

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

ხელნაწერის უფლებით

ირმა გელანტია-ახვლედიანი

**შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის ძირითადი
მიმართულებები საქართველოს საჯარო მმართველობაში**

წარდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

დისერტაციის მაცნე

თბილისი

2021

სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

ხელნაწერის უფლებით

ირმა გელანტია-ახვლედიანი

**შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის ძირითადი
მიმართულებები საქართველოს საჯარო მმართველობაში**

წარდგენილია ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად

დისერტაციის მაცნე

თბილისი

2021

დისერტაცია შესრულებულია სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტზე.

სამეცნიერო ხელმძღვანელი:

დავით ჯალაღონია სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

ექსპერტები:

ნაზი გვარამია სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

ვასილ ხანიშვილი აუდიტორული კომპანია შპს „მრჩეველის“ მმართველი პარტნიორი, ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი

რეცენზენტები:

იური შაჰასტუა სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკურ მეცნიერებათა აკადემიური დოქტორი

ლევან გრიგალაშვილი საქართველოს ტექნიკური უნივერსიტეტის ბიზნეს ტექნოლოგიების ფაკულტეტის დეპარტამენტის პროფესორი, ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი

დაცვა შედგება 2021 წლის ---- თებერვალი, ---- საათზე სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის სადისერტაციო საბჭოს სხდომაზე. მისამართი: ანა პოლიტკოვსკაიას ქ. №61, ---- სართული, საპრეზენტაციო აუდიტორია

სადისერტაციო საბჭოს სწავლული მდივანი: სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ბიზნესისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის ასოცირებული პროფესორი, ეკონომიკის აკადემიური დოქტორი

მარინე ხუბუა

I. სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი დახასიათება

პრობლემის აქტუალობა. საჯარო დაწესებულებების ეფექტიანი მართვა საზოგადოების კეთილდღეობის, ქვეყნის მდგრადი და სტაბილური განვითარების მნიშვნელოვანი ფაქტორია. არსებული გამოცდილებით, საჯარო სექტორში საქმიანობის შედეგის დონეს და ხარისხს, კარგი მმართველობის ფუნდამენტურ პრინციპებთან ერთად, მნიშვნელოვანწილად განაპირობებს, კონსეპტუალურად საერთაშორისო სტანდარტებთან ჰარმონიზირებული, სტრუქტურულად მწყობრი და ორგანიზაციულად გამართული, შედეგზე ორიენტირებული შიდა აუდიტის სისტემა.

ფუნქციონალური დატვირთვიდან და სახელმწიფო ორგანიზაციების მიზნებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტი, დასახული ამოცანების სრულყოფილად შესრულების დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარნმუნებელი, საკონსულტაციო საქმიანობაა, რომელიც სისტემატიზებული, დისციპლინური და ორგანიზებული მიდგომებით უზრუნველყოფს რისკების მართვის, კონტროლისა და მთლიანად მმართველობითი პროცესის ეფექტიანობას. სახელმწიფო ვალდებულია შიდა აუდიტის სამსახური, მართვის ყველა დონეზე დააკომპლექტოს მაღალკვალიფიციური, პროფესიონალი, კეთილსინდისიერი სპეციალისტებით და მენეჯერებით. თავის მხრივ, შიდა აუდიტის სამსახურმა ხელი უნდა შეუწყოს საჯარო სექტორში მმართველობის ეფექტიან ფუნქციონირებას, მოკლევადიანი და გრძელვადიანი მიზნების, საშედეგო მაჩვენებლების გაანგარიშების სისტემის, რეპუტაციული, ფინანსური, სამართლებრივი, აგრეთვე სხვა ტიპის რისკებთან დაკავშირებული ფაქტორების იდენტიფიცირებას და მათი აღმოფხვრის ინსტრუმენტების ჩამოყალიბებას.

საერთაშორისო საფინანსო-ეკონომიკურმა, მათ შორის უკანასკნელ პერიოდში პანდემიით (COVID-19), გამოწვეულმა მწვავე კრიზისებმა, ნათლად დაადასტურეს ჩვენი მოსაზრება, საჯარო სექტორის შიდა კონტროლის სისტემაში, შიდა აუდიტის, როგორც რისკების ეფექტიანი მართვის მძლავრი სარეკომენდაციო ინსტიტუტის დანერგვასთან და ამოქმედებასთან დაკავშირებით.

ადმინისტრირების დაბალი დონის, სახელმწიფო ინსტიტუტების მიმართ გამოხატული უნდობლობის, საჯარო სექტორში დასაქმებული პირების გულგრილი დამოკიდებულების, ხშირ შემთხვევაში, მათი არაკომპეტენტურობის და დაბალი კვალიფიკაციის პირობებში,

კიდევ უფრო მეტი სიმწვავეთ გახდა საჭირო მართვის სისტემაში შიდა აუდიტის გამოყენების და მისი ორგანიზაციული სრულყოფის აუცილებლობა.

პრობლემამ განსაკუთრებით იჩინა თავი სუსტი ეკონომიკის ქვეყნებში, მათ შორის, საქართველოშიც. ამასთან, მსოფლიო პრაქტიკით დასტურდება, რომ ძლიერი ეკონომიკის ქვეყნების საჯარო სექტორში ასეთი რისკ-ფაქტორების აღმოფხვრის ან შემცირების მიზნით, ფინანსური მართვისა და კონტროლის ერთიან სისტემაში წარმატებით გამოიყენება სწორედ შიდა აუდიტი.

საკითხის აქტუალობამ და საქართველოს საჯარო სექტორში, ამ მიმართულებით, ხანგრძლივმა პრაქტიკულმა საქმიანობამ განსაზღვრა სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანი - საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის არსებული მდგომარეობის შესწავლა და მისი სრულყოფის მოდელის შემუშავება.

პრობლემების დამუშავების დონე. საქართველოს საჯარო დაწესებულებებში შიდა აუდიტის სამსახურის დანერგვის აუცილებლობა შედარებით ახალი მიმართულებაა. მისი შემოღება დაკავშირებულია 2007 წელს საქართველოს მთავრობის მიერ ევროკომისიასთან გაფორმებული შეთანხმებით ნაკისრ ვალდებულებებთან¹. აღნიშნულმა სათავე დაუდო „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის (PIFC – Public Internal Financial Control)“ სისტემის დანერგვას და საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნის შესაბამისად რეფორმის განხორციელებას. შეიძლება ითქვას, რომ სწორედ ამ ეტაპიდან იწყება შიდა აუდიტის თეორიული და პრაქტიკული საკითხების შესწავლით ქართველი მეცნიერ - ეკონომისტთა დაინტერესება. ამ მიმართულებით საყურადღებო კვლევები აქვთ გაკეთებული ჯ. ანანიძეს, ნ. გვარამიას, ზ. ლიპარტიას, ი. მესხიას, ი. ჰაპასიძეს, ნ. სრესელს, თ. უდესიანს, ნ. ქებაძეს, ლ. ჭუმბურიძეს, ნ. ძიმცივიშვილს, დ. ჯალაღონიას. საკითხის სიღრმისეულად კვლევის მიზნით, სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობისას, განსაკუთრებული აქცენტები გაკეთდა, საერთაშორისოდ აღიარებულ ისეთ მკვლევართა ნაშრომებზე, როგორებიც არიან: R. Montgomery, V. Brink, Sawyer's, Robert R. Moeller, R. DeKoning, R.Chambers², K. H. Spencer Pickett, Patrick Onwura Nzechukwu, Lynford Graham Willey, Грачева М.В., Бычкова С. М., Лукин А., Сонин, А.В., Бурцев В.В., Фролова. М.Е., Каковкина Т.В.

¹ 2007 წ საქართველოს მთავრობასა და ევროკომისიას შორის გაფორმებული შეთანხმება „მხარდაჭერა სახელმწიფო სექტორის ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში“;

² Richard F. Chambers, CIA, QIAL, CGAP, CCSA, CRMA - შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის პრეზიდენტი.

კვლევის მიზანი და ამოცანები. კვლევის მიზანია საქართველოს საჯარო მმართველობის დანესებულებებში შიდა აუდიტის ორგანიზაციულ-სტრუქტურული სრულყოფის ძირითადი მიმართულებების განსაზღვრა და შესაბამისი მოდელის შემუშავება. მიზნის მისაღწევად, პრაქტიკული ასპექტების შესწავლის, ანალიზის, შეფასებისა და მათი განზოგადების საფუძველზე, გამოიკვეთა შემდეგი ამოცანები:

1. საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის თეორიულ-მეთოდოლოგიური კონცეფციების შესწავლა, შეფასება, განზოგადება და მათი განვითარების ტენდენციების განსაზღვრა;

2. საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სამართლებრივი რეგულირების ანალიზი და შეფასება;

3. სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემაში შიდა აუდიტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ინსპექტირების ფუნქციების გამიჯვნა და მათი იდენტიფიცირების შესაძლებლობა;

4. საჯარო მმართველობაში არსებული შიდა აუდიტის ფორმების საერთაშორისო პრაქტიკის რეტროსპექტული ანალიზი და მის საფუძველზე საქართველოში არსებული თავისებურებების გამოკვეთა;

5. საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის რეგულირების მექანიზმების შესწავლა და მათი სრულყოფის მოდელის შემუშავება.

კვლევის ობიექტია საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სისტემის ფორმირებასთან დაკავშირებული პროცესები.

კვლევის საგანია საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციულ სრულყოფასთან დაკავშირებული ურთიერთობების თეორიულ-მეთოდოლოგიური და პრაქტიკული ასპექტები და შესაბამისი მოდელის შემუშავება.

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძველია საჯარო მმართველობის დანესებულებებში შიდა აუდიტის ორგანიზების კლასიკური კონცეფციები; უცხოელ და ქართველ მეცნიერთა სამეცნიერო ნაშრომები და კვლევები; შიდა აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (IPPF); საქართველოს საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების მიერ მიღებული კანონები და ნორმატიული აქტები; სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის კონცეფცია (PIFC); საჯარო ფინანსების მართვის რეფორმის სტრატეგია 2018-2021 წ.წ.; საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ჰარმონიზაციის ცენტრის (CHU) სახელმძღვანელო აქტები; კონსოლიდირებული წლიური

ანგარიშები; „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის რეტროსპექტული რეგულირების გავლენის შეფასება/RIA (Regulatory Impact Assessment), ასევე PEFA-ს შეფასებები; „საქართველოში ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის“ ხარვეზების ანალიზი (OECD/SIGMA); საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის, გერმანიის საერთაშორისო საზოგადოების (GIZ), სხვადასხვა ერთობლივ პროექტებში მონაწილე პარტნიორი ორგანიზაციების (ლიტვის, სლოვენის, ხორვატიის, ესტონეთის, უნგრეთის) შიდა აუდიტის სამსახურების თეორიული, სამეცნიერო-კვლევითი, პროფესიული ინსტიტუტების (IIA, PEMPAL, DELOITTE, PwC, KPMG, ERNST&YOUNG) სპეციალური გამოცემები, ანგარიშები, პუბლიკაციები.

სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობისას გამოყენებულია ჩაღრმავებული ინტერვიუს, ჯგუფური ინტერვიუს (ფოკუსჯგუფების კვლევა), ჩართული დაკვირვების მეთოდები. მონაცემების რაოდენობრივ-სტატისტიკური შესწავლა განხორციელდა სტატისტიკური დაკვირვების, სტრუქტურიზებული ინტერვიუს, ანკეტირების, კონტენტ-ანალიზის რაოდენობრივი, აგრეთვე ანალიზის, სინთეზის მეთოდებით. ემპირიული კვლევის საფუძვლიან საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს³, საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან იძულებით გადაადგილებულ პირთა, განსახლებისა და ლტოლვილთა სამინისტროს⁴, აფხაზეთის ა/რ განათლებისა და კულტურის სამინისტროს შიდა აუდიტის სუბიექტებზე განხორციელებული პირადი დაკვირვებები, არსებული გამოცდილების და პრაქტიკის შესწავლა-ანალიზი. კვლევაში ასევე ასახულია საქართველოს საჯარო მმართველობაში ცენტრალური სამინისტროების, აჭარის, აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკების, ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების⁵, საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შიდა აუდიტის ხელმძღვანელებისა და აუდიტორების ანკეტური გამოკითვის შედეგები.

დასაცავად წარმოდგენილია შემდეგი ძირითადი დებულებები:

1. საქართველოს საჯარო მმართველობაში ფუნქციურად ჩამოყალიბებული შიდა აუდიტის თანამედროვე კონცეფციურ-მეთოდოლოგიური ხედვები;
2. საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის შეფასება და

³ რეორგანიზაციის შედეგად ჩამოყალიბდა შემდეგი სახელმწიფოებთან - საქართველოს განათლების, მეცნიერების, კულტურის და სპორტის სამინისტრო;

⁴ რეორგანიზაციის შედეგად ჩამოყალიბდა შემდეგი სახელმწიფოებთან - საქართველოს ოკუპირებული ტერიტორიებიდან დევნილთა, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო;

⁵ თვითმმართველი ერთეულები - მუნიციპალიტეტი, თვითმმართველი ქალაქი;

მისი რეგულირების სრულყოფის მიდგომები;

3. საჯარო სექტორში შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირებისა და აკადემიური განათლების პროგრამების დაახლოების, პროფესიონალი შიდა აუდიტორების კვალიფიკაციის აღიარებისა და სერტიფიცირების სისტემის დანერგვის კონცეფცია;

4. საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სრულყოფის მოდელი.

კვლევის მეცნიერული სიახლე: სადისერტაციო ნაშრომი საჯარო მმართველობის დანესებულებებში შიდა აუდიტის ორგანიზაციულ სრულყოფასთან დაკავშირებით არსებული საკითხების მეცნიერული შესწავლის პირველი მცდელობაა საქართველოში. კვლევის შედეგებში წარმოდგენილია მეცნიერული სიახლის შემდეგი ელემენტები:

❖ შესწავლილია საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის თეორიულ-მეთოდოლოგიური კონცეფციების, პრაქტიკის განვითარების და სამართლებრივი რეგულირების კავშირ-ურთიერთობები;

❖ დაზუსტებულია შიდა აუდიტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ინსპექტირების დეფინიციები და იდენტიფიცირებულია მათი გაიგივების მიზეზები;

❖ დასაბუთებულია შიდა აუდიტორთა პროფესიული სერტიფიცირების შემოღების აუცილებლობა და აკადემიური განათლების პროგრამებში სერტიფიცირების კომპონენტის ინტეგრირების კონკრეტული წინადადებები;

❖ შემუშავებულია საჯარო მმართველობის სისტემაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის მოდელი.

ნაშრომის თეორიული და პრაქტიკული მნიშვნელობა. კვლევით მიღებული თეორიული დასკვნები და წარმოდგენილი პრაქტიკული რეკომენდაციები, ხელს შეუწყობს საჯარო მმართველობის დანესებულებების კონტროლის სისტემაში, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების ქმედითი მექანიზმების ჩამოყალიბებას და უზრუნველყოფს საბიუჯეტო ორგანიზაციებში მართვის ეფექტიანობას. კერძოდ, გაიზრდება მიღებულ შედეგებზე ანგარიშვალდებულება; პროცესი უფრო გამჭვირვალე გახდება; მოსალოდნელი რისკების პრევენციასთან ერთად, შესაძლებელი გახდება საბიუჯეტო სახსრების მიზნობრივი და რაციონალური ხარჯვა; უზრუნველყოფილი იქნება ორგანიზაციის მდგრადი და სტაბილური განვითარება.

ნაშრომის აპრობაცია. სადისერტაციო ნაშრომის ძირითადი დასკვნები და დებულებები წარმოდგენილია საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციებში, თემატურ

სემინარებსა და სამეცნიერო ჟურნალებში. დისერტაციის ცალკეული ნაწილი ჩვენს მიერ გამოყენებულია სალექციო კურსში - „შიდა აუდიტი საჯარო მმართველობაში“, ასევე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს მიერ 2019 წელს გამოცემულ პრაქტიკულ სახელმძღვანელოში - „სამაგიდლო წიგნი შიდა აუდიტის სუბიექტებისთვის“; კვლევის თეორიული და პრაქტიკული შედეგები გამოიყენება საქართველოს საჯარო სექტორში დასაქმებულ შიდა აუდიტორთა პროფესიული გადამზადების პროცესში.

ნაშრომის სტრუქტურა და მოცულობა. სადისერტაციო ნაშრომი მოიცავს ნახევრად A4 ფორმატის 142 გვერდს და შედგება: შესავლის, სამი თავის, ექვსი ქვეთავის, დასკვნის, გამოყენებული ლიტერატურის, ტერმინთა განმარტებისა და დანართებისაგან. ნაშრომის ძირითადი სტრუქტურა შეესაბამება კვლევის ლოგიკას და გააჩნია შემდეგი სახე:

თავი 1. საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ინსტიტუციური ორგანიზაციის კონცეფციები

1.1. შიდა აუდიტის ორგანიზაციის თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები და განვითარების ტენდენციები;

1.2. შიდა აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების თანამედროვე ასპექტები.

თავი 2. საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის არსებული სისტემის ანალიზი, შეფასება

2.1. შიდა აუდიტის ორგანიზაციის ფორმების განვითარების რეტროსპექტული ანალიზი და შეფასება;

2.2. საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის პრაქტიკის ანალიზი და შეფასება;

თავი 3. საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები

3.1. საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის მეთოდოლოგიური და სტრუქტურული სრულყოფის მიმართულებები;

3.2. შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის მოდელი საჯარო მმართველობაში დასკვნები და წინადადებები

გამოყენებული ლიტერატურა

II. დისერტაციის ძირითადი შინაარსი

შესავალ ნაწილში დასაბუთებულია სადისერტაციო ნაშრომის აქტუალობა. განსაზღვრულია კვლევის მიზანი, ამოცანები, კვლევის ობიექტი და საგანი; გამოკვეთილია დასაცავად გასატანი ძირითადი დებულებები, ჩამოყალიბებულია მეცნიერული სიახლეების შემცველი ელემენტები, წარმოდგენილია შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის მოდელი საჯარო მმართველობაში და შეფასებულია ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა.

ნაშრომის პირველ თავში - „საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ინსტიტუციური ორგანიზაციის კონცეფციები“, განხილულია და შესწავლილია შიდა აუდიტის არსი, საჯარო მმართველობაში მისი ორგანიზაციის თეორიულ-მეთოდოლოგიური მიდგომები, ჩამოყალიბებისა და განვითარების ეტაპები, გაანალიზებული და შეფასებულია საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის საქმიანობის რეგულირების თანამედროვე ასპექტები.

შიდა აუდიტი სახელმწიფო მართვის სისტემის განუყოფელი ნაწილია. მისი ჩამოყალიბება და შემდგომი განვითარება იწყება მე-20 საუკუნის მეორე ნახევრიდან და დაკავშირებულია სამრეწველო ინდუსტრიალიზაციასთან, კორპორატიული საწარმოების მასშტაბების ზრდასთან, სარკინიგზო ტრანსპორტის მშენებლობასთან, სადაზღვევო კომპანიების, სააქციო საზოგადოებების, საბანკო სისტემის ქსელის ფორმირებასთან და მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში მათი წარმომადგენლობების დივერსიფიცირებასთან. სწორედ, აღნიშნულმა პროცესებმა დიდი ბიძგი მისცეს, მე-19 საუკუნის ბოლოსათვის ჩამოყალიბებულ „აუდიტორის“, პროფესიის შემდგომ განვითარებას და მასზე მოთხოვნების ზრდას, ჯერ კერძო, ხოლო მოგვიანებით საჯარო სექტორში. მე-20 და 21-ე საუკუნების მიჯნაზე, შიდა აუდიტი ფუნქციურად გადამწყვეტი ხდება რისკების იდენტიფიცირებისა და კონტროლის სტრატეგიული მართვის მიმართულებით. იკვეთება აუდიტორული შემოწმებების ხარისხის და ვალდებულებების შეფასების მნიშვნელობა. ამავე პერიოდიდან განსაკუთრებულ აქტუალობას იძენს შიდა აუდიტი, როგორც თაღლითობასთან და კორუფციასთან ბრძოლის მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტი.

საერთაშორისო შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) მიხედვით „შიდა აუდიტი“ არის დამოუკიდებელი, ობიექტური, მარწმუნებელი და საკონსულტაციო საქმიანობა, რომელიც უზრუნველყოფს დანესებულებაში მიმდინარე პროცესების ეფექტიანად განხორციელებას, აფასებს რისკების ხარისხს და აუმჯობესებს მათ მართვას. პრაქტიკით დასტურდება, რომ შიდა აუდიტი დიდი ხანია გასცდა, მხოლოდ ფინანსური ანგარიშგებისა და საბუღალტრო

ჩანაწერების შემონახვის მასშტაბებს და გახდა „კარგი მმართველობის“⁶ პრინციპის განხორციელების ქმედითი ინსტრუმენტი. თანამედროვე შიდა აუდიტის ფუძემდებელი, ფლორიდის უნივერსიტეტის პროფესორი, ლოურენს ბ. სოიერსი (Lawrence B. Sawyer's) აღნიშნავდა, რომ - „აუდიტს ხანგრძლივი და მრავალფეროვანი ისტორიული წარსული აქვს, შეიძლება ითქვას, რომ ის სათავეს ჯერ კიდევ უძველესი ცივილიზაციიდან იღებს“.

შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სრულყოფის თეორიულ-მეთოდოლოგიური ბაზისის განმტკიცების მიმართულებით განსაკუთრებული როლი ითამაშა, ცნობილი მეცნიერის მონტგომერის ნაშრომებმა. მე-19 საუკუნეში გამოცემულ წიგნზე - „მონტგომერის აუდიტი“ დაყრდნობით, პროფესორები - Philip L. Deflise, Henry R. Jaenicke, აღსტურებენ, რომ „აუდიტორული საქმიანობის პრაქტიკის პროგრესის მიუხედავად, მხოლოდ მე-19 საუკუნის მეორე ნახევარში პროფესიონალი აუდიტორი იქცა საქმიანი სამყაროს ორგანულ ნაწილად“.

ამასთან დაკავშირებით, მე-20 საუკუნის 30-იან წლებში ამერიკელი მეცნიერი უოლტერ ბ. მეგსი აღნიშნავდა, რომ „შიდა აუდიტორები იყვნენ კლერკები, რომლებიც შემოიფარგლებოდნენ მხოლოდ რუტინული საქმიანობით, აწარმოებდნენ ბუღალტრულ ჩანაწერებში საკანცელარიო შეცდომების მოძიებას. სწორედ, საკანცელარიო შეცდომების აღმოფხვრისა და სამუშაო დღის ბოლოს საკასო აპარატების შემონახვის ფუნქციით დაახლოებით 1970-იან წლებში იყვნენ დაკავებული შიდა აუდიტორები. თუმცა, უკვე იგრძნობოდა შიდა აუდიტორთა ფუნქციური დატვირთვის აუცილებლობა და იკვეთებოდა მათი როლი ორგანიზაციის ეფექტიანად მართვის საქმეში.

ქრონოლოგიურად, შიდა აუდიტმა განვითარების სხვადასხვა ეტაპები განვლო. მე-20 საუკუნის დასაწყისამდე ამერიკის შეერთებულ შტატებში დამოუკიდებელი აუდიტი ვითარდებოდა ინგლისური მოდელის მსგავსად, ეყრდნობოდა მონაცემების დეტალურ გამოკვლევას. თუმცა, ეკონომიკის სწრაფი განვითარებისა და საიმედო საფინანსო ინფორმაციის მაღალი ხარისხისადმი მოთხოვნის გათვალისწინებით, აუდიტორული საქმიანობა აშშ გახდა დინამიურად მზარდი, მოთხოვნადი და სწრაფად განვითარებადი, როგორც კერძო, ასევე საჯარო სექტორში.

⁶ კარგი მმართველობა (Good Governance) - გამჭვირვალობისა და ანგარიშვალდებულების, ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის, კანონიერებისა და მიუკერძოებლობის, ეთიკისა და კეთილსინდისიერების პრინციპებზე დაფუძნებული მმართველობის მეთოდი.

შიდა აუდიტის განვითარების პირველი ეტაპი იწყება გასული საუკუნის 40-იანი წლებიდან და მოიცავს 1939-1950 წლებს. ეს იყო შიდა აუდიტის ჩამოყალიბებისა და ფორმირების პერიოდი.

1941 წლიდან, იწყება შიდა აუდიტის დინამიური განვითარება. ამ პერიოდში, ვიქტორ ბრინკისა და მისი კოლეგების დიდი ძალისხმევით საფუძველი ჩაეყარა, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) ჩამოყალიბებას. სწორედ, 1941 წელიდან ამერიკის შეერთებულ შტატებში შიდა კონტროლისა და მისი განუყოფელი ნაწილის - შიდა აუდიტის შემდგომი განვითარება ერთდროულად უკავშირდებოდა ორ უმნიშვნელოვანეს მოვლენას: ვიქტორ ბრინკის ფუნდამენტური ნაშრომის - „შიდა აუდიტი“ გამოქვეყნებას (სადაც აღწერილია თანამედროვე შიდა აუდიტის როლი, მნიშვნელობა) და შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის ჩამოყალიბებას (IIA Institute of Internal Auditors/ IIA). სწორედ, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტს (IIA) მოიხსენიებენ, როგორც „შიდა აუდიტის პროფესიის გლობალურ ხმას, ლიდერს, მთავარ ადვოკატს და აღმზრდელს“, ორგანიზაცია პასუხისმგებელია შიდა აუდიტის, როგორც პროფესიის განვითარებაზე, ასევე, მისი სრულყოფისა და შიდა აუდიტის სტანდარტების შემუშავებაზე. მისი შტაბ-ბინა განთავსებულია აშშ-ში, წარმატებულად მუშაობს, მსოფლიოს 165-ზე მეტ ქვეყანაში და აერთიანებს 180 ათასზე მეტ შიდა აუდიტორს. სამწუხაროდ, საქართველოში ამ ეტაპზე არ არის შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) წარმომადგენლობა, თუმცა ერთეული შიდა აუდიტორი ინდივიდუალურად განვითარებულია ორგანიზაციაში.

შიდა აუდიტის განვითარების შემდგომი ეტაპი უკავშირდება გასული საუკუნის 80-იან წლებში აუდიტის სფეროში დამკვიდრებულ ახალ კონცეფციას, რომლის მიხედვითაც **შიდა აუდიტი**, რომელიც კერძო და სახელმწიფო სექტორში ფუნქციონირებდა დანესებულების შიგნით და ატარებდა შიდა აუდიტორულ შემოწმებას, გაიმიჯნა გარე აუდიტორული მომსახურებისაგან, რომელსაც როგორც წესი, ახორციელებდა გარე დამოუკიდებელი აუდიტორული ფირმა და სახელმწიფო კონტროლის განმახორციელებელი უმაღლესი აუდიტორული ორგანო. ამ ეტაპისათვის, შიდა აუდიტორის პროფესია გახდა უფრო სრულყოფილი, ამასთან შეიქმნა წინაპირობები, სპეციალიზირებული პროფესიული გამოცდების ჩასაბარებლად.

უცხოელი ექსპერტების უდიდესი ნაწილის მოსაზრებით, საჯარო სექტორში რისკების მართვის და შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სრულყოფის თეორიული - მეთოდოლოგიური კონცეფციის ჩამოყალიბებაში, გარდამტეხი როლი ითამაშა თრედვეის

კომისიის სპონსორ ორგანიზაციათა კომიტეტის (COSO – The Comitee of Sponsoring Organizations of theTredway Comission) მიერ 1992 წელს, აშშ გამოქვეყნებულმა ანგარიშმა სახელწოდებით „შიდა კონტროლი -კოპლექსური მიდგომა“ (InternalControl – IntegratedFramework). აღნიშნულ ანგარიშში პირველად გაჩნდა ტერმინი „შიდა კონტროლი“, სადაც გამოიყო ურთიერთდაკავშირებული ხუთი კომპონენტი:

1. კონტროლის გარემო; 2. რისკების მართვა; 3. კონტროლის ღონისძიებები; 4. ინფორმაცია და კომუნიკაცია; 5. მონიტორინგი - შეფასება.

კომპონენტი N1 - კონტროლის გარემო - ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის ფუნქციონირებისათვის დაწესებულების ხელმძღვანელმა უნდა უზრუნველყოს შესაბამისი კონტროლის გარემოს ჩამოყალიბება და მისი შემდგომი სრულყოფის მექანიზმების შემუშავება. კონტროლის გარემო მოიცავს დაწესებულების მისიას, მიზნებს, სტრატეგიას, სტრუქტურას, პროფესიულ ერთიანობას, ეთიკას, მართვის სტილს; სამართლებრივ ჩარჩოსა და რეგულაციებს, რომლებზე დაყრდნობითაც ფუნქციონირებს დაწესებულება და შესაბამისი ანგარიშგების სისტემა.

კომპონენტი N2 - „რისკის მართვა“ - საჯარო სექტორში შედეგის პროგნოზირების მძლავრი ინსტრუმენტია რისკების მართვა, რომელიც ხორციელდება რისკების შესამცირებლად დაწესებულების ხელმძღვანელის მიერ ყოველწლიურად დამტკიცებული რისკის მართვის სტრატეგიის შესაბამისად. ესაა იმ შესაძლო მოვლენების განსაზღვრის, შეფასების, კონტროლისა და მონიტორინგის პროცესი, რომელიც გავლენას ახდენს დაწესებულების სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის), დაწესებულებისადმი დაქვემდებარებული ერთეულის მიზნების მიღწევასა და ამოცანების შესრულებაზე.

კომპონენტი N3 - „კონტროლის ღონისძიებები“ - კონტროლის ღონისძიებების მიზანია მოსალოდნელი რისკის ოპტიმალურ დონემდე შემცირება, „კონტროლის ღონისძიებები“ უნდა შეესაბამებოდეს დაწესებულების სტრუქტურული ქვედანაყოფის (ერთეულის) საქმიანობას, ამასთან, მათი განხორციელების ხარჯები არ უნდა აღემატებოდეს მოსალოდნელ სარგებელს. კონტროლის ღონისძიებების თარგლებში ხორციელდება შემდეგი პროცედურები:

- ✓ უფლებამოსილების მინიჭება;
- ✓ ერთი და იგივე პირი არ უნდა იყოს პასუხისმგებელი უფლებამოსილების მინიჭებაზე, ქმედების განხორციელებასა და კონტროლზე;
- ✓ ხელმოწერის ორმაგი სისტემის დამკვიდრება;

- ✓ აქტივების, ფინანსური, არაფინანსური ინფორმაციის ხელმისაწვდომობა;
- ✓ ზედამხედველობა;
- ✓ ადამიანური რესურსების ეფექტიანი მართვის პროცედურების დამკვიდრება;
- ✓ დანესებულების მიერ განხორციელებული ოპერაციების დოკუმენტირება;

კომპონენტი N4 - „ინფორმაცია და კომუნიკაცია“ - დანესებულების ხელმძღვანელმა დანერგოს, განავითაროს შიდა და გარე ინფორმაციის დროული, სანდო, სრულყოფილი, ხელმისაწვდომი საინფორმაციო და საკომუნიკაციო სისტემა, რომელიც უზრუნველყოფს დადგენილი ვადების, ინფორმაციის შეგროვებისა და შეტყობინების წესებს დაცვას.

კომპონენტი N5 - „მონიტორინგი და შეფასება“ - ფინანსური მართვისა და კონტროლის ერთიანი სისტემის მონიტორინგის, შეფასების, ადეკვატურობის, ფუნქციონირების შენარჩუნებისა და განახლების მიზნით, ხელმძღვანელი პასუხისმგებელია შიდა აუდიტორული ანგარიშის რეკომენდაციების დროულ და თანმიმდევრულ შესრულებაზე. პროცესი ხორციელდება უწყვეტი მონიტორინგისა და თვითშეფასების მეშვეობით, შიდა აუდიტის სუბიექტთან ერთად.

ამრიგად, გლობალიზაციის პროცესის მიზნებიდან და ამოცანებიდან გამომდინარე, შიდა აუდიტის მოხმარების არეალმა იწყო გაფართოება. ამის ნათელი მაგალითია 2002 წლის 30 ივნისს, აშშ-ის 43-ე პრეზიდენტის, ჯორჯ უოკერ ბუშის ხელმოწერილი, ფინანსური მართვისა და კონტროლის ახალი რეჟიმის მარეგულირებელი - „სარბენს-ოქსლის (SARBANES-OXLEY Act, SOX)“ კანონი“, რომლითაც ორგანიზაციებს დაეკისრათ შემდეგი ვალდებულება:

1. ჩამოყალიბებინათ დირექტორთა საბჭოს დამოუკიდებელი წევრებით დაკომპლექტებული აუდიტის კომიტეტი;

2. შიდა კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბებისა და მისი ეფექტიანობის შეფასების კუთხით, შიდა კონტროლთან დაკავშირებით, წლიური ანგარიშგების სპეციალურ განყოფილებაში, უნდა დათქმონ რეგულირებელი მენეჯერთა მოვალეობები და პასუხისმგებლობები;

3. გარე აუდიტორის მიერ შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობის შეფასება.

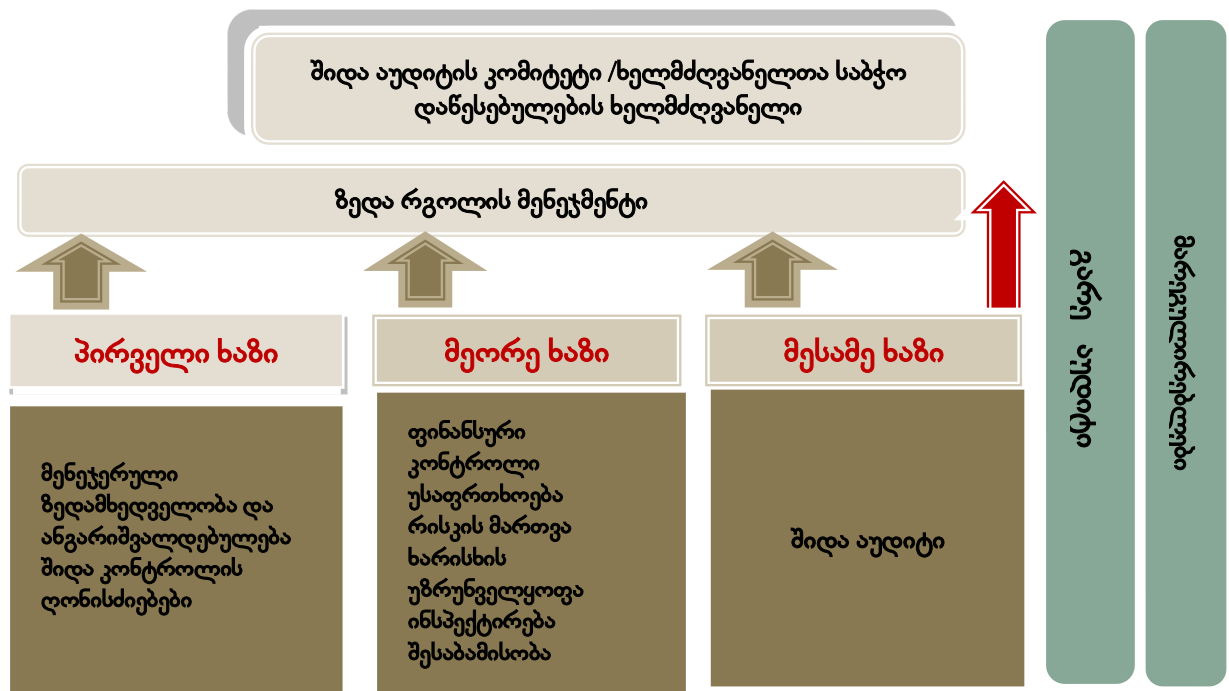
2005 წლის ივნისში, დიდი ბრიტანეთის ხაზინა ამტკიცებს „კორპორატიული მართვა ცენტრალური ხელისუფლების სამინისტროებში - პრაქტიკის კოდექსს“, სადაც აქცენტები გაკეთდა „სხვისი ფულის მართვის“ კონცეფციაზე, როდესაც კორპორატიული მართვის

ობიექტი, „აქციონერთა სახსრების“ მართვასთან ერთად „გადასახადის გადამხდელთა სახსრების“ ხდება. ამ ეტაპიდან მკვიდრდება „ეფექტური მმართველობის“ ცნება.

შიდა აუდიტის ორგანიზაციული განვითარების კუთხით წინგადადგმული ნაბიჯი იყო, შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის მიერ, 2013 წელს შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკაზე დაყრდნობით შემოთავაზებული „დაცვის 3 ხაზის“ ახალი მოდელი (იხ. სქემა N1).

სქემა N1

„დაცვის 3 ხაზი - რისკების ეფექტური მართვა და კონტროლი“⁷



„დაცვის 3 ხაზის“ ახალი მოდელის კონცეფციით, ლოგიკურად და მარტივად განსაზღვრულია მმართველობითი სისტემის ყველა ძირითადი მონაწილის ადგილი, როლი და პასუხისმგებლობა ორგანიზაციაში რისკის მართვასა და კონტროლთან მიმართებით. შიდა აუდიტორთა ინსტიტუტის (IIA) დირექტორის, რიჩარდ ჩემბერსის განმარტებით⁸ „ამ მოდელმა შეასრულა უმნიშვნელოვანესი როლი, ადამიანებს დაეხმარა შიდა აუდიტის როლის, ასევე რისკების მართვისა და კონტროლების სტრუქტურის აღქმაში“.

⁷ „დაცვის სამი ხაზის“ მოდელი, პრაქტიკაში არსებული ორგანიზაციული გამოწვევების კვალდაკვალ პერიოდულად ექვემდებარება განახლებას, უკანასკნელად მოდელი განახლდა 2020 წლის ივლისში.

⁸<https://www.accountingtoday.com/news/iia-updates-three-lines-model-to-stress-risk-management-and-governance>.

წარმოდგენილი მოდელის მიხედვით დაცვის I ხაზში, მმართველობითი რგოლის წარმომადგენლების მიერ ყალიბდება საქმიანობის მიზნები, სტრატეგია, შიდა პოლიტიკა; მუშავდება ინსტრუქციები და რეგულაციები, პროცედურები. ყალიბდება კონტროლის სისტემა და ხდება პასუხისმგებლობის დელეგირება.

რისკების მართვის უზრუნველსაყოფად დაცვის II ხაზში ყალიბდება რისკების მართვის სისტემა; წარმოებს პრობლემებისა და ნაკლოვანებების იდენტიფიცირება; მუშავდება რისკების მართვის ეფექტიანი მექანიზმები; წარმოებს შიდა კონტროლის სისტემის ეფექტურობისა და ადეკვატურობის მონიტორინგი; კანონების, წესების, რეგულაციების დაცვა; გამოვლენილი სისუსტეებისა და ნაკლოვანებების დროული გამოსწორების პირობებში, სისტემატიურად მუშავდება ანგარიშგება;

შიდა აუდიტი, რისკების შეფასების ეფექტური ინსტიტუტია საჯარო სექტორში. სწორედ, დაცვის მე-3 ხაზი უზრუნველყოფს შიდა შემოწმების დამოუკიდებლობას; ხელმძღვანელობისათვის ანგარიშებისა და რეკომენდაციების მიწოდებას, დაცვის პირველი და მეორე ხაზების სისუსტეებსა და გაძლიერებასთან დაკავშირებით მათ ინფორმაციულ უზრუნველყოფას, რწმუნების გაცემას.

საქართველოს საჯარო სექტორში არსებულ მდგომარეობასთან პარალელის გავლებისას, ცალსახად გამოკვეთილია დაცვის პირველი ხაზი, თუმცა, პრაქტიკულად არ ფუნქციონირებს დაცვის მეორე ხაზი. ხშირად მენეჯერები ცდილობენ კონტროლის ფუნქცია და პასუხისმგებლობა (მეორე ხაზის კომპეტენცია) გადაიტანონ დაცვის მესამე ხაზში მყოფი შიდა აუდიტის სუბიექტებზე. დაცვის მეორე ხაზის არაეფექტური ფუნქციონირება ზრდის შეუსაბამობების, შეცდომების, თაღლითობისა და კორუფციის რისკებს, ქმნის ორგანიზაციული მიზნების მიუღწევლობის საფრთხეებს.

შიდა აუდიტის სახელმწიფო რეგულირების თანამედროვე მდგომარეობის ანალიზის საფუძველზე შეფასებულია შიდა აუდიტის, როგორც ინსტიტუციის ფუნქციონირების მნიშვნელობა ქვეყნის საჯარო სექტორში. დადგენილია, რეფორმის კავშირი საქართველოს მთავრობის მიერ ევროკომისიასთან გაფორმებული შეთანხმებით ნაკისრ ვალდებულებებთან⁹.

⁹ 2007 წ. საქართველოს მთავრობასა და ევროკომისიას შორის გაფორმებული შეთანხმება „მხარდაჭერა სახელმწიფო სექტორის ფინანსების მართვის რეფორმა საქართველოში“ („support to the public finance

აღნიშნულის ფარგლებში ქვეყნის მასშტაბით, 2010 წლიდან ეტაპობრივად დაიწყო ევროკავშირის მიერ შემუშავებული კონცეფციის¹⁰ შესაბამისად „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის (Public Internal Financial Control PIFC“) სისტემის დანერგვა და საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნის შესაბამისად რეფორმის განხორციელება. ამასთან, წარმოდგენილი კონცეფცია მეთოდოლოგიურად ეფუძნება საერთაშორისო „COSO“ (The Comitee of Sponsoring Organizations of the Tredway Comission) სტანდარტს, შესაბამისად, საქართველოს საჯარო სექტორში, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოდელის სამართლებრივი საფუძვლების სრულყოფის მექანიზმები, COSO მოდელის მეთოდოლოგიითაა უზრუნველყოფილი. გეოგრაფიული კონცეფციის მიხედვით¹¹, სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა შედგება შიდა კონტროლისა და ჰარმონიზაციის ცენტრისგან. შიდა კონტროლი, თავის მხრივ, მოიცავს ფინანსურ მართვასა და კონტროლის და შიდა აუდიტის კომპონენტებს. ამასთან, საჯარო სექტორში პროცესების მართვისა და მმართველობითი სისტემების ეფექტური ფუნქციონირების უზრუნველყოფა ხორციელდება ფინანსური მართვისა და კონტროლის, დამოუკიდებელი და ობიექტური მარწმუნებელი საქმიანობის შეფასება კი, შიდა აუდიტის ინსტრუმენტების გამოყენებით. ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის და შიდა აუდიტის კომპონენტების ჰარმონიზაციისა და კოორდინაციის ერთეულია, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსთან არსებული ჰარმონიზაციის ცენტრი -სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი. (იხ. სქემა N2; გვ18).

საქართველოსთვის, ისევე როგორც ევროკავშირში განვითარების მსურველი აღმოსავლეთ ევროპის და პოსტსაბჭოური სივრცის ბევრი ქვეყნისთვის, აღნიშნული

სქემა N 2

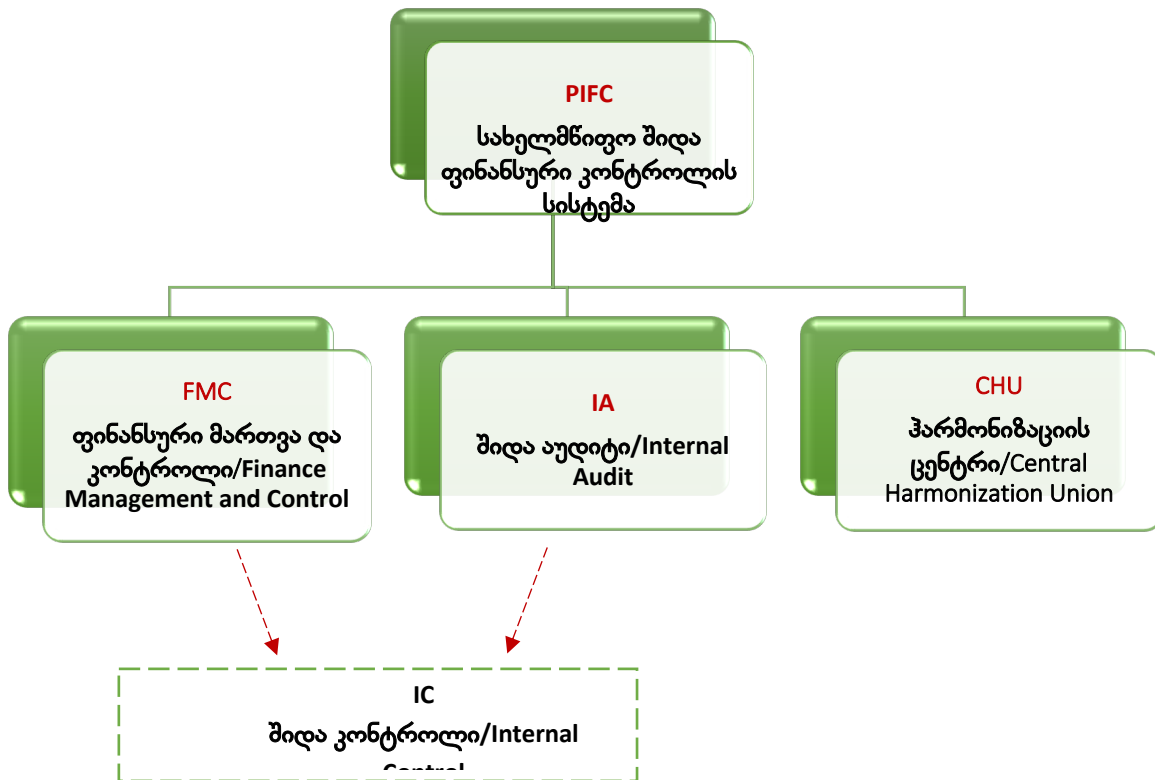
სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი PIFC¹² - სისტემა/მოდელი

management reform in Georgia“), ევროკავშირს და ევროპის ატომური ენერჯის გაერთიანებას და მათ წევრ სახელმწიფოებსა და საქართველოს შორის ასოცირების შესახებ შეთანხმება;

¹⁰ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების სტრატეგია 2017-2019 წლებში;

¹¹ Robert De Koning, Public Internal Financial Control, A European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-party countries, 2007.

¹² PIFC - Public Internal Financial Control.



პროცესი რთული, ხშირ შემთხვევაში წინააღმდეგობრივი იყო. რაც, განპირობებული იყო პოსტსაბჭოთა ადმინისტრაციულ - ორგანიზაციული მართვიდან თანამედროვე კარგი მმართველობის პრინციპებზე გადაწყობით. სწორედ, შიდა კონტროლის გამართული სისტემების არსებობა, წარმოადგენს ერთგვარ ინდიკატოს დაწესებულების ეფექტიანად ფუნქციონირების შესაფასებლად. ევროკავშირის მიერ შემუშავებული „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის - PIFC¹³“ კონცეფცია, საფუძვლად დაედო საქართველოში შიდა აუდიტის რეგულირების საკანონმდებლო ბაზის მომზადებას. კანონის მოქმედება ვრცელდება¹⁴:

- ცენტრალურ სამინისტროებზე;
- აჭარის და აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკის სამინისტროებზე;
- საქარო სამართლის იურიდიულ პირებზე;
- მუნიციპალიტეტის მერიებზე;
- კერძო სამართლის იურიდიულ პირებზე, რომელთა აქციების 50 პროცენტზე მეტს

ფლობს სახელმწიფო.

¹³ PIFC - Public Internal Financial Control/სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლი.

¹⁴ „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-4 მუხლის 1-ელი და მე-2 ქვეპუნქტი.

საქართველოს საჯარო მმართველობაში, ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ასევე, შიდა აუდიტის სისტემის ჩამოყალიბება-განვითარებასა და კოორდინაციაზე, პასუხისმგებელია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი, სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტი - ჰარმონიზაციის ცენტრი /CHU), რომელიც საუკეთესო საერთაშორისო პრაქტიკაზე დაყრდნობით უზრუნველყოფს, შიდა კონტროლის, მათ შორის, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სისტემის ჩამოყალიბებას, განვითარებას, მონიტორინგს და შეფასებას.

ჰარმონიზაციის ცენტრის მიერ მომზადებული სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის განვითარების შესახებ კონსოლიდირებული წლიური ანგარიში წარედგინება საქართველოს მთავრობას. ასახულია საჯარო სექტორში რეფორმის მიმდინარეობის პროგრესი, ხელშემწყობი ღონისძიებები და არსებული წინააღმდეგობები. ასევე, მონაცემები შიდა აუდიტის მიერ წლის განმავლობაში განეული საქმიანობის შესახებ, ინსტიტუტის ძლიერი და სუსტი მხარეები ამასთან, გაუმჯობესების შესაძლებლობები.

შიდა აუდიტის ევოლუციური განვითარებისა და სამართლებრივი ბაზის არსებობის მიუხედავად, დღესაც არ არის დასრულებული მისი სრულყოფის პროცესი. თუმცა, იკვეთება, რომ მსოფლიოს სხადასხვა ქვეყანაში დაგროვილი თანამედროვე გამოცდილებისა და პრაქტიკის გათვალისწინებით, შიდა აუდიტი მუდმივად ტრანსფორმირდება და ცვლილებებს განიცდის. ამასთან, თეორიულ-მეთოდოლოგიური კუთხით ქმნის შესაძლებლობას, საჯარო მმართველობის სისტემაში მოახდინოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის ადეკვატურობისა და ეფექტიანობის შეფასება.

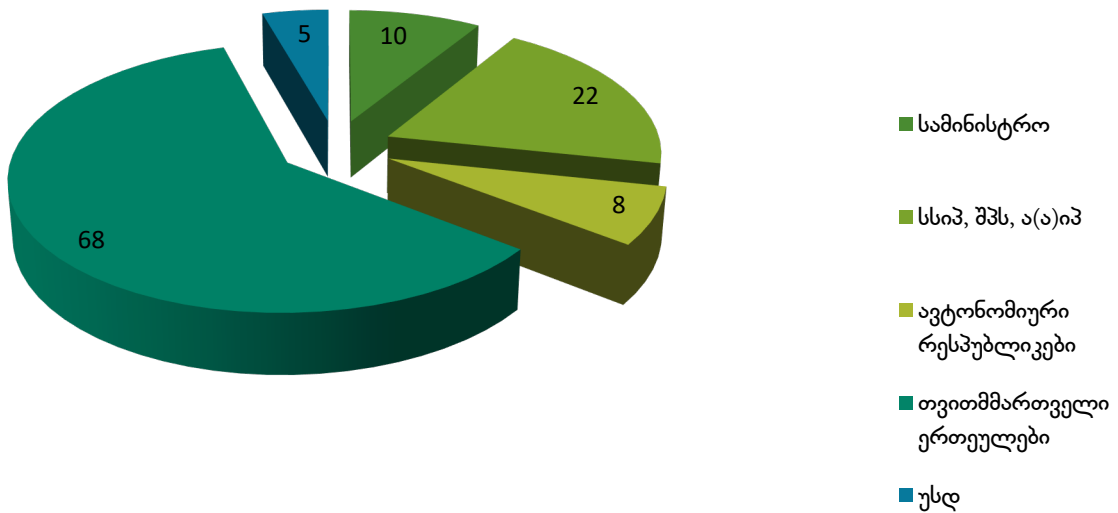
სადისერტაციო ნაშრომის მეორე თავში - „საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის არსებული სისტემის ანალიზი, შეფასება“ კვლევის შედეგით გამოკვეთილია, რომ ქვეყნის საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული ფორმის ჩამოყალიბებიდან ათი წლის თავზე, კვლავ აქტუალური პრობლემაა, მისი ეფექტიანად ფუნქციონირების და შედეგზე ორიენტირებულობის საკითხი. ევროპის მონინავე გამოცდილების ქვეყნებში (ესტონეთი, სლოვენია, უნგრეთი, ხორვატია), შიდა აუდიტის ორგანიზაციის ფორმების ჩამოყალიბებისა და განვითარების რეტროსპექტული ანალიზის საფუძველზე, შესწავლილია და შეფასებულია საქართველოში ამ მიმართულებით არსებული გამოწვევები, იდენტიფიცირებულია მისი დანერგვისა და

შემდგომი სრულყოფის შემათვრხებელი ფაქტორები; ქვეყანაში არსებული რეალობის პრაქტიკული გააზრებით და მონინავე გამოცდილებასთან ურთიერთშედარების გზით, გამოკვეთილია საქართველოს საჯარო სექტორში, შიდა აუდიტის ორგანიზაციის ჩამოყალიბების, საერთაშორისო სტანდარტებთან მეტად დაახლოებისა და ჰარმონიზების მექანიზმები.

2010 წლიდან, როდესაც საქართველოს საჯარო სექტორში ფაქტიურად დაიწყო შიდა აუდიტის ორგანიზაციულად მონყობის რთული და წინააღმდეგობრივი პროცესი, თავიდანვე ჩამოყალიბდა 23 შიდა აუდიტის სუბიექტი, რომელშიც 139 შიდა აუდიტორი იყო გაერთიანებული. თუმცა, აქტიური, მიზანმიმართული ქმედებებიდან გამომდინარე, 2019 წლის მდგომარეობით ქვეყნის საჯარო სექტორში ფუნქციონირებდა 113 შიდა აუდიტის სუბიექტი (იხ. დიაგრამა N1):

დიაგრამა N1

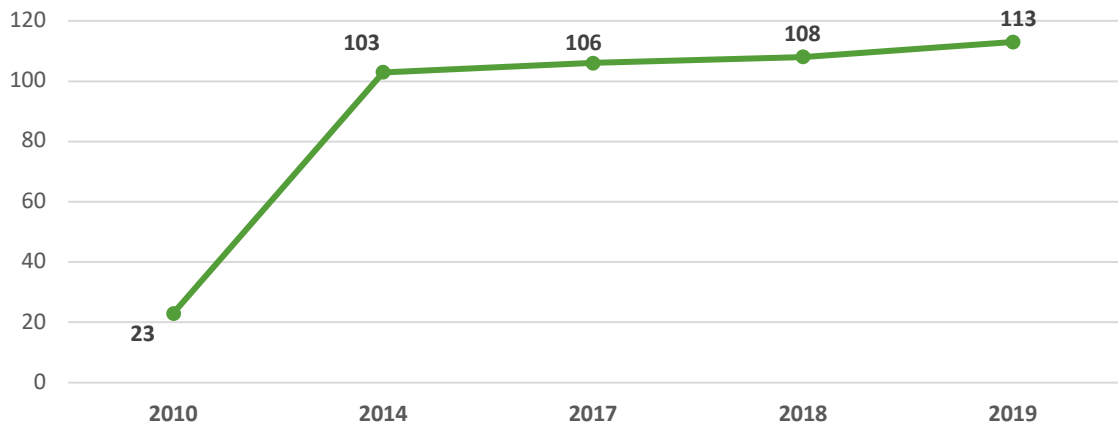
შიდა აუდიტის სუბიექტები დაწესებულებების მიხედვით 2019 წლის მდგომარეობით



მნიშვნელოვანია, რომ 2010 წელთან შედარებით (რაც შესადარებელი ნიშნულია საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ჩამოყალიბების კუთხით), შიდა აუდიტის სუბიექტების რაოდენობა გაზრდილია 90 ერთეულით. (იხ. დიაგრამა N2; გვ. 21):

დიაგრამა N 2

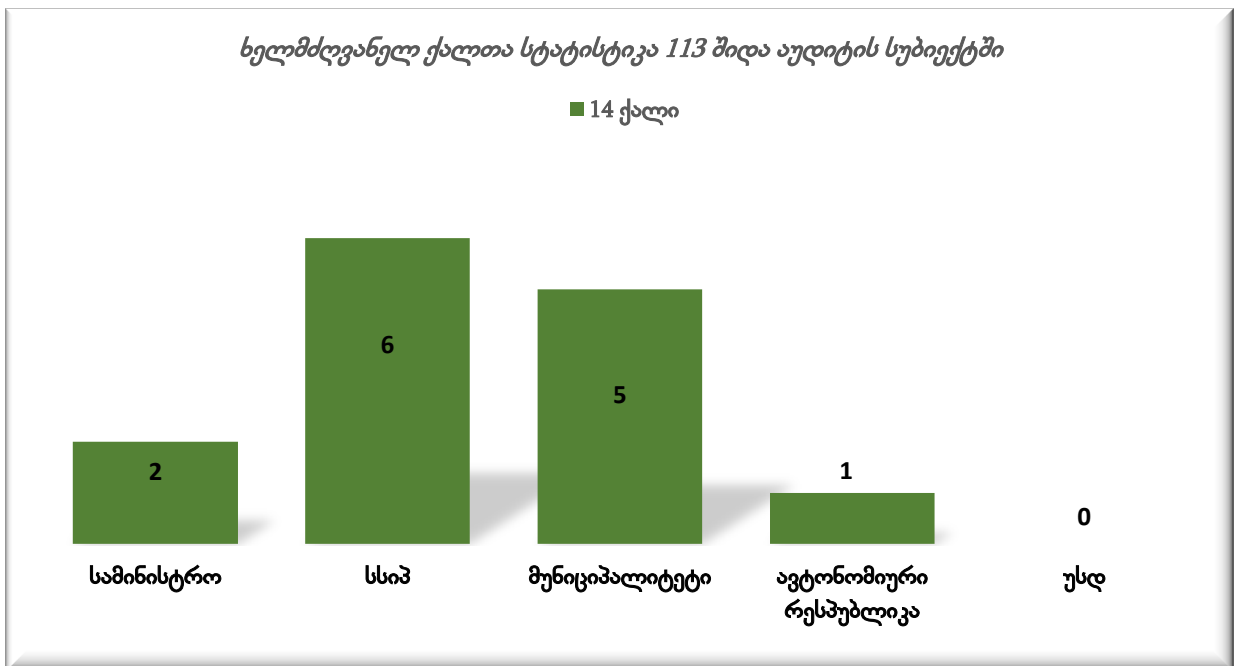
შიდა აუდიტის სუბიექტების დინამიკა წლების მიხედვით საჯარო მმართველობაში 2010-2019 წწ



გენდერულ ჭრილში გაკეთებულმა ანალიზმა გამოკვეთა, რომ ხელმძღვანელ და გადანაცვეტილების მიმღებ პოზიციებზე შიდა აუდიტის სუბიექტში მხოლოდ 14 მენეჯერი ქალია (იხ. დიაგრამა: N 3):

დიაგრამა: N 3

შიდა აუდიტი გენდერულ ჭრილში



საწყის ეტაპზე, ქვეყნის საჯარო სექტორში, შიდა აუდიტის ერთეულების ჩამოყალიბების პროცესი ქაოტურად და არაორგანიზირებულად, დაჩქარებულ რეჟიმში მიმდინარეობდა. კვალიფიციური კადრების და პრაქტიკული საქმიანობის ნაკლებობასთან ერთად, ამ პერიოდისათვის საჯარო სექტორის დაწესებულებებში იგრძნობოდა შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სტრუქტურის მეთოდოლოგიური საფუძვლების არარსებობა.

შიდა აუდიტის სუბიექტების დაკომპლექტება ხშირ შემთხვევაში ხდებოდა საჯარო მოხელეებით, რომელთაც არ ჰქონდათ შიდა აუდიტორისათვის აუცილებელი აკადემიური განათლება, საჭირო უნარ-ჩვევები და პრაქტიკული გამოცდილება. უმეტეს შემთხვევაში, ისინი წარსულში ძალოვანი უწყების წარმომადგენლები იყვნენ, უკეთეს შემთხვევაში, კი - ე.წ. „რევიზორის“ კვალიფიკაციის მქონე პრაქტიკოსები. საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების სისტემური¹⁵ გააზრებით, ქვეყნის მასშტაბით იკვეთება რეფორმის მიმდინარეობის დაბალი ტემპი და შემდეგი გამოწვევები:

- ❖ კვალიფიციური შიდა აუდიტორების სიმცირე;
- ❖ არასაკმარისი პროფესიული ტრენინგები;
- ❖ ხელმძღვანელობის მხარდაჭერის ნაკლებობა;
- ❖ შიდა აუდიტის თანაარსებობა ინსპექტირებასთან, გენერალურ ინსპექციასთან

გაიგივება;

- ❖ აუდიტის სახეების არ ცოდნა (ეფექტიანობა, IT, სისტემური);
- ❖ დაბალი ანაზღაურება, გადამზადებულ შიდა აუდიტორთა გაღივება;
- ❖ შიდა აუდიტორთა დაბალი მოტივაცია, კარიერული წინსვლის სისტემის არ არსებობა;
- ❖ სტაჟირების სისტემის არ არსებობა/შემდგომი დასაქმების მიზნით;
- ❖ ხელმძღვანელების ხშირი ცვლილება, ინსტიტუციური მემსიერების არარსებობა;
- ❖ ხელმძღვანელთა ჩარევა აუდიტორულ საქმიანობაში, შიდა აუდიტორთა

დამოუკიდებლობის შეზღუდვის ფაქტები;

- ❖ ხარისხის შიდა და გარე კონტროლის ღონისძიებების არ არსებობა;
- ❖ უმაღლეს სასწავლებლებში შიდა აუდიტის კურსის არ არსებობა;
- ❖ დამოუკიდებულება საერთშორისო, დონორი ორგანიზაციების მხარდაჭერაზე;
- ❖ სერთიფიცირების ეროვნული სისტემის არ არსებობა;
- ❖ ქართულენოვანი პროფესიული სახელმძღვანელოების ნაკლებობა;
- ❖ სახელმწიფო აუდიტისა და შიდა აუდიტის ინსტიტუტების თანამშრომლობის

ნაკლებობა.

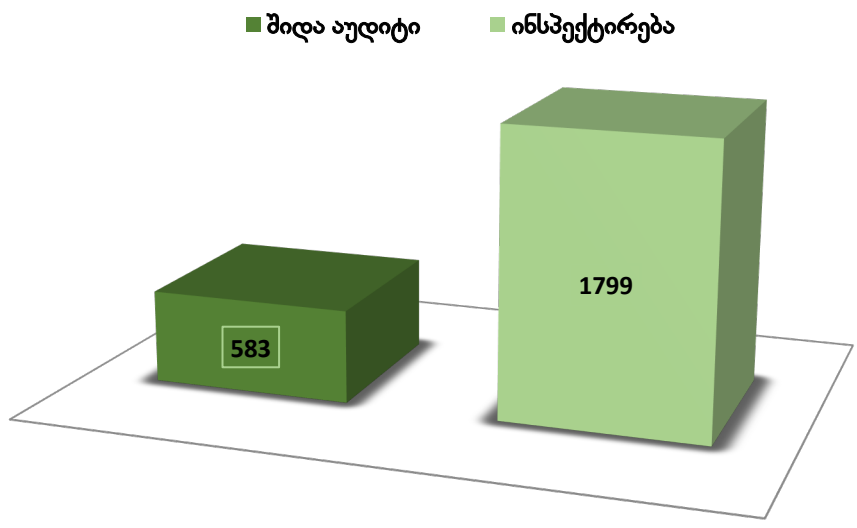
¹⁵ შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების სრულყოფის მექანიზმების შემუშავების მიზნით ქვეყნის მასშტაბით 2010-2019 წწ კვლევა განხორციელდა ცენტრალური სამინისტროების, აჭარისა და აფხაზეთის ავტონომიური რესპუბლიკების, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებისა და თვითმმართველი ერთეულებში (მუნიციპალიტეტის მერიები).

კვლევით გამოიკვეთა, რომ შიდა აუდიტის ჩამოყალიბებისა და ორგანიზაციული სრულყოფის ერთ-ერთი შემთავრებელი ფაქტორია სამინისტროებში გენერალური ინსპექციის ბაზაზე შიდა აუდიტის სუბიექტების ჩამოყალიბება. სამწუხაროდ, დღემდე შიდა აუდიტი აღიქმება, როგორც სადამსჯელო ორგანო, დისციპლინური დევნისა და სამსახურიდან ადამიანების გათავისუფლების მექანიზმი. ათეული წლების განმავლობაში დანერგილი გენერალური ინსპექციის მეთოდები, ტექნიკა და დამოკიდებულება იმდენად ძლიერად იყო ფეხგამდგარი საჯარო სექტორში და მმართველობით მეხსიერებაში, რომ პრაქტიკაში რეალურად დამკვიდრდა „შიდა აუდიტის სახით ფორმალურად სახელშეცვლილი გენერალური ინსპექცია“. (იხ. დიაგრამა N4; გვ. 23).

წარმოდგენილი დიაგრამიდან იკვეთება, რომ შიდა აუდიტის სამსახურების მნიშვნელოვანი რესურსი, თითქმის 3-ჯერ მეტი, მიმართულია ინსპექტირების განსახორციელებლად, ნაცვლად სისტემური ძირეული მიზნების აღმოფხვრისა, კვლავ პრიორიტეტულია დარღვევებისა და გადაცდომებზე წერტილოვანი რეაგირება.

დიაგრამა N4

**შიდა აუდიტორული შემონშებებისა და ინსპექტირების თანაფარდობა საჯარო სექტორში
2019 წელი**



საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფისთვის გარდამტეხი პერიოდი იწყება 2013 წლიდან, როდესაც შიდა აუდიტის ინსტიტუციური მხარდაჭერის მიზნით, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოებას (GIZ) შორის მემორანდუმი

გაფორმდა. ექსპერტების მონაწილეობით შიდა აუდიტორთა გადამზადების მასშტაბური ციკლი, პირველი პილოტური აუდიტორული შემოწმებები, სასწავლო ვიზიტები და საკეთესო პრაქტიკების გაზიარება განხორციელდა.

სადისერტაციო ნაშრომში შესწავლილია ევროპის ქვეყნების - ესტონეთის, ხორვატიის, სლოვენის, უნგრეთის შიდა აუდიტის დანერგვის გამოცდილება. კვლევით გამოვლინდა საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემებისგან განსხვავებული მიდგომები - ესტონეთის საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული სრულყოფის რეფორმა აუდიტორთა პროფესიული სერთიფიცირებით დაიწყო; ამასთან, რეალურად განსხვავებული და საინტერესო მოდელია სახელმწიფო აუდიტისა და შიდა აუდიტის თანამშრომლობის პრაქტიკა, - ფინანსურ აუდიტს მხოლოდ გარე აუდიტორები ატარებენ, რაც ხელს უწყობს შიდა აუდიტორულ რესურსს დაკავდეს მისი ძირითადი ფუნქციით და მაქსიმალური ძალისხმევა რისკ-ფაქტორების პრევენციაზე მიმართოს; ესტონეთის კანონმდებლობით, ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი ტარდება 3 წელიწადში ერთხელ, გარედან მონვეული ექსპერტების მიერ; ესტონეთში გაუქმებულია ჰარმონიზაციის ცენტრი, მისი ფუნქციები შეთავსებული აქვს შიდა აუდიტის ადგილობრივ ინსტიტუტს (IIA), რომელიც პროფესიული განვითარების მიზნით ეხმარება შიდა აუდიტორებს მსოფლიოში არსებული უახლესი მიდომებისა და მეთოდების გაზიარებაში.

სლოვენიაშიც, ესტონეთისა და საქართველოს მსგავსად, შიდა აუდიტის ჩამოყალიბება დაიწყო ევროკავშირის მოთხოვნისა და შეთავაზებული კონცეფციის შესაბამისად. საქართველოსგან განსხვავებით შიდა აუდიტორად მუშაობისათვის სავალდებულოა აუდიტის, ფინანსების ან ბუღალტერული აღრიცხვის სპეციალობა უმაღლესი განათლებით, მუშაობის 3 წლიანი გამოცდილება და „სახელმწიფო შიდა აუდიტორის“ სპეციალური წოდება. ამასთან, აუდიტორი გადამზადებული უნდა იყოს ფინანსთა სამინისტროს სპეციალურ ცენტრში (CEF /Center of Excellence in Finance). სლოვენიაში მოქმედებს შიდა აუდიტორთა სერთიფიცირების პროგრამა. სლოვენის საჯარო სექტორში ტარდება მხოლოდ ეფექტიანობის, შესაბამისობის და ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი. ფინანსურ აუდიტს კი, ესტონეთის მსგავსად, ატარებს მხოლოდ სახელმწიფო აუდიტის სამსახური. სისტემური აუდიტი კი ინტეგრირებულია აუდიტის სხვა საახეებთან. სლოვენის ფინანსთა სამინისტროს გადამზადების ცენტრი აქტიურად თანამშრომლობს საქართველოს ჰარმონიზაციის ცენტრთან სერთიფიცირების

პროგრამის მოსამზადებლად. ურთიერთშეთანხმებით, ყოველწლიურად იგზავნება შიდა აუდიტორთა ჯგუფები, რომლებიც კვალიფიკაციას იმაღლებენ საერთაშორისო სტანდარტებში.

ხორვატიაში, „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის“ (Public Internal Financial Control law) შესახებ კანონმა, საქართველოში დამკვიდრებული პრაქტიკის მსგავსად, მოიცავს ფინანსების მართვა, კონტროლი და შიდა აუდიტი. ხორვატიაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციასთან დაკავშირებულ პროცესებს კოორდინაციას უწევს ცენტრალური ჰარმონიზაციის ერთეული.

უნგრეთში, საქართველოს მსგავსად, შიდა აუდიტი თავდაპირველად ყოფილი „ინსპექციის“ ბაზაზე ჩამოყალიბდა. ცალკეულ სამინისტროში, შიდა აუდიტის სუბიექტი მანამდეც არსებობდა, თუმცა ასეთი მიდგომა წინააღმდეგობაში მოდიოდა შიდა ეროვნულ და საერთაშორისო სტანდარტებთან. ევროკავშირისგან აღებული ვალდებულებების კვალდაკვალ, უნგრეთი იძულებული გახდა საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზებასთან დაკავშირებული მეთოდოლოგიური და სამართლებრივი საკითხები საერთაშორისო მოთხოვნებისა და სტანდარტების ფარგლებში მოეცია.

არსებული გამოწვევების ფონზე, პრობლემატიკის გლობალურობამ და კომპლექსურობამ არ უნდა გააჩინოს მოლოდინი, რომ საერთაშორისო მხარდამჭერი ორგანიზაციების მიერ საქართველოსთვის შემოთავაზებული იქნება, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების ისეთი მოდელი, რომელიც ცალსახად მოერგება ქვეყნის ეკონომიკის მდგრად და სტაბილურ განვითარებას. მნიშვნელოვანია, რომ რეფორმის გარდამავალ ეტაპზე, კიდევ უფრო გაძლიერდეს ჰარმონიზაციის ცენტრის მაკოორდინირებელი ფუნქცია და დანესებულების ხელმძღვანელთა მხარდაჭერა.

სადისერტაციო ნაშრომის მესამე თავში - „საქართველოს საჯარო მმართველობაში შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები“, შემოთავაზებულია შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის მოდელი, რომლის ფორმირების ძირითადი (მთავარი) კომპონენტებია:

- ❖ დამოუკიდებელი ქმედითი შიდა აუდიტის კომიტეტი;
- ❖ ორგანიზაციების ხელმძღვანელთა ანგარიშვალდებულების სისტემა;
- ❖ შიდა აუდიტორული ანგარიშების საჯაროობა;
- ❖ სწავლება და სერთიფიცირება;

საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობის თანახმად, შიდა აუდიტის სუბიექტი, როგორც საჯარო სექტორის დაწესებულების სტრუქტურული ერთეული, როგორც წესი დამოუკიდებლად გეგმავს, ახორციელებს აუდიტორულ საქმიანობას და თავისუფალია ანგარიშგების მომზადებისას. შიდა აუდიტორი, რომელიც დასაქმებულია საჯარო დაწესებულების შიდა აუდიტის სუბიექტში, თავისი პროფესიული საქმიანობის განხორციელებისას, ასევე დამოუკიდებელია, მოქმედებს მხოლოდ საქართველოს კანონმდებლობით, შიდა აუდიტორთა ეთიკის კოდექსით, ინსტრუქციებითა და სამართლებრივი აქტებით, შესაბამისად, კანონით გათვალისწინებული შემთხვევების გარდა, დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა ან ზემოქმედება. თუმცა, ამავე კანონით, შიდა აუდიტის სუბიექტი და იქ დასაქმებული შიდა აუდიტორი, ანგარიშვალდებულია დაწესებულების ხელმძღვანელის (მინისტრი, მერი, სსიპ-ის პირველი პირი) წინაშე¹⁶. აქედან გამომდინარე, საჯარო სექტორის დაწესებულებებში, აუდიტორის დასაქმების, საქმიანობის პროცესში მიუკერძოებლობის და პროფესიული გადაწყვეტილების მიღების ხარისხი, რეალურად, დამოკიდებულია დამსაქმებლის კეთილ ნებაზე, რაც უარყოფითად მოქმედებს შიდა აუდიტორის დამოუკიდებლობისა და მისი პროფესიული საქმიანობის ობიექტურად განხორციელებაზე.

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის მაღალი ხარისხის მისაღწევად მიზანშეწონილად მიგვაჩნია დამოუკიდებელი შიდა აუდიტის კომიტეტის ჩამოყალიბება, მისი დაკომპლექტება უნდა მოხდეს, დამოუკიდებელი მონვეული წევრებისაგან. აუდიტის კომიტეტის არსებობა შეამცირებს აგრეთვე შიდა აუდიტორთა დამოკიდებულებას დაწესებულების ხელმძღვანელთა ცვლილებებზე და გაზრდის მათ ინსტიტუციურ სტაბილურობას. მუნიციპალიტეტის მერიების შემთხვევაში, აუდიტის კომიტეტი შესაძლებელია დაკომპლექტდეს საკრებულოს წევრებისგან და სამოქალაქო მრჩეველთა საბჭოს წარმომადგენლებისაგან¹⁷, რომლის მიზანია ადგილობრივი თვითმმართველობის განხორციელებაში მოქალაქეთა მაღალი ჩართულობის უზრუნველყოფა.

საჯარო სექტორის მმართველობის ორგანიზაციული სრულყოფის ეფექტიანი და ქმედითი მოდელის ფორმირებისთვის აუცილებელია დაწესებულების ხელმძღვანელთა

16 „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის პირველი პუნქტი.

17 საქართველოს ორგანული კანონი ადგილობრივი თვითმმართველობის კოდექსი“ 85-ე მუხლი.

ანგარიშვალდებულების სისტემის დანერგვა. ამ მიმართულებით მოქმედი პრაქტიკა, ჯერ კიდევ შორსაა საერთაშორისო სტანდარტების მოთხოვნებისაგან, რის გამოც გამონაკლისი არაა პროგრამული ბიუჯეტირების ფარგლებში, სახელმწიფოს მიერ საზოგადოების წინაშე აღებული ვალდებულებების შეუსრულებლობა; მოსალოდნელი რისკების მართვისა და კონტროლის ხარვეზები; საჯარო და კერძო სექტორში დასამებული პირების უკმაყოფილება.

წარმოდგენილი მოდელით, შესაბამისი უწყების მინისტრებს, ადგილობრივი მუნიციპალიტეტების მერებს წარმოექმნებათ ვალდებულება ქვეყნის პარლამენტში, საკრებულოებში, უმაღლეს საბჭოში გარკვეული პერიოდულობით, როგორც წესი, წელიწადში ერთხელ, ფინანსური და კონტროლის სისტემის განვითარებასთან, რისკების მართვასთან, ასევე, შიდა აუდიტის შედეგებთან დაკავშირებით ანგარიშები წარადგინონ. ასეთი სისტემა უზრუნველყოფს ვალდებულებებზე პასუხისმგებლობის ამაღლებას, რაც, თავის მხრივ, ხელს შეუწყობს ქვეყნის სტაბილურ და მდგრად განვითარებას გრძელვადიან პერიოდში.

უკანასკნელ პერიოდში, მოქალაქეების, ასევე, არასამთავრობო სექტორის მხრიდან, საგრძნობლად გაზრდილია საჯარო ინტერესი შიდა აუდიტის საქმიანობისადმი. აღნიშნული უფრო მეტად აქტუალურს ხდის შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშების საჯაროობასა და ხელმისაწვდომობის აუცილებლობას.

მოქმედი კანონმდებლობით¹⁸ შიდა აუდიტორული ანგარიშისა და შემოწმების შედეგების საჯაროობა დამოკიდებულია მხოლოდ დანესებულების ხელმძღვანელის თანხმობაზე, რაც, როგორც წესი, ზღუდავს შიდა აუდიტის ანგარიშებთან წვდომასა და დაინტერესებული პირებისთვის ინფორმაციის საჯაროობას.

ასეთი დამოკიდებულება საქართველოს საჯარო სექტორში განპირობებულია: კორუფციისა და თაღლითობის ჯერ კიდევ შემორჩენილი გარემოებებით; პროგრამული ბიუჯეტირების ინდიკატორების ბუნდოვნობით; სახელმწიფო პროგრამების გამჭვირვალობის დაბალი ხარისხით; სახელმწიფო ბიუჯეტის თანხების ხარჯვის შესახებ ინფორმაციის ნაკლებობით. აქედან გამომდინარე, მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, რომ კანონში შევიდეს ცვლილება და შიდა აუდიტორული შემოწმების ანგარიშები გახდეს საჯარო - აუდიტორული შემოწმების შედეგები, ასევე, შიდა აუდიტის წლიური ანგარიში,

¹⁸ საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის შესახებ“

უნდა გამოქვეყნდეს საჯარო დანესებულებების ვებგვერდზე, რაც არ უნდა იყოს დამოკიდებული დანესებულების ხელმძღვანელის სურვილზე და მის თანხმობაზე.

ნებისმიერი, მათ შორის, ჩვენს მიერ წარმოდგენილი მოდელის მუშაობის ეფექტიანობის ხარისხი დამოკიდებულია საჯარო სექტორის დანესებულებებში, მათ შორის, შიდა აუდიტის სუბიექტში, დასაქმებული კადრების კვალიფიკაციაზე. აქედან გამომდინარე, აუდიტორების ცოდნისა და უნარის განუწყვეტელი განვითარების, მათი სწავლებისა და სერთიფიცირების უზრუნველსაყოფად, აუცილებელია:

- ✓ შიდა აუდიტორთა უწყვეტი პროფესიული განვითარების სისტემის ჩამოყალიბება;
- ✓ შიდა აუდიტორთა სერთიფიცირების დანერგვა, ანაზღაურებადი სტაჟირება, რეესტრის წარმოება, გადამზადებული რესურსის დასაქმება;
- ✓ აკადემიური პროგრამების დაახლოება და მეცნიერული კვლევების გააქტიურება;

მსოფლიოს განვითარებული ქვეყნების მსგავსად, აუცილებელია, რომ საქართველოშიც ჩამოყალიბდეს შიდა აუდიტორთა უწყვეტი (განგრძობითი) პროფესიული განვითარების სისტემა. პროფესიული ტრენინგები უნდა მოემსახუროს შიდა აუდიტორთა გადამზადებას და კვალიფიკაციის ამაღლებას. ჰარმონიზაციის ცენტრი, რომლის საქმიანობა ამჟამად დამოკიდებულია დონორი ორგანიზაციების დაფინანსებაზე, ნაკლებად სისტემატიზირებულია, შეზღუდულია და გათვლილია მხოლოდ საჯარო სექტორში დასაქმებულ შიდა აუდიტორთა მცირე სეგმენტზე. შიდა აუდიტის პროფესიული განვითარების თანმიმდევრული და განგრძობითი სწავლების პროცესის უზრუნველსაყოფად მიზანშეწონილია:

- ✓ შიდა აუდიტორთა უწყვეტი პროფესიული განვითარების ისეთი სისტემის ჩამოყალიბება, რომელიც პროფესიულ ორგანიზაციებთან მჭიდრო კოორდინირებით განხორციელდება;

- ✓ შიდა აუდიტორების უწყვეტი, განგრძობითი პროფესიული სავალდებულო სწავლების შემოღება და პროცესის ისეთი წახალისება, რომ შიდა აუდიტორებს ყოველგვარი იძულების გარეშე, თავადაც გაუჩნდეთ გადამზადების სურვილი;

- ✓ საბიუჯეტო დანესებულებების ხელმძღვანელებმა უზრუნველყონ შიდა აუდიტორების ჩართულობა საერთაშორისო და ადგილობრივ კონფერენციებში, ტრენინგებში, თემატურ სემინარებში, სამუშაო შეხვედრებში. ამასთან, ბიუჯეტში წინასწარ განისაზღვროს თანხები და ყოველწლიურად გადამზადდეს საჯარო სექტორში დასაქმებულ შიდა აუდიტორთა, არანაკლებ 50%-ი მაინც;

✓ მეტი ყურადღება მიექცეს ადგილობრივ მუნიციპალიტეტებში დასაქმებული კადრების პროფესიულ განვითარებას;

✓ საუკეთესო პრაქტიკისა და გამოცდილების დივერსიფიცირების მიზნით, ქვეყნის მასშტაბით დაწესდეს წარმატებულ შიდა აუდიტორთა როტაცია.

✓ განისაზღვროს სერტიფიცირების პროგრამის შემუშავებისა და ამოქმედების ვადები.

✓ ეტაპობრივად დაიწყოს შიდა აუდიტორების, ასევე სისტემაში შემოსვლის მსურველთა სერტიფიცირება. სავალდებულო გახდეს შიდა აუდიტის სტრუქტურულ ერთეულში დასაქმდეს მინიმუმ ერთი სერტიფიცირებული შიდა აუდიტორი, რომელსაც ექნება განსხვავებული იერარქიული რანგი და თანამდებობრივი სარგო;

✓ სერტიფიცირებულ შიდა აუდიტორთა მოტივირებისა და კვალიფიციური რესურსის შენარჩუნებისთვის, შიდა აუდიტის პროფესია დაემატოს შრომის ბაზარზე იშვიათ, დეფიციტურ, მაღალანაზღაურებადი პროფესიების ნუსხას, რისთვისაც ჰარმონიზაციის ცენტრმა მოახდინოს საქართველოს მთავრობის დადგენილებაში შესაბამისი ცვლილების ინიცირება;

✓ ჰარმონიზაციის ცენტრის ბაზაზე, უმაღლეს სასწავლო დაწესებულებებთან მჭიდრო თანამშრომლობით, შეიქმნას შიდა აუდიტორთა სარეგერვო ბაზა და ანაზღაურებადი სტაჟირების პროგრამა, რომლის მიზანია ახალგაზრდა კადრების მოძიება და მათი პროფესიული განვითარება. სპეციალური სასწავლო კურსის გავლის შემდეგ სამინისტროებმა, მუნიციპალურმა მერიებმა, სსიპ-მა უზრუნველყონ მათი პრაქტიკის გავლა;

საჯარო სექტორში შიდა აუდიტორთა კვალიფიციური კადრების, აკადემიური პროგრამების დაახლოების, მეცნიერული კვლევების გააქტიურებასთან, შიდა აუდიტის სფეროს განვითარებისა და მენტალური ცვლილებებისთვის აუცილებელია:

✓ უმაღლეს საგანმანათლებლო დასაწესებულებებთან მჭიდრო თანამშრომლობა და კოორდინაცია, ფინანსთა სამინისტროს სახელმწიფო შიდა კონტროლის დეპარტამენტთან (ჰარმონიზაციის ცენტრი) შეთანხმების გაფორმება სტაჟირების პროგრამაში წარჩინებული, მოტივირებული სტუდენტების ჩართვის თაობაზე;

✓ კურსდამთავრებულთათვის დენესდეს პრაქტიკული კლინიკის გავლის ვალდებულება სხვადასხვა შიდა აუდიტის სუბიექტში;

✓ საუკეთესო პრაქტიკის ქვეყნების გამოცდილების გაზიარების მიზნით, ერთობლივი მეცნიერული კვლევებისა და საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციების გააქტიურება;

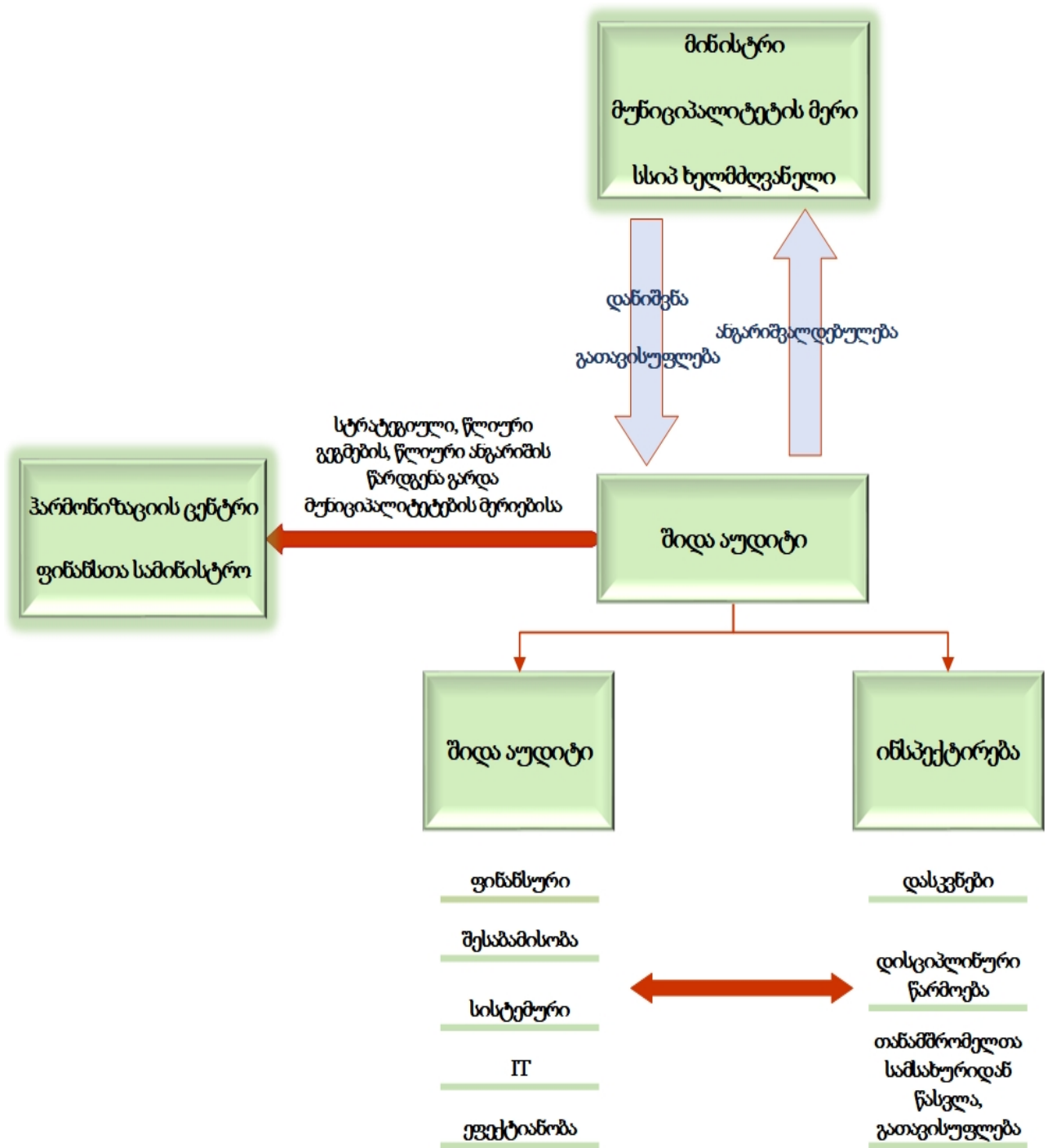
✓ შიდა აუდიტში, პრაქტიკული სახელმძღვანელოების შემუშავება, მსოფლიოში არსებული უახლესი ლიტერატურის თარგმნა ქართულ ენაზე და მათი ადაპტირება;

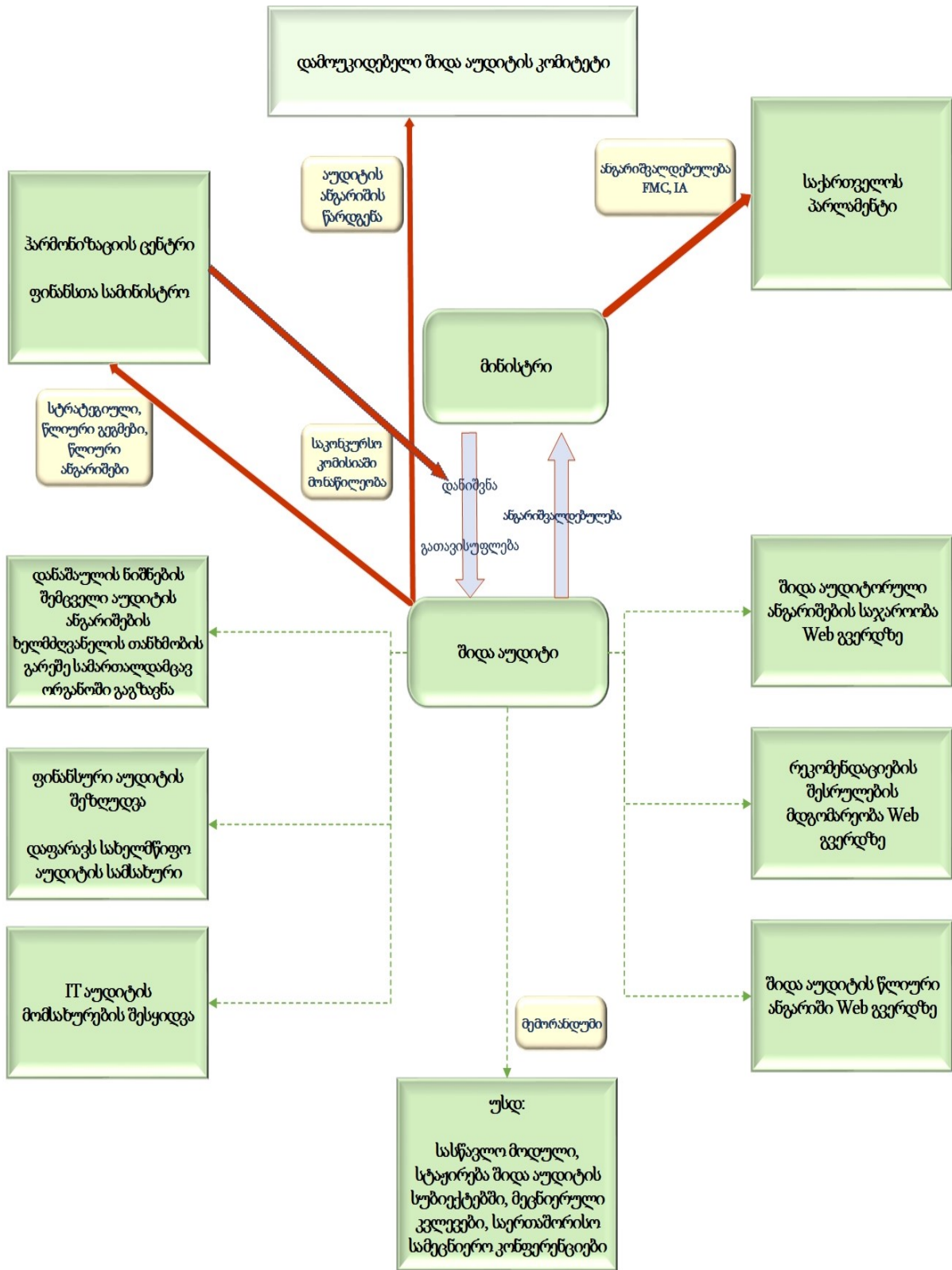
✓ საუნივერსიტეტო კლინიკის ბაზაზე ინფორმაციული ტექნოლოგიების/IT აუდიტის მიმართულებით სპეციალური სასწავლო მოდულის შემუშავება;

საჯარო სექტორის დაწესებულებებში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების თეორიულ-მეთოდოლოგიური კონცეფციების სისტემური შესწავლა, ანალიზი, შეფასება, ამ მიმართულებით საერთაშორისო და ადგილობრივი პრაქტიკის გათვალისწინება და არსებული სამართლებრივი რეგულაციების გააზრება იძლევა საშუალებას, საქართველოს საჯარო სექტორში ჩამოყალიბდეს შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების მოდელი, რომელშიც გათვალისწინებულია სახელმწიფო სექტორის დაწესებულებებში მომქმედი განსხვავებული პრაქტიკა, ანგარიშვალდებულების მაღალი ხარისხით და რეპუტაციული პასუხისმგებლობით უზრუნველყოფილია სახელმწიფო ინსტიტუტების ეფექტიანი, შედეგზე ორიენტირებული ფუნქციონირება, მაქსიმალურად დაკმაყოფილებულია საზოგადოების თითოეული წევრის კეთილდღეობა, ამასთან, თავსებადია საერთაშორისო პრაქტიკასთან (იხ. სქემა 3; სქემა 4; სქემა 5; გვ. 31 - 33):

სქემა N3

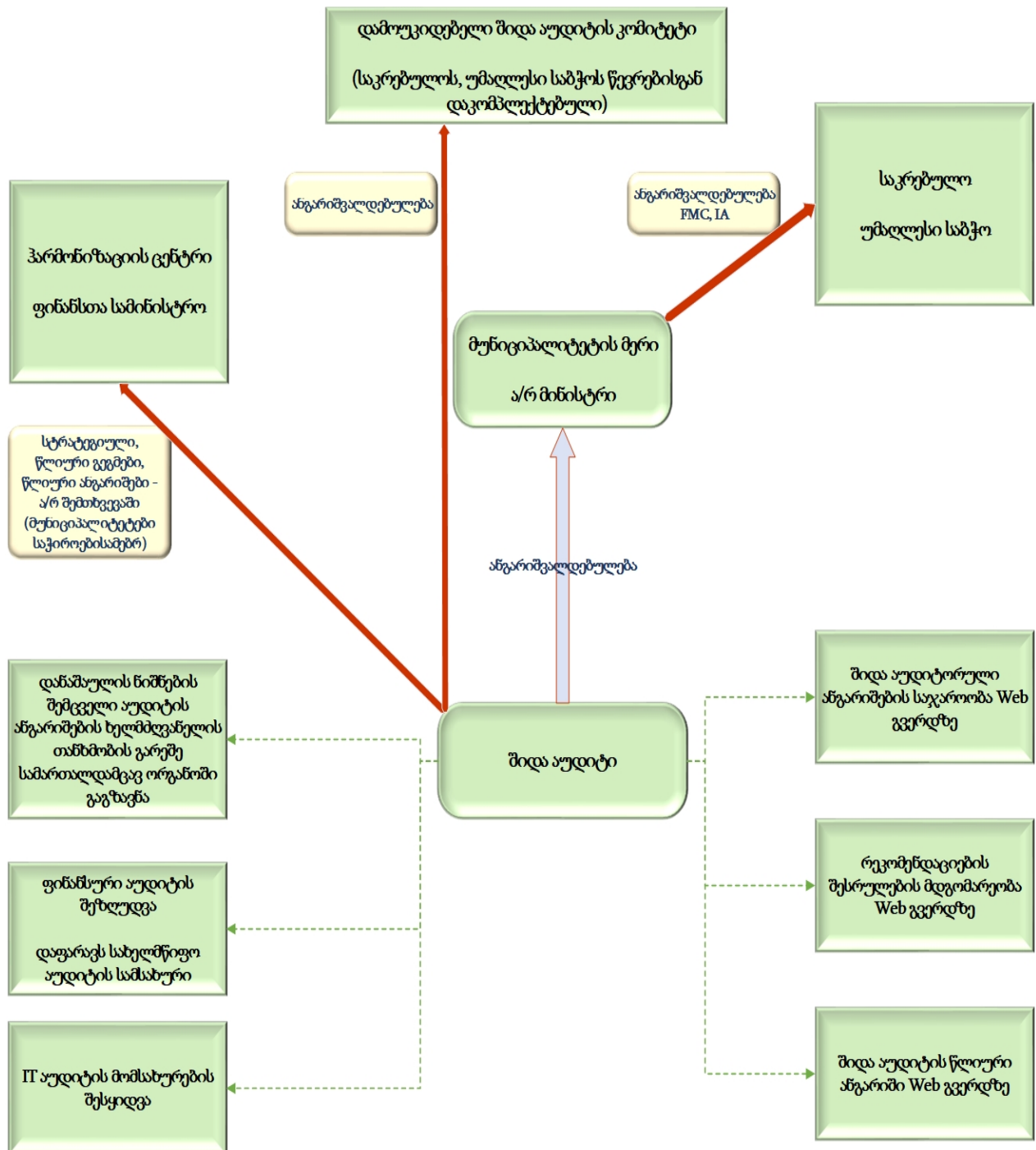
შიდა აუდიტის ორგანიზაციის არსებული მოდელი 2010-2020 წწ.





სქემა N5

შიდა აუდიტის ორგანიზაციის განახლებული მოდელი ადგილობრივი თვითმმართველობებისა და ავტონომიური რესპუბლიკების დონეზე



ცენტრალურ, ასევე აფხაზეთის და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროებსა და ადგილობრივი თვითმმართველობების ორგანოებში, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის მოქმედ და შემოთავაზებულ მოდელს შორის, არსებულ განსხვავებებზე ნათელ წარმოდგენას იძლევა ცხრილი №1 (იხ. გვ. 34):

ცხრილი N1

განსხვავება შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის მოქმედ და ახალ მოდელებს შორის

შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის არსებული მოდელი	შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის შემოთავაზებული მოდელი
მოიცავს ინსპექტირების ფუნქციას	გამიჯნულია ინსპექტირების ფუნქციისაგან
—	დანესებულების ხელმძღვანელი (მინისტრი, მერი, ა/რ თავმჯდომარე) ვალდებულია საქართველოს პარლამენტს, საკრებულოს, უმაღლეს საბჭოს წარუდგინოს ფინანსური მართვისა და კონტროლის სისტემის განვითარებასთან, რისკების მართვასთან და შიდა აუდიტის შედეგებთან დაკავშირებით ანგარიში
შიდა აუდიტორებს თანამდებობაზე ნიშნავს და ათავისუფლებს დანესებულების ხელმძღვანელი (მინისტრი, მერი, სსიპ-ის ხელმძღვანელი) გამონაკლისია თბილისის მერია, სადაც მერის წარდგინებით შიდა აუდიტის უფროსის კანდიდატურას ამტკიცებს საკრებულო	<ol style="list-style-type: none"> 1. შიდა აუდიტის შესარჩევ საკონკურსო კომისიაში ჩართულია ჰარმონიზაციის ცენტრის წარმომადგენელი. 2. შიდა აუდიტის უფროსის კანდიდატურას წარადგენს მერი ყველა მუნიციპალურ მერიაში და ამტკიცებს საკრებულო. ავტონომიურ რესპუბლიკებში - მთავრობის წარდგინებით, ამტკიცებს უმაღლესი საბჭო.
შიდა აუდიტის სუბიექტი ანგარიშვალდებულია მხოლოდ ხელმძღვანელთან	შიდა აუდიტის სუბიექტი ანგარიშვალდებულია შიდა აუდიტის დამოუკიდებელ კომიტეტთან, დანესებულების ხელმძღვანელთან
აუდიტორული ანგარიში საჭაროა მხოლოდ დანესებულების ხელმძღვანელის თანხმობის საფუძველზე	აუდიტორული ანგარიშები საჭაროა და ქვეყნდება დანესებულების ვებგვერდზე
შიდა აუდიტის წლიური ანგარიში ეგზავნება დანესებულების ხელმძღვანელს და ჰარმონიზაციის ცენტრს	შიდა აუდიტის წლიური ანგარიში ქვეყნდება დანესებულების ვებ გვერდზე
რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის ანგარიში ეგზავნება დანესებულების ხელმძღვანელს და შემონმებულ ობიექტს	რეკომენდაციების შესრულების სტატუსი, მონიტორინგის ანგარიში საჭაროა და ქვეყნდება დანესებულების ვებ გვერდზე
დანაშაულის ნიშნების შემცველი ანგარიში სამართალდამცავ ორგანოში იგზავნება მხოლოდ დანესებულების ხელმძღვანელთან შეთანხმებით	თალღითობისა და კორუფციის ნიშნების შემცველი ანგარიში სამართალდამცავ ორგანოში გაიგზავნება დანესებულების ხელმძღვანელთან შეთანხმების გარეშე, უარის შემთხვევაში
ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი ვერ ტარდება შესაბამისი კვალიფიკაციის შიდა აუდიტორების არ არსებობის გამო	ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი ჩატარდება გარე მომსახურების შესყიდვით

ფინანსურ აუდიტს ატარებს შიდა აუდიტის სუბიექტი	დუბლირების თავიდან აცილების მიზნით ფინანსურ აუდიტს ჩაატარებს მხოლოდ სახელმწიფო აუდიტის სამსახური
მუნიციპალური მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტი არ არის ვალდებული სტრატეგიული, წლიური გეგმები და წლიური ანგარიში გაუგზავნოს ჰარმონიზაციის ცენტრს	მუნიციპალური მერიის შიდა აუდიტის სუბიექტი მომდევნო წლის დანყებამდე ვალდებულია სტრატეგიული, წლიური გეგმები და წლიური ანგარიში გაუგზავნოს ჰარმონიზაციის ცენტრს
	ხორციელდება მუდმივი თანამშრომლობა უმაღლეს სასწავლო დაწესებულებებთან; შიდა აუდიტორები და აღნიშნული პროფესიის კურსდამთავრებულები ჩართულნი არიან სტაჟირებისა და სამეცნიერო კვლევების პროგრამებში, მონაწილეობენ ტრენინგებში, სემინარებში თუ კონფერენციებში; გადიან განგრძობით სწავლებას და სერტიფიცირების პროცესს; შეცვლილია მენტალური ცნობიერება - სადამსჯელო-დისციპლინურის ნაცვლად მოქმედებს სარეკომენდაციო მიდგომა.

საქართველოს საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის არსებულისაგან განსხვავებით, შემოთავაზებულ მოდელში გათვალისწინებულია საქართველოს ცენტრალური, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკების სამინისტროების, მუნიციპალური მერიების შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მოწყობის ალგორითმი, რომელიც პასუხობს საჯარო სექტორში ანგარიშვალდებულების მაღალ სტანდარტებს, სადაც წარმოდგენილი სტრუქტურული ერთეულის ხელმძღვანელები, დადგენილი პერიოდულობით, განეული საქმიანობის და მიღებული შედეგების შესახებ, ანგარიშს აბარებენ საქართველოს პარლამენტს, ადგილობრივი მუნიციპალიტეტების საკრებულოებს და ავტონომიური რესპუბლიკების უმაღლეს საბჭოებს, რაც ერთი მხრივ, ზრდის მათი პასუხისმგებლობის ხარისხს, მეორე მხრივ კი, საზოგადოების მხრიდან მათ საქმიანობაზე ზედამხედველობას და კონტროლს.

დასკვნები და წინადადებები

ამრიგად, სადისერტაციო ნაშრომზე მუშაობისას, მოვიპოვეთ საკმარისი ინფორმაცია შიდა აუდიტის როლის, განვითარების ფორმების, არსებული სისტემის მდგომარეობის შესახებ, განვიხილეთ საჯარო ფინანსების მართვის ამ უმნიშვნელოვანეს ინსტრუმენტთან დაკავშირებული ყველა ძირითადი საკითხი, გვაქვს მყარი საფუძველი ჩატარებული კვლევებიდან გამოვიტანოთ შემაჯამებელი მოსაზრებები და განვსაზღვროთ საქართველოს საჯარო მმართველობისთვის შიდა აუდიტის ორგანიზაციის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები.

კვლევის შედეგებით გამოიკვეთა, რომ:

➤ საჯარო სექტორის ორგანიზაციების ეფექტიანი მართვა ქვეყნის მდგრადი და სტაბილური განვითარების მნიშვნელოვანი წინაპირობაა. მართვის ეფექტიანობა იზომება რისკების იდენტიფიკაციისა და მათი აღმოფხვრის შესაძლებლობების ამოქმედების ხარისხით. რისკების აღმოფხვრის და/ან მათი მინიმუმამდე დაყვანის ძალზედ ეფექტიან ინსტიტუტად აღიარებულია შიდა აუდიტი;

➤ საქართველოს საჯარო სექტორში, შიდა აუდიტის ორგანიზაციული მონაცემების მოქმედი მოდელი, ფაქტობრივად, ვერ უზრუნველყოფს საზოგადოების წინაშე საბიუჯეტო ორგანიზაციების ანგარიშვალდებულების მაღალ ხარისხს, პროგრამული ბიუჯეტირების მიზნების მიღწევას, ორგანიზაციის ბალანსზე რიცხული აქტივების და სხვა მატერიალური ფასეულობების დაცვას, კორუფციული გარიგებების გამოვლენასა და რისკების შემცირებას; შიდა აუდიტორთა განგრძობით სწავლებასა და სერტიფიცირებას. ამასთან, აღრეულია შიდა აუდიტის, ფინანსური მართვისა და კონტროლის, ინსპექტირების დეფინიციები. ერთმანეთისგან გასამიჯნია შიდა აუდიტის და ინსპექტირების ფუნქციები;

➤ სამინისტროებში, საჯარო სამართლის იურიდიულ პირებსა თუ მუნიციპალურ დონეზე, მიღწეული საერთო პროგრესის მიუხედავად, სამწუხაროდ, საქართველო ამ მიმართულებით ჯერ კიდევ შორსაა მაღალგანვითარებულ ქვეყნებთან მიმართებით. ეს, ერთი მხრივ, განპირობებულია ქვეყნის განსხვავებული სასტატო პოზიციებით და პოსტსაბჭოთა წარსულით, მეორე მხრივ კი, კვალიფიციური კადრების ნაკლებობით;

საქართველოს საჯარო სექტორში ფინანსური რესურსების მართვის გაუმჯობესების მიზნით, აუცილებელია შიდა აუდიტის მოქმედი ორგანიზაციული მოდელის სტრუქტურული და სამართლებრივი სრულყოფა, რისთვისაც ნაშრომში გადმოცემულია კონკრეტული

წინადადებები და რეკომენდაციები, რომელთა გათვალისწინება არსებითად შეცვლის შიდა აუდიტისადმი დამოკიდებულებას, აქცევს მას ფინანსების მართვის პროცესის მუდმივად გაუმჯობესებისა და რისკების განრიდების აქტიურ ინსტრუმენტად.

შიდა აუდიტის სფეროს სრულყოფისთვის მიზანშეწონილია:

✓ სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის (PIFC) სისტემის ორივე ელემენტის - ფინანსური მართვისა და კონტროლის/FMC და შიდა აუდიტის, როგორც ფინანსური მართვისა და კონტროლის განუყოფელი ნაწილის და რისკების მართვის ეფექტიანი ინსტრუმენტების თანაბრად განვითარება;

✓ საჯარო დაწესებულების ხელმძღვანელთა ანგარიშვალდებულების გაზრდა;

✓ შიდა აუდიტორთა პროფესიული სერტიფიცირების შემოღება და აკადემიური განათლების პროგრამებში სერტიფიცირების კომპონენტის ინტეგრირება. ამასთან, დაუყოვნებლივ უნდა დაიწყოს შიდა აუდიტორთა უწყვეტი პროფესიული განვითარების სისტემის ჩამოყალიბების, აკადემიური პროგრამების ჰარმონიზაციის, მეცნიერული კვლევების გააქტიურების, შიდა აუდიტორთა სერტიფიცირების დანერგვის, წარმატებულ შიდა აუდიტორთა როტაციის, ანაზღაურებადი სტაჟირების და შიდა აუდიტორთა რეესტრის წარმოების უზრუნველყოფა;

✓ ინფორმაციული ტექნოლოგიების აუდიტი განხორციელდეს გარე მომსახურების შესყიდვის გზით;

✓ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურთან საქმიანობის დუბლირების, ასევე პროფესიული და დროითი რესურსის დაზოგვის მიზნით, შიდა აუდიტორებს შეეზღუდონ ფინანსური აუდიტორული შემონშება;

✓ შიდა აუდიტორულ ანგარიშებში თაღლითობისა და კორუფციის ნიშნების არსებობისას, შიდა აუდიტორებს დაეკისროთ პირდაპირი კომუნიკაცია სამართალდამცავ ორგანოებთან;

✓ შიდა აუდიტის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის მაღალი ხარისხის უზრუნველსაყოფად, შეიქმნას დამოუკიდებელი შიდა აუდიტის კომიტეტი;

✓ შიდა აუდიტის საქმიანობისადმი მოქალაქეებისა და არასამთავრობო სექტორის გაზრდილი საჯარო ინტერესის გათვალისწინებით, აუდიტორული ანგარიშების საჯაროობისა და ხელმისაწვდომობის უზრუნველსაყოფად დაწესდეს შიდა აუდიტორული შემონშების შედეგებისა და შიდა აუდიტის წლიური ანგარიშების გამოქვეყნების ვალდებულება საჯარო დაწესებულებების ვებგვერდზე.

სადისერტაციო თემაზე ავტორის მიერ გამოქვეყნებულია შემდეგი ნაშრომები:

1. გელანტია-ახვლედიანი ი., რუდნიცკა რ., „შიდა კონტროლისა და აუდიტის დანერგვის თავისებურებები საერთაშორისო პრაქტიკასთან მიმართებით უკრაინისა და საქართველოს სახელმწიფო დანესებულებებში“ გამოიცა; საერთაშორისო სამეცნიერო პრაქტიკული კონფერენციის ფარგლებში „Problems of Public Administration Development in Ukraine“ 2019 11-12 april;

2. გელანტია-ახვლედიანი ი., ჯალალონია დ., „The role of Internal Audit for corruption and fraud prevention in the Georgian public administration“ ჟურნალი „ეკონომისტი“, 2019 წ., N4, 136-144 გვ.;

3. გელანტია-ახვლედიანი ი. „Внутренний аудит в государственном управлении Грузии: новые вызовы, проблемы и перспективы“ გამოიცა: „Crisis management and technologies N9“. სომხეთი, 2015 წ., გვ. 43-48.;

4. გელანტია-ახვლედიანი ი., „შიდა ფინანსური კონტროლი, რისკების მართვა და შიდა აუდიტი საქართველოს საჯარო მმართველობაში“ გამოიცა: „ბიზნესი და კანონმდებლობა“ N2 აპრილი-ივლისი 2015 წ., გვ. 53-61, www.b-k.ge;

5. გელანტია-ახვლედიანი ი., „შიდა აუდიტი საქართველოს საჯარო მმართველობაში: გამოწვევები და პერსპექტივები“ გამოიცა: საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენციის ფარგლებში „თანამედროვე ეკონომიკური განვითარების აქტუალური პრობლემები“. სოხუმის სახელმწიფო უნივერსიტეტის ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი, თბილისი 2014 წ., გვ. 108-113;

6. გელანტია-ახვლედიანი ი., მენტორი ვ. ჰაჰავა, საჯარო პოლიტიკის დოკუმენტი „აფხაზეთის მთავრობაში შიდა აუდიტის სამსახურის სრულყოფის ძირითადი მიმართულებები“- გამოიცა: „GFSIS საქართველოს სტრატეგიისა და საერთაშორისო ურთიერთობათა კვლევის ფონდის“ ჟურნალში, 2012 წ., გვ 75-86, WWW.GFSIS.org;

7. გელანტია-ახვლედიანი ი., „საქართველოში სახელმწიფო შიდა ფინანსური კონტროლის/PIFC რეფორმა ეფექტური მმართველობისათვის“, საქართველოს საჯარო ბიუროს საერთაშორისო კონფერენციის „Functional and Institutional Analysis of Public Institutions, Organizational Structure“ ფარგლებში, თბილისი 2018.

Sokhumi State University

Faculty of business and Social Sciences

Irma Gelantia-Akhvlediani

**The main directions of improving Internal Audit organization in the public
administration of Georgia**

Presented to obtain the Business Administration Doctor degree

Dissertation Herald

**Scientific supervisor: Davit Jalaghonia
Academic doctor of Economy, Professor**

Tbilisi

2021

Dissertation is completed within the faculty of Business and Social Sciences of Sokhumi State University

Scientific Supervisor

Davit Jalaghonia Academic doctor of Economy, Professor of the faculty of Business and Social Sciences of Sokhumi State University

Experts:

Nazi Gvaramia Academic Doctor of Economy, Associate professor of the faculty of Business and Social Sciences of Sokhumi State University

Vasil Khanishvili Managing partner of Auditor company LTD “ Advisor”, Doctor of Business Administration

Reviewers:

Iuri Papaskua Academic Doctor of Economy, professor of the faculty of Business and Social Sciences of Sokhumi State University

Levan Grigalashvili Doctor of Economy, Professor of Business technologies department of Tbilisi Technical University

Defending of dissertation will be conducted in February, ----, 2021, -----, at the session of Business and Social Sciences dissertation board of Sokhumi State University.

Address: Ana Politovskaia STR. №61, ----- floor, ----- Auditorium.

Academic Secretary of Dissertation Board:

Academic Doctor of Economy, Associate professor of the faculty of Business and Social Sciences of Sokhumi State University

Marina Khubua

General Description

Relevance of problem. Effective administration of the organization is a very important factor of social welfare, state sustainable and stable development. With existing experiences, the outcome of Public Sector services and its quality is importantly resulted with structurally operable Internal Audit system that is oriented on real outcome, conceptually harmonized with international standards, together with the principles of Good Governance.

Regarding the functional load and missions of state organizations, Internal Audit carries out its activities to achieve aim with its an independent, objective assurance and consulting activity , which ensures risk management, control and administration processes effective execution in the organization, with systematic, disciplined and organized approaches. State is required to staff the Internal Audit service on each managerial level with high-qualified, professional, conscientious specialist and managers. As for Internal Audit, it is responsible to support effective functioning of administration processes of Public Sector, to support its long-term goals, result marking accounting systems, identification process of risks related to reputation, financial, legal or other types of issues and to support the implementation of tools against those risks.

Crisis related to international financial-economic issues, and to be mentioned recent pandemic COVID-19), reaffirmed our opinion on implementing and operating Internal Audit within the system of Internal Controls in public sector , as an recommendation institute by nature.

The necessity of utilizing and improving Internal Audit into the system become clearer with the picture of facing low administration level, un-trust attitude expressed towards public institutions, indifferent attitude demonstrated by public employees and in the most cases- incompetent and low qualification shown.

This problem raised mostly in poor economy states, among which is Georgia. Besides, global practice confirms that in strong economy states, Internal Audit is successfully implemented in financial management and control unified system in order to overcome or reduce this type of risk-factors.

The relevance of topic and long practical experience on this direction in public sector of Georgia determined the research subject of this dissertation work- - the study of existing

situation of Internal Audit in public administration and developing improving model for its perfection.

Problems processing Level. It is comparably new direction to have necessity of implementing Internal Audit in public organizations in Georgia. This news is related to the agreement made between the government of Georgia and Euro omission in 2007 and the responsibilities derived from the agreement. This above mentioned event provided prerequisites of **PIFC – Public Internal Financial Control** system implementation and the execution of reform in accordance with international standards. It could be said, that interest from Georgian scientist-economists regarding Internal Audit theoretical and practical aspects, starts off from this period. Important researches are presented related this subject by- J.Ananidze, N. Gvaramia, Z.Lipartia. I. Meskhi, I.Papasqua, N.Sresili, T.Udesiani, N.Qebadze.L.Tchumburidze, N.Dzimtseishvili, D.Jalaghonia. With the aim of detailed research, during the working process on the dissertation piece, The emphasized accents were made on internationally recognized researchers' works, such as: **R. Montgomery, V. Brink, Sawyer's, Robert R. Moeller, R. DeKoning, R.Chambers, K. H. Spencer Pickett, Patrick Onwura Nzechukwu, Lynford Graham Willey, Грачева М.В., Бычкова С. М., Лукин А., Сонин, А.В., Бурцев В.В., Фролова. М.Е., Каковкина Т.В.**

Aim and objectives of the research. The aim of the research comprises of defining main directions of Internal Audit organizational-structural perfect model for public sector of Georgia and developing relevant algorithm (model). Several objectives were identified when researching practical aspects in order to achieve above-mentioned aim and after assessing and generalizing them, they are:

1. Research of theoretical-methodological concept of Internal Audit organization in Public administration of Georgia, generalizing them and defining the tendencies of its development;
2. Analysis and assessment of legal framework of Internal Audit organization in Public administration ;
3. Separating Internal Audit, FMC and inspection functions within the Public control system and identifying opportunities allowing this separation.
4. Retrospective analysis with international practice on Internal Audit types in public sector and identifying its characteristics;

5. Research on legal framework of Internal Audit organization in Public Administration of Georgia and developing its improving model.

Research objective the processes related to formation process of Internal Audit organizational system into public administration.

Research Subject Theoretical -methodological and practical aspects of Internal Audit organizational relations in public administration of Georgia and developing relevant models.

Theoretical and methodological bases of the research are the classic concepts of Internal Audit organization into public entities; the scientific works and researches by foreign and Georgian scientists; Internal Audit international standards IPPF); Adopted laws and normative acts by legislative and executive institutions of Georgia ;PIFC; Public finances administration reform strategy 2018-2021; Directive acts adopted by CHU of Ministry of Finance of Georgia; Consolidated annual reports; Impact of Retrospective Regulation (RIA) of the Law of Georgia on Public Internal Financial Control, as well as PEFA; Gap Analysis of the Financial Management and Control System in Georgia (OECD / SIGMA);

State Audit of Georgia , (GIZ), Special publications, reports of other joint project participant partner organizations (Lithuania, Slovenia, Croatia, Estonia, Hungary) , Academic-scientific, professional institutions (IIA, PEMPAL, DELOITTE, PwC, KPMG, ERNST&YOUNG). Quantities-statistical study of the data was carried out by statistical observation, structures interview, survey, and quantities content analysis, as well as analysis, synthesis methods.

Moreover, the empirical research was based on examining given experience and practice, and personal observations on Internal Audits of the Ministry of Education and Science of Georgia, the ministry of Internally Displaced Persons from occupied territories, Accommodation and Refugees of Georgia, the ministry of Education and culture. The research also reflects the results a survey based questionnaires carried out a central ministries in public administration of Georgia, Adjara, and Autonomous Republics of Abkhazia, Internal Audit units of local self-governments, and heads of Internal Audit units and auditors of Legal entities under public law.

Here are following main provisions for defense:

- 1.Modern conceptual-methodological visions of functionally established Internal Audit in the public administration of Georgia;

2. Evaluations of Internal Audit Organization in Georgian Public Sector and approaches to perfecting its regulation;
3. The concept of approximation of Internal Auditor certification and academic education programs in the public sector, introduction of qualification recognition and certification of professional Internal Auditors;
4. Model of Organizational perfection of Internal Audit in public administration of Georgia.

Scientific novelty of the research: The dissertation work is the first attempt in Georgia to scientifically study the issues related to the organizational perfection of Internal Audit in public administration institutions. The results of the research reflect the following elements of scientific innovation:

- Study of theoretical-methodological concepts of the organization of Internal Audit in public administration practice;
- Definitions of internal audit, financial management and control, inspection – are specified and the reasons for their identification are indicated as well;
- The need to introduce professional certification of Internal Auditors and specific proposals for the integration of the certification component in academic education programs are suggested;
- A model of Internal Audit organization in the public administration system is developed.

Theoretical and practical purposes of the research Practical recommendations and theoretical conclusions based on the research will support the implementation of internal audit into the control system of public entities as an effective tool and it will support the effective management in budgetary organizations. Specifically, the accountability on the outcomes will be increased; the process will become more transparent; rational and reasonable spending of budgetary resources will be possible simultaneously with prevention of expected risk; Sustained and stable development of the organization will be ensured.

Approval of the research. Main conclusions and provisions suggested by this work are presented at international scientific conferences, thematic seminars and scientific journals. Specific parts of dissertation are utilized by us within the lecture course-“Internal Audit in Public Administration”, also it’s addressed in practical guidebook issued by Ministry of Finance of Georgia in 2019- “Manuel for Internal Audit subjects”; the practical and theoretical results of this research are utilized in the process of educating Internal auditors of the public sector of Georgia.

The research structure and size. Dissertation work obtains 142 pages of printed A4 format paper-pages. It comprises of: Introduction, three chapters, six sub-chapters, Conclusion, Reference literature, definition of terminology and appendixes. Main structure of the work is in compliance with research logic and it looks as following:

Chapter1. IA institutional organization concepts in public management

- 1.1 IA organization theoretical-methodology approaches and tendencies of progression.;
- 1.2 Modern aspects of IA state regulating.

Chapter2. Assessment, analysis on established IA organizational system within Public management.

- 2.1. Retrospective analysis and assessment on IA organization types' development;
- 2.2. Assesment and analysis on IA organization practice in Georgian Public management;

Chapter 3. Main directions of IA organization improving model in public administration of Georgia

- 3.1 The directions of methodological and structural improving Internal Audit in Public Administration;
- 3.2. The improving model of IA organization in Public Administration;

Conclusions and Suggestions

Reference Literature

II. Content of dissertation

Introduction part suggests reasoned relevance of topic. The goal of the research is determined, as well as aim, missions, research objective and subject. The main provisions to be defended are emphasized, elements with scientific news are well established, there is also IA organization completing model in public management and the practical purpose of the research is assessed.

First chapter of this work- “IA institutional organization concepts in public management “ it is discussed and studied what is the concept of Internal Audit, theoretical and methodological approaches of IA in public management, stages of its establishment and development and modern regulating aspects of IA in public sector are also assessed.

Internal Audit is integral part of state governing. The establishment and further development of IA dates from second half of 20th century and it is related with industrialization, rise of the scope of corporate industries, constructions of railway transportation, formation of insurance and joint stock companies and banking networks and with their representatives’ diversification in different states. It is all above mentioned processes that pushed “auditor’s” profession, formed in 19th century , for further development and also raised demand on it, firstly in private sector and later – in public sector. At the turn of 20th and 21 centuries, IA becomes functionally decisive in terms of identifying risks and strategic management of risks. Assessing the quality of audit engagements and responsibilities are emphasized. From the same time period, Internal Audit gets more attention as an important tool against fraud and corruptions.

According to Institute of Internal Auditors (IIA), Internal Audit is an independent, objective, assuring and consulting activity designed to ensure effective execution of operations within organization, to assess level of risks, and to improve risk management. Practice proves the point that it has been long since Internal Audit extended the limits of only financial accounting and budgetary documenting check processes and it became effective tool of practicing “good governance”. The founder of modern Internal Audit, professor Lawrence B. Sawyer’s mentioned that –“Internal Audit has long and diverse history, one could say, that it dates as early as the oldest civilization.”

The works of famous scientist Montgomery have played a huge role in reinforcing the theoretical-methodological basis of perfection of Internal Audit organization-wise. Professors -

Philip L. DeFlise, Henry R. Jaenicke reaffirm, based on the book published in 19th century- “Montgomery Audit”, “despite the practical progress of Internal Audit activity, it became integral part of business processes only by the second half of 19th century.”

Regarding this subject, American scientist Walter B. megs mentions in 30th years of 20th century” Internal Auditors represent clerks which only conduct routine work, search incorrect budgetary document-checks. Specifically, until the end of 1970, Internal Auditors were limited to only correct office documents and check cash register systems by the end of day. However, the need to add functional activities, to internal auditors’ job, became obvious and their role was emphasized in the process of effective organization management.

Chronologically, Internal Audit went through different developing stages. In the U.S.A independent Audit was being developed similar to British model before the first half of 20th century, it was relying on the detailed studies of data. However, the high-speed economical development and demand on reliable financial information pushed Internal Audit in the U.S.A become dynamically growing, demanded and instant-developing, in private sector, as well as- in public sector.

The first stage of developing internal Audit dates from 40s of recent century and it covers 1939-1950 years. This was the period of establishing and shaping Internal Audit.

Internal Audit dynamic development takes of starting from 1941. For the same time period. Victor Brink and his colleagues’ enormous efforts give establishment of Institute of Internal Auditors (IIA). Specifically, starting from 1941 in the U.S.A, the development Internal Controls and its integral part-Internal Audit simultaneously related with two important events: The published fundamental work of Victor Brink- “Internal Audit” (in the work, the role and purpose of modern Internal Audit is delivered) and the establishment of IIA (Institute of Internal Auditors). Moreover, Institute of Internal Auditors is mentioned as the “global voice of internal auditors’ profession, the leader, main advocacy carrier and educator”. The organization is responsible to develop Internal Audit as a profession, as well as, to achieve its perfection and develop Internal Audit standards. The headquarters of IIA is located in the U.S.A and functions successfully, it covers more than 165 countries and unities more than 180 000 Internal Auditors. Unfortunately, Georgia nowadays doesn’t have IIA representatives, but several individuals are members of the organization.

The next stage of developing Internal Audit relates to the new concept arising among internal audit sphere by the 80s, according to which **Internal Audit**, which was functioning in the private sector and public sector, within the organization and was carrying out engagements, was separated from external Audit and its activities, which was basically conducted by independent auditors' companies and supreme public audit entity responsible for public controls. For that moment, Internal Auditors profession become more perfect, and prerequisites of specialized exams for practice have been established.

Majority of foreign experts' opinion suggests in the process of improving Internal Audit organization theoretical-methodological concept, the turning role was played by with the report submitted by COSO – **The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** in 1992, with the title- “Internal Control – Integrated Framework”. In the given report, the term “Internal Control” was firstly used, whereas 5 related components have been outlined:

1. Control Environment
2. Risk assessment;
3. Control activities;
4. Information and Communication;
5. Monitoring - Evaluation.

Component N 1 – Control Environment - The head of organization is responsible to ensure the establishment of **Control Environment** and develop tools to its further improvement in order to achieve FMC system functioning. **Control environment** obtains organization's mission, objectives, strategy, structure, professional unity, ethics, management style; as well as- legal framework and regulating, which is the foundation of organizational functioning and on which the accountability system is based on.

Component N 2 - „ Risk assessment “ - The risk assessment is an effective tool to assume the results in public sector, which is conducted in accordance with the annually approved risk strategy by head of the organization, in order to reduce the risks . This is the process of defining possible impact, assessing, controlling and monitoring, which supports the entity and subordinate entities to achieve their goals and objectives.

Component N 3 - „Control Activities“ - The aim of control activities are to mitigate possible risks at very optimal level, “Control activities” should comply with the activities of the public entity or its subordinate entity, although the costs of carrying out control activities should not be any higher than expected benefit. Here are the procedures that are conducted with the extent of control activities:

- Authorizing with certain powers;

- The same individual should not be responsible for the processes of authorizing , execution and its control;
- Introducing dual signature system;
- Accessibility to assets , financial and non-financial information;
- Supervising;
- Introducing effective human resources management procedures;
- Documenting operations conducted by the entity ;

Component N 4 - „Information and communication“ – The senior management of the entity should introduce and develop accessible internal and external information and communication system that is conducted in timely, reliable manner, which will ensure to complying with deadlines, data-collection and adherence to notification rules.

Component N 5 – „Monitoring and Evaluation“ - The senior management is responsible to execute the recommendations issued with Internal Audit report timely and in compliance, in order to obtain unified FMC system monitoring, evaluation adequacy and operability and to ensure updating it. This process is carried out with ongoing monitoring and self-evaluation together with Internal Audit subject.

Therefore, the Internal Audit area of consumption has started to extend because of globalization process goals and objectives. The regulating law of new FMC regime - SARBANES-OXLEY Act, SOX – signed by 43rd U.S. President George Walker Bush on 30th June, 2002- presents a clear example , based on which the organizations were assigned the following responsibilities:

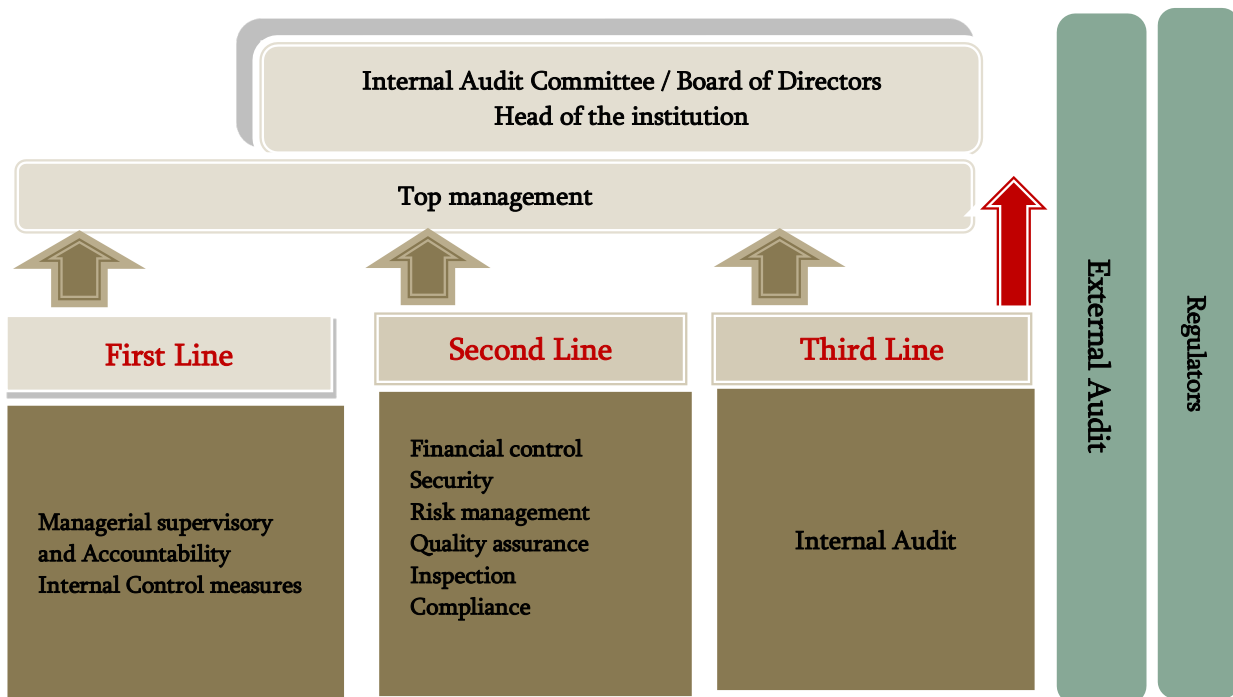
- 1.Establishment of Audit committee of directors, staffed with independent members;
- 2.Managers’ responsibilities and accountability had to be documented at special annual accountability department in order to establish and assess Internal Control system and its effectiveness;
- 3.The assessment of Internal Control System effectiveness by the external Auditor.

In June 2005, the UK Treasury approved the “Corporate Governance in Central Government Ministries- Code of Practice”, which emphasized the concept of “Someone else’s money management”, when the object of corporate governance became “Taxpayers’ funds”. From this stage the concept of “effective governance” has been established.

It was a step forward in terms of organizational development of Internal Audit; the Institute of Internal Auditors suggested the following new model based on the best international practice of organizing Internal Audit in 2013:

Scheme N 1

„ 3 Lines of Defense – Effective Risk management and control“



According to the concept of the “3-line defense” model, the place, role and responsibilities , regarding the risk management and control in the organization ,for each main participant of managerial system is logically and clearly determined. This model has played a key role in helping people understand the role of Internal Audit, as well as the structure of Risk management and control”- said Richard Chambers, director of The institute of Internal Auditors (IIA).

According to above-mentioned model, in **I line of defense**, the goals, strategy and internal policies are developed by the managerial representatives; Instructions and regulations, procedures are developed. A control system is established and responsibilities are delegated.

To ensure the risk management, a risk management system is established in **II line of defense**; It processes the identification of problems and shortcomings; The effective tools for Risk Management are being developed; Monitoring process of Internal Control system effectiveness and adequacy is carried out; Ensures the compliance with laws, rules and regulations; Reporting

is systematically processed in order to overcome with identified weaknesses and shortcomings on time;

Internal Audit is an effective institution for risk assessment in public sector. That is, III line of defense, that ensures the independence of Internal Audit engagements; Provides reports and recommendations to the management and information on the weaknesses and strengths of the first and the second lines of defense, and ensures to provide with assurance.

In drawing a parallel with the current situation in the public sector of Georgia, the first line of Defense is clearly defined, however, the Second line of defense is practically not functioning. Very often, managers have an effort to shift the control function and responsibilities (Second line of competence) to Internal Audit units in the third line of defense. Inefficient functioning of the second line of inconsistencies, errors, fraud and corruption, create threats to the failure of achieving organizational goals.

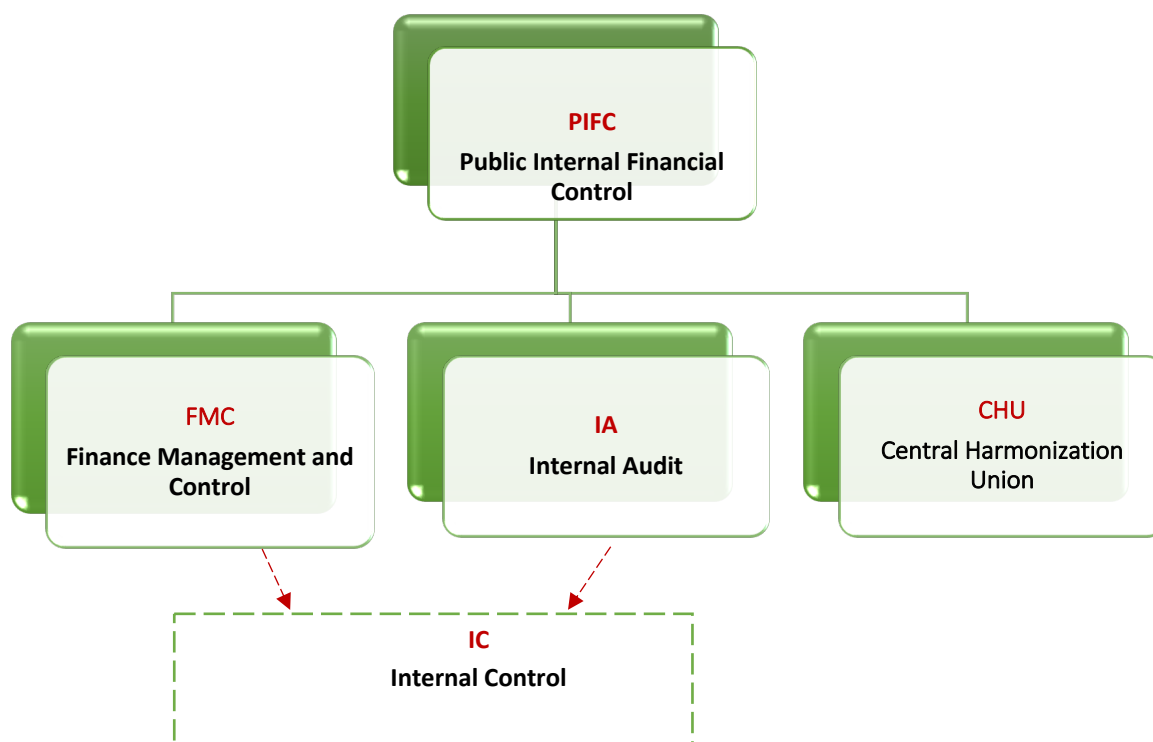
Based on the analysis of the current state regulation of Internal Audit, the importance of functioning Internal Audit as an institution in the public sector is assessed. The relation of the reform with the obligations undertaken by the Government of Georgia in the agreement concluded with the European Commission has been established.

Within this above-mentioned agreement, starting from 2010 the State began the introduction of the System **PIFC – Public Internal Financial Control** and implementation of reforms in line with international standards.

In the model proposed by the European Union, the system of the Public Financial control comprises of three elements that are:

1. Management and managerial systems- Financial Management and Control system;
2. Independent and objective assurance activities for systems' evaluation-Internal Audit;
3. Financial Management and Control System and Internal Audit harmonization and coordination unit- Harmonization Center

Public Internal Financial Control (PIFC) Model



For Georgia, as for many other Eastern European, Post-Soviet bubble countries striving to become members of the European Union (EU), the abovementioned process has been difficult, often – contradictive. The latter was due to the transformation from Post-Soviet administrative-organizational governance to contemporary good governance principles. It is exactly the existence of well-maintained internal control systems, which become an indicator in evaluating an institution's function effectiveness.

EU-developed **PIFC** concept became a foundation of preparation Georgian internal audit regulating legislative base. The law extends to:

- Central Ministries;
- Adjarian and Abkhazian Autonomous Republic Ministries;
- Legal Entities of Public Law;
- Municipality Mayor's offices;
- Legal Entities of Private Law, whose 50%+ shares owner is a state.

In Georgian Public Administration, the Public Control Department (Harmonization Center / CHU) under the Ministry of Finance of Georgia is responsible for financial management and control, also for establishment-development of an internal audit system and coordination.

A consolidated annual report of Public Internal Financial Control System Development prepared by the Harmonization Center is presented to the Government of Georgia. It demonstrates the progress of the reform process in the public sector, facilitating events and existing obstacles.

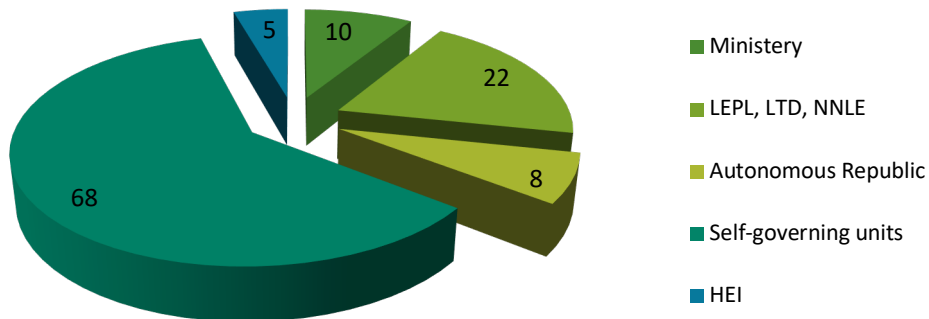
Notwithstanding the evolutionary development of internal audit and the existence of the legislative base, the process of its completion is not done yet. However, contemporary experience and practice of different countries show that internal audit is constantly being transformed and affected by changes. Furthermore, it creates a theoretical-methodological opportunity to evaluate the effectiveness and adequacy of financial management and control within the public administration system.

In chapter two of the given dissertation – „**Analysis, evaluation of internal audit organization system in Public Administration**” – as a result of research, it is outlined that even in the 10th year of establishment of internal audit organizational form in public administration, issues of its effective functioning and result-orientation are still standing. Based on results of a retrospective analysis of internal audit organizational form establishment and development in European countries with advanced experience (Estonia, Slovenia, Hungary, Croatia), Georgia's challenges in the same field are studied and evaluated, hindering factors to its implementation and further refinement are identified; Through practical consideration of existing reality in the country and mutual comparison with advanced experience, mechanisms of the establishment of internal audit organization in Georgian public sector and harmonization with international standards and are emphasized.

Since 2010, when Georgia's public sector actually started a difficult and contradictory process of organizational arrangement of internal audit, **23** internal audit subjects have been established, in which **139** internal auditors were united. However, as a result of active, target-oriented actions, by the end of 2019, in the country's public sector there are 113 internal audit subjects, which are distributed across the country as follows:

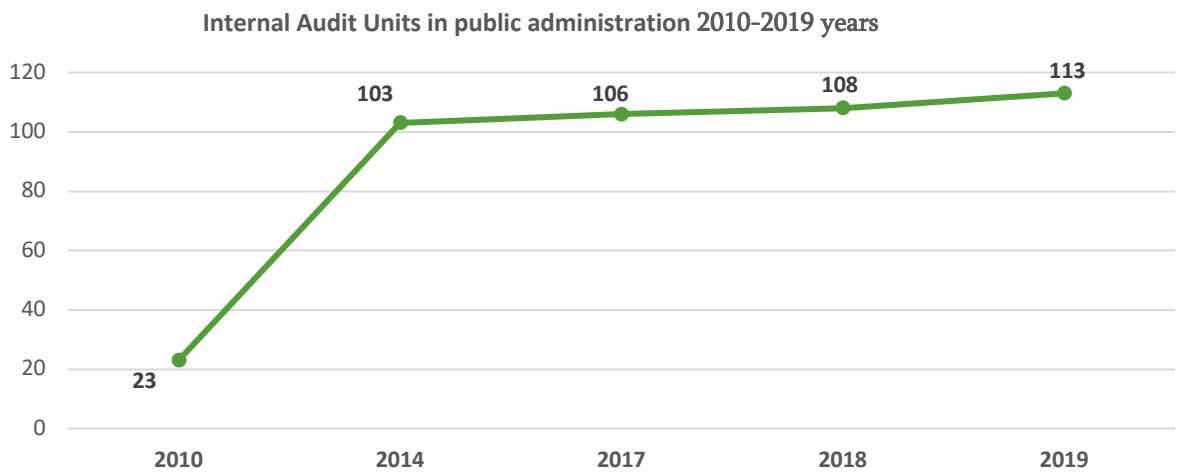
Diagram N1

113 Internal Audit Unit by Institutions 2019 Year



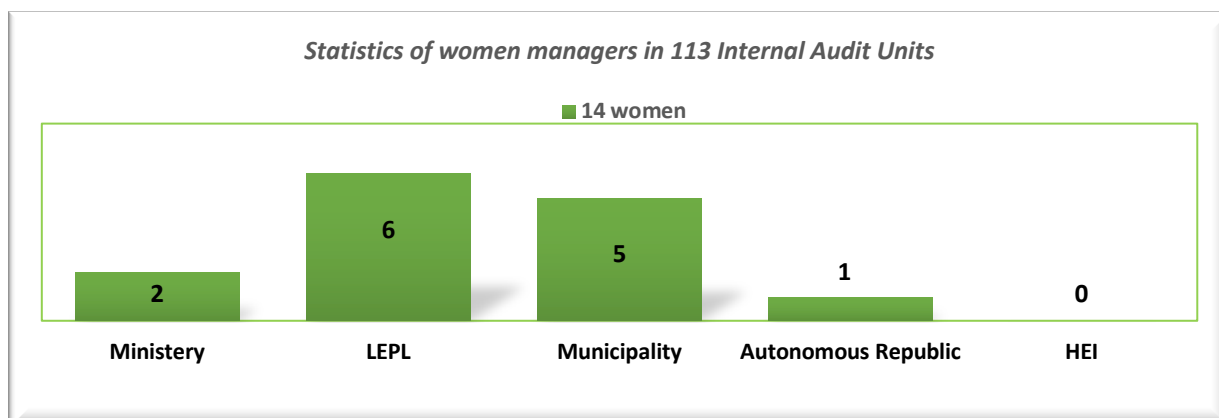
It is important that compared to 2010 (which tends to be a benchmark year for establishment internal audit in the Georgian public sector), their number is increased by 90. The raise can be seen in the following diagram:

Diagram N2



In the context of gender, the analysis showed that in managerial and decision-maker positions, in 113 internal audit subjects, only 14 managers are women. See **Diagram: N 3**.

Gender perspective in Internal Audit



Initially, in the country's public sector, the establishment of internal audit units was chaotic, disorganized, and hurried. Together with the lack of qualified human resources and practice, it was felt that public institutions did not have a methodological foundation of internal audit organizational structure. Internal audit units were mostly staffed with civil servants, which did not have the academic educational background of internal auditor, necessary skills, and practical experience. Mostly, they used to be executive officials, in better option they were so-called „inspector” qualification-holder practitioners. Through systemic consideration of public sector internal audit organizational arrangement across the whole country, the low rate of the reform process is showing, together with the following challenges:

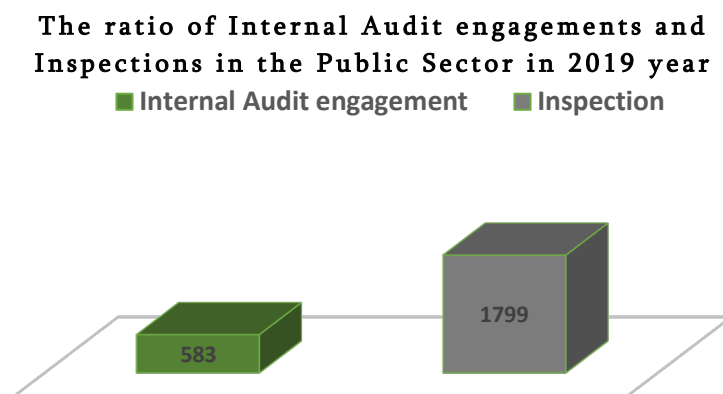
- Lack of qualified internal auditors;
- Insufficient professional training;
- Lack of leadership support;
- Co-existence of internal audit with inspection, equating with general inspection;
- Not knowing audit types (effectiveness, IT, systemic);
- Low remuneration, drain of trained auditors;
- The low motivation of internal auditors, non-existence of career development system;
- The non-existence of an internship system with further employment opportunity;
- Frequent change of leadership, non-existence of institutional memory;
- Leadership intervention in auditor business, facts of limiting internal auditors' independence;
- The non-existence of internal and external quality control measures;

- The non-existence of internal audit courses in higher education institutions;
- Dependence on international, donor organization support;
- The non-existence of a national certification system;
- Lack of professional literature in the Georgian language;
- Lack of cooperation between state and internal audit institutions.

The research showed that one of the hindering factors of internal audit establishment and organizational completion is creating internal audit units on the basis of general inspection in ministries. Unfortunately, up to today, an internal audit is perceived as a punitive organ, mechanism of disciplinary persecution, and firing employees. Methods, techniques, and attitude towards general inspection, implemented through decades, is so strongly rooted in the public sector and governing memory, that it established in practice „as a form of internal audit with a different name of general inspection".

Diagram N4

The ratio of internal audit checks and inspections in the public sector in 2019



From the above-given diagram, it can be concluded that internal audit resources are directed to carrying out inspections, instead of uprooting systemic, key problems, targeted reaction to violations and minor infringements still take priority.

The turning point period in Georgia’s public sector internal audit organizational refinement starts in 2013, when a memorandum was signed between the Georgian Ministry of Finance and the GIZ, aiming at supporting internal audit institutionally. Through the involvement of experts, a long-scale cycle of internal auditor training, first pilot audit checks, study visits, and best-practice sharing was carried out.

The given dissertation studies experience of internal audit implementation of European countries – Estonia, Croatia, Slovenia, Hungary. The research showed different approaches of internal audit organizational establishment in the public sector – in the **Estonian** public sector, internal audit organizational refinement reform started with a professional certification of auditors; Furthermore, the practice of cooperation between state and internal audits has a significantly different and interesting model – financial audits are conducted only by external auditors, thus it helps internal audit resource to be used for its primary function and maximum effort to be directed at prevention of risk-factors; According to Estonian legislation, IT audit is conducted once in every 3 years, by external auditors; Estonia abolished harmonization center and its functions are carried out by local institution (IIA), which helps internal auditors professionally by sharing the most recent attitudes and methods with them.

In **Slovenia**, like in Estonia and Georgia, internal audit establishment started under EU requirements and proposed concept. Unlike Georgia, to work as an internal auditor, it is necessary to have an audit, finance, or accounting degree as higher education, 3 years of working experience, and special rank of „**State Internal Auditor**”. Also, an auditor must be trained in a special center (CEF / Center of Excellence in Finance) of the Ministry of Finance. A program of auditor certification is active in Slovenia. In Slovenian public sectors, audits of effectiveness, adequacy, and IT are conducted. Financial audit, like Estonia, is carried out only by state audit service. A systemic audit is integrated with other types of audits. Slovenian Ministry of Finance training center actively cooperates with Georgian harmonization center to develop a certification program. Through mutual agreement, internal auditor teams are sent annually for the advancement of qualification of international standards.

In **Croatia**, Public Internal Financial Control law, similarly to Georgia's practice, extended to financial management, control, and internal audit. In Slovenia, the internal audit organization process is coordinated by the central harmonization unit.

In **Hungary**, like in Georgia, internal audit was initially established on traces of „inspection”. In certain ministries, internal audit subjects existed before, but such an approach conflicted with internal national and international standards. Following the obligation undertaken before the EU, Hungary was forced to bind its public sector internal audit organization methodology and legal issues with international requirements and standards.

Against the background of existing challenges, the global scale and complexity of problems should not create an expectation that international supporting organizations will offer Georgia such a model of internal audit organizational structure, which explicitly fits with the country's sustainable and stable economic development. It is important for harmonization center coordinating function and leadership support to be increased on the transitional stage of reform.

The third chapter of the thesis - "The main directions of improving the organization of internal audit in the public administration of Georgia" proposes a model for improving the organization of internal audit, the main components of its formation are:

- **An independent effective internal audit committee;**
- **System of accountability of heads of organizations;**
- **Publicity of internal audit reports;**
- **Training and certification;**

According to the legislation in force in Georgia, the internal audit service is accountable to the head of the institution (minister, mayor, head of LEPL), who is also their employer. It turns out that the internal auditor of the institution is appointed and dismissed by the same person. This practice, of course, undermines the independence and objectivity of internal audit.

In order to achieve a high degree of independence and objectivity of internal audit in the public sector, we consider it appropriate to create an independent internal audit committee, which should include independent invited members. The presence of an audit committee will also reduce the dependence of internal auditors on the change of heads of the institution and increase their institutional stability. In the case of municipal councils, the Audit Commission may be composed of members of the city council and representatives of the Public Advisory Council, whose purpose is to ensure the active participation of citizens in the implementation of local self-government.

To form an effective model of organizational improvement of public sector management, it is necessary to introduce a system of accountability for heads of institutions. The existing practice in this direction is still far from the requirements of international standards, in connection with which the fulfillment of the obligations assumed by the state to the public within the framework of program budgeting is no exception; Expected gaps in risk management and control; Discontent among public and private sector employees.

According to the presented model, ministers of the relevant departments, mayors of local municipalities will be required to submit reports on the development of the financial and control system, risk management, as well as on the results of internal audits to parliament, councils and the Supreme Council at regular intervals, usually once a year. Such a system will provide increased responsibility, which, in turn, will contribute to the stable and sustainable development of the country in the long term.

Recently, the public interest in the activities of internal audit on the part of citizens, as well as the non-state sector, has significantly increased. This makes the need for publicity and availability of internal audit reports even more urgent.

According to current legislation, the publicity of internal audit reports and audit results depends only on the consent of the head of the institution, which usually limits access to internal audit reports and disclosure of information to interested parties.

This attitude in the Georgian public sector is due to: the still persisting circumstances of corruption and fraud; Ambiguity of software budgeting indicators; Low transparency of government programs; Lack of information on the spending of state budget funds. Therefore, we consider it appropriate to amend the law and make the internal audit reports publicly available, and the audit results, as well as the annual internal audit report, should be published on the websites of government agencies, which should not depend on the will and consent of the head of the institution.

- The degree of effectiveness of any of the models we present depends on the qualifications of personnel employed in public sector institutions, including the internal audit body. Thus, to ensure the continuous development of knowledge and skills of auditors, their training and certification, it is necessary:
- Creation of a system of continuous professional development of internal auditors;
- Introduction of certification of internal auditors, paid internship, compilation of a register, employment of a trained resource;
- Convergence of academic programs and intensification of scientific research;
- As in the developed countries of the world, in Georgia it is necessary to create a system of continuous professional development of internal auditors. Professional training should serve to educate and improve the qualifications of internal auditors. The Center for Harmonization, which currently depends on donor funding, is less systematic, limited

and targets only a small segment of internal auditors working in the public sector. In order to ensure a consistent and continuous learning process for professional development of internal audit, it is recommended to:

- Creation of a system of continuous professional development of internal auditors, which will be carried out in close coordination with professional organizations;
- Introduce and encourage continuing professional training for internal auditors in such a way that internal auditors are willing to retrain without any coercion;
- Heads of budgetary institutions should ensure the participation of internal auditors in international and local conferences, trainings, thematic seminars, workshops. In addition, budgets must be predetermined and at least 50% of internal auditors working in the public sector must be trained annually;
- Pay more attention to the professional development of employees of local municipalities;
- Establish a rotation of successful internal auditors across the country to diversify best practices and practices.
- Determine the timing of the development and implementation of the certification program.
- Begin gradually certifying internal auditors as well as those wishing to log in. Make it mandatory to use at least one certified internal auditor in the internal audit department, who will have a different hierarchical rank and salary;

• In order to motivate certified internal auditors and maintain qualified resources, the internal audit profession should be added to the list of rare, scarce, high-paying professions in the labor market, for which the Harmonization Center should initiate appropriate changes in the Government of Georgia; • On the basis of the Center for Harmonization, in close cooperation with higher education institutions, create a reserve base for internal auditors and a paid internship program aimed at finding young personnel and improving their qualifications. After completing a special training course, ministries, municipalities, LEPL will provide them with an internship;

With the increase in the number of qualified internal auditors in the public sector, the convergence of academic programs, the intensification of research, the development of the field of internal audit and the necessary mental changes:

- Close cooperation and coordination with higher education institutions, conclusion of an agreement with the State Internal Control Department (Harmonization Center) of the Ministry of Finance on the inclusion of excellent, motivated students in the internship program;
- Require graduates to attend a practical clinic in various departments of internal audit;
- To intensify joint scientific research and international scientific conferences to exchange experience of advanced countries;
- Development of practical guidelines for internal audit, translation of the latest world literature into Georgian and their adaptation;
- Development of a special training module in the field of information technology / IT audit based on the University Clinic;

Systematic study, analysis, evaluation of theoretical-methodological concepts of internal audit organizational arrangement in public sector institutions, taking into account international and local practices in this direction and understanding existing legal regulations allow establishing a model of internal audit organizational arrangement in Georgian public sector, which takes into account the different practices of public sector institutions, ensures the efficient, result-oriented functioning of public institutions with a high degree of accountability and reputation, maximally satisfies the well-being of each member of society, and is compatible with international practice (see Figure 3, Figure 4, and Figure 5):

Figure N3

Model of Internal Audit organization in 2010-2020

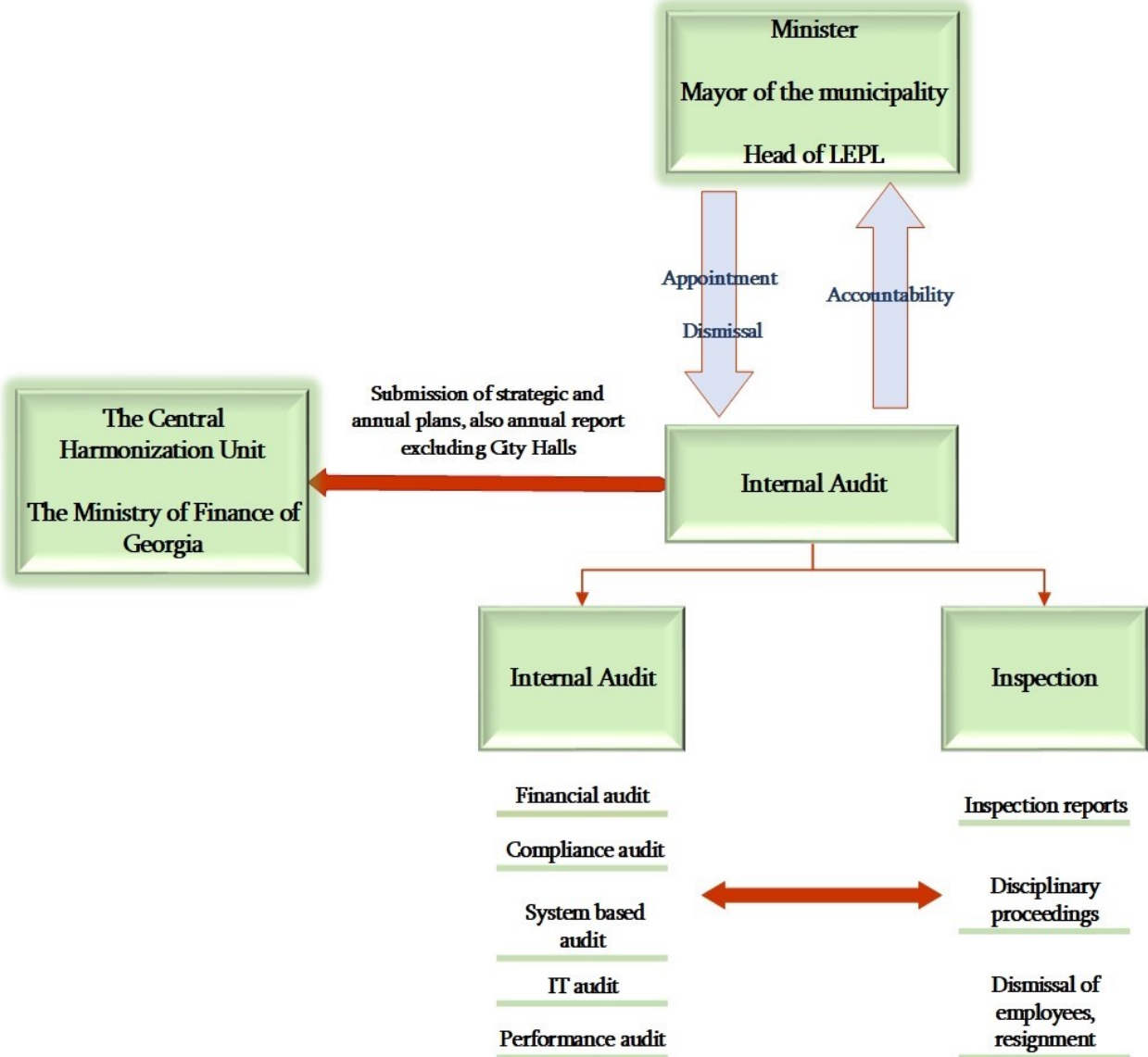


Figure N4

Updated model of Internal Audit organization at the level of ministries

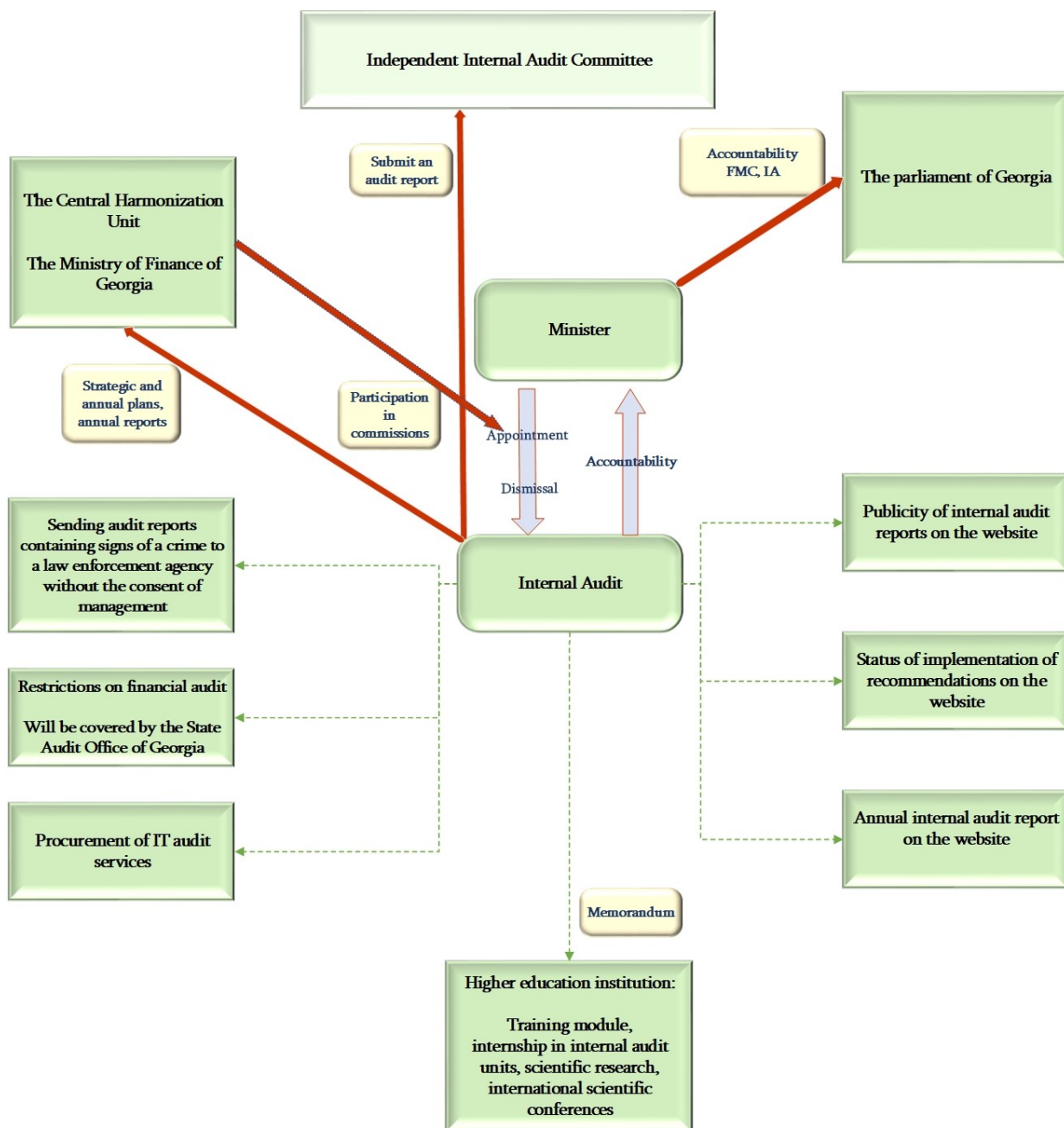


Figure N5

Updated model of Internal Audit organization at the level of local Self-Governments and Autonomous Republics

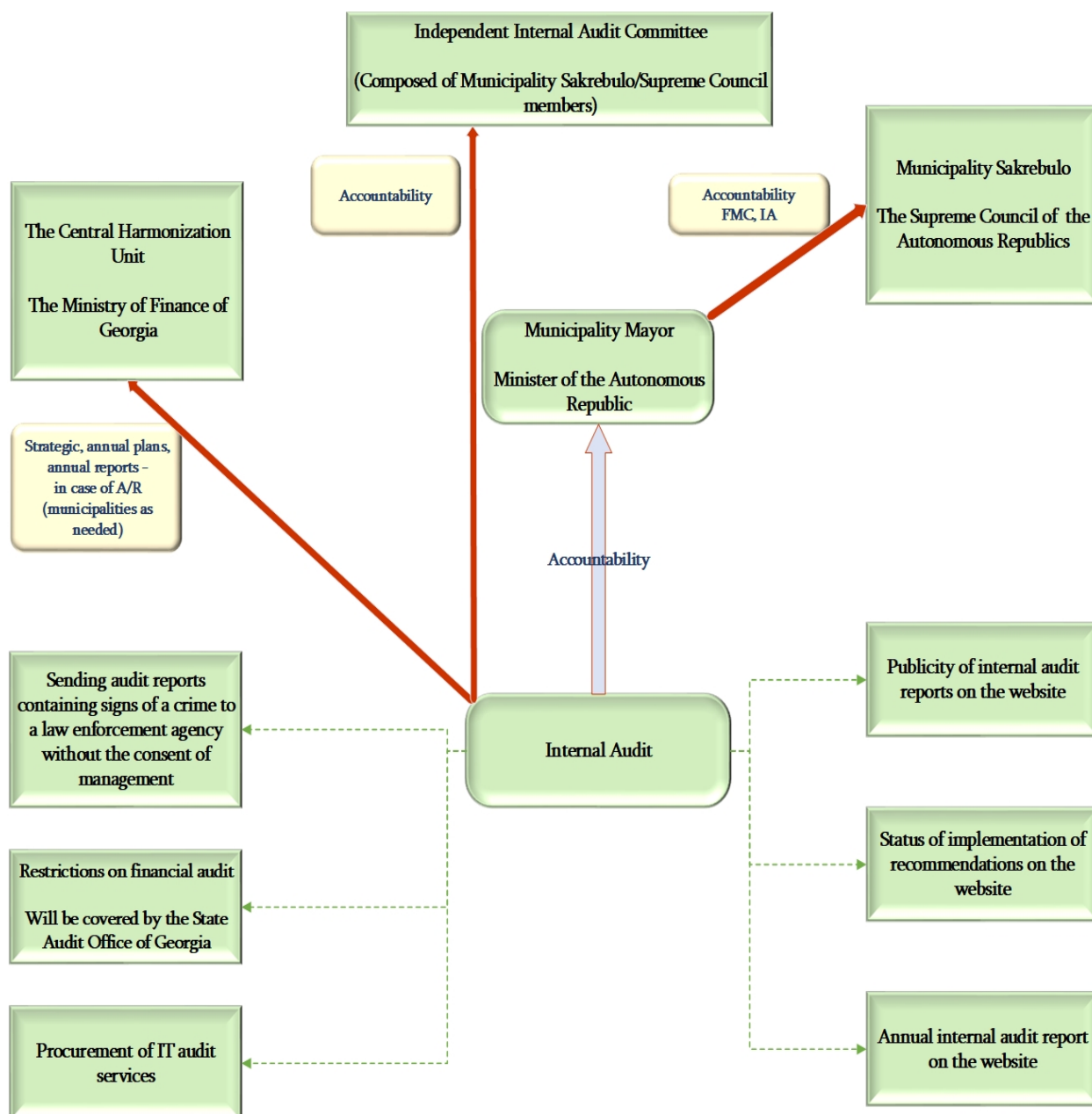


Table N1 gives a clear idea of the differences between the existing and the proposed models of organizational organization of internal audit in the ministries of Central, as well as in the Autonomous Republics of Abkhazia and Adjara and in local governments.

Table N1

The difference between the existing and new models of internal audit organization

The existing model of the organizational organization of internal audit	Propose organizational structure model for internal audit
Includes check function	Separate from the inspection function
_____	The head of the institution (minister, mayor, chairman of the A / R) is obliged to submit to the Parliament, the Assembly, the Supreme Council a report on the development of the system of financial management and control, risk management and the results of internal audit.
Internal auditors are appointed and dismissed by the head of the institution (minister, mayor, head of LEPL).The exception is the Tbilisi City Hall, where local assembly approves the head of internal audit at the suggestion of the mayor.	<ol style="list-style-type: none"> 1. A representative of the Center for Harmonization participates in the Competition Commission for Internal Audit. 2. The head of the internal audit service is presented by the mayor in all municipalities and approved by the city council. In the autonomous republics - on the proposal of the Government, approved by the Supreme Soviet.
The internal audit entity is accountable only to the supervisor	The internal audit entity is accountable to the Independent Internal Audit Committee, the head of the institution
The audit report is publicly available only with the consent of the head of the institution.	Audit reports are publicly available and are published on the institution's website.

The annual report of Internal Audit is submitted to the heads of entity and Harmonization	The annual report of Internal Audit is submitted to the organization's webpage
The monitoring report on the implementation of the recommendations is sent to the head of the entity and audited object	The status of implementation of the recommendations, the monitoring report is public and is published on the website of the entity
A report containing signs of a crime is sent to the law enforcement body only in agreement with the head of the entity	A report containing signs of fraud and corruption will be sent to the law enforcement agency without the agreement of the head of the entity, in case of refusal
IT audit can't be conducted due to the lack of qualified internal auditors	IT audit will be conducted through the procurement of external services
Financial Audit is carried out by the Internal Audit Subject	In order to prevent duplication, only the State Audit Office will carry out financial audits
The subject of Internal audit on Municipal Hall level is not obliged to submit strategic, annual plans and annual report to the Harmonization Center	The internal Audit Subject on Municipal Hall level is obliged to submit strategic, annual plans and annual report to the Harmonization Center before the beginning of the next year
	<p>There is constant cooperation carried out with higher education institutions;</p> <p>Internal auditors and graduates of this profession are involved in internships and research programs, participate in trainings, seminars or conferences;</p> <p>Undergo continuing education and certification process;</p> <p>Mental consciousness is changed –instead of punitive-disciplinary, a recommendatory approach is launched.</p>

In contrast to the existing organizational arrangement of internal audit in the public sector of Georgia, the proposed model provides an algorithm for organizational arrangement of internal audit of the Ministries of Central Georgia, Abkhazia and the Autonomous Republics of Adjara, and municipal halls.

Which meets the high standards of accountability in the public sector, where the heads of the presented structural units report to the Parliament of Georgia, local municipal councils and the Supreme Councils of the Autonomous Republics on the activities performed and the results obtained at regular intervals;

Which, on the one hand, increases the degree of their responsibility, and on the other hand, the supervision and control of their activities by the society.

Conclusions and Suggestions

Thus, when working on dissertation research, enough information has been collected about the role of Internal Audit, its development types, the existing situation of the system and all the main issues regarding public financial management has been covered, therefore we hold reasonable foundations in order to be able to define summarizing opinions and identify the main directions of improving Internal Audit organization within the Public Administration of Georgia.

The results of the research revealed that:

- Effective management of public sector organizations is an important prerequisite for the sustainable and stable development of the State. Effectiveness of management is measured by the degree to which risks and opportunities of overcoming them are identified. Internal Audit is recognized as a very effective institution for eliminating and/or mitigating risks to the minimum.
- In the public sector of Georgia, the current model of arranging organizational Internal Audit, in fact, doesn't guarantee a high degree of accountability of budget organizations to the public, achieve program budgeting goals, protect assets and other tangible assets and other tangible assets on the balance sheet of the organization, detect corrupt transactions, and reduce risks; Ongoing training and certification of Internal Auditors. In addition, the definitions of Internal Audit, financial management and control, inspection are confused. It is essential to distinguish between Internal Audit and inspection functions;

- Despite the overall progress made in the ministries, legal entities under public law or at the municipal level, unfortunately, Georgia is still far from highly developed countries in this area. On the one hand, this is related to the fact of different starting positions for the countries and Post-Soviet experience, and on another hand- to the lack of qualified staff;

In order to improve the management of financial resources in the public sector of Georgia, it is necessary to improve the structural and legal model of the current organizational model of Internal Audit, for which they prepare presents specific proposals and recommendations, taking them into account will substantially shift the attitude towards Internal Audit, encouraging it more as an active tool for continuously improving the financial management process.

In order to improve Internal Audit area:

Equal development of both elements of the Public Internal Financial Control (PIFC) system- Financial management and Control/FMC and Internal Audit as an integral part of financial management and control and effective risk management tools;

- Increasing the accountability of the heads of public institutions;
- Introduce professional certification for Internal Auditors and integrate the certification component into academic education programs. At the same time, the establishment of a system of continuous professional development of Internal Auditors, harmonization of academic programs, intensification of scientific research, introduction of certification of Internal Auditors, rotation of successful Internal Auditors, paid internship and production of Internal Auditors' register should be started immediately;
- Information technology audit should be carried out through the procurement of external services;
- Limit financial audits to internal auditors in order to duplicate activities with the State Audit Office, as well as to save professional and time resources ;
- In the presence of signs of fraud and corruption in internal audit reports, internal auditors should be required to communicate directly with law enforcement agencies;
- Establish an independent Internal Audit committee to ensure a high degree of independence and objectivity of Internal Audit;
- Given the increased public interest in the internal audit activity of citizens and the non-governmental sector, to ensure the transparency and accessibility of Internal Audit reports, establish an obligation to publish the results of internal audit reports on the website of public institutions.

The following main works are published by the author on the topic of dissertation:

1. Gelantia-Akhvlediani I., Rudnistka R., "Peculiarities of the introduction of Internal Control and Audit in relation to International Practice in The State Institutions of Ukraine and Georgia" was published within the framework of the international scientific-practical conference "Problems of Public Administration Development in Ukraine" 2019 11-12 april;

2. Gelantia- Akhvlediani I., Jalaghonia D., “The role of Internal Audit for corruption and fraud prevention in the Georgian public administration” Journal “Economist”, 2019, N4 , 136-144 p.;
3. Gelantia-Akhvlediani I., „Внутренний аудит в государственном управлении Грузии: новые вызовы, проблемы и перспективы“ was published: „Crisis management and technologies N9 “. Armenia 2015, 43-48 p.;
4. Gelantia-Akhvlediani, „Internal Financial Control, Risk management and Internal Audit in public administration” was published:”Business and legislation’ N2 April-July 2015, 53-61 p., , www.b-k.ge;
5. Gelantia-Akhvlediani I., “Internal Audit in the public administration of Georgia: challenges and opportunities” was published : within the framework of scientific conference “ Current Problems of Contemporary Economic Development” faculty of economy and business of Sokhumi State University, Tbilisi 2014 108-113 p.;
6. Gelantia-Akhvlediani I., Mentor – V.Papava, Public Policy document, “Main directions of Improving the Internal Audit Service in the Government of Abkhazia”-published in the journal “GFSIS strategy and international relations research foundation”, 2012 pp. 75-86 WWW.GFSIS.org;
7. Gelantia-Akhvlediani I., PIFC Reform in Georgia for an effective management” , within the framework of international conference held by the Public Bureau of Georgia, „Functional and Institutional Analysis of Public Institutions, Organizational Structure”, Tbilisi 2018.

+