



იანუა პესსია

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი

განვითარების კონსეფცია



საქართველოს მოსამსახურის ბიბლიოთეკა

წინამდებარე კონცეფცია მოამზადა და გამოსცა
გაეროს განვითარების პროგრამის პროექტმა
**UNDP/GEO/00040297 - “სახელმწიფო კონტროლის
სისტემის ქმედუნარიანობის გაძლიერება”**

წიგნის ავტორია საქართველოს კონტროლის პალატის
თავმჯდომარის პირველი მოადგილე, ეკონომიკურ
მეცნიერებათა დოქტორი, პროფესორი იაშა მესხია

წიგნის რედაქტორებია გაეროს განვითარების პროგრამის ექსპერტი,
ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი, დოცენტი ვაჟა გურგენიძე
და საქართველოს კონტროლის პალატის სასწავლო ცენტრის
უფროსი ეკონომიკურ მეცნიერებათა კანდიდატი, დოცენტი,
ნოდარ მიხანაშვილი

წიგნი ტექნიკურად მოამზადეს საქართველოს კონტროლის პალატის
თანამშრომლებმა ინგა ხარბელიამ და იაშა მესხიძემ



თბილისი, 0144, ქეთევან წამებულის გამზ. 96
საქართველოს კონტროლის პალატა
ტელ.: 952899, ფაქსი: 772799
Internet: chamber@control.ge www.control.ge



თბილისი, 0179, თაქთაქიშვილის ქ. 11; ოფისი
2 გაეროს განვითარების პროგრამის ეროვნულ
კონსულტანტთა ჯგუფი
UNDP Georgia - NCTeam (CIMS Consulting)
ტელ.: 253166, 253167



Internet: ncteam@cims.ge www.cims.ge

შ ი ნ ა ა რ ს ი

შ ე ს ა ე ა ლ ი.....	4
1. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი: არსი, პრინციპები და ამოცანები	8
2. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოების ფუნქციები	18
3. არასახელმწიფო ფინანსური კონტროლი.....	39
4. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანიზაციულ-სამართლებრივი პრობლემები	43
5. რევიზიისა და აუდიტის თანაფარდობის საკითხები.....	63
6. აუდიტი როგორც ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებული მეთოდი.....	75
7. ეფექტიანობის აუდიტის (ერფომანცე აუდიტ) არსი და მისი გამოყენების თავისებურებანი.....	85
8. საქართველოს კონტროლის პალატაში მიმდინარე რეფორმები და მისი განვითარების კონცეფცია.....	99
9. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სრულყოფის წინადადებები და რეკომენდაციები.....	113
დანართები.....	122

საქართველოში, ისევე როგორც სხვა პოსტსოციალისტურ და პოსტსაბჭოურ ქვეყნებში, თეითრეგულირებადი საბაზრო ეკონომიკის მშენებლობას ალტერნატივა არ გააჩნია. ამავე დროს, თანამედროვე განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ფუნქციონირება ამა თუ იმ ხარისხით მაინც განიცდის სახელმწიფო ზეგავლენას. ეს ბუნებრივი, აუცილებელი პროცესია, რადგან სახელმწიფოს თავისი ფუნქციების შესრულება არ შეუძლია ეკონომიკის გარეშე, ასევე თვით ეკონომიკას არ შეუძლია ფუნქციონირება სახელმწიფოს მორგანიზებული ზემოქმედების გარეშე. სახელმწიფოს მიერ საბაზრო ეკონომიკაზე ზემოქმედების ბერკეტებიდან უნდა გამოიყოს შემდეგი სამი ძირითადი საშუალება: გადასახადები, რომლებიც ამცირებენ კერძო შემოსავალს და, შესაბამისად გასაღებსაც; სახელმწიფო შეკვეთები, რომლებიც სტიმულს აძლევენ ფირმებს აწარმოონ გარკვეული საქონელი და მომსახურება; რეგულირება და კონტროლი, რომლებიც აიძულებენ მეწარმეებს გააგრძელონ ან შეწყვიტონ თავიანთი საქმიანობა.

რაც უფრო წინ მიდის ეკონომიკა, მით უფრო იზრდება ეკონომიკური საქმიანობის მარეგულირებელი კანონებისა და კანონქვემდებარე აქტების რაოდენობა. მთავრობის ძირითადი მიზანი მდგომარეობს იმაში, რომ ეკონომიკური ბერკეტების დარეგულირებით და რესურსების სწორი განთავსებით ხელი შეუწყოს ეკონომიკურ განვითარებას, ეს თავისი შინაარსით მიკროეკონომიკური პოლიტიკაა. რაც შეეხება მაკროეკონომიკურ პოლიტიკას, იგი მთელ რიგ ქვეყნებში მეტ-ნაკლებად განსხვავებულია ერთმენეთისაგან, ზოგან მეტია სახელმწიფოს მხრიდან ჩარევა, ზოგან კი მეტწილად გადაწყვეტილებებს თვით ბაზარი იღებს.

მსოფლიო გამოცდილება და აგრეთვე საქართველოს ეკონომიკის რეფორმირების გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ აუცილებელია ბაზრის თეითრეგულირების მოდელის შეთანაწყობა სახელმწიფოს მაკონტროლებელი

ზემოქმედების მოდელთან. ეს ნიშნავს, რომ საბაზრო მეურნეობაში კერძო სუბიექტებთან ერთად მონაწილეობს სპეციფიკური სუბიექტი-სახელმწიფო, რომელიც ახორციელებს ეკონომიკურ ფუნქციას მის ხელთ არსებული საშუალებების ფარგლებში. ამ საშუალებებს შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია სახელმწიფოს კონტროლის ფუნქცია ანუ სახელმწიფოს ზედამხედველობა საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოებაზე, განაწილებასა და მოხმარებაზე.

ამრიგად, სახელმწიფო კონტროლი წარმოადგენს სახელმწიფო მმართველობის მნიშვნელოვან ფუნქციას. გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფო კონტროლის და მათ შორის, განსაკუთრებით სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის როლი მნიშვნელოვნად იზრდება, რაც მბრძანებლური ეკონომიკისაგან განსხვავებით განპირობებულია საბაზრო ეკონომიკის თავისებურებებით, კერძოდ კი ფინანსურ ურთიერთობათა როლის ამაღლებით. საქართველოს ეკონომიკის განვითარების თანამედროვე ეტაპზე ფინანსური კონტროლის მნიშვნელობა დღითიდღე იზრდება იმით, რომ გარდამავალი ეკონომიკის წინა ეტაპებზე იგი საკმაოდ შესუსტდა. ეს უპირველეს ყოვლისა გამოწვეულია შიდა, საუწყებო ფინანსური კონტროლის როლის დაკნინებით, რამაც გარკვეულწილად ხელი შეუწყო საბიუჯეტო სახსრების უკონტროლო ხარჯვას. ამასთან, უნდა აღინიშნოს, რომ მსოფლიო პრაქტიკით დადასტურებულია გარე და შიდა კონტროლის პარალელური ფუნქციონირებით მაქსიმალური ეფექტიანობის მიღება.

განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის მქონე ქვეყნების გამოცდილება მოწმობს, რომ სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი სოციალურად ორიენტირებული ეკონომიკის ორგანული შემადგენელი ნაწილია. მისი ფუნქციონალური დანიშნულება მდგომარეობს სახელმწიფოს ფინანსური პოლიტიკის წარმატებულ რეალიზაციაში, რესურსების ეფექტიანი გამოყენების უზრუნველყოფაში და საბაზრო ეკონომიკის სახელმწიფო რეგულირებისათვის ხელსაყრელი პირობების შექმნაში. ფინანსური კონტროლი წარმოადგენს

აგრეთვე საბაზრო ძალებსა და სახელმწიფო რეგულირებას შორის ბალანსის დამყარების მნიშვნელოვან ფაქტორს. აქედან გამომდინარე, გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში ფინანსური კონტროლის მოქმედების სფერო კიდევ უფრო ფართოვდება და შესაბამისად, დღის წესრიგში დგება ფინანსური კონტროლის სისტემის შემდგომი განვითარებისა და სრულყოფის აუცილებლობა. ბაზარზე გადასვლა და შესაბამისად, საკუთრების ტრანსფორმაცია, მისი ახალი ფორმების წარმოქმნა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის თეორიისა და პრაქტიკის წინაშე აყენებს კონტროლის არსებული ფორმებისა და მეთოდების სრულყოფის ამოცანას.

სახელმწიფო კონტროლის სისტემა უარყოფითად მოქმედებს მმართველობის მთელ სისტემაზე. სახელმწიფოს უზარმაზარ ზარალს აყენებს სახელმწიფო სახსრების ხარჯვაზე და სახელმწიფო საკუთრებაზე არასაკმარისი კონტროლი. უფრო მეტიც, სახელმწიფოსათვის სულერთი როდია, როგორ ფუნქციონირებენ არასახელმწიფო საკუთრების ფორმის საწარმოები და ორგანიზაციები. გამომდინარე აქედან, სახელმწიფო უნდა ფლობდეს ფინანსური კონტროლის ისეთ მექანიზმებს, რომლებიც უზრუნველყოფენ საკუთრების ყველა ფორმის საწარმოების ეფექტიან კონტროლს.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ამოცანები კიდევ უფრო გაფართოვდა საქართველოში, „ვარდების რევოლუციის“ შემდგომ პერიოდში. დაიწყო დამდინარეობს კონტროლის არსებული სისტემის რადიკალური ტრანსფორმაცია, რომელშიც აქტიურად არიან ჩაბმულნი საერთაშორისო ფინანსური ორგანიზაციები და უცხოელი ექსპერტები. ბოლო ორი წლის განმავლობაში ქვეყნის უმაღლეს მაკონტროლებელ ორგანოში – საქართველოს კონტროლის პალატაში განხორციელდა მთელი რიგი სარეფორმო სამუშაოები. რეფორმის ოპტიმალური მოდელის ფორმირებისა და განვითარების პროცესი გრძელდება. იმაზე თუ რამდენად სწორი და მისაღები მოდელი შემუშავდება

ამ ეტაპზე, ბევრად არის დამოკიდებული მომავალში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ეფექტიანობა.

წინამდებარე ნაშრომის მიზანია, ფართო საზოგადოებას, წარმომადგენლობით და აღმასრულებელ ხელისუფლებას, ფინანსური კონტროლით დაინტერესებულ საჯარო მოხელეებს გააცნოს ის ძირითადი სტრატეგიული მიმართულებები, რომელსაც უნდა დაეფუძნოს საქართველოს ფინანსური კონტროლის სისტემის რეფორმა. მასში გაანალიზებულია ფინანსური კონტროლის არსი, პრინციპები და ამოცანები, დღეისათვის ფინანსური კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოების მიზნები და ამოცანები, სახელმწიფო და არასახელმწიფო კონტროლის სახეები, გამოკვლეულია სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის წინაშე მდგარი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი პრობლემები, შესწავლილია ფინანსური კონტროლის საყოველთაოდ აღიარებული აუდიტის ფორმები და მეთოდები. ნაშრომში დიდი ადგილი აქვს დათმობილი საქართველოს კონტროლის პალატაში მიმდინარე რეფორმებს და მისი შემდგომი გადრმავეების სტრატეგიულ მიმართულებებს. შემოთავაზებულია ავტორისეული კონკრეტული წინადადებები და რეკომენდაციები ფინანსური კონტროლის სისტემის სრულყოფის მიმართულებით.

1. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი: არსი, პრინციპები და ამოცანები

საქართველოში უკანასკნელ წლებში მიმდინარე სოციალურ-ეკონომიკურმა გარდაქმნებმა, ეკონომიკის მართვასა და რეგულირებაში საბაზრო მექანიზმების დამკვიდრებამ, ქვეყნის ინტეგრაციამ მსოფლიო ეკონომიკურ სისტემაში, დღის წესრიგში დააყენა საერთაშორისო პრაქტიკაში აპრობირებული საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კონტროლის უახლესი ფორმებისა და მეთოდების გამოყენების აუცილებლობა.

როგორც განვითარებული ქვეყნების გამოცდილება გვიჩვენებს, საბაზრო ეკონომიკის სამეურნეო სუბიექტების დამოუკიდებლობის პირობებში ფინანსური კონტროლი ხასიათდება მიზნების მრავალწახნაგოვანობითა და ამოცანების მრავალფეროვნებით. ასეთ პირობებში, ფინანსური კონტროლი გულისხმობს არა მხოლოდ სააღრიცხვო-საფინანსო დოკუმენტაციის წარმოებისა და საფინანსო-სამეურნეო კანონმდებლობის დაცვის შემოწმებას, არამედ, აგრეთვე ფინანსური და მატერიალური რესურსების გამოყენების მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის შესწავლას.

ტერმინი, „კონტროლი“ ოქსფორდის ლექსიკონის მიხედვით განმარტებულია როგორც, საქმიანობის წარმართვის ხელმძღვანელობის უფლებამოსილება“. „კონტროლის“ ცნება უშუალოდ უკავშირდება „მართვის“ კატეგორიას – ის მართვის ერთ-ერთი ფუნქციაა. რთული სისტემების მართვა საერთოდ შეუძლებელია კონტროლის გარეშე. საზოგადოების ფინანსური სისტემა და მისი ცალკეული რგოლები წარმოადგენენ რთულ ეკონომიკურ სისტემებს, რომელთა მართვა და რეგულირება შეუძლებელია ეფექტიანი კონტროლის გარეშე. ამიტომაც ფინანსური სისტემების ფუნქციონირების კონტროლი საზოგადოებრივი ცხოვრების ობიექტურად განპირობებული მოთხოვნილებაა.

„ფინანსური კონტროლის“ ცნებას საკმაოდ დიდი ხნის

ისტორია აქვს. იგი, როგორც ჩანს, პირველად ნახსენებია გამოხედილი მათემატიკოსის ლუკა პაჩოლის მიერ 1494 წელს ვენეციაში გამოცემულ ნაშრომში „ტრაქტატი ანგარიშებზე და ჩანაწერებზე“. თუმცა ისტორიულად დგინდება, რომ ფინანსური კონტროლი პრაქტიკაში უფრო ადრე გამოიყენებოდა, რამდენადაც შრომის დანაწილების, საქონელგაცვლისა და ფულად ურთიერთობათა წარმოშობის საფუძველზე ფინანსების ჩასახვას თან ახლდა ფინანსურ კონტროლზე ობიექტური მოთხოვნილება.

დიდი ხნის განმავლობაში ფინანსური კონტროლის შინაარსი გაიგივებული იყო საადრიცხვო ჩანაწერების შემოწმებასთან და სახელმწიფოს შემოსავლების სისრულის დაცვასთან. შემდგომში ამ ცნებამ თანდათანობით ფართო არეალი მოიცვა. თანამედროვე გაგებით ფინანსური კონტროლი ნიშნავს ფინანსური დოკუმენტაციის შემოწმების საფუძველზე საფინანსო-საადრიცხვო დისციპლინის დარღვევის გამოვლენას და მათ აღმოსაფხვრელად რეკომენდაციების შემუშავებას. ფინანსური კონტროლის მიზანია დადგენილი სტანდარტებიდან და მოქმედი კანონებიდან იმ გადახრების გამოვლენა, რომელსაც ადგილი ჰქონდა მატერიალური რესურსების ხარჯვის დროს, აგრეთვე მაკორექტირებელი ღონისძიებების ჩამოყალიბება, საჭირო შემთხვევაში დამნაშავეებისადმი პასუხისმგებლობის დაკისრება და მიყენებული ზარალის სახელმწიფოსათვის დაბრუნება.

განვითარებული საბაზრო ეკონომიკის ქვეყნებში ფინანსური კონტროლის სისტემა დიდი ხნის განმავლობაში ყალიბდებოდა. მათი გამოცდილების განზოგადების საფუძველზე ოფიციალურ საერთაშორისო დოკუმენტებში ჩამოყალიბებულია ფინანსური კონტროლის მიზნები, ამოცანები, ფუნქციები და ორგანიზაციული სტრუქტურები. უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) 1977 წელს IX კონგრესზე მიღებულ „ლიმას დეკლარაციაში“ აღნიშნულია, რომ სახელმწიფოთა

სტაბილურობისა და განვითარებისათვის აუცილებელია კონტროლი საჯარო სახსრების სწორ და ეფექტიან გამოყენებაზე, ეკონომიკის მართვაზე, ადმინისტრაციის საქმიანობის კანონიერებაზე და როგორც სახელმწიფო სამსახურების, ასევე საზოგადოების ინფორმირება ობიექტური ინფორმაციით.

ნებისმიერ საზოგადოებაში, სადაც არსებობს ფულად-სასაქონლო ურთიერთობა, ფინანსური კონტროლი ობიექტური აუცილებლობაა. მისი როლი განსაკუთრებით ძლიერდება საბაზრო ურთიერთობათა პირობებში, რაც განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:

- უპირველეს ყოვლისა, საბაზრო ეკონომიკა, რომელიც დაფუძნებულია კონკურენციის პრინციპებზე მოითხოვს სამეურნეო საქმიანობაში მაღალი ეფექტიანობის მიღწევას. გამომდინარე აქედან, იზრდება კონტროლის როლი ქვეყნის ეკონომიკური სისტემის ყველა რგოლში ფინანსური და მატერიალური რესურსების ფორმირების, დაცვის, რაციონალური და ეფექტიანი გამოყენების საქმეში. კონტროლი ხელს უწყობს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის მართვის ხარისხისა და ეფექტიანობის ამაღლებას.

საბაზრო ეკონომიკის ეფექტიანი ფუნქციონირებისათვის დამახასიათებელია უფლება-მოვალეობათა მკაცრი დაცვა და მაღალი პასუხისმგებლობა სამეურნეო საქმიანობის ყველა მონაწილის მხრიდან. ამის მიღწევა შესაძლებელია მხოლოდ კანონის უზენაესობის პირობებში, რომელთა შორის მნიშვნელოვანი ადგილი უკავია ფინანსურ სამართალს, რადგან კანონიერება და სტაბილურობა ისეთ სფეროებში, როგორიცაა საბიუჯეტო და საგადასახადო სისტემა, აუცილებელი პირობაა ქვეყნის ეკონომიკური განვითარებისა და ფინანსური მდგრადობის უზრუნველყოფისათვის. ვოლ-

უნტარისტული მიდგომა და კანონების ხშირი დარღვევა იწვევს ბაზრის მონაწილე ინვესტორთა უნდობლობას და აფერხებს პროგრამების რეალიზაციას, რაც თავის მხრივ, ამუხრუჭებს ეკონომიკურ წინსვლას და ხელს უწყობს ჩრდილოვანი სექტორის გაფართოებას. გამომდინარე აქედან, სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების, იურიდიული და ფიზიკური პირების მიერ ფინანსური სამართლის დაცვა მუდმივ კონტროლს უნდა ექვემდებარებოდეს.

საბაზრო ეკონომიკისათვის დამახასიათებელია სამეურნეო სუბიექტების მართვის დელეგირება მათი მესაკუთრეების მიერ (აქციონერები, ინვესტორები) მმართველთა ჯგუფებისადმი. აქედან გამომდინარე, საჭირო ხდება კონტროლის დაწესება მესაკუთრეთა მხრიდან მმართველთა საქმიანობაზე. ამ შემთხვევაშიც მთავარ როლს თამაშობს ფინანსური კონტროლი.

დემოკრატიულ ქვეყნებში არჩევნების მექანიზმის მეშვეობით საზოგადოება მართვის დელეგირებას ახდენს სახელმწიფო ხელისუფლების ინსტიტუტებისადმი და შესაბამისად, წარმოიშობა ამ ინსტიტუტების მხრიდან სახელმწიფო სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენებაზე საზოგადოებისათვის ობიექტური ინფორმაციის მიწოდებისა და ანგარიშგების აუცილებლობა. ასეთი ცნობების გაცემა, საზოგადოების ინფორმირება სახელმწიფო ფინანსური და მატერიალური რესურსების ხარჯვის შესახებ, ფინანსური კონტროლის პირდაპირი ვალდებულებაა.

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფინანსური კონტროლის ძირითადი ამოცანაა საფინანსო-სამეურნეო სისტემის მართვის ხარისხისა და

ეფექტიანობის უზრუნველყოფა, ყველა სამეურნეო სუბიექტის, სახელმწიფოსა და მოქალაქეების ფინანსური ინტერესების დაცვა, ქვეყნის საფინანსო სისტემის განმტკიცება, საფინანსო, ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის გატარებაში სახელმწიფოსადმი ხელშეწყობა, საზოგადოებრივი პროდუქტის წარმოებასა და განაწილების ყველა ეტაპებზე ფინანსური რესურსების რეზერვების გამოვლენა.

ფინანსური კონტროლის განხორციელება უნდა ეფუძნებოდეს საზოგადოებისათვის მისაღებ ისეთ ძირითად პრინციპებს, როგორებიცაა: კანონიერება, პასუხისმგებლობა, ობიექტურობა, სისტემურობა.

კანონიერება ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი, საკვანძო პრინციპია, რომელიც გულისხმობს დადგენილი კანონების, ნორმებისა და წესების ზუსტ დაცვას. კონტროლს დაქვემდებარებული ფიზიკური და იურიდიული პირების კანონიერი ქმედების შეფასებისას უნდა გამოირიცხოს მოვლენათა თვითშემოქმედებითი, ზედაპირული განმარტება, ის უნდა ეფუძნებოდეს მხოლოდ მოქმედი კანონის მოთხოვნებს. კანონიერების პრინციპის მოთხოვნაა აგრეთვე, ფინანსური კონტროლის განმხორციელებელი სუბიექტების მიერ იმ კანონებისა და ნორმატიულ-სამართლებრივი აქტების მკაცრი დაცვა, რომლებიც განსაზღვრავენ მათ უფლებამოსილებას და პასუხისმგებლობას.

ფინანსური კონტროლის განმხორციელებელი პირის კანონიერების პრინციპი პირდაპირ კავშირშია პასუხისმგებლობის პრინციპთან. იგი გულისხმობს მაკონტროლებელთა მხრიდან მათი მარეგლამენტირებელი კანონების და სამართლებრივი აქტების ზუსტად დაცვას და ფინანსური კონტროლის ინფორმაციულ ბაზაზე პასუხისმგებლობის აღებას.

()ბიშპტურობის პრინციპი ფინანსური კონტროლის

მნიშვნელოვანი საფუძველია. ობიექტურობის გარეშე კონტროლი, როგორც მართვის ფუნქცია კარგავს მნიშვნელობას, რადგან მისი არარსებობის შემთხვევაში შეუძლებელია კონტროლის შედეგების საფუძველზე სწორი გადაწყვეტილების მიღება. საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ობიექტური შეფასება შესაძლებელია მხოლოდ კანონის სრული დაცვის საფუძველზე კონტროლის სუბიექტის მაღალი პროფესიული მოქმედებით. ამიტომაც, კონტროლის განმხორციელებელი პირებისათვის დგინდება განსაზღვრული საკვალიფიკაციო მოთხოვნები, რომელთა შეფასება ხდება ატესტაციების (საკვალიფიკაციო გამოცდების) და კონკურსების საშუალებით.

ს(ი)სტამპრობის პრინციპი გულისხმობს საკონტროლო პროცესის (ობიექტის) სხვადასხვა ასპექტის ისეთნაირ კომპლექსურ შესწავლას, რომლითაც მიიღწევა კონტროლის ობიექტური შედეგების მიღება. სისტემურობის პრინციპი ასევე გულისხმობს საკონტროლო ღონისძიებათა პერიოდულ ჩატარებას ერთსა და იმავე ორგანიზაციასა და დაწესებულებაში, მათ შორის, განმეორებით შემოწმებას, ადრე გამოვლენილ დარღვევათა და ნაკლოვანებათა აღმოფხვრის მიზნით.

ფინანსური კონტროლის ეფექტიანობა ბევრადაა დამოკიდებული კონტროლის მეთოდების სწორად შერჩევაზე და გამოყენებაზე. კონტროლის მეთოდები წარმოადგენენ კონტროლის ობიექტის კონკრეტული ელემენტის შესახებ ანალიზისა და შეფასების აპრობირებული ხერხების ერთობლიობას. ეს შეიძლება იყოს, მაგალითად, საგადასახადო შემოსავლების კონტროლის მეთოდი, სახელმწიფო საკუთრების ექსპლუატაციისაგან შემოსავლების შემოწმების მეთოდი და ა.შ. რამდენადაც ფინანსური კონტროლის ამოცანები მრავალფეროვანი და მრავალწახნაგოვანია, საჭიროა მათი გადაწყვეტის სხვადასხვა მეთოდების და მეთოდოლოგიების გამოყენება, რომელიც დაფუძნებული იქნება პრაქტიკული

გამოცდილების, ბუღალტრული აღრიცხვის, ფინანსების, სამეურნეო საქმიანობის ანალიზის ცოდნაზე.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ამოცანები მრავალფეროვანია, რომელთა შორის უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

- ❖ სახელმწიფო ფინანსური სახსრების წარმოქმნის თავისდროულობისა და სისრულის შემოწმება; სახელმწიფო ფინანსური რესურსების რეზერვების გამოვლენა; სახელმწიფო სახსრების მიზნობრივი და ეფექტიანი გამოყენების შემოწმება; არაკანონიერად გამოყენებული სახელმწიფო სახსრების სახელმწიფო ბიუჯეტში და არასაბიუჯეტო ფონდებში დაბრუნების უზრუნველყოფა; ფულის მიმოქცევის სფეროში სახელმწიფო სახსრების მოძრაობის კონტროლი; საერთაშორისო ფინანსური ვალდებულებების შესრულების შემოწმება; სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის ექსპერტიზა და მიღებული საბიუჯეტო კანონის შესრულების კონტროლი; იმ კანონების და სხვა ნორმატიული სამართლებრივი აქტების პროექტების ფინანსური ექსპერტიზა, რომლებიც საჭიროებენ სახელმწიფო დაფინანსებას; ხელისუფლების ორგანოებისათვის ინფორმაციის მიწოდება ჩატარებული საკონტროლო საქმიანობის შესახებ; უცხოეთის სახელმწიფოების სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოებთან და საერთაშორისო კონტროლის ორგანიზაციებთან თანამშრომლობა; ფინანსური კონტროლის

სპეციალისტების მომზადება, გადამზადება
 და კვალიფიკაციის ამაღლება. იმისათვის რომ
 მოხდეს ზემოაღნიშნული
 ამოცანების რეალიზაცია საჭიროა
 კონტროლის განხორციელება:
 მოქმედი კანონმდებლობის
 დაცვაზე იურიდიული და ფიზიკური პირების
 დაბეგერის სფეროში;
 დაბეგერის სფეროში შედაგათების,
 სახელმწიფო დოტაციებისა და სხვა
 უპირატესობების დაწესებაზე და
 მათ კანონიერ გამოყენებაზე;
 ფინანსური დისციპლინის დაცვაზე;
 ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების
 სისწორეზე;
 მატერიალური და ფულადი რესურსების
 შენახვაზე;
 სახელმწიფო ხარჯების ეკონომიურ
 გამოყენებაზე;
 ფინანსური დარღვევების, უყაირათობის,
 გამფლანგველობის, მიწერების და სხვა
 სამართალდარღვევების დაუშვებლობაზე;
 სხვადასხვა წყაროებიდან ბიუჯეტში სახსრების
 მობილიზების სისრულეზე;
 საბიუჯეტო სახსრების მიზნობრივ და
 ეკონომიურ ხარჯვაზე;
 ბანკებში და სხვა საფინანსო-საკრედიტო
 დაწესებულებებში სახელმწიფო სახსრების
 მოძრაობაზე;
 სახელმწიფო ქონების გამოყენების ფინანსურ
 ეფექტიანობაზე, პრივატიზაციის კანონიერად
 ჩატარებაზე;
 სახელმწიფო საწარმოების და
 დაწესებულებების

შრომითი, მატერიალური და ფინანსური
 რესურსების
 გამოყენების მდგომარეობასა და ეფექტიანობაზე.
 სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს
 ექვემდებარებიან:
 სახელმწიფო ხელისუფლების
 ორგანოები (მათი აპარატების საფინანსო-
 ეკონომიკური საქმიანობა);
 სახელმწიფო საწარმოები და
 ორგანიზაციები, აგრეთვე
 საწარმოები და ორგანიზაციები,
 რომლებშიც სახელმწიფოს გააჩნია წილი;
 სახელმწიფო ბიუჯეტი და არასაბიუჯეტო
 ფონდები;
 ადგილობრივი
 თვითმმართველობის ორგანოები
 საწარმოები და ორგანიზაციები, მიუხედავად
 მათი საკუთრებისა, აგრეთვე ფიზიკური პირები
 თუ ისინი იღებენ სახელმწიფოდან სახსრებს
 ან საგადასახადო, საბიუჯეტო ან სხვა სახის
 შეღავათებს და უპირატესობებს;
 საზოგადოებრივი გაერთიანებები,
 არასახელმწიფო ფონდები და სხვა
 არასახელმწიფო კომერციული
 ორგანიზაციები იმ ნაწილში, რომელიც
 დაკავშირებულია სახელმწიფო სახსრების
 გადარიცხვასთან, გამოყენებასთან, მათ
 მართვასთან ან საგადასახადო, საბაჟო
 და სხვა უპირატესობების
 მიღებასთან.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის რეალიზაცია
 ხდება სახელმწიფოს მიერ შექმნილი მაკონტროლებელი
 ორგანოების სისტემის მეშვეობით. აღნიშნული სისტემა
 მოიცავს მაკონტროლებელ ორგანოებს, რომლებიც არიან

სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების ერთიანი სტრუქტურის შემადგენელი ელემენტები და ამავე დროს წარმოადგენენ იმ ფინანსური მექანიზმის მნიშვნელოვან ნაწილს, რომლითაც სახელმწიფო ახორციელებს თავისი ფინანსური პოლიტიკის რეალიზაციას. აღსანიშნავია ისიც, რომ ფინანსურ კონტროლს საბაზრო ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფო სტრუქტურებთან ერთად ახორციელებენ დამოუკიდებელი არასამთავრობო სტრუქტურები, რითაც ხელს უწყობენ ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის განმტკიცებას.

2. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორბანოების უზენაესი

საზოგადოებაში, რომელიც ფუნქციონირებს ხელისუფლების დანაწილების პრინციპის საფუძველზე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის საქმიანობა მოიცავს არა მხოლოდ აღმასრულებელი ხელისუფლების მიერ ფინანსური კონტროლის განხორციელებას, არამედ საზოგადოების მიერ თვით აღმასრულებელი ხელისუფლების მატერიალურ-ფინანსურ სფეროში საქმიანობის ზედამხედველობას.

დემოკრატიულ საზოგადოებაში აღმასრულებელი ხელისუფლების საქმიანობას მატერიალურ-ფინანსურ სფეროში ახორციელებენ ხელისუფლების მიერ ამ მიზნით შექმნილი ორგანოები, რომელთა ფუნქციებს შეადგენს შემდეგი:

- საბიუჯეტო შემოსულობათა რესურსების წყაროების კონტროლი;
- საბიუჯეტო რესურსების გასაუქმების (ხარჯვის) კონტროლი;
- სახელმწიფო და მუნიციპალური საკუთრების გამოყენების ეფექტიანობის კონტროლი, აგრეთვე მათი პრივატიზაციისა და ნაციონალიზაციის კონტროლი;
- არასაბიუჯეტო ფონდებიდან სახსრების გამოყენების კონტროლი;
- სახელმწიფო ბიუჯეტიდან და არასაბიუჯეტო ფონდებიდან სახსრების ბანკებში და სხვა საკრედიტო-საფინანსო დაწესებულებებში მოძრაობის კონტროლი;
- საგადასახადო შეღავათების, სახელმწიფო დოტაციების და სხვა ფინანსური პრეფერენციების გაცემის კანონიერების და გამოყენების ეფექტიანობის კონტროლი;
- საკანონმდებლო მეთოდებით კორუფციული,

მფლანგველობითი და სხვა დანაშაულებრივი ქმედებების აღმოფხვრა მოქმედ კანონმდებლობაში არსებული „ხერხების“ ნეიტრალიზაციით.

როგორც წესი, ზემოჩამოთვლილი ფუნქციების დიდი ნაწილის განხორციელება ხდება წარმომადგენლობითი ორგანოების მიერ შექმნილი საანგარიშო პალატების მეშვეობით. მათი სახელწოდება სხვადასხვა ქვეყნებში განსხვავებულია. კერძოდ, შეიძლება ეწოდოს კონტროლის პალატა, აუდიტორული ოფისი, კონტროლის კომიტეტი და ა.შ., თუმცა მათ შორის არსებითი ფუნქციონალური განსხვავება არ არსებობს. ყველა მათგანისათვის საერთოა ის, რომ აღნიშნული მაკონტროლებელი ორგანოები ახორციელებენ გარე სახელმწიფო კონტროლს.

აღსანიშნავია, რომ დემოკრატიულ საზოგადოებაში არაა საკმარისი მხოლოდ გარე ფინანსური კონტროლის ორგანოების ფუნქციონირება. საჭიროა აგრეთვე, რომ აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ თავად გააკონტროლოს მისი სისტემის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობა შიდა კონტროლის ორგანოების საშუალებით. ასეთი მიდგომით ხდება სახელმწიფო მართვის მაღალი ეფექტიანობის მიღწევა. იგი სახელმწიფოს აძლევს საშუალებას გააკონტროლოს არა მხოლოდ მისი შემოსავლები და გასავლები, თვალყური ადევნოს ფინანსური სისტემის ფუნქციონირებას, არამედ აგრეთვე, ეფექტიანად მართოს ეს სისტემა და უზრუნველყოს სახელმწიფოს ფინანსური პოლიტიკის რეალიზაცია.

ფინანსურ ურთიერთობათა მრავალფეროვნება, რომელთა სუბიექტად გამოდის სახელმწიფო, განაპირობებს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ფართო სფეროებში საქმიანობას. მათ შორის უნდა აღინიშნოს საბიუჯეტო, საგადასახადო, ფულად-საკრედიტო, სავალუტო, სადაზღვევო, საბაჟო და სხვა სახის ფინანსური კონტროლი, რომელსაც ახორციელებენ სახელმწიფო ორგანოები თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში.

საბაზრო ურთიერთობათა პირობებში, გარდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისა, დღის წესრიგში დგება მისი „შეესება“ დამოუკიდებელი, არასამთავრობო კონტროლით. ასეთი სახის კონტროლი ხორციელდება აუდიტორული ფირმების, საზოგადოებრივი ორგანიზაციების, არასამთავრობო გაერთიანებების და სხვა სტრუქტურების მიერ.

საქართველოში დღევანდელ ეტაპზე ფინანსურ კონტროლს ახორციელებენ მრავალრიცხოვანი სახელისუფლებო და დამოუკიდებელი სტრუქტურები, რომლებიც თავიანთ საკონტროლო საქმიანობას წარმართვენ სხვადასხვა სფეროებში და დარგებში. მათი საკონტროლო ფუნქციები, უფლება-მოვალეობები და მიზნები მოკლედ ქვემოთ იქნება აღწერილი.

საქართველოს პარლამენტი. სახელმწიფო კონტროლის ერთ-ერთი მთავარი და წამყვანი ფორმა არის საპარლამენტო კონტროლი. სახელმწიფო ხელისუფლების საკანონმდებლო ორგანოს – პარლამენტისა და ადგილობრივი თვითმმართველობის წარმომადგენლობითი ორგანოს მიერ კონტროლი ხორციელდება უპირველეს ყოვლისა ბიუჯეტის პროექტების განხილვისა და მათი შესრულების ანგარიშების დამტკიცების დროს. ამ მიზნით საკანონმდებლო ორგანოში – პარლამენტის სტრუქტურაში იქმნება საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტი, ხოლო წარმომადგენლობით ორგანოებში – საბიუჯეტო (სარევიზიო) კომისიები, რომელთა ამოცანებში შედის ბიუჯეტებში წარმოდგენილი შემოსავლებისა და გასავლების კანონიერების, დასაბუთებულობის და სისრულის შემოწმება, აგრეთვე სახელმწიფო სახსრების გამოყენების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის მონიტორინგი. საკანონმდებლო და წარმომადგენლობით ორგანოებს შეუძლიათ განახორცილონ შერჩევითი კონტროლი დარგობრივი კომიტეტების და კომისიების მეშვეობით. საჭიროების შემთხვევაში პარლამენტს შეუძლია

შექმნას საგამომიებო და სარევიზიო კომისიები ნებისმიერ საკითხზე. ამასთან, კონტროლს დაქვემდებარებული ორგანიზაციები და თანამდებობის პირები ვალდებული არიან დაუყოვნებლივ გასცენ მაკონტროლებელ კომისიებზე ნებისმიერი გამოთხოვილი ინფორმაცია.

საქართველოს პარლამენტი სახელმწიფოს საფინანსო-საბიუჯეტო საქმიანობაზე კონტროლს ძირითადად ახორციელებს მოქმედი კანონის შესაბამისად ყოველწლიური სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის განხილვა-დამტკიცებით, სახელმწიფო ბიუჯეტში ცვლილებებისა და დამატებების პროექტის განხილვა-დამტკიცებით, წლიური და მიმდინარე ბიუჯეტის შესრულებაზე მთავრობის ანგარიშის მოსმენა-განხილვის მეშვეობით, საქართველოს კონტროლის პალატის მეშვეობით ჩატარებული რევიზია-შემოწმებების შედეგების ანალიზის საშუალებით და ა.შ.

საქართველოს კონტროლის პალატა, როგორც ზემოთ აღინიშნა, მსოფლიოს ყველა ქვეყანაში ფუნქციონირებს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სახელმწიფო ორგანო, რომლებიც იწოდებიან სხვადასხვანაირად და ექვემდებარებიან ქვეყნის უმაღლეს საკანონმდებლო ორგანოს, ზოგიერთ ქვეყანაში პრეზიდენტს ან მთავრობას.

საქართველოს კონსტიტუციის თანახმად, სახელმწიფო სახსრებისა და სახელმწიფოს სხვა მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებასა და ხარჯვას ზედამხედველობს საქართველოს კონტროლის პალატა. იგი უფლებამოსილია აგრეთვე შეამოწმოს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობა.

საქართველოს კონტროლის პალატა თავის საქმიანობას წარმართვას საქართველოს კანონის საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ თანახმად. იგი წარმოადგენს სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლეს ორგანოს, ზედამხედველობს სახელმწიფო სახსრებისა და სახელმწიფო სხვა მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებასა და ხარჯვას, ემსახურება

ეროვნული სიმდიდრის და სახელმწიფო ქონების დაცვას, აკონტროლებს და აანალიზებს სახელმწიფოს მატერიალური და ფულადი რესურსების გამოყენების კანონიერებას, მიზნობრიობასა და ეფექტიანობას.

საქართველოს კონტროლის პალატა მის წინაშე მდგარი კონსტიტუციური მოთხოვნების შესასრულებლად აკონტროლებს საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის, ავტონომიური რესპუბლიკების და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების სახსრების ხარჯვის კანონიერებას, მიზნობრიობასა და ეფექტიანობას, აგრეთვე სახელმწიფო ვალების, უცხოური სახელმწიფო კრედიტების და სესხების გამოყენების კანონიერებას, რაციონალობასა და ეფექტიანობას, სახელმწიფო კრედიტების გაცემას, სახელმწიფო საკუთრების გამოყენების ეფექტურობასა და მიზანშეწონილობას. მის ფუნქციებში შედის აგრეთვე საბიუჯეტო პროცესში გამოვლენილი დარღვევების, დადგენილი საბიუჯეტო მანქანებისაგან გადახრების ანალიზისა და შესწავლის საფუძველზე წინადადებების შემუშავება, სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტის შემოსავლისა და ხარჯვის ნაწილების საფუძვლიანობის შეფასება. კონტროლის პალატა ვალდებულია გააკონტროლოს სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრების მოძრაობის კანონიერება და დროულად გადარიცხვა საქართველოს ბანკებსა და სხვა საკრედიტო დაწესებულებებში. პალატა საქართველოს პარლამენტის გადაწყვეტილებით ატარებს ექსპერტიზას და იძლევა დასკვნებს იმ საკანონმდებლო და ნორმატიული აქტების პროექტებზე და პროგრამებზე, რომელთა დასაფინანსებლად განსაზღვრულია სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრების გამოყენება ან რომლებიც გაელენას ახდენენ ამ სახსრების ფორმირებაზე.

საფინანსო-ეკონომიკური სფეროს კონტროლის მხრივ პალატას დიდი უფლებები გააჩნია. ამაზე მეტყველებს ის გარემოება, რომ მისი საკონტროლო უფლებამოსილება

კომპეტენციის ფარგლებში ვრცელდება საკანონმდებლო, აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლების ყველა ორგანოზე, ადგილობრივი მმართველობის ორგანოებზე, სპეციალურ სახელმწიფო ფონდებზე, საქართველოს ეროვნულ ბანკზე და ყველა სხვა ორგანიზაციასა და დაწესებულებაზე. ამასთან, კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს ნებისმიერ ფიზიკური და იურიდიული პირის საქმიანობა მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია საბიუჯეტო ან სახელმწიფო სპეციალური ფონდების გამოყენებასთან, რაიმე ფორმით სახელმწიფო საკუთრების გამოყენებასთან ან მის მართვასთან, აგრეთვე იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია მათთვის საგადასახადო, საბაჟო ან სხვა სახის შეღავათის მინიჭებასთან. გარდა ზემოაღნიშნულისა, კონტროლის პალატას კანონით მინიჭებული აქვს უფლება შეამოწმოს ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირის ის სახელშეკრულებო ვალდებულება და სესხი, რომლის გარანტიად დგას სახელმწიფო.

ამ ბოლო წლებში ხელისუფლებამ ფინანსური კონტროლის ფუნქციები მიაწვდინა, როგორც მოქმედ ისე ახლად შექმნილ სახელმწიფო სტრუქტურებს, რამაც მნიშვნელოვნად შეასუსტა კონტროლის პალატისათვის კანონით მინიჭებული უფლებები, და შესაბამისად, დღის წესრიგში დადგა კონტროლის პალატის საქმიანობის მიზნებისა და ამოცანების, მისი ფუნქციების და სტრატეგიის რადიკალური ტრანსფორმაციის ამოცანა, რაზედაც ნაშრომში ქვემოთ იქნება საუბარი.

საქართველოს ფინანსთა სამინისტრო. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოების სისტემაში განსაკუთრებული ადგილი უკავია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს, რომელიც ახორციელებს მრავალწახნაგოვან საკონტროლო საქმიანობას სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულების და გამოყენების ეტაპებზე, სხვადასხვა სახის შემოწმებებისა და რევიზიების საშუალებით.

ფინანსური კონტროლის განხორციელება სამინისტროს მიერ დაკისრებული აქვს მის ქვემდებარებაში არსებულ საქვეუწყებო დაწესებულებებს – საგადასახადო დეპარტამენტს, საბაჟო დეპარტამენტს, ფინანსურ პოლიციას და სახაზინო სამსახურს.

საბადასახადო დეპარტამენტი – წარმოადგენს ერთიან ცენტრალიზებულ სისტემას და უზრუნველყოფს ქვეყნის მთელ ტერიტორიაზე საგადასახადო კანონმდებლობის დაცვას და შესრულების კონტროლს. ამ ამოცანების განხორციელებას იგი ახდენს მისი ცენტრალური აპარატის, ავტონომიური რესპუბლიკების, მსხვილ გადამხდელთა, საოლქო, ზონალური და რაიონული ინსპექციების მეშვეობით.

იმ ფუნქციებს და უფლება-მოვალეობებს შორის, რომელიც აკისრია საგადასახადო დეპარტამენტს, საკმაოდ დიდი ადგილი უკავია საქმიანობას საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სფეროში. კერძოდ, საგადასახადო დეპარტამენტი ახორციელებს, საქონლის (მომსახურების) აღრიცხვას, მონიტორინგს და დაბეგვრას, შეიმუშავებს საგადასახადო კონტროლის განხორციელების მეთოდებსა და პროგრამებს, ახორციელებს გადამხდელთა საგადასახადო კონტროლს, კოორდინაციას უწევს საგადასახადო ორგანოების კომპეტენციის ფარგლებში გადასახადის გადამხდელის ქონების დაყადაღების და დაყადაღებული ქონების სპეციალიზირებულ ღია აუქციონზე რეალიზაციის საკითხებს, საკუთარი კომპეტენციის ფარგლებში უზრუნველყოფს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობას მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად.

ფინანსური კონტროლის ფუნქციის შესასრულებლად საგადასახადო დეპარტამენტის სტრუქტურაში წარმოდგენილია გადამხდელთა კონტროლის სამმართველო, რომელიც ახორციელებს გადამხდელთა მიერ საგადასახადო კანონმდებლობის შესრულების მდგომარეობის კონტროლს, მონიტორინგს უწევს და აანალიზებს რამდენად ეფექტურად

ახორციელებენ ტერიტორიული საგადასახადო ინსპექციები გადამხდელთა სადასახადო კონტროლს, საჭიროების შემთხვევაში ატარებს გადამხდელთა გეგმიურ და საკონტროლო გასვლით საგადასახადო შემოწმებებს.

საგადასახადო სამსახურის მიერ საგადასახადო კონტროლის მიზნები, ამოცანები, ფორმები და პროცედურები განსაზღვრულია საქართველოს საგადასახადო კოდექსით.

ამ კოდექსის თანახმად, საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო. სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. ამ უკანასკნელთა თხოვნით აუცილებლობის შემთხვევაში საგადასახადო ორგანო მოსამართლის ბრძანების მოპოვების შემთხვევაში ახორციელებს საგადასახადო კონტროლს.

აღსანიშნავია, რომ 2004 წელს მიღებულმა სადასახადო კოდექსმა მკაფიოდ განსაზღვრა სადასახადო კონტროლის ფორმები. კერძოდ, იგი მოიცავს მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს (გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნას, ზოგად ანალიტიკურ პროცედურებს), გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებას (ქრონომეტრაჟს, საკონტროლო შესყიდვას, ინვენტარიზაციას, დათვალიერებას) და საგადასახადო შერმოწმებას (კამერალურს და გასვლითს).

ფინანსური კონტროლის ამოცანებიდან გამომდინარე საგადასახადო კონტროლის ზემოაღნიშნულ ფორმებს შორის განსაკუთრებული მნიშვნელობისაა საგადასახადო შემოწმების კამერალური და გასვლითი სახეები. კამერალური საგადასახადო შემოწმება გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის შემოწმებას ადგილზე გაუსვლელად. იგი ხორციელდება გადასახადის გადამხდელის მიერ საგადასახადო ორგანოებში

წარმოდგენილი ფინანსური ანგარიშების, საგადასახადო დეკლარაციების, ცნობების, დასკვნების, გაანგარიშებების, საგადასახადო ორგანოებში არსებული სხვა დოკუმენტების და მონაცემების, აგრეთვე გადასახადის გადამხდელისაგან მიღებული ახსნა-განმარტებისა და სააღრიცხვო დოკუმენტაციის ანალიზის საფუძველზე. გასვლითი საგადასახადო შემოწმება კი გულისხმობს გადასახადის გადამხდელის საქმიანობის ადგილზე შესწავლას, გადასახადის გამოანგარიშებასთან დაკავშირებული დოკუმენტაციის სრული ან შერჩევითი შემოწმებით. იგი ტარდება წინასწარ შედგენილი შემოწმების პროგრამის საფუძველზე. ამასთან, გასვლითი საგადასახადო შემოწმება შეიძლება იყოს გეგმიური და საკონტროლო. გეგმიური გასვლითი საგადასახადო შემოწმებისას შესამოწმებელ ობიექტს წინასწარ ეცნობება შემოწმების დაწყების ვადის, შემოწმების საფუძვლის და საგნის შესახებ, ხოლო საკონტროლო გასვლითი შემოწმება ტარდება წერილობითი შეტყობინების გარეშე. საგადასახადო შემოწმების შედეგების შესახებ დება შემოწმების აქტი, რომელშიც ფიქსირდება შემოწმების შედეგად გამოვლენილი კანონდარღვევები.

საბაჟო დეპარტამენტი. იგი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სამართალდამცავი სტატუსის მქონე საქვეუწყებო დაწესებულება, რომლის მთავარი ფუნქციის — ქვეყნის ეკონომიკური სუვერენიტეტისა და ეკონომიკური უსაფრთხოების დაცვა შეუძლებელია სათანადო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის განხორციელების გარეშე. საბაჟო დეპარტამენტის მრავალრიცხოვან ფუნქციებს შორის საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის კუთხით საყურადღებოა მისი ისეთი მოვალეობა, როგორიცაა საბაჟო კონტროლის, სავალუტო კონტროლის განხორციელება, საგარეო ვაჭრობის საბაჟო და სპეციალური საბაჟო სტატისტიკის წარმოება და ა.შ. ამ და სხვა დაკისრებული ამოცანებისა და ფუნქციების განხორციელების მიზნით

საბაჟო დეპარტამენტი უფლებამოსილია ნებისმიერი დაწესებულებიდან, განურჩევლად საკუთრების ფორმისა და დაქვემდებარებისა, აგრეთვე ფიზიკური პირებისაგან (მოქალაქეებისაგან) გამოითხოვოს საჭირო დოკუმენტები და მონაცემები.

ფინანსური კონტროლის პოზიციებიდან განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია საბაჟო დეპარტამენტის ამოცანა – უზრუნველყოს საბაჟო საზღვარზე გადაადგილებული აქციზური საქონლის აღრიცხვის, დაბეგვრის და კონტროლის ორგანიზაცია, აგრეთვე სატრანსპორტო საშუალებებით საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქონლის საქართველოს ტერიტორიაზე გადაზიდვების საბაჟო კონტროლი.

საბაჟო სამსახურებს თავიანთი ფუნქციების შესრულებისას უშუალო შეხება აქვთ ფინანსურ საქმიანობასთან. მაგალითად, საქართველოს საბაჟო კოდექსის თანახმად საქონლისა და ავტოსატრანსპორტო საშუალებების საბაჟო კონტროლიდან მოხსნისას გადაიხდებიან გადასახდელები – გადასახადები და მოსაკრებლები. გადასახადებს განეკუთვნება – საბაჟო გადასახადი, დამატებული ღირებულების გადასახადი, აქციზი, ხოლო საბაჟო მოსაკრებლებს – მოსაკრებელი საბაჟო პროცედურისათვის და მოსაკრებელი ლიცენზიის გაცემისათვის.

სწორედ ამ გადასახადების კანონის შესაბამისად გადახდას ემსახურება საბაჟო კონტროლის ორგანიზაცია, რომელიც მოიცავს საბაჟოზე საჭირო დოკუმენტებისა და ცნობების შემოწმებას, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების საბაჟო შემოწმებას, პირად გასინჯვას, საქონლისა და სატრანსპორტო საშუალებების აღრიცხვას, ფიზიკური პირების ზეპირ გამოკითხვას, აღრიცხვისა და ანგარიშგების შემოწმებას და ა.შ. საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის კუთხით აღსანიშნავია, რომ საბაჟო ორგანოებს თავიანთი კომპეტენციის ფარგლებში უფლება აქვთ

დანიშნონ ან ჩაატარონ იმ პირთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება, რომლებიც ახორციელებენ საბაჟო ორგანოების კონტროლს დაქვემდებარებულ საქმიანობას. საბაჟო დეპარტამენტი და მისი შესაბამისი საბაჟო ორგანოები ახორციელებენ თავის კონტროლს დაქვემდებარებულ პირთა საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის შემოწმებას, აგრეთვე საბაჟო გადასახდელების ადმინისტრირებას საქართველოს საგადასახადო კოდექსის მიერ დადგენილი წესების შესაბამისად.

საქართველოს საბაჟო კოდექსის თანახმად, საბაჟო დეპერტემენტი არის აგრეთვე სავალუტო კონტროლის აგენტი. საბაჟო ორგანოები ახორციელებენ პირების მიერ საბაჟო საზღვრის გავლით, თავისუფალი საბაჟო ზონებისა და თავისუფალი საწყობების პერიმეტრების გარდავალუტის, ფასიანი ქაღალდების, სავალუტო ფასეულობათა გადაადგილების სავალუტო კონტროლს.

ფინანსური პოლიცია. იგი არის საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სისტემაში შემავალი სახელმწიფო საქვეუწყებო დაწესებულება, რომელსაც გააჩნია სპეციალური სამართალდამცავი ორგანოს სტატუსი. ფინანსური პოლიცია ახორციელებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში დანაშაულის წინააღმდეგ ბრძოლას, სისხლის სამართლის საპროცესო კანონმდებლობით მის კომპეტენციას მიკუთვნებულ საქმეთა წინასწარ გამოძიებას და კანონმდებლობით დადგენილ სხვა ფუნქციებს.

საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლის სფეროში ფინანსურ პოლიციას საკმაოდ დიდი ამოცანები აკისრია. კერძოდ, ამ სფეროში მის ძირითად ამოცანებს შორის უნდა აღინიშნოს ეკონომიკური დანაშაულის გამოვლენა, თავიდან აცილება და წინასწარი გამოძიება, აგრეთვე, საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა პრევენცია და გამოვლენა, სამოხელეო დანაშაულის და კორუფციულ გარიგებათა პრევენცია, აღკვეთა და გამოვლენა.

საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში კონტროლის განხორციელების მიზნით ფინანსურ პოლიტიკას დიდი უფლებამოსილებები გააჩნია. კერძოდ, მას უფლება აქვს განახორციელოს ოპერატიულ-სამძებრო საქმიანობა, გამოავლინოს, გახსნას და აღკვეთოს დანაშაული საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში, აწარმოოს წინასწარი გამოძიება, გამოიყენოს ფიზიკური იძულება დადგენილ ფარგლებში და წესით, ასევე დაიწყოს გამოძიება საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ჩადენილ დანაშაულზე, საჭიროების შემთხვევაში მიიღოს გადაწყვეტილება რევიზიის ან ინვენტარიზაციის ჩატარებაზე, მოითხოვოს საუწყებო შემოწმების ჩატარება და გამოძიებისათვის საჭირო დოკუმენტების წარდგენა, საგადასახადო და საბაჟო ორგანოებიდან მოითხოვოს და მიიღოს ცალკეული გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაცია და ა.შ.

საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში ფინანსური პოლიტიკის საქმიანობის წარმატებულობას განაპირობებს მისი ძალისმიერი უფლებამოსილების ფართო არეალი. მაგალითად, ეკონომიკური სფეროს სხვა მაკონტროლებელი ორგანოებისაგან განსხვავებით, ფინანსურ პოლიტიკას უფლება აქვს დანაშაულისა და სხვა სამართალდარღვევების შესახებ საკმარისი მონაცემების არსებობის შემთხვევაში გააჩეროს და დაათვალიეროს სატრანსპორტო საშუალებები, შეამოწმოს მოქალაქის პირადობის დამადასტურებელი დოკუმენტები, დაესწროს საბაჟო შემოწმებას, მოითხოვოს და მოახდინოს საბაჟო კონტროლს დაქვემდებარებული საქონლის და სატრანსპორტო საშუალებების საბაჟო შემოწმება ან დათვალიერება და ა.შ. უფრო მეტიც, სამსახურეობრივი მოვალეობის შესრულებისას ფინანსური პოლიტიკის თანამშრომელს უფლება აქვს კანონით დადგენილი წესით გამოიყენოს ფიზიკური იძულება, სპეციალური საშუალებები და სამსახურეობრივ-საშტატო და სამხედრო-საბრძოლო იარაღი.

სახაზინო სამსახური. ფინანსური კონტროლის

განმახორციელებელი ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი დაწესებულებაა საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს სახაზინო სამსახური, რომლის ამოცანაა სახელმწიფო, აუხაზეთისა და აჭარის ავტონომიური რესპუბლიკებისა და საქართველოს სხვა ტერიტორიული ერთეულების ბიუჯეტების შემოსულობათა აღრიცხვა, ანგარიშსწორება და ანგარიშგება, სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯვითი ნაწილის აღსრულება, მისი შემოსულობებისა და სხვა სახელმწიფო ფინანსური რესურსების ოპერატიული მართვა, აღრიცხვა და ანგარიშგება.

სახაზინო სამსახურის საკონტროლო ფუნქციებიდან აღსანიშნავია: სახელმწიფო ბიუჯეტის დაფინანსებაზე მყოფი მხარჯავი დაწესებულებებიდან საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ანგარიშგების (ბუღალტრული ბალანსის) მიღება, ანალიზი და შემოწმება; საგადასახადო, საბაჟო ორგანოს ან ხელისუფლების სხვა ორგანოს მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების საფუძველზე ზედმეტად ან შეცდომით გადახდილი ბიუჯეტის შემოსულობის დაბრუნება, აღრიცხვა და ანგარიშგება.

ფინანსური კონტროლის კუთხით სახაზინო სამსახურის უფლებამოსილებებს შორის უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

- გახსნას და დახუროს საბანკო დაწესებულებებში საქართველოს სახელმწიფო ხაზინის ანგარიშები; გასცეს ან გააუქმოს ნებართვა ცენტრალური ხელისუფლების საბიუჯეტო დაწესებულებების (ორგანიზაციების) საბანკო ანგარიშების გახსნის თაობაზე;
- მხარჯავი დაწესებულებების მიერ დადგენილ ვადებში საბუღალტრო ანგარიშების (ბალანსების) წარმოდგელობის შემთხვევაში შეუჩეროს მათ ამ მოთხოვნის შესრულებამდე ყველა სახის დაფინანსება;
- შეზღუდოს გადასახდელების გაცემა საბიუჯეტო ორგანიზაციებზე.

სახაზინო სამსახურის დებულების თანახმად, იგი უფლებამოსილია ჩაატაროს შიდა აუდიტი. ამ მიზნით სამსახურის სტრუქტურაში შემავალი შიდა აუდიტის დეპარტამენტი ახორციელებს ცენტრალური და რეგიონალური ხაზინების აუდიტორულ შემოწმებას და შემოწმების შედეგად გამოვლენილი დარღვევანაკლოვანებების გამოსასწორებლად რეკომენდაციებისა და დასკვნების მომზადებას.

საქართველოში ეროვნული ბანკი. ფინანსურ კონტროლს ახორციელებენ ბანკები და სხვა საკრედიტო ორგანიზაციები. საბანკო კონტროლი ფინანსური კონტროლის შედარებით მოქნილი და ყოვლისმომცველი ფორმაა, რამდენადაც მას შეეხება აქვს კლიენტების დიდ რაოდენობასთან საბანკო ოპერაციების განხორციელების დროს. ფინანსური კონტროლის აღნიშნული სახეობა მიმართულია საბანკო კრედიტების ეფექტიანი გამოყენებისა და საგადამხდელო დისციპლინის განმტკიცებისაკენ. კრედიტის დაბრუნებადობის პრინციპი საბანკო კონტროლის საფუძველია, ხოლო თვით კონტროლი არის კრედიტის დაბრუნების აუცილებელი პირობა.

საქართველოში სახელმწიფო საბანკო კონტროლის სამართლებრივი საფუძველია საქართველოს კანონი “საქართველოს ეროვნული ბანკის” შესახებ და საქართველოს კანონი “კომერციული ბანკების შესახებ”.

საქართველოს ეროვნულ ბანკს ფართო უფლებები გააჩნია, როგორც გარე, ისე შიდა ფინანსური კონტროლის კუთხით. მის მრავალრიცხოვან ფუნქციებს შორის ფინანსური კონტროლის პოზიციებიდან მნიშვნელოვანია საბანკო საქმიანობის ლიცენზირების და ზედამხედველობის ფუნქცია. ეროვნული ბანკი უფლებამოსილია განსაზღვროს ქვეყნის ფულად-საკრედიტო და სავალუტო პოლიტიკა (მათ შორის ღია ბაზარზე), ბანკის ოპერაციების ლიმიტები, პროცენტული განაკვეთები, ბანკის სააღრიცხვო და სასესხო ოპერაციების მიხედვით ბანკების მიერ ეროვნულ ბანკში

შესაძლებელია საეკონომიკური რეკონსტრუქცია და მათი დონე.

ეროვნულ ბანკს ლიცენზიების გაცემასთან ერთად, ეკისრება პასუხისმგებლობა ამ ლიცენზიების მქონე ბანკების ზედამხედველობისათვის. ამ მიზნით მას უფლება აქვს გამოსცეს შესაბამისი დოკუმენტები, განახორციელოს მთელი რიგი ღონისძიებები და სანქციები, ჩაატაროს რევიზია-შემოწმებები ბანკებში, გადაახდევინოს ბანკებს ფულადი ჯარიმა არასწორი ოპერაციებისათვის, გაუზარდოს საეკონომიკური რეკონსტრუქციის ნორმები, შეუწყვიტოს აქტიური ოპერაციები, ბანკის პასუხისმგებელ პირს შეუჩეროს ხელმოწერის უფლება და მოითხოვოს მისი გათავისუფლება თანამდებობიდან, გააუქმოს საბანკო ოპერაციების წარმოების ლიცენზია.

მოქმედი კანონმდებლობით ეროვნულ ბანკს უფლება აქვს მოითხოვოს ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირის ანგარიშგება, საბუღალტრო დანაშაულები, საბუღალტრო და სხვა მასალები და ჩაატაროს იმ პირთა რევიზია, რომლებიც, მისი ცნობით, ლიცენზიის გარეშე იღებენ მოსახლეობისაგან და დაწესებულებებისაგან ფულად დეპოზიტებს ან სხვა დასაბრუნებელ სახსრებს. ამავდროულად, ეროვნულ ბანკს უფლება აქვს მოსთხოვოს ფასიანი ქაღალდების კომისიის ბანკების შეიღობილი კომპანიების შემოწმება, რომელთაც კომისიის მიერ მიღებული აქვთ ლიცენზია საბროკერო საქმიანობაზე, რათა აიცხადონ რისკი ბანკის მიმართ, რომელიც შეიძლება შეიქმნას შეიღობილი კომპანიის გაუმართლებელი საქმიანობით. მას უფლება აქვს მოითხოვოს თავისი უფლებამოსილი წარმომადგენლის ჩართვა შეიღობილი საბროკერო კომპანიის შემოწმებისათვის მივლენილ ჯგუფში.

ეროვნული ბანკის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი ფუნქციაა აგრეთვე კრედიტებისა და საპროცენტო განაკვეთების კონტროლი. იგი უფლებამოსილია ფულად-საკრედიტო პოლიტიკის ჩარჩოებში დააწესოს დროებითი პირობები და შეზღუდვები, რომლებიც არეგულირებენ ბანკებისა და სხვა

საკრედიტო დაწესებულებებისათვის გასაცემი ნებისმიერი კრედიტის და გარანტიის ძირითად თანხებს, გარანტიებს, საპროცენტო განაკვეთებს და სხვა გადასახადებს, ნებისმიერ გასაცემ კრედიტზე, გარანტიაზე ან ბანკების და სხვა დაწესებულებების მიერ მიღებულ ნებისმიერ ანაბარზე. კომერციული ბანკები ან საკრედიტო დაწესებულებები ვალდებული არიან დაიცვან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ დაწესებული ეკონომიკური ლიმიტები.

ეროვნული ბანკი კანონმდებლობის თანახმად ქმნის შიდა აუდიტორულ სამსახურს, რომლის ფუნქციაა შიდა კონტროლის განხორციელება, განსაკუთრებით კი ბანკის სტრუქტურული ქვედანაყოფების საქმიანობისა და ოპერაციების პერიოდული რევიზიის ჩატარება. ბანკის აუდიტორული სამსახური შეიმუშავებს რეკომენდაციებს ანგარიშებისა და სააღრიცხვო საბუთების, აგრეთვე საბიუჯეტო და საბუღალტრო პროცედურების და ბანკში კონტროლის მეთოდების შესახებ, აგრეთვე ამოწმებს ეროვნული ბანკის პერიოდულ ანგარიშგებებს და მათთან დაკავშირებულ დოკუმენტებს, ადასტურებს მათ შესაბამისობას დადგენილ ნორმებთან.

“უკანონო შემოსავლების ლეგალიზაციის აღკვეთის ხელშეწყობის შესახებ”, “საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ” საქართველოს კანონებისა და “საქართველოს ეროვნული ბანკის შესახებ” საქართველოს ორგანული კანონის შესაბამისად საქართველოში 2003 წელს ფუნქციონირება დაიწყო საქართველოს შინაგან უშიშროების სამსახურმა. მისი ძირითადი ამოცანაა უკანონო შემოსავლის ლეგალიზაციის აღკვეთისათვის ხელშეწყობა. ამ მიზნით იგი იღებს კანონით გათვალისწინებულ ინფორმაციას მონიტორინგის განმახორციელებელი პირებისაგან, აანალიზებს მას და კანონით გათვალისწინებულ შემთხვევაში გადაუგზავნის შესაბამის ორგანოებს. აღნიშნული სამსახურის საქმიანობამ ხელი უნდა შეუწყოს ქვეყანაში ეკონომიკური

უსაფრთხოების განმტკიცებას და ფინანსური წესრიგის დამყარებას.

სასამართლო საფინანსო-მეკონომიკური მძსპერტიზა და კონტროლი. სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში გამოვლენილ კანონდარღვევებზე ფიზიკური და იურიდიული პირების სამართლებრივი პასუხისმგებლობის დონის დადგენის მიზნით ხშირ შემთხვევაში საჭირო ხდება რევიზია-ექსპერტიზის ჩატარება. ამ საქმეს ემსახურება საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს სასამართლო მძსპერტიზის ეროვნული ბიურო, რომლის ამოცანაა ხელი შეუწყოს მომკვლევს, გამომძიებელს, პროკურორს ან სასამართლოს იმ გარემოებების დადგენაში, რომლებიც სამოქალაქო, ადმინისტრაციულ ან სისხლის სამართლის კონკრეტულ საქმეზე გადაწყვეტილების მისაღებად საჭიროებენ სპეციალურ ცოდნას მეცნიერების, ტექნიკის, ხელოვნების ან ხელობის დარგში.

სასამართლო ექსპერტიზის ეროვნული ბიუროს მრავალრიცხოვან ფუნქციებს შორის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანია მის მიერ საფინანსო რევიზიების, ექსპერტიზის, საუწყებო შემოწმების და გამომძიებისათვის საჭირო დოკუმენტების წარდგენა, აგრეთვე აუდიტორული მომსახურების გაწევა.

საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში რევიზია-ექსპერტიზას ახორციელებს ბიუროს ფინანსური, საინჟინრო-ტექნიკური და ტექნოლოგიური ექსპერტიზის სამსახური. აღნიშნული ქვედანაყოფის საქმიანობა მრავალპროფილიანია. მისი ძირითადი ამოცანაა საქართველოს საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესით ფინანსური, საბუღალტრო, სამშენებლო-ეკონომიკური, ელექტრო-ტექნიკური და სასაქონლო ექსპერტიზის ორგანიზება და წარმოება, მოძრავი და უძრავი ქონების შეფასება, აგრეთვე რევიზიის, ინვენტარიზაციის, საუწყებო შემოწმების ჩატარება და გამომძიებისათვის საჭირო დოკუმენტების წარდგენა.

სადაზღვევო კონტროლი. საქართველოში სადაზღვევო საქმიანობაზე ზედამხედველობას ახორციელებს საჯარო სამართლის იურიდიული პირი – საქართველოს დაზღვევის სახელმწიფო ზედამხედველობის სამსახური. იგი სადაზღვევო საქმიანობაზე კონტროლს ახორციელებს ისეთი ფუნქციებით, როგორიცაა სადაზღვევო, მათ შორის, დაზღვევის სფეროში საბროკერო საქმიანობის ლიცენზირება, ლიცენზიის ასაღებად აუცილებელი შევსებული საწესდებო კაპიტალის ოდენობის დაწესება (მათ შორის ფულადი ფორმით), მზღვეველის მიერ სადაზღვევო ტარიფების გამოყენებისადმი ზედამხედველობის განხორციელება, მზღვეველის გადახდისუნარიანობის კონტროლი და ა.შ. აღნიშნული სამსახური უფლებამოსილია შეამოწმოს მზღვეველისა და სადაზღვევო ბროკერის მიერ ნორმატიული და მეთოდური დოკუმენტაციის, სხვა ეკონომიკური ლიმიტების დაცვა და მათ მიერ განხორციელებული ანგარიშგების უტყუარობა, რისთვისაც მზღვეველისა და სადაზღვევო ბროკერისაგან გამოითხოვოს და მიიღოს დადგენილი ანგარიშგება, მიმართოს სასამართლოს იმ ორგანიზაციის ლიკვიდაციის მოთხოვნით, რომელიც სადაზღვევო ან საბროკერო საქმიანობას ახორციელებს ლიცენზიის გარეშე.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს გარკვეულწილად ახორციელებენ სხვა სახელმწიფო დაწესებულებები. მათ შორის უნდა აღინიშნოს საქართველოს ფასიანი ქაღალდების ეროვნული კომისია, რომელიც უმაღლესი კომპეტენციის ორგანოა ფასიანი ქაღალდების ბაზრის რეგულირებისა და ზედამხედველობის, ამ ბაზრის მონაწილეთა საქმიანობის რეგლამენტირებისა და კონტროლის განხორციელების სფეროში. აღნიშნული კომისიის ფუნქციაა გასცეს, შეცვალოს, შეაჩეროს ან გამოითხოვოს ლიცენზიები ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მონაწილეებისაგან, განახორციელოს მონიტორინგი, შემოწმებები, გამოკვლევები და ზედამხედველობა გაუწიოს

ფასიანი ქაღალდების ბაზრის მონაწილეთა საქმიანობას, ფასიანი ქაღალდების შესახებ კანონმდებლობასთან შესაბამისობაში მოსაყვანად მოიწონოს ან უარყოს თვითრეგულირებადი ორგანიზაციების მიერ მიღებული წესები და შესწორებები, დადგენილი წესით გამოიყენოს სანქციები ფასიანი ქაღალდების შესახებ კანონმდებლობის დარღვევისათვის.

ადგილობრივი თვითმმართველობის ფინანსური კონტროლი. საქართველოში მოქმედი კანონმდებლობით ადგილობრივი თვითმმართველობის საქმიანობის და მათ შორის ადგილობრივი ფინანსების კონტროლი არ შედის ცენტრალური მაკონტროლებელი ორგანოების მოვალეობებში. საქართველოს ორგანული კანონის „ადგილობრივი თვითმმართველობის შესახებ“ თანახმად ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა და თანამდებობის პირთა საქმიანობის კონტროლის ფორმებად დადგენილია სახელმწიფო ზედამხედველობა, საფინანსო კონტროლი, შიდა კონტროლი. ტერიტორიული თვითმმართველობის დონეზე საფინანსო კონტროლის მიზნით გამოყენება აუდიტორული შემოწმების და საფინანსო შემოწმების ფორმები.

კანონის თანახმად, ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა ფინანსური საქმიანობის აუდიტორული შემოწმება არ ატარებს სავალდებულო ხასიათს. ასეთი შემოწმება შეიძლება ჩატარდეს საკრებულოს წევრების ერთი მესამედის წერილობითი მოთხოვნით და მისი ჩატარება უნდა უზრუნველყოს მოწვეულმა დამოუკიდებელმა აუდიტორმა (ფირმამ) არა უმეტეს წელიწადში ერთხელ. ამავე დროს, აუდიტორის ანგარიში და დასკვნა წარედგინება საკრებულოს თავმჯდომარეს, რომელიც მას გააცნობს საკრებულოს, ხოლო აუდიტორმა ანგარიში (დასკვნა) უნდა გააგზავნოს საქართველოს კონტროლის პალატაში. ადგილობრივი თვითმმართველი ორგანოს აუდიტორული შემოწმების დასკვნა საჯაროა და

ექვემდებარება გამოქვეყნებას.

გარდა ზემოაღნიშნულისა, ადგილობრივი თვითმმართველობის საფინანსო შემოწმებას ახორციელებს საკრებულოს საფინანსო კომისია სახსრების გამოყენების შემდეგ, მათი მიღება-გამოყენების კანონიერების, მიზანშეწონილობისა და ეფექტიანობის დადგენის მიზნით. საფინანსო შემოწმებამ უნდა მოიცვას გაწეული ხარჯების დოკუმენტების, საფინანსო აღრიცხვისა და ანგარიშგების, კანონთან, უფლებამოსილი პირის (ორგანოს) შესაბამის გადაწყვეტილებასთან, საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილ საფინანსო სტანდარტებთან შესაბამისობის, სახსრების გამოყენების ეკონომიკური მიზანშეწონილობისა და ეფექტიანობის საკითხი.

საქართველოს ორგანული კანონი „ადგილობრივი თვითმმართველობის შესახებ“ ითვალისწინებს აგრეთვე შიდა კონტროლის ჩატარებას, რომელიც უფრო ადმინისტრაციული კონტროლის სახეს ატარებს, მაგრამ შინაარსობრივად მაინც დაკავშირებულია ფინანსურ კონტროლთან. კერძოდ, ამ კანონის თანახმად, შიდა კონტროლი მოიცავს ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების, თანამდებობის პირებისა და თანამშრომლების მიერ ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოთა დებულებების, შინაგანაწესების, ინსტრუქციების და სამუშაო პროცესის მარეგულირებელი სხვა ნორმატიული აქტების დაცვის კონტროლს.

აღსანიშნავია, რომ ადგილობრივი თვითმმართველობის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლი გარე სახელმწიფო კონტროლის მიღმაა დარჩენილი და კანონის შესაბამისად ფორმირებული კონტროლის სისტემა მხოლოდ შიდა კონტროლის სახეს ატარებს, რაც უახლოეს მომავალში სათანადო დარეგულირებას და სრულყოფას საჭიროებს. ადგილობრივი თვითმმართველობა ფინანსურად დამოუკიდებელია, მაგრამ სახელმწიფო ხელისუფლებას გააჩნია მთელი რიგი უფლებამოსილებები

ადგილობრივი თვითმმართველობის სფეროში, რომელთაგან განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს ადგილობრივი თვითმმართველობის განვითარებისა და ხელშეწყობის შესახებ სახელმწიფო პროგრამების დამტკიცება და განხორციელება, სახელმწიფო და თვითმმართველობის ერთეულის ბიუჯეტების ურთიერთობის რეგულირება, გამოთანაბრებითი ტრანსფერის განსაზღვრა და უზრუნველყოფა, თვითმმართველი ერთეულისთვის იმ დამატებითი ხარჯის კომპენსაცია, რომლებიც გაწეული იქნა სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოთა გადაწყვეტილებების შედეგად და ა.შ.

3. არასახელმწიფო ფინანსური კონტროლი

აუდიტორული კონტროლი. გარდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლისა შეიძლება განხორციელდეს ორგანიზაციების დამოუკიდებელი აუდიტორული შემოწმება, რომელსაც დასაველეთის ქვეყნებში საუკუნოვანი ისტორია აქვს, ხოლო საქართველოში მას საფუძველი ჩაეყარა 10-იოდე წლის წინ „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ სახელმწიფო კანონის მიღებით.

საქართველოში აუდიტორულ შემოწმებას ანუ აუდიტს ატარებენ აუდიტორული ფირმები და დამოუკიდებელი აუდიტორები სამეურნეო სუბიექტის სამეწარმეო საქმიანობის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების, დაბეგვრისა და საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის, აგრეთვე საწესდებო მოთხოვნების უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებობასთან და ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

აუდიტი ტარდება მოქმედი კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში (სავალდებულო აუდიტი) და სუბიექტის ინიციატივით (საინიციატივო აუდიტი). სათანადო ხელშეკრულების საფუძველზე აუდიტის ჩატარების უფლება აქვთ ლიცენზირებულ ფირმებს და ატესტირებულ აუდიტორებს. ლიცენზიას შესაბამისი დებულების თანახმად გასცემს საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. ლიცენზიები ცალ-ცალკე მიეცემათ: საბანკო აუდიტს, სადაზღვევო ორგანიზაციათა აუდიტს, საბაჟო, სპეციალური სახელმწიფო ფონდებისა და საინვესტიციო ინსტიტუტების აუდიტს, ზოგად აუდიტს.

ნებისმიერი სახის აუდიტის ამოცანაა საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვის შემოწმება და მისი სრულყოფის რეკომენდაციების შემუშავება. საჯარო ბუღალტრული აღრიცხვა მოიცავს აუდიტორულ დასკვნას, ბალანსს, მოგება-ზარალის ანგარიშს, სხვა საფინანსო და ბუღალტრულ ანგარიშგებას, რომლებიც არ შეიცავენ კომერციულ საიდუმლოებას და გათვალისწინებულია

მოქმედი კანონმდებლობით საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლისათვის წარსადგენად და პერიოდულ პრესაში გამოსაქვეყნებლად. საფინანსო და ბუღალტრული ანგარიშგების მომხმარებლები არიან საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად განსაზღვრული სახელმწიფო ხელისუფლების ორგანოების წარმომადგენლები, სამეურნეო სუბიექტების საქმიანობის შედეგებით დაინტერესებული ფიზიკური და იურიდიული პირები.

კომერციული ბანკები და სხვა საკრედიტო ორბანიზაციები – ახორციელებენ წინასწარ და მიმდინარე კონტროლს ფულადი ოპერაციების ჩატარებისას დოკუმენტების შემოწმების გზით, აგრეთვე კრედიტის მიღებაზე უფლებების დადგენის და სხვა მექანიზმების გამოყენების გზით. კრედიტის გაფორმებისას ბანკი ამოწმებს სესხების საბრუნავი საშუალებების მოცულობას, მისი სამეურნეო საქმიანობის მაჩვენებლებს. კრედიტის მიწოდებისას ბანკი ამოწმებს აგრეთვე კრედიტის მიმღების მატერიალურ-სასაქონლო მდგომარეობას. ბანკი კრედიტის მიმღების ეკონომიკურ მდგომარეობაზე მონიტორინგს ატარებს მანამ, სანამ არ დაიფარება გაცემული სესხი. ბანკს შეუძლია უარი უთხრას კრედიტის გაცემაზე იურიდიულ ან ფიზიკურ პირს, თუ მისი პროდუქცია არაკონკურენტუნარიანია, არასტანდარტულია და არაა მასზე საბაზრო მოთხოვნა. ბანკს უფლება აქვს აგრეთვე გააკონტროლოს მის მიერ გაცემული კრედიტის მიზნობრივი ხარჯვის მდგომარეობა.

“კომერციული ბანკის საქმიანობის შესახებ” საქართველოს კანონის თანახმად კომერციული ბანკი და სხვა საკრედიტო დაწესებულებები ვალდებული არიან ჩაატარონ შიდა ფინანსური კონტროლი. ამ მიზნით ისინი იწვევენ დამოუკიდებელ აუდიტორს ანგარიშებისა და აღრიცხვის სწორად წარმოების, წლიური ანგარიშის შედგენის საქმეში დახმარების აღმოსაჩენად, აგრეთვე ბანკის საფინანსო-საანგარიშგებო ინფორმაციის შესახებ

აუდიტორული დასკვნის მისაღებად. მათი ფუნქციაა აგრეთვე ინფორმაციის მიღება და გაანალიზება ბანკის ან მისი შვილობილი ორგანიზაციის მოსამსახურის ნებისმიერი არაკეთილსინდისიერი ქმედებების და ორგანიზაციულ-საგანმკარგულებლო ან საოპერაციო საქმიანობაში ისეთი დარღვევებისა და ხარვეზების შესახებ, რომლებმაც შეიძლება მატერიალური ზარალი მიაყენოს ბანკს და მის შვილობილ ორგანიზაციას.

საზოგადოებრივი კონტროლი. იგი ხორციელდება სახელმწიფოს ჩარევის გარეშე სხვადასხვა საზოგადოებრივი ინსტიტუტების მიერ, რომლებიც მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად მოიპოვებენ, ანალიზებენ და განაზოგადებენ ინფორმაცია სახელმწიფოს მატერიალური და ფინანსური რესურსების გამოყენებისა და ხარჯვის შესახებ. საქართველოში დემოკრატიული ღირებულებების დამკვიდრებამ გზა გაუხსნა სიტყვის თავისუფლებას, რამაც შეუქმნა პირობები ბეჭდვით და ელექტრონულ მასმედიაში მონაწილეობა მიიღოს საზოგადოებრივ კონტროლში. ასევე, საზოგადოებრივ და პოლიტიკურ გაერთიანებათა მრავალფეროვნება ქმნის შესაბამის ნიადაგს ფინანსურ კონტროლში მათი მონაწილეობისათვის. გარდა ამისა, უკანასკნელ წლებში საქართველოში შეიქმნა უამრავი არასამთავრობო ორგანიზაცია, რომლებიც (ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია, ახალგაზრდა ეკონომისტთა ასოციაცია და ა.შ.) აქტიურად აღეგნებენ თვალყურს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების კანონიერი და მიზნობრივი გამოყენების საკითხებს.

საზოგადოების ფართო ფენების ფინანსური კონტროლის სისტემაში ჩართვას კანონის მოთხოვნათა შესაბამისად ასტიმულირებს საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ პრაქტიკაში გატარებული გამჭვირვალობის პრინციპი. გარდა იმისა, რომ პალატის მიერ ჩატარებული რევიზია-შემოწმებების აქტები ხელმისაწვდომია ნებისმიერი იურიდიული და ფიზიკური პირისათვის (პერიოდული პუბლიკაციები ჟურნალ „ფინანსურ კონტროლში“, პალატის

ოფიციალურ ექვ-გვერდზე), პალატა აგრეთვე ინფორმაციას წარადგენს საქართველოს პარლამენტში, ინფორმაციები ეგზავნებათ საქართველოს პრეზიდენტს, საქართველოს მთავრობას, სამინისტროებს და ყველა დაინტერესებულ ორგანიზაციას, რაც ზრდის საზოგადოებრივი კონტროლის ხარისხსა და მასშტაბს.

ამრიგად, ფინანსური კონტროლის განხორციელების უფლება საქართველოში მრავალ სახელისუფლებო და დამოუკიდებელ სტრუქტურას გააჩნია, თუმცა დღემდე ქვეყანაში არ არსებობს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ერთიანი მაორგანიზებელი სტრუქტურა და არაა სათანადო დონეზე გამიჯნული მაკონტროლებელი სუბიექტების უფლებები და მოვალეობანი. ასევე, მკაფიოდ არაა დადგენილი თითოეული მათგანის როლი და ადგილი კონტროლის სისტემაში, რის გამოც ჯერ კიდევ დაბალია ფინანსური მონიტორინგის ეფექტიანობა. გამომდინარე აქედან, დღის წესრიგში დგას სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ერთიანი, კოორდინირებული სისტემის შექმნის, მასში შემავალი თითოეული მაკონტროლებელი სტრუქტურის უფლებებისა და მოვალეობების მკაფიოდ გამიჯვნის აუცილებლობა. ამ პრობლემის გადაწყვეტის მიზნით საჭიროდ მიგვაჩნია „სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის შესახებ“ კანონის შემუშავება და მიღება.

4. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სამართლებრივ-ორგანიზაციული პრობლემები

გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის მდგომარეობის ანალიზი გვიჩვენებს, რომ მისი როლი მნიშვნელოვნად შესუსტდა ეკონომიკის მართვასა და რეგულირებაში. საბაზრო პირობებში საქმე გვაქვს სახელმწიფოს ფინანსური საქმიანობის არა გამარტივებასთან, არამედ, პირიქით, გართულებასთან. ამიტომაც ფინანსური კონტროლი საბაზრო ეკონომიკის ობიექტურად თანმხლები პროცესია და იგი გამოიყენება ყველა განვითარებული ქვეყნის მიერ იმ ზომით, რასაც მოითხოვს სახელმწიფოს პოლიტიკური და ეკონომიკური ამოცანები. გამომდინარე აქედან, ბუნებრივია, რომ გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში განსაკუთრებული მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სრულყოფილი სისტემის შექმნას და განვითარებას. მართალია, ამ მხრივ საქართველოში შეინიშნება მდგომარეობის გაუმჯობესება, მაგრამ ჯერ კიდევ გადაუწყვეტელია მთელი რიგი სამართლებრივ-ორგანიზაციული საკითხები.

უკანასკნელ პერიოდში საქართველოში მიმდინარე პოლიტიკურ-ეკონომიკური და სოციალური პროცესები დღის წესრიგში აყენებენ სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის თეორიულ-მეთოდოლოგიური და სამართლებრივ-ორგანიზაციული საფუძვლების ძირეული ტრანსფორმაციის, შექმნილი მდგომარეობის სიღრმისეული ანალიზისა და შესაბამისი წინადადებებისა და რეკომენდაციების შემუშავების აუცილებლობას, რომელთა საფუძველზე უნდა მოხდეს ფინანსური კონტროლის სისტემის სახელმწიფოს წინაშე მდგარ თანამედროვე ამოცანებთან შესაბამისობაში მოყვანა.

დღევანდელ პირობებში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის პრობლემების სიმწვავე განპიროვნებულია

მთელი რიგი ობიექტური და სუბიექტური ფაქტორებით, რომელთა შორის განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს შემდეგი: საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ პერიოდში წარმოქმნილი კრიზისული მოვლენები; პოლიტიკური და ეკონომიკური სისტემების ტრანფორმაცია; სრულყოფილი სამართლებრივ-ნორმატიული ბაზის უქონლობა; სახელმწიფო მენეჯმენტის სისუსტე და არაეფექტიანობა ვერტიკალურ დაპირისპირებად ურთიერთობებში; კანონდარდევებათა მასშტაბების მაღალი დონე საზოგადოებრივი ცხოვრების ყველა სფეროში; სახელმწიფო ქონებაზე და ფინანსურ სახსრებზე შიდა კონტროლის სისტემის მოშლა და ა.შ. მიუხედავად იმისა, რომ “ვარდების რევოლუციის” შემდგომ პერიოდში მნიშვნელოვნად გაუმჯობესდა ფინანსური წესრიგი და მნიშვნელოვნად გაიზარდა საბიუჯეტო შემოსავლების მოცულობა, კელაეც დღის წესრიგში დგას სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემის სრულყოფის ამოცანა. ეს განპირობებულია იმით, რომ საბაზრო ეკონომიკის განვითარება, პრივატიზების პროცესის გაღრმავება, კორუფციისა და ჩრდილოვანი ეკონომიკის წინააღმდეგ რეალური, უკომპრომისო ბრძოლის დაწყება ფინანსური კონტროლის სისტემის წინაშე ახალ, გაზრდილ მოთხოვნებს აყენებს.

მთავარი ამოსავალი ფუნდამენტი, რაზედაც უნდა აშენდეს სახელმწიფო კონტროლის სისტემა – არის მისი სამართლებრივ-ნორმატიული ბაზა, რომელიც, სამწუხაროდ, ჯერ-ჯერობით მნიშვნელოვნად ჩამორჩება ეკონომიკურ რეალობას და საფინანსო-სამეურნეო სფეროში სახელმწიფოს მოთხოვნებს და ამოცანებს.

მიმდინარე ეტაპზე საქართველოში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის რეგულირება ხდება ამ სფეროში ერთმანეთთან შეუსაბამო სახელმწიფო კანონებით – “საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ”, “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ”, “საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის

შესახებ“, “სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“, “ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის შესახებ“, აგრეთვე საქართველოს საგადასახადო კოდექსით, საქართველოს საბაჟო კოდექსით, საქართველოს სისხლის სამართლისა და საქართველოს სამოქალაქო კოდექსებით და სხვა კანონებით და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტებით. ამივე დროს, ქვეყანას არ გააჩნია ზოგადი კანონი სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის შესახებ, რომელიც ჩამოაყალიბებდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ერთიან სისტემას, მის სტანდარტებს, დაარეგულირებდა ორგანიზაციულ მხარეებს, მკაფიოდ განსაზღვრავდა ფინანსურ სფეროში მაკონტროლებელ სუბიექტებს, მათ უფლებამოსილებებს და ვალდებულებებს. ფინანსური კონტროლის სრულყოფილი სამართლებრივი ბაზის არარსებობა, ერთი მხრივ, ქმნის დაბრკოლებებს კონტროლის სფეროში ორგანიზაციულ-პრაქტიკული საქმიანობის ოპტიმალურად წარმართვაში, ხოლო, მეორე მხრივ, კონტროლს მიღმა ტოვებს მთელი რიგი სფეროების ფინანსურ საქმიანობას. შესაბამისად, სახელმწიფო ფინანსებისა და ქონების არამიზნობრივ და არაკანონიერ ხარჯვასა და გამოყენებაზე არ ხდება სათანადო რეაგირება.

მაგრამ, მხოლოდ ზემოხსენებული კანონის მიღება არაა საკმარისი ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის დასამყარებლად. ამისათვის საჭიროა ფინანსურ კონტროლთან დაკავშირებული დღეისათვის მოქმედი სხვადასხვა კანონების სრულყოფა და დაზუსტება, მათ შორის არსებული წინააღმდეგობების და კოლიზიის აღმოფხვრა, აგრეთვე ფინანსური კონტროლის სფეროში სათანადო ინსტრუქციებისა და მეთოდური მითითებების შემუშავება. სწორედ ამ უკანასკნელთა შეუმუშავებლობა გარკვეულწილად აფერხებს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში სრულყოფილი რევიზია-შემოწმებების ჩატარებას.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოები

ყველა ქვეყანაში არსებობს, თუმცა ერთმანეთისაგან ისინი ფორმით განსხვავდებიან, ხოლო შინაარსობრივად მათი ამოცანა ერთნაირია – სახელმწიფოს სახელით ფინანსური კონტროლის განხორციელება. ამავე დროს, ფინანსური კონტროლის სახელმწიფო ორგანოებად კონტროლის პალატასთან ერთად შეიძლება განხილული იქნას აგრეთვე აღმასრულებელი ხელისუფლების სპეციალიზებული საკონტროლო ქვედანაყოფები – საგადასახადო სამსახური, სახაზინო სამსახური, სამინისტროებისა და უწყებების საკონტროლო-სარევიზიო ქვედანაყოფები და ა.შ.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოთა მრავალრიცხოვნობის შემთხვევაში დგება მათ შორის ფინანსური კონტროლის უმაღლესი სახელმწიფო ორგანოს გამოყოფის პრობლემა, თუმცა ბევრ ქვეყანაში მას წყვეტს კონსტიტუცია.

საქართველოში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ამოსავალ სამართლებრივ ბაზას წარმოადგენს უზენაესი კანონი – კონსტიტუცია, რომლის 97-ე მუხლის თანახმად, სახელმწიფო სახსრებისა და სახელმწიფოს სხვა მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებას და ხარჯვას ზედამხედველობს საქართველოს კონტროლის პალატა. ამასთან, მას კონსტიტუციით მინიჭებული აქვს უფლება შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის და სხვა სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობა, აგრეთვე წარუდგინოს პარლამენტს საგადასახადო კანონმდებლობის სრულყოფის წინადადება. აღსანიშნავია, რომ კონსტიტუციით კონტროლის პალატისადმი მინიჭებული უფლებები შეზღუდულია საქართველოში მოქმედი სხვა კანონმდებლობებით, რაც, რა თქმა უნდა, დაუშვებელია და საჭიროებს გამოსწორებას.

საქართველოს კონსტიტუციით საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის მთავარ მაკონტროლებელ ორგანოდ აღიარებულია კონტროლის პალატა, რაც სრულ შესაბამისობაში მოდის უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI)

ფუქიმდებლურ დოკუმენტებთან – კონტროლის სახელმწიფო პრინციპების „ღიმას დეკლარაციასთან“.

მიუხედავად ამისა, დღეისათვის საქართველოში მწვავედ დადგა საკითხი მაკონტროლებელი ორგანოების იერარქიისა და სტრუქტურის შესახებ სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემაში. ამ საკითხის სიმწვავე განპირობებულია იმით, რომ კონტროლის პალატის შექმნის შემდგომ პერიოდში ქვეყანაში ჩამოყალიბდა ფინანსური კონტროლის არაერთი სახელმწიფო სტრუქტურა, რამაც გამოიწვია პარალელიზმი საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობაში და მაკონტროლებელ ორგანოთა ადრე ჩამოყალიბებული იერარქიული სტრუქტურის მოშლა. საგადასახადო, საბაჟო, სავალუტო და სხვა სფეროებში ახლად შექმნილი საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის ორგანოები აღმასრულებელი ხელისუფლების ქვედანაყოფებს წარმოადგენენ და, ცხადია, მათ არ გააჩნიათ დამოუკიდებლობის ის ხარისხი, რომელიც აუცილებელია მიუკერძოებელი, ობიექტური რევიზია-შემოწმებების ჩასატარებლად. უნდა აღინიშნოს, რომ სხვადასხვა მაკონტროლებელი ორგანოები საფინანსო-სამეურნეო რევიზიებს ატარებენ არაერთგვაროვნად, საკუთარი შეხედულებების მიხედვით, რაც განპირობებულია იმით, რომ ქვეყანაში არ არსებობს ისეთი კანონმდებლობა, სადაც მკაფიოდ იქნებოდა განსაზღვრული რევიზიისა და შემოწმების ფორმა და შინაარსი. შედეგად, მაკონტროლებელ ორგანოებს ეძლევათ თვითშემოქმედების, უფლებათა გადამეტების ფართო არეალი, რაც მნიშვნელოვნად ღიახავს იურიდიული პირების და მოქალაქეების უფლებებს და ინტერესებს. უფრო მეტიც, არც თუ იშვიათად პრაქტიკაში რევიზია და შემოწმება ერთმანეთთანაა გაიგივებული, რაც აშკარად მიუთითებს, რომ აუცილებელია ამ სფეროში სიცხადის შეტანა და საკანონმდებლო დონეზე დარეგულირება. არ უნდა დაგვაიწყდეს, რომ კომპლექსური რევიზიისა და თემატური შემოწმების მიზანი

და ამოცანები განსხვავებულია. ამასთან, რევიზია იყო და რჩება ფინანსური კონტროლის შედარებით ეფექტურ და უტყუარ მეთოდად. რევიზიას შეუძლია მოგვცეს ამომწურავი ინფორმაცია სარევიზიო ობიექტზე და პერიოდზე. რაც შეეხება თემატურ შემოწმებას, მას ძირითადად მიმართავენ სამართალდამცავი ორგანოები დანაშაულის ნიშნების გამოვლენის შემთხვევაში, რაც, ჩვენი აზრით, არ იძლევა სრულყოფილი დასკვნის გაკეთების საშუალებას, რადგან გარკვეული თემის შემოწმებისას, საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის მრავალწახნაგოვნებისა და გადაჯაჭვულობის გამო, საჭირო ხდება თემატური შემოწმების კომპლექსურ რევიზიაში გადაზრდა.

საფინანსო-ეკონომიკური სფეროს მაკონტროლებელ ორგანოთა იერარქიულ სისტემაში საქართველოს კონტროლის პალატის პრიორიტეტულ მდგომარეობას განსაზღვრავს საქართველოს კანონი “საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“, სადაც მკაფიოდაა დაფიქსირებული, რომ კონტროლის პალატა არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო (საქართველოს კონსტიტუციაში ნახმარია ტერმინი “საფინანსო-სამეურნეო“, ხოლო ამ კანონში “საფინანსო-ეკონომიკური“, რაც ჩვენი აზრით, დაზუსტებას საჭიროებს), რომელიც ზედამხედველობს სახელმწიფო სახსრებისა და სახელმწიფოს სხვა მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებასა და ხარჯვას, ემსახურება ეროვნული სიმდიდრის და სახელმწიფო ქონების დაცვას, აკონტროლებს და აანალიზებს სახელმწიფო მატერიალური და ფულადი სახსრების გამოყენების კანონიერებას, მიზნობრიობასა და ეფექტიანობას.

კონტროლის პალატის საქმიანობაში ძირითადი აქცენტი გადატანილია სახელმწიფო (საბიუჯეტო) სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენების კონტროლზე. გამომდინარე აქედან, პალატის ზედამხედველობის ძირითადი ობიექტია საბიუჯეტო

ორგანიზაციები, თუმცა თავისი ფუნქციის შესრულების მიზნით მას არც თუ იშვიათად უხდება არასაბიუჯეტო სექტორის რევიზია-შემოწმება. ეს უკანასკნელი რიგ სახელისუფლო სტრუქტურებში და საზოგადოების ნაწილში იწვევს გაურკვეველობას და შეფასებულია პალატის უფლებამოსილების გადამეტებად, რაც, რა თქმა უნდა, არასწორია. საქართველოს კანონში “საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ” (მუხლი 7) განმარტებულია, რომ კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს ნებისმიერი ფიზიკური და იურიდიული პირის საქმიანობა, მხოლოდ იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია საბიუჯეტო ან სახელმწიფო სპეციალური ფონდების კუთვნილი თანხების მიღებასთან, გადარიცხვასთან ან გამოყენებასთან, რაიმე ფორმით სახელმწიფო საკუთრების გამოყენებასთან ან მის მართვასთან, აგრეთვე იმ ნაწილში, რომელიც დაკავშირებულია მათთვის საგადასახადო, საბაჟო ან სხვა სახის შეღავათების მინიჭებასთან. ამრიგად, ხსენებული კანონი მკაფიოდ მიუთითებს, რომ კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს ნებისმიერი იურიდიული და ფიზიკური პირი, თუ საკითხი ეხება სახელმწიფო სახსრების ხარჯვას და სახელმწიფო ქონების გამოყენებას. რა თქმა უნდა, კერძო სექტორში (საბაზრო სტრუქტურებში) კონტროლის პალატა არაა უფლებამოსილი ჩაატაროს შემოწმება, თუ მათ არა აქვთ შესება საბიუჯეტო სახსრებთან ან სახელმწიფო ქონების გამოყენებასთან. გამომდინარე აქედან, ეჭვი იმის შესახებ, რომ კონტროლის პალატა თავისი უფლებამოსილების საზღვრებს სცილდება სხვადასხვა სამართლებრივი ფორმის სამეწარმეო სუბიექტების შემოწმებისას, უსაფუძვლოა. ასეთი ე.წ. “შემხედრი შემოწმებების” პრაქტიკა ფართოდ გამოიყენება ცივილიზებული ქვეყნების საანგარიშო პალატების საქმიანობაში, რითაც შესაძლებელი ხდება სრულფასოვანი რევიზია-შემოწმებების ჩატარება.

უნდა აღინიშნოს, რომ სახელმწიფო ქონების

პრივატიზებასთან დაკავშირებული საკითხების შემოწმების უფლება ავტონომიურ რეჟიმში საქართველოს კონტროლის პალატას არ გააჩნია. ეს საკითხი რეგულირდება საქართველოს კანონით “სახელმწიფო ქონების პრივატიზების შესახებ“. ამ კანონის თანახმად (მუხლი 98), პრივატიზებული სახელმწიფო ქონების დოკუმენტაციის კანონიერებას ამოწმებს მხოლოდ საქართველოს კონტროლის პალატა კოორდინირებული წესით, სათანადო სპეციალისტების მონაწილეობით, სახელმწიფო ქონების მართვის ცენტრალურ და რეგიონალურ სტრუქტურებში. ამასთან, კანონით, უშუალოდ პრივატიზებულ საწარმოებში ცალკეული საკითხების გადამოწმება დაშვებულია გამონაკლის შემთხვევაში საქართველოს ეკონომიკური განვითარების სამინისტროს და მისი ტერიტორიული ორგანოს წარმომადგენელთა მონაწილეობით, გარდა საპროცესო კანონმდებლობით დადგენილი წესისა. უნდა აღინიშნოს, რომ არა მხოლოდ საქართველოში, არამედ მრავალ განვითარებულ, პოსტსოციალისტურ და პოსტსაბჭოურ ქვეყნებში სხვადასხვა საკუთრებითი ფორმების მქონე სამეწარმეო-კომერციული სტრუქტურების ფინანსური კონტროლი, სათანადო სამართლებრივი საფუძვლების დაუხვეწაობის გამო, მთელ რიგ პრობლემებს აწყდება. მაგალითად, იმ საწარმოთა საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კონტროლი, რომელთა საწესდებო ფონდში არის სახელმწიფო და მუნიციპალური საკუთრების გარკვეული წილი, დიდ სირთულეებთანაა დაკავშირებული, რამდენადაც კანონით არაა განსაზღვრული მათი წილის და აქციების რაციონალური გამოყენების კონტროლის წესი, ასევე მათი არაეფექტურ გამოყენებაზე არაა დადგენილი ფინანსური ზემოქმედების ბერკეტები (სანქციები) .¹

დღეისათვის მეწარმეებში არსებობს გაურკვეველობა იმის შესახებ, თუ რომელ სახელმწიფო ორგანოს აქვს

1. Коростелев Ю. В. Государственный финансовый контроль: Проблемы и решения, ж., финансы, 1997, №1, с. 4.

მათი საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობაზე კონტროლის განხორციელების კანონიერი უფლება. ამ საკითხს არეგულირებს “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ” საქართველოს კანონი. აღნიშნული კანონის თანახმად “სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლი” არის კანონმდებლობით მოწესრიგებული სახელმწიფო, ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის, აგრეთვე სხვა ადმინისტრაციულ ორგანოთა საქმიანობა, რომლის მიზანია მეწარმის საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობისა და მასზე დაკისრებული მოვალეობების შესრულების შემოწმება, აგრეთვე მეწარმის საქმიანობის კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენა, მის საქმიანობაში სამართალ-დარღვევების გამოვლენა ან შესაბამისი სანქციის დადგენა. მეწარმის საფინანსო-ეკონომიკურ საქმიანობაზე კონტროლს ახორციელებენ საგადასახადო ორგანოები კანონმდებლობით გათვალისწინებულ შემთხვევებსა და კანონით დადგენილ ფარგლებში, აგრეთვე საქართველოს კონტროლის პალატა.

ცხადად არაა განსაზღვრული აგრეთვე თუ ვინ უნდა გააკონტროლოს საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სახელმწიფო ორგანოები. საქართველოს კონტროლის პალატის საქმიანობას აკონტროლებს საქართველოს პარლამენტის მიერ შექმნილი კომისია. რაც შეეხება საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა შემოწმებას, მას ახორციელებს საქართველოს კონტროლის პალატა, თუმცა კანონმდებლობით მისი უფლებამოსილება იმდენად შეზღუდულია, რომ სრულფასოვანი შემოწმების ჩატარება ფაქტობრივად შეუძლებელია. საქმე იმაშია, რომ საფინანსო-სამეურნეო მაკონტროლებელ ორგანოთა შემოწმებისას საქართველოს კონტროლის პალატას უფლება აქვს მოითხოვოს მათგან მხოლოდ ბიუჯეტთან ანგარიშსწორების ამსახველი დოკუმენტები და ინფორმაცია კამერალური წესით

შემოწმების მიზნით. კონტროლის პალატას არა აქვს უფლება საფინანსო-ეკონომიკურ მაკონტროლებელი ორგანოდან შეუზღუდავად მიიღოს ინფორმაცია. მაგალითად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 122-ე მუხლის თანახმად, საგადასახადო ორგანოს გადასახადის გადამხდელის შესახებ იდენტიფიცირებული ინფორმაციის გადაცემა შეუძლია საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ნებისმიერი თანამშრომლისათვის აგრეთვე სხვა სახელმწიფო ორგანოებისათვის, ხოლო ასეთი ინფორმაციის გადაცემა საქართველოს კონტროლის პალატის მოხელეებისათვის აკრძალული აქვს. ახლადმიღებული საგადასახადო კოდექსის ეს სიახლე ნიშნავს იმას, რომ საგადასახადო ორგანოები გარე სახელმწიფო კონტროლს მიღმა არიან დარჩენილი. უფრო მეტიც, კოდექსის წინა ვარიანტისაგან განსხვავებით დღეისათვის მოქმედი კოდექსი გადასახადის გადამხდელზე ინფორმაციის გაცემას კრძალავს არა თუ კონტროლის პალატაზე, არამედ თვით საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტზე, რაც რა თქმა უნდა, ამ ნაწილში მიუთითებს ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების უგულვებელყოფაზე. მაგალითად, „ლიმას დეკლარაცია“ საფინანსო კონტროლის შესახებ, რომელიც მსოფლიოში აღიარებულია ფინანსური კონტროლის კონსტიტუციურ დოკუმენტად, პირდაპირ მიუთითებს, რომ „საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ უნდა განახორციელოს გადასახადების აკრეფის ყოველისმომცველი კონტროლი და ამავე დროს ჰქონდეს გადამხდელთა ინდივიდუალურ აქტებში ჩახედვის უფლება“. გარდა ამისა, ხსენებული დეკლარაციის თანახმად, საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების კონტროლისას უნდა შეამოწმოს ეფექტიანობა, გადასახადების აკრეფის ორგანიზება, ასევე შემოსავლების გეგმების შესრულება და თუ საჭიროა, საკანონმდებლო ორგანოს შესთავაზოს არსებული კანონმდებლობის გაუმჯობესების წინადადებები.

ცხადია, რომ საქართველოში დღეისათვის მოქმედი კანონმდებლობის ფარგლებში საქართველოს კონტროლის პალატა მოკლებულია შესაძლებლობას სრულფასოვნად გააკონტროლოს საგადასახადო ორგანოების საქმიანობა, რაც არ უნდა შედიოდეს ხელისუფლების ინტერესებში, მით უმეტეს, როცა ხელისუფლება ძალისხმევას არ იშურებს ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის დამყარებისათვის. გამომდინარე ყოველივე ზემოთქმულიდან, დაუყონებლივ უნდა იქნას სათანადო შესწორებები შეტანილი მოქმედ კანონმდებლობაში, რათა არც ერთი სახელმწიფო სტრუქტურა არ დარჩეს გარე სახელმწიფო კონტროლის მიღმა.

საქართველოს საგადასახადო კოდექსის (98 მუხლი) თანახმად საგადასახადო კონტროლს ახორციელებს მხოლოდ საგადასახადო ორგანო, ხოლო საბაჟო კანონმდებლობით განსაზღვრულ შემთხვევებში – საბაჟო ორგანო. ამასთან, სხვა მაკონტროლებელ და სამართალდამცავ ორგანოებს ეკრძალებათ გადასახადის გადამხდელის საგადასახადო აგენტის ან სხვა ვალდებული პირის საქმიანობის საგადასახადო კონტროლი. ამავე კოდექსის თანახმად საგადასახადო კონტროლი მოიცავს მიმდინარე კონტროლის პროცედურებს (გადასახადის გადამხდელთა აღრიცხვას, გადასახადის გადამხდელისაგან ინფორმაციის წარდგენის მოთხოვნას, ზოგად ანალიტიკურ პროცედურებს), გადასახადის გადამხდელის საქმიანობაზე დაკვირვებას (ქრონომეტრაჟს, საკონტროლო შესყიდვას, ინვენტარიზაციას, დათვალიერებას) და საგადასახადო შემოწმებას (კამერალურს და გასვლითს). ამასთანავე საგადასახადო კონტროლის ჩატარების უფლება ეძლევა საბაჟო ორგანოებს საბაჟო კანონმდებლობის შესაბამისად იმ შემთხვევაში თუ საექსპორტო-საიმპორტო ოპერაციებთან დაკავშირებული გადასახადები განისაზღვრება საბაჟო პროცედურების მიხედვით.

რა თქმა უნდა, საგადასახადო კონტროლის ჩატარება

თვით საგადასახადო ორგანოების მიერ აუცილებელია და ეს დისკუსიის საგანი არ შეიძლება იყოს. აღნიშნული სახის კონტროლი, მიუხედავად იმისა, რომ მისი ობიექტია სამეურნეო სუბიექტები, მაინც შიდა კონტროლის სახეობას უნდა განეკუთვნოს, რადგან საგადასახადო ორგანოები აკონტროლებენ მათ ძირითად ფუნქციას - გადასახადების სწორად მობილიზებას სახელმწიფო ბიუჯეტში. ამასთან, მართო შიდა კონტროლით საგადასახადო საქმიანობის მონიტორინგი და მისი გარე კონტროლის მიღმა დატოვება ყოველად დაუშვებელია, რადგან ასეთ შემთხვევაში საგადასახადო ორგანოების დაინტერესება სრულფასოვან და სამართლიან კონტროლზე დაბალია, ხოლო კორუფციისა და დანაშაულობათა ფაქტების "შიდა სამზარეულოში" შენახვის სურვილი და მიდრეკილება მაქსიმალურია. შიდა კონტროლი უნდა იყოს ინფორმაციის მომზადების ეტაპი გარე კონტროლისათვის. მათი ერთმანეთისაგან მოწყვეტა კორუფციისა და სხვა სამართალდარღვევათა მიჩქმალვის მაღალი რისკის შემცველია.

სერიოზული პრობლემები იქმნება ტერიტორიული ერთეულების დონეზე საბიუჯეტო სახსრების კანონიერებისა და მუნიციპალური ქონების გამოყენების ეფექტიანობის კონტროლის საქმეში. ამ მხრივ საკანონმდებლო ვაკუმი ნაწილობრივ შეივსო, თუმცა, ფაქტობრივად იგი არ სრულდება. კერძოდ, "საქართველოს საბიუჯეტო სისტემის შესახებ" საქართველოს კანონის 44-ე მუხლი ითვალისწინებს მხარჯაე დაწესებულებებში შიდა აუდიტის ჩატარებას. კერძოდ, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროსა და საქართველოს კონტროლის პალატის მიერ ერთობლივად მიღებული (გამოცემული) შესაბამისი სამართლებრივი აქტების საფუძველზე მხარჯაეი დაწესებულება, სპეციალური სახელმწიფო ფონდი, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი ხელისუფლებები ვალდებული არიან დაამტკიცონ შემოსავლებთან და ხარჯებთან დაკავშირებულ ოპერაციებზე შიდა აუდიტის

განხორციელების პროცედურები. ამასთან, შიდა აუდიტი უნდა განხორციელდეს მხარჯავი დაწესებულებების, სპეციალური სახელმწიფო ფონდის, ავტონომიური და ადგილობრივი ხელისუფლებების ხელმძღვანელების უშუალო ზედამხედველობით. როგორც პრაქტიკა გვჩვენებს, სახელმწიფო სექტორის არც ცენტრალურ და არც ტერიტორიულ დონეზე შიდა აუდიტის სისტემა ფაქტობრივად არ მოქმედებს. ადგილობრივი მმართველობის დონეზე შიდა აუდიტის ფუნქციას თითქოსდა ასრულებენ სარევიზიო კომისიები, თუმცა ფაქტობრივად მათი საქმიანობა უმეტესწილად ფორმალურ ხასიათს ატარებს. საქართველოს ორგანული კანონის "ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის შესახებ" თანახმად ადგილობრივი აღმასრულებელი ორგანოს – საკრებულოს მიერ შექმნილ სარევიზიო კომისიას საკმაოდ დიდი უფლებები აქვს მინიჭებული. იგი ამოწმებს ადგილობრივ ბიუჯეტში შემოსავლების მობილიზების დროულობას, მათ აღრიცხვას, ხარჯების კანონიერებასა და ადგილობრივ ბიუჯეტთან მათ შესაბამისობას.

ჩვენი აზრით, ხაზი უნდა გაესვას ერთ მნიშვნელოვან გარემოებას. კერძოდ, ადგილობრივი ხელისუფლება და, შესაბამისად, ადგილობრივი ბიუჯეტი არანაირად არ უნდა იქნეს განხილული არასახელმწიფოებრივ სექტორად, ორივე ისინი შესაბამისად სახელმწიფო სახელისუფლებო სტრუქტურების და ქვეყნის კონსოლიდირებული ბიუჯეტის შემადგენელი ნაწილებია და, შესაბამისად, მათ საქმიანობაზე და ფინანსური რესურსების ხარჯვაზე სახელმწიფომ უნდა დააწესოს სათანადო კონტროლი და ზედამხედველობა.

ფინანსური კონტროლი არის არა მარტო საკონტროლო ობიექტის ცალკეული ნაწილის (საფინანსო სამსახურის) საქმიანობის კონტროლი, არამედ ის არის მთლიანად ხელისუფლების ყველა შტოში საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის კონტროლი. ამისათვის კი საჭიროა, რომ

იგი იყოს დამოუკიდებელი და, შესაბამისად, სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანო უფრო მაღალ საფეხურზე იქნას დაყენებული სახელმწიფოს სხვა სტრუქტურებს შორის. მაგალითისათვის შეიძლება აღინიშნოს, რომ ინგლისში 1996 წელს მიღებული კანონის თანახმად, მთავარი კონტროლიორი ინიშნებოდა მეფის მიერ მისი სიცოცხლის ბოლომდე. საფრანგეთში 1907 წელს მიღებული კანონით საანგარიშო პალატის ხელმძღვანელი და წევრები ინიშნება პრეზიდენტის მიერ. ასეთივე წესი მოქმედებს ევროპის სხვა ქვეყნებში.¹

ამასთან, მხოლოდ მაკონტროლებელი ორგანოს ხელმძღვანელის სახელმწიფოს მეთაურის მიერ თანამდებობაზე დანიშვნა ვერ უზრუნველყოფს ფინანსური კონტროლის დამოუკიდებლობას და მაღალ ავტორიტეტს. ამისათვის საჭიროა, რომ მაკონტროლებელი ორგანოს უკან იდგეს ხელისუფლების ის შტო, რომელიც ერთდროულად გამოდის სახელმწიფოსა და საზოგადოების სახელით. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი მისი ბუნებიდან გამომდინარე, უნდა გამოხატავდეს საკანონმდებლო ორგანოს ინტერესებს. გამომდინარე აქედან, საეკსპედიტო გამართლებულია საქართველოს კონტროლის პალატის საქართველოს პარლამენტისადმი დაქვემდებარება. ასეთ ვითარებაში ფინანსური კონტროლი ღებულობს საზოგადოებრივ (სახალხო) ხასიათს და იმავდროულად რჩება როგორც სახელმწიფო კონტროლი. მთელი ის პროცედურა, რომელსაც გადის კონტროლის პალატის მოხსენებები სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებასთან დაკავშირებით მთავრობის ანგარიშზე, აგრეთვე რევიზია-შემოწმების აქტები, პალატის საქმიანობის წლიური ანგარიში და სხვა დოკუმენტები, მიუთითებენ იმაზედ,

1. Шевлоков В.З. Финансовый контроль как функция финансового управления, ж., финансы, 2001, №1, с. 55.

რომ ფინანსური კონტროლი არის ერთიანი სახელმწიფო კონტროლის მნიშვნელოვანი, შეიძლება ითქვას ძირითადი ელემენტი.

საქართველოს კონტროლის პალატის, როგორც უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოს როლის ამაღლება ქვეყნის საფინანსო-სამეურნეო მაკონტროლებელი ორგანოთა სისტემაში მოითხოვს მისი დამოუკიდებლობის ხარისხის ამაღლებას. პალატის და მისი თანამშრომლების საქმიანობის დამოუკიდებლობა ნიშნავს მათზე ზეწოლის და მათდამი მითითებების მიცემის აკრძალვას ნებისმიერი სახელმწიფო სტრუქტურის მხრიდან, მათ მიერ მხოლოდ კანონისადმი დამორჩილებას, პალატის ხელმძღვანელობის კანონით დადგენილ ვადაში ხელშეუხებლობას.

ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პრობლემა, რომელმაც წამოიწია წინა პლანზე დღევანდელ პირობებში მდგომარეობს სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოების კოორდინირებული საქმიანობის უზრუნველყოფაში. საკითხი ეხება საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ორგანოების მაკონტროლებელ სტრუქტურათა ერთიან, ურთიერთშეთანხმებულ საკონტროლო საქმიანობას. ამჟამად, ფაქტობრივად, სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს ახორციელებს საქართველოს კონტროლის პალატა, რომელიც დაქვემდებარებულია საქართველოს პარლამენტისადმი, აგრეთვე, საქართველოს ფინანსთა სამინისტროს ფინანსური პოლიცია, საგადასახადო ინსპექციები, საქართველოს იუსტიციის სამინისტროს, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს, გენერალური პროკურატურის და სხვა უწყებების მაკონტროლებელი სამსახურები, რომლებიც წარმოადგენენ აღმასრულებელი ხელისუფლების სტრუქტურებს.

ცხადიარომადნიშნული მაკონტროლებელი სტრუქტურების საქმიანობა უნდა იყოს ურთიერთშეთანხმებული და თითოეულმა მათგანმა უნდა აგოს პასუხი კონტროლის საკუთარ უბანზე. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ დღემდე

არაა მკაფიოდ გამოიჯნული მათი კონკრეტული ფუნქციები და არაა უზრუნველყოფილი სათანადო კოორდინაცია, რაც არც თუ იშვიათად იწვევს ქაოსს და პარალელიზმს საკონტროლო საქმიანობაში.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის კოორდინაციის უფლება კანონმდებლობით გააჩნია საქართველოს კონტროლის პალატას. კანონი “საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ” მიუთითებს, რომ “სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ეფექტური განხორციელების, რევიზია-შემოწმებების პარალელიზმის აღკვეთის მიზნით საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სფეროში კონტროლის პალატა კოორდინაციას უწევს სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სხვა ორგანოების საქმიანობას” (მუხლი 66). იმ გარემოებაში, როცა უკანასკნელ პერიოდში მომრავლდა სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოთა რიცხვი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს ფინანსური კონტროლის კოორდინაცია. ამ საქმიანობას ხსენებული კანონის მოთხოვნიდან გამომდინარე სათავეში უნდა ჩაუდგეს საქართველოს კონტროლის პალატა. ორგანიზაციულად, ფუნქციურად და მეთოდურად მრავალრიცხოვან მაკონტროლებელ ორგანოთა საქმიანობის კოორდინაცია რთულია. ამ პრობლემის გადაწყვეტით გამოირიცხება პარალელიზმი და ფარული დაპირისპირება მაკონტროლებელ ორგანოებს შორის, რაც უარყოფითად მოქმედებს საკონტროლო საქმიანობის შედეგებზე და სამართლიან უკმაყოფილებას იწვევს შესამოწმებელი ორგანიზაციებისა და მთლიანად საზოგადოების მხრიდან. საკანონმდებლო საქმიანობის კოორდინაცია უნდა დაეფუძნოს არა მაკონტროლებელ ორგანოთა უწყებრივ ინტერესებს, არამედ უნდა გამომდინარეობდეს სახელმწიფოს ინტერესიდან – დამყარდეს ფინანსური წესრიგი საჯარო და საბაზრო სტრუქტურებში.

იმისათვის, რომ ფინანსურმა კონტროლმა მიიღოს

სისტემური სახე, ანუ იგი ჩამოყალიბდეს როგორც ერთიანი სისტემა, რომელიც შეასრულებს მართვის უმნიშვნელოვანეს ფუნქციას, საჭიროა კონტროლის შიდა და გარე ფორმების ურთიერთშეხამება და მათი ერთიანი, დაბალანსებული სისტემის სახით ჩამოყალიბება.

ფინანსური კონტროლის სისტემის ფორმირებაში განსაკუთრებული როლი განეკუთვნება შიდა ფინანსურ კონტროლს, რომლის უმთავრესი მიზანია თვით აღმასრულებელი ხელისუფლების (საბიუჯეტო დაწესებულებების) მიერ გაკონტროლება იმისა, თუ როგორ და რამდენად ეფექტიანად, კანონიერად და მიზნობრივად იხარჯება სახელმწიფო სახსრები და რამდენად ეფექტიანად გამოიყენება სახელმწიფო ქონება. ამასთან, შიდა კონტროლის უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა რევიზია-შემოწმების შედეგად გამოვლენილი ნაკლოვანებების აღმოფხვრის მიზნით კონკრეტული წინადადებებისა და რეკომენდაციების შემუშავება.

უნდა ითქვას, რომ დღეისათვის საქართველოში შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა არ ფუნქციონირებს. საბჭოურ პერიოდში ჩამოყალიბებული უწყებრივი სარევიზიო სამსახურები გაუქმებულია, ზოგიერთ უწყებაში შემორჩენილია ან ახლადაა დაარსებული შიდა სარევიზიო სამსახურები, თუმცა მათი როლი ფორმალურია და ისინი ძირითადად უწყებათა ხელმძღვანელების დირექტივებით საქმიანობენ. ამასთანავე, უკანასკნელ პერიოდში ცალკეულმა სამინისტროებმა და უწყებებმა შექმნეს შიდა აუდიტორული სამსახურები, თუმცა, მათი გავლენის ხარისხი ფინანსური წესრიგის დამყარებაში ძალიან დაბალია. აღნიშნულ სამსახურებს არ გააჩნიათ დამოუკიდებლობა და, შესაბამისად, მათ მიერ ჩატარებული საკონტროლო საქმიანობა ფორმალურ ხასიათს ატარებს. ამრიგად, შეიძლება ითქვას, რომ დღეისათვის საქართველოში წინასწარი, პრევენციული შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა არ მოქმედებს და,

შესაბამისად, მთელი სიმძიმე გადადის გარე კონტროლზე, რომელიც ფინანსური კონტროლის სისტემის ბევრად უფრო მნიშვნელოვანი შემადგენელი ნაწილია, ვიდრე შიდა ფინანსური კონტროლი.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, გარე ფინანსური კონტროლის უმაღლეს ორგანოს საქართველოში წარმოადგენს კონტროლის პალატა, რომლის საქმიანობის ეფექტიანობა ბევრადაა დამოკიდებული იმაზე, თუ როგორაა ქვეყანაში ორგანიზებული შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემა. გამომდინარე იქიდან, რომ ჯერჯერობით იგი არაა ჩამოყალიბებული, ცხადია, მხოლოდ გარე ფინანსური კონტროლი სათანადო შედეგს ვერ იძლევა. ამასთან, ხაზი უნდა გაესვას იმ გარემოებას, რომ გარე და შიდა კონტროლის ამოცანები იდენტური არაა. გარე კონტროლი ძირითადად პასუხობს საზოგადოების ინტერესებს, მაშინ, როდესაც შიდა კონტროლი უპირველესად საბიუჯეტო დაწესებულებების (სამთავრობო სტრუქტურების) ინტერესებში შედის. პასუხს საზოგადოებრივ კითხვაზე – რამდენად ოპტიმალურია და მართებულია სამთავრობო გადაწყვეტილება დაკავშირებული ფინანსების ხარჯვასთან ან სახელმწიფო ქონების ეფექტიანად გამოყენებასთან, შიდა კონტროლი ვერ გასცემს. ამაზე მხოლოდ გარე კონტროლს შეუძლია მიუკერძოებელი პასუხის გაცემა. ამასთან, მიუხედავად იმისა, რომ შიდა და გარე კონტროლს გარკვეულწილად განსხვავებული ამოცანები აკისრიათ, მათი საბოლოო მიზანი მაინც ფინანსური წესრიგის დამყარებაა, ამიტომაც მათი საქმიანობის პოზიტიური შედეგი და ეფექტიანობა მიიღწევა მხოლოდ ორივე ტიპის კონტროლის ურთიერთკოორდინირებულად განხორციელების შემთხვევაში.

უნდა აღინიშნოს, რომ საქართველოში გარე და შიდა ფინანსური კონტროლის სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ერთიან სისტემაში მოუქცევლობამ, აგრეთვე შიდა კონტროლის განუვითარებლობამ და, შესაბამისად,

ამ უკანასკნელის ფუნქციების გარე კონტროლისადმი გადაკისრებამ, მნიშვნელოვნად შეუშალა ხელი ქვეყანაში საფინანსო-ეკონომიკური წესრიგის დამყარებას. როგორც პრაქტიკა გვინიშნებს, საფინანსო-ეკონომიკური ხასიათის კანონდარღვევები, სახელმწიფო სახსრების არამიზნობრივი ხარჯვა, ქონების არაეფექტიანი გამოყენება და სხვა ხასიათის კანონდარღვევები თითქმის ყველა საბიუჯეტო ორგანიზაციაში და ყველა დონის სამთავრობო სტრუქტურაში გვხვდება. შიდა ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოუყალიბლობის გამო ვერ ხერხდება კონტროლის პროფილაქტიკური ფუნქციის რეალიზაცია, საფინანსო-ეკონომიკურ კანონდარღვევათა წინააღმდეგ პრევენციული ღონისძიებების გატარება, რის გამოც გარე ფინანსური კონტროლი მოქმედებას იწყებს “პოსტ-ფაქტუმ”, ანუ მას შემდეგ, როდესაც უკვე დამდგარია და სახეზეა კანონდარღვევა. ამის შედეგად, გარე კონტროლი ერთგვარ სადამსჯელო ფუნქციას იძენს, რამდენადაც მისი გამტარებლები რევიზია-შემოწმებისას თითქმის ყველა მხარჯავ სუბიექტში აწყდებიან ფინანსურ კანონდარღვევას, სახელმწიფო ქონების არაეფექტიან გამოყენებას.

ამასთან, როგორც ცნობილია, სახელმწიფო კონტროლის საერთოდ, და მათ შორის, კერძოდ, ფინანსური კონტროლის მთავარი ამოცანა კანონდამრღვევთა დასჯა როდია, არამედ მთავარია კანონდარღვევათა აღმოფხვრა და ეკონომიკური ხასიათის დანაშაულის მინიმიზაცია. თუ ამ მოთხოვნებს დაეუდებთ საფუძვლად კონტროლის სისტემას, იგი ეფექტიანი იქნება მხოლოდ და მხოლოდ შიდა და გარე კონტროლის თავესებადობისა და მათი ჰარმონიულად ფუნქციონირების შემთხვევაში. თუ ამ უკანასკნელს არ ექნა ადგილი, ავტონომიურ რეჟიმში მოქმედი გარე კონტროლი მუდმივად წააწყდება უკვე დამდგარ საფინანსო-ეკონომიკურ კანონდარღვევებს და ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის დამყარებას სერიოზული პრობლემები შეექმნება.

ამრიგად, ყოველივე ზემოთქმული აშკარად მიგვანიშნებს

იმაზე, რომ დღევანდელ ეტაპზე საქართველოში მომწიფდა ერთიანი ფინანსური კონტროლის სისტემის ჩამოყალიბების საკითხი, რომელიც გააერთიანებს გარე და შიდა კონტროლის ფუნქციებს და ამით უზრუნველყოფს ფინანსური წესრიგის დამყარების დაჩქარებას. ამისათვის კი საჭიროა შესაბამისი საკანონმდებლო საფუძვლების შემუშავება, რომელიც დაავალდებულებს ყველა სახელმწიფო მხარჯავ სუბიექტს შიდა აუდიტის სამსახურების ჩამოყალიბებასა და ამოქმედებას.

5. რევიზიისა და აუდიტის თანაფარდობის საკითხები *

კითხვაზე – რა არის აუდიტი, ხშირად პასუხობენ, რომ ეს არის ორგანიზაციის საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმება. ასევე, კითხვაზე – რა არის რევიზია, ამბობენ, ესეც საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შემოწმების ფორმას წარმოადგენს. ამდენად, უჭირთ განასხვავონ აუდიტი რევიზიისგან, გამოყონ მათ შორის პრინციპული სხვაობა. ბევრი თვლის, რომ აღნიშნული ცნებები იდენტურია.

ზემოთ აღნიშნულ განმარტებებში არსებული ლოგიკური შეცდომის მიზეზი განპირობებულია მცდელობით, განემარტოთ ჩვენთვის საინტერესო ცნება კონტროლის განსაზღვრული ფორმისთვის დამახასიათებელ ინდივიდუალურ ნიშან-თვისებათა მოშველიების გარეშე. ასეთი შეცდომა გვხვდება როგორც ამ სფეროს არასპეციალისტებს, ისე მეცნიერ-მკვლევარებს შორის.

განსხვავება აუდიტსა და რევიზიას შორის კონცეპტუალური ხასიათისაა და განპირობებულია მათი წარმოშობისა და განვითარების ისტორიული წანამდგრებით, ასევე მათ მიერ გადასაწყვეტ ამოცანათა სპეციფიკით.

აუდიტორული საქმიანობის პრობლემატიკისადმი მიძღვნილ სამეცნიერო-ეკონომიკურ ლიტერატურაში აუდიტის ცნების შესახებ ფრიად განსხვავებული განმარტებებია მოცემული.

ზოგიერთი მკვლევარი თვლის, რომ აუდიტი წარმოადგენს სამეურნეო სუბიექტთა საჯარო ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელ ექსპერტიზას და ანალიზს. თანამედროვე გაგებით – ესაა მეურნეობრიობისა და საკუთრების განსხვავებული ფორმების მქონე საწარმოთა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების პროცესი, მათი სისწორისა და მოქმედ კანონმდებლობასთან შესაბამისობის დადგენის თვალსაზრისით.¹

1. * პარაგრაფის თანაავტორია ემ.კ. დოცენტი ნ.მიხანაშვილი
Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие //Бухгалтерский учёт. – 1992 №4.

გეხედება განსხვავებული განმარტებებიც, რომელთა თანახმად აუდიტორული კონტროლის შინაარსი მოიცავს საწარმოს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ექსპერტულ შეფასებას, ბუღალტრული აღრიცხვის, ბალანსის, ანგარიშგების და შიგა აუდიტის მონაცემთა საფუძველზე.¹ ან კიდევ აუდიტი შეიძლება განისაზღვროს როგორც ბიზნესის თავისებური ექსპერტიზა.²

ზოგიერთი ავტორი თვლის, რომ აუდიტი წარმოსდგება ლათინური სიტყვისაგან აუდიო, რაც ნიშნავს – “მას ესმის“. სხვები აღნიშნავენ, რომ აუდიტორი ინგლისურიდან თარგმანში ნიშნავს “მოკარნახეს“ (“подсказчик”).

როჯერ ადამსი აუდიტს ახასიათებს როგორც, საზოგადოებისთვის აუცილებელი სამსახურის გაწევასთან დაკავშირებულ საქმიანობას, გამოქვეყნებული ფინანსური ანგარიშგების შესაძლო უტყუარობის დადასტურების მიზნით.³

ასევე, მიიჩნევენ, რომ აუდიტი – ეს ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებაა დამოუკიდებელი დიპლომირებული ბუღალტრების მიერ, რომლებიც მოცემულ კომპანიაში არ მუშაობენ.

როგორც წესი, აუდიტის დეფინიციაში ამ ცნების განმარტებისთვის განიხილავენ მის ძირითად მიზანს, რომელიც სხვადასხვა ქვეყანაში დიფერენცირებულია.

აუდიტის მიზანი განისაზღვრება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტით (ასს №200). აუდიტორული საქმიანობის მიზანია – კონკრეტული ამოცანა, რომლის გადასაწყვეტადაც მიმართულია აუდიტორის საქმიანობა; ის განისაზღვრება

1. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник. - Киев: “Знания”; КОО, 2000

2. Камышанов П. И. Практи. пособие по аудиту. – М.: Инфра – М, 1996

3. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995.

კანონმდებლობით, აუდიტორული საქმიანობის ნორმატიული რეგულირების სისტემით, აუდიტორისა და კლიენტის სახელშეკრულებო ვალდებულებებით.

აშშ-ში აუდიტის მიზანია შესაძლებლობა მიეცეს აუდიტორს გამოთქვას აზრი იმასთან დაკავშირებით, მომსადებელია თუ არა საფინანსო ანგარიში ყველა არსებითი სფეროების მიხედვით, ფინანსური ანგარიშგების დადგენილი საფუძვლების (დებულებების, ნორმატივების) შესაბამისად.

ინგლისში – აუდიტი განიხილება როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ანგარიშების შედგენის სისწორის კონტროლი და საწარმოს ფინანსურ ანგარიშგებაზე აზრის გამოთქმა.

საფრანგეთში – ეკონომიკის არასახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის გარე ფინანსური კონტროლი.¹

რუსეთის ფედერაციაში, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ ფედერალური კანონის შესაბამისად, აუდიტი გულისხმობს სამეწარმეო საქმიანობას – ორგანიზაციებისა და ინდივიდუალური მეწარმეების (აუდირებული პირების) ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების დამოუკიდებელი შემოწმების სფეროში. ამდენად, აუდიტის განსაზღვრება რუსეთში შეესაბამება საერთაშორისო ნორმებს.

საქართველოში, „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ სახელმწიფო კანონის თანახმად, აუდიტი არის აუდიტორებისა და აუდიტორული ფირმების მიერ სამეურნეო სუბიექტების საჯარო საბუღალტრო ანგარიშგების, აღრიცხვის, პირველადი დოკუმენტებისა და საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის შესახებ სხვა ინფორმაციის შემოწმება სათანადო ხელშეკრულებების საფუძველზე მათი უტყუარობის, სისრულის, მოქმედ კანონმდებლობასა

1. Лабынцев Н. Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика. – М.: Издательство ПРИОР, 2000. с.15.

და დადგენილ ნორმატივებთან შესაბამისობის დადგენის მიზნით.

რაც შეეხება კონტროლს – იგი მართვისთვის დამახასიათებელი ფუნქციაა. იგი წარმოდგება ფრანგული სიტყვისაგან „კონტროლჟ“, რაც ნიშნავს ორ ეგზემპლარად შედგენილ სიას, გადასინჯვას, რაიმეს შემოწმებას.

ეკონომიკური ან სამეურნეო კონტროლი ნიშნავს კონტროლის ფუნქციის განხორციელებას სამეურნეო-ეკონომიკურ სფეროში. წარმოადგენს რა მართვის ფუნქციის შემადგენელ ნაწილს. ეკონომიკური კონტროლი მიმართულია ეკონომიკის წინაშე მდგარ სტრატეგიულ ამოცანათა გადასაწყვეტად. ის ასრულებს რამდენიმე ფუნქციას: ინფორმაციულ, პროფილაქტიკურ, სამოხილიზაციო და აღმზრდელობითს.¹

განიხილავენ კონტროლის ორ განსხვავებულ კონცეფციას:

1. კონტროლი, როგორც მართვის ერთ-ერთი ფუნქცია (კიბერნეტიკული მიდგომა);

2. კონტროლი, რომელიც ხორციელდება მმართველობითი პროცესის თითოეულ სტადიაზე, ე.ი. მმართველობითი პროცესის აუცილებელი მახასიათებელი მის ყოველ სტადიაზე.

კონტროლი, როგორც მართვის ფუნქცია. ეს კონტროლის ყველაზე მარტივი კონცეფციაა. მისი არსი აქ განიხილება მართვის ნებისმიერი პროცესის, უკუკავშირად“, რომლის დროსაც მმართველი სისტემა იღებს აუცილებელ ინფორმაციას სამართავი ობიექტის რეალურ მდგომარეობაზე და მმართველობითი გადაწყვეტილებების რეალიზაციის ხარისხზე.

სქემატურად, ნებისმიერი მმართველობითი პროცესი შეიძლება შემდეგნაირად წარმოედგინოთ: დაგეგმვა მოქმედება შედეგის ანალიზი (საპირისპირო კავშირი, ანუ კონტროლი). აქ, კონტროლი, გადაწყვეტილებათა 1. Пупко Г. М. Аудит и ревизия. – 2-е изд., Мисанта, 2004. с. 4.

მიღების ნებისმიერი პროცესის დამამთავრებელი და აუცილებელი ეტაპია. ლიტერატურაში, წარმოდგენილი კონცეფციის სხვადასხვა მოდიფიკაციები გვხვდება.

მართველობითი პროცესის თითოეულ სტადიაზე განხორციელებული კონტროლი. ეს კონტროლის შედარებით რთული კონცეფციაა. მისი ფუძემდებელია ფაბიო ბესტა (1845-1923 წწ). აქ, დროის მიხედვით გამოიყოფა წინასწარი, მიმდინარე და შემდგომი კონტროლი. წინასწარი კონტროლი პროფილაქტიკური ხასიათისაა, რომელიც სამეურნეო ოპერაციის დაწყებამდე ხორციელდება, პოტენციური რისკის გამოსაელენად. მიმდინარე კონტროლი ოპერატიული ხასიათისაა, რომელიც პერიოდულად ხორციელდება, მათ შორის, საბუღალტრო სამსახურების მიერ. შემდგომი კონტროლი საგადასახადო, აუდიტორულ და სარევიზიო შემოწმებას გულისხმობს, რომლის დროსაც წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ნაკლოვანებები გამოვლინდება.

წარმოდგენილი კონცეფციის მიხედვით კონტროლი მმართველობით გადაწყვეტილებათა ციკლის მუდმივად თანმდევი პროცესია და დამახასიათებელია მმართველობითი ფუნქციის რეალიზაციის თითოეული სტადიისთვის.

ამდენად, კონტროლი თავისი შინაარსით მნიშვნელოვნად ფართო ცნებაა, ვიდრე რევიზია და აუდიტი. მას ადგილი აქვს ყველგან და ყოველთვის (როგორც ჰაერს, მატერიას). რაც შეეხება რევიზიას და აუდიტს, ისინი კონტროლის შემადგენელი ელემენტებია. შეიძლება მოვიყვანოთ კონტროლის სხვა შემადგენლებიც: მონიტორინგი, სასამართლო-ბუღალტრული ექსპერტიზა, ასევე წარმოებული ელემენტები – ინსტრუქცია, დებულება, ბრძანება, განკარგულება, რომლებიც კონტროლის მახასიათებლებს შეიცავენ და მმართველობის ფუნქციებს წარმოადგენენ.

კონტროლის ფორმებს სრულიად სამართლიანად მიაკუთვნებენ აგრეთვე აღრიცხვას, მათ შორის – ბუღალტრულ აღრიცხვას.

ყოველივე აღნიშნულიდან გამომდინარე აუდიტი შეიძლება განისაზღვროს როგორც აუდიტებას დაქვემდებარებული პირის ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების უტყუარობის შემდგომი კონტროლის ფორმა.

სიტყვა „რევიზია“ წარმოდგება ლათინური რევისიონ-იდან, რაც ნიშნავს, გადასინჯვას“. რევიზია – კონტროლის ძირითადი საშუალებაა, რაც ითვალისწინებს საფინანსო-სამეურნეო საქმიანობის ღრმა და ყოვლისმომცველ შესწავლას, რომლის დროსაც დგინდება შესრულებული სამეურნეო ოპერაციების, ასევე ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების კანონიერება, საიმედოობა და ეკონომიკური მიზანშეწონილობა.¹

პოსტსაბჭოურ ქვეყნებში, მათ შორის საქართველოში, გამოიყენა ცალკეული გამოკვლევები აუდიტის შესახებ, სადაც ცნება „რევიზია“ მექანიკურად იცვლება „აუდიტით“, ანუ ავტორები ვერ ხედავენ ამ ცნებებს შორის პრინციპულ განსხვავებას. მაგალითად, ცალკეულ მკვლევართა აზრით, აუდიტი – ეს იგივე რევიზიაა. ამ აზრის დასაბუთებას ცდილობენ იმით, რომ აუდიტსა და რევიზიას შემოწმების პროცესში გააჩნიათ ერთი და იგივე მეთოდოლოგიური და მეთოდური საფუძველი და იგივე მიზანი. ცნება - უდიტის შემოღებას ისინი უკავშირებენ კონტროლის ერთი ფორმის მეორეთი გარდაქმნის კანონზომიერ პროცესს. ამასთან, თვლიან, რომ თავად კონტროლის შინაარსმა არსებითი ცვლილება არ განიცადა.²

პრაქტიკაში გეხვდება სხვა შემთხვევებიც, როცა რევიზიის როლი მნიშვნელოვნად იკვეცება და დაიყვანება უპირატესად ფაქტობრივი კონტროლის (მაგალითად, ინვენტარიზაციის) მეთოდური ხერხების შესრულებამდე.

1. Пупко Г. М. Аудит и ревизия. – 2-е изд., Мисанта, 2004. с. 22-23..

2. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология.- М.: Финансы и статистика, 1998.

აღნიშნული შეხედულებები, ჩვენი აზრით, მცდარია და წარმოადგენს ზედაპირულ შეხედულებას კონტროლზე, მის ამოცანებზე, ფუნქციებზე და განხორციელების ფორმებზე.

რევიზია და აუდიტი – საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის დამოუკიდებელი, განსხვავებული ფორმებია. ამას ადასტურებს როგორც დღევანდელი კონტროლის სისტემის ოფიციალური სტანდარტები და ტერმინოლოგია, ისე მისი განვითარების ისტორია.

სხვადასხვა ქვეყნის ნორმატიულ-საკანონმდებლო ბაზაში წარმოდგენილი აუდიტის (და რევიზიის) ცნების ოფიციალური განმარტების ანალიზი საშუალებას იძლევა დაეაფიქსიროთ სპეციფიკური დამახასიათებელი ნიშნები, რაც აუდიტის შინაარსს ხსნის.

რუსეთის ფედერალურ კანონში, აუდიტორული საქმიანობის შესახებ¹ ორი მახასიათებელი ნიშანი გამოიყოფა:

1. უდიტი, როგორც წმინდა სამეწარმეო საქმიანობა;
2. აუდიტი, როგორც აუდირებულ პირთა ბუღალტრული აღრიცხვის და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებასთან დაკავშირებული საქმიანობა.

რუსეთის (და სხვა ქვეყნების, მათ შორის საქართველოს) სამოქალაქო კოდექსით, მეწარმეობა დამოუკიდებელი, საკუთარ რისკზე დამყარებული საქმიანობაა, რომელიც მიმართულია მოგების მისაღწევად განსხვავებული შინაარსის სამუშაოთა შესრულებით, მათ შორის, მომსახურების გაწევის გზით. აუდიტორულ ორგანიზაციასა და სააუდიტორო პირს შორის ურთიერთობა რეგლამენტირდება სასყიდლიანი მომსახურების გაწევის ხელშეკრულებით, სადაც პირველი შემსრულებელია, მეორე – შემკვეთი.

ამასთან, აუდიტორული ორგანიზაცია (ინდივიდუალური აუდიტორი) და სააუდიტორო პირიც წარმოადგენენ თანასწორუფლებიან მონაწილეებს, ე.ი. ერთმანეთისგან დამოუკიდებელ სამეურნეო სუბიექტებს, რაც, თავის მხრივ, კონტრაგენტის თავისუფალ არჩევას გულისხმობს.

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 7 августа 2001г. №119-фз// Российская газета. – 2001. – 9 авг.

ამგვარად, აუდიტის სპეციფიკურ მახასიათებლად ითვლება ურთიერთობის ჰორიზონტალური ფორმა, შემმოწმებელი – შესამოწმებელი“, რვეიზია კი პირიქით, ურთიერთობის ვერტიკალური (“ადმინისტრაციული“) ფორმით ხასიათდება.

რვეიზია ინიშნება მართვის ზემდგომი იერარქიული ორგანოს მიერ, როგორიცაა სს-ში აქციონერთა კრება, შპს-ში მონაწილეთა კრება და ა.შ., ან ზემდგომი თანამდებობის პირის – ხელმძღვანელის მიერ (ორგანიზაციის შიგნით). რვეიზია შეიძლება იყოს შიგასისტემური (პოლდინგის ფარგლებში) ან შიგასამეურნეო (ერთი საწარმოს ფარგლებში).

რვეიზიის ჩატარება ფორმდება განმკარგულებელი დოკუმენტით (ბრძანებით, ხელმძღვანელის განკარგულებით, კრების ოქმით და ა.შ.). რვეიზიის მიზანი კანონით კი არ დგინდება, არამედ პირის (მართვის ორგანოს) მიერ, რომელიც ნიშნავს შემოწმებას და მიუთითებს განისაზღვროს თუ მართვის ქვემდგომ დონეზე დანიშნული მენეჯერი რამდენად ასრულებს ზემდგომის, მესაკუთრის (ხელმძღვანელის) ნებას.

სსრ კავშირში სახალხო მეურნეობის მართვის ადმინისტრაციულ-მბრძანებლური სისტემის პირობებში, სარვეიზიო კონტროლი წარმოადგენდა სახელმწიფო ხელისუფლების განმტკიცების საშუალებას. არსებითად, საბაზრო ეკონომიკის პირობებშიც რვეიზია იმავე მიზანს ემსახურება, შეიცვალა მხოლოდ საკუთრების ფორმა.

საზოგადოდ აღიარებულია, რომ აუდიტის მიზანს წარმოადგენს აზრის გამოთქმა სააუდიტორო პირების საფინანსო (ბუღალტრული) ანგარიშგების საიმედოობის და ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შესახებ. საიმედოებაში იგულისხმება ფინანსური (ბუღალტრული) ანგარიშგების მონაცემთა სიზუსტის ხარისხი, რაც მის მომხმარებელს საშუალებას აძლევს არსებულ მონაცემთა საფუძველზე გააკეთოს სწორი დასკვნები სამეურნეო საქმიანობის, ფინანსური მდგომარეობის და ა.შ. შესახებ, მიიღოს დასაბუთებული გადაწყვეტილება, რაც ბაზირებული იქნება ამ დასკვნებზე.

ამგვარად, ზოგადი აუდიტის ჩატარებისას აუდიტორის ამოცანათა წრეში პირდაპირ არ შედის სააუდიტორო ორგანიზაციის საქმიანობის ეფექტიანობის, სახსრების მიზნობრივი ხარჯვის, მმართველობითი გადაწყვეტილებების ბიზნესის განვითარების ამოცანებთან შესაბამისობის და ა.შ. საკითხთა კვლევა. ზოგადი აუდიტი (უშუალოდ – მისი თანმდევი მომსახურების გათვალისწინების გარეშე) შემოიფარგლება მხოლოდ ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების შემოწმებით. ყველა სხვა საკითხი, რომლებიც, ტრადიციულად რევიზიის დროს განიხილება, გამორიცხულია ზოგადი აუდიტორული საქმიანობის მიზნებიდან. აუდიტორმა მხოლოდ ანგარიშგების საიმედოობის ხარისხი უნდა შეამოწმოს, სხვა დანარჩენი მის მომხმარებელთა კომპეტენციაში შედის.

კონტროლის სისტემის ისტორიული განვითარების ანალიზი ასევე საშუალებას გვაძლევს მოვახდინოთ კონსტატირება, რომ აუდიტი, თანამედროვე გაგებით (ინგლისში, საფრანგეთში, აშშ-ში) წარმოიშვა სააქციო ამხანაგობათა ანგარიშგების ობიექტური შეფასების მოთხოვნილების გამო, რათა მიეღოთ საიმედო მონაცემები საწარმოს ფაქტობრივი ფინანსური მდგომარეობის, ასევე, გარკვეული პერიოდისთვის მისი სამეურნეო შედეგების შესახებ.

თუ აუდიტისა და რევიზიის სხვა მახასიათებელ თვისებათა სრულ აბსტრაქტირებას მოვახდენთ, შეიძლება დავასკვნათ, რომ შემოწმებით შემოფარგლულ საკითხთა წრეში აუდიტი წარმოადგენს (და ემსახურება) სარევიზიო პროცესის ნაწილს (ეტაპს).

სწორედ ზემოთ ჩამოყალიბებულ ორ სხვადასხვა შინაარსში, მკვლევართა აზრით, შეინიშნება პრინციპული განსხვავება აუდიტსა და რევიზიას შორის.

აუდიტსა და რევიზიას შორის განსხვავებას ადგილი აქვს მათი შედეგების შეფასების ორგანიზაციულ-სამართლებრივი კუთხითაც. მაგალითად, რევიზიის შედეგები მართვის იერარქიულ სტრუქტურაში ანალიზდება და ექვემდებარება ზემდგომი რგოლის ადმინისტრაციულ ან სამართლებრივ რეაგირებას, ხოლო აუდიტის შედეგები

მხოლოდ დამკვეთის მოხმარების წყაროს წარმოადგენს და იგი მმართველობის ეკრტიკალურ იერარქიაში სამართლებრივი რეაგირების კუთხით არ განიხილება. თუმცა, ზოგიერთ ქვეყანაში, აუდიტის შედეგები საჯიროების შემთხვევში ორგანიზაციულ-სამართლებრივი რეაგირების საგანს წარმოადგენს.

ამდენად, აუდიტისა და რევიზიის გაიგივება არამართებულია. აუდიტი, შეიძლება ითქვას, წარმოადგენს “ლაით-რევიზიას”, მას პრევენციული შინაარსი აქვს, რომლის შედეგად არ მიიღება მნიშვნელოვანი ორგანიზაციულ-სამართლებრივი გადაწყვეტილებები. რევიზია კი – სრულმასშტაბიანი, კომპლექსური შემოწმებაა, რომლის შედეგები მმართველობის ზედა რგოლების სერიოზული მსჯელობის საგანი ხდება და მას შეიძლება მოჰყვეს მკაცრი აღმინისტრაციულ-სამართლებრივი გადაწყვეტილებები.

გარე აუდიტსა და რევიზიას შორის განსხვავების ძირითადი კრიტერიუმები აღწერილია 1 ცხრილში, ხოლო აუდიტის ძირითადი სახეები სხვადასხვა ნიშნების მიხედვით ნაჩვენებია 2 ცხრილში.

ცხრილი 1

განსხვავება გარე აუდიტსა და რევიზიას შორის

პრიტიკიუმი	აუდიტი	რევიზია
შისანი	ფინანსური ანგარიშების ურთიერთობაზე აზრის გამოხატვა	ნაკლოვანებათა გამოვლენა მისი აღმოფხვრისა და დამნაშავეთა დასჯის მიზნით
ხასიათი	სამეწარმეო საქმიანობა	აღმასრულებელი საქმიანობა, გარკვეულების შესრულება
ურთიერთდაშორების საფუძველი	ნებაყოფლობითი საქმიანობა ხელშეკრულების საფუძველზე	ზემდგომი ორგანოების ან სახელმწიფო სტრუქტურების განსაკუთრებით იძულებითი საქმიანობა
შეზღუდვითი კანონები	პორიზონტალური კანონი, კლიენტთან თანაბარუფლებიანი ურთიერთობა და ანგარიში მის წინაშე	ვერტიკალური კანონი, ანგარიში ზემდგომ ორგანოებთან შესრულების შესახებ
მოქმედების ანაზღაურების პრინციპი	იხდის კლიენტი	იხდის ზემდგომი ორგანო ან სახელმწიფო
პრაქტიკული ამოცანები	კლიენტის ფინანსური მდგომარეობის გაუმჯობესება, პასუხის (ინვესტიციების, კრედიტების) მოზიდვა, კლიენტის დაცვა და კონსულტაცია	აქტივების შენარჩუნება, კანონდარღვევათა აღკვეთა და პრევენცია
შედეგები	აუდიტორული დასკვნა დოკუმენტი, რომელსაც აქვს იურიდიული ძალა ყველა ფიზიკური და იურიდიული პირებისათვის, მართვის სახელმწიფო, თვითმმართველობის და სასამართლო ორგანოებისათვის	რევიზიის აქტი მკორტროლებელი ორგანოს შიდა დოკუმენტი, რომელიც უნდა გადაეცეს ზემდგომ და სხვა ორგანოებს და რომელშიც ასახულია ყველა გამოვლენილი ნაკლოვანება

აუდიტის სახეები

კრიტერიუმები	სახეები
ინფორმაციის მომხმარებელთან დამოკიდებულება მიხედვით	1. გარე აუდიტი 2. შიდა აუდიტი
კანონის მოთხოვნებთან დამოკიდებულების მიხედვით	1. აუცილებელი აუდიტი 2. სავალდებულო აუდიტი
აუდიტის ობიექტის მიხედვით	1. საბანკო აუდიტი 2. სადასაწყისო აუდიტი 3. საინვესტიციო, საბიზნესო აუდიტი 4. ზოგადი აუდიტი 5. სახელმწიფო აუდიტი
დანიშნულების მიხედვით	1. ფინანსური აუდიტი 2. შესაბამისობის აუდიტი 3. სპეციალური, ოპერაციული აუდიტი 4. საგადასახადო აუდიტი 5. ფასების აუდიტი 6. მმართველობითი (საწარმოო) აუდიტი 7. სამეურნეო საქმიანობის აუდიტი
ნატარების დროის მიხედვით	1. თავდაპირველი აუდიტი 2. შეთანხმებული (განმეორებადი) აუდიტი 3. ოპერატიული აუდიტი
შემოწმების ხასიათის მიხედვით	1. მტკიცებულებითი აუდიტი 2. ორიენტირებული-სისტემური აუდიტი 3. რისკზე დაყუასნებული აუდიტი

6. აუდიტი როგორც ფინანსური კონტროლის საპროექტო (პროექტის) სტანდარტებით აღიარებული მეთოდი

გეგმიანი ეკონომიკიდან საბაზრო ურთიერთობებზე გარდამავალი ქვეყნებისათვის, მათ შორის, საქართველოსათვის, აუდიტორული საქმიანობა შედარებით ახალი მიმართულებაა. აუდიტის, როგორც საბაზრო ურთიერთობათა ორგანიზებული შემადგენელი ნაწილის სრულყოფილი ფორმითა და შინაარსით ჩამოყალიბება და განვითარება ბევრად არის დამოკიდებული იმაზე თუ რამდენად მეცნიერულად დამუშავდება ის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საფუძვლები, რომლებიც საფუძვლად უნდა დაედოს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ამ ახალი მიმართულების პრაქტიკაში დანერგვას. ასეთი წინასწარი მოსამზადებელი სამუშაოების ჩატარების აუცილებლობა განპირობებულია იმით, რომ საბაზრო ეკონომიკაზე გარდამავალ ქვეყნებში ადგილი აქვს დასავლეთში ათეულწლობით ადაპტირებულ საბაზრო მექანიზმების, მათ შორის, აუდიტის მექანიკურ, ნაჩქარევ გადმოტანას, რაც ხშირ შემთხვევაში არ იძლევა დადებით ეფექტს და არც თუ იშვიათად ხდება ეკონომიკური განვითარების დამამუხრუჭებელი ფაქტორი.

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. სამეურნეო სუბიექტების დიდმა ნაწილმა ჯეროვნად 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. 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 აუდიტორულ 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 1. გეაზავა გ. სავალდებულო აუდიტი გაუქმდა, ე.წ. „აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“, 2005, №8, გვ.7.

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, სახელმწიფო 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 ტრილში უზრუნველყოს სრული ფინანსური წესრიგის დამყარება.

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 ვერ გამოიღო. უპირველეს ყოვლისა, შემუშავდა სამართლებრივი ბაზა, რომელმაც საფუძველი

ნაუყარა გარკვეულ დადებით ძვრებს სახელმწიფო კონტროლის სისტემაში, თუმცა დღემდე მთელი რიგი მნიშვნელოვანი მეთოდური და ორგანიზაციული საკითხები გადაუწყვეტელი 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.

ბოლო წლებში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სტრუქტურულ-ორგანიზაციული მოწყობა ძირეულად შეიცვალა. კერძოდ, განხორციელდა საბიუჯეტო პროცესში სახაზინო სისტემის დანერგვა, რამაც თავის მხრივ დღის წესრიგში დააყენა ბიუჯეტის აღსრულების პროცესის რევიზია-შემოწმებებში ახალი 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. გამომდინარეაქედან დღის წესრიგში დგება სახელმწიფო 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 ახლებური მიდგომა. ეს თავის მხრივ მოითხოვს შესაბამისი კანონმდებლობის ფორმირებას, რომელიც ჯერჯერობით საქართველოში არ განხორციელებულა. დასაველეთის განვითარებულ ქვეყნებში აღნიშნული საკითხი სამართლებრივად დიდი ხანია დარეგულირებულია.

გასული საუკუნის მიწურულამდე ცალკეული ქვეყნები ფინანსური კონტროლის განსხვავებულ ფორმებს და მეთოდებს გამოიყენებდნენ. ბოლო პერიოდში, ეკონომიკური გლობალიზაციის გაღრმავების კვალდაკვალ, დაიწყო მათი თანდათანობითი დაახლოებისა და უნივერსალიზაციის პროცესი. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სფეროში უნიფიცირებული წესებისა და მიდგომების დანერგვას ემსახურება სწორედ 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), დსთ-ს წევრი ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების ხელმძღვანელთა საბჭო (BOФK CHГ) 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. ლიმაში (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 დაეა 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 გეიხვენებს, 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 განსაზღვრულია როგორც ორგანიზაციის წლიური ანგარიშგების (annual accounts) შემოწმება, 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, შემოწმებას დაქვემდებარებული 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.”¹ უფრო ლაკონური და შინაარსობლივად ტევადი განმარტებაა მოცემული აუდიტისადმი მიძღვნილ სპეციალიზებულ ლექსიკონში: “აუდიტი არის აუდიტორების მიერ კლიენტის ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება მათ სისწორეზე აზრის გამოხატვის მიზნით”.²

დასაველეთისა და პოსტსოციალისტურ ქვეყნებში ამ ბოლო პერიოდში გამოცემულ სპეციალურ ლიტერატურაში აუდიტის განმარტების სხვადასხვა რედაქცია გვხვდება, თუმცა შინაარსობლივად მათ შორის არსებითი განსხვავება არ შეინიშნება. მათი განზოგადების საფუძველზე აუდიტი შეიძლება განიმარტოს როგორც ბუღალტრული აღრიცხვის, ბუღალტრული ბალანსის და ფინანსური ანგარიშგების დამოუკიდებელი შემოწმება-ექსპერტიზა, რომლის მიზანია სამეურნეო სუბიექტის მიერ მოქმედი კანონმდებლობისა და ნორმატიული დებულებების შესაბამისად ბუღალტრული აღრიცხვის სისწორის შემოწმება, ბალანსის მაჩვენებლებისა და ფინანსური ანგარიშგების უტყუარობის დამოწმება.

ეკონომიკურ თეორიასა და პრაქტიკაში ცალკეული კრიტერიუმების მიხედვით აუდიტი კლასიფიცირდება სხვადასხვა სახეებად. მათ შორის, განსაკუთრებით უნდა აღინიშნოს აუდიტის კლასიკოსის, ნაფიც ბუღალტერთა ამერიკელი ინსტიტუტის ერთ-ერთი დამფუძნებლის და შემდგომში მისი პრეზიდენტის რობერტ მონტგომერის მიერ შემოთავაზებული აუდიტის კლასიფიკაცია, რომელმაც

1. Финансы: Оксфордский толковый словарь: Англо-Русский М.: Издательство “Вес Мир”, 1997, с. 27.

2. აუდიტის ოფიციალური ტექნიკური დოკუმენტები, ნაწილი I, თბილისი, 1999, გვ. 92.

საყოველთაო აღიარება და პრაქტიკული გამოყენება
ჰქონდა 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 აზრი, 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” ..¹

2. **შესაბამისობის აუდიტი (Compliance audit)** –
გულისხმობს შემოწმებას იმისა, რამდენადაა დაცული
ის სპეციფიკური პროცედურები და წესები, რომელიც
წაყენება 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
გამოარკეიოს, თუ რამდენად იცავს ფორმა იმ კონკრეტულ
წესებს, რეგულაციებს, კანონებს, მოლაპარაკებათა
პუნქტებს, რომლებიც ზეგავლენას ახდენენ ოპერაციებისა

1. Аудиторский словарь /Под ред. В.Я.Соколова. – М.: “Финансы и
статистика”, 2003, с. 10.

და ანგარიშების შედეგებზე”¹.

3. **ოპერაციული აუდიტი (Operational audit)**– გულისხმობს კომპანიის (ორგანიზაციის) ფუნქციონირებისა და მართვის პროცედურების შემოწმებას მწარმოებლურობისა და ეფექტიანობის შეფასების მიზნით და შესაბამისი რეკომენდაციების შემუშავებას. რ. მონტგომერის აზრით, ოპერაციული აუდიტი მოიცავს ხარჯთაღრიცხვის შესრულების, ეფექტიანობისა და მიზნობრივი პროგრამების შემოწმებას. ეკონომიურობისა და ეფექტიანობის შემოწმებას მიეკუთვნება: ფირმის მიერ თავისი რესურსების შეძენა, 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; 3) მოცემული პროგრამის მიმართ გამოყენებული კანონებისა და წესების დაცვას ფირმის მიერ.² საბოლოო ჯამში ოპერაციული აუდიტის მიზანია გამოავლინოს რა დანახარჯებით რა საბოლოო შედეგი იქნა მიღებული, რაც საბოლოო ჯამში ნიშნავს ეფექტიანობის ხარისხის დადგენას.

1. მონტგომერი რ. აუდიტი, თბილისი, 1999, გვ. 36.

2. მონტგომერი რ. აუდიტი, თბილისი, 1999, გვ. 37

7. ეფექტიანობის აუდიტის (Performance audit) არსი და მისი გამოყენების თავისებურებანი

უკანასკნელ წლებში დასავლეთის განვითარებულ ქვეყნებში ოპერაციულმა აუდიტმა ფართო გამოყენება პოვა, Performance audit”-ის სახელწოდებით, რისი პირდაპირი თარგმანი ქართულ ენაზე ვერ ხერხდება. აღნიშნული სახის აუდიტი რუსულ ენაზე ნათარგმნია როგორც „Аудит эффективности“, რაც მის შინაარსთან ძალიან ახლოსაა. 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. 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 უპრიანია ტერმინ „ეფექტიანობის აუდიტის“ გამოყენება. თუმცა არაა გამორიცხული დროთა ევითარებაში, ამ სახის აუდიტის შინაარსის ცვლილების კვალდაკვალ, უფრო ტეკადი და მისაღები ქართულენოვანი ტერმინი შემოვიდეს ბრუნვაში.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად სამეცნიერო და პრაქტიკულ ბრუნვაში ტერმინ Performance audit-ის (ეფექტიანობის აუდიტის) ფართოდ გავრცელებისა, მისი მკაფიოდ ჩამოყალიბებული და არგუმენტირებული აკადემიური განმარტება ჯერ კიდევ არ არსებობს.¹ ცალსახად არაა გაცემული პასუხი კითხვებზე – რას მოიცავს ამ

1. მონტგომერი რ. აუდიტი, თბილისი, 1999, გვ. 38.

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 მნიშვნელობა არა აქვს. გამოყენებითი კუთხით კი დასადაგენია 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, ნაწილობრივ, მიზნობრივი პროგრამების შედეგების დროს აქვს ადგილი. ამიტომაც ეფექტიანობის აუდიტის ერთ-ერთ პრინციპულ მოთხოვნას წარმოადგენს ბიუჯეტის შედეგების ტექნოლოგიის ისეთნაირი ტრანსფარმაცია, რომლის დროსაც შესაძლებელი გახდება მისი ხარჯების შედეგიანობის (ეფექტიანობის) კონკრეტულ

მაჩვენებლებში ასახვა. ამავე დროს, უნდა აღინიშნოს, რომ მოკლე 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 კანონქვემდებარე 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 აუდიტის საგანია საბიუჯეტო ხარჯების, სახელმწიფო ქონების მართვის და საკანონმდებლო ბაზის შემოწმება იმ კუთხით, რომ დადგინდეს თითოეული მათგანის საბოლოო მაკრო და მიკროეკონომიკური შედეგი. რამდენადაც, ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისას მეტწილ შემთხვევაში ძნელია პირველადი ინფორმაციის მოპოვება და სათანადო დოკუმენტების შემოწმება, შესაბამისად, რთულია დადგენა, თუ რომელი ფაქტორებით და რა მიზეზებითაა განპირობებული სასურველი სოციალურ-ეკონომიკური შედეგების მიუღწევლობა. რამდენადაც 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. ამგვარი მოსაზრება ფართოდაა გავრცელებული და მისი ძირითადი არგუმენტი ის, რომ ეფექტიანობის აუდიტის აუცილებელი წინაპირობაა ფინანსური აუდიტის ჩატარების აუცილებლობა, რადგან მხოლოდ მის საფუძველზეა შესაძლებელი იმ მიზეზებისა და ფაქტორების გამოვლენა, რომლებმაც გამოიწვიეს დასახული მიზნის მიუღწევლობა — საბიუჯეტო სახსრების არარაციონალური, არამიზნობრივი ხარჯვა და სახელმწიფო ქონების არაეფექტიანი გამოყენება.

ბუნებრივია, საქართველო გვერდს ვერ აუვლის ფინანსური კონტროლის სფეროში მიმდინარე პროგრესულ ცვლილებებს, კერძოდ, სახელმწიფო აუდიტის და მათ შორის, ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკაში დანერგვას. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ახალ პარადიგმაზე აყვანა განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს საქართველოს დღევანდელ ეტაპზე. ერთი მხრივ, ქვეყანაში მოხდა კონტროლის ფუნქციებისა და უფლებამოსილებების დაყოფა-დანაწილება, რაც გამოიხატა იმაში, რომ

სისტემური კონტროლის პრინციპების მოთხოვნათა გაუთვალისწინებლად, შეიქმნა უამრავი მაკონტროლებელი ორგანო (ფინანსური პოლიცია, საგადასახადო სამსახურები, სახაზინო სამსახური, სამინისტროების და უწყებების საექსპერტო-მაკონტროლებელი ორგანოები და ა.შ.), რომელთა ერთ-ერთი მთავარი ფუნქცია გახდა საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ჩატარება. მეორე მხრივ, გარე სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების მომრავლებამ, გარკვეულწილად დააკნინა კერძო და სახელმწიფო სექტორებში შიდა კონტროლის სისტემა და იგი დაყვანილ იქნა ბუღალტრული აღრიცხვისა და ანგარიშგების სისწორის ფორმალურ შემოწმებამდე. რაც შეეხება სამინისტროების დონეზე გენერალური ინსპექციების ჩამოყალიბებას, მან პოზიტიური როლი ითამაშა პერსონალის შრომისა და საშემსრულებლო დისციპლინის სრულყოფაზე, რასაც ვერ ვიტყვით ფინანსური წესრიგის დამყარებაზე, რამეთუ მათი პროფესიული მომზადების დონე და სტრუქტურა ჯერ კიდევ სათანადოდ ვერ უზრუნველყოფს საკმარის სპეციფიკური – შიდა ფინანსური კონტროლის რეალიზაციას.

აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ მიუხედავად გარე სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების სიმრავლისა, ასევე სახაზინო, საგადასახადო და სხვა მაკონტროლებელი ორგანოების ეფექტიანი ფუნქციონირებისა, ძნელია იმის თქმა, რომ მთლიანობაში ქვეყნის სახელმწიფო კონტროლის სისტემა სრულად პასუხობს დღევანდელ მოთხოვნებს. საქმე იმაშია, რომ თანამედროვე ეტაპზე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი მეტწილად მიმართულია უკვე მომხდარი ფინანსური და ეკონომიკური ხასიათის კანონდარღვევათა გამოვლენაზე და, შესაბამისად, კანონით დადგენილ პასუხისმგებლობათა ღონისძიებების შემუშავებაზე. რა თქმა უნდა, ასეთი მიდგომა პასუხობს მოქმედი კანონმდებლობის მოთხოვნებს და მისი რეალიზაცია აუცილებელია. მაგრამ, როგორც პრაქტიკა გვიჩვენებს, საფინანსო-სამეურნეო კანონდარღვევათა სახეობები თითქმის უცვლელია და რაოდენობრივად მათი კლების ტენდენცია აშკარად ნელია.

გამომდინარე აქედან, სახელმწიფოს მხრიდან ძირითადი აქცენტი აღებულ უნდა იქნას არა მაკონტროლებელ ორგანოთა და კონტროლიორთა რაოდენობის ზრდაზე, არამედ არსებული რესურსების ფარგლებში იმ პრევენციულ ღონისძიებეთა რეალიზაციაზე, რომლებიც იწვევენ ფინანსურ სამართალდარღვევებს. მოკლედ რომ ვთქვათ, კონტროლის ძირითადი ფუნქცია – მომხდარ სამეურნეო კანონდარღვევათა გამოვლენიდან უნდა გადაიხადოს მომავალში მოსალოდნელ სამართალდარღვევათა თავიდან აცილების ღონისძიებების შემუშავებაზე. ასეთი მიდგომა დღევანდელ ეტაპზე აუცილებელია, რადგან სამართლებრივი, დემოკრატიული სახელმწიფოს მშენებლობის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ამოცანაა ისეთი კონტროლის სისტემის შექმნა, რომელიც უზრუნველყოფს სრული ფინანსური წესრიგის დამყარებას.

ფინანსური წესრიგის დამყარება საჭიროებს სისტემურ მიდგომას, რაც, უპირველეს ყოვლისა, გულისხმობს სახელმწიფოს მხრიდან კონტროლის ისეთ ორგანიზაციას, რომ მის მიღმა დროის არც ერთ მონაკვეთში სათანადო მონიტორინგის გარეშე არ დარჩეს არც ერთი საბიუჯეტო სახსრების მხარჯავი და სახელმწიფო ქონების განმკარგავი (გამომყენებელი) ორგანიზაცია. ეს კი ნიშნავს, რომ ფინანსურ კონტროლს უნდა ჰქონდეს უწყვეტი და მუდმივი ხასიათი, რისი გაკეთება მხოლოდ გარე კონტროლის ფორმის გამოყენებით შეუძლებელია. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უწყვეტობის მისაღწევად და ეფექტიანობის ასამაღლებლად საჭიროა გარე და შიდა კონტროლის ფორმების ისეთნაირი ურთიერთშეხამება, რომელიც უზრუნველყოფს გარე აუდიტის დროს შიდა აუდიტის შედეგების გამოყენებას და პირიქით. შიდა კონტროლის შესუსტება და ხშირ შემთხვევაში მოშლა, აგრეთვე გარე კონტროლის არაკორდინირებულობა და არაკომპლექსურობა შეუძლებელს ხდის ქვეყნის მასშტაბით ფინანსური კონტროლის შედეგების მთლიანობაში წარმოდგენა-შეფასებას და ფინანსურ მონიტორინგზე

სისტემური დაკვირვების განხორციელებას.

აღსანიშნავია, რომ დასაგლეთვის განვითარებულ ქვეყნებში სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის აუდიტის ფორმის წარმატებულად გამოყენების ერთ-ერთი მთავარი განმპირობებელი ფაქტორია ის გარემოება, რომ იქ აუდიტი აერთიანებს მის გარედა შიდა ფორმებს დამათი შეთანაწყობის მრავალწლიანი პრაქტიკის შედეგად მკაფიოდაა გამიჯნული თითოეული მათგანის უფლებამოვალეობანი და ფუნქციები. გარე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოები, როგორც წესი, კონცენტრირებულნი არიან სახელმწიფო აღმასრულებელი სტრუქტურების წლიური ანგარიშების ფინანსურ აუდიტზე, ხოლო შიდა კონტროლის ორგანოები ატარებენ ორგანიზაციების აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების წარმოების სისწორის შემოწმებას.

ამასთანავე, ამ ქვეყნებში გარე ფინანსური კონტროლის ორგანოები ასრულებენ წამყვან როლს, მათ აქვთ უფლება შეაფასონ შიდა კონტროლის შედეგები და საჭიროების შემთხვევაში გამოიყენონ მათი მასალები საკუთარ საკონტროლო საქმიანობაში. ასეთი მიდგომისას გარე სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოები თავისუფლდება ორგანიზაციის ფინანსური ანგარიშგების დეტალური შემოწმებისაგან და, შესაბამისად, ეძლევათ საშუალება ფინანსურ აუდიტთან ერთად განახორციელონ აგრეთვე სახელმწიფო სახსრებისა და ქონების მართვის ეფექტიანობის აუდიტი.

ყოველივე ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ საქართველოში ჯერჯერობით არაა მომზადებული სათანადო ორგანიზაციულ-მეთოდური და სამართლებრივი საფუძვლები ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკული დანერგვისათვის. საქართველოს კონტროლის პალატისა და საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოების საქმიანობის ბოლოდროინდელი პრაქტიკა გვიჩვენებს, რომ ჯერ კიდევ დიდი მასშტაბებით აქვს ადგილი საბიუჯეტო სახსრებისა და სახელმწიფო ქონების არაკანონიერ, არამიზნობრივ ხარჯვას და

გამოყენებას, რაც იმაზე მიგვანიშნებს, რომ ფინანსური კონტროლის ახალ ფორმებთან ერთად მისი ტრადიციული ფორმები და მეთოდები უახლოეს მომავალში კვლავაც უნდა იქნას შენარჩუნებული.

ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკაში დანერგვა არ არის ადვილი და სწრაფად გადაწყვეტადი პრობლემა. საქმე იმაშია, რომ იგი თავისი შინაარსით და საგნით ფინანსური კონტროლის ახალი და რევოლუციური ფორმაა, რომელიც მოიცავს შემოწმების ახალ ტექნოლოგიას, რადიკალურად განსხვავებულს ტრადიციული შემოწმებისგან, აგრეთვე ახალ ფსიქოლოგიას, რომელზეც სახელმწიფო კონტროლის “გადართვა” საკმაოდ დიდ დროს მოითხოვს, რადგან სათანადო კადრების პროფესიული მომზადება-გადამზადება მოკლე დროში შეუძლებელია. ეს უკანასკნელი იმითაცაა განპირობებული, რომ ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს საკითხთა საკმაოდ ფართო და არაერთგვაროვან წრეს, რაც თავის მხრივ საჭიროებს არა მხოლოდ აღრიცხვისა და ფინანსების ღრმა ცოდნას, არამედ ისეთი საკითხების შესწავლასაც რომელიც სცილდება ეკონომისტებისა და იურისტების შესაძლებლობებს. შესაბამისად ეფექტიანობის აუდიტში საჭირო ხდება ინჟინრების, სხვადასხვა პროფილის ექსპერტებისა და კონსულტანტების ჩართვა.

ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკაში დანერგვის ერთ-ერთი ხელშემშლელი გარემოებაა ისიც, რომ საქართველოში ჯერჯერობით არ დამთავრებულა საბიუჯეტო სისტემის რეფორმა. როგორც ზემოთ აღინიშნა, ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკაში გამოყენების ერთ-ერთი ძირითადი მოთხოვნაა მდგრადი საბიუჯეტო პოლიტიკა და საფინანსო სისტემა.

საქართველოში ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვის ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი წინაპირობაა განვითარებული ქვეყნების გამოცდილების სიღრმისეული შესწავლა, ანალიზი და მისი მისადაგება ჩვენს პირობებთან. ის გარემოება, რომ დასავლეთის ქვეყნების მაკონტროლებელი ორგანოები ძირითადად ორიენტირებულნი არიან

საბიუჯეტო ხარჯების ეფექტიანობის შემოწმებაზე და შედარებით ნაკლებ ყურადღებას აქცევენ ბიუჯეტის საშემოსავლო ნაწილს, საქართველოს დღევანდელ პირობებში არ გამოდგება. დასავლეთის ქვეყნებში დიდი ხნის განმავლობაში ყალიბდებოდა საგადასახადო სისტემა და, შესაბამისად, მაღალია საგადასახადო კულტურა, მაშინ როდესაც საქართველოში მას ხანმოკლე ისტორია აქვს. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ჩვენი ქვეყნის საგადასახადო სისტემა ჯერჯერობით სრულყოფის პროცესშია და მისი ოპტიმალური მოდელის ჩამოყალიბებას არც თუ მცირე დრო დასჭირდება. ყურადღება უნდა მიექცეს იმ გარემოებასაც, რომ საკანონმდებლო ლაფსუსების გამო საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობა გარე ფინანსური კონტროლის მიღმა დარჩენილი, რაც თავის მხრივ ართულებს ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას. არადა, საერთაშორისო პრაქტიკის თანახმად, ეფექტიანობის აუდიტი უნდა იქნას განხილული არა მხოლოდ როგორც სახელმწიფო სახსრებისა და ქონებაზე კონტროლის, არამედ აგრეთვე საგადასახადო კანონმდებლობისა და საგადასახადო ადმინისტრირების შემოწმების ინსტრუმენტი. საგადასახადო კანონმდებლობის აუდიტმა უნდა მისცეს ობიექტური, არგუმენტირებული შეფასება მოქმედ საგადასახადო სისტემას, საგადასახადო რეფორმების მიმდინარეობას, არა მხოლოდ ფისკალური ეფექტის, არამედ აგრეთვე მისი ეკონომიკის ზრდაზე ზემოქმედების კუთხით. კერძოდ, მან უნდა შეაფასოს თუ როგორ გაელენას ახდენს მოქმედი საგადასახადო სისტემა მშპ-ს ზრდაზე, კაპიტალის უცხოეთში გადინებაზე, ინვესტიციების მოზიდვაზე, გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდებაზე და ა.შ. ამ კუთხით შეიძლება ითქვას, რომ ეფექტიანობის აუდიტი ერთგვარად სამეცნიერო-კვლევითი ფუნქციის მატარებელია.

როგორც ცნობილია, უკანასკნელ წლებში საქართველოს საგადასახადო კოდექსის როგორც პირველ, ასევე ამჟამად მოქმედ ახალ ვარიანტში უამრავი ცვლილებები

და დამატებები შევიდა და ეს პროცესი გრძელდება. ეფექტიანობის აუდიტმა (ამ შემთხვევაში მას შეიძლება ეწოდოთ – საგადასახადო აუდიტი) უნდა შეისწავლოს და შეაფასოს საგადასახადო კანონმდებლობაში შეტანილი თითოეული დამატების და ცვლილების ეკონომიკური შედეგი (ეფექტიანობა). მაგალითად, რა გავლენა მოახდინა თამბაქოზე აქციზის ზრდამ ან დღგ-ს განაკვეთის შემცირებამ სამეწარმეო აქტივობის ზრდაზე, მშპ-ს ტემპებზე და სხვა. ამასთან, შეფასება უნდა მოხდეს კომპლექსურად ანუ როგორც ფისკალური ეფექტის ზრდის, ასევე ეკონომიკურ განვითარებაზე ზეგავლენის (პოზიტიური, ნეგატიური) კუთხით. განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს იმ გარემოებას, რომ მოკლევადიანი ფისკალური ეფექტის მიღება რიგ შემთხვევაში უარყოფით გავლენას ახდენს ეკონომიკური ზრდის მაღალი ტემპების მიღწევაზე გრძელვადიან პერიოდში, ანუ ეფექტიანობის აუდიტით უნდა შეფასდეს საგადასახადო პოლიტიკის შედეგად მოკლევადიან პერიოდში მიღებული ფისკალური ეფექტისა და გრძელვადიან პერიოდში მოსალოდნელი ეკონომიკური ზრდის შედეგების თანაფარდობის ოპტიმალურობის საკითხი.

ფინანსური კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOCAI) მე-9 კონგრესზე მიღებულ ლიმასდეკლარაციაში აღნიშნულია რომ კონტროლი არის არა თვითმიზანი, არამედ იგი მარეგულირებელ ნორმათა სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია, რომელმაც დროულად უნდა გამოავლინოს საფინანსო საქმიანობის კანონიერების, ეფექტიანობის, მიზნობრიობისა და ეკონომიურობის ნორმებისაგან გადახრა ან მათი დარღვევა, რათა გარკვეულ შემთხვევაში გატარდეს შესაბამისი ღონისძიებები, პასუხი მოეთხოვოთ შესაბამის ორგანოებს, მოთხოვნილ იქნას ზარალის ანაზღაურება ან მიღებულ იქნას ზომები, რომლებიც მომავალში თავიდან აიცილებდა ან შეამცირებდა ამგვარ დარღვევებს.

როგორც, ზემოთ აღინიშნა, საფინანსო საქმიანობის

კანონიერებისა და მიზნობრიობის კუთხით შემოწმების ფორმები და მეთოდები კონტროლის პრაქტიკაში კარგადაა დამუშავებული და აპრობირებული, ხოლო რაც შეეხება ეფექტიანობის კუთხით შემოწმების მექანიზმს, იგი დამუშავება-სრულყოფის პროცესშია. სწორედ ამითაა განპირობებული ის, რომ დღევანდელ ეტაპზე განვითარებული ქვეყნების სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უმაღლესი ორგანოების ყურადღება ორიენტირებულია საბიუჯეტო სახსრებისა და სახელმწიფო საკუთრების (ქონების) გამოყენების ეფექტიანობის კონტროლზე. გამომდინარე აქედან, ეფექტიანობის კონტროლი (აუდიტი) თანდათანობით ხდება სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის წამყვანი მეთოდი. მაგალითად, კანადაში სახელმწიფო კონტროლის 60 პროცენტზე მეტი ამ მეთოდზე მოდის.¹

ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც ფინანსური კონტროლის ერთ-ერთი მეთოდი, საშუალებას იძლევა გამოვლინდეს მაღალი ეფექტიანობის მიღწევის ხელშემშლელი ფაქტორები და მიზეზები (დარღვევები) და შემუშავდეს კონკრეტული წინანდადებები მათი ღროული აღმოფხვრისათვის. ამავე დროს, ისიც უნდა აღინიშნოს, რომ იგი ვერ შეცვლის სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სხვა მეთოდებს, რამდენადაც მისი გამოყენება ყველა შემთხვევაში შეუძლებელია და არაა მიზანშეწონილი. ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენება სასურველ შედეგს იძლევა ისეთი საბიუჯეტო სისტემის შემოწმებისას, რომელიც ორიენტირებულია მკაფიოდ ფორმულირებული კონკრეტული საბოლოო შედეგების მიღწევისაკენ. კრიზისული ეკონომიკისა და ფორს-მაჟორულ რეჟიმში მყოფი ბიუჯეტის პირობებში ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება არაა მიზანშეწონილი, რადგან ასეთ ვითარებაში ხარჯები მეტწილ შემთხვევაში ორიენტირებულია არა მაღალი ეფექტიანობის მიღებაზე, არამედ უფრო კრიზისული სიტუაციების დარეგულირებაზე.

1. Мещалкина Р.Е. Аудит эффективности – объективная необходимость, Ж., Финансы, 2005, №2, с.65.

მოკლედ რომ ვთქვათ, ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენება მიზანშეწონილია განვითარების ბიუჯეტის პირობებში, რომელიც ორიენტირებულია მიზნობრივი მაკროეკონომიკური, დარგობრივი და სექტორალური სახელმწიფო პროგრამების დაფინანსებაზე.

ამრიგად, ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვის ერთ-ერთი ძირითადი პირობაა ის, რომ ქვეყანაში იყოს განვითარებადი ეკონომიკა და მდგრადი ბიუჯეტი ანუ ჯანსაღი ფინანსური მდგომარეობა. მაგალითად, აშშ-ში ეფექტიანობის აუდიტზე მოთხოვნილება გაჩნდა მხოლოდ მას შემდეგ რაც მიღებულ იქნა კანონი, ბიუჯეტისა და საბიუჯეტო ანგარიშგების პროცედურების შესახებ”, რომლის თანახმად ბიუჯეტი დგება არა ხარჯების სახეობათა ჭრილში, არამედ ცალკეულ პროგრამათა შესრულების მოსალოდნელი შედეგების მიხედვით. კანადაში კი ეფექტიანობის აუდიტმა ფართო გავრცელება ჰპოვა მას შემდეგ, რაც ქვეყნის ხელისუფლება გადაიღო საბოლოო შედეგებზე ორიენტირებულ მმართველობით ფორმაზე, როცა ყველა სამინისტრო და უწყება დაავალდებულია ბიუჯეტის ფორმირებისას მკაფიოდ განსაზღვრონ მოსალოდნელი ძირითადი ეკონომიკური და სოციალური შედეგები. ასევე, კანადაში ჯერ შეიქმნა სათანადო გარემო პირობები და მხოლოდ მის შემდეგ დაიწყო ეფექტიანობის აუდიტის პრაქტიკული დანერგვა. 1977 წელს მიღებულ იქნა კანონი, კანადის მთავარი აუდიტორის შესახებ” რომლის თანახმად ქვეყნის მთავარ აუდიტორს უფლება აქვს მისი შეხედულებით ნებისმიერ მნიშვნელოვან საკითხზე მიაქციოს ქვეყნის პარლამენტის ყურადღება. ასეთები შეიძლება იყოს სახელმწიფო ქონების არაეფექტიანი გამოყენება, საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვა გარემოს გაჭუჭყიანების გაუთვალისწინებლობით და ა.შ.

უკანასკნელ წლებში უცხოეთის მრავალ ქვეყანაში ფართოდ გამოიყენება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის შეფასების მეთოდი (ეფექტიანობის აუდიტი), რომელიც ორიენტირებულია ეკონომიკური და სოციალური შედეგების შეფასებაზე. ამასთან განაცალკევებენ

პირდაპირ შედეგებს (მაგალითად, შესრულებული სამუშაოს ან მომსახურების მოცულობა) და საბოლოო (სოციალურ) შედეგებს (სიკეთილიანობის დონის შემცირება, ცხოვრების დონის გაუმჯობესება, დანაშაულის დონის შემცირება და ა.შ.). ეფექტიანობის კონტროლის მიზნით გამოიყენება მაჩვენებელთა (ინდიკატორთა) სისტემა, რომელთა საშუალებითაც დგინდება საქონლის, მომსახურების და სამუშაოს მოცულობა (რაოდენობა) ხარისხი და ფასი. აღნიშნული მაჩვენებლების აღრიცხვა აუცილებელია ეფექტიანობის აუდიტის ჩასატარებლად. როგორც პრაქტიკა ადასტურებს ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება განსაკუთრებით წარმატებულ შედეგებს იძლევა სახელმწიფო ინვესტიციური პოლიტიკისა და ეკონომიკის რეალური სექტორის განვითარების შეფასების კუთხით.

როგორც უკვე აღინიშნა, გარდამავალი ეკონომიკის ქვეყნებში ჯერჯერობით არაა დამუშავებული სახელმწიფო აუდიტის და კერძოდ ეფექტიანობის აუდიტის სამართლებრივ-მეთოდური საფუძვლები, თუმცა მისი პრაქტიკაში დანერგვის პროცესი უკვე დაწყებულია. მაგალითად, რუსეთის ფედერაციის საანგარიშო პალატა ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენებით ამოწმებს ისეთ თემებს, როგორიცაა: უმუშევართა პროფესიული მომზადება – გადამზადებისათვის საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვა, უცხოური სესხების გამოყენება მიზნობრივი პროგრამების რელიზაციისათვის; სახელმწიფო სახსრების გამოყენება გარემოს დაცვის დონისძიებებისათვის და ა.შ. აღსანიშნავია, რომ ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენებით განხორციელდა შემოწმებები მ.ე. ლომონოსოვის სახელობის მოსკოვის სახელმწიფო უნივერსიტეტში, ეკონომიკის უმაღლეს სკოლაში, რუსეთის ფედერაციის მეცნიერებათა აკადემიაში და სხვა ორგანიზაციებში. ამ პირველი ექსპერიმენტალური შემოწმებებით დადგინდა, რომ გარდამავალი ეკონომიკის პირობებში სერიოზული პრობლემები ექმნება ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას. მაგალითად, რუსეთის ფედერაციაში განათლების სფეროში

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება გართულდა იმის გამო, რომ ოფიციალურად არაა დამტკიცებული ნორმატივების სისტემა, რომლითაც შესაძლებელი გახდებოდა მიღებული შედეგების ეფექტიანობის შეფასება. ასევე აღმოჩნდა, რომ არ არსებობს ერთიანი მეთოდოლოგიური ბაზა მეცნიერული, მეცნიერულ-ტექნიკური და ინოვაციური საქმიანობის ეფექტიანობის შეფასებისათვის.

აღსანიშნავია, რომ დღეისათვის საქართველოში არაა შემუშავებული არა თუ აუდიტის, არამედ ფინანსური კონტროლის ეფექტიანობის (რომელიც კანონით ევალება საქართველოს კონტროლის პალატას) განსაზღვრის კრიტერიუმები და მაჩვენებლები, რაც იმაზე მიგვანიშნებს, რომ ამ მიმართულებით მომავალში დიდი მეთოდოლოგიური და მეთოდური სამუშაოებია ჩასატარებელი.

8. საქართველოს კონტროლის პალატაში მიმდინარე რეფორმები და მისი განვითარების კონცეფცია

საქართველოს კონტროლის პალატის ისტორია სათავეს იღებს 1921 წლიდან. საბჭოურ პერიოდში იგი ფუნქციონირებდა სახალხო კონტროლის კომიტეტის ფორმით. საქართველოს სახელმწიფოებრივი დამოუკიდებლობის აღდგენის შემდეგ 1992 წელს ხელახლა ჩამოყალიბდა საქართველოს კონტროლის პალატა, როგორც ფინანსური კონტროლის ორგანო. ეს უკანასკნელი საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის უმაღლეს ორგანოდ აღიარებულ იქნა 1995 წელს მიღებული საქართველოს კონსტიტუციით, „...ვარდების რევოლუციამდე“ პალატამ რამოდენიმეჯერ განიცადა ორგანიზაციული ტრანსფორმაცია, თუმცა მან, როგორც ანტიკორუფციულმა ორგანომ ახლებურად გააგრძელა ფუნქციონირება 2004 წლის მეორე ნახევრიდან.

„ვარდების რევოლუციის“ შემდგომ პერიოდში ხელისუფლების მიერ კორუფციის წინააღმდეგ დაწყებულმა უკომპრომისო ბრძოლამ ახალი ამოცანები დაუსახა საქართველოს კონტროლის პალატას, რომელთა შორის ერთ-ერთი მთავარი იყო ქვეყნის ფინანსური კონტროლის სისტემის რეორგანიზაცია-სრულყოფა და შესაბამისად, მისი როლისა და მნიშვნელობის ამაღლება ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის დამყარების საქმეში.

გამომდინარე ზემოაღნიშნულიდან, კონტროლის პალატის წინაშე დადგა შემდეგი ამოცანები: რევიზია-შემოწმებების უახლესი, საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებული ფორმებისა და მეთოდების დანერგვა, პალატაში ახალი კვალიფიციური კადრების მოზიდვა, წინასწარი, პრევენციული კონტროლის გაძლიერება, საქმიანობაში სრული საჯაროობის მიღწევა, საკონტროლო სფეროში მოქმედი საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა და ევროგაერთიანების კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაცია.

რეფორმების ფარგლებში განხორციელდა კონტროლის

პალატის სტრუქტურული რეორგანიზაცია. სარევიზიო დეპარტამენტები ჩამოყალიბდა თემატურ ჭრილში (ვერტიკალური იერარქიით), ნაცვლად აღრე არსებული „მიმაგრებითი“ ჰორიზონტალური ჭრილისა. კერძოდ, პალატაში შეიქმნა სარევიზიო დეპარტამენტები: ადგილობრივი ბიუჯეტების; რეალური სექტორისა და პრივატიზების; სამართალდაცვის, თავდაცვისა და სასამართლო სექტორის; საფინანსო-ეკონომიკური სექტორის; სოფლის მეურნეობისა და ბუნებრივი რესურსების; სოციალური სექტორის, აგრეთვე სამსახურები: საერთაშორისო ურთიერთობების; იურიდიული; კრებსით-ანალიზური. ამასთან, თავდაპირველად შექმნილი ადმინისტრაციულ-ფინანსური უზრუნველყოფის სამსახური და თავმჯდომარის აპარატი შემდგომ გაერთიანდა პალატის აპარატად, ხოლო პალატის დაცვის სამსახური გაუქმდა და მისი ფუნქცია გადაეცა სახელმწიფო დაცვის სამსახურს. შიდა კონტროლის, შრომისა და საშემსრულებლო დისციპლინის და რევიზია-შემოწმებების ხარისხის ამაღლების მიზნით შეიქმნა აგრეთვე გენერალური ინსპექცია. გარდა ამისა, ქვეყნის პოლიტიკური მოწყობის არსებული მოდელიდან გამომდინარე, შეიქმნა კონტროლის პალატები აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკებში.

რეფორმის საწყის ეტაპზე დაიწყო და გრძელდება საკადრო რეფორმა. მნიშვნელოვნად შემცირდა პალატის მუშაკთა რიცხოვნობა, განახლდა ხელმძღვანელი მუშაკების შემადგენლობა, აგრეთვე პრეზიდენტის სტრუქტურა. პრაქტიკულად სრულად განახლდა პალატის რეგლამენტი და ძირეულად შეიცვალა მისი თითქმის ყველა მუხლი, გაიმიჯნა და დაკონკრეტდა თითოეული სტრუქტურული ერთეულის სამოქმედო სფერო და არეალი, დეტალურად გაიწერა და საქართველოს ზოგად-ადმინისტრაციულ კოდექსთან შესაბამისობაში იქნა მოყვანილი რევიზია-შემოწმების აქტის, როგორც ადმინისტრაციული აქტის, მომზადების, გამოცემისა და რეგისტრაციის წესი, ფორმა

და მეთოდები, პალატის უმაღლესი კოლეგიალური ორგანოს – პრეზიდიუმის სხდომის მომზადების, გამართვის, საკითხების განხილვის, გადაწყვეტილებების მიღებისა და მის შესრულებაზე კონტროლის ფორმები და მექანიზმი.

განმტკიცდა და უფრო მრავალფეროვანი გახდა საქმიანი ურთიერთობები საქართველოს პარლამენტთან, ქვეყნის სამართალდამცავ ორგანოებთან, აღმასრულებელ სტრუქტურებთან, აგრეთვე ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის ორგანოებთან.

პალატაში მიმდინარე სარეფორმო სამუშაოებში აქტიურად მონაწილეობენ საერთაშორისო საფინანსო ორგანიზაციები და დონორი ქვეყნები. მათ შორის აღსანიშნავია: გაერთიანებული ერების ორგანიზაციის განვითარების პროგრამის (UNDP) პროექტი „სახელმწიფო კონტროლის სისტემის ქმედითუნარიანობის გაძლიერება“; გერმანიის ტექნიკური დახმარების საზოგადოება (GTZ); დიდი ბრიტანეთის საერთაშორისო განვითარების დეპარტამენტი (DFID); მსოფლიო ბანკი და სხვა.

კონტროლის პალატასთან მომუშავე თითოეულ უცხოურ ორგანიზაციას გააჩნია კონკრეტული პროექტი, რომელთა მიზნები და ამოცანები შემოსაზღვრულია ისეთნაირად, რომ არ მოხდეს სამუშაოთა პარალელიზმი და ურთიერთგადაფარვა. კერძოდ: გაეროს განვითარების პროგრამის (UNDP) ფარგლებში განხორციელდა პალატისა და მისი რეგიონული ოფისების ტექნიკური საშუალებებით აღჭურვა, ინფორმაციის შენახვისა და გადაცემის კომპიუტერული სისტემების დანერგვა, სასაწავლო ცენტრის ოფისის მოწყობა (მშენებლობა) და აღჭურვა, კომპიუტერული კლასების ჩამოყალიბება, პალატის მოხელეთათვის ტრეინინგებისა და სემინარების ორგანიზაცია, დამხმარე ლიტერატურისა და ინსტრუქციული მასალების გამოცემა და სხვა.

გერმანიის ტექნიკური განვითარების პროგრამის (GTZ) ფარგლებში შემუშავდა რევიზია-შემოწმებების აქტებისა

და სხვა დოკუმენტების მომზადების პროექტი, რომლის პრაქტიკული დანერგვა უკვე მიმდინარეობს. დაწყებულია რევიზია-შემოწმების სახელმძღვანელოს და მეთოდოლოგიის შემუშავება, რომელმაც უნდა უზრუნველყოს ამ სფეროში საქმიანობის ხარისხისა და ეფექტიანობის ამაღლება, დაინერგა კონტროლიორთა სტაჟირების პრაქტიკა გერმანიაში და გერმანულ სპეციალისტებთან ერთად საქართველოს ორგანიზაციებში ერთობლივი რევიზია-შემოწმებების ჩატარება. აღნიშნულმა ღონისძიებამ მნიშვნელოვანი პოზიტიური შედეგი გამოიღო და მისი შემდგომი გაღრმავება პალატის ერთ-ერთი პრიორიტეტული მიმართულება უნდა გახდეს. GTZ-ის პროგრამის ფარგლებში ტარდება ტრენინგები უცხოელი სპეციალისტების მიერ პროფესიულ თემატიკებზე, აგრეთვე კონსულტაციები და საექსპერტო შეფასებები პალატის ორგანიზაციული სტრუქტურის რეფორმების, საკანონმდებლო საფუძვლების სრულყოფის საკითხებზე და ა.შ.

დიდი ბრიტანეთის განვითარების დეპარტამენტის (DFID) დახმარებით შემუშავდა საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ კანონის ახალი პროექტი, რომლის თანახმად 2009-2010 წლისათვის საქართველოს კონტროლის პალატა ნაცვლად რევიზიებისა ჩაატარებს სახელმწიფო აუდიტს სერტიფიცირებულ აუდიტორთა მეშვეობით. ასეთი მიდგომით ძირეულად შეიცვლება პალატის მიზნები, ამოცანები, საქმიანობის არეალი და ორგანიზაციული სტრუქტურა.

მსოფლიო ბანკი კონტროლის პალატაში თავისი პროექტის რეალიზაციას იწყებს 2006 წელს. პროექტის მთავარი ამოცანაა სერტიფიცირებულ აუდიტორ-ბუღალტერთა მომზადება და შესაბამისად, ფინანსური კონტროლის სარევიზიო ფორმიდან აუდიტორულ ფორმაზე გადართვა, რითაც მოხდება საქართველოში ფინანსური კონტროლის ფორმების ინტეგრაცია ამ სფეროში საერთაშორისო სტანდარტებით აღიარებულ ნორმებთან.

აღნიშნული პროექტის სრული რეალიზაცია მოხდება 2010 წლისათვის.

ბოლო ორი წლის განმავლობაში პალატაში აქტიურად მიმდინარეობს ინსტიტუციონალური და სტრუქტურული რეფორმები, რომელსაც საფუძვლად დაედო წინადადებები დარეკომენდაციები, შემუშავებული დონორი საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და უცხო ქვეყნების სპეციალისტებისა და ექსპერტების მიერ. სარეფორმო სამუშაოები ძირითადად წარმართა ისეთი მიმართულებებით, როგორიცაა საკანონმდებლო ბაზის სრულყოფა და ევროგაერთიანების კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაცია, კადრების მომზადებისა და გადამზადების სისტემის ჩამოყალიბება, საჯარო მოხელეთა ატესტაციისა და კონკურსის ორგანიზაცია, პალატის საქმიანობის გამჭვირვალობის უზრუნველყოფა, რევიზია-შემოწმებების მეთოდოლოგიური და მეთოდური საფუძვლების სრულყოფა, საერთაშორისო ურთიერთობებისა და დონაციის გაფართოება, პალატის მატერიალურ-ტექნიკური ბაზის გაუმჯობესება, შრომის ანაზღაურების დონის ამაღლება და ა.შ.

პალატაში მიმდინარე სარეფორმო ღონისძიებებს შორის განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია ატესტაცია-კონკურსის ჩატარების მიმართულებით გაწეული სამუშაოები. უპირველეს ყოვლისა, თითქმის მთლიანად შეიცვალა პალატის საკონკურსო-საატესტაციო კომისიის დებულება, იგი მოყვანილ იქნა სრულ შესაბამისობაში საქართველოს კანონებთან „საჯარო სამსახურის შესახებ“, „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ და საქართველოს პრეზიდენტის 1998 წლის 25 მარტის №174 ბრძანებულების „საკონკურსო-საატესტაციო კომისიების დებულების დამტკიცების შესახებ“ მოთხოვნებთან. პალატის საკონკურსო-საატესტაციო კომისიის დებულებით მკაფიოდ ჩამოყალიბდა კონკურსისა და ატესტაციის ჩატარების, მოხელეთა რეზერვის ფორმირებისა და საკონკურსო-საატესტაციო კომისიის ფორმირების წესები.

მთლიანად შეიცვალა (ხელახლა შემუშავდა) საკონკურსო-საატესტაციო ტესტირების პროგრამა. მასში შეტანილ იქნა ის კანონები, აღრიცხვისა და აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, კანონქვემდებარე აქტები, საკონტროლო საქმიანობის თეორიულ-მეთოდოლოგიური საკითხები, რომელთა ცოდნა აუცილებელია კონტროლის პალატაში დასაქმებული თითოეული ხელმძღვანელი და რიგითი მოხელისათვის. პროგრამის შედგენასა და ექსპერტიზაში მონაწილეობდნენ როგორც პალატის ხელმძღვანელი მუშაკები, ასევე მოწვეული მეცნიერები და სპეციალისტები ივ. ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტიდან, ფინანსების სამეცნიერო-კვლევითი ინსტიტუტიდან, საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭოდან, საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაციიდან, აუდიტორული ფირმებიდან „ელკო“ და „ფინანსაუდიტი“.

საქართველოს კონტროლის პალატის სარევიზიო სტრუქტურული ერთეულების უფროსების, აფხაზეთისა და აჭარის ავტონომიურ რესპუბლიკებში კონტროლის პალატის თავმჯდომარეების ატესტაციის მიზნით, შემუშავდა სპეციალური საკვალიფიკაციო მოთხოვნები. ასეთივე დიფერენცირებული მოთხოვნები შემუშავდა პალატის არასარევიზიო მოხელეებისათვის თანამდებობრივ ჭრილში.

საჯაროდ იქნა გამოქვეყნებული ატესტაციასა და კონკურსში მონაწილეთა ტესტირების საორიენტაციო კითხვები (1500-მდე კითხვა). უფრო მეტიც, ატესტაცია-კონკურსში მონაწილეთათვის წინასწარ შედგენილი გრაფიკის მიხედვით მოეწყო კონსულტაციები, რომლის დროსაც პასუხი გაეცა მათ მიერ დასმულ კითხვებს, რამაც მნიშვნელოვნად შეუწყო ხელი თითოეული მათგანის პროფესიული მომზადების დონის ამაღლებას.

საქართველოს კონტროლის პალატაში მოწვეული

მეცნიერებისა და სპეციალისტების მონაწილეობით შეიქმნა ატესტაცია-კონკურსის კომისია, რომელზედაც ატესტაცია გასაუბრების ფორმით გაიარეს პალატის თაემჯდომარის მოადგილეებმა. შემდგომ ეტაპზე, შეიქმნა ახალი საკონკურსო-საატესტაციო კომისია, რომელშიც შეყვანილ იქნენ პალატის ხელმძღვანელი მუშაკები, მოწვეული სპეციალისტები საერთაშორისო ორგანიზაციების საქართველოს წარმომადგენლობებიდან. ატესტაცია-კონკურსის ჩატარების პროცესში აქტიურ მონაწილეობას იღებდნენ არასამთავრობო ორგანიზაციების, უცხოეთის საელჩოების და პროფესიული ორგანიზაციების წარმომადგენლები, საქართველოს პარლამენტის დეპუტატები.

ატესტაცია-კონკურსი ჩატარდა ორ ეტაპად. ატესტაციის პირველ ეტაპზე მოეწყო ტესტირება პალატაში მომუშავე საჯარო მოხელეებისათვის. ატესტაციის მეორე ეტაპზე გასაუბრების შედეგების მიხედვით თანამდებობრივად დაწინაურდა და დაქვეითდა საჯარო მოხელეთა ერთი ნაწილი, ხოლო დანარჩენი დაინიშნა დაკავებულ თანამდებობაზე.

შემდგომ ეტაპზე პალატაში ჩატარდა კონკურსი ეკანტური ადგილების დასაკავებლად, რომლის შედეგად კონტროლიორებად დანიშნული იქნა კონკურსში მონაწილე წარმატებული კანდიდატები.

სარეფორმო პროგრამის ფარგლებში განსაკუთრებულ ადგილს იკავებს პალატის მოხელეთა კვალიფიკაციის ამაღლება და გადამზადება. ამ მიზნით შეიქმნა პერსონალის სწავლებისა და მართვის ცენტრი საქართველოს კონტროლის პალატისა და გაეროს განვითარების პროგრამის (UNDP) ერთობლივი პროექტი – „სახელმწიფო კონტროლის სისტემის ქმედითუნარიანობის გაძლიერება“ ფარგლებში.

სასწავლო ცენტრი აღიჭურვა სწავლებისათვის საჭირო ყველა ტექნიკური საშუალებით, მოეწყო კომპიუტერული კლასები, აუდიტორიები და ა.შ. სადაც სწავლება უწყვეტად

მიმდინარეობს. ტარდება თემატური ტრეინინგები და სასწავლო კურსები, როგორც ადგილობრივი, ასევე უცხოელი სპეციალისტების მიერ. ამასთან სწავლებას გადიან არა მხოლოდ პალატის მოხელეები (კონტროლიორები), არამედ პალატის მიერ გასაკონტროლებელი ორგანიზაცი- დაწესებულებების საფინანსო-ეკონომიკური სამსახურების მუშაკები, რაც უზრუნველყოფს ფინანსური კონტროლის პრევენციული ფუნქციის გაძლიერებას და ხელს შეუწყობს ქვეყანაში ფინანსური წესრიგის განმტკიცებას.

პალატაში მიმდინარე რეფორმებიდან, აღსანიშნავია, აგრეთვე ღონისძიებები პალატის საქმიანობის გამჭვირვალობის ღონის ამაღლების მიმართულებით. პალატას შემოქმედებითი და საქმიანი კავშირი აქვს დამყარებული ბეჭდვით და ელექტრონულ მედიასთან, არასამთავრობო ორგანიზაციებთან და ა.შ.

საქმიანობის სრული საჯაროობისა და გამჭვირვალობის უზრუნველსაყოფად კონტროლის პალატამ UNDP-ის დახმარებით შექმნა და ინტერნეტში განათავსა საკუთარი ვებ-საიტი (www.control.ge), რომელზეც წარმოდგენილია რევიზია-შემოწმებების აქტები, პალატის პრეზიდენტის დადგენილებები, ყველა ნორმატიული აქტი და დოკუმენტაცია, რომელიც დაკავშირებულია კონტროლის პალატის საქმიანობასთან. ვებ-გვერდზე ასევე წარმოდგენილია კონტროლის პალატის მოხსენებები სახელმწიფო ბიუჯეტის შესრულებასთან დაკავშირებით, აგრეთვე წლიური ანგარიში პალატის საქმიანობის შესახებ; სამართალდამცავ ორგანოებზე გადაცემული შემოწმების მასალების ნუსხა, სამუშაო გეგმები როგორც კვარტალური, ისე პერსპექტიული; პუბლიკაციები; კონტროლის პალატის სხვადასხვა ღონისძიებათა ამსახველი მასალა; ფოტო გალერეა; კონტროლის პალატაში მიმდინარე საერთაშორისო პროგრამებისა და პროექტების საქმიანობის ამსახველი მასალები. ვებ-გვერდის ადმინისტრირებაზე და განახლებაზე დაწესებულია მუდმივი კონტროლი.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, პალატის რეფორმების პროექტში განსაკუთრებულ პრიორიტეტულ მიმართულებას წარმოადგენს საკონტროლო საქმიანობის სამართლებრივი ბაზის სრულყოფა და მისი პარმონიზაცია ევროპულ ანალოგიურ კანონმდებლობასთან. საქართველოს კონტროლის პალატა დღეისათვის ფუნქციონირებს 1997 წელს მიღებული საქართველოს სახელმწიფო კანონით „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“. ამ კანონში მისი მიღებიდან დღემდე შეტანილია მრავალი დამატება და შესწორება, მაგრამ იგი დემოკრატიული, დამოუკიდებელი საქართველოს დღევანდელ მოთხოვნებს მაინც ვერ პასუხობს. ამ კანონის რადიკალური ტრანსფორმაცია გადაუდებელი უახლოესი ამოცანაა. ამის აუცილებლობა დაადასტურა აგრეთვე კონტროლის პალატაში უკანასკნელ ორ წელიწადში ჩატარებულმა და დღეისათვის მიმდინარე რეფორმისტულმა სამუშაოებმა.

კონტროლის პალატის შესახებ ახალმა კანონმა უნდა უზრუნველყოს პალატის განვითარება და ეტაპობრივი მიახლოება მსოფლიოს განვითარებულ ქვეყნებში მოქმედი ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებთან. ამ ამოცანის აქტუალობიდან გამომდინარე, შეიძლება ითქვას, რომ ახალი კანონის მიღება წარმოადგენს პალატაში მიმდინარე სარეფორმო სამუშაოების ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს პრიორიტეტს.

„საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ საქართველოს კანონი, რომელიც დღეისათვის ძალაშია, განხილულ იქნა სხვადასხვა უცხოეთის დონორი ორგანიზაციების ექსპერტების მიერ და შემოთავაზებულ იქნა მთელი რიგი წინადადებები და რეკომენდაციები მისი სრულყოფის მიმართულებით. პალატამ მსოფლიო ბანკის სპეციალისტებთან ერთად მოამზადა ახალი კანონი და შემდგომი მსვლელობისათვის წარადგინა საქართველოს პარლამენტში.

კანონპროექტი შეიცავს არსებითი ხასიათის სიახლეს

— საკანონმდებლო ნორმათა ერთობლიობას, რომელიც შეუქმნის კონტროლის პალატას სამართლებრივ ბაზას თავისი საქმიანობა წარმართოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისად. საერთაშორისო გამოცდილებათა გათვალისწინებით კანონპროექტში აისახა და დაკონკრეტდა პალატის გაფართოებული კომპეტენცია და უფლებამოსილება საგადასახადო ორგანოების, საჯარო და კერძო სამართლის პირების, სახელმწიფო კონტროლის სხვა ორგანოთა საქმიანობის შემოწმებასთან მიმართებაში. ყველაზე მთავარი, რაც ჩადებულია ახალ კანონპროექტში, არის პალატის ზედამხვეელობისა და კონტროლის ფუნქციების გარდაქმნა აუდიტორულ საქმიანობად. კანონპროექტის თანახმად პალატა ორიენტირებული იქნება საბიუჯეტო თანხების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენების აუდიტზე და მას არ ექნება არანაირი შეხება იმ ორგანიზაციებთან, რომლებიც არ არიან დაფინანსებულნი სახელმწიფო ბიუჯეტიდან, თუმცა პალატა შეამოწმებს იმ საწარმოებს, რომლებიც შექმნილია სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით.

როგორც ზემოთ აღინიშნა, დღეისათვის მოქმედი კანონი პალატის შესახებ გარკვეულ წინააღმდეგობაშია საგადასახადო კოდექსთან. ამიტომაც, ახალმა კანონმა უნდა აღმოფხვრას აღნიშნული შეუსაბამოება, რაც გამოიხატება იმაში, რომ პალატამ უნდა უზრუნველყოს საქართველოს კონსტიტუციის მოთხოვნა და კონტროლს მიღმა არ დატოვოს სხვა მაკონტროლებელი ორგანოები, მათ შორის საგადასახადო სისტემის ორგანოები.

როგორც ცნობილია, საქართველოს კონსტიტუციის 97-ე მუხლის თანახმად ვალდებულია შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობა. 2005 წელს საქართველოს საგადასახადო კოდექსში და „სამეწარმეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ საქართველოს კანონში შეტანილმა ცვლილებებმა, მნიშვნელოვნად შეკვეცა კონტროლის პალატისათვის კონსტიტუციით მინიჭებული აღნიშნული

უფლებამოსილებები, პალატას ჩამოერთვა უფლება საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების ფინანსური საქმიანობის შემოწმებისას, შეისწავლოს გადამხდელთა საგადასახადო ურთიერთობები და დაადგინოს საგადასახადო-საბანკო ორგანოების მიერ გადამხდელთან დაკავშირებული სამსახურებრივ კალდებულებათა ფაქტობრივი რეალიზაციის მდგომარეობა.

გამომდინარე ზემოაღნიშნულიდან, კონტროლის პალატის უფლებამოსილება სხვა საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის ორგანოების შემოწმებისას შემოიფარგლა მხოლოდ სახელმწიფო ბიუჯეტიდან მიღებული სახსრების ხარჯვის შემოწმებით, რაც ეწინააღმდეგებ საქართველოს კონსტიტუციას. უფრო მეტიც, როგორც ზემოთ აღინიშნა, იგი წინააღმდეგობაშია მსოფლიოს უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების საერთაშორისო ორგანიზაციის INTOSAI-ის „ლიმას დეკლარაციის“ ძირითად პრინციპებთან.

ახალი კანონი დაარეგულირებს აგრეთვე კონტროლის პალატის უფლებამოსილებას სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი კერძო სამართლის იურიდიული პირების შემოწმებასთან დაკავშირებულ საკითხებს. 2005 წელს საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებით კონტროლის პალატას არ მიეცა ასეთი სახის საქმიანობის განხორციელების უფლება. ამ საკითხის დარეგულირებას ახალი კანონი განახორციელებს „ლიმას დეკლარაციით“ დადგენილი ნორმების გათვალისწინებით, სადაც აღნიშნულია, რომ სახელმწიფო თავისი ეკონომიკური საქმიანობის არეალს აფართოებს კერძო სამართლის საწარმოებში მონაწილეობით. ამასთან, ასეთი საწარმოების შემოწმებას ახდენს ქვეყნის უმაღლესი ფინანსური (საანგარიშო) მაკონტროლებელი ორგანო, თუ სახელმწიფოს მასში არსებითი წილი აქვს, ფლობს საკონტროლო პაკეტს ან მის საქმიანობაზე შეუძლია არსებითი გავლენის მოხდენა.

პალატის შესახებ ახალი კანონის ერთ-ერთი მთავარი

მიზანი უნდა გახდეს ადგილობრივი მმართველობის ორგანოთა ბიუჯეტების შემოწმებების გათვალისწინება ისე, რომ დაცული იქნას ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების დამოუკიდებლობის, ხელშეუხებლობის პრინციპი. კანონში უნდა შევიდეს აგრეთვე ისეთი მუხლები, რომლებიც არსებითად გაზრდიან პალატის მოხელეთა მყარ სოციალურ გარანტიებს.

„საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ ახალი კანონის ძირითადი სტრატეგიული მიმართულებები მოკლედ შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოყალიბდეს:

- იგი უნდა ჩამოყალიბდეს ორგანული კანონის სახით;

უნდა ამაღლდეს პალატის დამოუკიდებლობის ხარისხი;

პალატის უფლებამოსილება უნდა დაეფუძნოს დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის პრინციპებს;

უნდა განისაზღვროს პალატის საკონტროლო საქმიანობის გეგმის შედგენის და კორექტირების სამართლებრივი საფუძვლები;

სრული დამოუკიდებლობა უნდა მიენიჭოს პალატის თავმჯდომარეს კადრების დანიშვნა-დაწინაურებაში;

პალატის დაფინანსება უნდა განხორციელდეს მის მიერ ბიუჯეტიდან გამოთხოვილი თანხის მიხედვით;

პალატის „კონტროლის“ საქმიანობა უნდა გარდაიქმნას „ზედამხედველობითი“ აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით;

უნდა შეიცვალოს პალატის დღევანდელი დასახელება და მას, ჩვენი აზრით, უნდა ეწოდოს „სახელმწიფო საანგარიშო პალატა“ და არა, საქართველოს უმაღლესი აუდიტორული პალატა“ როგორც ეს შემოთავაზებულია უცხოელი

ექსპერტების მიერ.

შესაბამისი ცვლილება უნდა შევიდეს საქართველოს კონსტიტუციაში;

პალატას უნდა ჩამოერთვას წარდგინებების ფუნქცია, რომელიც ავალდებულებს კონტროლს დაქვემდებარებულ ორგანიზაციას შეასრულოს პალატის რეკომენდაციები. თაღლითობის ან კორუფციის გამოვლენის შემთხვევაში პალატამ უნდა აცნობოს სამართალდამცავ ორგანოებს. პალატას უნდა ჰქონდეს უფლება შეიმუშაოს რეკომენდაციები სტანდარტებთან შეუსაბამობის ან დარღვევების გამოვლენის შემთხვევაში. კონტროლს დაქვემდებარებული ორგანიზაციების მიერ სამართალდარღვევათა (კორუფცია, მიწერები და ა.შ.) შემთხვევებზე, ინფორმაცია უნდა გადაეგზავნოს აგრეთვე პარლამენტს და მთავრობას;

პალატის გარე აუდიტი უნდა ჩატარდეს არა საპარლამენტო კომისიის მიერ, არამედ პარლამენტის მიერ შერჩეული ავტორიტეტული აუდიტორული კომპანიის მიერ;

პალატამ უნდა შეიმუშაოს და მიიღოს ეთიკის კოდექსი, რომელიც დაქვემდებარება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ აღიარებულ პრინციპებს;

პალატის საკონტროლო საქმიანობა უნდა დაეფუძნოს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტებს;

საკონტროლო საქმიანობის უფლება უნდა მიეცეს მხოლოდ სერთიფიცირებულ ბუღალტერ-აუდიტორებს.

ამრიგად, კონტროლის პალატის მიზანია, რომ იგი, როგორც სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, ჩამოყალიბდეს საჯარო

სექტორის თანამედროვე დამოუკიდებელ აუდიტორულ სამსახურად, რომელიც უპასუხებს უმაღლეს საერთაშორისო მოთხოვნებს. ამ მიზნით, საქართველოს კონტროლის პალატამ უცხოელ ექსპერტებთან, საქართველოს პარლამენტთან და მთავრობასთან ერთად კონსულტაციებით შეიმუშავა პალატის განვითარების საშუალოვადიანი (5 წლიანი) სტრატეგია-გეგმა, რომელიც სამართლებრივი საფუძვლების ტრანსფორმაციასთან ერთად მოიცავს პროფესიონალური საქმიანობისა და პალატის ორგანიზაციული სტრუქტურის სრულყოფას, ადამიანური რესურსების განვითარებასა და უწყვეტი სწავლების სისტემის ჩამოყალიბებას, აგრეთვე ინფორმაციული ტექნოლოგიებისა და სისტემების შექმნასა და განვითარებას.

9. სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სრულყოფის წინადადებები და რეკომენდაციები

როგორც ზემოთ აღინიშნა, საქართველოში დღეისათვის მოქმედი სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემა შესაბამისობაშია მოსაყვანი თანამედროვე ეტაპზე მის წინაშე მდგარ მოთხოვნებთან. მისი ტრანსფორმაციის აუცილებლობა დაკავშირებულია, ერთი მხრივ, ქვეყანაში მიმდინარე რადიკალურ პოლიტიკურ და ეკონომიკურ გარდაქმნებთან, საბაზრო ურთიერთობათა დამკვიდრებასთან, იმ სახელისუფლებო ღონისძიებათა კომპლექსის რეალიზაციასთან, რომელიც მიმართულია კორუფციისა და ჩრდილოვანი ეკონომიკის მასშტაბების შემცირებისკენ, მეორე მხრივ, ქვეყანაში მიმდინარე დემოკრატიული პროცესების გაღრმავებასთან და საქართველოს ჩართვასთან მსოფლიო ეკონომიკური ინტეგრაციის პროცესებში.

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის რეფორმა – სრულყოფა ობიექტური მოთხოვნაა და მისი პრაქტიკული რეალიზაცია გარდაუვალია. ამიტომაც, ამ ეტაპზე მთავარია ობიექტურად გაანალიზდეს დღეისათვის მოქმედი ფინანსური კონტროლის სისტემის დადებითი და უარყოფითი მხარეები, სწორად შეფასდეს ის პოზიტიური მხარეები, რომელთა შენარჩუნება მიზანშეწონილია მომავალი პერიოდისათვის და მოხდეს მისი შეთანაწყობა ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტებთან და წესებთან. ერთი რამ უდავოდ ფაქტია, უცხოეთის გამოცდილების შიშველი და მექანიკური გადმოტანა საქართველოს პირობებში, როგორი წარმატებულიც არ უნდა იყოს იგი, არ მოგვეცემს სასურველ შედეგს, თუ არ იქნა გათვალისწინებული ჩვენი ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური თავისებურებანი, შინაგანი მენტალიტეტი, ტრადიციები და სპეციფიკა. რა თქმა უნდა, დროთა ვითარებაში შინაგანი, ენდოგენური ფაქტორების როლი და მნიშვნელობა შესუსტდება და ქვეყანა მთლიანად

დაეფუძნება საერთაშორისოდ აღიარებულ კონტროლის სტანდარტებს და ნორმებს, მაგრამ გარკვეული, რბილი გარდამავალი პერიოდი მაინც იქნება საჭირო. ჩვენი აზრით და ექსპერტული პროგნოზებით კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვას მინიმუმ 3-4 წელი მაინც დასჭირდება.

სწორედ ამ პროგნოზებითაა ნაკარნახევი ქვემოთ მოყვანილი წინადადებები და რეკომენდაციები.

საქართველოში ფინანსური კონტროლის სამართლებრივი და ორგანიზაციული საფუძვლების სრულყოფის მიმართულებით გასატარებელ ღონისძიებებს შორის უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

- მიზანშეწონილია კონტროლის პალატის სახელმძღვანელო კანონის სტატუსის განსაზღვრა. იგი უნდა ჩამოყალიბდეს ორგანული კანონის სახით, როგორც ეს გააჩნიათ სხვა კონსტიტუციურ ორგანოებს (სასამართლოს, პროკურატურას, სახალხო დამცველს), რომელთა საქმიანობაც კონსტიტუციით, ორგანული კანონით რეგულირდება. შედეგად ამისა, სხვა სახელმწიფო კანონებში შეტანილი ცვლილებებით კონტროლის პალატის კომპეტენციისა და უფლებების შეზღუდვა შეუძლებელი გახდება.
- საკანონმდებლო დონეზე უნდა ჩამოყალიბდეს და დეტალურად გაიწეროს პალატის უფლებამოსილება, ორი უმთავრესი პრინციპის დამოუკიდებლობისა და ობიექტურობის გათვალისწინებით. მკაფიოდ უნდა ჩამოყალიბდეს იმ ობიექტთა სახეები და ნუსხა, რომელთა შემოწმებასაც ითვალისწინებს პალატის კომპეტენცია.
- საქართველოს კონსტიტუციისა და კანონმდებლობების მოთხოვნათა შესაბამისად, უნდა ამაღლდეს კონტროლის პალატის

საკმიანობის დამოუკიდებლობის ხარისხი და წინა პლანზე წამოიწიოს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სფეროში მისი მაკორდინერებელი როლი, რითაც შესაძლებელი გახდება რევიზია-შემოწმებების სფეროში ჯერ კიდევ არსებული პარალელიზმის აღმოფხვრა. პალატის დამოუკიდებლობის ხარისხის ასამაღლებლად განსაკუთრებული მნიშვნელობა უნდა მიენიჭოს მის სრულად დაფინანსებას, რაც დამოუკიდებლობის ერთ-ერთი უმთავრესი გარანტიაა.

➤ აუცილებელია საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უწყვეტობის პრინციპის პრაქტიკული რეალიზაცია და ამ მიზნით კონტროლს დაქვემდებარებული ობიექტების და ფუნქციონალური მიმართულებების სრულყოფილი რეესტრის შედგენა, აგრეთვე, რევიზია-შემოწმებების დაგეგმვის ისეთი მექანიზმის შემუშავება, რომლითაც გამოირიცხება ნებისმიერი დონის სახელმწიფო ფინანსების მხარჯავი და ქონების გამოყენებული ობიექტების კონტროლს მიღმა დარჩენა.

➤ საჭიროა კონტროლის პალატის მიერ რევიზია-შემოწმებების ერთიანი მეთოდოლოგიისა და მეთოდიკის შემუშავება, რომლითაც შესაძლებელი გახდება ქვეყანაში არსებული სხვადასხვა მაკონტროლებელი სტრუქტურების მიერ ჩატარებული რევიზია-შემოწმებების თავსებადობა, მათი შედეგიანობის და პრევენციის ხარისხის ამაღლება, ამ მიზნით გადაუდებელ ამოცანას წარმოადგენს რევიზია-შემოწმებების ერთიანი მეთოდური სახელმძღვანელოს შემუშავება.

➤ სასურველია კონტროლიორთა ეთიკის კოდექსის შემუშავება და მიღება, რომელშიც გათვალისწინებული იქნება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის მიერ გამოქვეყნებული და აღიარებული ეთიკის კოდექსის ძირითადი პრინციპები, რადგან აღნიშნული კოდექსი წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების

ერთ-ერთ მნიშვნელოვან შემადგენელ ნაწილს.

გარდა ამისა, საქართველოში ფინანსური კონტროლის შემდგომი რეფორმირებისათვის საჭიროა შემუშავდეს და მიღებულ იქნას:

- ფინანსური კონტროლის ერთიანი სამოქმედო კონცეფცია სახელმწიფო მმართველობის თანამედროვე პრინციპებისა და მოთხოვნების შესაბამისად;
- ზოგადი სახელმწიფო კანონი „საჯარო სამსახურის კონტროლის (აუდიტის) შესახებ“, რომელიც უზრუნველყოფს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის სახელმწიფო ორგანოთა მიერ რეეიზია-შემოწმებების ფორმებისა და მეთოდების უნიფიცირებას, აგრეთვე მკაფიოდ ჩამოაყალიბებს თითოეული სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოს უფლება-მოვალეობებს და ფუნქციებს; განსაზღვრავს კონტროლის სისტემის კოორდინაციის ფორმას და მასზე პასუხისმგებელ ორგანოს; დაადგენს გარე და შიდა კონტროლის ზოგად პრინციპებს და პროცედურებს.
- სახელმწიფო ფინანსური აუდიტის ეროვნული სტანდარტები, რომელსაც საფუძვლად დაედება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების პრინციპული მოთხოვნები. მიზანშეწონილია ამ მიზნით საკონტროლო-საანგარიშო ორგანოთა ასოციაციის შექმნა, რომელსაც სათავეში ჩაუდგება საქართველოს კონტროლის პალატა, როგორც სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის უმაღლესი კონსტიტუციური ორგანო.

გასატარებელია ასევე შემდეგი ღონისძიებები:

- სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ახალ ფორმებსა და მეთოდებზე გადასვლისათვის

საჭიროა საჯარო სექტორის რადიკალური რეფორმა, განსაკუთრებით კი საბიუჯეტო ორგანიზაციების ქსელის ოპტიმიზაცია, მათი ნაწილის ლიკვიდაციის ან რეორგანიზაცია-გაერთიანების გზით, აგრეთვე, ახალ სამართლებრივ-ორგანიზაციულ ფორმაზე გადაყვანა იმ მიზნით, რომ მათ მიეცეთ უფრო მეტი უფლებები საბიუჯეტო სახსრებისა და სახელმწიფო ქონების მართვასა და რეგულირებაში;

➤ საკონტროლო საქმიანობის უნიფიცირება-სტანდარტიზების მიზნით საჭიროა შეიქმნას სპეციალური ორგანო (საექსპერტო საბჭო, კომიტეტი, კომისია), რომელიც უზრუნველყოფს ფინანსური კონტროლის სტანდარტების შემუშავების კოორდინაციას და ექსპერტიზას. შიდა საფინანსო კონტროლის (აუდიტის) სტანდარტების შემუშავება უნდა უზრუნველყოს ფინანსთა სამინისტრომ, ხოლო გარე ფინანსური კონტროლის (აუდიტის) – კონტროლის პალატამ. საკოორდინაციო სამუშაოთა კოორდინაცია-ხელმძღვანელობა უნდა დაევალოს საქართველოს კონტროლის პალატას;

➤ რამდენადაც ფინანსური კონტროლის თანამედროვე თეორია და პრაქტიკა სახელმწიფო აუდიტის კატეგორიას განიხილავს, როგორც ფინანსური მონიტორინგის ყველაზე მისაღებ და მომწიფებულ ფორმას, მიზანშეწონილია სათანადო სამართლებრივი, მეთოდოლოგიური და ორგანიზაციული პირობების შექმნა კონტროლის ამ ფორმაზე გადასასვლელად. ამასთანავე, აუცილებელია ფინანსური კონტროლის დღეისათვის მოქმედი ფორმებისა და მეთოდების გამოყენების პრაქტიკის შენარჩუნება მანამ, სანამ ქვეყანაში არ გამოიკვეთება ფინანსურ სამართალდარღვევათა აშკარა შემცირების უალტერნატიუო ტენდენცია. პროგნოზული გაანგარიშებებით, ქვეყანაში ასეთ სიტუაციას

ადგილი ექნება 2009-2010 წლებისათვის და შესაბამისად, სახელმწიფო აუდიტი მიზანშეწონილია ამ პერიოდისათვის დაინერგოს პრაქტიკაში;

- სახელმწიფო აუდიტის ფორმების (ფინანსური, შესაბამისობის, ეფექტიანობის) შერჩევა და გამოყენება უნდა განხორციელდეს საზოგადოებრივი მოთხოვნების შესაბამისად. ამასთან, ფინანსური კონტროლის ამოცანებიდან გამომდინარე, საწყის ეტაპზე, აუცილებელია ფინანსური აუდიტის ფორმის გამოყენება, რაც აგრეთვე განპირობებულია იმით, რომ სახელმწიფო აუდიტის სხვა ფორმების პრაქტიკული გამოყენება შეუძლებელია ფინანსური აუდიტის შედეგების გარეშე. რაც შეეხება ეფექტიანობის აუდიტს, მისი პრაქტიკული დანერგვა უნდა მოხდეს მხოლოდ მას შემდეგ, როდესაც საბიუჯეტო პროცესი მთლიანად გადავა პროგრამულ დაფინანსებაზე და სახელმწიფო ბიუჯეტში ასახეას კპოვნებს ცალკეული სახელმწიფო პროგრამების შედეგების ინდიკატიური მაჩვენებლები ანუ, როცა შეიქმნება ხარჯებისა და შედეგების დამადასტურებელი ინფორმაციის მოპოვების შესაძლებლობა.

საქართველოში საბიუჯეტო სახსრებისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის კონტროლის ხარისხის გაუმჯობესების მიზნით, საჭიროა განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებები:

- საქართველოს აღმასრულებელმა ხელისუფლებამ, მნიშვნელოვნად მეტი ყურადღება უნდა დაუთმოს მაკროეკონომიკური მაჩვენებლების, საგადასახდელო ბალანსის, მოსახლეობის ცხოვრების დონის, სამომხმარებლო ფასების ცვლილების, ანაბრების მოცულობა-დინამიკის ანალიზს და მის საფუძველზე შეიმუშაოს ქვეყნის სოციალურ-ეკონომიკური

განვითარების ძირითადი მიმართულებების და სახელმწიფო ბიუჯეტის პროექტები;

➤ ექსპორტ-იმპორტის უარყოფითი

საღდოს ზრდის პირობებში დიდი სამუშაოების ჩასატარებელი საგარეო ვაჭრობის დეფიციტის გადიდების გამომწვევი ფაქტორებისა და პირობების შესწავლის და ექსპორტზე ორიენტირებული დარგების და წარმოებების განვითარების ხელშეწყობის ეკონომიკური მექანიზმების შემუშავებისა და პრაქტიკაში დანერგვის მიმართულებით;

➤ არსებითად უნდა დაჩქარდეს საფინანსო-ეკონომიკურ სფეროში საქართველოს კანონმდებლობის სრულყოფის და ევროგაერთიანების კანონმდებლობასთან ჰარმონიზაციის პროცესი;

➤ მოსახლეობის ერთ სულზე სხვადასხვა სახეობის პროდუქციის (მომსახურების, სამუშაოების) წარმოების და მოხმარების მაჩვენებლები ცხადყოფს, რომ ჯერ კიდევ ბევრია გასაკეთებელი ჩრდილოვანი ეკონომიკის გამომწვევი მიზეზების შესწავლის და ლეგალიზების მიმართულებით;

➤ განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს საბიუჯეტო-საგადასახადო მაჩვენებლების პროგნოზების ხარისხის ამაღლებას. საგადასახადო შემოსავლების პროგნოზი უნდა ეფუძნებოდეს მთლიანი შიდა პროდუქციის ზრდის მაჩვენებლებს და დასაბეგრი ბაზის ცვლილებებს. უფრო მეტ სიზუსტეს და არგუმენტაციას საჭიროებს არასაგადასახადო შემოსავლების, კაპიტალის ოპერაციებიდან შემოსავლების და გრანტების პროგნოზი. სწორედ ამ უკანასკნელთა პროგნოზების არასაიმედოება განაპირობებს წლიურ სახელმწიფო ბიუჯეტში ხშირი ცვლილებების შეტანას;

➤ უზრუნველყოფილ უნდა იქნეს საგადასახადო

განაკვეთების შექმნისდაგვარად თავსებადობა იმ მეზობელი ქვეყნების ანალოგიურ განაკვეთებთან, რომელთანაც საქართველოს გააჩნია მჭიდრო ეკონომიკური კავშირები, ან ადგილი აქვს კონკურენციას, ცალკეულ დარგებში (სფეროებში) უცხოური ინვესტიციების მოზიდვის, სამუშაოთა შექვეთის და მომსახურების გაწევის მხრივ;

➤ ერთ-ერთი მნიშვნელოვანი პრიორიტეტული მიმართულებაა სატარიფო სისტემის ოპტიმიზაცია და სტაბილურობა, რაც განპირობებულია საქართველოს, როგორც ტრანზიტული ქვეყნის როლით ევრაზიის სივრცეში;

➤ საჭიროა უფრო ზუსტი მეთოდის შემუშავება სახელმწიფო ბიუჯეტის შემოსულობების და გადასახდელების პროგნოზირებისათვის. უნდა დადგინდეს ხაზინის ანგარიშზე ფულადი სახსრების იმ აუცილებელი, ზღერული ნაშთის დაგროვების პროგნოზი, რომელიც აუცილებელია მოსალოდნელი რისკ-ფაქტორების აცილებისათვის და არ უნდა იქნას დაშვებული სათანადო არგუმენტირების გარეშე ფულის მიმოქცევის სისწრაფის შენელება;

➤ სახელმწიფო ბიუჯეტის კვარტალური განწერებით და ვალდებულება-დამოწმების დოკუმენტებით გათვალისწინებულ ხარჯებს შორის ზოგიერთ შემთხვევაში ადგილი აქვს დიდ სხვაობას, რადგან ზოგიერთი მხარჯავი დაწესებულებები, დაუსაბუთებლად, ხელოვნურად ზრდიან საბიუჯეტო განაცხადის მოცულობას და შესაბამისად, ხდება მათი ბიუჯეტში გათვალისწინება. ამასთან, საბიუჯეტო შემოსულობათა ფარგლებში შეუძლებელი ხდება საბიუჯეტო დაწესებულებათა ნაწილის მოთხოვნების სრულად დაკმაყოფილება. გამომდინარე აქედან, საჭიროა საბიუჯეტო დაგეგმვისა და პროგნოზირების კიდევ უფრო სრულყოფა, ბიუჯეტის რეალობისა და

სამართლიანობის დონის ამაღლება, აგრეთვე დღის წესრიგში დგება ერთიანი სახელფასო პოლიტიკის შემუშავების აუცილებლობა.

➤ ჩასატარებელია სახელმწიფო ქონების კომპლექსური ინვენტარიზაცია და შეფასება საბაზრო პრინციპების თანამედროვე მოთხოვნათა სრული გათვალისწინებით, რომელიც საფუძვლად უნდა დაედოს სახელმწიფო საკუთრების პრიატიზების პერსპექტიული გეგმის შეგენას.

➤ მნიშვნელოვნად უნდა ამაღლდეს პასუხისმგებლობის დონე ადგილობრივი ბიუჯეტების შედგენა-შესრულებაზე, აგრეთვე ამ სფეროში პასუხისმგებელი პირების კვალიფიკაცია, გაუმჯობესდეს ადგილობრივი გადასახადების ადმინისტრირების ხარისხი და გაძლიერდეს საქართველოს პრეზიდენტის რწმუნებულების მხრიდან მონიტორინგი.

ლიმას დეკლარაცია

საფინანსო კონტროლის დირექტივების
შისახიზ

პრემბულა

საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა
საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) IX
კონგრესზე, რომელიც ღიმაში გაიმართა, იმ
ფაქტორების გათვალისწინებით, რომ:

საჯარო სახსრების კანონიერი და
რაციონალური გამოყენება საჯარო სახსრების სწორი
მოხმარებისათვის და უფლებამოსილი უწყებების
მიერ ეფექტიანი გადაწყვეტილების მიღებისათვის
უმნიშვნელოვანესი საფუძველია;

ამ მიზნის მისაღწევად გარდაუვლად
საჭიროა ყოველ სახელმწიფოს გააჩნდეს საანგარიშო
კონტროლის უწყება, რომლის დამოუკიდებლობაც
კანონით იქნება განმტკიცებული;

ასეთი უწყების არსებობა კიდევ უფრო
მეტად საჭიროა, რადგან სახელმწიფოს საქმიანობა
სოციალურ და ეკონომიკურ სფეროებში სულ უფრო
მეტად ფართოვდება და ამით არსებული საჯარო
საფინანსო საქმიანობის საზღვრებს სცდება;

საჯარო სახსრების კონტროლის
სპეციფიკური მიზნები, კერძოდ კი საჯარო
სახსრების სწორი და ეფექტიანი გამოყენება,
ეკონომიკის გამართული მართვა, ადმინისტრაციის

საქმიანობის კანონიერება და როგორც სახელმწიფო სამსახურების, ასევე საზოგადოების ინფორმირება ობიექტური ანგარიშებით, გაეროს პოსტულატების თანახმად, სახელმწიფოთა სტაბილურობისა და განვითარებისათვისაა აუცილებელი;

INTOSAI-ის წინა საერთაშორისო კონგრესებზე გენერალური ასამბლეების მიერ მიღებულ იქნა გადაწყვეტილებები, რომელთა გაერცელებაც ყველა წევრი ქვეყნის მიერ იქნა აღიარებული;

დადგინდა:

დოკუმენტის „ლიმის დეკლარაცია საფინანსო კონტროლის დირექტივების შესახებ“ გამოქვეყნება და გაერცელება.

1. ზოგადი ნაწილი

§ 1. შემოწმების მიზანი

კონტროლის ინსტიტუცია სახელმწიფოსადმი მინდობილი საჯარო სახსრების ეფექტიანი მართვის უცულობელ შემადგენელ ნაწილს წარმოადგენს. კონტროლი არ არის თვითმიზანი, არამედ იგი მარეგულირებელ ნორმათა სისტემის აუცილებელი შემადგენელი ნაწილია, რომელმაც დროულად უნდა გამოავლინოს საფინანსო საქმიანობის კანონიერების, ეფექტიანობის, მიზნობრიობისა და ეკონომიურობის ნორმებისაგან გადახრა ან მათი დარღვევა, რათა გარკვეულ შემთხვევებში გატარდეს შესაბამისი ღონისძიებები, პასუხი მოეთხოვოთ შესაბამის ორგანოებს, მოთხოვნილ იქნას ზარალის ანაზღაურება ან მიღებულ იქნას ზომები, რომლებიც მომავალში

თავიდან აიცილებდა ან სულ ცოტა შეამცირებდა ამგვარ დარღვევებს.

§ 2. წინასწარი კონტროლი და შემდგომი კონტროლი

1. წინასწარი კონტროლი წარმოადგენს ადმინისტრაციული მმართველობისა და ფინანსური საქმიანობის პრევენციულ შემოწმებას, სხვა შემთხვევებში ხორციელდება შემდგომი კონტროლი.

2. წინასწარი კონტროლი აუცილებელი წინაპირობაა სახელმწიფოსადმი მინდობილი საჯარო სახსრების ეფექტიანი მართვისათვის. იგი შეიძლება განახორციელოს როგორც საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანოებმა, ასევე სხვა მაკონტროლებელმა ინსტიტუციებმა.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების მიერ განხორციელებულ წინასწარ კონტროლს გააჩნია უპირატესობა წინასწარ აიცილოს თავიდან მოსალოდნელი ზიანი, თუმცა იგი ზრდის სამუშაოს მოცულობას და ხდება საჯარო სამართლებრივი პასუხისმგებლობის აღრევა. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების მიერ განხორციელებული შემდგომი კონტროლი მიუთითებს ანგარიშვალდებული ორგანოს პასუხისმგებლობაზე, მას შეუძლია დამდგარი ზიანის კომპენსაცია და მომავალში დარღვევათა გამეორების თავიდან აცილება.

4. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების მიერ წინასწარი კონტროლის

განხორციელება დამოკიდებულია სამართლებრივ მდგომარეობასა და სახელმწიფოს საჭიროებებზე. შემდგომი შემოწმება საანგარიშო კონტროლის თითოეული ორგანოს უპირიბო მოვალეობაა, მიუხედავად იმისა, განახორციელებს თუ არა იგი წინასწარ კონტროლს.

§ 3. შიდა და გარე კონტროლი

1. შიდა კონტროლის დაწესებულებები იქმნება ცალკეულ სამსახურებსა და ინსტიტუციებში. გარე კონტროლის დაწესებულებები კი არ შედის შესამოწმებელი ინსტიტუციების ორგანიზაციულ სტრუქტურებში. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოები წარმოადგენენ გარე კონტროლის დაწესებულებებს.

2. შიდა კონტროლის დაწესებულებები იმ სამსახურის უფროსებს ექვემდებარებიან, რომელთა შემადგენლობაშიც ისინი შედიან. მიუხედავად ამისა, მათ უნდა გააჩნდეთ კონსტიტუციით გარანტირებული საკმარისი ფუნქციური და ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოები,

როგორც გარე კონტროლის დაწესებულებები, ამოწმებენ შიდა კონტროლის დაწესებულებების მუშაობის ეფექტიანობას. თუ მიღწეულია შიდა კონტროლის დაწესებულებების მუშაობის ეფექტიანობა, სასურველია გადაიდგას ნაბიჯები, საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს უფლებების შეუღახავად ჩაატაროს ყოვლისმომცველი კონტროლი, რათა მიღწეულ იქნას ამოცანები განაწილება და

თანამშრომლობა უმაღლეს მაკონტროლებელ ორგანოსა და შიდა კონტროლის სამსახურებს შორის.

§ 4. ფორმალური კონტროლი და გაწეული საქმიანობის კონტროლი

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს ტრადიციული ამოცანაა საქმიანობისა და ანგარიშების კანონიერებისა და სისწორის შემოწმება.

2. გადამოწმებასთან ერთად, რომლის მნიშვნელობაც უდავოა, იმაედროულად ხორციელდება სახელმწიფო საქმიანობის ეკონომიურობის, მიზნობრიობის, მომჭირნეობისა და ეფექტიანობის გადამოწმებაზე ორიენტირებული კონტროლი, რომელიც არა მხოლოდ ცალკეულ საკითხებს, არამედ საჯარო მმართველობის მთლიან საქმიანობას მოიცავს ორგანიზებისა და ადმინისტრირების ჩათვლით.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების მიერ დასახული შემოწმების მიზნები საქმის წარმოების კანონიერების, შესაბამისობის, ეკონომიურობის, მიზნობრიობისა და მომჭირნეობის შესახებ ძირითადად ანალოგიურებია. ეს თავად საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს საქმეა, ცალკეულ შემთხვევაში რომელ ძირითად საკითხზე გააკეთებს განსაკუთრებულ აქცენტს.

II. ღამ(ო)უკიდებლობა

§ 5. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა დამოუკიდებლობა

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოებს მხოლოდ მაშინ შეუძლიათ თავიანთი ამოცანების ობიექტურად და ეფექტიანად შესრულება, თუ ისინი დამოუკიდებელნი არიან შესამოწმებელ სამსახურებთან მიმართებაში და დაცულნი არიან გარედან რაიმე ზეგავლენისაგან.

2. მიუხედავად იმისა რომ სახელმწიფო ორგანოთა აბსოლუტური დამოუკიდებლობა შეუძლებელია, რადგან ისინი საერთო სახელმწიფოებრივი სისტემის ნაწილს შეადგენენ, საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოებს უნდა გააჩნდეთ ფუნქციური და ორგანიზაციული დამოუკიდებლობა თავიანთი ამოცანების შესასრულებლად.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების არსებობა და მისი დამოუკიდებლობის სათანადო ხარისხი განსაზღვრული უნდა იყოს კონსტიტუციით. დეტალები შესაძლებელია დარეგულირდეს ჩვეულებრივი კანონით. განსაკუთრებით, ისინი დაცულნი უნდა იყვნენ უმაღლესი სასამართლოს მიერ მაკონტროლებელი ორგანოების დამოუკიდებლობასა და სარევიზიო კომპეტენციაში ნებისმიერი სახის ჩარევისაგან.

§ 6. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების წევრთა და მოხელეთა დამოუკიდებლობა

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს დამოუკიდებლობა განუყოფელია მისი წევრების დამოუკიდებლობისაგან. წევრებში იგულისხმებიან ის პირები, რომლებიც იღებენ საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს გადაწყვეტილებებს და პასუხს აგებენ მათზე მესამე პირების წინაშე ანუ გადაწყვეტილების მიმღები კოლეგიის წევრი ან ცენტრალიზებულად მართული საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს ხელმძღვანელი.

2. წევრების დამოუკიდებლობა კონსტიტუციით უნდა იყოს გარანტირებული. მათი დამოუკიდებლობა არ უნდა შეზღუდოს მათი გაწვევის პროცედურამ, რომელიც ასევე კონსტიტუციით უნდა იყოს განსაზღვრული. წევრების დანიშვნისა და გაწვევის საკითხი განისაზღვრება ცალკეული ქვეყნების კონსტიტუციებით.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო მოხელეები თავიანთი სამსახურებრივი საქმიანობისას არ უნდა განიცდიდნენ გავლენას შესამოწმებელი ორგანიზაციების მხრიდან და არ უნდა იყვნენ მათზე დამოკიდებულნი.

§ 7. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების ფინანსური დამოუკიდებლობა

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოები უზრუნველყოფილნი უნდა იყვნენ ფინანსური სახსრებით, რომლებიც მათზე დაკისრებული ამოცანების შესასრულებლად აუცილებელი.

2. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს უნდა ჰქონდეს უფლება უშუალოდ მიმართოს თხოვნით სახელმწიფო ბიუჯეტზე გადაწყვეტილების მიმღებ ორგანოს მისთვის საჭირო ფინანსური სახსრების გამოყოფის თაობაზე.

3. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო უფლებამოსილი უნდა იყოს საკუთარი პასუხისმგებლობით განკარგოს მისთვის ბიუჯეტით გათვალისწინებული ფინანსური სახსრები.

III. დამოკიდებულებულება პარლამენტთან, მთავრობასთან და ადმინისტრაციასთან

§ 8. დამოკიდებულება პარლამენტთან

იმ შემთხვევაშიც კი, როდესაც საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო საპარლამენტო ორგანოს წარმოადგენს და შემოწმებებს პარლამენტის დაეალებით ახორციელებს, კონსტიტუციითა და კანონით განსაზღვრული დამოუკიდებლობა მას საშუალებას აძლევს იმუშაოს პირადი ინიციატივისა და პასუხისმგებლობის უმაღლესი ხარისხით. შესაბამისი ქვეყნის კონსტიტუცია ადგენს საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოსა და პარლამენტს შორის ურთიერთდამოკიდებულების პრინციპებს, მოცემული ქვეყნის პირობებისა და საჭიროებებიდან გამომდინარე.

§ 9 დამოკიდებულება მთავრობასთან და ადმინისტრაციასთან

საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო კონტროლს უწევს მთავრობის, მასზე დაქვემდებარებული ადმინისტრაციული ორგანოებისა და მასზე დამოკიდებული სხვა დაწესებულებების საქმიანობას. თუმცა ეს არ ნიშნავს იმას, რომ მთავრობა საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოზეა დამოკიდებული.

მთავრობა სრულად აგებს პასუხს მის მიერ განხორციელებულ ქმედებებსა და შეცდომებზე და არ უნდა დაეყრდნოს საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო დასკვნებსა და შეფასებებს, გარდა იმ შემთხვევებისა, თუ არ ხდება მათი წარდგენა სამართლებრივი და აღსასრულებელი განაჩენების სახით.

IV. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს ფუნქციონირება

§ 10. საგამოძიებო უფლებამოსილება

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს უნდა გააჩნდეს დაშვების უფლება მის სამიანობასთან დაკავშირებულ ყველა მასალასა და დოკუმენტზე და უნდა შეეძლოს ყველა შემოწმებული ორგანოსაგან ზეპირი ან წერილობითი პასუხის მოითხოვნა.

2. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო ცალკეულ შემთხვევებში თავად იღებს გადაწყვეტილებას, თუ სად არის შემოწმების ჩატარება მიზანშეწონილი: უშუალოდ შესამოწმებელი ობიექტის

ადგილსამყოფელზე თუ შესაბამისი საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოში.

3. საჭირო ინფორმაციის, მოთხოვნილი მასალებისა და დოკუმენტების, ასევე საბოლოო ანგარიშების მიღების ვადები განსაზღვრული უნდა იქნას კანონით ან ცალკეულ შემთხვევებში საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ.

§ 11. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო დასკვნების განხორციელება

1. შემოწმებულმა ორგანიზაციებმა საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო დასკვნებთან მიმართებაში უნდა დააფიქსირონ თავიანთი პოზიცია კანონით ან ცალკეულ შემთხვევებში საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ დადგენილ ვადებში და უნდა აცნობონ სარევიზიო დასკვნების საფუძველზე გატარებული ზომების შესახებ.

2. თუ საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო დასკვნები სამართლებრივი და აღსასრულებელი განაჩენების სახით არ არის წარმოდგენილი, საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს უნდა გააჩნდეს უფლება მიმართოს კომპეტენტურ ორგანოებს, რათა მიღებულ იქნას საჭირო ზომები და დადგეს პასუხისმგებლობის საკითხი.

§ 12. საექსპერტო საქმიანობა და სხვა სახის თანამშრომლობის უფლება

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს საჭიროების შემთხვევაში შეუძლია პარლამენტსა და ადმინისტრაციას გაუზიაროს თავისი პროფესიული ცოდნა და გამოცდილება საექსპერტო დასკვნის სახით ფინანსურ საკითხებთან დაკავშირებულ კანონპროექტებთან და სხვა დადგენილებებთან მიმართებაში. ადმინისტრაციას თავადაა პასუხისმგებელი საექსპერტო დასკვნის შესრულებასა თუ უარყოფაზე. ეს დამატებითი ამოცანები წინ არ უნდა უსწრებდეს საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ დაგეგმილი სარევიზიო დასკვნების გამოტანას და არ უნდა ახდენდეს გაელენას შემოწმების ეფექტიანობაზე.

2. ინსტრუქცია მიზნობრივი და შეძლებისდაგვარად ერთიანი ჩათვლის პროცედურის შესახებ მხოლოდ საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს თანხმობით შეიძლება გამოიცეს.

V. შემოწმების მეთოდები, სარევიზიო პერსონალი, გამოცდილების საპრეტაშორისო შრტიმრტბაზიარება

§ 13. შემოწმების მეთოდები და პროცედურა

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო სარევიზიო საქმიანობას ახორციელებს მის მიერ დადგენილი პროგრამით. ხელშეუხებელი რჩება გარკვეული სახელმწიფო ორგანოების უფლება მოითხოვონ შემოწმების ჩატარება ცალკეულ შემთხვევებში.

2. რადგან შემოწმება მხოლოდ იშვიათ შემთხვევებში შეიძლება იყოს ყოვლისმომცველი, საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო, როგორც წესი, შერჩევითი შემოწმებებით უნდა შემოიფარგლოს. თუმცა ეს შემოწმებები წინასწარ შემუშავებული მოდელის მიხედვით და იმ რაოდენობით უნდა ჩატარდეს, რომ შესაძლებელი გახდეს საფინანსო საქმიანობის ხარისხისა და შესაბამისობის შესახებ დასკვნის გამოტანა.

3. შემოწმების მეთოდები უნდა მიესადაგებოდეს ფინანსურ მენეჯმენტთან დაკავშირებული მეცნიერებებისა და ტექნოლოგიების პროგრესს.

4. მიზანშეწონილია საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ კონტროლიორების დასახმარებლად შემოწმების სახელმძღვანელოს შემუშავება.

§ 14. შემოწმების პერსონალი

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს წევრები და სარევიზიო მოხელეები თავიანთი ამოცანების სრულად განსახორციელებლად უნდა ფლობდნენ საჭირო უნარ-ჩვევებსა და გამოირჩეოდნენ მორალური მდგრადობით.

2. სამსახურში მიღებისთანავე ყურადღება უნდა მიექცეს მათ საშუალო განათლებაზე მაღალ ცოდნას, უნარ-ჩვევებსა და შესაბამის პროფესიულ გამოცდილებას.

3. უდიდესი ყურადღება უნდა მიექცეს

საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს ეველა წერიისა და სარევიზიო მოხელის თეორიული და პრაქტიკული კვალიფიკაციის ამაღლებას, როგორც შიდაუწყებრივი, ასევე საუნივერსიტეტო და საერთაშორისო პროგრამების საშუალებით. რამდენადაც შესაძლებელია, საჭიროა ამ პროცესების როგორც ფინანსური, ასევე ორგანიზაციული ხელშეწყობა. კვალიფიკაციის ამაღლება უნდა გასცდეს

ტრადიციული იურიდიულ-ეკონომიური და ბუღალტრული ცოდნის ფარგლებს და უნდა მოიცავს სხვა სამეურნეო ტექნოლოგიები, მათ შორის მონაცემთა ელექტრონული დამუშავება.

4. იმისათვის, რომ გარანტირებულ იქნას სარევიზიო პერსონალის მაღალი დონე, მათი ანაზღაურება უნდა შეესაბამებოდეს მათი საქმიანობის სპეციფიკურ მოთხოვნებს.

5. თუ ცალკეულ შემთხვევაში სარევიზიო პერსონალს არ გააჩნია შესაბამისი პროფესიული ცოდნა, საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს შეუძლია ექსპერტების გარედან მოწვევა.

§ 15. გამოცდილების საერთაშორისო ურთიერთგაზიარება

1. მოსაზრებებისა და გამოცდილების ურთიერთგაცვლა საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების ფარგლებში ეფექტიან მეთოდს წარმოადგენს საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს დასახმარებლად და მასზე დაკისრებული ამოცანების

შესრულების საქმეში.

2. აქამდე ამ მიზანს ემსახურებოდა გაეროსა და სხვა ორგანიზაციების მიერ ჩატარებული კონგრესები და სემინარები, რეგიონული სამუშაო ჯგუფები და ასევე სპეციალური პუბლიკაციების გამოცემა.

3. სასურველია ამგვარი ღონისძიებების გაფართოება-გადრმავება. უპირველეს ყოვლისა კი შესამუშავებელია სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ერთიანი ტერმინოლოგია შედარებითი სამართლის საფუძველზე.

VI. ანგარიშის წარდგენა

§ 16. ანგარიშის წარდგენა პარლამენტისა და საზოგადოებისადმი

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს კონსტიტუციით უნდა ჰქონდეს მინიჭებული უფლება და ვალდებულება პარლამენტს ან სხვა პასუხისმგებელ ორგანოს ყოველწლიურად წარუდგინოს ანგარიში გაწეული საქმიანობის შესახებ. ანგარიშის გამოქვეყნება სავალდებულოა, რაც უზრუნველყოფს ინფორმაციის ფართოდ გავრცელებას და დისკუსიებს. იმაედროულად იზრდება შანსი, რათა განხორციელდეს საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს დასკვნის მოთხოვნები.

2. საანგარიშო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს ასევე უნდა გააჩნდეს უფლება წლის განმავლობაში აღმოჩენილი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი დარღვევების შესახებ წარადგინოს ანგარიში.

3. წლიური ანგარიში უნდა მოიცავდეს საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მთლიან საქმიანობას. მხოლოდ იმ შემთხვევებში, როდესაც არსებობს კანონით დაცული ინტერესები საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ კარგად უნდა აწონდაწონოს რა უფრო მნიშვნელოვანია: ამ ინტერესების დაცვა თუ ანგარიშის გამოქმეცნება.

§ 17. ანგარიშის წარდგენის მეთოდი

1. ანგარიშები უნდა შეიცავდნენ ფაქტებს და მათ ობიექტურ და ზუსტ შეფასებას. ანგარიშის ენა უნდა იყოს ზუსტი და ადვილად გასაგები.

2. ასევე, ყურადღება უნდა მიექცეს შემოწმებული სამსახურებისა და დაწესებულებების პოზიციას საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო ანგარიშის დასკვნასთან მიმართებაში.

VII. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო უფლებამოსილება

§ 18. სარევიზიო უფლებამოსილების კონსტიტუციური საფუძველი, საჯარო საფინანსო საქმიანობის შემოწმება

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს შემოწმების უფლებამოსილების საფუძველები კონსტიტუციით უნდა განისაზღვროს. დეტალები შეიძლება განისაზღვროს კანონით.

2. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს სარევიზიო უფლებამოსილების კონკრეტულად განსაზღვრა დამოკიდებულია მოცემული ქვეყნის

პირობებსა და მოთხოვნებზე.

3. სახელმწიფოს მთლიანი საფინანსო საქმიანობა, განურჩევლად იმისა, თუ როგორ აისახება იგი სახელმწიფო ბიუჯეტში, საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს კონტროლის ობიექტს წარმოადგენს. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ მოწმდება აგრეთვე სახელმწიფო საფინანსო საქმიანობის ის სფეროები, რომლებიც ბიუჯეტში არ აისახება.

4. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო გადამოწმების დროს უნდა ისწრაფოდეს ზუსტი საბიუჯეტო კლასიფიკაციისა და შეძლებისდაგვარად მარტივი და ნათელი ანგარიშების სისტემისაკენ.

§ 19. უცხოეთში არსებული სახელმწიფო უწყებებისა და სხვა ინსტიტუციების კონტროლი

საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ ასევე უნდა შეამოწმოს უცხოეთში შექმნილი სახელმწიფო უწყებები და სხვა ინსტიტუციები. მათი ადგილზე გადამოწმების დროს ყურადღება უნდა მიექცეს საერთაშორისო სამართლის ნორმებით დადგენილ შეზღუდვებს. ფაქტობრივი გარემოებებიდან გამომდინარე, შესაძლებელია საერთაშორისო სამართლებრივ დოკუმენტებში ცვლილებების შეტანა.

§ 20. სახელმწიფო გადასახადების შემოწმება

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ უნდა განახორციელოს გადასახადების აკრეფის

ყოველისმომცველი კონტროლი და ამავე დროს ჰქონდეს გადამხდელთა ინდივიდუალურ აქტებში ჩახედვის უფლება.

2. სახელმწიფო გადასახადების კონტროლი უპირველეს ყოვლისა კანონიერებისა და შესაბამისობის კონტროლს წარმოადგენს. თუმცა საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ საგადასახადო კანონმდებლობის გამოყენების კონტროლისას უნდა შეამოწმოს ეფექტიანობა, გადასახადების აკრეფის ორგანიზება, ასევე შემოსავლების გეგმების შესრულება და თუ საჭიროა, საკანონმდებლო ორგანოს შესთავაზოს არსებული კანონმდებლობის გაუმჯობესების წინადადებები.

§ 21. სახელმწიფო ხელშეკრულებები და სახელმწიფო მშენებლობები

1. ის სოლიდური თანხები, რომელთაც სახელმწიფო ხელშეკრულებებისა და მშენებლობებისათვის იყენებს, განსაკუთრებულ კონტროლს ექვემდებარება.

2. უმეტესად რეკომენდირებულია საჯარო ტენდერის ჩატარება, რათა შერჩეულ იქნას საუკეთესო წინადადება ფასისა და ხარისხის თვალსაზრისით. თუ არ ტარდება საჯარო ტენდერი, საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ უნდა დაადგინოს ამის მიზეზი.

3. სახელმწიფო მშენებლობების კონტროლისას საანგარიშო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ ხელი უნდა შეუწყოს შესაბამისი სტანდარტების დადგენას ამგვარი სამუშაოების ადმინისტრირების

რეგულირებისთვის.

4. სახელმწიფო მშენებლობების კონტროლი უნდა მოიცავდეს არა მხოლოდ გადახდების შესაბამისობას, არამედ მშენებლობის მართვის ეფექტიანობასა და სამშენებლო სამუშაოების ხარისხს.

§ 22. მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების აღჭურვილობების კონტროლი

განსაკუთრებულ კონტროლს ექვემდებარება ასევე, მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების აღჭურვილობებისათვის დახარჯული სოლიდური თანხები. ამასთან, აქ საქმე უნდა გექონდეს სისტემურ კონტროლთან და იგი უნდა მოიცავდეს ისეთ ასპექტებს, როგორიცაა: მონაცემთა ელექტრონული დამუშავების აღჭურვილობების ეფექტიანი გამოყენება, ამ პროცესში შესაბამისი ექსპერტების ჩართვა, რომლებიც სასურველია შემოწმებული დაწესებულების ადმინისტრაციაში შედიოდნენ, შედეგების ბოროტად გამოყენების პრევენცია, ინფორმაციის სარგებლიანობა.

§ 23. სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი საწარმოები

1. სახელმწიფო თავისი ეკონომიკური საქმიანობის არეალს ხშირად კერძო სამართლის საწარმოებში მონაწილეობით აფართოვებს. ამგვარი საწარმოების შემოწმებაც ექვემდებარება საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს კონტროლს, თუ

სახელმწიფოს მასში არსებითი წილი აქვს, ფლობს საკონტროლო პაკეტს ან ახორციელებს დომინირებად გაელენას მის საქმიანობაზე.

2. მიზანშეწონილია ამგვარ კონტროლს შემდგომი შემოწმების სახე ჰქონდეს და ორიენტირებული იყოს ეკონომიურობაზე, მიზნობრიობასა და მომჭირნეობაზე.

3. ამ საწარმოების შესახებ პარლამენტისადმი და საზოგადოებისადმი ანგარიშის წარდგენისას გასათვალისწინებელია სამეწარმეო საიდუმლოების დაცვასთან დაკავშირებული შეზღუდვის საკითხი.

§ 24. სახელმწიფო სუბსიდიების მიმღები ორგანიზაციების კონტროლი

1. საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანო უფლებამოსილია გადაამოწმოს სახელმწიფოს სახსრებიდან გამოყოფილი სუბსიდიების გამოყენების საკითხი.

2. თუ ეს კონტროლის მიზანს წარმოადგენს, განსაკუთრებით კი მაშინ, თუ სუბსიდია განსაკუთრებით დიდია სუბსიდირებული ორგანიზაციის შემოსავალთან ან კაპიტალთან შედარებით, კონტროლმა შეიძლება მოიცვას ამ ორგანიზაციის მთლიანი საფინანსო საქმიანობა.

3. სუბსიდიების ბოროტად გამოყენების შემთხვევაში დგება ზარალის ანაზღაურების ვალდებულება.

§ 25. საერთაშორისო და ზენაციონალური
ორგანიზაციების კონტროლი

1. საერთაშორისო და ზეეროვნული
ორგანიზაციები, რომელთა ხარჯებს წვერი
სახელმწიფოები იღებენ, ექვემდებარებიან გარე
და დამოუკიდებელ კონტროლს, ისევე, როგორც
ცალკეული ქვეყნები.

2. მიუხედავად იმისა, რომ ამგვარი კონტროლის
დროს გასათვალისწინებელია მოცემული
ორგანიზაციის რესურსები და ამოცანები, კონტროლი
უნდა განხორციელდეს წვერი ქვეყნების უმაღლესი
საანგარიშო კონტროლის პრინციპების შესაბამისად.

3. იმისათვის, რომ გარანტირებულ იქნას
კონტროლის დამოუკიდებლობა, ამგვარი გარე
კონტროლის უწყების წევრები უმეტესწილად
საანგარიშო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს
წრიდან უნდა იქნან დანიშნულნი.

დ ა ნ ა რ თ ი 2

ზინანსური კონტროლის საერთაშორისო
და რეგიონალური ორგანიზაციები

SAI – Supreme Audit Institution უმაღლესი
აუდიტორული ინსტიტუცია;
Высший орган финансового контроля

**INCOSAI – International Congress for Supreme Audit
Institutions** – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების

საერთაშორისო კონგრესი;

**Международный конгресс Высших органов
финансового контроля**

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების საერთაშორისო ორგანიზაცია – მისი მუდმივმოქმედი ოფისი მდებარეობს ავსტრიის უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუციაში. საქართველოს კონტროლის პალატა **INTOSAI**-ს 159-ე სრულუფლებიანი წევრი გახდა 1992 წლის ოქტომბერში **INTOSAI**-ს 14-ე კონგრესზე, რომელიც ჩატარდა ქალაქ ვაშინგტონში.

**Международная организация Высших органов
финансового контроля**

EUROSAI – European Organization of Supreme Audit Institutions – უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების ევროპის ორგანიზაცია; მისი მუდმივმოქმედი ოფისი მდებარეობს ესპანეთის აუდიტორულ სასამართლოში. საქართველოს კონტროლის პალატა **EUROSAI**-ს სრულუფლებიანი წევრი გახდა 1993 წლის 16 აპრილს ქალაქ პრადაში;

**Европейская организация Высших органов
финансового контроля**

ASOSAI – Asian Organization of Supreme Audit Institutions უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების აზიის ორგანიზაცია; მისი მუდმივმოქმედი ოფისი მდებარეობს ინდოეთის უმაღლეს აუდიტორულ ინსტიტუციაში, საქართველოს კონტროლის პალატა **ASOSAI**-ს სრულუფლებიანი წევრი გახდა 2004 წელს ფილიპინებში, მანილა.

**Организация Высших органов
финансового контроля в регионе Азия**

**Совет руководителей ВОФК (Высших органов
финансового контроля) государств – участников СНГ**

დსთ-ს წევრი ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული
ინსტიტუციების

ხელმძღვანელთა საბჭო; შეიქმნა 2000 წლის 3
ნოემბერს ქალაქ მოსკოვში.