

აკობ მესხია
კახა ვაბელაშვილი

პ
ლ
რ
ი
ს
ხ
ე
პ
ა
დ
ა
ს
უ
ღ
ი
ტ
ი

უზენაესობის აუდიტი, როგორც ზინანსური კონტროლის ახალი ფორმა

საქართველოში საბაზრო ეკონომიკაზე გადასვლის დაწყებიდან დღემდე განვლილი პერიოდის ანალიზი მკაფიოდ გვიჩვენებს, რომ კერძო სექტორში აუდიტორული საქმიანობის დამკვიდრება-განვითარება მიმდინარეობდა ცალმხრივად, ზედაპირულად, სათანადოდ გამართული და სრულყოფილი თეორიულ-მეთოდოლოგიური და სამართლებრივი საფუძვლების შემუშავების გარეშე. პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ საქართველოს პარლამენტის მიერ 1995 წელს მიღებული კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ სრულად არ პასუხობს დროის მოთხოვნებს, თუმცა ამავე დროს უნდა აღინიშნოს მისი საკმაოდ პოზიტიური როლი, რამეთუ სამეწარმეო სფეროში სავალდებულო აუდიტის შემოღებით საფუძველი ჩაეყარა აუდიტორული ბიზნესის დამკვიდრება-განვითარებას და შესაბამის ინტელექტუალურ მეწარმეთა მრავალრიცხოვანი ფენის შექმნას. ამ კანონის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დამსახურებაა ის, რომ იგი ავალდებულებდა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოებებს (შპს), სააქციო საზოგადოებებს, ბანკებს, სადაზღვევო კომპანიებს და სხვა სამეურნეო სუბიექტებს აუდიტის ჩატარებას, რამაც, ერთი მხრივ, აიძულა ისინი ყოველწლიურად განეხორციელებინათ აუდიტი და შესაბამისი დოკუმენტი წარედგინათ საგადასახადო ორგანოში, ხოლო, მეორე მხრივ, ქვეყანაში შეიქმნა საკმაოდ ძლიერი ადგილობრივი აუდიტორული ფირმები და უცხოური წამყვანი აუდიტორული კომპანიების წარმომადგენლობები (ფილიალები), რითაც ხელი შეეწყო აუდიტორული ბიზნესის მაღალი ტემპებით განვითარებას. უნდა აღინიშნოს ისიც, რომ აუდიტის ჩატარების სავალდებულობამ სამეურნეო სუბიექტებს გარკვეულწილად შეუმცირა საგადასახადო და სამეწარმეო რისკ-ფაქტორები, აამაღლა სააღრიცხვო-საფინანსო სამსახურების, განსაკუთრებით კი მთავარი ბუღალტრების, პასუხისმგებლობისა და მომთხოვნელობის დონე.

მიუხედავად ზემოაღნიშნული პოზიტიური შედეგებისა, უნდა აღინიშნოს, რომ კერძო სექტორში აუდიტის პოზიტიური გავლენის ხარისხი ეკონომიკის განვითარებასა და ფინანსური წესრიგის დამყარებაზე ჯერჯერობით მაინც უმნიშვნელოა. ეს გამოწვეულია იმით, რომ სამეურნეო სუბიექტების დიდმა ნაწილმა ჯერჯერობა ვერ შეაფასა აუდიტის როლი და მნიშვნელობა და იგი ზედმეტ ფინანსურ ტვირთად მიიჩნია.

მათ საკმაოდ ძვირადღირებულ აუდიტურ მომსახურებას ჩაანაცვლეს მოლაპარაკებები (გარიგებები) აუდიტორულ ფირმებთან იმის თაობაზე, რომ მინიმალურ ფასად მიიღებდნენ საგადასახადო ორგანოებში წარსადგენ აუდიტორულ დასკვნას, რამაც თავის მხრივ გამოიწვია აუდიტორული სამსახურების რეიტინგის დაცემა და საქმე იქამდეც კი მივიდა, რომ აუდიტის ფორმალურად ჩატარების ფასი 30 ლარამდე დაეცა.¹

გამომდინარე იქიდან, რომ აუდიტორული დასკვნის მიღება მხოლოდ საგადასახადო ორგანოების ინტერესებში შედიოდა, წარმოიშვა ერთგვარი ფარული კავშირი აუდიტორული ფირმებსა და საგადასახადო ორგანოებს შორის, რაც გამოიხატებოდა საგადასახადო აგენტების მონაწილეობაში აუდიტორული ფირმების საქმიანობაში, რომელიც, რა თქმა უნდა, ეწინააღმდეგებოდა საქართველოში მოქმედ კანონმდებლობას. გარდა ამისა, არც თუ იშვიათად ადგილი ჰქონდა მსხვილი საწარმოების მხრიდან აუდიტორულ კომპანიებთან მომსახურებაზე მაღალ ფასებში სახელშეკრულებო გარიგებებს, ე.წ. „წილში ჩაჯდომას“, რამაც აუდიტი ნაწილობრივ შავი ბიზნესის წყარო გახადა.

ჩვენი აზრით, ძირითადად ზემოაღნიშნული გარემოებები დაედო საფუძვლად „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ საქართველოს კანონში 2005 წელს შეტანილ ცვლილებას, რომლის თანახმად ყველა სამეურნეო სუბიექტისათვის (გარდა ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების და ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა) გაუქმდა აუდიტის ჩატარების ადრე კანონით დადგენილი სავალდებულობის წესი.

დღეისათვის, შიძლება ითქვას, რომ კერძო სექტორის აუდიტის სფეროში გაურკვევლობას აქვს ადგილი. არსებობს ვარაუდი (პროგნოზი), რომ აუდიტის სავალდებულობის გაუქმება გამოიწვევს ადგილობრივი (სამამულო) აუდიტის ბაზრის მოშლას, რადგან მასზე მოთხოვნილება მინიმუმამდე დაეცემა, ხოლო აღზევდება უცხოური კომპანიების შემოსვლის პროცესი, რამეთუ დღემდე საქართველოს ბანკებს და სადაზღვევო კომპანიებს მხოლოდ ისინი ემსახურებიან ამრიგად, დღის წესრიგში დგება აუდიტორული საქმიანობის სამართლებრივი და ორგანიზაციული საფუძვლების რადიკალური რეფორმის აუცილებლობა, რასაც, ჩვენი აზრით, უნდა მიეცეს სისტემური, კომპლექსური ხასიათი. ეს უკანასკნელი გულისხმობს კერძო და საჯარო სექტორებში აუდიტის ორგანიზაციული თავსებადობის უზრუნველყოფას, სახელმწი-

ფო და კერძო აუდიტის ერთიან საკანონმდებლო სივრცეში მოქცევას და აუდიტის, როგორც ფინანსური კონტროლის თანამედროვე ფორმის ფუნქციებისა და ამოცანების გაფართოებას, იმ მიმართულებით, რომ სახელმწიფომ მთელი ქვეყნის მასშტაბით, როგორც ვერტიკალურ, ასევე ჰორიზონტალურ კრილში უზრუნველყოს სრული ფინანსური წესრიგის დამყარება.

ამასთან აღსანიშნავია, რომ კერძო სექტორის პარალელურად საქართველოში ვერ მოხერხდა სახელმწიფო სექტორში ფინანსური კონტროლის – აუდიტის დანერგვა, მაშინ როდესაც გარდამავალ ეტაპზე სულ უფრო აქტუალური ხდება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენება-განკარგვის კანონიერების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის შესწავლის ფორმებისა და მეთოდების სრულყოფის აუცილებლობა. ეს უკანასკნელი განპირობებულია იმით, რომ გეგმიანი ეკონომიკის პირობებში გამოყენებული საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ფორმები და მეთოდები არაეფექტურია საბაზრო ეკონომიკის პირობებისათვის. გამომდინარე აქედან, საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენისა და საბაზრო ურთიერთობაზე ეკონომიკის გადაყვანის საწყის ეტაპზე სასურველი და მიზანშეწონილი იყო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ახლებურ ფორმებზე და მიდგომებზე გადასვლის პროცესის დაწყება. მართალია, ამ მხრივ გადადგმული იქნა გარკვეული ნაბიჯები, თუმცა მან სასურველი შედეგები მაინც ვერ გამოიღო. უპირველეს ყოვლისა, შემუშავდა სამართლებრივი ბაზა, რომელმაც საფუძველი ჩაუყარა გარკვეულ დადებით ძვრებს სახელმწიფო კონტროლის სისტემაში, თუმცა დღემდე მთელი რიგი მნიშვნელოვანი მეთოდური და ორგანიზაციული საკითხები გადაუწყვეტილი რჩება. დრო კი არ ითმენს, მათი გადაჭრა უნდა განხორციელდეს რაც შეიძლება სწრაფად, რადგან საფინანსო-ეკონომიკური წესრიგის დამყარების გარეშე ქვეყნის წინაშე მდგარი პოლიტიკურ-ეკონომიკური და სოციალური პრობლემების გადაწყვეტა შეუძლებელია.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ამ ბოლო წლებში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სტრუქტურულ-ორგანიზაციული მოწყობა ძირეულად შეიცვალა. კერძოდ, განხორციელდა საბიუჯეტო პროცესში სახაზინო სისტემის დანერგვა, რომელმაც თავის მხრივ დღის წესრიგში დააყენა ბიუჯეტის აღსრულების პროცესის რევიზია-შემოწმებებში ახალი მიდგომებისა და მეთოდების გამოყენების აუცილებლობა. სახაზინო სისტემამ მთლიანად შეცვალა ბიუჯეტის აღსრულების ორგანიზაცია და შექმნა შესაძლებლობა საკმაოდ მკაცრი კონტროლი დაწესდეს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვაზე და მათ რაციონალურ გამოყენებაზე. სრულყოფილი სახაზინო სისტემით შესაძლებელია საბიუჯეტო სახსრების არამიზნობრივი გამოყენების აღმოფხვრა. გამომდინარე აქედან, დღის წესრიგში დგება სახელ-

მწიფო ფინანსური კონტროლის სრულყოფის ამოცანა იმ მიმართულებით, რომ მაკონტროლებელმა ორგანოებმა თავიანთი საქმიანობა წარმართონ არა მხოლოდ საბიუჯეტო სახსრების მიზნობრივი გამოყენების ან კანონიერების დადგენის, არამედ სახელისუფლებო სტრუქტურების მიერ მიღებულ გადაწყვეტილებათა ეფექტიანობის შესწავლის მიმართულებით.

დღეს მმართველობითი მენეჯმენტის მოთხოვნაა, რომ ნებისმიერი პოლიტიკური გადაწყვეტილების მიღებას საფუძვლად დაედოს მისი ეკონომიკური შედეგების პროგნოზები, აგრეთვე ამ გადაწყვეტილებათა ეფექტიანობის შეფასების შესაძლებლობა მოკლე და გრძელვადიან პერიოდში. სწორედ ამაში მდგომარეობს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისადმი ახლებული მიდგომა, რაც თავის მხრივ მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობის ფორმირებას, რაც ჯერჯერობით საქართველოში არ განხორციელებულა, თუმცა დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში აღნიშნული საკითხი სამართლებრივად დიდი ხანია დარეგულირებულია.

გასული საუკუნის მიწურულამდე ცალკეული ქვეყნები ფინანსური კონტროლის განსხვავებულ ფორმებს და მეთოდებს გამოიყენებდნენ, თუმცა ამ ბოლო პერიოდში ეკონომიკური გლობალიზაციის გაღრმავების კვალდაკვალ, დაიწყო მათი თანდათანობითი დაახლოებისა და უნივერსალიზაციის პროცესი. სწორედ, სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სფეროში უნიფიცირებული წესებისა და მიდგომების დანერგვას ემსახურება კონტროლის ისეთი საერთაშორისო და რეგიონალური ორგანიზაციები როგორებიცაა: უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაცია (INTOSAI), უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების ევროპის ორგანიზაცია (EUROSAI), უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების აზიის ორგანიზაცია (ASOSAI), უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების საერთაშორისო კონგრესი (INCOSAI) და ა. შ. (აღსანიშნავია, რომ საქართველოს კონტროლის პალატა თითქმის ყველა ამ ორგანიზაციების სრულუფლებიანი წევრია) სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სრულყოფის საქმეში მნიშვნელოვან როლს ასრულებს ე.წ. ლიმას დეკლარაცია, რომელიც მიღებულ იქნა INTOSAI-ის მე-9 კონგრესზე ქ. ლიმასში (პერუ). ამ დოკუმენტში მკაფიოდაა ჩამოყალიბებული სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის მიზნები, ამოცანები, პრინციპები, ფორმები და მეთოდები, რომლებიც საფუძვლად დაედო მსოფლიოს მრავალი ქვეყნის ფინანსური კონტროლის სფეროში მიღებულ კანონმდებლობებს.

ფაქტობრივად დღეისათვის ფინანსური კონტროლის განსახორციელებლად გამოიყენება ისეთი პრაქტიკაში კარგად აპრობირებული მეთოდები, როგორიცაა: რევიზია, აუდიტი, თემატური შემოწმება, ეკონომიკური ანალიზი, გამოკვლევა, გამოძიება, სამეურნეო დავა და ა.შ. მსოფლიო

ეკონომიკური გლობალიზაციის, საგარეო-ეკონომიკური კავშირების გაღრმავება და პოსტსოციალისტურ ქვეყნებში საბაზრო ურთიერთობებზე გადასვლა დღის წესრიგში აყენებს საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლის ფორმებისა და მეთოდების უნიფიცირების აუცილებლობას, ფინანსური წესრიგის დამყარების მიზნით საერთაშორისო დონეზე აპრობირებული კონტროლის უახლესი, დემოკრატიული ფორმებისა და მეთოდების დანერგვას. დასავლეთის განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ყველაზე უფრო ეფექტიან ფორმას წარმოადგენს ზოგადად აუდიტი და მისი ცალკეული სახეობები, თუმცა დროის ცალკეულ ეტაპებზე და ცალკეულ ქვეყნებში კონტროლის სხვა ტრადიციული ფორმებიც არ კარგავენ თავიანთ მნიშვნელობას.

ამასთანავე, უნდა აღინიშნოს, რომ აუდიტის შინაარსზე (ცნებაზე), მის სახესხვაობებზე და გამოყენების არეალზე ჯერ კიდევ მიმდინარეობს საკმაოდ საინტერესო დისკუსია ეკონომიკურ მეცნიერებასა და პრაქტიკაში, რომელზედაც მოკლედ ქვემოთ შევჩერდებით.

ოქსფორდის ფინანსურ განმარტებით ლექსიკონში აუდიტის შინაარსი მოკლედ განსაზღვრულია, როგორც „ორგანიზაციის წლიური ანგარიშგების (annual accounts) შემოწმება“², სადაც წლიური ანგარიშგების ქვეშ იგულისხმება, როგორც წესი, კანონის შესაბამისად ყოველწლიურად გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგება, რომელიც თავის მხრივ მოიცავს ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშს ან შემოსავლებისა და გასავლების ანგარიშს. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით აუდიტი განმარტებულია როგორც „... ობიექტის ფინანსური ანგარიშგების ან მასთან დაკავშირებული ფინანსური ინფორმაციის დამოუკიდებელი შემოწმება, მიუხედავად იმისა მოაქვს თუ არა მოგება, რა ზომისაა და ფორმისაა ორგანიზაცია, მაშინ როდესაც ასეთი შემოწმება ტარდება აზრის გამოხატვის მიზნით.“³ უფრო ლაკონური და შინაარსობრივად ტევადი განმარტებაა მოცემული აუდიტისადმი მიძღვნილ სპეციალიზებულ ლექსიკონში: „აუდიტი არის აუდიტორების მიერ კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება მათ სისწორეზე აზრის გამოხატვის მიზნით“.⁴

დასავლეთისა და პოსტსოციალისტურ ქვეყნებში ამ ბოლო პერიოდში გამოცემულ სპეციალურ ლიტერატურაში აუდიტის განმარტების სხვადასხვა რედაქცია გვხვდება, თუმცა შინაარსობრივად მათ შორის არსებითი განსხვავება არ შეინიშნება. მათი განზოგადების საფუძველზე აუდიტი შეიძლება განიმარტოს როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ბუღალტრული ბალანსის და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი შემოწმება-ექ-

სპერტიზა, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოქმედი კანონმდებლობისა და ნორმატიულ დებულებების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორის შემოწმება, ბალანსის მაჩვენებლებისა და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დამოწმება.

ეკონომიკურ თეორიასა და პრაქტიკაში ცალკეული კრიტერიუმების მიხედვით აუდიტი კლასიფიცირდება სხვადასხვა სახეობად. მათ შორის, განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს აუდიტის კლასიკოსის, ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკული ინსტიტუტის ერთ-ერთი დამფუძნებლის და შემდგომში მისი პრეზიდენტის რობერტ მონტგომერის მიერ შემოთავაზებულ აუდიტის კლასიფიკაცია, რომელმაც საყოველთაოდ აღიარება და პრაქტიკული გამოყენება პპოვა მთელს მსოფლიოში. ამ კლასიფიკაციის ამოსავალი კრიტერიუმებია აუდიტის საგანი და ამოცანები და, შესაბამისად, აუდიტი დაყოფილია შემდეგ სახეობებად:

1. ფინანსური აუდიტი (Financial audit) - გულისხმობს იმის დადგენას, შეესაბამება თუ არა ფინანსური ანგარიშგება ბუღალტრული აღრიცხვის საყოველთაოდ დადგენილ პრინციპებს. რ. მონტგომერის აზრით „ფინანსური აუდიტის დროს აუცილებელია მოინახოს საფუძვლები იმ ინფორმაციის დასადასტურებლად, რომელიც ძირითადად ფინანსურ სფეროს მიეკუთვნება. ინფორმაციის შეფასების კრიტერიუმად ჩვეულებრივ იღებენ საყოველთაოდ მიღებულ პრინციპებს ან ბუღალტრული აღრიცხვის სხვა რეგულაციებს“⁵.

2. შესაბამისობის აუდიტი (Compliance audit) - გულისხმობს შემოწმებას იმისა, რამდენად დაცული ის სპეციფიკური პროცედურები და წესები, რომელიც წაეყენება საწარმოს (ორგანიზაციას). ამ სახის აუდიტით მოწმდება კერძო ბიზნესის საბუღალტრო აღრიცხვის პერსონალის მიერ აღმინისტრაციის მხრიდან დადგენილი პროცედურების დაცვა, დგინდება ხელფასის დონის შესაბამისობა იმ მინიმუმთან, რომელიც კანონითაა განსაზღვრული, მოწმდება ბანკებთან და სხვა კრედიტორებთან კონტრაქტების იურიდიული ნორმების დაცვის მდგომარეობა და სხვა. შესაბამისობის აუდიტი მეტწილად ლოკალურ ხასიათს ატარებს და მისი შედეგები მიეწოდება მხოლოდ იმ სტრუქტურულ ქვედანაყოფს, რომელიც დაექვემდებარა შემოწმებას. რ. მონტგომერის აზრით „შემოწმებები შესაბამისობაზე მიზნად ისახავს გამოარკვიოს, თუ რამდენად იცავს ფორმა იმ კონკრეტულ წესებს, რეგულაციებს, კანონებს, მოლაპარაკებათა პუნქტებს, რომლებიც ზეგავლენას ახდენს ოპერაციებისა და ანგარიშების შედეგებზე“⁶.

3. ოპერაციული აუდიტი (Operational audit) - გულისხმობს კომპანიის (ორგანიზაციის) ფუნქციონირებისა და მართვის პროცედურების შემოწმებას მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასების მიზნით და შესაბამისი რეკომენდაციების შე-

მუშავებს. რ. მონტგომერის აზრით, ოპერაციული აუდიტი მოიცავს ხარჯთაღრიცხვის შესრულების, ეფექტიანობისა და მიზნობრივი პროგრამების შემოწმებას. ეკონომიკური და ეფექტიანობის შემოწმებას მიეკუთვნება: ფირმის მიერ თავისი რესურსების შექმნა, დაცვა და მოხმარება; მომუშავეთა შტატი და საკუთრება; არანაყოფიერი და არაეკონომიური მუშაობის მიზეზების გამოვლენა; ფირმის მიერ კანონებისა და წესების დაცვა. მიზნობრივი პროგრამების აუდიტი (მხედველობაშია – ოპერაციული აუდიტი – ი.მ.) განსაზღვრავს 1) კანონმდებლობით ან შესაბამისი ორგანოების მიერ დაწესებული მოგების ან სასურველი შედეგების მიღწევის ხარისხს, 2) ფუნქციონირებისა და ორგანიზაციის ეფექტურობას და 3) მოცემული პროგრამის მიმართ გამოყენებული კანონებისა და წესების დაცვას ფირმის მიერ.⁷ საბოლოო ჯამში ოპერაციული აუდიტის მიზანია გამოავლინოს რა დანახარჯებით რა საბოლოო შედეგი იქნა მიღებული, რაც საბოლოო ჯამში ნიშნავს ეფექტიანობის ხარისხის დადგენას.

უკანასკნელ წლებში დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში ოპერაციულმა აუდიტმა ფართო გამოყენება ჰპოვა „Perfomance audit“-ის სახელწოდებით, რისი პირდაპირი თარგმანი ქართულ ენაზე ვერ ხერხდება.

ჩვენი აზრით, ამ სახის აუდიტის ქართულენოვან შესატყვის ტერმინად შეიძლება ვიხმაროთ „ეფექტიანობის აუდიტი“ ან კიდევ „შედეგიანობის აუდიტი“, თუმცა უპირატესობა მაინც პირველს უნდა მიენიჭოს, რადგან ეკონომიკურ პროცესებში „შედეგი“ მაინც შუალედური ხასიათისაა და მისი გამოყენება უფრო ცალკეულ ეკონომიკურ ოპერაციათა შეფასებისთვისაა მისაღები, ხოლო რაც შეეხება საბოლოო შედეგს (პროდუქტს), იგი უნდა შეფასდეს ეფექტიანობის კუთხით. „ოპერაციული აუდიტის“ ჩანაცვლება „ეფექტიანობის აუდიტით“, ჩვენი აზრით, შინაარსობრივად არაფერს არ ცვლის, მაგრამ რამდენადაც უკანასკნელ წლებში დასავლეთის ქვეყნებში და ფინანსური კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერთაშორისო ინსტიტუტებში ფართოდ დაინერგა ტერმინი „პერფომანს-აუდიტი“, ქართულ ენაზე მის შესატყვისად უფრო უპირანია ტერმინი „ეფექტიანობის აუდიტის“ გამოყენება. თუმცა არაა გამორიცხული დროთა ვითარებაში, ამ სახის აუდიტის შინაარსის ცვლილების კვალდაკვალ, უფრო ტევადი და მისაღები ქართულენოვანი ტერმინი შემოვიდეს ბრუნვაში.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად სამეცნიერო და პრაქტიკულ ბრუნვაში ტერმინი **Perfomance audit** – ის (ეფექტიანობის აუდიტის) ფართოდ გავრცელებისა, მისი მკაფიოდ ჩამოყალიბებული და არგუმენტირებული აკადემიური განმარტება ჯერ კიდევ არ არსებობს. საქართველოში არათუ „სახელმწ-

იფო აუდიტი“ არამედ საკანონმდებლო განმარტებას მოკლებულია ისეთი პრაქტიკაში ფართოდ გამოყენებადი კატეგორიები, როგორცაა „ფინანსური კონტროლი“, „კომპლექსური რევიზია“ (საერთო „რევიზია“), „თემატური შემოწმება“ და ა.შ., რაც მაკონტროლებელ ორგანოებს აძლევს თვითშემოქმედების საშუალებას და ხშირ შემთხვევაში გაუგებრობისა და უწესრიგობის საფუძველი ხდება.

ცალსახად არაა გაცემული პასუხი კითხვებზე – რას მოიცავს ამ ტერმინის შინაარსი, რას წარმოადგენს იგი – ფინანსური კონტროლის განსაკუთრებულ ფორმას, ახალ სახეს თუ ახალ მეთოდს. ამ მიმართულებით დისკუსია გრძელდება და მკვლევარებს შორის ერთიანი აზრი არაა ჩამოყალიბებული. იგი განიხილება როგორც: ფინანსური კონტროლის ახალი სახე; სახელმწიფო მოწყობის სისტემაში ურთიერთობათა განსაკუთრებული ინსტრუმენტი; სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ახალი ფორმა; მაკონტროლებელი ორგანოების საქმიანობის ახალი მიმართულება და ა.შ. როგორც ჩანს, აზრთა წინააღმდეგობა ამ სფეროში უფრო თეორიული ხასიათისაა და მას პრაქტიკისათვის არსებითი პრინციპული მნიშვნელობა არა აქვს. გამოყენებითი კუთხით კი დასადგენია ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი ფუნქციები და შემოწმების საგანი. ასევე დიდი მნიშვნელობა აქვს იმის დადგენას, თუ რითი განსხვავდება იგი ჩვეულებრივი ფინანსური აუდიტისაგან. ქვემოთ შევეცდებით აღნიშნულ საკითხებზე ჩვენი შეხედულებების ჩამოყალიბებას.

ჩვენი აზრით, დავას არ უნდა იწვევდეს ის, რომ ეფექტიანობის აუდიტის ერთ-ერთი ძირითადი საგანია სხვადასხვა დონის ბიუჯეტების ხარჯვის სისწორის შემოწმება. ეს სფერო ნებისმიერი სახის აუდიტის საგანი შეიძლება იყოს, მაგრამ ეფექტიანობის აუდიტის სპეციფიკა იმაში მდგომარეობს, რომ მან უნდა უზრუნველყოს ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრების ხარჯვით მიღებული შედეგების შედარება იმ მაჩვენებლებთან, რომელიც დაპროგნოზებული იყო ბიუჯეტის ფორმირება-დამტკიცების დროს. ასეთი მაჩვენებლები ბიუჯეტის ყოველწლიურ კანონში წინასწარ უნდა იყოს დაფიქსირებული, თუმცა ფაქტობრივად იგი ჯერჯერობით სრულყოფილად ვერ ხერხდება და მას მხოლოდ ნაწილობრივ მიზნობრივი პროგრამების შედეგის დროს აქვს ადგილი. ამიტომაც ეფექტიანობის აუდიტის ერთ-ერთ პრინციპულ მოთხოვნას წარმოადგენს ბიუჯეტის შედეგის ტექნოლოგიის ისეთნაირი ტრანსფარმაცია, რომლის დროსაც შესაძლებელი გახდება მისი ხარჯების შედეგიანობის (ეფექტიანობის) კონკრეტულ მაჩვენებლებში ასახვა. ამავე დროს, უნდა აღინიშნოს, რომ მთელ რიგ ქვეყნებში ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება წინასწარი კონტროლის მიზნით ბიუჯეტის და მასში შემავალი მიზნობრივი პროგრამების პროექტების

შედგენის დროსაც ხდება.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩარჩოებში გასათვალისწინებელია კიდევ ერთი ფრიად საყურადღებო გარემოება. საქმე იმაშია, მოკლე დროში (ერთ ან ორ წელიწადში) შეუძლებელია მიზნობრივი პროგრამების რეალიზაცია და შესაბამისი საბოლოო პროდუქტის (მომსახურების) მიღება. როგორც წესი, მიზნობრივი პროგრამები გრძელვადიანი ხასიათისაა, რის გამოც ერთ საბიუჯეტო წელიწადში სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის დადგენა ფაქტობრივად შეუძლებელია და, შესაბამისად, ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება მიზანს მოკლებულია.

საბიუჯეტო ხარჯების გარდა ეფექტიანობის აუდიტის საგანი უნდა იყოს აგრეთვე სახელმწიფო საკუთრების გამოყენება-განკარგვის შემოწმება. რა თქმა უნდა, ამ შემთხვევაში სახელმწიფო ქონების მართვის შემოწმება ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენებით შესაძლებელია დროის როგორც მოკლევადიან (ერთი წელი), ასევე გრძელვადიანი პერიოდისათვის. თუმცა, აქაც დგება ეფექტიანობის მაჩვენებელთა სისტემის შემუშავებისა და თვით ეფექტიანობის გაანგარიშების მეთოდოლოგიურ-მეთოდური პრობლემები.

მესამე სფერო, რომელიც უნდა მოიცვას ეფექტიანობის აუდიტმა, ჩვენი აზრით, ეს არის საბიუჯეტო სახსრებთან და სახელმწიფო ქონებასთან დაკავშირებული პარლამენტის მიერ მიღებული კანონები და აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ შემუშავებული კანონმქვემდებარე ნორმატიული აქტები. მათ შორის, ეფექტიანობის აუდიტის კუთხით განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობები (კოდექსები), რამეთუ მათზე თითქმის მთლიანადაა დამოკიდებული ქვეყნის ეკონომიკური განვითარება და მოსახლეობის სოციალური დაცვა.

ამრიგად, როგორც ჩანს, ეფექტიანობის აუდიტი საგანია საბიუჯეტო ხარჯების, სახელმწიფო ქონების მართვის და საკანონმდებლო ბაზის შემოწმება კუთხით, რომ დადგინდეს თითოეული მათგანი საბოლოო მაკრო და მიკროეკონომიკური შედეგად რამდენადაც, ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების მეტწილ შემთხვევაში ძნელია პირველადი ინფორმაციის მოპოვება და სათანადო დოკუმენტების მოწოდება, შესაბამისად, რთულია დადგენა, თუ რომელი ფაქტორებით და რა მიზეზებითაა განპირობებულ სასურველი სოციალურ-ეკონომიკური შედეგების მიუღწევლობა, რადგან მიზეზობრივ-შედეგობრივი გამოკვლევა მხოლოდ ფინანსური აუდიტითაა შესაძლებელი, ცხადია ეფექტიანობის აუდიტს წინ უნდა უსწრებდეს ფინანსური აუდიტი. ასეთი მიდგომა კი ნიშნავს, რომ ეფექტიანობის აუდიტმა თანდათანობით უნდა შეცვალოს სხვა სახის აუდიტი. ამგვარ მოსაზრება ფართოდაა გავრცელებული და მისი ძირითადი არგუმენტია ის, რომ ეფექტიანობის აუდიტი აუცილებელი წინაპირობაა ფინანსური აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა, რადგან მხოლოდ მის ფუძველზეა შესაძლებელი იმ მიზეზებისა და ფაქტორების გამოვლენა რომლებმაც გამოიწვიეს დასახულ მიზნის მიუღწევლობა – საბიუჯეტო სახსრების არაციონალური, არამიზნობრივი ხარჯვა და სახელმწიფო ქონების არაეფექტიანი გამოყენება.

სუვერენული, სამართლებრივი და დემოკრატიული ქართული სახელმწიფოს მშენებლობის შეუძლებელია სრული ფინანსური წესრიგის დანერგვის გარეშე, რისთვისაც საჭიროა სახელმწიფო კონტროლის ფორმებისა და მეთოდების ისეთიარტი ტრანსფორმაცია, რომ იგი დაეფუძნოს დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში აპრობირებულ გამოცდილებას და საზოგადოების, სახელმწიფოს და საბაზრო სექტორის მოთხოვნებს.

ლიტერატურა და წყაროები:

- ¹ გვაზავა გ. საგადასახადო აუდიტი გაუქმდა, უ, „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2005, №8, გვ. 27.
- ² Финансы: Оксфордский толковый словарь: Англо-Русский М.: Издательство "Вес Мир", 1997, с. 27.
- ³ აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწილი I, თბილისი, 1999, გვ. 92.
- ⁴ Аудиторский словарь /Под ред. В.Я.Соколова. – М.: "Финансы и статистика", 2003, с. 10.
- ⁵ მონტგომერი რ. აუდიტი, თბილისი, 1999, გვ. 36.
- ⁶ დასახელებული ნაშრომი, გვ. 37.
- ⁷ დასახელებული ნაშრომი, გვ. 38.