

პაატა კლდიაშვილი

ქუთაისის სამართლისა და ეკონომიკის
უნივერსიტეტის ასისტენტ-
პროფესორი

წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის გამოყენება პრევენციისათვის

ქვეყანაში როგორც კერძო, ისე საჯარო სექტორში სრული ფინანსური წესრიგის დამყარების ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა ფინანსური კონტროლის ეფექტური ფორმების და მეთოდების შემუშავება-გამოყენება, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს ეკონომიკური სუბიექტების მიერ სხვადასხვა გადაწყვეტილებების მიღების პროცესში დაშვებული გადახრების (შეცდომების, კანონდარღვევების და ა.შ.) გამოვლენა და მათი გამომწვევი მიზეზების დადგენა, ასევე მსგავსი ფაქტების პრევენცია.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფინანსური კონტროლის ერთიან სისტემაში გამოიყოფა სახელმწიფოებრივი და არასახელმწიფოებრივი კონტროლის ქვესისტემები, რომლებიც ერთმანეთს ავსებენ და საერთო ჯამში ზრდიან ფინანსური კონტროლის ეფექტურობას.

სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის განმახორციელებელი უმაღლესი ორგანო ქვეყანაში არის საქართველოს კონტროლის პალატა, რომელიც თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს (საქართველოს კანონი "საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ", მუხლი 3, პუნქტი 2). მისი საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვას და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას (მუხლი 4). ამისათვის კონტროლის პალატა ატარებს სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმართველობის ორგანოების, საჯარო სამართლის იურიდიული პირების, 50 პროცენტზე მეტი სახელმწიფო წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი საწარმოების აუდიტს (შემოწმებას).

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოს წარმოადგენს ასევე საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო და მისი სტრუქტურული ერთეულები, რომლებიც ახდენენ ბიუჯეტის შესრულების კონტროლს, მ.შ. ბიუჯეტში შემოსავლების მობილიზების კონტროლს. ამ მიზნით აღნიშნული ორგანოები სხვა ღონისძიებებთან ერთად ატარებენ ასევე გადასახადების გადამხდელთა საქმიანობის შემოწმებას (აუდიტს).

ფინანსურ კონტროლს, სახელმწიფო უწყებების გარდა, ახორციელებენ ასევე დამოუკიდებელი აუდიტორული ფირმებიც (აუდიტორებიც), რომელთა საქმიანობა რეგულირდება "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ" საქართველოს კანონით. ისინი აუდიტს ატარებენ "აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების" და "ბუღალტრული აღრიცხვის საერთაშორისო სტანდარტების" საფუძველზე და გამოხატავენ საკუთარ მოსაზრებას აუდიტორულ დასკვნაში "სამეურნეო სუბიექტის საჯარო საბუღალტრო ანგარიშგების, აღრიცხვის, პირველადი დოკუმენტების და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასთან და დადგენილ

ნორმატივებთან მათი შესაბამისობის შესახებ" (საქართველოს კანონი "აუდიტორული საქმიანობის შესახებ", მუხლი 3).

უნდა აღინიშნოს, რომ ჩვენს მიერ ზემოთ ნახსენები ფინანსური კონტროლის განმახორციელებელი სახელმწიფო და არასახელმწიფო ორგანოები ზოგადად ცნობილი ფინანსური კონტროლის სამი სახიდან (წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლი) პრაქტიკაში ძირითადად იყენებენ მხოლოდ შემდგომი კონტროლის ფორმას, თუმცა, როგორც წესი, წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ფორმების გამოყენება გაცილებით უფრო ეფექტიანია. შემდგომი კონტროლი ითვალისწინებს განხორციელებული საქმიანობის შემოწმებას (აუდიტს), შეცდომების, გადახრების, კანონდარღვევების და ა.შ. აღმოჩენას და შესაბამის რეაგირებას მათზე, რაც რა თქმა უნდა, ძალიან მნიშვნელოვანია, თუმცა გაცილებით უმჯობესია, კონტროლის პროცედურები ისე დაიგეგმოს და განხორციელდეს, რომ მიღწეული იქნეს მსგავსი ფაქტების თავიდან აცილება – პრევენცია. ამასთან, კონტროლის აღნიშნული ფორმების ფართო გამოყენება განსაკუთრებით

აუცილებელია ისეთ შემთხვევებში, როდესაც ხშირია საფინანსო-ეკონომიკურ საკანონმდებლო და ნორმატიულ აქტებში ცვლილებები და შესაბამის მუშაკებს უჭირთ საკმაოდ დიდი მოცულობის სიახლეების დროის მოკლე მონაკვეთში დამუშავება, აღქმა და გათავისება, რასაც ისინი პოტენციურ შეცდომებამდე მიჰყავს.

ყოველივე ზემოთ აღნიშნულიდან გამომდინარე, ვფიქრობთ, აუცილებელია წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ფორმების ფართოდ დანერგვა როგორც სახელმწიფო, ისე არასახელმწიფო ორგანოების საქმიანობაში. ამასთან, ასეთი კონტროლის ეფექტიან განმახორციელებლად მიგვაჩნია შიდა აუდიტის სამსახურები, რომელთაც განვითარებულ ქვეყნებში საუკუნეების ისტორია აქვს. მაგალითად, „აშშ-ში სარკინიგზო ტრანსპორტის სისტემაში შიდა აუდიტის სამსახური ჯერ კიდევ XIX საუკუნეში დაინერგა და საუკუნის დასასრულს ე.წ. გამსვლელი აუდიტორები უკვე მუშაობდნენ მთელ ქვეყანაში გაფანტულ სატრანსპორტო სააგენტოებში” (მონტგომერი აუდიტი). თანამედროვე ეპოქაში შიდა აუდიტის სამსახურის მთავარი ამოცანაა

დაეხმაროს ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას და თანამშრომლებს თავიანთი სამსახურეობრივი მოვალეობის შესრულებაში, კერძოდ, განახორციელოს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროსთან დაკავშირებული საქმიანობის ანალიზი და კონტროლი პოტენციური შეცდომების, გადახრების, კანონდარღვევების პრევენციის მიზნით.

წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის განხორციელებისათვის შიდა აუდიტის სამსახურის გამოყენება სასარგებლო იქნება ნებისმიერი როგორც კერძო, ისე საჯარო სამართლის იურიდიული პირისათვის, თუმცა თითოეულ სექტორში ტექნიკურად მათი დანერგვა სხვადასხვაგვარად უნდა განხორციელდეს. კერძო სამართლის იურიდიულმა პირებმა ამ მომსახურების, ისევე როგორც ნებისმიერი სხვა მომსახურების ღირებულება უნდა დააფინანსონ საკუთარი სახსრებით. გამომდინარე აქედან, ისმის კითხვა: რამდენად იქნება კომპანიისათვის შიდა აუდიტის შტატის ან, მით უმეტეს, ცალკე სამსახურის შექმნა-შენახვა დანახარჯეფექტური? ანუ, სხვაგვარად

რომ ვთქვათ, შეცდომების/კანონდარღვევების პრევენციით მიღებული სახსრების ეკონომია იქნება თუ არა მეტი ამ შტატის შენახვის ხარჯებზე? ეს საკითხი საკმაოდ მნიშვნელოვანია და მასზე ცალსახა პასუხის გაცემა, ალბათ, შეუძლებელია, თუმცა მსხვილი კომპანიებისათვის ამ შტატის ან თუნდაც სამსახურის შენახვა აუცილებლად იქნება ფინანსურად მოგებიანი: ამას ადასტურებს კიდევ საერთაშორისო პრაქტიკა. რაც შეეხება, საშუალო და მცირე ზომის კომპანიებს, მათ უმჯობესია მიმდინარე და წინასწარი კონტროლის პროცედურების განხორციელება გადააბარონ გარე აუდიტორებს და ამ მიზნით მათთან ხელშეკრულება გააფორმონ არა მხოლოდ უკვე შედგენილი ფინანსური ანგარიშგების აუდიტზე, არამედ საკონსულტაციო მომსახურების გაწევაზეც. მართალია, მეცნიერთა ნაწილი მიიჩნევს, რომ გარე აუდიტორის მიერ კლიენტისათვის დამატებითი მომსახურების შეთავაზება ნაწილობრივ ზღუდავს მის დამოუკიდებლობას, რაც გარკვეულწილად რეალობაა, მაგრამ, ამის საპირისპიროდ მიგვაჩნია, რომ, რაც უფრო კარგად იცნობს აუდიტორი

დამკვეთის საქმიანობას, მით უფრო ნაკლებია მის მიერ შეცდომების აღმოუჩენლობის რისკი და მით უფრო ზუსტად არის შესაძლებელი შეფასებების ჩამოყალიბება აუდიტორულ დასკვნაში.

ცალსახად უნდა ითქვას, რომ კერძო სექტორში შიდა აუდიტის დანერგვა მთლიანად უნდა იყოს დამოკიდებული სამეურნეო სუბიექტის სურვილსა და საჭიროებაზე, ხოლო, რაც შეეხება საჯარო სექტორს, აქ საკითხისადმი განსხვავებული მიდგომაა საჭირო, ვინაიდან ამ შემთხვევაში საქმე გვაქვს საერთო საზოგადოებრივ ქონებასთან (მ.შ. ფინანსურ რესურსებთან) და, შესაბამისად, მათი გამოყენების ეფექტიანობა აისახება ნებისმიერ მოქალაქეზე. გამომდინარე აქედან, იმ საჯარო დაწესებულებებში, რომლებიც იყენებენ და განკარგავენ სახელმწიფო ქონებას ან ფინანსდებიან სახელმწიფო (ან ადგილობრივი) ბიუჯეტიდან წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის განხორციელების მიზნით, აუცილებლად მიგვაჩნია მოქნილი და ეფექტიანი შიდა აუდიტის სამსახურების ჩამოყალიბება. მსხვილ საბიუჯეტო ორგანიზაციებში (მაგალითად სამინისტროებში)

დაახლოებით იგივე ფუნქციებს ასრულებს გენერალური ინსპექცია, რომლის მთავარი ამოცანა, როგორც წესი, არის დისციპლინისა და კანონიერების დაცვის სამსახურეობრივი კონტროლის განხორციელება, სამსახურეობრივი უპასუხისმგებლობისა და გადაცდომის ფაქტების გამოვლენა, საფინანსო კონტროლის უზრუნველყოფა და ა.შ. ამასთან, ამისათვის ისინი ძირითადად იყენებენ სწორედ შემდგომი კონტროლის ფორმას და შესაბამისად, ამ მხრივ ახდენენ საქართველოს კონტროლის პალატის საქმიანობის დუბლირებას. შექმნილ სიტუაციაში მიზანშეწონილად მიგვაჩნია, საბიუჯეტო ორგანიზაციებში შეიქმნას შიდა აუდიტის სამსახური, ნაცვლად გენერალური ინსპექციისა, რომელიც ძირითადად განახორციელებს წინასწარ და მიმდინარე კონტროლს პრევენციის მიზნით, ხოლო შემდგომი კონტროლი მეტწილად მოხდება საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ (თუმცა ეს, რა თქმა უნდა, არ გამორიცხავს საჭიროების შემთხვევაში შემდგომი კონტროლის განხორციელებას შიდა აუდიტის სამსახურების მიერ). მართალია, გენერალური ინსპექციების

ფუნქციებში დღესაც არის გათვალისწინებული საპრევენციო ღონისძიებების განხორციელება, მაგრამ ფაქტია, რომ ისინი ამას სათანადო ეფექტიანობით ვერ ახორციელებენ, რასაც ადასტურებს როგორც საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ გამოქვეყნებული ცალკეული წლების (მაგალითად, 2008 წლის) საქმიანობის ანგარიში, ისე ჩვენი კერძო აუდიტორული პრაქტიკის ფარგლებში საჯარო დაწესებულებებში ჩატარებული აუდიტი, რომლის დროსაც გამოვლინდა არაერთი შეცდომა, რომელიც სავარაუდოდ არ იქნებოდა დაშვებული პროფესიონალი კადრებით დაკომპლექტებული შიდა აუდიტის სამსახურის არსებობის პირობებში (ამ კუთხით ანალოგიური სიტუაცია გვხვდება კერძო სექტორშიც).

საკითხის გაანალიზებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს ასევე ისიც, რომ საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის დანერგვა გარკვეულ პრობლემებთან შეიძლება იყოს დაკავშირებული, რომელთა შორის მნიშვნელოვნად მიგვაჩნია პროფესიონალი კადრების ნაკლებობა და, ორგანიზაციის მოცულობიდან

გამომდინარე, სამსახურის დანახარჯეფექტურობა.

პროფესიონალი კადრების ნაკლებობის პრობლემის მოგვარებისათვის მისასალმებელია საქართველოს კონტროლის პალატის ინიციატივა, შეიქმნას სასწავლო ცენტრი, რომელიც კონცენტრირებული იქნება სახელმწიფო (საჯარო) სექტორის აუდიტორთა კვალიფიკაციის ზრდაზე კერძოდ, საქართველოს კონტროლის პალატის 2009-2011 წლების სტრატეგიის 8.1.3.1 პუნქტში მითითებულია, რომ “საქართველოს კონტროლის პალატამ უნდა უზრუნველყოს სწავლების მოქნილი და საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი პროგრამისა და მისი განხორციელების ეფექტიანი სისტემის შექმნა. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ ეს სასწავლო ცენტრი არ უნდა იყოს ორიენტირებული მხოლოდ საქართველოს კონტროლის პალატის აუდიტორთა კვალიფიკაციის ამაღლებასა და პროფესიულ დახელოვნებაზე, არამედ მან უნდა მოიცვას მთლიანად საჯარო სექტორის აუდიტი – როგორც გარე, ისე შიდა აუდიტი. სასწავლო ცენტრმა უნდა უზრუნველყოს სახელმწიფო (საჯარო) სექტორის აუდიტორის მინიმალური

სტანდარტების დადგენა, რაც შესაძლებელია გამოიხატოს სახელმწიფო (საჯარო) სექტორის აუდიტორის სტატუსის განსაზღვრასა და მინიჭებაში”. ამ იდეის წარმატებული განხორციელება მნიშვნელოვანწილად მოხსნის პროფესიონალი აუდიტორების ნაკლებობის პრობლემას საჯარო სექტორში: კერძო სექტორში კი აუდიტორთა კადრების პრობლემა მეტ-ნაკლებად უკვე მოგვარებულია. რაც შეეხება შიდა აუდიტის სამსახურების შენახვის დანახარჯეფექტურობას, ვფიქრობთ, მსხვილ საბიუჯეტო ორგანიზაციებში – დარგობრივ სამინისტროებში, ადგილობრივ თვითმმართველობებში - მათი ფუნქციონირება გაწეული დანახარჯების ფონზე ეფექტიანი იქნება, ხოლო მცირე ზომის ორგანიზაციებმა სასურველია ისარგებლონ მათ ზემდგომ დაწესებულებებში მოქმედი შიდა აუდიტორების მომსახურებით, სისტემატური კავშირი იქონიონ მათთან და მიიღონ კონსულტაციები ნებისმიერი საორჭოფო თუ საექვო საკითხების შესახებ გადაწყვეტილებების მიღებისას.

საბოლოო ჯამში, დასკვნის სახით შეიძლება ითქვას, რომ ქვეყანაში - როგორც კერძო, ისე საჯარო სექტორში შიდა აუდიტის პრაქტიკის დანერგვა, რომელიც ეფექტიანად გამოიყენებს წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს, უზრუნველყოფს უნებლიე შეცდომების მინიმუმამდე დაყვანას და მნიშვნელოვნად შეამცირებს განზრახ ჩადენილი შეცდომების (თაღლითობების) ფაქტებს.