

ივანე ჯავახიშვილის სახელობის თბილისის სახელმწიფო უნივერსიტეტი

ეკონომიკისა და ბიზნესის ფაკულტეტი

ზურაბ ბანცაძე

ბიზნესის ადმინისტრირების სამაგისტრო პროგრამა

მოდული: ბუღალტრული აღრიცხვა და აუდიტი

სამაგისტრო ნაშრომი

ეფექტიანობის აუდიტის სისტემის ფორმირება სახელმწიფო სექტორში



ხელმძღვანელი: ასოცირებული პროფესორი სრესელი ნანა

თბილისი

2019წ.

ანოტაცია

სამაგისტრო ნაშრომი მიზანია, უკეთ დავინახოთ ეფექტიანობის აუდიტის როლი და აუცილებლობა საბიუჯეტო სახსრების გამოყენების პროცესში, რომელიც გულისხმობს მთავრობის საქმიანობის ობიექტურ, მიზანმიმართულ და ორგანიზებულ შემოწმებას.

ნაშრომში ფართოდ არის გამოყენებული უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების სარეთმორისო 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. შესწავლილია 2010 -2013 წლების საქართველოს სახელმწიფო პროგრამული ბიუჯეტები და შემუშავებულია წინადადებები შემდგომი პერიოდის პროგრამული ბიუჯეტის სრულყოფისათვის, ასევე შესწავლილია საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამული დაგეგმვის არსებული პრაქტიკა და შემუშავებულია სტრატეგიული დაგეგმვის პროცესის კონკრეტული წინადადებები;

სამაგისტრო 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, ასევე კვლევის თეორიულ და მეთოდოლოგიურ საფუძველს წარმოადგენს აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ISA), საერთაშორისო და ადგილობრივი მაკონტროლებელი ორგანიზაციების მიერ ეფექტიანობის აუდიტის მიმართულებით შემუშავებული ნორმები.

სამაგისტრო ნაშრომის დასკვნა წარმოადგენს განხილული საკითხების ერთგვარ შეჯამებას და საშუალებას გვაძლევს უკეთ დავინახოთ ეფექტიანობის აუდიტის პროცესის მნიშვნელობა, ისე რომ გამოყენებული იქნეს ისეთი მეთოდები რომლის მეშვეობითაც უზრუნველყოფილი იქნება იმის დადგენა თუ როგორ შეიძლება ეფექტიანობის გაუმჯობესება და არაეფექტიანი ქმედებების თავიდან აცილება, ასევე ეფექტიანობის აუდიტის სრულყოფისათვის აუცილებელ პირობად გვევლინება ეფექტიანობის კვლევის პრაქტიკის დანერგვა.

Annotation

Zurab Bantsadze

Formation of efficiency audit system in the public sector

Master's thesis is to better understand the role and efficiency of the efficiency audit in the use of budgetary funds, which implies objective, purposeful and organizational examination of the government's activities.

It is widely used in INTOSAI is the International Organization of International Audit Institutions (EUROSAI), Asian Organization of Higher Audit Institutions (ASOSAI), State Audit Office of Georgia and partner organizations (German, Swedish, Latvian, Polish patterns, Lithuania, Romania and so on) in the SAO sample of theoretical and practical experiences. Georgia's state program budgets for 2010-2013 have been studied and proposals for future software budget improvements, as well as the current practice of program planning of the state budget of Georgia and specific proposals for the strategic planning process have been developed;

Master's thesis general scientific novelty lies in the fact that it represents Georgia in the public governance theory and practice in a complex study, analysis and generalization of one of the latest attempts, as well as the theoretical and methodological basis of the International Standards on Auditing (ISA), international and local controlling Bell's performance audit organizations developed standards.

Master's thesis discussed the conclusion of a summary and allows us to better understand the process of a performance audit, as well as to be used for such methods which will be to determine how to improve the effectiveness and ineffective actions to avoid, as well as efficiency Audit to improve the efficiency of research is an essential practice.

შინაარსი

შესავალი --3

თავი I. ეფექტიანობის აუდიტი ადგილი და როლი საბიუჯეტო სახსრების მართვაში

1.1. ეფექტიანობის აუდიტის არსი, მიზანი და მოტივაცია --7

1.2. ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც საბიუჯეტო სახსრების გამოყენებაზე კონტროლის ობიექტური აუცილებლობა --18

1.3. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი კრიტერიუმები --20

1.4. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრობლემები და გამოწვევები --31

თავი II. ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენების არეალი საქართველოსა და საზღვარგარეთის ქვეყნებში

2.1. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების მოდელები და მათი გამოყენება საზღვარგარეთის ქვეყნებში --34

2.2. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოდა აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხები საქართველოში --45

2.3. ფინანსური აუდიტის ფარგლები და მეთოდები --56

თავი III ეფექტიანობის აუდიტი და პროგრამული ბიუჯეტი

3.1 პროგრამული ბიუჯეტის როლი და მნიშვნელობა ეფექტიანობის აუდიტში--58

3.2 პროგრამული ბიუჯეტის სრულყოფის საკითხები საქართველოში--66

დასკვნა --72

ლიტერატურა --83

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.

ნაშრომის მიზანი. უკეთ დავინახოთ 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 შეფასების შესახებ. აგრეთვე დაკვირვების შედეგად მიღებული მოსაზრებები და რეკომენდაციები, რომელთა მიზანია ეფექტიანი საჯარო მომსახურებისა და კარგი მმართველობის უზრუნველყოფა.

დასმული ამოცანების შინაარსი გულისხმობს. ეფექტიანობის აუდიტის 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.

საკვლევის საგნის ფორმულირებაში 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.

საკვლევი საგნის მეთოდები. 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.

მოცემული სამაგისტრო ნაშრომი რადიკალურად განსხვავდება წინა კვლევებისგან, რადგან მოცემულ ნაშრომში გამაფრებულია ეფექტიანობის აუდიტის საჯარო სექტორში გამოყენების აუცილებლობა რაც 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 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. ალავერდაშვილი, 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. ანდრეევი, ს. ბიჩკოვა, ა. შერემეტი და სხვა) - მეცნიერთა სამეცნიერო გამოკვლევები და ნაშრომები. დისერტაციაში ფართოდ არის გამოყენებული უმაღლესი აუდიტორული ორგანოების სარეთშორისო 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.

ნაშრომის მეცნიერული სიახლე. სამაგისტრო 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;
- შემუშავებულია წინადადებები, საბიუჯეტო სახსრების დაზოგვისა და საქმიანობის მაღალშედეგობრიობის მიღწევის მიზნით, ეროვნული ინდიკატორების შემუშავების პროცესში, ეფექტიანობის აუდიტორების მონაწილეობის შესახებ;
- 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 ბიუჯეტის რულყოფისათვის;
- შესწავლილია საქართველოს სახელმწიფო ბიუჯეტის პროგრამული დაგეგმვის არსებული პრაქტიკა და შემუშავებულია სტრატეგიული დაგეგმვის პროცესის კონკრეტული წინადადებები;

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 1. ეფექტიანობის აუდიტის ადგილი და როლი საბიუჯეტო სახსრების მართვაში

1.1 ეფექტიანობის აუდიტის არსი, მიზანი და მოტივაცია

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 შემდეგსახეებს³:

ფინანსური აუდიტი – ეს არის ფინანსური და საბუღალტრო ოპერაციების მიმოხილვა, თუ რამდენად არის ვალდებულებები, ფულადი სახსრების მიღებაგაცემის 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 ღირებულების,

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

სიკეთეების ხარჯვის, გამოყენების, მართვისა და დაცვის კანონიერებისა და მიზნობრიობის შესწავლა და ანალიზი. შესაბამისობის აუდიტი ზოგადად მოიცავს აუდიტის ობიექტის საქმიანობის კანონიერებისა 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 უნარჩვევებს, 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 შემუშავებული⁵. აქვეყნდა 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, მიზან-მიმართული 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

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 2000 წლის ოქტომბერში გამართულ ASOSAI-ს მე-8 სხდომაზე მიღებული ეფექტიანობის აუდიტის ნორმები.

ეფექტიანობაზე?–რადგან ეფექტიანობის აუდიტი ძირითადად საჯარო სექტორში 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.

⁶ ეფექტიანობის აუდიტის INTOSAI-ს სახელმძღვანელო.

ეკონომიურობის აუდიტის დროს პასუხი გაეცემა შემდეგ შეკითხვებს:

- 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 შერჩევასა, 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 ზეგავლენისგარეშე.

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 შეძენა.

ეკონომიურობის პრინციპი ემყარება მინიმუმაციის პოლიტიკას, რაც გულისხმობს კონკრეტული შედეგის მინიმალური დანახარჯებით მიღწევას. პროდუქტიულობის პრინციპი გულისხმობს მაქსიმუმაციას, 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 დახმარებით?

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 ანგამეორება;
- ✓ 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 შემდეგნაირად 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 ჩამოვაყალიბოდ:

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-XVIII INCOSAI-ზე

- ❖ ეკონომიურობის პრინციპი - გულისხმობს რესურსებზე გაწეული დანახარჯების მინიმუმამდე შემცირება;
- ❖ 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 ნად 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 შეიძლება თუ არა უკეთესი შედეგის მიღწევა? (ე.წ. მაქსიმალურობისპრინციპი)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 (დონისძიებებით, 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:

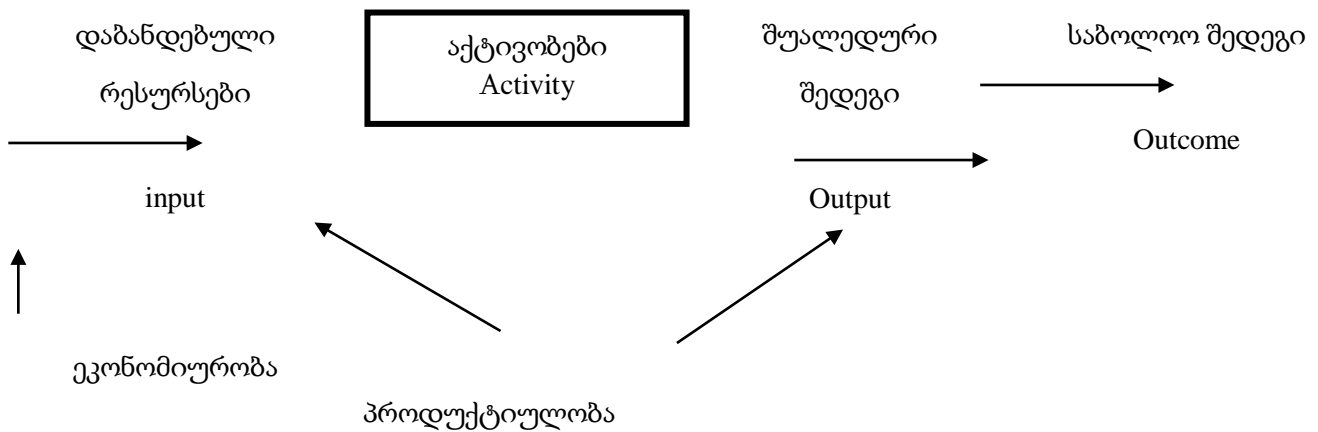
⁸ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის ეფექტიანობის აუდიტის მეთოდოლოგიის სახელმძღვანელო, მე-8 გვ.

სახსრების ეფექტიანი ხარჯვის პროცესი

დიაგრამა 1.1

ეფექტიანობა

მიზანი



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.

1.2. ეფექტიანობის აუდიტი, როგორც საბიუჯეტოსახსრებისგამოყენებაზე კონტროლის ობიექტური აუცილებლობა

სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის პრაქტიკაში ეფექტიანობის აუდიტის შემოღება განპირობებულია შემდეგი გარემოებებით:

- ✓ სახელმწიფო საფინანსო კონტროლის ქმედით უნარიანობის, შედეგიანობისა და ეფექტიანობის ამაღლების აუცილებლობით.
- ✓ აღმასრულებელი ხელისუფლებისა და სხვა ორგანოების საქმიანობის არსებითი გაუმჯობესების აუცილებლობით;
- ✓ სახელმწიფო სახსრების მიმღები ორგანიზაციების საქმიანობის გამჭირვალეობის გაუმჯობესებისათვის

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 ბიუჯეტისუკეთესი 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 ყოვ- ლისმომცველი ინფორმაციის მიღება, მის ეფექტიანობაზე ზეგავლენის მოხდენა და გაუმჯობესება. ასეთი ფუნქციის შესრულება ეფექტიანობის აუდიტორებს შეუძლიათ, რომლებიც თავიანთი საქმიანობით რეგულარული გარდაქმნების განხორციელებას და სწორი გადაწყვეტილებების მიღებას შეუწყობენხელს.

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.

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

1.3. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი კრიტერიუმები

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 შედეგისმისაღწევად.

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 ამკარა 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 ავტონდუსტრიის 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 ტენდენციების 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 მგრძნობიარე 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 ხელისუფლება, შესაბამისი აღმასრულებელი ორგანოები დასაზოგადოება 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:

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).

¹⁴ ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტების კნ(სახელმწიფო კონტროლის ნორმები) 2.2.5-6.

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

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

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 ადექვატური რეაგირება წინა აუდიტის დასკვნის მნიშვნელოვან შედეგებსა და რეკომენდაციებზე. აუდიტორმა უნდა უზრუნველყოს აუდიტის გეგმისა და ადგილზე შესასრულებელი სამუშაოს სათანადოდოკუმენტირება.

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 დაინეტერესებულმხარეებს.

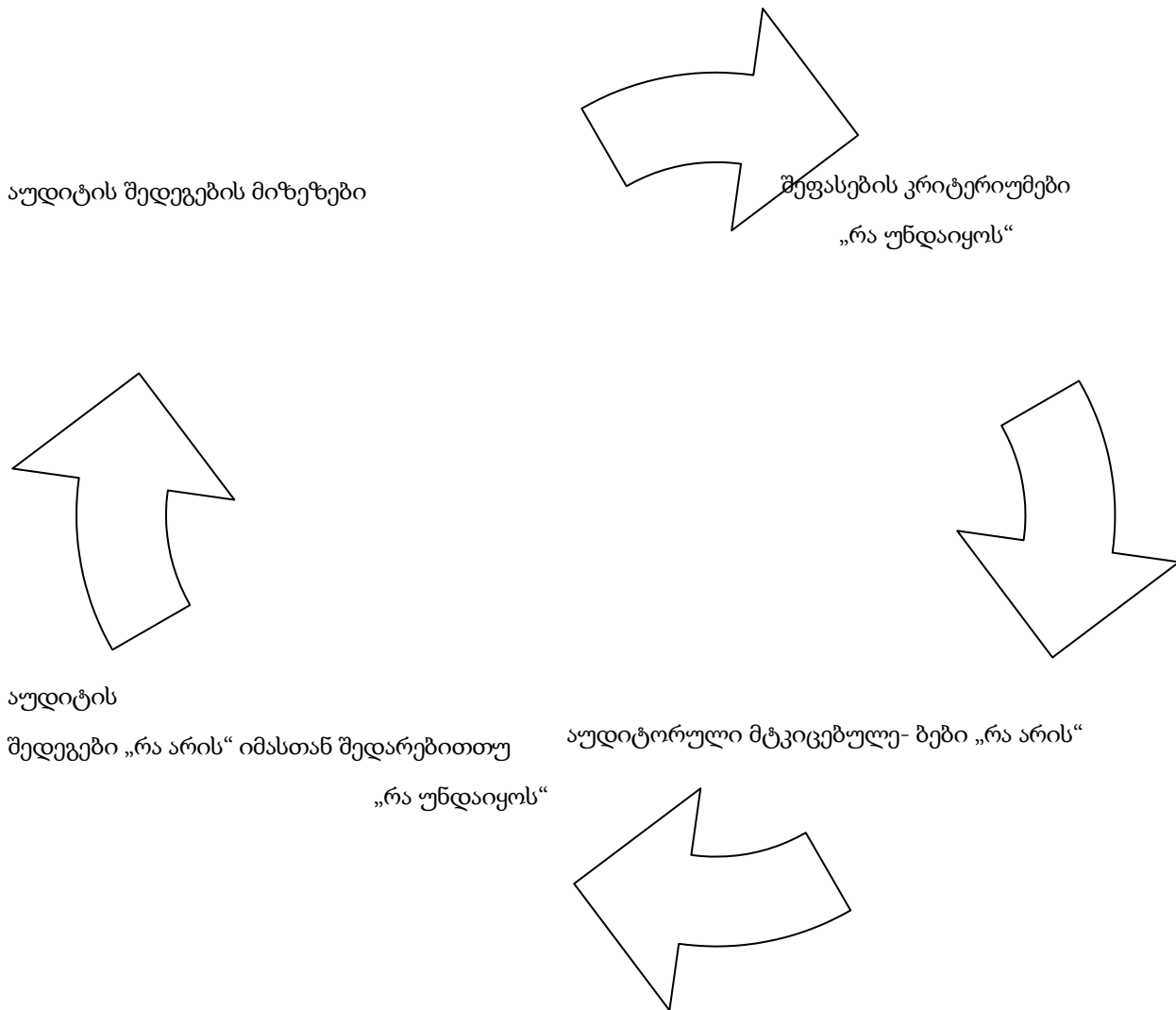
შემდგომი რეაგირების ეტაპზე, იდენტიფიცირებული და დოკუმენტური სახით უნდა აისახოს წარმოდგენილი აუდიტის შედეგი და ის სამუშაოები, რომლებიც აუდიტის ობიექტმა განახორციელა აუდიტის რეკომენდაციების გათვალისწინებით. ეს ეტაპი მნიშვნელოვანია, რათა აუდიტის განმახორციელებელ ორგანოს ჰქონდეს ინფორმაცია ფაქტობრივი მდგომარეობის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

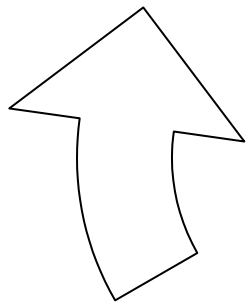
შეფასების კრიტერიუმებს, აუდიტორულ მტკიცებულებებს, აუდიტის შედეგებს,
დასკვნებსა და რეკომენდაციებს შორისკავშირი

დიაგრამა 1.2.1



აუდიტის შედეგების მიზეზები

შეფასების კრიტერიუმები
„რა უნდა იყოს“

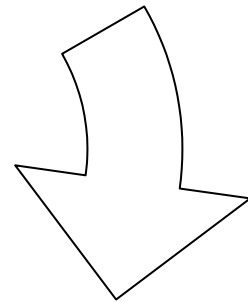
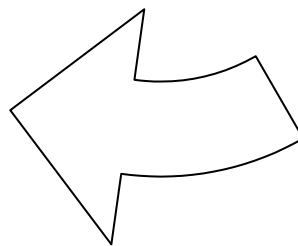


აუდიტის

შედეგები „რა არის“ იმასთან შედარებით

„რა უნდა იყოს“

აუდიტორული მტკიცებულებები „რა არის“

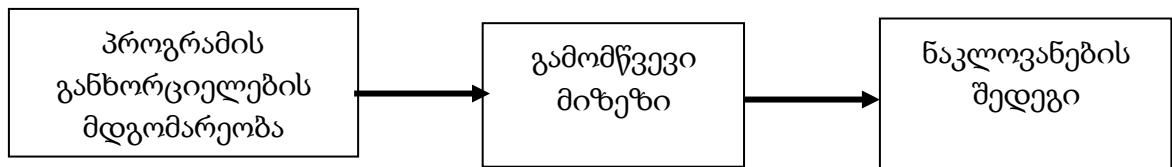


არსებობს რიგი კითხვების ჩამონათვალი, რომელსაც აუდიტორმა პასუხი უნდა გაცეს ეფექტიანობის აუდიტის ანგარიშის შედეგნამდევსენია:

1. არსებობს თუ არა საკმარისი, შესაბამისი და სარწმუნო მტკიცებულებები, აუდიტისშეკითხვებზესრულფასოვანიპასუხებისგასაცემად?
2. სრულად არის თუ არა გაანალიზებული და ინტერპრეტირებული აუდიტორულიმტკიცებულებები?
3. ჩამოყალიბებულია თუ არა აუდიტის ანგარიშის ძირითადიპუნქტები და გამყარებულია ისინიმტკიცებულებებით?
5. შეჯერებულია მნიშვნელოვანი შედეგები აუდიტისობიექტთან?
6. არსებობს ანგარიშის პროექტის შეთანხმებული სტრუქტურა?

ქვემოთ წარმოდგენილ გრაფიკზე ნაჩვენებია ეფექტიანობის აუდიტის ციკლი:

დიაგრამა 1.2.2



რეკომენდაცია

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

- მოთხოვნილი მონაცემების მზა სახით არარსებობა;
- კონფიდენციალური მონაცემების ადექვატურადდაუცველობა;
- აუდიტის ჯგუფის წევრების საჭირო ექსპერტული ცოდნისა და გამოცდილებისნაკლებობა;
- 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 ხედვა 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. დანართი3)

ეფექტიანობის აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები მოიცავს შემდეგ მოთხოვნებს:

- აუდიტის დეტალური დაგეგმვა და აუდიტის ობიექტისთვის ინფორმაციის მიწოდება აუდიტის მიზნების, მასშტაბისა და შესრულების გრაფიკის, ასევე საკონტაქტო პირის როლისშესახებ;
- აუდიტის კეთილსინდისიერად ჩატარება და შესაძლებლობის ფარგლებში გრაფიკის დაცვა, ასევე უმიზეზო გადავადებების თავიდანაცილება;
- აუდიტის მიმდინარეობისას აქტიური დიალოგის შენარჩუნება აუდიტის ობიექტთან, რათა სისტემატურად განხორციელდეს მათთვის აუდიტის შედეგებისმიწოდება;
- აუცილებელი ცოდნის/გამოცდილების შეძენა 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.

1.4. ეფექტიანობის აუდიტის ძირითადი პრობლემები და გამოწვევები

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 დროსშორის.

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 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 მიუკერძოებლად 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 სირთულების 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 ახლისმშენებლობა?

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.

თავი II. ეფექტიანობის აუდიტის გამოყენების არეალი საქართველოსა და საზღვარგარეთის ქვეყნებში

2.1. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების მოდელები და მათი გამოყენება საზღვარგარეთის ქვეყნებში

სახელმწიფო სახსრების ხარჯვის ეფექტიანობის აუდიტის განვითარებას 30 წელზე მეტი ხნის ისტორია გააჩნია. ამ პერიოდის განმავლობაში საზღვარგარეთის 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 ორგანოზაციის მიერ შემუშავებული მეთოდიკა 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, არარსებობს.

საერთაშორისო ორგანიზაციებისა და სხვადასხვა ქვეყნების მიერ შემუშავებული ნორმებისა და წესების ზუსტმა შესრულებამ, სახელმწიფო სახსრების გამოყენების ეფექტურობის შემოწმების დროს, შეიძლება გამოიწვიოს გარკვეული სიძნელეები 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 გაკეთება. 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 ითვლება.

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

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.

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 ანალიზისგანხორციელება.

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 (topdown) ან ქვემოდან ზემოთ (bottomup). ხედვა,

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 მნიშვნელობასაზოგადოებისთვის;
- 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 ეფექტიანობისაუდიტზე.

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

- პრობლემის იდენტიფიცირება (ISSUEANALYSES);
- აუდიტის ობიექტის საქმიანობის შესწავლა და მისი მნიშვნელობა საზოგადოებისათვის. გადამწყვეტი და პრობლემატური საკითხები, რისკ-ფაქტორებისგანსაზღვრა;
- აუდიტის მნიშვნელოვანი თემების შემუშავება (THEMEDESIGN);
- აუდიტის თემებიდან გამომდინარე განისაზღვრება აუდიტის მიზნები (AUDIT OBJECTIVES) და შესაბამისი თანდართულიკითხვები.

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
- გარემოსაუდიტი
- ITაუდიტი
- შედეგზე ორიენტირებული ბიუჯეტისაუდიტი
- თანასწორუფლებიანობა(Equity)
- მომსახურების ხარისხისაუდიტი
- სხვადასხვაკომბინაციები

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 აუდიტისოფისთან
- მათ დახმარებას პროცედურებისშესაცვლელად
- საჯარო აუდიტის კომიტეტის მხარდაჭერა მოსმენებისგამართვისას
- დამოუკიდებლობისშენარჩუნება
- წვდომა სხვა საპარლამენტოორგანოებთან

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

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 ყურადსადები იყო ეფექტიანობის აუდიტის ჩატარებისა და ორგანიზების მრავალფეროვნება. მათ უმრავლესობას აქვს შემუშავებული საკუთარიმიდგომები.

ეფექტიანობის აუდიტისათვის პასუხისმგებელი ცალკე სტრუქტურული ერთეულის მუშაობა ძირითადად მიმდინარეობს ფინანსური და შესაბამისობის აუდიტის პარალელურად. ცალკე დამოუკიდებლად ჩატარებული ეფექტიანობის აუდიტის პროექტებისრიცხვისაკმაოდდაბალია.მაგალითად:იმქვეყნებშისადაცსახელმწიფო პროგრამები და სოციალური სქემები ხორციელდება სახელმწიფო სტანდარტის მიხედვით და სადაც პროცედურული ნაწილი დადგენილი დაგაწერილია, 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 საკვლევი 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, სტანდარტთან/დასაუკეთესო 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 ლიმას 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.

2.2. უმაღლესი აუდიტორული ორგანოდა აუდიტორის პასუხისმგებლობის საკითხები საქართველოში

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 სამართლებრივსაფუძვლებს.

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.

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 იგივესახელწოდებით.

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 ნაწილია

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.

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.

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-

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.

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 დანერგვა, 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

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-

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 დაგეგმისა და შესრულების, მისი შედეგების შესახებ ანგარიშგებისდროს 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 საშუალებითაც 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: „შემოწმებისდროს 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 უსტადუნდა განსაზღვროს, თვალყურს 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:

- 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

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, რომლისმიზანი იყო სოციალურ-ეკონომიკური პოლიტიკის გატარება, არამედ იმისთვის, რომდად გინდეს რამდენად აუცილებელი და მიზანშეწონილი იყო ესა თუ ის სახელმწიფო პროგრამა და შემოწმდეს სახელმწიფო სახსრების გამოყენებისეფექტურობა.

2.3.ფინანსური აუდიტის ფარგლები და მეთოდები

სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილი საწარმოების ეფექტიანობის აუდიტი მოიცავს პერიოდს 2012 წლიდან 2014 წლის 1 ნოემბრამდე.

აუდიტის კითხვებიდან გამომდინარე, შესწავლასა და ანალიზს დაექვემდებარა შემდეგი ძირითადი საკითხები:

› სახელმწიფო საწარმოთა დაარსებისა და საქმიანობის შეფასების კრიტერიუმები;
› კორპორაციული მმართველობის პრინციპების დანერგვის მდგომარეობა;
კერძოდ:

- სახელმწიფოს მიერ პარტნიორის უფლებამოსილებების გადანაწილება

სხვადასხვა მმართველ უწყებებს შორის;

- საწარმოთა საქმიანობის გამჭვირვალობა და ანგარიშ ვალდებულება;

- შრომის ანაზღაურებისა და წახალისების სისტემა;

› საწარმოს წილების/აქციებისა და აქტივების პრივატიზაცია;

- პრივატიზების მიზანშეწონილობის საკითხის შესწავლა;

- საპრივატიზებო საფასურის განსაზღვრა;

- ინვესტორთა შეფასება; › სახელმწიფო საწარმოთა მოგების განაწილება;

წინამდებარე ანგარიშში წარმოდგენილი მსჯელობები შეეხება მხოლოდ

სახელმწიფოს წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებს (2012–2013 წლის

მონაცემებს), თუმცა, არსებული ფინანსური ინფორმაციის საფუძველზე ზოგადი

ანალიზი გაკეთდა ადგილობრივი თვითმმართველობებისა და აჭარის

ავტონომიური რესპუბლიკის საწარმოებთან მიმართებაშიც. ამასთანავე, უნდა

აღინიშნოს, რომ ჩატარებული აუდიტის ფარგლებში განხილულია სახელმწიფო

საწარმოთა ზოგიერთი შვილობილი კომპანია, მათი სტრატეგიული

მნიშვნელობიდან გამომდინარე. აგრეთვე, წარმოდგენილია ანალიზი

სტრატეგიულად მნიშვნელოვან იმ არასამეწარმეო (არაკომერციულ)

იურიდიულპირთან მიმართებაშიც, რომელიც ფლობს სახელმწიფოს

წილობრივი მონაწილეობით შექმნილ საწარმოებს სოფლის მეურნეობის

სექტორში (საწარმოებს, რომლებიც სახელმწიფოსგან გადაეცა საკუთრებაში).

კორპორაციული მმართველობის ძირითადი პრინციპების დანერგვის თემასთან დაკავშირებული კითხვებისათვის პასუხის გასაცემად გამოყენებულ იქნა შემდეგი მეთოდები: 1. სამართლებრივი ანალიზი - აღნიშნული მეთოდი გამოყენებულ იქნა საქართველოში არსებულ ნორმატიული ბაზისა და მსოფლიოს სხვადასხვა ქვეყნებში არსებული სამართლებრივი მექანიზმების სახელმწიფო საწარმოთა მართვასთან მიმართებაში

2. მმართველობის სისტემის ანალიზი - აღნიშნულის ფარგლებში, პირველ რიგში, შეფასებულ იქნა სახელმწიფოს მიერ პარტნიორი უფლებამოსილებათა გადანაწილების სტრუქტურა სახელმწიფო საწარმოთა სხვადასხვა მმართველ უწყებებს შორის აგრეთვე, გაანალიზდა, თუ რამდენად უზრუნველყოფს რეპორტირების სისტემა საწარმოთა ანგარიშვალდებულებასა და მათი საქმიანობის გამჭვირვალობას

3. სტატისტიკური ანალიზი - აუდიტის ჯგუფმა, აუდიტის ფარგლებში ჩატარებული კვლევის საფუძველზე, მოიპოვა სტატისტიკური მონაცემები იმის თაობაზე, თუ რამდენ სახელმწიფო საწარმოში არის ფინანსური ანგარიშგების საერთაშორისო სტანდარტები (IFRS), რამდენ საწარმოში არის შიდა აუდიტის ფუნქცია და რამდენი საწარმო მოწმდება გარე დამოუკიდებელი აუდიტორის მიერ. აღნიშნული სტატისტიკური მონაცემები გამოყენებულ იქნა იმის დასადგენად, თუ რამდენად არის დანერგილი სახელმწიფო საწარმოებში გამჭვირვალობის დამატებითი მექანიზმები

4. ეკონომიკურ და ფინანსურ მონაცემთა ანალიზი - აღნიშნული მონაცემები გამოყენებულ იქნა საწარმოთა ფინანსური და ქონებრივი მდგომარეობის, შრომის ანაზღაურებაზე გაწეული ხარჯების ადეკვატურობისა და დივიდენდების განაწილების საკითხის შესაფასებლად.

5. ხელშეკრულებათა ანალიზი - სააგენტოს მიერ დადებული პრივატიზების ხელშეკრულებებისა და მათ გაფორმებასთან დაკავშირებული პროცედურების შესწავლის საფუძველზე შეფასდა, თუ რამდენად სწორად ხდება ობიექტების პრივატიზების მიზანშეწონილობის საკითხის გადაწყვეტა, ოპტიმალური საპრივატიზებო ფასის დადგენა და ინვესტორთა შერჩევა.

თავი III ეფექტიანობის აუდიტი და პროგრამული ბიუჯეტი

3.1 პროგრამული ბიუჯეტის როლი და მნიშვნელობა ეფექტიანობის აუდიტში

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 დაევალოთ 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 ორგანიზაციებთან რეკომენდაციებთან, საქართველოს პარლამენ-

ტის 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 შესამუშავებლად 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-

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 ინდიკატორთაერთობლიობა⁴⁵“.

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,

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 შორისსხვაობაზეც.

პროგრამული ბიუჯეტის გამართულად ფუნქციონირებისათვის აუცილებელია შემდეგი ღონისძიებების გატარება⁴⁶:

- შესატყვისი კრიტერიუმების განსაზღვრა, რაც გულისხმობს იმას თუ როგორ უნდა განისაზღვროს შეფასების ობიექტისეფექტიანობა;
- სტანდარტების დადგენა, რამდენად კარგად უნდა ფუნქციონირებდეს შეფასებისობიექტი;
- შესრულებული სამუშაოს შეფასება და მისი სტანდარტებთანშედარება;
- მასალებისა და მონაცემების შერჩევა, ერთმანეთთან შეჯერება, მათი არსისა და სანდოობისგანსაზღვრა;

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 არსებულრესურსები.

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.

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 წარმოდგენისგარეშე.
- ✓ 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 შესაფასებ- ლად.

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 ინდიკატორე-

ბი 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 დასამართლიანობის 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 მოიცავ. ეს პრობლემა ეხება არა მხოლოდ მიმდინარე წლის, არამედ გასული წლების ბიუჯეტებსაც, რაც საბიუჯეტო სახსრების არამიზნობრივი და არაეფექტიანი განკარგვის შესაძლებლობას იძლევა.

3.2 პროგრამული ბიუჯეტის სრულყოფის საკითხები საქართველოში

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. კერძოდ:

- ✓ 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-ო/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. სა-ხელმწიფო 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 ჩამლა 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 ამაღლებაზე, 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 პროგრამას 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 დაა.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

დასკვნა

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 ამაღლების 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

წარმოადგენს 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 აღწევნენ 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 შეეხება აქვს მრავალ თემასთან და ასპექტთან, რომლებიც მთელ საჯარო სექტორს მოიცავენ. ამდენად შეუძლებელია დეტალური ნორმების 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 ფაქტიურ 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 იქნებასაჭირო.

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, რაციონალობის, სპეციფიკური სტანდარტებისა და

თავიდან იქნება აცილებული 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 აუცილებელია 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.

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 წარმოემშაოთ 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.
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

კონკრეტულ 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 შეფასების არსებული მეთოდის დახვეწა და ამ პროცესის დაჩქარება.

ზემოთაღნიშნული ღონისძიებების გატარება და მათი პრაქტიკაში დანერგვა არის გარანტია იმისა, რომ საბიუჯეტო სახსრების ხარჯვა მაქსიმალურად გამჭვირვალედ, 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

1. ადგიშვილი ჯ. აუდიტორული შემოწმების ჩატარების მიზნები, ამოცანები, ფუნ- ქციები, მეთოდები და ხერხები. ჟურნალი „ აუდიტი, აღრიცხვა, ფინანსები“. 2001წ. # 2 (14), გვ.5-9.
2. ალავერდაშვილი ბ. აუდიტის პრაქტიკული კურსი, თბ. 2001წ. 408გვ.
3. ამერიკის შეერთებული შტატების გენერალური აუდიტორული ოფისი; სახელმწიფო დაწესებულებების აუდიტის სტანდარტები; 205 გვ. 2003 წლის რედაქცია
4. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები (ass) - <https://saras.gov.ge>
5. აუდიტი და შიდა მიმოხილვა, წიგნი2.6
6. აუდიტისა და ხარისხის კონტროლის საერთაშორისო სტანდარტების სახელ- მძღვანელო. ქართულ ენოვანი ტექსტი. საქართველოს პროფესიონალ ბუღალტერ- თა და აუდიტორთა ფედერაცია. რედაქტორები: ჭუმბურიძე ლ. ძამბია რ.. თბ. 2010წ.
7. აუდიტი, აღრიცხვა და ფინანსები. ჟურნალი , 2009- 2013წწ.
8. აუდიტი, აღრიცხვა და ფინანსები. ჟურნალი , 2009- 2013 წწ.
9. ბუღალტრული აღრიცხვა. ჟურნალი, 2009- 2013წწ.
10. ბუღალტრული აღრიცხვა. ჟურნალი, 2009- 2013 წწ.
11. ბლანკი ი. ა. ფინანსური მენეჯმენტის საფუძვლები. ქართული თარგმანი ლ. ქოქი- აური. თბ. 2013 წ. 578 გვ.
12. გადასახადები და აღრიცხვა. ჟურნალი , 2009- 2013წწ.
13. გადასახადები და აღრიცხვა. ჟურნალი , 2009- 2013 წწ.
14. ეფექტიანობის აუდიტის განხორციელების ძირითადი პრინციპები - INTOSAI- ს სახელმძღვანელო.
15. ლიმა დეკლარაციის დირექტივები აუდიტის პროცედურათა შესახებ. გერმანიის ტექნიკური თანამშრომლობის საზოგადოება. თბილისი . 2005 წ.
16. ლიმა დეკლარაცია.
17. მენქიუ გ. ეკონომიკის პრინციპები. გამომცემლობა „დიოგენე“. 2008 წ. 832გვ.
18. მესხია ი. გაბელაშვილი კ. ეფექტიანობის აუდიტი როგორც ფინანსური კონტროლის ახალი ფორმა. ჟურნალი „ეკონომიკური პროფილი". # 8 , გვ. 32-36; 2009 წ.
19. მონტგომერი რ. "მონტგო-ერაუდიტი" თბილისი, "ფინანსები", 1998.
20. საბაური ლ. აუდიტის საერთაშორისო სტანდარტები, 2016.9. სრესელი ნ. აუდიტის საფუძვლები, 2018 გვ. 247
21. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე.
22. საქართველოს კონტროლის პალატის "ეფექტიანობის აუდიტის სახელმძღვანე- ლო". 2011 წ. გვ. 203;
23. საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოების საერთაშორისო ორგანიზაციის მასალები. 2001 წ.
24. საფინანსო კონტროლის უმაღლესი ორგანოს აზიის ორგანიზაცია (ASOSAI) 2000წ.
25. საქართველოს კანონი „სახელმწიფო შიდა აუდიტისა და ინსპექტირების შესახებ." თბ. 2010 წ.
26. საქართველოს რესპუბლიკის კანონი „აუდიტორული საქმიანობის შესახებ". თბ. 1995 წ.
27. საქართველოს საკანონმდებლო მაცნე.
28. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის რეგლამენტი. 2013წ.
29. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის გენერალური აუდიტორის ბრძანება #14/37 „ სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის რეგლამენტის დამტკიცების შესახებ“. თბ. 01 თებერვალი, 2013 წ.
30. სახელმწიფო აუდიტის სამსახურის რეგლამენტი. 2013წ.
12. სრესელი ნ. აუდიტი, თეორია (ლექციების კურსი) 2013, გვ.176 https://www.tsu.ge/data/file_db/economist_faculty/auditisteoria.pdf 1-
30. ქებაძე ნ. აუდიტის საფუძვლები, თბ. 2005 წ. 31. ქუთათელაძე რ., ლიპარტია ზ., აბრალავა ნ., ეფექტიანობის აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში. ჟურნალი „ბუღალტრული

- აღრიცხვა“, დასაწყისი. 2009 წ. N 6, გვ.23- 27
32. ქუთათელაძე რ., ლიპარტია ზ., აბრალავა ნ., ეფექტიანობის აუდიტი ფინანსური კონტროლის სისტემაში.
33. ჟურნალი „ბუღალტრული აღრიცხვა“, გაგრძელება. 2009 წ. N7; გვ.24-
34. ლონდაძე ნ. „ხარჯ-სარგებლის ანალიზი“-საქართველოს საზოგადოებრივ საქმეთა ინსტიტუტი. 2012 წ.
35. ცირამუა ე. აუდიტი, თეორია, ტექნოლოგია, მეთოდოლოგია. თბ. 2006 წ.
36. ჯომ მ. ოუენი - „პროგრამული შეფასება - ფორმები და მიდგომები“.
37. ხარაბაძე ე. აუდიტორი ეკონომიკური სუბიექტისა და სახელმწიფოსაგან დამოუ- კიდებელი უნდა იყოს. ჟურნალი „გადასახადები“, 2000 წ. N 1. გვ.68-69
38. ACCA წიგნი F 8. აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება (სრული ტექსტი), ბაფი, 2010, (ბუღალტრული აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ბიბლიოთეკა) გვ. 418;
39. ACCA წიგნი F 8. აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება საგამოცდო სავარჯიშოების კრებული), ბაფი, 2010, (ბუღალტრი აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ბიბლიოთეკა) გვ. 305;
40. ACCA, წიგნი P 7, აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება; (საერთაშორისო პროგრამა, უმაღლესი დონე) სახელმძღვანელო, ბაფი, 2011, (ბუღალტრი აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ბიბლიოთეკა) გვ. 710;
41. ACCA, წიგნი P 7, აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება; (საერთაშორისო პროგრამა, უმაღლესი დონე) სავარჯიშოების კრებული, ბაფი, 2011. (ბუღალტრი აღრიცხვისა და აუდიტის კათედრის ბიბლიოთეკა) გვ. 524
42. ACCA აუდიტი და მარწმუნებელი მომსახურება, წიგნი 3.1
43. A Guide to Certification Audit (A Supplement to Public Audit Manual – NAOU.K.)
44. Auditing – Emile Woolfe
45. AFROSAI Draft Regularity Audit Manual
INTOSAI Auditing Standards