

აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტი
ბიზნესის, სამართლისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტი

თეა უდესიანი

ეფექტიანობის აუდიტი და მისი სრულყოფის
გზები საქართველოში

ეკონომიკის დოქტორის აკადემიური ხარისხის
მოსაპოვებლად წარმოდგენილი

დ ი ს ე რ ტ ა ც ი ა

სპეციალობა - 0201 საბუღალტრო აღრიცხვა

სამეცნიერო ხელმძღვანელი: ეკონომიკურ მეცნიერებათა დოქტორი,
პროფესორი დალი სოლოდაშვილი

ქუთაისი 2014

ს ა რ ჩ ე ვ ი

შესავალი.....	3
თავი I. ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც საბიუჯეტო სახსრების მართვისა და კონტროლის განუყოფელი ნაწილი	10
1.1. ეფექტიანობის აუდიტის არსი და ობიექტური აუცილებლობა საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში	10
1.2. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი - ძირითადი საკითხების მიმოხილვა, პრობლემები და გამოწვევები.....	30
1.3. საზღვარგარეთის ქვეყნებში ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების მოდელები და მათი გამოყენების შესაძლებლობანი.....	49
თავი II. ეფექტიანობის აუდიტის მდგომარეობა საქართველოში და მისი გამოყენების არეალი.....	61
1.1. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მანდატი, აუდიტორული საქმიანობა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხები.....	61
2.2. პროგრამული ბიუჯეტის როლი ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესში და მისი სრულყოფის საკითხები საქართველოში.....	72
თავი III. ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფის საკითხები საქართველოში	99
3.1. ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულება - ეფექტიანობის კვლევა.....	99
3.2. ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდისა და მეთოდის სრულყოფის საკითხები	116
დასკვნები და წინადადებები	134
გამოყენებული ლიტერატურა	143
დანართები	151

შესავალი

თემის აქტუალურობა. საქართველოში სახელმწიფოს მდგრადი განვითარებისა და საბაზრო ურთიერთობების დამკვიდრების თანამედროვე ეტაპზე განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ახლებური ფორმებისა და მიდგომების შემუშავება, სრულყოფა და მათი პრაქტიკაში დამკვიდრება. მიუხედავად იმისა, რომ ამ მხრივ ქვეყანაში გარკვეული ნაბიჯები უკვე გადადგმულია (შემუშავებულია სამართლებრივი ბაზა და არსებობს შესაბამისი სისტემა) დღემდე არსებული მეთოდური, სამართლებრივი და ორგანიზაციული საკითხები სრულყოფას მოითხოვს.

დღეისათვის საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ყველაზე უფრო ეფექტიან და საერთაშორისო დონეზე აპრობირებულ ფორმად მიჩნეულია ზოგადად აუდიტი და მისი ცალკეული სახეობები. საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტი წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად სახეობას სახელმწიფო ბიუჯეტის კონტროლის სფეროში.

ეფექტიანობის აუდიტი, აუდიტის იმ კატეგორიას მიეკუთვნება, რომელმაც უნდა უპასუხოს შეკითხვებს: ვიღებთ თუ არა გამოყენებული ფულადი სახსრებიდან სათანადო შედეგს და შესაძლებელია თუ არა მათი უკეთესად გამოყენება?

ეფექტიანობის აუდიტი გულისხმობს სახელმწიფო პროექტების, ორგანიზაციებისა და პროგრამების ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრიობის დამოუკიდებელ კვლევას და მიზნად ისახავს მათ დახვეწასა და გაუმჯობესებას.

თანამედროვე პერიოდში ეფექტიანობის აუდიტი წარმოადგენს ერთ-ერთ ძირითად სახეობას სახელმწიფო ბიუჯეტის კონტროლის სფეროში, რომელიც ხორციელდება საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის INTOSAI-ის მიერ შემუშავებულ „ლიმას დეკლარაციის“ პრინციპების საფუძველზე.

ეფექტიანობის აუდიტი არის პროფესიული კატეგორია, რომელიც სპეციალურ უნარ-ჩვევებს, საკუთარ ნორმებს, განსაკუთრებულ დაგეგმვასა და სპეციფიკური ანგარიშების შედგენას მოითხოვს. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპები ითვალისწინებს საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერ-

თაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) საფინანსო კონტროლის ნორმებს და ეფუძნება ეფექტიანობის აუდიტის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს, რომლებიც ამავე ორგანიზაციის წევრთა გამოცდილების საფუძველზე არის შემუშავებული. თუმცა, უნდა აღინიშნოს, რომ შეუძლებელია ისეთი პრინციპების შემუშავება, რომლებიც ეფექტიანობის ყველა სახის აუდიტს მოერგება, რადგან სხვადასხვა ქვეყანაში საკონტროლო მანდატის, მისი ორგანიზებისა და გამოყენებული მეთოდების გამო იგი სხვადასხვაგვარად ხორციელდება.

ნაშრომში განხილულია ეფექტიანობის აუდიტის როლი და აუცილებლობა საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში, რომელიც გულისხმობს მთავრობის საქმიანობის ობიექტურ, მიზანმიმართულ და ორგანიზებულ შემოწმებას. ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველზე, დაინტერესებულ პირებს, მიეწოდებათ ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესრულების შედეგების შესახებ. აგრეთვე დაკვირვების შედეგად მიღებული მოსაზრებები და რეკომენდაციები, რომელთა მიზანია ეფექტიანი საჯარო მომსახურებისა და კარგი მმართველობის უზრუნველყოფა.

INTOSAI-ს სახელმძღვანელოს მიხედვით ეფექტიანობის აუდიტი გულისხმობს შემოწმების იმ ფორმას, რომელიც ძრითადად საჯარო სექტორში გამოიყენება. იგი ეფუძნება სამთავრობო პროგრამებისა და უწყებების ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრიობის დამოუკიდებელი და ყოვლისმომცველი შემოწმების მოთხოვნას, რაც ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში განსხვავებული სახით ვლინდება.

საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და სხვადასხვა ქვეყნების მიერ შემუშავებული ნორმებისა და წესების ზუსტმა შესრულებამ ეფექტიანობის შემოწმების დროს, შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული სიძნელეები და პრობლემები. აღნიშნული განპირობებულია ყველა ქვეყანაში საბიუჯეტო პროცესისა და არსებული კანონმდებლობის თავისებურებებით. თუმცა ძირითადად მაინც გამოიყოფა ორი ერთმანეთისაგან პრინციპულად განსხვავებული მიდგომა - შედეგზე ორიენტირებული მიდგომა და პრობლემაზე ორიენტირებული.

მიუხედავად იმისა, თუ რა ფორმით ხდება ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება, მისი მიზანია მოპოვებულ მტკიცებულებებზე დაყრდნობით ნათელი და მნიშვნელოვანი დასკვნების გაკეთება და სასარგებლო რეკომენდაციების ჩამოყალიბება. ეფექტიანობის აუდიტორი (შესაბამისი კვალიფიკაციის მქონე აუდიტორი, რომელიც უზრუნველყოფს ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას) აუდიტის ობიექტს აძლევს რეკომენდაციას სამუშაო პროცესის გაუმჯობესებისა და ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით.

რეალურად, პრაქტიკაში რთულია ეფექტიანობის გაზომვა, რადგან რაიმე სტანდარტული მიდგომა არ არსებობს. ეფექტიანობა გულისხმობს მომსახურების სათანადო დონისა და ხარისხის მიღწევას ყველაზე ეფექტური და ეკონომიური გზით. თუმცა აუცილებელია აუდიტის ობიექტმა (ორგანიზაციამ) აქცენტი გააკეთოს არა მხოლოდ ხარჯების შემცირებაზე, არამედ ხარისხზეც. საერთაშორისო პრაქტიკაში ეფექტიანობის სახეები 3E კონცეფციის სახელით არის ცნობილი: ეკონომიურობა - Economy, პროდუქტიულობა - Efficiency და მიზანშეწონილობა (ეფექტიანობა) – Effectiveness.

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

სამართლიანობა და ნდობა განვითარებული ქვეყნების აუცილებელი და მნიშვნელოვანი აქტივია, ეფექტიანობის აუდიტი კი ხელს უწყობს გაამყაროს აღნიშნული დემოკრატიული ღირებულებები.

კვლევის ძირითადი მიზანი და ამოცანები. სადისერტაციო კვლევის ძირითადი მიზანია ეფექტიანობის აუდიტორული საქმიანობა, მაჩვენებელთა შეფასება, მათი განზოგადება და აუდიტის ჩატარების ორგანიზაციულ-მეთოდოლოგიური ბაზის სრულყოფისათვის წინადადებების შემუშავება. ნაშრომში წარმოდგენილი წინადადებები საბოლოო ჯამში ხელს შეუწყობს ქვეყანაში დემოკრატიული მმართველობის გაუმჯობესებას; საჯარო სექტორში ანგარიშვალდებულებისა და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფას; ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის პრინციპების დაცვას, სანდო და უტყუარი ინფორმაციის წარდგენას გადაწყვეტილების მიმღებთათვის. რითაც საბოლოო ჯამში გაუმჯობესდება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის პროცესი და მიღებული შედეგების ხარისხი.

კვლევის მიზნიდან გამომდინარე დასახულ იქნა შემდეგი ამოცანები:

- თეორიული კვლევების საფუძველზე საქართველოს რეალური სიტუაციისათვის ეფექტიანობის აუდიტის არსებული მეთოდიკის სრულყოფა, საერთაშორისო გამოცდილებისა და ეროვნული სპეციფიკის გათვალისწინებით;
- საქართველოსა და საერთაშორისო პრაქტიკაში არსებული პროგრამული ბიუჯეტირების ეფექტურობის შესწავლა და კონიუნქტურული შეფასება;
- სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის კვლევის საფუძველზე მომავალი პერიოდისათვის პროგრამული ბიუჯეტის სრულყოფის საკითხების დამუშავება;
- ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისა და ეფექტიანობის კვლევის მოდელების ფორმირების მსოფლიო გამოცდილების ანალიტიკური განზოგადება ქართული რეალობისათვის;
- ეფექტიანობის აუდიტის სტრატეგიის ფორმირება.

აღნიშნული ნაშრომის მიზანი და დანიშნულება სწორედ ეფექტიანობის აუდიტორების დახმარებაა აუდიტის ჩატარებაში, კვლევებზე დაფუძნებული ეფექტიანობის დასკვნებისა და რეკომენდაციების შემუშავების პროცესში.

კვლევის საგანი და ობიექტი. სადისერტაციო ნაშრომის კვლევის საგანს წარმოადგენს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეკონომიურობა, პროდუქტიულობა და მიზნობრიობა, საჯარო ფინანსების მართვისა და საჯარო მომსახურების ხარისხის

გაუმჯობესება, სახელმწიფო უწყების მენეჯმენტის საქმიანობა, როგორც კანონიერების, ასევე დაკისრებული ამოცანების ხარისხიანად და ეკონომიურად შესრულების თვალსაზრისით.

კვლევის ობიექტია ეფექტიანობის აუდიტორული საქმიანობის ორგანიზება და მასთან დაკავშირებული თეორიულ-მეთოდოლოგიური საკითხების სრულყოფა.

კვლევის თეორიული და მეთოდოლოგიური საფუძვლები. კვლევის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA), საერთაშორისო და ადგილობრივი მაკონტროლებელი ორგანიზაციების მიერ ეფექტიანობის აუდიტის მიმართულებით შემუშავებული ნორმები, ძირითადი პრინციპები და მეთოდური მითითებები, ქართველ (ი.მესხია, ბ. ალავერდამვილი, ნ.ქებაძე, ე.ცირამუა, ე. ხარაბაძე, ნ. რინკიაშვილი, რ. ქუთათელაძე, ზ. ლიპარტია, ნ. აბრალავა, ლ. ჭუმბურიძე, რ. ძაძმია, ნ. გვარამია, და სხვა) და უცხოელ (რ. მონტგომერი, მ. რიხტერი, ჯომ მ. ოუენი, რ. ადამოვი, ბ. ანდრევი, ს. ბიჩკოვა, ა. შერემეტი და სხვა) - მეცნიერთა სამეცნიერო გამოკვლევები და ნაშრომები. დისერტაციაში ფართოდ არის გამოყენებული უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის INTOSAI-ის, უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების ევროპული ორგანიზაციის (EUROSAI), უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების აზიის ორგანიზაციის (ASOSAI), საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურისა და მასთან სხვადასხვა ერთობლივ პროექტებში მონაწილე პარტნიორი ორგანიზაციების (გერმანიის, შვედეთის, ლატვიის, პოლონეთის, ლიტვის, რუმინეთის და ა.შ) სახელმწიფო აუდიტის სამსახურების სანიმუშო თეორიული და პრაქტიკული გამოცდილებები.

კვლევის მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს როგორც ზოგად სამეცნიერო, ასევე ეკონომიკური კვლევის მეთოდები. კერძოდ: ფუნქციონალური ანალიზისა და სინთეზის, აბსტრაქციის, შედარების, სისტემური და ლოგიკური მიდგომების, ეკონომიკური, შეფასების, ნორმატიული, ეკონომიკურ-მათემატიკური, ეკონომიკურ-სტატისტიკური და სხვა.

ნაშრომის მეცნიერული სიახლე. სადისერტაციო ნაშრომის ზოგადი მეცნიერული სიახლე მდგომარეობს იმაში, რომ იგი წარმოადგენს საქართველოში საჯარო

მმართველობის ეფექტიანობის თეორიისა და პრაქტიკის კომპლექსურად შესწავლის, ანალიზისა და განზოგადების ერთ-ერთ უახლეს მცდელობას.

ნაშრომის მეცნიერულ სიახლეებს წარმოადგენს შემდეგი:

- შესწავლილია საზღვარგარეთის ქვეყნების ეფექტიანობის აუდიტის გამოცდილება და შემუშავებულია წინადადებები საქართველოში არსებული გარემოებების გათვალისწინებით, მათი გამოყენების შესახებ;
- შესწავლილია ეფექტიანობის აუდიტის შედეგების შეფასების კრიტერიუმები და ჩამოყალიბებულია მათი პრაქტიკაში გამოყენების კონკრეტული წინადადებები;
- შესწავლილია და გაანალიზებულია ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების პროცესში ეფექტიანობის კვლევის მნიშვნელობა და ობიექტური აუცილებლობა;
- შემუშავებულია წინადადებები, საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვისა და საქმიანობის მაღალმედეგობრიობის მიღწევის მიზნით, ეროვნული ინდიკატორების შემუშავების პროცესში, ეფექტიანობის აუდიტორების მონაწილეობის შესახებ;
- შემუშავებულია წინადადებები ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის სისტემის შეფასების მეთოდის დანერგვასთან დაკავშირებით, რომელიც უზრუნველყოფს არა მხოლოდ ერთი პროგრამის/პროექტის შემოწმებას, არამედ აუდიტის ობიექტის მთლიანი საქმიანობის ეფექტურობის შეფასებას;
- შემუშავებულია წინადადებები ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მმართველობითი გადაწყვეტილებების შეფასების მეთოდის გამოყენებასთან დაკავშირებით, რადგან ხშირ შემთხვევაში მიღებული უარყოფითი შედეგის საფუძველი სწორედ არასწორი მმართველობითი გადაწყვეტილებებია;
- შესწავლილია საბიუჯეტო პროცესის არსებული ორგანიზაცია და შემუშავებულია წინადადებები ბიუჯეტირების შედეგზე ორიენტირებისათვის;
- შესწავლილია 2010 -2013 წლების საქართველოს სახელმწიფო პროგრამული ბიუჯეტები და შემუშავებულია წინადადებები შემდგომი პერიოდის პროგრამული ბიუჯეტი სრულყოფისათვის;
- შესწავლილია საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამული დაგეგმვის არსებული პრაქტიკა და შემუშავებულია სტრატეგიული დაგეგმვის პროცესის კონკრეტული წინადადებები;

- შესწავლილია პროგრამულ ბიუჯეტებთან დაკავშირებით არსებული საკანონმდებლო გარემო და შემუშავებულია წინადადებები მისი სრულყოფისათვის.

ნაშრომის პრაქტიკული მნიშვნელობა. ჩატარებული კვლევითი სამუშაოების შედეგები და რეკომენდაციები საფუძველს შეუქმნის ეფექტიანობის შემოწმების მართებული პრაქტიკის დამკვიდრებას, დაეხმარება საფინანსო კონტროლის ორგანოების აუდიტორებს ეფექტიანობის აუდიტის ეფექტურად და შედეგიანად განხორციელებაში, ხელს შეუწყობს ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდის შემდგომ დახვეწასა და ამ მხრივ პროფესიული კვალიფიკაციის ამაღლებას.

თავი I. ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც საბიუჯეტო სახსრების მართვისა და კონტროლის განუყოფელი ნაწილი

1.1 ეფექტიანობის აუდიტის არსი და ობიექტური აუცილებლობა, საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში

საბაზრო ეკონომიკის პირობებში ფინანსური ინფორმაციის მიღების, მისი უტყუარობისა და ხარისხის შესაფასებლად საჭირო გახდა აუდიტორული სამსახურის შემოღება, რომელიც აუდიტის ობიექტის შესახებ მომხმარებელს აწვდის კომპეტენტური სპეციალისტების მოსაზრებასა და არგუმენტირებულ დასკვნას. აუდიტორული საქმიანობა თანამედროვეობის მნიშვნელოვანი ელემენტია და მართვის დამოუკიდებელ ფუნქციას წარმოადგენს.

მსოფლიო ეკონომიკურმა გლობალიზაციამ და საგარეო ეკონომიკური კავშირების გაღრმავებამ დღის წესრიგში დააყენა მოქმედი საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის კონტროლის ფორმირებისა და მეთოდების უნიფიცირების აუცილებლობა. 1998 წელს მონტევიდეოში საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერთაშორისო კონგრესზე (INCOSAI) დაიდო შეთანხმება საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) საშუალებით საფინანსო კონტროლის ძირითადი პრინციპების შემუშავების ხელშეწყობის შესახებ¹.

საფინანსო კონტროლის ნორმები ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების გარდა ეფექტიანობის აუდიტზეც გავრცელდა, თუმცა საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების (სკუო) მიერ აღნიშნული იქნა, რომ ეფექტიანობის აუდიტი ფინანსური ანგარიშგების შემოწმებისაგან პრინციპული განსხვავების გამო სპეციფიკურ ნორმებს საჭიროებდა. გამომდინარე აქედან, მიღებული იქნა გადაწყვეტილება ეფექტიანობის აუდიტისათვის ცალკე ნორმების შემუშავების შესახებ².

¹ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო. 5 გვ.

² პირველი კონსულტაცია გაიმართა 2000 წელს INTOSAI-ს კომიტეტის სხდომაზე ლონდონში; 2002 წელს სტოკჰოლმში კომიტეტის სხდომაზე გადაწყდა წინასწარი პროექტის INTOSAI-ს ყველა წევრისათვის გადაგზავნა. 2003 წელს მომზადდა საბოლოო პროექტი, რომელიც კომიტეტმა იმავე წელს ბრატისლავაში გამართულ სხდომაზე მიიღო.

დღეისათვის საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის ყველაზე უფრო ეფექტიან და საერთაშორისო დონეზე აპრობირებულ ფორმად მიჩნეულია ზოგადად აუდიტი და მისი ცალკეული სახეობები. საყოველთაოდ მიღებულ პრაქტიკაში გამოიყოფა აუდიტორთა სამი ძირითად ჯგუფი: შიდა აუდიტი, გარე აუდიტი და სახელმწიფო სექტორის აუდიტი. INTOSAI-ს მიხედვით სახელმწიფო სექტორის აუდიტის სრული სპექტრი მოიცავს აუდიტის შემდეგ სახეებს³:

ფინანსური აუდიტი – ეს არის ფინანსური და საბუღალტრო ოპერაციების მიმოხილვა, თუ რამდენად არის ვალდებულებები, ფულადი სახსრების მიღება--გაცემის ოპერაციები ასახული და წარდგენილი სრულად და შესაბამისად.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ კანონის თანახმად საბიუჯეტო ორგანიზაციების ფინანსური აუდიტი მოიცავს:

- აუდიტის ობიექტის ანგარიშისა და ანგარიშგების შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის გაცემას;
- საქართველოს მთავრობის ანგარიშისა და ანგარიშგების შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის გაცემას;
- საქმიანობისა და ფინანსური სისტემების საქართველოს კანონმდებლობასთან შესაბამისობის შემოწმებას;
- შიდა კონტროლისა და შიდა აუდიტის ფუნქციის შემოწმებას;
- აუდიტის ობიექტის ჯეროვნად და კეთილსინდისიერად მართვის შემოწმებას;
- აუდიტიდან გამომდინარე ნებისმიერი საკითხის შესწავლას, შეფასებას და ანგარიშის წარდგენას, რომელსაც განსაკუთრებული მნიშვნელობა აქვს საჯარო ფინანსების მართვის გასაუმჯობესებლად.

შესაბამისობის აუდიტი – არის აუდიტის ობიექტის მიერ სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების, სახელმწიფოს ქონებრივი ღირებულებების, არამატერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზი. შესაბამისობის აუდიტი ზოგადად მოიცავს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონ-

³ INTOSAI-ის საფინანსო კონტროლის ნორმების 1.0.38 და 1.0.40 თანახმად: "სახელმწიფო საფინანსო კონტროლი მოიცავს შესაბამისობის, კანონიერებისა და ეფექტიანობის შემოწმების მთლიან სფეროს"

ნიერებისა და მიზნობრიობის შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის გაცემას.

ეფექტიანობის აუდიტი – მოიცავს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ან/და განხორციელებული პროგრამების/პროექტების ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის შემოწმებას, შეფასებას და აუდიტის ანგარიშის გაცემას⁴.

ეფექტიანობის აუდიტი არის პროფესიული კატეგორია, რომელიც სპეციალურ უნარ-ჩვევებს, საკუთარ ნორმებს, განსაკუთრებულ დაგეგმვას და სპეციფიკური ანგარიშების შედგენას მოითხოვს. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრინციპები ითვალისწინებს საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა საერთაშორისო ორგანიზაციის (INTOSAI) საფინანსო კონტროლის ნორმებს და ეფუძნება ეფექტიანობის აუდიტის საყოველთაოდ აღიარებულ პრინციპებს, რომლებიც ამავე ორგანიზაციის წევრთა გამოცდილების საფუძველზე არის შემუშავებული.⁵ აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ შეუძლებელია ისეთი პრინციპების შემუშავება, რომლებიც ეფექტიანობის ყველა სახის აუდიტს მოერგება, რადგან სხვადასხვა ქვეყანაში საკონტროლო მანდატის, მისი ორგანიზების და გამოყენებული მეთოდის გამო იგი სხვადასხვაგვარად ხორციელდება.

ეფექტიანობის აუდიტი არის მთავრობის საქმიანობის ობიექტური, მიზანმიმართული და ორგანიზებული შემოწმება. ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველზე დაინტერესებულ პირებს მიეწოდებათ ინფორმაცია აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესრულების შეფასების შესახებ. აგრეთვე დაკვირვების შედეგად მიღებული მოსაზრებები და რეკომენდაციები, რომელთა მიზანია ეფექტიანი საჯარო მომსახურებისა და კარგი მმართველობის უზრუნველყოფა.

ისმება კითხვა თუ რატომ უნდა გამახვილდეს განსაკუთრებული ყურადღება ეფექტიანობაზე? - რადგან ეფექტიანობის აუდიტი ძირითადად საჯარო სექ-

⁴ საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ მუხლი 2-ის „თ“ ქვეპუნქტი – 2008 წელი

⁵ ძირითადი პრინციპები შემუშავდა აუდიტორული სამუშაოების ხელმძღვანელის ტონი ანგლერიდის (შვედეთი) მიერ. ამასთანავე, მასში საკუთარი წვლილი შეიტანა **INTOSAI-ს** სხვა მრავალმა წევრმა. განსაკუთრებით აღსანიშნავია 2000წლის ოქტომბერში გამართულ ASOSAI-ს მე-8 სხდომაზე მიღებული ეფექტიანობის აუდიტის ნორმები.

ტორში გამოიყენება, სადაც შეზღუდულია ეფექტიანი ქცევის თანდაყოლილი სტიმული ცვლილებების განსახორციელებლად და შესაბამისად მაღალი ეფექტის მიღწევის ალბათობა ნაკლებია. ამის მთავარი მიზეზი ის არის, რომ საქმე ეხება არა საკუთარ, არამედ "სხვის" ანუ სახელმწიფოს ფულსა და სახსრებს. შესაბამისად, სწრაფად ცვალებად საზოგადოებაში არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის საჭიროება, რადგან აუდიტის პროცესი და მის შედეგად გაცემული რეკომენდაციები დიდ როლს თამაშობს საჯარო მმართველობის ეფექტიანობისა და მისი გაუმჯობესების უზრუნველყოფაში.

სამართლიანობა და ნდობა დემოკრატიული მმართველობის განუყრელი და მნიშვნელოვანი აქტივია, ეფექტიანობის აუდიტი კი ხელს უწყობს გაამყაროს აღნიშნული დემოკრატიული ღირებულებები. INTOSAI-ს სტანდარტების მიხედვით ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს ეკონომიურობას, პროდუქტიულობასა და მიზანშეწონილობას⁶, რომელიც შემდეგნაირად არის განმარტებული:

ეკონომიურობა - არის სათანადო ხარისხის გათვალისწინებით, საქმიანობის განხორციელებისათვის გამოყენებული რესურსების ხარჯვის მინიმუმამდე დაყვანა. პირობები, რომლის მიხედვითაც სახელმწიფო სექტორის ორგანიზაციები შრომით და მატერიალურ, სათანადო ხარისხისა და რაოდენობის რესურსებს უმცირეს ფასად იძენს. მაგალითად: უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაში ეკონომიურობის შეფასებისას უნდა იქნას შესწავლილი ხორციელდება თუ არა სასწავლო პროცესი იმ მინიმალური რესურსების გამოყენებით, რომელიც სწავლის ხარისხზე გავლენას არ მოახდენს. გამოყენებულ რესურსებში იგულისხმება როგორც მატერიალური ასევე ადამიანური (შრომითი) რესურსი.

ეკონომიურობა გულისხმობს საჭირო ხარისხისა და რაოდენობის რესურსების შექმნას, საჭირო დროსა და ადგილას – ყველაზე დაბალ ფასად. "ეკონომია" არის კონკრეტული აქტივობისთვის გამოყენებული რესურსის ხარჯის მინიმუმამდე დაყვანა, საჭირო ხარისხის შენარჩუნების პირობებში.

ეკონომიურობის აუდიტის დროს პასუხი გაეცემა შემდეგ შეკითხვებს:

⁶ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახემდგვანელო.

- გამოყენებული რესურსები არის თუ არა მატერიალური თუ არამატერიალური სახსრების მოხმარების ყველაზე ეკონომიური გზა;
- განხორციელდა თუ არა მმართველობითი საქმიანობა კარგი ადმინისტრაციული პრინციპებისა და მმართველობითი პოლიტიკის შესაბამისად.

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

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

პროდუქტიულობის შესწავლის დროს მნიშვნელოვანია იმის გარკვევა - ოპტიმალურად იქნა თუ არა გამოყენებული აღნიშნული რესურსები, ან ხარისხისა და დახარჯული დროის გათვალისწინებით იგივე რესურსებით შესაძლებელი იყო თუ არა უკეთესი შედეგის მიღწევა.

პროდუქტიულობის აუდიტის დროს პასუხი გაეცემა შემდეგ შეკითხვებს:

- შესაძლებელი იყო თუ არა საქმიანობის ისეთი განხორციელება, რომელიც გამოიწვევდა უკეთეს შედეგს;

- ჩატარდა თუ არა და ჩატარების შემთხვევაში რეალისტური იყო თუ არა აუდიტის ობიექტის მიერ ჩატარებული მიზანშეწონილობის კვლევა/ანალიზი შემდგომი ღონისძიებების განხორციელების მიზნით;
- არსებობს თუ არა აუდიტის ობიექტში ისეთი სისტემა რომელიც ხელს შეუწყობს ხარჯების შემცირებას, შედეგების ზრდასა და საქმიანობის დროულად დასრულებას.

პროდუქტიულობის აუდიტის დროს ირკვევა შემდეგი საკითხები:

- ✓ ადამიანური, ფინანსური და სხვა რესურსების პროდუქტიულად გამოყენება;
- ✓ ორგანიზაციების, სამთავრობო პროგრამებისა და ღონისძიებების პროდუქტიული მართვა, რეგულირება, ორგანიზება, აღსრულება, მონიტორინგი და შეფასება;
- ✓ სამთავრობო დაწესებულებებში განხორციელებული საქმიანობის შესაბამისობა დასახულ მიზნებთან და მოთხოვნებთან;
- ✓ საჯარო სამსახურის კარგი ხარისხი, მომხმარებელზე ორიენტირება და მომსახურების დროულად მიწოდება;
- ✓ სამთავრობო პროგრამით განსაზღვრული მიზნების მინიმალური/გონივრული დანახარჯებით მიღწევა.

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

ეკონომიურობის პრინციპი ემყარება მინიმუმის პოლიტიკას, რაც გულისხმობს კონკრეტული შედეგის მინიმალური დანახარჯებით მიღწევას. პროდუქტიულობის პრინციპი გულისხმობს მაქსიმუმის პოლიტიკას, რაც თავის მხრივ უკავშირდება კონკრეტული დანახარჯით მაქსიმალური შედეგის მიღწევას.

ორივე შემთხვევაში ისმის კითხვა: რამდენად ოპტიმალურად იქნა გამოყენებული რესურსები? იგივე ან მსგავსი ხარისხობრივი შედეგების მიღწევა შესაძლებელი იქნებოდა თუ არა ნაკლები რესურსების დაბანდებით?

მიზანშეწონილობა – არის მიზნის მიღწევა და დასახული მოთხოვნების დაკმაყოფილება, რომელიც მოიცავს იმის გარკვევას თუ რამდენად კარგად აღწევს პროგრამა ან საქმიანობა დასახულ ამოცანებს ან სხვა გამიზნულ შედეგებს. მიზანშეწონილობა გულისხმობს კავშირს დაგეგმილ და ფაქტიურ შედეგებს შორის. მაგალითად: მიზანშეწონილობის აუდიტის დროს უნდა იქნეს შესწავლილი რამდენად არის უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულების მიერ დასახული ძირითადი მიზანი, სტუდენტებისათვის მაღალი ხარისხის განათლების მიცემა, მიღწეული.

მიზანშეწონილობის აუდიტის დროს შეისწავლება არის თუ არა მიღწეული წინასწარ განსაზღვრული მიზნები და შეიძლება თუ არა ფაქტობრივი შედეგები აუდიტის ობიექტის მიერ განხორციელებულ პოლიტიკას მივაწეროთ. მიზანშეწონილობის შესაფასებლად აუდიტორმა უნდა მოახდინოს საბოლოო შედეგისა და დასახული მიზნის შედარება და განსაზღვროს გამოყენებული საშუალებების როლი დასახული მიზნების მიღწევის პროცესში.

მიზანშეწონილობის აუდიტის დროს პასუხი გაეცემა შემდეგ შეკითხვებს:

- სწორად იყო თუ არა განსაზღვრული მიზანი;
- მიღწეული იქნა თუ არა მიზანი გონივრული დანახარჯებით, დადგენილ ვადებში;
- იყო თუ არა შედეგიანი მიზნის მისაღწევად განხორციელებული ღონისძიებები.

მიზანშეწონილობის აუდიტის დროს უნდა განხორციელდეს შემდეგი ქმედებები:

- ✓ შეისწავლოს რამდენად სწორად და ეფექტიანად არის განსაზღვრული პროგრამის მომზადებისა და დაგეგმვის ეტაპები;
- ✓ შეფასდეს არის თუ არა გამოყენებული შესაფერისი ფინანსური, შრომითი, სამართლებრივი და სხვა საშუალებები პროგრამის უზრუნველსაყოფად;

- ✓ მოხდეს მართვის სისტემისა და ორგანიზაციული სტრუქტურის ეფექტიანობის შეფასება;
- ✓ შესწავლილი იქნას ხომ არ არის აღნიშნული პროგრამა სხვა პროგრამის დამატება ან გამეორება;
- ✓ განისაზღვროს, რამდენად მოხდა მიღებული შედეგით დასახული მიზნისა და მოლოდინის დაკმაყოფილება;
- ✓ შეფასდეს მიღწეული სოციალური და ეკონომიური შედეგის კავშირი პროგრამის ფარგლებში გატარებულ ღონისძიებებთან;
- ✓ გამოვლინდეს დასახული მიზნის მიღწევის პროცესში ხელის შემშლელი ფაქტორები;
- ✓ გამოვლინდეს ალტერნატიული მიდგომები და პოლიტიკა დასახული მიზნის უკეთ მიღწევის მიზნით.

რეალურ პრაქტიკაში რთულია ეფექტიანობის გაზომვა, რადგან ამისათვის რაიმე სტანდარტული საშუალება არ არსებობს. ეფექტიანობა გულისხმობს მომსახურების სათანადო ღონისა და ხარისხის მიღწევას ყველაზე ეკონომიური გზით. თუმცა აუცილებელია, რომ ორგანიზაციამ აქცენტი გააკეთოს არა მხოლოდ ხარჯების შემცირებაზე, არამედ ხარისხზეც.

საერთაშორისო პრაქტიკაში ეფექტიანობის ზემოთ ჩამოთვლილი სახეები **3E** კონცეფციის სახელით არის ცნობილი რომელიც შემდგენიანად იზიფრება: ეკონომიურობა - Economy, პროდუქტიულობა - Efficiency და მიზანშეწონილობა (ეფექტურობა) – Effectiveness. აღნიშნულ პრინციპებს განვითარებულ ქვეყნებში ემატება გარემოს დაცვისა⁷ და თანასწორობის პრინციპებიც, რაც გულისხმობს სხვადასხვა მრწამსისა და აღმსარებლობის მოქალაქეების თანასწორობას. **3E**-ს ძირითადი პრინციპები მოკლედ შეიძლება ასე ჩამოვაცალიბოდ:

- ❖ ეკონომიურობის პრინციპი - გულისხმობს რესურსებზე გაწეული დანახარჯების მინიმუმამდე შემცირება;

⁷ 1995 წელს ქაიროში გამართულ საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა მე-XV საერთაშორისო კონგრესზე (INCOSAI) მიღებულ იქნა გადაწყვეტილება INTOSAI-ს საფინანსო კონტროლის ნორმებზე დაყრდნობით ეკოლოგიური შემოწმების მეთოდური სახელმძღვანელოს შემუშავების შესახებ. აღნიშნული სახელმძღვანელო შეიქმნა INTOSAI-ს ეკოლოგიური შემოწმების სამუშაო ჯგუფის მიერ და მიღებული იქნა სეულში გამართულ მე-XVII INCOSAI-ზე

- ❖ პროდუქტიულობის პრინციპი - საუკეთესო ურთიერთდამოკიდებულება გამოყენებულ რესურსებსა (Input) და საბოლოო/შუალედურ შედეგს შორის (Output);
- ❖ მიზანშეწონილობის (ეფექტიანობის) პრინციპი - პროგრამების, პროექტების ან ცალკეული ღონისძიებების გრძელვადიანი მიზნების მიღწევა და სასურველი საბოლოო შედეგის დადგომა.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში შესწავლილი უნდა იქნეს, თუ რამდენად იყო დაცული მხარჯავი ერთეულების მმართველობაში, პრაქტიკასა და სტრატეგიაში ეკონომიურობის (Economy) პრინციპი. ეკონომიურობა, ამ შემთხვევაში, კონკრეტული მიზნის მისაღწევად გატარებულ ღონისძიებებში გამოყენებული რესურსების ისეთ მინიმუმს გულისხმობს, რომელიც საბოლოო პროდუქტის ხარისხზე გავლენას არ იქონიებს. რესურსებში იგულისხმება როგორც ფინანსური, ასევე ადამიანური და მატერიალური რესურსები. ამ თვალსაზრისით აუდიტის პროცესი საშუალებას იძლევა შეფასდეს რამდენად კარგადაა ორგანიზებული შესყიდვები, რამდენად ხელსაყრელ ფასად იქნა მოპოვებული რესურსები და შეესაბამება თუ არა ისინი მოთხოვნებს რაოდენობისა და ხარისხის გათვალისწინებით.

პროდუქტიულობის შეფასებისას შესწავლილი უნდა იქნეს, თუ რამდენად პროდუქტიულად (Efficiency) იქნა გამოყენებული ადამიანური, ფინანსური და მატერიალური რესურსები. იგი აგრეთვე ეხება ისეთ თემატიკას როგორცაა: მხარჯავი ერთეულების შიდა საინფორმაციო სისტემების გამართულობა, მონიტორინგის მექანიზმები, პრობლემებზე რეაგირების პროცედურები და ა.შ. ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის პრინციპებს შორის მჭიდრო კავშირი არსებობს, რადგან ორივე რესურსების გამოყენებაზეა ორიენტირებული. ამასთან, პროდუქტიულობა შეისწავლის მიღწეული შედეგისა და გამოყენებული რესურსების თანაფარდობას. ეკონომიურობისა და პროდუქტიულობის შეფასებისას ორი ძირითადი შეკითხვა დაისმის:

1. შეიძლებოდა თუ არა იმავე შედეგის მიღწევა უფრო ნაკლები რესურსებით? (ე.წ. მინიმალურობის პრინციპი).

2. რაოდენობრივად და ხარისხობრივად ანალოგიური მოცულობის რესურსების გამოყენებით შეიძლებოდა თუ არა უკეთესი შედეგის მიღწევა? (ე.წ. მაქსიმალურობის პრინციპი)⁸.

ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით შესაძლებელია განისაზღვროს: იყენებს თუ არა მხარჯავი ერთეული ოპტიმალური რაოდენობის რესურსებს საჭირო რაოდენობისა და ხარისხის მომსახურებისა თუ პროდუქტის შესაქმნელად; რამდენად იქნა მიღწეული მიზნები, ანუ კავშირი დაგეგმილსა და ფაქტობრივ შედეგებს შორის.

მიზნობრიობა ორი ნაწილისგან შედგება, პირველი გულისხმობს იმის დადგენას მიღწეული იქნა თუ არა წინასწარ განსაზღვრული მიზნები და მეორე, რამდენად უკავშირდება განმახორციელებელი უწყების ქმედებებით (ღონისძიებებით, გადაწყვეტილებებით) მიღწეული ფაქტობრივი შედეგები განსაზღვრულ მიზნებს. ამ თვალსაზრისით აუდიტი საშუალებას იძლევა შეფასდეს:

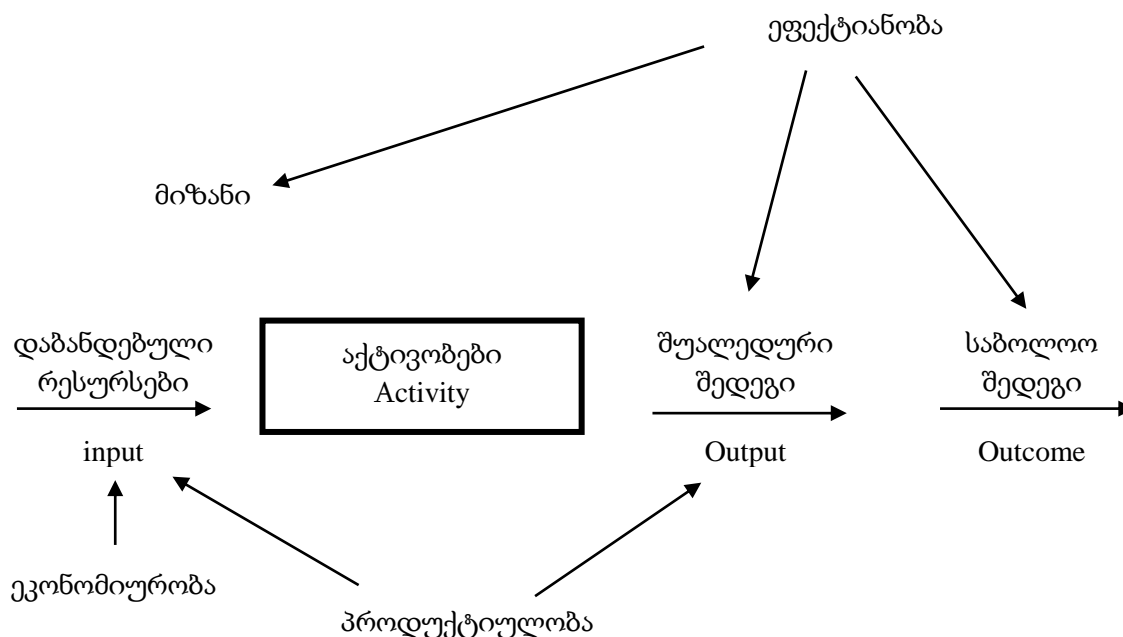
- ✓ რამდენად კარგად და გარკვევით არის დაგეგმილი და ორგანიზებული ესა თუ ის სახელმწიფო პროგრამა;
- ✓ რამდენად რეალიზებულია მათი მიზნები;
- ✓ როგორია პროგრამების მართვა, ორგანიზაციული სტრუქტურა, გადაწყვეტილების მიღების პროცედურები და რამდენად იძლევა ეს ყველაფერი მიზნის მიღწევის საშუალებას;
- ✓ რა გავლენას ახდენს გარემო ფაქტორები დასახული მიზნების მიღწევაზე;
- ✓ რა შეიძლება გაუმჯობესდეს არსებულ ქმედებებში.

ეფექტიანობის ცნების ძირითადი გამოხატულება არის მიმართება საბოლოო შედეგსა და გამოყენებულ რესურსებს შორის, რომლის მიზანია მაქსიმალური შედეგის მიღწევა ხარისხის გათვალისწინებით. დიაგრამის სახით სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის პროცესი შეიძლება ასე გამოისახოს:

⁸ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის სახელმძღვანელო, მე-8 გვ.

სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის პროცესი

დიაგრამა 1.1



ეფექტიანობის აუდიტი უკვე აპრობირებულია მსოფლიოს განვითარებულ ქვეყნებში და ფინანსური კონტროლის ახალ და პროგრესულ ფორმას წარმოადგენს. იგი მოიცავს შესასწავლ საკითხთა ფართო და არაერთგვაროვან წრეს, რაც გულისხმობს არა მარტო აღრიცხვისა და ფინანსების სიღრმისეულ ცოდნას, არამედ ითვალისწინებს ეკონომიკური და იურიდიული ცოდნის ფართო მასშტაბებს, საინჟინრო-ტექნოლოგიური და შესაბამისი დარგის მაღალ პროფესიულ დონეზე დაუფლებას.

სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის შემოღება განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:

- ✓ სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ქმედითუნარიანობის, შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ამალღების აუცილებლობით;
- ✓ აღმასრულებელი ხელისუფლებისა და სხვა ორგანოების საქმიანობის არსებითი გაუმჯობესების აუცილებლობით;
- ✓ სახელმწიფო სახსრების მიმღები ორგანიზაციების საქმიანობის გამჭირვალეობის გაუმჯობესებით.

ეფექტიანობის აუდიტი, აუდიტის იმ კატეგორიას მიეკუთვნება, რომელმაც უნდა უპასუხოს შეკითხვაზე: ვიღებთ თუ არა გამოყენებული ფულადი სახსრებიდან სათანადო შედეგს, თუ შესაძლებელია აღნიშნული სახსრების უკეთესად გამოყენება?

ეფექტიანობის აუდიტი არ უკავშირდება კომერციულ ინტერესებს და არ არის ფინანსურად ან რაიმე სხვა სახით შემოწმებულ უწყებაზე დამოკიდებული. თავისი დამოუკიდებელი შეფასებებით იგი შეიძლება გახდეს მომავალ ინვესტიციებთან და საქმიანობასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღების საფუძველი. სახელმწიფო სექტორში ეფექტიანობის დამოუკიდებელი ანალიზითა და შეფასებებით ეფექტიანი ქმედებების სტიმულირება და დადებითი გარდაქმნები არის შესაძლებელი. სწრაფად ცვალებად გარემოში, სადაც რესურსები მწირია და ბევრი რამ აღურიცხავია, ყოველთვის არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების მოთხოვნილება.

ეფექტიანობის აუდიტი INTOSAI-ს სტანდარტების მიხედვით განსაზღვრულია როგორც აუდიტის ერთ-ერთი ტიპი, რომელიც მიზნად ისახავს, შეაფასოს:

- რა რეალური შედეგი იქნა მიღწეული კონკრეტულ ორგანიზაციაზე/პროგრამაზე მიმართული სახსრებით და რამდენად იქნა მიღწეული წინასწარ დასახული მიზნები;
- რამდენად გონივრული ქმედებებით იქნა მიღწეული აღნიშნული შედეგი, თუ შესაძლებელი იყო სახსრების უფრო ეკონომიურად/პროდუქტიულად გამოყენება.

ამდენად, ეფექტიანობის აუდიტი სტრატეგიულად მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია, რომლის საშუალებითაც პარლამენტი, საზოგადოება და მედია ანხორციელებს კონტროლს და იღებს ინფორმაციას სამთავრობო უწყებების საქმიანობის შედეგების შესახებ.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას სხვადასხვა ფაქტორები განაპირობებს. ერთის მხრივ, ძალზედ მნიშვნელოვნად ითვლება მმართველობითი საქმიანობის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ქმედითობის შეფასება და ამ მიზნით ისეთი შემოწმების განხორციელება, რომელიც გარკვეულ წვლილს შეიტანს ბიუჯეტის

უკეთესი კონტროლის, უკეთესი სახელმწიფო მომსახურების ჩამოყალიბების, სახელმწიფო მენეჯმენტისა და ანგარიშგების სისტემის გაუმჯობესების საქმეში. მეორე მხრივ, აუცილებელია სარწმუნო, დამოუკიდებელი ინფორმაციის ფლობა⁹. ამისათვის საჭიროა გარესაუწყებო აუდიტორი, რომელიც დამოუკიდებლად განსჯის და იმოქმედებს, გამოავლენს რეალურ მდგომარეობას და მის განმაპირობებელ გარემოებებს. მნიშვნელოვანია მმართველობითი საქმიანობის შესახებ ყოვლისმომცველი ინფორმაციის მიღება, მის ეფექტიანობაზე ზეგავლენის მოხდენა და გაუმჯობესება. ასეთი ფუნქციის შესრულება ეფექტიანობის აუდიტორებს შეუძლიათ, რომლებიც თავიანთი საქმიანობით რეგულარული გარდაქმნების განხორციელებას და სწორი გადაწყვეტილებების მიღებას შეუწყობენ ხელს.

ეფექტიანობის აუდიტი გულისხმობს სახელმწიფო პროექტების, ორგანიზაციების ან პროგრამების ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ქმედითობის დამოუკიდებელ კვლევას და მიზნად ისახავს მათ დახვეწას და გაუმჯობესებას.

სახელმწიფო სექტორის აუდიტი ძირითადად დამოკიდებული უნდა იყოს იმაზე თუ რა სურთ გადასახადის გადამხდელებს, რომლებიც განვითარებულ ქვეყნებში ბიუჯეტის ფორმირების ძირითად წყაროს წარმოადგენენ. როგორც წესი საზოგადოების მოთხოვნაა ყავდეს „სუფთა მთავრობა“ და „ეფექტიანი მთავრობა“. „სუფთა მთავრობის“ შექმნაში მონაწილეობას ღებულობს ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტი, ხოლო „ეფექტიანი მთავრობის“ შექმნაში ეფექტიანობის აუდიტი.

არსებობს რიგი მსგავსებები და განსხვავებები ფინანსურ, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტს შორის. აუდიტის სტანდარტების მიხედვით, ეფექტიანობის აუდიტი ნაკლებად სტანდარტიზებულია და არჩევანის გასაკეთებლად უფრო მოქნილია (მაგალითად, აუდიტის ობიექტებისა და მეთოდების შერჩევისას), მაშინ, როდესაც ფინანსური თუ შესაბამისობის აუდიტები არსებულ სტანდარტებს ეყრდობა.

ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი განსხვავებები:

⁹ "Performance Audit Manual, CAG, Bangladesh, 2000 და Government Auditing Standards, GAO(USA), 2002

- ✓ ეფექტიანობის აუდიტი არის ინსტრუმენტი რომელიც საჯარო და კერძო უწყებამ უნდა გამოიყენოს საქმიანობის პროდუქტიულობის, მიზანშეწონილობისა და ეკონომიურობის უზრუნველსაყოფად;
- ✓ ეფექტიანობის აუდიტს უფრო ფართო ფოკუსი გააჩნია ორგანიზაციის პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობაზე, ვიდრე ტრადიციულ ფინანსურ აუდიტს;
- ✓ ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში მასშტაბი უფრო შეზღუდულია. ეფექტიანობის აუდიტისგან განსხვავებით, გრძელვადიანი მიზნები მკაცრად უკავშირდება ფინანსურ ანგარიშვალდებულებას;
- ✓ ფინანსური აუდიტი მეტწილად იყენებს ფიქსირებულ სტანდარტებს, ხოლო ეფექტიანობის აუდიტი უფრო მოქნილია თემების, აუდიტის ობიექტების, მეთოდებისა და მოსაზრებების არჩევანში;
- ✓ ეფექტიანობის აუდიტი არ არის ჩვეულებრივი აუდიტი, ფორმალიზებული დასკვნებით;
- ✓ ეფექტიანობის აუდიტი არსით არის ფართო მასშტაბიანი და მოქნილია განსჯისა და ინტერპრეტაციის კუთხით.

საჯარო სექტორში, ფინანსური აუდიტის შემთხვევაში აუდიტის შესწავლის საგანი ხშირად უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ძირითადი კანონმდებლობითვე განისაზღვრება. ხოლო ეფექტიანობის აუდიტის შესწავლის საგნისა და მიდგომების შერჩევაში აუდიტორი როგორც წესი უფრო თავისუფალია.

ფინანსური აუდიტის უმთავრესი დანიშნულებაა ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება. კერძოდ¹⁰:

- ✓ ანგარიშების უტყუარობის დადასტურება;
- ✓ შესამოწმებელ პერიოდში საწარმოს საქმიანობის ანგარიშგებისა და ანგარიშგებაში შემოსავლებისა და ფინანსური შედეგების ასახვის სისრულის, უტყუარობის და სიზუსტის შემოწმება;
- ✓ საკუთარი კაპიტალის, ვალდებულებების, აქტივების ასახვის მეთოდოლოგიის შეფასების, ანგარიშგების წარმოებისა და ანგარიშგების შედგენის კა-

¹⁰ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ფინანსური აუდიტის სახელმძღვანელო.

ნონმდებლობით და ნორმატიული დოკუმენტებით რეგულირების დაცვისადმი კონტროლი.

- ✓ საკუთარი ძირითადი და საბრუნავი სახსრების, ფინანსური რეზერვებისა და სესხის წყაროების რეზერვების გამოვლენა და უკეთ გამოყენება.

ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი განსხვავებები წარმოდგენილია ცხრილის სახით.

ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი განსხვავებები

ცხრილი 1.1.1

	ეფექტიანობის აუდიტი	ფინანსური აუდიტი
მიზანი	შეფასდეს, თუ რამდენად ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად იხარჯება სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრები	შეფასდეს, რამდენად უტყუარი და სამართლიანია აუდიტის ობიექტის ანგარიშები
კვლევის საგანი	ორგანიზაციები, პროგრამები, ღონისძიებები, მართვის სისტემები	ბუღალტერია და ფინანსური ტრანსაქციები
აკადემიური საფუძველი	პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიკური მეცნიერებები და სხვ.	კანონმდებლობა და ბუღალტრული სტანდარტები
მეთოდები	განსხვავებულია პროექტების მიხედვით	სტანდარტულია
შეფასების კრიტერიუმები	განსხვავებული კრიტერიუმები ცალკეული აუდიტისთვის	სტანდარტული კრიტერიუმები, რომლებიც ყველა ფინანსურ აუდიტს მიესადაგება
აუდიტის ანგარიშები	ნაწილობრივ სტანდარტული სტრუქტურა	სტანდარტული სტრუქტურა

ფინანსური ანგარიშების შემოწმებისთვის ნორმატიული მიდგომა არის დამახასიათებელი. იგი გამოიხატება "ნორმებსა" და შემოწმებისას გამოვლენილ რეალურ ფაქტებს შორის შეუსაბამობების ზუსტად წარმოჩენაში, ხოლო შეფასებებისას რეკომენდაციების "ნორმატიული" სახით ფორმულირებაში. ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც წესი, არის არა მხოლოდ ნორმატიული არამედ აღწერილობითი ხასიათის და ამდენად იგი შეიძლება ანალიტიკურ ელემენტებსაც შეიცავდეს. მაგალითად: ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით შესაძლებელია ფაქტიურ მდგომარეობასა და არსებულ კრიტერიუმებს შორის შეუსაბამობის მიზეზები გავანალიზოთ.

შესაბამისობის/კანონიერების აუდიტსა და ეფექტიანობის აუდიტს შორის არსებული განსხვავებები შესაძლოა შემდეგნაირად წარმოვადგინოთ:

შესაბამისობის/კანონიერების აუდიტსა და ეფექტიანობის აუდიტს შორის არსებული დამოკიდებულებები

ცხრილი 1.1.2

	ეფექტიანობის აუდიტი	შესაბამისობის აუდიტი
მიზანი	შეფასდეს, თუ რამდენად ეკონომიურად, პროდუქტიულად და ეფექტიანად იხარჯება სახელმწიფო ბიუჯეტის სახსრები	მენეჯერის საქმიანობის კანონთან შესაბამისობის შემოწმება
კვლევის საგანი	ორგანიზაციები, პროგრამები, ღონისძიებები, მართვის სისტემები	კანონთან შესაბამისობა
აკადემიური საფუძველი	პოლიტიკური, სოციალური, ეკონომიკური მეცნიერებები და სხვ.	კანონმდებლობა
მეთოდები	განსხვავებულია პროექტების მიხედვით	სტანდარტული
შეფასების კრიტერიუმები	განსხვავებული კრიტერიუმები ცალკეული აუდიტისთვის	სტანდარტული
აუდიტის ანგარიშები	ნაწილობრივ სტანდარტული სტრუქტურა	სტანდარტული

შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტები არ წარმოადგენენ ერთმანეთის გამომრიცხავ ცნებებს, თუმცა ისინი განხილული უნდა იქნას როგორც განსხვავებული საკითხები. მაგალითად, აუდიტორის ამოცანაა დაადგინოს, იქნა თუ არა გარკვეული გარემოებები შესაბამისად/კანონიერად განხორციელებული. ეს არ გამორიცხავს აუდიტორის ყურადღების მიქცევას არაეფექტიანი ქმედებების ნიშნებზე და პირიქით. აუდიტორმა, რომელიც კონკრეტული ქმედებების ეფექტიანობას ამოწმებს, ყურადღება უნდა მიაქციოს კანონსაწინააღმდეგო ქმედებების ნიშნებსაც. გამომდინარე აქედან ისმის კითხვა: როგორ უნდა მოიქცეს აუდიტორი თუ ის ამგვარ ნიშნებს აღმოაჩენს და ის არ წარმოადგენენ აუდიტის მიზანს? ყოველ შემთხვევაში აუდიტორმა საკუთარი კვლევების თაობაზე უნდა მოახსენოს მის ზემდგომს და მან უნდა გადაწყვიტოს მოხდება თუ არა აუდიტის მოცულობის გაზრდა, რათა დამატებით შემოწმდეს ზემოთ აღნიშნული გარემოებები. აღნიშნული ალტერნატივა გულისხმობს¹¹:

1. აუდიტის დროისა და აუდიტორის მანდატის გაზრდას, რადგან ეფექტიანობის აუდიტის განმახორციელებელ აუდიტორს არ აქვს უფლება დასკვნაში წარმოადგინოს კანონთან შეუსაბამობის ფაქტები და მასზე მოითხოვოს რაიმე სახის რეაგირება;
2. თავდაპირველად დაგეგმილი ობიექტების შემოწმების შეზღუდვა, რადგან არ მოხდეს აუდიტისათვის დადგენილი ვადის დარღვევა;
3. აღმოჩენილი ნიშნების მხოლოდ დაფიქსირებას და შესაბამისად მათი დეტალური შესწავლა მომავალი აუდიტის ფარგლებში.

შესაბამისობის აუდიტის ძირითადი დამახასიათებელი თავისებურებაა მმართველობითი რგოლის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებებისა და განხორციელებული საქმიანობის კანონთან შესაბამისობის შემოწმება, რომლის დროსაც გამოიყენება სტანდარტული კრიტერიუმები.

ფინანსური აუდიტი ტარდება აუდიტის ობიექტის ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების, მოქმედ სტანდარტებთან მათი შესაბამისობის დადგენის მიზნით. შესაბამისობის აუდიტი – აუდიტის ობიექტის

¹¹ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო. 102-105 გვ.

მიერ სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების, სახელმწიფოს ქონებრივი ღირებულების არამატერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზის მიზნით. ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია – სახელმწიფო პროგრამების შედგენის, საინვესტიციო, ფინანსური, ადამიანური, მატერიალური და სხვა რესურსების გამოყენების, მართვის სფეროში განხორციელებული საქმიანობისა და მიღებული გადაწყვეტილების მიზანშეწონილობის, ეკონომიურობისა და შედეგობრიობის ანალიზი.

გამომდინარე აქედან, ფინანსური აუდიტი ადგენს - ფინანსური ანგარიშგების სამართლიანობასა და სიზუსტეს, შესაბამისობის აუდიტი - აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესაბამისობას კანონმდებლობით განსაზღვრულ ნორმებთან, ეფექტიანობის აუდიტი კი - ამოწმებს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ეკონომიურობას, პროდუქტიულობასა და მიზნობრიობას.

როგორც წესი, ფინანსური ანგარიშგების შემოწმება დაკავშირებულია ანგარიშვალდებულებასთან, მაგრამ ეფექტიანობის შემოწმების დროს ყოველთვის ასე არ ხდება. შეიძლება ითქვას, რომ ანგარიშვალდებულების შემოწმებისას განისაზღვრება, რამდენად კარგად შეასრულეს სხვადასხვა პასუხისმგებელმა პირებმა დასახული მიზნები და სხვა მოთხოვნები. ბრალეულობის მქონე პირის დადგენის ნაცვლად, უმჯობესია გამოვლენილი პრობლემების მიზეზების შესწავლა და ამ პრობლემების შესაძლო მოგვარების გზების განხილვა. ასეთი მიდგომის დროს ეფექტიანობის აუდიტის უმთავრესი მიზანი არის ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ქმედითობის გაუმჯობესება.

ზემოაღნიშნული განსხვავებების მიუხედავად სამივე სახის აუდიტს საერთო მახასიათებლებიც გააჩნია და აუდიტორებს მჭიდრო თანამშრომლობით უფრო მეტი შედეგის მიღწევა შეუძლიათ. აუდიტის სხვადასხვა სახეებს შორის, ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი მოიცავს ისეთ საკითხებს, რომელიც ასევე წარმოადგენს ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის მნიშვნელოვან კომპონენტებს. მაგალითად, სტრატეგიული დაგეგმვა, შესაბამისი და საჭირო ინფორმაციის მოპოვება, თაღლითური ოპერაციების გამოვლენა, სტატისტიკური შერჩევა, ანგარიშის წარმოდგენა,

რეკომენდაციის შემუშავება და სხვა. აუდიტის სამივე სახეს ერთი მიზანი აერთიანებს – აუდიტის ობიექტის შემდგომი საქმიანობის გაუმჯობესება. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ შესაბამისობის აუდიტი რიგ განვითარებულ ქვეყნებში თითქმის არ გამოიყენება, რადგან იქ მთავარ პრობლემას სახსრების არაეფექტური ხარჯვა წარმოადგენს.

ბევრ განვითარებულ ქვეყანაში გამოიყენება აუდიტის კომბინაციური ფორმა, რომელიც "სრულყოფილი აუდიტი"-ს (Comprehensive audit) სახელით არის ცნობილი. სრულყოფილი აუდიტი მოიცავს როგორც ეფექტიანობის, ასევე შესაბამისობისა და ფინანსური აუდიტის საკითხებს და რიგი პრობლემებითა და სირთულეებით ხასიათდება. იმის გადაწყვეტა თუ რომელი სახის აუდიტი უნდა ჩატარდეს, ეფექტიანობის თუ სრულყოფილი აუდიტი, პროფესიული განსჯის საგანია და ყოველ ცალკეულ შემთხვევაში ინდივიდუალურ გადაწყვეტილებას ექვემდებარება. მნიშვნელოვანია, რომ ეფექტიანობის აუდიტი ყოველთვის აღიქმებოდეს მეტი პასუხისმგებლობით და მხოლოდ იმ შემთხვევებში ჩატარდეს თუ:

1. აშკარაა, რომ შესაძლებელი იქნება საკმარისი, შესაბამისი და სანდო აუდიტორული მტკიცებულებების შეგროვება;
2. გასაგები, სასარგებლო და დროული რეკომენდაციების ფორმირება ანგარიშის წარმოდგენის ეტაპზე უზრუნველყოფს ეფექტიანობის აუდიტის გრძელვადიანი მიზნების დაკმაყოფილებას.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებამდე აუცილებელია რომ გათვალისწინებული იყოს აუდიტის განმახორციელებლის მანდატი, ასევე ანგარიშვალდებულებისა და არსებობის საკითხები. მნიშვნელოვანია, რომ ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება მოხდეს იმ სფეროში, სადაც წარმოდგენილ პრობლემაზე ანგარიშვალდებულება ან ზეგავლენის მოხდება შეუძლია კონკრეტულ სამთავრობო უწყებებს. ასევე უნდა იქნეს შესწავლილი:

- რამდენად ახდენს პრობლემა ზეგავლენას მოქალაქეებზე, ეკონომიკასა და საჯარო ფინანსებზე;
- ეს პრობლემა ორგანიზაციისთვის ზოგადია თუ ორგანიზაციის მხოლოდ გარკვეულ ნაწილს ეხება;

- პრობლემა გრძელვადიანია თუ მოკლევადიანი.

აუდიტის დაგეგმვის პროცესში უნდა განისაზღვროს აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობა, რაც გულისხმობს იმას არის თუ არა აუდიტის მეთოდები არსებული სიტუაციისთვის შესაფერისი და საკმარისი და არის თუ არა ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი.

ეფექტიანობის აუდიტის დაწყებამდე აუცილებელია იმის განსაზღვრა არსებობს თუ არა აუდიტის ობიექტის მიერ მიღწეული შედეგების ცვლილების პოტენციალი. ცვლილებების პოტენციალის განსაზღვრა შესაძლებელია შემდეგი ფაქტორების გათვალისწინებით:

- ✓ ეთანხმება თუ არა აუდიტის დასკვნებსა და რეკომენდაციებს აუდიტის ობიექტი;
- ✓ ზღუდავს თუ არა ცვლილების პოტენციალს სხვადასხვა ფაქტორები (მაგალითად: პოლიტიკური, ფინანსური, ეთიკური და სხვ);
- ✓ რამდენად არის შესაძლებელი პრობლემის გადაჭრა გათვალისწინებული რესურსების გაზრდის გარეშე;
- ✓ რამდენად რელევანტურია მიღებული შედეგები სამომავლო პროგრამებისთვის.

ცვლილების პოტენციალის კრიტერიუმი მნიშვნელოვანია, რადგან ეფექტიანობის აუდიტორებს აინტერესებთ შეაფასონ სახელმწიფო სექტორის საქმიანობა საჯარო სექტორის ეფექტიანობის ამალღების მიზნით. თუმცა, უფრო მეტი რესურსის გამოყოფა სულაც არ ნიშნავს იმას, რომ პრობლემა გადაიჭრება და გაუმჯობესდება ორგანიზაციების საქმიანობის ეფექტიანობა.

1.2. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი - ძირითადი საკითხების მიმოხილვა, პრობლემები და გამოწვევები

ეფექტიანობის აუდიტი საბიუჯეტო სახსრების მართვის პროცესში აუცილებელი და სასარგებლო ინსტრუმენტია, რომელიც გვეხმარება იმის დადგენაში რა მუშაობს დაგეგმილი პროგრამების შესაბამისად და რა არა. კარგად ჩატარებულ ეფექტიანობის აუდიტს თითქმის ყოველთვის მოაქვს შედეგი, რომელიც აუდიტის ობიექტის ბიუჯეტში მნიშვნელოვანი დანაზოგის გაკეთებით გამოიხატება. ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით გადასახადის გადამხდელები, აღმასრულებელი ორგანოები, ჩვეულებრივი მოქალაქეები და მედია, კონტროლს ანხორციელებს და ინფორმაციას იღებს სხვადასხვა სამთავრობო უწყების საქმიანობისა და ამ საქმიანობის შედეგების შესახებ. ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით დაინტერესებული სუბიექტები გებულობენ საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების საფუძველზე მიღებული შედეგი დახარჯული ფულის შესაბამისია, თუ შესაძლებელი იყო ფულის დახარჯვა უფრო გონივრულად უკეთესი შედეგის მისაღწევად.

ეფექტიანობის შეფასების კრიტერიუმების დამოკიდებულება შესაძლებელია შემდეგნაირად გამოისახოს:

ეკონომიურობა + მიზნობრიობა = ეფექტიანობის განსაკუთრებული ფორმები

ეკონომიურობის შემთხვევაში წინა პლანზე უნდა წამოიწიოს ფინანსური სახსრების გამოყენება მოცემულ შედეგთან მიმართებაში. მიზნობრიობის შემოწმებისას (მიზნის მიღწევა და მისი შედეგები) აქცენტი კეთდება შედეგზე, ფინანსური სახსრების გამოყენებასთან მიმართებით.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას ყოველთვის უნდა იქნას განხილული ორივე მხარე, შედეგი და გამოყენებული ფინანსური სახსრები. ამ მოთხოვნის უგულვებელყოფამ შესაძლოა არაეფექტიან შედეგებამდე მიგვიყვანოს.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისას მნიშვნელოვანია არა მხოლოდ მოკლევადიანი, არამედ გრძელვადიანი შედეგების შეფასებაც. მაგალითად: უმაღლეს საგანმანათლებლო დაწესებულებაში მოწვეული იქნა პედაგოგი, რომელიც თანახმაა

შედარებით დაბალი ანაზღაურებით მოახდინოს სასწავლო პროცესში მონაწილეობის მიღება. თუმცა აღნიშნული პედაგოგის კვალიფიკაცია ვერ აღმოჩნდა საკმარისი და საჭირო გახდა დამატებით, უფრო მაღალი ანაზღაურებისა და კვალიფიკაციის მქონე პედაგოგის დაქირავება. პირველ ეტაპზე უნივერსიტეტის მიერ მიღებული გადაწყვეტილება, დაბალი ანაზღაურების მქონე პედაგოგის მოწვევასთან დაკავშირებით, შეიძლება ეფექტიანად ჩაითვალოს. მაგრამ ხანგრძლივი პერიოდის ეფექტის შეფასებისას აშკარა გახდა, რომ აღნიშნულ პედაგოგზე გაწეული შრომის ანაზღაურება არაეფექტურია, რადგან საჭირო გახდება დამატებითი ხარჯის გაწევა სხვა პედაგოგის მოწვევის საჭიროებიდან გამომდინარე.

ეფექტიანობის აუდიტის დროს, გრძელვადიანი ეფექტის გათვალისწინების აუცილებლობა, შესაძლოა განვიხილოთ აგრეთვე ზოგადად ქვეყნის მასშტაბით გერმანიის მაგალითზე. გერმანიის სახელმწიფო 2009 წელს ყველა ახალი მანქანის მყიდველს უხდიდა 2.500 ევროს ოდენობის პრემიას, თუ იგი იმავდროულად ჩააბარებდა 9 წელზე მეტი ხნის მანძილზე ნახმარ ავტომობილს. ამ სუბსიდიის (სულ 1,5 მლრდ ევრო) მიზანი იყო მსოფლიო ფინანსური კრიზისის შედეგად დაზარალებული ავტოინდუსტრიის ხელშეწყობა. მცირე პერიოდით ეს მართლაც ეფექტიანი აღმოჩნდა. მისი სამომავლო ეფექტი კი კონიუნქტურული შედეგების თვალსაზრისით საკმაოდ ნეგატიურია. არც თუ უსაფუძვლო აღმოჩნდა შიში, რომ მომავალ წელს გაყიდვები შესაბამისად ნაკლები იქნებოდა. ამასთან არსებობდა რიგი ნეგატიური ეფექტები, მაგალითად მაღალი სახელმწიფო დავალიანება, მეორადი მოხმარების საქონლის ბაზრის მოშლა და ეკონომიკური კრიმინალის მატება, რომელიც თან სდევდა აღნიშნულ პროცესებს.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი სხვადასხვა ფაზას მოიცავს. იგი შედგება დაგეგმვის პროცესისაგან, უშუალოდ შემოწმებისაგან და შემოწმების შემდგომი პერიოდისაგან. დაგეგმვის პროცესი ხშირად დაყოფილია სხვადასხვა ცალკეულ ეტაპებად. პირველი ფაზა გულისხმობს სტრატეგიულ დაგეგმვას, რომელიც შემოწმების სავარაუდო თემებს იკვლევს. აუდიტის სავარაუდო თემების შერჩევა ფაქტობრივად, საჯარო სექტორის უმთავრესი საკითხებისა და იქ მიმდინარე პროცესების მონიტორინგია, რომელიც ტარდება არსებული ცვლილებებისა და ტენდენციე-

ბის შესახებ რეგულარული, აქტუალური ინფორმაციის მოპოვების მიზნით. მისი ამოცანაა გამოავლინოს ინდიკატორები, რომლებიც აუდიტის შესაძლო სფეროების პოტენციურ პრობლემებზე მიუთითებს. სფეროზე დაკვირვება ხორციელდება სხვადასხვა გზებით, ესენია: შესაბამისი პუბლიკაციების გაცნობა; ახლო წარსულში ჩატარებული ფინანსური, შესაბამისობისა და ეფექტიანობის აუდიტების ანგარიშების გაცნობა და გაანალიზება; კონფერენციებისა და სემინარების მუშაობაში მონაწილეობა; კოლეგებთან, დაინტერესებულ მხარეებთან და სპეციალისტებთან გამართული დისკუსიები; მასობრივი ინფორმაციის საშუალებების (ტელე-რადიომაუწყებლობა, ჟურნალ-გაზეთები) მიერ გავრცელებული ინფორმაცია და საპარლამენტო დებატების თვალყურის დევნება. აღნიშნული პროცესი სახელმწიფო აუდიტის მეთოდოლოგიის მიხედვით სფეროზე დაკვირვების სახელწოდებით არის ცნობილი.

სფეროზე დაკვირვება უწყვეტი პროცესია, რომელიც უზრუნველყოფს მუდმივ ინფორმირებულობას იმ სფეროების შესახებ, რომელთაც შესაძლებელია შემდგომი სიღრმისეული ანალიზი დასჭირდეს.

სფეროზე დაკვირვების დროს გათვალისწინებული უნდა იყოს შემდეგი ფაქტორები:

- შესაძლებელია თუ არა აუდიტის ჩატარება არსებული რესურსების გამოყენებით?
- რამდენად არსებობს და ხელმისაწვდომია თუ არა საჭირო ინფორმაცია;
- არის თუ არა ცვლილების პოტენციალი (პოლიტიკურად მგრძობიარე თემატიკა)?¹²

თემის შერჩევის შემდეგ შეიძლება ჩატარდეს წინასწარი გამოკვლევა ინფორმაციის შეგროვებისა და შემოწმების წინასწარი გეგმის შემუშავების მიზნით (იხ. დანართი N1). აღნიშნული გამოკვლევა საბოლოოდ უნდა შევიდეს უშუალო შემოწმების სამუშაო გეგმაში¹³. შემოწმების განმავლობაში გათვალისწინებული უნდა იქნას დასკვნითი მოხსენება, რომელსაც მთავრობა, საკანონმდებლო ხელი-

¹² სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის სახელმძღვანელო.

¹³ შემოწმების ჩატარებისას საჭიროა დასახულ ამოცანებთან თანხვედრით მოქმედება. შემოწმება სამუშაო გეგმის დაცვით (რესურსები, ვადები, ხარისხი) და სათანადო გადაწყვეტილებების და ნორმების შესაბამისად უნდა ჩატარდეს(სკნ 2.2.39 და 3.0.2).

სუფლება, შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანოები და საზოგადოება გაეცნობა. გამოცდილება გვიჩვენებს, რომ ანგარიშის შედგენა გულისხმობს პროცესს, რომლის განმავლობაშიც შემოწმების თემასთან დაკავშირებული ჰიპოთეზების ფორმულირება, შემოწმება და გადახედვა ხდება. მხოლოდ ასეა შესაძლებელი შემოწმების მიმდინარეობისას შემოწმების სავარაუდო შედეგისა და მოსალოდნელი ეფექტის გათვალისწინება.

შემოწმების შემდგომი ეტაპის დროს უნდა განისაზღვროს, რამდენად იქნა გათვალისწინებული რეკომენდაციები და მიეწოდოს ინფორმაცია აღნიშნულის შესახებ უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოსა და საკანონმდებლო ხელისუფლებას¹⁴.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის სახელმძღვანელოში "ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია", ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის ეტაპები და ქვეეტაპები წარმოდგენილია შემდეგი სახით¹⁵:

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის ეტაპები და ქვეეტაპები

ცხრილი 1.2.1

დაგეგმვის ეტაპი	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის თემების შერჩევა • წინასწარი შესწავლა და სამუშაო გეგმის შემუშავება
ძირითადი შესწავლის ეტაპი	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის მტკიცებულებების შეგროვება და ანალიზი • ანგარიშის პროექტის მომზადება
ანგარიშის მომზადების ეტაპი	<ul style="list-style-type: none"> • აუდიტის საბოლოო ანგარიში • ანგარიშის პრეზენტაცია
შემდგომი რეაგირების ეტაპი	<ul style="list-style-type: none"> • ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშზე შემდგომი რეაგირება

¹⁴ ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები სკნ (სახელმწიფო კონტროლის ნორმები) 2.2.5-6.

¹⁵ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია „ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის ეტაპები“ – 14-15გვ.

აღნიშნული სახელმძღვანელოს მიხედვით, დაგეგმვის ეტაპის მიზანია შეირჩეს აუდიტისთვის სათანადო არეალი, გამოვლინდეს აუდიტის ხელისშემშლელი პირობები და დაიწყოს მზადება ძირითადი სამუშაოების შესასრულებლად. დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს:

- ✓ აუდიტის ობიექტის უშუალო გარემოს მნიშვნელოვანი ასპექტები;
- ✓ გაითვალისწინოს აუდიტის დასკვნის, მიგნებების ან ანგარიშების ფორმა, შინაარსი და მომხმარებლები;
- ✓ დააკონკრეტოს აუდიტის მიზნები და ამ მიზნების მიღწევის საზომები;
- ✓ განსაზღვროს მენეჯმენტის ძირითადი სისტემები და კონტროლის მექანიზმები;
- ✓ განახორციელოს წინასწარი შეფასება მენეჯმენტისა და კონტროლის სისტემების ძლიერი და სუსტი მხარეების გამოსავლენად;
- ✓ განსაზღვროს გასათვალისწინებელი საკითხების არსებობა;
- ✓ შეისწავლოს შიდა აუდიტის სამოქმედო პროგრამა.

დაგეგმვის ეტაპზე აუდიტორი ახდენს შიდა აუდიტის სანდოობის შეფასებას, რა დროსაც უნდა მოახდინოს იმის დადგენა, შეიძლება თუ არა შიდა აუდიტის დასკვნებზე დაყრდნობა. აუდიტორმა, აგრეთვე უნდა შეისწავლოს მოხდა თუ არა ადეკვატური რეაგირება წინა აუდიტის დასკვნის მნიშვნელოვან შედეგებსა და რეკომენდაციებზე. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტის გეგმისა და ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოს სათანადო დოკუმენტირება.

ძირითადი სამუშაოების ეტაპი მოიცავს ინფორმაციის მოპოვება/შეგროვებას, შესაბამისი დოკუმენტების შედგენასა და ანალიზს. ამის შემდეგ მზადდება აუდიტის ანგარიშის პროექტი. ამ ეტაპზე ხორციელდება აუდიტის მნიშვნელოვანი შედეგების შეფასებისა და რეკომენდაციების ფორმულირების უწყვეტი ანალიტიკური პროცესი. ანგარიშის პროექტის მომზადების შემდეგ, მნიშვნელოვანი შედეგები განიხილება აუდიტის ობიექტთან ერთად. მნიშვნელოვანია, რომ განსაკუთრებული ყურადღება გამახვილდეს საბოლოო ანგარიშის მომზადებაზე, რომელიც გადაეცემა განსახილველად პარლამენტს და წარედგინება მთავრობასა და აუდიტის ობიექტს.

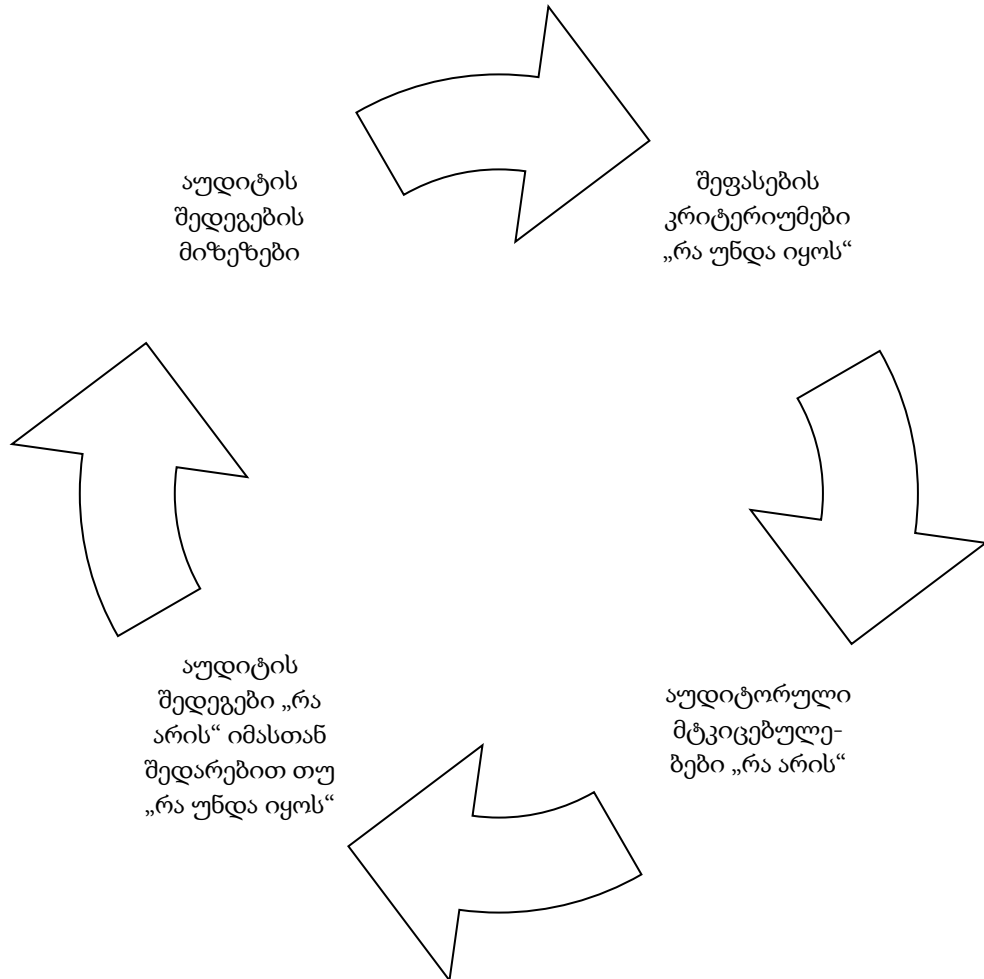
ანგარიშების ეტაპზე, ანგარიშის საბოლოო ვარიანტის შემუშავებისას, უნდა განხორციელდეს სამუშაო დოკუმენტების შემაჯამებელი განხილვა, ხარისხის კონტროლი და აუდიტის ობიექტთან შემაჯამებელი შეხვედრა. ამის შემდეგ აუდიტის ანგარიში წარედგინება დაინეტერესებულ მხარეებს.

შემდგომი რეაგირების ეტაპზე, იდენტიფიცირებული და დოკუმენტური სახით უნდა აისახოს წარმოდგენილი აუდიტის შედეგი და ის სამუშაოები, რომლებიც აუდიტის ობიექტმა განახორციელა აუდიტის რეკომენდაციების გათვალისწინებით. ეს ეტაპი მნიშვნელოვანია, რათა აუდიტის განმახორციელებელ ორგანოს ჰქონდეს ინფორმაცია ფაქტობრივი მდგომარეობის შესახებ.

აუდიტის დასკვნა არის აუდიტორის მიერ აუდიტის შედეგებზე დაყრდნობით გაკეთებული განცხადება, ხოლო რეკომენდაცია აუდიტორის მიერ შეთავაზებული სამოქმედო მიმართულება, რომელიც აუდიტის გრძელვადიან მიზნებს უკავშირდება. აუდიტის შედეგები მოიცავს შემდეგ ელემენტებს: კრიტერიუმი („რა უნდა იყოს“), პირობა („რა არის“), ეფექტიანობა („რა შედეგები“ დადგა, ასევე „გონივრული და ლოგიკური სამომავლო შედეგი“) და მიზეზი („რატომ არის გადახრა ნორმებიდან ან კრიტერიუმებიდან“) როდესაც პრობლემები გამოვლენილია. მიუხედავად ამისა, არ არის აუცილებელი, აუდიტის პროცესში ოთხივე ელემენტი ფიგურირებდეს. მაგალითად, ელემენტი „კრიტერიუმი“ ყოველთვის არ გამოიყენება პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომისას. შეფასების კრიტერიუმებს, აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტის შედეგებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს შორის კავშირი ნაჩვენებია ქვემოთ მოცემულ დიაგრამაზე.

შეფასების კრიტერიუმებს, აუდიტორულ მტკიცებულებებს,
აუდიტის შედეგებს, დასკვნებსა და რეკომენდაციებს
შორის კავშირი

დიაგრამა 1.2.1



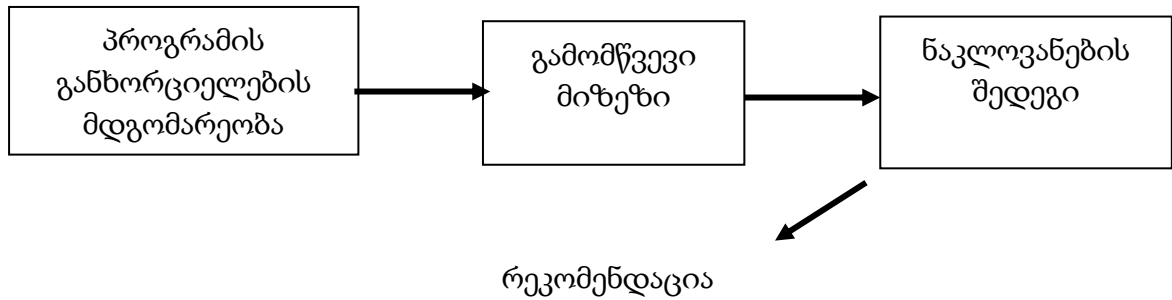
არსებობს რიგი კითხვების ჩამონათვალი, რომელსაც აუდიტორმა პასუხი უნდა გაცეს ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედგენამდე, ესენია:

1. არსებობს თუ არა საკმარისი, შესაბამისი და სარწმუნო მტკიცებულებები, აუდიტის შეკითხვებზე სრულფასოვანი პასუხების გასაცემად?
2. სრულად არის თუ არა გაანალიზებული და ინტერპრეტირებული აუდიტორული მტკიცებულებები?
3. ჩამოყალიბებულია თუ არა აუდიტის ანგარიშის ძირითადი პუნქტები და გამოყარებულია ისინი მტკიცებულებებით?
5. შეჯერებულია მნიშვნელოვანი შედეგები აუდიტის ობიექტთან?

6. არსებობს ანგარიშის პროექტის შეთანხმებული სტრუქტურა?

ქვემოთ წარმოდგენილ გრაფიკზე ნაჩვენებია ეფექტიანობის აუდიტის ციკლი:

დიაგრამა 1.2.2



აუდიტის ჩატარების პროცესში შესაძლოა ადგილი ჰქონდეს გარკვეულ რისკებსა და პრობლემებს, რომლებიც მოკლედ შეიძლება შემდეგნაირად ჩამოვაყალიბოთ:

- მოთხოვნილი მონაცემების მზა სახით არ არსებობა;
- კონფიდენციალური მონაცემების ადექვატურად დაუცველობა;
- აუდიტის ჯგუფის წევრების საჭირო ექსპერტული ცოდნისა და გამოცდილების ნაკლებობა;
- მოწოდებული მონაცემების არათანმიმდევრულობა და შეუსაბამობა მაშინ, როდესაც აუდიტორი ზედმეტად ეყრდნობა ეფემერულ ვარაუდს, სარწმუნო აუდიტორული მტკიცებულებების უქონლობის პირობებში;
- მოწოდებული მონაცემების მცდარი ინტერპრეტაციებით მიღება;
- აუდიტის მნიშვნელოვანი შედეგების არამატერიალურობა და ნაკლებ სარწმუნოობა.

აუდიტის ჩატარება შეიძლება მივიჩნიოთ როგორც ანალიტიკურ, ისე კომუნიკაციურ პროცესად. ანალიტიკური პროცესის დროს უნდა მოხდეს მონაცემების შეგროვება, მათი ინტერპრეტაცია და ანალიზი. კომუნიკაციის პროცესი იწყება, როდესაც აუდიტი პირველად წარედგინება აუდიტის ობიექტს (აუდიტის მიმდინარეობა, განსხვავებული მნიშვნელოვანი შედეგები, არგუმენტები და ხედ-

ვა ფასდება) და გრძელდება ანგარიშისა და სარეკომენდაციო წერილის წარდგენამდე. აუდიტის წარმატებულად ჩატარებისათვის აუცილებელია აუდიტის ობიექტის წარმომადგენლების დახმარება. მნიშვნელოვანია აგრეთვე, დაცული იქნეს სამუშაო გეგმა (რესურსები, ვადები, ხარისხი) და აუდიტი ჩატარდეს ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო და ეროვნული სტანდარტების შესაბამისად (იხ. დანართი 3)

ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მოიცავს შემდეგ მოთხოვნებს:

- აუდიტის დეტალური დაგეგმვა და აუდიტის ობიექტისთვის ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის მიზნების, მასშტაბისა და შესრულების გრაფიკის, ასევე საკონტაქტო პირის როლის შესახებ;
- აუდიტის კეთილსინდისიერად ჩატარება და შესაძლებლობის ფარგლებში გრაფიკის დაცვა, ასევე უმიზეზო გადავადებების თავიდან აცილება;
- აუდიტის მიმდინარეობისას აქტიური დიალოგის შენარჩუნება აუდიტის ობიექტთან, რათა სისტემატურად განხორციელდეს მათთვის აუდიტის შედეგების მიწოდება;
- აუცილებელი ცოდნის/გამოცდილების შექმნა და შესაბამისი არგუმენტების გადამოწმება;
- სამუშაოს შესრულება ობიექტურობისა და მიუკერძოებლობის პრინციპების დაცვით, ასევე მიღებული ინფორმაციისა და არგუმენტების კრიტიკულად შეფასება;
- უზრუნველყოფილი იქნეს, რომ დაკვირვებები, ანალიზი და შემუშავებული რეკომენდაციები იყოს საფუძვლიანი და არგუმენტირებული და ანგარიშის გამოქვეყნებამდე აუდიტის ობიექტს სწორად ჰქონდეს მიწოდებული;
- მოხდეს აუდიტის ანგარიშების გამოქვეყნება, სადაც აღწერილი იქნება აუდიტის საწყისი ეტაპი, გამოყენებული მეთოდები, ინფორმაციის მნიშვნელოვანი წყაროები, არგუმენტები, დასკვნები და რეკომენდაციები.

ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენების არეალი მოიცავს შემდეგი სახის აუდიტებს:

1. განხორციელებული ქმედებების აუდიტი (Ex-post - შემოწმებები);
2. თანხმლები შემოწმება;
3. საწყისი მდგომარეობის აუდიტი (Ex-ante - შემოწმება).

თითოეული აუდიტის განმასხვავებელ ნიშნებად გვევლინება დროის თვალსაზრისით მიდგომა, ანუ მიმართება აუდიტის ობიექტის საქმიანობასა და აუდიტის ჩატარების დროს შორის.

განხორციელებული ქმედებების (Ex-post) აუდიტის შემთხვევაში აუდიტის ობიექტი ფასდება წარსულში განხორციელებული საქმიანობის მიხედვით. ასეთი სახის აუდიტის უარყოფით მხარედ გვევლინება ის, რომ აღნიშნულ სიტუაციაში ცვლილებების შეტანა უკვე შეუძლებელია. თუმცა, დადგენილი შეცდომები და არაეფექტიანი ქმედებები შესაძლებელია მომავალში იქნეს თავიდან აცილებული.

განხორციელებული ქმედებების აუდიტს (Ex-post - აუდიტს) შესაძლოა შემდეგი სარგებელი ქონდეს:

- შეცდომის გამოსწორება;
- შეცდომებზე სწავლა;
- აუდიტის შედეგად მიღებული პრევენციული ეფექტი.

თანხმლები აუდიტი - მას პროექტების/შემოწმებების აუდიტის სახელითაც მოიხსენიებენ. ასეთი სახის აუდიტის დროს საქმე ეხება კონკრეტული გეგმების განხორციელების პროცესის შემოწმებას. ეს ნიშნავს, რომ გადაწყვეტილება კონკრეტული ღონისძიებების განხორციელების შესახებ უკვე მიღებულია. პროექტის თანხმლები აუდიტის მიზანია, უზრუნველყოს პოტენციური სამომავლო შეცდომების ან არაეფექტიანი ქმედებების გამოვლენა და სათანადო ღონისძიებების მეშვეობით მათი თავიდან აცილება. მაგალითად: საბიუჯეტო ორგანიზაცია გეგმავს დამატებითი შენობის აშენებას. თანხმლები აუდიტის დროს აუდიტორი მონაწილეობას იღებს ამ პროექტში დაწყებული ადგილის შერჩევიდან, ტენდერის გამოცხადებასა და სამშენებლო სამუშაოების დაკვეთის მიცემამდე.

თანხმლები აუდიტის განხორციელებისას წარმოიქმნება შემდეგი ძირითადი პრობლემები:

- სირთულის დიდი ალბათობა, შესაძლო შეცდომებისა და პოტენციური არაეფექტიანი ქმედებების პროგნოზირებისას;
- დამოუკიდებლობის შეზღუდვა, ანუ შეუძლებელი იქნება აუდიტორის მიერ აუდიტის ობიექტის მიუკერძოვებლად შემოწმება, თუ მან მოგვიანებით უკვე რეალიზირებული პროექტი უნდა გადაამოწმოს;
- რეალიზაციის ამოცანების აუდიტორისათვის დაკისრება.

მეორეს მხრივ, თანხმლებ აუდიტს აქვს სარგებლობის მოტანის დიდი პოტენციალი. კერძოდ: შემოწმებული სფეროსთვის - შესაძლო შეცდომებისა და პოტენციური არაეფექტიანი ქმედებების პროგნოზირება; აუდიტორისათვის - აუდიტის ობიექტის დეტალური შესწავლა (რაც აადვილებს მომავალში განსახორციელებელ აუდიტს) და გამოცდილების მიღება ორგანიზაციული თვალსაზრისით (გეგმების განხორციელებისას სირთულეების წინასწარი განჭვრეტის შესაძლებლობა).

საწყისი მდგომარეობის (Ex-ante) აუდიტს გეგმების შემოწმების აუდიტსაც უწოდებენ, რადგან საწყისი მდგომარეობის აუდიტის დროს პროგრამა/პროექტი იმყოფება ჯერ კიდევ დაგეგმვის სტადიაში. ამ ეტაპისათვის არ არის გადაწყვეტილება მიღებული მოხდება თუ არა ამა თუ იმ ღონისძიების ჩატარება, ან შესაბამისად, რა კონკრეტული ალტერნატივები არსებობს. მაგალითად: საბიუჯეტო ორგანიზაცია გეგმავს ახალი ადმინისტრაციული შენობის აშენებას და ბიუჯეტიდან ითხოვს 10 მლნ ლარის დაფინანსებას, 2015 წლისათვის. საწყისი მდგომარეობის აუდიტის დროს უნდა დაისვას კითხვა: არსებობს კი ახალი ადმინისტრაციული შენობის საჭიროება? ან იქნებ არსებობს უკეთესი ალტერნატივა, ვიდრე ახლის მშენებლობა?

არსებობს რიგი პრობლემები საწყისი მდგომარეობის აუდიტის დროს. კერძოდ:

- სირთულის მაღალი მაჩვენებელი გეგმებთან დაკავშირებული შედეგების წინასწარ შეფასებისა და დადებითი და უარყოფითი მხარეების პროგნოზირების დროს;

- დამოუკიდებლობის შეზღუდვა, ანუ შეუძლებელი იქნება აუდიტორის მიერ აუდიტის ობიექტის მიუკერძოებლად შემოწმება, თუ მან მოგვიანებით უკვე რეალიზებული პროექტი უნდა გადაამოწმოს;

- გავლენა პოლიტიკურ გადაწყვეტილებებზე (ობიექტურობის ნაკლებობა).

ყოველი აუდიტი თავისი შედეგებით გავლენას ახდენს პოლიტიკურ გადაწყვეტილებებზე, განსაკუთრებით კი საწყისი მდგომარეობის აუდიტი, იმ შემთხვევაში როდესაც გამოვლენილი იქნება გეგმების ფინანსური და სხვა შედეგები/ეფექტები და წინააღმდეგობები პოლიტიკურ მიზნებში.

სხვადასხვა ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების პრაქტიკაში საწყისი მდგომარეობის აუდიტი ჯერ კიდევ გამონაკლისს წარმოადგენენ. ეფექტიანობის აუდიტს შეუძლია ყურადღების ცენტრში მოაქციოს მთელი რიგი სხვადასხვა პრობლემა. თუმცა მისთვის პრიორიტეტულია ის გრძელვადიანი პრობლემები, რომლებიც რელევანტურია არა მხოლოდ ერთი პირისათვის, არამედ ადამიანების გარკვეული ჯგუფისათვის. გარდა ამისა, პრობლემების განხილვა შესაძლებელია, სხვადასხვა კუთხით განხორციელდეს. მაგალითად, ის, რაც პრობლემად მიაჩნია სასწავლო დაწესებულების ხელმძღვანელს შეიძლება პრობლემად არ მიაჩნდეთ პროფესორ-მასწავლებლებს, სტუდენტებს, მათ მშობლებს, ადმინისტრაციის თანამშრომლებს და/ან განათლების სამინისტროს. შესაბამისად, აუდიტორმა დამოუკიდებელი და მიუკერძოებელი შეფასება უნდა გააკეთოს და პრობლემას სხვადასხვა კუთხიდან შეხედოს.

აუდიტის შესაძლო პრობლემა წინასწარი შესწავლის მნიშვნელოვანი შედეგებიდან გამომდინარეობს¹⁶. წინასწარი შესწავლის სამუშაოს შესრულებისას აუდიტორმა პრობლემების მახასიათებლები უნდა გამოავლინოს და გაანალიზოს. ბუნებრივია, შეუძლებელია წინასწარი შესწავლის დროს გამოვლენილი ყველა პრობლემის დეტალური შესწავლა. აუდიტის ჯგუფმა აღმოჩენილი პრობლემებიდან უნდა შეარჩიოს ისეთი, რომლის აუდიტიც ყველაზე მნიშვნელოვანი იქნება საზოგადოებისთვის. შერჩევის პროცესში სასურველია, რომ გამოყენებული იქნება ე.წ. „პრობლემების ხის“ მოდელი, სადაც დეტალურად იქნება ყველა ის შესაძლო პრობლემა გაწერილი,

¹⁶ საფინანსო კონტროლის ზოგიერთ ორგანოში იგი აღინიშნება როგორც "preliminary study".

რომელიც ხელს უშლის აუდიტის ობიექტ დასახული მიზნის განხორციელებაში.

„პრობლემების ხის“ ანალიზის ტექნიკა გამოყენებული უნდა იქნეს იმ მიზნით, რომ აჩვენოს სხვადასხვა პრობლემა ერთმანეთთან იერარქიულად არის თუ არა დაკავშირებული და როგორ ახდენენ ისინი ერთმანეთზე ზეგავლენას. ამ მოდელში ნებისმიერი ე.წ. „ტოტი“ შეიძლება განხილული იქნეს როგორც პრობლემა. მთავარია, წინასწარი შესწავლისას გაკეთებულ დაკვირვებებსა და მნიშვნელოვან შედეგებზე დაყრდნობით გამოვლინდეს აუდიტის ძირითადი პრობლემები.

„პრობლემის ხის“ ანალიზის დროს აუდიტორმა უნდა მოახდინოს:

- ყურადღების გამახვილება ერთ კონკრეტულ პრობლემაზე და არ ეცადოს სრულიად განსხვავებული თემების ერთმანეთთან დაკავშირებას;
- აუდიტის პრობლემა აღწეროს იმგვარად, რომ საკითხის პრობლემატურობა ცალსახა და ნათელი იყოს;
- შეისწავლოს პრობლემის წარმოშობის მიზეზები და მისი გადაჭრის გზები.

განვიხილოთ სიტუაცია უმაღლესი საგანმანათლებლო დაწესებულების მაგალითზე:

სასწავლო პროცესის ხარვეზებზე ცალსახად მეტყველებს ის ფაქტი, რომ სტუდენტთა ლექციებზე დასწრებისა და აკადემიური მოსწრების მაჩვენებლები ძალზე დაბალია. სულ უფრო და უფრო მეტ სტუდენტს ესაჭიროება კერძო რეპეტიტორთან მომზადება, რაც განსაკუთრებით მასიურ სახეს იღებს წინა საგამოცდო პერიოდისათვის. ამას ემატება ის გარემოება, რომ ასეთი სიტუაცია უნივერსიტეტის პრესტიჟზე უარყოფით გავლენას ახდენს და მომდევნო წლებში შესაძლოა სტუდენტთა ნაკადის შემცირება გამოიწვიოს.

აღწერილი სიტუაციის გაუმჯობესებისათვის, აუცილებელია სამოქმედო გეგმის შემუშავება, რამაც სტუდენტთა დასწრების დონის ამაღლება და მაღალი აქტივობის უზრუნველყოფა უნდა მოახდინოს. სიტუაციაზე პასუხისმგებელმა თანამდებობის პირებმა გააკეთეს განცხადება, რომ მოხდა სასწავლო პროცესის რეფორმა, რომელიც მათი აზრით სიტუაციის სრულად მოგვარებას უზრუნველყოფს. აღნიშნული რეფორმა გულისხმობს ლექციებზე სტუდენტთა დასწრების გაკონტროლებასა და

შესაბამისი მკაცრი ზომების მიღებას, თუმცა ხელმძღვანელობა სასწავლო გეგმებში ცვლილების განხორციელებისა და დამატებით კვალიფიციური პერსონალის მოწვევის აუცილებლობას ვერ ხედავს.

ეფექტიანობის აუდიტის ჯგუფმა აუდიტის პროცესში უნდა მოიპოვოს პასუხები შემდეგ შეკითხვებზე:

- რა სახის ანალიზი, კვლევები და დაკვირვებები განახორციელა უნივერსიტეტმა აღნიშნული რეფორმის შემუშავების პროცესში?
- არის თუ არა ეს ყველაფერი დოკუმენტირებულიდ გამყარებული?
- მოხდა თუ არა კვლევის პროცესში შესაბამისი დარგიდ ექსპერტების ჩართვა?
- მოხდა თუ არა პრობლემის მოგვარების სხვადასხვა ალტერნატივის შესწავლა და ერთმანეთთან შედარება¹⁷?
- რა კრიტერიუმებზე დაყრდნობით მოხდა აღნიშნული კრიზისის შეფასება და თუ არის ეს ყველაფერი დოკუმენტირებული?
- მოხდა თუ არა უნივერსიტეტებში არსებული სიტუაციის შეფასება?
- გადაიხედა თუ არა სასწავლო სახელმძღვანელოები და მოხდა თუ არა მათი ოპტიმირება?
- იყო თუ არა ეს გადაწყვეტილება შეთანხმებული და განხილული განათლების სამინისტროსთან?

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში უნდა განისაზღვროს უნივერსიტეტის პრობლემები, "პრობლემების ხის" ანალიზის ტექნიკის გამოყენებით.

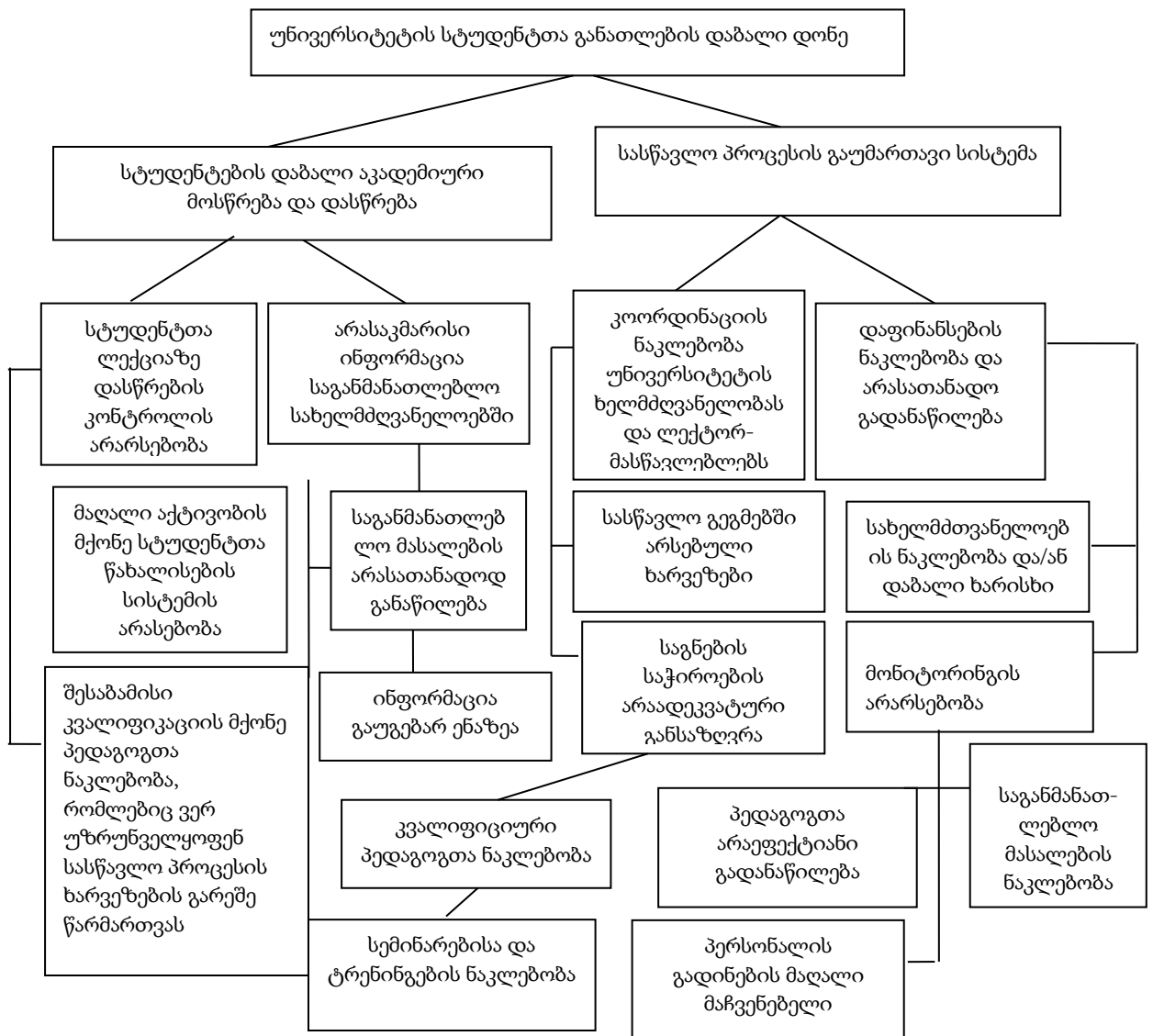
ქვემოთ წარმოდგენილ დიაგრამაში ნაჩვენებია უნივერსიტეტში სტუდენტთა განათლებასთან დაკავშირებული პრობლემები, ამ პრობლემის გამომწვევი შესაძლო მიზეზები და ამ მიზეზების ერთმანეთთან ურთიერთდამოკიდებულება. არსებულ მაგალითში აუდიტის პრობლემას თუ ზედა დონიდან შევარჩევთ (მაგალითად, სასწავლო პროცესის გაუმართავი სისტემა), სავარაუდოდ ეს დაინტერესებული მხარეების ყურადღებას მიიქცევს. თუმცა შეუძლებელი იქნება ამ პრობლემის სრულყოფილად განხილვა. ამ შემთხვევაში არსებობს რისკი, რომ აუდიტის ყურადღების ცენ-

¹⁷ Benchmarking. How benchmarking can help in vfm examination. NAO.1997

ტრში ვერ მოექცევა ერთი კონკრეტული საკითხი, ან თუ მაინც მოხერხდება არაგონივრულად დიდ რესურსს მოითხოვს რათა აუდიტის პრობლემის ყველა მნიშვნელოვანი ასპექტი იქნეს მოცული. თუ აუდიტის პრობლემა ქვედა დონიდან შეირჩევა (მაგალითად, სტუდენტთა სასწავლო პროცესით დაინტერესების დეფიციტი) აუდიტის ჩატარება მარტივად შესაძლებელი იქნება, მაგრამ ეს დაინტერესებული მხარეებისათვის ნაკლებად მნიშვნელოვანი იქნება.

უნივერსიტეტის „პრობლემის ხე“

დიაგრამა 1. 2



უმჯობესია აუდიტის პრობლემა შეირჩეს უფრო ქვედა და არა ზედა დონიდან, რადგან თავიდან იქნეს აცილებული პოლიტიკური ზეწოლის პროცესები. აუდიტორს შეუძლია დაინტერესებულ მხარეებს დაუსაბუთოს თუ როგორ უკავშირდება ქვედა დონის პრობლემა ზედა დონეზე არსებულ პრობლემას. აღსანიშნავია, რომ აუდიტმა შესაძლებელია მოიცვას სხვა პრობლემებიც მოგვიანებით ან შემდგომი რეაგირების ეტაპის დროს.

აუდიტორს უნდა შეემდოს იმ მონაცემების წყაროებისა და მეთოდების გამოვლენა, რომლებიც შესაძლებელს გახდის გაანალიზდეს აუდიტის პრობლემები და პასუხი გაეცეს აუდიტის შეკითხვებს. მაგალითად, პერსონალის დენადობის მაღალი მაჩვენებელი შეიძლება გაანალიზდეს იმ სტატისტიკური მონაცემებით, რომლებიც აუდიტის ობიექტის კადრების განყოფილებიდან არის მიღებული.

აუდიტის თემის შერჩევის ბევრი კრიტერიუმი არსებობს, რომლის გამოყენებითაც შეიძლება სავარაუდო პრობლემების შედარება და მათი პრიორიტეტების მიხედვით დალაგება¹⁸ (იხ. დანართი N2).

ყველაზე მნიშვნელოვანი კრიტერიუმებია:

მანდატი - შედის თუ არა აღნიშნული პრობლემის გადაწყვეტა აუდიტის განმახორციელებელი სუბიექტის მანდატში?

არსებითობა:

- რამდენად ახდენს პრობლემა ზეგავლენას მოქალაქეებზე, ეკონომიკასა და საჯარო ფინანსებზე?
- ეს პრობლემა ორგანიზაციისთვის ზოგადია თუ ორგანიზაციის მხოლოდ გარკვეულ ნაწილს ეხება?
- პრობლემა გრძელვადიანია თუ მოკლევადიანი?

რისკი:

- რა რისკ-ფაქტორები არსებობს, რომ გამოყოფილი სახსრები დაიკარგოს ან არაგონივრულად დაიხარჯოს?

¹⁸ "Handbook on Performance Auditing, RRV, 1999.

- არის თუ არა რისკი, რომ აუდიტის ობიექტის საქმიანობაში არსებული ხარვეზები გამოიწვევს დაბალი ხარისხის საბოლოო პროდუქტის/ მომსახურების მიღებას?
- არსებობს თუ არა რისკი, რომ მნიშვნელოვანი მიზნის მიღწევა შუძლებელია?

აუდიტის განხორციელების შესაძლებლობა:

- არის თუ არა აუდიტის მეთოდები არსებული სიტუაციისთვის შესაფერისი?
- არის თუ არა ხელმისაწვდომი რესურსები საკმარისი, მაგალითად, ბიუჯეტი, ადამიანური რესურსები და სხვა?

ცვლილების პოტენციალი:

- რამდენად იღებს/ეთანხმება აუდიტის დასკვნებსა და რეკომენდაციებს აუდიტის ობიექტი?
- ზღუდავს თუ არა ცვლილების პოტენციალს სხვადასხვა ფაქტორები, როგორცაა, პოლიტიკური, ფინანსური, ეთიკური და სხვ.?
- შესაძლებელია თუ არა პრობლემის გადაჭრა გათვალისწინებული რესურსების გაზრდის გარეშე?
- არსებობს თუ არა სხვა ორგანოები/ორგანიზაციები, რომლებიც იკვლევს პრობლემის გადაჭრის გზებს?
- რამდენად რელევანტურია მიღებული შედეგები სამომავლო პროგრამებისთვის?

ცვლილების პოტენციალის კრიტერიუმი მნიშვნელოვანია, რადგან ეფექტიანობის აუდიტორის მიზანია შეაფასოს სახელმწიფო სექტორის საქმიანობა საჯარო სექტორის ეფექტიანობის ამაღლების მიზნით. თუმცა უფრო მეტი რესურსის გამოყოფა სულაც არ ნიშნავს იმას, რომ პრობლემა გადაიჭრება და გაუმჯობესდება ორგანიზაციების საქმიანობის ეფექტიანობა.

ეფექტიანობის აუდიტის მიზანი არის ისეთი აუდიტორული დასკვნის შემუშავება რომელიც ნათელ წარმოდგენას მისცემს ინფორმაციის მომხმარებელს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის ეფექტიანობის შესახებ. INTOSAI-ს აუდიტის სტანდარტებით განსაზღვრულია აუდიტის ანგარიში ძირითადი მოთხოვნები. ესენია: დროულობა, სისრულე, სიზუსტე, ობიექტურობა, ლოგიკურობა და სიცხადე¹⁹.

¹⁹ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო, „ანგარიშგების სტანდარტები“. 2013 წ. გვ. 68-70.

- დროულობა: აუდიტის ანგარიში დროის მოკლე პერიოდში უნდა გახდეს ხელმისაწვდომი, რათა მაქსიმალური სარგებელი მოუტანოს მკითხველებსა და მომხმარებლებს, განსაკუთრებით კი მთავრობას და აუდიტის ობიექტს, რომელთაც კორექტივები უნდა შეიტანონ თავიანთ საქმიანობაში. შესაბამისად, მნიშვნელოვანია, რომ ანგარიში სამუშაო გეგმით განსაზღვრული გრაფიკის დაცვით გამოქვეყნდეს.
- სისრულე: აუდიტის ანგარიშში წარმოდგენილი ინფორმაცია და მოყვანილი ყოველი არგუმენტი აუდიტის მიზანსა და ძირითად კითხვებს უნდა პასუხობდეს. აუდიტის მიზანი, მნიშვნელოვანი შედეგი და დასკვნა უნდა იყოს სრულყოფილი და ნათელი, ამასთან, შესაძლებელი უნდა იყოს მათ შორის კავშირის გადამოწმება.
- სიზუსტე: სიზუსტე მოითხოვს, რომ წარმოდგენილი მტკიცებულება სწორი/წამდვილი და ყოვლისმომცველი იყოს, ასევე ყოველი მნიშვნელოვანი შედეგი – სწორად აღწერილი. სიზუსტე საჭიროა მკითხველის დასარწმუნებლად, რომ ის, რაც ანგარიშშია მოცემული, დამაჯერებელი და სარწმუნოა. ანგარიშში გაპარულმა ერთმა უზუსტობამ შეიძლება ანგარიშის სანდოობა ეჭვქვეშ დააყენოს და მის ძირითად პრობლემატიკაზე ყურადღების კონცენტრაციას შეუშალოს ხელი. ანგარიშში მოყვანილმა მტკიცებულებებმა მოცემული საკითხების სისწორე და მიზანშეწონილობა უნდა აჩვენოს. სწორი წარმოჩენა ნიშნავს, რომ აუდიტის მასშტაბი და მეთოდოლოგია ზუსტადაა აღწერილი, მნიშვნელოვანი შედეგები და დასკვნები კი აუდიტორული სამუშაოს მასშტაბს შეესაბამება.
- ობიექტურობა და ლოგიკურობა: როგორც აღინიშნა, ობიექტურობა აუდიტის ანგარიშის დაბალანსებული შინაარსით წარდგენას მოითხოვს. ანგარიშის დამაჯერებლობა მნიშვნელოვნად იზრდება, როდესაც მასში მტკიცებულებები მიუკერძოებლადაა წარმოდგენილი. ანგარიში სამართლიანი უნდა იყოს და მკითხველი შეცდომაში არ უნდა შეიყვანოს. იგი კონცენტრირებას აუდიტის შედეგებზე უნდა ახდენდეს. ყოველივე ეს კი გულისხმობს, რომ აუდიტის შედეგები მიუკერძოებლად არის წარმოდგენილი, რათა აუდიტის ობიექტის არასათანადო/ნაკლოვანი ქმედებები/შედეგები გადამეტებით ან არასაკმარისად არ შეფასდეს.

აგრეთვე ინტერპრეტაციები ფაქტებისა და გარემოებების სიღრმისეულ შეცნობასა და გააზრებას უნდა ეფუძნებოდეს. სასურველი არაა, როდესაც აუდიტის ანგარიშში მხოლოდ ერთი მხარეა რადიკალურად წარმოჩენილი. მიუხედავად იმისა, რომ აუდიტი თავისი არსით ძირითადად აქცენტს ნაკლოვანებებზე აკეთებს, სასურველი და უმჯობესია ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშები ორივე – დადებით და უარყოფით მნიშვნელოვან შედეგებსა და შეფასებებს მოიცავდეს. სიზუსტის მაღალი სტანდარტი ხარისხის უზრუნველყოფის ეფექტიან სისტემას მოითხოვს. აუდიტის ობიექტს ანგარიშის გამოქვეყნებამდე უნდა მიეცეს იმის საშუალება, რომ მნიშვნელოვან შედეგებთან დაკავშირებით თავისი პოზიცია გამოხატოს/წარმოაჩინოს (იხ. დანართი 7).

- სიცხადე: სიცხადე ნიშნავს, რომ ანგარიში წასაკითხად და გასაგებად ადვილი უნდა იყოს (ანუ იმდენად ნათელი, რამდენადაც განსახილველი საგანი ამის საშუალებას იძლევა). საჭიროა ტერმინებისა და აბრევიატურების განმარტება. აზრის სიცხადისა და უკეთ გაგებისათვის აუცილებელია, რომ მასალები დალაგებული იყოს ლოგიკური თანმიმდევრობით, აღწერილი ფაქტები და გაკეთებული დასკვნები იყოს ზუსტი. მიუხედავად იმისა, რომ შედეგები ნათლად უნდა იყოს წარმოდგენილი, აუდიტორებმა ყოველთვის უნდა გაითვალისწინონ, რომ მათი ერთ-ერთი მთავარი მიზანი დამაჯერებლობაა, ამის მიღწევა კი ყველაზე კარგად იმ შემთხვევაში შეიძლება, როდესაც ანგარიშის შინაარსი პროტესტსა და უარყოფით განწყობას არ იწვევს (ანუ სათქმელი პირდაპირ, ყოველგვარი ქვეტექსტებისა და ორაზროვანი გამონათქვამების გარეშეა გადმოცემული).

ეფექტიანობის აუდიტის ხარისხიანი ანგარიში გამოსადეგი უნდა იყოს დაინტერესებული მხარეებისათვის და უნდა ემსახურებოდეს მიზნის მიღწევას. იგი უნდა შეიცავდეს ხელმისაწვდომ, კონკრეტულ და უახლეს ინფორმაციას, რომლის გამოყენებაც მთავრობას, პარლამენტს, აუდიტის ობიექტსა და სხვა დაინტერესებულ მხარეებს საჯარო სექტორში ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და ეფექტიანობის გაუმჯობესების მიზნით შეეძლება. ეს, თავის მხრივ, ნიშნავს იმას, რომ აუდიტის ანგარიშმა წვლილი უნდა შეიტანოს ცოდნის გაღრმავებასა და ზოგადი სიტუაციის გაუმჯობესებაში. ეფექტიანობის აუდიტის ხარისხიანი ანგარიში მკითხველზე ორიენ-

ტირებული, სტრუქტურირებული და აუცილებლად გასაგები ენით უნდა იყოს დაწერილი. მან მნიშვნელოვანი შედეგები ობიექტურად და სამართლიანად უნდა წარმოაჩინოს.

ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი გამოწვევებია:

1. ეფექტიანობის ცნებისა და ეფექტიანობის აუდიტის შესახებ საზოგადოებისა და აუდიტის ობიექტების ინფორმირებულობის ნაკლებობა;
2. ინფორმაციის მოპოვების სირთულე;
3. აუდიტის რეკომენდაციებზე რეაგირების დაბალი ხარისხი.

რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების მიზანია აუდიტის ანგარიშის ეფექტიანობის ამაღლება, სისტემური ნაკლოვანებების აღმოფხვრა და აუდიტის ობიექტის მიერ სამოქმედო გეგმის მომზადება (რეკომენდაციების შესაბამისად).

ეფექტიანობის პრინციპების დაბალი ცნობადობა გულისხმობს, ორგანიზაციების ბიუჯეტის და საქმიანობის დაგეგმვისა და მონიტორინგის პროცესებში, ეფექტიანობის პრინციპების გაუთვალისწინებლობასა და ასევე საზოგადოების არასაკმარის ინტერესს ეფექტიანობის საკითხებისადმი. აღნიშნული საკითხის უგულვებელყოფა იწვევს საჯარო ფინანსების არაეფექტიან, არაპროდუქტიულ და არეკონომიურ ხარჯვას, რაც საბოლოო ჯამში ქვეყნის მოსახლეობის ცხოვრების დონეზე აისახება.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში ინფორმაციის მოპოვების სირთულე გამოწვეულია შემდეგი ფაქტორებით:

- პროგრამების განმახორციელებლებს შორის არასაკმარისი კოორდინაციით;
- არასრული მონაცემთა ბაზებით;
- დანახარჯების ანალიზისა და მათი განსაზღვრის საფუძვლების არარსებობით.

1.3. საზღვარგარეთის ქვეყნებში ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების

მოდელები და მათი გამოყენების შესაძლებლობანი

სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის აუდიტის განვითარებას 30 წელზე მეტი ხნის ისტორია გააჩნია. ამ პერიოდის განმავლობაში საზღვარგარე-

თის ქვეყნებში ჩამოყალიბდა საყოველთაოდ აღიარებული პრინციპები და მეთოდები. მიუხედავად ამისა ყველა ქვეყანას გააჩნია საკუთარი თავისებურებანი, ეფექტიანობის აუდიტის ფორმისა და რეალიზაციის მიხედვით, რომელიც თავის მხრივ განპირობებულია ნაციონალური კანონმდებლობით, ისტორიული პრაქტიკით, ქვეყანაში არსებული ტრადიციებითა და ჩვევებით.

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

ეფექტიანობის აუდიტის ზოგადი პრინციპები შეიცავს ძირითად წესებსა და პროცედურებს, რომელთა შესრულებაც აუცილებელია დაგეგმვის, ეფექტურობის აუდიტის ჩატარებისა და შედეგის გაფორმების პროცესში. აუდიტის საერთაშორისო ორგანიზაციის მიერ შემუშავებული მეთოდოლოგია განსაზღვრავს ობიექტის შემოწმების ეფექტურობის მიმდევრობას, მის წინასწარ შესწავლას, შემოწმების პროგრამას, მიზნებისა და კითხვების ფორმულირებას და აგრეთვე ეფექტურობის შეფასების კრიტერიუმების შემუშავებას. ეფექტიანობის საერთაშორისო სტანდარტები განიხილავენ შემოწმების ჩატარების მეთოდებს, დასკვნების მომზადებასა და რეკომენდაციების შემუშავებას, სტრუქტურისა და ანგარიშის მომზადებას. თუმცა აქვე უნდა აღინიშნოს რომ ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების ზუსტი მეთოდოლოგია, ფინანსური აუდიტისაგან განსხვავებით, არ არსებობს.

საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და სხვადასხვა ქვეყნების მიერ შემუშავებული ნორმებისა და წესების ზუსტმა შესრულებამ, სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ეფექტურობის შემოწმების დროს, შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული სიმძნელები და პრობლემები. აღნიშნული განპირობებულია სხვადასხვა ქვეყნების საბიუჯეტო პროცესისა და არსებული კანონმდებლობის თავისებურებებით.

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

შედეგზე ორიენტირებული მიდგომისათვის მნიშვნელოვანია: რა შედეგი იქნა მიღწეული და შესრულდა თუ არა დასახული მიზნები? აღნიშნულის დადგენის მიზნით ხდება შესრულებული სამუშაოს (ეკონომიურობის, ეფექტიანობის და პროდუქტიულობის პრინციპების მიხედვით) შესწავლა და მოცემულ ნორმებთან ან შემოწმების კრიტერიუმებთან (რომელთა უშუალოდ განსაზღვრა შემოწმების წინ ხდება) მიმართებით შესაბამისი დასკვნების გაკეთება²⁰. მოკლედ რომ ვთქვათ შედეგზე ორიენტირებული მიდგომის დროს აუდიტორი აფასებს ეკონომიურობას, პროდუქტიულობასა და ეფექტიანობას მოცემულ ნორმებთან და კრიტერიუმებთან მიმართებაში. კრიტერიუმების ჩამოყალიბებისას აუდიტორმა შესაძლებელია ექსპერტები მოიწვიოს და მათთან ერთად გამჭვირვალე კრიტერიუმები შეიმუშაოს. შემოწმების კრიტერიუმების საშუალებით აუდიტის დროს გამოვლენილი ფაქტები ფასდება. ასეთი მიდგომისას ნაკლოვანებები განისაზღვრება როგორც ნორმებისა და კრიტერიუმების დარღვევა, ხოლო რეკომენდაციები მსგავსი ცდომილებების აღმოფხვრას ითვალისწინებს. ასეთი მიდგომა ნორმებზე ორიენტირებულად ითვლება²¹.

პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომის დროს, პირიქით, პირველ რიგში საქმე პრობლემის დასმას და პრობლემის ანალიზს ეხება.²² იგი განიხილავს წარმოქმნილ პრობლემებს და არასწორ ფუნქციონირებას. პრობლემაზე ორიენტირებულად

²⁰ დაწვრილებითი ინფორმაცია, იხ. Weiss, C.H. Evaluation research: Methods for assessing program effectiveness. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall. 1972 და Rossi, Peter H.-Howard E. Freeman Evaluation - A systematic Approach. Beverly Hills. CA. SAGE.1985.

²¹ შემოწმების კრიტერიუმები უნდა იყოს აღიარებული, საიმედო, ობიექტური, ეფექტური, და სრულყოფილი.

²² იმისათვის რომ შევძლოთ პრობლემის გაანალიზება, იგი უნდა განვიხილოთ მის კომპლექსურ მიზეზებთან და შედეგებთან ერთად. როდესაც, სულ მცირე, ლაპარაკია ეფექტიანობის და მიზნობრიობის რთულ პრობლემებზე, ყოველთვის არ არის შესაძლებელი, დაგვემგზავოს სტადიაზე იდეალური მდგომარეობის და შემოწმების კრიტერიუმების დადგენა. ზოგჯერ ეს არც არის მიზანშეწონილი.

ლი მიდგომის დროს აუდიტის მიზანია კონკრეტული პრობლემის გამომწვევი მიზეზების გაანალიზება და გადაჭრის გზების მოძებნა²³.

ეფექტიანობისა და ქმედითობის პრობლემების ანალიზი არის ხშირად სუბიექტური, ბუნდოვანი, კომპლექსური და რთულად გასაგები. არასწორი ფუნქციონირების შესახებ შესაძლო მითითებების მაგალითები აღნიშნული სამი სფეროს (ეკონომიურობა, ეფექტიანობა და პროდუქტიულობა) მიხედვით შეიძლება იყოს: ხარჯთა ზრდა, რომელსაც იწვევს რესურსებზე არაგონივრულად დიდი მოთხოვნილება; აშკარა დაუბალანსებლობა გამოყენებულ რესურსებსა და მიზნებს შორის; არასაკმარისი სიცხადე მონაწილე ადმინისტრაციულ ორგანოებს შორის კომპეტენციების გადანაწილების მხრივ; არაცალსახა მნიშვნელობა და წინააღმდეგობები დებულებებში; ხანგრძლივი მოცდენა და დიდი ჩამორჩენა; აშკარა ნაკლოვანებები პროფესიული კომპეტენციის მხრივ; მმართველობის სტილის კრიტიკა, ნაკლოვანებები მომსახურებასა და კლიენტებთან დამოკიდებულების თვალსაზრისით; საზოგადოების უკმაყოფილება და მოთხოვნები; გარე პირობების ცვლილებები და მითითებები სახელმწიფო პროგრამების უარყოფით გვერდით ეფექტებზე.

ასეთ შემთხვევაში აუდიტის მნიშვნელოვან ამოცანას წარმოადგენს პრობლემების რეალურობის (სახელმწიფო პროექტებისა თუ პროგრამების ეკონომიურობასთან, ეფექტიანობასთან და ქმედითობასთან დაკავშირებული პრობლემები) დადგენა და სხვადასხვა ჭრილში პრობლემათა მიზეზების გაანალიზება²⁴.

პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომის დროს ისმება შემდეგი შეკითხვები: "ნამდვილად არსებობს თუ არა აშკარა პრობლემები, თუ არსებობს, როგორ უნდა გავიგოთ ისინი და რაში მდგომარეობს მათი მიზეზი?" მათ შესაბამისად, შესაძლო მიზეზებთან და შედეგებთან დაკავშირებით იქმნება ჰიპოთეზები და ხდება მათი გადამოწმება.²⁵ მიზანი არის დასმული პრობლემების შესახებ ინფორმაციის მიწოდება და მათი დაძლევის გზების ჩვენება. აუდიტორები კვლევ-

²³ "Handbook in Performance Auditing RRV(Schweden), 1999 და "Picking the winners, NAO)GB)1997.

²⁴ "Handbook in Performance Auditing; Theory and practice, The Swedish National Audit Office, 1999.

²⁵ ჰიპოთეზა არის შესამოწმებელი პრობლემის მიზეზებისა და შედეგების დასაბუთებული განსაზღვრება.

ბის მხრივ არანაირ შეზღუდვებს არ ექვემდებარებიან,²⁶ თუმცა ითვალისწინებენ ყველა შესაძლო ობიექტურ მიზეზს. განკარგულებებთან და კანონთან დაკავშირებული ცვლილებების შესახებ წინადადებები და სახელმწიფო პროექტების სტრუქტურული აგებულება გამოიყოფა ცალკე, როდესაც აღმოჩნდება, რომ არსებულ მიმართებებს რეალურ, სერიოზულ პრობლემებამდე მივყავართ.

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

ამრიგად, ეფექტიანობის აუდიტის ორივე მიდგომა ერთი მხრივ ნორმატიულ (კრიტერიუმების და ნორმების დარღვევა) და მეორე მხრივ ანალიტიკურ (პრობლემათა სპეციფიკური მიზეზების ანალიზის საფუძველზე) შეფასებას მოიცავს²⁷. დამოუკიდებელი ანალიზი, ფაქტიურად, დამახასიათებელია პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომისთვის, მაშინ როდესაც შედეგზე ორიენტირებული მიდგომისთვის ტიპურია მოცემული კრიტერიუმების ან ნორმების (მიუხედავად იმისა, რომ ეს მიდგომა რამოდენიმე ანალიტიკურ ელემენტსაც შეიცავს) დაცვის ობიექტური შეფასება. შედეგზე და პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომები განსხვავებულ ტრადიციებს ასახავს.²⁸ ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას მათი საშუალებით სხვადასხვა მეთოდებს შეიძლება მივმართოთ.²⁹

პრობლემაზე და შედეგზე ორიენტირებული მიდგომების გარდა ასევე არსებობს სისტემაზე ორიენტირებული მიდგომაც, რომელიც აფასებს მენეჯმენტის სისტემის გამართულ ფუნქციონირებას³⁰.

სხვადასხვა ქვეყნებში არსებობს ეფექტიანობის აუდიტის ორი განსხვავებული ხედვა: ზემოდან ქვემოთ (top down) ან ქვემოდან ზემოთ (bottom up). ხედვა,

²⁶ პრობლემაზე ორიენტირებული მიდგომები „Handbook on Performance Auditing, RRV(Schweden)“, 1998.

²⁷ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო. 27გვ.

²⁸ ისინი შეიძლება აღვიქვათ ისე, როგორც ეფექტიანობის აუდიტის სხვადასხვა მოთხოვნები.

²⁹ შესაძლებელია ამ ორი მეთოდური მიდგომის შეკავშირება, ისე რომ ისინი შემოწმების განსხვავებულ პროცესულურ ფაზებს დაექვემდებაროს.

³⁰ Towards A System-Oriented Approach In Performance Auditing: A Theoretical Framework. შვედეთის საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო(RRV), 1985

რომლის მიხედვითაც შეიძლება ორივე მიზანი განვიხილოთ, სხვადასხვაგვარი შეიძლება იყოს. ჩვეულებრივ შემთხვევაში, ეფექტიანობის აუდიტი, ძირითადად, ორიენტირებულია იმ ინსტანციაზე, რომელსაც იგი შეისწავლის, ანუ შემოწმება ხორციელდება ზემოდან ქვემოთ. იგი კონცენტრირებულია, უპირველეს ყოვლისა, მოთხოვნებზე, ჩანაფიქრზე, დასახულ მიზანზე და ქვეყნის მთავრობისა და საკანონმდებლო ხელისუფლების მოლოდინზე. მაგრამ, ზოგიერთ სახელმწიფოში ასეთი ხედვა შესაძლებელია ჩანაცვლდეს "კლიენტზე ორიენტირებული ხედვით" (ანუ აქცენტი კეთდება მომსახურების მენეჯმენტზე). ამ შემთხვევაში საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოები ითვალისწინებენ იმ პრობლემებს, რომლებიც ადამიანებისთვის და საზოგადოებისთვის რეალურად მნიშვნელოვანია.

განვითარებული ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციების უმეტესობა, EUROSAI-ს ფარგლებში, ატარებს ეფექტიანობის აუდიტს. მათ ეფექტიანობის აუდიტის ან პროგრამათა კომპლექსური შეფასების მხრივ ხანგრძლივი ტრადიციაც გააჩნია. თუმცა ეფექტიანობის აუდიტის ამოცანები, სხვადასხვა მიზნების გამო, ქვეყნების მიხედვით ერთმანეთისაგან განსხვავდება. ასევე არიან ისეთი ქვეყნებიც, რომელთა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოები არ არიან ვალდებული ეფექტიანობა შეამოწმონ.

განვიხილოთ კონკრეტული ქვეყნების მაგალითზე ეფექტიანობის აუდიტის მოდელები:

ბრიტანული მოდელი - მოიცავს აუდიტის ჩატარების შემდეგ ტექნიკას:

- პრობლემის იდენტიფიცირება - აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა და მისი მნიშვნელობა საზოგადოებისთვის;
- რისკ-ფაქტორების განსაზღვრა;
- აუდიტის მნიშვნელოვანი თემების შემუშავება - დამოკიდებულია როგორც რისკ-ფაქტორებზე, ასევე პოლიტიკურ მოტივებზე, ოპერატიულ ინფორმაციაზე, მასმედიაზე, საზოგადოებრივ გამოკითხვაზე და ა.შ;
- აუდიტის თემებიდან გამომდინარე განისაზღვრება აუდიტის მიზნები და შესაბამისი თანდართული კითხვები;
- დგება ეფექტიანობის აუდიტის კითხვარი.

ამერიკული მოდელი - აღსანიშნავი, რომ ამერიკის შეერთებული შტატების სამთავრობო საანგარიშგებო სამსახურის (GAO) მიერ ჩატარებული აუდიტების 90% ეფექტიანობის აუდიტია. სადაც ვხვდებით ეფექტიანობის აუდიტის ორი განსხვავებულ მიდგომას: პირველი, რომლის მიხედვითაც ფინანსური ანგარიშგების შემოწმების მსგავსად აქცენტი ანგარიშვალდებულებაზე კეთდება და მეორე, რომელიც თავისი მთავარი ამოცანით - ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და ქმედითობის შემოწმებით - კონცენტრირებას ახდენს შემოწმების მასალაზე და გამოვლენილი პრობლემების მიზეზებზე.

ანგარიშვალდებულების შემოწმებას უპირატესობას ანიჭებენ იმიტომ, რომ იგი ხშირად არა მხოლოდ მარტივი განსახორციელებელია, არამედ შემოწმების საყოველთაოდ მიღებულ ფორმას შეესაბამება. ის ყველაფერი, რაც ეფექტიანობისა და ქმედითობის შემოწმებას ეხება, არის რთული და მოითხოვს უფრო ღრმა ანალიზს. ანგარიშვალდებულების შემოწმებას თან ახლავს რისკი მოცულობის შემოფარგვლაზე, რაც თავის მხრივ დამოუკიდებელი ანალიზის შესაძლებლობას ზღუდავს. მეორე მხრივ, თუ შემოწმების მთავარ საგანს არსებული პრობლემები და შესაძლო მიზეზები წარმოადგენს, სხვადასხვა მხარეთა პასუხისმგებლობის საკითხი უფრო ადვილი დასადგენი იქნება. თუმცა, უნდა აღვნიშნოთ, რომ ასეთი მიდგომა აუდიტორთა პროფესიულ კომპეტენციას უფრო მაღალ მოთხოვნებს უყენებს³¹.

ამერიკული მოდელისათვის დამახასიათებელი მიდგომა არის ის, რომ შემუშავებულია რეკომენდაციის გავლენისა და მიღებული შედეგების მეთოდოლოგია, სადაც თანხობრივად არის გამოთვლილი რა რაოდენობის თანხა დაიზოგა ბიუჯეტში გარკვეული პერიოდის განმავლობაში. აღნიშნული მაჩვენებლის, აუდიტორული საქმიანობისათვის გაწეულ დანახარჯებთან შედარებით ირკვევა, რომ აუდიტის სამსახურის მიერ ყოველ დახარჯულ 1 დოლარზე მოდის 80 დოლარი სარგებელი (რაც დაიზოგა ბიუჯეტიდან ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად გაწეული რეკომენდაციების საფუძველზე).

³¹ ამერიკის შეერთებული შტატების გენერალური აუდიტორული ოფისი „სახელმწიფო დაწესებულებების აუდიტის სტანდარტები“ 2003 წლის რედაქცია.

რუსული მოდელი - 2003 წელს რუსეთის ფედერაციის მთავრობამ დაიწყო მუშაობა პროგრამული ბიუჯეტირების კონცეფციაზე გადასვლისათვის, რომელიც ორიენტირებული იყო შედეგზე და განხორციელდა რუსეთის ფედერაციის განვითარების სოციალურ-ეკონომიკური პროგრამის შესაბამისად. შედეგზე ორიენტირებულ ბიუჯეტირებაზე გადასვლა და შესაბამისი საკანონმდებლო ბაზის ფორმირება განხორციელდა რამდენიმე ეტაპად გარკვეული წლების განმავლობაში, რამაც საფუძველი ჩაუყარა ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვას. ამ ქვეყანაში ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას ყურადღების ფოკუსირება ხდება არა არასწორ აღრიცხვაზე, არამედ განსახორციელებელ პროგრამაზე, ღონისძიებასა თუ ქმედებაზე, მათ საჭიროებაზე, მიზანსა და მიზნის მიღწევის საშუალებებზე. დღეისათვის რუსეთის ფედერაციაში გარე საფინანსო კონტროლი ძირითადად კონცენტრირებულია ეფექტიანობის აუდიტზე.

ინდოეთის უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს (Comptroller and Auditor General of India – CAG) - მიერ გამოყენებული ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია არის ბრიტანული მოდელიდან ნასესხები, იგი მოიცავს აუდიტის ჩატარების შემდეგ ტექნიკა:

- პრობლემის იდენტიფიცირება (ISSUE ANALYSES);
- აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა და მისი მნიშვნელობა საზოგადოებისათვის. გადამწყვეტი და პრობლემატური საკითხები, რისკ-ფაქტორების განსაზღვრა;
- აუდიტის მნიშვნელოვანი თემების შემუშავება (THEME DESIGN);
- აუდიტის თემებიდან გამომდინარე განისაზღვრება აუდიტის მიზნები (AUDIT OBJECTIVES) და შესაბამისი თანდართული კითხვები.

ამ მოდელის მიხედვით აუდიტის თემა შესაძლებელია გამომდინარეობდეს და იყოს დაფუძნებული როგორც ობიექტის საქმიანობის შესწავლიდან გამოვლენილ რისკ-ფაქტორებზე, ასევე პოლიტიკურ მოტივებზე, ოპერატიულ ინფორმაციაზე, მასმედიაზე, საზოგადოებრივ გამოკითხვაზე, არასამთავრობო და საერთაშორისო ინსტიტუტების ანგარიშებსა და მოხსენებებზე.

აუდიტის მიზნის განსაზღვრის შემდეგ დგება ეფექტიანობის აუდიტის კითხვარი, რომლის შინაარსი, კითხვების რაოდენობა და იერარქია დამოკიდებულია თითოეული პროექტის სირთულეზე და საქმიანობის სპეციფიკაზე. აღსანიშნავია, რომ აუდიტის ობიექტის საქმიანობის სფეროდან და მასშტაბიდან გამომდინარე შესაძლებელია განისაზღვროს აუდიტის ორი ან მეტი თემა. კონკრეტული თემიდან გამომდინარე განისაზღვრება აუდიტის მიზნები. ამ მიზნების მისაღწევად საჭიროა კითხვებისა და ქვეკითხვების დასმა და მათზე პასუხის გაცემა.

სლოვენის უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს - ძირითად სტრატეგიას წარმოადგენს დამოუკიდებლობა, პროფესიონალიზმი, სამართლიანობა, კომპეტენტურობა და საჯაროობა. სლოვენიაში ხორციელდება შემდეგი სახის ეფექტიანობის აუდიტი:

- პროდუქტიულობა
- ეფექტურობა
- ეკონომიურობა
- გარემოს აუდიტი
- IT აუდიტი
- შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტის აუდიტი
- თანასწორუფლებიანობა (Equity)
- მომსახურების ხარისხის აუდიტი
- სხვადასხვა კომბინაციები

ეფექტიანობის აუდიტის სამიზნე ჯგუფს წარმოადგენს საზოგადოება, პარლამენტი და საჯარო სახსრების მხარჯავი აუდიტის ობიექტები.

ურთიერთობის ჩამოყალიბება საზოგადოებასთან გულისხმობს:

- მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ ინფორმირება
- კითხვებზე პასუხის გაცემა
- წინადადებების გათვალისწინება
- საზოგადოების ნდობის მოპოვება
- საზოგადოების მიერ უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს აღქმა

- გაზრდილ ზეწოლას საჯარო სახსრების განმკარგველებზე
პარლამენტთან ურთერთობა მოიცავს:
- ურთერთთანამშრომლობას საჯარო აუდიტის კომიტეტსა და ეროვნული აუდიტის ოფისთან
- მათ დახმარებას პროცედურების შესაცვლელად
- საჯარო აუდიტის კომიტეტის მხარდაჭერა მოსმენების გამართვისას
- დამოუკიდებლობის შენარჩუნება
- წვდომა სხვა საპარლამენტო ორგანოებთან

აუდიტის ობიექტებთან ურთერთობაში იგულისხმება ურთერთთანამშრომლობა ნდობის მოსაპოვებლად, მათი როლის დაფასება, კითხვებზე პასუხის გაცემა და მოსმენა, ასევე რჩევების მიცემა საქმიანობის გაუმჯობესების საკითხებში.

სლოვენის უმაღლეს აუდიტორულ ოფისში ეფექტიანობის აუდიტის დეპარტამენტი შეიქმნა 2012 წელს. თუმცა მანამდე, დამოუკიდებლობის მიღების შემდეგ ეტაპობრივად დაინერგა დემოკრატიული მმართველობის ძირითადი პრინციპები. ასევე განისაზღვრა ბიუჯეტის მიზნები და კანონმდებლობის დონეზე სავალდებულო სახე მიეცა ბიუჯეტის მომზადებისა და შესრულებისას პროდუქტიულობისა და ეკონომიურობის პრინციპების დაცულობას.

უნდა აღინიშნოს, რომ განხილულ ქვეყნებში არ გამოიკვეთა ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების ერთი და იგივე სტანდარტი და მეთოდოლოგია. თითოეული ქვეყნის უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მუშაობისა და მიდგომების გაცნობისას შესამჩნევი და ყურადსაღები იყო ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისა და ორგანიზების მრავალფეროვნება. მათ უმრავლესობას აქვს შემუშავებული საკუთარი მიდგომები.

ეფექტიანობის აუდიტისათვის პასუხისმგებელი ცალკე სტრუქტურული ერთეულის მუშაობა ძირითადად მიმდინარეობს ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის პარალელურად. ცალკე დამოუკიდებლად ჩატარებული ეფექტიანობის აუდიტის პროექტების რიცხვი საკმაოდ დაბალია. მაგალითად: იმ ქვეყნებში სადაც სახელმწიფო პროგრამები და სოციალური სქემები ხორციელდება სახელმწიფო სტანდარტის მიხედვით და სადაც პროცედურული ნაწილი დადგენილი და გაწერილია, ეფექტიანო-

ბის აუდიტის ჩატარება ხდება შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში. ხოლო სხვა, უფრო რთულ და არასტანდარტულ შემთხვევებში ინიცირებული ეფექტიანობის აუდიტი საბოლოოდ ფინანსურ და შესაბამისობის აუდიტის პროცესის მნიშვნელოვან კომპონენტებსაც მოიცავს.

ზოგადად შეიძლება ითქვას, რომ არსებობს საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოები, რომლებიც ეფექტიანობის შემოწმებისას მაღალ ანალიტიკურ მოთხოვნებს ითვალისწინებენ, მაშინ როდესაც სხვები უფრო ნაკლებ მოთხოვნებს სჯერდებათ. როგორც გამოკვლევებმა და საკვლევო ქვეყნების ანალიზმა გვიჩვენა, სხვადასხვა ქვეყნებში განსხვავებულია ეფექტიანობის აუდიტის სტანდარტი და მეთოდოლოგია, რაც აიხსნება საჯარო ფინანსების მართვის კუთხით არსებული განსხვავებული კანონმდებლობით.

მნიშვნელოვანია, რომ ეფექტიანობის აუდიტი განხორციელდეს სახელმწიფოს მიერ დადგენილი სტანდარტებითა და მაკონტროლებელი ორგანიზაციის მეთოდოლოგიის საფუძველზე. ხოლო სტანდარტის არარსებობის შემთხვევაში გამოყენებული იქნეს საუკეთესო პრაქტიკა და/ან პროფესიონალური და გონივრული მსჯელობის შედეგად განსაზღვრული ნორმა. აუდიტის შედეგად გამოვლენილი განსხვავება, სტანდარტს ან/და საუკეთესო პრაქტიკასა და რეალურ შედეგს შორის, არის დარღვევა, რომელიც აუდიტორულ მიგნებად შეიძლება ჩაითვალოს. დასკვნით ეტაპზე მნიშვნელოვანია, რომ განხორციელდეს დარღვევის შედეგად მიყენებული მთლიანი ზარალის ოდენობის განსაზღვრა.

ცალკეულ ქვეყნებში ფინანსური კონტროლის განსხვავებული ფორმებისა და მეთოდების გამოყენებას, მართვის უნიფიცირებული წესებისა და მიდგომების დანერგვას ემსახურება 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) და ა.შ.

ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვაში მნიშვნელოვანი როლი შეასრულა ლიმა-დეკლარაციამ, რომელიც მიღებული იქნა 1997 წელს საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის INTOSAI-ის მე-9 კონგრესზე ქ. ლიმაში (პერუ). აღნიშნულ დოკუმენტში მკაფიოდ არის ჩამოყალიბებული სახელმწიფო ფინანსური კონტროლის მიზნები, ამოცანები, პრინციპები, ფორმები და მეთოდები. ამ კონგრესზე მიიღეს საფინანსო კონტროლის სახელმძღვანელო პრინციპების შესახებ დეკლარაცია, რომელმაც დღის წესრიგში დააყენა საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საქმიანობის პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის შემოღება და დამკვიდრება.

თავი II. ეფექტიანობის აუდიტის მდგომარეობა საქართველოში და მისი გამოყენების არეალი

1.1. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მანდატი, აუდიტორული საქმიანობა და აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხები

საქართველოში დემოკრატიული მმართველობის ჩამოყალიბების პროცესში ერთ-ერთ პრიორიტეტულ მიმართულებად დასახული იქნა აუდიტორული საქმიანობა და მისი რეგულირების საკითხები. ამ მიმართულებით პირველი საკანონმდებლო ბაზა შეიქმნა 1995 წლის 7 თებერვალს, როდესაც მიღებული იქნა კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“. აღნიშნული კანონით რეგულირდებოდა კერძო სექტორის აუდიტორული საქმიანობა, განისაზღვრებოდა აუდიტორული საქმიანობის განხორციელების სამართლებრივი საფუძვლები და აუდიტორულ საქმიანობასთან დაკავშირებულ ურთიერთობები. იგი გამოიყენებოდა ყველა იმ სამეურნეო სუბიექტის საქმიანობის აუდიტორული შემოწმებისას, რომელიც შექმნილი იყო საქართველოს კანონმდებლობის შესაბამისად. აღნიშნული კანონი სამეწარმეო სუბიექტებს ავალდებულებდა აუდიტორულ შემოწმებას, რამაც თავის მხრივ საფუძველი ჩაუყარა აუდიტორული საქმიანობის განვითარებას საქართველოში. 2005 წელს შეტანილი იქნა ცვლილება, რომლის თანახმად ყველა სამეურნეო სუბიექტისათვის (გარდა ბანკების, სადაზღვევო კომპანიების და ფასიანი ქაღალდების ემიტენტებისა) გაუქმდა აუდიტის ჩატარების სავალდებულო წესი.

პრაქტიკამ დაადასტურა, რომ კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ“ სრულად ვერ პასუხობდა დროის მოთხოვნებს და 2013 წლის 1 იანვრიდან ძალადაკარგულად გამოცხადდა. ძალაში შევიდა ახალი კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“. ეს კანონი ადგენს საქართველოში ბუღალტრული აღრიცხვის წარმოების, ფინანსური ანგარიშგების მომზადების, წარდგენისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის ჩატარების სამართლებრივ საფუძვლებს.

აღნიშნული კანონის მიხედვით საქართველოში აუდიტი ტარდება აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების (ISA) შესაბამისად. „აუდიტის საერთაშორისო სტანდარ-

ტები (ISA) არის ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ დამტკიცებული აუდიტისა და მარწმუნებელი მომსახურების საერთაშორისო ოფიციალური დოკუმენტების ცნობარი, რომლებიც ამ კანონის მიღების დღისთვის მიღებული და გამოცემულია ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ და რომლებიც გადამუშავებული, შეცვლილი, დამტკიცებული და გამოცემული იქნება ბუღალტერთა საერთაშორისო ფედერაციის (IFAC) მიერ ან მისი უფლებამონაცვლე ორგანოს მიერ.³²

საჯარო სექტორის აუდიტის სფეროში პირველი ნაბიჯი გადაიდგა 1997 წლის 15 აპრილს, როდესაც ძალაში შევიდა კანონი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“. აღნიშნული კანონის მიხედვით საქართველოს კონტროლის პალატა იყო სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, ზედამხედველობდა სახელმწიფო სახსრებისა და სახელმწიფოს სხვა მატერიალურ ფასეულობათა გამოყენებასა და ხარჯვას, ემსახურებოდა ეროვნული სიმდიდრისა და სახელმწიფო ქონების დაცვას, აკონტროლებდა და ანალიზებდა სახელმწიფო მატერიალური და ფულადი რესურსების გამოყენების კანონიერებას, მიზნობრიობასა და ეფექტიანობას. აღნიშნული კანონი ძალადაკარგულად გამოცხადდა და 2008 წლის 26 დეკემბერს ძალაში შევიდა ახალი კანონი იგივე სახელწოდებით.

2012 წლის 1 ივლისს განხორციელდა საკონსტიტუციო ცვლილება საქართველოს კონტროლის პალატის სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გარდაქმნის შესახებ. აღნიშნული ცვლილება განპირობებული იქნა იმ ფაქტით, რომ უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების ევროპული ორგანიზაციის (EUROSAI) წევრი ინსტიტუტების 95%, რომელიც უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციების საპარლამენტო მოდელს მიეკუთვნება, სწორედ ამ სახელწოდებას იყენებს. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს საპარლამენტო მოდელის ძირითადი მახასიათებელი არის ის, რომ აუდიტის სამსახური საპარლამენტო ანგარიშვალდებულებების სისტემის შემადგენელი ნაწილია³³.

საკონსტიტუციო ცვლილებების შესაბამისად, საქართველოს კონტროლის პალატის სახელწოდების სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გადაკეთების შემდეგ, შეიც-

³² საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“, 2012 წ. მე-3 თავის მე-5 მუხლი.

³³ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის 2012 წლის საქმიანობის ანგარიში. თბილისი 2013 წელი.

ვალა კანონის სახელწოდებაც. „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ კანონის მიხედვით „სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არის სახელმწიფო საფინანსო-ეკონომიკური კონტროლის უმაღლესი ორგანო, რომელიც ანხორციელებს აუდიტს.“

ნებისმიერი ქვეყნის დემოკრატიული განვითარებისთვის აუცილებელია არსებობდეს სახელმწიფო სტრუქტურების საფინანსო-ეკონომიკური საქმიანობის ობიექტურად შეფასების სისტემა, რომელსაც არსებითი მნიშვნელობა ენიჭება მთლიანად საჯარო სექტორის ანგარიშვალდებულებისა და საზოგადოებრივი ზედამხედველობის გაძლიერებაში. ამ თვალსაზრისით, სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის კანონიერების, მიზნობრიობისა და ეფექტიანობის ზედამხედველობის საკონსტიტუციო მანდატით აღჭურვილ უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს მნიშვნელოვანი წვლილი შეაქვს საჯარო ფინანსების სისტემის გამართულ ფუნქციონირებასა და გამჭვირვალობის უზრუნველყოფაში.³⁴

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური უწყებრივად, ფუნქციონალურად და ფინანსურად დამოუკიდებელი ორგანოა, რომელიც ანგარიშვალდებულია მხოლოდ საქართველოს პარლამენტის წინაშე. იგი ხელს უწყობს საპარლამენტო კონტროლის განხორციელებას, რაც გულისხმობს სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ საკანონმდებლო ორგანოსთვის საჯარო ფინანსების ადმინისტრირების შესახებ სრულფასოვანი და ობიექტური ინფორმაციის მიწოდებას. აღნიშნული ფუნქციის სრულყოფილად შესრულებისათვის საჭიროა უმაღლესი აუდიტორული ორგანო იყენებდეს საერთაშორისო პრაქტიკით მიღებულ თანამედროვე მიდგომებს და ითვალისწინებდეს საჯარო ფინანსების მართვის სისტემაში მიმდინარე რეფორმებს.

უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) გაეროს ეკონომიკურ და სოციალურ საკითხთა საბჭოსთან (ECOSOC) არსებული არასამთავრობო, ავტონომიური, დამოუკიდებელი ორგანიზაციაა, რომელიც შეიმუშავებს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საქმიანობის მარეგულირებელ საერთაშორისო სტანდარტებს. ის უზრუნველყოფს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო შეხვედრების ორგანიზებას, გამოცდილების გაზიარებას, ინფორმაციის გაცვლასა და ურთიერთ-

³⁴ საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“. 2008 წ.

ბის განვითარებას. მიზნად ისახავს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების პროფესიონალიზმის მუდმივი განვითარების ხელშეწყობას, რაც თავის მხრივ, აუდიტორული საქმიანობის ხარისხის გაუმჯობესებას ემსახურება. ამჟამად ორგანიზაცია 190-მდე სრულუფლებიან და 4 ასოცირებულ წევრს ითვლის. სხვადასხვა ქვეყნების უმაღლესი აუდიტორული ორგანოები ხელმძღვანელობენ უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციების მიერ დეკლარირებული ძირითადი პრინციპებით. საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახური INTOSAI-ს წევრია 1992 წლიდან. დღეისათვის იგი წარმოდგენილია აღნიშნული ორგანიზაციის პროფესიული სტანდარტების კომიტეტში, შიდა კონტროლის სტანდარტებისა და შესაბამისობის აუდიტის ქვეკომიტეტებში, პროგრამის შეფასებისა და გარემოს დაცვის აუდიტის სამუშაო ჯგუფებში.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ასევე მჭიდროდ თანამშრომლობს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების საერთაშორისო და რეგიონულ გაერთიანებებთან (EUROSAI, ASOSAI და ა.შ) და საერთაშორისო პარტნიორ ორგანიზაციებთან. სხვადასხვა ერთობლივ პროექტებს ანხორციელებს გერმანიის, შვედეთის, ლატვიის, პოლონეთის, ლიტვის, რუმინეთის სახელმწიფო აუდიტის სამსახურებთან. აღნიშნული ურთერთობებით ხელს უწყობს საქართველოში საჯარო სექტორის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების დანერგვასა და სანიმუშო პრაქტიკის გადმოღებას.

აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობაში დამოუკიდებელია და ემორჩილება მხოლოდ კანონს. დაუშვებელია მის საქმიანობაში ჩარევა ან/და მისი საქმიანობის კონტროლი, ამ საქმიანობასთან დაკავშირებით ანგარიშის მოთხოვნა, თუ ეს პირდაპირ კანონით არ არის გათვალისწინებული. აკრძალულია სახელმწიფო აუდიტის სამსახურზე ყოველგვარი პოლიტიკური ზეწოლა, აგრეთვე ნებისმიერი სხვა ქმედება, რომელმაც შეიძლება ხელყოს მისი დამოუკიდებლობა. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის ძირითადი მიზნებია, ხელი შეუწყოს სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების ხარჯვისა და გამოყენების კანონიერების, მიზნობრიობის დაცვას და ეფექტიანობას, ეროვნული სიმდიდრის, სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების საკუთრების დაცვას, ასევე საჯარო ფინანსების მართვის გაუმჯობესებას.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური თავის საქმიანობას წარმართავს საქართველოს კონსტიტუციის, საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულებებისა და შეთანხმებების, კანონით „სახელმწიფო აუდიტის შესახებ“, საქართველოს სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების საფუძველზე.

საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის სამსახური არსებული, ფუნქციური, ორგანიზაციული და ფინანსური სტატუსით არის თანამედროვე საერთაშორისო სტანდარტების შესაბამისი უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტი, რომლის ძირითად ფუნქციას წარმოადგენს პარლამენტის ხელშეწყობა აღმასრულებელი ხელისუფლების საქმიანობაზე საპარლამენტო კონტროლის ზედამხედველობაში. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მისიაა ხელი შეუწყოს დემოკრატიული მმართველობისა და სახელმწიფო ფინანსების ეფექტიანად ხარჯვას.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის საქმიანობის პრინციპებია³⁵:

- ა) ობიექტურობა;
- ბ) დამოუკიდებლობა;
- გ) საჯაროობა;
- დ) პროფესიონალიზმი.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახური საქართველოს კონსტიტუციით განსაზღვრული ამოცანების შესასრულებლად:

- ა) ახორციელებს აუდიტს დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში;
- ბ) უფლებამოსილია ჩაატაროს ექსპერტიზა და გასცეს დასკვნები საფინანსო და ეკონომიკური სფეროების მარეგულირებელი საკანონმდებლო და სხვა ნორმატიული აქტების პროექტებზე, ასევე იმ პროგრამებზე, რომელთა დასაფინანსებლად განსაზღვრულია სახელმწიფო, ავტონომიური რესპუბლიკებისა და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტების სახსრების გამოყენება ან რომლებიც გავლენას ახდენს ამ სახსრების ფორმირებაზე, აგრეთვე საქართველოს პარლამენტს, სხვა შესაბამის ორგანოებსა და დაწესებულებებს წარუდგინოს საგადასახადო კანონმდებლობის, სხვა საკანონმდებლო და კანონქვემდებარე ნორმატიული აქტების გამოცემასა და სრულყოფასთან დაკავშირებული წინადადებები.

³⁵ საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“ 2008 წ.

გ) სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ახორციელებს მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ფინანსური საქმიანობის მონიტორინგს საქართველოს ორგანული კანონით „საქართველოს საარჩევნო კოდექსი“ და „მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების შესახებ“ საქართველოს ორგანული კანონით დადგენილი კომპეტენციის ფარგლებში. იგი უფლებამოსილია ჩაატაროს აუდიტი, ყადაღა დაადოს ფიზიკური პირების, იურიდიული პირების, მოქალაქეთა პოლიტიკური გაერთიანებების ქონებას (მათ შორის, საბანკო ანგარიშებს), შეადგინოს სამართალდარღვევის შესახებ ოქმი და მიიღოს შესაბამისი დადგენილება.

საბიუჯეტო სექტორის აუდიტი წინა წლებში ძირითადად ხორციელდებოდა ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის საფუძველზე. საბიუჯეტო სისტემის სახაზინო სისტემაზე გადასვლამ მთლიანად შეცვალა მხარჯავი დაწესებულებების მიერ მიღებული ასიგნებების გამოყენების პროცესი და საკმაოდ მკაცრი კონტროლი დააწესა საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვაზე. აღნიშნულიდან გამომდინარე უკანა პლანზე გადავიდა გაწეული ხარჯების აღრიცხვისა და კანონიერების დადგენა, ხოლო დღის წესრიგში დადგა გამოყენებული სახსრების მიზნობრიობისა და ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ეფექტიანობის შესწავლის მიმართულება³⁶. აღნიშნულის გათვალისწინებით სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა დაიწყო ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის განხორციელებასთან ერთად ეფექტიანობის აუდიტის დაწერგვა, რომლის მიზანი იყო მხარჯავი დაწესებულებების საქმიანობის რეალური შედეგებისა და აღნიშნული შედეგების მისაღწევად განხორციელებული ღონისძიებების შესწავლა-შეფასება.

დღეისათვის საზოგადოების მოთხოვნაა, რომ საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვასთან დაკავშირებით მიღებულ ნებისმიერ გადაწყვეტილებას საფუძველად დაედოს ეკონომიკური შედეგების პროგნოზირება, რათა თავიდან იქნეს აცილებული ისეთი ხარჯის გაწევა რომელიც საზოგადოებისათვის ეფექტის მომცემი არ იქნება. კანონმდებლობის შესაბამისად, სახელმწიფო აუდიტის სამსახურმა ეფექტიანობის აუდი-

³⁶ მესხია ი. გაბელაშვილი კ. „ეფექტიანობის აუდიტი როგორც ფინანსური კონტროლის ახალი ფორმა“. ჟურ. „ეკონომიკური პროფილი“. 2009 წ. # 8, გვ. 32-36;

ტის განხორციელება დაიწყო 2012 წლის 1 იანვრიდან³⁷. ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებამდე, შესაბამისობის აუდიტის ფარგლებში, შეისწავლებოდა და გაანალიზებოდა აუდიტის ობიექტის მიერ სახელმწიფო სახსრების, სახელმწიფოს სხვა მატერიალური ფასეულობების, სახელმწიფოს ქონებრივი ღირებულების არამატერიალური სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის ეკონომიურობა და შედეგობრიობა.

ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვა სახელმწიფო აუდიტის სამსახურში განხორციელდა გერმანიის საერთაშორისო თანამშრომლობის საზოგადოების (GIZ) და შვედეთის ეროვნული აუდიტორული ოფისის (SNAO) ხელშეწყობით, რომელთა დახმარებითაც შეიქმნა საერთაშორისო სტანდარტებზე დაფუძნებული ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგია. აღნიშნულ მეთოდოლოგიაზე მუშაობა დაიწყო 2010 წლიდან, ასევე ჩატარდა საპილოტე აუდიტები. აღნიშნული მეთოდოლოგიისა და ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების მიხედვით, აუდიტორებმა საკუთარი პროფესიული მოვალეობების შესრულებისას უნდა დაიცვან საზოგადოებრივი ინტერესების მომსახურების პრინციპები და შეინარჩუნონ პატიოსნების, ობიექტურობისა და დამოუკიდებლობის უმაღლესი დონე. საზოგადოებრივი ინტერესი განისაზღვრება იმ ადამიანებისა და ორგანიზაციების კოლექტიური კეთილდღეობის სახით, რომლებსაც ემსახურებიან აუდიტორები. ხსენებული პრინციპები წარმოადგენს აუდიტორთა მოვალეობების საფუძველს.

აუცილებელია, რომ აუდიტორებმა იმოქმედონ საზოგადოებრივი ინტერესების დაცვით, საზოგადოების ნდობისადმი პატივისცემითა და საკუთარი პროფესიონალიზმის დადასტურებით. აღნიშნულ პასუხისმგებლობას უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება ხელისუფლების ორგანოების აუდიტისას. სახელმწიფო დაწესებულებების აუდიტის ზოგადად მიღებული სტანდარტები (GAGAS) ითვალისწინებს ანგარიშვალდებულების ცნებას, რომელსაც ფუნდამენტური როლი ენიჭება საზოგადოებრივი ინტერესების მომსახურებისთვის.

სახელმწიფო დაწესებულებების აუდიტის ზოგადად მიღებული სტანდარტების (GAGAS) გამოყენებისას, საკუთარი სამუშაოს მოცულობის და მეთოდოლოგი-

³⁷ საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის შესახებ“. 2008 წ. 38-ე მუხლის მე-4 პუნქტი.

ის, განსახორციელებელი შემოწმებების და პროცედურების განსაზღვრის, სამუშაოს შესრულების და მისი შედეგების შესახებ ანგარიშგების დროს აუდიტორები ვალდებული არიან გამოიყენონ პროფესიული შეფასება. სამუშაოს განხორციელებისას აუდიტორებმა უნდა დაიცვან პატიოსნება და ობიექტურობა, რათა მათ მიერ მიღებული გადაწყვეტილებები შესაბამისობაში იყოს შესამოწმებელი პროგრამის ან საქმიანობის მიმართ არსებულ ფართო საზოგადოებრივ ინტერესთან. საკუთარი სამუშაოს შედეგების შესახებ ანგარიშგებისას, აუდიტორები პასუხისმგებელი არიან მათთვის ცნობილი ყველა იმ არსებითი ან მნიშვნელოვანი ფაქტის გამჟღავნებაზე, რომელთა დაფარვის შემთხვევაში შესაძლებელია გათვითცნობიერებულ მომხმარებელთა შეცდომაში შეყვანა, შედეგების არასწორ წარმოდგენაზე, შეუსაბამო ან კანონსაწინააღმდეგო საქმიანობის დამალვაზე.

ეფექტიანობის აუდიტორები რასაკვირველია თავად არიან აუდიტზე პასუხისმგებელი უმთავრესი პირები. ისინი გეგმავენ და ანხორციელებენ ეფექტიანობის აუდიტის პროექტს, რომელიც ეფუძნება სანდო მტკიცებულებასა და შესრულებული სამუშაოს მაღალ ხარისხს. თუმცა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობის პასუხისმგებლობა მოიცავს ისეთი ინდიკატორების დანერგვას, რომლებიც რესურსების ეკონომიკურ, პროდუქტიულ და ეფექტიან გამოყენებას უზრუნველყოფენ.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩასატარებლად აუცილებელია³⁸:

1. განისაზღვროს ნათელი ხედვა სასურველ ორიენტირებზე და გრძელვადიან მიზნებზე;
2. გაცნობიერებული იქნეს რამდენად მომთხოვნია ეფექტიანობის აუდიტი და რადრო სჭირდება მის დანერგვას;
3. გაცნობიერებული იქნეს ცვლილებები მართვის სტილსა და ორგანიზაციულ ქცევაში (მაგ. გუნდის განვითარების ეტაპები);
4. მოხდეს ცუდად ფუნქციონირებადი პროგრამების ან მომსახურების სკურპულოზური ანალიზი, თუ ეფუძნება სანდო, ობიექტურ და დაბალანსებულ მტკიცებულებებსა და არგუმენტებს.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურს ეკისრება პასუხისმგებლობა:

³⁸ INTOSAI-ს ნორმების და ქცევის კოდექსი და საფინანსო კონტროლის ნორმები, Glossar.

1. საქმიანობის ყველა ეტაპზე დამოუკიდებლობის და ობიექტურობის შენარჩუნებაზე;
2. სამუშაოს დაგეგმვისა და შესრულების, მისი შედეგების შესახებ ანგარიშგების დროს პროფესიული შეფასების გამოყენებაზე;
3. სათანადო პროფესიული კომპეტენციის, აუცილებელი უნარ-ჩვევების და ცოდნის მქონე პერსონალის მიერ სამუშაოს შესრულებაზე;
4. დროის განსაზღვრული შუალედებით დამოუკიდებელი შემოწმების განხორციელებაზე.

აუდიტის ობიექტების მმართველობას ეკისრება პასუხისმგებლობა აუდიტის შედეგად გამოქვეყნებულ დასკვნებზე და რეკომენდაციებზე რეაგირების და მათი გათვალისწინების შესახებ, ხოლო სახელმწიფო აუდიტის სამსახური ვალდებულია იმ პოლიტიკის და პროცედურების დადგენაზე, რომელთა საშუალებითაცა უნდა განისაზღვროს მოხდა თუ არა რეაგირება ადრე გამოქვეყნებულ მნიშვნელოვან დასკვნებსა და რეკომენდაციებზე და იქნა თუ არა ისინი გათვალისწინებული მომავალი საქმიანობების დაგეგმვისას.

საფინანსო კონტროლის INTOSAI-ის ნორმების თანახმად: „შემოწმების დროს აუდიტორთა საქმიანობაზე კონტროლი დებულების შესაბამისად უნდა განხორციელდეს. დოკუმენტირებული საქმიანობა უნდა შემოწმდეს შემოწმების მაკოორდინირებელი ერთეულის ერთ-ერთი ხელმძღვანელი წევრის მიერ“³⁹. აუდიტორული სამუშაოს დელეგირებისას ხელმძღვანელმა პირმა ზუსტად უნდა განსაზღვროს, თვალყური ადევნოს და გააკონტროლოს დელეგირებული სამუშაო. აუდიტორთა ჯგუფის ყველა წევრს გაცნობიერებული უნდა ჰქონდეს შემოწმების მიზანი, მათზე დაკისრებული სამუშაო ამოცანები და საფინანსო კონტროლის მოქმედი ნორმების თანახმად მათთვის დადგენილი ვალდებულებები (სკნ 3.2.2.).

ხელმძღვანელი პირების მიერ აუდიტორთა ჯგუფის კონტროლი გულისხმობს ისეთ ზედამხედველობას, რომელიც უზრუნველყოფს შემოწმების მიზნების მიღწევას დადგენილი ნორმების მიხედვით. საფინანსო კონტროლის ნორმების თანახმად კონტროლი შემდეგ ფაქტორებს მოიცავს:

³⁹ სკნ 3.2.1

- აუდიტორთა ჯგუფის ყველა წევრს სრულად უნდა ჰქონდეს გაცნობიერებული შემოწმების მიზნები;
- შემოწმება უნდა განხორციელდეს სტანდარტების შესაბამისად;
- შემოწმებისას დაცული უნდა იყოს საფინანსო კონტროლის საერთაშორისო და ეროვნული ნორმები;
- შემოწმების დროს მოპოვებული მტკიცებულებები უნდა იყოს სათანადო, საიმედო, ამომწურავი და დოკუმენტირებული, ხოლო შემოწმების დასკვნები დასაბუთებული.

აუდიტორთა ეთიკის კოდექსის მიხედვით, საზოგადოების მხრიდან ნდობის შენარჩუნებისა და გაზრდის მიზნით, აუდიტორებმა მათზე დაკისრებული ყველა პროფესიული მოვალეობა უნდა შეასრულონ კეთილსინდისიერებით⁴⁰. შესამოწმებელ ორგანიზაციებთან და აუდიტორული ანგარიშების მომხმარებლებთან ურთიერთობისას აუდიტორი უნდა იყოს პროფესიონალი, ობიექტური, ფაქტებზე ორიენტირებული, მიუკერძოებელი და ყოველგვარი იდეოლოგიისგან თავისუფალი. საკუთარი სამუშაოს განხორციელებისას აუდიტორი უნდა იყოს სამართლიანი და გულწრფელი შესამოწმებელ ორგანიზაციებთან და მისი სამუშაოს მომხმარებლებთან, ხსენებულ ორგანიზაციაში კონფიდენციალურობასთან დაკავშირებით მოქმედი კანონებით, ნორმებით ან პოლიტიკით განსაზღვრულ ფარგლებში. აუდიტორმა უნდა გამოიჩინოს კეთილგონიერება საკუთარი მოვალეობების შესრულების დროს მოპოვებული ინფორმაციის გამოყენებისას. მან არ უნდა ისარგებლოს ამგვარი ინფორმაციით ნებისმიერი სახის პირადი სარგებლის მისაღებად ან ისე, რომ ეს საზიანო იყოს შემოწმებული ორგანიზაციის კანონიერი და ეთიკური მიზნებისთვის.

საკუთარი პროფესიული მოვალეობების შესრულებისას აუდიტორები უნდა იყვნენ ობიექტურები და მათთან მიმართებით არ უნდა არსებობდეს არანაირი

⁴⁰ აუდიტორებს უნდა ჰქონდეთ შესაძლებლობა აიმაღლონ კვალიფიკაცია, რაც მათი საქმიანობის მაღალ ხარისხს უზრუნველყოფს (სკნ 1.0.45 და 2.1.9). ყველა აუდიტორი უნდა ფლობდეს დაკისრებული ამოცანების სათანადო პროფესიულ კომპეტენციას (სკნ 2.2.1 და 2.2.33-38). საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო კვალიფიცირებული კადრით უნდა იყოს დაკომპლექტებული (სკნ 2.1.2).

ინტერესთა კონფლიქტი⁴¹. ობიექტურობა აუდიტორებისგან მოითხოვს იყვნენ მიუკერძოებელი, ინტელექტუალურად პატიოსნები და ინტერესთა კონფლიქტისგან თავისუფალნი. დამოუკიდებლობა ხელს უშლის ისეთი ურთიერთობების არსებობას, რომლებმაც შეიძლება გავლენა მოახდინონ აუდიტორთა მიერ აუდიტორული საქმიანობის ობიექტურ განხორციელებაზე. ობიექტურობის და დამოუკიდებლობის შენარჩუნება მოითხოვს შესამოწმებელ ორგანიზაციებთან არსებული ურთიერთობების მუდმივ შეფასებას საზოგადოების წინაშე აუდიტორთა პასუხისმგებლობის კონტექსტში⁴².

აუდიტორთა პასუხისმგებლობის საკითხის განხილვისას, მათ მიერ ორგანიზაციების საქმიანობის კონკრეტული შედეგების შემოწმების დროს, აუცილებელია შევხებით ისეთ საკითხებს რომლებიც დაკავშირებულია საკანონმდებლო და აღმასრულებელი ხელისუფლების ორგანოების გადაწყვეტილებებთან. ამ შემთხვევაში აუდიტის ჯგუფს უნდა ახსოვდეს, რომ ეფექტიანობის აუდიტი ხორციელდება არა იმ მიზნით, რომ შემოწმდეს რამდენად სწორად შესრულდა ეს გადაწყვეტილებები, რომლის მიზანი იყო სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის გატარება, არამედ იმისთვის, რომ დადგინდეს რამდენად აუცილებელი და მიზანშეწონილი იყო ესა თუ ის სახელმწიფო პროგრამა და შემოწმდეს სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ეფექტურობა.

⁴¹ INTOSAI-ის საყოველთაო ნორმათა თანახმად აუდიტორები უნდა იყვნენ დამოუკიდებლები, ფლობდნენ საჭირო პროფესიულ ცოდნას და გამოირჩეოდნენ კეთილსინდისიერებით. (სკნ 1.0.6 და 2.2).

⁴² INTOSAI-ის დოკუმენტები: ლიმას დეკლარაცია, ვალდებულებებისა და ქცევის კოდექსი და საფინანსო კონტროლის ნორმები, გვ 10-34; საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა დამოუკიდებლობა.

2.2 პროგრამული ბიუჯეტის როლი ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების

პროცესში და მისი სრულყოფის საკითხები საქართველოში

უმაღლესი აუდიტორული ინსტიტუტების განვითარების გარკვეულ ეტაპზე გაჩნდა სახელმწიფო ადმინისტრაციისა და სამთავრობო პროგრამების მიღწეული შედეგის შეფასების საჭიროება. ჩვენს ქვეყანაში ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვას ხელი შეუწყო ბიუჯეტირების პროგრამულ სისტემაზე გადასვლის პროცესმა. საქართველოს საბიუჯეტო პროცესს არცთუ დიდი ხნის ისტორია აქვს, თუმცა აღსანიშნავია, რომ განვლილ პერიოდში მნიშვნელოვანი ცვლილებები განიცადა. საბიუჯეტო პროცესში ბოლო წლებში განხორციელებული რეფორმების ერთ-ერთი მთავარ მიღწევად კი სწორედ ბიუჯეტის პროგრამულ დაგეგმარებაზე გადასვლა ითვლება.

2009 წელს ჩვენს ქვეყანაში ახალი საბიუჯეტო კოდექსის მიღებით საკანონმდებლო დონეზე დაფიქსირდა პროგრამულ ბიუჯეტზე გადასვლის ვალდებულება, სადაც აღნიშნული იყო, რომ სახელმწიფო ბიუჯეტი 2012 წლიდან, ხოლო ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულებისა და ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტები 2013 წლიდან უნდა დაგეგმილიყო პროგრამულ ფორმატში.

2009 წლიდან შეირჩა პილოტი სამინისტროები: საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო, შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის სამინისტრო და იუსტიციის სამინისტრო, რომელთაც დაევალებათ 2010 წლის ბიუჯეტის პროექტის მომზადება როგორც ტრადიციულ ორგანიზაციული, ისე პროგრამული ფორმატით. 2010 წელს პილოტი სამინისტროების რაოდენობა გაიზარდა. არსებულ რაოდენობას დაემატა სასჯელაღსრულების, პრობაციისა და იურიდიული დახმარების საკითხთა სამინისტრო, სოფლის მეურნეობის და გარემოს დაცვის სამინისტროები. პარალელურ რეჟიმში პროგრამული ფორმატით მომზადდა როგორც პილოტი სამინისტროების 2011 წლის ბიუჯეტის პროექტები, ასევე 2010 წლის პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების ანგარიშები.

საერთაშორისო ორგანიზაციების რეკომენდაციებთან, საქართველოს პარლამენტის საფინანსო-საბიუჯეტო კომიტეტთან და საქართველოს სახელმწიფო აუდიტის

სამსახურთან, ასევე საბიუჯეტო პროცესის მონაწილე ყველა მხარესთან აქტიური კონსულტაციებითა და თანამშრომლობით, 2011 წელს ფინანსთა სამინისტრომ შეიმუშავა პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგია, რომელიც დამტკიცებული იქნა საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანებით⁴³. აღნიშნული მეთოდოლოგია მიზნად ისახავდა საბიუჯეტო პროცესში ჩართული ყველა მხარისათვის შეძლებისდაგვარად ნათელი წარმოდგენის შექმნას, პროგრამული ბიუჯეტის შედგენისა და ანგარიშგების პროცესთან დაკავშირებულ საკითხებზე.

აღნიშნული მეთოდოლოგია მოიცავს პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდურ მითითებებს:

- ა) სახელმწიფო ბიუჯეტისთვის;
- ბ) ავტონომიური რესპუბლიკების რესპუბლიკური ბიუჯეტებისთვის;
- გ) ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებისთვის.

აღნიშნული მეთოდოლოგიის მიხედვით - „პროგრამა წარმოადგენს ბიუჯეტით განსაზღვრული პრიორიტეტების მიზნების მისაღწევად განსახორციელებელი ღონისძიებების ერთობლიობას, რომლებიც დაჯგუფებულია მსგავსი შინაარსის მიხედვით და ხორციელდება გრძელვადიან პერიოდში ერთი საბოლოო შედეგის მისაღწევად“⁴⁴.

ბოლო წლების მანძილზე საპილოტე სამინისტროებთან და ადგილობრივ თვითმმართველ ერთეულებთან პროგრამულ ბიუჯეტზე გადასვლის კონცეფციის შემსამუშავებლად ჩატარებული სამუშაოებისა და საერთაშორისო გამოცდილების შედეგად გამოიკვეთა რა მიმართულებით უნდა განვითარდეს გარდამავალი ეტაპი, რა შესაძლო სირთულეები იქნება გადასალახი პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატის ყველა დონის ბიუჯეტზე გავრცელების შემდეგ და რა მეთოდებით შეიძლება გარდამავალი ეტაპი მაქსიმალურად მოქნილი იყოს საჯარო სექტორისთვის.

2012 წელს მიღწეული იქნა პროგრამული ბიუჯეტის ფორმატის დახვეწა, შემუშავდა შესაბამისი მეთოდოლოგია ავტონომიური რესპუბლიკის რესპუბლიკური და ადგილობრივი თვითმმართველი ერთეულების ბიუჯეტებისათვის; გადაიდგა ქმე-

⁴³ საქართველოს ფინანსთა მინისტრის ბრძანება N385, 2011 წლის 8 ივლისი - „პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგიის დამტკიცების თაობაზე“

⁴⁴ პროგრამული ბიუჯეტის შედგენის მეთოდოლოგია.

დითი ნაბიჯები შედეგზე ორიენტირებული დაგეგმვის დანერგვის მიმართულებით; დაიხვეწა ფინანსების მართვის ტექნიკური შესაძლებლობები, ბიუჯეტის მართვის და ხაზინის ელექტრონული პროგრამები დაუკავშირდა ერთმანეთს. სისტემის შიდა კონტროლის მექანიზმით მინიმუმამდე იქნა დაყვანილი შეცდომისა და სხვა ადამიანური ფაქტორების გავლენა ფინანსური სახსრების მართვის პროცესში.

საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის შესაბამისად „პროგრამული ბიუჯეტი არის მხარჯავი დაწესებულების მიერ დასახული პრიორიტეტების მისაღწევად განსახორციელებელი პროგრამების, პროექტების, ღონისძიებებისა და მათი ბიუჯეტების მოსალოდნელი შედეგებისა და შეფასების ინდიკატორთა ერთობლიობა⁴⁵“.

პროგრამული ბიუჯეტი - ეს არის გეგმა, თუ როგორ უნდა იქნეს გამოყენებული მიმდინარე ფისკალურ წელს გამოყოფილი რესურსები. ბიუჯეტი არის გადაწყვეტილებების მიღების ბაზისი და ამავე დროს ანგარიშგების იარაღი იმის შესახებ, თუ როგორ შესრულდა ეს გადაწყვეტილებები. პროგრამული ბიუჯეტის მომზადების პროცესში მნიშვნელოვანია მონაწილეობდნენ ადმინისტრაცია, პოლიტიკური ლიდერები და საზოგადოებები. ამგვარად შედგენილი ბიუჯეტი მთავრობასა და მოქალაქეებს საშუალებას აძლევს მაქსიმალურად ეფექტიანად გადაანაწილონ რესურსები.

პროგრამული ბიუჯეტის ძირითადი უპირატესობა ტრადიციული, ორგანიზაციული სტრუქტურის მქონე ბიუჯეტთან შედარებით იმაში მდგომარეობს, რომ პროგრამული ბიუჯეტი საშუალებას იძლევა დაგეგმვის პროცესიდანვე ბიუჯეტი ორიენტირებული იყოს შედეგებზე, რაც ეფექტიანი დაგეგმვით მიიღწევა. ეფექტიანი დაგეგმვა კი გულისხმობს იმას, რომ მის განხორციელებაზე პასუხისმგებელ პირებს სათანადო უნარ-ჩვევები გააჩნით პროგრამაში დაყენებული პრობლემების გადასაჭრელად. პროგრამული ბიუჯეტირებისას პროგრამის გეგმა შედგენილი უნდა იყოს იმგვარად, რომ იგი ერთნაირად გასაგები იყოს როგორც პროგრამის გავლენით დაინტერესებული პირებისათვის, ასევე პროგრამის შემსრულებლების, შემმოწმებლებისა და ბენეფიციარებისათვის.

პროგრამულ ფორმატში ნათელია მიზეზ-შედეგობრივი კავშირი კონკრეტულ ღონისძიებაში ჩადებულ ფინანსურ რესურსებსა და მიღებულ შედეგებს შორის,

⁴⁵ საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსი

რაც სახელმწიფო ფინანსების ეფექტურად გამოყენების უმნიშვნელოვანეს წინაპირობას წარმოადგენს. ასევე, პროგრამული ბიუჯეტი საშუალებას იძლევა მთელი ბიუჯეტი დავინახოთ მისი დაფინანსებით გასატარებელი ძირითადი პროგრამების და მათი შედეგების თვალსაზრისით და არა მხოლოდ ორგანიზაციულ ჭრილში.

პროგრამა შეიძლება განვიხილოთ როგორც ცვლილებების მოხდენის განზრახული მცდელობა, რომელსაც მიზნობრივ ჯგუფებსა და სფეროებზე ზეგავლენის მოხდენის გარდა შეიძლება ქონდეს მეორადი ეფექტების მოხდენის შესაძლებლობაც, იმ გარემოებაზე რომელშიც ეს პროგრამა არსებობს.

რესურსების შეზღუდულობის პირობებში ნებისმიერი პოლიტიკური შეხედულებების მქონე მთავრობას ეფექტური და ეფექტიანი პროგრამების დაგეგმვისა და განხორციელების ვალდებულება უჩნდება. მოსახლეობის სურვილია დარწმუნდეს, რომ მათ საჭიროებების დასაკმაყოფილებლად გამოყოფილი სახსრები მიზნობრივად და სწორად იხარჯება.

სამოქალაქო საზოგადოებაში სამთავრობო ორგანიზაციები ვალდებულნი არიან შეიმუშაონ და განახორციელონ ისეთი პოლიტიკა და პროგრამები, რომლებიც მოსახლეობის პრობლემების მოგვარებასა და მოთხოვნილებების დაკმაყოფილებას უზრუნველყოფს. ამაში იგულისხმება შესაბამისი პროგრამების დაგეგმვისა და განხორციელების მონიტორინგი და შემოწმება, თუ რა შედეგი გამოიღო და რა სასიკეთო ცვლილებები მოიტანა ამ პროგრამამ.

პროგრამის შემუშავება ითვალისწინებს პროგრამის დაგეგმვის პროცესს. დაგეგმვის შემდეგი ეტაპია პროგრამის განხორციელება, რაც გულისხმობს არსებული ბიუჯეტის ფარგლებში, შესაბამისი თანხების გამოყოფის ხარჯზე, ყველაზე უფრო გონივრული და რაციონალური ნაბიჯების გადადგმას სასურველი შედეგის მისაღწევად.

პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების შეფასებისას ნათლად უნდა გამოჩნდეს მიღწეული შედეგები. შესაბამისად, პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების შეფასებისას ძირითადი აქცენტი გადატანილი უნდა იყოს არა მხოლოდ საბიუჯეტო ორგანიზაციებისათვის დამტკიცებული და დაზუსტებული გეგმით გათვა-

ლისწინებულ ასიგნებებსა და საკასო შესრულებას შორის არსებულ განსხვავებებზე, არამედ დაგეგმილ და მიღებულ შედეგს შორის სხვაობაზეც.

პროგრამული ბიუჯეტის გამართულად ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია შემდეგი ღონისძიებების გატარება⁴⁶:

- შესატყვისი კრიტერიუმების განსაზღვრა, რაც გულისხმობს იმას თუ როგორ უნდა განისაზღვროს შეფასების ობიექტის ეფექტიანობა;
- სტანდარტების დადგენა - რამდენად კარგად უნდა ფუნქციონირებდეს შეფასების ობიექტი;
- შესრულებული სამუშაოს შეფასება და მისი სტანდარტებთან შედარება;
- მასალებისა და მონაცემების შერჩევა, ერთმანეთთან შეჯერება, მათი არსისა და სანდოობის განსაზღვრა;

პროგრამული ბიუჯეტის უპირატესობა სწორედ ისაა, რაშიც მდგომარეობს მის დანერგვასთან დაკავშირებული ყველაზე დიდი პრობლემები. პროგრამული ბიუჯეტის დაგეგმვა შედეგზეა ორიენტირებული. მის ამოსავალ წერტილს წარმოადგენს მისაღები საბოლოო და შუალედური შედეგები და არა მხოლოდ პროგრამების განმახორციელებლებზე გადანაწილებული რესურსები. შესაბამისად, პარალელურ რეჟიმში უნდა მოხდეს შედეგისა და იმ ინდიკატორების დანერგვა, რომელთა საშუალებითაც შედეგის გაზომვა გახდება შესაძლებელი. ასევე უნდა იქნეს დათვლილი შედეგის მისაღწევად აუცილებელი ხარჯები. ბიუჯეტის დაგეგმვისას შესაბამისობაში უნდა მოვიდეს ერთმანეთთან პროგრამის დასახული მიზნის მისაღწევად საჭირო და არსებული რესურსები.

პროგრამული ბიუჯეტი ტრადიციული სტრუქტურის ბიუჯეტის ალტერნატივაა და იმ უპირატესობით გამოირჩევა, რომ ის დაგეგმვის პროცესიდანვე შედეგზეა ორიენტირებული. პროგრამულ ბიუჯეტში მთავრობის ხარჯები დაყოფილია არა სამინისტროების, არამედ კონკრეტული პროგრამების მიხედვით, სადაც უფრო თვალსაჩინოა მიზეზ-შედეგობრივი კავშირები კონკრეტულ ღონისძიებაში ჩადებულ ფინანსურ რესურსებსა და მიღებულ შედეგებს შორის.

⁴⁶ჯონ მ. ოუენი. პროგრამული შეფასება - ფორმები და მიდგომები. გვ17-18

ფაქტიურად საქართველო უკვე მესამე წელია, რაც ფორმალურად პროგრამულ ბიუჯეტზე გადავიდა. თუმცა ქვეყნის პარლამენტი წელსაც, ისევე როგორც წინა წლების განმავლობაში, მომავალი წლის სახელმწიფო ბიუჯეტს პროგრამული ბიუჯეტის ნაწილის გარეშე ამტკიცებს. მაშასადამე, პროგრამულ ბიუჯეტირებაზე გადასვლიდან მესამე წელს ქვეყნის პროგრამულ ბიუჯეტს კვლავ არ გააჩნია კანონის იურიდიული ძალა.

ფინანსთა სამინისტროს მტკიცებით, პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვის საწყის ეტაპზე საკმაოდ რთული იქნება მოსალოდნელი შედეგების და შეფასების ინდიკატორების სწორად განსაზღვრა. პროგრამული ბიუჯეტის მეთოდოლოგიაში აღნიშნულია, რომ საწყისი ეტაპი, როდესაც უნდა მოხდეს ბიუჯეტის ახალი ფორმატით აწყობა, გულისხმობს სამწლიან პერიოდს. ამ პერიოდში უნდა დახვეწილიყო შედეგების ინდიკატორების შემუშავების მეთოდები, ხოლო ინდიკატორებით წარმოდგენილი ინფორმაცია გამხდარიყო მაქსიმალურად რეალური, ზუსტი და შესრულების ეფექტურად გაზომვის საშუალება.

2012-2013 წლების პროგრამული ბიუჯეტების შესწავლისას არსებითი ხარვეზები შეინიშნება როგორც საბოლოო და შუალედური შედეგების შეფასების ინდიკატორების ფორმირებასთან დაკავშირებით, ასევე უკვე შედეგებისა და შედეგების შეფასების ინდიკატორების შესრულების შესახებ ინფორმაციის ანალიზის დროს. ბიუჯეტებში წარმოდგენილი ინფორმაცია არ იძლევა საშუალებას რეალურად შეფასდეს შესაბამისი პროგრამების ფარგლებში გახარჯული საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანობა. კერძოს:

- ✓ ცალკეული პროგრამების/ქვეპროგრამების ფარგლებში სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონის პროგრამული დანართით განსაზღვრული იქნა საბოლოო/შუალედური შედეგები, შესაბამისი შეფასების ინდიკატორებით და ამ ინდიკატორების წლიური მიზნობრივი მაჩვენებლები (პროცენტულ ან აბსოლუტურ მაჩვენებლებში). თუმცა შესრულების შესახებ ინფორმაცია მოიცავს მხოლოდ ზოგად ინფორმაციას ამ შედეგების მიღწევის შესახებ რაოდენობრივად გაწეული ფაქტობრივი მაჩვენებლების წარმოდგენის გარეშე.

- ✓ იმ პროგრამებში/ქვეპროგრამებში, სადაც არ იქნა განსაზღვრული საბოლოო/შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორების წლიური მიზნობრივი მაჩვენებელი (ქვეპროგრამის უდიდესი ნაწილი), შესრულების შესახებ ინფორმაცია ფაქტობრივად წარმოადგენს მხოლოდ განსაზღვრული შედეგის გამეორებას და არ იძლევა არანაირ ინფორმაციას პროგრამის მიზნების მიღწევის რეალური მდგომარეობის შესახებ. იმ შემთხვევებშიც კი, თუ აღნიშნული ინფორმაცია მოიცავს რაოდენობრივ (სტატისტიკურ) მაჩვენებლებს მიზნების მიღწევის მდგომარეობის შესახებ, იმის გამო, რომ მიზნობრივი მაჩვენებელი დასაწყისშივე არ იყო გაწერილი, გაურკვეველია შეესაბამება თუ არა მიღწეული შედეგები პროგრამის ფარგლებში გამოყოფილ ასიგნებებს, თუ შესაძლებელი იყო აღნიშნული სახსრების ფარგლებში უკეთესი შედეგების მიღწევა. შესაბამისად, შეუძლებელია შეფასდეს პროგრამის რეალური ეფექტიანობა.
- ✓ რიგ შემთხვევებში, სადაც პროგრამის შედეგების შესახებ ინფორმაცია მოიცავს რაოდენობრივ მაჩვენებლებს შედეგების შეფასების ინდიკატორების შესრულების შესახებ, აღნიშნული ინფორმაცია არასრულყოფილია. მაგ. სახელმწიფო დაზღვევის პროგრამის შედეგების შესახებ ინფორმაცია მოიცავს დაზღვეულ პირთა რიცხოვნობის ზრდის მაჩვენებელს, თუმცა არაფერია ნათქვამი სტაციონარული და ამბულატორიული მომსახურების უტილიზაციის ზრდის მაჩვენებელზე, რომელიც ასევე გაწერილი იყო შუალედური შედეგების შეფასების ინდიკატორებში. ამასთან, ძირითად შემთხვევებში არც ინდიკატორები და შესაბამისად, არც შედეგების შესახებ ინფორმაცია არ მოიცავს ხარისხობრივ მაჩვენებლებს, რაც განსაკუთრებით აქტუალურია სოციალური ხასიათის პროგრამების რეალური ეფექტიანობის შესაფასებლად.

აღნიშნული ხარვეზების აღმოსაფხვრელად აუცილებელია მხარჯავ დაწესებულებებში, პირველ რიგში უზრუნველყოფილი იქნას შედეგების შეფასების ინდიკატორების დახვეწა და წლიური მიზნობრივი მაჩვენებლების რეალისტურად განსაზღვრა, რაც თავის მხრივ მოითხოვს სტრატეგიული დაგეგმვის პროცესის

დახვეწას. შემდეგ ეტაპზე აუცილებელია გაიწეროს მეთოდოლოგია და შიდა პოლიტიკა, რომელიც დაარეგულირებს შესაბამისი ინდიკატორების შესრულების შესახებ მონაცემების შეგროვებისა და დამუშავების პროცესს, რაც უზრუნველყოფს როგორც შედეგების შესახებ ინფორმაციის სრულყოფას, ასევე წარმოადგენს აღნიშნული ინფორმაციის სანდოობისა და რეალისტურობის შემოწმების საშუალებას. ზემოთ მოცემული საკითხები მოითხოვს დამატებით ყურადღებას მხარჯავი დაწესებულებების მენეჯმენტის მხრიდან და საჭიროებს შესაბამისი ადამიანური/მატერიალური რესურსებით უზრუნველყოფას.

ქვეყნის ძირითადი მონაცემებისა და მიმართულებების დოკუმენტით გაწერილი პრიორიტეტების ფარგლებში, 2014 წლის ბიუჯეტი განსაზღვრავს პროგრამებს და ქვეპროგრამებს, ასევე შესაბამის საბოლოო შედეგებისა და ამ შედეგების შეფასების ინდიკატორებს. თუმცა აღსანიშნავია, რომ პროგრამები უმეტესწილად მორგებულია სახელმწიფო ორგანოების ორგანიზაციულ სტრუქტურას. გარდა ამისა, ბიუჯეტის სტრუქტურის ანალიზისას შეინიშნება შემდეგი ხარვეზები:

- შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორების დიდი ნაწილი არ მოიცავს ინდიკატორის მიზნობრივ მაჩვენებელს, რომელიც განისაზღვრება წლის განმავლობაში პროგრამაზე მიმართული საბიუჯეტო სახსრების გათვალისწინებით და საშუალებას მოგვცემს შეფასდეს კონკრეტული პროგრამის განხორციელებით მიღწეული შუალედური შედეგი.

- ხარვეზები შეინიშნება შუალედური და საბოლოო შედეგების შეფასების ინდიკატორების ფორმულირებაში. მიზანშეწონილია, პროგრამის შეფასების ინდიკატორები მოიცავდეს როგორც რაოდენობრივ, ისე ხარისხობრივ მაჩვენებლებს, რათა თავიდან იქნას აცილებული მისი ერთმხრივად განსაზღვრით გამოწვეული გაუთვალისწინებელი ქცევითი ეფექტები.

ბოლო წლებში სახელმწიფო ბიუჯეტის ხარჯვით ნაწილში გაერთიანებულია რამდენიმე მუხლი და არ არის ცალ-ცალკე ჩაშლილი ეკონომიკური კოდებით, რაც პროგრამის შიგნით ერთი ქვეპროგრამიდან მეორე ქვეპროგრამაში თანხის გადატანის შესაძლებლობას იძლევა. მსგავსი პრობლემა არის თითქმის ყველა მიმართულებით, რაც სერიოზულ პრობლემას ქმნის გამჭვირვალობისა და სამარ-

თლიანობის თვალსაზრისით. ასევე მრავლად არის ისეთი ზოგადი მუხლები, რომელიც კლასიფიკაციას არ ექვემდებარება და მისი ფუნქციონალური გამიჯვნა თითქმის შეუძლებელია.

ბიუჯეტის არაპროგრამულობაზე მიუთითებს აგრეთვე ის ფაქტი, რომ ხარჯების დიდი ნაწილის მიზნობრიობა გაურკვეველია. კერძოდ ხარჯვითი ნაწილის მუხლი „სხვა ხარჯები“ საკმაოდ დიდი მოცულობის თანხას მოიცავს. ეს პრობლემა ეხება არა მხოლოდ მიმდინარე წლის, არამედ გასული წლების ბიუჯეტებსაც, რაც საბიუჯეტო სახსრების არამიზნობრივი და არაეფექტიანი განკარგვის შესაძლებლობას იძლევა.

2012-2013 წლების პროგრამული ბიუჯეტების და 2014 წლის პროგრამული ბიუჯეტის პროექტის 2010 წლის არაპროგრამულ ბიუჯეტთან შედარებამ გვაჩვენა, რომ პროგრამული ბიუჯეტის ხარისხი ყოველ წელს უარესდება. კერძოდ, წლიდან წლამდე მცირდება ინფორმაცია პროგრამების და ქვეპროგრამების აქტივობების შესახებ (დანართი N4_ში ნაჩვენებია 2014 წლის პროგრამები და სოციალური პროგრამის ჩამოლა შესაბამისი მიზნებითა და საბოლოო ინდიკატორებით). მდგომარეობას ამძიმებს ისიც, რომ პროგრამულ ბიუჯეტირებაზე გადასვლიდან მესამე წელს კვლავ არ გვაქვს შუალედური და საბოლოო შედეგების გასაზომი ინდიკატორები.

შეიძლება დარწმუნებით ითქვას, რომ 2012 წლიდან დღემდე ქვეყნის არცერთი პროგრამული ბიუჯეტი არ ყოფილა ორიენტირებული შედეგებზე. აღნიშნული პრობლემის გადასაჭრელად აუცილებელია პროგრამული ბიუჯეტი, რაც სახელმწიფო ფინანსების ეფექტურად გამოყენების უმნიშვნელოვანესი ინსტრუმენტია, სახელმწიფო ბიუჯეტთან ერთად დამტკიცდეს და კანონის იურიდიული ძალა ჰქონდეს.

ეფექტიანი პროგრამული ბიუჯეტის ასამოქმედებლად საჭიროა კონკრეტული პროგრამების დანერგვის ეტაპზე გამოკვლეული და არგუმენტირებულად დასაბუთებული იქნეს რამდენად შესაძლებელი იქნება დასახული მიზნის წარმატებით განხორციელება. პროგრამის განხორციელების პროცესში უნდა მოხდეს იმის შესწავლა შესაძლებელია თუ არა ალტერნატიული მეთოდების გამოყენებით უკეთესი შედეგის მიღწევა. ხოლო საბოლოო, ანუ პროგრამის შესრულების ეტაპზე უნდა მოხდეს იმის

შეფასება არის თუ არა გამოსადეგი და პროგრამის მიზნებთან შესაბამისი მიღებული შედეგები.

არსებობს სამი ძირითადი პირობა პროგრამული ბიუჯეტის ასამოქმედებლად:

1. ეფექტიანობის აუდიტი;
2. ელექტრონული მთავრობა - პროგრამული ბიუჯეტი უნდა მოიცავდეს ძალიან დიდი ოდენობის ინფორმაციას, რაც „ელექტრონული მთავრობის“ მეშვეობით არის შესაძლებელი. პროგრამულ ბიუჯეტში უნდა აისახოს ხაზინის ოპერატიული ინფორმაცია (გეგმა, ვალდებულება, რესურსი, მოთხოვნა, გადახდა, დავალიანება);
3. ღონისძიებების შინაარსიანი ინდიკატორები - რაც საშუალებას იძლევა შეფასდეს პროგრამით მიღწეული შედეგი.

საქართველოში 2012-2013 წლებში სახელმწიფო ბიუჯეტის კანონით გაწერილი პროგრამების პრიორიტეტების ქვეშ ჩამოთვლილია ისეთი ფუნქციები, რომელთა განხორციელებაც სახელმწიფოს ჩვეულებრივ, კანონმდებლობით განსაზღვრულ საქმიანობას წარმოადგენს და მას ისედაც უნდა ანხორციელებდეს შესაბამისი სტრუქტურები. რეალურად კი პრიორიტეტი ისეთი ამოცანებია, რომელიც ემყარება ქვეყნის განვითარების სუსტი მხარეების და რისკ ფაქტორების გამოვლენას. სწორად დაგეგმილი პრიორიტეტები მთავრობის ყოველდღიურ საქმიანობას ეხება და მას სტრატეგიული დანიშნულება გააჩნია. მიუხედავად იმისა, რომ საბიუჯეტო კანონით განსაზღვრულ პროგრამებში მიზნები მითითებულია, ისინი იმდენად ზოგადია, რომ მათი შესრულებისთვის საჭირო ხარჯების ეკონომიკურად დასაბუთება და კონკრეტულ ინდიკატორებში გამოხატვა შეუძლებელია. მხარჯავი დაწესებულებების მიერ წლიური ბიუჯეტით დასახული პრიორიტეტებისა და ამ პრიორიტეტების მისაღწევად განხორციელებული პროგრამების და ღონისძიებების შედეგების აღწერა საჭიროებს კონკრეტულ მიზნებზე ყურადღების გამახვილებას, რაც პროგრამულ ბიუჯეტზე გადასვლისათვის მეტ მნიშვნელობას იძენს.

საბიუჯეტო კოდექსის თანახმად პროგრამას უნდა ჰქონდეს მიზანი და ის უნდა იყოს გამოხატული ინდიკატორებში (მაჩვენებლებში). ეს იმიტომ, რომ პროგრამული ბიუჯეტი ორიენტირებულია საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეფექ-

ტიანობის ამალგამაზე, რაც გულისხმობს ბიუჯეტის ეფექტიანობის გაზომვის შესაძლებლობას. პროგრამის ეფექტიანობის გაზომვის პროცესში საჭიროა⁴⁷:

- ✓ დადგინდეს პასუხისმგებელი პირები ანხორციელებენ თუ არა პროგრამის შედეგების მიღწევის შემოწმებას;
- ✓ დადგინდეს პროგრამის რეალური მიზნები და ამოცანები. საინფორმაციო წყაროებად, პროგრამის მიზნების დადგენის პროცესში, შესაძლოა გამოყენებული იქნეს პოლიტიკის დოკუმენტები, პროგრამის განაცხადები, ინტერვიუები პროგრამის პროვაიდერებთან და ამ წყაროების კონბინაცია;
- ✓ იმის დასადგენად მივყავართ თუ არა პროგრამის მიზნების მიღწევისაკენ უნდა აირჩეს ყველაზე შესაფერისი გზები. მაგალითად: უნდა განისაზღვროს როდის არის საკონტროლო ჯგუფის გამოყენება საჭირო, შეფასების დაწყებამდე თუ მისი დასრულების შემდეგ; როდის არის საჭირო მონაცემების შედეგების შეფასება და ა.შ;
- ✓ უნდა შეირჩეს შესაფერისი „საზომი ინსტრუმენტები“. უნდა მოხდეს კავშირის დადგენა შედეგებსა და პროგრამის მიზნებს, ინსტრუმენტის სტილს, შინაარსსა და აგრეთვე გამოსაყენებელ საგნებს შორის;
- ✓ უნდა დადგინდეს ინფორმაციის წყაროები;
- ✓ შეგროვდეს და გაანალიზდეს მონაცემები;
- ✓ უნდა მოხდეს დასკვნების გამოტანა დაგეგმილი და დაუგეგმავი მიღწევის დონეების შესახებ და შემუშავდეს რეკომენდაციები.

აუცილებელია, რომ ცალკეულმა ორგანიზაციებმა თავიანთ საშუალოვადიან სამოქმედო გეგმებში (რომლებიც უნდა მოიცავდეს პრიორიტეტებს და მათ მისაღწევად განხორციელებულ პროგრამებს და ღონისძიებებს) განსაზღვრონ მოსალოდნელი შედეგების ინდიკატორები, რათა მოხდეს გასატარებელი ღონისძიებების ობიექტურად შეფასება და მათ სფუძველზე შესრულების ანგარიშების წარდგენა.

პროგრამის შეფასების ინდიკატორები შესაძლებელია შემუშავდეს სხვადასხვა ფაქტორების გათვალისწინებით. კერძოდ:

- პროგრამის მიზნებიდან გამომდინარე;

⁴⁷ ჯონ მ. ოუენი „პროგრამული შეფასება - ფორმები და მიდგომები“. გვ 309-310

- პროგრამის მომხმარებლების, ანუ იმ პირების საჭიროებებიდან გამომდინარე რომლისთვისაც არის გამიზნული აღნიშნული პროგრამა;
- პროგრამის პოლიტიკის ამოცანებიდან და მიზნებიდან გამომდინარე.

პროგრამულ ბიუჯეტირებაზე გადასვლასთან დაკავშირებით, აუცილებელია ისეთი საკანონმდებლო გარემოს ფორმირება, რომელიც უზრუნველყოფს ბიუჯეტის მაქსიმალურ გამჭვირვალობას და ანგარიშვალდებულებას საზოგადოების წინაშე. ამ მხრივ, საბიუჯეტო კოდექსში ბოლო პერიოდში შეტანილია ცვლილებების გარკვეული ნაწილი პოზიტიურ ნაბიჯად ვერ ჩაითვლება. მაგალითად, მხარჯავ დაწესებულებებს ეძლევათ საშუალება მოქნილად გადაანაწილონ თანხები მთელი წლის განმავლობაში სასურველი მიმართულებით, რაც ერთი მხრივ ამცირებს საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის გამჭვირვალობას და მეორეს მხრივ მხარჯავი დაწესებულებებისათვის ქმნის არასასურველ სტიმულს ბიუჯეტის დაგეგმვის კუთხით.

პროგრამული ბიუჯეტის საბიუჯეტო სისტემაში დანერგვა წარმოადგენს სტრატეგიული ბიუჯეტირების პროცესის ერთ-ერთ ძირითად საკითხს. ქვეყანაში პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვა ეფექტიანობის აუდიტის განვითარების მთავარი წინაპირობაა. პროგრამული ბიუჯეტი მთელი თავისი ინდიკატორებით უნდა იყოს აუდიტორის ამოსავალი დოკუმენტი. ეფექტიანობის აუდიტორები საკუთარი გამოცდილების დეტალიზებას ე.წ. პრაქტიკის შენიშვნებით (practice notes) უნდა ახდენდნენ.

ვთქვათ გვანტერესებს რამდენი იხარჯება ქვეყანაში სტუდენტებისათვის უმაღლესი განათლების მისაცემად? ეს მონაცემი პროგრამული ბიუჯეტის საშუალებით ყოველ წელს გვეცოდინება, ხოლო ეფექტიანობის აუდიტი წლების მიხედვით შეაფასებს:

- მოცემული პროგრამის შედეგებს და ეფექტიანობას, რომლებიც სრულიად სხვადასხვა ცნებებია;
- დაფინანსების მოცულობისა და ეფექტიანობის კორელაციას წლების მიხედვით და მოგვცემს პროგრამის ცვლილების ან უცვლელად გაგრძელების რეკომენდაციას.

პროგრამული ბიუჯეტის უპირატესობები გამოიხატება მის გამჭვირვალობაში, მოსახლეობის მიზნების, მოთხოვნებისა და შესაძლებლობების გამოაშკარავებაში, საზოგადოების მიზნების შესრულებაში, კორდინირებული და ეფექტიანი მართვის უზრუნველყოფაში, მდგრადი და ჯანსაღი ფინანსური პროგრამის განხორციელებაში. როგორც წესი, პროგრამული ბიუჯეტი გათვლილია მისაღებ შედეგებზე.

საქართველოში პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვა საჯარო სექტორის მოდერნიზების მიმდინარე რეფორმების ერთ-ერთ ძირითად ნაწილს წარმოადგენს. რეფორმების მიზანი კი საჯარო ფინანსების მართვის ეფექტიანობისა და გამჭვირვალობის გაუმჯობესებაა.

პროგრამული ბიუჯეტის განხილვის დროს ყურადღება უნდა მიექცეს ისეთ აქტუალურ თემებს როგორცაა: პროგრამული ბიუჯეტის მნიშვნელობა საჯარო სექტორის მართვაში, პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვასთან დაკავშირებული გამოწვევები და პრობლემები, პროგრამული ბიუჯეტის მონაწილე მხარეთა როლი და ფუნქციები. განსაკუთრებულ ყურადღებას საჭიროებს ზედამხედველობისა და ანგარიშვალდებულების საკითხების მოგვარება.

ბუნებრივია იბადება კითხვა: რა კავშირი არსებობს ეფექტიანობის აუდიტს, შესასრულებელი სამუშაოს განსაზღვრასა და პროგრამათა შეფასებას შორის?

როგორც აღმასრულებელი, ისე საკანონმდებლო ხელისუფლების პასუხისმგებლობის ქვეშ მყოფ პროგრამებთან დაკავშირებით, სწორედ ეფექტიანობის აუდიტმა და პროგრამათა შეფასებებმა უნდა განსაზღვროს როგორ ფუნქციონირებს გარკვეული პროგრამები, აქედან გამომდინარე აუდიტი და შეფასებები შეიძლება სხვადასხვაგვარი იყოს⁴⁸.

განსაკუთრებით გასათვალისწინებელია კავშირი შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრას, პროგრამების შეფასებასა და ეფექტიანობის აუდიტს შორის. შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრაში, როგორც წესი, პროგრამათა შედეგების კონტროლისა და მათ შესახებ ანგარიშგების უწყვეტი პროცესი იგულისხმება. იგი ეხება მიმდინარე პროგრამით გათვალისწინებულ ღონისძიებათა სახეს, უშუა-

⁴⁸ INTOSAI-ის პროგრამათა შეფასების სამუშაო ჯგუფი(1995). მოკლე ანგარიშის პროექტი.

ლოდ პროგრამის შედეგად წარმოებულ პროდუქტსა და მომსახურებას და იმ დანახარჯებს რომელიც გაწეულია აღნიშნული შედეგის მიღწევის პროცესში. შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრით ძირითადი ყურადღება ექცევა - აკმაყოფილებს თუ არა პროგრამა მის მიერ დასახულ მიზანს, ან მის მიმართ წაყენებულ მოთხოვნებს.

შესრულებული სამუშაო შესაძლებელია ინდიკატორების საშუალებით შეფასდეს. აღნიშნული ინდიკატორები ეფექტიანობის აუდიტის დაგეგმვის ამოსავალ მაჩვენებლებად შეიძლება გამოვიყენოთ. ეფექტიანობის აუდიტს აინტერესებს რამდენად ეფექტიანი და ქმედითია სახელმწიფო პროგრამების მიერ შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრის სისტემები. როდესაც ანალიზი ფართოვდება შეიძლება დაისვას კითხვა: შესრულებული სამუშაოს ინდიკატორები მართებულ რაიმეს განსაზღვრავენ თუ არა? ან შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრის სისტემები საიმედო შეფასებებს გვაძლევენ თუ არა?

შეფასების კრიტერიუმები ის სტანდარტებია, რომელთა საშუალებითაც იზომება აუდიტის ობიექტის მუშაობის შედეგები. აღნიშნული სტანდარტები განსაზღვრავს - ოპერაციები ან პროგრამები აკმაყოფილებს, ან აღემატება თუ არა მოლოდინს. დამაკმაყოფილებელი შესრულება საუკეთესოდ შესრულებას არ ნიშნავს, თუმცა აუდიტის ობიექტთან დაკავშირებული გარემოებების გათვალისწინებით ეს დამოკიდებულია იმაზე თუ რისი გონივრული მოლოდინი შეიძლება არსებობდეს.

შეფასების კრიტერიუმების შემუშავებისას საჭიროა შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- კანონები, რომლებიც აუდიტის ობიექტის ოპერაციებს მართავს;
- აუდიტის ობიექტის მიერ დადგენილი სტანდარტები და საზომები;
- დაგეგმვის დოკუმენტები, ხელშეკრულებები და ბიუჯეტი;
- აუდიტის ობიექტის პოლიტიკა და პროცედურები;
- წინა პერიოდების აუდიტის დროს დადგენილი სტანდარტები;

- სხვა SAI⁴⁹-ების მიერ მსგავს აუდიტებში გამოყენებული კრიტერიუმები;
- კერძო სექტორის შესაბამის ღონისძიებებთან შედარება;
- შედარებები საერთაშორისო პრაქტიკასთან;
- პროფესიული ორგანიზაციებისა და სტანდარტების შემმუშავებელი ორგანოების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;
- იმ მოქალაქეების მოლოდინი ან გამოცდილება, რომელთაც ეს ღონისძიება შეეხოთ.

იმისათვის რომ განხორციელდეს ეფექტიანობის აუდიტი, აუცილებელია საბიუჯეტო პროცესის მოწყობა ისე, რომ ბიუჯეტირება ორიენტირებული იქნეს შედეგზე. ბიუჯეტის ფორმირებისა და შესრულების ეს მეთოდი, რომლის დროსაც დაგეგმარება, საბიუჯეტო სახსრების გამოყოფა და ხარჯვა ხორციელდება სახელმწიფო პოლიტიკისა და მიზნების შესაბამისად უნდა უზრუნველყოს საბოლოო სოციალურ-ეკონომიკური შედეგების მიღება და მასზე დაკისრებული ამოცანების და ფუნქციების შესრულება.

მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის შედეგის განსაზღვრის შემდეგ ორი სახის დამატებითი შეფასება განხორციელდეს: შედეგების მნიშვნელობის შეფასება და მიზეზების განსაზღვრა (რა იწვევს ეფექტიანობის ზრდას ან კლებას იქ, სადაც ეს მოსალოდნელზე ნაკლებია). მიზეზები გულისხმობს იმას, რის გამოც ხდება კრიტერიუმიდან გადახრა. აუცილებელია, რომ ეფექტიანობის აუდიტორებმა განახორციელონ შესაძლო მიზეზების იდენტიფიცირება და შემდეგ განსაზღვრონ თუ რომელი მათგანის თავიდან აცილება იქნებოდა შესაძლებელი. სავალდებულო უნდა იყოს ქმედითი მიზეზების ნამდვილობის დადასტურება, რომლის გაკეთება შესაძლებელი იქნება შიდა კონტროლის მექანიზმების სისუსტეების ანალიზის საფუძველზე. განვიხილოთ კონკრეტული მიდგომები იმისათვის თუ როგორ უნდა განხორციელდეს ანალიზი მიზეზის დადგენის შემდეგ:

- განისაზღვროს, მიზეზი განცალკევებული, ერთეული შემთხვევაა თუ სისტემატური ხასიათის არის. სისტემატური ხასიათის მიზეზი უფრო კონკრეტულ გამოსასწორებელ ქმედებას მოითხოვს და შეიძლება განხილული ღონისძიე-

⁴⁹ უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციები

ბების მიღმა სხვა არასასურველი ეფექტი წარმოიშვას. რეკომენდაციები, რომლებიც მსგავს მიზეზებს ეხება, უნდა ითვალისწინებდეს პოტენციურ ზეგავლენას მთლიან პროცესზე. ეს იმიტომ, რომ სისტემის ერთი ასპექტის შეცვლამ შეიძლება მოახდინოს ცვლილებები სხვა ღონისძიებებზე ამავე სისტემაში. აუდიტორმა ასევე უნდა გაითვალისწინოს განცალკევებული, ერთეული შემთხვევის მიზეზებიც, რადგან ზოგჯერ ისინი წარმოქმნიან სერიოზულ პრობლემებს. შესაძლოა საჭირო გახდეს მიზეზის არსებობის შეფასება;

- განისაზღვროს, ეს მიზეზი იყო შეცდომა, დაუდევრობა თუ წინასწარ განზრახული ქმედების შედეგი. განზრახ შექმნილი მიზეზები, ზოგადად იმას გულისხმობს, რომ პოლიტიკა და პროცედურები იგნორირებულ იქნა. ხოლო შეცდომები ან უმოქმედობა იმას ნიშნავს, რომ არ იცოდნენ ის, რისი ცოდნაც მოსალოდნელი/აუცილებელი იყო;
- დადგინდეს, სად იყო მიზეზების არსებობის საფუძველი - აუდიტის ობიექტის შიგნით თუ გარეთ. გარე ფაქტორებმა, რომლებიც ორგანიზაციის კონტროლს არ ექვემდებარება, შეიძლება მნიშვნელოვანი ზეგავლენა მოახდინოს. აუდიტორის მიერ გაცემულ რეკომენდაციაში გათვალისწინებული უნდა იქნეს ეს ფაქტორები და მათი უარყოფითი გავლენის შემსუბუქების გზები;
- განისაზღვროს ორგანიზაციის შიდა კონტროლის მექანიზმი და გზები, პრობლემის გამომწვევი მიზეზების დადგომის თავიდან აცილების მიზნით. მნიშვნელოვანია იმ შესაძლო შედეგების (ზეგავლენის) გამოვლინება რომელიც კრიტერიუმებთან შეუსაბამობას მოჰყვება. თუ შესაძლებელია, ზეგავლენის გამოვლენის შედეგად ერთმანეთს უნდა შედარდეს ფაქტობრივი (სადაც კრიტერიუმებთან შესაბამისობა არ ხორციელდება) და იდეალური (სადაც კრიტერიუმები დაკმაყოფილდებოდა) სიტუაციები. გარკვეულწილად აღნიშნული შესაძლო შედეგები შეიძლებოდა ადრეულ ეტაპზევე იყოს განხილული, როგორც მოტივაცია ამ კონკრეტული პრობლემის აუდიტის განსახორციელებლად.

აუდიტის შედეგების ბუნება განსაზღვრავს, შეუძლია თუ არა ეფექტიანობის აუდიტორს წარმოადგინოს ფაქტობრივი ან პოტენციური შედეგები. წარსული ან მიმდინარე მდგომარეობიდან გამომდინარე, ფაქტობრივი შედეგების დახმარებით შესაძლებელია უარყოფითი შედეგების დემონსტრირება, რომელიც გამოსასწორებელი ქმედების საჭიროების ძლიერი მტკიცებულებაა. პოტენციური შედეგები ზოგადად გულისხმობს კრიტერიუმების დაუკმაყოფილებლობის ლოგიკურ შედეგებს. პოტენციური შედეგები რაღაც დონეზე სპეკულაციურია (გარკვეული გარემოების გამოყენებაზე აგებული ანგარიშიანობა), შესაბამისად მნიშვნელოვანია, რომ ისინი ყურადღებით იქნეს გამოყენებული განსაკუთრებით მაშინ როდესაც წინა შედეგებთან დაკავშირებული რაიმე მტკიცებულება არ არსებობს.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მნიშვნელოვანია პროგრამათა შეფასების გამოყენება, რომელიც წარმოადგენს სისტემატურ კვლევას რომლის საშუალებითაც უწყვეტად უნდა იქნეს გამოკვლეული პროგრამის მიერ შესრულებული სამუშაოს შესახებ ყოვლისმომცველ ინფორმაცია. პროგრამათა შეფასება საშუალებას მოგვცემს დავადგინოთ რამდენად კარგად ფუნქციონირებს პროგრამა და რა არის გასაკეთებელი მისი შედეგების გასაუმჯობესებლად. პროგრამათა შეფასება არის გამოკვლევის ფორმა, რომელიც საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს მიერ ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში შეიძლება განხორციელდეს.

უკანასკნელ წლებში საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოებში ხშირად იმართება დისკუსიები პროგრამათა შეფასების კონცეფციების და მათი მნიშვნელოვნების შესახებ. აღნიშნული სფეროს ნორმებისა და ძირითადი პრინციპების შესამუშავებლად INTOSAI-ში შეიქმნა პროგრამათა შეფასების სამუშაო ჯგუფი. საყოველთაოდ აღიარებულია, რომ პროგრამათა შეფასება ეფექტიანობის აუდიტის მსგავს მიზნებს ითვალისწინებს, რადგან ისიც საერთო პოლიტიკის ან პროგრამის მიერ დასახულ მიზანს, მათ რესურსებსა და შედეგებს შორის ურთიერთკავშირს იკვლევს.

პროგრამათა შეფასების გამოყენება აუცილებელია იმ მიზნით, რომ არსებული პრობლემატიკა ამომწურავად გაანალიზდეს და მეტ-ნაკლებად სრულყოფილ მეცნიერულ დამუშავებას დაექვემდებაროს. მომსახურების შედეგების შემოწმების

გარდა პროგრამათა შეფასებით შესაძლებელია, მაგალითად, დასახული მიზნების საერთო პოლიტიკასთან შესაბამისობის დადგენა. საფინანსო კონტროლის ზოგიერთი უმაღლესი ორგანო უფლებამოსილია შეაფასოს მთავრობის და/ან უწყებათა საერთო პოლიტიკის ქმედითობა და ეფექტიანობის აუდიტში პროგრამათა შეფასებაც ჩართოს, რისი საშუალებაც საფინანსო კონტროლის სხვა უმაღლეს ორგანოებს არ აქვთ.

INTOSAI-ის პროგრამათა შეფასების სამუშაო ჯგუფის მონაცემების თანახმად შემოწმებები და შეფასებები შემდეგ კატეგორიებად იყოფა:

- შესაბამისობის შემოწმება: დაცულია თუ არა შესაბამისი დებულებები?
- ეკონომიურობის შემოწმება: ნიშნავს თუ არა მოცემული საქმიანობისთვის შერჩეული საშუალებები სახელმწიფო ფინანსური სახსრების ეკონომიურ გამოყენებას?
- ეფექტიანობის შემოწმება: ზუსტად შეესატყვისება თუ არა გამოყენებული რესურსები მიღწეულ შედეგებს?
- ქმედითობის შემოწმება: შედეგების მიხედვით შესრულებულია თუ არა საერთო პოლიტიკის მიზნები?
- საერთო პოლიტიკის მიერ დასახული მიზნების შეფასება: შეესაბამება თუ არა საერთო პოლიტიკის საფუძველზე გათვალისწინებული საშუალებები დასახულ მიზნებს?
- საერთო პოლიტიკის გავლენის შეფასება: რა ეკონომიკურ და სოციალურ გავლენას ახდენს საერთო პოლიტიკა?
- საერთო პოლიტიკის ქმედითობის შეფასება და მიზეზთა ანალიზი: მიღწეული შედეგები აღნიშნული პოლიტიკით აიხსნება თუ ამისათვის სხვა მიზეზი არსებობს?

პროგრამათა შეფასების დროს უნდა დაისვა შემდეგი ტიპიური კითხვები:

- რამდენად კარგია აღნიშნული პროგრამა;
- იმუშავა თუ არა მან;
- არსებობდა თუ არა რეალური საჭიროება აღნიშნული პროგრამის განხორციელებისათვის;

- მომზადდა თუ არა პროგრამა ისე რომ უზრუნველყოფილი იქნეს პროგრამით განსაზღვრული მიზნების შესრულება;
- არის თუ არა დეტალურად გაწერილი პროგრამის განხორციელების ყველა დეტალი და შესაბამისი შეფასების ინდიკატორები;
- რა უნდა გაკეთდეს პროგრამის გასაუმჯობესებლად;
- როგორ განხორციელდეს აღნიშნული პროგრამა უკეთესი შედეგის მისაღწევად და ა.შ.

პროგრამათა შეფასება არის პროგრამის არსისა და მისი მნიშვნელობის დადგენის მიზნით განხორციელებული საქმიანობა, რომელიც ხორციელდება სისტემურ კლევაზე დაყრდნობით და ეხმარება გადაწყვეტილების მიმღებთ განსახილველ პროგრამასთან დაკავშირებით გადაწყვეტილების მიღებაში. ეფექტიანობის აუდიტორებმა პროგრამათა შეფასების პროცესში უნდა შეიმუშაონ ისეთი მიდგომები, რომელთა დახმარებითაც შეისწავლიან მოთხოვნილებებს და შეფასებითი კვლევის საფუძველზე შეძლებენ პასუხი გასცენ დაინტერესებული პირების კითხვებს.

პროგრამები შეიძლება დაიგეგმოს რამდენიმე დონეზე: მეგადონეზე, მაკროდონეზე და მიკროდონეზე. მეგადონე არის ყველაზე მასშტაბური, სადაც პროგრამა იგეგმება სამთავრობო სტრუქტურების მიერ. ამ დონეზე დაგეგმილი პროგრამის მიზანია ერთიანი ეკონომიკური და სოციალური ცვლილებების მოხდენა. მეორე, ანუ მაკროდონეზე პროგრამა იგეგმება რომელიმე სახელმწიფო სტრუქტურის ქვედანაყოფის, რეგიონის ან ცალკეული ჯგუფის მიერ. მიკროდონეზე კი პროგრამის დაგეგმვა ხდება იურიდიული ან ფიზიკური პირების მიერ.

ზემოთ ჩამოთვლილი დონის პროგრამები შესაძლებელია შეფასდეს სხვადასხვა მიდგომების გამოყენებით, სადაც გათვალისწინებული უნდა იქნეს თითოეული მათგანის პროგრამული საჭიროება. სხვადასხვა დონის პროგრამების საქმიანობის შეფასებისას პასუხი უნდა გაეცეს სხვადასხვა კითხვებს. ერთდროულად ყველა დონის პროგრამული შეფასების მიზანია დაინტერესებული მხარეებისათვის ისეთ საკითხებში გარკვევა, რომელიც მათთვის მნიშვნელოვანია.

განვიხილოთ განსხვავებული მიზნები სხვადასხვა დონის პროგრამული შეფასებისათვის, პროფესიული სასწავლებლების მაგალითზე:

„პროფესიული განათლების შესახებ“ კანონის ძველი რედაქციის თანახმად, პროფესიული განათლება განიმარტებოდა, როგორც „სახელობო ან/და პროფესიული უმაღლესი განათლება, რომლის მიზანია პირის მომავალი პროფესიული საქმიანობისთვის მომზადება.“⁵⁰ დღეს მოქმედ კანონმდებლობაში პროფესიული განათლების ცნება პირდაპირი სახით არ არის განმარტებული. მოქმედი კანონმდებლობა იცნობს პროფესიული განათლების ორ სახეს: ფორმალურსა და არაფორმალურს.⁵¹

კანონის თანახმად, პროფესიული განათლების სისტემის მმართველი ძირითადი ორგანოები არიან:

- საქართველოს მთავრობა - განსაზღვრავს სახელმწიფო პოლიტიკას, რეგულირებად პროფესიებს, ადგენს პროფესიული განათლების დაფინანსების წესს, საჯარო პროფესიულ სასწავლებლებში ადგენს საფასურის ოდენობა;
- საქართველოს განათლებისა და მეცნიერების სამინისტრო - ახორციელებს სახელმწიფო პოლიტიკას, აფუძნებს და ზედამხევედლობას უწევს საჯარო პროფესიულ სასწავლებლებს. პროფესიული საგანმანათლებლო დაწესებულების სტატუსის მოპოვების მიზნით აფუძნებს კერძო სამართლის არასამეწარმეო (არაკომერციული) იურიდიულ პირებს, ადგენს პროფესიული განათლების აღიარების წესებსა და პირობებს და ახორციელებს კანონმდებლობით განსაზღვრულ სხვა უფლებამოსილებებს;
- სსიპ განათლების ხარისხის განვითარების ეროვნული ცენტრი - ახორციელებს პროფესიულ სასწავლებელთა აკრედიტაციასა და ავტორიზაციას, უზრუნველყოფს ხარისხის კონტროლს, ადგენს კვალიფიკაციათა ჩარჩოს, განსაზღვრავს პროფესიულ სტანდარტებს და ა.შ.;
- *სსიპ მასწავლებელთა პროფესიული განვითარების ეროვნული ცენტრი* - ახორციელებს მასწავლებელთა გადამზადებასა და სერტიფიცირებას, ახორციელებს სხვადასხვა ღონისძიებებს მასწავლებელთა პროფესიული განვითარებისათვის;

ამ პროგრამის მიმდინარეობის შესახებ დასკვნის გამოსატანად შესაძლებელია შეფასება ჩატარდეს სხვადასხვა დონიდან. მაგალითად:

⁵⁰ „კანონი პროფესიული განათლების შესახებ, მუხლი 4, „პ“ ქვეპუნქტი.

⁵¹ ანუ სახელობო განათლება შეიძლება იყოს ფორმალური და არაფორმალური.

- მეგადონეზე - საქართველოს მთავრობასა და განათლებისა და მეცნიერების სამინისტროს, პროგრამის დანახარჯებიდან გამომდინარე შესაძლებელია აინტერესებდეს იძლევა თუ არა პროფესიული სასწავლებლების სასწავლო კურსის გავლა სათანადო შედეგს. ანუ ხდება თუ არა კურსდამთავრებულების დასაქმება სასწავლებელში მიღებული ცოდნის შესაბამისად.
- მაკროდონეზე - სსიპ განათლების ხარისხის განვითარების ეროვნული ცენტრს შესაძლოა აინტერესებდეს რამდენად უნვითარდებათ სასწავლებლის კურსდამთავრებულებს აუცილებელი უნარ-ჩვევები, რომლებსაც ისინი გამოიყენებენ მუშაობის დაწყებულ შემდეგ. ამ შემთხვევაში შეფასების მიზანი შეიძლება იყოს კურიკულუმის გადამოწმება.
- მიკროდონეზე - სსიპ მასწავლებელთა პროფესიული განვითარების ეროვნული ცენტრი და მათი გადამზადებული პედაგოგები, რომლებიც დასაქმებულნი არიან პროფესიულ სასწავლებლებში, შესაძლოა უკმაყოფილო იყვნენ კურსის სწავლებით ან მეთოდოლოგიით.

მიუხედავად იმისა, რომ მეგადონის პროგრამების შემუშავება მსხვილ კომპანიებსაც შეუძლიათ, ძირითადად მაინც სამთავრობო პროგრამების დონეზე უნდა იფუნქციონიროს, რათა მოგვარებული იქნეს სახელმწიფოს მხრიდან განათლების, ჯანდაცვის, სოციალური უზრუნველყოფის და სხვა სფეროებში არსებული პრობლემები. მეგადონის პროგრამებს ზოგჯერ „პროგრამის სფეროებსაც“ უწოდებენ. ზოგიერთ ორგანიზაციაში კი „პროგრამული სფეროების“ ნაცვლად ცნება „განაყოფი“ გამოიყენება. პოლიტიკა სწორედ პროგრამული სფეროს ან განაყოფის საქმიანობის წარმართვისათვის უნდა შეიქმნას. ორივე შემთხვევაში უნდა არსებობდეს მკაფიოდ ჩამოყალიბებული მიზნები, რომელიც თითოეული განაყოფის საქმიანობას განსაზღვრავს. ჩვენს ქვეყანაში განაყოფის სახით ძირითადად გვხვდებიან საჯარო სამართლის იურიდიული პირები, რომლებიც სამთავრობო უწყებების მიერ არიან დაფუძვნებული მათზე დაკისრებული ფუნქციების ნაწილის შესრულების მიზნით. საქართველოს კანონი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ განმარტავს: „საჯარო სამართლის იურიდიული პირი არის შესაბამისი კანონით, საქართველოს მთავრობის დადგენილებით ან კანონის საფუძველზე სახელმწიფო მმართველობის ორგანოს ადმინისტრაციუ-

ლი აქტით შექმნილი, საკანონმდებლო და სახელმწიფო მმართველობის ორგანობისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს პოლიტიკურ, სახელმწიფოებრივ, სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას, აგრეთვე ავტონომიური რესპუბლიკის უმაღლესი აღმასრულებელი ორგანოს ნორმატიული აქტით შექმნილი, სახელმწიფო მმართველობის ორგანობისაგან განცალკევებული ორგანიზაცია, რომელიც სახელმწიფოს კონტროლით დამოუკიდებლად ახორციელებს სოციალურ, საგანმანათლებლო, კულტურულ და სხვა საჯარო საქმიანობას.⁵²

მეგაპროგრამები განსაზღვრავენ სფეროს საქმიანობის მიმართულებებს. მეგადონეზე შეფასება საკმაოდ რთულია მიზნების ზოგადი ხასიათის გამო. მიუხედავად ამისა მაინც უნდა მოხდეს ასეთი პროგრამების შეფასება, რადგან სწორედ ამ დონეზე ვლინდება ბიუჯეტის ხარჯების მიზნობრიობა და მთავრობის პრიორიტეტების პრაქტიკაში დანერგვა.

მეგაპროგრამებისაგან განსხვავებით მაკროპროგრამებს გაცილებით უფრო დეტალური დაგეგმვა სჭირდებათ. მაკროპროგრამები უნდა განვიხილოთ როგორც კონკრეტული საქმიანობის ერთობლიობა სადაც არსებობს უფრო მჭიდრო კავშირი მიზნებს, განხორციელებულ საქმიანობასა და მიღებულ შედეგს შორის. მაკროპროგრამების ძირითადი თავისებულება ისარის, რომ იგი სხვადასხვა ადგილას ერთდროულად შეიძლება განხორციელდეს. მისი მთავარი სირთულეა პროგრამის მიზნების ადაპტაციის ხარისხი კონკრეტულ ადგილებში.

იმისდა მიხედვით თუ რა ხასიათის არის პროგრამა, შემფასებელმა უნდა განსაზღვროს შეფასების სიღრმეები და ხარისხი. ერთი ტიპის პროგრამებისათვის თითქმის ყოველთვის მსგავსი ტიპის შეფასება უნდა განხორციელდეს, თუმცა აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული ის თავისებურებები რაც თითოეულ პროგრამას ახასიათებს. ყოველი შეფასების ფორმატი უნდა მოიცავდეს მონაცემების შეგროვებასა და ანალიზს პროგრამის ხასიათის გათვალისწინებით. გავლენათა შეფასებისას მთავარი საკითხია პროგრამის მიზნობრიობის განსაზღვრა, რაც გულისხმობს იმას თუ რამდენად განაპირობებს ხარისხიანად შესრულებული სამუშაო სასურველ შე-

⁵²საქართველოს კანონი საჯარო სამართლის იურიდიული პირის შესახებ მუხლი 2.

დეგს. შემფასებლისათვის სირთულეს წარმოადგენს შეფასების დიზაინის სწორად შემუშავება იმ პროგრამებისათვის რომლებსაც რამდენიმე კომპონენტი გააჩნია. ამ შემთხვევაში, თითოეული კომპონენტისა და მათი მახასიათებლების გამოვლენის გარდასასურველია, რომ შემფასებელმა მოახდინოს ამ კომპონენტების როლის განსაზღვრა სასურველი შედეგის მისაღწევად.

პროგრამათა შეფასების მხრივ მრავალწლიანი გამოცდილება აქვს ამერიკის საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს (Government Accountability Office), სადაც ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში პროგრამათა შეფასების ოთხი გავრცელებული ტიპი გამოიყოფა⁵³:

1. პროცესის შეფასება იგი აფასებს პროგრამის გეგმის მიხედვით ფუნქციონირებას და პროგრამის ფარგლებში გატარებული ღონისძიებების შესაბამისობას სამართლებრივ და მაკროეკონომიკური პოლიტიკის განმსაზღვრელ დებულებებთან, პროფესიულ ნორმებთან ან კლიენტთა მოთხოვნებთან. ძალიან მნიშვნელოვანია იმის შეფასება, თუ რამდენად აკმაყოფილებს მოქალაქეთა მოთხოვნებს შესრულებული სამუშაოს ხარისხი.
2. საბოლოო შედეგების შეფასება გულისხმობს პროგრამის მიერ საბოლოო შედეგთან და კლიენტებთან დაკავშირებული მიზნების მიღწევის შეფასებას. შეფასების ასეთი ტიპი ორიენტირებულია საბოლოო შედეგზე (გვერდითი მოვლენების და გაუთვალისწინებელი გავლენის ჩათვლით), ასევე მისი საშუალებით შესაძლებელია პროგრამის ფარგლებში მიმდინარე პროცესების შეფასება, იმის გასაგებად თუ როგორ იქნა მიღებული საბოლოო შედეგი.
3. ეფექტის შეფასება გულისხმობს პროგრამის შედეგების ეფექტის დადგენას. ამისათვის პროგრამის შედეგებს ადარებენ იმ სავარაუდო შედეგებთან, რასაც პროგრამის განხორციელების გარეშე მივიღებდით. შეფასების ამ ფორმას მიმართავენ მაშინ, როდესაც ცნობილია, რა გავლენას ახდენს გარე ფაქტორები პროგრამის საბოლოო შედეგებზე და ემსახურება იმას, რომ გამოავლინოს მიზნის მიღწევაში საკუთრივ პროგრამის მიერ (სხვა ფაქტორების გათვალისწინების გარეშე) შეტანილი წვლილი.

⁵³ ეფექტიანობის განსაზღვრა და შეფასება: დეფინიცია და ურთიერთმიმართება(GAO/GGD-98-26).

4. დანახარჯებისა და შედეგების მოცულობაზე ზეგავლენის შეფასება წარმოადგენს ანალიზის ფორმებს, რომელთა მეშვეობით პროგრამის საბოლოო შედეგების წარმოქმნილ ხარჯებთან (გამოყენებულ რესურსებთან) შედარება ხდება. დანახარჯების მოცულობაზე ზეგავლენის ანალიზი აფასებს ცალკეული მიზნის მიღწევისათვის საჭირო ხარჯებს და ხორციელდება იმ შემთხვევაში, როდესაც ხარჯების თვალსაზრისით ხელსაყრელი ალტერნატივის მოძიებაა საჭირო. დანახარჯებისა და შედეგების ანალიზი გამიზნულია ყველა მნიშვნელოვანი დანახარჯისა და შემოსავლის შეფასებისთვის⁵⁴.

შესრულებული სამუშაოს განსაზღვრაში ფინანსური ანგარიშგებისა და ეფექტიანობის აუდიტორები თანაბრად არიან ჩართული. ზოგიერთ ქვეყნებში ეფექტიანობის აუდიტი კვლევის სხვადასხვა სახესხვაობებს და ასევე პროგრამათა შეფასებას მოიცავს⁵⁵. ამ მხრივ, პროგრამათა შეფასება ეფექტიანობის აუდიტის ფორმებიდან ერთ-ერთი შესაძლო ფორმა და ხერხია, მაგრამ იმისგან დამოუკიდებლად, რომ პროგრამათა შეფასება საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოთა მიერ ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში ხორციელდება, იგი შემოწმების ერთ-ერთ პრიორიტეტულ ფორმას წარმოადგენს⁵⁶.

როგორც ზემოთ ავღნიშნეთ ეფექტიანობის აუდიტის საშუალებით ხდება სამთავრობო პროგრამებისა და ორგანიზაციების კვლევა ეკონომიურობის, ეფექტიანობისა და მიზანშეწონილობის თვალსაზრისით. ეფექტიანობის აუდიტი არარეგულარული დროის ინტერვალით ხორციელდება და კონცენტრირებას ახდენს განსაკუთრებით მიღწეულ შედეგებზე და არა ხარჯებსა და აღრიცხვის წარმოებაზე, რაც ერთგვარად განასხვავებს ფინანსური აუდიტისაგან. სწორედ ამიტომ ითვლება საერთაშორისო პრაქტიკაში პროგრამული ბიუჯეტი - ეფექტიანობის აუდიტის წყაროდ.

პროგრამული ბიუჯეტირების მეთოდოლოგიის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიასთან ჰარმონიზება არარის საჭიროა, რადგან ეფექტიანობის აუდიტის

⁵⁴ საფინანსო კონტროლის ზოგიერთი უმაღლესი ორგანო საერთო პოლიტიკას თავისი კომპეტენციის ფარგლებში აფასებს; სხვა ორგანოები ეგრეთწოდებულ "სისტემათა შეფასებას" (გამოყენებულ სისტემათა მართებულობის შემოწმებას) ახორციელებენ.

⁵⁵ მეთოდების შერჩევისას პრაგმატული ქცევის ასპექტები განმარტებულია Designing Evaluations, GAO(USA) 1991,თავი 2.

⁵⁶ იხ. " Auditing Efficiency", OAG(Kanada), 1995.

მეთოდოლოგია სრულიად საკმარისია პროგრამული ბიუჯეტით ხარჯვის ეფექტიანობის შესაფასებლად და არ საჭიროებს რაიმე კავშირს პროგრამული ბიუჯეტის მეთოდოლოგიასთან. იმისათვის, რომ ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება შესაძლებელი გახდეს, უნდა მოხდეს ამა თუ იმ პროგრამის ინდიკატორების გარკვეული მიმდევრობების წინასწარ განსაზღვრა.

პროგრამული ბიუჯეტი მთელი თავისი ინდიკატორებით უნდა იყოს აუდიტორის ამოსავალი დოკუმენტი. ეფექტიანობის აუდიტორები საკუთარი გამოცდილების დეტალიზებას ე.წ. პრაქტიკის შენიშვნებით უნდა ახდენდნენ. ეფექტიანობის აუდიტი საშუალებას იძლევა შეფასდეს კონკრეტული მიმართულებით განხორციელებული ღონისძიებებით მიღწეული შედეგები და ამ პროცესში საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის ეკონომიურობა და პროდუქტიულობა. ეფექტიანობის აუდიტი განსაკუთრებულ მნიშვნელობას იძენს შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტირების დანერგვის მიმდინარე პროცესის გათვალისწინებით. აღნიშნული ტიპის აუდიტს დიდი პოტენციალი გააჩნია, რადგან მომავალზე ორიენტირებული რეკომენდაციებით ხელს უწყობს სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის ამაღლებას.

ჩვენი აზრით, დავას არ უნდა იწვევდეს ის, რომ ეფექტიანობის აუდიტის ერთ-ერთი ძირითადი საგანია სხვადასხვა ღონის 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 ეს ჯერჯერობით სრულყოფილად ვერ ხერხდება და მას მხოლოდ ნაწილობრივ მიზნობრივი პროგრამების შედგენის დროს აქვს ადგილი. ამიტომაც ეფექტიანობის აუდიტის ერთ-ერთ პრინციპულ მოთხოვნას წარმოადგენს ბიუჯეტის შედგენის ტექნოლოგიის ისეთნაირი ტრანსფარმაცია, რომლის დროსაც შესაძლებელი გახდება ხარჯების შედეგიანობის (ეფექტიანობის) კონკრეტულ მაჩვენებლებში ასახვა. ამავე დროს, უნდა აღინიშნოს, რომ მთელ რიგ ქვეყ-

ნებში ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება წინასწარი კონტროლის მიზნით ბიუჯეტის და მასში შემავალი მიზნობრივი პროგრამების პროექტების შედგენის დროსაც ხდება.

როგორც წესი, სახელმწიფო პროგრამებისა და პროექტების უმრავლესობა თავისი არსითა და განხორციელების ეტაპებით უნიკალურია, რადგან ყოველი პროგრამა და პროექტი კონკრეტული მიზნის მიღწევასა თუ პრობლემის გადაჭრას ემსახურება. შესაბამისად, ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფილად ჩატარებისათვის აუცილებელია სხვადასხვა სფეროს სიღრმისეული ცოდნა, საკითხებისადმი ანალიტიკური მიდგომა, ალტერნატივების გამონახვისა და შეფასების უნარი. აღნიშნული ტიპის აუდიტი ზოგჯერ საჭიროებს აუდიტის პროცესში პროგრამის შეფასების ტექნიკური მიდგომებისა და სხვადასხვა ანალიტიკური ინსტრუმენტების ინტეგრირებას.

ეფექტიანობის აუდიტი განსაკუთრებით მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია იმის შესაფასებლად, თუ რამდენად რაციონალურად და შედეგზე ორიენტირებულად იხარჯება გადასახადის გადამხდელთა ფული. მხარჯავი დაწესებულების ქმედება შესაძლებელია იყოს კანონიერი, თანმხლები ფინანსური ტრანსაქცია-ბუღალტრულად სწორი, თუმცა არაეფექტიანი. რაც იმას ნიშნავს, რომ იმავე შედეგის მიღწევა შესაძლებელი იყო მცირე ფინანსური თუ სხვა რესურსების გამოყენებით. ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად გაცემული რეკომენდაციები განსაზღვრავს იმ ძირითად ცვლილებებს, რომელთა საშუალებითაც კონკრეტული პროგრამის/ორგანიზაციის ფარგლებში შესაძლებელი იქნება საჯარო ფინანსების განკარგვის ეფექტიანობის ამაღლება.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელება მნიშვნელოვანია საჯარო ფინანსების მართვის მიმდინარე რეფორმების, კერძოდ, შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტირების (პროგრამული ბიუჯეტის) დანერგვის პროცესში. ეფექტიანობის აუდიტის მნიშვნელობა განსაკუთრებით დიდია საჯარო ფინანსების რაციონალური გამოყენების კუთხით, რაც თავის მხრივ ხელს შეუწყობს საჯარო რესურსების მართვისა და საჯარო მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესებას.

პროგრამული ბიუჯეტის მეშვეობით თავიდან იქნება აცილებული ერთი და იმავე პრობლემის მოსაგვარებლად მიღწეულ ერთ შედეგზე ბიუჯეტიდან თანხის რამო-

დენიშეჯერ გამოყოფა. მაგალითად, როდესაც სხვადასხვა უწყება ანხორციელებს ერთი და იმავე პრობლემის მოგვარებას შეიძლება ადგილი ქონდეს ხარჯების გადაფარვას, რაც ბიუჯეტიდან ერთი პრობლემის მოსაგვარებლად გამოყოფილი თანხის გაორებას გამოიწვევს. პროგრამული ბიუჯეტის მეშვეობით ყველა უწყების მიერ განსახორციელებელი ღონისძიება და მის დასაფინანსებლად საჭირო ხარჯი ერთი პროგრამის ქვეშ მოექცევა, რაც ბიუჯეტიდან ზედმეტი თანხის გახარჯვის შესაძლებლობას გამორიცხავს. პროგრამული ბიუჯეტი მთელი თავისი ინდიკატორებით უნდა იყოს აუდიტორის ამოსავალი დოკუმენტი. იმ შემთხვევაში თუ ვერ ხერხდება ინდიკატორების რიცხვითი გამოსახვა მაშინ გამოყენებული უნდა იქნეს ხარისხობრივი ინდიკატორი.

თავი III. ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფის საკითხები

საქართველოში

3.1. ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფის ძირითადი მიმართულება - ეფექტიანობის კვლევა

ეფექტიანობის აუდიტი აუდიტის იმ კატეგორიას მიეკუთვნება, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება დამოუკიდებელი კვლევა ორგანიზაციების, სახელმწიფო პროექტებისა და პროგრამების ეკონომიურობის, მიზანშეწონილობისა და პროდუქტიულობის დასადგენად. ეფექტიანობის აუდიტის მეშვეობით უნდა იქნეს შესწავლილი:

- შესაძლებელია თუ არა კონკრეტული შედეგის მიღწევა მინიმალური ფინანსური დანახარჯებით;
- შესაძლებელია თუ არა კონკრეტული ფინანსური სახსრებით უკეთესი შედეგის მიღწევა.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში ერთ-ერთ მნიშვნელოვან საკითხად მიიჩნევა ისეთი მეთოდების შერჩევა და გამოყენება, რომლის მეშვეობითაც უზრუნველყოფილი იქნება იმის დადგენა თუ როგორ შეიძლება ეფექტიანობის გაუმჯობესება და არაეფექტიანი ქმედებების თავიდან აცილება.

მაგალითი: საბიუჯეტო ორგანიზაციის შენობის რეკონსტრუქციისათვის დაიხარჯა 1 მლნ ლარი (შემოწმების ობიექტი). ეფექტიანობის აუდიტის მიზანია დაადგინოს არსებობდა თუ არა რაიმე საფუძველი იმისა, რომ იგივე შედეგი მიღწეულიყო უფრო ნაკლები დანახარჯით. შენობის რეკონსტრუქციაში ვგულისხმობსთ ყველა ღონისძიებას დაგეგმვიდან, სამშენებლო სამუშაოების ჩაბარებასა და სარეკონსტრუქციო ღონისძიებების შესახებ საბოლოო ანგარიშების დაწერამდე.

ეფექტიანობის აუდიტორის დასკვნა (მაგალითისათვის):

- ✓ სამშენებლო ფაზაში შეცვლილი იქნა გეგმა. უკვე განხორციელებული 10 000-ის ღირებულების სამშენებლო საქმიანობები ტყუილად იქნა ჩატარებული. შესაძლებელი იყო თუ არა სათანადო დაგეგვმით ამის თავიდან აცილება?

- ✓ შენობის რეკონსტრუქცია მიმდინარეობდა დაგეგმილზე ერთი თვით დიდხანს. ამის საფუძველზე გარე კარკასის ხარჯმა მოიმატა 2 000 ათასი ლარით.
- ✓ დამატებითი საპროცენტო ხარჯი, გამოწვეული დამატებითი დროით (რეკონსტრუქციის კრედიტით დაფინანსების შემთხვევაში, საპროცენტო განაკვეთი 6%) 5 000.

აუდიტორის მიზანია დაადგინოს შესაძლებელი იყო თუ არა დამატებითი დროის თავიდან აცილება, მაგალითად უკეთესი მენეჯმენტის არსებობის შემთხვევაში.

ეფექტიანობის მოთხოვნის დაცვის შემოწმება არ უნდა შემოიფარგლოს მხოლოდ ფინანსური ხარჯებით, მან უნდა მოიცვას ამ ხარჯების შესაბამისი შედეგიც (ამ შემთხვევაში აშენებული შენობის ხარისხი). შენობის ხარისხის გათვალისწინებამ შეიძლება ფინანსურ მხარეზე უკუეფექტიც იქონიოს. მოცემულ მაგალითში პროექტის შეცვლამ შეიძლება მიგვიყვანოს იქამდე, რომ საბოლოო ჯამში ნაკლები დანახარჯი გახდეს საჭირო.

ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის აუცილებელ პირობად გვევლინება ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკის დანერგვა, როგორც ორგანიზაციებში, ასევე ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში. **ეფექტიანობის კვლევა არის დაგეგმილი ან განხორციელებული ღონისძიებების სისტემატურად მოქმედი და დოკუმენტური კვლევა, აღიარებული მეთოდების გამოყენებით.**

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების დროს ეფექტიანობის აუდიტორის მიზანი უნდა იყოს იმის შესწავლა განხორციელდა თუ არა აუდიტის ობიექტების ხელმძღვანელების მიერ ეფექტიანობის კვლევა და დადებითი პასუხის შემთხვევაში არის თუ არა განხორციელებული ეფექტიანობის კვლევა საიმედო. ამ მიდგომაზე დაფუძნებული ეფექტიანობის აუდიტი იქნება იმის გარანტია, რომ აუდიტის შედეგად შემუშავებული დასკვნა მაქსიმალური ობიექტურობით ასახავს რეალურ სურათს.

ეფექტიანობის კვლევის ჩატარებისას უნდა მოხდეს შემდეგი ასპექტების გაანგარიშება:

- ინვესტიციის (ასიგნების) გამოყენების მთლიანი პერიოდის შესაბამისად შედეგის მოქმედების მთლიანი პერიოდის განხილვა (საჭიროებისამებრ დაგეგმვის ჰორიზონტი)

- პირდაპირი და არაპირდაპირი შედეგების გათვალისწინება (ხარჯების/შედეგები)
- ალტერნატივების შედარებისას ფლობის სხვადასხვა მიმართულებების გათვალისწინება და ა.შ

ეფექტიანობის კვლევა აუდიტის ობიექტის შიდა პროცესს წარმოადგენს, რომლის დროსაც მმართველობითმა რგოლმა უნდა მოახდინოს კვლევის ჩატარება მმართველობითი ქმედების განხორციელებისათვის რომელი ალტერნატივა არის უფრო ეფექტიანი. ეფექტიანობის აუდიტორმა უნდა შეამოწმოს რამდენად მიღწეულია მმართველობის მიერ დასახული მიზანი (შედეგობრიობა) და ქმედება ეფექტიანად განხორციელდა თუ არა.

ეფექტიანობის კვლევას საფუძვლად უნდა დაედოს ეფექტიანობის ძირითადი პრინციპი - არსებული რესურსების ყველაზე ოპტიმალური გამოყენება. აღნიშნული პრინციპი ერთნაირად ეხება როგორც მიკრო და მაკროეკონომიკური მნიშვნელობის ღონისძიებებს, ასევე ორგანიზაციების სტრუქტურულ ცვლილებებსა და ხელმძღვანელობის მიერ მიღებულ ნორმატიულ აქტებს.

ეფექტიანობის კვლევის დროს სავალდებულოა ამოცანების კრიტიკული ანალიზი. კერძოდ:

- ✓ აუცილებელია თუ არა კონკრეტული ამოცანის დაგეგმილ დროში განხორციელება მოცემული სახით?
- ✓ არსებობს თუ არა სხვა ალტერნატივები აღნიშნული მიზნის მისაღწევად?
- ✓ შესაძლებელია თუ არა დასახული ამოცანის ოპტიმირება შიდა პროცესების შეცვლის გზით?

ეფექტიანობის კვლევა გადაწყვეტილების მიღების საფუძველს უნდა წარმოადგენდეს, რომელიც გამოყენებული იქნება როგორც დამხმარე საშუალება დაგეგმვის ფაზაში და ამასთანავე, როგორც წარმატების კონტროლის ინსტრუმენტი შესრულების ფაზაში. ეფექტიანობის კვლევა იმ ორგანიზაციებმა უნდა განახორციელონ

რომლებიც პასუხს აგებენ განხორციელებულ ღონისძიებებზე. კვლევის საფუძველზე მიღებული შედეგები აუცილებლად უნდა იქნეს დოკუმენტირებული და შენახული. დიდი მოცულობის სამუშაოების შემთხვევაში ეფექტიანობის კვლევა

საფუძვლად უნდა დაედოს ბიუჯეტის შედგენის პროცესს. ეფექტიანობის კვლევის პროცესის მიზანია მაქსიმალურად რაციონალური გახადოს რესურსების გამოყენება და ხელი შეუწყოს ეფექტიანი განაწილების პროცესს.

მნიშვნელოვანია იმის გათვალისწინება, რომ ეფექტიანობის კვლევის სტრუქტურა წარმოდგენილი იყოს როგორც მიკროეკონომიკურ (ლოკალური მნიშვნელობის ღონისძიებებისათვის), ასევე მაკროეკონომიკურ ჭრილში. ეფექტიანობის კვლევის მიკროეკონომიკური გაანგარიშებისას შესწავლილი უნდა იქნეს მმართველობითი რგოლის გადაწყვეტილებების უშუალო გავლენა:

- უწყების ხარჯებზე
- უწყების შემოსავლებზე
- უწყების პროდუქტზე
- ა.შ.

მაკროეკონომიკურ ჭრილში გაანგარიშებისას უნდა იქნეს შესწავლილი უშუალო გავლენა

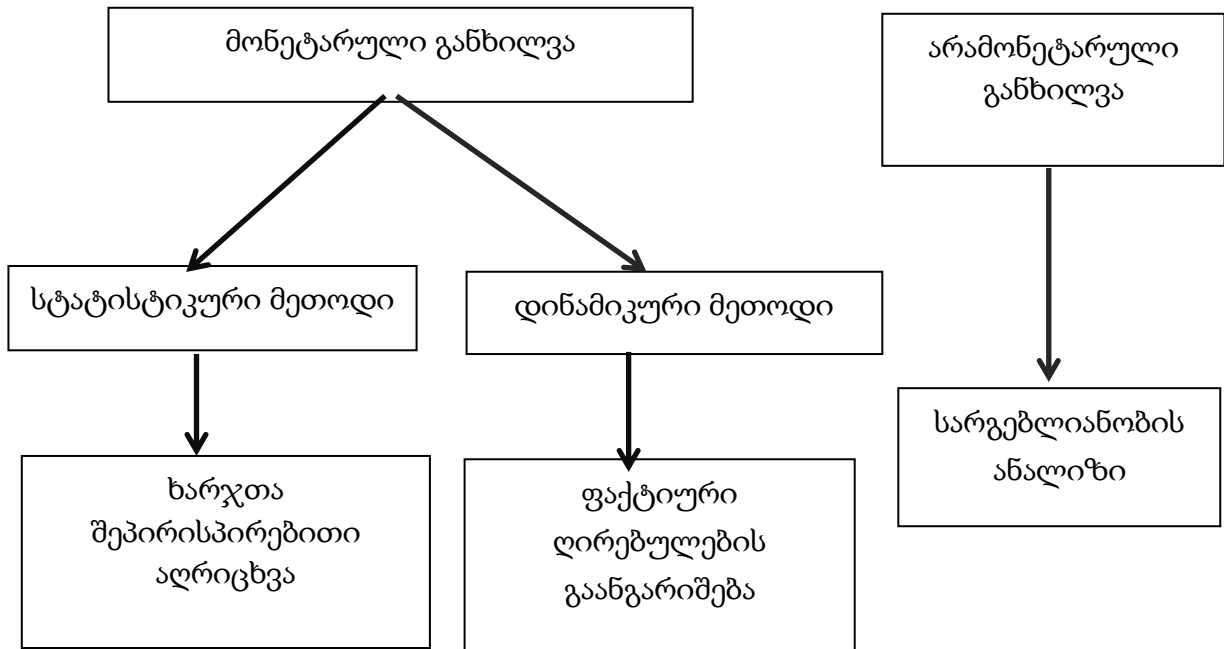
- საგადასახადო შემოსავლებზე
- ქვეყნის ეკონომიკის გაუმჯობესებაზე
- საერთო კეთილდღეობაზე
- ა.შ.

ძირითად მეთოდებთან ერთად არსებობს კიდევ დამატებითი შეფასების მეთოდები, რომელიც შეიძლება გამოყენებული იქნეს ეფექტიანობის კვლევის პროცესში. ესენია:

- სენსიტიური ანალიზი
- ანუიტეტის მეთოდი
- შედარებითი გაანგარიშება (PPP გაანგარიშება) და ა.შ.

მიკროეკონომიკური ღონისძიებების ეფექტიანობის გაანგარიშების

ძირითადი მეთოდები



ეფექტიანობის კვლევა მიკროეკონომიკურ ჭრილში უნდა ჩატარდეს უშუალოდ აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობისა და ეფექტიანობის აუდიტორების მიერ. ხოლო მაკროეკონომიკური გაანგარიშებების დროს მოწვეული უნდა იყოს სხვადასხვა დარგის ექსპერტები და სამეცნიერო სფეროს წარმომადგენლები. განვიხილოთ თითოეული მათგანი:

სტატისტიკური მეთოდი (მონეტარული შეფასება): უარყოფითი მხარეები. სტატისტიკური მეთოდის დროს ძირითადად გამოიყენება მიახლოებითი, უხეში გაანგარიშებები. აღნიშნული ფაქტორი სტატისტიკური მეთოდის გამოყენების სიმარტივეს უზრუნველყოფს, თუმცა მიღებული შედეგის საიმედოობის ხარისხზე ახდენს გავლენას.

სტატისტიკური მეთოდის დადებითი მხარეები:

- მარტივია
- ახასიათებს მიმოხილვითი წარმოდგენა

უარყოფითი მხარეები:

- გადახდის დროის გათვალისწინება არ ხდება
- საშუალო მაჩვენებლები არასაიმედოა
- ძირითადად კალკულაციური ფაქტორების მეშვეობით საბოლოოდ მართვა-დია

სტატისტიკური მეთოდის დროს შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს - ხარჯთა შეპირისპირებითი აღრიცხვა, მოგების შეპირისპირებითი ანალიზი, რენტაბელურობის ანალიზი, ამორტიზაციის სტატისტიკური გაანგარიშება.

ეფექტიანობის კვლევის სტატისტიკური მეთოდით ჩატარება ძირითადად ემყარება ხარჯთა შეპირისპირებით აღრიცხვას, რომელიც გაიანგარიშება შემდეგნაირად:

**ხარჯები = საწარმოო ხარჯები + კალკულაციური ამორტიზაცია +
+ გაანგარიშებული პროცენტები**

$$K = Bfix + (Mng \times Bstk) + \frac{A-L}{n} + \left(\frac{A-L}{2} + L\right)xi$$

K - ხარჯები

Bfix - საწარმოს ფიქსირებული ხარჯები

Bstk - საც. ხარჯები (ცვლადი ხარჯ.)

Mng - წარმოების რაოდენობა (ოდენობა)

L - ექსპლუატაციის ვადის ბოლოს ლიკვიდურობის ან ნაშთის ამონაგები

A - შესყიდვის ფასი

n - ექსპლუატაციის ვადა (წლები)

i - გაანგარიშებული საპროცენტო განაკვეთი (%)

ხარჯთა შეპირისპირებითი ანალიზის დროს ხდება მხოლოდ შესადარებელი ობიექტების ფინანსური ხარჯების შეფასება. ამ მეთოდის გამოყენება შესაძლებელია თუ შესადარებელია მსგავსი ობიექტების საქმიანობის სფეროები. ხარჯთა შეპირისპირება იძლევა იმის შესაძლებლობას, რომ მმართველმა რგოლმა დეტალურად შეისწავ-

ლოს და შეაფასოს ორგანიზაციის მიერ გაწეული ხარჯების რაოდენობა და საჭიროება სხვადასხვა მიმართულებების მიხედვით. აღნიშნული ტიპის ანალიზი ხასიათდება იმ უპირატესობით, რომლის დროსაც შესაძლებელია თავიდან იქნეს აცილებული არაეფექტური ხარჯი.

მაგალითი: საბიუჯეტო ორგანიზაციას სჭირდება დამატებითი შენობის იჯარით აღება. არჩევანი შესაძლებელია გაკეთდეს შენობა A-სა და შენობა B-ს შორის. ორივე საკმარისი სიდიდის ფართის მქონეა, შესაბამისად 2000მ² და 2050მ². ხარჯთა შეპირისპირების ანალიზის დროს ისმის კითხვა, რომელი ობიექტის იჯარით აღების შემთხვევაში იქნება ხარჯი ნაკლები? – გადაწყვეტილების მიღების წესი: აირჩიე ნაკლები ხარჯის (ამ შემთხვევაში საიჯარო ქირის) მქონე ობიექტი.

ეფექტიანობის კვლევის ჩატარებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს შემდეგი პარამეტრები: პერიოდი, რამდენი ხნის განმავლობაში უნდა იქნეს გამოყენებული აქტივი და საპროცენტო განაკვეთი. მნიშვნელოვანია რომ გამოყენებული იქნას სტატისტიკის სამსახურის გამოთვლილი მაჩვენებლები რათა უზუსტობების რისკი მინიმუმამდე იქნას დაყვანილი⁵⁷.

დინამიკური მეთოდი - ეფექტიანობის მიკროეკონომიკური კვლევის მონეტარული შეფასების მეორე მეთოდს წარმოადგენს. აღნიშნული მეთოდის დროს შეიძლება გამოყენებული იქნეს ფაქტიური ღირებულების გაანგარიშება, სამომავლო ღირებულების გაანგარიშება, ამორტიზაციის დინამიკური გაანგარიშება და სხვა. დინამიკური მეთოდის გამოყენება საჭიროა იმ შემთხვევაში, როდესაც ხდება გადახდების ნაკადის გათვალისწინება და მთლიანად ექსპლუატაციის ვადის შესწავლა.

დინამიკურ მეთოდს ახასიათებს როგორც დადებითი, ასევე უარყოფითი მხარეები.

დინამიკური მეთოდის დადებითი მხარე:

- გადახდის დროის გათვალისწინება ხდება ისე, რომ არ არის საჭირო საშუალო მაჩვენებლების გამოყენება
- კალკულაციური ხარჯების გათვალისწინება არ ხდება

უარყოფითი მხარეები:

⁵⁷ იხილეთ Cost-benefit and cost-effectiveness analysis. D.S. Codray, H.S. Bloom and J.R. Light (გამომცემლები.), Evaluation practice in review, San Francisco, CA: Jossey-Basis, 1987.

- სირთულე
- დროის პერიოდების წარმოდგენის გამო გადატვირთული, შესაბამისად არამიმოხილვადი წარმოდგენა

დინამიკური მეთოდის ყველაზე მოსახერხებელ და ეფექტურ ფორმას წარმოადგენს ფაქტიური ღირებულების მეთოდი. ფაქტიური ღირებულების გაანგარიშებისას, ეფექტიანობის კვლევის ფარგლებში, უნდა მოხდეს იმ სამომავლო შემოსავლებისა და ხარჯების პროგნოზირება და შეფასების დროისათვის გათვალისწინება, რომლებიც დაკავშირებულია შესადარებელ ობიექტებთან. ამ მეთოდის გამოყენება რეკომენდირებულია მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ შესაძლებელია ინვესტიციის დადებითი და უარყოფითი მხარეების, ანუ შემოსავლებისა და ხარჯების რაოდენობრივი გაანგარიშება. ფაქტიური ღირებულება გაიანგარიშება ფორმულით:

ფაქტიური ღირებულება = ნომინალურ ღირებულება X დისკონტირების განაკვეთი

ნომინალური ღირებულება = ყველა ლიკვიდურობის უზრუნველყოფელი შენატანები + გადახდების ღირებულება

(ლიკვიდურობაზე გავლენის მქონე ყველა შენატანებისა და გადახდების ჯამური ღირებულება)

დისკონტირების განაკვეთი (იხილეთ დანართ N6):

$$Abf = \frac{1}{(1+i)^t} = (1+i)^{-t}$$

მაგალითი 1: საბიუჯეტო ორგანიზაცია გეგმავს მსუბუქი ავტომანქანის შესყიდვას. ისმის კითხვა, რამდენად ეფექტიანია ეს შესყიდვა? გადაწყვეტილების მიღება უნდა მოხდეს შემდეგნაირად: ინვესტიციების ჩადება ღირს, თუ ფაქტიური ღირებულება პოზიტიურია (რამოდენიმე შესადარებელი ობიექტის შემთხვევაში

არჩეული უნდა იქნეს ობიექტი, ყველაზე მაღალ პოზიტიური ფაქტიური ღირებულებით).

ავტომანქანის ექსპლუატაციის ვადა უნდა იყოს 6 წელი, წლიური კილომეტრაჟი 30.000 კმ. შესყიდვების სამსახურის ალტერნატივებია:

1. მსუბუქი ავტომანქანის ყიდვა 58.000 ლარი (ალტერნატივა 65.000 ლარი)
2. მსუბუქი ავტომანქანის ქირის საფასური წლიური 10.000; ქირავნობის ვადა 6 წელი.

ფაქტიური ღირებულების გაანგარიშების მაგალითი: მსუბუქი ავტომანქანის ყიდვა ერთჯერადად 58.000 ლარი; ექსპლუატაციის ვადა 6 წელი.

ცხრილი 3.1.1

ალტერნატივა	ყიდვა	პროცენტი 4%					
წელი	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
დისკონტირების განაკვეთი	1,0000	0,9615	0,9246	0,8890	0,8548	0,8219	
ყიდვა	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
ნომინალური ღირებულება	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	58.000,00
ფაქტიური ღირებულება	58.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	58.000,00

მსუბუქი ავტომანქანის ქირის საფასური 10.000; დაქირავების ხანგრძლივობა 6 წელი

ცხრილი 3.1.2

ალტერნა- ტივა	ქირა		პროცენ- ტი 4%				
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
წელი	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
დისკონტი- რების გა- ნაკვეთი	1,0000	0,9615	0,9246	0,8890	0,8548	0,8219	
ქირა	10.000,0	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,	
ნომინა- ლური ღირ- ებულება	10.000,0	10.000,00	10.000, 00	10.000,00	10.000,00	10.000,	60.000,00
ფაქტიური ღირებუ- ლება	10.000,0	9.615,38	9.245,56	8.889,96	8.548,04	8.219,2	54.518,22

სარგებლიანობის ანალიზი (არამონეტარული შეფასების მეთოდი):

სარგებლიანობის ანალიზი არის არამონეტარული შეფასების მეთოდი, რომელიც საშუალებას იძლევა ეფექტიანობის კვლევის პროცესში განხორციელდეს ხელმძღვანელობის მიერ მიღებული გადაწყვეტილებების ფულად ღირებულებაში გამოსახვა. სარგებლიანობის ანალიზისას ის დადებითი და უარყოფითი მხარეები რომლებიც შესაძარებელ ობიექტებს ეხება სიტყვიერად უნდა იქნეს აღწერილი, ცალკეული დადებითი და უარყოფითი მხარეებისათვის შეფასებითი მაჩვენებლის მინიჭებით. ეს მეთოდი გამოიყენება იმ შემთხვევაში, თუ ინვესტიციის (ან ღონისძიების) დადებითი და უარყოფითი მხარეების რაოდენობრივი გაანგარიშე-

ბა შემოსავლებისა და ხარჯების სახით შეუძლებელია ან მხოლოდ ნაწილობრივად შესაძლებელი⁵⁸.

სარგებლიანობის ანალიზის მეშვეობით შესაძლებელია კავშირის დადგენა დანახარჯებსა და სარგებელს შორის. ანალიზის პროცესში უნდა განისაზღვროს მნიშვნელოვანი და ნაკლებმნიშვნელოვანი საკითხები. სარგებლიანობის ანალიზის მიზანია არსებული რესურსების რაციონალური გამოყენება, რაციონალური გადაწყვეტილებების საფუძველზე. განხორციელებული პროექტების მთლიანი ღირებულების შეფასება გამოითვლება შემდეგი ფორმულით:

$$NSB=B-C$$

სადაც:

NSB - არის წმინდა სარგებელი

B - სარგებელი

C - დანახარჯი

სარგებლიანობის ანალიზისათვის საჭიროა მოხდეს ალტერნატიული პროექტის შემუშავება და მოსალოდნელი შედეგების პროგნოზირება, პროექტის მიმდინარეობის მთელი პერიოდისათვის. ერთი ალტერნატიული პროექტის არსებობის შემთხვევაში არჩევანი უნდა გაკეთდეს ისეთ პროექტზე, რომლის წმინდა დღევანდელი ღირებულება (NPV) დადებითი მაჩვენებელია.

წმინდა დღევანდელი ღირებულება (NPV) უნდა იქნეს გაანგარიშებული შემდეგნაირად:

$$NPV=PV(B)-PV(C)$$

სადაც: NPV - არის წმინდა სარგებლის დღევანდელი ღირებულება

PV(B) - სარგებლის დღევანდელი ღირებულება

PV(C) - სარგებლის დღევანდელი დანახარჯი

⁵⁸ ღონდაძე ნ. „ხარჯ-სარგებლის ანალიზი“-საქართველოს საზოგადოებრივ საქმეთა ინსტიტუტი. 2012 წ.

წმინდა სარგებელი შეესაბამება წმინდა სარგებლის დღევანდელ ღირებულებას და გამოისახება შემდეგნაირად:

$$NPV = PV(NSB)$$

თუ ერთ ალტერნატივას უფრო დიდი NPV აქვს ვიდრე მეორეს, მაშინ რეკომენდაცია უნდა გაეწიოს ყველაზე დიდი NPV-ს მქონე ალტერნატივას. თუმცა აუცილებლად უნდა იქნეს გათვალისწინებული, რომ NPV-ები მხოლოდ პროგნოზია და ძირითადი პასუხისმგებლობა გადაწყვეტილების მიმღებს ეკისრება. საბოლოო რეკომენდაციების შემუშავებამდე აუცილებელია სენსიტიური ანალიზის ჩატარება.

შესაძლებელია სარგებლიანობის შეფასებისას ე.წ. „Scoringmodel“-ის გამოყენება, რაც გულისხმობს არამონეტარული ეფექტის (სარგებლის) კვლევაში ჩართვის პროცესს და მის წინაპირობას წარმოადგენს მიზნების ზუსტი ანალიზი და დეფინიცია.

მაგალითი 1:

შენობის დასუფთავება (სარგებლიანობის ანალიზი ხარჯთა შეპირისპირების გამოყენებით)

I ალტერნატივა - საკუთარი დამლაგებლები

პარამეტრები:

პერსონალის ხარჯი - 1 წლის შრომის ანაზღაურება 29 ათასი ლარი

დასუფთავების მოწყობილობა - 2.5 ათასი ლარი (ექსპლუატაციის ვადა 1 წელი)

სულ - 31.5 ათასი ლარი.

II ალტერნატივა

კერძო ფირმის დაქირავება, წლიური საზღაური 32.6 ათასი ლარი.

მაგალითი 2.

ავტობუსის შეძენა (ფაქტიური ღირებულების მეთოდისა და სარგებლიანობის ანალიზის კომბინაცია):

I ალტერნატივა ახალი ავტობუსის ყიდვა

- ფასი 400.000
- წლიური სადაზღვევო პრემია 560
- წლიური დანახარჯი საწვავზე 2.000, ყოველწლიური გამძვინვარება 2%
- წლიური რემონტის ხარჯი 1.000
- + გამძვინვარება პირველ და მეორე წელს 500-ით, შემდეგ წლებში 1.000-ით

II ალტერნატივა (რემონტი)

- ყიდვა 280.000
- რემონტის ხარჯი 210.000
- წლიური სადაზღვევო პრემია 1.200
- წლიური დანახარჯი საწვავზე 3.300, ყოველწლიური გამძვინვარება 2%
- წლიური რემონტის ხარჯი 10.000
- + წლიური გამძვინვარება 2.000

ახალი ავტობუსის უპირატესობები (იხილით დანართი N5).

- ეკოლოგიურ სტანდარტებთან შესაბამისობა (გამონაბოლქვის ფილტრაციის კუთხით)
- საიმედოობა (ტექნიკური თვალსაზრისით)
- ახალი ავტობუსი ვიწრო ქუჩებში უკეთესად გადაადგილდება, რაც საშუალებას იძლევა მეტ გაჩერებებს მოემსახუროს
- ვარგისია ინვალიდთა გადასაცვანად
- ძველ ავტობუსს არ გააჩნია კონდიციონერის სისტემა
- ძველი ავტობუსი შიდა დაგეგმარებიდან გამომდინარე მოუხერხებელია.

სარგებლიანობის ანალიზის მეშვეობით შესაძლებელია ასევე შევადგინოთ მაგალითად საქართველოს პარლამენტის გადმოტანა ქალაქ ქუთაისში, სადაც გათვალისწინებული უნდა იყოს თანამშრომელთა ფაქტორი და ის დანახარჯები, რომელიც ადგილმდებარეობის ცვლილებიდან გამომდინარე არსებობს.

სენსიტიური ანალიზი (დამატებითი შეფასების მეთოდი):

სენსიტიური ანალიზი წარმოადგენს ხარჯებისა და შედეგების ანალიზს, რომლის დროსაც ხდება მნიშვნელოვანი პარამეტრების განსაზღვრა. ეფექტიანობის კვლევის პროცესში სენსიტიური ანალიზის გამოყენება უნდა მოხდეს იმ შემთხვევა-

ში, როდესაც ალტერნატივების შედარება არ გვაძლევს ცალსახა წარმოდგენას ალტერნატივის უპირატესობის შესახებ ან როდესაც მიღებული შედეგები ახლოს არის ერთმანეთთან და უპირატესობის დადგენა რთულია.

სენსიტიური ანალიზის დროს პასუხი უნდა გაეცეს შეკითხვას:

- როგორ იცვლება შედეგი, როდესაც ერთი ან რამოდენიმე სავარაუდო ღირებულება იცვლება?
- რომელ სიდიდეს/სიდიდეებს შეუძლიათ მიიღონ მაქსიმალური/მინიმალური დანახარჯის მოცულობა, როდესაც მოცემული შედეგის სიდიდე უნდა იქნეს მიღწეული?

სენსიტიური ანალიზის დროს უნდა შევისწავლოთ რა და რომელი პარამეტრი შეიძლება შეცვალოთ და რა შედეგის მომტანი იქნება აღნიშნული ცვლილება. ამ დროს ისეთი მაჩვენებლების შესწავლა უნდა განხორციელდეს რომელთა ზუსტი სიდიდეებიც არის ცნობილი.

სენსიტიური ანალიზის მიზანია მოახდინოს მაქსიმალურად სანდო პროგნოზირება, რომელსაც ბაზისური ანალიზი ეწოდება. სენსიტიური ანალიზი გვიჩვენებს თუ რამდენად შეიცვლება პროგნოზირებული წმინდა სარგებელი გარკვეული ცვლილებების მოხდენის შემთხვევაში. იმ შემთხვევაში თუ წმინდა სარგებლის მოცულობა არ იცვლება სხვადასხვა დაშვებებისა და ვარაუდების პირობებში შეგვიძლია მივიჩნიოთ, რომ ანალიზის შედეგად მიღებული დასკვნები სანდოა.

ანუიტეტის მეთოდი:

$$ANN = KW \times \frac{(1+i)^T \times i}{(1+i)^T - 1}$$

ANN = ანუიტეტი (€)

KW = კაპიტალური ღირებულება (€)

i = საპროცენტო განაკვეთი (%)

T = ექსპლუატაციის პერიოდი (წლები)

ზემოთ ჩამოთვლილი ანალიზის სახეები ნორმატიული ხასითისაა და გვიჩვენებს თუ როგორ უნდა იქნეს რესურსები განაწილებული. ეს ანალიზი არ წარმოადგენს თეორიას იმის შესახებ, თუ როგორ ხდება რესურსების განაწილება რეალობაში. აღნიშნული კვლევები მხოლოდ ერთ-ერთი ფაქტორი უნდა იყოს იმისა, რომ შესაძლო გავლენა მოხდეს გადაწყვეტილების მიღების პროცესზე. ეფექტიანობის კვლევის პროცესის მიზანია მაქსიმალურად რაციონალური გახადოს და ხელი შეუწყოს რესურსების ეფექტიან განაწილებას.

PPP გაანგარიშების მეთოდი - გულისხმობს საჯარო და კერძო სექტორის შედარების ანალიზსა და გაანგარიშებას. აღნიშნული მეთოდის გამოყენებას შეუძლია რეალური სურათი მოგვცეს, რადგან კერძო სექტორი თავისი ბუნებიდან გამომდინარე ორიენტირებულია ეფექტიანი ქმედებებისაკენ, რაც საჯარო სექტორისათვის არ არის დამახასიათებელი. აღნიშნული მეთოდის გამოყენებისას უნდა შეირჩეს მსგავსი თემატიკა რომლის დროსაც ცალსახად იქნება განსაზღვრული მისაღები შედეგი კერძო სექტორში არსებული მდგომარეობიდან გამომდინარე.

ეფექტიანობის კვლევის დაწყებამდე აუცილებელია მოხდეს ხარჯების გამიჯვნა სახეობების მიხედვით. მაგალითად:

მატერიალური ხარჯი:

- შესყიდვების ხარჯი
- დაგეგმვის ხარჯი
- სამუშაო ადგილის ხარჯი (ქირა)
- ტექნიკური მომსახურების ხარჯი
- ექსპლუატაციის ხარჯი
- სხვა

პერსონალის ხარჯი:

- შრომის ანაზღაურება
- შტატგარეშეთა ანაზღაურება
- მივლინება
- სახელფასო დანამატები
- სხვა

კალკულაციური ხარჯი:

- კალკულაციური ამორტიზაცია
- გაანგარიშებული საპროცენტო განაკვეთი
- სხვა

აღნიშნული სტრუქტურა ყველა ტიპის დაწესებულებისათვის შეიძლება იქნეს გამოყენებული, თუმცა აუცილებელია ცალკეული ორგანიზაციული თავისებურებების გათვალისწინება. ეფექტიანობის კვლევის დროს ხარჯების სახეობების სწორი დიფერენცირება მისაღები შემოსავლების ზრდისა და გასაწევი გადასახდელების შემცირების წინაპირობა უნდა გახდეს.

გაანგარიშებების გასამარტივებლად, შესაძლებელია დამრგვალებების განხორციელება. ეს უნდა გამოვიყენოთ მაშინ, როდესაც ზუსტი ხარჯების დადგენას დიდი ძალისხმევა სჭირდება და მსგავსი ხარჯების შესახებ უკვე არსებობს საკმარისი ინფორმაცია.

მაგალითად:

(პერსონალის) საერთო ხარჯები შეიძლება ჩამოვავალიბოდ შემდეგნაირად:

- ხელმძღვანელობის ხარჯი;
- პერსონალის მართვის ხარჯი;
- ცენტრალური უწყების ხარჯი;
- შესყიდვის ხარჯი.

სამუშაო ადგილის მატერიალური ხარჯები:

- კაპიტალის ხარჯები (ოფისის მოწყობილობების ამორტიზაცია და გაანგარიშებული საპროცენტო განაკვეთები);
- ოფისის მოწყობილობების ტექნიკური მომსახურების და რემონტის ხარჯები
- ოფისის საყოველთაო საჭიროებების ხარჯები;
- ფართის ხარჯები (საიჯარო ქირა შესაბამისად კალკულაციური ქირა, დასუფთავება, ელექტრო ენერგია, გათბობა, ტექნიკური მომსახურება და სხვა საექსპლუატაციო ხარჯები);
- ტელეფონის/ფაქსი/ინტერნეტის/ფოსტის ხარჯები;
- მგზავრობის ხარჯები (მივლინების, სამს. მგზავრობის ხარჯები);

➤ ხარჯები ოფისის სხვა საჭიროებისათვის და ფოსტისთვის.

ეფექტიანობის კვლევის პროცესი, მიუხედავად იმის, თუ რომელი მეთოდით იქნება წარმოდგენილი, უნდა განხორციელდეს:

- ღონისძიების დაწყების წინ, დაგეგმვის ფაზაში (გეგმიური);
- ღონისძიების განხორციელებისას, შუალედური შედეგის გადამოწმების მიზნით (წარმატების თანმხლები კონტროლი);
- წარმატების დასრულების ფაზაში, გეგმიური მონაცემისა და მიღებული შედეგის შედარების მიზნით (ფაქტიურის და გეგმიურის შედარება).

ეფექტიანობის კვლევის პროცესის დაგეგმვის ფაზაში უნდა მოხდეს შემდეგი საკითხების შესწავლა:

- საწყისი მდგომარეობისა და ქმედებათა საჭიროების ანალიზი;
- მიზნები, პრიორიტეტები და შესაძლო მიზნობრივი კონფლიქტები;
- გადაჭრის რელევანტური შესაძლებლობები (ალტერნატივები) და მათი სარგებელი და ხარჯები (დამატებითი ხარჯების ჩათვლით, იმ შემთხვევაშიც კი თუ იგი ფულში არ გამოიხატება);
- ფინანსური შედეგი;
- პროგრამის/პროექტის განხორციელებისათვის საჭირო დროის გეგმა;
- წამატების შეფასების კრიტერიუმები (მიზნობრივი მაჩვენებლები)

წარმატების კონტროლის ფაზაში უნდა შემოწმდეს:

- მიღწეული იქნა თუ არა დასახული მიზანი;
- იყო თუ არა ღონისძიება ეფექტიანი;
- რა გამოცდილება შეიძლება იქნას გათვალისწინებული შემდეგი ღონისძიების დროს.

წარმატების კონტროლის ფაზაში უნდა გადამოწმდეს რამდენად სწორად იქნა შერჩეული საქმიანობის განხორციელების მეთოდები. უნდა გადაიხედოს დაშვებები და სხვაობების შემთხვევაში შესაძლებელია სხვა ალტერნატივაზე გადასვლის რეკომენდაციების გაცემა.

ეფექტიანობაზე ორიენტირებული ორგანიზაციის ყველა დონის ხელმძღვანელ პირს გათავისებული უნდა ჰქონდეს:

- ორგანიზაციის ძირითადი მიზნები
- რა ღონისძიებებია საჭირო ამ მიზნების მისაღწევად
- როგორ უნდა მოხდეს მიზნებისკენ მიმავალი თითოეული ნაბიჯის შეფასება;
- ეფექტიანობაში პრობლემების აღმოჩენისა და მათი გადაწყვეტის მნიშვნელობა.

ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფას წინ უნდა უსწრებდეს ორგანიზაციებში ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკის დანერგვა. ეფექტიანობის კვლევის საერთო ანალიზი და შეფასება დაეხმარება ორგანიზაციის ხელმძღვანელობას მიზნებისა და ამოცანების ზუსტ, თანამიმდევრულ, გონივრულ და რაციონალურ დასახვასა და შესრულებაში. ეფექტიანობის კვლევა ხელმძღვანელობას შეუქმნის საერთო წარმოდგენას იმის შესახებ, თუ რამდენად ეფექტიანია ორგანიზაციის მუშაობა ყველა ასპექტში (იქნება ეს საოპერაციო თუ რესურსების ხარჯვა).

რესურსების ეფექტიანი გამოყენება საბიუჯეტო გეგმის შედგენისას ეფექტიანობისა და ეკონომიურობის პრინციპების გათვალისწინებით უნდა განხორციელდეს. მაღალეფექტიანი შედეგის მისაღწევად აუცილებელია ყველა ფინანსური ღონისძიებისათვის ეფექტიანობის კვლევის ჩატარება, რომლის დროსაც მოხდება სხვადასხვა ხანგრძლივობისა და მნიშვნელობის პროექტების გამიჯვნა და მათი შედარება ანალოგიური ხანგრძლივობის ალტერნატივასთან. ეფექტიანობის კვლევის საფუძველზე მიღებული გადაწყვეტილებები საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვის მთავარ წინაპირობას წარმოადგენს, ხოლო ეფექტიანობის კვლევის შედეგზე დაფუძნებული ეფექტიანობის აუდიტი მაღალი რწმუნების მქონე აუდიტორული შეფასების საფუძველია.

3.2. ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდისა და მეთოდიკის

სრულყოფის საკითხები

პოტსდამის უნივერსიტეტის პროფესორის მარტინ რიხტერი აზრით - თუ ფინანსური სახსრები „გაფლანგული“ იქნება, მაშინ მათ ვეღარ გამოვიყენებთ სხვა მიზნებისათვის. არაეფექტიანი ხარჯვის თავიდან აცილება ქმნის დამატებით ფი-

ნანსურ შესაძლებლობებს და შესაბამისად დაზოგილი სახსრები შესაძლებელია გამოყენებული იქნეს სხვა მიზნებისათვის, მაგალითად:

- გადასახადების შესამცირებლად
- დამატებითი სახელმწიფო მომსახურების ან/და
- გაუმჯობესებული სახელმწიფო მომსახურების შესაქმნელად.

ფინანსური სახსრების არაეფექტიან გამოყენებას მივყავართ იქამდე, რომ მოქალაქეების დიდი ნაწილი უარყოფს ქვეყანაში დემოკრატიის არსებობას, რაც შესაბამისად კარგავს ნდობას საკუთარი სახელმწიფოს მიმართ.

ტერმინი ეფექტიანობა არის დამოკიდებულება შედეგს (output, გაწეული საქმიანობა, ეფექტი, მიზნის მიღწევა) და ფინანსური სახსრების გამოყენებას (input) შორის. ეფექტიანობის განსაზღვრება გულისხმობს, რომ ორი სიდიდიდან ერთ-ერთი (მრიცხველი ან მნიშვნელი) შენარჩუნებული უნდა იყოს მუდმივ სიდიდედ:

- ღონისძიება A უფრო ეფექტიანია ღონისძიება B-ზე, როცა კონკრეტული ფინანსური სახსრების გამოყენებით A-ს შედეგი უკეთესია, ვიდრე B-სი;
ან
- ღონისძიება A ეფექტიანია ღონისძიება B-ზე, თუ კონკრეტული შედეგისას ფინანსური ხარჯი A ღონისძიებისათვის ნაკლები იყო, ვიდრე B-სთვის.

ეფექტიანობის აუდიტი შეიძლება მოიცავდეს მონაცემთა შეგროვების შემდეგ ეტაპებს:

დაგეგმვა - შესასწავლი თემების თუ პრობლემების დადგენა;

შემოწმების საკითხები - კითხვები, რომლებსაც შემოწმებამ პასუხი უნდა გასცეს;

კვლევითი კონცეფცია - შესაბამისი ინფორმაციის მოპოვება და ჩასატარებელი კვლევების განსაზღვრა⁵⁹;

შემოწმების გეგმა - შემოწმებების ტიპის დადგენა არსებული პრობლემის შესაბამისად⁶⁰;

⁵⁹ სკნ 2.1.23, 2.2.39, 3.0.3. და 3.1.1-4

⁶⁰ შემოწმება სამუშაო გეგმის დაცვით (რესურსები, ვადები, ხარისხი) და სათანადო გადაწყვეტილებების და ნორმების შესაბამისად უნდა ჩატარდეს (სკნ 2.2.39 და 3.0.2).

მონაცემთა შეგროვება - მონაცემთა შეგროვების მეთოდი, რომელიც უნდა იყოს გამოყენებული;

ანალიზი - ურთიერთდამოკიდებულებები, რომლებიც უნდა იქნეს შესწავლილი.

აღნიშნული ეტაპები ერთგვარ მეთოდს წარმოაჩენს, თუმცა ყველაფერი მაინც აუდიტორის ცოდნაზე, გამოცდილებაზე, ფანტაზიასა და შემოქმედებითობის უნარზე არის დამოკიდებული⁶¹.

საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვისა და ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის საჭიროა შემდეგი ღონისძიებების გატარება:

➤ **ეროვნული ინდიკატორების** - საბიუჯეტო თანხების ეფექტიანი გამოყენებისათვის აუცილებელ პირობას წარმოადგენს ეროვნული ინდიკატორების შემუშავება. აღნიშნული ინდიკატორები უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს აუცილებელ ინსტრუმენტს წარმოადგენს, რადგან მისი მეშვეობით უნდა მოხდეს მთავრობის საქმიანობის შესახებ ინფორმაციის წარდგენა და შეფასება. ეროვნული ინდიკატორების გამოყენება გულისხმობს დასახული მიზნების მიღწევას, არსებული სიტუაციის, ტენდენციებისა და კომპლექსური თემების შესახებ მიღებული ინფორმაციის შეფასებას. ეროვნული ინდიკატორების საფუძველზე აუდიტის სამსახურს საშუალება ეძლევა, ეფექტიანობის აუდიტის ფარგლებში, დეტალურად შეისწავლოს და შეაფასოს მთავრობის მიერ განხორციელებული საქმიანობის შედეგები.

ძირითადი ეროვნული ინდიკატორები ხელს შეუწყობს ჯანსაღ დიალოგს ჩვეულებრივ მოქალაქეებსა და პოლიტიკური გადაწყვეტილების მიმღებებს შორის. გარდა ამისა, აღნიშნული ინდიკატორების უპირატესობა მდგომარეობს იმაში, რომ მათი საშუალებით შეიქმნება უკეთესი საინფორმაციო ბაზა, რაც საბიუჯეტო საკითხებზე მუშაობას, მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებების მიღებასა და მთავრობის საქმიანობის შემოწმებას გაადვილებს.

აღნიშნული ინდიკატორების განვითარებისა და დანერგვის მიზნით აუცილებელია საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაცია INTOSAI-ს და სხვა ორგანიზაციებთან თანამშრომლობა. ეროვნული ინდიკატორების სისტემა უკვე წარმატებით მოქმედებს INTOSAI-ს წევრ ბევრ ქვეყანაში, რომ-

⁶¹ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო. 82-83 გვ.

ლის შედეგად მნიშვნელოვნად იქნა გაუმჯობესებული ეფექტიანობის აუდიტის პროცესი და მიღებული შედეგები.

ინდიკატორები შესაძლოა დაჯგუფებული იქნეს შემდეგნაირად:

- ✓ ეროვნული ინდიკატორები (მაგ: გარემოს დაცვის, ჯანმრთელობის, განათლების და სოციალური კეთილდღეობის სფეროებისთვის);
- ✓ ინდიკატორები სახელმწიფო სექტორისთვის;
- ✓ ინდიკატორები სახელმწიფო ორგანოებისთვის;
- ✓ ინდიკატორები თანამდებობრივი ვალდებულებისთვის, პროგრამებისთვის და პოლიტიკური ღონისძიებებისთვის.

სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის მიერ შესაძლებელია გათვალისწინებული იქნეს ინდიკატორები ყველა აღნიშნული დონისათვის და გამოყენებული იქნას ეფექტიანობის შემოწმების პროცესში. ამ საკითხის მთავარი პრობლემაა - რა სახით უნდა მოხდეს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მონაწილეობა ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავების პროცესში. მიუხედავად იმისა, რომ უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ მნიშვნელოვანი როლი უნდა ითამაშოს ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებაში, მიღებასა და შემდგომ სრულყოფაში, იმავედროულად აუცილებლად უნდა შეინარჩუნონ დამოუკიდებლობა და ობიექტურობა, რათა შემდგომ აღნიშნული ინდიკატორების საშუალებით მიღებული მონაცემების შემოწმება შეძლოს. აუდიტის სამსახური უნდა შეეცადოს შეიტანოს დადებითი წვლილი ამ საქმეში და გაზარდოს თავისი როლი. აუცილებელია, რომ ნაკისრი ფუნქციების მიუხედავად შენარჩუნებული და დაცული იქნეს უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს დამოუკიდებლობა.

შესაძლებელია ზოგიერთ შემთხვევაში აღნიშნული როლი უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს ვალდებულებებს სცილდებოდეს და პოლიტიკური თვალსაზრისით უფლებამოსილებების გადამეტებას უკავშირდებოდეს. აუდიტის სამსახურმა გადაწყვეტილებების მიმღებებს უნდა მიაწოდოს ინფორმაცია ინდიკატორების გამოყენების შესახებ და შესაძლებლობა უნდა მისცეს მათ თავად გადაწყვიტონ რამდენად მართებულია მსგავსი სისტემების შემუშავება. გარდა ამისა შეუძლია აღწეროს ამ სისტემების შემუშავების რისკი თუ დადებითი მხარეები. მა-

გალითისთვის, ძირითად ეროვნულ ინდიკატორებს შეუძლიათ წვლილი შეიტანონ სტრატეგიული დაგეგმვის, გამჭვირვალობისა და ანგარიშგების ხელშეწყობაში, პოლიტიკური ანალიზის გამარტივებასა და პროგრამების შეფასებაში, ინფორმაცია მიაწოდონ საზოგადოებას მნიშვნელოვანი საკითხების შესახებ.

უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს, როგორც დამოუკიდებელ ორგანიზაციას, ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების მთავრობისათვის გაცნობით შეუძლია მნიშვნელოვანი როლი ითამაშოს. მას, ორგანიზაციული თვალსაზრისით, შეუძლია ხელი შეუწყოს ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებისათვის პრიორიტეტის მინიჭებას. ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების წარმატებით შემუშავება მოითხოვს ამ პროცესში მონაწილეთა ერთობლივ და ხანგრძლივ ძალისხმევას. არსებობს მოსაზრება დამოუკიდებლობის შესაძლო შეზღუდვასთან დაკავშირებით, რაც შესაძლებელია დამოუკიდებელი იყოს ინდიკატორების შემუშავებაში აუდიტის სამსახურის მონაწილეობის მოცულობაზე. ანუ ამით შესაძლოა შეიზღუდოს მომავალში ინდიკატორების ობიექტურად შემოწმების შესაძლებლობა. ამის თავიდან აცილება შესაძლებელია თუ უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს არ ექნება უფლება პირდაპირ მიიღოს მონაწილეობა ინდიკატორების შერჩევაში. აღნიშნული უნდა განხორციელდეს პოლიტიკური გადაწყვეტილების მიმღებების მიერ. დამოუკიდებლობის შენარჩუნება შესაძლებელია იმ შემთხვევაში თუ შემუშავების ფაზაში უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს მხოლოდ ექსპერტის, კონსულტანტის ფუნქცია მიენიჭება.

საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოს შეუძლია ასევე შეაფასოს ინდიკატორების და/ან მათი სისტემის შემუშავების პროცესი. მასში ჩართული ორგანიზაციების, პირების და მათი სპეციფიკური როლის გათვალისწინებით შეუძლია უზრუნველყოს პროცესის დაბალანსებულობა, ანუ მასში ჩვეულებრივ მოქალაქეთა მონაწილეობა.

ინდიკატორების შემუშავების პროცესში უნა შემოწმდეს ინდიკატორების ხარისხი, ქმედითობა და საიმედოობა. გარდა ამისა შესაძლებელია პოზიცია გამოიხატოს ინდიკატორების საფუძვლიანობის შესახებ. ამ თვალსაზრისით, საქმე ძირითადად ეხება ინდიკატორების დახმარებით წარმოდგენილი მონაცემების სარ-

წმუნობის და შესაბამისობის შეფასებას. მონაცემების ხარისხის, ქმედითობის და საიმედოობის დადგენის მიზნით დამატებით უნდა შეფასდეს რამდენად შეუძლიათ მათ გავლენა მოახდინონ გადაწყვეტილების მიღებაზე. აგრეთვე უნდა განისაზღვროს რომ პროგრამაზე პასუხისმგებელი პირები ანხორციელებდნენ სათანადო ღონისძიებებს და ორიენტირებული იყვნენ ეროვნულ მიზნებზე.

ასეთი ნაბიჯების განხორციელება ქვეყნის მასშტაბით მდგომარეობის გაუმჯობესებას მნიშვნელოვნად შეუწყობს ხელს. შესაძლებელია მსგავსი მონაცემები გრძელვადიან პერსპექტივაში ტენდენციების შესაფასებლად და შედეგების სხვა ქვეყნების შედეგებთან შესადარებლად გამოვიყენოთ. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მონაწილეობა უნდა შემოიფარგლოს ინდიკატორების წარმოდგენითა და შეჯამებით, რათა მიმოხილული იქნეს სახელმწიფოს მიერ მიღწეული შედეგები და მიეწოდოს ისინი გადაწყვეტილების მიმღებს ქვეყანაში არსებული სიტუაციისა და პროგრესის შესაფასებლად.

აღნიშნული ამოცანების წარმატებით განხორციელებისთვის აუცილებელია უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს თანამშრომლების ცოდნის, კომპეტენციისა და სათანადო უნარების სრულყოფა. უნდა აღინიშნოს, რომ ინდიკატორებით მუშაობისთვის ძალზედ მნიშვნელოვანია სხვადასხვა ტექნიკურ სფეროებში ცოდნის გაფართოვების საჭიროება. აღნიშნულ სფეროებში შედის: სტატისტიკა, საინფორმაციო ტექნოლოგიები, ეროვნული მეურნეობა, გარემოს დაცვა და კულტურა და ა.შ. აუდიტორებს ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების გაანალიზებისას უნდა შეეძლოთ აღნიშნული ცოდნის გამოყენება და მათთან დაკავშირებული მონაცემების შესახებ (მაგ: მონაცემების ხარისხი, ზუსტი ინფორმაციის) მოპოვება. უფრო მნიშვნელოვანია შედეგების ტენდენციების შეფასება, რომლებიც სპეციფიკური ინდიკატორებიდან გამომდინარეობენ.

უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ საკუთარი შედეგების, მათ შორის: დანახარჯების, შესრულებული სამუშაოს შედეგების და ეფექტის შეფასებისთვის ინდიკატორების მთელ სპექტრი უნდა გამოიყენოს. შედეგების შეფასებისას უნდა განსაზღვროს მიღწეული წარმატებები და არსებული სირთულეები. INTOSAI-ს უმაღლესი აუდიტორული ორგანიზაციების კავშირის რეკომენდაციით მიზანშეწო-

ნილია საკუთარი შედეგებისა და სახელმწიფო მიზნების მიღწევაში გაწეული წვლილის შეფასებასთან დაკავშირებით საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოებს შორის ინფორმაციის გაცვლა.

აუდიტის სამსახური დაინტერესებული უნდა იყოს მთავრობის მუშაობისა და ანგარიშვალდებულების გაუმჯობესებაში, რაც არ უნდა აისახოს მის დამოუკიდებლობაზე. ზოგიერთ შემთხვევებში, აღნიშნული ინტერესი შეიძლება გამოიხატებოდეს ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავების, მიღების, პერმანენტულ სრულყოფასა და შემოწმებაში. ძირითად ეროვნულ ინდიკატორებთან მუშაობისას ძალზედ მნიშვნელოვანია გათვალისწინებული იქნას სხვადასხვა ეროვნული პრიორიტეტებისა და გარემოებების ფაქტორი.

უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ შესაძლებლობის ფარგლებში უნდა განახორციელოს შემდეგი სამუშაოები:

- შეამოწმოს რამდენად შეუძლია მას მონაწილეობა მიიღოს სამართლებრივი ბაზის შემუშავებაში, რომელიც უკავშირდება ეფექტიანობის კუთხით მმართველობაში და ანგარიშგებაში მონაწილე მხარეების უფლებამოსილებებს და ამოცანებს.
- მიუთითოს და ხაზი გაუსვას ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების დადებით მხარეებს და მათთან დაკავშირებულ რისკებს იმ შემთხვევაში, თუ მსგავსი სისტემა ქვეყანაში არ გამოიყენება.
- მიაწოდოს ინფორმაცია გადაწყვეტილების მიმღებებს სამართლებრივი ჩარჩოების, ნორმებისა და მეთოდების შესახებ, რომლებიც საჭიროა ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებისათვის აუცილებელი სარწმუნო მონაცემების მოპოვებისათვის.
- დაიცვას საკუთარი დამოუკიდებლობა ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებისას, შეაფასოს ინდიკატორების შემუშავების პროცესი, შეამოწმოს ინდიკატორების ხარისხი, გამოყენებადობა და სარწმუნოება. გამოხატოს პოზიცია მათი საფუძვლიანობის შესახებ.
- ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების კუთხით, სამუშაოების განხორციელების მიზნით, საკუთარი ორგანიზაციის შიგნით შექმნას მძლავრი ინსტი-

ტუციონალური მექანიზმი, რაც გულისხმობს თანამშრომლების ცოდნისა და კვალიფიკაციის ნიშნით შერჩევას, ტრეინინგებისა და კვალიფიკაციის ასამაღლებელი ღონისძიებების ორგანიზებას.

- ითანამშრომლოს სხვა ქვეყნების უმაღლეს აუდიტორულ ორგანიზაციებთან, რომლებიც მონაწილეობენ ძირითადი ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებასა და გამოყენებაში.

სოციალურ-პოლიტიკურ სფეროში სწრაფად მიმდინარე ცვლილებები განაპირობებს ეფექტიანობის და ანგარიშვალდებულების თვალსაზრისით ახალი და რთული პრობლემების წარმოქმნას, რომელთა დაძლევა მხოლოდ ერთობლივი ძალისხმევით არის შესაძლებელი. ძირითადი ეროვნული ინდიკატორები წარმოადგენენ მიზანმიმართულ ინსტრუმენტებს, რომელთაც მნიშვნელოვანი წვლილი შეუძლიათ შეიტანონ ეროვნული მიზნების მიღწევასა და წამოჭრილი პრობლემების მოგვარებაში. ისინი შესაძლებელს ხდიან შევასდეს მიღწეული პროგრესი დასახული მიზნების საშუალებით, ასევე არსებული ვითარება და ტენდენციები. ძირითადი ეროვნული ინდიკატორები შესაძლებელია განხილული იქნეს როგორც შედეგზე ორიენტირებული სახელმწიფო პროგრამებისა და ღონისძიებების (მაგ: გამჭვირვალე სახელმწიფო მმართველობა, კორუფციასთან ბრძოლა, სიკვდილიანობის მაჩვენებლის შემცირება და ხანგრძლივ ვადაზე გათვლილი გარემოს დაცვის პოლიტიკა) განხორციელების ერთ-ერთი ნაწილი. მთავრობის ეფექტური საქმიანობის და ანგარიშვალდებულების უზრუნველყოფის თვალსაზრისით ქვეყნის უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს ეროვნული პრობლემების გადაჭრისათვის საჭირო სათანადო ქმედებების შერჩევაში შეუძლიათ აქტიური მონაწილეობა მიიღოს. მას, როგორც ნეიტრალურ ორგანიზაციას, სხვადასხვა საშუალებებით შეუძლია წვლილი შეიტანოს ძირითადი ინდიკატორების გამოყენებაში, დაადასტუროს მათი სარწმუნოობა და შეამოწმოს ისინი. ამით იგი ხელს შეუწყობს საიმედო საინფორმაციო ბაზის შექმნას და პოლიტიკური გადაწყვეტილების მიღებისას ეფექტურად გამოყენებას. ეფექტიანობის შემოწმებისას ძირითადი ინდიკატორების სისტემა უმაღლეს აუდიტორულ ორგანოს შესაძლებელია გამოადგეს როგორც

სახელმწიფოს მიერ განხორციელებული საქმიანობის შესახებ ობიექტური ინფორმაციის წარმოდგენის აუცილებელი ინსტრუმენტი.

➤ **ეფექტიანობის კრიტერიუმები** - ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის აუცილებელია ეფექტიანობის შემოწმების კრიტერიუმების შემუშავება. ეფექტიანობის შემოწმების კრიტერიუმების მიხედვით ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრიობის ქცევის შეფასება უნდა მოხდეს. ეფექტიანობის კრიტერიუმებმა უნდა ასახოს ობიექტური რეალობა და შედარდეს ნორმატიულ, ანუ იდეალურ მოდელს. გარდა ამისა უნდა გამოიხატოს პრაქტიკაში არსებული მოქმედების საუკეთესო წესი. აღნიშნული კრიტერიუმების ფაქტიურ მდგომარეობასთან შედარება მოგვცემს შემოწმების შედეგად გამოვლენილ შედეგს. თუ კრიტერიუმები დადგენილის შესაბამისად ან გადაჭარბებით შესრულდება "საუკეთესო პრაქტიკაზე" მიუთითებს, ხოლო თუ კრიტერიუმები არ შესრულდება მაშინ საქმიანობის გაუმჯობესება იქნება საჭირო.

აღნიშნული კრიტერიუმებისთვის შემდეგი ნიშან-თვისებები უნდა იყოს დამახასიათებელი:

- ✓ საიმედოობა. საიმედო კრიტერიუმებმა არაწინააღმდეგობრივ დასკვნებამდე უნდა მიგვიყვანოს და სხვა აუდიტორმა მსგავს ვითარებაში მათი გამოყენება იმავე წარმატებით უნდა შეძლოს.
- ✓ ობიექტურობა. ობიექტური კრიტერიუმები თავისუფალია აუდიტორის ან ხელმძღვანელობის მიკერძოებულობისაგან.
- ✓ სარგებლიანობა. სასარგებლო კრიტერიუმები ისეთი ფაქტებისა და დასკვნების გაკეთების საშუალებას მოგვცემს, რომლებიც ინფორმაციაზე მოთხოვნას აკმაყოფილებენ.
- ✓ სიცხადე. კრიტერიუმები გასაგებად უნდა იყოს ფორმულირებული და ინტერპრეტაციის დროს ყოველგვარ მნიშვნელოვან ცდომილებები გამოირიცხება.
- ✓ შესაბამისობა. კრიტერიუმები უნდა შეესაბამებოდეს იმ კრიტერიუმებს, რომლებიც გამოყენებული იყო შესამოწმებელ უწყებაში ადრე განხორციე-

ლებული ეფექტიანობის აუდიტის დროს, ან სხვა მსგავსი ორგანიზაციის ეფექტიანობის აუდიტის დროს.

- ✓ სრულყოფა. სრულყოფა ნიშნავს ყველა მნიშვნელოვანი კრიტერიუმის დადგენას, რომლებიც ეკონომიკური ქცევის შეფასებისათვის გამოდგება.
- ✓ აღიარებულობა. კრიტერიუმები აღიარებული და მისაღებია მაშინ, როდესაც მათ ადგილობრივი დამოუკიდებელი ექსპერტები, შემოწმებული ორგანოები, კანონმდებელი, მედია და საზოგადოება საყოველთაოდ ეთანხმება.

ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებაში შემოწმების კრიტერიუმები ძალზე მნიშვნელოვან როლს თამაშობს. ისინი:

- ქმნიან შეთანხმებულობისა და ურთიერთგაგების საფუძველს ერთის მხრივ საფინანსო კონტროლის უმაღლეს ორგანოსა და აუდიტორთა გუნდს შორის და მეორეს მხრივ თავად აუდიტორებს შორის.
- უზრუნველყოფენ კომუნიკაციას შემოწმებული ორგანიზაციის ხელმძღვანელობასთან.
- ხელს უწყობენ მონაცემთა შეგროვებას და იმ მეთოდების შემუშავებას, რომელთა მიხედვით დამადასტურებელი მასალის ამოღება მოხდება.
- ქმნიან შემოწმებისას ფაქტების გამოვლენის საფუძველს და ხელს უწყობენ ფაქტებისათვის შესაბამისი ფორმისა და სტრუქტურის მინიჭებას.

შემოწმების კრიტერიუმების წარმატებულად გამოყენება დამოკიდებულია მათ ფორმაზე და იმაზე, თუ რამდენად ღრმად და სრულად ასახავენ ისინი მოცემულ ობიექტურ რეალობას.

მნიშვნელოვანია იმის გაანალიზება, რომ როდესაც ლაპარაკია ეფექტიანობის დამაკმაყოფილებელ დონეზე, უნდა იყოს მოთხოვნილი არა სრულყოფილება, არამედ ისეთი შედეგის დონე რაც გარკვეული ვითარებების გათვალისწინებით შემოწმებული ორგანიზაციისათვის მიზანშეწონილი იქნებოდა. შემოწმების კრიტერიუმები ობიექტურად უნდა დადგინდეს, რაც რაციონალურ აზროვნებას და საღად განსჯის უნარს მოითხოვს.

იმისათვის რომ ეფექტიანობის აუდიტორმა შეძლოს სრულად და რეალურად ასახოს არსებული სიტუაცია, უნდა დააკმაყოფილოს შემდეგი კრიტერიუმები:

- ✓ ერკვეოდეს შესამოწმებელ სფეროში, შესაბამის კანონებში და სხვა დოკუმენტებში. ასევე გაანალიზებული უნდა ჰქონდეს ამ სფეროში ჩატარებული უახლოესი გამოკვლევები და შემოწმებები;
- ✓ იცნობდეს შესამოწმებელი სახელმწიფო პროგრამების ან საქმიანობის სამართლებრივ ბაზას, კანონმდებლის ან მთავრობის მიერ დასახულ მიზანს;
- ✓ ყოველმხრივ გაცნობიერებული ჰქონდეს ინტერესჯგუფთა მოლოდინი და ფლობდეს საფუძვლიან ცოდნას შესაბამისი თემის შესახებ;
- ✓ იყოს ინფორმირებული სხვა შესაბამის ან მსგავს სახელმწიფო პროგრამებში არსებული პრაქტიკის და გამოცდილებების შესახებ.

შესამოწმებელი ორგანიზაციის მმართველობას შეუძლია შემოწმების კრიტერიუმების დადგენაში მნიშვნელოვანი წვლილი შეიტანოს. აქედან გამომდინარე, შესაძლებელია კრიტერიუმების ირგვლივ არსებულ აზრთა სხვადასხვაობის გათვალისწინება, განხილვა და ადრეულ სტადიაზე საკითხის სწორად მოგვარება. შემოწმებული ორგანიზაციისაგან მოყვანილი ფაქტები და არგუმენტები ყოველთვის უნდა შევადაროთ და შევაჯეროთ სხვა ფაქტებთან და არგუმენტებთან (რომლებიც მოპოვებულია ექსპერტებისაგან ან სხვა წყაროებიდან და ა. შ.). აუდიტის კრიტერიუმების შემუშავებისას საჭიროა შემდეგი საკითხების გათვალისწინება:

- კანონები, რომლებიც აუდიტის ობიექტის ოპერაციებს მართავს;
- აუდიტის ობიექტის მიერ დადგენილი სტანდარტები და საზომები;
- დაგეგმვის დოკუმენტები, ხელშეკრულებები და ბიუჯეტი;
- აუდიტის ობიექტის პოლიტიკა და პროცედურები;
- წინა პერიოდების აუდიტის დროს დადგენილი სტანდარტები;
- სხვა SAI-ების მიერ მსგავს აუდიტებში გამოყენებული კრიტერიუმები;
- კერძო სექტორის შესაბამის ღონისძიებებთან შედარება;
- შედარებები საერთაშორისო პრაქტიკასთან;
- პროფესიული ორგანიზაციებისა და სტანდარტების შემმუშავებელი ორგანოების მიერ გამოყენებული კრიტერიუმები;

- იმ მოქალაქეების მოლოდინი ან გამოცდილება, რომელთაც ეს ღონისძიება შეეხოთ.

ზოგჯერ კანონმდებლის ან აღმასრულებელი ხელისუფლების მიზანი წინააღმდეგობრივი და ბუნდოვანია, აგრეთვე ადგილი აქვს კანონმდებლობის ლაფსუსებს რომელიც გადაწყვეტილების მიმღებებს ხშირად შეცდომის დაშვების შესაძლებლობას აძლევს. აქედან გამომდინარე, აუდიტორებს უწევთ მისი ინტერპრეტაცია იმისათვის, რომ მიზანი უფრო კონკრეტული გახდეს. ამისათვის ერთ-ერთი შესაძლებლობაა ექპერტებთან ან ინტერეს-ჯგუფებთან გასაუბრება, რათა პასუხი გაეცეს ქვემოთ ჩამოთვლილ შეკითხვებს: როგორ შეიძლება მიზნების უკეთ ინტერპრეტაცია და შეფასება? მოცემულ ვითარებაში რა შედეგები არის მოსალოდნელი? რომელი ცნობილი პრაქტიკა შეიძლება შედარებისთვის გამოვიყენოთ? წინააღმდეგობრივი მიზნების შემთხვევაში შესაძლებელია (თუ არ არსებობს სხვა რაიმე უფრო რაციონალური ალტერნატივა) შემოწმების ამოცანა რამოდენიმე ცალკეულ ფაზად დაიყოს, რომლებიც შესაბამისად მხოლოდ ერთ მიზანს უნდა მოიცავდნენ. ბუნდოვნად ფორმულირებული ან ხანგრძლივადიანი მიზნების შემთხვევაში შეიძლება მოცულობის გარკვეულწილად შეზღუდვა და მოკლევადიანი პერსპექტივის (პირდაპირი კრიტერიუმების) მოძიება.

საბიუჯეტო თანხების დაზოგვისა და ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის ასევე მნიშვნელოვანია აუდიტის პროცესში გამოყენებული იქნას შემდეგი ძირითადი მეთოდები:

- **სისტემების შეფასების მეთოდი** - ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის საჭიროა ისეთი მეთოდების დანერგვა რომელიც უზრუნველყოფს არა მხოლოდ ერთი პროგრამის/პროექტის შემოწმებას, არამედ აუდიტის ობიექტის მთლიანი საქმიანობის ეფექტურობის შეფასებას. ამისათვის აუცილებელი პირობაა ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში სისტემის აუდიტის გამოყენების დანერგვა. სისტემის აუდიტი სპეციფიკური შემოწმების მეთოდია, რომელიც საშუალებას მოგვცემს სისტემები (მაგალითად, პერსონალის სახელმწიფო სისტემა) ან სამუშაო პროცესები (მაგალითად, შესყიდვების ქმედებები)

შემოწმებული იქნას ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრიობის მიმართლებებით.

სისტემის აუდიტის სამუშაო ეტაპები უნდა მოიცავდეს:

- ✓ ზედაპირულ ორიენტირებას სისტემაზე და საზღვრების გამოყოფას;
- ✓ ცალკეული სამუშაო ნაბიჯების აღწერას და დოკუმენტირებას (ჩვეულებრივი შემთხვევა);
- ✓ ცალკეული სამუშაო ნაბიჯების აღწერა და დოკუმენტირებას (განსაკუთრებული შემთხვევა);
- ✓ სისტემის ფაქტიური მდგომარეობის დადგენას (ფაქტიურ გამოყენება);
- ✓ სისტემის შესაფასებლად ძირითად მიმართულებად აღებული უნდა იქნეს სისტემის ფუნქციონალური შესაძლებლობების ტესტირება და სისტემებისა და ნაკლოვანებების იდენტიფიცირება.

➤ **პოლიტიკური პროგრამების შეფასების მეთოდი**

პროგრამის შეფასების (აუდიტის) მიზანია დადგინდეს რამდენად იქნა მიღწეული პროგრამით განსაზღვრული მიზნები და ეფექტები და ხომ არ აფერხებს პროგრამის წარმატებას რაიმე გვერდითი მოვლენები.

პოლიტიკური პროგრამის მაგალითია:

- სასოფლო რეგიონებში ინდუსტრიული ზონის მოწყობის პროგრამა;
- საწარმოების დაფუძვნების მხარდაჭერის პროგრამა;
- ეკონომიკური აქტივობის გაძლიერების პროგრამა;
- დევნილების ინტეგრაციის პროგრამა და სხვა.

აუდიტის პროცესში გათვალისწინებული უნდა იყოს პოლიტიკური პროგრამების საერთო ნიშან-თვისებები. მაგალითად:

- ისინი ძირითადად განისაზღვრებიან თავიანთი პოლიტიკური მიზნების მიხედვით;
- მათი კონკრეტიზირება ცალკეული ღონისძიებების საფუძველზე მხოლოდ პარლამენტის მიერ სახსრების გამოყოფის შემდეგ ხდება (როგორც წესი ხდება ერთიანი თანხის გამოყოფა);
- ისინი ძალიან კომპლექსურები არიან.

პოლიტიკური პროგრამის შემოწმება განსაკუთრებით რთულია. დიდ პრობლემას წარმოადგენს იმის შეფასება რეალურად მიღწეულია თუ არა წინასწარ განსაზღვრული მიზნები და შედეგები. აუდიტის პროცესში უნდა დადგინდეს რამდენად უკავშირდება მიღწეული შედეგი ცალკეულ განხორციელებულ ღონისძიებებს, ან შესაბამისად სხვა მიზეზებსა და გარემოებებს.

➤ **მმართველობითი გადაწყვეტილებების შეფასების მეთოდი**

ხშირად დარღვევები ორგანიზაციის მმართველობაში გვევლინება არასწორი და არაეფექტიანი ქმედების მნიშვნელოვან მიზეზად. უწყების ხელმძღვანელმა პირებმა საკუთარი კომპეტენციის სფეროებში არ უნდა დაუშვან მცდარი და არაეფექტიანი ქმედებები. ასევე უნდა უზრუნველყონ ეფექტიანი ზედამხედველობა და იზრუნონ, რომ დროულად იქნას აღმოჩენილი მსგავსი არაეფექტიანი ქმედებები და გატარებული იქნას შესაბამისი ღონისძიება.

მმართველობითი ფუნქციების შესრულება, არაპირდაპირი ფორმით, წარმოადგენს ეფექტიანობის აუდიტის შესწავლის საგანს. თუკი გამოვლინდება არასწორი და არაეფექტიანი ქმედებები უნდა მოხდეს მათი მიზეზების იდენტიფიცირება. ხელმძღვანელი პირები, მათი გადაწყვეტილებები და სხვა ქმედებები შეიძლება წარმოადგენდნენ ამგვარი შედეგის პოტენციურ მიზეზებს. მმართველობის შესრულება, შესაბამისად მმართველობის ზოგიერთი ნაწილები ან ასპექტები შესაძლებელია გამიზნულად გახდეს აუდიტის საგანი.

მმართველობითი აუდიტი შეიძლება საკმაოდ კონფლიქტური აღმოჩნდეს. უფროსები არცთუ სიამოვნებით იძლევიან საკუთარი თავის შემოწმების უფლებასა და საშუალებას, საკუთარი გადაწყვეტილებებისა და ქმედებების სისწორის ეჭვქვეშ დაყენებას. მმართველობითი აუდიტის სირთულის მაჩვენებელი საკმაოდ მაღალია. არ არსებობს მართვის ხარისხის შესაფასებლად სათანადო და ერთმნიშვნელოვანი კრიტერიუმები. რა არის მაგალითად „მართვის კარგი სტილი“? - მეთოდი მრავალნაირია და დამოკიდებულია იმაზე, თუ მმართველობის რომელი ასპექტი მოწმდება. ამ პრობლემის გამო აუდიტორებს აქვთ (გასაგები) „შიში“ მმართველობითი აუდიტის მიმართ. სწორედ ამიტომ მმართველობითი აუდიტი ჯერ კიდევ არ არის ძალზედ გავრცელებული სხვადასხვა ქვეყნებში, თუმცა აუდიტის ეს ფორმა ძალზედ მნიშვნელოვანია. ამ

მიზეზით ამგვარი შემოწმება სულ უფრო მატულობს საწარმოების შიგნით, შიდა აუდიტის განხორციელების პროცესში.

მმართველობითი აუდიტის მიმართ ხელმძღვანელი პირების წინააღმდეგობრივი დამოკიდებულების გამო უნდა შევეცადოთ როგორმე გვერდი ავუაროთ ტერმინს „მმართველობითი აუდიტი“, მაგრამ აუდიტის როცესი უნდა იქნას წარმართული ისე, რომ უპირატესობა მიენიჭოს მართვის ცალკეულ ინსტრუმენტებს.

მიუხედავად იმისა თუ რა ფორმით ხორციელდება ეფექტიანობის აუდიტი, სასურველია მთლიანი პროცესი დაიყოს შემდეგ დონეებად:

- ❖ სტრატეგიული დონე (მაგალითად, აუდიტის სამსახური);
- ❖ ორგანიზაციული დონე (აუდიტის სამსახურის დეპარტამენტი);
- ❖ საოპერაციო დონე (აუდიტის ჯგუფი);
- ❖ ინდივიდუალური დონე (თითოეული აუდიტორი), რომლის დროსაც მოხდება აუდიტორის მუშაობის ეფექტიანობის შეფასება.

სტრატეგიული დონის მიზანს უნდა წარმოადგენდეს:

- მიდის თუ არა სამსახური თავისი სტრატეგიული მიზნებისაკენ?
- საკმარისად სწრაფია თუ არა ეს სვლა?
- რეალური შედეგი შეესაბამება თუ არა მოსალოდნელს?

ორგანიზაციული დონის ძირითადი მიზნები უნდა იყოს:

- როგორ უნდა მოხდეს იმის უზრუნველყოფა, რომ ორგანიზაციის საქმიანობა შეესაბამებოდეს მის პრიორიტეტებს?
- როგორ შეიძლება გაკეთდეს უკეთესად?
- ხდება თუ არა დახარჯული რესურსების ეფექტიანი გამოყენება?
- საჭიროა თუ არა მომსახურების ხარისხის გაუმჯობესება?
- რა უნდა შეფასდეს და როგორ?
- როგორ უნდა დავსახოთ ჩვენთვის მისაღები ეფექტიანობის ისეთი დონე, რომელიც უზრუნველყოფს მომსახურების სათანადო ხარისხს?

საოპერაციო დონის ძირითადი მიზნები:

- მიღწეულია თუ არა ეფექტიანობის წინასწარ დასახული დონე?
- მიღწეული და შენარჩუნებულია თუ არა სათანადო ხარისხის დონე?

-შესაძლებელია თუ არა მეტი სამუშაოების განხორციელება იმავე დროში? (ეფექტურობის გაუმჯობესება);

- შესაძლებელია თუ არა სამუშაოს უკეთ შესრულება? (ეფექტიანობის გაუმჯობესება);

- შეიძლება თუ არა ფინანსური რესურსების დაზოგვა? (ეკონომიურობის გაუმჯობესება);

- არის თუ არა საკმარისი ადამიანური რესურსები?

- საჭიროა თუ არა კადრების გადამზადება?

ინდივიდუალური დონე:

- თითოეული თანამშრომლის მუშაობის ეფექტიანობის შეფასება (performance appraisal).

ყველა სახის ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში სასურველია ეფექტიანობის საზომებისა და ინდიკატორების გამოყენება. ეფექტიანობის საზომის გამოყენება დასაშვებია იქნება იმ მოვლენების მიმართ, რომელთა რაოდენობრივი განსაზღვრა შესაძლებელია. ხოლო ეფექტიანობის ინდიკატორი უნდა გამოიყენებოდეს იმ შემთხვევაში როდესაც რაოდენობრივი განსაზღვრა შეუძლებელია, ან ძალზე რთულია⁶².

მაგალითად: თუ ჩვენი ეფექტიანობის მიზანია სტუდენტთა მაღალი აკადემიური მოსწრების შენარჩუნება, სტუდენტთა ის ნაწილი, რომელიც დაბალი აკადემიური მოსწრებით გამოირჩევა, იქნება აკადემიური მოსწრების ინდიკატორი. ხოლო ეფექტიანობის საზომი შეიძლება იყოს სტუდენტთა ის პროცენტული მაჩვენებელი, რომლებიც მაღალი მოსწრებით ხასიათდებიან.

ეფექტიანობის საზომები და ინდიკატორები უნდა იყოს:

- მიზანმიმართული - დასტური იმისა, რომ ორგანიზაცია სწორი გზით მიდის დასახული მიზნებისკენ;
- დათვლადი - განსაზღვრა იმისა, თუ რა იქნა მიღწეული და რა უნდა გაკეთდეს სამომავლოდ;

⁶² არარაოდენობრივი მეთოდები აღწერილია სახელმძღვანელოებში: Weiss, Carol H. Evaluation: Methods for studying programs and policies. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. 1998; Roosi, Peter H, Freeman Howard E & Lipsey, Mark W. Evaluation A Systematic Approach. მე-6 გამოცემა, Sage Publications Inc, Thousands Oaks, California. 1999.

- ფასეული - გაწეული დანახარჯის შედარება მიღებულ სარგებელთან.

ეფექტიანობის აუდიტის წინასწარ განსაზღვრული მიზნების არსს უნდა წარმოადგენდეს ხელმძღვანელობის მიერ დასახული (გამოთვლილი) ეფექტიანობის ის მაჩვენებელი, რომელიც მიღწეული უნდა იყოს მომავალში. დასახული მიზანი შეიძლება იყოს ორი ტიპის:

1. როდესაც ხდება დასახული პროცენტული დონის მიღწევა (მაგალითად, წარჩინებულ სტუდენტთა გარკვეული პროცენტული რაოდენობის მიღწევა);
2. დასახული ხარისხის დონის მიღწევა (მაგალითად, უნივერსიტეტის კურსდამთავრებულების მაღალი დასაქმების მაჩვენებელი).

ეფექტიანი მართვის წარმატება ძირითადად დამოკიდებულია იმაზე, რომ ორგანიზაციაში ჩამოყალიბდეს ეფექტიანობის მართვის სტრუქტურული საფუძვლები, რომელიც იქნება:

- ფოკუსირებული ორგანიზაციის მიზნებზე;
- სასარგებლო მათთვის, ვინც იყენებს ამ ინფორმაციას;
- მოქნილი ცვლილებების მიმართ;
- ეფექტიანი (კავშირი მიღებულ სარგებელსა და გამოყენებულ რესურსებს შორის).

შეფასების კრიტერიუმები უნდა პასუხობდეს შემდეგ შეკითხვებს - სწორად არის თუ არა არჩეული შეფასების ობიექტი და გამოყენებულია თუ არა შეფასების სწორი მეთოდები. ეფექტიანობის მართვის შესაძლო დადებითი შედეგს საუკეთესო პრაქტიკის აღმოჩენა და სხვებისგან სწავლა წარმოადგენს.

ეფექტიანობის აუდიტორმა უნდა განსაზღვროს ეფექტიანობის აუდიტის შესასწავლი საგნის შერჩევის სტრატეგია, რომელიც მას პრიორიტეტების განსაზღვრასა და არჩევანის გაკეთებაში დაეხმარება⁶³. მნიშვნელოვანია რომ აუდიტის

⁶³ ეფექტიანობის აუდიტის შესაბამისი საგნის შერჩევისას თავისი სტრატეგია ზუსტად უნდა შეიმუშაოს. ეს მას პრიორიტეტების განსაზღვრაში და სხვადასხვა შესაძლებლობებს შორის არჩევანის გაკეთებაში დაეხმარება (სკნ 2.1.21-22 და 3.2.1-2).

სფეროს შერჩევა, გარე ჩარევის გარეშე განხორციელდეს⁶⁴. აუდიტის საგნის შერჩევის შემდეგ აუცილებელია ისეთი მეთოდების გამოყენება რომელიც უზრუნველყოფს მაღალი ხარისხის მქონე აუდიტორული დასკვნისა და რეკომენდაციების მომზადებას.

ეფექტიანობის აუდიტს შეეხება აქვს მრავალ თემასთან და მიმართულებასთან, რომლებიც თითქმის მთელ სახელმწიფო სექტორს მოიცავენ. სადისერტაციო ნაშრომში შეუძლებელია ყველა კონცეფციის, მოდელისა თუ მეთოდის აღწერა, რომელიც ეფექტიანობის აუდიტის დროს შეიძლება იქნეს გამოყენებული. ისინი ძალზედ მრავალფეროვანია ეფექტიანობის აუდიტის ბუნებიდან გამომდინარე და დამოკიდებულია შემოწმების სფეროს თავისებურებებზე. გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ერთიანი მეთოდიკის განსაზღვრა, ზოგადი წესებითა და პროცედურებით შეუძლებელია. ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდისა და მეთოდიკის მიზანს წარმოადგენს ჩამოყალიბდეს ის ძირითადი წესები, პროცედურები, მოთხოვნები და პრაქტიკული რეკომენდაციები, რომელთა შესრულებაც ეფექტიანობის აუდიტორებს დაეხმარება პროფესიონალურად და ხარისხიანად ჩაატარონ სახელმწიფო სახსრების ეფექტიანად გამოყენების შემოწმება. თუმცა გასათვალისწინებელია ისიც, რომ ერთიანი მეთოდიკის განსაზღვრა ზოგადი წესებითა და პროცედურებით, ეფექტურობის მნიშვნელობიდან გამომდინარე, შეუძლებელია.

⁶⁴ შესამოწმებელი სფეროს შერჩევისას დაუშვებელია გარედან ზეწოლის განხორციელება (სკნ 2.2.14). საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანო პოლიტიკურად ნეიტრალური უნდა იყოს; თუმცა, საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს დამოუკიდებლობა არ გამორიცხავს შემოწმებასთან დაკავშირებით აღმასრულებელი ხელისუფლებისგან მითითებების მიღებას. სათანადო დამოუკიდებლობის პირობებში საფინანსო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ მსგავსი მითითებების უარყოფა უნდა შეძლოს (სკნ 2.2.16).

დასკვნები და წინადადებები

საქართველოში საბაზრო ურთიერთობების განვითარებამ გამოიწვია სერიოზული ცვლილებები აღრიცხვისა და აუდიტის სფეროში, როგორც კერძო ისე სახელმწიფო სექტორში. ამის შემდეგ დღის წესრიგში დადგა სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის დანერგვა, რაც განპირობებული იქნა შემდეგი გარემოებებით: აღმასრულებელი ხელისუფლებისა და სხვა ორგანოების საქმიანობის შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ამალგების აუცილებლობით, სახელმწიფო სახსრების მიმღები ორგანიზაციების საქმიანობის გამჭვირვალობის გაუმჯობესებით, ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსების ეკონომიური და პროდუქტიული გამოყენების აუცილებლობით.

ეფექტიანობის შეფასების კრიტერიუმები შესაძლოა შემდეგნაირად გამოვსახოთ:

ეკონომიურობა + მიზნობრიობა = ეფექტიანობის განსაკუთრებული ფორმები

არაეფექტიანი ხარჯვის თავიდან აცილების მიზნით აუცილებელ პირობად გვევლინება პროგრამის განხორციელებამდე მისი მოსამზადებელი პერიოდის შემოწმება. ეფექტიანობის აუდიტის თავისებურების, მნიშვნელობისა და პოლიტიკასთან მჭიდრო კავშირიდან გამომდინარე აღნიშნული პროცესის ნაკლოვანებების გარეშე ჩატარება ძალზედ მნიშვნელოვანია. ეფექტიანობის აუდიტი ძირითად შემდგომ შემოწმებას წარმოადგენს, თუმცა საბიუჯეტო თანხების გამოყენებამდე უმაღლესმა აუდიტორულმა ორგანომ უნდა შექმნას ისეთი სამუშაო გარემო და სისტემა, რომელიც სამუშაოების ხარისხიანად შესრულებას უზრუნველყოფს.

ეფექტიანობის აუდიტი სტრატეგიულად მნიშვნელოვანი ინსტრუმენტია, რომლის საშუალებითაც პარლამენტი, საზოგადოება და მედია ანხორციელებს კონტროლს და იღებს ინფორმაციას სამთავრობო უწყებების საქმიანობისა და შედეგების შესახებ. საზოგადოებრივ რესურსებზე ანგარიშვალდებულების ცნებას უდიდესი მნიშვნელობა ენიჭება სახელმწიფოს მართვის პროცესში და ის წარმო-

ადგენს ჯანსაღი დემოკრატიის უმნიშვნელოვანეს ელემენტს. კანონმდებლებს, სახელმწიფო თანამდებობის პირებს და საზოგადოებას სურს იცოდეს ის, თუ რამდენად რაციონალურად, ეფექტურად, ეკონომიურად და კანონების და ნორმების შესაბამისად ხორციელდება სახელმწიფო სამსახურების საქმიანობა. მათ სურთ აგრეთვე იცოდნენ აღწევნ თუ არა სახელმწიფო პროგრამები დასახულ მიზნებს, სასურველ შედეგებს და რა დანახარჯებით ხდება ეს შესაძლებელი.

ჩვენს ქვეყანაში პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვა ეფექტიანობის აუდიტის განვითარების ერთ-ერთ მთავარ წინაპირობას წარმოადგენს. პროგრამული ბიუჯეტი მთელი თავისი ინდიკატორებით უნდა იყოს ეფექტიანობის აუდიტის ამოსავალი დოკუმენტი. პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების შეფასებისას ნათლად უნდა გამოჩნდეს მიღწეული შედეგები და არა მხოლოდ ათვისებული ასიგნებები. შესაბამისად, პროგრამული ბიუჯეტის შესრულების შეფასებისას აქცენტი გადატანილი უნდა იყოს დაგეგმილ და მიღებულ შედეგს შორის არსებულ განსხვავებაზე.

ეფექტიანობის აუდიტი, აუდიტის იმ კატეგორიას მიეკუთვნება, რომლის მეშვეობითაც ხორციელდება დამოუკიდებელი კვლევა ორგანიზაციების, სახელმწიფო პროექტებისა და პროგრამების ეკონომიურობის, მიზანშეწონილობისა და პროდუქტიულობის დასადგენად. ეფექტიანობის აუდიტის მეშვეობით უნდა იქნეს შესწავლილი:

- შესაძლებელია თუ არა კონკრეტული შედეგის მიღწევა მინიმალური ფინანსური დანახარჯებით;
- შესაძლებელია თუ არა კონკრეტული ფინანსური სახსრებით უკეთესი შედეგის მიღწევა.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში მნიშვნელოვანია, რომ გამოყენებული იქნეს ისეთი მეთოდები რომლის მეშვეობითაც უზრუნველყოფილი იქნება იმის დადგენა თუ როგორ შეიძლება ეფექტიანობის გაუმჯობესება და არაეფექტიანი ქმედებების თავიდან აცილება. ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის აუცილებელ პირობად გვევლინება ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკის დანერგვა. **ეფექტიანობის**

კვლევა არის დაგეგმილი ან განხორციელებული ღონისძიებების სისტემატურად მოქმედი და დოკუმენტური კვლევა, აღიარებული მეთოდების გამოყენებით.

ეფექტიანობის კვლევის დანერგვა აუცილებელია როგორც ორგანიზაციულ დონეზე, ასევე უშუალოდ აუდიტის პროცესშიც, რომლის მეშვეობითაც აუდიტორებს ექნებათ დასაბუთებული და არგუმენტირებული მოსაზრება მენეჯმენტის მიერ განხორციელებული ქმედებების ეფექტიანობის პრინციპებთან შესაბამისობის შესახებ. ეფექტიანობის კვლევის მეშვეობით მინიმუმამდე იქნება შემცირებული მმართველობითი რგოლის მიერ არასწორი გადაწყვეტილებების მიღების რისკი და ამავდროულად, ეფექტიანობის აუდიტორებს დაეხმარება ორგანიზაციაში არსებული გარემოს სწორად შეაფასებაში.

ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარების დროს, ეფექტიანობის აუდიტორის მიზანი უნდა იყოს იმის შესწავლა განხორციელდა თუ არა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელების მიერ ეფექტიანობის კვლევა და დადებითი პასუხის შემთხვევაში არის თუ არა განხორციელებული ეფექტიანობის კვლევა საიმედო. ამ მიდგომაზე დაფუძნებული ეფექტიანობის აუდიტი იქნება იმის გარანტია, რომ აუდიტის შედეგად დაწერილი დასკვნა მაქსიმალური ობიექტურობით ასახავდეს რეალურ სურათს.

საქართველოში ეფექტიანობის კვლევის დანერგვისათვის სასურველია განხორციელდეს შემდეგი ღონისძიებები:

1. საბიუჯეტო გეგმის შედგენისა და განხორციელებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს ეფექტიანობისა და ეკონომიურობის პრინციპები;
2. ყველა ფინანსური ღონისძიებისათვის აუცილებელია ეფექტიანობისა და ეკონომიურობის კვლევის ჩატარება;
3. ეფექტიანობის კვლევის დაწყებამდე უნდა მოხდეს სხვადასხვა ხანგძლივობისა და მნიშვნელობის პროექტების გამიჯვნა და მათი შედარება ანალოგიური სახის ალტერნატივასთან.

ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადმა პრინციპებმა შეუძლებელია გაითვალისწინოს ყველა სახის მიდგომა, მეთოდი და პროცედურა. ეფექტიანობის აუდიტს შეხება აქვს მრავალ თემასთან და ასპექტთან, რომლებიც მთელ საჯარო სექტორს მოიცავენ. ამდენად შეუძლებელია დეტალური ნორმებისა და ისეთი მეთოდების

შემუშავება სადაც გათვალისწინებული იქნება ყველა ცალკეული შემთხვევა. ასევე, შეუძლებელია ეფექტიანობის აუდიტისთვის მზა რეცეპტის მსგავსი სახელმძღვანელოს შექმნა, რომელიც საუკეთესო შედეგების მიღწევის გარანტია იქნება⁶⁵.

ეფექტიანობის აუდიტორმა თავად უნდა გადაწყვიტოს, როგორ და რა ფორმით უნდა ჩაატაროს აუდიტი, საკუთარი პრაქტიკიდან და კვლევითი მუშაობიდან გამომდინარე. გამოთქმული მოსაზრებები არ უნდა იყოს აღქმული როგორც სტანდარტიზირებისა და ნორმების დადგენის წინააღმდეგ მიმართული არგუმენტი, რადგან ეფექტიანობის აუდიტის ნორმები თავისი არსით ითვალისწინებს იმას, თუ რა არის გასაკეთებელი და ნაკლებად იმას, თუ როგორ არის გასაკეთებელი.

საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვისა და საქმიანობის მაღალშედეგობრიობის მიღწევის მიზნით აუცილებელია ეროვნული ინდიკატორების შემუშავება, რომელიც მოგვცემს განსახორციელებელი პროექტების/პროგრამების შეფასების შესაძლებლობას. აღნიშნული ინდიკატორების შემუშავების პროცესში საჭიროა უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს მონაწილეობა იმ მასშტაბით, რომელიც შემდგომ (შემოწმების) ეტაპზე ხელს არ შეუშლის ობიექტური და მიუკერძოვებელი დასკვნების გამოტანას.

ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის ასევე აუცილებელია ეფექტიანობის შემოწმების კრიტერიუმების შემუშავება. ეფექტიანობის შემოწმების კრიტერიუმების მიხედვით ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრიობის ქცევის შეფასება უნდა მოხდეს. ეფექტიანობის კრიტერიუმად შეიძლება განისაზღვროს ანალოგიური საქმიანობის განმახორციელებელი ორგანოების საუკეთესო პრაქტიკა რომელიც მიღწევადია მოცემულ სიტუაციაში, ასევე უცხოეთის გამოცდილებაც რომლის დროსაც აუდიტის ობიექტის მიერ მიღებული შედეგი უნდა შედარდეს აღნიშნულ მაჩვენებლებს.

⁶⁵ საფინანსო კონტროლის ნორმათა 1.0.6 პუნქტის თანახმად: "საფინანსო კონტროლის უმაღლესმა ორგანომ სხვადასხვა სიტუაციაში, რომელიც სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის განხორციელებისას წარმოიქმნება, შეფასების საკუთარი მეთოდები უნდა გამოიყენოს", ხოლო 1.0.13 პუნქტში კი ნათქვამია: საფინანსო კონტროლის ზოგიერთი უმაღლესი ორგანოს საქმიანობიდან და საორგანიზაციო სტრუქტურიდან გამომდინარე შეუძლებელია აუდიტის ყველა დადგენილი ნორმა იქნეს გამოყენებული.

ეფექტიანობის კრიტერიუმებმა უნდა ასახოს ობიექტური რეალობა და შედარდეს ნორმატიულ, ანუ იდეალურ მოდელს. გარდა ამისა უნდა მოხდეს პრაქტიკაში არსებული მოქმედების საუკეთესო წესის გამოხატვა. აღნიშნული კრიტერიუმების ფაქტურ მდგომარეობასთან შედარება მოგვცემს შემოწმების შედეგად გამოვლენილ მიგნებებს. თუ კრიტერიუმები დადგენილის შესაბამისად, ან გადაჭარბებით შესრულდება "საუკეთესო პრაქტიკაზე" მიუთითებს. ხოლო, თუ კრიტერიუმები არ არის შესრულებული მაშინ საქმიანობის გაუმჯობესება იქნება საჭირო.

შემოწმების კრიტერიუმების წარმატებულად გამოყენება დამოკიდებულია მათ ფორმაზე და იმაზე, თუ რამდენად ღრმად და სრულად ასახავენ ისინი ობიექტურ რეალობას. აგრეთვე მნიშვნელოვანია, რომ აუდიტის კრიტერიუმები წინასწარ შეთანხმებული იყოს აუდიტის ობიექტთან, რადგან აუდიტის დასკვნისა და რეკომენდაციების შესრულების ეტაპზე ობიექტისაგან არ იყოს მნიშვნელოვანი წინააღმდეგობები კრიტერიუმების აღიარებასთან დაკავშირებით. ეფექტიანობის აუდიტორებმა, აუდიტის მანდატის ფარგლებში, უნდა შეისწავლონ აღნიშნული კრიტერიუმების დარღვევის მიზეზი და ეფექტი, თუ რა შედეგს გამოიწვევს მომავალში⁶⁶.

ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში სასურველია როგორც ეფექტიანობის კრიტერიუმების, ასევე ინდიკატორების გამოყენებაც. ეფექტიანობის კრიტერიუმის გამოყენება შესაძლებელი იქნება იმ მოვლენების მიმართ, რომელთა რაოდენობრივი განსაზღვრა შესაძლებელია. ხოლო ეფექტიანობის ინდიკატორი უნდა იქნეს გამოყენებული იმ შემთხვევაში როდესაც რაოდენობრივი განსაზღვრა შეუძლებელი, ან რთულია.

ჩატარებული კვლევები საშუალებას გვაძლევს ჩამოვაცალიბოთ კონკრეტული რეკომენდაციები და წინადადებები. კერძოდ:

1. წინასწარი კონსულტაციებისა და რეკომენდაციების მიცემა, საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის შესახებ, იმ ორგანიზაციებისათვის რომლებიც შემდგომში აუდიტის ობიექტებად წარმოგვიდგებიან. იმ მასშტაბით, რაც შემდგომ პერიოდში ობიექტური და მიუკერძოვებელი შემოწმების საშუალებას მოგვცემს. აღნიშნული პროცესით

⁶⁶ ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელებისას აუდიტორებისა და შემოწმებული უწყების საპირისპირო არგუმენტები ერთმანეთთან უნდა შეჯერდეს და შესაბამისი დასკვნები გაკეთდეს. დასკვნები შემოწმების მიზნების, რაციონალურობის, სპეციფიკური სტანდარტებისა და კრიტერიუმების მიხედვით უნდა შეფასდეს (სკნ 2.2.36, 2.2.39-40, 3.22.4, 3.5.2, 3.5.7 და 4.0.24).

- თავიდან იქნება ავილებული საბიუჯეტო სახსრების არაეკონომიური, არამიზნობრივი და არაეფექტიანი ხარჯვა;
2. აუდიტის ობიექტებს შორის მყარი კომუნიკაციის დამყარების უზრუნველყოფა, რათა გაზიარებული იყოს ერთმანეთის გამოცდილება საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიან ხარჯვასა და მენეჯერული გადაწყვეტილებებთან დაკავშირებით. აგრეთვე ავილებელია იმ მნიშვნელოვანი რეკომენდაციების გაზიარება, რაც თანხების არაეფექტიანი ხარჯვის შემცირების წინაპირობას წარმოადგენს;
 3. ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში სასურველია შედარებითი აუდიტის გამოყენება. აღნიშნული გულისხმობს საუკეთესო პრაქტიკის შედარებას აუდიტის ობიექტის საქმიანობასთან, მოცემული თავისებურებებისა და სიტუაციის გათვალისწინებით.
 4. საბიუჯეტო სახსრების ეფექტური ხარჯვისა და ასევე ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისათვის მნიშვნელოვანი წინაპირობაა მაღალი კვალიფიკაციის მქონე, კარგად მომზადებული აუდიტის ობიექტები, რომლებიც საქმიანობის პროცესში იხელმძღვანელებენ ეფექტიანობის პრინციპებით. ეფექტიანი ქმედებების მიღწევის უზრუნველსაყოფად საჭიროა ორგანიზაციის მმართველობითი რგოლის გადამზადება და იმ პრინციპების შესწავლა, რომელიც მათი საქმიანობის მაღალშედეგობრიობას უზრუნველყოფს;
 5. ეფექტიანობის აუდიტი უნდა განხორციელდეს როგორც შემდგომი შემოწმების სახით, ასევე „საწყისი მდგომარეობისა“ და „მიმდინარე პროცესების შემოწმების“ ფორმატშიც. „საწყისი მდგომარეობის“ აუდიტის ფორმატი გულისხმობს ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებას სახელმწიფო პროგრამის/პროექტის დაგეგმვისა და მომზადების პროცესში. ხოლო თანხმლები, ანუ „მიმდინარე პროექტების აუდიტში“ იგულისხმება ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარება უშუალოდ პროგრამის/პროექტის განხორციელების დროს. აუდიტის აღნიშნული ფორმების გამოყენება საშუალებას მოგვცემს თავიდან ავიცილოთ საბიუჯეტო სახსრების არაეფექტური ხარჯვა;
 6. ეფექტიანობის აუდიტის დროს სასურველია რეკომენდაციების გაცემა აუდიტის პროცესში გამოვლენილ შედეგებზე არა მხოლოდ ორგანიზაციის დონეზე, არამედ

საკანონმდებლო დონეზეც. რადგან ხშირ შემთხვევაში სწორედ საკანონმდებლო ხარვეზები გვხვდება უმთავრეს წინაპირობად აუდიტის ობიექტებში არსებული პრობლემებისა;

7. ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად გაცემული რეკომენდაციების შესრულების სავალდებულო წესის დანერგვა და მასზე შემდგომი მონიტორინგის განხორციელების პროცესის შემუშავება როგორც უმაღლესი აუდიტორული ორგანოს, ასევე საკანონმდებლო დონეზე. აღნიშნული პროცესი გულისხმობს აუდიტის ობიექტებთან მჭიდრო კომუნიკაციას, როგორც უშუალოდ რეკომენდაციების შემუშავების პროცესში, ასევე აუდიტის შემდგომ პერიოდშიც, რათა აუდიტორებს ქონდეთ მუდმივი ინფორმაცია რეკომენდაციების შესრულების მდგომარეობასთან დაკავშირებით. რეკომენდაციების შესრულების მონიტორინგის პროცესში მუდმივად უნდა იქნეს განხილული ის ქმედებები, რომლებიც განახორციელა აუდიტის ობიექტის ხელმძღვანელობამ არსებული ხარვეზების აღმოფხვრის მიზნით. სწორედ ამ მიზნით უნდა მოხდეს რეკომენდაციების ბაზის შექმნა, სადაც ეფექტიანობის აუდიტორების მიერ გაწეული ყველა რეკომენდაცია იქნება თავმოყრილი და იქვე იქნება ინფორმაცია მათი შესრულების ან შეუსრულებლობის შესახებ (შეუსრულებლობის შემთხვევაში უნდა მოხდეს მიზეზების დასახელებაც). აღნიშნულ ბაზაში ასევე უნდა იქნეს ინფორმაცია იმის შესახებ, თუ რა შედეგი მოიტანა ეფექტიანობის აუდიტის შედეგად გაწეული რეკომენდაციების შესრულებამ.
8. ეფექტიანობის აუდიტორების ჩართვა ეროვნული ინდიკატორების შემუშავების პროცესში არაეფექტური დანახარჯების თავიდან აცილების მიზნით, იმ მასშტაბით რომელიც აუდიტორებს შემდგომი შემოწმების ეტაპზე ხელს არ შეუშლის ობიექტური და მიუკერძოებელი დასკვნის გაცემაში. აღნიშნული პროცესის მეშვეობით მინიმუმამდე იქნება შემცირებული არასწორი გადაწყვეტილებების მიღების რისკი. ეროვნული ინდიკატორების შემუშავებისას გათვალისწინებული უნდა იქნეს როგორც ეფექტიანობის აუდიტორების გამოცდილები, რომელიც მიღებული იქნა სხვადასხვა პროგრამების/პროექტების შემოწმების შედეგად, ასევე გამოყენებული უნდა იქნეს ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკა. აღნიშნულ პროცესში წინასწარ უნდა იქნეს გაანგარიშებული ალტერნატიული მიდგომები და მათი განხორ-

ციელებისას გასაწევი დანახარჯები. აგრეთვე გასათვალისწინებელია ხარისხობრივი ასპექტიც, რადგან ისეთი პროგრამები როგორც არის მაგალითად მოსახლეობის სოციალური ან ჯანმრთელობის დაცვის პროგრამა, სწორედ ხარისხობრივი მაჩვენებლებითა და ინდიკატორებით უნდა იქნეს შეფასებული.

9. ეფექტიანობის აუდიტის პრინციპების დაცვის სავალდებულო ხასიათის განსაზღვრა კანონმდებლობის დონეზე, რათა საჯარო სექტორში დასაქმებულებს წარმოეშვათ ვალდებულება საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის პროცესში ეკონომიურობის, პროდუქტიულობისა და მიზნობრივი პრინციპების გათვალისწინებაზე. აღნიშნული მოთხოვნები დღევანდელი კანონმდებლობის დონეზე არ არის დარეგულირებული, რის შედეგადაც საბიუჯეტო ორგანიზაციების ხელმძღვანელებისათვის არ არის პირდაპირი სახით განსაზღვრული საბიუჯეტო სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის ვალდებულება. აღნიშნული საკანონმდებლო ცვლილებები ხელს შეუწყობს ეფექტიანობის აუდიტის პროცესს და საბოლოო ჯამში მინიმალური დანახარჯებით მაქსიმალური შედეგების მიღწევას.
10. ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკის დანერგვა როგორც ორგანიზაციების დონეზე, ასევე ეფექტიანობის აუდიტის პროცესში. აღნიშნული მეთოდის მეშვეობით ორგანიზაციების დონეზე თავიდან იქნება აცილებული არაეფექტიანი გადაწყვეტილებების მიღება და ისეთი ქმედებების განხორციელება, რომელიც მეტი დანახარჯით ნაკლებ შედეგს გამოიწვევს. ეფექტიანობის აუდიტორების მიერ ეფექტიანობის კვლევის გამოყენება უზრუნველყოფს აუდიტორული დასკვნებისა და რეკომენდაციების მაღალ სანდობასა და მათ საფუძველზე განხორციელებული ქმედებებით უკეთესი შედეგის მიღწევას.
11. ჩვენი აზრით, სავალდებულოდ მიგვაჩნია პროგრამული ბიუჯეტის დამტკიცება სახელმწიფო ბიუჯეტთან ერთად, რათა მას კანონის იურიდიული ძალა მიეცეს. ასეთი ფორმით პროგრამული ბიუჯეტირების დანერგვა მოგვცემს შედეგზე ორიენტაციის საშუალებას.
12. საბიუჯეტო კანონმდებლობაში აუცილებელია პროგრამული ბიუჯეტის ისეთი შუალედური და საბოლოო შედეგებისა და შესაბამისი ინდიკატორების წარმოდგენა რომლებიც, მეთოდოლოგიის შესაბამისად, უნდა წარმოადგენდეს კონკრე-

ტულ და გაზომვად ერთეულებში მოცემულ ინფორმაციას. ისეთებს როგორც არის: მიღებული პროდუქტების რაოდენობა, გაწეული მომსახურების ხარისხი, ბენეფიციართა რაოდენობა და ა.შ. მართალია, მათი განსაზღვრა სერიოზულ სირთულეებთან არის დაკავშირებული, მაგრამ აუცილებელია მათი გაანგარიშების და შეფასების არსებული მეთოდის დახვეწა და ამ პროცესის დაჩქარება.

ზემოთაღნიშნული ღონისძიებების გატარება და მათი პრაქტიკაში დანერგვა არის გარანტია იმისა, რომ საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვა მაქსიმალურად გამჭირვალედ, ეკონომიურად და ეფექტიანად განხორციელდეს. საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვის პროცესში ეფექტიანი ქმედებები და მმართველობითი რგოლის მიერ მიღებული მიზნობრივი გადაწყვეტილებები გარკვეული თანხების დაზოგვის საშუალებას მოგვცემს, რომლის გამოყენებით კიდევ უფრო მეტი პროგრამისა თუ პროექტის განხორციელებას ჩაეყრება საფუძველი. აღნიშნული პროცესი საბოლოო ჯამში საზოგადოების ყოველდღიურად მზარდი ინტერესების დაკმაყოფილებას ემსახურება.

საბიუჯეტო პროცესში ეფექტიანობის პრინციპების დანერგვა ეფექტიან მთავრობას გულისხმობს, რაც საბოლოო ჯამში ქვეყანაში დემოკრატიის გამყარების უმნიშვნელოვანესი წინაპირობაა. ეფექტიანი მმართველობა სწორედ დემოკრატიულ პრინციპებს ემყარება, რომელიც საბიუჯეტო პროცესში საბიუჯეტო თანხების გამოყენების მიზნობრივ, ეფექტიან და მოსახლეობაზე ორიენტირებულ მიდგომებში გამოიხატება.

გამოყენებული ლიტერატურა

2. ადეიშვილი ქ. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების მიზნები, ამოცანები, ფუნქციები, მეთოდები და ხერხები. ჟურნალი „ აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“. 2001წ. # 2 (14), გვ. 5-9.
3. ალავერდაშვილი ბ. აუდიტის პრაქტიკული კურსი, თბ. 2001წ. 408 გვ.
4. ბლანკი ი. ა. ფინანსური მენეჯმენტის საფუძვლები. ქართული თარგმანი ლ. ქოქიაური. თბ. 2013 წ. 578 გვ.
5. გვარამია ნ. ბ. საერთაშორისო გამოცდილება და აუდიტის რეგულირება საქართველოში . ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტის პროფესორ გიორგი წერეთლის დაბადებიდან მე-60 წლისადმი მიძღვნილი საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია „ეროვნული ეკონომიკები და გლობალიზაცია“, შრომების კრებული. თბ. 2012 წ. გვ. 49-51
6. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები - INTOSAI- ს სახელმძღვანელო.
7. ლიმას დეკლარაციის დირექტივები აუდიტის პროცედურათა შესახებ. გერმანიის ტექნიკური თანამშრომლობის საზოგადოება. თბილისი . 2005 წ.
8. ლიმას დეკლარაცია.
9. მენქიუ გ. ეკონომიკის პრინციპები. გამომცემლობა „დიოგენე“. 2008 წ. 832 გვ.
10. მესხია ი. გაბელაშვილი ვ. ეფექტიანობის აუდიტი როგორც ფინანსური კონტროლის ახალი ფორმა. ჟურნალი „ეკონომიკური პროფილი". # 8 , გვ. 32-36; 2009 წ.
11. მარტინ რიხტერი, GTZ პოტსდამის უნივერსიტეტი „ეფექტიანობის აუდიტის მოკლე კურსი". ქართული თარგმანი. თბ. 2011 წ.
12. მონტგომერი - აუდიტი. ქართული თარგმანი. საქართველოს პარლამენტთან არსებული აუდიტორული საქმიანობის საბჭო. გამომცემლობა ფინანსები. 2004 წ. 368 გვ.
13. რინკიაშვილი ნ. აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში. ჟურნალი „ეკონომიკა“, 2009 წ. #7 , გვ. 35-40.

14. Tea Геннадьевна Удесиани. Роль программного бюджета в процессе проведения аудита эффективности и пути его совершенствования в Грузии . жур. » Актуальные проблемы экономики, социологии и права“. Ставропольский край, г. Пятигорск.
15. Udesiani T. Efficiency Research and its Role in the Process of Improving erformance Audit. BLACK SEA SCIENTIFIC JOURNAL OF ACADEMIC RESEARCH. ISSN: 1987-6521. October, 2013. Volume 04. p. 43-46.
16. Udesiani T.G. Performance Criteria as the Basis for Improving Performance Audit. Conference materials: Science and Education of the XXI century: theory, practice, inovatsiiyu. Onole (Poland). ISBN:978-83-63620-19-6 (t.2). 29.11.2013 -30.11.2013. P.51 - 54.
17. Tea Удесиани. Исследование эффективности и ее роль процессе усовершенствования аудита эффективности. Материалам конференции: Научные работы, практика, разработки, инновации 2013 года. (соавторстве). Закопане (Польша). 30.12.2013 - 31.12.2013.
18. უდესიანი თ. ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის მოდელები და გამოყენების პრაქტიკა განვითარებულ ქვეყნებში. ჟურ. ბუღალტრული აღრიცხვა. 2013 წ. №10 , გვ.35- 40
19. უდესიანი თ. ფინანსური და ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი მიმართულებები, მსგავსებები და განსხვავებები; აკაკი წერეთლის სახელმწიფო უნივერსიტეტის 80 წლისა და ბიზნესის, სამართლისა და სოციალურ მეცნიერებათა ფაკულტეტის 20 წლის იუბილისადმი მიძღვნილი საერთაშორისო სამეცნიერო-პრაქტიკული კონფერენცია. ქუთაისი, 2013წ.
20. უდესიანი თ., სოლოღაშვილი დ., სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის სისტემა და ეფექტიანობის აუდიტი, ჟურ.ბუღალტრული აღრიცხვა. 2013 წ; №5; გვ.35-40.
21. უდესიანი თ., სოლოღაშვილი დ., ეფექტიანობის აუდიტი და მისი განხორციელების ძირითადი ეტაპები. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტის სამეცნიერო შრომების კრებული, მიძღვნილი აკ. ავთანდილ გუნიას დაბადებიდან მე-100 წლისთავისადმი. თბ. 2012 წ.
22. უდესიანი თ., სოლოღაშვილი დ., ეფექტიანობის აუდიტის რეალიზაციის პრობლემები და მისი გადაჭრის გზები. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის

- სახელმწიფო უნივერსიტეტი, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტი. გიორგი პაპავას იუბილისადმი მიძღვნილი საიუბილეო კონფერენციის მასალები. 2013 წ.
23. უდესიანი თ., სოლოლაშვილი დ., პროგრამული ბიუჯეტი – ეფექტიანობის აუდიტის საფუძველი. საერთაშორისო სამეცნიერო - პრაქტიკული კონფერენცია თემაზე: „ეროვნული ეკონომიკები და გლობალიზაცია“. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტი. თბ. 2012 წ.
 24. უდესიანი თ., სოლოლაშვილი დ., ეფექტიანობის აუდიტის არსი და ობიექტური აუცილებლობა. საერთაშორისო სამეცნიერო კონფერენცია თემაზე: „ეკონომიკის აქტუალური პრობლემები გლობალიზაციის პირობებში“. ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი, პაატა გუგუშვილის ეკონომიკის ინსტიტუტი. თბ. 2011 წ.
 25. ამერიკის შეერთებული შტატების გენერალური აუდიტორული ოფისი; სახელმწიფო დაწესებულებების აუდიტის სტანდარტები; 205 გვ. 2003 წლის რედაქცია
 26. ACCA აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება, წიგნი 3.1
 27. ACCA აუდიტი და შიდა მიმოხილვა, წიგნი 2.6;
 28. ქებაძე ნ. აუდიტის საფუძველები, თბ. 2005 წ.
 29. ქუთათელაძე რ., ლიპარტია ზ., აბრალავა ნ., ეფექტიანობის აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში. ჟურნალი „ბუღალტრული აღრიცხვა“, დასაწყისი. 2009 წ. N 6, გვ.23- 27
 30. ქუთათელაძე რ., ლიპარტია ზ., აბრალავა ნ., ეფექტიანობის აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში. ჟურნალი „ბუღალტრული აღრიცხვა“, გაგრძელება. 2009 წ. N7; გვ.24- 28
 31. ღონდაძე ნ. „ხარჯ-სარგებლის ანალიზი“-საქართველოს საზოგადოებრივ საქმეთა ინსტიტუტი. 2012 წ.
 32. ცირამუა ე. აუდიტი, თეორია, ტექნოლოგია, მეთოდოლოგია. თბ. 2006 წ.
 33. ჯომ მ. ოუენი - „პროგრამული შეფასება - ფორმები და მიდგომები“.

34. ხარაბაძე ე. აუდიტორი ეკონომიკური სუბიექტისა და სახელმწიფოსაგან დამოუკიდებელი უნდა იყოს. ჟურნალი „გადასახადები“, 2000 წ. N 1. გვ. 68-69
35. აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელმძღვანელო. ქართულ ენოვანი ტექსტი. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერთა და აუდიტორთა ფედერაცია. რედაქტორები: ჭუმბურიძე ლ. ძამშია რ.. თბ. 2010წ.
36. ბუღალტრული აღრიცხვა. ჟურნალი, 2009- 2013 წწ.
37. აუდიტი, აღრიცხვა და ფინანსები. ჟურნალი , 2009- 2013 წწ.
38. გადასახადები და აღრიცხვა. ჟურნალი , 2009- 2013 წწ.
39. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე.
40. საქართველოს კონტროლის პალატის "ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანელო". 2011 წ. გვ. 203;
41. საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის მასალები. 2001 წ.
42. საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს აზიის ორგანიზაცია(ASOSAI) 2000წ.
43. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ." თბ. 2010 წ.
44. საქართველოს რესპუბლიკის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ". თბ. 1995 წ.
45. საქართველოს კანონი „ბუღალტრული აღრიცხვისა და ფინანსური ანგარიშგების აუდიტის შესახებ“. თბილისი 2012წ.
46. საქართველოს კანონი „საქართველოს კონტროლის პალატის შესახებ“. თბ. 1997 წ.
47. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის შესახებ“. თბ. 2012 წ.
48. საკონსტიტუციო ცვლილება „საქართველოს კონტროლის პალატის სახელმწიფო აუდიტის სამსახურად გარდაქმნის შესახებ“. 2012 წ.
49. საქართველოს მთავრობის განკარგულება #284 „პროგრამული ბიუჯეტის დანერგვის გეგმის დამტკიცების თაობაზე“ . 2010 წ. 10 მარტი.
50. საქართველოს კანონი „საქართველოს საბიუჯეტო კოდექსის“ შესახებ. 2012 .

51. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის გენერალური აუდიტორის ბრძანება #14/37 „ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის რეგლამენტის დამტკიცების შესახებ“. თბ. 01 თებერვალი, 2013 წ.
52. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის რეგლამენტი. 2013 წ.
53. A Guide to Certification Audit (A Supplement to Public Audit Manual – NAO U.K.)
54. Auditing – Emile Woolfe
55. AFROSAI Draft Regularity Audit Manual
56. Boardman, Anthony E. et al. Cost Benefit Analysis: Concepts and Practice. 2011. New Jersey: Person Education
57. INTOSAI Auditing Standards
58. International Standards of Auditing published by the IFAC
59. Public Audit Manual Vol I and Vol II NAO-UK
60. SAI Audit Manual/Auditing Standards
61. Theory and Practice of Australian Auditing, Second Edition by Gul, Teoh, and Andrew.
62. Financial Audit Manual NAO-UK
63. Comprehensive Audit Manual-Office of the Auditor General of Canada.
64. CICA Handbook (Canadian Institute of Chartered Accountants)
65. Handbook on Performance Auditing, RRV, 1999.
66. Адаме Р. Основы аудита/Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с: ил.
67. Андреев В.Д. Практический аудит. — М.: Экономика, 1994.
68. Андреев В.Д., Кисилевич Т.Н., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту. — М.: Финансы и статистика, 1999.
69. Арене А., Лоббек Дж. Аудит/Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. —560 с: ил. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
70. Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы. Материалы «круглого стола» седьмого Петербургского международного экономического форума. - М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2003 г.
71. Аудит: Учебник для вузов/В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. - 583 с.

72. «Аудит эффективности: понятия, мандаты, методология и практика, составление отчетов и другие проблемы/задачи». – Основной доклад Высшего контрольного органа Австралии на 6 международном семинаре АЗОСАИ в 1997 г.
73. «Аудиторское заключение об эффективности и его использование исполнительными и законодательными органами власти». - Основной доклад Высшего контрольного органа Пакистана на 6 международном семинаре АЗОСАИ в 1997 г.
74. «Аудит социальных услуг». - Основной доклад Высшего контрольного органа Индии на 6 международном семинаре АЗОСАИ в 1997 году.
75. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Филинь, 1998. — 528 с.
76. Бычкова СМ. Доказательства в аудите. — М.: Финансы и статистика, 1998. 176 с.
77. Глушков И.Е. Аудит на современном предприятии. — Москва—Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. - 288 с.
78. Данилевский Ю.А., Шапигузов СМ., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учеб. пособие. — М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
79. Дубровина Т.А., Сухов В.А., Шеремет А.Д. Аудиторская деятельность в страховании: Учеб. пособие / Под ред. засл. деятеля науки Российской Федерации, проф. А.Д. Шеремета. — М.: ИНФРА-М, 1997. - 3 8 4 с.
80. Зубова Е.В. Технология аудита: организация проверки, критерии проверочных процедур, рабочие документы. — М.: Аналитика- Пресс, Аудиторская фирма ЦБА, 1998.
81. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М.: ИНФРА-М, 1998. - 3 8 2 с.
82. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита/ Пер. с англ. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 527 с.
83. Настольная книга аудитора: Сб. нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. - М.: АСКЕРИ, 1997. - 355 с.
84. Нитецкий В.В., Кудрявцев Н.Н. Справочник аудитора. Методология аудиторской проверки некоторых аспектов деятельности предприятия. М.: Дело, 1996. 192 с.
85. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления/Колл. авторов. — М.: Международная школа управления «Интенсив» РАГС, Изд-во «ДИС», 1997. - 5 4 4 с
86. Отчет по научно-исследовательской работе «Исследование проблем эффективности использования бюджетных средств». – Государственный университет – Высшая школа экономики. Москва, 2003.

87. Научный отчет по теме: «Обзор международного опыта построения системы критериев эффективности государственных расходов». – Институт Экономики Переходного Периода. Москва, 2002.
88. Устойчивое развитие: роль Высших органов финансового контроля (проект– август 2003). Рабочая группа ИНТОСАИ по экологическому аудиту
89. Планирование аудита. Российская коллегия аудиторов, аудиторская компания «Руфаудит». — М.: Издательский Дом «Аудитор», 1996. - 90 с.
90. Робертсон Джек К. Аудит. — М.: КPMG, Контакт, 1993. 496 с.
91. «Руководство по проведению аудита эффективности расходования государственных средств». – Управление Главного аудитора Канады
92. «Ревизионные стандарты ИНТОСАИ».
93. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита.; М.: ЮНИТИ, 1999.
94. «Стандарты аудита государственных организаций». – Главное контрольно-финансовое управление США
95. Сборник материалов по бюджетированию, ориентированному на результат. Сост. Нидерландский экономический институт. М., 2003.
96. Суйц В.П. Аудит: Практическое пособие для аудиторов. — М.: АНК ИЛ, 1994.
97. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В 2 т. / Колл. авторов. — М.: Международная школа управления «ИНТЕНСИВ» РАГС, Изд-во «ДИС», 1999.
98. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Ш49 Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с. — (Высшее образование). ISBN 5-16-002517-0
99. Счетная палата Российской Федерации „Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств”. Москва. 2004 г.
100. Счетная палата Российской Федерации СФК 104. „Проведение аудита эффективности использования государственных средств”. Москва. 2009 г.
101. <http://www.intosai.org/>
102. <http://www.eurosai.org/>
103. <http://www.asosai.org/>
104. <http://www.kpmg.com/global/en/pages/default.aspx>
105. <http://www.issai.org/>
106. http://www.employer.ge/portal/alias_GEA/lang_ka-GE/tabid_4679/default.aspx
107. <http://www.evaluation.org.ge/NED%20PROJECT/project.html>
108. <http://www.pwc.com/>

109. <http://www.ey.com/>
110. http://www.deloitte.com/view/en_US/us/index.htm
111. <http://matsne.gov.ge>
112. www.gsscode.ge

დანართები

აუდიტის საკითხების ფორმულირება

დანართი 1

საკვლევი საკითხი(ები)	კრიტერიუმები, საჭირო ინფორმაცია და წყარო(ები)	მასშტაბი და მეთოდოლოგია, მონაცემთა სანდოობის ჩათვლით	აუდიტის შეზღუდვები	რა განცხადების გაკეთების საშუალებას მისცემს წინამდებარე ანალიზი აუდიტის სახელმწიფო სამსახურს
<p>რომელ კითხვაზე/ზე ცდილობს აუდიტის ჯგუფი პასუხების მოძიებას?</p> <p>განსაზღვრეთ ძირითადი საკვლევი საკითხები. დარწმუნდით, რომ თითოეულ კითხვა არის კონკრეტული და ობიექტური. განმარტეთ ძირითადი ტერმინები.</p> <p>თითოეული ძირითადი კითხვა წინამდებარე ცხრილში ცალკე ხაზში უნდა იყოს ასახული.</p>	<p>რა ინფორმაცია ესაჭიროება აუდიტის ჯგუფს კითხვებზე საპასუხოდ? სად შეიძლება ამ ინფორმაციის მოძიება?</p> <p>განსაზღვრეთ დოკუმენტების მოძიების მეთოდები რომლებიც დაგეხმარებათ საკითხის შეფასებისათვის საჭირო კრიტერიუმების ჩამოყალიბებაში.</p> <p>განსაზღვრეთ რა დოკუმენტები, ან რა ტიპის ინფორმაცია უნდა ჰქონდეს ჯგუფს დასახეთ გეგმა შიდა კონტროლისა და შესაბამისობის კითხვებზე პასუხის გასაცემად.</p> <p>განსაზღვრეთ აღმოჩენილ მნიშვნელოვან მიგნებებზე და ღია რეკომენდაციებზე შემდგომი რეაგირების გეგმა.</p> <p>განსაზღვრეთ საჭირო ინფორმაციის წყაროები, როგორებიცაა მონაცემთა ბაზები, კვლევები, სფეროზე დაკვირვების ექსპერტები, პროგრამის ხელმძღვანელები, მოდელელები და სხვა</p>	<p>როგორ უპასუხებს აუდიტის ჯგუფი თითოეულ კითხვას?</p> <p>აღწერეთ საჭირო ინფორმაციის ან მონაცემების მოპოვების სტრატეგიები. მაგალითად - შემთხვევითი შერჩევა, კონკრეტული შემთხვევების შესწავლა, ფოკუს ჯგუფები, კითხვარები, საუკეთესო პრაქტიკით ხელმძღვანელობა, ხელმისაწვდომი მონაცემთა ბაზების გამოყენება და სხვა.</p> <p>აღწერეთ თითოეული სტრატეგიის დაგეგმილი მასშტაბი, ვადები, მოსახლელეობი ობიექტები და აღწერეთ გამოყენებული ანალიტიკური ტექნიკა, მაგალითად რეგრესიული ანალიზი, დანახარჯი-ამონაგების ანალიზი, მოდელირება, აღწერილობითი ანალიზი, შინაარსობრივი ანალიზი, კონკრეტული შემთხვევების შესწავლა და სხვა.</p> <p>აღწერეთ მონაცემთა წყაროების სანდოობის შესაფასებლად საჭირო ეტაპები.</p>	<p>რა შეზღუდვებთან არის დაკავშირებული აუდიტის გეგვა და რა ზეგავლენას მოახდენს ის შედეგზე?</p> <p>მოიყვანეთ საჭირო ინფორმაციით, მასშტაბით, ან მეთოდოლოგიით განპირობებული ნებისმიერი შეზღუდვა, როგორებიცაა:</p> <ul style="list-style-type: none"> -- სადავო ხარისხის და/ან სანდოობის მონაცემები -- გარკვეული ტიპის მონაცემები არ არის ხელმისაწვდომი ან მოპოვებულია ინფორმაცია, რომელიც მხოლოდ გარკვეულ პერიოდს ასახავს. -- უსაფრთხოებით გამოწვეული შეზღუდვები. -- მიგნებების განზოგადების, ან გავრცობის შეუძლებლობა. <p>აღწერეთ მოცემული შეზღუდვების ზეგავლენა პროდუქტზე.</p>	<p>სამუშაოს მოსალოდნელი შედეგები:</p> <p>აღწერეთ აუდიტის სახელმწიფო სამსახურის სავარაუდო დასკვნები თუ შესაძლებელია, წარმოადგინეთ წინასწარი შედეგები.</p> <p>უზრუნველყავით, რომ სავარაუდო პასუხი ნამდვილად პასუხობს პირველ სვეტში წარმოდგენილ კითხვას.</p>

1. რეკომენდაცია ხელმძღვანელობას - რატომ? რა რესურსის მეშვეობით?
აუდიტის თემის აქტუალურობა (მოკლე მოტივაცია, ინიცირების მეთოდზე გავრცობილი ვერსია)
კომპეტენციები, სავარაუდო ხანგრძლივობა, თანამშრომლობა (პარტნიორები, საჯარო და სამოქალაქო სექტორი)
2. აუდიტის მთავარი პრობლემა და კითხვები -რისკენ მივდივართ?
 - მოკლედ ჩამოყალიბებული აუდიტის პრობლემა
 - აუდიტის მიზანი, მთავარი კითხვა, ძირითადი კითხვები და ქვე-კითხვები
3. აუდიტის სფერო (ნეიტრალური ინფორმაცია) - რა ხდება სფეროში? როგორ ხდება?
 - ძირითადი ობიექტები და მათი ფუნქციები
 - სტატისტიკური მონაცემები და ჩართები (თუ გვაქვს) (ვიზუალიზაცია მნიშვნელოვანია) ბიუჯეტი, შესრულებული სამუშაოს დახასიათება (output)
 - სისტემა როგორ ფუნქციონირებს (ორგანიზაციული კუთხით) აღწერა (სასურველია ვიზუალური სქემა) (ანუ აქ უნდა ჩანდეს შინაარსობრივად როგორია სისტემა და არ უნდა იყოს მექანიკური ამონაწერები დებულებებიდან, უნდა ჩანდეს კავშირი ობიექტებს შორის)
 - მნიშვნელოვანი პროცესების აღწერა
4. კრიტერიუმები - რა უნდა იყოს?
 - საერთაშორისო პრაქტიკა
5. წინასწარი შესწავლის შედეგები -ამჟამად რა ნაკლოვანებები გამოვავლინეთ/რა გვაქვს?
 - მოკლედ ჩამოყალიბებული მიგნებები და შესაძლო რეკომენდაციები
6. აუდიტის მეთოდოლოგია - რა მეთოდებს ვიყენებთ?
 - აუდიტის ფარგლები
 - გამოყენებული მეთოდები
7. აუდიტის შეზღუდვა

აუდიტის გეგმა

დანართი 3

აუდიტის ეტაპები და დავალებები	დაწყების თარიღი	დასრულების თარიღი	პასუხისმგებელი პირი
ეტაპი 1 – აუდიტის მიღება			
აუდიტის ინიცირების მემორანდუმი			
ეტაპი 2– წინასწარი შესწავლა			
ზოგადი ინფორმაციის მოძიება			
წინასწარი მასშტაბისა და მეთოდოლოგიის შემუშავება			
გაცნობითი შეხვედრის დანიშვნა, ჩატარება და დოკუმენტირება			
დაგეგმვის მატრიცისა და აუდიტის გეგმის შემუშავება			
დაგეგმვის შეჯამების შეხვედრაზე ხელმძღვანელობის თანხმობის მიღება აუდიტის გაგრძელებასთან დაკავშირებით			
წინასწარი შესწავლის შემაჯამებელი შეხვედრის მემორანდუმის მომზადება			
ეტაპი 3 – ძირითადი კვლევა			
აუდიტის წერილის მომზადება და გაგზავნა			
[აუდიტის ჯგუფის მიერ შესასრულებელი აუდიტის დავალება]			
[აუდიტის დავალება]			
[აუდიტის დავალება]			
[აუდიტის დავალება]			
[აუდიტის დავალება]			
აუდიტის მიმდინარეობის შესახებ ხელმძღვანელობისათვის ინფორმაციის მიწოდება -			
ეტაპი 4 – ანგარიშის მომზადება და გავრცელება			
ანგარიშის მომზადების დაწყება			
ანგარიშის სამუშაო ვერსიის შეთანხმება ხელმძღვანელობასთან			
აუდიტის ობიექტისათვის მოძიებული ფაქტების გადაგზავნა განხილვისათვის			

აუდიტის ობიექტთან შემაჯამებელი შეხვედრის დანიშვნა, ჩატარება და დოკუმენტირება			
ანგარიშის სამუშაო ვერსიის შეთანხმება ხელმძღვანელობასთან			
ხელმძღვანელობის ინფორმირება ანგარიშის სამუშაო ვერსიის აუდიტის ობიექტისათვის გაგზავნის შესახებ, რათა ამ უკანასკნელმა წარმოადგინოს საკუთარი კომენტარები/მესამე მხარის მოსაზრებები			
აუდიტის ჯგუფი აუდიტის ობიექტისაგან იღებს კომენტარებს/მესამე მხარის მოსაზრებას			
ხელმძღვანელობის ინფორმირება აუდიტის ობიექტისაგან/მესამე მხარისაგან კომენტარების მიღების თაობაზე			
აუდიტის ჯგუფი იწყებს რეაგირებას აუდიტის ობიექტის/მესამე მხარის კომენტარებზე			
საბოლოო შედეგების ხარისხის უზრუნველყოფის დეპარტამენტთან ერთად დამუშავების კოორდინირება			
საბოლოო შეთანხმების მიღწევა			
კომუნიკაციის ჯგუფისა და სხვა შესაბამისი ორგანოების ინფორმირება რომ ანგარიში მზადაა გამოსაქვეყნებლად			
ანგარიშის გამოქვეყნების თარიღი			
ანგარიშის პრეზენტაცია პასუხისმგებელი საპარლამენტო კომიტეტის წინაშე ცნობიერების ამაღლებისა და სრულყოფილი და ზუსტი ინფორმაციის მიწოდების უზრუნველსაყოფად.			
აუდიტის ჯგუფი ამზადებს პრეს რელიზს, რომელშიც წარმოდგენილია ფაქტიური მტკიცებულებებით გამყარებული ინფორმაცია			

ბიუჯეტით განსაზღვრული პროგრამების მოსალოდნელი შედეგები და ინდიკატორები

პრიორიტეტი - ხელმისაწვდომი ხარისხიანი ჯანდაცვა და სოციალური უზრუნველყოფა

პროგრამული კოდი	დასახელება	2014 წელი	ბიუჯეტიდან მიღებული დაფინანსება	საკუთარი სახსრები	2015 წელი	2016 წელი	2017 წელი
35 02	სოციალური დაცვა და საპენსიო უზრუნველყოფა	1,970,466.0	1,970,466.0	0.0	2,130,000.0	2,271,700.0	2,351,700.0
35 03	ჯანმრთელობის დაცვის პროგრამა	605,849.0	605,849.0	0.0	650,000.0	705,000.0	720,000.0
35 01	შრომის, ჯანმრთელობისა და სოციალური დაცვის პროგრამების მართვა	50,632.0	49,082.0	1,550.0	50,700.0	50,000.0	49,440.0
35 04	სამედიცინო დაწესებულებათა რეაბილიტაცია და აღჭურვა	29,203.0	29,203.0	0.0	30,000.0	30,000.0	30,000.0
27 04	ბრალდებულთა და მსჯავრდებულთა უზრუნველყოფა ეკვივალენტური სამედიცინო მომსახურებით	15,466.0	15,466.0	0.0	16,500.0	17,000.0	18,000.0
29 03	საქართველოს თავდაცვის სამინისტროს პერსონალის ჯანმრთელობის დაცვა და სოციალური უზრუნველყოფა	11,800.0	8,000.0	3,800.0	12,000.0	14,000.0	16,000.0
30 04	შინაგან საქმეთა სამინისტროს სისტემის მოსამსახურეთა ჯანმრთელობის დაცვის მომსახურებით უზრუნველყოფა	3,712.0	3,612.0	100.0	3,100.0	3,400.0	3,600.0
35 05	შრომის პირობების მონიტორინგის პროგრამა	600.0	600.0	0.0	700.0	700.0	700.0
სულ პრიორიტეტის დაფინანსება		2,687,728.0	2,682,278.0	5,450.0	2,893,000.0	3,091,800.0	3,189,440.0

სოციალური დაცვა და საპენსიო უზრუნველყოფა (35 02)	
პროგრამის განმახორციელებელი	სსიპ - სოციალური მომსახურების სააგენტო
პროგრამის აღწერა და მიზანი	ქვეყანაში სიღარიბის უკიდურესი ფორმების აღმოფხვრა, სოციალური რისკების განეიტრალება და ხანდაზმული მოქალაქეებისათვის ღირსეული სიბერის უზრუნველყოფა; ეფექტიანი და ფინანსურად მდგრადი საპენსიო და სოციალური დახმარების სისტემის განვითარებით მოწყვლადი ჯგუფების საარსებოდ აუცილებელი ფულადი შემოსავლებითა და სოციალური სერვისებით უზრუნველყოფა;

	<p>საპენსიო განაკვეთების ეტაპობრივი ზრდა. ასევე, საპენსიო სისტემის რეფორმის ფარგლებში დაგროვებით საპენსიო სისტემაზე გადასვლა;</p> <p>ქვეყანაში სიღარიბის უკიდურესი ფორმების აღმოფხვრისა და სოციალური რისკების განეიტრალების მიზნით სხვადასხვა სოციალური გასაცემლების დაფინანსება. სიღარიბის ზღვარს ქვემოთ მყოფი მოსახლეობისათვის საარსებო შემწეობების, დევენილთა, ლტოლვილთა და ჰუმანიტარული სტატუსის მქონე პირთა ფულადი დახმარებები, რეინტეგრაციის შემწეობის, ორსულობის, მშობიარობისა და ბავშვის მოვლის, ასევე ახალშობილის შვილად აყვანის გამო და საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სოციალური დახმარებების გაცემა;</p> <p>პროგრამის ფარგლებში შეზღუდული შესაძლებლობების მქონე პირთა (მათ შორის, ბავშვთა), ხანდაზმულთა და ოჯახურ მზრუნველობას მოკლებულ, სოციალურად დაუცველ, ძალადობის მსხვერპლ და მიუსაფარ ბავშვთა უზრუნველყოფა პრევენციული, სარეაბილიტაციო და ალტერნატიული მომსახურებებით და დამხმარე საშუალებებით, რათა მოხდეს მათი ფიზიკური და სოციალური მდგომარეობის გაუმჯობესება და საზოგადოებაში ინტეგრაცია.</p>
მოსალოდნელი საბოლოო შედეგი	მიზნობრივი ჯგუფების სოციალურ-ეკონომიკური მდგომარეობის გაუმჯობესება და ადეკვატური სერვისებით უზრუნველყოფა.
საბოლოო შედეგის შეფასების ინდიკატორები	
1. უკიდურესი სიღატაკის აღმოფხვრა/პრევენცია და მოწყვლადი ჯგუფებისთვის ალტერნატიული სერვისების რაოდენობის გაზრდა;	

საპენსიო უზრუნველყოფა (35 02 01)	
ქვეპროგრამის განმახორციელებელი	სსიპ – სოციალური მომსახურების სააგენტო
ქვეპროგრამის აღწერა და მიზანი	ქვეპროგრამის ფარგლებში გაიცემა სახელმწიფო პენსიები და სახელმწიფო კომპენსაციები.
მოსალოდნელი შუალედური შედეგი	საზოგადოების გარკვეული ფენების საქართველოს კანონმდებლობით დაწესებული სოციალური გასაცემლებით დროული და სრული მოცულობით უზრუნველყოფა.
მოსალოდნელი შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორები	
1. სახელმწიფო პენსიის ოდენობა შეადგენს საარსებო მინიმუმს. სახელმწიფო კომპენსაცია გაიცემა გადაანგარიშებული ოდენობით.	

სოციალური დახმარებები (35 02 02)

ქვეპროგრამის განმახორციელებელი	სსიპ - სოციალური მომსახურების სააგენტო
ქვეპროგრამის აღწერა და მიზანი	ქვეყანაში სიღარიბის უკიდურესი ფორმების აღმოფხვრისა და სოციალური რისკების განეიტრალების მიზნით სხვადასხვა სოციალური გასაცემლის დაფინანსება, კერძოდ, სიღარიბის ზღვრის ქვემოთ მყოფი მოსახლეობისათვის საარსებო შემწეობების, დევენილთა, ლტოლვილთა და ჰუმანიტარული სტატუსის მქონე პირთა ფულადი დახმარებების, რეინტეგრაციის შემწეობის, ორსულობის, მშობიარობისა და ბავშვის მოვლის, ასევე ახალშობილის შვილად აყვანის გამო და საქართველოს კანონმდებლობით გათვალისწინებული სხვა სოციალური დახმარებების გაცემა.
მოსალოდნელი შუალედური შედეგი	სოციალური ტრანსფერების გაცემა და უკიდურესი სიღარიბის პირობებში მყოფი შინამეურნეობების ცხოვრების სტანდარტის გაუმჯობესება.
მოსალოდნელი შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორები	
1. ბენეფიციართა 100% უზრუნველყოფილია კანონმდებლობით დადგენილი შესაბამისი გასაცემლებით.	

სოციალური რეაბილიტაცია და ბავშვზე ზრუნვა (35 02 03)	
ქვეპროგრამის განმახორციელებელი	სსიპ - სოციალური მომსახურების სააგენტო
ქვეპროგრამის აღწერა და მიზანი	პროგრამა მოიცავს რეინტეგრირებული და მიტოვების რისკის ქვეშ მყოფი ბავშვების ხელოვნური კვების პროდუქტებით უზრუნველყოფას; გონებრივი და ფიზიკური დარღვევების მქონე ბავშვთა ადრეულ დიაგნოსტიკას და მიტოვების პრევენციას; შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე ბავშვთა რეაბილიტაციას; ძვალ-სახსროვანი დაავადებების მქონე ბავშვთა რეაბილიტაციას; ომის ვეტერანთა რეაბილიტაციას; შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა (მ.შ. ბავშვთა) და მიტოვების რისკის ქვეშ მყოფ ბავშვთა დღის ცენტრების მომსახურებით უზრუნველყოფას; შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა და ხანდაზმულთა სათემო ორგანიზაციების მომსახურებით უზრუნველყოფას; შეზღუდული შესაძლებლობის მქონე პირთა დამხმარე სამუალებებით უზრუნველყოფას; ყრუთა კომუნიკაციის ხელშეწყობას; სხვადასხვა პრობლემების მქონე ორსულთა და დედათა თავშესაფრით უზრუნველყოფას 10 წლამდე ასაკის შვილებთან ერთად; მზრუნველობამოკლებული ბავშვების მიმღებ ოჯახებში განთავსების გზით ოჯახურ გარემოში აღზრდის უზრუნველყოფას და მცირე საოჯახო ტიპის ბავშვთა სახლებში მომსახურებას; მიუსაფარ ბავშვთა სადღეღამისო მომსახურებას.
მოსალოდნელი შუალედური შედეგი	საქართველოში მცხოვრები შეზღუდული შესაძლებლობების მქონე პირთა, ხანდაზმულთა და ოჯახურ მზრუნველობას მოკლებული და მიუსაფარ ბავშვთა საზოგადოებაში ინტეგრაცია და სოციალური მდგომარეობის გაუმჯობესება;

	<p>სოციალური სფეროს დეინსტიტუციონალიზაცია და ჩანაცვლებითი სოციალური სერვისების განვითარება;</p> <p>შშმ პირების ადექვატური სერვისებით უზრუნველყოფა და საზოგადოებრივ ცხოვრებაში მათი ინტეგრაციის გაუმჯობესება.</p>
<p>მოსალოდნელი შუალედური შედეგის შეფასების ინდიკატორები</p>	
<p>1. პროგრამის სამიზნე ჯგუფებისთვის შესაბამისი მომსახურებების სათანადოდ და დროულად მიწოდება, ალტერნატიული სერვისები განვითარება.</p>	

სარგებლიანობის ანალიზი

დანართი 5

სარგებლიანობის ანალიზის ფორმა უნივერსიტეტის ავტობუსისთვის						
<i>სარგებლიანობის კოეფიციენტი ყოველთვის 0-ს (არანაირი სარგებელი) და 100-ს (სრული სარგებელი) შორისაა</i>						
			ალტერნატივა 1		ალტერნატივა 2	
			ახალი ავტობუსის ყიდვა		არსებული ავტობუსის რემონტი	
მოთხოვნები	კრიტერიუმი	შეწონვის ფაქტორი	სარგებლიანობის კოეფიციენტი	შეწონილი სარგებლიანობის კოეფიციენტი	სარგებლიანობის კოეფიციენტი	შეწონილი სარგებლიანობის კოეფიციენტი
ავტობუსი უნდა ჩერდებოდეს უნივერსიტეტის-ტერიტორიაზე	ავტობუსს უნდა შეეძლოს უნივერსიტეტის ტერიტორიაზე შესვლა	10	90	900	20	200
ინვალიდთათვის გამოსადეგი	სპეციალური შესასვლელი, ავტობუსს უნდა შეეძლოს სიმაღლის რეგულირება ...	10	90	900	40	400
თანამედროვე აღჭურვილობა	კონდიციონერი	20	70	1400	50	1000
	თანამედროვე თაროები	20	80	1600	50	1000
	დღის შუქი	5	50	250	30	150
	მზავრებისთვის მორგებული აღჭურვილობა	10	80	800	60	600
კლიენტების სიხშირე	მუშაობის საათები	20	83	1660	70	1400
	სტუდენტთა ნაკადი	20	67	1340	58	1160
ეკოლოგიური ასპექტი	გამონაბოლქვის სტანდარტებთან შესაბამისობა	1	90	90	20	20
...	...			0		0
...	...			0		0
სარგებლიანობის ჯამური კოეფიციენტი:			8940		5930	

დისკონტირების გაანგარიშების ცხრილი

სხვადასხვა დისკონტირების ფაქტორების ცხრილი 50 წელზე გაანგარიშებით

წელი/ %	3,0%	3,5%	4,0%	4,5%	5,0%	5,5%	6,0%	6,5%	7,0%	7,5%	8,0%
1	0,9709	0,9662	0,9615	0,9569	0,9524	0,9479	0,9434	0,9390	0,9346	0,9302	0,9259
2	0,9426	0,9335	0,9246	0,9157	0,9070	0,8985	0,8900	0,8817	0,8734	0,8653	0,8573
3	0,9151	0,9019	0,8890	0,8763	0,8638	0,8516	0,8396	0,8278	0,8163	0,8050	0,7938
4	0,8885	0,8714	0,8548	0,8386	0,8227	0,8072	0,7921	0,7773	0,7629	0,7488	0,7350
5	0,8626	0,8420	0,8219	0,8025	0,7835	0,7651	0,7473	0,7299	0,7130	0,6966	0,6806
6	0,8375	0,8135	0,7903	0,7679	0,7462	0,7252	0,7050	0,6853	0,6663	0,6480	0,6302
7	0,8131	0,7860	0,7599	0,7348	0,7107	0,6874	0,6651	0,6435	0,6227	0,6028	0,5835
8	0,7894	0,7594	0,7307	0,7032	0,6768	0,6516	0,6274	0,6042	0,5820	0,5607	0,5403
9	0,7664	0,7337	0,7026	0,6729	0,6446	0,6176	0,5919	0,5674	0,5439	0,5216	0,5002
10	0,7441	0,7089	0,6756	0,6439	0,6139	0,5854	0,5584	0,5327	0,5083	0,4852	0,4632
11	0,7224	0,6849	0,6496	0,6162	0,5847	0,5549	0,5268	0,5002	0,4751	0,4513	0,4289
12	0,7014	0,6618	0,6246	0,5897	0,5568	0,5260	0,4970	0,4697	0,4440	0,4199	0,3971
13	0,6810	0,6394	0,6006	0,5643	0,5303	0,4986	0,4688	0,4410	0,4150	0,3906	0,3677
14	0,6611	0,6178	0,5775	0,5400	0,5051	0,4726	0,4423	0,4141	0,3878	0,3633	0,3405
15	0,6419	0,5969	0,5553	0,5167	0,4810	0,4479	0,4173	0,3888	0,3624	0,3380	0,3152
16	0,6232	0,5767	0,5339	0,4945	0,4581	0,4246	0,3936	0,3651	0,3387	0,3144	0,2919
17	0,6050	0,5572	0,5134	0,4732	0,4363	0,4024	0,3714	0,3428	0,3166	0,2925	0,2703
18	0,5874	0,5384	0,4936	0,4528	0,4155	0,3815	0,3503	0,3219	0,2959	0,2720	0,2502
19	0,5703	0,5202	0,4746	0,4333	0,3957	0,3616	0,3305	0,3022	0,2765	0,2531	0,2317
20	0,5537	0,5026	0,4564	0,4146	0,3769	0,3427	0,3118	0,2838	0,2584	0,2354	0,2145
21	0,5375	0,4856	0,4388	0,3968	0,3589	0,3249	0,2942	0,2665	0,2415	0,2190	0,1987
22	0,5219	0,4692	0,4220	0,3797	0,3418	0,3079	0,2775	0,2502	0,2257	0,2037	0,1839
23	0,5067	0,4533	0,4057	0,3634	0,3256	0,2919	0,2618	0,2349	0,2109	0,1895	0,1703
24	0,4919	0,4380	0,3901	0,3477	0,3101	0,2767	0,2470	0,2206	0,1971	0,1763	0,1577
25	0,4776	0,4231	0,3751	0,3327	0,2953	0,2622	0,2330	0,2071	0,1842	0,1640	0,1460
30	0,4120	0,3563	0,3083	0,2670	0,2314	0,2006	0,1741	0,1512	0,1314	0,1142	0,0994
35	0,3554	0,3000	0,2534	0,2143	0,1813	0,1535	0,1301	0,1103	0,0937	0,0796	0,0676
36	0,3450	0,2898	0,2437	0,2050	0,1727	0,1455	0,1227	0,1036	0,0875	0,0740	0,0626
40	0,3066	0,2526	0,2083	0,1719	0,1420	0,1175	0,0972	0,0805	0,0668	0,0554	0,0460
45	0,2644	0,2127	0,1712	0,1380	0,1113	0,0899	0,0727	0,0588	0,0476	0,0386	0,0313
46	0,2567	0,2055	0,1646	0,1320	0,1060	0,0852	0,0685	0,0552	0,0445	0,0359	0,0290
50	0,2281	0,1791	0,1407	0,1107	0,0872	0,0688	0,0543	0,0429	0,0339	0,0269	0,0213