



ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ საკანონმდებლო რეგულირება საქართველოში

რეზიუმე

2016 წლის 8 ივნისს ძალაში შევიდა ბუღალტრული აღრიცხვის ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ კანონი, რომლის ამოქმედებისთანავე ძალადაკარგულად გამოცხადდა ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ მანამდე მოქმედი კანონი. კანონის მიხედვით განიმარტა საწარმოების კატეგორიები, კერძოდ, გამოიყო „მეოთხე კატეგორიის საწარმო“, „მესამე კატეგორიის საწარმო“, „მეორე კატეგორიის საწარმო“, „პირველი კატეგორიის საწარმო“, „საზოგადოებრივად დაინტერესების პირი“ (სდპ), „მშობელისაწარმო“ და „ჯგუფი“, გამოქვეყნების წყარო და თარიღი: საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე, 08/06/2016.

აღნიშნული კანონის შესაბამისად, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში ყალიბდება სახელმწიფოს საქვეუწყებო დაწესებულება-ბუღალტრულიაღრიცხვის ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური, რომელთანაც თავისმხრივ, იქმნება ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის საბჭო.

საკანონო სიტყვები: საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები, ბაფი.

2016 წლის 8 ივნისის გამოცემული კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის შესახებ მიზნად ისახავს ფინანსური გამჭვირვალობისა და ეკონომიკური ზრდის ხელშეწყობას, ანგარიშგების და აუდიტის მიღწომების ევროკავშირის სტანდარტებთან მიახლოებით.

მოცემული კანონის ფარგლებში საწარმოები მასშტაბის მიხედვით დაყოფილია ოთხ კატეგორიად. კატეგორიაში ხვდება სუბიექტი, რომლის მაჩვენებლები საანგარიშგებო პერიოდის ბოლოს სამი კრიტერიუმიდან სულ მცირე ორს

ზურაბ ლიპარტია

ეკონომიკურ მეცნიერებათა
დოქტორი, პროფესორი.

ჯაბა ბერაძე

სტუ-ს დოქტორანტი
JABANABER@GMAIL.COM

აკმაყოფილებს. მეხუთე კატეგორიად გამოყოფილია საზოგადოებრივი დაინტერესების პირები (სდპ), მათი მასშტაბის მიუხედავად. (ნახ.1.)

სდპ-ებში გაერთიანებულია საწარმოები, რომელთა ფასიანი ქაღალდები სავაჭროდ დაშვებულია საფონდო ბირჟაზე, კომერციული ბანკები, კვალიფიციური საკრედიტო, მიკროსაფინანსო, სადაზღვევო და სხვა ორგანიზაციები, რომლებიც მითითებულია კანონის №2.1.ე. პუნქტში:

ე) საზოგადოებრივი დაინტერესების პირი (შემდგომ - სდპ) – იურიდიული პირი, რომელიც არის:

ე.ა) ანგარიშვალდებული საწარმო, რომლის ფასიანი ქაღალდები საფონდო ბირჟაზე სავაჭროდ დაშვებულია ფასიანი ქაღალდების ბაზრის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ე.ბ) კომერციული ბანკი და კვალიფიციური საკრედიტო ინსტიტუტი საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად;

ე.გ) მიკროსაფინანსო ორგანიზაცია მიკროსაფინანსო ორგანიზაციების შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ე.დ) მზღვეველი დაზღვევის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ე.ე) არა სახელმწიფო საპენსიო სქემის დამფუძნებელი “არა სახელმწიფო საპენსიო დაზღვევისა და უზრუნველყოფის შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ე.ვ) საინვესტიციო ფონდი საინვესტიციო ფონდების შესახებ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ე.ზ) არა საბანკო სადებოზიტო დაწესებულება – საკრედიტო კავშირი არა საბანკო სადებოზიტო დაწესებულებების – საკრედიტო კავ-



ნახ. 1. საზოგადოებრივი დაინტერესებული პირების-საწარმოების კატეგორიზაცია



შირების შესახებ“ საქართველოს კანონის შესაბამისად;

ყ.თ) საქართველოს მთავრობის მიერ სდპ-ად განსაზღვრული პირი;

პირველი კატეგორიის საწარმოებისთვის და სდპ-ებისთვის სავალდებულოა ფინანსური აღრიცხვის ანგარიშგების წარმოება I ლშ სტანდარტის მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების გამოქვეყნება, რომელიც დადასტურებული იქნება აუდიტორული ფირმების სახელმწიფო რეესტრში რეგისტრირებული აუდიტორის მიერ და მმართველობითი ანგარიშგებების წარდგენა. იმ საწარმოებისთვის, რომელთა საქმიანობა მოიცავს წიაღით სარგებლობას ან ბუნებრივი წარმოშობის ტყეში ხე-ტყის დამზადებას, ასევე სავალდებულოა სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგების წარდგენა.

გარდა ამისა, მოცემული კატეგორიების საწარმოებმა ფინანსური ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნებში დამატებით უნდა წარადგინონ ინფორმაცია:

ა) მათი შემოსავლის შესახებ, საქმიანობის კატეგორიებისა და ბაზრების გეოგრაფიული განაწილების მიხედვით, თუ ამ კატეგორიებსა და ბაზრებს შორის არსებითი განსხვავებაა;

ბ) წლიური ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების და სხვა პროფესიული მომსახურების გაწევის სანაცვლოდ აუდიტორისთვის/აუდიტორული ფირმისთვის გადახდილი ანაზღაურების შესახებ.

მეორე კატეგორიის საწარმოებს ფინანსური აღრიცხვის ანგარიშგების წარმოება ევალება IFRS for SME სტანდარტის მიხედვით. ამ კატეგორიის სუბიექტებისთვის ასევე სავალდებულოა ფინანსური ანგარიშგების გამოყვეყნება, რომელიც

დადასტურებული იქნება რეგისტრირებული აუდიტორის მიერ და მმართველობითი ანგარიშგებების წარდგენა. გადასახადების ანგარიშგების გამოქვეყნება სავალდებულო არ არის.

მესამე კატეგორიის საწარმო ასევე ვალდებულია აწარმოოს ფინანსური აღრიცხვის ანგარიშგება IFRS for SME სტანდარტის მიხედვით და გამოაყვეყნოს ფინანსური ანგარიშგება გამარტივებული ფორმით, რომელსაც დაადგენს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახური. ამის გარდა, საწარმოებმა ანგარიშგების განმარტებით შენიშვნები უნდა ასახონ ინფორმაცია საკუთარი აქციების შეძენის შესახებ. ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი ამ კატეგორიისთვის ნებაყოფლობითია, ასევე არასავალდებულოა მმართველობითი და გადასახადების ანგარიშგებების წარდგენა.

მეოთხე კატეგორიის საწარმოებს დაევალებთ აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოება მათთვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების გამარტივებული სტანდარტით, რომელიც შემუშავდება მოხდება 2017 წლის 31 დეკემბრამდე. მანამდე კი საწარმოებმა უნდა განაგრძონ ოპერირება ამჟამად არსებული მიდგომით. ანგარიშგების გამოქვეყნება და აუდიტი, ისევე როგორც მმართველობითი და გადასახადების ანგარიშგების წარდგენა ამ კატეგორიის სუბიექტებს არ ექნება სავალდებულო.

განახლებული კანონმდებლობის მიხედვით, **სდპ, პირველი და მეორე კატეგორიების** საწარმოები ვალდებული არიან, უზრუნველყონ საკუთარი ფინანსური ანგარიშგების/კონსოლიდირებული ფინანსური ანგარიშგების აუდიტი. ხოლო **მესამე და მეოთხე კატეგორიების** საწარმოები და არასამეწარმო (არაკომერციული) იურიდი-



ული პირები გათავისუფლებული არიან ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ვალდებულები-საგან, თუ საქართველოს კანონმდებლობით სხვა რამ არ არის დადგენილი.

იურიდიული პირი, რომელიც აკმაყოფილებს პირველი, მეორე ან მესამე კატეგორიის მოთხოვნებს ვალდებულია მისთვის ამ კანონით დადგენილი ფინანსური ანგარიშგება, მმართველობის ანგარიშგება, სახელმწიფოს მიმართ განხორციელებული გადახდების შესახებ ანგარიშგება და ამ კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევებში აუდიტორული დასკვნა ერთად, საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრამდე წარუდგინოს ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სამსახურს მის მიერ დადგენილი წესით.

ააიპებს დაევალებათ აღრიცხვისა და ანგარიშგების წარმოება მათთვის დადგენილი ფინანსური ანგარიშგების გამარტივებული სტანდარტით, რომლის შემუშავებაც ასევე მოხდება 2017 წლის 31 დეკემბრამდე. მანამდე კი ააიპებმაც უნდა განაგრძონ ოპერირება ამჟამად არსებული მიდგომით. ანგარიშგების გამოქვეყნება და აუდიტი, ისევე როგორც მმართველობითი და გადასახადების ანგარიშგებების წარდგენა ამ კატეგორიის ორგანიზაციებისთვის არ იქნება სავალდებულო.

საწარმოებმა, დადგენილი ანგარიშგებები აუდიტორულ დასკვნასთან ერთად უნდა წარადგინონ სპეციალურ ვებგვერდზე, მომზადებისთანავე, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშგებო პერიოდის მომდევნო წლის 1 ოქტომბრისა. იმ შემთხვევაში, თუ საანგარიშგებო პერიოდი არ ემთხვევა კალენდარულ წელს, საწარმოს შეუძლია ანგარიშგება წარადგინოს მისი ხელმისაწვდომობისთანავე, მაგრამ არაუგვიანეს საანგარიშგებო პერიოდის დასრულებიდან 9 თვისა.

სდპებმა, პირველი და მეორე კატეგორიების საწარმოებმა ახალი კანონით დადგენილი ანგარიშგებების გამოქვეყნება უნდა დაიწყონ 2017 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის, ხოლო ააიპებმა, მესამე და მეოთხე კატეგორიების საწარმოებმა 2018 წლის 31 დეკემბრით დასრულებული საანგარიშგებო პერიოდისთვის.

ცვლილებას კანონში ასევე წინ უძღოდა რეკომენდაციები და შენიშვნები საქართველოს ბუღალტრთა და აუდიტორთა ფედერაციისაგან. ბაფის ვებ გვერდიდან ცნობილი ხდება, რომ 2016 წლის 26 იანვარს ბაფის გამგეობის სხდომაზე მიღებული გადაწყვეტილების საფუძველზე, ბაფში მომზადდა **შენიშვნები და წინადადებები საკანონმდებლო ცვლილებებთან**

დაკავშირებით და წერილობით დაეგზავნებათ: საქართველოს პარლამენტის თავმჯდომარესა და შესაბამის კომიტეტს, საქართველოს მთავრობის ეკონომიკურ საბჭოს, ფინანსთა სამინისტროს, ეკონომიკისა და მდგრადი განვითარების სამინისტროს, საქართველოს ეროვნულ ბანკს, ფინანსთა სამინისტროს უწყებათა შორის სამუშაო ჯგუფს, მსოფლიო ბანკის ფინანსური ანგარიშგების რეფორმების ჯგუფს, მსოფლიო ბანკის ფინანსური ანგარიშგების რეფორმების ცენტრს; მსოფლიო ბანკის საქართველოს წარმომადგენლებს.

ბაფისაგან მიმართულ რეკომენდაციებში და წინადადებებში ვკითხულობთ, რომ ფედერაცია ცალსახად ეთახმება საჯარო სამართლის იურიდიული პირის – ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის ზედამხედველობის სააგენტოს (შემდგომში - სააგენტოს) ჩამოყალიბებასა და ფუნქციონირებას, თუმცა ხაზს უსვავს შემდეგ **გარემოებებს:**

1. საჯარო ზედამხედველობის საბჭო/სააგენტო

ა) ფუნქციები, რომლებიც სააგენტომ უნდა შეასრულოს, ამჟამად ბაფის მიერ ხორციელდება და გამოცდილება გვყარა ხოლმე, რომ სააგენტოს მიერ ამ ფუნქციების განხორციელების დაწყება შეუძლებელი იქნება კანონის მიღებიდან უახლოეს 1 წელიწადში, ეს პერიოდი საჭირო იქნება სააგენტოს საბჭოს წევრებისა და სპეციალისტების დასაკომპლექტებლად, იმ ნორმატიული აქტების მოსამზადებლად, რომლებიც კანონის პროექტშია მინიშნებული და აუცილებელია სააგენტოს ფუნქციების შესასრულებლად;

ბ) თუ წარმოდგენილი კანონის პროექტში ცვლილებები არ იქნება გათვალისწინებული, შეუძლებელი გახდება სააგენტოს ამოქმედება. იგულისხმება ის, რომ სააგენტოს ფუნქციები არაა საკმარისად დეტალიზებული და შესაბამის მუხლში გათვალისწინებული არ არის კანონის სხვა მუხლებით მინიშნებული ფუნქციები, არაა დადგენილი ვინ გამოსცემს სააგენტოს ნორმატიულ აქტს, აღმასრულებელი დირექტორი თუ სააგენტოს საბჭო. შესაბამისად, კანონმა უნდა დაადგინოს ნორმატიული აქტის სახე. თუ ეს იქნება საბჭოს დადგენილება, უნდა განისაზღვროს საბჭოს წევრების რა რაოდენობაა სხდომის ჩატარების უფლებამოსილი და ხმათა როგორი თანაფარდობით მიიღება დადგენილება. თუ სამუშაო ჯგუფი ამ საკითხების გატანას ვარაუდობს სააგენტოს დებულებაში, მაშინ დებულება სხვა ორგანომ უნდა დაამტკიცოს და არა სააგენტოს საბჭომ. ყველა შემთხვევაში, სააგენტოს



ნორმატიული აქტის სახე მაინც უნდა იყოს კანონით განსაზღვრული და მკაფიო ჩანაწერით დადგინდეს, რომ სააგენტოს გააჩნია ნორმატიული აქტის გამოცემის უფლება;

2. მომსახურების ხარისხის კონტროლი

ბაფი მიესალმება ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის გადატანას სააგენტოს კომპეტენციაში. ასევე მისაღებადაა მიზნეული ამ ფუნქციის დელეგირება პროფესიულ ორგანიზაციებზე იმ აუდიტორებთან მიმართებაში, რომელთაც არ ექნებათ საზოგადოებრივი დაინტერესების პირთა აუდიტის უფლება. თუმცა, ბაფს აზრით, კანონის პროექტი ამ ნაწილში გარკვეულ დახვეწას მოითხოვს, კერძოდ:

ა) აუცილებლად მიაჩნია ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის განმახორციელებელ პირთა (შემმოწმებლების) ერთიანი სახელმწიფო რეესტრის არსებობა. ასეთ პირთა სერტიფიცირების წესების დადგენის, ან სერტიფიცირების გარეშე შერჩევა და რეესტრის წარმოება უნდა გახდეს სააგენტოს ფუნქცია. სააგენტოს უნდა ჰქონდეს მასერტიფიცირებელი პირის აღიარების, სასერტიფიკაციო მოთხოვნებისა და წესების დადგენის პრეროგატივა;

ბ) კანონმა უნდა დაადგინოს, სად შეეძლება აუდიტორს ხარისხის კონტროლის სისტემის მონიტორინგის შედეგის გასაჩივრება, მაშინ როცა ფუნქცია დელეგირებული იქნება პროფესიულ ორგანიზაციებზე;

გ) კანონის პროექტი გვერდს უვლის ხარისხის კონტროლის სისტემის შემმოწმებლის მომსახურების ანაზღაურების საკითხს. ვინ გადაიხდის მათ ჰონორარს, აუდიტორი/აუდიტორული ფირმა. სააგენტო თუ პროფესიული ორგანიზაცია, ფუნქციის დელეგირების შემთხვევაში. თუ იგულისხმება, რომ შემმოწმებელი პირი სააგენტოს თანამშრომელი იქნება, ეს კანონში უნდა იყოს გაცხადებული. თუ სხვა მიდგომა იქნება გამოყენებული, მით უფრო, კანონში მკაფიო ჩანაწერის არსებობას მოითხოვს.

3. სხვა კომენტარები

ბაფის მოსაზრება კანონის პროექტით განსაზღვრულ სხვა საკითხებთან მიმართებით უფრო ზოგადია, მაგრამ საყურადღებო იმ თვალსაზრისით, რომ:

ა) კანონი იყოს აღქმადი. ამ მიზნის მისაღწევად აუცილებელია კანონის პროექტში გამოყენებული ტერმინები უფრო დახვეწილი იყოს;

ბ) კანონი იყოს მაქსიმალურად მიახლოებული დირექტივების მოთხოვნებთან. დადგენილი იყოს ახალი ნორმები არ უნდა იყოს დირექტივებზე უფრო მკაცრი მოთხოვნის მატარებელი. ეს განსაკუთრებით ეხება ფინანსურ ანგარიშგებასთან ასოცირებული ინფორმაციის გახსნას, სადაც საშუალო საწარმოებისთვის მეტი მოთხოვნაა დადგენილი, ვიდრე დირექტივა განსაზღვრავს.

გ) რეგულირების პროცესში სააგენტოს, კანონის პროექტით, მნიშვნელოვანი ფუნქციები აქვს მიანიჭებული, რომელთა სრულყოფილად განხორციელება სათანადო ფინანსურ რესურსებს მოითხოვს. მიზანშეწონილია კანონში უფრო ნათლად ჩანდეს სააგენტოს დაფინანსების წყაროები;

დ) კანონის პროექტის გაცნობისას ჩნდება კითხვები, რომლებიც პასუხის გაცემას მოითხოვს. მაგალითად: როგორ შეიძლება ფირმის რეესტრში დაბრუნება, თუ იგი 12 თვემდე ვადით ამოიღეს აუდიტორთა რეესტრიდან; დასაშვებია თუ არა პირი გარიგების პარტნიორი იყოს ერთზე მეტ აუდიტურ კომპანიაში, რა მიიჩნევა ურთიერთდამოკიდებულად; ვინ და რა პროგრამით უტარებს ხარისხის კონტროლის სისტემის შემმოწმებელს სპეციალურ ტრენინგს რას ნიშნავს გამარტივებული ანგარიშგება და რატომ მოეთხოვება მცირე საწარმოს მცირე და საშუალო საწარმოების ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტების (IFRS for SMEs) გამოყენება, თუ მხოლოდ გამარტივებული ანგარიშგების გამოქვეყნება/წარდგება იქნება მოთხოვნილი.

ბაფის გამგეობა გამოხატავს მზაობას, მისი კომპეტენციის ფარგლებში, აქტიური როლი შეასრულოს “ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ” საქართველოს კანონის პროექტის სრულყოფის პროცესში. მიგვაჩნია, რომ პროფესიის რეგულირებაში ბაფის 20 წლიანი გამოცდილების გათვალისწინება დადებითად წაადგება ფინანსური ანგარიშგებისა და აუდიტის პრაქტიკის მიმდინარე რეფორმებს.

გამოყენებული ლიტერატურა:

საქართველოს კანონი ბუღალტრული აღრიცხვის, ანგარიშგების და აუდიტის შესახებ - 2016 8 ივნისი.

ლიპარტია ზ., ბაკურაძე რ. „ბუღალტრული აღრიცხვა-აუდიტის ინსტიტუციური რეგულირე-

ბის სრულყოფის პრიორიტეტები”, თსუ, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტის სამეცნიერო შრომების კრებული, ტომი VII, თბილისი 2014 - გვ. 170-178. Audit and Assurance (F8) September 2015 to June 2016.



ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელობა საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში

რეზიუმე

მაია გრძელიძე

სტუ-ს დოქტორანტი

E-mail: maia.grdzelidze@tbilisi.gov.ge

ნაშრომში განხილულია ეფექტიანობის აუდიტის როლი და მნიშვნელობა საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში, რომელიც გულისხმობს მთავრობის საქმიანობის ობიექტურ, მიზანმიმართულ და ორგანიზებულ შემოწმებას, იკვლევს ორგანიზაციის საქმიანობის ან/და სახელმწიფო პროგრამის მართვის სამ ძირითად ასპექტს: ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზანშეწონილობის (ეფექტიანობა) პრინციპებს. ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველზე, დაინტერესებულ პირებს, მიეწოდებათ ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესრულების შეფასების შესახებ. აგრეთვე, დაკვირვების შედეგად მიღებული მოსაზრებები და რეკომენდაციები, რომელთა მიზანია ეფექტიანი საჯარო მომსახურებისა და კარგი მმართველობის უზრუნველყოფა.

საკვანძო სიყვებო: ეფექტიანობის აუდიტი; ეკონომიურობა; პროდუქტიულობა; მიზანშეწონილობა (ეფექტიანობა); საბიუჯეტო სახსრები

სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის აუდიტის განვითარებას 30 წელზე მეტი ხნის ისტორია გააჩნია. ამ პერიოდის განმავლობაში საზღვარგარეთის ქვეყნებში ჩამოყალიბდა საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპები და მეთოდები. მიუხედავად ამისა ყველა ქვეყანას გააჩნია საკუთარი თავისებურებანი, ეფექტიანობის აუდიტის ფორმისა და რეალიზაციის მიხედვით, რომელიც თავის მხრივ განპირობებულია ნაციონალური კანონმდებლობით, ისტორიული პრაქტიკით, ქვეყანაში არსებული ტრადიციებითა და ჩვევებით.

ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვაში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა ლიმას დეკლარაციამ, რომელიც მიღებული იქნა 1997 წელს საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის INTOSAI-ის მე-9 კონგრესზე ქ. ლიმაში (პერუ). აღნიშნულ

დოკუმენტში მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის მიზნები, ამოცანები, პრინციპები, ფორმები და მეთოდები. ამ კონგრესზე მიიღეს საფინანსო კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპების შესახებ დეკლარაცია, რომელმაც დღის წესრიგში დააყენა საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საქმიანობის პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის შემოღება და დამკვიდრება.

ეფექტიანობის აუდიტის საჯარო სექტორში გამოყენების აუცილებლობა განპირობებულია იმ გარემოებით, რომ აღნიშნულ სფეროში შეზღუდულია ეფექტიანი ქცევის თანდაყოლილი სტიმული ცვლილებების განსახორციელებლად და შესაბამისად, მაღალი ეფექტის მიღწევის ალბათობა ნაკლებია. ამის მთავარი მიზეზი კი ის არის, რომ საქმე ეხება არა საკუთარ, არამედ “სხვის” ანუ სახელმწიფოს ფულსა და სახსრებს. შესაბამისად დემოკრატიული მმართველობის პირობებში არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის საჭიროება, რადგან აუდიტის პროცესი და მის შედეგად გაცემული რეკომენდაციები დიდ როლს თამაშობენ საჯარო მმართველობის ეფექტიური ფუნქციონირებისა და მიღწეული შედეგების გაუმჯობესების უზრუნველყოფაში.

გამომდინარე აქედან, საბაზრო ეკონომიკის პირობებში საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ყველაზე უფრო ეფექტიან და საერთაშორისო დონეზე აპრობირებულ ფორმად მიჩნეულია ზოგადად აუდიტი და მისი ცალკეული სახეობები, ხოლო საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტი წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად სახეობას სახელმწიფო/მუნიციპალური ბიუჯეტის კონტროლის სფეროში.

ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპები ითვალისწინებს საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) საფინანსო კონტროლის ნორმებს და ეფუძნება ეფექტიანობის აუდიტის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს, რომლებიც ამავე ორგანიზაციის წევრთა გამოც-



დიდების საფუძველზე არის შემუშავებული¹. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ შემუშავებულია ისეთი პრინციპების შემუშავება, რომლებიც ეფექტიანობის ყველა სახის აუდიტს მოერგება, რადგან სხვადასხვა ქვეყანაში საკონტროლო მანდატის, მისი ორგანიზების და გამოყენებული მეთოდის გამო იგი სხვადასხვაგვარად ხორციელდება.

მე-20 საუკუნის 60-70-იანი წლებიდან აშშ-ს, კანადის, დიდი ბრიტანეთის და ჩრდილოეთ ევროპის სახელმწიფოების უმაღლესმა აუდიტორულმა ინსტიტუტებმა დაიწყეს ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელება, რომელსაც ზოგიერთ ქვეყანაში Value for Money აუდიტი ეწოდა. ფულის ღირებულების, ანუ ეფექტიანობის აუდიტს ძირითადად ატარებენ ისეთი პროგრამების/პროექტებისათვის სადაც ძირითადი მიზანი (პროგრამის მიზანი) ვერ იქნა მიღწეული.

უნდა აღინიშნოს, რომ ეფექტიანობის აუდიტი წარმოიშვა განსხვავებული ტრადიციებისა და მოთხოვნების საფუძველზე და სხვადასხვა უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოში სხვადასხვაგვარად ხორციელდება. არსებობს ორი ერთმანეთისაგან პრინციპულად განსხვავებული მიდგომა: შედეგზე ორიენტირებული და პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომა.

შედეგზე ორიენტირებული მიდგომისათვის მნიშვნელოვანია: რა შედეგი იქნა მიღწეული და შესრულდა თუ არა დასახული მიზნები? იგი აფასებს ეკონომიურობას, პროდუქტიულობას და ეფექტიანობას მოცემულ ნორმებთან და კრიტერიუმებთან მიმართებაში. ასეთი მიდგომისას ნაკლოვანებები განისაზღვრება როგორც ნორმებისა და კრიტერიუმების დარღვევა, ხოლო რეკომენდაციები მსგავსი ცდომილებების აღმოფხვრას ითვალისწინებს.

პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომის დროს, კი პირიქით, პირველ რიგში საქმე პრობლემის დასმას და პრობლემის ანალიზს ეხება. ასეთი მიდგომის დროს დაისმება შემდეგი შეკითხვები: “ნამდვილად არსებობს თუ არა აშკარა პრობლემები, თუ არსებობს, როგორ უნდა გავიგოთ ისინი და რაში მდგომარეობს მათი

მიზეზი?” ანუ პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომისას აუდიტის მიზანია კონკრეტული პრობლემის გამომწვევი მიზეზების გაანალიზება და გადაჭრის გზების მოძებნა.

ბუნებრივია, პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომა უფრო ფართო სპექტრის მქონეა და ანალიტიკური მოთხოვნები შესაბამისად უფრო ღრმა და ყოვლისმომცველი, ხოლო შედეგზე ორიენტირებული მიდგომის ფარგლებში კი შესაძლებელია საჭიროებისამებრ ფართო ანალიზის განხორციელება.

პრობლემაზე და შედეგზე ორიენტირებული მიდგომების გარდა ასევე არსებობს სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომა, რომელიც აფასებს მენეჯმენტის სისტემის გამართულ ფუნქციონირებას².

საერთაშორისო პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის სახეები 3E კონცეფციის სახელით არის ცნობილი, რომელიც მოიცავს ეკონომიურობის - Economy, პროდუქტიულობისა - Productivity და მიზანშეწონილობის (ეფექტიანობა) - Effectiveness პრინციპებს³. აღნიშნულ პრინციპებს განვითარებულ ქვეყნებში ემატება გარემოს დაცვისა⁴ და თანასწორობის პრინციპებიც, რაც გულისხმობს სხვადასხვა მრწამსისა და აღმსარებლობის მოქალაქეების თანასწორობას.

ეკონომიურობა (Economy) - არის კონკრეტული აქტივობისთვის გამოყენებული რესურსების ხარჯის მინიმუმამდე დაყვანა, საჭირო ხარისხის შენარჩუნების პირობებში. პირობები, რომლის დროსაც საბიუჯეტო ორგანიზაციები ახორციელებენ საჭირო ხარისხის და რაოდენობის რესურსების (შრომითი, მატერიალური) შეძენას საჭირო დროსა და ადგილას ყველაზე დაბალ ფასად. მაგალითად: უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაში ეკონომიურობის შეფასებისას უნდა იქნას შესწავლილი ხორციელდება თუ არა სასწავლო პროცესი იმ მინიმალური რესურსების გამოყენებით, რომელიც სწავლის ხარისხზე გავლენას არ მოახდენს. გამოყენებულ რესურსებში იგულისხმება როგორც მატერიალური ასევე ადამიანური (შრომი-

¹ ძირითადი პრინციპები შემუშავდა აუდიტორული სამუშაოების ხელმძღვანელის ტონი ანგლერიდის (შვედეთი) მიერ. ამასთანავე, მასში საკუთარი წვლილი შეიტანა INTOSAI-ს სხვა წევრებმაც. განსაკუთრებით აღსანიშნავია, 2000 წლის ოქტომბერში გამართულ ASOSAI-ს მე-8 სხდომაზე მიღებული ეფექტიანობის აუდიტის ნორმები.

² Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework. შვედეთის საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო (RRV), 1985.

³ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო.

⁴ 1995 წელს ქაიროში გამართულ საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა მე-XV საერთაშორისო კონგრესზე (INCOSAI) მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება INTOSAI-ს საფინანსო კონტროლის ნორმებზე დაყრდნობით ეკოლოგიური შემოწმების მეთოდური სახელმძღვანელოს შემუშავების შესახებ. აღნიშნული სახელმძღვანელო შეიქმნა INTOSAI-ს ეკოლოგიური შემოწმების სამუშაო ჯგუფის მიერ და მიღებული იქნა სეულში გამართულ მე-XVII INCOSAI-ზე.



თი) რესურსი.

ეკონომიურობის დადგენისას პასუხი გაეცემა ისეთ კითხვებს, როგორიცაა:

✚ არის თუ არა შერჩეული საშუალებები ან შეძენილი მოწყობილობები, ანუ გამოყენებული რესურსები საბიუჯეტო სახსრების მოხმარების ყველაზე ეკონომიური გზა?

✚ გამოყენებულ იქნა თუ არა ეკონომიურად ადამიანური, ფინანსური ან მატერიალური რესურსები?

✚ განხორციელდა თუ არა მმართველობითი საქმიანობა ჯანსაღი ადმინისტრაციული პრინციპებისა და კარგი მმართველობითი პოლიტიკის შესაბამისად?

უნდა აღინიშნოს, რომ ეკონომიურობის აუდიტის ჩატარება რიგი სირთულეებით გამოირჩევა, რადგან რთულია შეფასება იმისა თუ რამდენად ეკონომიურად იხარჯება საბიუჯეტო სახსრები რესურსების შერჩევისას, რამდენად ეკონომიურად იყენებენ არსებულ რესურსებს და ოპტიმალურია თუ არა გამოყენებული რესურსების რაოდენობა და ხარისხი. გაცილებით უფრო რთულია ისეთი რეკომენდაციების შემუშავება, რომელიც გამოიწვევს ხარჯების შემცირებას, ხარისხზე ზეგავლენის გარეშე.

პროდუქტიულობა (Productivity) – არის არსებული რესურსებით (ადამიანური, ფინანსური, მატერიალური) მაქსიმალური შედეგის მიღწევა – ეს არის კავშირი წარმოებულ პროდუქციასა (საქონელი, მომსახურება, სხვა შედეგები) და მის საწარმოებლად გამოყენებულ რესურსებს შორის. პროდუქტიულობის დროს მწარმოებლური ქვედანაყოფი არსებული რესურსებიდან აწარმოებს მაქსიმალურ პროდუქციას, შესაბამისი ხარისხის გათვალისწინებით, რომლის დროსაც მინიმუმამდე მცირდება გამოყენებული რესურსები და მაქსიმუმამდე იზრდება საბოლოო პროდუქტი. მაგალითად: უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაში პროდუქტიულობის შეფასების დროს უნდა იქნეს შესწავლილი ხომ არ არის შესაძლებელი გამოყენებული მატერიალური და შრომითი რესურსებით სტუდენტებისათვის უფრო მაღალი დონის განათლების მიცემა, ან უფრო დიდი რაოდენობის სტუდენტების მომზადება.

პროდუქტიულობის შესწავლის დროს მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა – თუ რამდენად ოპტიმალურად იქნა გამოყენებული ადამიანური, ფინანსური და სხვა რესურსები და შესაძლებელი იყო თუ არა ნებისმიერი გამოყენებული რესურსიდან მაქსიმალური შედეგის მიღწევა და/ან გამოყენებული რესურსების მინიმუმამდე დაყვანა კონკრეტული შედეგის მისაღებად.

პროდუქტიულობის დადგენისას პასუხი

გაეცემა ისეთ კითხვებს, როგორიცაა:

✚ ხომ არ მოხდა მოვალეობების გადანაწილებისას მათი არასაჭირო ურთიერთგადაფარვა?

✚ არსებობს თუ არა აუდიტის ობიექტის პერსონალისთვის ისეთი წამახალისებელი სისტემა, რომელიც ხელს უწყობს ხარჯების შემცირებასა და სამუშაოს დროულად დასრულებას?

ზოგიერთ შემთხვევაში შესაძლოა რთული აღმოჩნდეს პროდუქტიულობისა და ეკონომიურობის პრინციპების სრულად გამოიყენება ერთმანეთისგან. ორივე შემთხვევაში პირდაპირ ან ირიბად შეისწავლება აუდიტის ობიექტში რამდენად ხდება შესყიდვების სწორი პრაქტიკის დანერგვა და შესაბამისი ხარისხისა და რაოდენობის რესურსების შეძენა.

ეკონომიურობის პრინციპი ემყარება მინიმიზაციის პოლიტიკას, რაც გულისხმობს კონკრეტული შედეგის მინიმალური დანახარჯებით მიღწევას, ხოლო პროდუქტიულობის პრინციპი გულისხმობს მაქსიმუმაციას, რაც თავის მხრივ უკავშირდება კონკრეტული დანახარჯით მაქსიმალური შედეგის მიღწევას. თუმცა ორივე შემთხვევაში ისმის კითხვა: რამდენად ოპტიმალურად იქნა გამოყენებული რესურსები? იგივე ან მსგავსი ხარისხობრივი შედეგების მიღწევა შესაძლებელი იქნებოდა თუ არა ნაკლები რესურსების დახანდებით?

მიზანშეწონილობა (Effectiveness) – არის პროგრამების, პროექტების ან ცალკეული ღონისძიებების გრძელვადიანი მიზნების მიღწევა და დასახული მოთხოვნების დაკმაყოფილება, რომელიც მოიცავს იმის გარკვევას თუ რამდენად კარგად აღწევს პროგრამა ან საქმიანობა დასახულ ამოცანებს ან სხვა გამიზნულ შედეგებს. მაგალითად: მიზანშეწონილობის აუდიტის დროს უნდა იქნეს შესწავლილი რამდენად არის უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულების მიერ დასახული ძირითადი მიზანი, სტუდენტებისათვის მაღალი ხარისხის განათლების მიცემა, მიღწეული.

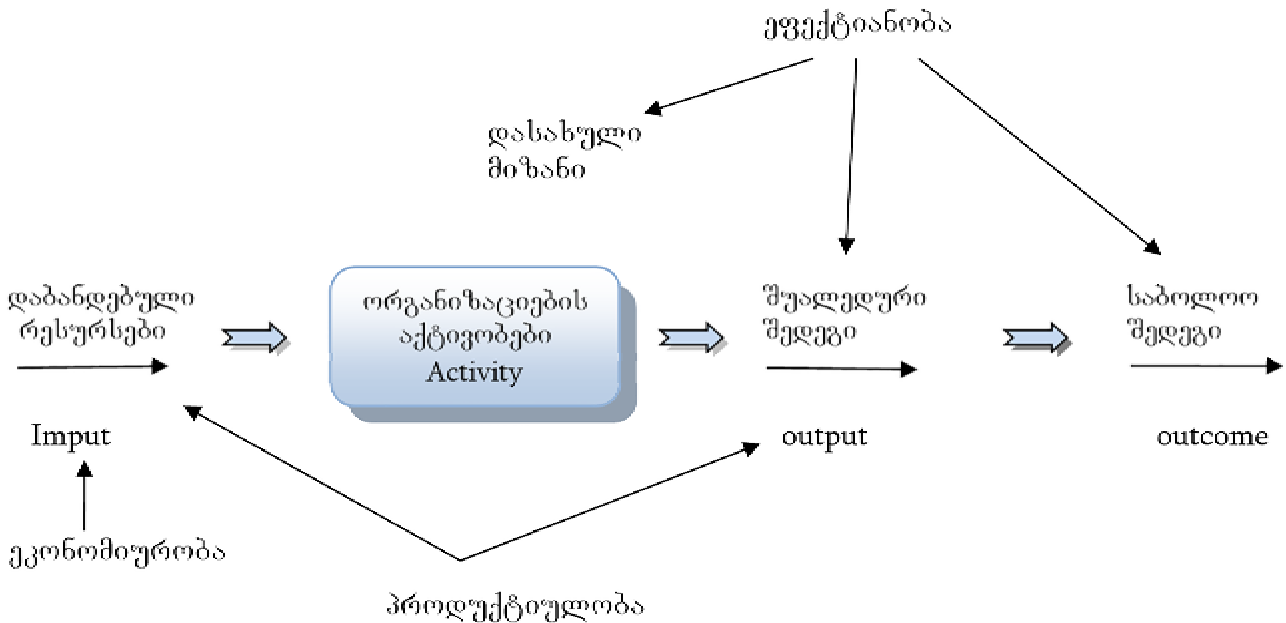
მიზანშეწონილობის (ეფექტიანობის) დროს შეისწავლება მიღწეულ იქნა თუ არა პოლიტიკით განსაზღვრული მიზნები და უკავშირდება თუ არა ფაქტობრივი შედეგები ამ პოლიტიკის განმახორციელებელი ერთეულის ქმედებებს. მიზანშეწონილობის შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა მოახდინოს საბოლოო შედეგისა და დასახული მიზნის შედარება და განსაზღვროს გამოყენებული საშუალებების როლი დასახული მიზნების მიღწევის პროცესში.

მიზანშეწონილობის (ეფექტიანობის) დადგენისას პასუხი გაეცემა ისეთ კითხვებს, როგორიცაა:

✚ მიღწეულია თუ არა პროგრამებში გან-



საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის პროცესი



საზღვრული მიზნები და შეიძლება თუ არა მიღწეული შედეგები ჩაითვალოს საბიუჯეტო ორგანიზაციების დამსახურებად?

✚ მიღწეულ იქნა თუ არა მიზანი გონივრული დანახარჯით და დადგენილ ვადებში?

✚ სწორად იყო თუ არა განსაზღვრული სამიზნე ჯგუფი?

✚ მიაღწია თუ არა შეთავაზებულმა მომსახურებებმა სამიზნე ჯგუფამდე?

რეალურ პრაქტიკაში რთულია ეფექტიანობის გაზომვა, რადგან ამისათვის რაიმე სტანდარტული საშუალება არ არსებობს. ეფექტიანობა გულისხმობს მომსახურების სათანადო დონისა და ხარისხის მიღწევას ყველაზე ეკონომიური გზით. თუმცა აუცილებელია, რომ ორგანიზაციამ აქცენტი გააკეთოს არა მხოლოდ ხარჯების შემცირებაზე, არამედ ხარისხზე. შესაბამისად ეფექტიანობის ცნების ძირითადი გამოხატულება არის მიმართება საბოლოო შედეგსა და გამოყენებულ რესურსებს შორის, რომლის მიზანია მაქსიმალური შედეგის მიღწევა ხარისხის გათვალისწინებით. დიაგრამის სახით საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის პროცესი შეიძლება ასე გამოისახოს:

ჩვენი აზრით ეფექტიანობის აუდიტი საბიუჯეტო სახსრების მართვის პროცესში აუცილებელი და სასარგებლო ინსტრუმენტია, რომელიც გვეხმარება იმის დადგენაში თუ რა მუშაობს დაგეგმილი პროგრამების შესაბამისად და რა არა. კარგად ჩატარებულ ეფექტიანობის აუდიტს

თითქმის ყოველთვის მოაქვს შედეგი, რომელიც აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტში მნიშვნელოვანი დანახარჯის გაკეთებით გამოიხატება. ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით დაინტერესებული სუბიექტები იღებენ ინფორმაციას, საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების საფუძველზე მიღებული შედეგი დახარჯული ფულის შესაბამისია, თუ შესაძლებელი იყო ფულის დახარჯვა უფრო გონივრულად უკეთესი შედეგის მისაღწევად.

აღსანიშნავია, ისიც რომ ეფექტიანობის აუდიტი არ უკავშირდება კომერციულ ინტერესებს და არ არის ფინანსურად ან რაიმე სხვა სახით შემოწმებულ უწყებაზე დამოკიდებული. თავისი დამოუკიდებელი შეფასებებით იგი შეიძლება გახდეს მომავალ ინვესტიციებთან და საქმიანობასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი.

გარდა ამისა, ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას სხვადასხვა ფაქტორები განაპირობებს. ერთის მხრივ, ძალზედ მნიშვნელოვნად ითვლება მმართველობითი საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ქმედითობის შეფასება და ამ მიზნით ისეთი შემოწმების განხორციელება, რომელიც გარკვეულ წვლილს შეიტანს ბიუჯეტის უკეთესი კონტროლის, უკეთესი სახელმწიფო მომსახურების ჩამოყალიბების, სახელმწიფო მენეჯმენტისა და ანგარიშგების სისტემის გაუმჯობესების საქმეში. მეორე მხრივ, აუცილებელია სარწმუნო, დამოუკიდებელი ინფორმაციის ფლობა⁵. ამისათვის საჭიროა გარესაუწყებო

⁵ "Performance Audit Manual, CAG,Bangladesch, 2000 და Government Auditing Standards, GAO (USA), 2002.



აუდიტორი, რომელიც დამოუკიდებლად განსჯის და იმოქმედებს, გამოავლენს რეალურ მდგომარეობას და მის განმარტებებზე გარემოებს. მნიშვნელოვანია მმართველობითი საქმიანობის შესახებ ყოვლისმომცველი ინფორმაციის მიღება, მის ეფექტიანობაზე ზეგავლენის მოხდენა და გაუმჯობესება. ასეთი ფუნქციის შესრულება ეფექტიანობის აუდიტორებს შეუძლიათ, რომლებიც თავიანთი საქმიანობით რეგულარული გარდაქმნების განხორციელებას და სწორი გადაწყვეტილებების მიღებას შეუწყობენ ხელს.

დასკვნა

ყოველივე ზემოთქმულიდან გამომდინარე,

გამოყენებული ლიტერატურა

1. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები - INTOSAI-ს სახელმძღვანელო;
2. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის სახელმძღვანელო;
3. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“;
4. მარტინ რიხტერი, GTZ პოტსდამის უნივერსიტეტი „ეფექტიანობის აუდიტის მოკლე კურსი“. ქართული თარგმანი. თბ. 2011 წ;
5. Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы. Материалы «круглого стола» седьмого Петербургского международного экономического

შეიძლება დავასკვნათ, რომ ეფექტიანობის აუდიტი, მისი განსაკუთრებული ფუნქციიდან გამომდინარე, ხელს უწყობს საჯარო ფინანსების რაციონალურ გამოყენებასა და საჯარო მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებას, რადგან ეფექტიანობის აუდიტი მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად რაციონალურად და შედეგზე ორიენტირებულად იხარჯება გადასახადის გადამხდელთა ფული. შესაბამისად, ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელება მნიშვნელოვანია საქართველოში გარე აუდიტის განვითარებისა და საჯარო ფინანსების მართვის მიმდინარე რეფორმების, კერძოდ, შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტირების (პროგრამული ბიუჯეტის) სრულყოფის პროცესში.

- форума. - М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2003 г;
6. "Performance Audit Manual, CAG, Bangladesh, 2000. Government Auditing Standards, GAO (USA), 2002;
 7. Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework. შვედეთის საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო (RRV), 1985;
 8. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე www.matsne.gov.ge;
 9. სახელმწიფო აუდიტის სამსახური www.sao.ge;
 10. საქართველოს პარლამენტი www.parliament.ge.

MEANING OF EFFICIENCY AUDIT IN USAGE OF THE BUDGETARY FUNDS

MAIA GRDZELIDZE

Doctoral student of GTU

E-mail: maia.grdzeldze@tbilisi.gov.ge

Summary

The work considers the role of Meaning of the Efficiency Audit in Usage of The Budgetary Funds, which implicates effectual, purposeful, organized examination of Government activity, The work researchs three main aspects of organization activity or state program management: Economy, Productivity, Advisability (Effectiveness). On the ground of Efficiency Audit, the information about the fullfilled activities and also about suggestions and recommendations derived from the observation are delivered to whom it may interest, the aim of which is to ensure effective public service and management.

Key Words: Efficiency Audit; Economy; Productivity; Advisability (Effectiveness); Budgetary Funds