

სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სამართლებრივი საფუძვლები

ფ
ი
ნ
ს
ს
ს
ს
ს
ს
ს

სახელმწიფო მაკონტროლებელი ორგანოების მიერ ჩატარებული ფინანსური კონტროლის გამოცდილების, დაგროვებული ცოდნისა და ახალი ტექნოლოგიების საერთაშორისო დონეზე გავრცელება ხელს უწყობს უფრო ეფექტური და შედეგიანი ფინანსური აუდიტის ჩატარებას.

ფინანსური კონტროლის სფეროში დაგროვილი პროგრესული გამოცდილებების გაზიარებას უზრუნველყოფენ ამ პროფილით შექმნილი საერთაშორისო ორგანიზაციები, რომელთა შორის უნდა აღინიშნოს შემდეგი:

• **INCOSAI** Internacional Congress for Supreme Audit Institutions -უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუციების საერთაშორისო კონგრესი;

• **INCOSAI** -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 სრულყოფილიანი წევრი გახდა 1992 წლის ოქტომბერში მე-14 კონგრესზე, რომელიც ჩატარდა ქალაქ ვაშინგტონში.

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

• **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 სრულყოფილიანი წევრი გახდა 2004 წელს ფილიპინებში, მანილაში.

ზემოაღნიშნული საერთაშორისო ორგანიზაციები აქტიურ საქმიანობას ეწევიან სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების შემუშავებისა და სრულყოფის მიმართულებით. ამის აუცილებლობა თავი

ნამედროვე ეტაპზე განპირობებულია მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციის გადრმავებით, უცხოური ინვესტიციების რეგულირების სრულყოფისა და მათი ეფექტიანობის ამაღლებით და რაც ყველაზე მნიშვნელოვანია, ფინანსური რესურსების კანონიერი, მიზნობრივი და ეფექტიანი გამოყენების უზრუნველყოფით.

ფინანსური კონტროლის საერთაშორისო ორგანიზაციებს მსოფლიო ეკონომიკის გლობალიზაციის გადრმავების მიუხედავად, არ მოუხდენიათ სახელმწიფო კონტროლის (აუდიტის) საერთაშორისო სტანდარტების შემდგომი სრულყოფა და განვითარება, რამაც მკაფიოდ იჩინა თავი დღევანდელ ეტაპზე და დღის წესრიგში დააყენა აღნიშნული პრობლემის სწრაფად გადაწყვეტის აუცილებლობა. ამავე დროს საერთაშორისო ბუღალტერთა ფედერაციამ (**International Federation of Accountants**) გამოაქვეყნა რიგი იმ საერთაშორისო აუდიტის სტანდარტებისა, რომლებიც სახელმწიფო საკუთრებაში მყოფი ორგანიზაციების მიერ გამოყენება.

ბოლო წლებში სახელმწიფო სექტორში აუდიტის სტანდარტებს დიდი ყურადღება ეთმობა. 80-იან წლებში საერთაშორისო ბუღალტერთა ფედერაციამ ჩამოაყალიბა სახელმწიფო სექტორის კომიტეტი, რომელიც სახელმწიფო სექტორის ფინანსური ანალიზისა და აუდიტისათვის ამზადებს ანგარიშებს, სახელმწიფო სექტორის აუდიტორების უფრო ეფექტური და ორგანიზებული მუშაობისათვის.

ბევრ ქვეყანაში, სადაც დანერგილია პროფესიული ფინანსური ექსპერტიზა, ჩამოყალიბდა საკუთარი ნაციონალური ფინანსური კომიტეტები, რომელიც აუდიტორების მუშაობის მხარდაჭერაზეა ორიენტირებული.

1991 წელს **INTOSAI**-ის წევრ ქვეყნების უმაღლესი სახელმწიფო ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოების პრეზიდენტების შეხვედრაზე ჩამოყალიბდა სპეციალური სამუშაო ჯგუფი სახელმწიფო სექტორის აუდიტის სტანდარტებზე. ეს ჯგუფი თავდაპირველად შესდგებოდა დანიის, ესპანეთის, იტალიის და ნიდერლანდების წარმომადგენლებისგან, მოგვიანებით მათ შეუერთდნენ დიდი ბრიტანეთი (1994) და შვეიცია (1996). ამ ჯგუფის ხელმძღვანელობას ახორციე-

ლებს ევროპის აუდიტორული სასამართლო.

სპეციალური სამუშაო ჯგუფი ძირითად ყურადღებას უთმობს სახელმწიფო სექტორის აუდიტის მეთოდოლოგიურ ასპექტებს და უპირველეს ყოვლისა აუდიტის სახელმძღვანელო პრინციპებსა და სტანდარტებს.

ამ ჯგუფის შექმნის მიზანს შეადგენდა, რომ მათ მიერ შემუშავებული აუდიტორული სტანდარტები გამოყენებული ყველა მნიშვნელოვანი აუდიტორული შემოწმების დროს.

1999 წლისათვის აღნიშნულმა ჯგუფმა, INTOSAI-ის სტანდარტებზე დაყრდნობით, შეიმუშავა თხუთმეტი „ევროპული სახელმძღვანელო პრინციპის“ კომპლექტი, რომლებშიც ასახულია აუდიტის უმნიშვნელოვანესი მეთოდოლოგიური საკითხები: შემოწმების დაგეგმვა, შიდა კონტროლის მუშაობის სისტემის შემოწმება, შემოწმებისას მტკიცებულებების შეგროვება, ანალიტიკური პროცედურების შესრულება, სხვა აუდიტორებისა და ექსპერტების დახმარება, ჩატარებული აუდიტის ანგარიშის მომზადება და ა.შ.

ევროპის რიგი წამყვანი ქვეყნების უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოები იყენებენ ნაციონალურ სტანდარტებზე დაფუძნებულ რევიზიის მეთოდებს, რომლებიც მჭიდრო კავშირშია საერთაშორისო ბუღალტერთა ფედერაციის მიერ გამოცემულ რევიზიის საერთაშორისო სტანდარტებთან.

სახელმწიფო ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოების საერთაშორისო გამოცდილების დანერგვის მნიშვნელოვანი ეტაპი იყო 1977 წელს ლიმის XI კონგრესზე მიღებული INTOSAI-ის დეკლარაცია ფინანსური კონტროლის ძირითადი პრინციპების შესახებ.

დეკლარაციაში, რომელიც შეიძლება ითქვას სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის ორგანოთა კონსტიტუციურ საფუძველს წარმოადგენს, ხაზგასმითაა აღნიშნული, რომ საჯარო სახსრების კანონიერი და რაციონალური გამოყენების მონიტორინგის მიზნით საჭიროა ყველა სახელმწიფოს გააჩნდეს საანგარიშო (ფინანსური კონტროლის - ავტ.) უწყება, რომლის დამოუკიდებლობის გარანტი კანონი იქნება. ასეთი უწყების არსებობა იმითაცაა განპირობებული, რომ სახელმწიფოს საქმიანობა ეკონომიურ და სოციალურ სფეროებში თანდათანობით ფართოვდება და ამით არსებული საჯარო საფინანსო საქმიანობის საზღვრებს სცილდება კიდევაც. გარდა ამისა, საჯარო სახსრების სწორი და ეფექტიანი გამოყენება, ეკონომიკის ოპტიმალური მართვა, სახელმწიფო ად-მინისტრაციული სამსახურების კანონიერი სა-

ქმიანობა, ასევე საზოგადოების ინფორმირება სახელმწიფო სახსრების ხარჯვისა და სახელმწიფო ქონების გამოყენების შესახებ სახელმწიფოთა სტაბილურობისა და განვითარების აუცილებელ პოსტულატებს შეადგენენ.

სვენი აზრით, დღევანდელ ეტაპზე ფინანსური კონტროლის დამკვიდრებული პრაქტიკის ტრანსფორმაციის აუცილებლობიდან გამომდინარე, განსაკუთრებული ყურადღება უნდა მიექცეს ლიმის დეკლარაციაში ჩამოყალიბებულ დებულებებს ფინანსური შემოწმების მიზანთან დაკავშირებით. კერძოდ, მასში მკაფიოდაა განმარტებული, რომ ფინანსური კონტროლი არის სახელმწიფოს საჯარო სახსრების ეფექტიანი მართვის ერთ-ერთი უმნიშვნელოვანესი ნაწილი. ამასთანავე, კონტროლი არ არის თვითმიზანი, არამედ იგი მარეგულირებელ ნორმათა ერთობლიობის შემადგენელი ელემენტია და მისი უმთავრესი მიზანია საფინანსო საქმიანობის კანონიერების, მიზნობრიობის და ეფექტიანობის დადგენილი ნორმებისაგან გადახრის ან მათი დარღვევის გამოვლენა, რათა გატარდეს მათი თავიდან აცილების ღონისძიებები, აგრეთვე დაფარული იქნას სახელმწიფოსათვის მიყენებული ზარალი ან კიდევ მიღებულ იქნას ზომები, რომლებიც მომავალში თავიდან აიცილებდა ან სულ ცოტა შეამცირებდა ამგვარ დარღვევას.

დეკლარაციაში ხაზგასმულია, რომ ინსტიტუციური ფუნქციონალური და ორგანიზაციული დამოუკიდებლობით ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოების დამოუკიდებლობა კანონმდებლობით არის გამყარებული. მაკონტროლებელი ორგანოების მუშაობის მნიშვნელოვანი პრინციპია მისი საჯარობა, კომერციული და სხვა კანონით დაცული საიდუმლოებების კონფიდენციალურობის გათვალისწინებით.

დეკლარაცია აღნიშნავს, რომ უმაღლეს მაკონტროლებელ ორგანოებს, შეუძლიათ თბიექტურად და ეფექტურად შეასრულონ მათზე დაკისრებული ამოცანები, იმ შემთხვევაში თუ მათზე არ ხდება ზეგავლენა.

დეკლარაცია აღიარებს, რომ სახელმწიფო მაკონტროლებელი სტრუქტურის სრული დამოუკიდებლობა შეუძლებელია, ვინაიდან ისინი სახელმწიფოს ნაწილს შეადგენენ. უმაღლეს მაკონტროლებელ სტრუქტურას უნდა გააჩნდეს განსაკუთრებული ფუნქციონალური და ორგანიზაციული თავისუფლება, რაც აუცილებელია მათზე დაკისრებული ამოცანების შესასრულებლად.

დეკლარაციის შესაბამისად, უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოს თავისუფლება უნდა

აისახოს ქვეყნის კონსტიტუციაში, მისი საქმიანობის დეტალები კი შეიძლება იყოს გათვალისწინებული შესაბამისი კანონით. კერძოდ, უნდა არსებობდეს იურიდიული გარანტია უმაღლესი ხელისუფლების მხრიდან, ნებისმიერი სახის წარვეცხა, რომელიც ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოს დამოუკიდებელ მუშაობას შეუშლის ხელს.

უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანო დამოუკიდებელი უნდა იყოს თავის არჩევანში, თუ რომელ ორგანიზაციაში ჩაატაროს რევიზია. ამასთან ამ ორგანოს მუშაკები არ უნდა ემორჩილებოდნენ არც ერთ სხვა ორგანოს მითითებას, თუ რომელ ორგანიზაციაში ჩაატარონ ან არ ჩაატარონ შემოწმება, რაც ცალსახად უნდა იყოს აღნიშნული კანონმდებლობაში.

დეკლარაცია აღნიშნავს, რომ უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანო უნდა ატარებდეს შემოწმებებს დამტკიცებული პროგრამის შესაბამისად.

უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოს დამოუკიდებლობა არ ეწინააღმდეგება, უმაღლესი საკანონმდებლო ან აღმასრულებელი ორგანოებიდან შემოთავაზებას გარკვეული შემოწმების ჩატარებისა, თუმცა ამ ორგანოებს უნდა ჰქონდეთ კანონით გათვალისწინებული უფლება აღნიშნული შემოთავაზების უარყოფის და გადაწყვეტილების დამოუკიდებლად მიღებისა.

ევექტური ფინანსური კონტროლისათვის აუცილებელია, რომ მაკონტროლებელი ორგანოები აღიჭურვონ ფართო უფლებამოსილებებით. შესაბამისად, დეკლარაციაში მითითებულია, რომ სახელმწიფოს ფინანსური საქმიანობა, განურჩევლად იმისა, აისახება თუ არა ეს სახელმწიფო ბიუჯეტში, მაინც უნდა გაკონტროლდეს უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ. ბიუჯეტიდან რაიმე სახის სახსრების გამოყოფა, არ უნდა გახდეს მიზეზი, აუდიტისაგან თავის არიდებისა. ასევე, კონტროლს უნდა ექვემდებარებოდეს სახელმწიფოს საკუთრებაში მყოფი საქმიანობა (მაგალითად, საწარმო დაწესებულებები, რომლებიც იღებენ დოტაციას სახელმწიფოსაგან), ასევე გადასახადების გადახდის კონტროლი.

ფინანსური კონტროლი, მხოლოდ იმ შემთხვევაში იქნება საფუძვლიანი, როცა უმაღლესი ფინანსურ მაკონტროლებელ ორგანოებს ექნებათ საშუალება მიიღონ სრულფასოვანი ინფორმაცია. დეკლარაციის მიხედვით, უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოსათვის ხელმისაწვდომი უნდა იყოს ყველა დოკუმენტი, რომლებიც ეხება ფინანსურ აღრიცხვას. უნდა ჰქონდეს უფლება მოითხოვოს მოხსენებითი და წე-

რილობითი ინფორმაცია შემოწმებაში მყოფი ორგანიზაციისაგან.

აღმოსანიშნავია დარღვევების ოპერატიული აღმოფხვრისათვის, უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანო უნდა იყოს უფლებამოსილი, მიმართოს კომპეტენტურ ორგანოებს და მოითხოვოს დამნაშავეს პასუხისმგებლობის საკითხის დაყენება. ყოველწლიურად წარადგინოს მოხსენება ჩატარებული შემოწმებების შესახებ პარლამენტში ან სხვა კომპეტენტურ ორგანოში. აღნიშნული მოხსენება უნდა იყოს გამოქვეყნებული, რაც უზრუნველყოფს საზოგადოების ინფორმირებას და საქმიანობის გამჭვირვალობას.

უნდა ითქვას, რომ საქართველოს კანონი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ ძირითადად პასუხობს ღირსი დეკლარაციის ძირითად პრინციპებს და მოთხოვნებს, თუმცა იგი დღევანდელი პირობებისათვის მოძველებულია და რადიკალურ ტრანსფორმაციას საჭიროებს.

საქართველოს კონსტიტუციის 97-ე მუხლის პირველი პუნქტის თანახმად საქართველოს კონტროლის პალატა უფლებამოსილია შეამოწმოს საფინანსო-სამეურნეო კონტროლის სხვა სახელმწიფო ორგანოთა საქმიანობა და ამ სახის სამუშაოებს პალატა ახორციელებდა 2005 წლამდე. ახალ საგადასახადო კოდექსში და „სამეურნეო საქმიანობის კონტროლის შესახებ“ კანონში შეტანილი ცვლილებების შედეგად მნიშვნელოვნად შეიკვეცა კონტროლის პალატისათვის კონსტიტუციით მინიჭებული ეს უფლებამოსილება. კონტროლის პალატას დღეისათვის არა არქვს უფლება შეამოწმოს საგადასახადო და საბაჟო ორგანოების საქმიანობა, შეისწავლოს გადამხდელთა საგადასახადო საქმეები, მათი ბიუჯეტიდან ანგარიშსწორების ამსახველი დოკუმენტები და ა. შ. შედეგად ამისა, სახელმწიფო შემოსავლებთან დაკავშირებული საკითხები საპარლამენტო კონტროლის მიღმა დარჩა, რაც რა თქმა უნდა ეწინააღმდეგება ღირსი დეკლარაციის მოთხოვნებს. აღნიშნული დეკლარაციის თანახმად უმაღლესმა მაკონტროლებელმა ორგანომ უნდა განახორციელოს გადასახადების აკრეფის ყოველსმომცველი შემოწმება და ამავე დროს მას უნდა ჰქონდეს გადამხდელთა ინდივიდუალური აქტების შესწავლის უფლება. მაკონტროლებელმა ორგანომ უნდა დაადგინოს გადასახადების აკრეფის სისტემის ეფექტიანობა, ასევე შემოსავლების პროგნოზული მანუვრებლების შესრულება და თუ საჭიროა, საკანონმდებლო ორგანოს შესთავაზოს არსებული კანონმდებლობის გაუმჯობესების წინადადებები და რეკომენდაციები. ამდენად, შემოსავლების ადმინისტრირების

ორგანოების საქმიანობის შემოწმება გარე მაკონტროლებელი ორგანოს მიერ აღიარებულია საერთაშორისო პრაქტიკით და სტანდარტებით, რაც უთუოდ უნდა იქნას გათვალისწინებული საქართველოს საკანონმდებლო სივრცეში.

მეორე მნიშვნელოვანი პრობლემა, რომელიც ფინანსური კონტროლის სფეროში ამჟამად მოქმედ სამართლებრივ დოკუმენტებში საერთაშორისო მოთხოვნებიდან გამომდინარე საჭიროებს კორექტირებას, არის სახელმწიფოს წილის მქონე სამეურნეო სუბიექტების შემოწმების საკითხი. ასეთ საწარმოებთან დაკავშირებით, ლიმის დეკლარაციაში აღნიშნულია, რომ სახელმწიფო თავისი ეკონომიკური საქმიანობის არეალს აფართოებს კერძო სამართლის საწარმოებში მონაწილეობით. ამგვარი საწარმოებიც უნდა წარმოადგენდნენ უმაღლესი ფინანსური მაკონტროლებელი ორგანოს შემოწმების ობიექტს. როგორც ჩანს, ამ საკითხის დარეგულირება დღის წესრიგში დადგა საქართველოს სინამდვილეში და შესაბამისად, კანონში „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ საჭიროა ცვლი-

ლებების შეტანა იმ მიმართულებით, რომ პალატამ ჩაატაროს გარე აუდიტი სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებში, სადაც მისი წილი განისაზღვრება 50 პროცენტით და მეტით.

გარდა ამისა, უმაღლესი მაკონტროლებელი ორგანოს შესახებ კანონში გასათვალისწინებელია უფლება მოითხოვოს და მიიღოს დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ ყველა ფინანსური ანაგარიშის ასლი იმ საწარმოებისაგანაც, სადაც სახელმწიფო ფლობს არსებითად მცირე წილს (20-დან 50 პროცენტამდე), რათა ამ კატეგორიის საწარმოებში ჩატარდეს ეფექტიანობის აუდიტი.

ზემოაღნიშნული წინადადებების პრაქტიკული რეალიზაციის შემთხვევაში საქართველოში ფინანსური კონტროლის პრაქტიკა მიუახლოვდება საერთაშორისო სტანდარტებს და რაც მთავარია, საპარლამენტო კონტროლს მიღმა არ დარჩება ის მნიშვნელოვანი სფეროები, რომლებიც დღეისათვის მოქმედი კანონმდებლობის პირობებში სახელმწიფო ფინანსურ კონტროლს არ ექვემდებარებიან.

ლიტერატურა და წყაროები:

1. მესხია ი., სახელმწიფო ფინანსური კონტროლი: განვითარების კონცეფცია, თბილისი, 2006, 143 გვ.
2. მესხია ი., სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სამართლებრივ-ორგანიზაციული პრობლემები, ჟურნ., „ფინანსები“, №3, 2005, გვ. 5-13.
3. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль, М.: ФВК-ПРЕСС, 2002, 320 с.
4. Рябухин С., Климатов С. Аудит эффективности государственного сектора экономики, М.: Триада ЛТД, 2006, 304 с.
5. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики, М.: Высшая школа, 2005, 311 с.
6. Government Auditing Standarts (2003 Revision), Washington, 2003.