

შიდა აუდიტის როლი და საჩვენებლო ეფექტი სახელმწიფო სახსრების მიზნობრივი ხარჯვისათვის

დეზდემონა მაღლაკელიძე
ანსუ-ს ასოცირებული პროფესორი
ნათელა ვაშაკიძე
ანსუ-ს ასოცირებული პროფესორი

რეზიუმე

ძლიერი შიდა აუდიტი არის ინსტრუმენტი რითაც მივიღებთ სახელმწიფო სახსრების მიზნობრივ, გამჭვირვალე და ეფექტურ ხარჯვას. მიუხედავად პოზიტიური განვითარებისა, შიდა აუდიტის სუბიექტების მხრიდან ნაკლებადაა ყურადღება კონცენტრირებული დანერგულებებში თაღლითობის რისკის გამოვლენაზე და მისი მართვისაკენ მიმართული ღონისძიებების შეფასებაზე, არადა აღნიშნული საქმიანობა აუცილებელია შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების თანახმად.

შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობა წარმოადგენს მისი სრულყოფილი ფუნქციონირების აუცილებელ პირობას. კვლევის შედეგად გამოვლინდა, ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხები, როგორიცაა კომუნიკაციის პრობლემა შიდა და გარე აუდიტორებს შორის, და ამასთანავე გარე აუდიტორების მიერ შიდა აუდიტის შედეგების გათვალისწინება.

ამრიგად, შიდა აუდიტი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სახელმწიფოებრივი მართვის გაუმჯობესებაში. თუმცა, როგორც კვლევის შედეგად დადგინდა, საჭიროებს გაუმჯობესებასა და განვითარებას, რათა მოხდეს რისკების მინიმუმადე დაყვანა და დახარჯული რესურსით მიღებულ იქნას მაქსიმალური ეფექტი, რაც შიდა კონტროლის დანერგვა / გაუმჯობესებასა და სახელმწიფო რესურსების რაციონალურ ხარჯვაში გამოიხატება. შიდა აუდიტის სრულყოფისათვის მნიშვნელოვანია დაცულ იქნას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან თავსებადობის საკითხები, რაც მოიცავს შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობას და ობიექტურობას. აუდიტორებმა არ დაუქვემდებარონ აუდიტის საკითხებზე დაკავშირებული მსჯელობა სხვებს. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება შეუძლებელია კონტროლის გარემოს შესწავლისა და შეფასების გარეშე. კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება და დახვეწა დანერგულების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობაა.

საკვანძო სიტყვები: კონტროლი, შიდა აუდიტი, აუდიტორი, საბიუჯეტო ორგანიზაცია, აუდიტორული შემოწმება, კონტროლის გარემო, აუდიტი.

The Role of Internal Audit and its Beneficial Effect on the Target-Oriented Expenditures of the State Budget

Dezdemonia Maghlakelidze
Associate Professor of Akaki Tsereteli
State University

Natela Vashakidze
Associate
Professor of Akaki Tsereteli State University

Summary

A strong internal auditing is an instrument, by means of that we will achieve the target-oriented, transparent and effective expenditures of the state budget. In spite of a positive development, on the part of internal audit unit, there is much less attention paid to the detection of the risk of fraudulence in institutions and the focus upon the evaluation of the activities directed towards its management is rather weak. It is no surprise that the activity mentioned is essential regarding the international standards of internal audit.

The independence of the internal audit unit presents an essential condition for its ideal function. As a result of the study, the following important issues have been revealed: the problem of communication between internal and external auditors, and considering the results of internal auditing by external auditors.

Thus, internal auditing plays an important role in improving the state governance. Though, in accordance with the study results, it requires improvement and development in order to minimize risks and maximize the effect through the resources expended on, that is, the implementation/improvement of internal control and rational expenditure of the state resources. It is crucial to apply the rules consistent with the international standards of audit in order to perfect internal audit system, including the independence of internal auditors and their objectiveness. Auditors should not subordinate the discussion over the issues of audit to others. It is impossible to evaluate the efficiency of internal audit without learning about the control environment and the assessment. The head of the institution is in a position of responsibility to form and harness the control environment.

Keywords: Control, Internal Audit, Auditor, Budget Organization, Audit Control, Control Environment, Audit

საქართველოში თანამედროვე ეტაპზე საბაზრო ეკონომიკაზე მორგებული, მეცნიერულად გააზრებული და დასაბუთებული საბიუჯეტო-საგადასახადო პოლიტიკის ფორმირებისა და ბიუჯეტებს შორის საგადასახადო შემოსავლების ოპტიმალური და სამართლიანი განაწილების ეფექტიანი მექანიზმის ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია პრაქტიკაში დამკვიდრდეს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის საერთაშორისო დონეზე აპრობირებული ფორმა აუდიტი და მისი ცალკეული სახეობები, კერძოდ შიდა აუდიტის სისტემა. საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაში შიდა აუდიტი წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად სახეობას სახელმწიფო ბიუჯეტის კონტროლის სფეროში, ასევე იგი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სახელმწიფოებრივი მართვის გაუმჯობესებაში. თუმცა, როგორც კვლევის შედეგად დადგინდა, შიდა აუდიტი საჭიროებს გაუმჯობესებასა და განვითარებას, რათა მოხდეს რისკების მინიმუმადე დაყვანა და დახარჯული სახელმწიფო რესურსით მიღებულ იქნას მაქსიმალური ეფექტი.

აღსანიშნავია, რომ საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და სხვადასხვა ქვეყნების მიერ შემუშავებული ნორმებისა და წესების ზუსტმა განმეორებამ შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული სიძნელეები და პრობლემები. აღნიშნული განპირობებულია ყველა ქვეყანაში საბიუჯეტო პროცესისა და არსებული კანონმდებლობის თავისებურებებით. აღნიშნული და სხვა გარემოებების გათვალისწინებით, არსებობს რიგი საკითხები, რომლებიც სრულყოფას საჭიროებს. თავისი ხასიათიდან გამომდინარე საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვა, ამ ხარჯების კონტროლი და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფა ყოველთვის იყო და არის ფართო საზოგადოების ინტერესის საგანი. გამომდინარე აქედან მიგვაჩნია, რომ შეგვესწავლა საქართველოში შიდა აუდიტის პრობლემები, საერთაშორისო სტანდარტებთან თავსებადობა და რიგი პრობლემების გადაჭრის გზები.

შიდა აუდიტის განვითარება სახელმწიფო სექტორში ეფუძნება საქართველოს კანონს „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“. აღნიშნული კანონის შესაბამისად სახელმწიფო სექტორში იქმნება შიდა აუდიტის სუბიექტები, რომლებიც აუდიტს განახორციელებენ შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. ზემოთ ხსენებული სტანდარტები შემუშავებულია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (Institute of Internal Auditors-IIA) მიერ, რომელიც მსოფლიოში აღიარებულ ავტორიტეტს წარმოადგენს შიდა აუდიტის პროფესიის კვლევაში, განვითარებასა და სახელმძღვანელო პრინციპების შემუშავებაში. საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით შიდა კონტროლი რამდენიმე კომპონენტისაგან შედგება, ესენია: კონტროლის გარემო, რისკის მენეჯმენტი, კონტროლის ღონისძიებები, ინფორმაცია და კომუნიკაცია, ზედამხედველობა და მონიტორინგი.

შიდა აუდიტში რისკზე ორიენტირებული მიდგომების დამკვიდრებას დიდი მნიშვნელობა გააჩნია და

მისი ოპტიმალური მოდელის შემუშავება ორგანიზაციების მმართველობითი სისტემის უმაღლესი რგოლის უმთავრეს პასუხისმგებლობას წარმოადგენს.

შიდა აუდიტის სუბიექტმა, სისტემატიური და თანამიმდევრული მიდგომის გამოყენებით, უნდა შეაფასოს და წვლილი შეიტანოს მმართველობითი, რისკის მართვისა და კონტროლის პროცესების გაუმჯობესებაში. შიდა აუდიტის მნიშვნელობა იქიდანაც ჩანს, რომ იგი არა მხოლოდ ფინანსურის, არამედ შესაბამისობის, სისტემურობის, ეფექტიანობისა და ინფორმაციული ტექნოლოგიების კუთხით შემოწმებასა და შესაბამისი რეკომენდაციების გაცემას გულისხმობს. მისი განხორციელების დროს ხდება - ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება, საქართველოს კანონმდებლობასთან და სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენით მიზნით. კარგად ფუნქციონირებადი შიდა აუდიტი ეს არის ორგანიზაციის შიგნით დამოუკიდებელი, ობიექტური სტრუქტურა, რომელიც ეწევა საკონსულტაციო საქმიანობას დაწესებულების ფუნქციონირების გაუმჯობესების მიზნით. შიდა აუდიტი ეხმარება დაწესებულებას, რათა მან თავის მიზნებს მაღალი სისტემების რეგულარული გადასინჯვის გზით, ასევე პროცედურების, ოპერაციების, მენეჯმენტის, კონტროლის და რისკის მენეჯმენტის გაუმჯობესების შესახებ შეთავაზებული რეკომენდაციების განხორციელების მეშვეობით.

ამრიგად, ძლიერი შიდა აუდიტი არის ინსტრუმენტი რითაც მივიღებთ სახელმწიფო სახსრების მიზნობრივ, გამჭვირვალე და ეფექტურ ხარჯვას. შიდა აუდიტის მნიშვნელობა ვლინდება მის უნარში, მიღწეულ იქნას დაწესებულებაში სათანადო ეთიკისა და ღირებულებების გავრცელების ხელშეწყობა, დაწესებულების საქმიანობის შედეგების მართვის ეფექტურობისა და ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფა და ასევე გარე და შიდა აუდიტორებსა და ხელმძღვანელობას შორის ინფორმაციის გაცვლა და მათი საქმიანობის კოორდინაცია.

საქართველოში 2012 წლისათვის უკვე ჩამოყალიბებულ იქნა შიდა აუდიტის სუბიექტების (IA – Internal Audit) და ჰარმონიზაციის ცენტრი (CHU – Central Harmonization Unit), მათი სრულყოფა და განვითარება წამოადგენს შეუქცევად პროცესს. შიდა აუდიტის თეორიული ცოდნის პრაქტიკაში განხორციელების ხელშეწყობის მიზნით ჰარმონიზაციის ცენტრი აგრძელებს პილოტურ პროექტებს და უზრუნველყოფს როგორც შიდა აუდიტის, ასევე ფინანსური მართვისა და კონტროლის კოორდინირებასა და ჰარმონიზებას. ჰარმონიზაციის ცენტრს არ შეუწყვეტია შიდა აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებაზე ზრუნვა. მიუხედავად პოზიტიური განვითარებისა, შიდა აუდიტის სუბიექტების მხრიდან ნაკლებადაა ყურადღება კონცენტრირებული დაწესებულებებში თაღლითობის რისკის გამოვლენაზე და მისი მართვისაკენ მიმართული ღონისძიებების შეფასებაზე, არადა აღნიშნული საქმიანობა აუცილებელია შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების

თანახმად. ამავე სტანდარტის მიხედვით, შიდა აუდიტორებს მოეთხოვებათ ჰქონდეთ საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული უმთავრესი რისკების, კონტროლის მექანიზმებისა და ტექნოლოგიაზე დაფუძნებული აუდიტის მეთოდების საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ შეასრულონ დაკისრებული ფუნქცია, რასაც განაზღვრავს შიდა აუდიტის სტანდარტების, მე-6 მუხლის 4-ე და 5-ე პუნქტი. (www.ia.ge). დღეის მდგომარეობით დაწესებულების მასშტაბით ზემოაღნიშნული რისკების გამოვლენა და მათი მართვის ხარისხის შეფასება უმეტესად არ ხორციელდება, არადა ამ რისკების გამოვლენა, მათი მართვის ხარისხის შეფასება და შესაბამისად აუდიტორული შემოწმებების ინტენსიური განხორციელება აღნიშნული რისკების შემცველ კერებზე სასიცოცხლო მნიშვნელობისა და დაწესებულებებისათვის მათი მიზნების მიღწევის გზაზე ეთიკურად, კანონიერად, ეკონომიურად და პროდუქტიულად ფუნქციონირებისათვის.

ჰარმონიზაციის ცენტრის დიდი ძალისხმევისა და მონდომებისა, ფინანსური თუ ადამიანური რესურსებით შეზღუდვების გამო, ვერ ხერხდება პილოტური პროექტებით, ტრენინგებითა და საჭირო ღონისძიებებით მთლიანად მიზნობრივი ჯგუფის საჭიროებათა დაკმაყოფილება და მათი საქმიანობისათვის აუცილებელი უნარ-ჩვევებით აღჭურვა, ვინაიდან ჰარმონიზაციის ცენტრი თანამშრომლობს მხოლოდ რამოდენიმე დონორ ორგანიზაციასთან, რაც არ არის საკმარისი არსებული ტრენინგ-საჭიროებების სრულად დაკმაყოფილებისათვის, შედეგად კრიტიკულად მნიშვნელოვანია აუდიტის სუბიექტების მცდელობა და მონდობება საჭირო კონტაქტებისა თუ ფინანსური რესურსების მოძიების საქმეში. დღეს საქართველოში, შიდა აუდიტის სუბიექტები ჩამოყალიბებულია უმეტეს სამინისტროებში, შიდა აუდიტის სუბიექტები ასევე 2014 წლიდან შეიქმნა რიგ მუნიციპალიტეტებში. შიდა აუდიტის სუბიექტები ასევე შექმნილია, აჭარის და აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობასა და სამინისტროებში, ქალაქ თბილისის მერიასა და ზოგიერთ სსიპ-ებში. ამჟამად, სამინისტროებში მიახლოებით 110 აუდიტორია, სადაც 26% ქალია და 74% მამაკაცი.

საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად, შიდა აუდიტის სუბიექტის დამოუკიდებლობა წარმოადგენს მისი სრულყოფილი ფუნქციონირების აუცილებელ პირობას. რას გულისხმობს ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა? როგორც ვიცით, ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა მიიღწევა მაშინ, როდესაც შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი ანგარიშვალდებულია დაწესებულების ხელმძღვანელის წინაშე და აქვს მასთან პირდაპირი ურთიერთობა და კომუნიკაცია. შიდა აუდიტის სუბიექტი შიდა აუდიტის საქმიანობის განსაზღვრის, სამუშაოს შესრულების და შედეგების წარდგენის დროს დამოუკიდებელი უნდა იყოს ჩარევისგან. ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ შესწავლილი იქნა სამინისტროების მიერ 2014 წლისათვის წარმოდგენილი წლიური ანგარიშები და 2015

წლის გეგმები. მინდა აღვნიშნოთ, რომ მთლიანობაში, ამ ეტაპისათვის, ამოცანა მიღწეულია. ორგანიზაციებს დამოუკიდებლად შედგენილი აქვთ წლიური და სტრატეგიული გეგმები, რომლის მიხედვითაც ხორციელდება აუდიტორული შემოწმებები. თუმცა ჯერჯერობით ყველა აუდიტის სუბიექტი არ იყენებს რისკზე დაფუძნებულ აუდიტის დაგეგმვის მეთოდებს, ასევე აუდიტის სუბიექტები კვლავ ახორციელებენ ინსპექტირებას, რაც არ არის ორიენტირებული ორგანიზაციაში პრიორიტეტული რისკების გამოვლენასა და შეფასებაზე, ფუნქციონალური დამოუკიდებლობის შენარჩუნებაზე. ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, არსებობს რისკი, რომ აუდიტის მიერ შეუმჩნეველი და შეუფასებელი დარჩება მნიშვნელოვანი რისკები, რომლებმაც შესაძლოა ზიანი მოუტანოს როგორც სამინისტროების ფინანსურ რესურსებს, ასევე მათ რეპუტაციას.

კვლევის შედეგად გამოვლინდა, ისეთი მნიშვნელოვანი საკითხები, როგორიცაა კომუნიკაციის პრობლემა შიდა და გარე აუდიტორებს შორის, და ამასთანავე გარე აუდიტორების მიერ შიდა აუდიტის შედეგების გათვალისწინება. მოცემულ სიტუაციაში მნიშვნელოვანია ვიხელმძღვანელოთ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით, რომლის მიხედვითაც გარე და შიდა აუდიტორს შორის კომუნიკაცია შეიძლება ყველაზე ეფექტური იყოს მაშინ, როდესაც შიდა აუდიტორებს გარე აუდიტორებთან პირდაპირი კომუნიკაციის უფლება და შესაძლებლობა აქვთ. კიდევ ერთი მნიშვნელოვანი საკითხი, რომელიც კვლევის შედეგად გამოვლინდა არის ის, რომ შიდა აუდიტორების მიერ ჩატარებული სამუშაო გარე აუდიტორების მოცულობაზე ან არ ახდენს გავლენას, ან ამცირებს სამუშაოს მოცულობასა და ვადებს. აღნიშნულს მივყავართ იმ პრობლემამდე, რომელიც სახელმწიფო რესურსების არარაციონალურ ხარჯვას გულისხმობს. შიდა აუდიტის მუშაობის შესაფასებლად გამოიყენება აგრეთვე თუ რამდენად არსებობს ამ სფეროში საკმარისი და კვალიფიციური კადრები. შიდა აუდიტორებს უნდა ჰქონდეთ საკმარისი ცოდნა იმისათვის, რომ შეაფასონ თაღლითობის რისკი და მისი მართვის ღონისძიებები.

კიდევ ერთი პრობლემა, რომელიც შიდა აუდიტორთათვის უმნიშვნელოვანეს საკითხს წარმოადგენს, არის აუდიტის ობიექტის დამოკიდებულება შიდა აუდიტის სამსახურთან, მათთან თანამშრომლობის საკითხი და აუდიტორთა გაცემული რეკომენდაციების მათ მიერ აღიარება. აუდიტის სამსახურების მიერ 2015 წელს უმეტესად ჩატარებულია შესაბამისობის აუდიტი. შესაბამისობის აუდიტის ჩატარების დროს სასურველი იქნებოდა კონკრეტული კანონმდებლობისა თუ ნორმატიული აქტების მუხლების მითითება, რათა რეკომენდაციას არ ქონდეს ზოგადი ხასიათი და ეყრდნობოდეს შესაბამის საფუძველს. შესაბამისად, შიდა აუდიტორისათვის უფრო მარტივი ხდება რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი და შეფასება. რაც შეეხება ობიექტის თანამშრომლობას შემოწმების პერიოდში, აუდიტორთა

შეფასებით, ძირითადად დადებითად მიმდინარეობს. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ არსებობს პრობლემები, როგორც არასრული ინფორმაციის, ასევე დაგვიანებით მონოდების კუთხით, რაც საბოლოო ჯამში ხელს უშლის აუდიტის პროცესს. საინტერესოა ის ფაქტიც, რომ მიუხედავად ობიექტის ნეგატიური ან უარყოფითი დამოკიდებულებისა, უმეტეს შემთხვევაში, იგი მაინც ეთანხმება შიდა აუდიტის მიერ გაცემულ რეკომენდაციებს, და აუდიტორის მიერ გაცემული რეკომენდაციები მნიშვნელოვანი და მისაღებია მათთვის.

ამრიგად, შიდა აუდიტი მნიშვნელოვან როლს თამაშობს სახელმწიფოებრივი მართვის გაუმჯობესებაში. თუმცა, როგორც კვლევის შედეგად დადგინდა, საჭიროებს გაუმჯობესებასა და განვითარებას, რათა მოხდეს რისკების მინიმუმადე დაყვანა და დახარჯული რესურსით მიღებულ იქნას მაქსიმალური ეფექტი, რაც შიდა კონტროლის დანერგვა / გაუმჯობესებასა და სახელმწიფო რესურსების რაციონალურ ხარჯვაში გამოიხატება. შიდა აუდიტის სრულყოფისათვის მნიშვნელოვანია დაცულ იქნას აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებთან თავსებადობის საკითხები, რაც მოიცავს შიდა აუდიტორების დამოუკიდებლობას და ობიექტურობას. აუდიტორებმა არ დაუქვემდებარონ აუდიტის საკითხებზე დაკავშირებული მსჯელობა სხვებს. შიდა აუდიტის ეფექტიანობის შეფასება შეუძლებელია კონტროლის გარემოს შესწავლისა და შეფასების გარეშე. კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება და დახვეწა დანერგულების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობაა.

გამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“. თბ. 2012წ.
2. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ თბ. 2012წ.
3. <http://www.matsne.gov.ge>
4. www.ia.ge