი იქმნება საქართველოს მთავრობის მიერ და ანგარიშვალდებულია მის წინაშე.

შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოს სათათბირო ხასიათის სამუშაო ფორმატი, კომპეტენციის ნაკლებობა და ინტერესთა კონფლიქტის არსებობა, რომელიც განპირობებულია შიდა აუდიტის ერთეულების ხელმძღვანელებით საბჭოს დაკომპლექტებით, განაპირობებს ჰარმონიზაციის ცენტრის არაპროდუქტიულ ორგანიზაციულ მოწყობას.



ასევე, ჰარმონიზაციის ცენტრის ფუნქციური დამოუკიდებლობა შესუსტებულია მისი სამდივნოს ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის ერთეულის თანამშრომლებით დაკომპლექტებით.

არსებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის საკანონმდებლო და ორგანიზაციული სისტემით, რომელიც არ ითვალისწინებს კანონითა და შიდა აუდიტის ერთეულთა დებულებით გაცხადებულ შიდა აუდიტის ფუნქციის დამოუკიდებლობის პრაქტიკულ დაცვას საერთაშორისოდ აღიარებული მექანიზმების გამოყენებით, შიდა აუდიტორთა დამოუკიდებლობა უზრუნველყოფილი ვერ იქნება.

ის ფაქტი, რომ ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის პოზიცია არ არის განსაზღვრული კანონმდებლობით PIFC პრინციპების შესაბამისად და იგი არ სარგებლობს საერთაშორისო პრაქტიკით გათვალისწინებული უფლება-მოვალეობებით, უარყოფითად აისახება მის შესაძლებლობაზე, რომ წარმატებით შეასრულოს მიმდინარე რეფორმის სტაბილურობისა და თანმიმდევრულობის გარანტიის ფუნქცია. აღნიშნული ხელს უშლის ჰარმონიზაციის ცენტრს, დაეხმაროს შიდა აუდიტის ერთეულებს მათ ზემდგომებთან შესაძლო უთანხმოებების გადაჭრაში.

ჰარმონიზაციის ცენტრის სტრუქტურა, რომელიც არ ითვალისწინებს ცალკეული დანაყოფის არსებობას, რომელიც კონცენტრირებული იქნება ფინანსური მართვისა და კონტროლის განვითარებაზე, შეზღუდავს ჰარმონიზაციის ცენტრის შესაძლებლობას, წარმატებით განავითაროს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ეს კომპონენტი.

ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ საერთაშორისო დახმარების გამოყენებით შიდა აუდიტორთა ტრენინგების დაწყება 2012 წლიდან დადებითი მოვლენაა საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის განვითარებაში. თუმცა მხოლოდ ტრენინგებით, რომლებიც ვერ ფარავს 3 ახალი ტიპის აუდიტის სახეობას და რომელთა საბოლოო მიზანიც არ არის აუდიტორთა საერთაშორისო სერტიფიცირება, შიდა აუდიტორებს გაუჭირდებათ საერთაშორისო სტანდარტის შესაბამისი სამუშაოების ჩატარება.

შიდა აუდიტორთათვის მინიმუმი საკვალიფიკაციო მოთხოვნების განუსაზღვრელობამ შესაძლოა გამოიწვიოს შიდა აუდიტის ერთეულებში არაკვალიფიციური კადრების დასაქმება, რაც თავის მხრივ უარყოფითად იმოქმედებს შიდა აუდიტის ერთეულების საქმიანობის ხარისხზე და საბოლოო ჯამში, შიდა აუდიტის ერთეულების პრესტიჟზე ორგანიზაციაში.

„სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონით განსაზღვრული ინსტრუქციის „ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების წესისა და პროცედურების შესახებ“ ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შემუშავებისა და მთავრობის მიერ მის დამტკიცებამდე საჯარო სექტორის

ორგანიზაციებს არ გააჩნიათ ვალდებულება დაიწყონ აღნიშნული სისტემის ჩამოყალიბება, რაც აფერხებს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი ძირითადი კომპონენტის დანერგვის დაწყებას.

საერთაშორისო გამოცდილების მიხედვით, აღნიშნულ პროცესში გარე კონსულტანტებისა და ამგვარი რეფორმის პროცესში მყოფი ქვეყნებისთვის დახმარების გამოცდილების მქონე საერთაშორისო ორგანიზაციების მხარდაჭერის გარეშე, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის წარმატებით დანერგვა თითქმის შეუძლებელია.

სამინისტროების მიერ მოქნილი საკადრო პოლიტიკისა და შესაბამისი საბაზრო პირობებით განსაზღვრული ანაზღაურების შეთავაზების გარეშე ვერ მოხერხდება კვალიფიციური შიდა აუდიტორების საჯარო სექტორში მოზიდვა. ამასთანავე, ტრადიციული აუდიტის ცოდნისა და გამოცდილების ბაზა ვერ უზრუნველყოფს სისტემური, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტისთვის საჭირო უნარ ჩვევებს.

თუ სამინისტროები გააგრძელებენ შიდა აუდიტის განვითარებისადმი პასიურ დამოკიდებულებას და არ უზრუნველყოფენ საკუთარ შიდა აუდიტორებს პროფესიული ზრდისა და განვითარების განგრძობადი შესაძლებლობებით, ეს კვლავ უარყოფითად აისახება მათი შიდა აუდიტის ერთეულების მიერ ჩატარებული სამუშაოს ხარისხზე.

## რეკომენდაციები

ფინანსთა სამინისტრომ და საქართველოს მთავრობამ:

უზრუნველყონ საკანონმდებლო ცვლილებათა მომზადება და ინიცირება, რომლის შედეგადაც:

1. მოხდება ფინანსთა სამინისტროს, როგორც რეფორმის ძირითადი მონაწილის როლის დაკონკრეტება, მისი უფლება-მოვალეობების განსაზღვრა და ჰარმონიზაციის ცენტრი ანგარიშვალდებული გახდება ფინანსთა მინისტრის წინაშე.
2. გაუმჯობესდება ჰარმონიზაციის ცენტრის ქმედითუნარიანობა, კერძოდ: ჰარმონიზაციის ცენტრი ჩამოყალიბდება როგორც მუდმივმოქმედი, კომპეტენტური ერთეული და გათავისუფლდება ინტერესთა კონფლიქტისა და ფუნქციური დამოუკიდებლობის შეზღუდვისგან, რომელიც მას წარმოექმნება:



ა) შიდა აუდიტის ერთეულთა ხელმძღვანელებით საბჭოს დაკომპლექტებისა და  
ბ) სამდივნოს თანამშრომლების ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის  
დეპარტამენტში დასაქმების შედეგად.

3. ჰარმონიზაციის ცენტრში ჩამოყალიბდება 2 დანაყოფი, რომელთაგან ერთი  
იზრუნებს შიდა აუდიტის, ხოლო მეორე ფინანსური მართვისა და კონტროლის  
კოორდინირებასა და დანერგვაზე საჯარო სექტორში.

4. განხორციელდება იმ საერთაშორისოდ აპრობირებული პრაქტიკის გამოყენება,  
რომელიც დაიცავს შიდა აუდიტის ერთეულებისთვის კანონმდებლობით მინიჭებულ  
დამოუკიდებლობას. ამგვარი პრაქტიკის მაგალითებია ჰარმონიზაციის ცენტრის  
ხელმძღვანელის გაზრდილი უფლებამოსილება შიდა აუდიტის ერთეულებში  
საკადრო ცვლილებების განხორციელებისას, დამოუკიდებელ შიდა აუდიტორთა  
როტაციის სისტემა ან აუდიტის კომიტეტი.

5. ჰარმონიზაციის ცენტრის ხელმძღვანელის პოზიციაზე დანიშვნა მოხდება შესაბამისი  
პერიოდით, იგი ანგარიშვალდებული იქნება უშუალოდ ფინანსთა მინისტრის წინაშე და მას  
მიენიჭება ის უფლება-მოვალეობანი, რომლებიც რეფორმის სტაბილურად წარმართვას  
შეუწყობს ხელს.

ჰარმონიზაციის ცენტრმა:

6. განსაზღვროს შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის მინიმალური ზღვარი და უზრუნველყოს  
შესაფერისი და საჭიროებებზე ორიენტირებული პროფესიული გადამზადების კურსების  
ორგანიზება (განსაკუთრებით კანონის ახალი მოთხოვნებიდან გამომდინარე), რომელთაც  
განგრძობადი ხასიათი ექნებათ და რომელთა მიზანიც შიდა აუდიტორების  
საერთაშორისოდ აღიარებული სერტიფიცირება იქნება.

7. უზრუნველყოს შიდა კონტროლის დანერგვისათვის საჭირო ინსტრუქციებისა და  
სახელმძღვანელო დოკუმენტების გამოცემა და სრულყოფა, განსაკუთრებით ფინანსური  
მართვისა და კონტროლის ინსტრუქციის შემუშავება მისი პრაქტიკაში დანერგვის  
დასაწყებად.

8. მიიღოს ზომები საკუთარი კომპეტენციის გასაუმჯობესებლად და აქტიურად გამოიყენოს  
საერთაშორისო თანამშრომლობის თანამედროვე გზები, რათა წარმატებით შეძლოს მისთვის  
დაკისრებული ფუნქციების შესრულება, კერძოდ: განიხილოს საერთაშორისო  
კონსულტანტის, სხვა საერთაშორისო და პროფესიულ ორგანიზაციებთან  
თანამშრომლობის შესაძლებლობები.

#### სამინისტროებმა:

9. გამოიყენონ მოქნილი მიდგომა საჭირო კვალიფიკაციისა და გამოცდილების შიდა აუდიტორების დასაქირავებლად. ასევე, ყურადღება უნდა მიექცეს საკითხს მრავალფეროვანი ცოდნის ბაზის არსებობის შესახებ, რაც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია კანონის მოთხოვნების შესაბამისად, არსებულთან ერთად 3 ახალი სახის (სისტემური, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების) აუდიტის მაღალი ხარისხით ჩასატარებლად.

10. უზრუნველყონ შიდა აუდიტის ერთეულის თანამშრომლების უწყვეტი პროფესიული განვითარება და მაღალი კვალიფიკაცია შესაბამისი გადამზადების ორგანიზებით, განსაკუთრებით სამინისტროს საქმიანობის სპეციფიკიდან გამომდინარე იმ კონკრეტული სფეროებში, რომელთა დაფარვაც არ მოხდება ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ ორგანიზებული ტრენინგებით.

#### აუდიტის ანგარიშის გასაჩივრების წესი

საქართველოს მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, აუდიტის ანგარიში ჩაბარებიდან 20 დღის ვადაში შეიძლება გასაჩივრდეს საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში.