



საერთაშორისო
გამჭვირვალობა
საქართველო



SWEDEN

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამოწვევები საქართველოში:

შეფასება და რეკომენდაციები



სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამოწვევები საქართველოში:

შეფასება და რეკომენდაციები

2014 წლის ივლისი

ანგარიში მომზადდა შვედეთის საერთაშორისო განვითარების თანამშრომლობის სააგენტოს (Sida) ფინანსური მხარდაჭერით. ავტორების მიერ ანგარიშში გამოთქმული მოსაზრებები და პოზიცია შესაძლოა არ გამოხატავდეს Sida-ს მოსაზრებებს და პოზიციას. შვედეთის საერთაშორისო განვითარების თანამშრომლობის სააგენტო (Sida) პასუხისმგებელი არ არის მასალის შინაარსზე.



საერთაშორისო გამჭვირვალობა - საქართველო
კვლევის ავტორი: მიხეილ კუკავა

სარჩევი

1. მოკლე მიმოხილვა	2
2. შესავალი	2
3. მეთოდოლოგია	3
4. ძირითადი მიგნებები და რეკომენდაციები	4
5. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი დაწესებულებების მიხედვით	9
5.1. საგარეო საქმეთა სამინისტრო	10
5.2. ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო	11
5.3. გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო	12
5.4. ფინანსთა სამინისტრო	14
5.5. რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	15
5.6. კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო	16
5.7. ენერგეტიკის სამინისტრო	17
5.8. თბილისის მერია	19
6. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემაჯამებელი შეფასება ძირითადი პარამეტრების მიხედვით	20
ცხრილი 1. საერთო შეფასება	23
ცხრილი 2. ინვენტარიზაცია: 2010-2013წწ.	25
ცხრილი 3. შიდა აუდიტორული ანგარიშები: 2010-2012წწ.	28
ცხრილი 4. რისკები და კონტროლები (2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების მიხედვით):	31
ცხრილი 5. ხარჯვის მიზანშეწონილობა, მიზნობრიობა და კანონიერება (2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების მიხედვით):	33
7. პრობლემები	36
7.1. ინვენტარიზაცია: სახელმწიფოს აქტივებზე ზრუნვა	36
7.2. რისკები და კონტროლები	41
7.2.1. რისკები და კონტროლები: პრობლემები	41
7.3. კონტროლის გარემო	45
7.4. კანონმდებლობა	46

1. მოკლე მიმოხილვა

ბოლო ორი ათწლეულის მანძილზე ბევრ საჯარო დაწესებულებაში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არქონამ, სრულმა ან ნაწილობრივმა მოშლამ სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის გამჭვირვალობა და ანგარიშვალდებულება მნიშვნელოვანი საფრთხის წინაშე დააყენა.

„საერთაშორისო გამჭვირვალობა - საქართველომ“ განახორციელა 2010-2012 წწ. და ნაწილობრივ 2013წ. საქართველოს თორმეტ სამინისტროსა და თბილისის მერიამი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის მდგომარეობის, პრობლემებისა და გამონვევების შეფასება.

კვლევის მიზნები იყო: 1. პრაქტიკაში და კანონმდებლობაში არსებული ხარვეზებისა და სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარების სხვა შემადგერხეველი ფაქტორების შეფასება 2. საქართველოს მთავრობის, სამინისტროებისა და თბილისის მერიისთვის რეკომენდაციების წარდგენა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ძირეული რეფორმისთვის. აღნიშნული რეკომენდაციების მიზანია ხელი შეუწყოს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის იმგვარი სისტემის შექმნას, რაც უზრუნველყოფს მხარჯავ დაწესებულებებში აქტივების დაცულობას, საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის, შედეგიანობის და ანგარიშვალდებულების ზრდას. ჩვენი კვლევის არეალში მოქცეული თორმეტი სამინისტროსა და თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობის კანონით განსაზღვრული მიზნებიდან გამომდინარე ჩვენს მიერ შერჩეული ოცდაათობეტი კრიტერიუმით ვაფასებთ.

როგორც ჩვენმა კვლევამ აჩვენა, დღეს არსებული შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა ვერ უზრუნველყოფს მხარჯავი დაწესებულებების ანგარიშვალდებულებას, აქტივების დაცვას და ბიუჯეტის პროგრამული მიზნების მიღწევას. მხარჯავი დაწესებულებების მიერ არ ხდება რისკების შეფასება, კონტროლის მექანიზმების გამოყენება და ფინანსური და არაფინანსური აქტივების დაცვის უზრუნველყოფა, რასაც კიდევ უფრო ამძიმებს სისტემური გულგრილობის, პირის შეკვრის (კოლუზიის)¹, კანონის მოთხოვნათა აშკარა უგულებელყოფის ფაქტები.

2. შესავალი

საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიან ხარჯვას განსაკუთრებული მნიშვნელობა ენიჭება ქვეყნის განვითარებისთვის. დღეს სადავო არ არის, რომ საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი და შედეგებზე ორიენტირებული ხარჯვა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის გამართულად მომუშავე სისტემის გარეშე შეუძლებელია.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმა საქართველოში არსებითად 2010 წლიდან დაიწყო, თუმცა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებას საფუძველი 2007 წელს საქართველოსა და ევროკავშირის შორის გაფორმებული შეთანხმების შემდეგ ჩაეყარა. დღევანდელი მდგომარეობით, შიდა აუდიტის სუბიექტი სულ ქვეყნის ოცდარვა მხარჯავ დაწესებულებაში მოქმედებს, კერძოდ თორმეტ სამინისტროში, თბილისის მერიამი, აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობის აპარატსა და ოთხ სამინისტროში, აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის მთავრობის აპარატსა და ოთხ სამინისტროში და აჭარის ხუთ მუნიციპალიტეტში. შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებას ფინანსთა სამინისტრო უწევს კოორდინაციას, ხოლო ჰარმონიზაციის ცენტრი, რაც მთავრობასთან შექმნილი შიდა კონტროლთან დაკავშირებული საკითხების განმხილველი საბჭოა, სამდივნოს მეშვეობით უზრუნველყოფს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის დანერგვას, განვითარებას, ფუნქციურ სრულყოფას და შესაბამის კოორდინაციას². შიდა აუდიტის სუბიექტები არ აქვთ სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების, იუსტიციის, შინაგან საქმეთა სამინისტროებს, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების აღმასრულებელი ორგანოების აბსოლუტურ უმრავლესობას, პარლამენტს, სახელმწიფო მინისტრის აპარატებს, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებს და სხვა საჯარო დაწესებულებებს. შიდა აუდიტის სუბიექტი შეიქმნა თუმცა არ ამოქმედებულა თავდაცვის სამინისტროში.

¹ თვალის ასახვევად საიდუმლო თანამშრომლობა, მაგალითად, აქტივების ბოროტად გამოყენების მიზნით.

² სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონი, მუხლი 1 (3), მუხლი 2(ი).

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა შედგება: 1. შიდა აუდიტისა და 2. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემისგან. შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტებით, „შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური მტკიცებულებითი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც ქმნის დამატებით ღირებულებას და აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას. იგი დაწესებულებას ეხმარება მიზნების მიღწევაში, რისკის მენეჯმენტის, კონტროლისა და მართვის ავტონომიური პროცესების შეფასებასა და გაუმჯობესებაში“. ამასთან შიდა აუდიტი აფასებს, თუ რამდენად გამართულად მუშაობს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა³. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა ინერგება და ხორციელდება დაწესებულების ხელმძღვანელების მიერ დაწესებულების ყველა სტრუქტურულ ერთეულში ფინანსური მართვისა და გადაწყვეტილებების მიღების პროცესის გაუმჯობესებისა და დაწესებულების მიზნების მისაღწევად. ფინანსური მართვა და კონტროლი მოიცავს დაწესებულების საქმიანობასთან დაკავშირებულ როგორც ფინანსურ, ისე არაფინანსურ პროცესებს, ოპერაციებსა და ქმედებებს⁴. შიდა აუდიტი მონაწილეობას არ იღებს არც ფინანსური მართვისა და კონტროლის და არც სხვა რომელიმე სისტემის შექმნაში. სისტემის შექმნაში მონაწილეობის მიმღების მიერ განხორციელებული კონტროლი სრულფასოვან კონტროლად არ განიხილება.

რა საჭიროა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი, მაშინ როცა საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის კონტროლს, ანუ უმაღლეს აუდიტს, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უკვე ახორციელებს? ქვეყნის უმაღლეს აუდიტორს არ აქვს და ვერც ექნება ვალდებულება ყველა საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებაში რეგულარულად ჩაატაროს აუდიტი. მაშასადამე, ხარჯვის ეფექტიანობის გაზრდა მხოლოდ გარე აუდიტით შეუძლებელია.

სწორედ ამ და სხვა მიზეზების გამო, რასაც ანგარიშში დანვრილებით მიმოვიხილავთ, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის გამართულად მუშაობას გადამწყვეტი მნიშვნელობა ენიჭება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის უზრუნველყოფისთვის.

3. მეთოდოლოგია

ჩვენი მიგნებები ეფუძნება: 1. სიღრმისეულ ინტერვიუებს და სტრუქტურირებულ ინტერვიუებს თორმეტი სამინისტროსა და თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტებთან, ზოგიერთი სამინისტროს ადმინისტრაციულ და ეკონომიკურ დეპარტამენტებთან და ბუღალტერიებთან. 2. თორმეტი სამინისტროსა და თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტების 2010-2012 წწ შიდა აუდიტორული ანგარიშების, შიდა აუდიტის 2010-2012 წწ სტრატეგიული გეგმების, შიდა აუდიტის 2010-2012 წწ. წლიური გეგმების, შიდა აუდიტის 2010-2012 წწ წლიური ანგარიშების, აუდიტორული შემოწმების 2010-2012 წწ. ინდივიდუალური გეგმების შედარებით სიღრმისეულ ანალიზს 3. 2007 წლიდან დღემდე სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის რეფორმის მიმდინარეობის ანალიზს⁵.

როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ჩვენი კვლევის არეალში მოქცეული თორმეტი სამინისტროსა და თბილისის მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობის კანონით განსაზღვრული მიზნებიდან გამომდინარე ჩვენს მიერ შერჩეული ოცდაათობითი კრიტერიუმით ვაფასებთ.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მარეგულირებელი კანონმდებლობის ხარვეზებს ანგარიშის სხვადასხვა თავში მიმოვიხილავთ. ხშირ შემთხვევაში შეუძლებელია კანონმდებლობის

³ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის მიხედვით (მე-18 მუხლი), შიდა აუდიტის მიზნებია: დაწესებულების წინაშე არსებული რისკების დადგენა და მათი მართვის ხარისხის შეფასება; ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება; დაწესებულების საქმიანობის საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შეფასება/მონიტორინგი; დაწესებულების საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და პროდუქტიულობის გაზრდის მიზნით რეკომენდაციების შემუშავება; ფინანსური და სხვა ინფორმაციის სანდოობის, სიზუსტისა და სისრულის შეფასება; დაწესებულების აქტივების, სხვა რესურსებისა და ინფორმაციის ადეკვატურად დაცულობის შეფასება.

⁴ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონი, მუხლი 6

⁵ წინამდებარე ანგარიშში გაანალიზებულია ქვეყნის თორმეტ სამინისტროსა და თბილისის მერიაში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის მდგომარეობა 2010-2012წწ. მიუხედავად ჩვენი სურვილისა ანგარიშში აგვესახა 2013წ. პირველი ექვსი თვის მდგომარეობა, ეს ვერ მოხერხდა რადგან 2013წ. არცერთ მხარჯავ დაწესებულებას არ დაუსრულებია 2013წ. არცერთი პერიოდის შიდა აუდიტორული ანგარიში. აღნიშნული ანგარიშების გარეშე, მხოლოდ სიღრმისეული და სტრუქტურირებული ინტერვიუებით სრულფასოვან ანალიზს ვერ გავაკეთებდით. მიუხედავად ამისა, 2013წ. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის მდგომარეობის ამსახველი გარკვეული ფაქტები და შეფასებები ანგარიშში მაინც გამოჩნდა. თუმცა ეს არ ნიშნავს, რომ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის მდგომარეობის ჩვენი შეფასება 2013 წელსაც მოიცავს.

ხარვეზების პრაქტიკისგან განცალკევებულად განხილვა, რადგან სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის სისუსტე ნაწილობრივ სწორედ ამ ხარვეზებითაა გამოწვეული.

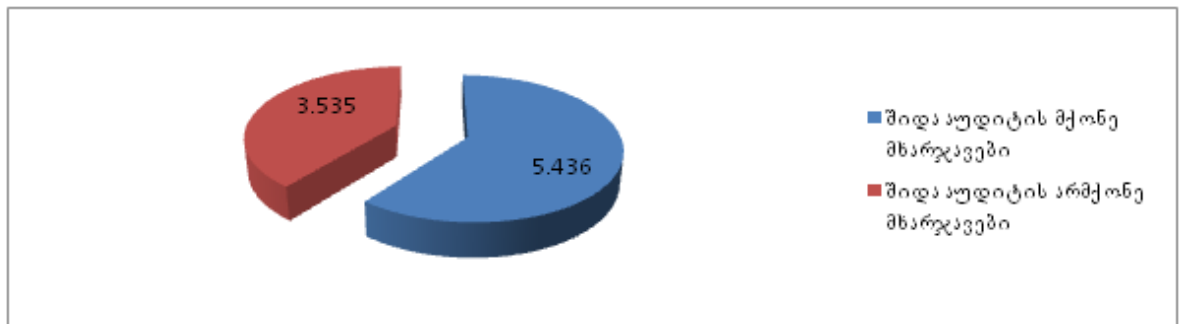
4. ძირითადი მიგნებები და რეკომენდაციები

საერთაშორისო გამჭვირვალობა - საქართველოს მიერ ჩატარებული კვლევის შედეგად შემდეგი ძირითადი პრობლემები გამოიკვეთა, რომელთა გადაჭრა არსებითად მნიშვნელოვანია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განვითარების ხელისშემშლელი მიზეზების აღმოსაფხვრელად:

4.1. შიდა აუდიტის სუბიექტების შექმნა

2013 წ. საქართველოს ნაერთი ბიუჯეტი⁶ დაახლოებით 9 მილიარდი ლარი იყო, საიდანაც 3.535 მილიარდი მოდიოდა იმ მხარჯავებზე, რომლებსაც არ აქვთ შიდა აუდიტის სამსახურები. მაშასადამე, შიდა აუდიტი არ მოიცავს 2013წ. ნაერთი ბიუჯეტის სახსრების დაახლოებით 40%-ს. ნაერთი ბიუჯეტის სახსრების 40% მეტისმეტად ბევრია იმისთვის, რომ შიდა აუდიტს არ დაეცემდებაროს.

შიდა აუდიტით 2013წ. ნაერთი ბიუჯეტის სახსრების მოცუვა (მილიარდ ლარებში)



რეკომენდაცია:

- შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახურები იმ უწყებებში, სადაც ამგვარი სამსახურები არ არის შექმნილი მათ შორის შინაგან საქმეთა, იუსტიციის, სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების სამინისტროებში, სახელმწიფო მინისტრის აპარატებში, საქართველოს პარლამენტში, საქართველოს მთავრობის კანცელარიაში, პრეზიდენტის აპარატში ასევე საჯარო სამართლის იმ იურიდიულ პირებში (სსიპ), რომელთა ჩამონათვალსაც დაადგენს საქართველოს მთავრობა, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის დარჩენილ აღმასრულებელ ორგანოებში, სახელმწიფო რწმუნებულის – გუბერნატორის ადმინისტრაციებში; კერძო სამართლის იურიდიულ პირებში, რომლის აქციების ან წილის 50 პროცენტზე მეტს ფლობს სახელმწიფო, მაგ., საქართველოს რკინიგზა, საქართველოს ფოსტა და სხვ.
- დროულად ამოქმედდეს თავდაცვის სამინისტროში.
- სახელმწიფო უწყებებმა უნდა უზრუნველყონ შიდა აუდიტის სამსახურების ეფექტური ფუნქციონირება, მაგალითად ენერგეტიკის სამინისტროში, სადაც შიდა აუდიტის სუბიექტის სრული უმოქმედობა დაფიქსირდა.

4.2. შიდა აუდიტის სუბიექტების დამოუკიდებლობა

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის ზოგადი ფორმულირებები იმის შესახებ, რომ შიდა აუდიტორი თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია არ ქმნის შესაბამის გარანტიებს შიდა აუდიტის სუბიექტების დამოუკიდებლობისთვის. რეალურად, შიდა აუდიტის სამსახურები მხოლოდ უწყების ხელმძღვანელებს ექვემდებარებიან, რაც წინააღმდეგობაშია შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) 1100 სტანდარტთან.

რეკომენდაცია:

შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებისა⁷ და საერთაშორისო გამოცდილების გათვალისწინებით, მიგვაჩნია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსის დანიშვნის გადანაცვრეტილება თავად დანესებულებამ

⁶ ნაერთი ბიუჯეტი სახელმწიფო და ადგილობრივი ბიუჯეტების ერთობლიობაა.

⁷ შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) სტანდარტი 1100 (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Attribute Standard 1100)

უნდა მიიღოს, მაგრამ შიდა აუდიტის სუბიექტის რეალური დამოუკიდებლობის უზრუნველყოფისთვის აუცილებელია, რომ:

- საბიუჯეტო დანესებულებებში შეიქმნას კოლეგიალური ორგანო, ვის წინამძღვრად შიდა აუდიტის სუბიექტი იქნება პასუხისმგებელი;
- დანიშვნის გადაწყვეტილება დანესებულების ხელმძღვანელმა კოლეგიალურ ორგანოსთან ერთად მიიღოს და არა ერთპიროვნულად;
- შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსი თანაბრად იყოს ანგარიშვალდებული, როგორც კოლეგიალური ორგანოს, ისე დანესებულების ხელმძღვანელის წინაშე.

4.3. შიდა აუდიტის სუბიექტების გაძლიერება

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ეფექტიანობა პირდაპირ არის დაკავშირებული იმასთან თუ რამდენად მოახერხებს მთავრობა შიდა აუდიტის სუბიექტების გაძლიერებას.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განხორციელებას მნიშვნელოვნად აბრკოლებს არა მხოლოდ შიდა აუდიტის სუბიექტების თანამშრომლების კვალიფიკაცია, არამედ მთლიანად საჯარო დანესებულებების საკადრო პოლიტიკა. დღეს, არსებითად, არ არსებობს საჯარო დანესებულებების თანამშრომლების წახალისების ობიექტური სისტემა, რის გარეშეც საჯარო მოხელეების მოტივაცია ვერ იზრდება, ვერ ყალიბდება ორგანიზაციული კულტურა, რაც პირდაპირ აისახება დანესებულების მიზნების მიღწევის მდგომარეობაზე; დანესებულების მიზნების მიღწევისთვის პირობების შექმნა ან კორექტირება კი სახელმწიფო შიდა (ფინანსური) კონტროლის ძირითადი დანიშნულებაა⁸.

შიდა აუდიტის სუბიექტებს არ აქვთ საინფორმაციო ტექნოლოგიებთან დაკავშირებული უმთავრესი რისკების, კონტროლის მექანიზმებისა და ტექნოლოგიაზე დაფუძნებული აუდიტის მეთოდების საკმარისი ცოდნა, რაც შიდა აუდიტის სტანდარტებით მოეთხოვებათ.

რეკომენდაცია:

- ფინანსთა სამინისტრომ/ჰარმონიზაციის ცენტრმა შეიმუშავოს შიდა აუდიტის სუბიექტებში და თავად ცენტრში კვალიფიციური კადრების მოზიდვის და ანაზღაურების ზრდის გეგმა. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით აუდიტორების დაბალი ხელფასები ერთ-ერთ სერიოზულ რისკს წარმოადგენს⁹. ჩვენმა კვლევამ აჩვენა, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტები, გარკვეული გამოწვევების გარდა, წლების მანძილზე ლიბერალურად შერჩეული კადრებით კომპლექტდებოდა. როგორც წინამდებარე ანგარიშიდან ჩანს, 2010-2012წწ. ჩვენს მიერ შესწავლილ არაერთ მხარეა დანესებულებაში შიდა აუდიტი არ/ვერ ასრულებდა მასზე კანონმდებლობით დაკისრებულ მოვალეობებს. შიდა აუდიტის რეფორმის სრულფასოვნად განხორციელება როგორც შიდა აუდიტის სუბიექტების, ისე ჰარმონიზაციის ცენტრის ადამიანური რესურსებით გაძლიერების გარეშე შეუძლებელია.
- ჰარმონიზაციის ცენტრმა აღნიშნული პროფესიული საჭიროებების მოსაგვარებლად აუცილებელია შეიმუშავოს შესაბამისი ტრენინგების ჩატარების გეგმა.
- უნდა მოგვარდეს არა მხოლოდ შიდა აუდიტის სუბიექტების კვალიფიკაციის, არამედ კადრების ნაკლებობის პრობლემაც: მაშინ როცა, მაგალითად, საგარეო საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტს მხოლოდ 5 თანამშრომელი ჰყავს, ხოლო აუდიტის ობიექტები -- მსოფლიოს 60-მდე ქვეყანაში. განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტს მხოლოდ 10 აუდიტორი ჰყავს და აუდიტის ათასობით ობიექტი.

⁸ ერთ-ერთ სიღრმისეულ ინტერვიუში (17 მაისი, 2013 წ) განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფროსმა ალექსანდრე აბაშიძემ აღნიშნა, რომ არაერთია შემთხვევა, როცა: 1. საჯარო დანესებულებებში როგორ გააკეთებ საქმეს არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს, რასაც ამძიძებს ის ფაქტი, რომ საჯარო დანესებულებებში ადამიანური რესურსების მოზიდვა სერიოზულ პრობლემად რჩება 2. სამუშაო პირობები არის ცუდი, რაც პირდაპირ არის დაკავშირებული შესრულებული სამუშაოს ხარისხთან 3. კომუნიკაციის კულტურა არ არის 4. არ არის ინსტრუქციები 5. არ ხდება საუკეთესო პრაქტიკის გადმოღება.

⁹ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 240

4.4. შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების გამიჯვნის აუცილებლობა

შიდა აუდიტის ინსპექტირებისგან არა მხოლოდ მკვეთრად განსახვავებული მიზნები აქვს, არამედ დიამეტრულად განსხვავებულ ამოცანებსაც მოითხოვს. ინსპექტირების მიზანია, მაგალითად, თანამშრომელთა მხრიდან კანონმდებლობის და დანესებულების ქვედანაყოფების დებულებებით გათვალისწინებულ მოთხოვნათა დაცვისა და შესრულების ხარისხზე კონტროლი და არა, ვთქვათ, რისკების იდენტიფიცირება და მართვა. შესაბამისად, შიდა აუდიტის ფოკუსი არის არა კანონიერებაზე¹⁰, არამედ კონტროლის გარემოზე და მთლიანად კონტროლის სისტემის კონტექსტზე. შიდა აუდიტი, როგორც აღვნიშნეთ, საკონსულტაციო საქმიანობაა და არა სადამსჯელო. დღეს გვაქვს ვითარება, როცა შიდა აუდიტის სუბიექტები ვერ ახერხებენ დისტანცირებას თავიანთი წინამორბედი გენინსპექციებისგან და აქცენტი ინსპექტირებაზე და არა აუდიტზე აქვთ.

რეკომენდაცია: მიგვაჩნია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტები არ შეიძლება ინსპექტირებით იყვნენ დაკავებული. შიდა აუდიტი და ინსპექტირება კანონით და პრაქტიკით მკვეთრად უნდა გაიმიჯნოს.

4.5. კანონმდებლობის ხარვეზები

2011 წლის დეკემბერში მიღებული კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“¹¹, მის წინამორბედთან შედარებით, წინგადადგმული ნაბიჯი იყო, თუმცა ეს კანონიც ვერ უზრუნველყოფს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურად ამოქმედებას, რადგანაც მოქმედ კანონში და შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიურ დოკუმენტებში მაინც არაერთი ხარვეზია. კერძოდ, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი¹², შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები¹³, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია¹⁴, შიდა აუდიტის სტანდარტები¹⁵ და სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო¹⁶, რასაც ანგარიშის სხვადასხვა თავში, მათ შორის თავი 7.4-ში, დანვრილებით ვხვებით.

რეკომენდაცია:

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონით უნდა:

- უნდა განისაზღვროს შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ ინვენტარიზაციაზე დაკვირვების და ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასების პასუხისმგებლობა.
- უნდა განისაზღვროს: 1. შიდა აუდიტის ობიექტების ვალდებულება დანესებულების სტრუქტურულ ქვედანაყოფებთან ერთად განსაზღვროს რისკები და შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები 2. შიდა აუდიტის სუბიექტების ვალდებულება შეაფასონ ეს რისკები და შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები. შესაბამისი ინსტრუქციები და პროცედურები უნდა განისაზღვროს შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიით (დანვრილებით იხ. თავი 7.2).

4.6. პროგრამული ბიუჯეტი

რეალური პროგრამული ბიუჯეტის¹⁷ არქონა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის განხორციელების ერთ-ერთი მთავარი ხელისშემშლელი ფაქტორია, რადგან შიდა აუდიტის ძირითადი

¹⁰ თუ არ ჩავთლით შესაბამისობის აუდიტს, რომელიც ხარჯვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლაზეა ორიენტირებული.

¹¹ „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც 2010 წლის მარტში იქნა მიღებული პრაქტიკულად გამოუსადეგარი იყო ქვეყნის საბიუჯეტო მხარჯავ დანესებულებებში შიდა კონტროლის სისტემის ასამოქმედებლად.

¹² საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1016 განკარგულება „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული 2011 წლის 14 სექტემბრის № 1836 განკარგულებით.

¹³ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1013 განკარგულებით შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების შესახებ

¹⁴ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1014 განკარგულება შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესახებ

¹⁵ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 სექტემბრის №1847 განკარგულებით.

¹⁶ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №644 სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე

¹⁷ პროგრამული ბიუჯეტი ტრადიციული სტრუქტურის ბიუჯეტის ალტერნატივაა და იმ უპირატესობით გამოირჩევა, რომ ის დაგეგმვის პროცესიდანვე შედეგზეა ორიენტირებული. პროგრამულ ბიუჯეტში მთავრობის ხარჯები კონკრეტული პროგრამების და არა სამინისტროების მიხედვით არის დაყოფილი და უფრო თვალსაჩინოა მიზნ-შედეგობრივი კავშირები კონკრეტულ ღონისძიებაში ჩადებულ ფინანსურ რესურსებსა და მიღებულ შედეგებს შორის.

დანიშნულება რისკების განსაზღვრაა, ხოლო რისკის შეფასების წინაპირობას კი, შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების¹⁸ მიხედვით, დაწესებულების მიზნების განსაზღვრა წარმოადგენს. დაწესებულების მიზნების სრულყოფილად განსაზღვრა კი მოითხოვს მათი მიღწევისთვის აუცილებელი ღონისძიებების, შესაბამისი ინდიკატორების და პასუხისმგებელი ქვედანაყოფების და ვადების განსაზღვრას. ამ ელემენტების ერთობლიობა კი არის პროგრამული ბიუჯეტი, რაც დღეს ქვეყანას არ აქვს.

რეკომენდაცია: საქართველოს მთავრობამ უნდა გადადგას კონკრეტული ნაბიჯები რეალურ პროგრამულ ბიუჯეტირებაზე გადასვლის მიზნით.

4.7. ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასება და აქტივების დაცვა

შიდა აუდიტის სამსახურებმა უნდა დაიწყონ ინვენტარიზაციის შედეგების სისტემატურად და სრულად შეფასება. ჩვენმა ანალიზმა აჩვენა, რომ ადგილი აქვს როგორც არაფინანსური, ისე ფინანსური აქტივების აღრიცხვის მიმართ სრულიად ზერელე და გულგრილ დამოკიდებულებას (დანვრილებით იხ. თავი 7 და მე-6 თავის ცხრილი 2).

რეკომენდაცია:

- მთავრობამ უნდა შეიმუშავოს ინვენტარიზაციის ჩატარების მკაფიო წესი, რომლითაც მოხდება პროცესის სრულად რეგლამენტირება

4.8. ხარჯების მიზანშეწონილობის შეფასება

ხარჯის მიზნობრიობას განსაზღვრავს დაგეგმილი ბიუჯეტის მიხედვით ხარჯის განხორციელება. თუმცა მიზნობრივი ხარჯი შეიძლება არამიზანშეწონილად იქცეს, თუ ხარჯის პროცესში გამოჩნდა ხარვეზები ბიუჯეტის დაგეგმვაში, რა დროსაც საჭიროა დაგეგმილი ღონისძიებების კორექტირება და არა დაგეგმილი ღონისძიებების განხორციელების უცვლელად გაგრძელება. დაგეგმილი ღონისძიებების უცვლელად გაგრძელება, მაშინ როცა შეცვლილი ვითარება ითხოვს ღონისძიებების კორექტირებას, უნდა ჩაითვალოს მიზანშეწონილ ხარჯად (იხ. ცხრილი 5).

რეკომენდაცია: შიდა აუდიტის სუბიექტებმა უნდა დაიწყონ ხარჯის მიზანშეწონილობის შემოწმება და მოამზადონ ბიუჯეტის ცვლილების შესაბამისი წინადადებები.

4.9. კონტროლის გარემოს შეფასება

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ეფექტიანობის შეფასება შეუძლებელია კონტროლის გარემოს შეფასების გარეშე. კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება და დახვეწა დაწესებულების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობაა. ამ პროცესში განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, როგორც დაწესებულების მენეჯმენტის მიერ შექმნილი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა, ისე შიდა აუდიტი. კონტროლის გარემოს, პირველ რიგში, ქმნის ორგანიზაციის თანამშრომლების დამოკიდებულება მოვალეობებისა და ერთმანეთისადმი. კონტროლის გარემო ასევე კრიტიკულად მნიშვნელოვანია ურთიერთგაკონტროლების მექანიზმების (checks and balances) არსებობისთვის.

რეკომენდაცია: შიდა აუდიტის სუბიექტებმა მენეჯმენტთან ერთად უნდა დაიწყონ კონტროლის გარემოს შესწავლა (დანვრილებით იხ. 7.3.).

4.10. საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულების გარანტიები

საკონტრაქტო ვალდებულებების შეუსრულებლობა ან სათანადოდ შეუსრულებლობა მხარჯავი დაწესებულებების მიერ უგულებელყოფილ ერთ-ერთ ყველაზე სერიოზულ რისკს წარმოადგენს.

რეკომენდაცია: დანვრილებით იხ თავი 7.2.1.

2011-2014წწ. სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამული დანართები ბიუჯეტის ყველაზე ცუდად მომზადებული ნაწილია და კვლავ რჩება ბიუჯეტის დაგეგმვის მიმართ ფორმალისტური მიდგომის ნიმუშად.

¹⁸ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის N1013 განკარგულებით შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების შესახებ

4.11. დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებები

მეორე ათწლეულია საქართველოს არცერთმა მთავრობამ არ იცის რამდენია მისი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანება. განსაკუთრებით მძიმეა დებიტორული დავალიანების ინვენტარიზაციის მდგომარეობა, რაც, პირველ რიგში, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პრობლემაა.

რეკომენდაცია:

- მხარჯავმა დაწესებულებებმა უნდა აწარმოონ თავისი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვება. დავალიანებების მეტ-ნაკლებად სრულფასოვანი ინვენტარიზაცია ამ დაკვირვების გარეშე ძალიან ძნელია.
- მხარჯავმა დაწესებულებებმა ბალანსიდან დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ჩამოწერამდე უნდა გაატარონ ყველა ღონისძიება მათ ამოსაღებად ან დასაფარად.
- დღეს, როცა მთავრობის კრედიტორული დავალიანებების გადაუხდელობა ან სახელმწიფოს მიერ ამ დავალიანებების სხვადასხვა მიზეზით ჩამოწერა საფრთხეს უქმნის ათეულობით ბიზნესის სიცოცხლისუნარიანობას ბიზნეს-ომბუდსმენმა უნდა აწარმოოს საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებების მიერ კრედიტორული დავალიანებების ჩამოწერის მონიტორინგი.

4.12. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ერთიანი ელექტრონული სისტემის შექმნა

მიგვაჩნია, რომ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული მდგომარეობა ქვეყნის არაერთ საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებაში იმდენად მძიმეა, რომ აუცილებელია შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობის ერთიან ელექტრონულ სისტემაში დოკუმენტირება, რათა გამოჩნდეს რომელი სუბიექტი როგორ აუმჯობესებს საკუთარი დაწესებულების ფუნქციონირებას და რა დამატებით ღირებულებას¹⁹ ქმნის ან თუ არ ქმნის, რატომ არ ქმნის.

რეკომენდაცია:

საქართველოს მთავრობამ უნდა შექმნას იმგვარი ელექტრონული სისტემა, რომელიც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პროცესის ყველა მონაწილეს და პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტს²⁰ საშუალებას მისცემს დააკვირდეს შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობას. ელექტრონულ სისტემაში დადგენილი ფორმატის მიხედვით აიტვირთება ყველა მხარჯავი დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ განსაზღვრული ყველა რისკი, შერჩეული კონტროლის ღონისძიება, კონტროლის ჩატარებული ტესტები, რეკომენდაცია და გათვალისწინებული რეკომენდაციების რაოდენობა დაწესებულებების ქვედანაყოფების მიხედვით. მნიშვნელოვანია, რომ ეს სისტემა თავად აუდიტის სუბიექტებს მისცემს ერთმანეთის საქმიანობაზე დაკვირვების საშუალებას²¹.

მიგვაჩნია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობაზე ამგვარი სისტემური დაკვირვება და მათი საქმიანობის შედეგების სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პროცესის ყველა მონაწილეთათვის ხელმისაწვდომობა იქნება შიდა აუდიტის სუბიექტების ინსტიტუციური თავმოყვარეობის უზრუნველყოფის ეფექტური ინსტრუმენტი, რაც გაზრდის მათ პასუხისმგებლობას და შესაბამისად -- სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტურობას. ჩვენი მხრივ, გამოვთქვამთ მზადყოფნას მონაწილეობა მივიღოთ ამ ელექტრონული სისტემის ფორმატის შემუშავებაში.

ამ დაკვირვების გარეშე შეუძლებელი იქნება პასუხი გავცეთ კითხვაზე, მაგალითად, რატომ ასრულებენ საგარეო საქმეთა, ფინანსთა, გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროების შიდა აუდიტის სუბიექტები საკუთარ მოვალეობებს სხვა მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტებზე გაცილებით უკეთ; ეს განსხვავებები ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული ტონით (tone at the top) არის გამოწვეული თუ სხვა ფაქტორებით.

¹⁹როგორც უკვე აღვნიშნეთ, შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტების შესაბამისად, “შიდა აუდიტი არის დამოუკიდებელი, ობიექტური მტკიცებულებითი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც ქმნის დამატებით ღირებულებას და აუმჯობესებს დაწესებულების ფუნქციონირებას”.

²⁰შიდა აუდიტის სუბიექტის მქონე 28 საბიუჯეტო დაწესებულება და მათი შიდა აუდიტის სუბიექტები, ფინანსთა სამინისტროს პარამონიზაციის ცენტრი, სახელმწიფო აუდიტის სამსახური

²¹ჩვენს მიერ შესწავლილი ცამეტი უწყების 2010-2012წწ. შიდა აუდიტორული ანგარიშების და დასკვნების ანალიზმა გვაჩვენა, რომ ეს ანგარიშები, გარდა ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს აუდიტორული ანგარიშების ნაწილისა, არ შეიცავს ისეთ სენსიტიურ ინფორმაციას, რამაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის პროცესის ყველა მონაწილესთვის წვდომის მიცემა გაუმართლებელი იქნებოდა.

5. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი დაწესებულებების მიხედვით

როგორც შესავალში აღვნიშნეთ, კვლევამ მხარჯავი დაწესებულების მიხედვით მკვეთრად განსხვავებული სურათი აჩვენა. 2010-2012წწ. საქმიანობის მიხედვით, ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დაწესებულებებიდან საუკეთესოდ მივიჩნიეთ საგარეო საქმეთა, ფინანსთა, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების და გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროების შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობა, მაშინ როცა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მხრივ ძალიან მძიმე ვითარება იყო ენერგეტიკის, კულტურის და ძეგლთა დაცვის, რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროებში. რა განაპირობებს ამ განსხვავებებს, ვთქვათ ხელმძღვანელობის მიერ მიცემული ტონი (tone at the top) თუ სხვა ფაქტორები, ცალკე შიდა კვლევის საგანია, რადგან მიზეზების დადგენა მოითხოვს შიდა აუდიტის სუბიექტების შეფასების ერთიანი შიდა სისტემის შექმნას, რაც მხოლოდ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებასა და განვითარებაზე პასუხისმგებელმა უწყებამ (ფინანსთა სამინისტრო) შეიძლება გააკეთოს (დანვრილებით იხ. რეკომენდაცია 4.13 რეკომენდაციების და ძირითადი მიგნებების თავში).

რაც ჩვენს მიერ შესწავლილი ყველა დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტს აერთიანებს არის ის, რომ არცერთი მათგანი, მათ შორის საუკეთესო დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტები, აუდიტის ობიექტთან ერთად ან მასთან პარალელურად არ მუშაობენ და მათი ქცევა უმეტესად ისეთივეა, როგორც გარე აუდიტორის. შიდა აუდიტის მთავარი ფუნქცია აუდიტის ობიექტთან ერთად ან მასთან პარალელურად მუშაობით რისკების იდენტიფიცირება და მართვაა და არა დარღვევების გამოსავლენად აუდიტის ობიექტის შემოწმება. შიდა აუდიტი შიდა კონტროლის სისტემის გამართულად მუშაობის უზრუნველსაყოფად ორგანიზაციის სხვადასხვა ქვედანაყოფთან სამუშაო პროცესში უნდა იყოს ჩართული. სწორედ ამიტომ აუდიტის ობიექტთან ერთად ან მასთან პარალელურად მუშაობა არის პირველი ნიშანი, რაც შიდა აუდიტს გარე აუდიტისგან განარჩევს.

მიუხედავად იმისა, რომ საუკეთესოდ მიჩნეული ამ ოთხი სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტების ფოკუსი ინსპექტირებაზეა, მათ ანგარიშებში არაერთი ისეთი ფაქტია მოყვანილი, რაც შესაბამისი პრევენციული მექანიზმების შესაქმნელად შეიძლება იქნეს გამოყენებული. თუმცა ძალიან მნიშვნელოვანი კითხვაა, რომელმაც პასუხის გაცემას ქვემოთ საგარეო საქმეთა სამინისტროს მაგალითზე ვეცდებით, არის ის თუ რამდენად არიან მზად ინსპექტირებაზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის სუბიექტები ამ პრევენციული მექანიზმების შესაქმნელად. ინსპექტირება ორიენტირებულია წესებზე, პროცედურებზე, გადაცდომების, დანაშაულის, შეუსაბამობების აღმოჩენაზე და თავისი არსით რეაქტიული საქმიანობაა, მაშინ როცა შიდა აუდიტი კონცენტრირებულია პროცესების ანალიზზე, იმ ხარვეზების და სუსტი მხარეების გამოვლენაზე, რაც ხელს უშლის დაწესებულების მიზნების მიღწევას. შიდა აუდიტი მიზნებზეა ორიენტირებული და თავისი არსით პროაქტიული, საკონსულტაციო საქმიანობაა.

ფინანსთა სამინისტროს, საგარეო საქმეთა, გარემოს და ბუნებრივი რესურსების დაცვისა და ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობა სამაგალითო იყო დებიტორული დავალიანებების ინვენტარიზაციის მხრივაც. იმ პირობებში როცა საქართველოს ვერცერთმა მთავრობამ ვერ მოახერხა საკუთარი დებიტორული დავალიანებების მეტ-ნაკლებად სრულყოფილი ინვენტარიზაცია, მიგვაჩნია, რომ ძალიან მნიშვნელოვანია ცალკეული დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ ბუღალტერიებთან ერთად დაწესებულების დებიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვება და ამ დავალიანებების ინვენტარიზაცია.

საგარეო საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი გამოყოფილი ოთხი საუკეთესო სამინისტროდან გამოირჩეოდა აქტივებზე ზრუნვით. საგარეო საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი ერთადერთია ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დაწესებულებებიდან, რომელმაც უკანონოდ გახარჯული თანხების გამო დაადგინა ბრალეულობა, გადახდის ვალდებულება დააკისრა დამრღვევს და მონიტორინგი გაუწია ბიუჯეტის სასარგებლოდ შესაბამისი თანხების ანაზღაურებასთან დაკავშირებული საკუთარი რეკომენდაციების შესრულებას (დანვრილებით იხ. თავი 5.1.).

აღსანიშნავია, რომ განათლების და მეცნიერების, რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის, შრომის, ჯანმრთელობის და სოციალური დაცვის და კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროების შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობაში 2012წ. ნოემბრის შემდეგ აშკარად იკვეთება გააქტიურების ნიშნები. მაგალითად, განათლების და მეცნიერების სამინისტროში 2010-2012წწ. პრობლემას წარმოადგენდა არა იმდენად შიდა აუდიტის ხარისხი, არამედ ის, რომ აუდიტი არ მოიცავდა საკვანძო

მნიშვნელობის პროგრამებს, რის გამოც განსაკუთრებით მაღალი იყო არშერჩევის რისკები. არშერჩევის რისკები დგება მაშინ, როცა აუდიტორი შერჩევით ამოწმებს, მაგრამ მისი შერჩევა არ არის წარმომადგენლობითი, რამაც შეიძლება გამოიწვიოს არასწორი დასკვნების გაკეთება ან მაღალი რისკის ოპერაციების/ობიექტების ნაცვლად დაბალი რისკის ოპერაციების/ობიექტების შერჩევა. 2012წ. ნოემბერში განათლების და მეცნიერების სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა გეგმაში შეიტანა ს.ს.ი.პ. საგანმანათლებლო და სამეცნიერო ინფრასტრუქტურის განვითარების სააგენტოს აუდიტი, რამაც არა მხოლოდ ამ სააგენტოს ბიუჯეტის, არამედ მისი პროგრამების მნიშვნელობის გათვალისწინებით, არშერჩევის რისკების მნიშვნელოვნად შემცირებას უნდა შეუწყოს ხელი.

იმედს ვიტოვებთ, რომ განათლების და მეცნიერების, რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის, შრომის, ჯანმრთელობის და სოციალური დაცვის და კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროების შიდა აუდიტის სუბიექტების გააქტიურება გააუმჯობესებს შიდა აუდიტის ხარისხს და მხოლოდ წინა ხელისუფლების დროს დაშვებულ შეცდომებზე არ იქნება ფოკუსირებული.

კვლევამ ასევე გვაჩვენა კონკრეტული მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტების აქტიურობასთან და ამ დაწესებულებებში შიდა აუდიტის ხარისხის ამაღლებასთან ერთად რამდენად მნიშვნელოვანია მთავრობის პოლიტიკური ნება შეამციროს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვასთან დაკავშირებული რისკები. მაგალითად, საჯარო დაწესებულებებში 2010-2011წწ ტალონურიდან მკაცრი აღრიცხვის საბარათო სისტემაზე გადასვლასთან ერთად საგრძნობლად შემცირდა სანვავის მოხმარებასთან დაკავშირებული რისკები, რაც, უდავოდ, მნიშვნელოვანი წინ გადადგმული ნაბიჯია.

ანგარიშში ყველა შესწავლილ დაწესებულებას ვაფასებთ ჩვენს მიერ შერჩეული კრიტერიუმებით და სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კანონის მიზნებიდან გამომდინარე (ცხრილი 1-5). თუმცა **წინამდებარე თავში ჩვენს მიერ შესწავლილ დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის დასახასიათებლად შევარჩიეთ ყველაზე ცუდი და ყველაზე კარგი დაწესებულებები, რათა გამოვკვეთოთ, ერთის მხრივ, პრობლემები და, მეორეს მხრივ -- საუკეთესო პრაქტიკა.**

საგარეო საქმეთა სამინისტროს, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს და გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს, ფინანსთა სამინისტროს, და სხვა სამინისტროების შიდა აუდიტორული საქმიანობის ქვემოთ მოცემული დეტალური მიმოხილვის მიზანია ჩვენს მიერ შესწავლილ სხვა მხარჯავ დაწესებულებებს და მთავრობას ვაჩვენოთ: 1. თუ რა მიმართულებებით შეიძლება გააფართოვონ თავიანთი აუდიტორული საქმიანობის არეალი, მანამ სანამ ქვეყნის საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებებში პროაქტიული შიდა აუდიტის სისტემა დაინერგება. 2. რომ თუ ამ ოთხმა სამინისტრომ მოახერხა აქტივების დაცულობაზე ზრუნვა, სხვებმაც შეიძლება იგივე გააკეთონ.

5.1. საგარეო საქმეთა სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

საგარეო საქმეთა სამინისტროს 2010-2012წწ. შიდა აუდიტორული ანგარიშები აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის არაერთ მნიშვნელოვან მაგალითს შეიცავს. 2010-2012წწ. სამღვარგარეთ საქართველოს საელჩოებში საგარეო საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა:

1. აღმოაჩინა უკანონოდ განეული 320,000 ლარზე²² მეტი ოდენობის ხარჯი, დაადგინა ხარჯის გამწვევი დიპლომატიური მისიების არაერთი თანამშრომელი, მათ შორის ყოფილი ელჩები, და ანაზღაურების ვალდებულება დააკისრა მათ 2. აღმოაჩინა 170,000 ლარზე მეტი ოდენობის დოკუმენტურად დაუდასტურებელი ხარჯები²³ 3. დაადგინა არაერთი ხარჯის არამიზნობრიობა 4. საბანკო ამონაწერებისა და წარმოდგენილი პირველადი დოკუმენტების²⁴ შედარების შედეგად დაადგინა ამონაწერებში დაფიქსირებულ ოპერაციებთან დოკუმენტების შეუსაბამობა 5. მიაკვლია არასერიულად დაბეჭდილ ანგარიშ-ფაქტურებს და ერთ ანგარიშ-ფაქტურაში მითითებული თანხის ორჯერ გადარიცხვის ფაქტს. 6. აღმოაჩინა მიღებული მიზნობრივი გრანტის ბუღალტერიაში აღურიცხაობის ფაქტი და ამ გრანტის მიზნობრივად გამოყენების დამადასტურებელი დოკუმენტების წარმოდგენლობა 7. შეაფასა ინვენტარიზაცია, რასაც შიდა აუდიტის სუბიექტები, იშვიათი

²² აუდიტორულ ანგარიშებში უკანონოდ და პირველადი დოკუმენტაციის გარეშე განეული ხარჯები სხვადასხვა ვალუტაშია მოცემული. სიმართლისთვის მათი კონვერტაცია მოვახდინეთ ეროვნულ ვალუტაში და შემდეგ შევკრიბეთ.

²³ აქ ასევე შედის 2010 წლამდე შიდა აუდიტის დეპარტამენტის წინამორბედი გენერალური ინსპექციის მიერ გამოვლენილი დაუდასტურებელი ხარჯები.

²⁴ გადარიცხვების შედეგად მიღებულ საქონელსა და მომსახურებაზე განეული ხარჯების დამადასტურებელი დოკუმენტები

გამონაკლისების გარდა ან არ აკეთებენ ან აბსოლუტურად ზედაპირულად აკეთებენ. 8. თავისი რეკომენდაციების შესრულებაზე განახორციელა მონიტორინგი.

საგარეო საქმეთა სამინისტრო ჩვენს მიერ შესწავლილი ერთადერთი მხარჯავი დაწესებულებაა, რომელმაც თავად მიაკვლია სალაროდან თუ საბანკო ანგარიშებიდან უკანონოდ გაწეულ ხარჯებს, დაადგინა ხარჯის გამწვანო, გამოაკვლია მიზეზები და ბიუჯეტის სასარგებლოდ ანაზღაურების ვალდებულება დააკისრა ხარჯის უკანონოდ გამწვანო პირებს და რეალურად განახორციელა მონიტორინგი შესრულებაზე, რაც პრინციპულობის და აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის უპრეცედენტო მაგალითია. ცხადია, ასეთი პრინციპულობა ძალიან მნიშვნელოვანია, მაგრამ ეს არის რეაქტიული და არა პროაქტიული ზრუნვა აქტივებზე, რაც ძალიან დასაფასებელია იმ ფონზე, როცა აქტივებზე არც რეაქტიული და არც პროაქტიული ზრუნვა ხშირად არ ხდება. თუმცა შიდა აუდიტის დანიშნულებას აქტივებზე პროაქტიული ზრუნვა წარმოადგენს, ხოლო რეაგირება აქტივების უკანონოდ განკარგვაზე არის ინსპექტირება, რაც მათი დაცულობის უზრუნველსაყოფად სრულიად არასაკმარისია.

აქტივებზე პროაქტიული ზრუნვა კი გულისხმობს ისეთი მექანიზმების დანერგვას, რაც ავტომატურად აღკვეთს უკანონო ხარჯების გაწევის მცდელობებს, რისთვისაც საჭიროა არა მხოლოდ ბუღალტერიის ან შერჩევის მეთოდების ცოდნა, არამედ ინსპექტირებისგან სრულიად განსხვავებული ხედვა.

აქტივებზე პროაქტიული ზრუნვა იქნებოდა, მაგალითად სამინისტროს აუდიტის ობიექტებში: 1. სალაროს ოპერაციების მინიმუმამდე შემცირება, რაც ავტომატურად მოსპობდა სალაროდან თანხების არარეალური საფუძვლებისა და დანიშნულების მითითებით გატანის რისკს²⁵ 2. ისეთი ელექტრონული სისტემის შექმნა, რაც: 2.1 ხარჯის გაწევის ავტორიზებას მხოლოდ დადგენილი ფორმის, რეალური რეკვიზიტებისა და სხვა მაჩვენებლების მქონე მომწოდებლებისთვის გახდიდა შესაძლებელს; 2.2 არარეალური საფუძვლებისა და დანიშნულებით ანგარიშსწორების პრევენციისთვის კი მოიცავდა ანგარიშსწორების მიზნის და დანიშნულების დეტალიზების იმდენ საფეხურს, რაც გამორიცხავდა ან მინიმუმამდე დაიყვანდა ფიქტიური ან საეჭვო მომწოდებლებისთვის გადარიცხვებს თუ უკუგორების²⁶ რისკებს. 2.3. შეძლებდა გარკვეული საეჭვო წარმოშობის დოკუმენტების იდენტიფიცირებას და განგაშის ატეხას.

ამგვარი სისტემის შესაქმნელად დღეს შიდა აუდიტის სუბიექტები მზად არ არიან. ამგვარი სისტემის შექმნა შიდა აუდიტის სუბიექტებმა შეიძლება დაუკვეთონ კონტრაქტორს, მაგრამ ამ კონტრაქტორს დეტექციაზე და არა პრევენციაზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის სუბიექტები ვერ აუხსნიან: 1. რას და როგორ უნდა აკეთებდეს ეს სისტემა 2. რა რისკების შემსუბუქება უნდა მოახდინოს. ვთქვათ, კითხვა როგორ მოახდინოს სისტემამ რისკების შემსუბუქება შესაბამის ტექნოლოგიურ უნარებს და გამოცდილებას მოითხოვს, რაც პროგრამირების დონეზე არცერთ შიდა აუდიტორს არ შეიძლება მოსთხოვო, მაგრამ სად და რა ტიპის რისკები დგას ვინ უნდა აუხსნას კონტრაქტორს თუ არა შიდა აუდიტორმა.

რა მოხდება თუ შიდა აუდიტის სუბიექტის ის შემადგენლობა, რომელმაც შედეგიანად იმუშავა დატოვებს დაწესებულებას ან იმ შემთხვევაში თუ შედეგიანი მუშაობა მინისტრის დაკვეთა იყო (tone at the top), ეს მინისტრი ნავა და ახალი მინისტრის დაკვეთა აღარ იქნება შინაარსიანი შიდა აუდიტი? ამგვარი სისტემის შექმნა მნიშვნელოვანია იმდენად, რამდენადაც ამცირებს არშემჩნევის და სააუდიტოდ გარკვეული ოპერაციების არშერჩევის თუ კვალიფიციური კადრების გადინებით გამოწვეულ რისკებს და, საზოგადოდ, ადამიანის შეცდომის ფაქტორს. სწორედ ეს არის აქტივების დაცულობის მიმართ პროაქტიული მიდგომა.

5.2. ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

მიუხედავად ინსპექტირებაზე აქცენტისა, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს 2010-2012წწ. შიდა აუდიტორული ანგარიშები, განსაკუთრებით ერთიანი სატრანსპორტო ადმინისტრაციის

²⁵ გასაგებია, რომ სამინისტროს აქვს დიპლომატიური მისიები ქვეყნებში, სადაც ამის გაკეთება ძალიან ძნელია, მაგ. თურქმენეთი.

²⁶ უკუგორება მომწოდებელთან შემკვეთის საიდუმლო გარიგებაა კონტრაქტის სანაცვლოდ ანაზღაურებული თანხის ნაწილის დაბრუნებაზე.

აუდიტის ანგარიში²⁷, აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის კარგი მაგალითია. ამ ანგარიშებიდან ჩანს აქტივებზე პროაქტიული ზრუნვის ის ნიშნები და დაწესებულების მიზნების ხელისშემშლელი ფაქტორების განსაზღვრის მცდელობები, რაც ჩვენს მიერ შესწავლილი შიდა აუდიტის სუბიექტების უმეტესობის საქმიანობაში არ ჩანს. ამ შიდა აუდიტორული ანგარიშებში მოცემული ინფორმაცია არსებითი დარღვევების შესახებ და შესაბამისი რეკომენდაციები შეიძლება გამოყენებულ იქნას სამინისტროში რისკებზე დაფუძნებული შიდა კონტროლის სისტემის შესაქმნელად.

აუდიტორულ ანგარიშში დეტალურადაა შეფასებული ძირითადი საშუალებების, მარაგების აღრიცხვა და გამოყენების მიზნობრიობა და არაერთი მნიშვნელოვანი რისკი, როგორცაა ხელშეკრულებებში: 1. საქონლის ცალსახა იდენტიფიკაციისათვის აუცილებელი რეკვიზიტების (შესასყიდი საქონლის მარკის, ტიპის, ხარისხის, მწარმოებლის რეკვიზიტი) მიუთითებლობა, რითიც ირღვევა სახელმწიფო შესყიდვების განხორციელების წესის შესახებ დებულების²⁸ მოთხოვნები; 2. სახელშეკრულებო ფასების გადასინჯვის შესაძლებლობის არმითითება; 3. ხელშეკრულებების უმრავლესობას არ ერთვის ხარჯთაღრიცხვები და შესასყიდი საქონლის სპეციფიკაციები, რითაც შესაძლებელი იქნებოდა შესყიდვის ეკონომიკურ-ტექნიკური მიზნობრიობის დასაბუთება; 4. ხელშეკრულებებში არ ხდება ხელშეკრულების საერთო ღირებულების მითითება. ანგარიში ასევე ეხება სახელმწიფო შესყიდვების ხელშეკრულების აღრიცხვიანობის დარღვევებს.

აუდიტორულ ანგარიშში ასევე შეფასებულია: 1. სახელმწიფო შესყიდვებში გამოვლენილი ნაკლოვანებები: სათანადოდ არ არის დასაბუთებული სახელმწიფო შესყიდვის ობიექტის დაგეგმვა და მასში ცვლილებების შეტანის მიზნობრიობა და მიზანშეწონილობა, რაც ვლინდება წლის განმავლობაში ერთი და იმავე შესყიდვის ობიექტის რაოდენობისა და ღირებულების მრავლობით ცვლილებაში როგორც ზრდის, ასევე შემცირების მიმართულებით; 2. ინვენტარიზაცია, რასაც შიდა აუდიტის სუბიექტები იშვიათად აფასებენ. 3. ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების მოქმედ ნორმატივებთან და სტანდარტებთან შესაბამისობა, მათ შორის კრედიტორული და დებიტორული დავალიანებების დაფარვის მდგომარეობა. შიდა აუდიტის სუბიექტმა დაადგინა, რომ სატრანსპორტო ადმინისტრაცია ჯეროვან ურადლებას არ აქცევს დებიტორული დავალიანების თანხების (3.5 მილიონ ლარზე მეტი) ამოღებას და სახელმწიფო ბიუჯეტში ჩარიცხვას. 4. წარმომადგენლობითი ხარჯების ანგარიშსწორებაზე წარმოდგენილი დოკუმენტები, რაც ართულებს ან შეუძლებელს ხდის სახსრების მიზნობრიობის და კანონიერად გამოყენების მდგომარეობის შესწავლას.²⁹

ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტის ზრუნვა აქტივების დაცულობაზე განსაკუთრებით დასაფასებელია საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებებში არსებული გულგრილობისა და ზერელობის ფონზე.

5.3. გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობაში მართალია აქცენტი ინსპექტირებაზეა, მაგრამ ამკარად იკვეთება პროაქტიული შიდა აუდიტის ნიშნები. სამუხაზოდ, გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს, ისევე როგორც საგარეო საქმეთა, ფინანსთა და ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროების აუდიტორული საქმიანობა არ გამოდგება ქვეყნის მხარჯავ დაწესებულებებში აქტივების დაცულობაზე წარმოდგენის შესაქმნელად.

გარემოს ეროვნული სააგენტოს 2012წ შიდა აუდიტორულ ანგარიშში მოცემულია უამრავი მნიშვნელოვანი პრობლემა და რეკომენდაცია, განსაკუთრებით რეკომენდაციები, რაც სახელშეკრულებო ვალდებულებების შესრულების მონიტორინგის მიგნებებს ეფუძნება ასევე ძალიან მნიშვნელოვანია მომწოდებლების სახელშეკრულებო ვალდებულებების გაუნერლობის რისკის დეტალიზება.

როგორც სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის და ქონების, ისე კრედიტორების მიმართ სახელმწიფოს მიერ პასუხისმგებლობის შედარებით იშვიათი³⁰ გამოვლინებაა გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების

²⁷ 2009წ. 1 იანვრიდან 2010წ. 1 ივლისამდე პერიოდის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის თემატური აუდიტი

²⁸ 25-ე მუხლის მე-4 პუნქტი

²⁹ რა ღონისძიებაზე და რამდენ პერსონაზე გაიხარჯა ანგარიშსწორების დოკუმენტებში მითითებული სახსრები.

³⁰ ეს არ არის საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულების მიერ დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანების ინვენტარიზაციაში დახმარებისთვის კერძო აუდიტორული კომპანიის დაქირავების ერთადერთი შემთხვევა.

დაცვის სამინისტროს მიერ 2011წ. ერთ-ერთი სალიკვიდაციო სსიპის დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანების ნაშთების რეალობის გადამოწმებაში დახმარებისთვის კერძო აუდიტორული კომპანიის დაქირავება.³¹

რეკომენდაციების გათვალისწინების მონიტორინგი შიდა აუდიტის ძალიან მნიშვნელოვანი კომპონენტია, თუმცა შიდა აუდიტის სუბიექტები, იშვიათი გამონაკლისების გარდა, მონიტორინგს საკუთარი რეკომენდაციების შესრულებაზე არ ახორციელებენ. ერთ-ერთი ასეთი გამონაკლისი გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტია. დასკვნებში აღნიშნული დარღვევა-ნაკლოვანებების და ხარვეზების გამოსწორების მიზნით, შიდა აუდიტის დეპარტამენტი ერთ-ერთ საქვეუწყებო დაწესებულებას სთხოვს შეიმუშავოს შესაბამისი გეგმა, რათა განხორციელდეს რეკომენდაციების შესრულების და მდგომარეობის გამოსწორების პერიოდული მონიტორინგი. რეკომენდაციების შესრულების ამგვარი მონიტორინგი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის არსებული სისუსტის პირობებში, სამწუხაროდ გამონაკლისია.

გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის სამსახური გამორჩეულია სამინისტროს ბალანსზე არსებულ ძირითად აქტივებზე ზრუნვის მხრივაც. შიდა აუდიტორულ ანგარიშებსა და დავალებებში დაწვრილებით არის აღწერილი სამინისტროს კუთვნილი მენობა-ნაგებობების და ავტომობილების სხვადასხვა დაზიანებები და მათზე პასუხისმგებლობა.

სამინისტროს ცენტრალურ აპარატში ერთ-ერთ ყველაზე სერიოზულ რისკს ბუღალტერიის არაელექტრონულად წარმოება წარმოადგენს. ოპერაციების და კალკულაციების ხელით შესრულებას სხვა არაერთი რისკი ახლავს. ამ რისკის განეიტრალება მხოლოდ ბუღალტერიის ელექტრონული პროგრამის გამოყენებით შეიძლება. აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტის სამსახურმა დასვა სსიპი გარემოს ეროვნულ სააგენტოს საბუღალტრო აღრიცხვის კომპიუტერულ სისტემაზე გადასვლის საკითხი, თუმცა არ დაუსვამს სამინისტროს ცენტრალური აპარატის საბუღალტრო აღრიცხვის კომპიუტერულ სისტემაზე გადასვლის საკითხი.

გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი ინვენტარიზაციის მდგომარეობის ყველაზე სრულ შეფასებას აკეთებს და ცდილობს რისკების განსაზღვრით და შესაბამისი რეკომენდაციებით დაიცვას ინვენტარიზაციის აბსოლუტურად არასაკმარისი საკანონმდებლო რეგულირებით დაუცველი აქტივები. იმ პირობებში როცა შიდა აუდიტის სუბიექტს არ აქვს ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასების სამართლებრივი ვალდებულება აქტივებზე ასეთი ზრუნვა განსაკუთრებით დასაფასებელია.

ამასთან, სამინისტროში არა მხოლოდ შიდა აუდიტის, არამედ მთლიანად სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ხარისხზე მეტყველებს ისიც, რომ ერთ-ერთი სსიპის³² სალიკვიდაციო კომისიამ გამოავლინა საბუღალტრო აღრიცხვის მთელი რიგი უზუსტობები, კერძოდ, დაწესებულების მიერ არასწორად წარმოებდა ვალდებულებებისა და მოთხოვნების ანალიზური აღრიცხვა. აქტივების არასწორად დოკუმენტირება მათი მითვისების მიზნით სწორედ ლიკვიდაციის დროს ხდება, მითუმეტეს იმ პირობებში, როცა ინვენტარიზაციის საკანონმდებლო რეგულირებასა თუ პრაქტიკაში ასეთი მძიმე ვითარებაა. სწორედ ამიტომ არის მნიშვნელოვანი როგორ მოხდება ლიკვიდაცია.

ამდენად, კომისიამ აღმოაჩინა, რომ ადგილი ჰქონდა სასაქონლო მატერიალური მარაგების, ძირითადი ქონების, დაუმთავრებელი მენობების რაოდენობრივი აღრიცხვის არქონას და არასათანადო ანგარიშთა გეგმის გამოყენებას. ეს არის საბალანსო სალიკვიდაციო ღირებულების რეალობასთან შეუსაბამობა. ქვეყანაში არაერთი ლიკვიდაცია მომხდარა და სალიკვიდაციო ღირებულებასთან დაკავშირებული ამგვარი პრობლემები ძალიან ხშირად დგება, თუმცა არ ხმაურდება.

³¹ შიდა აუდიტორული დასკვნა #36 (07.04.2011)

³² ყოფილი სსიპი მდგრადი განვითარების პროექტების განმახორციელებელი სააგენტო

5.4. ფინანსთა სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი ფინანსთა სამინისტროში ერთ-ერთი საუკეთესო³³ და სამაგალითოა სხვა საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებებისთვის. აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის, მაღალი პროფესიონალიზმის და პროცესების ანალიზის სიღრმის კარგი მაგალითია შემოსავლების სამსახურის 2011წ. შესაბამისობის და ფინანსური აუდიტის და სახაზინო სამსახურის ოპერაციული და შესაბამისობის შიდა აუდიტორული ანგარიშები.

შიდა აუდიტის დეპარტამენტის აუდიტორულ ანგარიშებში წამოწეულია სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის თავისი სიმძიმით გამოირჩეული ის პრობლემები, რასაც ბევრი სხვა სამინისტროს შიდა აუდიტორული ანგარიშები/დასკვნები არ ეხება, კერძოდ, ის, რომ: 1. ბალანსიდან დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების წლების განმავლობაში ჩამოწერა მათ ამოსაღებად და დასაფარად სრულყოფილი ღონისძიებების გატარების გარეშე ხდება; 2. ბალანსზე აღრიცხული დანაკლისების თანხების წარმოშობის და მისი ამოღების შესაძლებლობების შესწავლა წლების განმავლობაში არ ხორციელდება; 3. არ დგინდება შესრულებული სამუშაოების რეალური ღირებულებისა და ანაზღაურებული თანხების ურთიერთშესაბამისობა.

ასევე ძალიან მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის დეპარტამენტის რეკომენდაცია მომსახურების რეალიზაციიდან მიღებული შემოსავლებისა და გაწეული ხარჯების რეალობისა და მოგებისა და დღგ-ის გადასახდის გაანგარიშების სისწორის დასადგენად შემოსავლების სამსახურში ჩატარდეს დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმება.

ჩვენმა კვლევამ აჩვენა, რომ საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტები, როგორც წესი, სახსრების დაზოგვის შესაძლებლობებს არ აკვირდებიან. ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტი ამ მხრივაც იშვიათი³⁴ გამონაკლისია³⁵.

მთავრობას სწორედ იმიტომ ვთავაზობთ დაიწყოს საკუთარი დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვება (და არა მხოლოდ ამ დავალიანებების ინვენტარიზაცია), რომ მხარჯავი დაწესებულებები ბალანსიდან დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების ჩამოწერამდე სათანადოდ არ ცდილობენ ან საერთოდ არ ცდილობენ მათ ამოღებას ან დაფარვას (დანვრილებით იხ. თავი 7.1.). დავალიანებების ინვენტარიზაცია ამ დაკვირვების გარეშე ძალიან ძნელია. სწორედ იმიტომ, რომ ამგვარ დაკვირვებას საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებები პრაქტიკულად არ აწარმოებენ, მეორე ათწლეულია საქართველოს არცერთმა მთავრობამ არ იცის რამდენს შეადგენს მისი დებიტორული ან კრედიტორული დავალიანება (როგორც არაერთხელ აღვნიშნეთ, განსაკუთრებით მძიმეა დებიტორული დავალიანების ინვენტარიზაციის მდგომარეობა).

აღსანიშნავია, რომ, ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტორული ანგარიშებში ასევე არის ზედმეტად ანაზღაურებული თანხების უკან დაბრუნების რეკომენდაციები, თუმცა აღსანიშნავია, რომ, მაგალითად, საგარეო საქმეთა სამინისტროს შიდა აუდიტორული ანგარიშებისგან განსხვავებით, ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტორული ანგარიშებში ზედმეტად ანაზღაურებული თანხების უნდა დაბრუნების პროცესი და შედეგები არ ჩანს.

³³ ფინანსთა სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის მიერ ჩატარებული აუდიტებიდან პროცესების ანალიზის სიღრმით გამოირჩევა შემოსავლების სამსახურის 2010წ. აუდიტი.

³⁴ სახსრების დაზოგვის გამოუყენებელ შესაძლებლობაზე ასევე საუბარია შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს 2011წ. ერთ-ერთ შიდა აუდიტორულ ანგარიშში.

³⁵ სამინისტროს მიერ შესყიდვისას ნაკლებფასიანი მომწოდებლის დისკვალიფიციცია, მაშინ როცა უფრო მაღალფასიანმა მომწოდებელმაც ვერ წამოადგინა ის დოკუმენტაცია, რის გამოც დაბალფასიანი მომწოდებლის დისკვალიფიციცია მოხდა, რამაც სახელმწიფოს მოუსპო ფულის დაზოგვის შესაძლებლობა. შემოსავლების სამსახურმა 2011წ. არ დაფარა სს „ბანკ რესპუბლიკის“ სასესხო ვალდებულებები, მაშინ როცა ამის მზადყოფნა წერილობით გამოთქვა, და ამით შესაძლოა ხელიდან სახსრების დაზოგვის შესაძლებლობა გაუშვა.

5.5. რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო³⁶

ძირითადი მიგნებები

2011წ. 1 იანვრიდან 2012 წ. 1 იანვრამდე პერიოდის სამინისტროს დეპარტამენტების აუდიტის ანგარიშები ამ დეპარტამენტების საქმიანობის აღწერას წარმოადგენს და შეუძლებელია აუდიტორულ ანგარიშებად ჩაითვალოს, მაგ., იურიდიული დეპარტამენტის დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების აუდიტის ანგარიში არსებითად იურიდიული დეპარტამენტის მიერ განეული საქმიანობის ანგარიშია და შედგება ისეთი ფაქტობრივი მონაცემების ან გარემოებების აღწერისგან, რაც არ უკავშირდება დეპარტამენტის მიერ დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების მდგომარეობას და აუდიტორული ანგარიშისთვის რელევანტური მხოლოდ მაშინ შეიძლება იყოს, როცა ეს ფაქტობრივი ინფორმაცია იმის შესათვალისწინებლად არის საჭირო თუ როგორ რეალიზდება დებულებით გათვალისწინებული დეპარტამენტის მოვალეობები.

აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტი ვერ ან არ სვამს აუდიტისთვის მნიშვნელოვან კითხვებს, მაშინაც კი როცა მისი თვალთახედვის არეში ხვდება სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ისეთი ფაქტები, რაც ხარჯვის მიზნობრიობას კითხვის ნიშნის ქვეშ სრულიად ამკარად უნდა აყენებდეს. ერთ-ერთ ანგარიშში, მაგალითად, ნახსენებია სამინისტროსა და საქართველოს მოქალაქე დ.ტაბატაძეს შორის ხელშეკრულების დადების ფაქტი. ხელშეკრულება შეეხება სამინისტროსა და მცხეთა-მთიანეთის სახელმწიფო რწმუნებულის - გუბერნატორის აპარატის წილობრივი დაფინანსებით დ.ტაბატაძის მიერ ემორის უნივერსიტეტის სამართლის სკოლაში სამაგისტრო პროგრამის გავლას. მაგალითად, კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრომ 2011წ. დააფინანსა შალვა მძინარაშვილის ბერკლის სამუსიკო კოლეჯში სწავლა. მიუხედავად იმისა, რომ სამინისტროს შესაბამის აუდიტორულ ანგარიშში არ ჩანს თუ რა ვალდებულებებს აკისრებს შალვა მძინარაშვილს სახელმწიფოს მიერ სწავლის დაფინანსება, თავად დაფინანსება არ იყო საეჭვო ხარჯი, რადგან სახელოვნებო განათლების ხელშეწყობის პროგრამის ფარგლებში მოხდა. ვინაიდან არც მცხეთა-მთიანეთის სახელმწიფო რწმუნებულის და არც რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს მიგნები არ მოიცავს უმაღლესი განათლების ხელშეწყობის ღონისძიებებს, ანგარიშში უნდა იყოს შეფასებული თუ რა სარგებლის/დ. ტაბატაძის მიერ რა ვალდებულებების შესრულების სანაცვლოდ გადაიხადა სამინისტრომ ან მცხეთა-მთიანეთის სახელმწიფო რწმუნებულის - გუბერნატორის აპარატმა ამ მოქალაქის მაგისტრატურაში სწავლების ხარჯები.

ანგარიშში არ არის შეფასებული დეპარტამენტის მოსამსახურეთა შორის მოვალეობების განაწილების მდგომარეობა, სამინისტროს დებულებით დეპარტამენტისთვის დაკისრებული ფუნქციებისა და უფლებამოსილებათა განხორციელების სისრულე და დროულობა, მინისტრის და მინისტრის კურატორი მოადგილის დავალებების შესრულების მდგომარეობა, ხოლო დასკვნები და რეკომენდაციები ფორმალური ხასიათისაა. სამინისტროს იურიდიული დეპარტამენტის აუდიტის ეს ანგარიში თავად იურიდიულ დეპარტამენტსაც შეიძლება მოემზადებინა, რადგან იგი არ სცილდება ფაქტების თუ დებულებით გათვალისწინებული მოვალეობების აღწერას.

სამინისტროს რეფორმებისა და ინოვაციების და რეგიონული განვითარების დეპარტამენტების 2011წ. 1 იანვრიდან 2012 წ. 1 იანვრამდე პერიოდის დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების აუდიტის ანგარიშებიც ასევე შედგება ისეთი ფაქტობრივი მონაცემებისა და გარემოებების აღწერისგან, რაც არ უკავშირდება ამ დეპარტამენტების მიერ დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების მდგომარეობის კრიტიკულ შეფასებას.

იურიდიული დეპარტამენტის აუდიტის ანგარიშის ანალოგიურად, რეფორმებისა და ინოვაციების და რეგიონული განვითარების დეპარტამენტების დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების აუდიტის ანგარიშებში დასკვნები და რეკომენდაციები ფორმალური ხასიათისაა. რეგიონული განვითარების დეპარტამენტის აუდიტის ანგარიშში არ ჩანს, რომ რეგიონებში მიმდინარე საინვესტიციო ინფრასტრუქტურული პროექტებისა და სოფლის მხარდაჭერის პროგრამის მონიტორინგი საჭიროებს გაძლიერებას, მაშინ როცა დასკვნების და რეკომენდაციების ნაწილში ნათქვამია, რომ დეპარტამენტმა თავისი კომპეტენციის ფარგლებში რეგიონებში მიმდინარე საინვესტიციო ინფრასტრუქტურული პროექტებისა და სოფლის მხარდაჭერის პროგრამის მონიტორინგი უნდა გააძლიეროს. რეფორმებისა და ინოვაციების და რეგიონული განვითარების აუდიტის ანგარიშის დასკვნების და რეკომენდაციების ნაწილშიც ანალოგიურად საუბარია დეცენტრალიზაციის და დეკონცენტრაციის პროცესის სტრატეგიისა და მისი ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრის სისტემის ოპტიმიზაციის მიმართულებით

³⁶რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს რისკებისთვის იხ. თავი 7.2.

დეპარტამენტის მიერ სხვა უწყებებთან თანამშრომლობის გააქტიურებაზე, მაშინ როცა ანგარიშში ამ პრობლემაზე არაფერია ნათქვამი.

ამდენად, სამინისტროს დებულებით განსაზღვრული ამოცანების შესრულების აუდიტის ანგარიშები, როგორც აღვნიშნეთ, წარმოადგენს აუდიტის ობიექტების საქმიანობის და არა აუდიტის ანგარიშებს რადგან ამ ანგარიშებში არ არის მოცემული აუდიტისთვის რელევანტური არცერთი ფაქტი თუ შეფასება.

სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი დეპარტამენტი 2012 წლის ნოემბრამდე თავის პასიურობას, კერძოდ 2011-2013 წლების აუდიტის სტრატეგიული გეგმით გათვალისწინებული ობიექტების შემოწმებლობას, კადრების სიმცირით ხსნის. სამინისტროს აუდიტის დეპარტამენტში 2012 წლის 7 ნოემბრამდე, ნაცვლად მტაბით გათვალისწინებული შვიდი თანამშრომლისა, ფაქტიურად ირიცხებოდა მხოლოდ სამი თანამშრომელი. თუმცა, როგორც გავარკვეეთ, 2012 წ. ნოემბრამდე შიდა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლები დაკავებული იყვნენ მშენებლების დაჩქარებით, რათა უზრუნველყოთ სამუშაოების დროულად ან დროზე ადრე დასრულება, რაც არ არის შიდა აუდიტის სამსახურის საქმე. მაგალითად გემოლნიშნულ პერიოდში შიდა აუდიტის დეპარტამენტის თანამშრომლები მივლინებულნი იყვნენ ვაზიანი-გომბორი-თელავის და რიკოთის უღელტეხილის მიმდებარე საავტომობილო გზებზე სტიქიის შედეგად დაზიანებულ მონაკვეთებზე მონიტორინგის გაწევის მიზნით. ასევე, გორის გასასვლელში მშენებარე ორმხრივი გვირაბის და ქუთაისში ახალი პარლამენტის მშენებლობებზე სამუშაოების დაჩქარების მიზნით.

აღსანიშნავია, რომ 2012 წლის ნოემბრიდან, სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა დაიწყო სამინისტროს სისტემაში/დაქვემდებარებაში შემავალი ორგანიზაციების მიერ განხორციელებული შესყიდვების ნაწილის შემოწმება და გამოავლინა რამდენიმე მნიშვნელოვანი კანონდარღვევა, რაც შემდგომი რეაგირებისთვის გადაუგზავნა მთავარ პროკურატურას.

1. საქართველოს რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება - საქართველოს საავტომობილო გზების დეპარტამენტსა და შპს „მილენიუმ ტრანს“ შორის 2012 წლის 17 სექტემბერს დადებული ნასყიდობის ხელშეკრულება და თანდართული დოკუმენტაცია
2. საერთაშორისო მნიშვნელობის თბილისი-სენაკი-ლესელიძის საავტომობილო გზის კმ. (53+500) - კმ. (80+000) მონაკვეთზე გარე განათების და მაღალი ძაბვის ქსელის მოწყობის სამუშაოების ელექტრონული ტენდერი
3. თბილისი-სენაკი-ლესელიძის საავტომობილო გზის E-60 ჩქაროსნული ავტომაგისტრალის რუისი-რიკოთის კმ95-კმ143 (რუისი-აგარას კმ95-კმ114) მონაკვეთზე სახელმწიფო საკუთრებაში არსებული მიწის ნაკვეთების მოქალაქეებზე გასხვისების საკითხი
4. შ.პ.ს. „ინ-სი“-ს მიერ ქ. თელავში ბაზრის შენობის მშენებლობისა და თეატრის სარეკონსტრუქციო-სარეაბილიტაციო იძულებითი სამუშაოების საკითხი
5. ქ. თელავში ბატონის ციხის (მუზეუმი) რეაბილიტაციის მასალები

ამდენად, რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობაში აშკარად იკვეთება 2012 წ. ნოემბრის შემდეგ გააქტიურების ნიშნები.

5.6. კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

2010-2012 წწ. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროში ვერ ასრულებდა თავის ძირითად დანიშნულებას, კერძოდ, მიზნების მიღწევაში სამინისტროს ხელშეწყობას საბიუჯეტო სახსრების კანონიერი, გამჭვირვალე, ეკონომიური, ეფექტიანი და პროდუქტიული გამოყენებით.

კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროში 2010-2012 წწ. იკვეთება კოლეზიის³⁷ აშკარა ნიშნები. სამინისტრომ, მაგალითად, 2012 წ. 25 ოქტომბერს საქართველოს შესახებ საიმიჯო ვიდეო-რგოლის დასამზადებლად 389,959 ლარის ღირებულების მომსახურების ხელშეკრულება გააფორმა შპს ფორმულა პროესკო პროდაქშენტთან. ხელშეკრულება ითვალისწინებდა ქვეყნის პოპულარიზაციის მიზნით 45 წამიანი კლიპის გადაღებას. სამუშაოს მიღება-ჩაბარების აქტი ხელშეკრულების დადების დღესვე, 2012 წ. 25 ოქტომბერს გაფორმდა. მაშასადამე, 389,959 ლარის ღირებულების სამუშაოს

³⁷ თვალის ასახვევად საიდუმლო თანამშრომლობა, მაგალითად, აქტივების ბოროტად გამოყენების მიზნით, ბოროტი განზრახვით პირის შეკვრა.

შესრულებას 1 დღეზე ნაკლები დასჭირდა. მიღება-ჩაბარების აქტი 2012 წ. 2 ნოემბერს გაუქმდა შემსრულებელთან შეთანხმების აქტით. შემსრულებელი მიღება-ჩაბარების აქტის გაუქმებას ყოველგვარი წინააღმდეგობის გარეშე დათანხმდა, რაც პირდაპირ უთითებს იმაზე, რომ ხარჯების გაწევა არ მომხდარა.

ამ და სხვა არაერთი ფაქტის ფონზე³⁸ როცა ფიქტიური ხელშეკრულებებით თვალთმაქცურად ხდებოდა სახელმწიფოს სახსრების დატაცება, რაც 2012 წლის ბოლოს საპარლამენტო არჩევნების შემდეგ სამართალდამცავ ორგანოებს გადაეგზავნა, სამინისტროს შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის დეპარტამენტი 2010-2012წწ. პერიოდს გამოთქვამს ისეთი საკითხების შესახებ, როგორიცაა, მაგალითად, ის, რომ: 1. ორი თანამშრომლის მივლინების თარიღი არ ემთხვევა მოხსენებით ბარათში აღნიშნულ თარიღს და ბრძანებაში არ არის აღნიშნული მივლინების მიზანი; 2. ორ შემთხვევაში ხელშეკრულებების იმ მოთხოვნების დარღვევა, რომლის თანახმადაც შემსყიდველი ვალდებულია ხელშეკრულებით გათვალისწინებული თანხა გადაიხადოს მიღება-ჩაბარების აქტის გაფორმების შემდგომ 10 სამუშაო დღის განმავლობაში; 3. გადასახადის გადამხდელის მონომობის მქონე ფიზიკურ პირის გადამხდელის მონომობა წარმოდგენილი არ არის დოკუმენტაციაში.

შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის დეპარტამენტის ერთ-ერთი რეკომენდაცია არის მოსალოდნელი ღონისძიებების დაფინანსების სისტემატიზაცია და დაფინანსების შეძლებისდაგვარად რეალური ოდენობების დროულად განსაზღვრა, რაც სამინისტროს ნამდვილად სჭირდებოდა. თუმცა ამ რეკომენდაციის შემუშავების საფუძველი იყო არა ფიქტიური ხარჯები, როგორცაა განხილული საიმიტო კლიპის პროექტი (389,959 ლარი), არამედ ის, რომ შემცირებულიყო დამტკიცებულ პროგრამებში წლის მანძილზე განხორციელებული მუხლობრივი ცვლილებების ოდენობა.

საბიუჯეტო კოდექსის³⁹ მიხედვით, მხარჯავი დაწესებულების პროგრამებს შორის თანხების გადანაწილება არ უნდა აღემატებოდეს მხარჯავი დაწესებულებისათვის წლიური ბიუჯეტით გათვალისწინებული ასიგნებების 5%-ს. ამდენად, ეს გადანაწილებები, რაც შიდა აუდიტის სამსახურის უკლებლივ ყველა ანგარიშშია აღნიშნული, არაფერს ნიშნავს, თუ არ აღემატება დადგენილ 5%-ს. რამდენი პროცენტის ფარგლებში ხდებოდა ეს მუხლობრივი ცვლილებები ანგარიშებში აღნიშნული არ არის.

ამასთან, როცა წლიდან წლამდე შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის დეპარტამენტის ოცდაათ სხვადასხვა ანგარიშში მეორდება რეკომენდაცია დამტკიცებულ პროგრამებში წლის მანძილზე განხორციელებული მუხლობრივი ცვლილებები შემცირების შესახებ საინტერესოა რატომ არ მოხდა მისი გათვალისწინება.

2010-2012წწ. აუდიტორულ ანგარიშებში ასევე წარმოდგენილია ისეთი რეკომენდაციებიც რომელთა გათვალისწინება გააუმჯობესებდა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემას, თუმცა კონტროლის ის გარემო და შიდა აუდიტის ფორმალურობა, რაც სამინისტროში 2010-2012წწ. იკვეთება, ამ რეკომენდაციების მნიშვნელობას იმთავითვე ეჭვქვეშ აყენებს.

კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის დეპარტამენტის საქმიანობაში, ისევე, როგორც რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის საქმიანობაში, 2012წ. ნოემბრის შემდეგ აშკარად იკვეთება გააქტიურების ნიშნები.

5.7. ენერგეტიკის სამინისტრო

ძირითადი მიგნებები

შეიძლება დარწმუნებით ითქვას, რომ შიდა აუდიტი ენერგეტიკის სამინისტროში ფაქტობრივად არ არსებობს (დანვრილებით იხ. ცხრილი 1-5), რასაც ადასტურებს ის, რომ:

³⁸ საქართველოს კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტროს ორგანიზებით 2010 წლის 22 მაისს ქ.ოსლოში გამართული საქართველოს დამოუკიდებლობისადმი მიძღვნილი ღონისძიების ამსახველი ფინანსური დოკუმენტაცია. ხელშეკრულება გაფორმებულია COSMO Organization Tic. Ltd. შიდა 282 235 ევროზე. 2011 წლის 3 ივლისს ქ. ბათუმში კრის ბოტისა და სტინგის კონცერტის ორგანიზების ამსახველი ფინანსური დოკუმენტაცია. ხელშეკრულება გაფორმებულია შ.პ.ს. „ისტერნ პრომოუშენს“-თან 750 000 აშშ დოლარზე. 2012 წლის 17 ივლისს პროექტის „საქართველო ოკუპაციის გარეშე“ განხორციელების ამსახველი ფინანსური დოკუმენტაცია. ხელშეკრულება გაფორმებულია ააიპ „საქართველოს დოკუმენტაციის ცენტრთან“ 350 000 ლარზე

³⁹ 31-ე მუხლის (მე-2-3 პუნქტი)

1. სამინისტროს 2010-2012წწ. შიდა აუდიტორულ ანგარიშებსა და დასკვნებში არ არის მოცემული არათუ არცერთი მიგნება ან რეკომენდაცია რაიმე პროცესის თუ პრაქტიკის გაუმჯობესების შესახებ, არამედ არაფერი, რაც აუდიტის, ინსპექტირების ან უბრალოდ ზედაპირული შემოწმების შედეგად შეიძლება ჩაითვალოს. 2010-2012წწ. შიდა აუდიტის სამსახურს არ გამოუვლენია არცერთი დარღვევა ან ნაკლოვანება, რაც დამატარებელი შეიძლება ყოფილიყო მხოლოდ მაშინ დასკვნებსა და წლიურ ანგარიშებში მოცემული რომ ყოფილიყო იმის აღწერა თუ აუდიტი როგორ დაიგეგმა, რა პროცესები და ოპერაციები შემოწმდა და რატომ, რა მიდგომა იქნა გამოყენებული და ა.შ. თუმცა ენერგეტიკის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტის არცერთი დასკვნა არ აღემატება ერთ გვერდს, რაც, ცხადია, სრულიად არასკმარისია თუნდაც არასრულფასოვანი აუდიტის შედეგების აღწერისთვის⁴⁰.
2. 2010წ. არ მოხდა გეგმიური შემოწმების გრაფიკით გათვალისწინებული შემოწმებები, მათ შორის ნავთობისა და გაზის სახელმწიფო სააგენტოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კომპლექსური შემოწმება, რასაც შიდა აუდიტის დეპარტამენტი 2010წ. 26 მარტს მიღებული სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების კანონით განსაზღვრული შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების ახლებური წესით და მეთოდებით ხსნის. 2010წ. ახალი კანონის მიღებას ჩვენს მიერ შესწავლილი არცერთი მხარჯავი დაწესებულებისთვის არ შეუძლია ხელი აუდიტის ჩატარებაში. ენერგეტიკის სამინისტროს არ ჰყავს უფრო მნიშვნელოვანი საქვეუწყებო დაწესებულება, ვიდრე ნავთობისა და გაზის სახელმწიფო სააგენტოა. სააგენტოში დაგეგმილი აუდიტის გაუქმება, მითუმეტეს იმ მიზეზით, რაც შეუძლებელია ხელისშემშლელ ფაქტორად ჩაითვალოს, არაერთ კითხვის ნიშანს აჩენს.
3. აღსანიშნავია, რომ შიდა აუდიტის სუბიექტს არ აქვს ინფორმაცია იმასთან დაკავშირებით სანავის ხარჯვის რა სისტემას იყენებს სამინისტრო, კერძოდ შიდა აუდიტის სუბიექტში არავინ იცის, რომ ენერგეტიკის სამინისტრო დაახლოებით სამი წელია ტალონურიდან მკაცრი აღრიცხვის სისტემაზე გადავიდა.
4. 2010-2012წწ. არ მომხდარა დაახლოებით 660 მილიონი ლარის ღირებულების ენერგეტიკის ინფრასტრუქტურული პროექტების აუდიტი, სადაც საქართველოს ფინანსური თანამონაწილეობა 500 მილიონ ლარს შეადგენდა და უცხოური კრედიტით დაფინანსდა. ენერგეტიკის სამინისტრომ ეს კრედიტი გადაასესხა სხვადასხვა კომპანიას. მამასადამე, ეს კრედიტი ინფრასტრუქტურული პროექტების განმახორციელებელმა კომპანიებმა უნდა გადაუხადონ მთავრობას, ხოლო მთავრობამ --კრედიტორებს. მიუხედავად იმისა, რომ ინვესტირებას უშუალოდ სამინისტრო არ აკეთებს და ამ პროექტების განხორციელების მონიტორინგს თავად დონორები და განმახორციელებელი კომპანიების მიერ დაქირავებული აუდიტორები აკეთებენ ენერგეტიკის სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტს არ შეიძლება არ ჩაეთარებინა ამ ინფრასტრუქტურული პროექტების აუდიტი, რადგან: 1. ეს პროექტები⁴¹ ძალიან მნიშვნელოვანია ქვეყნის ენერგეტიკული უსაფრთხოებისთვის და მათ განხორციელებაზე ძალიან დიდი რესურსი იხარჯება 2. თუ მსესხებლები ამ კრედიტს ვერ გადაიხდიან მათი გადახდა საქართველოს მთავრობას მოუხდება. მიუხედავად იმისა, რომ პროექტების დაწყებამდე თავად დონორებმა გააკეთეს ტექნიკურ-ეკონომიკური დასაბუთება, რაც მოიცავდა პროექტების მომგებიანობის ანალიზს, სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი სრულიად დაუშვებელია არ გაეცნოს ამ ტექნიკურ-ეკონომიკურ დასაბუთებაში მოცემულ პროექტების მომგებიანობის ანალიზს და თავად არ შეაფასოს: 2.1 განმახორციელებელი კომპანიების ბიზნეს-პროცესები 2.2. განხორციელების პროგრესი 2.3. ის რისკები, რაც კრედიტით თანადაფინანსებული 500 მილიონ ლარის დაფარვას შეიძლება ახლდეს.

ენერგეტიკის სამინისტროში შიდა აუდიტის სუბიექტის სრული უმოქმედობა, რაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მოშლის აშკარა ნიშანია, განსაკუთრებით მაღალი რისკის ქვეშ აყენებს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის მიზნობრიობას და კანონიერებას, რადგან წარმოადგენს არაკომპენსირებად, ანუ დაუძლეველ რისკს. არაკომპენსირებადი რისკების შემსუბუქება შეუძლებელია. ამ შემთხვევაში ერთადერთ გამოსავლად ყველა იმ ფაქტორის აღმოფხვრა მიიჩნევა, რამაც ამგვარი რისკი წარმოშვა.

⁴⁰ ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტორული ანგარიშები საშუალოდ 30 გვ.-ია.

⁴¹ ენგურის ჰიდროელექტროსადგურის რეაბილიტაციის პროექტი (EBRD), ვარდნილისა და ენგურის ჰიდროელექტროსადგურების რეაბილიტაციის პროექტი (EIB, EC), ენერგეტიკის ინფრასტრუქტურის განვითარება (USAID), შავი ზღვის ელექტროგადამცემი ქსელის პროექტი (KfW, EIB, EBRD), რეგიონალური ელექტროგადამცემის გაუმჯობესების პროექტი (ADB)

5.8. თბილისის მერია

ძირითადი მიგნებები

ჩვენს მიერ შესწავლილი ცამეტი საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებიდან თბილისის მერია ერთადერთი დაწესებულება აღმოჩნდა, რომელმაც არ მოგვანოდა თავისი შიდა აუდიტორული ანგარიშები. 2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების ნაცვლად თბილისის მერიის შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურმა თავისი საქმიანობის 2012წ. ანგარიში მოგვანოდა. აუდიტორული ანგარიშების გარეშე შეუძლებელია შიდა აუდიტის პროცესზე სრულყოფილი წარმოდგენის შექმნა. იმ მწირი ინფორმაციით, რაც საქმიანობის წლიურ ანგარიშშია მოცემული, ქვემოთ მოცემულ მე-2-5 ცხრილებში ვაფასებთ მერიის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ცალკეულ ელემენტებს, თუმცა ვერ ვაფასებთ სისტემას მთლიანობაში (ცხრილი 1).

თბილისის მერიაში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მთავარ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ შიდა აუდიტმა 2012წ. მერიის ბიუჯეტის 3%-ზე ნაკლები⁴² მოიცვა⁴³, მაშინ როცა ეს მაჩვენებელი გაცილებით მაღალია ნებისმიერ სხვა მხარჯავ დაწესებულებაში, ენერგეტიკის სამინისტროს გარდა, სადაც, როგორც აღვნიშნეთ, შიდა აუდიტის არსებობის ვერაწიერ ნიშანს ვერ მივაკვლიეთ. აუდიტი, მათ შორის შიდა აუდიტი, შერჩევითად ხორციელდება და ყველაფრის შემოწმება ხშირად აბსოლუტურად არაპროფესიონალური და არაგონივრული მიდგომაა, მაგრამ თუ შიდა აუდიტს დაქვემდებარებული თანხები დაწესებულების მთლიანი ბიუჯეტის გარკვეულ პროცენტულ მაჩვენებელზე დაბლა ჩამოვიდა, ეს შიდა აუდიტს აღარ მისცემს საშუალებას დაეხმაროს დაწესებულებას მიზნების მიღწევაში რისკის მენეჯმენტის, კონტროლისა და მართვის ავტონომიური პროცესების შეფასებასა და გაუმჯობესებაში სისტემური, ორგანიზებული მიდგომის გამოყენებით, რაც, შიდა აუდიტორთა საერთაშორისო ინსტიტუტის (IIA) განმარტებით, არის შიდა აუდიტის მიზანი. შიდა აუდიტის არეალში ბიუჯეტის 3%-ზე ნაკლების მოქცევა სწორედ ამგვარ შემთხვევას წარმოადგენს.

2011-2013წწ. ქვეყნის არცერთი საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულების სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის გამართვაზე არ გამოყოფილა იმ მოცულობის რესურსი, რაც 2010-2013წწ. თბილისის მერიის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის გამართვისთვის გამოიყო. გამოყოფილმა თანხამ 1,608,700 ლარი შეადგინა, კერძოდ, შიდა აუდიტორული სისტემის გამართვაზე -- 316,000 ლარი⁴⁴, თბილისის ბიუჯეტის და მერიის ერთიანი სააღრიცხვო მოდელის შექმნაზე -- 792,300 ლარი⁴⁵, ხოლო სახელმწიფო შესყიდვების სავარაუდო ღირებულების განსაზღვრის მომსახურებაზე -- 500,400 ლარი⁴⁶. შიდა აუდიტორული სისტემის გამართვაზე განეულ ხარჯებში არ შედის მერიის შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურის ხარჯები.

2010-2012წწ. თბილისის ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშებიდან არ ჩანს რატომ სჭირდება თბილისის ბიუჯეტის და მერიის ერთიანი სააღრიცხვო მოდელის შექმნას 492,300 ლარი. ამ სააღრიცხვო მოდელის შექმნაზე 492,300 ლარის დახარჯვის შემდეგ, მერია მოდელის შექმნას 2013წ. ისევ აგრძელებს და დამატებით 300,000 ლარის ხარჯის განევა გეგმავს (სულ 792,300 ლარი). როგორც საქალაქო სამსახურმა დაგვიდასტურა, 2013წ. მოდელის შექმნა ვერ დასრულდება. იმის გათვალისწინებით, რომ სააღრიცხვო მოდელის შექმნის გონივრული ვადა ყველა საჭირო ტესტირებით და მომხმარებლების ტრენინგებით, როგორც წესი, არ აღემატება 1 წელს, გაუგებარია რატომ ჭირდება მერიის სააღრიცხვო მოდელის შექმნას 4 წელზე მეტი.

ჩვენ პატივს ვცემთ ყველა ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულის დამოუკიდებლობას, მათ შორის დედაქალაქის სტატუსს, და არ ვფიქრობთ, რომ რადგან ქვეყნის არცერთი საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულების სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის გამართვაზე არ იხარჯება თუნდაც მეტ-ნაკლებად შედარებადი რესურსი, არც თბილისის მერიის შიდა კონტროლის სისტემის გამართვაზე უნდა მოხდეს ამ მოცულობის ხარჯების განევა. თუმცა სისტემის გამართვაზე ამ მოცულობის რესურსის დახარჯვა თბილისის მთავრობას აკისრებს პასუხისმგებლობას ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშებში დანვრილებით განმარტოს რა აქტივობებს (მიზნის მისაღწევად აუცილებელ

⁴² აუდიტმა მოიცვა აუდიტის ოთხი ობიექტიდან სამის 2011 წ. საქმიანობის აუდიტის, მაგრამ აუდიტის ობიექტების ჯამური ასიგნებების და დაწესებულების მთლიანი ბიუჯეტის ფარდობის დასათვლელად ავიღეთ მხოლოდ 2012წ. შესაბამისი მონაცემები, რადგან 2011წ. შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახური არ არსებობდა და 2012წ. აუდიტის ჩატარებისას გადაწყვიტეს აუდიტის ობიექტების 2011წ. საქმიანობაც მოეცათ.

⁴³ უფასო სასაბუღალტრო - I-IV კვარტალი, შპს მცენარეთა დაცვის სანარმო - I-II კვარტალი, დანგრეული სახლების მაცხოვრებელთა კომპენსაციის პროგრამა - I-II კვარტალი, სსიპ საგანგებო და გადაუდებელი სიტუაციების მართვის სააგენტო - I-II კვარტალი

⁴⁴ 2012წ. 16,000 ლარი იქნა ათვისებული, 2013წ. კი 300,000 ლარის ათვისება იგეგმება.

⁴⁵ ამ მოდელის შექმნა 2010წ დაიწყო. 2010 წ. 89,200 ლარი იქნა ათვისებული, 2011წ -- 203,100 ლარი, 2012წ. - 200, 000 ლარი, 2013წ. კი 300,000 ლარის ათვისება იგეგმება.

⁴⁶ 2012წ. 100,400 ლარი იქნა ათვისებული, 2013წ. კი 400,000 ლარის ათვისება დაიგეგმა.

რა საქონელს და მომსახურებას) მოხმარდა/მოხმარდება 1,608,700 ლარი და როგორ შეცვალა დახარჯულმა რესურსმა დედაქალაქის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა.

აღსანიშნავია, რომ თბილისის მერიის მიერ სახელმწიფო შესყიდვების სავარაუდო ღირებულების განსაზღვრის მომსახურების კერძო კომპანიისგან შესყიდვა, რისთვისაც 2012-2013წწ. 500,400 ლარი გამოიყო, შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურის საინტერესო და საჭირო ინიციატივაა, რაც სხვა მხარჯავმა დაწესებულებებმაც შეიძლება გადაიღონ, თუმცა სხვა მხარჯავმა დაწესებულებებმა უნდა გაითვალისწინონ, რომ კონტროლის ღონისძიებების განხორციელების ხარჯები, როგორც ამას სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კანონის მე-13(2) მუხლი ითხოვს, არ უნდა აღემატებოდეს მოსალოდნელ სარგებელს. შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახური ამგვარი მომსახურების შესყიდვის ინიციატივით საერთაშორისო გამჭვირვალობა - საქართველოს მიერ 2012წ. თბილისის მერიის გარკვეული ტენდერების კანონიერების და გონიერულობის ეჭვქვეშ დაყენების შემდეგ გამოვიდა⁴⁷.

როგორც მერიის შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურის 2012წ. საქმიანობის წლიურ ანგარიშშია აღნიშნული, თავდაპირველი წლიური გეგმის შესაბამისად განსაზღვრული იყო ბინათმესაკუთრეთა ამხანაგობის ხელშეწყობის პროგრამის, გამგეობების მიერ ქონების პრივატიზების, მუნიციპალური შესყიდვების შიდა აუდიტი, ასევე თბილისის მერიის სასაწყობო ბაზების ინვენტარიზაცია. თუმცა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურმა რესურსების ნაკლებობის მიზეზით წლიური გეგმიდან აუდიტის ეს ობიექტები ამოიღო. იმ დროს როცა თბილისის მერიაში მხოლოდ შიდა აუდიტორული და არა მთლიანად შიდა კონტროლის⁴⁸ სისტემის გამართვისთვის ამხელა რესურსი დაიხარჯა, აუდიტის არეალის ბიუჯეტის 3%-ის მიღმა გაფართოება პრობლემას აღარ უნდა წარმოადგენდეს.

6. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შემატამებელი შეფასება ძირითადი პარამეტრების მიხედვით

ქვემოთ მოცემულ ხუთ ცხრილში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემას მხარჯავი დაწესებულებების მიხედვით ჩვენს მიერ გამოყოფილი ოცდაათოთხმეტი კრიტერიუმით ვაფასებთ.

პირველ ცხრილში შეიძლება იხილოთ სკალით მოცემულია სამინისტროებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ყველაზე ზოგადი შეფასება სამი ძირითადი პარამეტრის მიხედვით, რასაც იქვე მოჰყვება დაწესებულების მთლიანი შეფასება. ეს შეფასებები შენონილია⁴⁹: დაწესებულების შეფასება (მაგ., შეფასება საშუალო) გამოყვანილია სხვა დაწესებულებებში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის შეფასებასთან მიმართებაში. ამასთან, დაწესებულების მთლიანი შეფასება არ არის კუმულატიური, ანუ შეფასების ელემენტებს თანაბარი წონებით არ ასახავს. ქვემოთ მოცემული ცხრილი 1 მოიცავს შიდა აუდიტის სუბიექტის მქონე 12 სამინისტროს, მაგრამ არა თბილისის მერიის შეფასებას⁵⁰.

⁴⁷ ვალერიან გვათუა, თბილისის მერიის შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურის უფროსი, 8 მაისი, 2013წ.

⁴⁸ შიდა კონტროლი იგივეა, რაც სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი.

⁴⁹ ეს არის ე.წ. across the pool შეფასებები. გარდა იმისა, რომ აბსოლუტური შეფასებები აქ მეთოდოლოგიური მოსაზრებებით გაუმართლებელია, მივიჩნიეთ

⁵⁰ როგორც ზემოთ აღვნიშნეთ, ჩვენს მიერ შესწავლილი ცამეტი საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულებიდან თბილისის მერია ერთადერთი დაწესებულება აღმოჩნდა, რომელმაც არ მოგვანოდა თავისი შიდა აუდიტორული ანგარიშები. 2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების ნაცვლად მერიის შიდა აუდიტისა და მონიტორინგის საქალაქო სამსახურმა მხოლოდ თავისი საქმიანობის 2012წ. ანგარიში მოგვანოდა. აუდიტორული ანგარიშების გარეშე შეუძლებელია შიდა აუდიტის პროცესზე სრულყოფილი წარმოდგენის შექმნა. იმ მწირი ინფორმაციით, რაც საქმიანობის წლიურ ანგარიშშია მოცემული, მერიის სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ცალკეულ ელემენტებს ქვემოთ მოცემულ მე-2-5 ცხრილებში ვაფასებთ, თუმცა ვერ ვაფასებთ სისტემას მთლიანობაში (ცხრილი 1).

რისკების და კონტროლების განსაზღვრის მდგომარეობის ქულების განმარტება:

6 - ძალიან კარგი (ყოველსმომცველი)

5 - კარგი (იდენტიფიცირებულია ძირითადი რისკები და მათ შესამსუბუქებლად კონტროლის ღონისძიებები)

4 - საშუალო (იდენტიფიცირებულია ცალკეული რისკები და კონტროლის ღონისძიებები)

3 - არაღამაკმაყოფილებელი (იდენტიფიცირებულია ცალკეული რისკები, კონტროლის ღონისძიებების გარეშე)

2 - ცუდი (სისტემა ვერ უზრუნველყოფს რისკების და მათ შესამსუბუქებლად კონტროლის ღონისძიებების განსაზღვრას)

1 - ძალიან ცუდი (არ არსებობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა, რის გამოც პრინციპულად შეუძლებელია რისკების ან კონტროლების იდენტიფიცირება)

X - შეუძლებელია შეფასება (ინფორმაციის არქონის გამო)

შიდა აუდიტის პროაქტიულობის ქულების განმარტება:

6 - ძალიან მაღალი (მოიცავს აუდიტის შეფასებების სრულ სპექტრს)

5 - მაღალი (მოიცავს აუდიტის შეფასებების ძირითად სპექტრს)

4 - საშუალო (მოიცავს აუდიტის შეფასებების არასრულ სპექტრს, ფოკუსი ინსპექტირებაზე)

3 - არაღამაკმაყოფილებელი (მოიცავს აუდიტის სპორადულ შეფასებებს, ფოკუსი ინსპექტირებაზე)

2 - ცუდი (გამოყოფს ცალკეულ პრობლემებს. მოიცავს იზოლირებულ აღწერებს. არ კეთდება შიდა აუდიტი, ინსპექტირების ცალკეული გამოვლინებები)

1 - ძალიან ცუდი (არ გამოყოფს არანაირ პრობლემას. მოიცავს იზოლირებულ აღწერებს. არ კეთდება არც შიდა აუდიტი, არც ინსპექტირება)

X - შეუძლებელია შეფასება (ინფორმაციის არქონის გამო)

ინვენტარიზაციის შეფასების ქულების განმარტება:

6 - ძალიან მაღალი (მთელი ინვენტარიზაცია შეფასებულია კრიტიკულად)

5 - მაღალი (ინვენტარიზაციის ძირითადი მიმართულებები შეფასებულია კრიტიკულად)

4 - საშუალო (ინვენტარიზაციის ცალკეული მიმართულებებია შეფასებულია)

3 - არაღამაკმაყოფილებელი (ინვენტარიზაციის ცალკეული შედეგებია აღწერილი)

2 - ცუდი (ინვენტარიზაცია არ არის ნახსენები)

1 - ძალიან ცუდი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა არ უზრუნველყოფს აქტივების დაცულობას)

X - შეუძლებელია შეფასება (ინფორმაციის არქონის გამო)

მთლიანი შეფასების ქულების განმარტება:

6 - ძალიან მაღალი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა აბსოლუტურად გამართულად ფუნქციონირებს)

5 - მაღალი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა გამართულად ფუნქციონირებს)

4 - საშუალო (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა მეტ-ნაკლებად გამართულად ფუნქციონირებს)

3 - არადაამაკმაყოფილებელი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა სუსტია)

2 - ცუდი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა ფაქტობრივად არ ფუნქციონირებს)

1- ძალიან ცუდი (სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის არსებობის ვერცერთი ნიშანი ვერ იქნა მიკვლეული)

X - შეუძლებელია შეფასება (ინფორმაციის არქონის გამო)

ცხრილი 1. საერთო შეფასება

დანესებულება	რისკების და კონტროლის ღონისძიებების განსაზღვრა	შიდა აუდიტის პროექტიულობა	ინვენტარიზაციის შეფასების მდგომარეობა ⁵¹	მთლიანი
ფინანსთა სამინისტრო	5	4	5	5
საგარეო საქმეთა სამინისტრო	4	4	4	4
გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო	4	4	4	4
ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო	4	4	4	4
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	3	3.5	2	3
ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტრო	3	3	2	3
განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო	3	3	2	3
შრომის, ჯანმრთელობისა და	3	3	2	3

⁵¹ მოქმედი რეგულაციით, შიდა აუდიტის სუბიექტი პასუხისმგებელია არა თავად ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, არამედ მისი პროცესის და შედეგების შეფასებაზე იმ შემთხვევაში თუ მას ამ შეფასებას დანესებულების ხელმძღვანელი სთხოვს.

სოციალური დაცვის სამინისტრო				
სპორტისა და ახალგაზრდობის საქმეთა სამინისტრო	3	2	2	2.5
რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	2	2	1	2
კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო	2	2	1	2
ენერგეტიკის სამინისტრო	1	1	1	1
თბილისის მერია	X	X	X	X

ცხრილი 2. ინვენტარიზაცია: 2010-2013წწ.

მე-3 სვეტში მოცემული ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების აღრიცხვის მდგომარეობის შეფასებების (მაღალი, საშუალო, არადაამაკმაყოფილებელი) განმარტებებისთვის იხ. ინვენტარიზაციის ქულების შეფასების განმარტება ზემოთ.

დანესებულება	ბოლო ინვენტარიზაცია:	ძირითადი აქტივების მარაგების ინვენტარიზაცია	ფინანსური აქტივების ვალდებულებების ინვენტარიზაცია	ფინანსური აქტივების ვალდებულებების აღრიცხვის მდგომარეობა	ინვენტარიზაციის შეფასება შიდა აუდიტის მიერ	გამოყენებული აქტივების გამოვლენა	დანაკლისი ზედმეტობა/ხარჯებში დანაკლისების ჩამონენა	დებიტორული კრედიტორული დავალიანებების რეალურობის შემოწმება	ინვენტარიზაციის შედეგების ვერიფიკაცია ბუღალტერიის მიერ
ფინანსთა სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	მაღალი ⁵²	შეფასებულია	გამოვლენილია	გამოვლენილია	შეფასებულია	არ ჩანს
საგარეო საქმეთა სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	მაღალი	შეფასებულია	არ გამოვლენილია	გამოვლენილია	შეფასებულია	არ ჩანს
გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო	2012წ. არასრული	2012წ.	2012წ.	მაღალი	შეფასებულია	გამოვლენილია	არ არის გამოვლენილი	შეფასებულია	არ ჩანს
ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	მაღალი	შეფასებულია	არ გამოვლენილია	გამოვლენილია	შეფასებულია	არ ჩანს

⁵² ბანკში და ხაზინაში მიმდინარე ანგარიშსწორების ანგარიშებზე, აკრედიტივებზე და სხვა ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების ინვენტარიზაცია სისტემატურად წარმოებს მესაბამის საბუღალტრო ანგარიშებზე არსებული ნაშთების შედარებით საბანკო და სახაზინო ამონაწერებთან.

განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	მაღალი	არ შეფასებულა	არ გამოვლენილა	გამოვლენილია	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	საშუალო ⁵³	არ არის შეფასებული	არ გამოვლენილა	არ გამოვლენილა	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტრო	2013წ.	2013წ. 2011წ. ინვენტარიზაცია, შიდა აუდიტის სუბიექტის გეპირი შეფასებით, იყო ფორმალური ხასიათის	არასდროს ჩატარებულა	არაღმავმაცოფილ ებელი ⁵⁴	არ შეფასებულა	არ გამოვლენილა	გამოვლენილია	არ არის შეფასებული	ასაღებია ინვენტარიზაციის დასრულებას და შედეგების გაფორმების პასუხისმგებლობა
შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო	2008წ.	2008წ. მხოლოდ ძირითადი და მცირეფასიანი აქტივები	არასდროს ჩატარებულა	არაღმავმაცოფილ ებელი	არ შეფასებულა	გამოვლენილია	გამოვლენილია გედმეტობა (დაახლ. 2.7 მილიონი ლარის ღირებულების კომპ. ტექნ. და 100,000 ლარის ღირებულების ავტომანქანაარ არის აყვანილი	არ არის შეფასებული	არ ჩანს

⁵³ ბანკში და ხაზინაში მიმდინარე ანგარიშსწორების ანგარიშებზე, აკრედიტივებზე და სხვა ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების ინვენტარიზაციას საბუღალტრო ანგარიშებზე არსებული ნაშთების შედარებით საბანკო და სახაზინო ამონაწერებთან არ აქვს რუტინული ხასიათი.

⁵⁴ ბანკში და ხაზინაში მიმდინარე ანგარიშსწორების ანგარიშებზე, აკრედიტივებზე და სხვა ანგარიშებზე რიცხული ფულადი სახსრების ინვენტარიზაცია ძირითადად არ წარმოებს მესაბამის საბუღალტრო ანგარიშებზე არსებული ნაშთების შედარებით საბანკო და სახაზინო ამონაწერებთან.

						ბალანსზე)			
სპორტისა და ახალგაზრდობის საქმეთა სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	არაღმავალყოფილი	არ შეფასებულია	არ არის გამოვლენილი	არ არის გამოვლენილი	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	არაღმავალყოფილი	არ შეფასებულია	არ არის გამოვლენილი	არ არის გამოვლენილი	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	არ ფორმდება ინვენტარიზაციის აქტებით	არაღმავალყოფილი	არ შეფასებულია	არ არის გამოვლენილი	არ არის გამოვლენილი	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
ენერგეტიკის სამინისტრო	2012წ.	2012წ.	2012წ.	შეუძლებელია შეფასება	არ შეფასებულია	არ არის გამოვლენილი	არ არის გამოვლენილი	არ არის შეფასებული	არ ჩანს
თბილისის მერია	2012წ.	2012წ.	არ ჩატარებულია ძირითადი აქტივების	შეუძლებელია შეფასება	არ შეფასებულია	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება

ცხრილი 3. შიდა აუდიტორული ანგარიშები: 2010-2012წწ.

დანესებულება	აფასებს მტკიცებულებების საკმარისობას, საიმედოობას და შესაფერისობას ⁵⁵	რამდენად არსებითია/მნიშვნელოვანია პრობლემები, რამაც რეკომენდაციები გაიწვია	აფასებს რეკომენდაციების შესასრულებლად აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებულ ღონისძიებებს	განსაზღვრავს შეთანხმებული ღონისძიებების განხორციელების ვადებს	განსაზღვრავს შეთანხმებული ღონისძიებების განხორციელებაზე პასუხისმგებლებს (გარდა აუდიტის ობიექტისა)	იძლევა ინფორმაციას შიდა აუდიტორის საქმიანობის შემდგომი თაობაზე	მოიცავს წინადადებებს შიდა აუდიტის განვითარების შესახებ	მოიცავს ინფორმაციას არაფექტიან, არასაჭირო ან უშედეგო კონტროლის ღონისძიებებზე და დანაკარგებზე
ფინანსთა სამინისტრო	არ აფასებს	არსებითია	აქტიურად აფასებს	არ განსაზღვრავს	განსაზღვრავს	იძლევა	მოიცავს	მოიცავს
საგარეო საქმეთა სამინისტრო	არ აფასებს	არსებითია	განსაკუთრებით აქტიურად აფასებს	არ განსაზღვრავს, რაც კომპენსირებულია	განსაზღვრავს	იძლევა (2010წ.)	მოიცავს	მოიცავს

⁵⁵ შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესახებ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის N1014 განკარგულების თანახმად მტკიცებულება უნდა იყოს:

ა) საკმარისი -- წარმოადგენს მტკიცებულების ოდენობის (მოცულობა) საზომს; მოპოვებული და შეფასებული უნდა იქნეს საკმარისი მტკიცებულება იმისათვის, რომ გონივრულად ინფორმირებული, მიუკერძოებელი პირი დაეთანხმოს შიდა აუდიტორის დასკვნებს;

ბ) საიმედო -- წარმოადგენს მტკიცებულების წყაროს და მტკიცებულების მოძიების მეთოდის საიმედოობისა და შესაფერისობის საზომს; საზოგადოდ, მესამე, დამოუკიდებელი მხარისაგან მიღებული ინფორმაცია უფრო საიმედოა, ვიდრე აუდიტის ობიექტისაგან მიღებული; მტკიცებულება საიმედოა, როდესაც იგი მოპოვებულია უშუალოდ ფიზიკური შემონახვის, დაკვირვებისა და ინსპექტირების გზით, და როდესაც მიღებულია დოკუმენტური სახით და არა ზეპირსიტყვიერად. მტკიცებულების საიმედოობის ხარისხი იზრდება, როდესაც იგი რამდენიმე წყაროდანაა მიღებული;

გ) შესაფერისი -- წარმოადგენს მტკიცებულების შესაფერისობის საზომს; მტკიცებულება ლოგიკურ კავშირში უნდა იყოს იმასთან, რის დასამტკიცებლადაც ხდება მისი მოძიება. აუდიტის მტკიცებულება შეიძლება იყოს ფიზიკური, აღიარებითი, დოკუმენტური და ანალიტიკური.

				რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგი თ				
გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტრო დაცვის	არ აფასებს	არსებითია	აქტიურად აფასებს	არ განსაზღვრავს	განსაზღვრავს	იძლევა	მოიცავს	მოიცავს
ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო	პრაქტიკულად არ აფასებს	არსებითია	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	არ მოიცავს	არ მოიცავს
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	არ აფასებს	მეტ- ნაკლებად მნიშვნელო ვანია	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	მოიცავს (არ ჩანს რამდენად ეფუძნება პროფესიული საჭიროებების ანალიზს)	მოიცავს
ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტრო	არ აფასებს	მეტ- ნაკლებად მნიშვნელო ვანია	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	მოიცავს (არ ჩანს რამდენად ეფუძნება პროფესიული საჭიროებების ანალიზს)	მოიცავს
განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო	არ აფასებს	მეტ- ნაკლებად მნიშვნელო ვანია	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	პრაქტიკულად არ მოიცავს	მოიცავს
შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის	არ აფასებს	მეტ- ნაკლებად მნიშვნელო	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	არ მოიცავს	მოიცავს არასრულ ინფორმაციას

სამინისტრო		ვანია						
სპორტისა და ახალგაზრდობის საქმეთა სამინისტრო	არ აფასებს	ძირითადად არ არის მნიშვნელოვანი	პრაქტიკულად არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	არ მოიცავს	მოიცავს
რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	არ აფასებს	არ არის არსებითი	აფასებს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ აფასებს	არ აფასებს	არ აფასებს
კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო	არ აფასებს	ძირითადად არ არის მნიშვნელოვანი	არ ჩანს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	არ მოიცავს	არ მოიცავს
ენერგეტიკის სამინისტრო	არ აფასებს	რეკომენდაციები არ არის	არ აფასებს	არ განსაზღვრავს	არ განსაზღვრავს	არ იძლევა	არ მოიცავს	არ მოიცავს
თბილისის მერია	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება

ცხრილი 4. რისკები და კონტროლები (2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების მიხედვით)⁵⁶:

დანეშეულება	სტრატეგიული რისკები (პოლიტიკ. რისკები, საკანონმდებლო და მარეგულირებელი ცვლილებები და დანეშეულების რეგულაციის რისკი)	ოპერაციული რისკები (ყოველდღიური რისკები, რასაც დანეშეულება ანუდობს თავისი ამოცანებისა და ფუნქციების განხორციელებისას)	ფინანსური რისკები (ფინანსების ეფექტურ მართვასა და კონტროლთან დაკავშირებული რისკები, საკრედიტო ხელმძღვანელობა, ვალუტის კურსი, საპრ. განაკვეთის მოძრაობა და სხვ)	ცოდნის მართვა (ცოდნითი რესურსების ეფექტური მართვა და კონტროლი)	რისკების/ინციდენტების რეესტრი (ინციდენტების რეესტრის მნიშვნელობისთვის იხ. თავი 7.2.3-ის 3.1)	არშერჩევის რისკები ⁵⁷	კონტროლები (ავტომატური, არაავტომატური)
ფინანსთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის	დაბალი	ძლიერი არაავტომატური
საგარეო საქმეთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	შეფასებულია	არ არის	დაბალი	ძლიერი არაავტომატური
გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	შეფასებულია	არ არის	დაბალი	ძლიერი არაავტომატური
ეკონომიკისა და მდგრადი	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	მეტ-ნაკლებად შეფასებულია	არ არის	დაბალი	ძლიერი არაავტომატური

⁵⁶ ცხრილში მოცემული კატეგორიები, გარდა არშერჩევის რისკებისა, ეფუძნება საქ. ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 31 დეკემბრის ბრძანებას (N644) სახ. სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე

⁵⁷ ვინაიდან ძალიან ხშირად აუდიტი, მათ შორის, შიდა აუდიტი, არ არის აუცილებელი მოიცავდეს ყველა ოპერაციას თუ ობიექტს, აუდიტორი არჩევს იმ ოპერაციებს/ობიექტებს, რასაც აუდიტის დაგეგმვის ეტაპზე ყველაზე რისკიანად მიიჩნევს. არშერჩევის რისკები დგება მაშინ, როცა აუდიტორი შერჩევით ამოწმებს, მაგრამ მისი შერჩევა არ არის წარმომადგენლობითი (ანუ მთლიანად არ ფარავს პოპულაციას), რამაც შეიძლება გამოიწვიოს არასწორი დასკვნების გაკეთება ან მაღალი რისკის ოპერაციების/ობიექტების ნაცვლად დაბალი რისკის ოპერაციების/ობიექტების შერჩევა. არშერჩევის რისკები თავის მხრივ წარმოშობს არშემჩნევის (შეუმჩნეველობის) რისკებს, რაც არის იმის რისკი, რომ ნებისმიერი არსებითი უზუსტობა, რომელიც არ იქნა აღმოჩენილი და გამოსწორებული აუდიტის ობიექტის შიდა კონტროლის სისტემის მიერ, გარე აუდიტორისათვის დარჩება შეუმჩნეველი. არშერჩევის რისკებს ზოგჯერ შერჩევის რისკების სახელით მოიხსენიებენ, ხოლო შეუმჩნეველობის რისკებს არაშერჩევის რისკების სახელით, რაც, მიგვაჩნია, რომ არააღწერილი და ამდენად მიუღებელი შესატყვისებია.

განვითარების სამინისტრო							
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია ზოგადად	შეფასებულია ზოგადად	არ არის შეფასებული	არ არის	საშუალო	საშუალო არაავტომატური
ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	არ არის შეფასებული	არ არის	საშუალო	სუსტი არაავტომატური
განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	არ არის შეფასებული	არ არის	მაღალი	სუსტი არაავტომატური
შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	არ არის შეფასებული	არ არის	საშუალო	სუსტი არაავტომატური
სპორტისა და ახალგაზრდობის საქმეთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია ზოგადად	შეფასებულია ზოგადად	არ არის შეფასებული	არ არის	მაღალი	სუსტი არაავტომატური
რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის	მაღალი	სუსტი არაავტომატური
კულტურისა და ძეგლთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის	მაღალი	სუსტი არაავტომატური
ენერგეტიკის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის	უკიდურესად მაღალი	არ არსებობს

თბილისის მერია	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება
----------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------	----------------------

ცხრილი 5. ხარჯვის მიზანშეწონილობა, მიზნობრიობა და კანონიერება (2010-2012წწ. აუდიტორული ანგარიშების მიხედვით):

დანესხეულება	ძირითადი საშუალებების/სხვა ფასეულობების (მათ შორის სანაგავი) აღრიცხვა და გამოყენების მიზნობრიობა	მთლიანად ხარჯვის მიზნობრიობის შეფასება	კანონმდებლობასთან შეუსაბამობები	კანონმდებლობასთან შეუსაბამობების დეტალური ხარისხი	ხარჯვის მიზანშეწონილობის შეფასება ⁵⁸	პასუხისმგებლობის საკითხი	ბუღ. აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების ხარვეზები/დარღვევები	რეკომენდაციების დეტალური ხარისხი
ფინანსთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	შეფასებულია	შეფასებულია	საკმაოდ დეტალური	არ არის შეფასებული	დაყენებულია	გამოვლენილია	დეტალური
საგარეო საქმეთა სამინისტრო	შეფასებულია დეტალურად. გამოვლენილია: 1. 320,000 ლარზე მეტის უკანონოდ გაწეული ხარჯი და დაკისრებული ანაზღაურების ვალდებულება 2. 170,000 ლარზე მეტის დოკ-ად დაუდასტურებელი ხარჯი.	შეფასებულია	შეფასებულია	საკმაოდ დეტალური	არ არის შეფასებული	დაყენებულია	გამოვლენილია	დეტალური

⁵⁸ ხარჯვის მიზანშეწონილობასა და მიზნობრიობას შორის განსხვავების განმარტებისთვის იხ. რეკომენდაცია 4.8 რეკომენდაციების და ძირითადი მიგნებების თავში.

გარემოსა და ბუნებრივი რესურსების დაცვის სამინისტრო	შეფასებულია	შეფასებულია	შეფასებულია დეტალურად	საკმაოდ დეტალური	არ არის შეფასებული	დაყენებულია	გამოვლენილია	დეტალური
ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრო	შეფასებულია	შეფასებულია	შეფასებულია დეტალურად	საკმაოდ დეტალური	არ არის შეფასებული (თუმცა მიგნებებში ნახსენებია მიზანშეწონილობა)	დაყენებულია	გამოვლენილია	დეტალური
სოფლის მეურნეობის სამინისტრო	მეტ-ნაკლებად შეფასებულია	შეფასებულია მხოლოდ ცალკეული გამოვლინებები	გამოვლენილია შეუსაბამოები მხოლოდ წინასწარი ანგარიშსწორებისას და შესყიდვებში	ზოგადი	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	გამოვლენილია	ზოგადი
ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	ინფორმაცია არ არის	არ არის შეფასებული	ზოგადი	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	გამოვლენილია	ზოგადი
განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო	არ არის შეფასებული	ინფორმაცია არ არის	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	გამოვლენილია	დეტალური ⁵⁹

⁵⁹ განათლების და მეცნიერების სამინისტროში პრობლემას წარმოადგენს არა რეკომენდაციების დეტალურობა, არამედ ის, რომ 2010-2012წწ. სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტი არ ამოწმებდა საკვანძო მნიშვნელობის პროგრამებს, რის გამოც განსაკუთრებით მაღალი იყო არშერჩევის რისკები. თუმცა 2012წ. არჩევნების შემდეგ შიდა აუდიტის სუბიექტმა გეგმაში შეიტანა ს.ს.ი.პ. საგანმანათლებლო და სამეცნიერო ინფრასტრუქტურის განვითარების სააგენტოს აუდიტი.

შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	ინფორმაცია არ არის	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	გამოვლენილია	ზოგადი
სპორტისა და ახალგაზრდობის საქმეთა სამინისტრო	არ არის შეფასებული	ინფორმაცია არ არის	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	არ არის გამოვლენილი	არ ასახავს პრობლემებს
რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	არ არის გამოვლენილი	არ ასახავს პრობლემებს
კულტურისა და ძეგლთა დაცვის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	არ არის გამოვლენილი	არ ასახავს პრობლემებს
ენერგეტიკის სამინისტრო	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის შეფასებული	არ არის დაყენებული	არ არის გამოვლენილი	რეკომენდაციები არ არის
თბილისის მერია	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება	შეუძლებელია შეფასება

7. პრობლემები

7.1. ინვენტარიზაცია: სახელმწიფო აქტივებზე ზრუნვა

შიდა აუდიტის ერთ-ერთ უძირითადესი პასუხისმგებლობა იმის შეფასებაა თუ რამდენად ზრუნავს ორგანიზაცია მისი პასუხისმგებლობის ქვეშ არსებულ სახელმწიფო აქტივებზე, აქტივების დაცულობის უზრუნველყოფა შეუძლებელია სრულფასოვანი ინვენტარიზაციის გარეშე. ინვენტარიზაციის მიზანია როგორც არაფინანსური, ისე ფინანსური აქტივების დაცულობაზე კონტროლი. შიდა აუდიტის სუბიექტი პასუხისმგებელია არა თავად ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, არამედ მისი პროცესის და შედეგების შეფასებაზე იმ შემთხვევაში თუ მას ამ შეფასებას დაწესებულების ხელმძღვანელი სთხოვს. მაშასადამე, აქტივებზე ზრუნვა და ინვენტარიზაცია, რაც ამ აქტივებზე ზრუნვის საშუალებაა, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ნაწილია და სცდება მხოლოდ შიდა აუდიტის პასუხისმგებლობის სფეროს.

ჩვენმა ანალიზმა აჩვენა, რომ ინვენტარიზაცია ჩვენს მიერ შესწავლილი დაწესებულებების უმრავლესობაში არ წარმოებს დადგენილი წესების და პროცედურების⁶⁰ შესაბამისად, ხოლო არაერთ შემთხვევაში ადგილი აქვს როგორც არაფინანსური, ისე ფინანსური აქტივების აღრიცხვის მიმართ სრულიად ზერელე და გულგრილ დამოკიდებულებას, ხოლო სამართალდამცავი ორგანოების მხრიდან მათთვის გადაგზავნილ საქმის მასალებზე რეაგირების განუსაზღვრელი დროით დაყოვნებას.

შიდა აუდიტის სუბიექტის მქონე თორმეტ სამინისტროში და თბილისის მერიამი სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ჩვენმა სიღრმისეულმა კვლევამ ინვენტარიზაციის უამრავი პრობლემა გამოავლინა, თუმცა ქვემოთ მიმოვიხილავთ მომეტებულ რისკებთან დაკავშირებულ ინვენტარიზაციის ყველაზე მწვავე პრობლემებს და საკანონმდებლო რეგულირების ხარვეზებს, რაც, ერთის მხრივ, შეუძლებელს ხდის აქტივებზე ზრუნვას და, მეორეს მხრივ, ძირს აცლის ყოველგვარ ანგარიშვალდებულებას და აქტივების გამოყენების გამჭვირვალობას. ამდენად, მიგვაჩნია, რომ ინვენტარიზაციის პრობლემების მოგვარების დაყოვნებას მეთისმეტად მაღალი ფასი აქვს და ქვეყნის განვითარებას მნიშვნელოვნად აფერხებს.

ქვემოთ განხილული პრობლემების მოგვარების დაყოვნების ფასია არა მხოლოდ საბიუჯეტო სახსრების არარაციონალური ხარჯვისა თუ ბოროტად გამოყენების სრულიად კონკრეტული გამოვლინებები, რისი ერთი ნაწილიც წინამდებარე ანგარიშში გვაქვს წარმოდგენილი, არამედ სახელმწიფო აქტივების მოუფრთხილებლობის და ბოროტად გამოყენების სისტემური კულტურის ჩამოყალიბება. ჩვენი კვლევის პროცესში ამ კულტურის არსებობის სრულიად ამკარა გამოვლინებები დავინახეთ.

1. **პრობლემა: პასუხისმგებლობა ინვენტარიზაციის დასრულებაზე.** საინვენტარიზაციო კომისიის წევრები გაურბიან პასუხისმგებლობის აღებას დასრულებული ინვენტარიზაციის შედეგებზე, რაც გამოიხატება იმით, რომ არ ხდება ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმება ან იმ შემთხვევაში თუ ინვენტარიზაცია დასრულებული არ არის, ინვენტარიზაციის დასრულება.

რისკი: 1. ინვენტარიზაცია არ ჩატარებულა სათანადოდ 2. აქტივების გამოყენებაში ადგილი ჰქონდა კანონდარღვევებს, რის გამოც თავს არიდებენ ინვენტარიზაციის შედეგების გაფორმებას (ინვენტარიზაციის აქტებზე, შედარების უწყისებზე ხელმოწერას) ან ნაწილობრივ განხორციელებული ინვენტარიზაციის დასრულებას.

2. **პრობლემა: დანაკლისები და ზედმეტობები.** 1. მატერიალური მარაგების ან ძირითადი აქტივების დანაკლისის ხარჯებში ჩამოწერამდე ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დაწესებულებები ხარჯებში ჩამოწერამდე არ ახდენენ მათი დაბრუნების ყველა საშუალების ამოწურვას, მათ შორის ბრალებულობის დადგენას.

2. დანაკლისებთან დაკავშირებით საქმის მასალები ჩვენი კვლევის არეალში მოქცეულმა რამდენიმე დაწესებულებამ გადასცა მთავარ პროკურატურას, მაგალითად შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრომ, მაგრამ პროკურატურის მხრიდან აღნიშნულ საქმეებზე რეაგირება დღემდე არ მომხდარა. აქტივების დანაკლისის, ისევე

⁶⁰ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 23 ივლისის ბრძანება №605 „საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ქონების, მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციის ჩატარების წესის“ დამტკიცების შესახებ; საბიუჯეტო ორგანიზაციების პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტებისა და სააღრიცხვო რეგისტრების ფორმების დამტკიცების თაობაზე საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2004 წლის 28 ივლისი № 511-ე ბრძანება (ცვლილებები შესული საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 20 დეკემბრის №622-ე ბრძანებით)

როგორც ნორმის ზემოთ მატერიალური მარაგების დანაკლისის ანაზღაურება ეკისრებათ მატერიალურად პასუხისმგებელ პირებს, თუ დანაკლისი მათი ბრალეული ქმედებით არის გამოწვეული.

3. ძირითადი აქტივების ბალანსზე აუყვანელი ზედმეტობები დანაკლისებზე არანაკლები პრობლემაა. პრომის, ჯანმრთელობის და სოციალური დაცვის სამინისტროში, მაგალითად, 2012წ. დაახლოებით 2.7 მილიონი ლარის ღირებულების ბალანსზე აუყვანელი კომპიუტერული ტექნიკა და 100,000 ლარის ღირებულების ავტომანქანა აღმოჩნდა.

შინაარსიანი ინვენტარიზაციის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი შედეგი დანაკლისების მინიმიზება უნდა იყოს. თუმცა თუ მატერიალური მარაგების ან ძირითადი აქტივების დანაკლისის მაინც აქვს ადგილი, მათ ხარჯებში ჩამოწერამდე უნდა ამოიწეროს მათი დაბრუნების ყველა საშუალება და ხარჯებში ჩამოწერა მხოლოდ უკიდურეს შემთხვევაში უნდა ხდებოდეს. მატერიალური მარაგების დანაკლისის ხარჯებში ჩამოწერას უკიდურეს ღონისძიებად მხოლოდ ამის აუცილებლობის დეკლარირება ვერ აქცევს. ამისთვის აუცილებელია ინვენტარიზაციის რეგულაციით დეტალურად და გარკვევით რეგულირდებოდეს ხარჯებში ჩამოწერა.

ინვენტარიზაციის ერთ-ერთი დანიშნულებაა აღურიცხავი აქტივების გამოვლენა. მნიშვნელოვანია, რომ ამ შემთხვევაში საინვენტარიზაციო კომისიამ დაადგინოს როდის ან ვისგან იქნა მიღებული აღურიცხავი ობიექტი, ამ ობიექტზე განეული დანახარჯები რა პერიოდში და როგორ არის ასახული ორგანიზაციის აღურიცხავ-ანგარიშგებაში და მოკვლევის შედეგებზე ინფორმაცია ასახოს ინვენტარიზაციის აქტში და მოახდინოს აქტივების მარკირება. სამწუხაროდ, დღეს საჯარო სექტორში აღურიცხავი აქტივები პრობლემას წამდგის ნამდვილად წარმოადგენს.

რისკი: ინვენტარიზაციისას გამოვლენილი სხვაობების (სათანადოდ) რეგულირებისა და შედეგების გაფორმების გარეშე შეუძლებელია აქტივების ბოროტად გამოყენების პრევენცია. მაგალითად, ბალანსზე აუყვანელი ზედმეტობები ნიშნავს, რომ შესყიდვა ან არ ასახავდა რეალურ საჭიროებას ან არ მოხდა დადგენილი წესების და პროცედურების მიხედვით, რის გამოც გაურბიან მის ბალანსზე აყვანას. ინვენტარიზაციის შესაბამისი პროცედურების არარსებობა აადვილებს აქტივების აღურიცხავობას, რაც ქმნის მათი ბოროტი გამოყენებისთვის ხელშემწყობ პირობებს.

3. **პრობლემა: ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასება.** ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დანესებულებების არ აფასებენ ან სათანადოდ არ აფასებენ ინვენტარიზაციის შედეგებს. ინვენტარიზაციის ჩატარება შიდა აუდიტის ვალდებულება არ არის, თუმცა შიდა აუდიტი შესაძლოა დაეკისროს პასუხისმგებლობა ინვენტარიზაციის წესებთან და პროცედურებთან შესაბამისობის და მისი ყოვლისმომცველობის შეფასებაზე. განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია შიდა აუდიტის მიერ ინვენტარიზაციის შედეგების შესაბამისად საინვენტარიზაციო კომისიის მიერ აქტივებისა და ვალდებულებების აღურიცხვისა და კონტროლის გასაუმჯობესებლად შემუშავებული წინადადებების შეფასება.

რისკი: აქტივების დაცულობის შემცირება

4. **პრობლემა: ინვენტარიზაცია რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროში.** სამინისტროს საინვენტარიზაციო კომისიას სათანადოდ არ განუხორციელებია თავისი ვალდებულებები, კერძოდ არ შეუმოწმებია: დაკონსერვებული ობიექტების მდგომარეობა (არ გაურკვევია მათი კონსერვაციის მიზეზები და საფუძველი, მონყობილობები, რომელიც გადაცემულია დასამონტაჟებლად, მაგრამ რომლის მონტაჟიც დაწყებული არ არის).

საინვენტარიზაციო აღწერილობაში არ არის აღნიშნული დაუმთავრებელი მშენებლობის ობიექტის დასახელება და შესრულებული სამუშაოების მოცულობა, რადგან არ ჩატარებულა მისი ფიზიკური შემოწმება ამ ობიექტზე ცალკეული სახის სამუშაოების, კონსტრუქციული ელემენტების, მონყობილობების და ა.შ. მიხედვით.

რისკი: დაკონსერვებული ან დაუმთავრებელი ობიექტების მდგომარეობის გაუარესება.

5. **პრობლემა: ცალკე აღურიცხვა.** ღირებულებაშემცირებული და გამოუყენებელი ძირითადი აქტივები და მარაგები აუცილებლად ცალკე უნდა აღიწეროს და აღურიცხოს⁶¹. რადგან ისინი

⁶¹ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 22 მარტის №82 დადგენილებით განსაზღვრული სხვადასხვა საჯარო დანესებულებების ბალანსზე რიცხული ამორტიზებული ან გამოუყენებელი ძირითადი აქტივების

სრულფასოვანი აქტივებისა და მარაგებისაგან აშკარად განსხვავდება, მათი აღწერა ვერ ხერხდება იმ სტანდარტული ნიშნებით, რომლითაც სრულფასოვანი აქტივების და მარაგების და, შესაბამისად, ცალკე ფორმებით უნდა მოხდეს.

ღირებულებაშემცირებული და გამოუყენებელი ძირითადი აქტივების თუ მარაგების ცალკე აღწერის მიზანია დაწესებულებამ იცოდეს რა დეფექტი აქვს მის ძირითად აქტივებს და მარაგებს, რაც შესაძლებელს გახდის წმინდა ნარჩენი ღირებულებით მათი რეალიზაციის შესაძლებლობების შეფასებას; შეიძლება თუ არა და რა ფასად მათი თავდაპირველთან შედარებით შემზღუდული დანიშნულებით ან განსხვავებული დანიშნულებით გამოყენება.

თუ ჩვენ ნახმარი პირადი აქტივების გადაყრამდე ვცდილობთ ახალი ან შემზღუდული გამოყენება მოუძებნოთ მათ ან გავყიდოთ ნარჩენი ღირებულებით, სახელმწიფო რატომ უნდა ყრიდეს ღირებულებაშემცირებულ ძირითად აქტივებს და მარაგებს და მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში ახდენდეს მათ რეალიზებას ნარჩენი ღირებულებით.

ჩვენმა კვლევამ აჩვენა, რომ :

ღირებულებაშემცირებული ძირითადი აქტივების და მარაგების ნარჩენი ღირებულებით რეალიზება მხოლოდ გამონაკლის შემთხვევებში ხდება;

გამოუყენებელი აქტივები მძიმე ტვირთად აწევს სახელმწიფოს: საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებებს თავის ბალანსზე აქვთ ათეულ მილიონობით ლარის გამოუყენებელი აქტივი, ხოლო სახელმწიფო საწარმოებს კი ტოკსიკური⁶² გამოუყენებელი აქტივები, რასაც ვერც ყიდიან, ვერც იყენებენ, მაგრამ ქონების გადასახადს მაინც იხდიან. საჭიროა ამ გამოუყენებელი აქტივების ან ნარჩენი ღირებულებით რეალიზება ან შემზღუდული დანიშნულებით გამოყენება.

ინვენტარიზაციის აქტებში ხშირად არ ხდება ძირითადი აქტივის თუ მარაგების უვარგისად ქცევის მიზეზის და იმ პირის მითითება, რომლის ბრალეულობითაც იქცა აქტივი უვარგისად (ასეთის არსებობის შემთხვევაში).

რისკი: ცალკე აღწერის გარეშე ვერ დგინდება ან ძნელად დგინდება აქტივების თუ მარაგების ღირებულების შემცირების მიზეზი, რაც ხელს უწყობს საჯარო სექტორში აქტივების დაცულობის ზრუნვის გამო პასუხისმგებლობის მნიშვნელოვან შესუსტებას და დაუსჯელობის სინდრომის გაძლიერებას.

6. **პრობლემა:** ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების ინვენტარიზაცია. ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაციაში უფრო მეტი პასუხისმგებელი კითხვაა, ვიდრე ძირითადი აქტივების ან მატერიალური მარაგების ინვენტარიზაციაში. დღემდე ქვეყნის არცერთ მთავრობას არ ჰქონდა პასუხი კითხვაზე თუ რამდენია მისი დებიტორული ან კრედიტორული დავალიანება, რაც ცალკეული მხარჯავი დაწესებულებების მიერ დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვების არწარმოების და ზერელე ინვენტარიზაციის პირდაპირი შედეგია.

დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვების გარეშე საქართველოს მთავრობა მის მეტ-ნაკლებად სრულფასოვან ინვენტარიზაციას ვერასდროს მოახდენს. ამ დაკვირვების მნიშვნელობა და ის თუ ინვენტარიზაციისთვის რამდენად მნიშვნელოვანია ამ დაკვირვების რეგლამენტირება, სამუხაროდ, საჯარო ფინანსების რეფორმის არცერთი პროექტის ფარგლებში არ დასმულა.

დღეს არც მთავრობამ და არც რომელიმე მხარჯავმა დაწესებულებამ არ იცის რა განსხვავებაა დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვებას და მათ ინვენტარიზაციას შორის. დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვება ნიშნავს მოვალეების და მევალეების ერთ ელექტრონულ პროგრამაში მოქცევას, სადაც გამოჩნდება:

მათი დასახელება, მისამართი, საიდენტიფიკაციო ნომერი (თუ ასეთი აქვთ); დავალიანების თანხა, თარიღი; დაწვრილებითი აღწერა თუ რისთვის ირიცხება დავალიანება; სამუშაოს რა ნაწილია შესრულებული რა ნაწილია დარჩენილი; დარჩენილი ნაწილის დასრულების ვადები;

ჩამოწერისა და მის შემდეგად მიღებული ქონების განკარგვის წესის შესახებ დებულება სრულიად არასკმარისია ღირებულებაშემცირებული ძირითადი აქტივების ინვენტარიზაციისთვის, ხოლო ღირებულებაშემცირებული მარაგების ინვენტარიზაცია საერთოდ არ რეგულირდება.

⁶² ტოქსიკურია აქტივები, რომელთა მფლობელი ვერც მათ გამოყენებას ახერხებს და ვერც ბალანსიდან მოცილებას და იძულებულია ამ აქტივებზე გადასახადები მაინც იხადოს.

სამუშაოების შესრულების მიმდინარეობაზე დაკვირვებით ვადებში შესრულების სავარაუდოობის შეფასება; სამუშაოების გადავადება; რა დაშავდა სამუშაოს შეუსრულებლობით/გადავადებით, რამ გამოიწვია შეუსრულებლობა და ამ ორი ფაქტორის გათვალისწინებით შესაბამისი სანქციების განსაზღვრა სამუშაოს შეუსრულებლობისთვის ან ვადაში შეუსრულებლობისთვის; დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების დაფარვის, ამოღების, სანქციების ამსახველი დოკუმენტაცია.

თუ მთავრობამ თავი გაართვა სახელმწიფო შესყიდვების ეფექტური ელექტრონული სისტემის შექმნას, შესაბამისი მონდომების შემთხვევაში სავსებით შესაძლებელია დებიტორულ-კრედიტორული დავალიანებების წარმოქმნაზე დაკვირვების ელექტრონული სისტემის შექმნაც, რაც აქტივების და ვალდებულებების მონიტორინგის შეუცვლელი საშუალება იქნება და ძალიან სჭირდება როგორც მთავრობას ისე ბიზნესს.

სერიოზულ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ ინვენტარიზაციის ჩატარების პერიოდულობა არაერთ შესწავლილი დანესებულებაში ირღვევა, მიუხედავად იმისა, რომ ორგანიზაციაში ინვენტარიზაციის ჩატარება სავალდებულოა ყოველწლიურად, გარდა ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით დადგენილი შემთხვევებისა. განსაკუთრებით მწვავე პრობლემას წარმოადგენს ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული ფინანსური აქტივების და ვალდებულებების ინვენტარიზაციის და დებიტორული და კრედიტორული დავალიანებების რეალურობის შემოწმება, რაც არ ტარდება რეგულარულად და სრულად ან საერთოდ არ ტარდება.

ამასთან, მთლიანად უგულებელყოფილია ინვენტარიზაციის ჩატარების კანონმდებლობით გათვალისწინებული სარეკომენდაციო ვადები, ისეთ შემთხვევებში, როგორიცაა: ნედლეულის და მასალების ინვენტარიზაცია, რაც წელიწადში ორჯერ მაინც უნდა ჩატარდეს; ფინანსური მოთხოვნებისა და ვალდებულებების ინვენტარიზაცია, რაც ასევე წელიწადში ორჯერ მაინც უნდა ჩატარდეს; ფულადი ანგარიშებისა და ფულადი დოკუმენტების ინვენტარიზაცია, რაც კვარტალში ერთხელ მაინც უნდა ჩატარდეს; სანავის ინვენტარიზაცია, რაც ყოველთვიურად უნდა ჩატარდეს. ამ პირობებში, რასაკვირველია, ზედმეტია იმაზე საუბარი, რომ 2010-2012წწ. სავალდებულო ინვენტარიზაციებს შორის პერიოდში არცერთ შესწავლილ მხარჯავ დანესებულებაში ორგანიზაციის ხელმძღვანელის გადანაცვლებით არ ჩატარებულა არც ფინანსური აქტივებისა და ვალდებულებების შერჩევითი და მითუმეტეს -- სრული ინვენტარიზაცია.

რისკი: აქტივების ბოროტად, არამიმზობრივი გამოყენება, ხარჯებში დანაკლისის დაუდგენელი ბრალეულობით გამოწვეული ან სხვა ფაქტობრივი გარემოებებით გაუმართლებელი კანონსაწინააღმდეგო ჩამოწერა, რაც აქტივების დაცულობას მნიშვნელოვანი საფრთხის ქვეშ აყენებს.

7. **პრობლემა: ცვეთა.** 1. ძირითად აქტივებს ცვეთა ერიცხება მიუხედავად იმისა აქტივი ცვეთას ან დაძველებას განიცდის თუ არა. 2. ის მხარჯავი დანესებულებები, რომლებსაც სპეციფიკური ძირითადი აქტივები აქვთ, საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვის მოსაზრებებით ძირითადი აქტივების ცვეთის განსხვავებული ნორმების შემუშავების ან კოეფიციენტების შემცირების ინიციატივით არასდროს გამოსულან. ცვეთის კოეფიციენტების შემცირება იძლევა საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვის საშუალებას⁶³.

რისკი: იმ პირობებში როცა ძირითად აქტივებს ცვეთა ერიცხება მიუხედავად იმისა აქტივი ცვეთას ან დაძველებას განიცდის თუ არა ან როცა ამ ცვეთის კოეფიციენტების შემცირება არასდროს ხდება, მიუხედავად იმისა, რომ ეს კანონმდებლობით დამკვეთლია, ვერ დაიზოგება ქვეყნის ისედაც მწირი ფისკალური რესურსები.

8. **პრობლემა: ამომვები, გაანგარიშებები, ანონვები.** მიუხედავად იმისა, რომ ამომვების, გაანგარიშების და ანონვის აქტის ფორმები სააღრიცხვო რეგისტრების უმნიშვნელოვანესი ნაწილია, ეს ფორმები დღეს არ არსებობს. რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს საინვენტარიზაციო აღწერებს, მაგალითად, არ აქვს თანდართული ამომვების და გაანგარიშების აქტი და ანონვის უწყისები. აქ ძნელი წარმოსადგენია რა ხარვეზი შეიძლება იყოს უფრო მაღალი რისკის მატარებელი.

რისკი: მატერიალური მარაგების რაოდენობების არასწორი დოკუმენტირება და სხვაობების ბოროტად გამოყენება

⁶³ ცვეთის ერთგვაროვანი ნორმების გამოყენების შეუძლებლობის გამო მსოფლიოს პრაქტიკულად ყველა ქვეყანაში ცალკეულ ორგანიზაციებს აქვთ უფლება თავად შეიმუშავონ ცვეთის ნორმები. ამგვარ უფლებას საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2002 წლის 31 დეკემბერი №439-ე ბრძანებაც ითვალისწინებს (მუხლი 1(3)).

- 9. პრობლემა:** ძირითადი აქტივების/მარაგების ფიზიკური დათვალიერება 1. ძირითადი აქტივების და მატერიალური მარაგების ფიზიკური დათვალიერება და შეფასება ხშირად ზედაპირულად ხდება, ხოლო გარკვეული აქტივების და მატერიალური მარაგების შემთხვევაში საერთოდ არ ხდება 2. საინვენტარიზაციო აღწერებში არ ხდება აქტივების განმასხვავებელი ნიშნების (ტიპი, ხარისხი, ზომა, რიგითი ნომერი და ა.შ.) სრულად და სწორად შეტანა.

რისკი: 1. ძირითადი აქტივების და მატერიალური მარაგების არასრული აღწერის შემთხვევაში: აქტივების და მატერიალური მარაგების რეალიზაცია, მათი ნაკლებფასიანი ანალოგებით ჩანაცვლება და სხვაობის მითვისება 2. ძირითადი აქტივების და მატერიალური მარაგების აღუწერლობის შემთხვევაში აქტივების და მატერიალური მარაგების ბოროტად გამოყენება.

- 10. პრობლემა:** მოულოდნელად შემონმების პრინციპი. ჩვენს მიერ შესწავლილ ყველა მხარჯავ დაწესებულებაში მთლიანად უგულებელყოფილია ფულადი დოკუმენტებისა და სახსრების მოულოდნელად შემონმების პრინციპი.

რისკი: ფულადი დოკუმენტებისა და ფულადი სახსრების არამიმზობრივი ხარჯვის, გაფლანგვის, თვალთმაქცური ან საცილო გარიგებების⁶⁴ გამოუაშვარავლობის ალბათობის ზრდა.

- 11. პრობლემა:** ინვენტარიზაციის პროცედურული დარღვევები. გასაუბრებით გაირკვა, რომ საინვენტარიზაციო კომისიები ინვენტარიზაციის დაწყებამდე:

არ იღებენ საინვენტარიზაციო აღწერილობებთან დაკავშირებით მატერიალურად პასუხისმგებელი პირების ხელმოწერებს იმის დასადასტურებლად, რომ ინვენტარიზაციის დაწყებამდე ყველა შემოსავლისა და გასავლის დოკუმენტი ჩაბარებულია ბუღალტერიაში, ყველა მიღებული აქტივი ასახულია შემოსავალში, ხოლო გაცემული – გასავალში; ანალოგიურად, არ იღებენ ხელმოწერებს პირებისგან, რომლებმაც გაცემულია თანხები საქვეანგარიშოდ.

არ ამოწმებენ (დათვლის, აწონვის, ამომვის და სხვა ტექნიკური გაანგარიშებების გზით) ფაქტობრივ ნაშთებს მატერიალურად პასუხისმგებელი პირის აუცილებელი მონაწილეობით, რაც განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, მაგალითად, რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს შემთხვევაში.

არ ლუქავენ აქტივების და მარაგების შენახვის ადგილებს.

რისკი: ინვენტარიზაციის არასათანადოდ მომზადება; აქტივების/მარაგების დაკარგვა

- 12. პრობლემა:** ღირებულებითი შეფასებები: ღირებულებითი შეფასებების ხარისხი და სისრულე ყველაზე უკეთ ასახავს მთავრობის მიერ სახელმწიფო აქტივებზე ზრუნვის ხარისხს. აქტივებზე ზრუნვა გაცილებით მეტია, ვიდრე მხოლოდ აქტივების დაცულობის უზრუნველყოფა. აქტივების ღირებულება შეიძლება შეიცვალოს მათი არსებითი გაუმჯობესების, მოხმარების, აქტივის ფლობიდან მოგება-მარალის, ამონურვის, გამოფიტვის, ხარისხის გაუარესების, გაუთვალისწინებელი დაძველების, შემთხვევითი დაზიანების ან ტექნოლოგიური განვითარების შედეგად, რაც მოითხოვს დაკვირვებას და აღრიცხვას. დღეს ღირებულებითი შეფასებები პრაქტიკულად არ კეთდება.

ამასთანავე, დღეს ქვეყანაში არცერთი საბიუჯეტო მხარჯავი დაწესებულება არ სვამს კითხვას აქტივის ფლობა ჯობს თუ, ვთქვათ, იჯარით აღება. როცა, მაგალითად, საცხოვრებლად სადმე 1 წელზე მეტი ხნით მიდის ადამიანი, სადაც შემდეგ აღარ აპირებს დარჩენას, სანამ გადაწყვეტს ბინა იქირავოს თუ იყიდოს, შეადარებს დაქირავების და ყიდვის ფასს, შეაფასებს ეს უძრავი ქონება რამდენად გაიყიდება მას შემდეგ რაც აღარ დასჯირდება და მიიღებს გადაწყვეტილებას. ეს არის კერძო პირის რესურსების დაზოგვაზე ორიენტირებული რაციონალური ქცევა. არსებობს სახელმწიფოს მხრიდან ამგვარი ქცევის არაერთი საუკეთესო მაგალითი (განსაკუთრებით საგულისხმოა ახალი ზელანდიის, ავსტრალიის, გაერთიანებული სამეფოს გამოცდილება). ამ საუკეთესო პრაქტიკის შესწავლა ძალიან მნიშვნელოვანია. რესურსების დაზოგვაზე სახელმწიფოს ორიენტაციის გარეშე აქტივების დაცულობა მთავრობის დეკლარირებულ კეთილ სურვილად კიდევ დიდხანს დარჩება.

⁶⁴ საცილოა გარიგება თუ არ არსებობს ის გარემოებები, რომელთაც მხარეები, კეთილსინდისიერების პრინციპებიდან გამომდინარე, განიხილავენ გარიგების საფუძვლად.

ინვენტარიზაციის ამ მოსაწყენი ჩამონათვალის უკან დგას ყოველწლიურად დაკარგული ასეულ მილიონობით ლარი. განხილულ წესებთან და პროცედურებთან შეუსაბამობის ანალიზი ცხადყოფს, რომ უამრავ შემთხვევაში მთლიანად უგულებელყოფილია ან დარღვეულია საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 23 ივლისის №605 ბრძანება, რომლითაც რეგულირდება საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ინვენტარიზაცია და საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2007 წლის 28 დეკემბრის N 1321 ბრძანება რომლითაც რეგულირდება საბიუჯეტო ორგანიზაციებში ბუღალტრული აღრიცხვა.

რისკი: აქტივების ღირებულების შემცირებაზე დაუკვირვებლობა სრულიად კონკრეტულ მარალს იწვევს.

7.2. რისკები და კონტროლები

რისკების იდენტიფიცირება და მათი შემსუბუქება შიდა აუდიტის უმთავრესი მიზანია. საჭარო ფინანსების ეფექტიანი და ეფექტური მართვისთვის კრიტიკულად მნიშვნელოვანია რისკების და კონტროლის ღონისძიებების სწორად იდენტიფიცირება და მართვა. შიდა აუდიტის შედეგიანობაც, პირველ რიგში, სწორედ რისკების, კონტროლის ღონისძიებების სწორად იდენტიფიცირებასა და მართვაზეა დამოკიდებული. კონტროლის ღონისძიებების შემუშავებას ახდენს მენეჯმენტი ორგანიზაციის ან მისი სტრუქტურული ერთეულის მიზნების მისაღწევად. კონტროლის ამ ღონისძიებებს მოკლედ კონტროლებს უწოდებენ. კონტროლის ღონისძიებები(კონტროლები) ყველაზე ეფექტური არის მაშინ როდესაც ავტომატურად ამოქმედდება რაიმე რისკის პირველივე ნიშნების საპასუხოდ.

ჩვენი კვლევის არეალში მოქცეული მხარჯავი დაწესებულებების შიდა კონტროლის სისტემის ანალიზმა არაერთი პრობლემა თუ უგულებელყოფილი რისკი გამოავლინა, რასაც ქვემოთ მიმოვიხილავთ.

7.2.1. რისკები და კონტროლები: პრობლემები

1. **საბიუჯეტო პროგრამების ზოგადი ფორმულირებები:** მხარჯავი დაწესებულებები იმდენად ზოგადი ფორმულირებებით გეგმავენ თავიანთ პროგრამებს, რომ ეს დაგეგმვა არ იძლევა წარმოდგენას იმის შესახებ თუ რა ღონისძიებებით, საშუალებებით, მეთოდებით აპირებენ პროგრამის/ქვეპროგრამის მიზნების მიღწევას ან როგორ აპირებენ შუალედური და საბოლოო შედეგების გაზომვას. თუ დაწესებულების სტრუქტურული ერთეული, ანუ აუდიტის ობიექტი, ამ დეტალებს გვერდს აუვლის, ცხადია, ის ვერ მოახდენს რისკების იდენტიფიცირებას, ხოლო შიდა აუდიტის სამსახური ვერ შეაფასებს იდენტიფიცირებულ რისკებს. ამდენად, შიდა აუდიტის შედეგიანობა პირდაპირ არის დამოკიდებული აუდიტის ობიექტის მიერ იმის ნათლად და გარკვევით აღწერაზე თუ რის გაკეთებას გეგმავს და როგორ აპირებს მიზნების მიღწევას.
2. **კონტროლის ღონისძიებების განსაზღვრა:** კონტროლის ავტომატური ღონისძიებების განსაზღვრა ძალიან უჭირთ თვით ყველაზე საუკეთესო მხარჯავი დაწესებულებების შიდა აუდიტის სუბიექტებს. ავტომატურ კონტროლებს ჩვენ ვერცერთ მხარჯავ დაწესებულებაში ვერ მივაკვლიეთ.

კონტროლი რისკის შემსუბუქების ან აღმოფხვრის საშუალება⁶⁵. მაგალითად, სანვავის არამიზნობრივი ხარჯვა არის რისკი, რისი თავიდან აცილებაც მოითხოვს კონტროლის შესაბამისი მექანიზმის შემუშავებას, რაც შეიძლება იყოს პერიოდული გადამოწმება ემთხვევა თუ არა სანვავის ლიმიტი ოდომეტრის მაჩვენებელს. ამ რისკის კონტროლი, მაგალითად, შეიძლება იყოს დახარჯული სანვავის შედარება ოდომეტრის ჩვენებასთან. კონტროლის სრულყოფილი მექანიზმი იქნებოდა არა მხოლოდ დახარჯული სანვავის ოდომეტრის ჩვენებასთან შედარება ან გასვლის პუნქტიდან დანიშნულების პუნქტამდე მანძილს გაზომვა, არამედ დანიშნულების პუნქტში სამოძრაო ლიმიტების განსაზღვრაც, რაც მივლინების მიზნებიდან გამომდინარე შეიძლება იყოს საჭირო.

რისკების და კონტროლის ღონისძიებების იდენტიფიცირება შიდა აუდიტის ობიექტის პასუხისმგებლობაა, ხოლო იმის შეფასებას თუ რამდენად შეესაბამება კონტროლი რისკს შიდა აუდიტი სუბიექტი აკეთებს, რასაც კონტროლის ტესტირება ჰქვია. თუ აუდიტის ობიექტი რისკების

⁶⁵ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის მიხედვით (მე-13 მუხლი), კონტროლის ღონისძიებები ყალიბდება რისკის ოპტიმალურ დონემდე შესამცირებლად, დაწესებულების მიზნების მისაღწევად და ამოცანების შესასრულებლად.

და კონტროლის ღონისძიებების იდენტიფიცირებას ვერ ახდენს, აუცილებელია მას ამაში შიდა აუდიტის სუბიექტი დაეხმაროს.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კანონი გამოყოფს კონტროლის ათ სხვადასხვა ღონისძიებას, მათ შორის მოვალეობების იმგვარ განაწილებას, რომ ერთი და იგივე პირი არ იყოს პასუხისმგებელი უფლებამოსილების მინიჭებაზე, ქმედების განხორციელებაზე და კონტროლზე. კონტროლის ჩამოთვლილი ღონისძიებები ძალიან მცირე ნაწილია კონტროლის იმ ღონისძიებების, რისი იდენტიფიცირებაც რისკებთან მიმართებით შეიძლება. კანონში მოცემული კონტროლები ნამდვილად მნიშვნელოვანი ღონისძიებებია, თუმცა არსებობს სხვა უამრავი არანაკლებ მნიშვნელოვანი კონტროლი, რომელიც კანონში არ არის და ვერც იქნება ნახსენები. ეს ღონისძიებები მოცემული უნდა იყოს შიდა აუდიტის სახელმძღვანელოში და არა კანონში, რაც დღეს, სამწუხაროდ, არ არსებობს. მანამ სანამ შიდა აუდიტის სახელმძღვანელო შეიქმნება სავარაუდო რისკები და კონტროლის ღონისძიებები შიდა აუდიტის სუბიექტებისთვის რაიმე ფორმით უნდა იყოს ხელმისაწვდომი. *სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონის მიხედვით*⁶⁶ კონტროლის ღონისძიებები ეფუძნება შესაბამის ინსტრუქციებსა და პროცედურებს, თუმცა შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია არ იძლევა რისკებთან მიმართებაში კონტროლის კონკრეტულ მაგალითებს.

3. შიდა პროცესებზე დაკვირვება რისკების აღმოსაჩენად. რისკების მართვისთვის აუცილებელია შემდეგი პრობლემების მოგვარება:

3.1. **რისკების რეესტრის შექმნა.** პირველი ნაბიჯი რისკების რეესტრის შექმნისკენ არის ინციდენტების რეესტრი. ინციდენტების ანალიზი რისკების იდენტიფიცირების შეუცვლელი საშუალებაა. ინციდენტების ანალიზისთვის კი აუცილებელია ინციდენტების აღრიცხვა, რასაც ჩვენს მიერ შესწავლილი შიდა აუდიტის არცერთი სუბიექტი არ აკეთებს. მნიშვნელოვანია, რომ შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია ადგენდეს, ხოლო შიდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის შესახებ კანონი ითხოვდეს ინციდენტების რეესტრის წინასწარ განსაზღვრული ფორმით წარმოებას. თუმცა რისკების რეესტრის შექმნას ხელს უშლის, მაგალითად, არასრული და არასათანადო ინვენტარიზაცია (რისკების ვერაფერითი რეესტრი ვერ შეიქმნება არასრული ინვენტარიზაციის პირობებში) და სხვა არაერთი პრობლემა, რასაც ანგარიშში დანვრილებით მიმოვიხილავთ.

3.2. **რისკის დონის განსაზღვრა.** შიდა აუდიტის ეროვნული⁶⁷ თუ საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, შიდა აუდიტორების მიერ განხორციელებული პროფესიონალური ქმედებები არ იძლევა ყველა მნიშვნელოვანი რისკის გამოვლენის გარანტიას. სწორედ ამიტომ რისკის დონე შესაძლებელია მისაღები იყოს დანესებულებისთვის და მას, სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს მიხედვით, რისკის მაღა ეწოდება. ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დანესებულებებიდან მისაღები რისკის დონეს არცერთი არ განსაზღვრავს. შესაბამისად, ამ დანესებულებებს არ გააჩნია კითხვარები⁶⁸, რითიც რისკების იდენტიფიცირება შეიძლება მოხდეს.

4. **რისკის შეფასებისთვის აუცილებელი პროცედურები.** დღეს შიდა აუდიტის სუბიექტის მქონე არცერთი სამინისტროს აუდიტის გეგმა, გარდა ფინანსთა სამინისტროსი, არ მოიცავს რისკის შეფასებისთვის აუცილებელი პროცედურების აღწერას, მიუხედავად იმისა, რომ შიდა აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, შიდა აუდიტის სუბიექტის უფროსმა უნდა შეადგინოს რისკზე დაფუძნებული წლიური და სტრატეგიული გეგმა, რომელიც დანესებულების მიზნების შესაბამისად განსაზღვრავს შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმიანობის პრიორიტეტებს⁶⁹. წინასწარ განსაზღვრული რისკების შეფასების პროცედურები საშუალებას გვაძლევს დავზოგოთ მნიშვნელოვანი რესურსები.

5. **სტრუქტურულ ქვედანაყოფებს შორის კოორდინაციის არქონა/ნაკლებობა:** მოვალეობების გადაფარვის რისკები (სხვადასხვა სტრუქტურული ქვედანაყოფი ან თანამშრომელი აკეთებს ერთსა და იმავეს). როგორც შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფროსმა⁷⁰ ჩვენთან ნახევრად სტრუქტურირებულ ინტერვიუში აღნიშნა, სამინისტროს სტრუქტურულ ერთეულებს შორის არსებული ცუდი კოორდინაციის პირობებში, ეს

⁶⁶ მე-13 (1)მუხლი

⁶⁷ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 სექტემბრის №1847 განკარგულებით, მუხლი 7).

⁶⁸ შიდა აუდიტის კითხვარი; შიდა კონტროლის კითხვარი; კონტროლის გარემოს კითხვარი; თაღლითობის კითხვარი; საინფორმაციო ტექნოლოგიების კითხვარი.

⁶⁹ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 სექტემბრის №1847 განკარგულებით, მუხლი 15).

⁷⁰ 22 აპრილი, 2013წ.

სტრუქტურული ერთეულები რისკების დაახლოებით 25%-ს ხედავენ, რაც რესურსების სრულიად არაფექტურ გამოყენებაზე უთითებს.

6. **ბუღალტერიის ხელით წარმოება და ინფორმაციაზე წვდომის იერარქიზება:** საბუღალტრო ოპერაციების და კალკულაციების ხელით შესრულება ერთ-ერთ სერიოზულ რისკს წარმოადგენს. გარემოს დაცვის და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროში, მაგალითად, არ იყენებენ არცერთ საბუღალტრო პროგრამას. ამასთანავე, საბუღალტრო ჩანაწერებზე და დანესებულების შიდა ქსელში ინფორმაციაზე წვდომები არ არის იერარქიზებული. წვდომის იერარქიზება გულისხმობს იმის განსაზღვრას თუ ვის რა ინფორმაციაზე უნდა ჰქონდეს წვდომა.

7. **საკონტრაქტო ვალდებულებების შეუსრულებლობა ან სათანადოდ შეუსრულებლობა:** საჭარო დანესებულებების კონტრაქტორების მიერ საკუთარი ვალდებულებების შეუსრულებლობა ან სათანადოდ შეუსრულებლობა ერთ-ერთ ყველაზე სერიოზულ უგულებელყოფილ რისკს წარმოადგენს. ფულის ღირებულების⁷¹ მაქსიმიზებისთვის აუცილებელია არა მხოლოდ საკონტრაქტო ვალდებულებების შეუსრულებლობისთვის ჯარიმების დანესება, არამედ ამ ვალდებულებების სათანადოდ შეუსრულებლობისთვის სარემერვო თანხის წინასწარ დაკავება და საბანკო გარანტიები. სარემერვო თანხის წინასწარ დაკავება, რაც დასავლეთში ე.წ. დეფექტების გამო პასუხისმგებლობის (defect liabilities) სახელით არის ცნობილი, საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულების უზრუნველყოფის ძალიან ეფექტური ინსტრუმენტია. მაშინ როცა შესწავლილი მხარჯავი დანესებულებების მიერ საბანკო გარანტიების მოთხოვნის მხრივ მდგომარეობა არ არის საგანგაშო⁷², სახელმწიფოს მიერ კონტრაქტორებთან გაფორმებულ ხელშეკრულებებში, მაგალითად თბილისის მერიის და სხვა არაერთი დანესებულების კონტრაქტებში, არ ფიგურირებს სარემერვო თანხის წინასწარ დაკავების ან, მითუმეტეს, განვადების პირობა. დეფექტების გამო პასუხისმგებლობის სარემერვო თანხა, როგორც წესი, კონტრაქტის ღირებულების 5-10%-ის ოდენობით განისაზღვრება და მისი განვადება ხდება, კერძოდ: კონტრაქტის ღირებულების ნაწილს კონტრაქტორს უხდის სამუშაოს ჩაბარებისთანავე, დეფექტების არარსებობის შემთხვევაში, ხოლო -- დარჩენილი ნაწილს მაშინ თუ სამუშაოს ჩაბარებიდან კონტრაქტით განსაზღვრულ პერიოდში დეფექტები არ გამოჩნდა.

შიდა აუდიტის პირდაპირი მოვალეობაა ფულის ღირებულების მაქსიმიზება. ფულის ღირებულების მაქსიმიზებისთვის და სხვა მიზნებისთვის, რასაც ანგარიშში დანვრილებით ვხვებით, კრიტიკულად მნიშვნელოვანია საკონტრაქტო ვალდებულებების პერიოდული ანალიზი. საკონტრაქტო ვალდებულებებზე დაკვირვების არწარმოება, ჩვენი შეფასებით, ყოველწლიურად სახელმწიფოსთვის მიყენებულ სრულიად კონკრეტულ ათეულ მილიონობით ლარის ზარალი გამოიხატება. რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს და მუნიციპალური განვითარების ფონდის ინფრასტრუქტურული სამუშაოების კონტრაქტებში, მაგალითად, სარემერვო თანხის კონტრაქტის ღირებულების 5-10%-ის ოდენობით წინასწარ დაკავების პირობა პრაქტიკულად ყოველთვის ფიგურირებს (გამონაკლისია, მაგალითად, ფონდის საკონსულტაციო მომსახურების კონტრაქტები, სადაც ამგვარი პირობის აუცილებლობა ნაკლებია)⁷³. თუმცა რეგიონული განვითარებისა და ინფრასტრუქტურის სამინისტროს შემთხვევაში სერიოზულ პრობლემას წარმოადგენს ის, რომ არ ხორციელდება ჩაბარებული სამუშაოების მთელი საგარანტიო ვადის მანძილზე მონიტორინგი, რის გამოც ვერ ხდება დეფექტების აღმოჩენა, მაგ., ზუგდიდი-მესტიის ბეტონის საფარიანი გზა, რომელიც ენგური 2006-მა დააგო, სამინისტროს კომისიამ საგარანტიო ვადის მანძილზე ვერ აღმოაჩინა ამკარა დეფექტები, ხოლო ვადის გაშვების გამო სამინისტროს ამ დეფექტების გამოსასწორებლად არ დარჩა სამართლებრივი ბერკეტი.

ჩვენი კვლევის ფარგლებში, ცხადია, ვერ შევისწავლიდით ცამეტივე დანესებულების კონტრაქტებს ამგვარი თეთრი ლაქების აღმოსაჩენად, თუმცა იმის გათვალისწინებით, რომ ამგვარი პირობა არ ფიგურირებს არაერთი დანესებულების, მათ შორის თბილისის მერიის კონტრაქტებში, რაც სახელმწიფო შესყიდვების ძალიან მნიშვნელოვან ნაწილს შეადგენს, საკმარისი საფუძველია იმისთვის, რომ მთავრობამ სახელმწიფო შესყიდვების კანონით, ხოლო სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტომ შესაბამისი კანონქვემდებარე აქტებით სავალდებულოდ განსაზღვროს როგორც სამუშაოების ჩაბარებისას ე.წ. დეფექტების გამო პასუხისმგებლობა, ისე ჩაბარებიდან დეფექტების გამო პასუხისმგებლობის მოქმედების მინიმალური პერიოდი და დაკავებული თანხის კონტრაქტორისთვის (დებიტორისთვის) განვადების პირობები.

⁷¹ value for money

⁷² საბანკო გარანტიებთან დაკავშირებულ პრობლემებს ქვემოთ ვიხილავთ.

⁷³ მუნიციპალური განვითარების ფონდს აქვს ამ სარემერვო თანხების გაანგარიშების ინსტრუქციები, ხოლო სამინისტროს აქვს შესაბამისი ინსტრუქცია გზებისთვის, მაგრამ მსგავსი ინსტრუქციები არ არსებობს უამრავი სხვა ობიექტისთვის, მაგალითად, საცხოვრებელი სახლების რეაბილიტაციისთვის.

საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულების მონიტორინგისთვის აუცილებელია სამუშაოთა მიმდინარეობაზე დაკვირვება, რაც საჭარო სექტორში არ არის არც ინსტიტუციონალიზებული და არც რეგლამენტირებული. დღეს არავინ არ იცის რა ფორმატით და რა ინსტრუმენტებით უნდა აწარმოოს ამგვარი დაკვირვება.

8. საბანკო გარანტია⁷⁴: რადგან საკონტრაქტო ვალდებულებების შესრულებლობის რისკები შეიძლება სწორად შედგენილმა ხელშეკრულებამაც ვერ ააცილოს მხარჯავ დაწესებულებას, ძალიან მნიშვნელოვანია სათანადო საბანკო გარანტიების გამოყენება და არა ყველა შემთხვევაში ერთი ტიპის საბანკო გარანტიის გამოყენება, რასაც ადგილი აქვს ქართულ საჭარო სექტორში.

ჩვენს მიერ შესწავლილი მხარჯავი დაწესებულებები საბანკო გარანტიის ძირითადი ტიპებიდან იყენებენ გადახდის გარანტიას, რაც ძირითადად კონტრაქტით გათვალისწინებული გადახდის ვალდებულებების უზრუნველსაყოფად გამოიყენება. ჩვენ ვერ აღმოვაჩინეთ საბანკო გარანტიის ისეთი ძირითადი ტიპების გამოყენების შემთხვევები, როგორიცაა, ხელშეკრულების პირობების შესრულების გარანტიები⁷⁵ (მაგალითად, საგარანტიო პირობების შესრულების გარანტია, ხარისხის გარანტია, რაც გაიცემა მოწოდებული საქონლის/განყვანილობის მომსახურების უზრუნველყოფის გამო მიმღებისთვის მიყენებული ზარალის ანაზღაურების ვალდებულების უზრუნველსაყოფად), ავანსის დაბრუნების გარანტია⁷⁶, სატენდერო გარანტია⁷⁷. საგარანტიო პირობების შესრულების საბანკო გარანტია ძალიან მნიშვნელოვანია იმისთვის, რომ საბიუჯეტო ორგანიზაციების კონტრაქტორებმა აიღონ დეფექტების გამო პასუხისმგებლობა, რისი აღებაც მათ უმრავლესობას არ სურს (დანვრილებით იხ. მე-7 პუნქტი ზემოთ).

9. სახელმწიფო შესყიდვების რაციონალურობა: სამართალდამცავი ორგანოებისთვის შიდა აუდიტის სუბიექტებს გადაგზავნილი აქვთ სახელმწიფო შესყიდვებთან დაკავშირებული არაერთი საქმე. არც შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებით და არც საქართველოს კანონმდებლობით, სახელმწიფო შესყიდვების პროექტიული მონიტორინგი არ არის შიდა აუდიტის სუბიექტის საქმე, თუმცა შიდა აუდიტის მოვალეობაა კონტროლის იმგვარი მექანიზმების შექმნა, რაც სახელმწიფო სახსრების ამგვარ უყაირათო და არამიმზნობრივ ხარჯვას გამორიცხავს ან მინიმუმამდე დაიყვანს.

მაგალითად, გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტმა სამართალდამცავ ორგანოებს გადაუგზავნა შპს ფართი ჰაუსთან გამარტივებული შესყიდვის წესით 2012წ. 4 სექტემბერს დადებული ხელშეკრულების მასალები. ამ ხელშეკრულებით სამინისტრომ გარემოსდაცვითი განათლების სამდღიანი საერთაშორისო კონფერენციის მხოლოდ ვახშმისთვის, რაც, არაგონივრულად გაზრდილი კერძების ერთეულ ფასთან ერთად, მოიცავდა დიჯი ტამბამით და საქსოფონით მუსიკალურ გაფორმებას, 144,096 ლარი გადაიხადა. 2013 წლის 20 ოქტომბერს ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტრომ შპს ჯორჯიან პოტელ მენეჯმენტისგან (რედისონ ბლუ ივერია) გამარტივებული წესით შეიძინა თავისი ერთ-ერთი ღონისძიების [ლანჩის და ყავაზე](#) შესვენების მომსახურება, რაშიც 20,886 ლარი გადაიხადა. მართალია, გარემოს დაცვისა და ბუნებრივი რესურსების სამინისტროს და ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტების საქმიანობა გამოირჩეოდა ეფექტურობით, მათ ვერ მოახერხეს კონტროლის იმგვარი მექანიზმების შექმნა, რომლითაც აღწერილი შემთხვევების პრევენცია მოხერხდებოდა.

ვინ უნდა აიღოს პასუხისმგებლობა ამგვარი შემთხვევების პრევენციაზე? სახელმწიფო შესყიდვებში გაცილებით მეტია შემსყიდველის კეთილსინდისიერებაზე დამოკიდებული, ვიდრე სახელმწიფო შესყიდვების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელ ორგანოზე. შემსყიდველის კეთილსინდისიერებას კი სხვა ვერაფერი უზრუნველყოფს თუ არა შიდა აუდიტის სუბიექტის მიერ შექმნილი კონტროლის მექანიზმები. სახელმწიფო შესყიდვების ადმინისტრირებაზე პასუხისმგებელი ორგანო არარაციონალური მომსახურებების მიკვლევას სატენდერო წინადადებებშიც კი ვერ აკეთებს/გააკეთებს არა მხოლოდ საქართველოში, არამედ სხვა ქვეყნებშიც, რადგან, როგორც წესი, ერთეულის ფასის მითითება სატენდერო წინადადებებში არ ხდება, ხოლო თუ შესყიდვა გამარტივებული წესით ხდება სატენდერო წინადადება საერთოდ არ არსებობს.

⁷⁴ საბანკო გარანტია წარმოადგენს ბანკის გამოუხმობ ვალდებულებას, გადაიხადოს საგარანტიო თანხა პრინციპალის მიერ ბენეფიციარის წინაშე აღებული ვალდებულებების შესრულებლობის შემთხვევაში.

⁷⁵ ბანკი პრინციპალის დავალებით იღებს ვალდებულებას, ბენეფიციარს (მყიდველს ან დამკვეთს) გადაუხადოს საგარანტიო თანხა, კონტრაქტორის მიერ ხელშეკრულებით ნაკისრი ვალდებულებების შესრულებლობის შემთხვევაში.

⁷⁶ ამ სახის გარანტიით ბანკი იღებს ვალდებულებას დააბრუნოს ჩარიცხული ავანსის თანხა (ან მისი გამოუყენებელი ნაწილი), პრინციპალის მიერ ავანსის არადაინშნულებისამებრ გამოყენების შემთხვევაში.

⁷⁷ ბანკი ვალდებულია ბენეფიციარს გადაუხადოს საგარანტიო თანხა, ტენდერში გამარჯვებულის მიერ ტენდერით გათვალისწინებული პირობების შესრულებლობის შემთხვევაში.

სახელმწიფო შესყიდვების სააგენტო, ცხადია, აღნიშნული არაგონივრულ შესყიდვის მუხლებს ვერ იპოვიდა, რადგან შესყიდვა გამართივებული წესით მოხდა და თუნდაც შესყიდვა ტენდერით მომხდარიყო და ეპოვა ვერ დაბლოკავდა, რადგან არაგონივრულად გაზრდილი კერძების ერთეული ფასი ან დიჯეი ტამტამით და საქსოფონით მუსიკალური გაფორმება კანონთან წინააღმდეგობაში არ მოდის.

7.3. კონტროლის გარემო

კონტროლის გარემო არის ორგანიზაციის ხელმძღვანელობის დამოკიდებულება შიდა კონტროლის სისტემისა და მისი მნიშვნელობის მიმართ და ამ სისტემის ცოდნა⁷⁸. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის ეფექტიანობის შეფასება შეუძლებელია კონტროლის გარემოს შეფასების გარეშე.

კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება და დახვეწა დანესებულების ხელმძღვანელის პასუხისმგებლობაა. კონტროლის გარემოს აყალიბებს: ორგანიზაციის თანამშრომლების დამოკიდებულება მოვალეობებისადმი, დისციპლინა და სულისკვეთება, მენეჯმენტის ფილოსოფია და მუშაობის სტილი, როგორ ანაწილებს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობა მოვალეობებს და პასუხისმგებლობებს, როგორ იქცევიან ორგანიზაციის თანამშრომლები, როგორ ექცევიან/მიმართავენ ზემდგომებს თუ ქვემდგომებს; რა შეხედულებები და მსოფლმხედველობა აქვთ; როგორ საქციელს კარნახობთ ან არ კარნახობთ მათ ეს შეხედულებები და მსოფლმხედველობა: დამოუკიდებელს, პრინციპულს, მაამებლურს, გამორჩენილს და ა.შ., რამდენად რელევანტურია ეს საქციელი ორგანიზაციების მიზნების მიღწევისთვის; რა პროფესიული თუ აკადემიური გამოცდილება აქვთ ან როგორ რეალიზდება ეს გამოცდილება. კონტროლის სათანადო გარემოს ეფექტურობისთვის განაპირობებს როგორც დანესებულების მენეჯმენტის მიერ შექმნილი ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემა, ისე შიდა აუდიტი. შიდა აუდიტის სუბიექტი მენეჯმენტთან ერთად კონტროლის გარემოს შესწავლას სერიოზულ ყურადღებას უნდა უთმობდეს, რაც ჩვენს მიერ შესწავლილ არაერთ მხარჯავ დანესებულებებში მთლიანად იგნორირებულია.

ორგანიზაციაში თავისი საქმიანობა ნებისმიერმა აუდიტორმა (მოწვეული, საგადასახადო, უმაღლესი, შიდა) კონტროლის გარემოს შესწავლით უნდა დაიწყოს რათა შეაფასოს მენეჯმენტის დამოკიდებულებები. კონტროლის გარემო ასევე კრიტიკულად მნიშვნელოვანია ურთიერთგაკონტროლების მექანიზმების (*checks and balances*) არსებობისთვის. ამასთანავე, კონტროლის გარემოს შესწავლა გადამწყვეტია თანდაყოლილი და კონტროლის რისკების მართვისთვის.⁷⁹

დანესებულების მიზნების მიღწევის ხელშემწყობი კონტროლის გარემოს შექმნა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის აუცილებელი ელემენტია. დღეს კი ქვეყნის სამინისტროებში, როგორც ერთ-ერთი სიღრმისეული ინტერვიუსას განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს შიდა აუდიტის დეპარტამენტის უფროსმა ალექსანდრე აბაშიძემ აღნიშნა⁸⁰, არის მონარქიული წყობა, როცა მინისტრის სიტყვა კანონის ტოლფასია, რაც შეუძლებელს ხდის მიზნების მიღწევის ხელშემწყობი კონტროლის გარემოს შექმნას. რა ხდება მაშინ თუ მინისტრი სამინისტროს ქვედანაყოფს მისცემს დავალებას, რაც არ არის ბოლომდე გააზრებული ან რეგლამენტირებული რაიმე შიდა ან გარე დოკუმენტით. მსგავს შემთხვევებში მინისტრის მითითება, როგორც წესი, სრულდება. ამ დროს ძალიან მნიშვნელოვანი შეიძლება იყოს შიდა აუდიტის სუბიექტის დანესებულების სტრუქტურული ერთეულების ქცევა/რეაქცია. თუმცა ეს ქცევა/რეაქცია დამოკიდებულია კონტროლის გარემოზე, სადაც შიდა აუდიტი ან სხვა ქვედანაყოფი ეტყვის მინისტრს/სხვა ხელმძღვანელს, რომ არ შეიძლება იმის გაკეთება, რაც არ არის ბოლომდე გააზრებული ან რეგლამენტირებული. ამდენად, სამინისტროებში, ისევე როგორც სხვა მხარჯავ დანესებულებებში აუცილებელია არსებობდეს კულტურა, როდესაც მნიშვნელოვან საკითხებთან დაკავშირებით შესასრულებლად სავალდებულო იქნება შეთანხმებული და რეგლამენტირებული დავალებები და არა მინისტრის/დანესებულების ხელმძღვანელის ზეპირი მითითებები, რადგან სწორედ შეთანხმების თუ რეგლამენტირების შემდეგ შეიძლება გამოჩნდეს დავალების რაციონალურობა.

ჩვენი კვლევის ფარგლებში დავაკვირდით კონტროლის გარემოს ცამეტივე დანესებულებაში, თუმცა ეს დაკვირვება არ იყო სრულფასოვანი, რადგან კონტროლის გარემოზე სრულფასოვანი დაკვირვება ხანგრძლივი და მხოლოდ დაკვირვების მიზნებზე კონცენტრირებული პროცესი უნდა იყოს, მაშინ როცა ჩვენი კვლევა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სხვა არაერთ მიმართულებას მოიცავდა. თუმცა ამ არასრულყოფილმა დაკვირვებამ გარკვეული წარმოდგენა შეგვიქმნა ამ მხრივ

⁷⁸ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტი 400

⁷⁹ თანდაყოლილი და კონტროლის რისკები აუდიტის დაწყებამდე მტკიცების ეტაპზე ფინანსურ ანგარიშგებაში არსებული არსებითი უზუსტობის რისკის ორი სახეა.

⁸⁰ 18 თებერვალი, 2013წ. საქართველოს პრეზიდენტის ადმინისტრაციის ხელმძღვანელი 2013წ. ნოემბრიდან

არსებულ ვითარებაზე, მაგალითად საგარეო საქმეთა სამინისტროსა და ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროში იკვეთება კონტროლის გარეშე, სადაც ნაკლებად სავარაუდოა მინისტრის ან მისი მოადგილეების მიმართ უსიტყვო მორჩილება, რაც ამ სამინისტროებში ნაწილობრივ შიდა აუდიტის დამსახურებაა. 2012წ. 1 ოქტომბრის არჩევნების შემდეგ⁸¹ კი კონტროლის გარეშე ამკარად გაუმჯობესდა, მაგალითად, განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროსა და შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტროში.

კონტროლის გარეშე უმნიშვნელოვანესი ელემენტია უფლებამოსილებების დანაწევრება, რაც საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებებში ერთ-ერთ ყველაზე სერიოზულ პრობლემას წარმოადგენს. არ შეიძლება დაწესებულებაში ერთი პიროვნების ხელში იყოს თავმოყრილი აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის პასუხისმგებლობა, ტრანსაქციების როგორც ავტორიზება, ისე განხორციელება⁸² და ბუღალტრული გატარებებები. უფლებამოსილებების დანაწევრების ამოსავალი წერტილი არის ის, რომ ერთი პიროვნების ხელში არ იყოს თავმოყრილი როგორც აქტივებზე პასუხისმგებლობა, ისე ამ აქტივების გამო ანგარიშგება. ჩვენი კვლევამ აჩვენა, რომ უფლებამოსილებები სრულიად არასაკმარისად არის დანაწევრებული შიდა აუდიტის მქონე თორმეტივე სამინისტროსა და თბილისის მერიაში, მათ შორის იმ სამინისტროებში, რომლებიც საუკეთესოდ მივიჩნიეთ.

ამ უფლებამოსილებების ერთი პიროვნების ხელში თავმოყრას ახლავს თაღლითობის და არამიმზნობრივი ხარჯვის რისკები, რომელთა განვითარება შეუძლებელია უფლებამოსილებების დანაწევრების გარეშე. თუ, მაგალითად, მთავარი ბუღალტერი გატარებებთან ერთად ახდენს ფულის გაცემის ავტორიზებას, ეს შიდა კონტროლის სისტემის არსებით ხარვეზზე უთითებს; ან როცა ანგარიშსწორებაზე პასუხისმგებელი პირი ახდენს, მაგალითად, კონტრაქტორების ინვოისების დადასტურებას და გადახდის ავტორიზებას, არსებობს რისკი, რომ ანგარიშსწორება მოხდება საქონლის/მომსახურების ფიქტიური მომწოდებლებისთვის.

ჩვენი კვლევის არეალში მოქცეულ დაწესებულებებში ფინანსური უფლებამოსილებების დანაწევრების მდგომარეობის ანალიზის საფუძველზე შევიშუშავეთ უფლებამოსილებების დანაწევრების სქემა, რაც ხელს შეუწყობს უფლებამოსილებების დაუანგარიშებლობით გამოწვეული თაღლითობის და არამიმზნობრივი ხარჯვის რისკების შემცირებას.⁸³

7.4 კანონმდებლობა

2011 წლის დეკემბერში მიღებული კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“⁸⁴ მის წინამორბედთან შედარებით წინგადადგმული ნაბიჯი იყო, თუმცა ეს კანონიც ვერ უზრუნველყოფს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურად ამოქმედებას. შიდა კონტროლის სისტემის შინაარსიანად ამოქმედებას ხელს უშლის არა მხოლოდ მოქმედი კანონის ხარვეზები, არამედ შიდა აუდიტის ყველა

⁸¹ ჩვენი კვლევამ მოიცვა 2010-2012წწ.

⁸² მაგალითად საბანკო გადარიცხვების განხორციელება და ავტორიზება.

⁸³ უფლებამოსილებების დანაწევრების ჩვენი სქემის მიხედვით, ადმინისტრაციული დეპარტამენტის პასუხისმგებელი თანამშრომელი ამზადებს თანხის გადახდის მოთხოვნას; ბუღალტერი ახდენს გადარიცხვას (აქტივებზე ზრუნვის პასუხისმგებლობა), აკეთებს გატარებებს და ცალკე ათავსებს განხორციელებულ გადახდებს (ან ასვამს შტამპს „გადახდილია“); ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ახდენს შიდა შიდა აუდიტის სუბიექტის დებულებით დადგენილ ზღვარზე მაღალი გადარიცხვის მეორეულ ავტორიზებას (ეს ზღვრები უნდა დადგინდეს); ბუღალტერი მოლარესთან ერთად ახდენს დღის დახურვას; ადმინისტრაციული ან ეკონომიკური დეპარტამენტის თანამშრომელი (მთლიანად დამოუკიდებელი მხარე) ყოველთვიურად ახდენს საანგარიშო პერიოდის დახურვას (ჩვენს მიერ შესწავლილ არცერთ მხარჯავ დაწესებულებაში არ ხდება საანგარიშო პერიოდის ყოველთვიურად დახურვა); შიდა აუდიტი წერს ყოველწლიურ დასკვნას და დასკვნის შემდეგ ყოველწლიური საანგარიშო პერიოდის დახურვას ახდენს მთლიანად დამოუკიდებელი მხარე. ჩვენს მიერ შესწავლილ არცერთ მხარჯავ დაწესებულებაში არ კეთდება ყოველწლიური საანგარიშო პერიოდის მთლიანად დამოუკიდებელი მხარის მიერ დახურვა. აუცილებელია ეს გააკეთოს არა საფინანსო დეპარტამენტმა ან ბუღალტერიამ, არამედ სხვა სტრუქტურულმა ერთეულმა, რისთვისაც აუცილებელია ადმინისტრაციულმა ან სხვა დეპარტამენტებმა იყოლიონ შესაბამისი კვალიფიკაციის თანამშრომელი); ორგანიზაციის ხელმძღვანელი ან მატერიალურად პასუხისმგებელი პირი ახდენს გადამოწმებას (ანგარიშთა გეგმის რომელი კოდზეა დასმული, ხარჯის კატეგორია სწორად არის მითითებული თუ არა, საშემოსავლო სწორად არის თუ არა დარიცხული და ა.შ.) და დადასტურებას, რითიც საბოლოოდ იხურება საანგარიშო პერიოდი. ამრიგად, პირველადი საბუღალტრო დოკუმენტაციის დამუშავება, გადახდების ავტორიზება, აქტივების დაცულობაზე ზრუნვის პასუხისმგებლობა არ შეიძლება ერთი პიროვნების ხელში იყოს თავმოყრილი. აქ არსებითი მნიშვნელობა არ აქვს ვინ რას გააკეთებს. მთავარია, ჩამოთვლილ მოვალეობებს სხვადასხვა მოხელე ასრულებდეს. მითითებული თანამდებობები და ქვედანაყოფები შეიცვლება ორგანიზაციაში არსებული იერარქიის გათვალისწინებით.

⁸⁴ „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც 2010 წლის მარტში იქნა მიღებული პრაქტიკულად გამოუსადეგარი იყო ქვეყნის საბიუჯეტო მხარჯავ დაწესებულებებში შიდა კონტროლის სისტემის ასამოქმედებლად.

მეთოდოლოგიური დოკუმენტი, კერძოდ, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსი⁸⁵, შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპები⁸⁶, შიდა აუდიტის მეთოდოლოგია⁸⁷, შიდა აუდიტის სტანდარტები⁸⁸ და სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელო⁸⁹, რასაც ანგარიშის სხვადასხვა თავში დანვრილებით შევსეთ.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კანონმდებლობა:

7.4.1. უნდა განსაზღვრავდეს შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ ინვენტარიზაციაზე დაკვირვების და ინვენტარიზაციის შედეგების შეფასების პასუხისმგებლობას. საჭარო სექტორში ინვენტარიზაციაში დღეს არსებული ვითარება, რაც დანვრილებით ინვენტარიზაციის თავშია მიმოხილული, საგანგაშოა. ცხადია, შიდა აუდიტის სუბიექტი ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე ვერ იქნება პასუხისმგებელი, მაგრამ ინვენტარიზაციის პროცესის და შედეგების შეფასებაზე შიდა აუდიტის სუბიექტის პასუხისმგებლობა კანონით აუცილებლად უნდა განისაზღვროს. შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის მიხედვით, ხელმძღვანელობამ შიდა აუდიტის სუბიექტს შესაძლოა სთხოვოს წლიურ ინვენტარიზაციაზე დაკვირვების განხორციელება, რაც აბსოლუტურად არასკმარისია.

7.4.2. უნდა განსაზღვრავდეს შიდა აუდიტის სუბიექტების მიერ ფულის ღირებულების⁹⁰ მაქსიმუმების პასუხისმგებლობას. ფულის ღირებულების მაქსიმუმება შიდა აუდიტის ერთ-ერთი ყველაზე მნიშვნელოვანი ფუნქციაა.

7.4.3. ფეფქტიანობის აუდიტის ისეთი საკვანძო ცნებას, როგორცაა პროდუქტიულობა აუდიტის საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებული გაგების მიხედვით უნდა განმარტავდეს ვინაიდან საუკეთესო პრაქტიკა უფრო რაციონალურ განმარტებას/გაგებას გვთავაზობს. აუდიტის საერთაშორისო პრაქტიკაში დამკვიდრებული გაგების მიხედვით, პროდუქტიულობა, ანუ ხარჯ-ფეფქტურობა, არის არა გამოყენებული რესურსით მაქსიმალური შედეგისა და ხარისხის მიღწევა, არამედ მინიმალური რესურსებით მაქსიმალური შედეგის მიღწევა. ვინაიდან გამოყენებული რესურსები შესაძლოა სულაც არ იყოს ოპტიმალური ოდენობის, აქ პრინციპული მნიშვნელობა აქვს, რომ შედეგების მიღწევა მინიმალური რესურსებით მოხდეს. ამასთან, მიგვაჩნია, რომ შიდა აუდიტის სტანდარტებში აუცილებლად უნდა იყოს მაგალითები თუ რას ნიშნავს მინიმალური რესურსებით მაქსიმალური შედეგის მიღწევა.

7.4.4. უნდა განსაზღვრავდეს 1. შიდა აუდიტის ობიექტების ვალდებულებას (დანესებულების სტრუქტურული ქვედანაყოფები) განსაზღვრონ რისკები და შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები 2. შიდა აუდიტის სუბიექტების ვალდებულებას შეაფასონ ეს რისკები და შესაბამისი კონტროლის ღონისძიებები. შესაბამისი ინსტრუქციები და პროცედურები უნდა განისაზღვროს შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიით.

7.4.5. უნდა განმარტავდეს არსებითობას. ფინანსური ინფორმაცია არსებითია თუ მისი გამოტოვება ან არასწორად წარმოდგენა გავლენას ახდენს ამ ინფორმაციის მომხმარებლის გადაწყვეტილებაზე. არსებითობა ამა თუ იმ ზღვარის ზევით ტრანსაქციის, თანხის ან რაიმე სხვაობის არასწორად ასახვის მნიშვნელობას ადგენს. არსებითობის დადგენა, როგორც წესი, აუდიტორის პროფესიული განსჯის საგანია, თუმცა საჭარო სექტორში არსებითობა შეიძლება წინასწარ განისაზღვროს როგორც გადასახდელების (მთლიანი დანახარჯების) ან შემოსულობების, ხოლო საკუთარი შემოსავლების მქონე დანესებულების შემთხვევაში, როგორც შემოსავლების გარკვეული პროცენტული დიაპაზონი, მაგ, 0.25%-დან 1%-მდე. მაგალითად, თუ მხარჯავი დანესებულების მთლიანი დანახარჯების შეადგენს მილიონ ლარს და არსებითობა განისაზღვრა 1%-ით, ეს ნიშნავს, რომ 10, 000 ლარის ქვევით ტრანსაქციების, თანხების თუ სხვაობების შემონმებაზე (შიდა) აუდიტი არ ხარჯავს რესურსს, რადგან აუდიტმა შეუძლებელია მოიცვას ყველა ოპერაცია თუ აქტივობა. მართალია, კანონდარღვევა დარღვევის სიდიდით არ განისაზღვრება (განსაკუთრებით საჭარო

⁸⁵ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1016 განკარგულება „შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული 2011 წლის 14 სექტემბრის № 1836 განკარგულებით.

⁸⁶ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის N1013 განკარგულებით შიდა აუდიტორთა სახელმძღვანელო პრინციპების შესახებ

⁸⁷ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის N1014 განკარგულება შიდა აუდიტის მეთოდოლოგიის შესახებ

⁸⁸ საქართველოს მთავრობის 2010 წლის 30 ივლისის №1015 განკარგულება „შიდა აუდიტის სტანდარტების დამტკიცების შესახებ“, ცვლილებები დამტკიცებული საქართველოს მთავრობის 2011 წლის 14 სექტემბრის №1847 განკარგულებით.

⁸⁹ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2011 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება N644 სახელმწიფო სექტორში რისკის მართვის სახელმძღვანელოს დამტკიცების თაობაზე

⁹⁰ value for money

სექტორში), მაგრამ თუ ვაღიარებთ, რომ ყველაფრის შემოწმება შეუძლებელია, მაშინ ისიც უნდა ვაღიაროთ, რომ შიდა/უმაღლეს/საგადასახადო აუდიტორს არ უნდა ჰქონდეს გარკვეული ზღვარის დაბლა ტრანსაქციებში უზუსტობების და დარღვევების გამოვლენის პასუხისმგებლობა.

7.4.6. აღწერდეს თუ რომელი ნაშთებისთვის ან ინფორმაციის წარდგენისთვის შეიძლება განისაზღვროს არსებითობა ცალკე.⁹¹

7.4.7. მაგალითებით განმარტავდეს თვისობრივ არსებითობას (არსებითობა, განსაკუთრებით, საჯარო სექტორში, არა მხოლოდ რაოდენობრივად, არამედ თვისობრივადაც განისაზღვრება).

7.4.8. განმარტავდეს აუდიტის დაგეგმვის ეტაპის არსებითობას და საბოლოო არსებითობას. ამასთანავე, მნიშვნელოვანია მოხდეს დასაშვები შეცდომის ცნების შემოტანა, რაც, ჩვეულებრივ, განისაზღვრება, როგორც არსებითობის გარკვეული პროცენტი. ამასთან, აუცილებელია ვითარების ცვლასთან ერთად (რისკის დონე, ცვლილება ფინანსურ ინფორმაციაში და სხვ) არსებითობის გადასინჯვა.

სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მარეგულირებელი კანონმდებლობის სხვა ხარვეზებს ანგარიშის სხვადასხვა თავში მიმოვიხილავთ. ხშირ შემთხვევაში კანონმდებლობის ხარვეზების პრაქტიკისგან განცალკევებულად განხილვა შეუძლებელია, რადგან სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის სისუსტე გარვეულწილად სწორედ ამ ხარვეზებით არის გამოწვეული. თუმცა სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის მარეგულირებელ კანონმდებლობაში არის არაერთი ხარვეზი ან თეთრი ლაქა, რაც ცალკე კვლევას ითხოვს და ჩვენს ანგარიშში ვერ ვეხებით⁹².

მიგვაჩნია, რომ წინამდებარე ანგარიშში წარმოდგენილი კვლევის მიგნებებზე და რეკომენდაციებზე საქართველოს მთავრობის რეაგირება ძალიან მნიშვნელოვანია. სწორედ ამიტომ მოვუწოდებთ მთავრობას, ჩვენთან ერთად ჩაერთოს ანგარიშში წარმოდგენილი მიგნებებისა და რეკომენდაციების კონსტრუქციულ განხილვაში, რაც ხელს შეუწყობს სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების ხელისშემშლელი მიზეზების აღმოფხვრას.

⁹¹ რაც უფრო მაღალია რისკები, მით უფრო დაბალი უნდა იყოს არსებითობის ზღვარი.

⁹² მაგალითად, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის წლიური ბალანსის მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ დანიშნული დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ შემოწმების საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ კანონის მოთხოვნის მუხლი 14 (2) დარღვევის ფაქტებს.