

საფინანსო კონტროლის სამართლებრივი რეგულირების მექანიზმების თეორიული ასპექტები

დემოკრატიულ სახელმწიფოთა ერთ-ერთ უმნიშვნელოვანეს და აუცილებელ ფუნქციას კონტროლის განხორციელება სახელმწიფო საქმიანობის ყველა მიმართულებით, რომლის გარეშეც წარმოუდგენლად მიგვაჩნია სრულფასოვანი ხელისუფლების არსებობა სახელმწიფოში.

სახელმწიფო სტრუქტურების მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესახებ ანგარიშის წარდგენა უფლებამოსილი ორგანოების წინაშე, წარმოდგენილი ანგარიშის ანალიზი და ანალიზის შედეგად შესაბამისი დასკვნების გამოტანა, სახელმწიფოს და საზოგადოების ინტერესების დაცვა კონტროლის განხორციელების გზით, ასევე მართლსაწინააღმდეგო საქმიანობის აღკვეთა და სავარაუდო სამართალდარღვევათა თავიდან აცილება - ესაა ის ძირითადი საკითხები რომლებიც კონტროლის შინაარსს განსაზღვრავს.

სახელმწიფო კონტროლის ყველაზე თვალსაჩინოდ მნიშვნელოვან სფეროა საფინანსო კონტროლი, რომელსაც საერთო-სახელმწიფოებრივი, ადგილობრივი და სპეციალური სახელმწიფო კონტროლის ორგანოები ახორციელებენ და რომლის ძირითადი დანიშნულებაა მთელი სახელმწიფოს საბიუჯეტო და საფინანსო სისტემის ყველა რგოლის რესურსების წარმოქმნის, განაწილებისა და გამოყენების სფეროში ორგანოთა თუ ცალკეულ საჯარო პირთა ქმედებების კანონიერებისა და მიზანშეწონილობის უზრუნველყოფა.

ვინაიდან, ქვეყნის ეკონომიკისა და საფინანსო სისტემის ნორმალური ფუნქციონირება წარმოუდგენელია საფინანსო კონტროლის სწორი და ეფექტური წარმართვის გარეშე. პროფესორი **რომან შენგელია** შემდეგი სახის განმარტებას იძლევა საფინანსო კონტროლის ცნებასთან მიმართებით: **საფინანსო კონტროლი არის სახელმწიფოს საფინანსო საქმიანობის პროცესში ერთობლივი საზოგადოებრივი პროდუქტისა და ეროვნული შემოსავლის წარმოების, განაწილებისა და გამოყენების კანონიერებაზე ზედამხედველობის განხორციელების პროცესი.**

როგორც აღვნიშნეთ, საფინანსო კონტროლს ახორციელებს სახელმწიფო და ადგილობრივი თვითმმართველობის ორგანოების მთელი სისტემა, ასევე სპეციალური მაკონტროლებელი ორგანოები მოქალაქეების და იურიდიული პირების მონაწილეობით. საფინანსო კონტროლის მთავარი ამოცანა მდგომარეობს იმაში, რომ დაცულ იქნას კანონიერება სახელმწიფოს და ადგილობრივი ორგანოების საბიუჯეტო ფულადი რესურსების წარმოქმნის განაწილების და გამოყენების პროცესში, ფულადი რესურსების სრულ ობიექტურ და ეფექტურად გამოყენებაზე.

საქართველო დამოუკიდებლობის მოპოვებიდან - დღემდე, სახელმწიფოებრივი განვითარების სხვადასხვა ეტაპზე, ეკონომიკური განვითარების პირობების



და სახელმწიფო ხელისუფლების წინაშე მდგარი პოლიტიკური ამოცანების შესაბამისად ცვლიდა საფინანსო ორგანოთა ორგანიზაციულ ფორმებსა და მეთოდებს, მაგრამ ამის მიუხედავად საფინანსო კონტროლის განხორციელების ძირითადი ამოცანა ყოველთვის იყო ფულადი სახსრების მობილიზაციის, განაწილებისა და გამოყენების პროცესის მართლზომიერად წარმართვის უზრუნველყოფა. დღესაც დღევანდელ პერიოდშიც აუცილებელია საფინანსო კონტროლის მეთოდებისა და ფორმების დახვეწა და მეტად სრულყოფა, რაც თავისთავად შეუწყობს ხელს სახელმწიფოს ფინანსური გაძლიერების და განვითარების პროცესს.

ფინანსური კონტროლის დროს მნიშვნელოვანად მიგვაჩნია, შეფასდეს ფინანსური ოპერაციების კანონიერება და მიზანშეწონილობა და კონტროლი განხორციელდეს ფინანსური რესურსების როგორც მობილიზების, ასევე გამოყენების გაუმჯობესების მიზნით, რომლის დროსაც ასევე ხორციელდება ფინანსური რეზერვების იდენტიფიკაციის პროცესიც და სახელმწიფო ბიუჯეტის როგორც საშემოსავლო ისე ხარჯვითი ნაწილის ეფექტური მართვა.

საფინანსო კონტროლის თეორიის თვალსაზრისით, კონტროლის ერთ-ერთი ფუნქცია წარმოადგენს უკუკავშირის მექანიზმს, ანუ საფინანსო კონტროლის სუბიექტის მიერ მართვადი ობიექტის ფუნქციონირების გადამონმებისა და მონიტორინგის სისტემის შემოწმებას, მართვადი ობიექტის მიერ მმართველობითი გადაწყვეტილებების, საქმიანობის პირობების, დამდგარი შედეგებისა და მათი რეალიზაციის ეფექტურობის შეფასებისთვის.

საფინანსო კონტროლის მართვის როგორც სუბიექტი, ასევე ობიექტი შეიძლება იყოს მთლიანად

მმართველობითი სისტემა - სახელმწიფო ორგანოები, ორგანიზაციები და განყოფილებები, როგორც საკანონმდებლო ასევე აღმასრულებელი და სასამართლო ხელისუფლება, ასევე ადგილობრივი თვითმმართველობისა და მმართველობის ორგანოები. გამომდინარე აქედან, საფინანსო კონტროლის ყველაზე მნიშვნელოვანი სახეა - სახელმწიფო საფინანსო კონტროლი, რომელიც ხორციელდება სახელმწიფოს ნებით, სახელმწიფოს სახელით და სახელმწიფოს ძალაუფლების გამოყენებით.

დღევანდელ ეპოქაში, როდესაც საქართველოს ხელისუფლების მიერ ღიადაა გაცხადებული დემოკრატიული სახელმწიფოს მშენებლობის კურსი, საჭიროა საფინანსო კონტროლის ეფექტურობის გაზრდის მიზნით გავითვალისწინოთ ევროპის მაღალგანვითარებული ქვეყნების გამოცდილება, რათა ჩვენმა სახელმწიფომაც შეძლოს არსებული გარდამავალი ეპოქის თანმდევი კრიზისების დაძლევა და განვითარების ახალ თანამედროვე ეტაპზე გადასვლა. ჩვენი ქვეყნისთვის მისაღები უნდა იყოს საფინანსო კონტროლის სფეროში ევროპის ქვეყნებში უკვე არსებული, აპრობირებული და ავანსური გამოცდილების გაზიარება, თუმცა ეს ყველაფერი ამ სფეროში საქართველოში უკვე არსებულ დადებით პრაქტიკას, დაგროვილ გამოცდილებას და ეროვნულ კანონმდებლობას უნდა მოერგოს.

რამდენადაც სახელმწიფო ფინანსური სისტემა შეიცავს სახელმწიფოს ყველა ადმინისტრაციულ-ტერიტორიული ერთეულის და ეკონომიკური სუბიექტების ფინანსურ სისტემებს, ამიტომ სახელმწიფო საფინანსო კონტროლი არის მრავალდონიანი და მრავალმხრივი, რომელიც მიზნად ისახავს სახელმწიფო კანონიერი საშუალებებით დაცულ იქნას სახელმწიფოს კუთვნილი საფინანსო სახსრების მობილიზაციისა და ხარჯვის პროცესი. იმ ინსტიტუტებთან მიმართებაში, რომლებიც წარმოადგენენ სახელმწიფო ორგანოებს, კონტროლი მათი საქმიანობის ყველა მხარეს მოიცავს, ხოლო არასახელმწიფო ეკონომიკურ სფეროში კი სახე-

ლმწიფო საფინანსო კონტროლი ვრცელდება მხოლოდ სახელმწიფოს წინაშე საბიუჯეტო ვალდებულებების შესრულების ნაწილზე, საბიუჯეტო გათვლების გათვალისწინებით. სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ძირითადი დანიშნულებაა - სახელმწიფოს საფინანსო პოლიტიკის წარმატებული რეალიზაციის ხელშეწყობა, სახელმწიფო ფინანსური რესურსების ეფექტური გამოყენება.

განვითარებულ ქვეყნებში ეკონომიკის მაღალი ეფექტურობის მიზეზთა ანალიზი მოწმობს იმას, რომ სახელმწიფო საფინანსო კონტროლი წარმოადგენს მნიშვნელოვან ინსტრუმენტს საბაზრო ეკონომიკის განვითარების პროცესში.

საქართველოში, დამოუკიდებლობის მოპოვების დღიდან სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის სისტემა ფორმირდებოდა ერთიანი ცენტრალიზებულიდან დეცენტრალიზებული სისტემის მიმართულებით საბაზრო ეკონომიკის პრინციპების გათვალისწინებით. გასული ათწლეულების მანძილზე შესამჩნევი იყო საგადასახადო სისტემის არასტაბილურობა და სახელმწიფო ფინანსური რესურსების მოძრაობის ორგანიზაციული მიმართულებების არაეფექტურობა. 90-იან წლებში ნეგატიურ ფაქტორს წარმოადგენდა ქვეყნის საბიუჯეტო ბრუნვაში რამდენიმე ვალუტის გამოყენება. რაც წარმოშობდა ხელსაყრელ შესაძლებლობებს ფინანსური რესურსების უკონტროლო ბრუნვისა. მაღალ ნიშნულზე აღწედა სახელმწიფო აპარატის კორუმპირებულობის ხარისხი ჩრდილოვანი ეკონომიკის უდიდეს მასშტაბებთან შეხამებით.

არსებულმა ნეგატიურმა გარემოებებმა ხელი შეუწყო სახელმწიფოს, როგორც ქვეყნის ეკონომიკური ცხოვრების ნორმალიზაციისთვის აუცილებელი ინსტრუმენტის - ფინანსური კონტროლის მწყობრი სისტემის ფორმირებას ნაციონალური ეკონომიკის ეფექტიანობის გაზრდის და მისი სოციალური პრიორიტეტების ხელშეწყობის მიზნით.

მითითებული მიზნებიდან გამომდინარე გამოიყოფენ სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის შემდეგ





ძირითად ამოცანას, რომელიც მდგომარეობს სახელმწიფო ბიუჯეტის შემადგენლობისა და გამოყენების, ყველა დონის ბიუჯეტის სისწორის შემოწმებაში. საბოლოოდ კი, კონტროლი საჭიროა სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების გაზრდის და რეზერვების გამოვლინების მიზნით.

სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ძირითადი პრინციპებია: ტოტალურობა, ეფექტურობა, კანონიერება, სამართლიანობა, დამოუკიდებლობა და საჯაროობა. გადავხედოთ აღნიშნული პრინციპების არსს.

ტოტალურობა გამოვლინდება მთელი ფინანსური რესურსების მოძრაობის და ფინანსური დინებების ჯამში. მაგრამ მთელი ფინანსური რესურსების მოძრაობის არხებისა და საფინანსო სახსრების შესაძლო გაჟონვის კონტროლი თითოეულ კონტროლირებად ობიექტზე საკმაოდ ძვირი და არაეფექტურია. ამიტომ ტოტალურობის პრინციპი გულისხმობს მთავარი საკონტროლო ობიექტების გამოვლინებას, ხოლო სახელმწიფოს მხრიდან მათი მეთვალყურეობა და კონტროლი კი გვაძლევს საშუალებას, თვალი ვადევნოთ ფინანსური და მატერიალური რესურსების მდგომარეობასა და მოძრაობას სრულად.

საფინანსო კონტროლის ეფექტურობის პრინციპი ძირითადად ორ კრიტერიუმად იყოფა: პირველ შემთხვევაში ის გამოიხატება სოციალურ-ეკონომიკური დინამიურობის მაჩვენებლის კომპლექტით, მეორე შემთხვევაში კი - კონტროლის ჩასატარებლად გაკეთებული დანახარჯებისა და სახელმწიფო ბიუჯეტში შემოსული მოგების თანაფარდობით, განხორციელებული შემომწმებების შედეგად. ეფექტურობის პრინციპის მთავარი არსია ვასაკონტროლებელი ობიექტების მდგომარეობის დიაგნოსტიკა და მათ მიერ ფინანსური ოპერაციების შედეგად დაშვებული დარღვევების გამოვლინება.

კანონიერების პრინციპის ძირითადი არსი მდგომარეობს - კონტროლის განხორციელებას მოქმედი კანონმდებლობის შესაბამისად და მისი სრული დაცვით. კანონიერების პრინციპის კონკრეტულ საფუძველს

წარმოადგენს სახელმწიფოს ფინანსური რესურსების მიზნობრივი გამოყენება. კრიტერიუმის „რესურსების მიზნობრივი გამოყენება“ - დადგენა, ოფიციალურად დაფიქსირებული არამიზნობრივი გამოყენების მაჩვენებლიდან გამომდინარეობს. ბიუჯეტიდან გამოყოფილი სახსრების არამიზნობრივ გამოყენებაში იგულისხმება ფინანსური სახსრების გამოყენება, რომელსაც არ მივყავართ კანონმდებლობით დადგენილ შედეგამდე, რომელიც გათვალისწინებულია მათი წარდგენისას, ან მივყავართ შედეგამდე, მაგრამ კანონმდებლობის გვერდის ავლით, უკანონო გზით.

ფინანსური კონტროლის დამოუკიდებლობის პრინციპი, რომლის მნიშვნელობაზეც საუბარია ლიმის დეკლარაციაშიც, ეს არის მაკონტროლებელ ორგანოთა ფუნქციონირების და ორგანიზაციული თავისუფლების ძირითადი პოსტულატი, რათა დამოუკიდებლად, მათთვის მინიჭებულ უფლებამოსილებათა ფარგლებში შეასრულონ მათთვის დაკისრებული ამოცანები.

საფინანსო კონტროლის საჯაროობის პრინციპი გულისხმობს მისი შედეგების ღიაობას, (მონაცემების გარდა, რომლებიც შეიცავს სახელმწიფო ან კომერციულ საიდუმლოებას) არა მხოლოდ საკონტროლო ობიექტებისთვის, არამედ ფართო საზოგადოებისთვისაც. ამაში მდგომარეობს ფინანსური კონტროლის პირობა მისი ეფექტურობისა და ობიექტურობისა.

საფინანსო კონტროლის კლასიფიკაცია შესაძლებელია მოხდეს რამოდენიმე კრიტერიუმის მიხედვით. ეს კრიტერიუმებია: **საფინანსო კონტროლის შინაარსი და საფინანსო კონტროლის განმახორციელებელი ორგანოების სისტემა.**

საფინანსო კონტროლი შინაარსის მიხედვით იყოფა შემდეგ სახეებად: **საბიუჯეტო კონტროლი, საგადასახადო კონტროლი, საბანკო კონტროლი, სავალუტო კონტროლი, საბაჟო კონტროლი** და სხვა. საფინანსო კონტროლი მისი განმახორციელებელი სუბიექტების (ორგანოების) მიხედვით კი შეგვიძლია დავყოთ: **სახელმწიფო საფინანსო კონტროლად, ადგილობრივ**

საფინანსო კონტროლად, შიდასაუნწყებო საფინანსო კონტროლად, საზოგადოებრივ საფინანსო კონტროლად და აუდიტორული ანუ დამოუკიდებელ საფინანსო კონტროლად.

ზემოაღნიშნულიდან გამომდინარე, პრაქტიკაში, კონტროლის მექანიზმის ტიპის მიხედვით ფინანსური კონტროლი ტრადიციულად დაყოფილია სახელმწიფო და არასახელმწიფო საფინანსო კონტროლად და ამ უკანასკნელს აუდიტის საფუძველზე ახორციელებს დამოუკიდებელი აუდიტორული ფირმა.

სახელმწიფო ფინანსების კონტროლის განხორციელება შეიძლება განხორციელდეს საკანონმდებლო ორგანოების (წარმომადგენლობითი ორგანოს), აღმასრულებელი ორგანოების (ადმინისტრაციული კონტროლის), სასამართლო ორგანოებისა და სამინისტროებისა და უწყებების სახელით მათი უფლებამოსილების ფარგლებში.

ასევე, საფინანსო ლიტერატურაში გვხვდება აგრეთვე საფინანსო კონტროლის სახეებად დაყოფა კონტროლის განხორციელების დროის მიხედვით წინასწარ, მიმდინარე და შემდგომ კონტროლად.

წინასწარი კონტროლი კონტროლის ობიექტის ზეგავლენის ყველაზე რაციონალური გზაა. ეს პრევენციული ხასიათისაა და ხელს უშლის ფინანსური კანონმდებლობის შესაძლო დარღვევებს და იმავდროულად ხელს უწყობს დაგეგმვის ეტაპზე დამატებითი რესურსების იდენტიფიცირებას. ეს კონტროლი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანია, როდესაც ძალაში შედის ახალი მარეგულირებელი დოკუმენტები, რომლებიც კონტროლირებადი ორგანიზაციების ფინანსური საქმიანობის რეგულირების საკითხებს ეხება.

მიმდინარე მონიტორინგი, რომელსაც ეწოდება ასევე ოპერატიული კონტროლიც, ხორციელდება ეკონომიკურ და ფინანსურ ოპერაციების შემონმებისას. იგი ეფუძნება პირველადი აღრიცხვის მონაცემებს, ინვენტარიტა და ვიზუალური დაკვირვების შედეგებს. მისი გამოყენების უპირატესი სფეროა შიდა კონტროლის მექანიზმი.

შემდგომი კონტროლი გამოხატულია გარკვეული დროის განმავლობაში დანესებულების ფინანსური საქმიანობის სიღრმისეულ შესწავლაში, ანგარიშგების,

დაგეგმვისა და საბუღალტრო დოკუმენტაციისა და ინფორმაციის სხვა წყაროების გამოყენებით. იგი საშუალებას იძლევა, მოხდეს წინასწარი და მიმდინარე კონტროლის ნაკლოვანებების შესწავლა და რადიკალური გადაწყვეტილებების მიღება, მათ შორის რეპრესიული.

ფინანსური კონტროლის ძირითადი ფორმაა ყოველმომცველი აუდიტი ან აუდიტი. აუდიტის დროს შემონმებულია პირველადი დოკუმენტები, საბუღალტრო აღრიცხვა, საბუღალტრო და სტატისტიკური ანგარიშგება, ფულადი სახსრებისა და ინვენტარიზაციის ფაქტობრივი ხელმისაწვდომობა. აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით მიღებულ აქტს აქვს იურიდიული ძალა, როგორც მტკიცებულების წყარო საგამოძიებო და სასამართლო პრაქტიკაში.

ჩვეულებრივ, აუდიტი სამ ეტაპად გაივლის: **ორგანიზაციული, კვლევისა და შედეგების განზოგადების და განზოგადების ეტაპი.**

ორგანიზაციული ეტაპი მოიცავს აუდიტის ობიექტის შერჩევას და მის ორგანიზაციულ და მეთოდურ მომზადებას. ამ ეტაპზე ჩამოყალიბებულია სპეციალისტთა ჯგუფი, მათ მიერ შესწავლილი უნდა იქნას ორგანიზაციის საქმიანობის ფინანსური დოკუმენტაცია, წინა აუდიტის აქტების, თემატური ინსპექტირების და კვლევების დოკუმენტები.

კვლევის ეტაპი ხორციელდება უშუალოდ აუდიტორულ ობიექტზე შემონმების მოულოდნელობის პრინციპის დაცვით. ამ ეტაპზე აუდიტისა და კონტროლის პროცედურები ხორციელდება პროგრამისა და გეგმების შესაბამისად, ანუ აუდიტის გრაფიკები, აუდიტის სამუშაო გეგმები.

აუდიტის შედეგების განზოგადების და განხორციელების ეტაპი მოიცავს აუდიტორთა დასკვნების დოკუმენტურ გამართლებას, ანალიტიკური ცხრილების მომზადებას, აუდიტის შედეგების განზოგადებას და პრეზენტაციას.

დასასრულს, ეს შედეგები განხილულია შემონმებული ობიექტის ხელმძღვანელობასთან, რომელიც შესაბამის ოქმითაა გაფორმებული.

ალექსანდრე ჩხიტაური,
სამართლის დოქტორი

ბამოყენებული ლიტერატურა:

1. საქართველოს კონსტიტუცია. 2017
2. საქართველოს კანონი სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ. 2017
3. საქართველოს კანონი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“ - 1997 წლის 15 აპრილი.
4. შენგელია რომან. საფინანსო სამართალი. თბ. 2009
5. შოთა ქისტაური ლევან ქისტაური, საქართველოს საფინანსო და საბანკო სამართლის პრობლემები. თბ. 1997
6. მელქაძე ო. „საფინანსო კონტროლი ევროპულ ქვეყნებში“ - თბ. 1996 წ.
7. მელქაძე ო. „სახ-ო კონტროლი: თეორია, პრაქტიკა, პერსპექტივა“ - თბ. 1996 წ.
8. მელქაძე ო. რამიშვილი ნ. „გერმანიის კონსტიტუციური სამართალი“ - თბ. 1999 წ.
9. „საზღვარგარეთის ქვეყნების კონსტიტუციური სამართალი“ - კრებული 1. რედაქ. ო.მელქაძე თბ. 1999 წ,
10. „საზღვარგარეთის ქვეყნების საპარლამენტო პრაქტიკის მიმოხილვა“ - რედ. ი.მესხია - თბ. 1991 წ.